

Zaak C-464/05

Maria Geurts en Dennis Vogten

tegen

Administratie van de btw, registratie en domeinen, Belgische Staat

(verzoek van de Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt om een prejudiciële beslissing)

„Artikelen 43 EG en 56 EG – Nationale fiscale regeling – Successierechten – Familiale vennootschap – Vrijstelling – Voorwaarden – Tewerkstelling van bepaald aantal werknemers in regio van lidstaat”

Conclusie van advocaat-generaal J. Kokott van 15 februari 2007

Arrest van het Hof (Vierde kamer) van 25 oktober 2007

Samenvatting van het arrest

1. *Vrij verkeer van personen – Vrijheid van vestiging – Verdragsbepalingen – Werkingssfeer*

(Art. 43 EG, 56 EG-58 EG)

2. *Vrij verkeer van personen – Vrijheid van vestiging – Belastingwetgeving*

(Art. 43 EG)

1. Een belastingregeling inzake successierechten waarbij de vrijstelling van deze rechten voor familiale ondernemingen afhankelijk is van de voorwaarde dat een bepaald aantal werknemers is tewerkgesteld in een regio van de betrokken lidstaat, maakt vooral inbreuk op de vrijheid van vestiging en valt binnen de werkingssfeer van artikel 43 EG. Zo een dergelijke nationale maatregel het vrije verkeer van kapitaal beperkt, is deze beperking een onvermijdelijk gevolg van een eventuele belemmering van de vrijheid van vestiging en rechtvaardigt zij niet dat die maatregel wordt getoetst aan de artikelen 56 EG tot en met 58 EG.

(cf. punten 12, 16, 18)

2. Bij gebreke van geldige rechtvaardiging verzet artikel 43 EG zich tegen een belastingregeling van een lidstaat inzake successierechten waarbij de vrijstelling van deze rechten voor familiale ondernemingen niet wordt verleend aan ondernemingen die gedurende de drie jaar vóór het overlijden van de decujus ten minste vijf werknemers in een andere lidstaat tewerkstellen, hoewel deze vrijstelling wordt verleend wanneer de werknemers in een regio van eerstgenoemde lidstaat zijn tewerkgesteld.

Een dergelijke regeling is immers in beginsel strijdig met artikel 43 EG doordat ze een ongelijke behandeling van belastingplichtigen introduceert naargelang van de plaats waar de vennootschap waarvan deze belastingplichtigen eigenaar zijn, gedurende een bepaalde periode een bepaald aantal werknemers tewerkstelt. Zij introduceert aldus een indirecte discriminatie van belastingplichtigen naargelang van de plaats van tewerkstelling van een bepaald aantal werknemers gedurende een bepaalde periode aangezien het voor een reeds in de betrokken

lidstaat gevestigde vennootschap gemakkelijker is om aan deze voorwaarde te voldoen.

Een dergelijke regeling kan niet worden gerechtvaardigd door overwegingen die verband houden met het voortbestaan van de kleine en middelgrote ondernemingen en met het behoud van de tewerkstelling in deze ondernemingen, aangezien met betrekking tot de doelstelling dat moet worden vermeden dat door de belastingdruk op nalatenschappen het voortbestaan van familiale ondernemingen en dus het behoud van de door hen gecreëerde tewerkstelling in het gedrang komen, ondernemingen met zetel in een andere lidstaat zich in een vergelijkbare situatie bevinden als ondernemingen die in eerstgenoemde lidstaat zijn gevestigd.

De betrokken regeling kan evenmin worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te verzekeren, aangezien de belastingautoriteiten de betrokken belastingplichtigen zelf alle bewijzen kunnen vragen die zij noodzakelijk achten om ervoor te zorgen dat het belastingvoordeel alleen wordt toegekend ingeval op het vlak van de tewerkstelling is voldaan aan de in het nationale recht gestelde criteria.

(cf. punten 19, 21-22, 27-29 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

25 oktober 2007 (*)

„Artikelen 43 EG en 56 EG – Nationale fiscale regeling – Successierechten – Familiale vennootschap – Vrijstelling – Voorwaarden – Tewerkstelling van bepaald aantal werknemers in regio van lidstaat”

In zaak C-464/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt (België) bij beslissing van 21 december 2005, ingekomen bij het Hof op 27 december 2005, in de procedure

Maria Geurts,

Dennis Vogten

tegen

Administratie van de btw, registratie en domeinen,

Belgische Staat,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász (rapporteur), J. Malenovský en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 7 december 2006,

gelet op de opmerkingen van:

- M. Geurts en D. Vogten, vertegenwoordigd door A. van Zantbeek, A. Nijs en A. Verbeke, advocaten,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Wimmer en L. Van den Broeck als gemachtigden, bijgestaan door R. Deblauwe, C. Docclo en N. Labeeuw, advocaten,
- 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 15 februari 2007,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 43 EG en 56 EG betreffende de vrijheid van vestiging respectievelijk het vrije verkeer van kapitaal.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen M. Geurts en D. Vogten, als wettelijke erfgenamen van Joseph Vogten, en de Administratie van de btw, registratie en domeinen (hierna: „Belgische belastingautoriteiten”), over de weigering van deze administratie om hun een vrijstelling van successierechten te verlenen.

Rechtskader

Nationale regeling

3 Luidens artikel 3 van de Belgische Grondwet omvat België drie gewesten: het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest en het Brusselse Gewest.

4 Overeenkomstig artikel 3, eerste alinea, 4°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten (*Belgisch Staatsblad* van 17 januari 1989, blz. 850), zoals gewijzigd bij de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten (*Belgisch Staatsblad* van 3 augustus 2001, blz. 26646), is het successierecht van inwoners van het Koninkrijk België een gewestelijke belasting. Krachtens artikel 4, § 2, van deze bijzondere wet van 16 januari 1989 zijn de gewesten bevoegd om de aanslagvoet en de vrijstellingen van het successierecht te bepalen.

5 Artikel 1, 1°, van het Wetboek der Successierechten ingevoerd bij koninklijk besluit nr. 308 van 31 maart 1936 (*Belgisch Staatsblad* van 7 april 1936, blz. 2403), bekrachtigd bij wet van 4 mei 1936 (*Belgisch Staatsblad* van 7 mei 1936, blz. 3426; hierna: „Wetboek der Successierechten”), bepaalt dat een recht van successie wordt gevestigd op de waarde, na aftrek van de schulden,

van al wat uit de nalatenschap van de erflater wordt verkregen door zijn erfgenamen.

6 Artikel 60bis van dat wetboek, zoals dat van toepassing is op nalatenschappen die openvallen in het Vlaamse Gewest, ingevoegd bij decreet van het Vlaamse Parlement van 20 december 1996 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997 (*Belgisch Staatsblad* van 31 december 1996, blz. 32555), zoals gewijzigd bij decreet van het Vlaamse Parlement van 22 december 1999 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2000 (*Belgisch Staatsblad* van 30 december 1999, blz. 50232), bepaalt:

„§ 1. In afwijking van artikelen 48 en 482 wordt van het successierecht vrijgesteld, de nettowaarde van:

- a) de activa die door de erflater of zijn echtgenoot beroepsmatig zijn geïnvesteerd in een familiale onderneming; en
- b) de aandelen in een familiale vennootschap of vorderingen op een dergelijke vennootschap, op voorwaarde dat de onderneming of de aandelen van de vennootschap in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden ononderbroken voor ten minste 50 procent toebehoorden aan de overledene en/of zijn echtgenoot, en dat deze spontaan in de aangifte van nalatenschap worden vermeld.

[...]

§ 2. Onder familiale onderneming wordt verstaan: een nijverheids?, handels?, ambachts? of landbouwbedrijf of een vrij beroep, dat door de erflater en/of zijn echtgenoot, al dan niet samen met anderen, persoonlijk wordt geëxploiteerd of uitgeoefend.

§ 3. Onder familiale vennootschap wordt verstaan: de vennootschap met zetel van werkelijke leiding in een van de lidstaten van de Europese Unie, die:

- ofwel zelf beantwoordt aan de voorwaarden van §§ 1, 5 en 8;
- ofwel, die aandelen en desgevallend vorderingen houdt van dochtervennootschappen die aan deze voorwaarden beantwoorden.

[...]

§ 5. De vrijstelling wordt slechts toegestaan op voorwaarde dat de onderneming of de vennootschap in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden, minstens vijf in het Vlaamse Gewest tewerkgestelde werknemers telt, uitgedrukt in voltijdse eenheden.

In afwijking van het eerste lid, wordt, indien de onderneming of de vennootschap in de drie jaren voorafgaand aan het overlijden 1, 2, 3 of 4 in het Vlaamse Gewest tewerkgestelde werknemers telt, uitgedrukt in voltijdse eenheden de vrijstelling toegepast op respectievelijk 20 %, 40 %, 60 % of 80 % van de nettowaarde bepaald in § 9. Deze vrijstelling wordt slechts toegekend en behouden voor zover gedurende 5 jaar na het overlijden de aandelen of de vorderingen toebehoren aan de erfgenamen die de vrijstelling genoten. [...]

Het aantal tewerkgestelde werknemers wordt beoordeeld op basis van de aangiften vereist voor de sociale wetgeving. [...]

De vrijstelling wordt slechts behouden indien het aantal in het Vlaamse Gewest tewerkgestelde personeelsleden, uitgedrukt in voltijdse eenheden, de eerste vijf jaar na het overlijden jaar na jaar behouden blijft. [...]

[...]

§ 8. De onderneming of de vennootschap komt slechts voor de vrijstelling in aanmerking voor zover de onderneming of de vennootschap een jaarrekening opmaakt overeenkomstig het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van ondernemingen, welke tevens aangewend werd ter verantwoording van de aangifte in de inkomstenbelasting, gedurende een periode van drie jaar vóór en vijf jaar na het overlijden.

Ondernemingen of vennootschappen waarvan de maatschappelijke zetel gelegen is buiten het Vlaamse Gewest moeten een jaarrekening opmaken overeenkomstig de geldende wetgeving van de plaats waar de maatschappelijke zetel gevestigd is.

[...]

§ 10. Op straffe van verval is artikel 60bis slechts toepasselijk voor zover de volgende voorwaarden zijn vervuld:

1° in de aangifte wordt uitdrukkelijk om de toepassing van artikel 60bis verzocht;

2° het door het Vlaamse Gewest uitgereikte attest waaruit blijkt dat aan de door dit artikel gestelde voorwaarden, op het vlak van tewerkstelling en kapitaal, is voldaan, is bij de aangifte gevoegd.

[...]

§ 11. De erfgenamen die wensen het voordeel te genieten van artikel 60bis richten bij aangetekend schrijven een verzoek tot het bekomen van het in § 10 bedoelde attest aan de Vlaamse regering.

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 Blijkens de verwijzingsbeslissing zijn Geurts en Vogten de weduwe respectievelijk de zoon van J. Vogten, een Nederlands staatsburger die op 25 juni 1959 in Nederland werd geboren en op 6 januari 2003 is overleden. Op het tijdstip van zijn overlijden en gedurende ten minste de vijf daaraan voorafgaande jaren woonde J. Vogten in het Vlaamse Gewest. Er wordt niet betwist dat zijn fiscale woonplaats in dat gewest was gelegen en dat bijgevolg artikel 60bis van het Wetboek der Successierechten op zijn nalatenschap van toepassing is.

8 Tot het gemeenschappelijke vermogen van wijlen J. Vogten en zijn echtgenote behoorde, onder meer, 100 % van de aandelen in Jos Vogten Beheer BV en Vogten Staal BV, vennootschappen naar Nederlands recht met maatschappelijke zetel te Maastricht (Nederland). Er wordt niet betwist dat beide vennootschappen familiale vennootschappen in de zin van artikel 60bis, § 3, van het Wetboek der Successierechten zijn. Tot het gemeenschappelijke vermogen behoorde ook een schuldvordering, in de zin van artikel 60bis, § 1, sub b, van dat wetboek, ten bedrage van 1 110 568 EUR jegens Jos Vogten Beheer.

9 Voorts staat vast dat elk van de twee betrokken vennootschappen sinds meer dan drie jaar

vóór het overlijden van J. Vogten ononderbroken meer dan vijf werknemers in Nederland tewerkstelde. Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt met name dat Vogten Staal BV negen personeelsleden en Jos Vogten Beheer BV 18 personeelsleden tewerkstelden.

10 De Belgische belastingautoriteiten hebben de erfgenamen van J. Vogten het voordeel van de in artikel 60bis van het Wetboek der Successierechten verleende belastingvrijstelling geweigerd op grond dat niet was voldaan aan een van de in deze bepaling gestelde voorwaarden, doordat de werknemers van de vennootschappen Vogten Staal en Jos Vogten Beheer niet in het Vlaamse Gewest waren tewerkgesteld. In casu is een bedrag van 839 485,60 EUR aan successierechten verschuldigd.

11 De Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt, waarbij de erfgenamen van J. Vogten beroep tegen deze beslissing hebben ingesteld, betwijfelt of de in artikel 60bis, § 5, eerste alinea, van het Wetboek der Successierechten gestelde voorwaarde verenigbaar is met de bepalingen van het EG-Verdrag inzake het recht van vestiging en het vrije verkeer van kapitaal, en is van oordeel dat het antwoord op deze vraag niet uit de rechtspraak van het Hof blijkt. Daarom heeft zij de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moeten het gemeenschapsrecht en in het bijzonder de artikelen 43 [EG] en 56 [EG] aldus worden uitgelegd dat een beperking voortvloeiende uit een bepaling in de successiewetgeving van een regio van de lidstaat, in casu artikel 60bis van het Belgisch Wetboek van Successierechten zoals van toepassing voor een nalatenschap die openvalt in het Vlaamse Gewest, die de aandelen in een familiale vennootschap of vordering op een dergelijke vennootschap voor de rechtsopvolger van de erflater, zijnde de erfgenaam, vrijstelt van successierechten indien de vennootschap ten minste vijf werknemers tewerkstelt in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden, maar die vrijstelling beperkt tot het geval waarin ten minste vijf werknemers zijn tewerkgesteld in een bepaalde regio van die lidstaat (met name het Vlaamse Gewest), met die artikelen onverenigbaar is?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

12 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 43 EG en 56 EG in de weg staan aan een belastingregeling van een lidstaat inzake successierechten waarbij de vrijstelling van deze rechten voor familiale ondernemingen niet wordt verleend aan ondernemingen die gedurende de drie jaar vóór het overlijden van de decujus ten minste vijf werknemers in een andere lidstaat tewerkstellen, hoewel deze vrijstelling wel wordt verleend wanneer de werknemers in een regio van eerstgenoemde lidstaat zijn tewerkgesteld.

13 Vooraf zij opgemerkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde vrijstelling geldt voor familiale vennootschappen, te weten vennootschappen waarvan ten minste 50 % van het maatschappelijke kapitaal gedurende de drie jaar vóór het overlijden in handen was van de erflater, eventueel samen met zijn naaste familieleden, hetgeen hun een zodanige invloed op de besluitvorming van de betrokken vennootschap gaf dat zij de activiteiten ervan konden bepalen.

14 Bij de toetsing van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling aan de fundamentele vrijheden dient ervan te worden uitgegaan dat de situatie van een gemeenschapsburger die sinds de verlegging van zijn woonplaats in een lidstaat woont en meerderheidsaandeelhouder is van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen, sinds deze verlegging binnen de werkingssfeer van artikel 43 EG valt (zie in die zin arrest van 7 september 2006, N, C-470/04, Jurispr. blz. I-7409, punt 28).

15 Het is vaste rechtspraak dat artikel 43 EG, hoewel het volgens de bewoordingen ervan het voordeel van de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst beoogt te garanderen, de

lidstaat van oorsprong ook verbiedt de vestiging van een van zijn staatsburgers, alsmede van op zijn grondgebied wonende staatsburgers van andere lidstaten, in een andere lidstaat te bemoeilijken (zie in die zin arrest van 13 april 2000, Baars, C-251/98, Jurispr. blz. I-2787, punten 28 en 29, en aangehaalde rechtspraak).

16 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling maakt hoofdzakelijk inbreuk op de vrijheid van vestiging en valt volgens de rechtspraak van het Hof alleen binnen de werkingssfeer van de verdragsbepalingen inzake die vrijheid. Zo een dergelijke nationale maatregel, zoals verzoekers in het hoofdgeding stellen, het vrije verkeer van kapitaal beperkt, is deze beperking een onvermijdelijk gevolg van een eventuele belemmering van de vrijheid van vestiging en rechtvaardigt zij niet dat die maatregel wordt getoetst aan de artikelen 56 EG tot en met 58 EG (zie in die zin arrest van 13 maart 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 33 en 34, en beschikking van 10 mei 2007, A en B, C-102/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 26 en 27).

17 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, behoren de gevolgen van een fiscale wettelijke regeling inzake erfopvolging ook tot de overwegingen die een staatsburger van een lidstaat in aanmerking kan nemen bij zijn beslissing om wel of niet gebruik te maken van de in het Verdrag opgenomen vrijheid van verkeer (arrest van 11 december 2003, *Barbier*, C-364/01, Jurispr. blz. I-15013, punt 75).

18 Doordat volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling de vrijstelling van successierechten voor familiale ondernemingen afhankelijk is van de voorwaarde dat een bepaald aantal werknemers gedurende de drie jaar vóór het overlijden van de decujus is tewerkgesteld in een regio van de betrokken lidstaat, worden de eigenaar van een dergelijke onderneming en, na diens overlijden, zijn erfgenamen verschillend behandeld naargelang deze onderneming werknemers tewerkstelt in deze of in een andere lidstaat.

19 Volgens de rechtspraak van het Hof is een regeling van een lidstaat die een ongelijke behandeling van belastingplichtigen introduceert naargelang van de plaats van de zetel van de vennootschap waarvan zij aandeelhouder zijn, in beginsel in strijd met artikel 43 EG (zie in die zin arrest Baars, reeds aangehaald, punten 30 en 31). Dat is niet anders voor een regeling van een lidstaat die een ongelijke behandeling van belastingplichtigen introduceert naargelang van de plaats waar de vennootschap waarvan zij eigenaar zijn, gedurende een bepaalde periode een bepaald aantal werknemers tewerkstelt.

20 Uit de rechtspraak van het Hof volgt immers dat, inzake de vrijheid van vestiging, de regels inzake gelijke behandeling niet alleen openlijke discriminatie op grond van nationaliteit of, wat vennootschappen betreft, de plaats van de zetel verbieden, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die, door toepassing van andere onderscheidingscriteria, in feite tot hetzelfde resultaat leiden (arrest van 19 september 2000, *Duitsland/Commissie*, C-156/98, Jurispr. blz. I-6857, punt 83, en aangehaalde rechtspraak).

21 Volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling is de toekenning van dat voordeel afhankelijk van de voorwaarde dat een bepaald aantal werknemers gedurende een bepaalde periode op het grondgebied van een regio van de betrokken lidstaat is tewerkgesteld. Ontegenzeggelijk is het voor een reeds in deze lidstaat gevestigde vennootschap gemakkelijker om aan deze voorwaarde te voldoen.

22 Bijgevolg introduceert deze regeling op het vlak van de toekenning van een belastingvoordeel een indirecte discriminatie van belastingplichtigen naargelang van de plaats van tewerkstelling van een bepaald aantal werknemers gedurende een bepaalde periode. Deze discriminatie kan de uitoefening van de vrijheid van vestiging door deze belastingplichtigen

belemmeren.

23 Anders dan de Belgische regering stelt, kan het bestaan van een dergelijke discriminerende behandeling niet worden ontkend op de enkele grond dat in de betrokken regeling niet de vestiging van een onderneming op het grondgebied van de betrokken lidstaat als criterium wordt gehanteerd, doch uitsluitend de tewerkstelling van een bepaald aantal werknemers in deze staat, waarbij ondernemingen met zetel in een andere lidstaat voor het betrokken belastingvoordeel in aanmerking kunnen komen wanneer zij het vereiste aantal werknemers in eerstgenoemde lidstaat tewerkstellen.

24 Een dergelijke behandeling is slechts toelaatbaar wanneer zij een rechtmatig, met het Verdrag verenigbaar doel nastreeft of haar rechtvaardiging vindt in dwingende redenen van algemeen belang. In een dergelijk geval is bovendien vereist dat zij geschikt is om de verwezenlijking van dat doel te verzekeren en niet verder gaat dan noodzakelijk is om het nagestreefde doel te bereiken (zie met name arresten van 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 35; 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 47, en 29 maart 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 37).

25 Ter rechtvaardiging van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling beroept de Belgische regering zich op overwegingen die verband houden met het voortbestaan van kleine en middelgrote ondernemingen en met het behoud van de tewerkstelling in deze ondernemingen in geval van erfopvolging in deze lidstaat, alsmede op de vereisten van de doeltreffendheid van de fiscale controles.

26 Het valt niet uit te sluiten dat dergelijke overwegingen, inzonderheid die in verband met het voortbestaan van kleine en middelgrote ondernemingen en met het behoud van de tewerkstelling in deze ondernemingen, in bepaalde gevallen en onder bepaalde voorwaarden een aanvaardbare rechtvaardiging vormen voor een nationale regeling die een belastingvoordeel toekent aan natuurlijke of rechtspersonen.

27 De Belgische regering heeft in haar betoog echter niet kunnen aantonen dat het noodzakelijk is om de betrokken vrijstelling uitsluitend te verlenen aan de zogenaamde „familiale” ondernemingen die een bepaald tewerkstellingsniveau op het grondgebied van de betrokken lidstaat handhaven. Met betrekking tot de doelstelling dat moet worden vermeden dat door de belastingdruk op nalatenschappen het voortbestaan van familiale ondernemingen en dus het behoud van de door hen gecreëerde tewerkstelling in het gedrang komen, bevinden ondernemingen met zetel in een andere lidstaat zich immers in een vergelijkbare situatie als ondernemingen die in eerstgenoemde lidstaat zijn gevestigd.

28 Bovendien behoeft met betrekking tot het argument dat de Belgische regering ontleent aan de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te verzekeren doordat richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15) niet van toepassing is op de successierechten, slechts te worden opgemerkt dat deze moeilijkheid geen rechtvaardiging kan vormen voor een absolute weigering om de betrokken belastingvoordelen toe te kennen, aangezien de belastingautoriteiten de betrokken belastingplichtigen zelf alle bewijzen kunnen vragen die zij noodzakelijk achten om ervoor te zorgen dat het belastingvoordeel alleen wordt toegekend ingeval op het vlak van de tewerkstelling is voldaan aan de in het nationale recht gestelde criteria (zie in die zin arrest van 11 oktober 2007, Elisa, C-451/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 98).

29 Derhalve dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat bij gebreke van een

geldige rechtvaardiging artikel 43 EG in de weg staat aan een belastingregeling van een lidstaat inzake successierechten waarbij de vrijstelling van deze rechten voor familiale ondernemingen niet wordt verleend aan ondernemingen die gedurende de drie jaar vóór het overlijden van de decujus ten minste vijf werknemers in een andere lidstaat tewerkstellen, hoewel deze vrijstelling wel wordt verleend wanneer de werknemers in een regio van eerstgenoemde lidstaat zijn tewerkgesteld.

Kosten

30 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Bij gebreke van een geldige rechtvaardiging staat artikel 43 EG in de weg aan een belastingregeling van een lidstaat inzake successierechten waarbij de vrijstelling van deze rechten voor familiale ondernemingen niet wordt verleend aan ondernemingen die gedurende de drie jaar vóór het overlijden van de decujus ten minste vijf werknemers in een andere lidstaat tewerkstellen, hoewel deze vrijstelling wel wordt verleend wanneer de werknemers in een regio van eerstgenoemde lidstaat zijn tewerkgesteld.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.