

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. LÉGER

van 30 juni 2005 1(1)

Zaak C-513/03

Erven van M. E. A. van Hilten-van der Heijden

tegen

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen

[verzoek om een prejudiciële beslissing van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nederland)]

„Belastingwetgeving – Successiebelasting – Onderdaan van een lidstaat die op moment van zijn overlijden in een derde land woont – Wet van een lidstaat krachtens welke een onderdaan van deze lidstaat voor de belastingheffing over zijn nalatenschap wordt geacht op het moment van zijn overlijden nog in deze lidstaat te wonen, indien dit binnen tien jaar na de verplaatsing van zijn woonplaats naar het buitenland plaatsvindt – Vrij kapitaalverkeer – Artikel 73 B EG-Verdrag, thans artikel 56 EG”

1. De onderhavige prejudiciële procedure beoogt de nationale rechter in staat te stellen om de verenigbaarheid met de regels van het EG-Verdrag ter zake van het vrije kapitaalverkeer te beoordelen van de bepaling van successierecht van het Koninkrijk der Nederlanden volgens welke een Nederlands onderdaan die zijn woonplaats buiten deze lidstaat heeft gevestigd, voor de belastingheffing over zijn nalatenschap wordt geacht daar nog te hebben gewoond indien hij overlijdt binnen tien jaar nadat hij Nederland heeft verlaten.
2. Aanleiding vormt het geding tussen de erven van M. E. A. van Hilten-van der Heijden(2) en de Nederlandse belastingdienst, ter zake van de door deze dienst van hen gevorderde successierechten over de nalatenschap van de erflaatster.
3. Van Hilten, die de Nederlandse nationaliteit had en tot in 1988 in Nederland had gewoond, had haar woonplaats eerst naar België verplaatst en vervolgens, met ingang van 1991, naar Zwitserland, waar zij werd geacht vanaf dat moment haar fiscale woonplaats te hebben.
4. Op 22 november 1997, dus binnen tien jaar nadat zij Nederland had verlaten, is zij overleden. Overeenkomstig de woonplaatsfictie van het Nederlandse erfrecht werd zij geacht op het moment van haar overlijden in Nederland woonachtig te zijn geweest en aan de vier erfgenamen is door de Nederlandse belastingdienst een aanslag successierecht opgelegd over de volledige nalatenschap die zij op grond van het erfrecht van deze lidstaat hebben ontvangen.
5. Deze erfgenamen hebben tegen de afwijzing door de belastingdienst van hun bezwaar, beroep ingesteld bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Deze rechter is van oordeel dat de

woonplaatsfictie waarin het Nederlandse recht voorziet, een belemmering van het vrije kapitaalverkeer vormt. Hij stelt het Hof twee prejudiciële vragen, die hem in staat moeten stellen te beoordelen of deze nationale regeling gerechtvaardigd zou kunnen worden door de artikelen van het Verdrag op grond waarvan de lidstaten bepaalde maatregelen mogen handhaven of nemen die de uitoefening van deze vrijheid kunnen beperken.

I – **Rechtskader**

A – *Het gemeenschapsrecht*

6. Het vrije kapitaalverkeer is in het gemeenschapsrecht geleidelijk erkend. Zo verplichtte artikel 67, lid 1, EEG-Verdrag(3), anders dan de bepalingen betreffende het vrije verkeer van goederen, personen en diensten, de lidstaten slechts tot liberalisatie van het kapitaalverkeer „in de mate waarin zulks voor de goede werking van de gemeenschappelijke markt nodig is”.

7. Het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal binnen de Europese Gemeenschap is neergelegd in richtlijn 88/361/EEG van de Raad(4), die in artikel 1 bepaalt dat de beperkingen met betrekking tot het kapitaalverkeer tussen ingezetenen van de lidstaten moeten worden opgeheven, onverminderd de voorbehouden in de andere bepalingen van de richtlijn.

8. Om de verwezenlijking van deze vrijheid van verkeer te vergemakkelijken, bevatte richtlijn 88/361 in haar bijlage I een niet-limitatieve nomenclatuur van het kapitaalverkeer. Deze nomenclatuur bevat dertien rubrieken, waaronder rubriek XI, met het opschrift „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, die verschillende handelingen omvat zoals schenkingen, bruidsschatten, alsmede, sub D, nalatenschappen en legaten. Rubriek XIII, met het opschrift „Overig kapitaalverkeer”, ziet sub A op de successiebelasting.

9. Het Verdrag betreffende de Europese Unie heeft met ingang van 1 januari 1994 de artikelen van het EG-Verdrag met betrekking tot het kapitaalverkeer vervangen door, onder meer, de artikelen 73 B tot en met 73 D van het Verdrag(5), welke de in de onderhavige zaak rationae temporis toepasselijke artikelen zijn.

10. Artikel 73 B van het Verdrag bevestigt het in richtlijn 88/361 neergelegde beginsel van het vrije kapitaalverkeer en strekt de reikwijdte daarvan uit tot derde landen, zodat deze verder gaat dan het toepassingsgebied van de andere verkeersvrijheden. Lid 1 van dit artikel bepaalt het volgende:

„In het kader van de bepalingen van dit hoofdstuk zijn alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden.”

11. Het Verdrag brengt echter uitzonderingen aan op dit beginsel in de artikelen 73 C en 73 D van het Verdrag. De door de verwijzende rechter gestelde prejudiciële vragen hebben in hoofdzaak op de uitlegging van deze artikelen betrekking.

12. Zo machtigt artikel 73 C van het Verdrag de lidstaten, beperkingen te handhaven ten aanzien van bepaalde kapitaalverrichtingen tussen de lidstaten en derde landen. Het eerste lid van dit artikel luidt als volgt:

„Het bepaalde in artikel 73 B doet geen afbreuk aan de toepassing op derde landen van beperkingen die op 31 december 1993 bestaan uit hoofde van nationaal of gemeenschapsrecht inzake het kapitaalverkeer naar of uit derde landen in verband met directe investeringen – met inbegrip van investeringen in onroerende goederen –, vestiging, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten.”

13. Artikel 73 D van het Verdrag staat de lidstaten toe om bepaalde beperkende maatregelen toe te passen of te nemen ten aanzien van het gehele kapitaalverkeer, zowel tussen lidstaten onderling als tussen lidstaten en derde landen. Het artikel luidt als volgt:

„1. Het bepaalde in artikel 73 B doet niets af aan het recht van de lidstaten:

a) de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd;

b) alle nodige maatregelen te nemen om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan, met name op fiscaal gebied en met betrekking tot het bedrijfseconomisch toezicht op financiële instellingen, of te voorzien in procedures voor de kennisgeving van kapitaalbewegingen ter informatie van de overheid of voor statistische doeleinden, dan wel maatregelen te nemen die op grond van de openbare orde of de openbare veiligheid gerechtvaardigd zijn.

2. De bepalingen van dit hoofdstuk doen geen afbreuk aan de toepasbaarheid van beperkingen inzake het recht van vestiging welke verenigbaar zijn met dit verdrag.

3. De in de leden 1 en 2 bedoelde maatregelen en procedures mogen geen middel tot willekeurige discriminatie vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 73 B.”

14. De reikwijdte van de uitzondering van artikel 73 D van het Verdrag vormt het voorwerp van een verklaring van de vertegenwoordigers van de regeringen van de lidstaten(6), die als volgt luidt:

„De Conferentie bevestigt dat het recht van de lidstaten om de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving, bedoeld in artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag toe te passen, alleen van toepassing zal zijn voor wat betreft de bepalingen ter zake die eind 1993 gelden. Deze verklaring geldt evenwel slechts voor het kapitaalverkeer en het betalingsverkeer tussen lidstaten.”

15. Nu het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch in zijn prejudiciële vragen heeft verwezen naar de artikelen 57, lid 1, EG en 58, lid 3, EG en deze nieuwe artikelnummering pas met ingang van 1 mei 1999, datum van inwerkingtreding van het Verdrag van Amsterdam, van toepassing is, zal ervan uit worden gegaan dat deze vragen betrekking hebben op de identieke artikelen 73 C, lid 1, en 73 D, lid 3, van het Verdrag.

B – Het nationale recht

16. De in casu toepasselijke bepalingen zijn neergelegd in de Successiewet 1956.(7) Volgens artikel 1 SW wordt de verschuldigde successiebelasting berekend over de waarde van al wat krachtens Nederlands erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van dat overlijden binnen Nederland woonde.

17. Artikel 3, lid 1, SW bepaalt:

„Een Nederlander, die binnen het Rijk heeft gewoond en binnen tien jaren, nadat hij het Rijk metterwoon heeft verlaten, is overleden of een schenking heeft gedaan, wordt geacht ten tijde van zijn overlijden of van het doen van de schenking binnen het Rijk te hebben gewoond.”

18. Bovendien heeft het Koninkrijk der Nederlanden, zoals impliciet uit de door de verwijzende rechter verschaft gegevens blijkt en de Nederlandse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen hebben uiteengezet, in de eerste plaats met meerdere staten bilaterale verdragen gesloten ter voorkoming van dubbele successiebelasting, waaronder, met de Zwitserse Bondsstaat, het Verdrag van 1951.⁽⁸⁾ Dit Verdrag bevat in het daarbij gevoegde protocol de verklaring dat „de staat, waarvan de overledene de nationaliteit bezat op het tijdstip van zijn overlijden, de successiebelasting [zal] kunnen heffen, alsof de overledene zijn woonplaats op dat tijdstip eveneens in die staat had gehad, mits de overledene tijdens de tien jaren voorafgaand aan het overlijden, daar te lande werkelijk een woonplaats heeft gehad en hij op het tijdstip waarop hij zijn woonplaats in die staat opgaf de nationaliteit van die staat bezat; in dat geval zal het deel van de belasting, dat deze staat niet zou hebben geheven, indien de overledene op het tijdstip van het opgeven van zijn woonplaats of op het tijdstip van zijn overlijden niet de nationaliteit van genoemde staat had bezeten, verminderd worden met de belasting welke in de andere staat uit hoofde van de woonplaats verschuldigd is”.

19. In de tweede plaats dienen, wanneer de betrokken situatie niet wordt geregeld door een bilateraal verdrag, de bepalingen van het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting van 1989 te worden toegepast. Krachtens artikel 13 van dit besluit worden de in het Koninkrijk der Nederlanden verschuldigde successierechten verminderd met de buitenlandse successierechten. Dit betekent dat wanneer de in het buitenland verschuldigde successierechten hoger zijn dan de Nederlandse successierechten, deze laatste tot nihil worden gereduceerd. In het tegenovergestelde geval beperkt het aan het Koninkrijk der Nederlanden verschuldigde deel zich tot het verschil tussen de in deze lidstaat verschuldigde successierechten en die welke door de erfgenamen in het buitenland zijn voldaan.

II – De prejudiciële vragen

20. De verwijzende rechter gaat uit van de vooronderstelling dat er in het onderhavige geval, zoals blijkt uit de verwijzing naar „[n]alatenschappen en legaten” in de in bijlage I bij richtlijn 88/361 opgenomen rubriek XI van de nomenclatuur, sprake is van kapitaalverkeer tussen een derde land en een lidstaat.

21. Hij merkt echter op, eraan te twijfelen of een regeling als artikel 3 SW kan worden gedekt door de uitzondering van artikel 73 C, lid 1, van het Verdrag, gelet met name op het feit dat deze laatste bepaling niet op nalatenschappen betrekking heeft. Hij herinnert eraan dat volgens het arrest van 14 december 1995, *Sanz de Lera e.a.*⁽⁹⁾, de lidstaten het toepassingsgebied ervan niet mogen uitbreiden.

22. Hij merkt vervolgens op dat artikel 3 SW onder artikel 73 D, lid 1, van het Verdrag zou kunnen vallen, maar dat volgens lid 3 van deze bepaling, deze noch een willekeurige discriminatie noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer kan dekken.

23. De verwijzende rechter zet in dit verband uiteen, in een uitspraak van 12 december 2002 te hebben geoordeeld dat de woonplaatsfictie van artikel 3 SW het vrije kapitaalverkeer belemmert of minder aantrekkelijk maakt. Zo belemmert deze fictie het „vertrek”, voorzover zij bij vertrek van de „boedel” naar een andere lidstaat kans op nadeel teweegbrengt in geval van vererving van de

nalatenschap binnen tien jaren na de emigratie. Het Koninkrijk der Nederlanden heft dan rechten binnen de genoemde termijn van tien jaar na emigratie van Nederlandse onderdanen wanneer in het buitenland minder successierecht of schenkingsrecht geheven is, terwijl Nederland geen restitutie of verrekening verleent voor hetgeen in het buitenland meer aan successierecht geheven is. Artikel 3 SW vormt dus een verkapte belemmering van grensoverschrijdende nalatenschappen en is in strijd met het gemeenschapsrecht.

24. De verwijzende rechter merkt op, in dezelfde uitspraak ook te hebben geoordeeld dat artikel 3 SW eveneens een willekeurige discriminatie vormt in die zin dat het een onderscheid maakt tussen Nederlandse onderdanen en onderdanen van andere lidstaten. Deze eersten kunnen zich immers alleen aan de toepassing van deze bepaling onttrekken door hun nationaliteit op te geven. Deze bepaling kan bovendien niet worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, omdat zij slechts als reden heeft te voorkomen dat het Koninkrijk der Nederlanden successierechten misloopt door het vertrek van zijn onderdanen.

25. De verwijzende rechter merkt op dat volgens de rechtspraak van het Hof verboden zijn alle maatregelen die op de persoon die uit zijn lidstaat vertrekt een zwaardere last kunnen leggen dan die welke rust op personen die daar blijven. Dit verbod van vertrekbelemmeringen door middel van belastingen is voor iedere verkeersvrijheid erkend, en wat betreft het vrije kapitaalverkeer in het arrest van 6 juni 2000, Verkooijen.(10)

26. Bovendien wenst hij te vernemen, welke gevolgen moeten worden verbonden aan het feit dat de erflaatster de hoedanigheid van burger van de Unie had en dat het Verdrag elke discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt. In casu is sprake van een dergelijke discriminatie, aangezien de nalatenschap van een Nederlands onderdaan altijd zwaarder wordt belast dan die van een onderdaan van een andere lidstaat.

27. Tot slot wenst de verwijzende rechter te vernemen of de verklaring betreffende artikel 73 D van het Verdrag, met name de zin volgens welke deze verklaring slechts geldt voor het kapitaalverkeer en het betalingsverkeer tussen de lidstaten, impliceert dat wetgeving die van toepassing is op kapitaalbewegingen tussen de lidstaten en derde landen, in geen geval onder de werking van artikel 73 D, lid 1, van het Verdrag valt, of dat deze bepaling voor de op deze kapitaalbewegingen toepasselijke wetgeving altijd geldt en dus niet beperkt is tot de bepalingen die eind 1993 golden.

28. Gelet op deze overwegingen heeft het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch besloten, het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Is artikel 3, eerste lid, van de SW een toegestane beperking in de zin van artikel 57, eerste lid, EG-Verdrag?

2) Is artikel 3, eerste lid, van de SW een verboden middel tot willekeurige discriminatie dan wel een verkapte beperking van het kapitaalverkeer als bedoeld in artikel 58, derde lid, van het EG-verdrag indien van toepassing op een kapitaalbeweging tussen een lidstaat en een derde staat, mede gezien de Verklaring betreffende [artikel 58 (voorheen artikel 73 D)] van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap die is aanvaard bij gelegenheid van de ondertekening van de ‚Slotakte en verklaringen van de intergouvernementele conferenties inzake de Europese Unie‘ van 7 februari 1992?”

III – Analyse

A – Het voorwerp van de prejudiciële verwijzing

29. Opgemerkt moet worden dat het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch het Hof geen enkele vraag stelt over de uitlegging van artikel 73 B van het Verdrag teneinde te kunnen beoordelen of de litigieuze regelgeving al dan niet een beperking vormt van het vrije kapitaalverkeer in de zin van deze bepaling. Blijkens de verwijzingsbeslissing is hij van mening dat dit punt vaststaat, aangezien hij op 12 december 2002 een uitspraak in deze zin heeft gedaan.(11)

30. Hoewel het volgens vaste rechtspraak aan de nationale rechter is om, gelet op de bijzonderheden van het geval waarover hij dient te beslissen, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing te beoordelen als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt, heeft het Hof niettemin tot taak, alle gemeenschapsrechtelijke bepalingen uit te leggen die het noodzakelijk acht voor de beslechting van het hoofdgeding.(12)

31. In casu noodzaakt het onderzoek van de door de verwijzende rechter gestelde prejudiciële vragen – waarmee hij wil vernemen of de litigieuze nationale bepaling, gelet op hetgeen is bepaald in de artikelen 73 C, lid 1, en 73 D van het Verdrag, kan worden gerechtvaardigd – ertoe, eerst vast te stellen of die bepaling een beperking vormt van het vrije kapitaalverkeer in de zin van artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag.(13) Ik zal dus eerst deze vraag onderzoeken.

B – De toepassing van artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag

32. In de onderhavige zaak ziet de verwijzende rechter zich geconfronteerd met een bepaling van de Nederlandse belastingwetgeving, krachtens welke een onderdaan van deze lidstaat die zijn woonplaats daar opgeeft om zich in een andere lidstaat of in een derde land te vestigen en die binnen tien jaar nadat hij zijn woonplaats heeft verlegd, overlijdt, voor de heffing van belasting over zijn nalatenschap wordt geacht deze woonplaats in Nederland te hebben behouden.

33. Uit de verwijzingsbeslissing volgt eveneens dat de op grond van de Nederlandse regeling verschuldigde successierechten worden geheven over de waarde van alles wat door de erfgenamen wordt verkregen, te weten onroerende zaken, ongeacht de ligging daarvan, roerende zaken, effecten en bankrekeningen.(14) Tot slot lijkt, gelet op de gegevens in het dossier, vast te staan dat zowel krachtens bilaterale overeenkomsten zoals het tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat gesloten verdrag, als krachtens de regelgeving van deze lidstaat ter voorkoming van dubbele belasting de door de erfgenamen in het buitenland betaalde successierechten zijn afgetrokken van de in Nederland verschuldigde rechten.

34. Zoals de Nederlandse regering en de Commissie in hun schriftelijke opmerkingen aangeven(15), heeft de toepassing van de woonplaatsfictie van artikel 3 SW in combinatie met deze bepalingen tot gevolg, dat de nalatenschap van een Nederlands onderdaan die zijn woonplaats naar een andere staat heeft overgebracht, in Nederland niet zwaarder wordt belast dan wanneer hij in deze lidstaat was blijven wonen.

35. Een dergelijke regeling heeft echter tot gevolg dat deze Nederlandse onderdaan gedurende tien jaar vanaf de verlegging van zijn woonplaats naar een andere staat de mogelijkheid wordt ontnomen om op grond van de wetgeving die geldt in zijn nieuwe woonstaat en in de staten die belasting heffen over de op hun grondgebied gelegen zaken, te profiteren van een eventueel gunstigere algehele belastingheffing over zijn nalatenschap. In het onderhavige geval heeft de litigieuze regelgeving tot gevolg dat de Nederlandse autoriteiten van de vier erfgenamen van de erflater, na aftrek van de door hen in Zwitserland verschuldigde successierechten, een bedrag van 79 624 NLG vorderen.

36. De heffing van successiebelasting over nalatenschappen kan worden geacht deel uit te maken van het gebied van de directe belastingen, dat tot de bevoegdheid van de lidstaten is

blijven behoren. Het gaat immers om een heffing die, in het algemeen, rechtstreeks van de belastingplichtige wordt geheven, met inachtneming van zijn graad van verwantschap met de erflater. In ieder geval moet worden opgemerkt dat, zelfs zo zij moest worden opgevat als een indirecte belasting in de zin van artikel 99 EG-Verdrag(16), zij niet op basis van deze bepaling is geharmoniseerd. Het is dus aan de lidstaten om de voorwaarden en de tarieven voor deze belasting vast te stellen en de nodige maatregelen te treffen – zo nodig door middel van onderlinge onderhandelingen – om dubbele belastingheffing van hun onderdanen te voorkomen. Het is echter vaste rechtspraak dat de lidstaten hun bevoegdheid op het gebied van directe belastingen, ook wanneer zij verdragen sluiten ter voorkoming van dubbele belasting, moeten uitoefenen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht, met name de verkeersvrijheden die bijdragen tot de totstandkoming van de interne markt.(17)

37. In de onderhavige zaak staat vast, dat de erflaatster in Zwitserland woonde. Ook staat vast dat zij is overleden op 22 november 1997, dat wil zeggen vóór de datum van sluiting en, a fortiori, inwerkingtreding van de overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen.(18)

38. Bijgevolg moet, gesteld al dat deze overeenkomst de onderdanen van de verdragsluitende staten rechten verleent waarop zij zich tegenover hun nationale rechter kunnen beroepen, worden vastgesteld dat zij in casu niet van toepassing is, zodat de enige verkeersvrijheid waarop de erven van Van Hilten zich ten aanzien van de betrekkingen tussen lidstaten en derde landen kunnen beroepen het vrije kapitaalverkeer is.(19)

39. Het is dus niet meer dan logisch dat het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch met zijn prejudiciële verwijzing alleen de bepalingen van het Verdrag ter zake van deze vrijheid op het oog heeft.

40. De vraag is dus of de onderhavige regeling een beperking vormt van het vrije kapitaalverkeer in de zin van artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag. Er dient met andere woorden te worden bepaald of dit verdragsartikel in die zin moet worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen de regeling van een lidstaat krachtens welke de nalatenschap van een onderdaan van deze lidstaat, die op het moment waarop hij overlijdt minder dan tien jaar in het buitenland heeft gewoond, wordt belast alsof hij in deze lidstaat woonachtig was gebleven.

41. Met de Nederlandse en de Duitse regering alsook de Commissie ben ik van mening, dat artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag zich niet tegen een dergelijke regeling verzet.

42. Om mijn stellingname te verdedigen, zal eerst de aard van de kapitaalbeweging waarop de litigieuze regeling betrekking heeft worden gepreciseerd. Vervolgens zal worden aangegeven, op welke gronden zij volgens mij dit kapitaalverkeer niet beperkt.

1. De betrokken kapitaalbeweging

43. Artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag verbiedt beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen. Derhalve moet worden bepaald, om welke kapitaalbeweging het bij de litigieuze regeling gaat. Het belang van deze vraag kan niet worden ontkend, aangezien daarvan afhangt in hoeverre de litigieuze regeling onder de werkingssfeer van artikel 73 B van het Verdrag valt en omdat, zoals gezegd, in casu geen andere verkeersvrijheid dan het vrije kapitaalverkeer voor toepassing in aanmerking komt.

44. De verwijzende rechter zet uiteen dat er in casu wel degelijk kapitaalverkeer is, aangezien nalatenschappen worden genoemd in de in bijlage I bij richtlijn 88/361 opgenomen nomenclatuur. Naar zijn oordeel is de litigieuze regeling in strijd met het vrije kapitaalverkeer, omdat zij vanuit de

boedel gezien een vertrekbelemmering vormt.(20) Volgens deze rechter brengt de woonplaatsfictie van deze regeling in geval van vererving van de nalatenschap binnen een tijdspanne van tien jaar na het vertrek immers een kans op nadeel teweeg.

45. Uit deze overwegingen leid ik af dat naar het oordeel van de verwijzende rechter het bij het kapitaalverkeer waarop de litigieuze regeling inbreuk maakt enerzijds gaat om vererving, dat wil zeggen de overgang van het vermogen op de erfgenamen, en anderzijds om de overbrenging van dit vermogen naar een andere lidstaat, welke klaarblijkelijk plaatsvindt omdat de Nederlandse onderdaan zijn fiscale woonplaats naar het buitenland verlegt.

46. De Nederlandse regering is van mening dat er in het onderhavige geval geen kapitaalverkeer is, omdat volgens de betrokken bepaling het aanknopingspunt voor de Nederlandse wet het moment van overlijden is, dat wil zeggen het openvallen van de nalatenschap en de waarde van de boedel op dat moment. In dat stadium is er nog geen kapitaalverkeer geweest. Richtlijn 88/361 is van toepassing op alle handelingen die nodig zijn voor de daadwerkelijke afhandeling van de nalatenschap tussen de erfgenamen en de eventuele boedelverdeling en die wel kapitaalbewegingen impliceren. Maar ook als wordt uitgegaan van het moment waarop de erflater Nederland verliet, is er in casu geen enkele handeling geweest die onder het vrije verkeer van kapitaal viel, aangezien haar verandering van woonplaats de opbouw van haar vermogen geenszins heeft veranderd.

47. De Commissie is van haar kant van mening dat voorzover de litigieuze regeling geen enkel onderscheid maakt naar de plaats waar de nalatenschap van de erflater zich bevindt, er geen beperking van het vrije kapitaalverkeer mogelijk is. Deze regeling zou veeleer het vrije verkeer van personen, met name de vrijheid van vestiging, hebben belemmerd indien deze vrijheden in casu van toepassing waren geweest.

48. Mijns inziens zou de litigieuze regeling onder artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag kunnen vallen in zoverre zij de belasting regelt over de nalatenschap van Nederlandse onderdanen die hun woonplaats naar het buitenland hebben verlegd en binnen tien jaar na deze verplaatsing zijn overleden. Daarentegen ben ik evenals de bovengenoemde interveniënten niet van mening, dat de verlegging van de woonplaats naar het buitenland kan worden geacht als zodanig een kapitaalbeweging te vormen. Daartoe baseer ik mij op de volgende overwegingen.

49. Hoewel het begrip „kapitaalverkeer” in het Verdrag niet wordt gedefinieerd, heeft de rechtspraak niettemin een aantal gegevens verschaft aan de hand waarvan de contouren ervan kunnen worden onderscheiden. Allereerst is in het arrest van 31 januari 1984, Luisi en Carbone(21), geoordeeld dat het bij kapitaalverkeer gaat om financiële operaties die in wezen op belegging of investering van het betrokken bedrag zijn gericht. Het gaat dus in beginsel om financiële operaties en deze onderscheiden zich van lopende betalingen doordat zij vermogensvorming beogen. Hieruit kan worden afgeleid dat het door het gemeenschapsrecht ingevoerde beginsel van het vrije kapitaalverkeer ertoe strekt, onderdanen van de Gemeenschap in aanmerking te doen komen voor de gunstigste voorwaarden die hun binnen de Gemeenschap en derde landen kunnen worden geboden voor het investeren en plaatsen van hun kapitaal.

50. Voorts is het vaste rechtspraak dat de in bijlage I bij richtlijn 88/361 opgenomen nomenclatuur haar indicatieve waarde voor de definitie van het in deze richtlijn genoemde begrip kapitaalverkeer behoudt en dat zij derhalve bij de uitlegging van artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag in aanmerking moet worden genomen.(22)

51. Bij onderzoek van de rubrieken van deze nomenclatuur stel ik vast dat zij een bepaald aantal operaties omvatten die spontaan voor de geest komen als ik denk aan financiële transacties voor het doen van investeringen, zoals het verwerven van onroerende zaken of beursgenoteerde

waardepapieren of deviezen, dan wel verrichtingen in rekening-courant bij financiële instellingen.

52. Deze nomenclatuur strekt zich echter niet enkel uit tot dit soort handelingen en de daarmee gepaard gaande overmakingen. Zoals in de inleiding ervan wordt opgemerkt, heeft zij een zeer ruime inhoud teneinde „de draagwijdte van het beginsel van een volledige liberalisatie van het kapitaalverkeer” niet te beperken. Volgens deze inleiding omvat zij alle voor het verwezenlijken van de kapitaalbewegingen noodzakelijke verrichtingen, zoals het sluiten en uitvoeren van de transactie die de desbetreffende overmaking mogelijk maakt. Bovendien ziet deze nomenclatuur zowel op transacties tussen twee partijen als op verrichtingen door één persoon voor eigen rekening. Zij heeft ook betrekking op handelingen ter zake van liquidatie of overdracht van gevormde tegoeden.

53. Zo heeft de nomenclatuur in rubriek XI, met het opschrift „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, onder meer betrekking op de verrichtingen waarmee een persoon zijn vermogen geheel of gedeeltelijk kan overdragen, hetzij bij leven, door middel van leningen, schenkingen, giften en bruidsschatten, hetzij na zijn overlijden, door middel van nalatenschappen en legaten. De overdracht van de eigendom van een goed vormt dus een kapitaalbeweging. Zoals het Hof heeft bevestigd in het arrest van 11 december 2003, Barbier(23), vormt de overdracht van een vermogen door vererving een kapitaalbeweging in de zin van het Verdrag.

54. Bovendien geloof ik niet dat het standpunt van de Nederlandse regering dat artikel 3 SW in dit stadium geen kapitaalverkeer impliceert, opgaat. Het berust mijns inziens op een gedeeltelijke of onvolledige analyse van deze bepaling. Door te bepalen dat voor Nederlandse onderdanen die op het moment van hun overlijden minder dan tien jaar in het buitenland woonachtig zijn, het erfrecht van het Koninkrijk der Nederlanden geldt, heeft deze regeling mede tot gevolg dat de hoogte van de belasting over de nalatenschap van deze onderdanen wordt vastgelegd. Dat is juist het doel dat zij nastreeft. Zoals uit de opmerkingen van de Nederlandse regering blijkt, beoogt deze regeling een vorm van belastingontduiking te bestrijden die erin bestaat dat de belastingplichtige zijn woonplaats naar een andere staat verlegt in verband met de fiscale gevolgen van zijn overlijden.

55. Bovendien kunnen, tenzij ik mij vergis bij de uitlegging van de Nederlandse wetgeving, bij de erfgenamen alleen successierechten worden geheven wanneer zij de betrokken nalatenschap niet hebben verworpen. Zo worden, volgens het door de verwijzende rechter weergegeven nationale recht, de successierechten geheven naar de waarde van *al wat wordt verkregen*(24) krachtens nationaal recht. De bewering dat in casu geen sprake is geweest van kapitaalverkeer, lijkt dus betwistbaar. Verzoekers in het hoofdgeding betwisten immers, de van hen gevorderde rechten verschuldigd te zijn, juist omdat zij hun deel van het vermogen van de erflater hebben ontvangen. Er heeft dus zeker een overdracht van de eigendom van het vermogen van erflater aan haar erfgenamen plaatsgevonden.

56. Bijgevolg zou naar mijn oordeel de litigieuze regeling onder het toepassingsgebied van artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag kunnen vallen voorzover zij tot gevolg heeft, dat de successierechten over de nalatenschap van Nederlandse onderdanen die hun woonplaats naar het buitenland hebben verlegd en die binnen tien jaar na hun vertrek zijn overleden, vastliggen.

57. Daarentegen geloof ik niet dat reeds de enkele verlegging van de woonplaats kan worden opgevat als een kapitaalbeweging of kan worden geacht gepaard te gaan met een bijkomende kapitaalbeweging in de zin van artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag. De analyse van de verwijzende rechter volgens welke de litigieuze regeling een belemmering vormt voor het „vertrek” van de boedel die de nalatenschap moet gaan uitmaken, wanneer een Nederlands onderdaan zijn woonplaats naar het buitenland verlegt, komt mijns inziens neer op de opvatting dat het vertrek van deze onderdaan naar het buitenland automatisch meebrengt dat zijn vermogen wordt

verplaatst naar de staat waar hij zijn nieuwe woonplaats heeft gekozen. Met andere woorden, de verplaatsing van de eigenaar van het vermogen zou een bijkomende beweging van dit gehele vermogen met zich brengen. Ik geloof niet dat deze analyse kan worden aanvaard.

58. De kapitaalbewegingen zoals omschreven in de nomenclatuur hebben, zoals gezegd, betrekking op investeringen op het nationale grondgebied door een niet-ingezetene of investeringen in het buitenland door een ingezetene dan wel op verrichtingen die daarmee verband houden. Zij moeten dus vergezeld gaan van een kapitaalbeweging. Het verleggen van de woonplaats van een lidstaat naar een andere vormt als zodanig geen kapitaalbeweging. Het vermogen van de erflaterster zoals dat was samengesteld op het moment waarop zij zich buiten Nederland vestigde, omvatte onroerende zaken in deze lidstaat, in België en in Zwitserland, in Nederland, Duitsland, Zwitserland en de Verenigde Staten genoteerde effecten en bankrekeningen bij Nederlandse en Belgische filialen van diverse binnen de Europese Gemeenschap gevestigde bankinstellingen.⁽²⁵⁾ Het lijkt mij onjuist te zeggen dat dit vermogen naar Zwitserland zou zijn overgebracht op het moment waarop de erflaterster zich in deze staat vestigde. De opbouw van dit vermogen, zowel wat betreft de plaats van ligging van de onroerende zaken als aangaande de samenstelling van haar aandelenportefeuille en de plaats waar zij rekeningen hield bij diverse bankinstellingen, is niet gewijzigd door de enkele verlegging van haar woonplaats. Evenmin is in dit stadium de eigendom van dit vermogen overgedragen. Op het moment waarop erflaterster zich in België en vervolgens in Zwitserland vestigde, heeft derhalve door deze enkele verplaatsing geen kapitaalverkeer plaatsgevonden.

59. Bijgevolg is het enige kapitaalverkeer dat in het onderhavige geval kan worden vastgesteld mijns inziens de overgang door vererving van het vermogen van de erflaterster op haar erfgenamen.

60. Tot slot lijkt het in dit stadium van mijn analyse niet nodig te onderzoeken, of deze kapitaalbeweging daadwerkelijk een grensoverschrijdend karakter heeft, aangezien, zoals thans zal blijken, de litigieuze regeling geen beperking van het kapitaalverkeer inhoudt.

2. Het ontbreken van een beperking

61. Artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag heeft een zeer ruime inhoud, aangezien het, zoals gezegd, betrekking heeft op „alle beperkingen” van het kapitaalverkeer. Blijkens de rechtspraak zijn dan ook niet alleen de rechtstreekse beperkingen verboden, dat wil zeggen de nationale bepalingen die een voorgenomen investering verbieden⁽²⁶⁾ of deze aan een regeling van voorafgaande vergunning onderwerpen⁽²⁷⁾, maar ook de maatregelen die slechts de begunstigen van het door het Verdrag ingevoerde vrije verkeer ervan weerhouden gebruik te maken van de voorrechten die het hun biedt.⁽²⁸⁾ Het staat ook vast dat het vrije kapitaalverkeer evenals de andere door het Verdrag gewaarborgde vrijheden, niet alleen discriminerende maatregelen verbiedt, dat wil zeggen maatregelen van een lidstaat die alleen van toepassing zijn op investeerders die onderdaan zijn van een andere lidstaat⁽²⁹⁾, maar ook die welke eigen onderdanen of ingezetenen ontmoedigen om in andere lidstaten te investeren.⁽³⁰⁾

62. In het reeds aangehaalde arrest Barbier heeft het Hof gegevens verschaft die het begrijpelijk maken in hoeverre een nationale regeling ter zake van successiebelasting een belemmering van het vrije kapitaalverkeer vormt. Het heeft geoordeeld dat, hoewel de successierechten door de erfgenamen worden voldaan, zij een factor vormen waarmee door iedere belanghebbende bij zijn besluit te investeren rekening wordt gehouden.

63. Deze zaak had betrekking op de bepalingen van Nederlands recht op grond waarvan in Nederland gelegen onroerende zaken voor de heffing van successierechten of daarmee samenhangende belastingen verschillend werden behandeld al naar gelang de erflater al dan niet

in deze staat woonde. Overeenkomstig deze bepalingen kon bij de waardering van de nalatenschap met het oog op de berekening van de belastinggrondslag, de waarde van de onroerende zaken waarvan de economische eigendom was overgedragen aan een andere rechtspersoon, slechts worden afgetrokken wanneer de erflater in Nederland woonde, terwijl die mogelijkheid niet bestond wanneer de erflater geen ingezetene was.(31)

64. Het Hof heeft geoordeeld dat deze bepalingen een beperking van het vrije kapitaalverkeer vormden op de volgende gronden: in de eerste plaats ontmoedigen zij de aankoop van in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaken alsmede de overdracht van de economische eigendom van dergelijke zaken aan andere personen door een ingezetene van een andere lidstaat; in de tweede plaats leiden zij tot waardevermindering van de nalatenschap van een ingezetene van een andere lidstaat dan die waar deze zaken gelegen waren.

65. In casu staat vast dat de litigieuze regeling, anders dan de regeling die in de reeds aangehaalde zaak Barbier aan de orde was, Nederlandse onderdanen die hun woonplaats naar het buitenland hebben verlegd voor in Nederland gelegen zaken niet aan andere belastingvoorwaarden onderwerpt dan onderdanen die in Nederland zijn gebleven. Zij heeft, zoals gezegd, tot gevolg dat de gehele nalatenschap van Nederlandse onderdanen die hun fiscale woonplaats minder dan tien jaar vóór hun overlijden naar het buitenland hebben verlegd, wordt belast alsof zij hun woonplaats in Nederland hadden behouden. Evenmin voorziet zij in verschillende belastingvoorwaarden al naargelang de plaats waar de onroerende zaken van de erflater zijn gelegen of de zetel van de instellingen waar zijn kapitaal is geïnvesteerd. Zij verschilt dus van die welke aan de orde was in de zaak die heeft geleid tot het reeds aangehaalde arrest Verkooijen, waarnaar in de verwijzingsbeslissing wordt verwezen, volgens welke voor de vrijstelling van inkomstenbelasting ter zake van aan natuurlijke personen uitgekeerde dividenden de voorwaarde gold dat die dividenden werden uitgekeerd door in de betrokken lidstaat gevestigde vennootschappen.

66. Nu de litigieuze regeling een dergelijk onderscheid niet maakt, valt niet in te zien hoe deze een Nederlands onderdaan ervan zou kunnen weerhouden om vanuit Nederland in andere landen te investeren of vanuit andere landen in Nederland. Een dergelijke regeling bevat daarom volgens mij geen beperking van het vrije kapitaalverkeer in de zin van artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag.

67. De motivering die de verwijzende rechter tot de tegenovergestelde conclusie heeft gebracht, hoeft aan mijn standpunt geen afbreuk te doen. Het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch heeft geoordeeld dat de betrokken regeling in strijd is met deze bepaling van het Verdrag omdat zij in de eerste plaats een „vertrekbelemmering” vormt voor de zaken van de toekomstige boedel, en, in de tweede plaats, discrimineert ten nadele van Nederlandse onderdanen. Deze motivering kan mijns inziens niet worden gevolgd.

68. Wat allereerst het bestaan van een „vertrekbelemmering” betreft is, zoals gezegd, de enige kapitaalbeweging die door de litigieuze regeling wordt geraakt, de overgang door vererving van het vermogen van de erflater op haar erfgenamen. De verlegging van de woonplaats vormt op zichzelf geen kapitaalbeweging. Indien, zoals de verwijzende rechter te kennen geeft, de litigieuze regeling een „vertrekbelemmering” inhield op het moment van verlegging van de woonplaats, zou deze belemmering bijgevolg geen betrekking hebben op het vertrek van de boedel die de nalatenschap moet gaan uitmaken, maar op het vertrek van de persoon zelf. Zoals de Commissie heeft uiteengezet, moet in een dergelijk geval de onverenigbaarheid van de litigieuze regeling met het gemeenschapsrecht niet worden getoetst aan de verdragsregels betreffende het vrije kapitaalverkeer, de enige die hier van toepassing zijn. Zij zou enkel kunnen worden getoetst aan het vrije verkeer van personen of, in voorkomend geval, het ingevolge artikel 8 A van het EG-Verdrag(32) aan het burgerschap van de Europese Unie verbonden recht op verblijf in een andere

lidstaat, hetgeen in casu zou hebben verondersteld dat Van Hilten op het moment van haar overlijden niet in Zwitserland, maar in een andere lidstaat woonde.

69. Zelfs wanneer dat het geval was geweest, geloof ik echter niet dat de litigieuze regeling had kunnen worden uitgelegd als een belemmering voor de uitoefening van het recht van Nederlandse onderdanen, een economische activiteit te ontplooiën in een andere lidstaat, of het aan hun burgerschap van de Unie verbonden recht daar te verblijven.

70. Zoals ik al zei, houdt de kritiek van verzoekers in het hoofdgeding en van de verwijzende rechter op de litigieuze regeling in werkelijkheid in, dat deze Nederlandse onderdanen die hun woonplaats naar het buitenland verleggen en binnen tien jaar na deze verlegging overlijden, de mogelijkheid ontnemen om in aanmerking te komen voor een eventueel gunstigere algehele belasting van hun nalatenschap volgens de wetgeving die geldt in deze nieuwe woonstaat en in de staten die de op hun grondgebied gelegen zaken belasten. Zij komt er immers op neer, dat deze onderdanen worden behandeld alsof zij in Nederland waren gebleven.(33)

71. De litigieuze regeling is dus in overeenstemming met de huidige eisen van het gemeenschapsrecht, zoals deze uit de door de verwijzende rechter aangehaalde rechtspraak naar voren komen. Volgens deze rechtspraak mogen de lidstaten hun onderdanen die gebruik maken van de door het gemeenschapsrecht verleende verkeersvrijheden, geen ongunstigere behandeling geven dan die welke zij zouden genieten wanneer zij geen gebruik van deze vrijheden hadden gemaakt. Op fiscaal gebied is het de lidstaten derhalve verboden, belastingplichtigen die in een andere lidstaat, in loondienst of als zelfstandige, een economische activiteit gaan uitoefenen om daar diensten te verrichten of in het kader van de vrijheid van vestiging, ongunstiger te behandelen dan het geval zou zijn geweest wanneer zij hun activiteiten op het nationale grondgebied hadden uitgeoefend.(34) Deze rechtspraak kan ook worden toegepast op de situatie van onderdanen van een lidstaat die gebruik maken van het aan hun hoedanigheid van burger van de Unie verbonden recht om in een andere lidstaat te reizen en te verblijven.(35)

72. Het thans geldende gemeenschapsrecht verplicht de lidstaat van herkomst echter niet om zijn onderdanen die gebruik maken van de hun door het Verdrag toegekende vrijheid om te reizen en te verblijven, een gunstigere behandeling te geven dan die welke zij zouden hebben genoten wanneer zij op het nationale grondgebied waren gebleven.(36) Het Koninkrijk der Nederlanden, dat door bilaterale verdragen of zijn nationale wetgeving waarborgt dat de in het buitenland geheven successierechten in mindering worden gebracht op de in Nederland verschuldigde rechten, voldoet mijns inziens aan zijn verplichting om ervoor te zorgen dat zijn onderdanen die hun woonplaats naar een andere lidstaat verleggen wanneer zij in hun hoedanigheid van burger van de Unie gebruik maken van een verkeersvrijheid of van hun recht om te verblijven in een andere lidstaat, niet worden benadeeld ten opzichte van onderdanen die op het nationale grondgebied zijn gebleven.

73. In overeenstemming met deze rechtspraak geloof ik evenmin, dat ten aanzien van de Nederlandse regeling het verwijt kan worden gemaakt dat deze niet voorziet in terugbetaling van het meerbedrag dat verschuldigd kan zijn wanneer de in het buitenland verschuldigde rechten het in Nederland opeisbare bedrag overtreffen. Zo in een dergelijk geval verlegging van de woonplaats daadwerkelijk nadelig kan zijn, is dit nadeel in de eerste plaats toe te schrijven aan het feit dat de nationale bepalingen ter zake van successiebelasting niet zijn geharmoniseerd. Bij dit gebrek aan harmonisatie kan het Verdrag een burger van de Unie niet waarborgen, dat de verlegging van zijn activiteiten of enkel van zijn woonplaats naar een andere staat dan zijn voormalige woonstaat fiscaal volkomen neutraal is.(37)

74. Het feit dat de nalatenschap van Nederlandse onderdanen die overlijden binnen tien jaar nadat zij hun woonplaats naar het buitenland hebben verlegd, in Nederland wordt belast alsof zij in

deze lidstaat woonachtig waren gebleven, kan derhalve niet worden beschouwd als een belemmering van de uitoefening van de hun door het Verdrag verleende vrijheid om te reizen en te verblijven.

75. Het discriminerende karakter van de litigieuze regeling blijkt volgens de verwijzende rechter uit het feit dat zij alleen op Nederlandse onderdanen van toepassing is. Deze laatsten worden zijns inziens derhalve benadeeld ten opzichte van onderdanen van andere lidstaten die eveneens in Nederland woonachtig zijn geweest en die vervolgens hun woonplaats naar het buitenland hebben verplaatst. Volgens de verwijzende rechter is dus sprake van een met artikel 6 EG-Verdrag(38) en artikel 8 A van het Verdrag strijdige discriminatie op grond van nationaliteit, aangezien Nederlandse onderdanen evenals onderdanen van andere lidstaten burgers van de Unie zijn en deze hoedanigheid hun primaire hoedanigheid moet zijn. Volgens de verwijzende rechter moet de in het kader van de artikelen 6 en 8 A van het Verdrag ontwikkelde rechtspraak met betrekking tot het begrip discriminatie worden getransponeerd in het kader van de toepassing van artikel 73 B van het Verdrag, dat een bijzondere uitdrukking is van het non-discriminatiebeginsel.

76. Ik ben het met de Nederlandse en de Duitse regering en de Commissie eens, dat deze stelling niet kan worden aanvaard. Zoals gezegd, blijven de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren. Deze laatste blijven derhalve bevoegd, ter voorkoming van dubbele belasting de criteria ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen(39), mits het gemeenschapsrecht in acht wordt genomen. Het Hof heeft geoordeeld dat, nu er geen maatregelen zijn vastgesteld tot unificatie of harmonisatie van de bevoegdheid van de lidstaten teneinde dubbele belastingen af te schaffen, het nationaliteitscriterium als fiscaal aanknopingspunt kan worden aanvaard zonder dat het daardoor discriminerend is.(40) Deze rechtspraak kan worden toegepast in het bijzondere kader van de successiebelasting, welke eveneens onder de bevoegdheid van de lidstaten ter zake van directe belastingen valt en waarvoor geen unificatie? of harmonisatiemaatregelen ten behoeve van de afschaffing van dubbele belastingen zijn getroffen.

77. Gelet op het voorgaande is het Koninkrijk der Nederlanden dus gerechtigd, op eigen onderdanen toepasselijke regels ter zake van de belastingheffing over hun nalatenschap vast te stellen, die ook gelden wanneer deze onderdanen het nationale grondgebied verlaten, mits zij bij de uitoefening van dit recht het gemeenschapsrecht in acht nemen, dat wil zeggen geen inbreuk maken op de bepalingen van het Verdrag ter zake van de vrijheid om op het grondgebied van de andere lidstaten te reizen en te verblijven.

78. Ik geloof niet dat het burgerschap van de Unie en de uitlegging die het Hof heeft gegeven aan de daaraan verbonden rechten, afbreuk doen aan deze bevoegdheid van een lidstaat en aan de daaraan gestelde beperkingen. Het is juist dat volgens de rechtspraak van het Hof de hoedanigheid van burger van de Unie de primaire hoedanigheid van de onderdanen van de lidstaten dient te zijn en het discriminatieverbod versterkt, aangezien zij die onderdanen die zich in dezelfde situatie bevinden binnen het materiële toepassingsgebied van het Verdrag, ongeacht hun nationaliteit en onverminderd de uitdrukkelijke uitzonderingen ter zake, aanspraak op een gelijke behandeling rechtens verleent.(41)

79. De hoedanigheid van burger komt echter niet in de plaats van de nationaliteit van de lidstaten. Aangezien het bezit hiervan een *conditio sine qua non* is voor de hoedanigheid van burger van de Unie, doet deze hoedanigheid, die alle onderdanen van de Unie gemeen hebben, de bijzondere band met de lidstaat waarvan een onderdaan de nationaliteit bezit, niet verdwijnen. Overigens kan deze hoedanigheid van burger van de Unie enkel de rechten verschaffen die daaraan volgens de opsomming in het Verdrag verbonden zijn. Bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht legt de hoedanigheid van burger van de Unie de lidstaten ten aanzien van eigen onderdanen dezelfde beperkingen ter zake van directe belastingen op als die welke

voortvloeien uit de in het Verdrag opgenomen verkeersvrijheden. Zo mogen zij onderdanen die gebruik maken van de hun door artikel 8 A van het Verdrag verleende vrijheid om te reizen en te verblijven, niet ongunstiger behandelen dan onderdanen die van deze vrijheden geen gebruik hebben gemaakt.

80. Hiervóór is gebleken, dat de hoedanigheid van burger van de Unie niet meebrengt dat Nederlandse onderdanen die hun woonplaats naar een andere lidstaat hebben verlegd er aanspraak op kunnen maken dat hun nalatenschap uitsluitend op grond van de eventueel gunstigere wet van hun nieuwe woonstaat wordt belast.

81. Bijgevolg doet het burgerschap van de Unie niet af aan de bevoegdheid van het Koninkrijk der Nederlanden, de criteria voor aanknopingspunt bij zijn nationale wetgeving ter zake van de successiebelastingen vast te stellen. De omstandigheid dat de litigieuze regeling enkel geldt voor Nederlandse onderdanen die in Nederland woonachtig zijn geweest en niet op onderdanen van andere lidstaten die eveneens in Nederland woonachtig zijn geweest, vormt dus geen discriminatie op grond van nationaliteit in de zin van artikel 6 van het Verdrag.

82. Tenslotte is eveneens erkend dat het niet onredelijk is, wanneer de lidstaten zich in het kader van de uitoefening van hun soevereiniteit op belastinggebied laten leiden door de internationale praktijk en het door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) opgestelde modelverdrag.⁽⁴²⁾ De Nederlandse regeling stemt overeen met het systeem dat is beschreven in de commentaren bij de artikelen van het door het Fiscale Comité van de OESO opgestelde modelverdrag ter voorkoming van dubbel successie- en schenkingsrecht van 1982.⁽⁴³⁾

83. Gelet op deze overwegingen stel ik voor, op de vragen van de verwijzende rechter te antwoorden dat artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag in die zin moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een regeling van een lidstaat krachtens welke de nalatenschap van een onderdaan van deze staat die overlijdt binnen tien jaar nadat hij zijn woonplaats naar het buitenland heeft verlegd, wordt belast alsof hij in deze staat woonachtig was gebleven.

84. Aangezien de litigieuze regeling naar mijn mening geen beperking van het kapitaalverkeer vormt, hoeft niet te worden ingegaan op de vraag of zij kan worden gerechtvaardigd op grond van de artikelen 73 C en 73 D van het Verdrag. Het antwoord op deze vragen is voor de beslissing in het hoofdgeding irrelevant. Derhalve acht ik het niet nodig, de door de verwijzende rechter gestelde vragen te onderzoeken.

IV – Conclusie

85. Gelet op het voorgaande stel ik het Hof voor, de prejudiciële vragen van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch als volgt te beantwoorden:

„Artikel 73 B, lid 1, EG-Verdrag (thans artikel 56, lid 1, EG) moet in die zin worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een regeling van een lidstaat krachtens welke de nalatenschap van een onderdaan van deze staat, die overlijdt binnen tien jaar nadat hij zijn woonplaats naar het buitenland heeft verlegd, wordt belast alsof hij in deze staat woonachtig was gebleven.”

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – Hierna: „Van Hilten”.

3 – Nadien artikel 67, lid 1, EG-Verdrag, dat vervolgens is afgeschaft bij het Verdrag van

Amsterdam.

4 – Richtlijn van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (PB L 178, blz. 5).

5 – Thans, respectievelijk, artikelen 56 EG-58 EG.

6 – Verdrag betreffende de Europese Unie – Verklaring betreffende artikel 73 D van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, welke als bijlage is gevoegd bij de Slotakte van het Verdrag betreffende de Europese Unie (PB 1992, C 191, blz. 99).

7 – Stb. 1956, 362; hierna: „SW”.

8 – Verdrag tussen de Zwitserse Bondsstaat en het Koninkrijk der Nederlanden ter voorkoming van dubbele belasting op het gebied van successiebelastingen, gesloten te 's-Gravenhage op 12 november 1951, en het protocol daarbij (Trb. 1951, 149, en 1952, 34).

9 – C-163/94, C-165/94 en C-250/94, Jurispr. blz. I-4821, punt 44.

10 – C-35/98, Jurispr. blz. I-4071.

11 – In haar schriftelijke opmerkingen geeft de Nederlandse regering aan dat de Staatssecretaris van Financiën tegen deze uitspraak beroep in cassatie heeft ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden en dat hij deze rechterlijke instantie heeft voorgesteld, indien nodig een prejudiciële vraag te stellen (punt 33 van de schriftelijke opmerkingen).

12 – Arresten van 18 maart 1993, Viessmann (C-280/91, Jurispr. blz. I-971, punt 17), en 8 februari 2001, Lange (C-350/99, Jurispr. blz. I-1061, punten 20-25).

13 – Zie, voor vergelijkbare toepassingen, arresten van 6 mei 2003, Libertel (C-104/01, Jurispr. blz. I-3793, punt 22), en 1 maart 2005, Owusu (C-281/02, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 23).

14 – De nalatenschap omvat in casu in Nederland, België en Zwitserland gelegen onroerende zaken, in lidstaten en derde landen genoteerde effecten en tegoeden op bij bankfilialen in Nederland en België gehouden bankrekeningen.

15 – Schriftelijke opmerkingen van de Nederlandse regering, punt 29, en schriftelijke opmerkingen van de Commissie, punt 21.

16 – Thans artikel 93 EG.

17 – Zie onder meer arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21), en arrest Verkooijen, reeds aangehaald (punt 32, alsmede de daar aangehaalde rechtspraak). Zie met betrekking tot de verplichting van de lidstaten, het gemeenschapsrecht in acht te nemen bij het sluiten van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, arrest van 12 december 2002, De Groot (C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 94).

18 – PB 2002, L 114, blz. 6. Deze overeenkomst is gesloten op 21 juni 1999 en vervolgens op 1 juni 2002 in werking getreden. Zij beoogt het totstandbrengen van het vrije verkeer van personen tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, op grondslag van de in de Europese Gemeenschap toepasselijke bepalingen.

19 – In dit verband zij hier eraan herinnerd dat artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag rechtstreekse werking heeft, ook in zoverre het de betrekkingen met derde landen betreft (arrest Sanz de Lera

e.a., reeds aangehaald, punt 48).

20 – Zie verwijzingsbeslissing, punt 4.7.

21 – 286/82 en 26/83, Jurispr. blz. 377, punt 21.

22 – Arresten van 16 maart 1999, Trummer en Mayer (C-222/97, Jurispr. blz. I-1661, punt 21); 11 januari 2001, Stefan (C-464/98, Jurispr. blz. I-173, punt 5), en 5 maart 2002, Reisch e.a. (C-515/99, C-519/99–C-524/99 en C-526/99–C-540/99, Jurispr. blz. I-2157, punt 30).

23 – C-364/01, Jurispr. blz. I-15013, punt 58.

24 – Cursivering van mij.

25 – Verwijzingsbeslissing, punt 2.5.

26 – Zie ter zake van een nationale maatregel waarbij een staatslening wordt uitgeschreven en de inwoners van het grondgebied van de betrokken lidstaat worden uitgesloten van de mogelijkheid op deze lening in te schrijven, arrest van 26 september 2000, Commissie/België (C-478/98, Jurispr. blz. I-7587, punt 19), en, wat betreft nationale privatiseringsmaatregelen waarbij onderdanen van andere lidstaten wordt verboden aandelen te verwerven in geprivatiseerde vennootschappen boven een bepaald bedrag, arrest van 4 juni 2002, Commissie/Portugal (C-367/98, Jurispr. blz. I-4731, punten 40-42).

27 – Zie met betrekking tot een nationale regeling die directe buitenlandse investeringen aan een regeling van voorafgaande vergunning onderwerpt, arrest van 14 maart 2000, Église de scientologie (C-54/99, Jurispr. blz. I-1335, punt 14), en met betrekking tot de verwerving van onroerende goederen, arrest van 1 juni 1999, Konle (C-302/97, Jurispr. blz. I-3099, punt 39), en arrest Reisch e.a., reeds aangehaald (punt 32).

28 – Zie met betrekking tot een nationale maatregel waarbij het voordeel van een rentesubsidie op een lening voor het bouwen of verbeteren van een woning is voorbehouden aan diegenen die de lening zijn aangegaan bij een door de lidstaat erkende kredietinstelling, arrest van 14 november 1995, Svensson en Gustavsson (C-484/93, Jurispr. blz. I-3955, punt 10), en met betrekking tot een regeling van een lidstaat waarbij een zegelrecht wordt geheven over leningen die worden aangegaan zonder dat een schriftelijke akte wordt opgemaakt, enkel omdat zij buiten het nationale grondgebied zijn overeengekomen, arrest van 14 oktober 1999, Sandoz (C-439/97, Jurispr. blz. I-7041, punt 31).

29 – Zie arrest Konle, reeds aangehaald (punt 23), ter zake van de wetgeving van een lidstaat waarbij enkel onderdanen van deze staat zijn vrijgesteld van de verplichte vergunning voor de verkrijging van een bebouwd terrein en, in dezelfde zin, arrest van 13 juli 2000, Albore (C-423/98, Jurispr. blz. I-5965, punt 16). Zie ook reeds aangehaalde arresten Église de scientologie (punt 14) en Commissie/Portugal (punten 40-42).

30 – Zie onder meer reeds aangehaalde arresten Svensson en Gustavsson (punt 10), Sandoz (punt 19) en Commissie/België (punt 18).

31 – Barbier, Nederlands onderdaan, had in 1970 zijn woonplaats van Nederland naar België verlegd. Tussen 1970 en 1988, toen hij nog steeds in België woonde, had hij onroerende zaken in Nederland gekocht. In 1988 had hij de zogenoemde „economische” eigendom daarvan overgedragen aan door hem beheerste Nederlandse vennootschappen. Voor de berekening van de successierechten nam de belastingdienst de volle waarde van deze onroerende zaken in aanmerking.

32 – Thans, na wijziging, artikel 18 EG.

33 – Hiervóór is gebleken dat de toepassing van artikel 3 SW, in combinatie met het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat of de Nederlandse regelgeving ter zake van dubbele belasting, tot gevolg heeft dat het bedrag van de successierechten die in Nederland verschuldigd zijn over de nalatenschap van deze Nederlandse onderdanen, identiek is aan het bedrag dat verschuldigd zou zijn geweest indien zij hun woonplaats in deze lidstaat hadden behouden.

34 – Zie voor een recent voorbeeld van een „vertrekbelemmering” op fiscaal gebied, arrest van 11 maart 2004, *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Jurispr. blz. I-2409, punt 45), met betrekking tot een nationale regeling waarbij belastingplichtigen die hun woonplaats buiten de betrokken lidstaat willen vestigen, belasting moeten betalen over de nog niet gerealiseerde waardevermeerderingen van bepaalde effecten.

35 – Zie in die zin arresten van 29 april 2004, *Pusa* (C-224/02, Jurispr. blz. I-5763, punten 18-20), en 15 juli 2004, *Lindfors* (C-365/02, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 35).

36 – Deze bewering doet niets af aan de verplichting van de staat van vestiging of verblijf om deze onderdanen dezelfde voordelen toe te kennen als hun eigen onderdanen, wanneer zij zich in dezelfde situatie bevinden.

37 – Zie in die zin arrest van 12 mei 1998, *Gilly* (C-336/96, Jurispr. blz. I-2793, punt 47), en arrest *Lindfors*, reeds aangehaald (punt 34).

38 – Thans, na wijziging, artikel 12 EG.

39 – Arrest *Gilly*, reeds aangehaald (punt 30).

40 – *Idem*.

41 – Zie onder meer arresten van 20 september 2001, *Grzelczyk* (C-184/99, Jurispr. blz. I-6193, punt 31); 11 juli 2002, *D’Hoop* (C-224/98, Jurispr. blz. I-6191, punt 28), en 2 oktober 2003, *Garcia Avello* (C-148/02, Jurispr. blz. I-11613, punten 22 en 23); en arrest *Pusa*, reeds aangehaald (punt 16).

42 – Arrêt *Gilly*, précité (punt 31).

43 – Uit deze commentaren blijkt dat het systeem volgens hetwelk de staten, teneinde te voorkomen dat sommige van hun onderdanen met het oog op hun overlijden hun woonplaats naar een andere lidstaat verleggen, enkel om de successierechten in hun staat van herkomst te ontlopen, bepalen dat over de gehele nalatenschap van hun onderdanen belasting wordt geheven, óók wanneer zij in het buitenland woonachtig zijn, gerechtvaardigd is ter voorkoming van belastingontduiking. Het is echter noodzakelijk te voorzien in een termijn van maximaal tien jaar tussen de verlegging van de woonplaats naar het buitenland en het overlijden. Bovendien moet een staat die rechten heft op grond van nationaliteit, de door hem berekende rechten verminderen

met de rechten die zijn geheven in de staat waar de erflater zich heeft gevestigd en in de staten die belasting heffen over de op hun grondgebied gelegen goederen (*Modelverdrag ter voorkoming van dubbel successie? en schenkingsrecht*, OESO, Parijs, 1983, commentaren bij de artikelen 4, 7, 9 A en 9 B).