

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. MAZÁK

van 13 maart 2008 (1)

Zaak C-11/07

Hans Eckelkamp e.a.

tegen

Belgische Staat

[verzoek van het Hof van Beroep te Gent (België) om een prejudiciële beslissing]

„Vrij verkeer van kapitaal – Artikelen 56 EG en 58 EG – Beperkingen – Belastingheffing op nalatenschappen – Aftrekbaarheid van bepaalde schulden waarvoor tot zekerheid een volmacht tot vestigen van hypotheek is verstrekt – Weigering op grond dat erflater op tijdstip van overlijden in andere lidstaat woonde”

I – Inleiding

1. Met het verzoek om een prejudiciële beslissing van 9 januari 2007 wenst het Hof van Beroep te Gent (België) in wezen te vernemen of de Belgische wettelijke regeling inzake de belastingheffing over nalatenschappen verenigbaar is met de artikelen 56 EG en 58 EG betreffende het vrije kapitaalverkeer en met de artikelen 12 EG, 17 EG en 18 EG inzake de vrijheid van de burgers van de Unie om in een andere lidstaat te gaan wonen. Inzonderheid wenst de verwijzende rechterlijke instantie te vernemen of deze verdragsbepalingen zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor de belasting die is verschuldigd over de erfrechtelijke verkrijging van een op het grondgebied van de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak, met bepaalde lasten, zoals schulden waarvoor tot zekerheid een volmacht om een hypotheek te vestigen is verstrekt, wel rekening mag worden gehouden indien de erflater op het tijdstip van zijn overlijden in die lidstaat woonde, maar niet indien de erflater op dat tijdstip in een andere lidstaat woonde.

2. De vragen die in deze zaak zijn gerezen, lijken sterk op die in zaak C-43/07(2) – waarin ik ook vandaag conclusie neem – die eveneens een nationale regeling betreft op grond waarvan voor de bepaling van de belasting over de erfrechtelijke verkrijging van een op het nationale grondgebied gelegen onroerende zaak, bepaalde lasten niet aftrekbaar zijn indien de erflater op het tijdstip van zijn overlijden in een andere lidstaat woonde.

3. Met de beantwoording van de prejudiciële vragen in de onderhavige procedure krijgt het Hof de gelegenheid om voort te bouwen op de bestaande rechtspraak inzake successiebelasting in de context van het vrije kapitaalverkeer, met name de rechtspraak zoals geformuleerd in de arresten Barbier(3) en Van Hiltten-van der Heijden(4), en om deze nader te bepalen.

II – Rechtskader

A – Gemeenschapsrecht

4. Artikel 56, lid 1, EG (ex artikel 73 B, lid 1, EG-Verdrag) luidt als volgt:

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

5. Artikel 58 EG (ex artikel 73 D EG-Verdrag) bepaalt:

„1. Het bepaalde in artikel 56 [EG] doet niets af aan het recht van de lidstaten:

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

[...]

3. De in [lid 1] bedoelde maatregelen en procedures mogen geen middel tot willekeurige discriminatie vormen, noch een verkapt beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 56 [EG].”

6. Bijlage I bij richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (welk artikel later bij het Verdrag van Amsterdam is ingetrokken)(5), met het opschrift „Nomenclatuur van het kapitaalverkeer bedoeld in artikel 1 van de richtlijn”, noemt dertien verschillende categorieën van kapitaalbewegingen. Onder kopje XI, met het opschrift „kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, zijn de volgende kapitaalbewegingen opgenomen:

„[...]”

D – Nalatenschappen en legaten

[...]”

B – Nationale regeling

7. De vaststelling van het belastingtarief, de belastbare grondslag en de belastingvrijstellingen en verminderingen betreffende de belastingheffing op nalatenschappen valt onder de bevoegdheden van de drie gewesten van het Koninkrijk België.

8. Artikel 1 van het Wetboek der successierechten van het Vlaamse Gewest (hierna: „WS”) maakt met betrekking tot de belastingheffing op nalatenschappen onderscheid naargelang de persoon wiens nalatenschap wordt overgedragen op het tijdstip van zijn overlijden in België dan wel in het buitenland woonde. Dit artikel luidt als volgt:

„Er wordt gevestigd:

1° een recht van successie op de waarde, na aftrekking van de schulden, van al wat uit de

nalatenschap van een Rijksinwoner wordt verkregen;

2° een recht van overgang bij overlijden op de waarde der onroerende goederen gelegen in België verkregen uit de nalatenschap van iemand die geen Rijksinwoner is.

Voor een Rijksinwoner wordt gehouden, hij die, op het ogenblik van zijn overlijden, binnen het Rijk zijn domicilie of de zetel van zijn vermogen heeft gevestigd.”

9. Volgens artikel 15 WS is het successierecht verschuldigd op de algemeenheid van de aan de overledene toebehorende goederen, waar ook deze zich bevinden, na aftrek van de schulden.

10. Artikel 18 WS, betreffende niet-ingezetenen, bepaalt:

„Het recht van overgang bij overlijden, is zonder aftrekking van lasten, verschuldigd op de algemeenheid der in België gelegen onroerende goederen, die aan de overledene [...] toebehoren.”

11. Om in het passief van een nalatenschap te kunnen worden opgenomen moet een schuld nog bestaan op de dag van het overlijden, hetgeen volgens artikel 29 WS kan worden bewezen door alle bewijsmiddelen die in rechte toelaatbaar zijn met betrekking tot een handeling tussen schuldeiser en schuldenaar.

12. Volgens artikel 40 WS bedraagt de termijn voor het inleveren van de aangifte van nalatenschap vijf maanden, te rekenen van de datum van het overlijden, wanneer dit zich in het Koninkrijk België heeft voorgedaan, en zes maanden wanneer het overlijden elders in Europa heeft plaatsgehad.

13. Artikel 41 WS luidt als volgt:

„De voor de inlevering der aangifte gestelde termijn, kan door de directeur-generaal van de [...] registratie en domeinen worden verlengd.

De aangifte ingeleverd binnen de bij de wet bepaalde of door de directeur-generaal verlengde termijn kan worden gewijzigd zolang deze termijn niet verstreken is, tenzij de belanghebbenden uitdrukkelijk in een in de wettelijke vorm ingeleverde aangifte aan dit vermogen hebben verzaakt.”

14. Artikel 48, lid 1, WS bevat tabellen met de tarieven die van toepassing zijn op de rechten van successie en van overgang bij overlijden. Lid 2, vierde alinea, van dit artikel bepaalt:

„De schulden en de begrafenis kosten worden bij voorrang aangerekend op de roerende goederen en op de goederen vermeld in artikel 60bis, tenzij de aangevers bewijzen dat het schulden betreft die specifiek werden aangegaan om onroerende goederen te verwerven of te behouden.”

15. Tussen België en Duitsland bestaat geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting inzake belastingheffing op nalatenschappen.

III – Feiten, procesverloop en prejudiciële vraag

16. Hans, Natalie, Monica, Saskia, Thomas, Jessica en Joris Eckelkamp, verzoekers in het hoofdgeding (hierna tezamen: „erfgenamen”), zijn de erfgenamen van mevrouw Reintges Hildegard Eckelkamp (hierna: „Eckelkamp”), die op 30 december 2003 te Düsseldorf is overleden.

17. Eckelkamp had op 13 november 2002 een document ondertekend waarin zij erkende een schuld te hebben aan Hans Eckelkamp. Bij notariële akte van 5 juni 2003 had zij deze laatste een

volmacht gegeven om een te Knokke-Heist (België) gelegen onroerende zaak te bezwaren met een hypotheek, tot zekerheid van deze schuld ten belope van 220 000 EUR, vermeerderd met 11 000 EUR interest.

18. Op 29 juni 2004 dienden de erfgenamen een aangifte in voor de nalatenschap van Eckelkamp (hierna: „nalatenschapsaangifte” of „aangifte”), waarbij deze onroerende zaak onder het actief werd aangegeven voor een waarde van 200 000 EUR. Onder het passief was „NIHIL” vermeld.

19. Op basis van deze aangifte – dus zonder dat de schuld van Eckelkamp aan Hans Eckelkamp in aanmerking werd genomen – werd het verschuldigde recht van overgang bij overlijden bij beslissing van 14 juli 2004 vastgesteld op 110 000,04 EUR.

20. Uit de stukken blijkt dat er, voordat de nalatenschapsaangifte werd ingediend, elektronisch tussen de Belgische belastingautoriteiten en de erfgenamen is gecorrespondeerd, waarbij deze laatsten erop hebben gewezen dat het recht van overgang bij overlijden – dat van toepassing was ingeval de erflater een niet-ingezetene was – verschuldigd was over de waarde van de in België gelegen onroerende goederen, zonder aftrek van lasten, en dat de betrokken schuld bijgevolg niet in de aangifte hoefde te worden vermeld.

21. Nadat de erfgenamen het recht van overgang bij overlijden hadden betaald, hebben zij op 7 oktober 2004 een fiscale vordering ingesteld, strekkende tot – onder meer – vernietiging van de beslissing van 14 juli 2004. De Rechtbank van eerste aanleg te Brugge heeft deze vordering op 30 mei 2005 afgewezen op grond dat de in artikel 40 WS voor de indiening van een nalatenschapsaangifte gestelde termijn hoe dan ook op 1 juli 2004 was verstreken. De rechtbank overwoog dat de fiscale vordering pas op 7 oktober 2004 was ingesteld, zodat de nalatenschapsaangifte definitief was geworden en geen rekening kon worden gehouden met passiva die daarin niet waren opgenomen. De rechtbank was tevens van oordeel dat de erfgenamen de betrokken schuld in de aangifte hadden moeten opnemen als een passief waarvoor de in de artikelen 1 en 2 WS neergelegde bepalingen, gelezen in samenhang met artikel 18 daarvan, niet golden wegens strijd met het gemeenschapsrecht.

22. De erfgenamen hebben tegen de uitspraak van de rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof van Beroep. Ter onderbouwing van dit beroep betogen zij in hoofdzaak dat het gemeenschapsrecht rechtstreekse werking heeft en dat de administratieve autoriteiten met het gemeenschapsrecht strijdige beslissingen moeten herzien. Artikel 41 WS kan het gemeenschapsrecht niet zijn volle werking ontnemen. Op basis van het arrest Barbier(6) stellen zij voorts dat het onderscheid dat in artikel 2, lid 1, juncto artikel 18, WS wordt gemaakt tussen ingezetenen en niet-ingezetenen van België, in strijd is met de bepalingen van het Verdrag betreffende het vrije kapitaalverkeer. Tevens voeren zij aan dat deze bepalingen van het WS afbreuk doen aan het recht om in een andere lidstaat te gaan wonen en indruisen tegen artikel 12 EG juncto de artikelen 17 EG en 18 EG. De Belgische Staat, verweerder in het hoofdgeding, betwist de beperking van het vrije kapitaalverkeer en stelt dat de situaties van ingezetenen en niet-ingezetenen niet vergelijkbaar zijn.

23. In het verzoek om een prejudiciële beslissing stelt het Hof van Beroep vast dat Eckelkamp op de dag van haar overlijden inderdaad een schuld van 220 000 EUR had.

24. In die omstandigheden heeft het Hof van Beroep te Gent de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Staan de artikelen 12 [EG] juncto 17 [EG] en 18 EG [...] en de artikelen 56 [EG] juncto [58] EG [...] in de weg aan een interne regeling van een lidstaat waarbij ter zake van de erfrechtelijke

verkrijging van een onroerende zaak, gelegen in een lidstaat (situsstaat), deze een belasting heft over de waarde van die onroerende zaak, gelegen in de situsstaat, waarbij de waarde van de lasten op die onroerende zaak (zoals schulden gewaarborgd door een hypothecaire volmacht op die onroerende zaak) wel door de situsstaat in aftrek worden toegelaten indien de erflater ten tijde van het overlijden in de situsstaat woonde, doch niet indien de erflater ten tijde van het overlijden in een andere lidstaat (de woonstaat) woonde?"

IV – Juridische analyse

A – Voornaamste opmerkingen van partijen

25. In de onderhavige zaak zijn opmerkingen ingediend door de erfgenamen, de Belgische regering en de Commissie, die ook alle waren vertegenwoordigd ter terechtzitting van 13 december 2007.

26. De erfgenamen betogen in de eerste plaats dat de Belgische wettelijke regeling inzake belasting op de erfrechtelijke verkrijging van onroerend goed een discriminatie oplevert en in strijd is met artikel 56 EG juncto artikel 58 EG, doordat bij de berekening van de belastbare grondslag bepaalde schulden wel in aanmerking kunnen worden genomen indien de erflater in België woonde op het tijdstip van zijn overlijden, maar niet indien hij elders woonde. Volgens de erfgenamen zijn de situaties van een ingezetene en van een niet-ingezetene in dit verband vergelijkbaar. Zij stellen dienaangaande dat erflaters door de Belgische wetgever met het oog op de belastingheffing op nalatenschappen voor in België gelegen onroerende zaken in beginsel als belastingplichtig worden beschouwd, ongeacht of zij al dan niet ingezetene zijn. Onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof(7) voeren de erfgenamen dan ook aan dat ingezetenen en niet-ingezetenen voor de aftrek van lasten of schulden gelijk moeten worden behandeld.

27. In de tweede plaats betogen de erfgenamen, in hoofdzaak op basis van het arrest Barbier(8), dat de wettelijke regeling in kwestie een verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt, aangezien de bepalingen die de aftrek van schulden over de onroerende zaak beletten, de waarde van de nalatenschap verminderen ingeval de erflater een niet-ingezetene was, terwijl de nalatenschap van een Belgisch ingezetene niet door deze waardevermindering wordt getroffen. Iemand die in een andere lidstaat woont kan dus worden ontmoedigd om in een in België gelegen onroerend goed te investeren, omdat zijn erfgenamen dan met een hogere belasting zullen worden geconfronteerd dan indien hij niet in België had geïnvesteerd of indien hij er op een andere wijze had geïnvesteerd.

28. In de derde plaats betogen de erfgenamen – op basis van ongeveer dezelfde argumenten – dat de betrokken Belgische wettelijke regeling indruist tegen het in de artikelen 12 EG en 18 EG neergelegde recht van de burgers van de Unie om in een andere lidstaat te gaan wonen en niet op grond daarvan te worden gediscrimineerd.

29. Op het argument van de Belgische regering dat het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk moet worden verklaard, hebben de erfgenamen ter terechtzitting geantwoord dat er – ook volgens de Belgische wetgeving – een voldoende nauwe band tussen de betrokken schuld en de onroerende zaak bestaat. Ter zake is er geen relevant verschil tussen een hypotheek en de onderhavige volmacht tot het vestigen van een hypotheek. Tevens hebben zij beklemtoond dat de schuld van 220 000 EUR niet in de nalatenschapsaangifte was opgenomen, omdat zulks volgens de Belgische wetgeving niet is toegestaan indien de erflater een niet-ingezetene was en omdat hun bovendien door een bevoegde nationale instantie – een informatiebron waarop zij tegen de achtergrond van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen mochten vertrouwen – was gezegd, dit niet te doen.(9)

30. De Belgische regering stelt zich daarentegen op het standpunt dat het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk moet worden verklaard op grond dat de gestelde prejudiciële vraag hypothetisch is en irrelevant voor de afdoening van het hoofdgeding. Zij benadrukt dat de betrokken schuld niet was opgenomen in de nalatenschapsaangifte, die bij het verstrijken van de in het WS voor de indiening ervan gestelde termijn definitief is geworden. Beslissend is dan ook het verstrijken van de periode voor indiening of wijziging van de nalatenschapsaangifte, en het Hof van Beroep heeft niet aangegeven op welke manier het in die omstandigheden rekening zou kunnen houden met een prejudiciële uitspraak over de voorgelegde vraag. Volgens de rechtspraak van het Hof staat het gemeenschapsrecht in beginsel niet in de weg aan de toepassing van nationale procedureregels zoals termijnvoorschriften.(10)

31. Ten gronde stelt de Belgische regering dat het verschil in behandeling met betrekking tot schulden naargelang het de nalatenschap van een ingezetene of een niet-ingezetene betreft, geen schending van de in casu ingeroepen bepalingen van het Verdrag vormt. Zij beklemtoont dat de situaties van ingezetenen en niet-ingezetenen inzake directe belastingen, inzonderheid betreffende de belasting over erfrechtelijke verkrijging, in het algemeen niet vergelijkbaar zijn.

32. De Belgische regering verklaart dat enkel de lidstaat waar de erflater woonde in staat is, diens volledige vermogenssituatie te beoordelen en bij de berekening van de belasting over de nalatenschap rekening te houden met alle activa en passiva. Een schuld als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, wordt in beginsel dus steeds in aanmerking genomen in de lidstaat waar de erflater woonde. En bestaat evenwel geen communautair wettelijk kader voor de coördinatie van de bevoegdheden van de lidstaten op het gebied van de belastingheffing op nalatenschappen. De aftrek van een schuld als de thans in geding zijnde in de lidstaat waar de onroerende zaak is gelegen, zou tot dubbele aftrek kunnen leiden, die de lidstaten mogen voorkomen. In casu worden alle schulden die tot de erfenis behoren, in aanmerking genomen in Duitsland, de lidstaat waar de erflater woonde.

33. Volgens de Belgische regering dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de onderhavige zaak en de zaak waarin het arrest Barbier(11) is gewezen, aangezien in laatstgenoemde zaak de schuld waarvan de erfgenamen aftrek vorderden, inherent was aan de in de situsstaat belastbare onroerende zaak. In de onderhavige zaak is er daarentegen geen aanwijzing dat de betrokken schuld, waarvoor enkel een volmacht tot het vestigen van een hypotheek, maar geen hypotheek werd verleend, ook maar op enige wijze verbonden is met de onroerende zaak in de zin van het arrest Barbier. Bedoelde volmacht zag immers op alle tegenwoordige en toekomstige onroerende zaken van de persoon in kwestie.

34. Zo de lidstaat waar de onroerende zaak is gelegen, niettemin de aftrek van op die zaak betrekking hebbende schulden zou moeten toestaan, kan dat volgens de Belgische regering enkel het geval zijn indien de schuld onlosmakelijk verbonden is met de onroerende zaak en niet aftrekbaar is in de lidstaat waar de erflater woonde.

35. Om vergelijkbare redenen is de Belgische regering van mening dat de betrokken Belgische wettelijke regeling niet in strijd is met de artikelen 12 EG, 17 EG en 18 EG.

36. De Commissie stelt dat het onderscheid, voor de berekening van de belastingheffing op nalatenschappen, tussen ingezetenen en niet-ingezetenen van België, dat ertoe leidt dat de erfrechtelijke verkrijging van onroerende zaken van een niet-ingezetene zonder aftrek van schulden aan het recht van overgang bij overlijden is ontworpen, een verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer oplevert. Een dergelijke bepaling kan enkel verenigbaar met het vrije kapitaalverkeer worden geacht, indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die objectief gezien niet vergelijkbaar zijn of wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van

algemeen belang.(12)

37. Volgens de Commissie moet de situatie van een ingezetene in dit verband volledig vergelijkbaar worden geacht met die van een niet-ingezetene. Voor de waarde van de in België gelegen onroerende zaak en de daarop rustende schulden en dus voor de nalatenschap is irrelevant of de erflater al dan niet ingezetene was. Zoals zij ter terechtzitting heeft gepreciseerd, is de Commissie van mening dat de schuld in casu via de hypothecaire volmacht een rechtstreekse band met de waarde van de onroerende zaak heeft.

38. Bovendien is geen dwingende reden van algemeen belang aangevoerd die het betrokken verschil in behandeling zou kunnen rechtvaardigen. Wat inzonderheid de gestelde moeilijkheden voor de nationale autoriteiten betreft om te kunnen controleren of door een in een andere lidstaat woonachtige erflater een schuld is aangegaan, staat het hoe dan ook aan de erfgenamen om het bestaan van die schuld afdoende te bewijzen. De Commissie voegt hieraan toe dat een lidstaat zich ter rechtvaardiging van een beperking van het vrije kapitaalverkeer niet kan beroepen op belastingkredieten of tegemoetkomingen die een andere lidstaat – naar eigen inzicht – kan toekennen.

39. Ten slotte hoeft de vraag volgens de Commissie niet te worden beantwoord wat de artikelen 12 EG, 17 EG en 18 EG betreft.

B – *Beoordeling*

1. Ontvankelijkheid van de gestelde vraag

40. Met betrekking tot de door de Belgische regering opgeworpen niet-ontvankelijkheid zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het aan hem voorgelegde geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het doen van zijn uitspraak te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt.(13)

41. Wanneer de door de nationale rechters gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van een bepaling van gemeenschapsrecht, is het Hof dus in beginsel verplicht uitspraak te doen, tenzij duidelijk blijkt dat de prejudiciële vraag in werkelijkheid ertoe strekt via een kunstmatig geschil een uitspraak van het Hof uit te lokken of het Hof adviezen te doen geven over algemene of hypothetische vragen, of dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die nodig zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen.(14)

42. In casu staat vast dat de betrokken schuld door de erfgenamen niet is opgegeven binnen de termijn die het WS stelt voor de indiening of de wijziging van de nalatenschapsaangifte, die bij het verstrijken van die termijn definitief is geworden.

43. De Belgische regering heeft eveneens terecht opgemerkt dat het gemeenschapsrecht in het algemeen niet aan de toepassing van dergelijke nationaalrechtelijke termijnen in de weg staat. In dit verband volgt uit de rechtspraak, dat in beginsel zowel de vaststelling van redelijke termijnen voor bestuurlijke en gerechtelijke procedures als de regel dat een besluit van een bestuursorgaan na het verstrijken van een dergelijke termijn definitief wordt, stroken met de vereisten van doeltreffendheid van het gemeenschapsrecht, daar dergelijke procedureregels de toepassing vormen van het grondbeginsel van rechtszekerheid.(15)

44. Uit de stukken van het dossier en uit de opmerkingen van de erfgenamen blijkt evenwel, dat in de onderhavige zaak niet alleen aan de orde is het loutere feit dat de termijn voor de indiening van de aangifte van nalatenschap – die ik als zodanig niet betwistbaar acht – door de erfgenamen niet in acht is genomen. Inzonderheid lijkt de omstandigheid dat de betrokken schuld niet in de aangifte is opgenomen, verband te houden met het feit dat de Belgische wetgeving niet regelt dat dergelijke schulden kunnen worden opgegeven, alsook en vooral met de omstandigheid dat de Belgische belastingautoriteiten informatie in die zin aan de erfgenamen hebben verstrekt.

45. Concluderend betreft het onderhavige geschil dan ook niet zozeer de procedureregels van het WS, maar veeleer de materiële bepalingen ervan, welke mogelijkerwijs op hun beurt, afhankelijk van het antwoord dat op de prejudiciële vraag zal worden gegeven, op een onjuiste toepassing van het gemeenschapsrecht berusten.(16)

46. In die omstandigheden staat het geenszins vast dat de verwijzende rechterlijke instantie bij de afdoening van het door de erfgenamen aanhangig gemaakte hoger beroep, geen rekening zou kunnen houden met een prejudiciële beslissing op de gestelde vraag, enkel op grond dat de nalatenschapsaangifte definitief is geworden zonder opgaaf van de betrokken schuld.

47. Het is evenmin duidelijk – in de zin van de hierboven aangehaalde rechtspraak – dat het in de onderhavige zaak voorgelegde verzoek hypothetisch is of irrelevant voor de afdoening van het hoofdgeding, zoals de Belgische regering beweert.

48. Mijns inziens is de prejudiciële vraag dan ook ontvankelijk.

2. Ten gronde

49. Met haar vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in wezen te vernemen of het gemeenschapsrecht, in het bijzonder de bepalingen van het Verdrag betreffende het recht van de burgers van de Unie om in een andere lidstaat te gaan wonen en betreffende het vrije kapitaalverkeer, in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling inzake belastingheffing op nalatenschappen zoals die welke aan de orde is in het hoofdgeding, op grond waarvan bij de vaststelling van de belastbare grondslag voor de belasting die is verschuldigd over de erfrechtelijke verkrijging van een op het grondgebied van de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak, bepaalde lasten, zoals schulden waarvoor tot zekerheid een volmacht tot het vestigen van een hypotheek op die zaak is verstrekt, wel in aanmerking kunnen worden genomen indien de erflater op het tijdstip van zijn overlijden ingezetene van die lidstaat was (successierecht), maar niet indien hij ingezetene was van een andere lidstaat(17) (recht van overgang bij overlijden).

50. Zoals voorgesteld door partijen in de onderhavige zaak, en in overeenstemming met de relevante rechtspraak van het Hof inzake de belasting over erfrechtelijke verkrijging, zal ik die vraag eerst onderzoeken met betrekking tot het vrije kapitaalverkeer.(18)

51. Zoals Commissie terecht heeft opgemerkt, moet er al aanstonds op worden gewezen dat de voor de feiten van de onderhavige zaak meest relevante bepaling artikel 58 EG is, gelezen in samenhang met artikel 56 EG, en niet zozeer artikel 57 EG, zoals in de gestelde vraag wordt gesuggereerd.

52. Vooraf dient in herinnering te worden gebracht dat de directe belastingen volgens vaste rechtspraak weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, doch dat deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen.(19)

53. Aangaande meer in het bijzonder de toepasselijkheid *ratione materiae* van de verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer op situaties zoals de onderhavige – welke door partijen in het onderhavige geding in feite niet is betwist – is in de rechtspraak uitgemaakt dat successies kapitaalverkeer in de zin van artikel 56 EG (ex artikel 73 B EG-Verdrag) vormen, tenzij alle constituerende elementen binnen één lidstaat gelegen zijn.(20)

54. Hier kan worden volstaan met op te merken dat de situatie in de zaak voor het Hof van Beroep te Gent duidelijk niet zuiver binnenlands is, aangezien deze zaak betrekking heeft op de belasting over de erfrechtelijke verkrijging van een onroerende zaak van een persoon die op het tijdstip van zijn overlijden in een andere lidstaat dan België woonde, dat wil zeggen een andere lidstaat dan die waarin de onroerende zaak is gelegen.

55. De erfenis die in het hoofdgeding aan de orde is, valt dus binnen de werkingssfeer van de verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer.

56. Derhalve moet worden onderzocht of de betrokken nationale regeling neerkomt op een verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer.

57. In dit verband moet worden opgemerkt dat het Hof in het arrest *Barbier* – dat eveneens de belasting over een van een niet-ingezetene erfrechtelijk verkregen onroerende zaak betrof – heeft geoordeeld dat maatregelen die ingevolge artikel 56 EG verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, mede de maatregelen omvatten die leiden tot waardevermindering van de nalatenschap van een ingezetene van een andere staat dan de lidstaat waar de betrokken zaken zich bevinden en waar de vererving van die zaken wordt belast.(21)

58. In casu wordt niet betwist dat, zoals de erfgenamen en de Commissie hebben opgemerkt, een wettelijke regeling volgens welke schulden zoals die in het hoofdgeding niet in mindering kunnen worden gebracht bij de erfrechtelijke verkrijging van een onroerende zaak van een niet-ingezetene, tot een waardevermindering van de nalatenschap leidt, voor zover daardoor in België op deze nalatenschap een hogere belasting wordt toegepast dan ingeval het onroerend goed zou zijn verkregen van een persoon die op het tijdstip van zijn overlijden op het grondgebied van die lidstaat woonde.

59. Hieruit volgt dat de betrokken nationale wettelijke regeling inzake belastingheffing op nalatenschappen in beginsel het vrije kapitaalverkeer kan beperken, voor zover deze regeling de aftrekbaarheid van bepaalde schulden koppelt aan de voorwaarde dat de betrokken onroerende zaak is verkregen uit de erfenis van een ingezetene van die lidstaat.

60. Bijgevolg moet worden onderzocht of die beperking kan worden gerechtvaardigd tegen de achtergrond van de bepalingen van het Verdrag.

61. De Belgische regering baseert zich in wezen op twee hoofdargumenten ten bewijze dat de betrokken wettelijke regeling verenigbaar is met de verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer en dat het onderscheid waarop zij is gebaseerd gerechtvaardigd is. Onder verwijzing naar het arrest *Schumacker*(22) stelt zij in de eerste plaats dat het betrokken verschil in behandeling op een objectief verschil tussen de situaties van een ingezetene en van een niet-ingezetene is gebaseerd. In de tweede plaats stelt zij – in nauwe samenhang met het eerste argument – dat volgens de regels inzake de verdeling van de bevoegdheden inzake

belastingheffing de lidstaat waarvan de erflater ingezetene was, die als enige diens volledige economische situatie kan beoordelen, rekening dient te houden met alle activa en passiva van de nalatenschap, schulden zoals die in het hoofdgeding daaronder begrepen.

62. Het is juist dat, zoals de Belgische regering opmerkt, het Hof in het arrest Schumacker en in vergelijkbare zaken heeft aanvaard dat bij de directe belastingen de respectieve situaties van ingezetenen en van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar zijn, zodat het in het belastingrecht mogelijk is dat de woonplaats van de belastingplichtige een rechtvaardigingsgrond vormt voor nationale voorschriften die voorzien in een verschil in behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen⁽²³⁾, waarmee het Hof heeft erkend dat de woonplaats een criterium kan zijn voor attributie van bevoegdheid tot belastingheffing.

63. In dezelfde lijn bepaalt artikel 58, lid 1, sub a, EG uitdrukkelijk dat „het bepaalde artikel 56 [EG] niets 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 [...]”.

64. Het Hof heeft evenwel herhaaldelijk beklemtoond dat deze bepaling, als uitzondering op het fundamentele beginsel van het vrije kapitaalverkeer, strikt moet worden uitgelegd en dat niet 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.⁽²⁴⁾

65. Ook is de uitzondering die is opgenomen in artikel 58, lid 1, sub a, EG op haar beurt beperkt in artikel 58, lid 3, EG, waarin is bepaald dat de in 58, lid 1, EG bedoelde voorschriften „geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 56 [EG]”.

66. Derhalve moet onderscheid worden gemaakt tussen een volgens artikel 58, lid 1, sub a, EG toegestane ongelijke behandeling en een ingevolge artikel 58, lid 3, EG verboden willekeurige discriminatie. Zoals in dit verband volgt uit de rechtspraak van het Hof, kan een nationale regeling enkel worden geacht verenigbaar te zijn met de verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.⁽²⁵⁾

67. Om uit te maken of situaties met betrekking tot een concrete nationale belastingmaatregel vergelijkbaar zijn⁽²⁶⁾, volgt uit de rechtspraak inzonderheid dat wanneer een lidstaat ervoor heeft gekozen om een bepaalde belasting zowel aan niet-ingezetenen als aan ingezetenen op te leggen, dit betekent dat ingezetenen en niet-ingezetenen als vergelijkbaar moeten worden aangemerkt ten aanzien van eventuele aftrek in verband met die belasting.⁽²⁷⁾ In diezelfde context heeft het Hof eveneens geoordeeld dat ten aanzien van kosten, lasten of verbintenissen waarvoor de vraag rijst of zij met betrekking tot een bepaalde belasting in mindering kunnen worden gebracht of in aanmerking kunnen worden genomen, moet worden nagegaan of deze op een bepaalde manier „rechtstreeks verband houden” met de inkomsten, activa of belastbare feiten waarover de belasting wordt geheven.⁽²⁸⁾

68. Tegen die achtergrond moet er in casu in de eerste plaats op worden gewezen dat, wat de belastingheffing op nalatenschappen voor in België gelegen onroerende zaken betreft, zowel de nalatenschap van een ingezetene als die van een niet-ingezetene krachtens het WS aan belasting worden onderworpen. Ook al gaat het volgens de bewoordingen van dat WS formeel om „successierechten” in het geval van een ingezetene en om „rechten van overgang bij overlijden” in het geval van een niet-ingezetene, dit doet naar mijn mening niet af aan het feit dat ingezetenen en niet-ingezetenen volgens de Belgische wettelijke regeling inzake belastingheffing op

nalatenschappen in beginsel gelijk worden gesteld bij de vererving van in België gelegen onroerende zaken.

69. In de tweede plaats wordt de toepasselijke belasting over de nalatenschap formeel weliswaar geheven over de waarde van de onroerende zaak die deel uitmaakt van de nalatenschap van een niet-ingezetene, maar er mag niet aan voorbij worden gegaan dat de erfenis wordt belast bij de erfgenamen. De zaak betreft dus niet uitsluitend de persoonlijke situatie van de erflater en de verantwoordelijkheid van zijn woonstaat om overeenkomstig het door de Belgische regering aangevoerde beginsel van de woonplaats rekening te houden met al zijn persoonlijke omstandigheden en verplichtingen, aangezien de erfgenamen de belastingplichtigen zijn voor de toepassing van het WS en zij belasting verschuldigd zijn op basis van hun aandeel in de nalatenschap.

70. In het bijzonder in een situatie waarin de erfgenamen zelf in België wonen, en voor hen kennelijk eveneens de regel van niet-aftrekbaarheid zou gelden bij de erfrechtelijke verkrijging van een onroerende zaak van een niet-ingezetene, kan men zich afvragen of de woonstaat inderdaad in een betere positie verkeert om rekening te houden met verbintenissen zoals die welke in casu aan de orde zijn. Zoals de Commissie in herinnering heeft gebracht, staat het bovendien hoe dan ook aan de erfgenamen om het bestaan van de betrokken schuld te bewijzen, ongeacht of de persoon wiens nalatenschap de schuld behoort, ingezetene was of niet.

71. Ten slotte dient erop te worden gewezen dat volgens de door partijen en de verwijzende rechtelijke instantie verstrekte informatie voor de schuld in het hoofdgeding een zekerheid is gesteld door een volmacht om op de onroerende zaak een hypotheek te vestigen.

72. Zoals de Belgische regering heeft benadrukt, verschilt het verband tussen de onroerende zaak en die zekerheidstelling technisch gezien weliswaar duidelijk van het verband dat bijvoorbeeld in de zaak Barbier⁽²⁹⁾ bestond tussen de leveringsplicht en de betrokken onroerende zaak, maar naar mijn mening is dat verschil in de onderhavige context niet relevant noch toereikend voor het Hof om tussen beide zaken een onderscheid te maken. Er is immers wel degelijk een verband, aangezien de schulden waarvoor de zekerheid is gesteld de betrokken onroerende zaak waarover belasting wordt geheven, in elk geval kunnen bezwaren.⁽³⁰⁾

73. Gelet op het voorgaande staat niet vast dat het enkele feit dat de erflater op het tijdstip van zijn overlijden niet woonde in de lidstaat waarin de tot zijn nalatenschap behorende onroerende zaak is gelegen, objectief zou kunnen rechtvaardigen dat een erfgenaam in een situatie zoals die voor de verwijzende rechter een schuld niet in aftrek kan brengen, indien een erfgenaam die zich in dezelfde situatie bevindt maar van een ingezetene erft, wel aanspraak op dit belastingvoordeel kan maken.

74. Wat ten slotte het argument van de Belgische regering betreft dat de inaanmerkingneming van de betrokken schuld tot dubbele aftrek zou kunnen leiden, volgt uit vaste rechtspraak dat een ingezetene van de Gemeenschap niet de mogelijkheid om zich op de bepalingen van het Verdrag te beroepen kan worden ontnomen op grond dat hij profiteert van fiscale voordelen die rechtmatig worden geboden door voorschriften die in een andere lidstaat dan zijn woonstaat gelden.⁽³¹⁾

75. Aangezien evenmin dwingende redenen van algemeen belang zijn aangevoerd die de betrokken wetgeving zouden kunnen rechtvaardigen, moet worden geconcludeerd dat het toegepaste verschil in fiscale behandeling een willekeurige discriminatie in de zin van artikel 58, lid 3, EG en van de hierboven aangehaalde rechtspraak oplevert⁽³²⁾ en derhalve onverenigbaar is met de verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer.

76. Blijkens het voorgaande is het duidelijk dat de gestelde vraag niet hoeft te worden

onderzocht voor zover zij betrekking heeft op de verdragsbepalingen betreffende het recht van de burgers van de Unie om in een andere lidstaat te gaan wonen.(33)

77. Mijns inziens moet de gestelde vraag dan ook aldus worden beantwoord dat de verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling zoals die in het hoofdgeding, volgens welke bij de bepaling van de belastbare grondslag voor de belasting die verschuldigd is over de erfrechtelijke verkrijging van een op het grondgebied van de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak, met bepaalde lasten, zoals schulden waarvoor aan de schuldeiser tot zekerheid een volmacht tot het vestigen van een hypotheek op de tot de erfenis behorende onroerende zaak is verleend, wel rekening mag worden gehouden indien de erflater op het tijdstip van zijn overlijden in die lidstaat woonde, doch niet indien de erflater op dat tijdstip in een andere lidstaat woonde.

V – Conclusie

78. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vraag van het Hof van Beroep te Gent te beantwoorden als volgt:

„De verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer staan in de weg aan een nationale wettelijke regeling zoals die in het hoofdgeding, volgens welke bij de bepaling van de belastbare grondslag voor de belasting die verschuldigd is over de erfrechtelijke verkrijging van een op het grondgebied van de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak, met bepaalde lasten, zoals schulden waarvoor aan de schuldeiser tot zekerheid een volmacht tot het vestigen van een hypotheek op de tot de erfenis behorende onroerende zaak is verleend, wel rekening mag worden gehouden indien de erflater op het tijdstip van zijn overlijden in die lidstaat woonde, doch niet indien de erflater op dat tijdstip in een andere lidstaat woonde.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – Arens-Sikken, aanhangig bij het Hof.

3 – Arrest van 11 december 2003 (C-364/01, Jurispr. blz. I?15013).

4 – Arrest van 23 februari 2006 (C-513/03, Jurispr. blz. I?1957).

5 – PB L 178, blz. 5.

6 – Aangehaald in voetnoot 3.

7 – Inzonderheid arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk (270/83, Jurispr. blz. 273), en 21 september 1999, Saint Gobain (C-307/97, Jurispr. blz. I-6161), alsook arrest Barbier, aangehaald in voetnoot 3.

8 – Aangehaald in voetnoot 3, punt 62.

9 – In dit verband hebben zij verwezen naar het arrest van 14 september 2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, Jurispr. blz. I?8167).

10 – Onder verwijzing naar het arrest van 16 december 1976, Comet (45/76, Jurispr. blz. 2043, punt 19).

11 – Aangehaald in voetnoot 3.

12 – Arrest van 8 september 2005, *Blanckaert* (C-512/03, Jurispr. blz. I?7685, punt 42).

13 – Zie in die zin onder meer arresten van 29 januari 2008, *Promusicae* (C?275/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 36); 30 maart 2000, *Jämställdhetsombudsmannen* (C?236/98, Jurispr. blz. I?2189, punt 30), en 10 juli 1997, *Palmisani* (C?261/95, Jurispr. blz. I?4025, punt 18).

14 – Zie in die zin inzonderheid arrest *Promusicae*, aangehaald in voetnoot 13, punt 37, en arrest van 14 december 2006, *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio* (C?217/05, Jurispr. blz. I?11987, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

15 – Zie in die zin inzonderheid arrest *Palmisani*, aangehaald in voetnoot 13, punt 28; arrest van 13 januari 2004, *Kühne & Heitz* (C?453/00, Jurispr. blz. I?837, punt 24), en arrest *Comet*, aangehaald in voetnoot 10, punt 18.

16 – Bovendien zijn in het hoofdgeding, zoals de erfgenamen hebben aangevoerd, vragen inzake de bescherming van het gewettigd vertrouwen aan de orde.

17 – Dat wil zeggen, ten tijde van het overlijden, ingezetene was van een andere lidstaat dan die waar de betrokken onroerende zaak is gelegen.

18 – Zie in dit verband onder meer arrest *Barbier*, aangehaald in voetnoot 3, punten 57, 58 en 75. Voor zover beide zaken gelijklopend zijn gestructureerd, zal de hiernavolgende bespreking grotendeels overeenkomen met die in mijn conclusie in de zaak *Arens-Sikken*, aangehaald in voetnoot 2, waarnaar ik indien nodig zal verwijzen.

19 – Zie onder meer 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).

20 – Zie in die zin onder meer arrest van 17 januari 2008, *Jäger* (C?256/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 25), en arrest *Van Hilten-van der Heijden*, aangehaald in voetnoot 4, punt 42.

21 – Zie in die zin arresten *Barbier*, aangehaald in voetnoot 3, punt 62; *Van Hilten-van der Heijden*, aangehaald in voetnoot 4, punt 44, en laatstelijk *Jäger*, aangehaald in voetnoot 20, punt 30 [31].

22 – Arrest van 14 februari 1995 (C?279/93, Jurispr. blz. I?225).

23 – Zie in die zin arrest *Schumacker*, aangehaald in voetnoot 22, punten 31 en 33.

24 – Zie bijvoorbeeld arrest van 13 december 2005, *Marks & Spencer* (C?446/03, Jurispr. blz. I?10837, punt 37), alsook arresten *Manninen*, aangehaald in voetnoot 19, punt 28, en *Jäger*, aangehaald in voetnoot 20, punt 40.

25 – Zie in die zin onder meer arrest *Manninen*, aangehaald in voetnoot 19, punten 28 en 29; arresten van 6 juni 2000, *Verkooijen* (C?35/98, Jurispr. blz. I?4071, punt 43), en 5 juli 2005, *D.* (C?376/03, Jurispr. blz. I?5821, punt 25), en arrest *Blanckaert*, aangehaald in voetnoot 12, punt 42.

26 – Zie voor meer details dienaangaande mijn conclusie in de zaak Arens-Sikken, aangehaald in voetnoot 2, punten 73-77.

27 – Zie in die zin arrest Commissie/Frankrijk, aangehaald in voetnoot 7, punt 20; arrest van 14 december 2006, Denkavit (C-170/05, Jurispr. blz. I-11949, punt 35); zie eveneens conclusie van advocaat-generaal Lenz in de zaak Futura Participations en Singer (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punten 38 en 39).

28 – Zie in die zin onder meer arresten van 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933, punten 27 en 28), en 19 januari 2006, Bouanich (C-265/04, Jurispr. blz. I-923, punt 40), en arrest Jäger, aangehaald in voetnoot 20, punt 44.

29 – Aangehaald in voetnoot 3.

30 – Zie in dit verband mijn conclusie in de zaak Arens-Sikken, aangehaald in voetnoot 2, punt 79 en voetnoot 35.

31 – Onder meer arrest Barbier, aangehaald in voetnoot 3, punt 71. Zie voor meer details dienaangaande eveneens mijn conclusie in de zaak Arens-Sikken, aangehaald in voetnoot 2, punten 66 en 86-89.

32 – Zie punt 67 hierboven.

33 – Zie in die zin arrest Barbier, aangehaald in voetnoot 3, punt 75.