

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. MAZÁK

van 13 maart 2008 (1)

Zaak C-43/07

D. M. M. A. Arens-Sikken

tegen

Staatssecretaris van Financiën

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Vrij verkeer van kapitaal – Artikelen 56 EG en 58 EG – Beperkingen – Successiebelasting – Aftrekbaarheid van overbedelingsschulden – Weigering op grond dat erflater op tijdstip van overlijden niet woonde in lidstaat van heffing”

I – Inleiding

1. Met het verzoek van 12 januari 2007 om een prejudiciële beslissing over drie vragen, wenst de Hoge Raad der Nederlanden in wezen te vernemen of de Nederlandse wetgeving inzake de belastingheffing over nalatenschappen verenigbaar is met de artikelen 56 EG en 58 EG betreffende het vrije verkeer van kapitaal. In het bijzonder wenst de verwijzende rechter te vernemen of deze verdragsbepalingen zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan – voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor de belasting die verschuldigd is over een op het grondgebied van de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak – wel rekening mag worden gehouden met bepaalde bij de erfopvolging ontstane schulden indien de erflater op het tijdstip van overlijden in die lidstaat woonde, maar niet indien hij in een andere lidstaat woonde.

2. De vragen die in deze zaak zijn gerezen, lijken sterk op die in zaak C-11/07(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 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 Hilten-van der Heijden(4), en om deze nader te bepalen.

II – Toepasselijke regelingen

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 73D 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 verkapte 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. Volgens Nederlands recht wordt over elke nalatenschap belasting geheven. Artikel 1, lid 1, van de Successiewet van 28 juni 1956 (hierna: „SW 1956”), maakt onderscheid naargelang een erflater in Nederland dan wel in het buitenland woonde. Dat artikel bepaalt:

„Krachtens deze wet worden de volgende belastingen geheven:

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

2. recht van overgang van de waarde van het in artikel 5, tweede lid, nader omschrevene, verkregen krachtens schenking, of krachtens erfrecht door het overlijden, van iemand, die ten tijde van die schenking of van dat overlijden niet binnen het Rijk woonde;

„[...]”

8. In artikel 5, lid 2, SW 1956 is bepaald:

„2. Het recht van overgang wordt geheven van de waarde van:

1. de binnenlandse bezittingen, genoemd in artikel 13 van de Wet op de vermogensbelasting 1964 [...], eventueel na aftrek van schulden, als in dat artikel zijn bedoeld;

[...]"

9. Volgens artikel 13, lid 1, sub b²i, van de Wet op de vermogensbelasting van 16 december 1964 (hierna: „wet VB 1964”) omvatten „binnenlandse bezittingen” de „in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen” (voor zover deze niet tot een binnenlandse onderneming behoren).

10. Volgens artikel 13, lid 2, sub b, wet VB 1964 omvatten „binnenlandse schulden” schulden, verzekerd door hypotheek op een in Nederland gelegen onroerende zaak, voor zover de op die schulden betrekking hebbende renten en kosten in aanmerking komen bij de bepaling van het binnenlandse onzuivere inkomen in de zin van artikel 49 van de Wet op de inkomstenbelasting van 16 december 1964.

11. Volgens artikel 49 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, bestaat het „binnenlandse onzuivere inkomen” uit het gezamenlijke bedrag van hetgeen een niet in Nederland wonende persoon geniet uit in deze lidstaat gelegen onroerende zaken.

12. Op het gebied van de successiebelasting is er tussen Nederland en Italië geen verdrag gesloten ter voorkoming van dubbele belastingheffing.

III – Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen

13. P. L. Arens, met wie D. M. M. A. Arens-Sikken, verzoekster in het hoofdgeding, was getrouwd, overleed op 8 november 1998. Op het tijdstip van zijn overlijden woonde Arens in Italië en had hij reeds meer dan tien jaren buiten Nederland gewoond.

14. Arens had een testament gemaakt, waarbij zijn eigendom in gelijke delen werd nagelaten aan Arens-Sikken en hun kinderen.

15. Ingevolge een testamentaire ouderlijke boedelverdeling als bedoeld in artikel 1167 (oud) van het Nederlandse Burgerlijk Wetboek werden alle activa en passiva van Arens' nalatenschap aan Arens-Sikken toebedeeld onder de verplichting om in contanten aan de kinderen de waarde van hun erfdelen uit te keren (haar „overbedelingsschulden”).

16. Tot de nalatenschap behoorde onder meer Arens' aandeel in een in Nederland gelegen onroerende zaak ter waarde van 475 000 NLG (voor de duidelijkheid zal ik hierna naar dat aandeel verwijzen als „de onroerende zaak”).

17. De Nederlandse Inspecteur van de belastingdienst stond op het standpunt dat Arens-Sikken door erfopvolging van een in het buitenland wonende persoon, eigendom in Nederland had verkregen ter waarde van 475 000 NLG en heeft haar derhalve op basis van dat bedrag een aanslag in het recht van overgang opgelegd.

18. Arens-Sikken heeft hiertegen bezwaar gemaakt bij de Inspecteur en heeft vervolgens beroep ingesteld bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. De centrale vraag voor deze rechter was of Arens-Sikken in verband met haar erfrechtelijke verkrijging van de zaak, recht van overgang over een verkrijging ter waarde van 475 000 NLG dan wel over een verkrijging ter waarde van 95 000 NLG (de waarde van één vijfde deel) moest betalen.

19. Het Gerechtshof verklaarde het beroep ongegrond onder meer omdat het recht van

overgang aansluit bij de erfrechtelijke verkrijging van de onroerende zaak. Het oordeelde tevens dat de ouderlijke boedelverdeling ten aanzien van Arens-Sikken, de onroerende zaak in zijn geheel betrof.

20. Arens-Sikken heeft daarop beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden. In het verwijzingsarrest stelt de Hoge Raad vast dat het Gerechtshof terecht had geoordeeld dat Arens-Sikken voor de heffing van het recht van overgang de aan haar toegedeelde onroerende zaak in zijn geheel krachtens erfrecht heeft verkregen. Haar voornaamste cassatiemiddel – gebaseerd op de stelling dat er sprake was van een gezamenlijke verkrijging gevolgd door een testamentaire ouderlijke boedelverdeling – werd bijgevolg afgewezen.

21. Volgens de verwijzende rechter heeft het Gerechtshof eveneens terecht geoordeeld dat voor de bepaling van het door Arens-Sikken verschuldigde recht van overgang geen rekening kon worden gehouden met de overbedelingsschulden ten gevolge van de ouderlijke boedelverdeling: deze schulden kunnen niet worden aangemerkt als „binnenlandse schulden” in de zin van artikel 13 wet VB 1964 en, in de context van het recht van overgang zijn enkel binnenlandse schulden aftrekbaar.

22. Voor zover echter de wettelijke bepalingen uiteindelijk tot gevolg hebben dat aftrek van overbedelingsschulden wordt verhinderd enkel omdat de onroerende zaak werd geërfd van een persoon die op het tijdstip van zijn overlijden buiten Nederland woonde, vraagt de verwijzende rechter zich af of die consequentie verenigbaar is met het bij de artikelen 56 EG en 58 EG gewaarborgde vrije kapitaalverkeer. In dat verband vraagt de Hoge Raad der Nederlanden of overbedelingsschulden – nu deze zijns inziens minder nauw verband houden met de onroerende zaak dan de leveringsverplichting zoals aan de orde was in het arrest Barbier(6) of de verwervingskosten als waarvan sprake was in het arrest Gerritse(7) – net als in die zaken in aanmerking moeten worden genomen voor de bepaling van de heffingsgrondslag.

23. Indien het antwoord op deze vraag bevestigend zou luiden, rijzen twee andere vragen: ten eerste de vraag wat de juiste methode is die moet worden toegepast om het bedrag van het successierecht dat zou zijn geheven, te vergelijken met het bedrag dat als recht van overgang wordt geheven, om te bepalen of dit leidt tot een inbreuk op het vrije kapitaalverkeer(8), en ten tweede de vraag of het al dan niet ter zake doet dat, indien de overbedelingsschulden in Nederland aftrekbaar zijn, de woonstaat ingevolge zijn regeling ter voorkoming van dubbele belasting dan een geringere tegemoetkoming zou verlenen dan anders het geval zou zijn geweest bij de vaststelling van de belastingaanslag over Arens-Sikkens' erfenis.

24. Daarop heeft de Hoge Raad der Nederlanden besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof van Justitie te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de artikelen 73B en 73D EG-Verdrag (thans artikelen 56 EG en 58 EG) aldus worden uitgelegd dat deze artikelen eraan in de weg staan dat een lidstaat een verkrijging krachtens erfrecht van een in die lidstaat gelegen onroerende zaak die behoort tot de nalatenschap van een – op het moment van overlijden – ingezetene van een andere lidstaat, belast naar de waarde van de onroerende zaak zonder rekening te houden met op de verkrijger rustende overbedelingsschulden uit hoofde van een testamentaire ouderlijke boedelverdeling?

2) Indien het antwoord op de vorige vraag bevestigend luidt en bovendien via vergelijking moet worden bepaald of en zo ja in hoeverre met overbedelingsschulden rekening moet worden gehouden, welke vergelijkingsmethode [...] moet dan in een geval als in dit geding aan de orde worden gebruikt om te bepalen of het successierecht dat zou zijn geheven indien de erflater ten tijde van zijn overlijden inwoner van Nederland zou zijn geweest, lager zou zijn geweest dan het

recht van overgang?

3) Maakt het voor de beoordeling van de eventuele uit het EG-Verdrag voortvloeiende verplichting van de lidstaat waarin de onroerende zaak is gelegen om aftrek van de overbedelingsschulden geheel of gedeeltelijk toe te staan, verschil of die aftrek leidt tot een lagere tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting in de lidstaat die zich ter zake van de nalatenschap heffingsbevoegd acht op grond van de woonplaats van de erflater?"

IV – Juridische analyse

A – Belangrijkste argumenten van partijen

25. In de onderhavige zaak zijn opmerkingen ingediend door de Nederlandse en de Belgische regering alsmede door de Commissie. Zij waren alle vertegenwoordigd ter terechtzitting van 13 december 2007.

26. De Nederlandse regering heeft de Nederlandse regeling betreffende de belastingheffing over nalatenschappen toegelicht en in het bijzonder het verschil tussen recht van successie en recht van overgang verduidelijkt, en heeft zich vervolgens op het standpunt gesteld dat de eerste vraag ontkennend dient te worden beantwoord.

27. Haars inziens impliceert dat standpunt geen discriminatie en vormt evenmin een belemmering voor het vrije verkeer van kapitaal.

28. In dit verband stelt de Nederlandse regering ten eerste – op basis van het arrest Van Hiltten-van der Heijden(9) – dat het feit dat overbedelingsschulden niet aftrekbaar zijn (voor het recht van overgang) indien de erflater op het tijdstip van zijn overlijden buiten Nederland woonde, doch wel aftrekbaar (voor het recht van successie) indien hij daar wel woonde, niets anders is dan een verschil dat logischerwijs voortvloeit uit de wijze waarop de heffingsbevoegdheden zijn verdeeld tussen de lidstaten. Nederland is enkel bevoegd om de erfrechtelijke verkrijging van binnenlandse bezittingen te belasten, in casu de onroerende zaak. Voor de belasting over een erfrechtelijke verkrijging zijn de situatie waarin de erflater in Nederland woonde en de situatie waarin hij elders woonde, zeer verschillend en kunnen niet worden vergeleken.

29. De Nederlandse regering stelt ten tweede dat er in de zaak voor de verwijzende rechter geen sprake is van discriminatie bij de uitoefening van de heffingsbevoegdheid, omdat de overbedelingsschulden niet rechtstreeks verband houden met de onroerende zaak in de zin van het arrest Gerritse.(10)

30. Zij betoogt ten derde dat dergelijke schulden niet tot gevolg hebben dat de waarde van de nalatenschap wordt verminderd, zoals bedoeld in het arrest Barbier.(11) Een waardevermindering is het beslissende criterium om vast te stellen of er sprake is van voldoende connexiteit tussen een schuld en een onroerende zaak. Anders dan bij een leveringsverplichting, zoals in de zaak Barbier aan de orde was, houden de overbedelingsschulden waar het in casu om gaat, niet specifiek verband met de onroerende zaak, maar veeleer met de nalatenschap in zijn geheel.

31. Ter terechtzitting heeft de Nederlandse regering het door de Commissie aangevoerde argument van de hand gewezen dat de Nederlandse regeling een verschillende berekeningsmethode toepast naargelang de betrokken erflater al dan niet in Nederland woonde, waardoor de opsplitsing van de nalatenschap in verband met de heffing daarover zou verschillen. Zij erkende echter dat de totale belastingdruk wel kan verschillen, voornamelijk omdat een progressief heffingstarief wordt toegepast. In de zaak voor de verwijzende rechter was de erflater een niet-ingezetene, zodat de belasting over de erfrechtelijke verkrijging werd geheven in de vorm

van een recht van overgang over de waarde van de in Nederland gelegen onroerende zaak, die werd geacht in zijn geheel door de echtgenote te zijn verkregen. Was Arens op het tijdstip van zijn overlijden daarentegen wel ingezetene in Nederland geweest, dan zou belasting zijn geheven in de vorm van een recht van successie en zou rekening zijn gehouden met alle bezittingen en schulden van de nalatenschap: het recht zou dus zijn geheven van de echtgenote onder inaanmerkingneming van haar overbedelingsschulden, en tevens van de kinderen over hun onderbedelingsvorderingen die overeenkomen met de overbedeling van de echtgenote. Dat in casu alleen de echtgenote is aangeslagen voor de heffing berust op het feit dat aangezien het de nalatenschap van een niet-ingezetene betreft, noch de overbedelingsschulden noch de daarmee corresponderende onderbedelingsvorderingen in aanmerking worden genomen. Om de hierboven uiteengezette redenen is die situatie niet in strijd met het vrije verkeer van kapitaal. De heffingsgrondslag – dat wil zeggen de volle waarde van de belaste onroerende zaak – zou in beide gevallen hoe dan ook gelijk zijn.

32. Louter subsidiair stelt de Nederlandse regering met betrekking tot de tweede vraag dat elke vergelijking, overeenkomstig de criteria voor heffingsbevoegdheid, beperkt moet blijven tot de in Nederland gelegen onroerende zaak. Dientengevolge hoeft geen rekening worden gehouden met het deel van de erfenis buiten Nederland en evenmin met vrijstellingen die op de nalatenschap hadden kunnen worden toegepast indien de erflater op het tijdstip van zijn overlijden in Nederland zou hebben gewoond.(12)

33. Met betrekking tot de derde vraag merkt de Nederlandse regering op dat het Hof rekening houdt met tussen de betrokken lidstaten gesloten belastingverdragen om te bepalen of sprake is van een inbreuk. In het bijzonder volgt uit het arrest Denkavit(13) dat het Hof voor de vaststelling of inbreuk wordt gemaakt op het gemeenschapsrecht eerst kijkt of de nationale bepalingen in strijd zijn met het gemeenschapsrecht en alleen als dit het geval is kijkt het vervolgens of het tussen de betrokken lidstaten gesloten belastingverdrag dit nadeel voor de belastingplichtige neutraliseert.

34. De Nederlandse regering komt tot de slotsom dat voor de beoordeling of er een verplichting bestaat om aftrek van de overbedelingsschulden geheel of gedeeltelijk toe te staan, rekening moet worden gehouden met de gevolgen wanneer de gehele nalatenschap wordt belast door de lidstaat die zich heffingsbevoegd acht op grond van de woonplaats van de erflater. Met name moet rekening worden gehouden met de mogelijkheid dat laatstbedoelde lidstaat krachtens zijn regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing, slechts een lagere tegemoetkoming toelaat vanwege de reeds toegekende aftrek.

35. De Belgische regering sluit zich in wezen aan bij de opvattingen van de Nederlandse regering. Zij stelt bovendien dat de op een nalatenschap rustende schulden of lasten in drie categorieën kunnen worden onderverdeeld: i) die welke inherent zijn aan de belaste zaak; ii) die welke inherent verbonden zijn aan de wijze van verkrijging van die zaak, hetgeen de categorie schulden is waar het in casu om gaat, en iii) die welke deel uitmaken van de nalatenschap, maar die slechts in mindere mate – of helemaal geen – verband houden met de betrokken onroerende zaak, zoals in de zaak Eckelkamp e.a.. De Belgische regering stelt dat, overeenkomstig het arrest Barbier(14), de lidstaat waarin de zaak is gelegen, voor de berekening van de belasting over de nalatenschap van een niet-ingezetene, alleen rekening moet houden met schulden van de eerste categorie, dat wil zeggen schulden die inherent zijn aan de op zijn grondgebied gelegen zaak.

36. Zij beklemtoont dat in de context van de directe belastingen de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar zijn.

37. Zij betoogt voorts dat de lidstaat waarin de erflater woonde (de „woonstaat”), als enige in een positie verkeert om zicht te hebben op zijn gehele vermogenssituatie en om bij de berekening van de belasting over de nalatenschap rekening te houden met alle activa en passiva daarvan.

Bijgevolg wordt met schulden zoals die welke in casu aan de orde zijn, in beginsel altijd rekening gehouden door de woonstaat. De aftrek van dergelijke schulden in de lidstaat waar de zaak is gelegen, zou dus feitelijk tot een dubbele aftrek kunnen leiden.

38. Met betrekking tot de tweede vraag stelt de Belgische regering dat indien de lidstaat waarin de onroerende zaak is gelegen, aftrek van overbedelingsschulden moet toestaan, een dergelijke aftrek enkel mogelijk moet zijn indien het deel van de schuld dat proportioneel betrekking heeft op de binnenlandse bezitting niet reeds eerder in de woonstaat in aftrek gebracht werd voor de berekening van de aldaar verschuldigde successiebelasting. Bovendien moet aftrek slechts mogelijk zijn voor zover het recht van overgang dat wordt geheven over de binnenlandse bezitting, een zwaardere belasting inhoudt dan het geval zou zijn geweest indien de erflater zou hebben gewoond in de lidstaat waarin de zaak is gelegen, en daarover dus een recht van successie zou zijn geheven, in dat geval rekening houdende met het wereldwijde vermogen van de erflater.

39. Voor het antwoord op de derde vraag, ten slotte, stemt de Belgische regering in wezen in met de Nederlandse regering.

40. Volgens de Commissie, die de eerste en de tweede vraag tezamen beantwoordt, is de situatie van een persoon die in Nederland woont en in de regel het grootste deel van zijn inkomen daar heeft verworven, in beginsel niet vergelijkbaar met de situatie van een persoon die niet ingezet in Nederland is en daar enkel een onroerende zaak bezit. De Commissie stemt in met de Belgische en de Nederlandse regering dat de toepassing van vrijstellingen behoort plaats te vinden in de woonstaat en dat – anders dan de schulden die in de zaak Eckelkamp e.a. aan de orde zijn – overbedelingsschulden niet kunnen worden aangemerkt als nauw met de onroerende zaak verbonden schulden in de zin van het arrest Barbier.⁽¹⁵⁾ Dergelijke schulden hebben niet tot gevolg dat de waarde van de betrokken onroerende zaak vermindert.

41. De Commissie meent echter – vanuit een ander oogpunt – dat de betrokken Nederlandse regeling niet consistent is voor zover de berekening van het recht van successie (dat van toepassing is indien de erflater in Nederland woonde) zou zijn gebaseerd op de veronderstelling dat er meerdere erfgenamen waren, terwijl het recht van overgang (dat van toepassing is indien de erflater niet-ingezetene was) mag worden berekend – zoals in casu – met als uitgangspunt dat de nalatenschap op één persoon was overgegaan, te weten de echtgenote. Vanwege het progressieve tarief van deze rechten, kan dat ertoe leiden dat de totale belastingdruk op de onroerende zaak kan verschillen naargelang de erflater al dan niet in de lidstaat van heffing woonde. Ter terechtzitting heeft de Commissie uiteengezet dat zij geen bezwaar maakt tegen het progressieve tarief van de heffing als zodanig, maar tegen het feit dat het haars inziens mogelijk is dat in gevallen waarin de erflater niet-ingezetene was, alleen de overlevende echtgenoot als erfgenaam zal worden aangemerkt en dienovereenkomstig zal worden belast, terwijl in gevallen waarin de erflater wel ingezetene was, van alle erfgenamen, en over hun respectieve onderbedelingsvorderingen, belasting wordt geheven.

42. De Commissie komt tot de slotsom dat de betrokken belastingregeling in die gevallen een belemmering kan vormen voor het vrije kapitaalverkeer, aangezien de Nederlandse regering geen geldige rechtvaardigingsgrond heeft aangevoerd.

43. Met betrekking tot de derde vraag merkt de Commissie op dat er in verband met successiebelasting geen verdrag tussen Nederland en Italië ter zake van de voorkoming van dubbele belastingheffing bestaat. Zij betoogt tevens 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 en die het nadeel voor de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk kunnen neutraliseren. Het doet in dit verband dus niet ter zake of en in welke mate de woonstaat een dergelijke tegemoetkoming toekent.

B – *Beoordeling*

44. Met zijn vragen, die mijns inziens tezamen moeten worden onderzocht⁽¹⁶⁾, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 56 EG en 58 EG in de weg staan aan een nationale regeling zoals die in het hoofdgeding, volgens welke – voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor de belasting die verschuldigd is over de erfrechtelijke verkrijging van een op het grondgebied van de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak – wel rekening mag worden gehouden met overbedelingsschulden indien de persoon van wie de onroerende zaak is geërfd, op het tijdstip van zijn overlijden in die lidstaat woonde, maar niet indien die persoon in een andere lidstaat woonde, zoals het geval is in het geding voor de verwijzende rechter.

45. In verband met het onderwerp van het onderhavig geding dient daaraan te worden toegevoegd dat het Hof niet ingaat op de in het hoofdgeding gerezen kwestie of verzoekster voor de verwijzende rechter, voor de heffing van het recht van overgang moet worden geacht de onroerende zaak in zijn geheel te hebben geërfd dan wel of er sprake was van een gezamenlijke verkrijging. Dit is een kwestie voor het nationale erfrecht, die overigens blijkens het verwijzingsarrest door de verwijzende rechter in die zin is beantwoord dat verzoekster in het hoofdgeding de onroerende zaak in zijn geheel had verkregen.

46. Vervolgens 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.⁽¹⁷⁾

47. 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.⁽¹⁸⁾

48. Hier kan worden volstaan met op te merken dat de situatie in de zaak voor de Hoge Raad duidelijk niet zuiver binnenlands is, aangezien deze zaak de belasting betreft over de erfrechtelijke verkrijging van een onroerende zaak van een persoon die op het tijdstip van zijn overlijden in een andere lidstaat dan Nederland woonde, dat wil zeggen een andere lidstaat dan die waarin de onroerende zaak is gelegen.

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

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

51. In casu gaat het om het onderscheid tussen twee situaties dat in de Nederlandse belastingregeling wordt gemaakt met betrekking tot de belasting over nalatenschappen: i) de

situatie waarin een in Nederland gelegen onroerende zaak wordt geërfd van een niet-ingezetene en ii) de situatie waarin een dergelijke zaak wordt geërfd van een ingezetene.

52. In geval i) (de situatie in casu), wordt over de onroerende zaak een recht van overgang verheven, waarbij niet wordt toegestaan dat overbedelingsschulden, zoals die welke ten gevolge van de testamentaire ouderlijke boedelverdeling voor Arens-Sikken zijn ontstaan, voor de berekening van de heffingsgrondslag in aftrek worden gebracht op de waarde van de onroerende zaak, omdat dergelijke schulden niet worden aangemerkt als „binnenlandse schulden” in de zin van artikel 13, lid 2, sub b, wet VB 1964, zoals uitgelegd door het Gerechtshof en de verwijzende rechter. Het recht van overgang wordt dus geheven over de waarde van de zaak zonder aftrek.

53. In geval ii) daarentegen, wordt over de erfrechtelijke verkrijging van de onroerende zaak een recht van successie geheven, hetgeen betekent dat overbedelingsschulden wel in aanmerking worden genomen bij de bepaling van de heffingsgrondslag.

54. De Nederlandse regering heeft in dat opzicht echter beklemtoond dat voor het recht van successie Arens-Sikkens overbedelingsschulden weliswaar in aanmerking zouden worden genomen, doch dat over de daarmee corresponderende onderbedelingsvorderingen van de andere erfgenamen eveneens belasting zou worden geheven.

55. De Nederlandse regering heeft niettemin niet de stelling van de Commissie weerlegd dat, gelet op het feit dat zowel het recht van overgang als het recht van successie progressieve tarieven kennen, de totale belastingheffing over de onroerende zaak in gevallen zoals die voor de verwijzende rechter hoger kan zijn dan het geval zou zijn geweest indien de zaak was geërfd van een ingezetene en daarover een recht van successie was geheven.

56. Het kan derhalve niet worden ontkend dat de totale verschuldigde belasting in een geval zoals dat van Arens-Sikken – waarin voor de berekening van het recht van overgang geen rekening kan worden gehouden met haar overbedelingsschulden – hoger is dan de belasting die zou zijn geheven indien het recht van successie van toepassing zou zijn geweest, dat wil zeggen indien de onroerende zaak was geërfd van een ingezetene. Voorts wordt aan deze slotsom niet afgedaan door het feit dat, zoals de Nederlandse regering heeft gesteld, voor de overgedragen onroerende zaak als zodanig in beide gevallen van dezelfde waarde wordt uitgegaan.

57. Het is dus duidelijk dat een nalatenschap zoals in casu aan de orde is, die is verkregen van een niet-ingezetene, volgens de Nederlandse regeling inzake de belasting over nalatenschappen, fiscaal minder gunstig wordt behandeld dan een nalatenschap die wordt verkregen van een ingezetene.

58. 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.(19)

59. De Nederlandse regering heeft in dit opzicht betoogd dat het onderhavige geval moet worden onderscheiden van het geval in de zaak Barbier, omdat de regeling die hier aan de orde is er niet toe leidt dat de waarde van de nalatenschap vermindert in de zin van bovengenoemde rechtspraak aangezien, anders dan de leveringsverplichting waar het in de zaak Barbier om ging, de verplichting die in casu aan de orde is, niet zodanig met de onroerende zaak is verbonden dat zij de waarde als zodanig waarvoor de zaak wordt belast, beïnvloedt, ongeacht of dit voor het recht van overgang dan wel voor het recht van successie is.

60. Ik ben echter niet overtuigd van de relevantie van dit onderscheid. Mijns inziens wordt de waarde van de nalatenschap, gezien in het licht van de economische realiteit, ook verminderd in de zin van het arrest Barbier indien de waarde van de nalatenschap in zijn geheel, zoals in casu, is verminderd – in vergelijking met een zuiver binnenlands situatie – ten gevolge van de niet-aftrekbaarheid van de overbedelingsschulden die zijn ontstaan toen de zaak door erfopvolging werd verkregen.

61. Zowel vanuit het gezichtspunt van een (toekomstige) erflater – die dergelijke fiscale gevolgen in aanmerking neemt wanneer hij gaat wonen in een andere lidstaat dan zijn lidstaat van herkomst waarin hij een onroerende zaak bezit, of wanneer hij in laatstbedoelde lidstaat een onroerende zaak verwerft terwijl hij in een andere lidstaat woont⁽²⁰⁾ – als, a fortiori, vanuit het gezichtspunt van de erfgenamen, is de beslissende vraag niet op welk punt in de bepaling van de verschuldigde belasting „technisch gezien” rekening wordt gehouden met een verplichting of een andere factor op grond waarvan het belastingbedrag zou kunnen worden verminderd, maar veeleer de vraag of de totale belastingdruk hoger zal zijn met het gevolg dat de totale waarde van de uiteindelijk ontvangen nalatenschap zal zijn verminderd.⁽²¹⁾

62. Daaruit volgt dat de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, het vrije kapitaalverkeer in beginsel kan beperken.

63. Niettemin baseert de Nederlandse regering, gesteund door de Belgische regering, zich in wezen op twee hoofdargumenten om te bewijzen dat die regeling verenigbaar is met de verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer en dat het onderscheid waarop zij is gebaseerd gerechtvaardigd is. Zij betoogt ten eerste, met een beroep op de rechtspraak van het Hof zoals geformuleerd in de arresten Schumacker⁽²²⁾ en Gerritse⁽²³⁾, dat de respectieve situaties van een ingezeten erflater en een niet-ingezeten erflater niet vergelijkbaar zijn vanuit het oogpunt van de belasting over erfrechtelijke verkrijging. Ten tweede, en in nauwe samenhang met dat argument, wijst zij erop dat de niet-aftrekbaarheid van overbedelingsschulden in het geval van een onroerende zaak die wordt geërfd van een niet-ingezetene, is terug te voeren op de beginselen van het internationale belastingrecht, volgens welke het aan de woonstaat staat om rekening te houden met persoonlijke verplichtingen zoals die welke in casu aan de orde zijn.

64. Om te kunnen beoordelen of deze overwegingen een rechtvaardiging kunnen vormen voor de betrokken regeling, is het zinvol om bepaalde aspecten van het juridische kader in herinnering te brengen waarbinnen de verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer functioneren ten aanzien van de directe belastingen en om de in die context relevante rechtspraak kort samen te vatten.

65. In het bijzonder zij eraan herinnerd dat voor zover er geen communautaire unificatie of harmonisatiemaatregelen zijn vastgesteld met betrekking tot directe belastingen in dat verband, de lidstaten in beginsel bevoegd blijven om de criteria voor de belastingheffing vast te stellen en om de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen, hetzij eenzijdig, hetzij middels internationale overeenkomsten.⁽²⁴⁾

66. Een consequentie, waarop ik later terug zal komen, is dat, net als op andere gebieden waarop geen communautaire harmonisatie heeft plaatsgevonden, artikel 56 EG beperkingen of nadelen die louter voortvloeien uit dispariteiten tussen nationale belastingstelsels en uit de parallelle uitoefening van hun belastingbevoegdheid door twee lidstaten, niet verbiedt.(25) Dit impliceert dat artikel 56 EG beperkingen die aan de belastingvoorschriften van één lidstaat zijn te wijten, daarentegen wel verbiedt.

67. Vervolgens kan worden gezegd dat het Hof in het algemeen verdelingscriteria heeft aanvaard die voortvloeien uit het territorialiteitsbeginsel, en dat het in het bijzonder heeft erkend dat woonplaats, voor belastingdoeleinden, de aanknopingsfactor is waarop het internationale belastingrecht zich in de regel baseert voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de staten wanneer een situatie grensoverschrijdende elementen bevat.(26)

68. Aldus bezien kan de woonplaats van een belastingplichtige – als een criterium voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid – dus objectief relevant zijn in verband met de heffing van directe belastingen.

69. Tegen deze achtergrond heeft het Hof, zoals de Nederlandse regering heeft opgemerkt, in de vaste rechtspraak sinds het arrest Schumacker 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 ongelijke behandeling van ingezetenen en van niet-ingezetenen belastingplichtigen.(27)

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

71. Het Hof heeft echter 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.(28)

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

73. Derhalve moet onderscheid worden gemaakt tussen een volgens artikel 58, lid 1, sub a, EG toegestane ongelijke behandeling en een bij 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.(29)

74. Het is aldus duidelijk dat hetgeen uiteindelijk als maatstaf dient, het beginsel van gelijke behandeling of van non-discriminatie is, dat vereist dat vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk mogen worden behandeld.(30)

75. Hoewel in beginsel in elke concrete situatie moet worden nagegaan of er voor een

onderscheidingscriterium, zoals woonplaats, een objectieve, ter zake dienende grond bestaat die het betrokken verschil in behandeling kan rechtvaardigen⁽³¹⁾, kunnen in de rechtspraak bepaalde criteria worden gevonden die het Hof heeft toegepast om na te gaan of twee situaties objectief vergelijkbaar zijn ten aanzien van een bepaalde belastingmaatregel.

76. Om te beginnen hecht het Hof in die zin belang aan coherentie in de uitoefening van de heffingsbevoegdheden, dat, indien een lidstaat ervoor heeft gekozen om een specifieke vorm van belasting aan niet-ingezetenen én aan ingezetenen op te leggen, daaruit volgt dat ingezetenen en niet-ingezetenen ook als vergelijkbaar moeten worden aangemerkt ten aanzien van eventuele aftrek in verband met die belasting.⁽³²⁾

77. Aldus heeft het Hof in het arrest Denkavit geoordeeld dat zodra een lidstaat, hetzij unilateraal hetzij door het sluiten van overeenkomsten, niet alleen ingezeten aandeelhouders, maar ook niet-ingezeten aandeelhouders, voor het dividend dat zij van een ingezeten vennootschap ontvangen, aan de inkomstenbelasting onderwerpt, de situatie van deze niet-ingezeten aandeelhouders vergelijkbaar wordt met die van de ingezeten aandeelhouders.⁽³³⁾

78. Het Hof redeneert op vergelijkbare wijze in een aantal zaken waaruit blijkt dat voor zover de situaties van ingezetenen en niet-ingezetenen volgens de belastingregeling van een lidstaat als vergelijkbaar worden aangemerkt ten aanzien van een bepaalde vorm van inkomen, vermogen, of meer in het algemeen een belastbaar feit, hun situaties ook als vergelijkbaar moeten worden aangemerkt wanneer rekening wordt gehouden met kosten, lasten of verplichtingen die in zekere zin „rechtstreeks verband houden” met het inkomen, het vermogen of het belastbare feit waarover de belasting wordt geheven.

79. In het arrest Gerritse oordeelde het Hof aldus dat aangezien de betrokken beroepskosten rechtstreeks verband hielden met de activiteit waardoor de in Duitsland belastbare inkomsten waren verworven, ingezetenen en niet-ingezetenen in dat opzicht in een vergelijkbare situatie verkeerden, zodat ingezetenen en niet-ingezetenen eveneens op dezelfde wijze moesten worden behandeld ten aanzien van de aftrek van die kosten.⁽³⁴⁾ Evenzo onderzocht het Hof in het arrest Bouanich een regeling die, met betrekking tot de belasting over betalingen aan aandeelhouders bij een terugkoop van aandelen, ingezeten aandeelhouders toestond om de kosten van de aankoop van deze aandelen in aftrek te brengen, terwijl een dergelijke aftrek niet was toegestaan voor niet-ingezeten aandeelhouders. Het Hof oordeelde dat aangezien de aankoopkosten rechtstreeks verband hielden met de belastbare betaling, de twee categorieën belastingplichtigen in dat opzicht in een vergelijkbare situatie verkeerden.⁽³⁵⁾

80. Tegen deze achtergrond moet in de onderhavige zaak worden opgemerkt, ten eerste, dat de toepasselijke successiebelasting weliswaar formeel wordt geheven over de waarde van de onroerende zaak die deel uitmaakt van de nalatenschap van een niet-ingezetene, doch dat er niet aan voorbij mag 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 Nederlandse 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 de SW 1956, en zij belasting verschuldigd zijn op basis van hun aandeel in de nalatenschap.

81. In het bijzonder in een situatie waarin de erfgenamen zelf in Nederland wonen, en voor hen kennelijk eveneens de regel van niet-aftrekbaarheid zou gelden ten aanzien van de erfenis van een onroerende zaak van een niet-ingezetene, kan men zich afvragen of de woonstaat inderdaad in een betere positie zou verkeren om rekening te houden met verplichtingen zoals die welke in casu aan de orde zijn, welke voor de erfgenaam zijn ontstaan vanwege zijn overbedeling.⁽³⁶⁾

82. Ten tweede zijn de overbedelingsschulden ontstaan door de erfrechtelijke verkrijging waarover het recht van overgang wordt geheven. Zij houden dus rechtstreeks verband met de overgang van de onroerende zaak op de erfgenamen, welke tot de heffing van successiebelasting leidt.
83. Ten derde moet worden opgemerkt dat de betrokken regeling impliciet uitgaat van de vergelijkbaarheid van de situaties waarin een onroerende zaak wordt geërfd van respectievelijk ingezetenen en niet-ingezetenen, aangezien daarin is bepaald (volgens de SW 1956) dat in beide gevallen successiebelasting wordt geheven, hetzij in de vorm van een recht van successie hetzij in de vorm van een recht van overgang. Uit het dossier blijkt duidelijk dat deze twee belastingen, afgezien van de mogelijkheid van aftrek, in beginsel twee zijden van dezelfde munt zijn.
84. In die omstandigheden is mijns inziens niet vol te houden dat de situatie van een persoon die een onroerende zaak erft van een niet-ingezetene, ten aanzien van de aftrekbaarheid van de overbedelingsschulden objectief verschilt van de situatie van een persoon die van een ingezetene erft. Bijgevolg is niet in te zien hoe het enkele feit dat de erflater op het tijdstip van zijn overlijden niet woonde in de lidstaat waarin de onroerende zaak is gelegen die deel uitmaakt van zijn nalatenschap, er een objectieve rechtvaardiging voor zou kunnen vormen om niet toe te staan dat een erfgenaam in een situatie zoals die voor de verwijzende rechter, overbedelingsschulden die zijn ontstaan ten gevolge van de erfrechtelijke verkrijging van die zaak, in aftrek brengt.
85. Blijkens het voorgaande komt het betrokken verschil in fiscale behandeling neer op willekeurige discriminatie en is het derhalve onverenigbaar met de verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer.
86. Ten slotte dient daaraan te worden toegevoegd, zoals de Commissie op goede gronden heeft gesteld, dat de vraag of, en zo ja in hoeverre, de woonstaat van de erflater belastingkredieten of tegemoetkomingen kan verlenen, aan deze slotsom niets kan afdoen.
87. Dit is in feite een consequentie van het ontbreken van gemeenschappelijke voorschriften inzake de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten⁽³⁷⁾, hetgeen – met name in een geval zoals het onderhavige waarin er geen sprake is van een verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing – de verplichtingen die krachtens de verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer op een lidstaat rusten, op willekeurige wijze afhankelijk zou maken van de manier waarop een andere lidstaat ervoor heeft gekozen om van zijn eigen heffingsbevoegdheden gebruik te maken. Bovendien zou het zeer moeilijk zijn om systematisch in elk geval, zelfs indien de woonstaat zou voorzien in een tegemoetkoming of een belastingkrediet, vast te stellen of het nadeel van de heffing in de lidstaat waarin de onroerende zaak is gelegen, volledig wordt geneutraliseerd.
88. Daarbij komt dat zelfs indien, zoals in casu, het nadeel voor de erfgenaam in de lidstaat waarin de zaak is gelegen, volledig zou worden geneutraliseerd door een belastingkrediet dat of tegemoetkoming die wordt toegekend door de woonstaat van de erflater, dit niet zo hoeft te zijn in gevallen waarin de erflater ingezetene van een andere lidstaat zou zijn geweest.
89. Voorts blijkt duidelijk uit de rechtspraak van het Hof dat in het geval van directe belasting, de mogelijkheid dat inbreuk wordt gemaakt op de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer, in de regel wordt beoordeeld op basis van een benadering per land.⁽³⁸⁾
90. Met betrekking tot meer in het bijzonder het door de Nederlandse regering aangevoerde argument, dat de inaanmerkingneming van de betrokken overbedelingsschulden 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.(39)

91. Daaruit volgt dat de verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer in de weg staan aan een nationale regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan – voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor de belasting die verschuldigd is over de erfrechtelijke verkrijging van een onroerende zaak die op het grondgebied van de betrokken lidstaat is gelegen – wel rekening mag worden gehouden met de overbedelingsschulden die zijn ontstaan ten gevolge van een testamentaire ouderlijke boedelverdeling indien de persoon van wie de zaak werd geërfd, op het tijdstip van zijn overlijden in die lidstaat woonde, maar niet indien deze persoon in een andere lidstaat woonde. Het maakt daarbij geen verschil of, en zo ja in hoeverre, de woonstaat van de erflater een belastingtegemoetkoming toekent.

V – Conclusie

92. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de vragen van de Hoge Raad der Nederlanden als volgt te beantwoorden:

„De verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer verzetten zich tegen een nationale regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan – voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor de belasting die verschuldigd is over de erfrechtelijke verkrijging van een onroerende zaak die op het grondgebied van de betrokken lidstaat is gelegen – wel rekening mag worden gehouden met de overbedelingsschulden die zijn ontstaan ten gevolge van een testamentaire ouderlijke boedelverdeling indien de persoon van wie de zaak werd geërfd, op het tijdstip van zijn overlijden in die lidstaat woonde, maar niet indien deze persoon in een andere lidstaat woonde.

Het maakt daarbij geen verschil of, en zo ja in hoeverre, de woonstaat van de erflater een belastingtegemoetkoming toekent.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – Eckelkamp e.a., 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 – Arrest van 12 juni 2003 (C?234/01, Jurispr. blz. I?5933).

8 – In dit verband vergelijkt de verwijzende rechter de benaderingen die zijn omschreven in respectievelijk de arresten Barbier (aangehaald in voetnoot 3), met name in punt 62, en Gerritse (aangehaald in voetnoot 7).

9 – Aangehaald in voetnoot 4.

10 – Aangehaald in voetnoot 7, punt 27.

11 – Aangehaald in voetnoot 3.

12 – In dat verband wordt verwezen naar het arrest Gerritse (aangehaald in voetnoot 7) en het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C?279/93, Jurispr. blz. I?225).

13 – Arrest van 14 december 2006 (C?170/05, Jurispr. blz. I?11949).

14 – Aangehaald in voetnoot 3.

15 – Aangehaald in voetnoot 3.

16 – In het bijzonder, zoals zal blijken uit de hiernavolgende beoordeling, kan de vraag of er sprake is van een bij de bepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer verboden beperking of discriminatie, niet worden beantwoord zonder aanknopingspunt of toe te passen vergelijkingsmethode.

17 – 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).

18 – Zie in dat opzicht 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).

19 – Zie in dat verband arresten Barbier (aangehaald in voetnoot 3, punt 62), Van Hilten-van der Heijden (aangehaald in voetnoot 4, punt 44) en, meest recentelijk, Jäger (aangehaald in voetnoot 18, punt 30).

20 – Zie conclusie van advocaat-generaal Mischo bij het arrest Barbier (aangehaald in voetnoot 3), punt 30.

21 – Zie tevens arrest Jäger (aangehaald in voetnoot 18, punt 32), waarin het Hof het in deze context beslissend achtte dat de betrokken nationale bepalingen tot gevolg hebben dat een nalatenschap *aan een hogere successiebelasting wordt onderworpen* dan verschuldigd zou zijn indien er sprake was geweest van een zuiver binnenlandse situatie.

22 – Aangehaald in voetnoot 12.

23 – Aangehaald in voetnoot 7.

24 – Zie in dat verband arresten van 12 mei 1998, Gilly (C?336/96, Jurispr. blz. I?2793, punten 24 en 30), en 21 september 1999, Saint-Gobain (C?307/97, Jurispr. blz. I?6161, punt 57).

25 – Zie in dat verband bijvoorbeeld arresten van 25 oktober 2007, Porto Antico di Genova (C?427/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 19), en 14 november 2006, Kerckhaert en Morres (C?513/04, Jurispr. blz. I?10967, punt 22).

26 – Zie bijvoorbeeld arrest Gerritse (aangehaald in voetnoot 7, punt 45).

27 – In het arrest Schumacker (aangehaald in voetnoot 12), heeft het Hof, in verband met inkomstenbelasting, geoordeeld dat de situatie van een ingezetene verschilt van die van een niet-ingezetene „aangezien in [het] geval [van de ingezetene] de belangrijkste inkomstenbestanddelen gewoonlijk in de woonstaat zijn geconcentreerd. Voorts beschikt deze staat in het algemeen over de nodige gegevens om de globale draagkracht van de belastingplichtige, gelet op zijn

persoonlijke en gezinssituatie, te kunnen beoordelen” (zie punten 31 en 33).

28 – Zie bijvoorbeeld arrest van 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 37), en arresten Manninen (aangehaald in voetnoot 17, punt 28) en Jäger (aangehaald in voetnoot 18, punt 40).

29 – Zie in dat verband, onder meer, arrest Manninen (aangehaald in voetnoot 17, punten 28 en 29), en arresten van 6 juni 2000, Verkooijen (C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 43); 5 juli 2005, D. (C-376/03, Jurispr. blz. I-5821, punt 25), en 8 september 2005, Blanckaert (C-512/03, Jurispr. blz. I-7685, punt 42).

30 – Zie in dat verband arrest Schumacker (aangehaald in voetnoot 12, punt 30); zie tevens, onder meer, arresten van 17 juli 1997, National Farmers' Union e.a. (C-354/95, Jurispr. blz. I-4559, punt 61), en 2 oktober 2003, Garcia Avello (C-148/02, Jurispr. blz. I-11613, punt 31).

31 – Vgl. in dat verband arrest Marks & Spencer (aangehaald in voetnoot 28, punt 38).

32 – Zie in dit verband arrest van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk (270/83, Jurispr. blz. 273, punt 20). Zie tevens conclusie van advocaat-generaal Lenz bij het arrest van 15 mei 1997, Futura Participations en Singer (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punten 38 en 39).

33 – Arrest Denkavit (aangehaald in voetnoot 13, punt 35); zie tevens arrest van 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 68).

34 – Zie arrest Gerritse (aangehaald in voetnoot 7, punten 27 en 28). Zie tevens, wat de verwijzing naar een „rechtstreeks verband” betreft, arrest van 19 januari 2006, Bouanich (C-265/04, Jurispr. blz. I-923, punt 40), en arrest Jäger (aangehaald in voetnoot 18, punt 44).

35 – Arrest Bouanich (aangehaald in voetnoot 34, punten 39 en 40); voor een verdere verwijzing naar het criterium van een „rechtstreeks verband” zie tevens arrest Jäger (aangehaald in voetnoot 18, punt 44). Het komt mij echter voor dat hetgeen een toereikend „rechtstreeks verband” vormt, sterk afhankelijk is van de concrete context en in het bijzonder van het betrokken type belasting. Ik ben er derhalve niet van overtuigd dat het zinvol of zelfs mogelijk is om in abstracto onderscheid te maken, zoals de Belgische regering voorstelde, tussen een meerdere of mindere mate van „rechtstreeks verband” die een verplichting of last kan vertonen, bijvoorbeeld ten aanzien van een bezitting waarover een belasting wordt geheven.

36 – Zie in deze context voetnoot 27 supra. Vanuit dit gezichtspunt vertoont de onderhavige situatie ook gelijkenissen met zaken betreffende de belastingheffing over inkomen uit buitenlandse bron, bijvoorbeeld uit dividenden, door de woonstaat van de belastingplichtige. In die zaken heeft het Hof geoordeeld dat met betrekking tot de belastingwetgeving van de woonstaat de positie van een aandeelhouder die dividenden ontvangt, niet noodzakelijkerwijs verschillend wordt door de omstandigheid alleen dat hij deze dividenden van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap ontvangt, welke lidstaat bij de uitoefening van zijn belastingbevoegdheid op deze dividenden een aan de bron geheven inkomstenbelasting toepast. Zie in dat verband bijvoorbeeld arrest Kerckhaert en Morres (aangehaald in voetnoot 25, punt 19).

37 – Zie punt 66 supra.

38 – Het Hof heeft aldus niet het argument aanvaard dat het, zelfs indien er een verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing is gesloten, aan een andere staat staat om de gevolgen van een beperking te corrigeren; zie in dat verband arrest Denkavit (aangehaald in voetnoot 13,

punten 51 en 52), en arrest van 8 november 2007, Amurta (C-379/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 55).

39 – Zie onder meer arrest Barbier (aangehaald in voetnoot 3, punt 71).