



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
J. KOKOTT
van 2 oktober 2014¹

Zaak C-133/13

**Staatssecretaris van Economische Zaken,
Staatssecretaris van Financiën
tegen
Q**

[verzoek van de Raad van State (Nederland) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving — Vrij verkeer van kapitaal (artikel 63, lid 1, VWEU) —
Nationale schenkbelasting — Fiscaal voordeel voor op het nationale grondgebied gelegen
,landgoederen’ — Behoud van nationaal natuurlijk en cultureel erfgoed — Doeltreffendheid van de
fiscale controles — Grensoverschrijdende bijstand in belastingzaken — Toepassingsgebied van de
richtlijnen 2010/24/EU en 2011/16/EU — Begrip ‚administratief onderzoek’ in de zin van artikel 5,
lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2010/24/EU en artikel 3, punt 7, van richtlijn 2011/16 — Grenzen van
de onderzoeksplicht”

I – Inleiding

1. De belasting die lidstaten heffen op een vermogensoverdracht door erfenis of schenking, kan zo hoog zijn dat de verkrijger een deel van het vermogen moet verkopen om de verschuldigde belasting te kunnen voldoen. Bij bepaalde vermogens deinzen de lidstaten echter terug voor deze gevolgen en verlenen zij voordelen om de versnippering van het overgedragen vermogen te voorkomen.

2. Dit is het geval in de onderhavige zaak, waarin het Koninkrijk der Nederlanden de eenheid van bepaalde onroerende zaken ook na een belastingplichtige overdracht wenst te bewaren. Behoort een onroerende zaak tot het „natuurschoon”, dan kan de belasting worden gehalveerd of helemaal niet meer verschuldigd zijn, op voorwaarde dat de nieuwe eigenaar het natuurschoon geruime tijd in stand houdt. Het Koninkrijk der Nederlanden bekommert zich echter alleen om zijn eigen natuurschoon. Wanneer een ingezetene een buitenlandse onroerende zaak overdraagt en daarbij schenkbelasting is verschuldigd, geniet hij geen fiscaal voordeel.

3. Het Hof zal in deze zaak moeten uitmaken of een dergelijke regeling verenigbaar is met de fundamentele vrijheden. Daarbij moet niet alleen worden nagegaan of een fiscale stimulans die enkel nationale doelstellingen nastreeft, toegelaten is. Wat dat betreft, bestaan er zekere parallellen met de aanhangige zaak C-87/13, waarin ik recent heb geconcludeerd.² In de onderhavige zaak zijn daarnaast

¹ — Oorspronkelijke taal: Duits.

² — Zie mijn conclusie in de zaak X (C-87/13, EU:C:2014:2164).

vragen aan de orde over de grenzen van de administratieve samenwerking tussen lidstaten indien ook buitenlandse onroerende zaken onder de stimuleringsregeling zouden vallen. Het fiscale voordeel veronderstelt immers langdurig toezicht op de blijvende instandhouding van het natuurschoon van de onroerende zaak.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

4. Het toepassingsgebied van richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen³ (hierna: „invorderingsrichtlijn 2010/24”) wordt in artikel 2, lid 1, daarvan omschreven als volgt:

„Deze richtlijn is van toepassing op schuldvorderingen die voortvloeien uit:

a) alle vormen van belastingen en rechten, geheven door [...] een lidstaat [...];

[...]”

5. Op grond van artikel 5, lid 1, van invorderingsrichtlijn 2010/24 is een „[v]erzoek om inlichtingen” mogelijk:

„Op verzoek van de verzoekende autoriteit verstrekt de aangezochte autoriteit alle inlichtingen die normaliter voor de verzoekende autoriteit van belang zijn ten behoeve van de invordering van haar schuldvorderingen als bedoeld in artikel 2.

Met het oog op die inlichtingenverstrekking laat de aangezochte autoriteit alle administratieve onderzoeken verrichten die noodzakelijk zijn om deze inlichtingen te verkrijgen.”

6. Naast invorderingsrichtlijn 2010/24 bestaat er op het gebied van grensoverschrijdende bijstand in belastingzaken ook nog richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG⁴ (hierna: „samenwerkingsrichtlijn 2011/16”). Artikel 1, lid 1, van die richtlijn, „Onderwerp”, bepaalt:

„Deze richtlijn legt de voorschriften en procedures vast voor de onderlinge samenwerking van de lidstaten met het oog op de uitwisseling van inlichtingen die naar verwachting van belang zijn voor de administratie en de handhaving van de nationale wetgeving van de lidstaten met betrekking tot de in artikel 2 bedoelde belastingen.”

7. Artikel 2 van samenwerkingsrichtlijn 2011/16 bepaalt het „Toepassingsgebied” ervan:

„1. Deze richtlijn is van toepassing op elke vorm van belastingen die door of namens een lidstaat [...] worden geheven.

3 — PB L 84, blz. 1.

4 — PB L 64, blz. 1, met rectificatie in PB L 142, blz. 15.

2. Onverminderd lid 1 is deze richtlijn niet van toepassing op de belasting over de toegevoegde waarde en op de douanerechten, noch op de accijnzen, die vallen onder andere uniale wetgeving inzake administratieve samenwerking tussen de lidstaten. Deze richtlijn is evenmin van toepassing op de verplichte socialezekerheidsbijdragen [...].

[...]"

8. Grensoverschrijdende bijstand is mogelijk op basis van artikel 5 van samenwerkingsrichtlijn 2011/16:

„Op verzoek van de verzoekende autoriteit, deelt de aangezochte autoriteit alle in artikel 1, lid 1, bedoelde inlichtingen die deze in haar bezit heeft of naar aanleiding van een administratief onderzoek verkrijgt, aan de verzoekende autoriteit mee.”

9. Artikel 3, punt 7, van samenwerkingsrichtlijn 2011/16 bepaalt dat in deze richtlijn onder „administratief onderzoek” wordt verstaan „alle door de lidstaten bij het vervullen van hun taken verrichte controles, onderzoeken en acties ter waarborging van de juiste toepassing van de belastingwetgeving”.

B – *Nationaal recht*

10. In Nederland wordt krachtens artikel 1, lid 1, punt 2, van de Successiewet 1956 schenkbelasting geheven „over de waarde van al wat krachtens schenking wordt verkregen van iemand die ten tijde van de schenking in Nederland woonde”.

11. Artikel 7, lid 1, eerste volzin, van de Natuurschoonwet 1928 kent het volgende fiscale voordeel toe:

„Indien tot een verkrijging in de zin van de Successiewet 1956 een onroerende zaak behoort, die is aangemerkt als een landgoed, vindt [...] geen invordering plaats van het verschil tussen de volgens de aanslag verschuldigde schenkbelasting onderscheidenlijk erfbelasting en de belasting, welke verschuldigd zou zijn, indien de onroerende zaak wordt gesteld op de helft van de waarde in het economische verkeer, welke op het tijdstip van de verkrijging aan de zaak zou moeten worden toegekend, ingeval daarop de last rustte om het gedurende een tijdvak van 25 jaren als zodanig in stand te houden en geen opgaand hout te vellen, dan volgens de regels van normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is.”

12. Krachtens de tweede volzin van deze bepaling wordt de in de eerste volzin bedoelde waarde in het economische verkeer op nihil gesteld voor zover het landgoed voor het publiek is opengesteld. In dat geval wordt dus geen schenkbelasting ingevorderd.

13. Artikel 1, lid 1, sub a, van de Natuurschoonwet 1928 definieert een „landgoed” als „een in Nederland gelegen, geheel of gedeeltelijk met natuurterreinen, bossen of andere houtopstanden bezette onroerende zaak – daaronder begrepen die waarop een buitenplaats of andere, bij het karakter van het landgoed passende, opstallen voorkomen – voor zover het blijven voortbestaan van die onroerende zaak in zijn karakteristieke verschijningsvorm voor het behoud van het natuurschoon wenselijk is”.

14. Artikel 1, lid 2, van de Natuurschoonwet 1928 bepaalt dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld inzake de voorwaarden waaraan een onroerende zaak moet voldoen om te kunnen worden aangemerkt als een landgoed. Volgens artikel 2, lid 1, van deze algemene maatregel van bestuur (Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928) moet aan vier voorwaarden worden voldaan: de oppervlakte van de onroerende zaak moet minstens 5 ha bedragen; terreinen en wateren behorende tot de onroerende zaak moeten een aaneengesloten gebied vormen; de oppervlakte van de

onroerende zaak moet voor ten minste 30 % bezet zijn met houtopstanden of natuurterreinen, en het soort gebruik dat van de onroerende zaak wordt gemaakt, mag geen inbreuk maken op het natuurschoon. Artikel 1, punt 1, van het besluit definieert onder andere de beschermenswaardige houtopstanden en andere natuurterreinen meer in detail.

15. Een eigenaar kan krachtens artikel 2 van de Natuurschoonwet 1928 de bevoegde ministers verzoeken om zijn onroerende zaak als landgoed aan te wijzen.

III – Hoofdgeding

16. Het hoofdgeding heeft betrekking op het verzoek van Q om een in Engeland gelegen onroerende zaak waarvan zij eigenaar is, aan te wijzen als landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928. Zij heeft hierom verzocht omdat zij voornemens is de onroerende zaak te schenken aan haar zoon, die in het Verenigd Koninkrijk woont. Aangezien Q echter in Nederland woont, wordt over deze schenking Nederlandse schenkbelasting geheven.

17. De Nederlandse overheid heeft het verzoek afgewezen op de enkele grond dat de onroerende zaak niet in Nederland ligt, zoals vereist in artikel 1, lid 1, sub a, van de Natuurschoonwet 1928. Q heeft dit besluit aangevochten.

IV – Procesverloop voor het Hof

18. De Raad van State, die zich thans over het geschil moet uitspreken, heeft het Hof overeenkomstig artikel 267 VWEU op 13 maart 2013 verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Vormt het belang van behoud van nationaal natuurschoon en cultuurhistorisch erfgoed, zoals aan de orde in de Natuurschoonwet 1928, een dwingende reden van algemeen belang, die een regeling rechtvaardigt, waarin de toepassing van een vrijstelling van schenkbelasting (invorderingsfaciliteit) wordt beperkt tot in Nederland gelegen landgoederen?
- 2)
 - a) Kunnen de autoriteiten van een lidstaat, in het kader van het onderzoek of een in een andere lidstaat gelegen onroerende zaak kan worden aangewezen als landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928, voor bijstand van autoriteiten van de lidstaat waarin de onroerende zaak is gelegen, een beroep doen op [invorderingsrichtlijn 2010/24], wanneer de aanwijzing als landgoed op grond van die wet tot gevolg heeft dat een vrijstelling wordt verleend van de invordering van de schenkbelasting die op het moment van schenking van die onroerende zaak verschuldigd zal zijn?
 - b) Indien vraag 2a) bevestigend moet worden beantwoord, moet het begrip ‚administratief onderzoek’ in artikel 3, zevende lid, van [samenwerkingsrichtlijn 2011/16] zo worden uitgelegd dat hieronder tevens een onderzoek ter plaatse kan worden begrepen?
 - c) Indien vraag 2b) bevestigend moet worden beantwoord, kan voor de invulling van het begrip ‚administratieve onderzoeken’ in artikel 5, eerste lid, van [invorderingsrichtlijn 2010/24] worden aangesloten bij de definitie van het begrip ‚administratief onderzoek’ in artikel 3, zevende lid, van [samenwerkingsrichtlijn 2011/16]?
- 3) Indien vraag 2a), vraag 2b) of vraag 2c) ontkennend moet worden beantwoord, dient het beginsel van loyale samenwerking, zoals neergelegd in artikel 4, derde lid, van het VEU, in samenhang beschouwd met artikel 167, tweede lid, van het VWEU, aldus te worden uitgelegd dat het met zich brengt dat, wanneer een lidstaat een andere lidstaat verzoekt om medewerking te verlenen bij het onderzoek of een in die andere lidstaat gelegen onroerende zaak kan worden aangewezen

als landgoed in de zin van een wet die behoud en bescherming van nationaal natuurschoon en cultuurhistorisch erfgoed tot doel heeft, de verzochte lidstaat gehouden is deze medewerking te verlenen?

- 4) Kan een beperking van het vrij verkeer van kapitaal worden gerechtvaardigd door een beroep op de noodzaak van het waarborgen van doeltreffende fiscale controles, indien de doeltreffendheid van deze controles enkel in gevaar lijkt te kunnen worden gebracht door de omstandigheid dat nationale autoriteiten gedurende het tijdvak van 25 jaren als bedoeld in artikel 7, eerste lid, van de Natuurschoonwet 1928 naar een andere lidstaat moeten reizen om daar de noodzakelijke controles te verrichten?"

19. De onderhavige zaak was aanvankelijk voor de behandeling en voor het arrest gevoegd met zaak C-87/13. In juli 2013 zijn met betrekking tot de gevoegde zaken schriftelijke opmerkingen ingediend door Q, X (partij in het hoofdgeding in zaak C-87/13), de Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk Spanje, de Franse Republiek, de Italiaanse Republiek, het Koninkrijk der Nederlanden, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de Europese Commissie. Daarna is de voeging van de zaken weer ongedaan gemaakt.

20. Q, de Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk Spanje, het Koninkrijk der Nederlanden en de Commissie zijn gehoord ter terechtzitting van 21 mei 2014.

V – Juridische beoordeling

21. Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een fiscale stimuleringsregeling zoals die in het hoofdgeding, verenigbaar is met de vrijheid van kapitaalverkeer van artikel 63, lid 1, VWEU. In het kader van de toetsing of deze fundamentele vrijheid is geschonden, kunnen ook de vragen van de verwijzende rechter over de uitlegging van de richtlijnen inzake samenwerking van de belastingdiensten van de lidstaten worden beantwoord.

A – *Beperking*

22. Een fiscaal voordeel in het kader van de schenkbelasting zoals dat in casu, beperkt de vrijheid van kapitaalverkeer van artikel 63, lid 1, VWEU.

23. In de eerste plaats gelden de Verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer ook voor de fiscale behandeling van schenkingen, voor zover de wezenlijke bestanddelen van de betrokken transactie niet allemaal binnen één lidstaat zijn gelegen.⁵ Aan deze voorwaarde is in casu voldaan, aangezien de onroerende zaak die het voorwerp vormt van de voorgenomen schenking, niet in Nederland, maar in een andere lidstaat ligt.

24. In de tweede plaats is sprake van een beperking van het vrije kapitaalverkeer indien de schenking van een in het buitenland gelegen onroerende zaak zwaarder wordt belast dan de schenking van een op het nationale grondgebied gelegen zaak. Het Hof heeft in die zin geoordeeld in het geval van overdracht door nalatenschap⁶, en deze rechtspraak kan ook worden toegepast op een schenking onder levenden⁷. In casu wordt Q's onroerende zaak niet als „landgoed” aangemerkt, en dus uitgesloten van het fiscale voordeel bij de schenkbelasting, op de enkele grond dat de zaak niet in Nederland is gelegen.

5 — Arrest Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, punt 20).

6 — Zie arrest Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punt 35).

7 — Zie in die zin arrest Mattner (EU:C:2010:216, punten 25 en 26).

25. Volgens vaste rechtspraak is een dergelijke beperking – ondanks de in artikel 65, lid 1, sub a, VWEU neergelegde uitzonderingsbepaling voor het nationale belastingrecht – slechts verenigbaar met het vrije kapitaalverkeer, indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn (zie hieronder, onder B) of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie verder, onder C).⁸

B – Objectieve vergelijkbaarheid van de situaties

26. Om te beginnen rijst de vraag of de situatie van een belastingplichtige die een in Nederland gelegen „landgoed” schenkt waarover schenkbelasting wordt geheven, objectief vergelijkbaar is met de situatie van een belastingplichtige die, onderworpen aan schenkbelasting, een onroerende zaak schenkt die in een andere lidstaat is gelegen, maar voor het overige alle voorwaarden vervult om als „landgoed” te worden aangemerkt.

27. Volgens vaste rechtspraak moet de objectieve vergelijkbaarheid van situaties worden onderzocht op basis van het door de betrokken regeling nagestreefde doel.⁹ Blijkens de verwijzingsbeslissing strekt de betrokken fiscale stimuleringsregeling tot behoud van zowel het nationaal natuurschoon als het cultuurhistorisch erfgoed in Nederland.

28. Uit dit zuiver nationale doel volgt echter niet dat de situaties die in casu moeten worden vergeleken niet objectief vergelijkbaar zijn. Zoals ik immers reeds elders heb uiteengezet, mag voor de toetsing van de objectieve vergelijkbaarheid het doel van een nationale fiscale stimuleringsregeling niet louter nationaal worden gedefinieerd.¹⁰

29. De bedoelde situaties zijn derhalve objectief vergelijkbaar indien de in een andere lidstaat gelegen onroerende zaak voldoet aan alle voorwaarden van de Nederlandse regeling voor erkenning als natuurschoon en cultuurhistorisch erfgoed, met uitzondering van de vereiste ligging in Nederland. Dit is in casu het geval, aangezien de erkenning aan Q is geweigerd op de enkele grond dat haar onroerende zaak niet op het nationale grondgebied is gelegen.

C – Rechtvaardiging

30. Dan moet nog worden onderzocht of een fiscale stimuleringsregeling zoals de Nederlandse door een dwingende reden van algemeen belang wordt gerechtvaardigd.

1. Behoud van het nationaal natuurlijk en cultureel erfgoed

31. In het kader van de procedure is aangevoerd dat het behoud van het nationaal natuurlijk en cultureel erfgoed een dergelijke rechtvaardigingsgrond vormt.

⁸ — Zie bijvoorbeeld arrest Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁹ — Zie bijvoorbeeld arresten X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 22) en SCA Group Holding e.a. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 28).

¹⁰ — Zie mijn conclusie in de zaak X (EU:C:2014:2164, punt 31).

32. Het lijkt geen twijfel dat het Koninkrijk der Nederlanden zijn natuurlijk en cultureel erfgoed mag ondersteunen. Dit doel wordt echter ook verwezenlijkt wanneer het fiscale voordeel wordt uitgebreid tot buitenlandse onroerende zaken. Het Koninkrijk der Nederlanden kan zich tegen deze uitbreiding van de fiscale stimulans niet verzetten met het argument dat zij in lagere belastinginkomsten zou resulteren. Volgens vaste rechtspraak behoort de noodzaak om derving van belastinginkomsten te voorkomen, immers niet tot de dwingende redenen van algemeen belang die een beperking van een bij het Verdrag ingevoerde vrijheid kunnen rechtvaardigen.¹¹

33. De Nederlandse regeling is dus alleen gerechtvaardigd indien de lidstaten in een geval als het onderhavige de toekenning van fiscale voordelen mogen *beperken* tot op het nationale grondgebied gelegen onroerende zaken.

a) Grenzen aan de bepaling van de doelstelling van een stimulans

34. In de rechtspraak is nog niet verduidelijkt onder welke voorwaarden lidstaten zich in het kader van een fiscale stimulans op een louter nationale doelstelling mogen beroepen.

35. Het Hof heeft zich weliswaar in een aantal arresten reeds uitgesproken over belastingregelingen van de lidstaten waarbij de fiscale stimulans enkel betrekking had op binnenlandse activiteiten of voorwerpen. In de meeste van deze zaken was het doel *achter* die regeling echter niet louter nationaal. Het Hof heeft in deze zaken geoordeeld dat de fiscale stimulans niet nationaal mocht worden beperkt, aangezien het met de stimulans beoogde doel evenzeer met buitenlandse hulp kon worden verwezenlijkt. In het arrest Petersen bijvoorbeeld vroeg het Hof zich af waarom enkel binnenlandse ondernemingen het Duitse ontwikkelingsbeleid zouden bevorderen.¹² In het arrest betreffende de Duitse eigenwoningssubsidie wordt volgens het Hof het doel om te voldoen aan de vraag naar woningen, evengoed bereikt wanneer ook de verwerving van een buitenlandse woning voor eigen gebruik wordt gestimuleerd.¹³ In het arrest Persche was het Hof van oordeel dat een lidstaat de aftrek van giften aan buitenlandse inrichtingen niet mag weigeren wanneer deze inrichtingen dezelfde doelstellingen nastreven als binnenlandse.¹⁴

36. In casu is het doel van de fiscale stimulans het behoud van het nationaal natuurlijk en cultureel erfgoed. Een fiscaal voordeel voor buitenlandse onroerende zaken dient dit doel niet, aangezien daarmee het cultureel en natuurlijk erfgoed van een andere lidstaat wordt ondersteund. Het Hof moet in de onderhavige zaak dus oordelen of het duidelijk louter nationale doel achter het fiscale voordeel een rechtvaardigingsgrond kan vormen.

37. In dit verband is reeds meermaals geoordeeld dat de lidstaten in beginsel zelf kunnen beslissen welke algemene belangen zij via fiscale maatregelen willen bevorderen.¹⁵

38. Voorts heeft het Hof erkend dat een stimulerende maatregel van een lidstaat in beginsel een nationaal georiënteerd doel kan hebben, voor zover het gesteunde gebied niet is geharmoniseerd door het Unierecht.¹⁶ Volgens vaste rechtspraak kan ook de wens van een lidstaat om te verzekeren dat er een band bestaat tussen de samenleving van die lidstaat en de ontvanger van de stimulans, worden aangemerkt als een objectieve overweging van algemeen belang.¹⁷ Daarmee wordt ook erkend dat de

11 — Arrest Commissie/Oostenrijk (C-10/10, EU:C:2011:399, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12 — Arrest Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punt 61).

13 — Zie arrest Commissie/Duitsland (C-152/05, EU:C:2008:17, punt 28).

14 — Zie arrest Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punten 47-49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

15 — Zie arresten Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, punt 39), Persche (EU:C:2009:33, punt 48) en Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, punt 30).

16 — Zie in die zin arrest Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, punt 94).

17 — Zie onder meer arresten Tas-Hagen en Tas (C-192/05, EU:C:2006:676, punt 34), Gottwald (C-103/08, EU:C:2009:597, punt 32) en Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

uitbreiding van de kring van ontvangers kan leiden tot een onredelijke last voor de lidstaat die het voordeel toekent en dus het algemene niveau van de steun zou kunnen beïnvloeden.¹⁸ Dezelfde slotsom dringt zich op wanneer de stimulans niet ziet op een bepaalde persoon met een band met de samenleving van de lidstaat, maar op een materieel onderdeel van deze samenleving, zoals in de onderhavige zaak het nationaal natuurlijk en cultureel erfgoed. Dienaangaande is het niet relevant dat de lidstaat de steun onmiddellijk uitbetaalt, dan wel toekent door middel van een fiscaal voordeel – en dus een derving van belastinginkomsten – zoals in casu.

39. De vrijheid van de lidstaten bij het bepalen van het doel van de stimulans is volgens het Unierecht evenwel niet onbegrensd, zoals ik reeds in zaak C-87/13¹⁹ heb opgemerkt. Het doel zou immers kennelijk protectionistisch kunnen zijn – bijvoorbeeld een fiscale stimulans die enkel de eigen ingezetenen wil begunstigen – en zo schade kunnen toebrengen aan de interne markt.

40. Tegen deze achtergrond moet een onderscheid worden gemaakt tussen de nationale doelstellingen van een stimulans die verenigbaar zijn met het Unierecht en die welke dat niet zijn. Het Hof heeft dienaangaande in het arrest Tankrederij I een eerste aanzet gegeven, door een onderscheid te maken naargelang de stimulans samenhangt met een „maatschappelijk doel” of niet.²⁰ In het arrest Laboratoires Fournier heeft het Hof voorts een louter nationaal doel van een stimuleringsregeling niet aanvaard omdat het lijnrecht indruiste tegen de in het Verdrag neergelegde doelstellingen van het betreffende communautaire beleid.²¹

41. Volgens mij moet dus per geval een afweging worden gemaakt tussen het nationaal georiënteerde doel dat een lidstaat nastreeft met een fiscale stimuleringsregeling en de gevolgen voor de in de Verdragen neergelegde doelstellingen van de Unie, en in het bijzonder voor de fundamentele vrijheid die wordt beperkt. Dit geldt in elk geval wanneer de door de lidstaat nagestreefde doelstelling minstens in haar algemene vorm ook een doelstelling van de Unie is. Voor zover daarbij de fundamentele vrijheid niet onevenredig wordt beperkt, krijgt de lidstaat zo de mogelijkheid om met de middelen waarover hij beschikt een doel te bevorderen dat verband houdt met zijn samenleving, waaruit ook de voor de bevordering gebruikte middelen voortkomen. Daarnaast wordt het gevaar ingeperkt dat een lidstaat zijn middelen niet aanwendt om een doelstelling van de Unie te bevorderen omdat het Unierecht enkel een Uniebrede bevordering toestaat.

b) Inhoud van het doel van de stimulans

42. Het resultaat van een dergelijke afweging ligt soms voor de hand, namelijk wanneer het door de lidstaat nagestreefde doel in de Verdragen wordt erkend als een nationaal doel, zoals het geval is bij het behoud van het nationaal cultureel erfgoed. In het kader van zaak C-87/13 heb ik dan ook reeds opgemerkt dat het behoud van het nationaal cultureel erfgoed een dwingende reden van algemeen belang is die een beperking van de vrijheid van vestiging kan rechtvaardigen.²² Ik zie niet waarom dit voor een beperking van het vrije kapitaalverkeer zoals in casu, anders zou zijn. Voor zover het fiscale voordeel in de onderhavige zaak strekt tot behoud van het nationaal cultureel erfgoed, is het gerechtvaardigd.

18 — Zie arrest Thiele Meneses (EU:C:2013:683, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 — Zie mijn conclusie in de zaak X (EU:C:2014:2164, punt 43).

20 — Zie arrest Tankrederij I (EU:C:2010:827, punten 30-33).

21 — Zie arrest Laboratoires Fournier (C-39/04, EU:C:2005:161, punt 23).

22 — Zie mijn conclusie in de zaak X (EU:C:2014:2164, punten 35-46).

43. Hetzelfde geldt voor het behoud van natuurlijk erfgoed dat tot het cultureel erfgoed behoort omdat het bij een gebouw hoort of een bouwwerk vormt. Dit is het geval wanneer gebouwen die deel uitmaken van het nationaal cultureel erfgoed een geheel vormen met de omliggende natuur of wanneer vormgegeven natuur – bijvoorbeeld een barokke tuin – als een bouwwerk kan worden aangemerkt.

44. De vraag rijst echter of het behoud van het nationaal natuurlijk erfgoed ook in andere gevallen een beperking van het vrije kapitaalverkeer kan rechtvaardigen, bijvoorbeeld wanneer aan het primaire voorwerp van bescherming van de regeling van artikel 1, lid 1, sub a, van de Natuurschoonwet 1928 – een „geheel of gedeeltelijk met natuurterreinen, bossen of andere houtopstanden bezette onroerende zaak” – een fiscaal voordeel wordt toegekend zonder dat de betrokken onroerende zaak ook nationaal cultureel erfgoed herbergt. Anders dan bij cultureel erfgoed bevat het Verdrag geen aanwijzingen dat ook natuurlijk erfgoed in zijn nationale vorm moet worden beschermd.

45. Verscheidene partijen hebben echter terecht gewezen op de vaste rechtspraak van het Hof waarin milieubescherming algemeen als rechtvaardigingsgrond wordt erkend.²³ Hoewel deze rechtspraak tot dusver voornamelijk betrekking had op de bescherming van het milieu tegen verontreiniging en op de zuinige omgang met natuurlijke hulpbronnen, bepaalt artikel 191, lid 1, eerste streepje, VWEU in het algemeen dat het behoud en de bescherming van het milieu een doelstelling van de Unie vormt. Daaronder valt ook de bescherming van het natuurlijk erfgoed²⁴, dat ook is gediend met de instandhouding van bestaande aaneengesloten natuurgebieden. Het fiscale voordeel in het hoofdgeding voorkomt de versnippering van bepaalde natuurgebieden, doordat het de fiscale druk verlaagt voor overdrachten door nalatenschap of schenking met verplichtingen inzake natuurbescherming, en zo ook een gedeeltelijke verkoop, die het voortbestaan van een natuurgebied in het gedrang kan brengen, minder waarschijnlijk maakt.

46. De litigieuze regeling streeft dus ook wat betreft het behoud van het natuurlijk erfgoed een doelstelling na die door de Verdragen wordt erkend, zij het in algemene vorm.

c) Mate waarin de werking van de interne markt wordt belemmerd

47. Of een lidstaat echter een door de Verdragen slechts in algemene vorm nagestreefde doelstelling – zoals in casu het behoud van natuurlijk erfgoed – ook als een louter nationaal doel mag nastreven, hangt in het bijzonder af van de mate waarin de werking van de interne markt, hier meer bepaald het vrije kapitaalverkeer, wordt belemmerd. In de onderhavige zaak lijkt deze belemmering mij evenwel niet ernstig genoeg om een fiscale stimulans van een lidstaat die enkel geldt voor het nationaal natuurlijk erfgoed, te verbieden.

48. Om te beginnen bepaalt artikel 65, lid 1, sub a, VWEU dat belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot de plaats waar hun kapitaal is belegd, in beginsel ook verschillend kunnen worden behandeld. Hoewel deze uitzondering door lid 3 van deze bepaling, en in het bijzonder door de rechtspraak²⁵, sterk wordt afgezwakt, kan daaruit toch worden afgeleid dat het vrije kapitaalverkeer bij de afweging ervan met een door een lidstaat nagestreefde stimuleringsdoelstelling minder gewicht toekomt dan de andere fundamentele vrijheden.

23 — Zie arresten ADBHU (240/83, EU:C:1985:59, punt 13), Commissie/Denemarken (302/86, EU:C:1988:421, punt 9), Commissie/België (C-2/90, EU:C:1992:310, punt 32), Commissie/Duitsland (C-463/01, EU:C:2004:797, punt 75), Commissie/Oostenrijk (C-320/03, EU:C:2005:684, punt 70), Commissie/Oostenrijk (C-524/07, EU:C:2008:717, punt 57) en Mickelsson en Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, punt 32).

24 — Zie de vierde overweging van de considerans van richtlijn 92/43/EEG van de Raad van 21 mei 1992 inzake de instandhouding van de natuurlijke habitats en de wilde flora en fauna (PB L 206, blz. 7) en arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-6/04, EU:C:2005:626, punt 25).

25 — Zie bijvoorbeeld arrest Commissie/Duitsland (C-211/13, EU:C:2014:2148, punten 45-47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49. Voorts is het voorwerp van het fiscale voordeel in het hoofdgeding een onroerende zaak. De fiscale stimulans strekt ertoe de toestand van die zaak te beïnvloeden. Een in het buitenland gelegen onroerende zaak valt echter in beginsel onder de bevoegdheid van de lidstaat op het grondgebied waarvan zij is gelegen. Indien in de onderhavige zaak het Nederlandse fiscale voordeel zou worden toegekend aan een onroerende zaak in Engeland, dan zou een conflict met de doelstellingen van het natuurbeschermingsbeleid van het Verenigd Koninkrijk kunnen ontstaan. Een fiscaal voordeel dat gepaard gaat met bepaalde verplichtingen kan immers gevolgen hebben die vergelijkbaar zijn met die van verplichtingen en verbodsbepalingen die een lidstaat vaststelt. Dergelijke bevoegdheden heeft het Koninkrijk der Nederlanden echter niet ten aanzien van een in het Verenigd Koninkrijk gelegen onroerende zaak.

50. De Commissie heeft dienaangaande – samengevat – aangevoerd dat het Koninkrijk der Nederlanden reeds door de belasting van de overdracht van een in het buitenland gelegen onroerende zaak zijn territoriale bevoegdheid overschrijdt en bijgevolg ook het fiscale voordeel los van territoriale bevoegdheid moet worden toegekend. Daar ben ik het niet mee eens. Een lidstaat richt zich met de belasting van de vermogensoverdracht van een ingezetene enkel op diens financiële draagkracht ten aanzien van de samenleving waarin hij leeft, en overschrijdt zijn territoriale bevoegdheid nog niet wanneer die financiële draagkracht van de ingezetene zich ook uit in grondbezit in het buitenland.

51. Tot slot lijken mij in casu de gevolgen voor het vrije kapitaalverkeer zeer beperkt. De interne markt wordt hier belemmerd in die zin dat het voor ingezetenen minder interessant is hun kapitaal te beleggen in buitenlandse onroerende zaken, omdat enkel aan op het nationale grondgebied gelegen onroerende zaken een stimulans wordt toegekend. In de eerste plaats betreft deze stimulans echter slechts een relatief gering aantal onroerende zaken, namelijk die welke de voorwaarden vervullen om als „landgoed” te worden aangemerkt. In de tweede plaats is binnen het geheel van overwegingen die een belegger in het kader van een investering in een onroerende zaak maakt, de hoogte van een schenkbelasting die mogelijk ooit ontstaat, waarschijnlijk meestal slechts van ondergeschikt belang.

d) Conclusie

52. De betrokken beperking van het vrije kapitaalverkeer door het fiscale voordeel in het kader van de schenkbelasting, kan dus worden gerechtvaardigd door de doelstelling van die regeling om het nationaal natuurlijk erfgoed te behouden, en door de doelstelling het nationaal cultureel erfgoed te behouden.

2. Doeltreffendheid van de fiscale controles

53. Nu zal ik nagaan of de betrokken beperking ook kan worden gerechtvaardigd door de behoeften van de fiscale controles, wat in het bijzonder het voorwerp van de vierde prejudiciële vraag is. Maar ook de tweede vraag, sub a, b en c, en de derde vraag, die betrekking hebben op de mogelijkheden inzake grensoverschrijdende bijstand, zijn in dit verband gesteld. In wezen gaat het om de vraag of het overheidstoezicht op de naleving van de met het betrokken fiscale voordeel verbonden voorwaarden voldoende kan worden gewaarborgd in het geval van een buitenlandse onroerende zaak.

54. Volgens vaste rechtspraak kunnen de fundamentele vrijheden worden beperkt om redenen van de „doeltreffendheid van de fiscale controles”.²⁶ Een lidstaat moet immers in beginsel in staat zijn de belastingschuld van een belastingplichtige juist vast te stellen.²⁷ Dit kan problematisch zijn wanneer daartoe feiten in een andere lidstaat moeten worden vastgesteld.

26 — Zie bijvoorbeeld arresten Rewe („Cassis de Dijon”, 120/78, EU:C:1979:42, punt 8), A (C-101/05, EU:C:2007:804, punt 55) en Strojírny Prostějov en ACO Industries Tábor (C-53/13 en C-80/13, EU:C:2014:2011, punt 55).

27 — Zie in die zin arresten Futura Participations en Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, punt 31), Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punt 35) en SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punt 44).

55. Volgens eveneens vaste rechtspraak kan deze rechtvaardigingsgrond echter geen toepassing vinden wanneer een lidstaat door middel van bijstand van andere lidstaten²⁸ of aan de hand van informatie en bewijs van de belastingplichtige²⁹ de noodzakelijke controles in het buitenland kan verrichten. Daarbij kan een lidstaat evenmin aanvoeren dat de controle in een andere lidstaat moeilijker kan worden verricht dan in eigen land.³⁰ Enkel wanneer de genoemde bronnen van informatie voor de controle van feiten in het buitenland ontoereikend zijn, kan een lidstaat zich op de rechtvaardigingsgrond van de „doeltreffendheid van de fiscale controles” beroepen.³¹

56. Blijkens de verwijzingsbeslissing is een onderzoek ter plaatse vereist voor de administratieve beslissing of een onroerende zaak voldoet aan de voorwaarden om als „landgoed” in de zin van artikel 1, lid 1, sub a, van de Natuurschoonwet 1928 te worden aangemerkt. Dit geldt eveneens voor het verdere toezicht of de onroerende zaak gedurende 25 jaar de voorwaarden voor het fiscale voordeel blijft vervullen.

57. Bijgevolg kan de fiscale controle in casu niet worden verricht aan de hand van informatieverstrekking door de belastingplichtige zelf. De vraag rijst echter of de vereiste controle op de plaats van de onroerende zaak, door middel van de bijstand van de autoriteiten van andere lidstaten kan worden verricht.

a) Toepasselijke richtlijn

58. Tegen deze achtergrond wenst de verwijzende rechter om te beginnen met zijn tweede vraag, sub a, te vernemen of de Nederlandse autoriteiten een beroep kunnen doen op invorderingsrichtlijn 2010/24 voor bijstand van de autoriteiten van de lidstaat waarin de onroerende zaak is gelegen.

59. Voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde beslissing of een onroerende zaak voldoet aan de voorwaarden om te worden aangemerkt als „landgoed” in de zin van artikel 1, lid 1, sub a, van de Natuurschoonwet 1928, kan echter geen beroep worden gedaan op invorderingsrichtlijn 2010/24 voor bijstand. Blijkens artikel 2, lid 1, van deze richtlijn geldt zij immers enkel voor reeds ontstane schuldvorderingen. In casu bestaat echter nog geen schuldvordering uit schenkbelasting.

60. De Nederlandse autoriteiten kunnen voor bijstand echter in beginsel terugvallen op samenwerkingsrichtlijn 2011/16.

61. Deze richtlijn is volgens artikel 2, lid 1, ervan van toepassing op elke vorm van belastingen. Schenkbelasting behoort niet tot de belastingen die artikel 2, lid 2, uitzondert van het toepassingsgebied van de richtlijn.

62. Ik ben het niet eens met de stelling van de Bondsrepubliek Duitsland dat samenwerkingsrichtlijn 2011/16 niet van toepassing is op administratieve procedures die aan de belasting voorafgaan. De litigieuze vaststelling in het hoofdgeding of een onroerende zaak kan worden aangemerkt als landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928, betreft weliswaar kennelijk een algemene administratieve handeling waaruit verschillende rechtsgevolgen voortvloeien, maar blijkens de verwijzingsbeslissing heeft de vaststelling ook tot gevolg dat in het geval van een schenking een voordeel bij de schenkbelasting wordt toegekend. Samenwerkingsrichtlijn 2011/16 heeft krachtens artikel 1, lid 1,

28 — Zie onder meer arresten *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, punt 18), *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (EU:C:2006:568, punt 50) en *Commissie/België* (C-296/12, EU:C:2014:24, punt 43), met betrekking tot 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).

29 — Zie onder meer arresten *Bachmann* (EU:C:1992:35, punt 20), *Danner* (C-136/00, EU:C:2002:558, punt 50), *Persche* (EU:C:2009:33, punt 53) en *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, punt 81).

30 — Zie in die zin arresten *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (EU:C:2006:568, punt 48) en *Commissie/België* (C-383/10, EU:C:2013:364, punt 53).

31 — Zie in die zin arresten *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, punt 67) en *Commissie/België* (EU:C:2013:364, punten 55-60).

ervan een ruime draagwijdte en strekt zich uit tot alle inlichtingen die „naar verwachting van belang zijn” voor de toepassing en handhaving van het nationale recht met betrekking tot belastingen. Indien een bindende vaststelling dus naar nationaal recht gevolgen kan hebben voor de vaststelling van een belasting die onder het toepassingsgebied van samenwerkingsrichtlijn 2011/16 valt, zijn ook de inlichtingen met het oog op die vaststelling, naar verwachting van belang voor de belasting.

63. Voor het verdere toezicht op de naleving van de krachtens artikel 7, lid 1, eerste volzin, van de Natuurschoonwet 1928 met het fiscale voordeel verbonden voorwaarden, kan echter geen beroep worden gedaan op samenwerkingsrichtlijn 2011/16. Het Koninkrijk der Nederlanden heeft terecht gesteld dat in dat geval invorderingsrichtlijn 2010/24 van toepassing wordt. Volgens de Nederlandse regeling wordt immers slechts een deel van de in haar geheel vastgestelde belasting onder bepaalde voorwaarden niet ingevorderd. Zoals ook het Hof in het arrest *National Grid Indus* reeds heeft erkend, vormt invorderingsrichtlijn 2010/24 de rechtsgrondslag voor bijstand met betrekking tot reeds vastgestelde belastingen waarvan de invordering evenwel afhankelijk is van verdere voorwaarden.³²

64. De Nederlandse autoriteiten kunnen zich in casu met het oog op de fiscale controle dus in beginsel in eerste instantie beroepen op samenwerkingsrichtlijn 2011/16 en daarna op invorderingsrichtlijn 2010/24.

b) Omvang van het administratief onderzoek van de aangezochte lidstaat

65. Met zijn tweede vraag, sub b en c, wenst de verwijzende rechter voorts te vernemen of de autoriteiten van de aangezochte lidstaat verplicht zijn de vereiste controles ter plaatse van de onroerende zaak te verrichten. Aangezien in casu zowel samenwerkingsrichtlijn 2011/16 als – daarna – invorderingsrichtlijn 2010/24 van toepassing zouden zijn, moeten de verplichtingen die uit deze richtlijnen voortvloeien voor de aangezochte lidstaat, afzonderlijk worden onderzocht.

i) Samenwerkingsrichtlijn 2011/16

66. Artikel 5 van samenwerkingsrichtlijn 2011/16 bepaalt dat de autoriteiten van de aangezochte lidstaat alle inlichtingen meedelen die zij reeds in hun bezit hebben of „naar aanleiding van een administratief onderzoek [hebben verkregen]”. Het begrip administratief onderzoek wordt in artikel 3, punt 7, van de richtlijn gedefinieerd als „door de lidstaten bij het vervullen van hun taken verrichte controles, onderzoeken en acties ter waarborging van de juiste toepassing van de belastingwetgeving”.

67. Deze ruime definitie omvat zonder meer ook onderzoeken ter plaatse. Dit blijkt ook uit artikel 6, lid 1, van samenwerkingsrichtlijn 2011/16, waarin is bepaald dat de aangezochte autoriteit „elk [...] onderzoek” verricht dat „noodzakelijk is om de [...] inlichtingen te kunnen verkrijgen”. De Commissie heeft bijkomend terecht gewezen op artikel 11, lid 1, eerste alinea, sub a en b, van de richtlijn, waaruit blijkt dat administratief onderzoek kan worden verricht buiten de kantoren, op het gehele grondgebied van de aangezochte lidstaat. Hiermee is de tweede vraag, sub b, beantwoord.

68. Het Koninkrijk der Nederlanden heeft evenwel betoogd dat de controle ter plaatse ook onaangekondigd moet kunnen worden verricht, om te kunnen controleren of het landgoed is opengesteld voor het publiek zoals vereist in artikel 7, lid 1, tweede volzin, van de Natuurschoonwet 1928. Dienaangaande stelt het Verenigd Koninkrijk echter dat zijn autoriteiten krachtens de

32 — Zie arrest *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 78), met betrekking tot richtlijn 2008/55/EG van de Raad van 26 mei 2008 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (PB L 150, blz. 28), die is ingetrokken bij invorderingsrichtlijn 2010/24.

artikelen 17, lid 2, en 6, lid 3, van samenwerkingsrichtlijn 2011/16 niet verplicht zijn onaangekondigde controles uit te voeren. Volgens de relevante procedurevoorschriften van het Verenigd Koninkrijk is onderzoek ter plaatse van een onroerende zaak immers enkel mogelijk indien de eigenaar van de onroerende zaak daar vooraf van in kennis is gesteld.

69. Artikel 17, lid 2, van samenwerkingsrichtlijn 2011/16 bepaalt dat de aangezochte lidstaat niet verplicht is „onderzoek in te stellen [...] indien zijn wetgeving hem niet toestaat voor eigen doeleinden het onderzoek in te stellen [...]”. Artikel 6, lid 3, van die richtlijn voegt daaraan toe dat de aangezochte autoriteit voor het verrichten van het gevraagde onderzoek „te werk [gaat] volgens dezelfde procedures als handelde zij uit eigen beweging”.

70. Het Hof heeft met betrekking tot de voorloper van artikel 17, lid 2, van samenwerkingsrichtlijn 2011/16 reeds vastgesteld dat dit artikel als afwijkende bepaling strikt moet worden uitgelegd en de lidstaten op grond van het beginsel van loyale samenwerking (thans artikel 4, lid 3, VEU) verplicht zijn de bij de richtlijn ingestelde uitwisseling van inlichtingen daadwerkelijk toe te passen.³³ Deze rechtspraak heeft twee gevolgen voor de onderhavige zaak. Ten eerste ben ik het op grond hiervan eens met de uitlegging van de Bondsrepubliek Duitsland en het Verenigd Koninkrijk dat het beginsel van loyale samenwerking wordt geconcretiseerd door deze richtlijnen inzake grensoverschrijdende bijstand en in het kader van de toepassing daarvan in acht moet worden genomen, maar zelf geen bijstandsverplichtingen oplegt in weerwil van de bepalingen van de richtlijnen. Hiermee is de derde prejudiciële vraag beantwoord.

71. Ten tweede zie ik bij een strikte uitlegging van artikel 17, lid 2, van samenwerkingsrichtlijn 2011/16 thans geen rechtvaardiging voor het Verenigd Koninkrijk om een onaangekondigde controle van de openstelling van een onroerende zaak voor het publiek te weigeren. Het betreft immers publiek toegankelijke informatie die kan worden verkregen zonder uitoefening van overheidsgezag. De door het Verenigd Koninkrijk in het kader van de procedure aangevoerde procedurevoorschriften lijken daarentegen betrekking te hebben op de controle van onroerende zaken die niet publiek toegankelijk zijn.

72. Zou in het kader van de organisatie van de bijstand echter blijken dat de Britse autoriteiten daadwerkelijk op grond van een in de nationale procedurevoorschriften neergelegd verbod in die zin de openstelling van een onroerende zaak voor het publiek niet onaangekondigd mogen controleren, dan kunnen de Nederlandse autoriteiten de vereiste controles van de publieke openstelling ook nog afdoende verrichten door middel van aangekondigde controles ter plaatse en aanvullend bewijs, zoals getuigenissen.

ii) Invorderingsrichtlijn 2010/24

73. Voor zover na de aanwijzing van de onroerende zaak als „landgoed” en de vaststelling van de schenkbelasting, gedurende 25 jaar controles van de zaak nodig zijn, kunnen de Nederlandse autoriteiten gebruikmaken van een verzoek om inlichtingen krachtens artikel 5 van invorderingsrichtlijn 2010/24.

74. De „administratieve onderzoeken” die de aangezochte autoriteit overeenkomstig artikel 5, lid 1, tweede alinea, van invorderingsrichtlijn 2010/24 verricht om de inlichtingen te verkrijgen, kunnen ook onderzoeken ter plaatse zijn. De richtlijn beperkt de mogelijke onderzoeksdaden immers niet. In artikel 5, lid 1, tweede alinea, is enkel bepaald dat deze „noodzakelijk” zijn met het oog op de inlichtingenverstrekking. Ook invorderingsrichtlijn 2010/24 maakt in artikel 7, lid 1, sub a en b, duidelijk dat onderzoeken zowel binnen als buiten de kantoren, op het gehele grondgebied van de aangezochte lidstaat, kunnen worden verricht. Hiermee is ook de tweede vraag, sub c, beantwoord.

33 — Arrest *Établissements Rimbaud* (EU:C:2010:645, punt 48), met betrekking tot artikel 8 van richtlijn 77/799.

75. Het Verenigd Koninkrijk heeft met betrekking tot artikel 5, lid 2, sub a, van invorderingsrichtlijn 2010/24, op grond waarvan de aangezochte autoriteit niet verplicht is inlichtingen te verstrekken „die zij niet zou kunnen verkrijgen voor de invordering van soortgelijke schuldvorderingen die in de aangezochte lidstaat zijn ontstaan”, geen bezwaren op basis van nationale procedurevoorschriften aangevoerd. Voor het overige gelden mijn hierboven uiteengezette overwegingen inzake de grenzen aan de verplichting tot onderzoek in het kader van samenwerkingsrichtlijn 2011/16 ook hier.³⁴

76. Tot slot ben ik het niet eens met de stelling van de Bondsrepubliek Duitsland dat de met het fiscale voordeel verbonden controles die blijvend moeten worden verricht, niet redelijk zijn voor de aangezochte lidstaat gezien de lasten die zij meebrengen. Er bestaan weliswaar uitzonderlijke gevallen waarin het verstrekken van inlichtingen onevenredig is voor de aangezochte lidstaat, maar in beginsel zijn ook omvangrijke onderzoeken redelijk, omdat de samenwerking tussen de belastingdiensten van de lidstaten wederzijds is. Bovendien bevat invorderingsrichtlijn 2010/24, in tegenstelling tot artikel 54, lid 1, sub a, van verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde³⁵, geen algemene beperking van de bijstandsplicht wanneer deze een onevenredig zware belasting vormt. Gelet op het beginsel van loyale samenwerking van artikel 4, lid 3, VEU mag de verzoekende lidstaat echter van de aangezochte lidstaat geen controles verlangen die talrijker of intensiever zijn dan de eigen controles.

c) Conclusie

77. De beperking van het vrije kapitaalverkeer die in casu aan de orde is, kan derhalve niet worden gerechtvaardigd door de noodzaak van het waarborgen van doeltreffende fiscale controles, aangezien de Nederlandse autoriteiten door middel van een verzoek om inlichtingen krachtens artikel 5 van samenwerkingsrichtlijn 2011/16, respectievelijk artikel 5 van invorderingsrichtlijn 2010/24, de noodzakelijke controles kunnen verrichten. De vierde prejudiciële vraag, inzake het zelf verrichten van controles in het buitenland door de Nederlandse autoriteiten, hoeft derhalve niet te worden beantwoord.

3. Waarborging van de coherentie van het belastingstelsel

78. Tot slot moet nog worden ingegaan op de rechtvaardigingsgrond betreffende de waarborging van de coherentie van het belastingstelsel, die is aangevoerd in het kader van het argument dat het fiscale voordeel een compensatie vormt voor de lasten die voor de eigenaar voortvloeien uit de instandhoudingsplicht en de gebruiksbepijking van een in Nederland gelegen onroerende zaak.

79. Volgens vaste rechtspraak kan de noodzaak om de coherentie van een belastingstelsel te bewaren een beperking van een fundamentele vrijheid rechtvaardigen. Daartoe moet een rechtstreeks verband worden vastgesteld tussen het fiscale voordeel en de compensatie van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing.³⁶ Het rechtstreekse verband moet worden beoordeeld op basis van de door de belastingregeling nagestreefde doelstelling.³⁷

34 — Zie de punten 70-72 hierboven.

35 — PB L 268, blz. 1.

36 — Zie bijvoorbeeld arresten Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 42), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punten 43 en 44), DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, punt 46) en Welte (EU:C:2013:662, punt 59).

37 — Zie bijvoorbeeld arresten Papillon (EU:C:2008:659, punten 43 en 44) en Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punt 42).

80. Los van de vraag of deze rechtvaardigingsgrond ook betrekking kan hebben op lasten buiten het belastingrecht, kan ik op basis van de verwijzingsbeslissing niet vaststellen waarom de aanwijzing van een in een andere lidstaat gelegen onroerende zaak als „landgoed” niet evenzeer gepaard zou gaan met instandhoudingsplichten en gebruiksbeperkingen om het litigieuze fiscale voordeel te genieten. Daarnaast heeft de verwijzende rechter als doel van dit fiscale voordeel het behoud van het nationaal natuurlijk en cultureel erfgoed genoemd en niet de compensatie van lasten voor de eigenaar die niet rechtstreeks met de voorwaarden voor het fiscale voordeel samenhangen.

81. De betrokken beperking van het vrije kapitaalverkeer kan derhalve niet worden gerechtvaardigd door de waarborging van de coherentie van het belastingstelsel.

D – *Conclusie*

82. Alles bij elkaar genomen, moet echter worden vastgesteld dat ofschoon het Nederlandse fiscale voordeel voor op het nationale grondgebied gelegen „landgoederen” in het kader van de schenkbelasting het vrije kapitaalverkeer beperkt, deze beperking is gerechtvaardigd op grond van het behoud van het nationaal natuurlijk en cultureel erfgoed.

VI – **Conclusie**

83. Gelet op een en ander, geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vragen van de Raad van State te beantwoorden als volgt:

- „1) Een nationale regeling zoals die in het hoofdgeding, waarbij een vrijstelling van de schenkbelasting enkel geldt voor op het nationale grondgebied gelegen landgoederen, is niet in strijd met het vrije kapitaalverkeer van artikel 63, lid 1, VWEU, indien zij strekt tot behoud van het nationaal natuurlijk en cultureel erfgoed.
- 2) „Administratief onderzoek’ zoals bedoeld in artikel 3, punt 7, van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG, en artikel 5, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen betreft ook onderzoeken van de onroerende zaak ter plaatse.”