

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 van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch om een prejudiciële beslissing)

„Kapitaalverkeer – Artikel 73 B, lid 1, EG-Verdrag (thans artikel 56, lid 1, EG) – Successiebelasting – Juridische fictie volgens welke onderdaan van lidstaat die binnen tien jaar na deze lidstaat te hebben verlaten overlijdt, wordt geacht daar op moment van overlijden te hebben gewoond – Derde staat”

Conclusie van advocaat-generaal P. Léger van 30 juni 2005

Arrest van het Hof (Derde kamer) van 23 februari 2006

Samenvatting van het arrest

Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen

[EG-Verdrag, art. 73 B (thans art. 56 EG)]

Artikel 73 B van het Verdrag (thans artikel 56 EG) moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen de regelgeving van een lidstaat krachtens welke de nalatenschap van een onderdaan van die lidstaat die is overleden binnen tien jaar nadat hij die lidstaat metterwoon heeft verlaten, wordt belast als was hij in diezelfde lidstaat blijven wonen, maar onder aftrek van de door andere staten geheven successierechten.

Door de nalatenschappen van onderdanen die hun woonplaats naar het buitenland hebben verlegd, op dezelfde wijze te belasten als die van onderdanen die in de betrokken lidstaat zijn blijven wonen, kan een dergelijke regelgeving immers eerstbedoelde onderdanen niet ervan doen afzien in die lidstaat investeringen te doen vanuit een andere staat, noch laatstbedoelde onderdanen, zulks te doen vanuit die betrokken lidstaat in een andere staat, terwijl zij evenmin, ongeacht de plaats waar de betrokken zaken zich bevinden, de waarde kan verminderen van de nalatenschap van een onderdaan die zijn woonplaats naar het buitenland heeft verlegd.

Het verschil in behandeling tussen ingezetenen die onderdaan zijn van de betrokken lidstaat en ingezetenen die onderdaan zijn van andere lidstaten ten gevolge van een dergelijke regelgeving, vloeit bij gebreke van unificatie of harmonisatie op gemeenschapsniveau voort uit de bij de lidstaten rustende bevoegdheid, eenzijdig of in verdragen de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen.

Voor het overige kan een nationale regelgeving die ten gevolge heeft dat een onderdaan die zijn woonplaats naar een andere staat zou willen verleggen, hier liever van afziet, en die derhalve het recht op vrij verkeer van die onderdaan belemmert, niet op deze enkele grond een beperking van het kapitaalverkeer vormen in de zin van artikel 73 B van het Verdrag.

(cf. punten 46-47, 50-51 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

23 februari 2006 (*)

„Kapitaalverkeer – Artikel 73 B, lid 1, EG-Verdrag (thans artikel 56, lid 1, EG) – Successiebelasting – Juridische fictie volgens welke onderdaan van lidstaat die binnen tien jaar na deze lidstaat te hebben verlaten overlijdt, wordt geacht daar op moment van overlijden te hebben gewoond – Derde staat”

In zaak C-513/03,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch bij beslissing van 5 november 2003, ingekomen bij het Hof op 8 december 2003, in de procedure

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

tegen

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

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J. Malenovský, S. von Bahr (rapporteur), A. Borg Barthet en U. Lõhmus, rechters,

advocaat-generaal: P. Léger,

griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 12 mei 2005,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Erven Van Hilten-van der Heijden, vertegenwoordigd door P. Kavelaars, belastingadviseur,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en S. Terstal als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door A. Tiemann en M. Lumma als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en A. Weimar als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 juni 2005,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 73 C, lid 1, en 73 D, lid 3, EG-Verdrag (thans de artikelen 57, lid 1, EG en 58, lid 3, EG), die op de datum van overlijden van Van Hilten-van der Heijden golden.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de erfgenamen van Van Hilten-van der Heijden en de Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Buitenland te Heerlen (hierna: „Inspecteur”), over de successierechten die in Nederland zijn geheven over de door erflaatster nagelaten erfenis.

Rechtskader

Gemeenschapsrecht

3 Bijlage I bij richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag [dit artikel is ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam] (PB L 178, blz. 5), met het opschrift „Nomenclatuur van het kapitaalverkeer bedoeld in artikel 1 van de richtlijn”, vermeldt in de inleiding het volgende:

„In de onderhavige nomenclatuur worden de kapitaalbewegingen ingedeeld volgens de economische aard van de, in nationale valuta of in buitenlandse valuta's luidende, tegoeden en verplichtingen waarop zij betrekking hebben.

De in deze nomenclatuur opgesomde kapitaalbewegingen omvatten:

- alle voor het verwezenlijken van de kapitaalbewegingen noodzakelijke verrichtingen: sluiten en uitvoeren van de transactie en desbetreffende overmakingen; de transactie vindt in het algemeen tussen ingezetenen van verschillende lidstaten plaats; het komt echter voor, dat bepaalde kapitaalbewegingen door één persoon voor eigen rekening tot stand worden gebracht (bijvoorbeeld overmaking van tegoeden van emigranten);
- door natuurlijke of rechtspersonen uitgevoerde verrichtingen [...]
- de toegang tot alle financiële technieken die beschikbaar zijn op de markt waarop voor het verwezenlijken van de verrichting een beroep wordt gedaan. Zo betreft de verwerving van effecten en andere financiële instrumenten niet alleen contante verrichtingen, maar alle beschikbare verhandelings technieken: termijnverrichtingen, verrichtingen met opties of warrants, ruil tegen andere activa enz. [...]
- de liquidatie of de overdracht van gevormde vermogenswaarden, de repatriëring van de opbrengst van deze liquidatie of de aanwending ter plaatse van deze opbrengst binnen de grenzen van de communautaire verplichtingen;
- de aflossing van de kredieten of leningen.

Deze nomenclatuur vormt geen limitatieve omschrijving van het begrip kapitaalverkeer; derhalve is een rubriek XIII. F „Overig kapitaalverkeer – Diversen” opgenomen. De nomenclatuur mag dus niet worden geïnterpreteerd als een beperking van de draagwijdte van het beginsel van een volledige liberalisatie van het kapitaalverkeer zoals dat is neergelegd in artikel 1 van deze richtlijn.”

4 Genoemde nomenclatuur omvat dertien verschillende categorieën kapitaalverkeer. Onder rubriek XI, met het opschrift „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, is opgenomen:

„[...]

D. Nalatenschappen en legaten

[...]”

5 Bij de ondertekening van de slotakte en de verklaringen van de intergouvernementele conferenties over de Europese Unie, op 7 februari 1992, heeft de Conferentie van vertegenwoordigers van de regeringen van de lidstaten onder meer een verklaring aangenomen betreffende artikel 73 D van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (PB C 191, blz. 99; hierna: „Verklaring betreffende artikel 73 D van het Verdrag”), 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 [tot oprichting van de Europese Gemeenschap] 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.”

De nationale regelgeving

6 Naar Nederlands recht wordt over elke erfenis belasting geheven. Artikel 1, lid 1, van de Successiewet van 28 juni 1956 (Stb. 1956, 362; hierna: „SW 1956”) maakt een onderscheid naargelang de erflater in Nederland woonde of daarbuiten. Dit artikel bepaalt:

„Krachtens deze wet worden de volgende belastingen geheven:

1. recht van successie van de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand, die ten tijde van dat overlijden binnen het Rijk woonde;

[...]”

7 Artikel 3, lid 1, SW 1956 bepaalt het volgende:

„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.”

8 Het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat ter voorkoming van dubbele belasting op het gebied van successiebelastingen, gesloten te 's-Gravenhage op 12 november 1951 (hierna: „dubbelbelastingverdrag”), bepaalt in artikel 2, lid 1, het volgende:

„Onroerende goederen [...] zijn slechts aan de successiebelastingen onderworpen in de Staat waar deze goederen zijn gelegen. [...]”

9 Artikel 3, lid 1, van het dubbelbelastingverdrag luidt als volgt:

„De tot de nalatenschap behorende zaken, waarop artikel 2 niet van toepassing is [...] zijn slechts aan de successiebelastingen onderworpen in de Staat waar de overledene zijn laatste woonplaats had.”

10 Voor het begrip woonplaats verwijst artikel 3, lid 2, van het dubbelbelastingverdrag naar de bepalingen van het op dezelfde dag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat gesloten Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting op het gebied van belasting van het inkomen en van het vermogen.

11 Bij de ondertekening van het dubbelbelastingverdrag zijn de gevolmachtigden een aantal protocolbepalingen overeengekomen die integraal onderdeel uitmaken van het Verdrag, waaronder een bepaling bij voormeld artikel 3.

12 Deze bepaling preciseert:

„(1) Niettegenstaande de bepalingen van artikel 3, tweede lid, van dit Verdrag, zal de Staat, waarvan de overledene de nationaliteit bezat op het tijdstip van zijn overlijden, de successiebelasting kunnen heffen, alsof de overledene zijn woonplaats op dat tijdstip eveneens in die Staat had gehad, mits de overledene tijdens de tien jaren voorafgaande 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.

(2) De bepaling van het eerste lid is niet van toepassing op personen, die op het tijdstip van hun overlijden de nationaliteit van de beide Staten bezitten.”

13 Artikel 13 van het Besluit voorkoming dubbele belasting van 21 december 1989 (Stb. 1989, 594; hierna: „Besluit”) bepaalt het volgende:

„1. In het geval van een verkrijging van een erflater die op grond van artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956 geacht wordt ten tijde van het overlijden in Nederland te hebben gewoond, wordt voorts, ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van het recht van successie verleend voor in die verkrijging begrepen bezittingen andere dan die bedoeld in artikel 11, voorzover ter zake van de verkrijging van die bezittingen vanwege een andere Mogendheid een gelijksoortige belasting is geheven die niet zou zijn geheven indien de erflater ten tijde van het overlijden zijn daadwerkelijke woonplaats in Nederland zou hebben gehad. [...]

2. Het bedrag van de in het eerste lid bedoelde vermindering is het laagste van de volgende bedragen:

a. het bedrag van de vanwege andere Mogendheden geheven belasting;

b. het bedrag dat tot het recht van successie dat volgens de Successiewet 1956 verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit, in dezelfde verhouding staat als de gezamenlijke waarde van de in de verkrijging begrepen, in het eerste lid van dit artikel bedoelde, bezittingen staat tot de waarde van alle verkregen bezittingen verminderd met de waarde van de tot een onderneming behorende schulden, daaronder begrepen schulden voortspuitende uit een medegerechtigdheid anders dan als aandeelhouder, en met de waarde van de niet tot een onderneming behorende schulden verzekerd door hypotheek op een onroerende zaak of een recht waaraan deze is onderworpen.”

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

14 Van Hilten-van der Heijden is op 22 november 1997 overleden. Zij bezat de Nederlandse nationaliteit. Tot begin 1988 had zij in Nederland gewoond, vervolgens in België en sinds 1991 in Zwitserland.

15 Haar nalatenschap bestond onder meer uit onroerende zaken gelegen in Nederland, België en Zwitserland, uit ter belegging gehouden en in Nederland, Duitsland, Zwitserland en de Verenigde Staten van Amerika genoteerde effecten, alsmede uit bankrekeningen gehouden bij en geadministreerd door Nederlandse en Belgische filialen van diverse binnen de Europese Unie gevestigde bankinstellingen.

16 Aan de erfgenamen van Van Hilten-van der Heijden is een aanslag successierecht opgelegd op grond van artikel 3, lid 1, SW 1956. Deze aanslagen zijn na daartegen door vier van de erfgenamen gemaakt bezwaar door de Inspecteur gehandhaafd.

17 Tegen deze uitspraak is door die erfgenamen beroep ingesteld bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

18 De verwijzende rechter merkt allereerst op dat uit de verwijzing naar „Nalatenschappen en legaten” in rubriek XI van bijlage I bij richtlijn 88/361 blijkt dat in het hoofdgeding sprake is geweest van een kapitaalbeweging tussen een derde staat en de lidstaten.

19 Vervolgens merkt de verwijzende rechter op dat hij in een uitspraak van 12 december 2002 heeft vastgesteld dat artikel 3, lid 1, SW 1956 een nationale maatregel is die het vrije kapitaalverkeer belemmert of minder aantrekkelijk maakt. Deze bepaling belemmert als zodanig het vertrek aangezien de erin vervatte juridische fictie een nadeel teweegbrengt vanaf de eerste dag na het vertrek, gevolgd door een vererving van het vermogen binnen tien jaar nadien. Nederland heft in de tien jaren na emigratie van Nederlanders successierecht of schenkingsrecht bij wanneer die rechten in het buitenland lager zijn, maar verleent geen restitutie of verrekening voor hetgeen in het buitenland meer aan successierecht geheven is. Artikel 3, lid 1, SW 1956 vormt blijkens de eerdergenoemde beslissing van de verwijzende rechter derhalve een verkapte belemmering van grensoverschrijdende nalatenschappen.

20 In diezelfde uitspraak heeft de verwijzende rechter bovendien vastgesteld dat artikel 3, lid 1, SW 1956 tevens een willekeurige discriminatie vormt. Het Nederlandse recht maakt immers een onderscheid tussen Nederlandse onderdanen en niet-onderdanen, daar een Nederlands onderdaan slechts aan toepassing van artikel 3, lid 1, SW 1956 kan ontsnappen door zijn nationaliteit op te geven. Deze bepaling kan bovendien geen rechtvaardiging vinden in dwingende redenen van algemeen belang, daar zij slechts als reden heeft te voorkomen dat Nederland successierechten misloopt door het vertrek van zijn onderdanen.

21 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt echter niet duidelijk of een bepaling als de litigieuze onder artikel 73 C, lid 1, van het Verdrag valt.

22 De verwijzende rechter vraagt zich voorts af of de Verklaring betreffende artikel 73 D van het Verdrag meebrengt dat wetgeving die van toepassing is op kapitaalbewegingen tussen de lidstaten en derde landen niet wordt beschermd door artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag of dat dit artikel voor kapitaalbewegingen tussen de lidstaten en derde staten altijd geldt, en dus niet beperkt is tot de eind 1993 geldende bepalingen ter zake.

23 Op grond van deze overwegingen heeft het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch besloten de

behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Is artikel 3, [lid 1, SW 1956] een toegestane beperking in de zin van artikel 57, [lid 1], EG-Verdrag?

2) Is artikel 3, [lid 1, SW 1956] een verboden middel tot willekeurige discriminatie dan wel een verkapt beperking van het kapitaalverkeer als bedoeld in artikel 58, [lid 3], EG-Verdrag indien van toepassing op een kapitaalbeweging tussen een lidstaat en een derde staat, mede gezien de Verklaring betreffende 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Inleidende opmerkingen

24 Met zijn prejudiciële vragen wenst de verwijzende rechter in hoofdzaak te vernemen of een nationale regelgeving als de litigieuze valt binnen de werkingssfeer van artikel 73 C, lid 1, van het Verdrag en/of van die van artikel 73 D, lid 3, van het Verdrag.

25 Zoals evenwel blijkt uit de verwijzingsbeslissing zelf en ook is uiteengezet in alle in deze zaak bij het Hof ingediende opmerkingen, moet, alvorens voormelde bepalingen van het EG-Verdrag te onderzoeken, worden vastgesteld of een dergelijke regelgeving het kapitaalverkeer beperkt in de zin van artikel 73 B EG-Verdrag (thans artikel 56 EG).

26 Volgens vaste rechtspraak kan het Hof, om de rechter die het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft ingediend, een nuttig antwoord te geven, bepalingen van gemeenschapsrecht in aanmerking nemen die de nationale rechter in zijn prejudiciële vragen niet heeft vermeld (zie met name arresten van 12 oktober 2004, Wolff & Müller, C-60/03, Jurispr. blz. I-9553, blz. 24, punt 24, en 7 juli 2005, Weide, C-153/03, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 25).

27 Derhalve moet worden onderzocht of artikel 73 B van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de regelgeving van een lidstaat als de litigieuze, krachtens welke de nalatenschap van een onderdaan van die lidstaat die is overleden binnen tien jaar nadat hij die lidstaat metterwoon heeft verlaten, wordt belast als was hij in diezelfde lidstaat blijven wonen, maar onder aftrek van de door andere staten geheven successierechten.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

28 De erven Van Hilten-van der Heijden betogen dat artikel 3, lid 1, SW 1956 in strijd is met artikel 73 B van het Verdrag. Er is immers sprake van indirecte discriminatie en eventueel indirecte beperking doordat er in de eerste plaats een onderscheid wordt gemaakt al naar gelang de erflater vóór zijn overlijden al dan niet in Nederland heeft gewoond, terwijl in de tweede plaats deze bepaling niet van toepassing is indien de persoon die Nederland verlaat een andere nationaliteit dan de Nederlandse heeft.

29 De Nederlandse en de Duitse regering betogen dat, alvorens de gestelde vragen kunnen worden beantwoord, eerst moet worden vastgesteld of artikel 73 B van het Verdrag zich verzet tegen de woonplaatsfictie van artikel 3, lid 1, SW 1956.

30 De Nederlandse regering merkt dienaangaande op dat het, ook in het geval van nalatenschappen, altijd moet gaan om kapitaalverkeer. In geval van overlijden wordt de boedel beschreven op het moment van overlijden en daarop wordt de heffing van het successierecht gebaseerd. Aangezien er dan nog geen kapitaalbeweging is opgetreden, noch een hiermee

gepaard gaande transactie, kan er geen sprake zijn van een handeling die valt onder het vrije kapitaalverkeer.

31 Overigens is er geen sprake geweest van discriminatie of belemmering van het vrije kapitaalverkeer. Er is immers geen sprake van discriminatie naar nationaliteit tussen de Nederlander die in Nederland blijft en de Nederlander die naar het buitenland vertrekt. Bovendien bevinden een Nederlands onderdaan die Nederland verlaat en een onderdaan van een andere lidstaat, die in Nederland heeft gewoond en vertrekt, zich niet in dezelfde situatie.

32 Hieruit volgt, aldus de Nederlandse regeling, dat artikel 73 B van het Verdrag zich niet verzet tegen de woonplaatsfictie van artikel 3, lid 1, SW 1956.

33 Volgens de Duitse regering is artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag niet van toepassing op een bepaling als artikel 3, lid 1, SW 1956, daar een bepaling als deze laatste geen nadelige invloed heeft op het vrije kapitaalverkeer.

34 De Commissie van de Europese Gemeenschappen betoogt dat artikel 3, lid 1, SW 1956 geen onderscheid maakt naar de plaats waar de nalatenschap, of een deel daarvan, zich ten tijde van het overlijden van de erflater bevindt. Dit artikel legt dan ook geen beperkingen op aan kapitaalbewegingen van en naar Nederland. Bijgevolg is het in de artikelen 73 B en volgende van het Verdrag gewaarborgde vrije kapitaalverkeer in het hoofdgeding niet aan de orde.

35 Met betrekking tot een mogelijke toepassing van de bepalingen van het Verdrag betreffende het vrije verkeer van personen en de vrijheid van vestiging herinnert de Commissie eraan dat deze bepalingen enkel gelden voor verplaatsingen binnen de Europese Unie.

Beoordeling door het Hof

36 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, doch dat deze laatste niettemin verplicht zijn, die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie met name arresten van 11 augustus 1995, Wielockx, C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 16, en 10 maart 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Jurispr. blz. I-2057, punt 14).

37 Voorts zij in herinnering gebracht dat artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag uitvoering geeft aan het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal tussen de lidstaten onderling en tussen de lidstaten en derde staten. Daartoe bepaalt het in het kader van het hoofdstuk van het Verdrag „Kapitaal en betalingsverkeer”, dat alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden zijn.

38 Derhalve moet eerst worden onderzocht of successies kapitaalverkeer vormen in de zin van artikel 73 B van het Verdrag.

39 Dienaangaande zij opgemerkt dat het Verdrag geen definitie geeft van de begrippen „kapitaalverkeer” en „betalingsverkeer”. Het is evenwel vaste rechtspraak dat, voorzover artikel 73 B EG-Verdrag in hoofdzaak de inhoud van artikel 1 van richtlijn 88/361 heeft overgenomen, de nomenclatuur van het kapitaalverkeer gehecht in bijlage bij de richtlijn, ook al is deze laatste vastgesteld op basis van de artikelen 69 en 70, lid 1, EEG-Verdrag (de artikelen 67-73 EEG-Verdrag zijn inmiddels vervangen door de artikelen 73 B-73 G EG-Verdrag, thans de artikelen 56 EG-60 EG), de indicatieve waarde die zij voor de inwerkingtreding van die artikelen bezat voor de definitie van het begrip kapitaalverkeer behoudt, waarbij de lijst die zij bevat, gelijk in de inleiding te kennen wordt gegeven, geenszins uitputtend is (zie in die zin onder meer arresten van 16 maart 1999, Trummer en Mayer, C-222/97, Jurispr. blz. I-1661, punt 21, 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).

40 Successies staan vermeld in rubriek XI van bijlage I bij richtlijn 88/361, getiteld „kapitaalverkeer van persoonlijke aard”. Zoals de advocaat-generaal in punt 53 van zijn conclusie heeft opgemerkt, heeft deze rubriek inzonderheid betrekking op verrichtingen waarmee het geheel of een deel van het vermogen van een persoon, hetzij bij leven, hetzij na zijn overlijden, wordt overgedragen.

41 Een successie bestaat immers hierin dat één of meerdere personen de nalatenschap van een overledene verkrijgen, dat wil zeggen dat de eigendom van de diverse zaken, rechten, enzovoort, waaruit die nalatenschap bestaat, overgaat op de erfgenamen.

42 Bijgevolg vormen successies kapitaalverkeer in de zin van artikel 73 B van het Verdrag (zie in die zin eveneens arrest van 11 december 2003, Barbier, C?364/01, Jurispr. blz. I?15013, punt 58), tenzij alle constituerende elementen binnen één lidstaat gelegen zijn.

43 In de tweede plaats moet worden onderzocht of een nationale wettelijke regeling als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde een beperking van het kapitaalverkeer vormt.

44 Dienaangaande volgt uit de rechtspraak dat de maatregelen die ingevolge artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, mede de maatregelen omvatten die niet-ingezetenen ervan doen afzien, in een lidstaat investeringen te doen, of ingezetenen van bedoelde lidstaat ontmoedigen in andere staten investeringen te doen, dan wel, in geval van successies, de maatregelen die leiden tot waardevermindering van de nalatenschap van een persoon die woonplaats heeft in een andere staat dan de lidstaat waar de betrokken zaken zich bevinden en waar de vererving van die zaken wordt belast (zie in die zin arrest van 14 november 1995, Svensson en Gustavsson, C?484/93, Jurispr. blz. I?3955, punt 10; arrest Trummer en Mayer, reeds aangehaald, punt 26; arrest van 14 oktober 1999, Sandoz, C?439/97, Jurispr. blz. I?7041, punt 19, en arrest Barbier, reeds aangehaald, punt 62).

45 Een nationale wetgeving als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde, volgens welke de nalatenschap van een onderdaan van een lidstaat die is overleden binnen tien jaar nadat hij die lidstaat metterwoon heeft verlaten, wordt belast alsof die onderdaan in diezelfde lidstaat was blijven wonen, maar onder aftrek van de rechten die zijn geheven in de staat waarnaar de overledene zijn woonplaats had verlegd, vormt geen beperking van het kapitaalverkeer.

46 Door de nalatenschappen van onderdanen die hun woonplaats naar het buitenland hebben verlegd, op dezelfde wijze te belasten als die van onderdanen die in de betrokken lidstaat zijn blijven wonen, kan een dergelijke wetgeving immers eerstbedoelde onderdanen niet ervan doen afzien in die lidstaat investeringen te doen vanuit een andere staat, noch laatstbedoelde onderdanen, zulks te doen vanuit die betrokken lidstaat in een andere staat, terwijl zij evenmin, ongeacht de plaats waar de betrokken zaken zich bevinden, de waarde kan verminderen van de nalatenschap van een onderdaan die zijn woonplaats naar het buitenland heeft verlegd. Daartoe is irrelevant, dat die wetgeving niet geldt voor onderdanen die sinds meer dan tien jaar in het buitenland wonen of die welke nooit in de betrokken lidstaat hebben gewoond. Aangezien zij enkel geldt voor onderdanen van die betrokken lidstaat, kan zij het kapitaalverkeer van onderdanen van andere lidstaten niet beperken.

47 Voorzover ingezetenen die onderdaan zijn van de betrokken lidstaat, ten gevolge van een nationale wetgeving als de litigieuze anders worden behandeld dan ingezetenen die onderdaan zijn van andere lidstaten, zij opgemerkt dat dergelijke – met de verdeling van de fiscale bevoegdheid samenhangende – differentiaties niet kunnen worden geacht discriminaties op te leveren die uit hoofde van artikel 73 B van het Verdrag verboden zijn. Bij gebreke van unificatie of

harmonisatie op gemeenschapsniveau vloeien zij immers voort uit de bij de lidstaten rustende bevoegdheid, eenzijdig of in verdragen de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen [zie in die zin, met betrekking tot artikel 48 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 39 EG), arrest van 12 mei 1998, Gilly, C-336/96, Jurispr. blz. I-2793, punt 30, en, met betrekking tot de artikelen 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG) en 58 EG-Verdrag (thans artikel 48 EG), arrest van 21 september 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 57].

48 Bovendien heeft het Hof reeds eerder vastgesteld dat het met het oog op de verdeling van de fiscale bevoegdheid niet onredelijk is dat de lidstaten zich laten leiden door de internationale praktijk, met name de door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) opgestelde modelverdragen (zie arrest Gilly, reeds aangehaald, punt 31). In casu heeft de Nederlandse regering te kennen gegeven, dat de litigieuze wetgeving strookt met het commentaar op het modelverdrag inzake successie en schenking ter voorkoming van dubbele belasting (verslag van het comité voor sociale zaken van de OESO, 1982). Blijkens de commentaren bij de artikelen 4, 7, 9 A en 9 B van voormeld model vindt een dergelijke wetgeving haar rechtvaardiging in het streven, een vorm van belastingvlucht te voorkomen die erin bestaat dat een onderdaan van zijn lidstaat in het vooruitzicht van zijn overlijden zijn woonplaats verlegt naar een andere staat, waar de belasting lager is. Het commentaar preciseert dat dubbele belasting wordt vermeden door een stelsel van belastingkredieten en dat, aangezien voorkoming van belastingvlucht slechts gerechtvaardigd is indien de erflater kort na de verlegging van zijn woonplaats overlijdt, de maximaal toegestane termijn tien jaar bedraagt. Luidens hetzelfde commentaar mag de draagwijdte van het heffingsrecht overigens worden uitgebreid in die zin dat het niet alleen geldt voor onderdanen van de betrokken lidstaat, maar ook voor ingezetenen die niet de nationaliteit van die staat bezitten.

49 In dit verband zij erop gewezen dat de enkele verlegging van de woonplaats van de ene naar een andere staat niet onder artikel 73 B van het Verdrag valt. Zoals de advocaat-generaal in punt 58 van zijn conclusie heeft opgemerkt, impliceert een verlegging van de woonplaats als zodanig geen financiële verrichtingen of eigendomsovergang en vertoont zij evenmin andere kenmerken van kapitaalverkeer zoals gedefinieerd in bijlage I bij richtlijn 88/361.

50 Bijgevolg kan een nationale wetgeving die ten gevolge heeft dat een onderdaan die zijn woonplaats naar een andere staat zou willen verleggen, hier liever van afziet, en die derhalve het recht op vrij verkeer van die onderdaan belemmert, niet op deze enkele grond een beperking van het kapitaalverkeer vormen in de zin van artikel 73 B van het Verdrag.

51 Mitsdien moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 73 B van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde, krachtens welke de nalatenschap van een onderdaan van die lidstaat die is overleden binnen tien jaar nadat hij die lidstaat metterwoon heeft verlaten, wordt belast alsof die onderdaan in diezelfde staat was blijven wonen, maar onder aftrek van de door andere staten geheven successierechten.

52 De prejudiciële vragen behoeven derhalve geen beantwoording voorzover zij betrekking hebben op de artikelen 73 C en 73 D van het Verdrag.

Kosten

53 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 73 B EG-Verdrag (thans artikel 56 EG) moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde, krachtens welke de nalatenschap van een onderdaan van die lidstaat die is overleden binnen tien jaar nadat hij die lidstaat metterwoon heeft verlaten, wordt belast alsof die onderdaan in diezelfde staat was blijven wonen, maar onder aftrek van de door andere staten geheven successierechten.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.