

## CONCLUSIE VAN ADVOCaat GENERAAL

J. MAZÁK

van 11 september 2007<sup>1</sup>

1. In de onderhavige zaak verzoekt het Bundesfinanzhof om uitlegging van de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal. Inzonderheid is aan de orde de toepassing van de Duitse wetgeving inzake successiebelasting op voor de land- en bosbouw gebruikte goederen, in het kader waarvan een onderscheid wordt gemaakt tussen in het binnenland en in het buitenland gelegen zaken.

### I — Toepasselijke bepalingen

#### A — *Gemeenschapswetgeving*

2. Artikel 56, lid 1, EG (voorheen artikel 73 B, lid 1, EG-Verdrag) bepaalt: „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.”

3. Artikel 58 EG (voorheen artikel 73 D EG-Verdrag) bepaalt anderzijds: „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 de [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].”

4. Op 7 februari 1992 heeft de Conferentie van vertegenwoordigers van de regeringen van de lidstaten onder meer een verkla-

<sup>1</sup> — Oorspronkelijke taal: Engels.

ring aangenomen betreffende artikel 73 D EG-Verdrag<sup>2</sup> (hierna: „verklaring”), die luidt als volgt:

„De Conferentie bevestigt dat het recht van de lidstaten om de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving, bedoeld in artikel 73 D, lid 1, sub a, [EG-Verdrag] toe te passen, alleen van toepassing zal zijn voor wat betreft de bepalingen ter zake die eind 1993 gelden. Deze verklaring geldt evenwel slechts voor het kapitaalverkeer en het betalingsverkeer tussen lidstaten.”

5. Nalatenschappen en legaten worden vermeld in punt D van rubriek XI „kapitaalverkeer van persoonlijke aard” van bijlage I bij richtlijn 88/361/EEG van de Raad.<sup>3</sup>

## B — Nationale wetgeving

1. Toepassing van de successiebelasting op in een andere lidstaat gelegen goederen

6. De in 1998 geldende versie van § 2, lid 1, punt 1, eerste zin, van het Erbschaftsteuer- und

Schenkungsteuergesetz (Duitse wet inzake de rechten van successie en van schenking; hierna: „ErbStG”), bepaalt dat indien de erflater zijn laatste woonplaats in Duitsland had, de erfgenaam het Duitse successierecht dient te betalen over zijn volledige (zich in het binnen- of buitenland bevindende) erfenis.

7. Overeenkomstig § 21, lid 1, eerste zin, juncto § 2, lid 1, punt 1, sub a, ErbStG dient — voor zover hier relevant — bij erfgenamen die in het buitenland over hun buitenlandse goederen aan een met het Duitse successierecht overeenkomende belasting zijn onderworpen, wanneer de erflater op het tijdstip van zijn overlijden zijn woonplaats in het binnenland had, de buitenlandse belasting op verzoek in mindering te worden gebracht op het Duitse successierecht voor zover de buitenlandse goederen ook zijn onderworpen aan het Duitse successierecht, tenzij een dubbelbelastingverdrag toepasselijk is. Indien de erfenis slechts gedeeltelijk uit buitenlandse goederen bestaat, moet het daarop drukkende deelbedrag van het Duitse successierecht overeenkomstig § 21, lid 1, tweede zin, ErbStG aldus worden berekend dat het successierecht over de belastbare goederen in hun geheel, met inbegrip

2 — Dit was bij de ondertekening van de slotakte en de verklaringen van de intergouvernementele conferenties over de Europese Unie, PB C 191, blz. 99.

3 — Richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag [ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam] (PB L 178, blz. 5).

van de belastbare buitenlandse goederen, wordt opgesplitst naar de verhouding tussen de belastbare buitenlandse goederen en de belastbare goederen in hun geheel.

2. Regels voor de waardering van voor de land- en bosbouw gebruikte goederen

8. Overeenkomstig § 12, lid 6, ErbStG juncto §§ 31 en 9 van het Bewertungsgesetz (Duitse wet inzake de waardering van goederen; hierna: „BewG”), worden buitenlandse voor de land- en bosbouw gebruikte goederen evenals buitenlands grondbezit en bedrijfsvermogen gewaardeerd op de normale waarde die overeenkomstig § 9, lid 2, BewG wordt bepaald door de prijs die in het gewone economische verkeer op basis van de gesteldheid van het goed bij verkoop zou worden verkregen.

9. Daartegenover worden binnenlandse voor de land- en bosbouw gebruikte goederen bij verkrijging na 31 december 1995 overeenkomstig § 12, lid 3, ErbStG gewaardeerd volgens een in de §§ 140 tot en met 144 BewG geregelde bijzondere procedure, die gemiddeld een uitkomst van slechts 10 % van de waarde in het economisch verkeer oplevert.

3. Regels voor de berekening van de succesiebelasting op voor de land- en bosbouw gebruikte goederen

10. Het ErbStG voorziet eveneens in belastingvrije bedragen voor welbepaalde zaken. Zo voorziet de in 1998 geldende versie van § 13a, lid 1, punt 1, ErbStG in een belastingvrij bedrag van 500 000 DEM (256 000 EUR) bij verkrijging van voor de land- en bosbouw gebruikte goederen door erfopvolging.

11. Overeenkomstig de in 1998 geldende versie van § 13a, lid 2, ErbStG is de waarde van voor de land- en bosbouw gebruikte goederen die na aftrek van het belastingvrije bedrag (voor specifieke zaken) bedoeld in lid 1 van dit artikel overblijft, voor slechts 60 % in aanmerking te nemen. Ten slotte beperkt § 13a, lid 4, ErbStG de twee hierboven vermelde voordelen tot specifieke gevallen, waardoor de voordelen onder meer niet gelden voor in het buitenland gelegen voor de land- en bosbouw gebruikte goederen.

### C — *Internationaal recht*

12. Duitsland en Frankrijk hebben geen dubbelbelastingverdrag inzake successierechten gesloten.

## II — Feiten, procesverloop en prejudiciële vraag

13. Jäger (hierna: „verzoeker”) woont in Frankrijk en is de enige erfgenaam van de nalatenschap van zijn in 1998 overleden en laatst in Landau/Pfalz (Duitsland) wonende moeder. Tot de nalatenschap behoorden voor de land- en bosbouw gebruikte gronden in Frankrijk die volgens de Duitse inkomstenbelasting tot het bedrijfsvermogen van twee land- en bosbouwbedrijven behoorden toen ze in handen van de erflaatster waren.

14. De verkrijging van deze gronden in Frankrijk, waarvan de waarde werd vastgesteld op 5 444 666 FRF (DEM 1 618 152), werd in Frankrijk onderworpen aan een successierecht van 1 192 148 FRF. Bij besluit van 3 januari 2000 heeft het Finanzamt Kusel-Landstuhl (hierna: „Finanzamt”) het door verzoeker te betalen successierecht vastgesteld op 17 405 DEM. Het besluit was gebaseerd op een nalatenschap met een nettowaarde van 1 737 167 DEM, waarvan 1 618 152 DEM voor de nagelaten goederen in het buitenland. Het restant ad 119 015 DEM betrof binnenlandse goederen.

15. Na aftrek van het persoonlijke belastingvrije bedrag van 400 000 DEM bleef er nog een bedrag over van afgerond 1 337 100 DEM. Op de belasting van 254 049 DEM werd

overeenkomstig verzoekers verzoek krachtens § 21 ErbStG het Franse successierecht van 345 306,38 DEM (1 192 148 FRF x 0,2972) voor een bedrag van DEM 236 644 DEM in mindering gebracht.

16. Verzoekers bezwaar tegen de belastingaanslag van het Finanzamt en zijn beroep bij het Finanzgericht bleven vruchteloos. Daarop heeft hij bij het Bundesfinanzhof beroep tot „Revision” ingesteld tegen het vonnis van het Finanzgericht. Het Bundesfinanzhof is van oordeel dat het, althans sinds het arrest van het Hof in de zaak Barbier<sup>4</sup>, twijfelachtig is of de Duitse bepalingen<sup>5</sup> verenigbaar zijn met de vrijheid van kapitaalverkeer, voor zover daarin een onderscheid wordt gemaakt naargelang van de plaats waar de nalatenschap of een deel daarvan zich bevindt op het tijdstip van overlijden van de erflater. Derhalve heeft het Bundesfinanzhof bij beschikking van 11 april 2006 de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Is het verenigbaar met artikel 73 B, lid 1, [EG-Verdrag] (thans artikel 56, lid 1, EG), dat voor de toepassing van de successiebelasting:

4 — Arrest van 11 december 2003, C-364/01, Jurispr. blz. I-15013.

5 — Namelijk de rechtsgevolgen van de toepassing van § 31 BewG en de niet-toepasselijkheid van § 13a ErbStG op buitenlands grondbezit voor de belasting van binnenlandse goederen.

a) in een andere lidstaat gelegen (buitenlandse) voor de land- en bosbouw gebruikte goederen moeten worden gewaardeerd op de normale waarde (waarde in het economische verkeer), terwijl voor binnenlandse voor de land- en bosbouw gebruikte goederen een bijzondere waarderingsprocedure geldt die gemiddeld een uitkomst van slechts 10 % van de normale waarde oplevert, en

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

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

17. Verzoeker, het Finanzamt, de Duitse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. De partijen hebben niet verzocht om een terechtzitting en deze heeft niet plaatsgevonden.

### III — Analyse

#### *A — Voornaamste argumenten van de partijen*

18. *Verzoeker* betoogt in wezen dat als gevolg van het feit dat de belasting op de buitenlandse goederen slechts gedeeltelijk in mindering werd gebracht, de binnenlandse erfenis zwaarder werd belast<sup>6</sup>, en dat er dus sprake is van met artikel 293 EG strijdige dubbele belastingheffing. Hij stelt dat de Duitse successiebelasting op binnenlands vermogen hoger is dan het geval zou zijn indien het betrokken buitenlandse grondbezit in Duitsland zou liggen, en dat zij dus een beperking inhoudt van het vrije kapitaalverkeer.<sup>7</sup> Ten slotte voert verzoeker aan dat

6 — Dit was niet het geval geweest indien een deel van de erfenis niet bestond uit buitenlands grondbezit, en evenmin uit overeenkomstig grondbezit in Duitsland.

7 — De verwijzende rechterlijke instantie zet uiteen dat de zwaardere belasting van binnenlands vermogen duidelijk blijkt wanneer wordt uitgegaan van een feitelijke context zoals die van de onderhavige zaak, behalve dat de gronden niet in Frankrijk maar in Duitsland zijn gelegen.

de betrokken bepalingen niet onder artikel 58 EG vallen omdat zij na 1993 zijn ingevoerd en hoe dan ook een verkapte beperking als bedoeld in lid 3 van dat artikel zijn. Een rechtvaardigingsgrond voor de vergelijkenderwijs minder gunstige behandeling van in een andere lidstaat gelegen land- en bosbouwgronden ligt niet voor.

19. Het *Finanzamt* en de *Duitse regering* stellen in wezen dat de betrokken nationale bepalingen geen inbreuk maken op het vrije kapitaalverkeer en geen beperking vormen van het kapitaalverkeer. De Duitse regering voert aan dat het effect van de verschillende waardering te indirect is om invloed te hebben op de aankoopbeslissing. De uitwerking van de betrokken bepalingen zou hoe dan ook een onvermijdelijk gevolg zijn van het rechtmatige naast elkaar bestaan van nationale belastingstelsels. Ten slotte betoogt de Duitse regering dat de naar Duits recht vastgestelde waarde van de in Frankrijk gelegen gronden overeenstemt met de op grond van de Franse wetgeving inzake successiebelasting vastgestelde waarde.

20. De *Commissie* concludeert dat het vrije kapitaalverkeer wordt beperkt indien een hoger successierecht geldt voor zaken in een andere lidstaat dan voor in het binnenland gelegen zaken. Betreffende het bestaan van een rechtvaardiging betoogt de Commissie dat de uitzondering van artikel 58, lid 1,

sub a, EG zelf wordt beperkt door artikel 58, lid 3, EG, op grond waarvan de nationale bepalingen geen middel tot willekeurige discriminatie mogen vormen, en evenmin een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer.

21. In antwoord op de schriftelijke vraag van het Hof betreffende de exacte datum van de oorspronkelijke verkrijging bevestigde verzoeker dat zijn vader het eerste object op 9 augustus 1988 en het tweede object op 26 januari 1990 had gekocht.

#### B — *Beoordeling*

22. Bij wijze van inleiding merk ik op dat de prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof geen betrekking heeft op het in § 21 ErbStG vastgestelde nationale voorschrift betreffende de verrekening van de buitenlandse (Franse) successiebelasting met de nationale (Duitse) successiebelasting. Hoewel verzoeker betoogt dat met dit voorschrift inbreuk wordt gemaakt op artikel 293 EG, dient het Hof zich in de onderhavige zaak dus niet uit te spreken over de vraag of die verrekening met het gemeenschapsrecht verenigbaar is.

## 1. De betrokken vererving als kapitaalverkeer

23. Volgens vaste rechtspraak behoren de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten, doch deze laatste zijn niettemin verplicht, die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen<sup>8</sup>, met inbegrip van de voorschriften waarin het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal is neergelegd.

24. Er zij aan herinnerd dat artikel 73 B, lid 1, EG-Verdrag (thans artikel 56, lid 1, EG) uitvoering geeft aan het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal tussen de lidstaten onderling en tussen de lidstaten en derde staten. Daartoe bepaalt het in het kader van het hoofdstuk van het Verdrag „Kapitaal en betalingsverkeer”, dat alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden zijn.<sup>9</sup>

25. Het begrip „kapitaalverkeer” wordt in het Verdrag niet gedefinieerd. Volgens vaste rechtspraak behoudt de nomenclatuur van het „kapitaalverkeer” in de bijlage bij richtlijn 88/361, voor zover artikel 56 EG in hoofd-

zaak de inhoud van artikel 1 van die richtlijn heeft overgenomen, en ook al is die richtlijn vastgesteld op basis van de artikelen 69 en 70, lid 1, EEG-Verdrag (de artikelen 67 tot en met 73 van het EEG-Verdrag zijn vervangen door de artikelen 73 B tot en met 73 G van het EG-Verdrag, thans de artikelen 56 EG tot en met 60 EG), evenwel de indicatieve waarde die zij voor de definitie van het begrip kapitaalverkeer bezat.<sup>10</sup>

26. Zoals gezegd in punt 5 supra worden nalatenschappen en legaten vermeld in punt D van rubriek XI „kapitaalverkeer van persoonlijke aard” van bijlage I bij richtlijn 88/361. Bovendien bestaat er, gelet op de huidige rechtspraak van het Hof<sup>11</sup>, geen twijfel over dat successies kapitaalverkeer in de zin van artikel 56 EG vormen, tenzij alle constituerende elementen binnen één lidstaat zijn gelegen.

27. Uit de hierboven vermelde feiten van het hoofdgeding blijkt eveneens dat de betrokken

8 — Zie inzonderheid de arresten van 11 augustus 1995, *Wielockx*, C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 16, en 10 maart 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Jurispr. blz. I-2057, punt 14, en meer recentelijk het arrest van 23 februari 2006, *Van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punt 36.

9 — Arrest *Van Hilten-van der Heijden*, punt 37.

10 — Zie in die zin onder meer arresten van 16 maart 1999, *Trummer en Mayer*, C-222/97, Jurispr. blz. I-1661, punt 21; 5 maart 2002, *Reisch e.a.*, C-515/99, C-519/99–C-524/99 en C-526/99–C-540/99, Jurispr. blz. I-2157, punt 30, en arrest *Van Hilten-van der Heijden*, aangehaald in voetnoot 8, punt 39, en arrest van 3 oktober 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, Jurispr. blz. I-9521, punt 41.

11 — Arresten *Barbier*, aangehaald in voetnoot 4, en *Van Hilten-van der Heijden*, aangehaald in voetnoot 8.

nalatenschap zich niet bevond op het grondgebied van één enkele lidstaat.<sup>12</sup>

28. Aangaande het tijdstip van verkrijging en het argument van de Duitse regering, dat het betrokken eigendom oorspronkelijk was verworven (gekocht) vóór het tijdstip waartegen richtlijn 88/361 moest zijn uitgevoerd (1 juli 1990), waardoor verzoeker dus geen rechten kon ontlelen aan die richtlijn en aan het Verdrag, ben ik van mening dat er in het hoofdgeding in feite sprake is van drie verschillende verkrijgingen: 1) de aankoop van het eigendom door verzoekers vader; 2) de verkrijging van het eigendom door erfopvolging door verzoekers moeder, en 3) de in het geding zijnde verkrijging door erfopvolging door verzoeker zelf.

29. De feiten van de zaak die essentieel zijn voor de beoordeling door het Hof, te weten het overlijden van de erflaatster van verzoeker, vonden dus plaats in 1998. Voor de beoordeling van de erfrechtelijke situatie in het hoofdgeding was bijgevolg inderdaad het tijdstip van eigendomsverkrijging beslissend, maar dan wel de verkrijging door verzoeker zelf, op de dag waarop zijn moeder overleed.

30. De Commissie merkt terecht op dat de analyse, volgens welke de vererving aan verzoeker het relevante kapitaalverkeer was, niet alleen wordt bevestigd door de motivering in het arrest Barbier maar ook door de feiten van die zaak, waarin de vererving in 1993 plaatsvond, na de uitvoering van richtlijn 88/361, terwijl de erflater de zaken tussen 1970 en 1988 had gekocht, dus vóór de uitvoering van deze richtlijn.

31. Bijgevolg moet het onderhavige geval worden getoetst aan de bepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal en kan verzoeker rechten ontlelen aan richtlijn 88/361 en aan het Verdrag.

2. De nationale wettelijke regeling als een beperking van het kapitaalverkeer

32. Nagegaan moet worden of een nationale regeling als aan de orde is in het hoofdgeding een beperking van het kapitaalverkeer inhoudt.

33. Dienaangaande volgt uit vaste rechtspraak dat de maatregelen die ingevolge

12 — Zie in die context arresten Barbier, punt 58, en Van Hilten-van der Heijden, punt 42.



artikel 56, lid 1, EG verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, mede de maatregelen omvatten die niet-ingezetenen ervan doen afzien, in een lidstaat investeringen te doen, of ingezetenen van bedoelde lidstaat ontmoedigen in andere staten investeringen te doen, dan wel, in geval van successies, de maatregelen die leiden tot waardevermindering van de nalatenschap van een persoon die woonplaats heeft in een andere staat dan de lidstaat waar de betrokken zaken zich bevinden en waar de vererving van die zaken wordt belast.<sup>13</sup>

34. Zoals advocaat-generaal Mischo in zijn conclusie bij het arrest Barbier<sup>14</sup> heeft opgemerkt, raken de successierechtelijke gevolgen van de uitoefening van de vrijheid van kapitaalverkeer de betrokken overleden persoon weliswaar ipso facto niet meer rechtstreeks, maar dit neemt niet weg dat zij een belemmering kunnen vormen voor de uitoefening van genoemde vrijheden. Deze gevolgen maken deel uit van de afwegingen die iedere betrokkene noodzakelijkerwijs moet maken bij de beslissing om al dan niet van de vrijheid van kapitaalverkeer gebruik te maken.

35. Het Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in samenhang met het Bewertungsgesetz maken in de op de onderhavige zaak toepasselijke versies ervan een onderscheid naar gelang de geërfde zaak

op het nationale grondgebied dan wel in het buitenland is gelegen. Dit onderscheid, dat in de eerste plaats bestaat in verschillende methoden voor de waardering van de betrokken onroerende zaak, brengt mee dat verzoeker meer successiebelasting dient te betalen louter en alleen omdat een deel van de erfenis in een andere lidstaat is gelegen. Bovendien komt verzoeker op grond van de betrokken wetten niet in aanmerking voor het verlaagde percentage bij de waardering van het in Frankrijk gelegen deel van de erfenis. Zoals de nationale rechterlijke instantie in de verwijzingsbeschikking heeft uiteengezet, worden eigendommen in een andere lidstaat alleen al door de niet-toekenning van de voordelen van de daarin besproken verschillende Duitse bepalingen, die binnenlandse land- en bosbouwgronden betreffen, zwaarder belast.

36. Bij een in het buitenland gelegen nalatenschap is de waarde van het betrokken geërfde eigendom bovendien lager dan bij een louter binnenlandse nalatenschap. Dit is een gevolg van de hogere belasting die voortvloeit uit voorschriften als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn.<sup>15</sup>

37. Uit de verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer en uit de rechtspraak

13 — Zie in die zin arrest Van Hilten-van der Heijden, aangehaald in voetnoot 8, punt 44.

14 — Conclusie van advocaat-generaal Mischo bij het arrest Barbier, aangehaald in voetnoot 4, punten 30 en 31.

15 — De bezittingen die verzoeker van zijn moeder erfde zouden met andere woorden meer waard zijn geweest indien zij minder zwaar waren belast, dus indien de gunstige bepalingen voor binnenlandse bezittingen ook voor buitenlandse bezittingen zouden gelden.

van het Hof volgt dat moet worden voorkomen dat de economische waarde van de eigendomsoverdrachten door vererving die een grensoverschrijdend element hebben, lager zou zijn dan bij overdrachten binnen een lidstaat.

38. De in het geding zijnde bepalingen hebben tot gevolg dat investeringen in eigendommen in een andere lidstaat door in Duitsland gevestigde personen minder aantrekkelijk zijn dan soortgelijke binnenlandse investeringen.

39. Dit is het geval met betrekking tot de waardering van de bezittingen, de toepassing van de vrijstelling voor specifieke zaken en het belastingvrije bedrag als bedoeld in § 13a ErbStG.

40. Hieruit volgt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bepalingen van nationaal recht het vrije kapitaalverkeer beperken.

### 3. Rechtvaardiging van de beperking

41. Terwijl artikel 56 EG een algemeen verbod bevat op beperkingen van het

kapitaalverkeer, preciseert artikel 58, lid 1, sub a, dat bedoeld verbod niets afdoet aan het recht van de lidstaten ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd. Dit recht wordt evenwel zelf beperkt door artikel 58, lid 3, EG, op grond waarvan het onderscheid dat de lidstaten maken tussen belastingplichtigen met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd, geen middel tot willekeurige discriminatie mag vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer.<sup>16</sup>

42. Een nationale belastingregeling, die onderscheid maakt tussen belastingplichtigen met betrekking tot de plaats waar hun kapitaal is belegd, kan slechts verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer worden geacht indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, zoals de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te behouden en de doeltreffendheid van de belastingcontroles.<sup>17</sup>

16 — Op het gebied van de directe belastingen vonden deze beginselen opnieuw uitdrukking in onder meer de arresten van 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 28, en 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 31.

17 — Zie in die zin arrest van 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 43, en arresten Manninen, aangehaald in voetnoot 16, punt 29, en Centro di Musicologia Stauffer, aangehaald in voetnoot 16, punt 32.

43. Bovendien is het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen met betrekking tot de plaats waar hun kapitaal is belegd slechts gerechtvaardigd indien het niet verder gaat dan nodig is om het door de betrokken regeling nagestreefde doel te bereiken.<sup>18</sup>

44. Zoals reeds gezegd in punt 4 kunnen de lidstaten volgens de verklaring slechts een beroep doen op artikel 58, lid 1, sub a, EG voor wat betreft de bepalingen ter zake die eind 1993 golden.

45. In de onderhavige zaak is een beroep op de in artikel 58, lid 1, sub a, EG neergelegde uitzondering alleen al op die grond uitgesloten, dat blijkens de verwijzingsbeschikking, zowel § 13a ErbStG als § 31 BewG in 1996 zijn gewijzigd. Betreffende eerstgenoemde bepaling stelt de verwijzende rechterlijke instantie duidelijk dat de daarin vastgestelde belastingvoordelen pas ná 1993 op voor de land- en bosbouw gebruikte goederen toepasselijk zijn geworden en nog zijn uitgebreid, zodat artikel 58, lid 1, sub a, EG niet relevant is.

46. Betreffende § 31 BewG stelt de verwijzende rechterlijke instantie dat het twijfelachtig is of de lidstaat zich kan beroepen op artikel 58, lid 1, sub a, EG, omdat bij artikel 1, punt 36, Jahressteuergesetz 1997<sup>19</sup> met terugwerkende kracht tot 1 januari 1996 een nieuwe regeling is ingevoerd voor de waarde-bepaling van binnenlandse voor de land- en bosbouw gebruikte goederen met het oog op de vaststelling van het successierecht, en wel in de §§ 140 en volgende BewG. Hoewel de nieuwe bepaling inhoudelijk gedeeltelijk aanknoopt bij de voordien bestaande regeling in de §§ 36 en volgende BewG, moet zij worden opgevat als een na 1993 ingevoerde bepaling.

47. Mijns inziens staat dit reeds in de weg aan een op artikel 58 EG gebaseerde rechtvaardiging voor de betrokken bepalingen.

48. In ieder geval moet voor een eventuele rechtvaardiging op grond van dwingende redenen van algemeen belang in de eerste plaats, zoals gezegd, worden vastgesteld of het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn dan wel of het objectief wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

18 — Zie in die zin arresten Verkooijen, reeds aangehaald, punt 43; Manninen, reeds aangehaald, punt 29, en Centro di Musicologia Stauffer, reeds aangehaald, punt 32.

19 — Jahressteuergesetz 1997 (Duitse belastingwet van 1997; hierna: „JStG”) van 20 december 1996 (BGBl. 1996 I, blz. 2049).

49. De erven van een in het binnenland gelegen eigendom en de erven van een in een andere lidstaat gelegen eigendom verkeren in een vergelijkbare situatie. De Duitse regering leek dit in haar opmerkingen niet te betwisten. Indien de laatste woonplaats van een erfzater zich in Duitsland bevond, dient de erfgenaam Duitse successiebelasting te betalen over zijn volledige (zich in het binnen- en buitenland bevindende) erfenis. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt dat de erven van een in een andere lidstaat gelegen eigendom ingevolge de verschillende waardeeringsmethoden zwaarder worden belast dan de erven van bezittingen in Duitsland.

50. Wat de voorwaarde inzake het nastreven van een doel van algemeen belang betreft, betogen de Duitse regering en tot op zekere hoogte het Finanzamt in wezen dat de nationale wettelijke regeling in de eerste plaats de compensatie tot doel heeft van de nadelen die de onderneming waarover successiebelasting wordt geheven rechtstreeks ondervindt — dat wil zeggen dat er rekening wordt gehouden met de verminderde financiële mogelijkheden van een erfgenaam die geen liquide middelen maar aan een agrarisch bedrijf verbonden eigendommen erft, en dat moet worden vermeden dat een erfgenaam het bedrijf dient te verkopen of stop te zetten om de successiebelasting te kunnen betalen<sup>20</sup> — en dat zij in de tweede plaats het

uiteenvallen beoogt te voorkomen van landbouw- en bosbouwbedrijven, die zorgen voor productiviteit en werkgelegenheid en moeten voldoen aan de uit hoofde van de nationale rechtorde op hen rustende verplichtingen. Dit voordeel moet kennelijk alleen voor binnenlandse ondernemingen en niet voor ondernemingen in andere lidstaten gelden.

51. Bovendien verwijzen de Duitse regering en het Finanzamt naar verklaringen die volgens de verwijzende rechterlijke instantie overwegingen van het Finanzgericht zijn, volgens welke, enerzijds, „de genoemde maatschappelijke context van een land- en bosbouwbedrijf in een andere EU-lidstaat niet te vergelijken is”, en anderzijds „de nationale autoriteiten niet in dezelfde mate rekening hoefden te houden met eventuele vergelijkbare overwegingen van algemeen belang in andere lidstaten”.

52. Wat de stelling betreft, dat de Duitse overheidsinstanties geen rekening dienden te houden met vergelijkbare overwegingen van algemeen belang in andere lidstaten, ben ik het met de Commissie eens dat zij berust op de premisse dat de lidstaten in het kader van de bepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer gerechtigd zijn specifiek hun eigen economie te promoten. Het begunstigen van land- en bosbouwgronden op het nationale grondgebied kan mijns inziens geen rechtvaardiging vormen voor een beperking

20 — Hoewel zij het behoud van de samenhang van het belastingstelsel niet als zodanig lijkt aan te voeren, beoogt de Duitse regering dat dit kan worden vergeleken met het algemene doel van het nastreven van „de compensatie van de nadelen die de onderneming waarover successiebelasting wordt geheven rechtstreeks ondervindt”.

van het kapitaalverkeer. Dienaangaande was het Hof in het arrest Verkooijen<sup>21</sup> van oordeel dat volgens vaste rechtspraak een zuiver economische doelstelling geen dwingende reden van algemeen belang kan vormen waardoor een belemmering van een door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheid gerechtvaardigd kan zijn. Het behoud van werkgelegenheid, de productiviteit en het voorkomen van het uiteenvallen van dergelijke bedrijven kunnen weliswaar het algemeen belang dienen, doch leveren geen grond op voor een beperking van het kapitaalverkeer.

53. Met betrekking tot de door de Duitse regering gemaakte vergelijking van de doelstelling om de nadelen te compenseren die een onderneming waarover successiebelasting wordt geheven rechtstreeks ondervindt, met de noodzaak om de samenhang van de belastingstelsel te behouden, blijkt in ieder geval niet duidelijk uit de aan het Hof overgelegde informatie op welke wijze aan die samenhang afbreuk zou kunnen worden gedaan in een situatie waarin uniforme criteria gelden voor binnen- en buitenlandse voor de land- en bosbouw gebruikte goederen. Dit zou de samenhang van het Duitse belastingstelsel niet in gevaar brengen en voor het vrije kapitaalverkeer een minder restrictieve maatregel zijn dan die waarin de aan de orde zijnde bepalingen voorzien.<sup>22</sup>

21 — Aangehaald in voetnoot 17, punt 48. Zie in dit verband ook arresten van 25 juli 1991, *Collectieve Antennevoorziening Gouda e.a.*, C-288/89, Jurispr. blz. I-4007, punt 10, en 28 april 1998, *Kohll*, C-158/96, Jurispr. blz. I-1931, punt 41.

22 — Zie in die zin arrest *Manninen*, aangehaald in voetnoot 16, punt 46.

54. Het argument dat de Duitse nationale overheidsdiensten niet beschikken over gegevens betreffende in andere lidstaten gelegen zaken kan mij evenmin overtuigen. Het Hof heeft vastgesteld dat eventuele louter administratieve moeilijkheden of nadelen bij de vaststelling van de belasting niet volstaan om een belemmering van het vrije kapitaalverkeer te rechtvaardigen.<sup>23</sup> In ieder geval zijn belastingplichtigen gewoonlijk verplicht relevante informatie en bescheiden over te leggen teneinde onder meer de gestelde waarde te bewijzen, hetgeen op het eerste gezicht voldoende lijkt om die moeilijkheid te verhelpen. Bovendien vormt richtlijn 77/799 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen<sup>24</sup> eveneens een geschikt middel om dergelijke moeilijkheden op te lossen. Het Hof was van oordeel dat de bevoegde autoriteiten van een lidstaat op grond van die richtlijn de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat steeds kunnen verzoeken, hun alle inlichtingen te verstrekken die voor hen van nut kunnen zijn om het juiste bedrag van de te betalen belasting te bepalen, overeenkomstig de door hen toe te passen wetgeving.<sup>25</sup>

23 — Zie in die zin arrest van 4 maart 2004, *Commissie/Frankrijk*, C-334/02, Jurispr. blz. I-2229, punt 29, en de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in die zaak, punten 29 en 30; arrest *Manninen*, aangehaald in voetnoot 16, punt 54, en arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Jurispr. blz. I-11753, punt 70.

24 — Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 (PB L 336, blz. 15), die herhaaldelijk is gewijzigd.

25 — Zie onder meer arrest van 15 mei 1997, *Futura Participations en Singer*, C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 41; arresten *Commissie/Frankrijk*, aangehaald in voetnoot 23, punt 31, en *Centro di Musicologia Stauffer*, aangehaald in voetnoot 16, punt 50; arresten van 22 maart 2007, *Talotta*, C-383/05, Jurispr. blz. I-2555, punt 29, en 5 juli 2007, *Commissie/België*, C-522/04, Jurispr. blz. I-501, punt 52.

55. Hieraan zij nog toegevoegd dat de Duitse regering niet heeft aangetoond dat de aan de orde zijnde bepalingen om dwingende redenen van algemeen belang noodzakelijk en passend zijn.

56. Uit een en ander volgt dat de door de Duitse regering aangevoerde argumenten ter rechtvaardiging van de aan de orde zijnde beperking niet overtuigend zijn.

#### **IV — Conclusie**

57. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de vraag van het Bundesfinanzhof als volgt te beantwoorden:

„In omstandigheden als die van de onderhavige zaak staat artikel 56, lid 1, van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (voorheen artikel 73 B, lid 1, EG-Verdrag) bij de toepassing van de successiebelasting in de weg aan een nationale wettelijke regeling op grond waarvan:

- (a) in een andere lidstaat gelegen voor de land- en bosbouw gebruikte goederen moeten worden gewaardeerd op de normale waarde (waarde in het economische verkeer), terwijl voor binnenlandse voor de land- en bosbouw gebruikte goederen een bijzondere waarderingsprocedure geldt die gemiddeld een uitkomst van slechts 10 % van de normale waarde oplevert, en
  
- (b) bij de verkrijging van binnenlandse voor de land- en bosbouw gebruikte goederen een bijzonder belastingvrij bedrag buiten de berekening blijft en de resterende waarde voor slechts 60 % in aanmerking wordt genomen.”