

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

15 september 2011 *

In zaak C-132/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven (België) bij beslissing van 12 februari 2010, ingekomen bij het Hof op 15 maart 2010, in de procedure

Olivier Halley,

Julie Halley,

Marie Halley

tegen

Belgische Staat,

* Procestaal: Nederlands.

wijst HET HOF (Tweede kamer),

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

advocaat-generaal: N. Jääskinen,
griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 januari 2011,

gelet op de opmerkingen van:

- O. Halley, J. Halley en M. Halley, vertegenwoordigd door A. Biesmans en R. Deblauwe, advocaten,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Jacobs en J.-C. Halleux als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal, P. van Nuffel en W. Roels als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 26 VWEU, 49 VWEU, 63 VWEU en 65 VWEU.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen O. Halley, J. Halley en M. Halley enerzijds en de Belgische Staat anderzijds over successierechten die verschuldigd zijn over aandelen op naam van een vennootschap waarvan de zetel van de werkelijke leiding niet in België is gelegen.

Toepasselijke bepalingen

Unieregeling

- 3 Artikel 1, lid 1, van richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag [artikel ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam] (PB L 178, blz. 5) luidt:

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

- 4 In de opsomming van kapitaalbewegingen bedoeld in artikel 1 van richtlijn 88/361 zijn in rubriek XI, met als titel „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, van bijlage I onder meer de nalatenschappen en legaten vermeld.

Nationale regeling

- 5 Artikel 1, 1°, van het Wetboek der successierechten, ingevoerd bij koninklijk besluit nr. 308 van 31 maart 1936 (*Belgisch Staatsblad* van 7 april 1936, blz. 2403), bekrachtigd bij wet van 4 mei 1936 (*Belgisch Staatsblad* van 7 mei 1936, blz. 3426; hierna: „W. Succ.”), bepaalt dat een recht van successie wordt gevestigd op de waarde, na aftrekking van de schulden, van al wat uit de nalatenschap van een erflater wordt verkregen door zijn erfgenamen.

- 6 Artikel 111 W. Succ. luidt:

„Om de te lage schatting vast te stellen van het geheel of van een gedeelte der zich binnen het [Koninkrijk België] bevindende erfgoederen die voor hun verkoopwaarde aangegeven worden, mag de ontvanger, onverminderd de andere bewijsmiddelen voorzien onder artikel 105, de schatting van bedoelde goederen vorderen; edoch wordt dit recht van schatting, ten aanzien van lichamelijke roerende goederen, enkel op zeeschepen en boten toegepast.”

- 7 Artikel 137, eerste alinea, 2°, W. Succ. bepaalt dat er verjaring is voor de eis „van de vordering tot schatting der goederen onderworpen aan dergelijke controle en van de rechten, interesten en boeten in geval van te lage waardering van bedoelde goederen, na twee jaar; van de rechten, interesten en boeten in geval van te lage waardering van niet aan schatting onderworpen goederen, na tien jaar; dit alles te rekenen van de dag van de indiening der aangifte”.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 8 Annick De Pinsun en Paul-Louis Halley, de ouders van verzoekers in het hoofdgeding, zijn gelijktijdig overleden op 6 december 2003. Hun woonplaats was gelegen te Tervuren (België) en er moest een aangifte van de nalatenschap worden ingediend te Leuven.
- 9 Op 16 augustus 2004 en 2005 hebben verzoekers in het hoofdgeding een voorschot op de successierechten van 16 miljoen EUR respectievelijk 4 miljoen EUR betaald.
- 10 Op 7 november 2005 hebben verzoekers in het hoofdgeding bij de belastingadministratie te Leuven een aangifte van de nalatenschap van hun vader en ook een aangifte van de nalatenschap van hun moeder ingediend.
- 11 Tot de nalatenschap van elke ouder behoorde de helft in onverdeeldheid van 2 172 600 aandelen op naam van de vennootschap Carrefour SA, met maatschappelijke zetel, ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, te Levallois-Perret (Frankrijk), en van 2 085 aandelen aan toonder van dezelfde vennootschap. Verzoekers in het hoofdgeding hebben de aandelen op naam gewaardeerd op 28,31 EUR per aandeel, dit is de beurswaarde op de datum van het overlijden van hun ouders, met een waardevermindering van 35 %.
- 12 Bij brief van 20 februari 2008 heeft het derde Ontvangkantoor van de Registratie te Leuven verzoekers in het hoofdgeding meegedeeld dat de Centrale Administratie te Brussel op 29 januari 2008 had beslist dat de aandelen dienden te worden gewaardeerd op 43,55 EUR per aandeel.

- 13 In hun bij de verwijzende rechter ingediende verzoekschrift stellen verzoekers in het hoofdgeding primair dat de vordering van de Belgische belastingadministratie tot vaststelling van een tekortschatting is verjaard. Subsidiair betwisten zij de door deze administratie in aanmerking genomen waarde van de aandelen op naam.
- 14 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat overeenkomstig artikel 111 juncto artikel 137, eerste alinea, 2°, W. Succ. de in artikel 111 van dit wetboek bedoelde schatting van de aandelen op naam mogelijk is voor zover het gaat om aandelen in een in België gelegen vennootschap. De aandelen bevinden zich in deze lidstaat wanneer de zetel van de werkelijke leiding van de vennootschap waarin deze aandelen worden aangehouden, in deze lidstaat is gelegen. De verjaringstermijn voor de schatting van de aandelen bedraagt in dat geval twee jaar. Voor aandelen in een vennootschap waarvan de zetel van de werkelijke leiding buiten het Belgische grondgebied is gelegen, is een dergelijke schatting daarentegen niet mogelijk en bedraagt de verjaringstermijn tien jaar.
- 15 Van oordeel dat in het hoofdgeding vragen betreffende de uitlegging van het recht van de Unie rijzen, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is artikel 137, eerste [alinea], 2°, van het Wetboek der successierechten, gelezen in samenhang met artikel 111 van het Wetboek der successierechten, bestaanbaar met de artikelen 26, 49, 63 en 65 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie doordat de verjaringstermijn voor de successierechten verschuldigd op aandelen op naam twee jaar bedraagt indien de zetel van de werkelijke leiding van de vennootschap zich in België bevindt, terwijl deze verjaringstermijn tien jaar bedraagt indien de zetel van de werkelijke leiding van de vennootschap zich niet in België bevindt?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

In het hoofdgeding aan de orde zijnde vrijheid

- 16 De vraag van de verwijzende rechter ziet op de artikelen 26 VWEU, 49 VWEU, 63 VWEU en 65 VWEU. In hun bij het Hof ingediende opmerkingen voeren de Belgische regering en de Europese Commissie aan dat alleen de laatste twee bepalingen, namelijk de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal, in het hoofdgeding van belang zijn.
- 17 Volgens ondertussen vaststaande rechtspraak dient voor het antwoord op de vraag of een nationale wettelijke regeling onder de ene of de andere vrijheid van verkeer valt, rekening te worden gehouden met het voorwerp van de wettelijke regeling in kwestie (arresten van 24 mei 2007, *Holböck*, C-157/05, Jurispr. blz. I-4051, punt 22, en 17 september 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Jurispr. blz. I-8591, punt 36).
- 18 In het hoofdgeding bestaat het voorwerp van de betrokken nationale wettelijke regeling erin de termijn te bepalen waarbinnen de schatting moet gebeuren van aandelen op naam in een vennootschap waarvan de zetel van de werkelijke leiding buiten het Belgische grondgebied is gelegen, die via een nalatenschap worden verkregen.
- 19 Volgens de rechtspraak van het Hof vallen successies waarbij één of meerdere personen de nalatenschap van een overledene verkrijgen, onder rubriek XI („Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”) van bijlage I bij richtlijn 88/361, en vormen zij kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU, tenzij alle bestanddelen binnen één lidstaat gelegen zijn (zie in die zin arrest van 11 september 2008, *Eckelkamp e.a.*, C-11/07,

Jurispr. blz. I-6845, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Een situatie als die in het hoofdgeding, waarin een in België woonachtige persoon aandelen bezit in een vennootschap waarvan de zetel van de werkelijke leiding in Frankrijk is gelegen, is evenwel geen zuiver nationale situatie.

- 20 Bijgevolg zijn de bepalingen van het VWEU inzake het vrije verkeer van kapitaal van toepassing in een zaak als die in het hoofdgeding.
- 21 Derhalve moet worden geconstateerd dat de verwijzende rechter met zijn vraag in wezen wenst te vernemen of artikel 63 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke inzake successierechten voor de schatting van aandelen op naam een andere verjaringstermijn geldt naargelang de zetel van de werkelijke leiding van de emitterende vennootschap waarvan de overledene aandeelhouder was, in of buiten deze lidstaat is gelegen.

Bestaan van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal

- 22 De maatregelen die ingevolge artikel 63, lid 1, VWEU verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, omvatten mede de maatregelen die niet-ingezetenen ervan kunnen doen afzien, in een lidstaat investeringen te doen of dergelijke investeringen aan te houden (zie in die zin arresten van 22 januari 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Jurispr. blz. I-299, punten 23 en 24, en 31 maart 2011, Schröder, C-450/09, Jurispr. blz. I-2497, punt 30).

- 23 Met betrekking tot de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat in deze regeling bij de vaststelling van de verjaringstermijn voor de schatting van aandelen op naam met het oog op heffing van successierechten een onderscheid wordt gemaakt naargelang van de ligging van de zetel van de werkelijke leiding van de emitterende vennootschap, aangezien de verjaringstermijn voor de schatting van aandelen die zijn uitgegeven door een vennootschap waarvan de zetel van de werkelijke leiding in België is gelegen, twee jaar bedraagt terwijl deze verjaringstermijn tien jaar bedraagt wanneer de aandelen zijn uitgegeven door een vennootschap waarvan deze zetel in een andere lidstaat is gelegen.
- 24 Toepassing van deze langere verjaringstermijn op erfgenamen die aandelen aanhouden in een vennootschap waarvan de zetel van de werkelijke leiding in een andere lidstaat dan het Koninkrijk België is gelegen, kan echter tot gevolg hebben dat Belgische ingezetenen ervan afzien te investeren of investeringen aan te houden in buiten deze lidstaat gelegen activa, aangezien hun erfgenamen langere tijd in onzekerheid over een mogelijke fiscale navordering zullen verkeren.
- 25 Een dergelijke nationale wettelijke regeling vormt dus een beperking van het vrije verkeer van kapitaal in de zin van artikel 63, lid 1, VWEU.

Rechtvaardiging van de beperking van het vrije verkeer van kapitaal

- 26 Ter rechtvaardiging van de beperking van het vrije verkeer van kapitaal voert de Belgische regering gronden aan die verband houden met de noodzaak om de doeltreffendheid van fiscale controles te waarborgen en de bestrijding van belastingfraude.

- 27 Volgens deze regering is het met het oog op de doeltreffendheid van de fiscale controles noodzakelijk dat een langere verjaringstermijn geldt voor de schatting van aandelen in vennootschappen die in een andere lidstaat dan het Koninkrijk België zijn gelegen, opdat inlichtingen met betrekking tot die aandelen kunnen worden verkregen.
- 28 Met het oog op de bestrijding van belastingfraude biedt deze termijn de Belgische belastingadministratie de mogelijkheid om bij ontdekking van tekortschatting van aandelen in in het buitenland gelegen vennootschappen een onderzoek in te stellen en een bijkomende aanslag op te leggen wanneer aan het licht komt dat deze aandelen voor een te laag bedrag in de belastingheffing waren betrokken.
- 29 Bovendien voert de Belgische regering aan dat een wettelijke regeling als die in het hoofdgeding noodzakelijk is ter compensatie van het ontbreken van effectieve mogelijkheden voor deze administratie om inlichtingen te verkrijgen over de tegoeden die in een andere lidstaat dan het Koninkrijk België worden aangehouden. Deze regering merkt op dat een lidstaat slechts een verzoek om inlichtingen op grond van artikel 2 van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15) kan indienen wanneer hij reeds voldoende aanknopingspunten heeft.
- 30 Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormen de bestrijding van belastingfraude alsmede de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen dwingende redenen van algemeen belang die een beperking van de uitoefening van de door het VWEU gegarandeerde vrijheden van verkeer kunnen rechtvaardigen (zie met name wat de bestrijding van fraude betreft arrest van 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 32, en wat de doeltreffendheid van fiscale controles betreft arrest van 27 januari 2009, Persche, C-318/07, Jurispr. blz. I-359, punt 52).

- 31 Een beperking van het vrije verkeer van kapitaal kan slechts op grond daarvan worden toegestaan wanneer zij geschikt is om het betrokken doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan noodzakelijk is voor het bereiken van dit doel (zie met name arrest van 28 oktober 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Jurispr. blz. I-10659, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 32 Zelfs gesteld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling geschikt is voor de verwezenlijking van de doelstellingen bestaande in de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen en de bestrijding van belastingfraude, zij gaat evenwel verder dan noodzakelijk is voor de verwezenlijking van deze doelstellingen.
- 33 Volgens de rechtspraak van het Hof betreffende de termijn voor een fiscale navordering ingeval spaartegoeden en/of inkomsten uit spaartegoeden voor de belastingautoriteiten zijn verzwegen, dient immers een onderscheid tussen twee gevallen te worden gemaakt: het eerste geval betreft de situatie waarin belastbare bestanddelen zijn verzwegen en de belastingautoriteiten geen aanwijzingen hebben om een onderzoek te kunnen instellen; het tweede geval betreft de situatie waarin de belastingautoriteiten wel over aanwijzingen over deze belastbare bestanddelen beschikken (arrest van 11 juni 2009, *X en Passenheim-van Schoot*, C-155/08 en C-157/08, Jurispr. blz. I-5093, punten 62 en 63).
- 34 In het hoofdgeding staat vast dat de betrokken aandelen op naam zijn opgegeven in de aangiften van de nalatenschap zodat de belastingautoriteiten van de betrokken lidstaat over aanwijzingen over deze aandelen beschikken. Bijgevolg gaat het bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling om het tweede geval waarvan sprake in het vorige punt.
- 35 Met betrekking tot dit tweede geval heeft het Hof in punt 74 van het reeds aangehaalde arrest *X en Passenheim-van Schoot* geoordeeld dat evenwel geen rechtvaardiging kan worden gevonden voor de toepassing door een lidstaat van een verlengde navorderingstermijn die niet specifiek ertoe strekt, de belastingautoriteiten van deze staat in staat te stellen op nuttige wijze gebruik te maken van regelingen voor wederzijdse

bijstand tussen lidstaten, en die in werking treedt zodra de betrokken belastbare bestanddelen in een andere lidstaat zijn ondergebracht.

- ³⁶ Wanneer de belastingautoriteiten van een lidstaat over aanwijzingen beschikken op basis waarvan zij zich tot de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten kunnen wenden, hetzij via de in richtlijn 77/799 neergelegde regeling voor wederzijdse bijstand hetzij via de regeling van bilaterale overeenkomsten, met het verzoek om mededeling van de inlichtingen die hun van nut zijn voor de juiste vaststelling van de belasting-schuld, is het loutere feit dat de betrokken belastbare bestanddelen in een andere lidstaat zijn ondergebracht, immers geen rechtvaardiging voor de algemene toepassing van een bijkomende navorderingstermijn die niet afhankelijk is van de tijd die noodzakelijkerwijs moet verlopen om op nuttige wijze gebruik te maken van deze regelingen voor wederzijdse bijstand (arrest X en Passenheim-van Schoot, reeds aangehaald, punt 75).
- ³⁷ Hoewel deze richtlijn niet van toepassing is op successierechten, blijkt in casu uit het aan het Hof overgelegde dossier dat niet uitgesloten lijkt dat de Belgische belastingadministratie, teneinde de waarde van de betrokken aandelen na te gaan, toch een beroep had kunnen doen op andere regelingen voor wederzijdse bijstand, zoals de Overeenkomst tussen België en Frankrijk, tot voorkoming van dubbele aanslag en tot regeling van sommige andere vraagstukken inzake belastingen op de erfenissen en registratierechten, ondertekend te Brussel op 20 januari 1959.
- ³⁸ Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, belet hoe dan ook niets de Belgische belastingautoriteiten, zo zij een onderzoek wensen in te stellen, om zich voor de waardering van beursgenoteerde aandelen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, te baseren op de koers van deze aandelen op de datum van het overlijden van de aandeelhouder, die in de pers of op internet wordt gepubliceerd. Zoals blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier, is het trouwens op deze

basis dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde aandelen door deze belastingautoriteiten uiteindelijk zijn gewaardeerd meer dan twee jaar na indiening van de aangiften van de nalatenschap.

39 Hieruit volgt dat toepassing van een termijn van tien jaar voor de waardering van aandelen in een vennootschap waarvan de zetel van de werkelijke leiding in een andere lidstaat dan het Koninkrijk België is gelegen, niet gerechtvaardigd is aangezien algemene toepassing van een dergelijke termijn geenszins afhankelijk is van de tijd die moet verstrijken opdat op nuttige wijze gebruik kan worden gemaakt van de regelingen voor wederzijdse bijstand of alternatieven die het mogelijk maken om een onderzoek naar de waarde van deze aandelen in te stellen.

40 Uit een en ander volgt dat op de prejudiciële vraag moet worden geantwoord dat artikel 63 VWEU aldus dient te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de wettelijke regeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke inzake successierechten een verjaringstermijn van tien jaar geldt voor de waardering van aandelen op naam in een vennootschap waarvan de overledene aandeelhouder was en waarvan de zetel van de werkelijke leiding in een andere lidstaat is gelegen, terwijl diezelfde termijn twee jaar bedraagt wanneer de zetel van de werkelijke leiding in eerstgenoemde lidstaat is gelegen.

Kosten

41 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 63 VWEU dient aldus te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de wettelijke regeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke inzake successierechten een verjaringstermijn van tien jaar geldt voor de waardering van aandelen op naam in een vennootschap waarvan de overledene aandeelhouder was en waarvan de zetel van de werkelijke leiding in een andere lidstaat is gelegen, terwijl diezelfde termijn twee jaar bedraagt wanneer de zetel van de werkelijke leiding in eerstgenoemde lidstaat is gelegen.

ondertekeningen