

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

10 februari 2011 (*)

„Directe belastingen – Vrij verkeer van kapitaal – Successiebelasting – Legaten aan organismen zonder winstoogmerk – Weigering om verlaagd tarief toe te passen wanneer die organismen hun zetel van werkzaamheden hebben in andere lidstaat dan die waar erflater daadwerkelijk verbleef of zijn arbeidsplaats had – Beperking ? Rechtvaardiging”

In zaak C-25/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik (België) bij beslissing van 7 januari 2010, ingekomen bij het Hof op 15 januari 2010, in de procedure

Missionswerk Werner Heukelbach eV

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues, kamerpresident, A. Arabadjiev, U. Lõhmus (rapporteur), A. Ó Caoimh en P. Lindh, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 28 oktober 2010,

gelet op de opmerkingen van:

- Missionswerk Werner Heukelbach eV, vertegenwoordigd door J. Roseleth, advocaat,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Jacobs en J.-C. Halleux als gemachtigden, bijgestaan door E. Jacobowitz, advocaat,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en J.-P. Keppenne als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 18 VWEU, 45 VWEU, 49 VWEU en 54 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geschil tussen Missionswerk Werner Heukelbach eV (hierna: „Missionswerk”) en de Belgische Staat over de weigering van deze laatste om het verlaagde tarief toe te passen van de rechten die naar aanleiding van een door deze vereniging ontvangen erfenis verschuldigd zijn.

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van het recht van de Unie

3 Artikel 1 van 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), bepaalt:

„1. Onverminderd de hierna volgende bepalingen heffen de lidstaten de beperkingen op met betrekking tot het kapitaalverkeer tussen ingezetenen van de lidstaten. Teneinde de toepassing van deze richtlijn te vergemakkelijken, worden de verschillende categorieën kapitaalverkeer ingedeeld volgens de nomenclatuur van bijlage I.

2. Overmakingen in verband met het kapitaalverkeer geschieden op dezelfde koersvoorwaarden als die welke voor betalingen in verband met het lopende verkeer gelden.”

4 In de opsomming van kapitaalbewegingen in bijlage I bij richtlijn 88/361 is een rubriek XI opgenomen, met als titel „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, waartoe de nalatenschappen en legaten behoren.

Bepalingen van nationaal recht

5 Artikel 59, 2°, van het Wetboek der successierechten, dat is vastgesteld 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”), bepaalt dat de successierechten en rechten van overgang bij overlijden worden verlaagd „tot 7 % voor de legaten aan de verenigingen zonder winstoogmerk, aan de mutualiteiten of nationale verenigingen van mutualiteiten, de beroepsverenigingen en de internationale verenigingen zonder winstoogmerk, de privéstichtingen en de stichtingen van algemeen nut”.

6 Volgens artikel 60, § 1, van het wetboek, zoals gewijzigd bij het Programmadecreet van de Waalse regering van 18 december 2003 houdende verschillende maatregelen inzake gewestelijke fiscaliteit, thesaurie en schuld, organisatie van de energiemarkten, leefmilieu, landbouw, plaatselijke en ondergeschikte besturen, erfgoed, huisvesting en ambtenarenzaken (*Belgisch Staatsblad* van 6 februari 2004, blz. 7196), is het verlaagde tarief van artikel 59, 2°, van het wetboek enkel van toepassing op de organismen en instellingen die aan de volgende voorwaarden voldoen:

- „a. het organisme of de instelling dient een zetel van werkzaamheden te hebben:
 - ofwel in België;

– ofwel in de lidstaat van de Europese Gemeenschap waarin de erflater daadwerkelijk verbleef of zijn arbeidsplaats had op het ogenblik van zijn overlijden, of waarin hij voorheen daadwerkelijk verbleven is of zijn arbeidsplaats heeft gehad;

b. het organisme of de instelling dient in die zetel hoofdzakelijk en belangeloos doelstellingen na te streven van ecologische, menslievende, filosofische, religieuze, wetenschappelijke, artistieke, pedagogische, culturele, sportieve, politieke, syndicale, professionele, humanitaire, vaderlandslievende of burgerlijke aard, dan wel inzake onderwijs, zorgverlening aan mensen of dieren, maatschappelijke bijstand of personenbegeleiding, op het ogenblik waarop de erfopvolging geopend wordt;

c. het organisme of de instelling dient zijn statutaire zetel, zijn centraal bestuur of zijn voornaamste vestiging op het grondgebied van de Europese Unie te hebben.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 Missionswerk is een religieuze vereniging met maatschappelijke zetel in Duitsland. Bij eigenhandig geschreven testament van 5 november 2003 is deze vereniging aangewezen als algemeen legataris van mevrouw Renardie, Belgisch staatsburger. De erflater, die haar hele leven in België had gewoond, overleed op 12 juni 2004 te Malmedy (België).

8 Op 14 juni 2005 heeft Missionswerk een aangifte van de nalatenschap van de overledene ingediend bij de administratie van de registratie en de domeinen te Malmedy (hierna: „administratie”); daarna heeft hij 60 038, 51 EUR aan door deze administratie tegen het marginale tarief van 80 % gevorderde successierechten betaald.

9 Bij brief van 1 december 2005 heeft Missionswerk de administratie verzocht om toepassing van het verlaagde tarief van de successierechten als voorzien in artikel 59, 2°, van het wetboek. Dit verzoek is afgewezen op grond dat de vereniging niet aan de voorwaarden van artikel 60, § 1, van dit wetboek voldeed.

10 Op 7 augustus 2006 heeft Missionswerk de administratie verzocht om terugbetaling van het verschil tussen het bedrag aan rechten volgens het marginale tarief en dat volgens het verlaagde tarief. Zijn verzoek is door voornoemde administratie afgewezen op grond dat niet afdoende was bewezen dat Renardie in Duitsland was verbleven of arbeid had verricht.

11 Bij zijn bij de verwijzende rechter ingediend verzoekschrift vordert Missionswerk terugbetaling van de successierechten boven het bedrag dat volgt uit de toepassing van het verlaagde tarief waarop hij aanspraak maakt. Deze vereniging stelt dat de artikelen 59, 2°, en 60, § 1, van het wetboek discriminerend zijn voor ingezetenen van het Waalse Gewest die hun goederen vermaken aan caritatieve verenigingen of organismen met zetel in lidstaten van de Unie waar zij nooit zijn verbleven of hun arbeidsplaats hebben gehad.

12 Daarop heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Moeten de artikelen 18 [VWEU], 45 [VWEU], 49 [VWEU] en 54 [VWEU] aldus worden uitgelegd dat zij de wetgever van een lidstaat verbieden, een regel vast te stellen of te handhaven volgens welke een belasting tegen het verlaagde tarief van 7 % uitsluitend geldt voor de verenigingen zonder winstoogmerk, de mutualiteiten of nationale verenigingen van mutualiteiten, de beroepsverenigingen en de internationale verenigingen zonder winstoogmerk, de privéstichtingen en de stichtingen van algemeen nut die hun zetel hebben in een lidstaat waar de erflater – Waals

ingezetene – daadwerkelijk verbleef of zijn arbeidsplaats had op het tijdstip van zijn overlijden, of waar hij vroeger daadwerkelijk is verbleven of zijn arbeidsplaats heeft gehad?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Vaststelling van de relevante bepalingen van het recht van de Unie

13 De verwijzende rechter heeft zijn prejudiciële vraag gesteld in het licht van de artikelen 18 VWEU, 45 VWEU, 49 VWEU en 54 VWEU. Volgens de Europese Commissie valt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie evenwel onder het vrije kapitaalverkeer.

14 Dienaangaande zij om te beginnen vastgesteld dat voor een kwestie betreffende de verenigbaarheid met het recht van de Unie van nationale bepalingen inzake de heffing van successierechten, noch het vrije verkeer van werknemers (artikel 45 VWEU) noch de vrijheid van vestiging (artikelen 49 VWEU en 54 VWEU) relevant is.

15 Wat voorts het vrije verkeer van kapitaal betreft, zij eraan herinnerd dat het Hof, nu het VWEU geen definitie van het begrip „kapitaalverkeer” bevat, heeft erkend dat de nomenclatuur in de bijlage bij richtlijn 88/361 indicatieve waarde heeft, ook al is deze 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, nadien de artikelen 56 EG tot en met 60 EG), waarbij de lijst die zij bevat, zoals in de inleiding te kennen wordt gegeven, niet uitputtend is (zie arresten van 23 februari 2006, Van Hiltten-van der Heijden, C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punt 39; 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 22; 11 september 2008, Eckelkamp e.a., C-11/07, Jurispr. blz. I-6845, punt 38; 11 september 2008, Arens-Sikken, C-43/07, Jurispr. blz. I-6887, punt 29, en 22 april 2010, Mattner, C-510/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 19).

16 In dit verband heeft het Hof, er met name op wijzend dat successies waarbij één of meerdere personen de nalatenschap van een overledene verkrijgen, vallen onder rubriek XI („Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”) van bijlage I bij richtlijn 88/361, geoordeeld dat successies kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU vormen, tenzij alle bestanddelen binnen één lidstaat gelegen zijn (zie in die zin reeds aangehaald arrest Eckelkamp e.a., punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Een situatie als die in het hoofdgeding, waarin een in België woonachtige persoon een legaat vermaakt aan een organisme zonder winstoogmerk met maatschappelijke zetel in Duitsland, is evenwel geen zuiver nationale situatie.

17 Bijgevolg zijn de bepalingen van het VWEU inzake het vrije verkeer van kapitaal in een zaak als die in het hoofdgeding van toepassing.

18 Aangaande ten slotte de relevantie van de verwijzing in de prejudiciële vraag naar artikel 18 VWEU, waarin het algemene verbod van discriminatie op grond van nationaliteit is neergelegd, zij erop gewezen dat deze bepaling slechts autonoom toepassing kan vinden in gevallen waarin het recht van de Unie wel geldt, maar waarvoor het VWEU niet in bijzondere discriminatieverboden voorziet (arresten van 21 januari 2010, SGI, C-311/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 26 oktober 2010, Schmelz, C-97/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 44).

19 Aangezien de bepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal van toepassing zijn en in bijzondere discriminatieverboden voorzien, vindt artikel 18 VWEU dus geen toepassing.

20 Bijgevolg moet worden geconstateerd dat de verwijzende rechter met zijn vraag in wezen wenst te vernemen of artikel 63 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een

wettelijke regeling van een lidstaat die de mogelijkheid om voor het verlaagde tarief van de successierechten in aanmerking te komen voorbehoudt aan organismen zonder winstoogmerk die hun zetel van werkzaamheden hebben in die lidstaat dan wel in de lidstaat waar de erflater daadwerkelijk verbleef of zijn arbeidsplaats had op het tijdstip van zijn overlijden, of waar hij voorheen daadwerkelijk is verbleven of zijn arbeidsplaats heeft gehad.

Bestaan van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal

21 Artikel 63, lid 1, VWEU verbiedt op algemene wijze beperkingen van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten.

22 Uit vaste rechtspraak volgt dat de maatregelen die ingevolge artikel 63, lid 1, VWEU verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, in geval van successies 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 (reeds aangehaald arrest Van Hilten-van der Heijden, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling behoudt de mogelijkheid om voor het verlaagde tarief van de successierechten in aanmerking te komen voor aan organismen zonder winstoogmerk die hun zetel van werkzaamheden hebben in België dan wel in de lidstaat waar de erflater daadwerkelijk verbleef of zijn arbeidsplaats had op het tijdstip van zijn overlijden, of waar hij voorheen daadwerkelijk is verbleven of zijn arbeidsplaats heeft gehad.

24 Deze wettelijke regeling leidt dus ertoe dat een successie zwaarder wordt belast wanneer de begunstigde een organisme zonder winstoogmerk is dat zijn zetel van werkzaamheden heeft in een lidstaat waar de erflater niet daadwerkelijk is verbleven of zijn arbeidsplaats heeft gehad, en beperkt bijgevolg het kapitaalverkeer doordat zij de waarde van voornoemde nalatenschap vermindert (zie naar analogie reeds aangehaald arrest Eckelkamp e.a., punt 45).

25 Zoals door de Commissie is uiteengezet, maakt voorts de toepassing van een hoger belastingtarief op bepaalde grensoverschrijdende kapitaalbewegingen dan op bewegingen binnen België, die grensoverschrijdende kapitaalbewegingen minder aantrekkelijk, aangezien het hogere tarief Belgische ingezetenen ervan doet afzien als legatarissen personen aan te wijzen die zijn gevestigd in lidstaten waar zijzelf niet daadwerkelijk zijn verbleven of hun arbeidsplaats hebben gehad (zie in die zin arrest van 27 januari 2009, Persche, C-318/07, Jurispr. blz. I-359, punt 38).

26 Een dergelijke nationale wettelijke regeling vormt dus een beperking van het vrije verkeer van kapitaal in de zin van artikel 63, lid 1, VWEU.

Rechtvaardiging van de beperking van het vrije verkeer van kapitaal

27 Volgens de Belgische regering is het verschil in behandeling waartoe de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Waalse wettelijke regeling leidt, gerechtvaardigd, aangezien de situatie van organismen zonder winstoogmerk als verzoeker in het hoofdgeding, gelet op het door de Belgische wettelijke regeling nagestreefde doel, niet objectief vergelijkbaar is met die van organismen waarvan de zetel van werkzaamheden in België is gelegen. De lidstaten zijn gerechtigd te verlangen dat, met het oog op de toekenning van bepaalde belastingvoordelen, een voldoende nauwe band bestaat tussen de organismen zonder winstoogmerk en de door deze organismen verrichte activiteiten. Voorts mogen zij bepalen, welke belangen van de gemeenschap zij door de toekenning van belastingvoordelen aan die organismen willen bevorderen. In het onderhavige geval trekt de Belgische gemeenschap voordeel uit die wettelijke regeling.

28 In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens artikel 65, leden 1, sub a, en 3, VWEU artikel 63 VWEU niet afdoet aan het recht van de lidstaten om de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd, mits die bepalingen geen middel tot willekeurige discriminatie vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in voornoemd artikel 63.

29 Blijkens de rechtspraak kan een nationale belastingregeling slechts verenigbaar met de bepalingen van het VWEU betreffende het vrije kapitaalverkeer worden geacht, indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie arresten van 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 43; 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 29; 8 september 2005, Blanckaert, C-512/03, Jurispr. blz. I-7685, punt 42, en 17 september 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Jurispr. blz. I-8591, punt 68).

30 Het Hof heeft al geoordeeld dat een lidstaat met het oog op de toekenning van bepaalde belastingvoordelen weliswaar mag verlangen dat een voldoende nauwe band bestaat tussen de organismen waarvan hij erkent dat zij sommige van zijn doelstellingen van algemeen belang nastreven en de door deze organismen verrichte activiteiten (zie in die zin reeds aangehaald arrest *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, punt 37), maar deze voordelen niet uitsluitend kan voorbehouden aan de organismen die op zijn grondgebied zijn gevestigd en waarvan de activiteiten hem bijgevolg van sommige van zijn taken kunnen ontlasten (arrest *Persche*, reeds aangehaald, punt 44).

31 In het bijzonder geeft de mogelijkheid dat een lidstaat van een aantal van zijn taken zal worden ontlast, deze niet het recht, een ongelijke behandeling van nationale als van algemeen nut erkende organismen en in een andere lidstaat gevestigde soortgelijke organismen in te voeren op grond dat legaten aan laatstgenoemde organismen, ook al zijn hun activiteiten in overeenstemming met de doelstellingen van de wettelijke regeling van eerstgenoemde lidstaat, niet tot een begrotingscompensatie kunnen leiden. Volgens vaste rechtspraak behoort de noodzaak om lagere belastinginkomsten te voorkomen namelijk niet tot de in artikel 65 VWEU genoemde doelstellingen en evenmin tot de dwingende redenen van algemeen belang die een beperking van een bij het VWEU ingevoerde vrijheid kunnen rechtvaardigen (arrest *Persche*, reeds aangehaald, punt 46).

32 Het Hof heeft tevens geoordeeld dat wanneer een organisme dat in een lidstaat als van algemeen nut is erkend, voldoet aan de daartoe in de wettelijke regeling van een andere lidstaat gestelde voorwaarden en de bevordering van identieke gemeenschapsbelangen nastreeft, zodat het in laatstgenoemde lidstaat als van algemeen nut zou kunnen worden erkend – wat door de nationale autoriteiten van deze lidstaat, de rechterlijke instanties daaronder begrepen, moet

worden beoordeeld – de autoriteiten van deze lidstaat dat organisme het recht op gelijke behandeling niet kunnen weigeren op de enkele grond dat het niet op het nationale grondgebied is gevestigd (arrest Persche, reeds aangehaald, punt 49).

33 Een organisme dat in een lidstaat is gevestigd en voldoet aan de door een andere lidstaat voor de toekenning van belastingvoordelen gestelde voorwaarden, verkeert met het oog op de toekenning door laatstgenoemde lidstaat van belastingvoordelen ter bevordering van de betrokken activiteiten van algemeen nut, namelijk in een situatie die vergelijkbaar is met die van de als van algemeen nut erkende organismen die in laatstgenoemde lidstaat zijn gevestigd (arrest Persche, reeds aangehaald, punt 50).

34 In casu moet worden vastgesteld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Waalse wettelijke regeling, om te bepalen of een verlaagd tarief van de successierechten moet worden toegepast, als criterium de plaats hanteert waar het organisme zonder winstoogmerk zijn zetel van werkzaamheden heeft, die ofwel moet zijn gelegen in België ofwel in een lidstaat waar de erflater is verbleven of zijn arbeidsplaats heeft gehad. Zoals blijkt uit de in de punten 31 tot en met 33 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, kunnen in die omstandigheden, wanneer het betrokken als van algemeen nut erkende organisme voldoet aan de andere voorwaarden dan die betreffende de plaats van de zetel van werkzaamheden die in de Waalse wettelijke regeling worden gesteld om voor belastingvoordelen op het gebied van successierechten in aanmerking te komen, wat door de verwijzende rechter moet worden beoordeeld, de autoriteiten van deze lidstaat dat organisme het recht op gelijke behandeling niet weigeren op grond dat het geen zetel van werkzaamheden heeft op het grondgebied van de betrokken lidstaat dan wel in de lidstaat waar de erflater zijn arbeidsplaats heeft gehad of is verbleven.

35 Hoe dan ook moet worden vastgesteld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Belgische wettelijke regeling het niet mogelijk maakt, het nagestreefde doel te bereiken, namelijk uitsluitend de organismen waarvan de activiteiten aan de Belgische gemeenschap ten goede komen, fiscaal te bevoordelen.

36 Doordat deze wettelijke regeling, om vast te stellen of een nauwe band met de Belgische gemeenschap bestaat, uitgaat van het criterium van de plaats waar het betrokken organisme zijn zetel van werkzaamheden heeft, leidt zij er niet alleen toe dat organismen die hun zetel op Belgisch grondgebied hebben en die welke deze voorwaarde niet vervullen, maar toch een nauwe band met deze gemeenschap hebben, verschillend worden behandeld, maar ook dat organismen waarvan de zetel van werkzaamheden in België is gelegen, ongeacht of zij al dan niet een nauwe band met de voornoemde gemeenschap tot stand hebben gebracht, gelijk worden behandeld.

37 Gelet op een en ander moet de gestelde vraag aldus worden beantwoord dat artikel 63 VWEU zich verzet tegen de wettelijke regeling van een lidstaat die de mogelijkheid om voor het verlaagde tarief van de successierechten in aanmerking te komen voorbehoudt aan organismen zonder winstoogmerk die hun zetel van werkzaamheden hebben in die lidstaat dan wel in de lidstaat waar de erflater daadwerkelijk verbleef of zijn arbeidsplaats had op het tijdstip van zijn overlijden, of waar hij voorheen daadwerkelijk is verbleven of zijn arbeidsplaats heeft gehad.

Kosten

38 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 63 VWEU verzet zich tegen de wettelijke regeling van een lidstaat die de mogelijkheid om voor het verlaagde tarief van de successierechten in aanmerking te komen voorbehoudt aan organismen zonder winstoogmerk die hun zetel van werkzaamheden hebben in die lidstaat dan wel in de lidstaat waar de erflater daadwerkelijk verbleef of zijn arbeidsplaats had op het tijdstip van zijn overlijden, of waar hij voorheen daadwerkelijk is verbleven of zijn arbeidsplaats heeft gehad.

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.