

Zaak C-256/06

Theodor Jäger

tegen

Finanzamt Kusel-Landstuhl

(verzoek van het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing)

„Vrij verkeer van kapitaal – Artikelen 73 B en 73 D EG-Verdrag (thans artikelen 56 EG en 58 EG) – Successiebelastingen – Waardering van goederen in nalatenschap – Goed dat voor land? en bosbouw wordt gebruikt en in andere lidstaat is gelegen – Minder gunstige methode voor waardering van goed en voor berekening van belastingschuld”

Conclusie van advocaat-generaal J. Mazák van 11 september 2007

Arrest van het Hof (Tweede kamer) van 17 januari 2008

Samenvatting van het arrest

Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen – Successiebelasting

[EG-Verdrag, art. 73 B, lid 1, en 73 D (thans art. 56, lid 1, EG en 58 EG)]

Artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag (thans artikel 56, lid 1, EG), gelezen in samenhang met artikel 73 D van het Verdrag (thans artikel 58 EG), moet aldus worden uitgelegd dat die bepaling in de weg staat aan een regeling van een lidstaat die, voor de berekening van de belasting over een nalatenschap bestaande uit goederen op het grondgebied van deze lidstaat en uit een in een andere lidstaat gelegen voor de land? en bosbouw gebruikt goed,

– bepaalt dat het in die andere lidstaat gelegen goed in aanmerking wordt genomen ten belope van de marktwaarde ervan, terwijl op een gelijksoortig in het binnenland gelegen goed een bijzondere waarderingsprocedure wordt toegepast die gemiddeld een uitkomst van slechts 10 % van de marktwaarde oplevert, en

– alleen voor binnenlandse voor de land? en bosbouw gebruikte goederen voorziet in de toepassing van een specifiek belastingvrij bedrag, en in de inaanmerkingneming van de resterende waarde van deze goederen ten belope van slechts 60 %.

Een dergelijke regeling, voor zover als gevolg daarvan een nalatenschap die een in een andere lidstaat gelegen voor de land? en bosbouw gebruikt goed omvat, in de eerste lidstaat aan een hogere successiebelasting wordt onderworpen dan het geval zou zijn indien de tot de nalatenschap behorende goederen uitsluitend in deze laatste lidstaat waren gelegen, heeft immers tot gevolg dat het kapitaalverkeer wordt beperkt door de waardevermindering van een erfenis die een dergelijk, niet op het nationale grondgebied gelegen goed omvat.

Een dergelijke nationale regeling kan niet worden gerechtvaardigd op grond dat zij betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, aangezien het successierecht, overeenkomstig deze regeling, rechtstreeks wordt berekend op basis van de waarde van de tot de erfenis behorende goederen, zodat er objectief gezien geen verschillende situatie bestaat die een

verschillende fiscale behandeling kan rechtvaardigen ter zake van de hoogte van het successierecht dat is verschuldigd voor een op het nationale grondgebied respectievelijk in een andere lidstaat gelegen goed.

Bovendien wordt de betrokken regeling niet gerechtvaardigd door de doelstelling dat moet worden vermeden dat door de belastingdruk op nalatenschappen het voortbestaan van land? en bosbouwbedrijven en dus het behoud van de sociale functie ervan in het gedrang komen, aangezien uit niets kan worden afgeleid dat in andere lidstaten gelegen bedrijven zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden als bedrijven die op het nationale grondgebied zijn gelegen.

Hetzelfde geldt voor eventuele moeilijkheden die zich voordoen bij de vaststelling van de waarde van een in een andere lidstaat gelegen goed aan de hand van een bijzondere nationale procedure. Die moeilijkheden kunnen geen rechtvaardiging vormen voor een absolute weigering om het belastingvoordeel te verlenen, zoals die welke voortvloeit uit de betrokken regeling, op grond waarvan niet alleen bedoelde waarderingsprocedure, maar eveneens twee andere belastingvoordelen uitsluitend gelden voor op het nationale grondgebied gelegen goederen.

(cf. punten 32, 43-44, 52, 54-55, 57 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

17 januari 2008 (*)

„Vrij verkeer van kapitaal – Artikelen 73 B en 73 D EG-Verdrag (thans artikelen 56 EG en 58 EG) – Successiebelasting – Waardering van zaken in nalatenschap – In andere lidstaat gelegen voor land? en bosbouw gebruikt goed – Minder gunstige methode voor waardering van goed en voor berekening van belastingschuld”

In zaak C-256/06,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 11 april 2006, ingekomen bij het Hof op 8 juni 2006, in de procedure

Theodor Jäger

tegen

Finanzamt Kusel-Landstuhl,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans, kamerpresident, L. Bay Larsen (rapporteur), K. Schiemann, J. Makarczyk en C. Toader, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- T. Jäger, vertegenwoordigd door K. Cronauer, Rechtsanwältin,
- het Finanzamt Kusel-Landstuhl, vertegenwoordigd door M. Trauten als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en U. Forsthoff als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Mölls als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 11 september 2007,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 73 B en 73 D EG-Verdrag (thans artikel 56 EG respectievelijk artikel 58 EG).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen T. Jäger en het Finanzamt Kusel-Landstuhl (hierna: „Finanzamt”) betreffende de berekening van de verschuldigde belasting over een nalatenschap die bestaat uit in Duitsland gelegen zaken en een in Frankrijk gelegen voor de land? en bosbouw te gebruiken eigendom, en inzonderheid betreffende de waarderingsregels voor die zaken.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

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

4 Categorie elf, betreffende het „kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, bevat onder meer een rubriek met als titel „Nalatenschappen en legaten”.

Nationale regeling

Toepassing van de successiebelasting op in een andere lidstaat gelegen goederen

5 Krachtens § 2, lid 1, punt 1, van het Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Duitse wet inzake de rechten van successie en schenking), in de versie zoals bekendgemaakt in BGBl. 1997 I, blz. 378 (hierna: „ErbStG”), wordt het successierecht geheven over de volledige nalatenschap van een ten tijde van het ontstaan van de belasting in Duitsland wonende persoon. Ook bezittingen in het buitenland zijn aan de successiebelasting onderworpen.

6 Met het oog op de vaststelling van het successierecht in Duitsland regelt § 21 ErbStG de verrekening van de in een andere lidstaat betaalde successiebelasting wanneer er geen belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing bestaat. § 21, lid 1, eerste zin, ErbStG bepaalt:

„Bij erfgenamen die in het buitenland over hun buitenlandse goederen aan een met het Duitse successierecht overeenkomende belasting zijn onderworpen, wordt in de gevallen bedoeld in § 2, lid 1, punt 1, en voor zover geen overeenkomst ter voorkoming van dubbele belastingheffing toepasselijk is, de voor de erfgenaam vastgestelde, door hem betaalde, niet voor vermindering in aanmerking komende buitenlandse belasting op verzoek in mindering gebracht op het Duitse successierecht voor zover de buitenlandse goederen ook aan het Duitse successierecht zijn onderworpen.”

7 § 21, lid 1, tweede zin, ErbStG bepaalt:

„Indien de nalatenschap slechts gedeeltelijk uit buitenlandse goederen bestaat, moet het daarop drukkende deelbedrag van het Duitse successierecht aldus worden berekend dat het successierecht over de belastbare goederen in hun geheel, met inbegrip van de belastbare buitenlandse goederen, wordt opgesplitst naar de verhouding tussen de belastbare buitenlandse goederen en de belastbare goederen in hun geheel.”

Regels voor de waardering van voor de land? en bosbouw gebruikte goederen

8 Volgens § 12, lid 6, ErbStG juncto de §§ 9 en 31 van het Bewertungsgesetz (Duitse wet inzake de waardering van goederen, BGBl. 1991 I, blz. 230; hierna: „BewG”) worden buitenlandse voor de land? en bosbouw gebruikte goederen gewaardeerd op de normale waarde. Deze waarde wordt overeenkomstig § 9, lid 2, BewG bepaald door de prijs waartegen het goed in het gewone economische verkeer zou kunnen worden verkocht.

9 Daartegenover worden in Duitsland gelegen voor de land? en bosbouw gebruikte goederen overeenkomstig § 12, lid 3, ErbStG gewaardeerd volgens een in de §§ 140 tot en met 144 BewG geregelde bijzondere procedure. De volgens deze procedure verrichte taxaties leveren gemiddeld een uitkomst op van slechts 10 % van de marktwaarde van de betrokken goederen.

10 Deze bepalingen zijn in het Bewertungsgesetz ingevoegd bij artikel 1, punt 36, van het Jahressteuergesetz 1997 (Duitse belastingwet van 1997, BGBl. 1996 I, blz. 2049) van 20 december 1996, en maken het mogelijk bij de waardering van het land? of bosbouwbedrijf voor de berekening van de rendementswaarde een vereenvoudigde procedure te volgen waarbij wordt uitgegaan van gestandaardiseerde waarden voor de verschillende types bedrijven en met name van de gemiddelde constante opbrengsten van commerciële ondernemingen in Duitsland op 1 januari 1996. Het Bewertungsgesetz bepaalt subsidiair dat op verzoek volgens de procedure van de individuele inkomsten kan worden gewaardeerd.

Regels voor de berekening van de successiebelasting op een voor de land? en bosbouw gebruikt goed

11 § 13a, lid 1, punt 1, ErbStG voorziet bij verkrijging door erfopvolging van een in Duitsland gelegen voor de land? en bosbouw gebruikt goed in een „belastingvrij bedrag voor specifieke zaken” van 500 000 DEM op de waarde van dat goed, dat komt bovenop het krachtens § 16 van die wet toegekende persoonlijke belastingvrije bedrag van 400 000 DEM.

12 Met het oog op de berekening van de belasting wordt bovendien overeenkomstig § 13a, lid

2, ErbStG slechts 60 % van de waarde van bedoeld goed die na aftrek van het belastingvrije bedrag voor specifieke zaken overblijft, in de vorm van een „waardering bij verminderde waarde” in aanmerking genomen.

13 Volgens § 13a, lid 4, ErbStG gelden het belastingvrije bedrag voor specifieke zaken en de waardering bij verminderde waarde niet voor in het buitenland gelegen voor de land? en bosbouw gebruikte goederen.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

14 Jäger woont in Frankrijk en is de enige erfgenaam van zijn in 1998 overleden moeder, wier laatste woonplaats zich in Duitsland bevond.

15 Tot de nalatenschap behoorden niet alleen zaken in Duitsland, maar ook in Frankrijk gelegen voor de land? en bosbouw gebruikte gronden. De in 1994 overleden vader van Jäger had een gedeelte van die gronden in augustus 1988 verworven, en de rest in januari 1990.

16 Nadat de normale waarde ervan in Frankrijk was vastgesteld op 5 444 666 FRF (1 618 152 DEM), werd over de gronden aldaar een successierecht van 1 192 148 FRF (354 306 DEM) geheven.

17 Bij besluit van 3 januari 2000 heeft het Finanzamt het door Jäger te betalen successierecht vastgesteld.

18 Dit recht werd berekend op een nalatenschap met een nettowaarde van 1 737 167 DEM, bestaande uit de gronden in Frankrijk, voor een bedrag van 1 618 152 DEM, dit is de normale waarde ervan, en uit zaken in Duitsland, die op 119 015 DEM waren gewaardeerd. Na aftrek van het persoonlijke belastingvrije bedrag van 400 000 DEM, bleef er nog een belastbaar bedrag over van afgerond 1 337 100 DEM. Het Finanzamt heeft op basis van dat bedrag het recht vastgesteld op 254 049 DEM.

19 Op dit laatste bedrag heeft het Finanzamt ingevolge Jägers verzoek krachtens § 21, lid 1, tweede zin, ErbStG een bedrag van 236 644 DEM in mindering gebracht op grond van het reeds in Frankrijk betaalde successierecht.

20 Op grond van deze elementen heeft het Finanzamt in zijn hierboven vermelde besluit van 3 januari 2000 het door Jäger te betalen successierecht vastgesteld op 17 405 DEM.

21 Jäger heeft tegen het besluit van het Finanzamt bezwaar ingediend en een beroep ingesteld bij het Finanzgericht. Na de afwijzing van zijn bezwaar en de verwerping van zijn beroep heeft hij bij het Bundesfinanzhof beroep tot „Revision” ingesteld. Het Bundesfinanzhof was van oordeel dat het althans sinds het arrest van 11 december 2003, Barbier (C-364/01, Jurispr. blz. I-15013), twijfelachtig was of de Duitse bepalingen, voor zover daarin een onderscheid wordt gemaakt naargelang van de plaats waar de goederen uit de nalatenschap of een deel daarvan zich bevinden, verenigbaar zijn met het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal, en heeft derhalve de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Is het verenigbaar met artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (thans artikel 56, lid 1, EG), dat voor de toepassing van de successiebelasting:

— in een andere lidstaat gelegen (buitenlandse) voor de land? en bosbouw gebruikte goederen moeten worden gewaardeerd op de normale waarde (waarde in het economische verkeer), terwijl voor binnenlandse voor de land? en bosbouw gebruikte goederen een bijzondere

waarderingsprocedure geldt die gemiddeld een uitkomst van slechts 10 % van de normale waarde oplevert, en

– bij de verkrijging van binnenlandse voor de land? en bosbouw gebruikte goederen een bijzonder belastingvrij bedrag buiten de berekening blijft en de resterende waarde voor slechts 60 % in aanmerking wordt genomen,

wanneer dit bij een erfgenaam die een uit binnenlandse goederen en buitenlandse voor de land? en bosbouw gebruikte goederen bestaande nalatenschap erft, ertoe leidt dat, vanwege het feit dat de voor de land? en bosbouw gebruikte goederen in het buitenland zijn gelegen, de verkrijging van de binnenlandse goederen aan een hoger successierecht wordt onderworpen dan het geval zou zijn wanneer de voor de land? en bosbouw gebruikte goederen eveneens in het binnenland lagen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

22 Met zijn vraag wenst het Bundesfinanzhof in wezen te vernemen of artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag in de weg staat aan een regeling van een lidstaat, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die, met het oog op de berekening van de belasting over een nalatenschap bestaande uit zaken op het grondgebied van die lidstaat en uit een in een andere lidstaat gelegen voor de land? en bosbouw gebruikt goed,

– bepaalt dat het in die andere lidstaat gelegen goed in aanmerking wordt genomen ten belope van de normale waarde ervan, terwijl op een gelijksoortig in het binnenland gelegen goed een bijzondere waarderingsprocedure wordt toegepast die gemiddeld een uitkomst van slechts 10 % van de normale waarde van dat goed oplevert, en

– alleen voor binnenlandse voor de land? en bosbouw gebruikte goederen voorziet in de toepassing van een specifiek belastingvrij bedrag voor die goederen, en in de inaanmerkingneming van de resterende waarde van die goederen ten belope van slechts 60 %.

23 Vooraf dient eraan te worden herinnerd dat de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, doch dat deze niettemin verplicht zijn, die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie met name arresten van 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 19; 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 15, en 29 maart 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Jurispr. blz. I-2647, punt 21).

24 Voorts zij eraan herinnerd dat het begrip kapitaalverkeer niet wordt gedefinieerd in het EG-Verdrag. Volgens vaste rechtspraak behoudt de nomenclatuur van het kapitaalverkeer in de bijlage bij richtlijn 88/361, voor zover artikel 73 B van het Verdrag in hoofdzaak de inhoud van artikel 1 van die richtlijn heeft overgenomen, en ook al is die richtlijn vastgesteld op basis van de artikelen 69 en 70, lid 1, EEG-Verdrag (de artikelen 67 tot en met 73 EEG-Verdrag zijn vervangen door de artikelen 73 B tot en met 73 G EG-Verdrag, thans de artikelen 56 EG tot en met 60 EG), evenwel de indicatieve waarde die zij voor de definitie van het begrip kapitaalverkeer bezat (zie met name arresten van 23 februari 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punt 39, en 3 oktober 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Jurispr. blz. I-9521, punt 41).

25 Dienaangaande heeft het Hof, erop wijzend dat successies, die hierin bestaan dat één of meerdere personen de nalatenschap van een overledene verkrijgen, vallen onder rubriek XI van bijlage I bij richtlijn 88/361, getiteld „kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, in punt 42 van het reeds aangehaalde arrest Van Hilten-van der Heijden geoordeeld dat successies kapitaalverkeer in de zin van artikel 73 B van het Verdrag vormen (zie in die zin eveneens arrest Barbier, reeds

aangehaald, punt 58), tenzij alle constituerende elementen binnen één lidstaat gelegen zijn.

26 Wanneer een persoon die bij zijn overlijden ingezetene van Duitsland was, aan een andere persoon, die ingezetene van Frankrijk is, goederen nalaat die in die twee lidstaten gelegen zijn en waarover het successierecht in Duitsland gezamenlijk wordt berekend, is echter, zoals de Commissie van de Europese Gemeenschappen terecht heeft opgemerkt, helemaal geen sprake van een louter interne situatie.

27 Bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde erfenis is dus sprake van kapitaalverkeer in de zin van artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag.

28 Bijgevolg moet om te beginnen worden onderzocht of, zoals Jäger en de Commissie betogen, een nationale regeling als die in het hoofdgeding een beperking vormt van het kapitaalverkeer.

29 De Duitse regering betoogt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling het kapitaalverkeer niet beperkt. Zij stelt enerzijds dat de verkrijger van het betrokken goed zich niet rechtstreeks kon beroepen op de aan richtlijn 88/361 of aan het Verdrag ontleende rechten, aangezien Jägers vader het in Frankrijk gelegen goed initieel had verworven vóór 1 juni 1990, de uiterste datum voor de uitvoering van richtlijn 88/361 in nationaal recht. Bedoelde regering stelt anderzijds dat een dergelijke verkrijger niet kan worden afgeschrikt door de gevolgen van een regeling als die in het hoofdgeding, die hem immers niet persoonlijk raken, maar hooguit zijn erven. De gevolgen van een dergelijke regeling zijn daarom te indirect om een beperking van het kapitaalverkeer te kunnen vormen.

30 Dienaangaande blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat nationale bepalingen waarin de waarde van een onroerende zaak wordt bepaald voor de berekening van de belastingschuld bij verwerving door erfopvolging van een onroerende zaak, niet alleen de aankoop van in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaken, alsmede de overdracht van dergelijke zaken aan een andere persoon door een ingezetene van een andere lidstaat kunnen ontmoedigen, maar ook kunnen leiden tot waardevermindering van de nalatenschap van een ingezetene van een andere lidstaat dan die waar genoemde zaken zijn gelegen (zie in die zin arrest Barbier, reeds aangehaald, punt 62).

31 Wat successies betreft, heeft de rechtspraak bovendien bevestigd 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 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 (arrest Van Hilten-van der Heijden, reeds aangehaald, punt 44).

32 In het onderhavige geval hebben de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen, voor zover als gevolg daarvan een nalatenschap die een in een andere lidstaat gelegen voor de land- en bosbouw gebruikt goed omvat, in Duitsland aan een hogere successiebelasting wordt onderworpen dan verschuldigd zou zijn indien de tot de nalatenschap behorende goederen uitsluitend in Duitsland waren gelegen, tot gevolg dat het kapitaalverkeer wordt beperkt door de waardevermindering van een erfenis die een dergelijke, niet op het Duitse grondgebied gelegen zaak omvat.

33 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door de in punt 29 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte argumenten van de Duitse regering, aangezien deze, gelet op de criteria die voortvloeien uit de in de punten 30 en 31 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, irrelevant zijn. In casu deden de gevolgen van de betrokken nationale regeling voor

de waarde van de erfenis zich na 1 juni 1990 voor en zijn zij kennelijk niet te indirect om het kapitaalverkeer te kunnen beperken.

34 Hetzelfde geldt voor het argument van de Duitse regering dat er geen sprake kan zijn van een uit een waardevermindering van de nalatenschap voortvloeiende beperking omdat de gevolgen van een regeling als die in het hoofdgeding slechts de onvermijdelijke consequentie zijn van het naast elkaar bestaan van nationale belastingstelsels. Deze omstandigheid is immers irrelevant, gelet op de criteria die voortvloeien uit de in de punten 30 en 31 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak. Overigens moet worden vastgesteld dat de waardevermindering van de erfenis hoe dan ook uitsluitend een gevolg is van de toepassing van de betrokken Duitse regeling.

35 Het feit dat als voorwaarde voor de toekenning van belastingvoordelen op het gebied van het successierecht geldt dat de door erfopvolging verkregen zaak op het nationale grondgebied is gelegen, vormt bijgevolg een in beginsel door artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer.

36 Vervolgens moet worden nagegaan of verdragsbepalingen de aldus vastgestelde beperking van het vrije kapitaalverkeer kunnen rechtvaardigen.

37 In dat verband zij eraan herinnerd dat volgens artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag „het bepaalde in artikel 73 B niets af[doet] aan het recht van de lidstaten [...] 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 [...] de plaats waar hun kapitaal is belegd”.

38 Volgens het Finanzamt en de Duitse regering volgt uit deze bepaling dat de Bondsrepubliek Duitsland gerechtigd is het voordeel van de waardering volgens de bijzondere procedure uitsluitend toe te passen op binnenlandse zaken. Het Finanzamt voegt hieraan toe dat § 31 BewG wordt gerechtvaardigd door artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag, gelezen tegen de achtergrond van verklaring nr. 7, welke als bijlage is gevoegd bij de slotakte van het Verdrag betreffende de Europese Unie, aangezien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling voor de waardering van in het buitenland gelegen zaken eind 1993 bestond, zoals bedoeld in die verklaring.

39 Zonder dat uitspraak hoeft te worden gedaan over de vraag, of deze regeling voor de waardering van in het buitenland gelegen zaken eind 1993 al dan niet bestond, zij eraan herinnerd dat het Hof in het arrest van 6 juni 2000, Verkooijen (C-35/98, Jurispr. blz. I-4071), is ingegaan op een op artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag gebaseerde argumentatie, hoewel de feiten van het hoofdgeding aan de inwerkingtreding van deze bepaling voorafgingen. Het Hof wees erop dat reeds vóór de inwerkingtreding van artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag nationale fiscale bepalingen van het in dit artikel bedoelde type, waarin bepaalde onderscheidingen werden gemaakt, verenigbaar konden zijn met het gemeenschapsrecht wanneer zij van toepassing waren op situaties die niet objectief vergelijkbaar waren (punt 43).

40 Nu dit duidelijk is, dient te worden opgemerkt dat artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag als uitzondering op het fundamentele beginsel van het vrije kapitaalverkeer strikt moet worden uitgelegd. Bijgevolg kan die bepaling niet aldus worden uitgelegd dat elke belastingwetgeving die een onderscheid maakt tussen belastingplichtigen naargelang van hun vestigingsplaats of van de lidstaat waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag.

41 De in artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag bedoelde afwijking wordt immers, zoals de Duitse regering heeft opgemerkt, op haar beurt beperkt door artikel 73 D, lid 3, van het Verdrag,

dat bepaalt dat de in lid 1 van dit artikel bedoelde nationale maatregelen „geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 73 B” (zie reeds aangehaalde arresten Verkooijen, punt 44, en Manninen, punt 28). Bovendien is het verschil in behandeling tussen in Duitsland gelegen voor de land? en bosbouw gebruikte goederen en dergelijke in het buitenland gelegen goederen slechts gerechtvaardigd indien het niet verder gaat dan nodig is om het door de betrokken regeling nagestreefde doel te bereiken.

42 Derhalve moet een onderscheid worden gemaakt tussen de krachtens artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag toegestane ongelijke behandelingen en de op grond van lid 3 van dit artikel verboden willekeurige discriminaties. Volgens de rechtspraak kan een nationale belastingregeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die met het oog op de berekening van de successiebelasting een onderscheid maakt tussen in een andere lidstaat gelegen zaken en in Duitsland gelegen zaken, slechts verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer worden geacht indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang (zie reeds aangehaalde arresten Verkooijen, punt 43, en Manninen, punt 29, en arrest van 11 oktober 2007, Hollmann, C-443/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 45).

43 In dat verband moet in de eerste plaats worden vastgesteld dat het verschil tussen de bedragen van de betaalde belasting al naargelang de nalatenschap slechts een in Duitsland gelegen voor de land? en bosbouw gebruikt goed omvat dan wel eveneens een dergelijk in een andere lidstaat gelegen goed, niet kan worden gerechtvaardigd op grond dat het betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn.

44 Het recht wordt immers, overeenkomstig de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, rechtstreeks berekend op basis van de waarde van de tot de erfenis behorende zaken, zodat er objectief gezien geen verschillende situatie bestaat die een verschillende fiscale behandeling kan rechtvaardigen op het punt van de hoogte van het successierecht dat is verschuldigd voor een in Duitsland respectievelijk in een andere lidstaat gelegen zaak. Bijgevolg is een situatie zoals die waarin Jäger verkeert, vergelijkbaar met de situatie van ieder andere erfgenaam wiens erfenis slechts een voor de land? en bosbouw gebruikt goed omvat dat in Duitsland is gelegen en hem werd nagelaten door een in die staat wonend persoon.

45 Bijgevolg moet ten slotte worden onderzocht, of de beperking van het kapitaalverkeer die het gevolg is van een regeling als die in het hoofdgeding, objectief kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

46 De Duitse regering stelt dat de regeling wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

47 Zij merkt om te beginnen op dat bedoelde regeling de bijzondere lasten die voortvloeien uit het behoud van de sociale functie van land? en bosbouwbedrijven beoogt te compenseren. De regeling maakt het volgens de Duitse regering mogelijk te voorkomen dat, enerzijds, de erfgenaam van een landbouwbedrijf wordt gedwongen dit bedrijf te verkopen of stop te zetten om de successiebelasting te kunnen betalen, en anderzijds dat land? en bosbouwbedrijven, die zorgen voor productiviteit en werkgelegenheid en bovendien moeten voldoen aan de uit hoofde van de nationale rechtsorde op hen rustende verplichtingen, uiteenvallen.

48 Volgens de Duitse regering kan rekening worden gehouden met deze dwingende reden van algemeen belang, net zoals overigens met de noodzaak van het behoud van de samenhang van het belastingstelsel. Tussen de bijzondere verplichtingen die voortvloeien uit het ondergeschikt zijn van die bedrijven aan het algemene belang, en de specifieke vorm van waardering die bij

vererving daarop wordt toegepast, bestaat immers een direct verband.

49 Het Finanzamt en de Duitse regering betogen voorts dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling wordt gerechtvaardigd door het feit dat de Duitse overheidsinstanties niet verplicht zijn rekening te houden met het bestaan van een vergelijkbaar algemeen belang in andere lidstaten. De bijzondere verplichtingen en lasten die rusten op een in Duitsland gelegen voor de land? en bosbouw gebruikt goed bestaan immers niet noodzakelijk op dezelfde wijze voor soortgelijke zaken in andere lidstaten. Het Finanzamt merkt in dit verband nog op dat zelfs indien in andere lidstaten vergelijkbare lasten en verplichtingen zouden gelden voor dit type goederen, de Bondsrepubliek Duitsland deze niet zou hoeven te compenseren.

50 Het is juist dat niet kan worden uitgesloten dat doelstellingen in verband met het voortbestaan van de activiteit van land? en bosbouwondernemingen alsmede met het behoud van de werkgelegenheid in deze ondernemingen in geval van erfopvolging op zichzelf, in bepaalde omstandigheden en onder bepaalde voorwaarden doelstellingen van algemeen belang kunnen zijn en beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal kunnen rechtvaardigen (zie in die zin arrest van 25 januari 2007, Festersen, C-370/05, Jurispr. blz. I-1129, punt 28).

51 Het Finanzamt en de Duitse regering hebben in hun betoog evenwel niet kunnen aantonen dat het noodzakelijk is om het voordeel van de gunstige waardering en andere belastingvoordelen te ontzeggen aan erven die ingevolge erfopvolging een buiten Duitsland gelegen voor de land? en bosbouw gebruikt goed verkrijgen (zie in die zin betreffende een belastingvoordeel dat enkel geldt voor in de betrokken lidstaat verricht onderzoek, arrest van 10 maart 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Jurispr. blz. I-2057, punt 23, alsmede betreffende een vrijstelling van successierecht die enkel geldt voor ondernemingen die een bepaald tewerkstellingsniveau op het grondgebied van de betrokken lidstaat handhaven, arrest van 25 oktober 2007, C-464/05, Geurts en Vogten, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 27).

52 Met betrekking tot de doelstelling dat moet worden vermeden dat door de belastingdruk op nalatenschappen het voortbestaan van land? en bosbouwbedrijven en dus het behoud van de sociale functie ervan in het gedrang komen, kan immers uit niets in het hoofdgeding worden afgeleid dat in andere lidstaten gevestigde ondernemingen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden als ondernemingen die in Duitsland zijn gevestigd.

53 Ter rechtvaardiging van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling voert de Duitse regering ten slotte praktische moeilijkheden aan die het onmogelijk maken de in de regeling vastgestelde waarderingscriteria toe te passen op in andere lidstaten gelegen voor de land? en bosbouw gebruikte goederen. Zij zet uiteen dat bij deze waarderingsprocedure wordt uitgegaan van gestandaardiseerde rendementswaarden voor de verschillende types betrokken bedrijven en dat die waarden zijn gebaseerd op door de Duitse overheidsdiensten opgestelde statistische documenten. Dergelijke gegevens zijn volgens de Duitse regering niet beschikbaar voor in andere lidstaten gelegen voor de land? en bosbouw gebruikte goederen.

54 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat de nationale overheidsinstanties weliswaar inderdaad moeilijkheden kunnen ondervinden bij de toepassing van de in de §§ 140 tot en met 144 BewG vastgestelde waarderingsprocedure op een in een andere lidstaat gelegen voor de land? en bosbouw gebruikt goed, maar deze moeilijkheden kunnen geen rechtvaardiging vormen voor een absolute weigering om het betrokken belastingvoordeel te verlenen, aangezien de betrokken belastingplichtigen steeds kunnen worden verzocht om zelf aan bedoelde instanties de gegevens over te leggen die zij noodzakelijk achten voor een aangepaste toepassing van die procedure op bedrijven in andere lidstaten.

55 Hieraan zij toegevoegd dat eventuele moeilijkheden die zich voordoen bij de vaststelling van

de waarde van een in een andere lidstaat gelegen zaak aan de hand van een bijzondere nationale procedure, hoe dan ook niet volstaan ter rechtvaardiging van belemmeringen van het vrije kapitaalverkeer zoals die welke voortvloeien uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, op grond waarvan niet alleen bedoelde waarderingsprocedure, maar eveneens twee andere belastingvoordelen uitsluitend gelden voor op het Duitse grondgebied gelegen zaken (zie in die zin arrest van 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk, C-334/02, Jurispr. blz. I-2229, punt 29).

56 Aangezien niet is aangetoond dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling gerechtvaardigd is om een dwingende reden van algemeen belang, moet worden geconcludeerd dat artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag in de weg staat aan een dergelijke regeling.

57 Derhalve moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag, gelezen in samenhang met artikel 73 D ervan, aldus moet worden uitgelegd dat die bepaling in de weg staat aan een regeling van een lidstaat die, met het oog op de berekening van de belasting over een nalatenschap bestaande uit zaken op het grondgebied van die lidstaat en uit een in een andere lidstaat gelegen voor de land? en bosbouw gebruikt goed,

- bepaalt dat het in die andere lidstaat gelegen goed in aanmerking wordt genomen ten belope van de normale waarde ervan, terwijl op een gelijksoortig in het binnenland gelegen goed een bijzondere waarderingsprocedure wordt toegepast die gemiddeld een uitkomst van slechts 10 % van de normale waarde van dat goed oplevert, en

- alleen voor binnenlandse voor de land? en bosbouw gebruikte goederen voorziet in de toepassing van een specifiek belastingvrij bedrag voor die goederen, en in de inaanmerkingneming van de resterende waarde van die goederen ten belope van slechts 60 %.

Kosten

58 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 73 B, lid 1, EG-Verdrag (thans artikel 56, lid 1, EG), gelezen in samenhang met artikel 73 D EG-Verdrag (thans artikel 58 EG), moet aldus worden uitgelegd dat die bepaling in de weg staat aan een regeling van een lidstaat die, met het oog op de berekening van de belasting over een nalatenschap bestaande uit zaken op het grondgebied van die lidstaat en uit een in een andere lidstaat gelegen voor de land? en bosbouw gebruikt goed,

- **bepaalt dat het in die andere lidstaat gelegen goed in aanmerking wordt genomen ten belope van de normale waarde ervan, terwijl op een gelijksoortig in het binnenland gelegen goed een bijzondere waarderingsprocedure wordt toegepast die gemiddeld een uitkomst van slechts 10 % van de normale waarde van dat goed oplevert, en**

- **alleen voor binnenlandse voor de land? en bosbouw gebruikte goederen voorziet in de toepassing van een specifiek belastingvrij bedrag voor die goederen, en in de inaanmerkingneming van de resterende waarde van die goederen ten belope van slechts 60 %.**

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.