

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
J. MISCHO

van 12 december 2002¹

1. Het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch heeft het Hof vijf prejudiciële vragen gesteld met betrekking tot de belastingheffing over de nalatenschap van een erflater die geen ingezetene was.

artikel 67 EEG-Verdrag (nadien artikel 67 EG-Verdrag, ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam) van toepassing, zoals dit is uitgevoerd bij richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag.³

I — Rechtskader

3. Eveneens worden de artikelen 6 en 8 A EG-Verdrag (thans, na wijziging, de artikelen 12 EG en 18 EG) vermeld.

A — *Gemeenschapsrecht*

2. De feiten van het onderhavige geding hebben zich afgespeeld vóór de inwerking-treding van het Verdrag van Maastricht. De toepasselijke bepalingen van gemeenschapsrecht zijn dus te vinden in het EEG-Verdrag. Wat het vrije verkeer van personen betreft, wordt meer in het bijzonder verwezen naar de artikelen 48 en 52 EEG-Verdrag (nadien de artikelen 48 en 52 EG-Verdrag, thans, na wijziging, de artikelen 39 EG en 43 EG) en richtlijn 90/364/EEG van de Raad van 28 juni 1990 betreffende het verblijfsrecht.² Met betrekking tot het vrije kapitaalverkeer is

B — *Nationale wetgeving*

4. Uit het dossier blijkt het volgende.

5. Naar Nederlands recht wordt over elke erfenis belasting geheven. Artikel 1, lid 1, van de Successiewet 1956⁴ maakt een

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — PB L 180, blz. 26.

3 — PB L 178, blz. 5.

4 — Stb. 362; hierna: „Successiewet 1956”.

onderscheid naargelang de overledene in Nederland woonde of daarbuiten:

- 1) Indien hij in Nederland woonde, wordt over de waarde van al wat wordt nagelaten successierecht geheven.
- 2) Indien hij niet in Nederland woonde, wordt een recht van overgang geheven over de waarde van de „binnenlandse bezittingen” (waaronder, voorzover in casu van belang, in Nederland gelegen onroerende zaken vallen), eventueel na aftrek van de schulden.

6. Niettemin is het krachtens artikel 13 van de Wet op de Vermogensbelasting 1964⁵, zoals deze door de Nederlandse rechter wordt uitgelegd, bij de waardebepaling van de nalatenschap van een overledene die geen ingezetene was, niet mogelijk om ter berekening van de belastinggrondslag andere schulden af te trekken dan die welke door hypotheek op een in Nederland gelegen onroerende zaak zijn verzekerd. Meer in het bijzonder is deze bepaling van toepassing wanneer de overledene vóór zijn overlijden het economisch belang bij die zaak ingevolge een overeenkomst van koop en verkoop aan een ander had overgedragen. In tegenstelling tot de erfgenaam van een overledene die in Nederland woonde, dient die van een overledene die niet in Nederland woonde, de volle waarde van die onroerende zaak aan te geven ook al behoort de economische eigendom van die onroerende zaak aan een derde toe.

5 — Stb. 520; hierna: „Wet op de Vermogensbelasting 1964”.

II — Feiten en procesverloop

7. H. Barbier, een in 1941 geboren Nederlands onderdaan, is op 24 augustus 1993 in België, waar hij het laatst woonachtig was, overleden. Erfgenamen zijn zijn echtgenote en zijn enige zoon (hierna tezamen: „erven”).

8. Barbier had in de periode van 1970 tot 1988 vanuit zijn woonplaats in België een aantal in Nederland gelegen onroerende zaken verworven waaruit hij huurinkomsten genoot. Deze onroerende zaken waren voor het merendeel bestemd voor commercieel gebruik als winkel, magazijn of café.

9. In 1988 had Barbier een aantal verkoopovereenkomsten gesloten waarbij hij het merendeel van zijn onroerende zaken aan door hem beheerste Nederlandse vennootschappen had overgedragen.

10. Bij de vervreemding van de in Nederland gelegen panden was overdrachtsbelasting van 6 % vermeden door overschrijving van de eigendom in de daartoe bestemde registers achterwege te laten en te volstaan met de vervreemding van de zogenaamde „economische eigendom” van de panden. Barbier was de verplichting aangegaan de verkochte zaken goederenrechtelijk te leveren en stond vooruitlopend op die levering alle rechten ter zake af. Deze leveringsverplichting werd echter niet verzekerd door een hypotheek.

11. Na het overlijden van Barbier heeft diens notaris aangifte voor het recht van overgang gedaan naar de waarde van de drie in volledige eigendom gehouden panden onder aftrek van de ter verwerving daarvan aangegane hypothecaire schulden. Deze aangifte bevatte niet de waarde van de onroerende zaken waarvan de economische eigendom aan de vennootschappen was overgedragen.

12. Het Hoofd van de eenheid Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen van de Rijksbelastingdienst (hierna: „Inspecteur”) heeft evenwel de waarde van alle panden waarvan Barbier de juridische eigendom bezat bij de nalatenschap opgeteld, zonder aftrek ter zake van de leveringsverplichting.

13. De erven hebben tegen de beschikking van de Inspecteur beroep ingesteld bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch en verzocht de aanslag tot nul te verminderen, op grond dat de Inspecteur had geweigerd aftrek toe te passen ter zake van de leveringsverplichting. Het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch heeft het Hof de volgende vijf prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is thans voor toegang tot het gemeenschapsrecht nog een grensoverschrijdende economische activiteit vereist?

2) Verzet het gemeenschapsrecht zich ertegen dat een lidstaat (de situsstaat) ter zake van de erfrechtelijke verkrijging van een onroerende zaak, gelegen in de situsstaat, een belasting heft over de waarde van die onroerende zaak, waarbij de waarde van de leveringsplicht van die onroerende zaak wel door de situsstaat in aftrek wordt toegelaten indien de erflater ten tijde van het overlijden in de situsstaat woonde, doch niet indien de erflater ten tijde van het overlijden in een andere lidstaat (de woonstaat) woonde?

3) Maakt het voor het antwoord op de onder 2 gestelde vraag verschil of de erflater ten tijde van de verwerving van die onroerende zaak niet meer in de situsstaat woonde?

4) Is voor het antwoord op de onder 2 gestelde vraag de verdeling van het kapitaal van de erflater tussen de situsstaat, zijn woonstaat en eventuele andere staten van belang?

5) Zo ja in welke staat is kapitaal belegd in een vordering in rekening-courant op een besloten vennootschap als de in punt 2.4 bedoelde belegd?”

III — Analyse

immers sindsdien vanuit België in Nederland gelegen onroerende zaken gekocht.

A — Eerste vraag

14. De verwijzende rechter merkt op dat hij met verschillende vragen van gemeenschapsrecht te maken heeft. Is, gelet op de vaststelling van de richtlijn met betrekking tot het verblijfsrecht⁶ en de bepalingen van het Verdrag van Maastricht ter zake van het Europees burgerschap, het al dan niet bestaan van een grensoverschrijdende economische activiteit nog van invloed, dan moet worden bepaald op welke van de fundamentele vrijheden in casu inbreuk is gemaakt.

15. Volgens de verwijzende rechter kan in dat verband niet worden gezegd dat het vrije verkeer van personen aan de orde is, aangezien noch de erflater noch zijn erfgenamen in de persoonlijke keuze van hun woon- of vestigingsplaats belemmerd zijn. Zij woonden immers al in België toen de erflater het eerste pand kocht.

16. Het Gerechtshof is daarentegen van mening dat in casu vanaf 1970, het jaar waarin de erflater van Nederland naar België verhuisde, sprake is van grensoverschrijdend kapitaalverkeer. De erflater had

17. De Nederlandse regering is echter van mening dat de eerste vraag niet relevant is. In dit verband herinnert zij eraan dat artikel 18 EG *ratione temporis* niet van toepassing is en dat richtlijn 90/364 onder meer ten doel heeft de nationale bepalingen betreffende het verblijf van onderdanen van de lidstaten in andere lidstaten dan die waarvan zij onderdaan zijn, te harmoniseren. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde bepalingen van de Successiewet 1956 hebben geen betrekking op de voorwaarden voor toegang en verblijf op het grondgebied van een andere lidstaat en hebben het recht van de familie Barbier zich elders dan in Nederland te vestigen, op generlei wijze beperkt of belemmerd.

18. De bepalingen met betrekking tot het vrije kapitaalverkeer zijn haars inziens evenmin van toepassing. In het onderhavige geval is er immers geen grensoverschrijdende economische activiteit die door het Nederlandse belastingrecht is belemmerd. Zo is de aankoop door de in België woonachtige erflater van onroerende zaken in Nederland op geen enkele manier belemmerd en hetzelfde geldt voor de overdracht van de economische eigendom, ten aanzien waarvan de erflater op gelijke wijze als een inwoner van Nederland is behandeld.

19. Daarentegen vormt volgens haar de verkrijging van panden door vererving geen economische activiteit. Hetzelfde geldt

⁶ — Aangenomen moet worden dat de verwijzende rechter doelt op richtlijn 90/364.

voor beleggingen in louter juridische eigendommen, zonder bezit van de economische eigendom. De Nederlandse regering beklemtoont in dit verband dat de erflater op fiscale gronden voor de hierboven omschreven handelwijze heeft gekozen. Er is derhalve geen noodzaak voor enige bescherming op grond van het Verdrag.

brengt, moet de situatie immers worden beoordeeld aan de hand van het ten tijde van de onderhavige feiten geldende gemeenschapsrecht. Het Verdrag van Maastricht was op het moment waarop Barbier overleed, nog niet in werking getreden.

20. Verzoekers in het hoofdgeding merken daarentegen op dat in casu zowel op het vrije verkeer van personen als op het vrije kapitaalverkeer inbreuk wordt gemaakt. Zij verwijzen in dit verband in het bijzonder naar de arresten Baars⁷ en Verkooijen.⁸ Volgens hen heeft het Hof in de zaak Baars impliciet geoordeeld dat het bestaan van een grensoverschrijdende economische activiteit geen voorwaarde is, of dat er van een dergelijke activiteit sprake is wanneer het, zoals in casu, gaat om grensoverschrijdende beleggingen in onroerende zaken via een vennootschap, welke beleggingen grensoverschrijdende inkomsten uit rente genereren (in wezen vergelijkbaar met de grensoverschrijdende dividenden in de zaak Verkooijen).

21. Wat te denken van deze verschillende argumenten?

22. Ik deel de opvatting van de Nederlandse regering dat artikel 8 A van het Verdrag *ratione temporis* niet van toepassing is. Zoals deze regering in herinnering

23. Wat richtlijn 90/364 betreft, ben ik van mening dat deze evenmin relevant is, zij het om andere redenen dan die welke de Nederlandse regering aanvoert. Deze richtlijn, gebaseerd op artikel 235 EG-Verdrag (thans artikel 308 EG), verplicht de lidstaten immers onder bepaalde voorwaarden een verblijfsrecht toe te kennen aan onderdanen van de lidstaten die dit recht niet „op grond van andere bepalingen van het gemeenschapsrecht” bezitten. Deze laatste formulering ziet in wezen op de bepalingen ter zake van het vrije verkeer van werknemers en de vrijheid van vestiging.

24. Het kan niet worden uitgesloten dat het verblijfsrecht van Barbier in werkelijkheid op deze richtlijn was gebaseerd en dat dit ook voor zijn erfgenamen gold, maar voorzover bekend zijn deze verblijfsrechten in België nooit aangevochten.

25. De onderhavige zaak draait om een ander probleem. Het gaat om de vraag, of de erfgenamen van Barbier uit de bepalingen van het Verdrag met betrekking tot de vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van kapitaal het recht kunnen ontlenen — en aan de Nederlandse autoriteiten tegenwerpen — niet te worden onderwor-

7 — Arrest van 13 april 2000, C-251/98, Jurispr. blz. 1-2787.

8 — Arrest van 6 juni 2000, C-35/98, Jurispr. blz. 1-4071.

pen aan een recht van overgang dat verschilt van de successiebelasting die zij zouden hebben moeten betalen wanneer de erflater altijd in Nederland had gewoond.

26. Het is immers onbetwist dat de Nederlandse belastingautoriteiten in Nederland gelegen onroerende zaken op het gebied van successierechten of daarmee gelijkgestelde belastingen anders behandelen al naar gelang de overledene op het moment van overlijden al dan niet in Nederland woonde.

27. Hieruit volgt dat het feit dat Barbier in België woonachtig was, op zijn nalatenschap van invloed is. Bovendien blijkt uit de verwijzingsuitspraak dat Barbier zijn activiteiten als directeur van een in Nederland gevestigde vennootschap heeft voortgezet nadat hij van Nederland naar België was verhuisd. Daarentegen blijkt niet dat hij daar naderhand mee zou zijn opgehouden.

28. In casu dient dus de rechtspraak van het Hof te worden toegepast volgens welke „de draagwijdte van artikel 52 van het Verdrag niet aldus kan worden uitgelegd, dat de eigen onderdanen van een bepaalde lidstaat van de toepassing van het gemeenschapsrecht worden uitgesloten, wanneer zij zich, door hun handelwijze, ten opzichte van hun staat van herkomst in een vergelijkbare positie bevinden als alle andere

personen die de door het Verdrag gewaarborgde rechten en vrijheden genieten”.⁹

29. Bovendien moet worden beklemtoond dat de litigieuze Nederlandse bepalingen afbreuk doen aan de vrijheid van een marktdeelnemer, zich in een andere lidstaat te vestigen, ook al maken zij, zoals de verwijzende rechter en de Nederlandse regering beklemtonen, geen rechtstreekse inbreuk op het recht van toegang tot een andere lidstaat of het recht om daar te verblijven. Wanneer een dergelijke marktdeelnemer in Nederland onroerende zaken bezit of van plan is te verwerven, kan hij ertoe worden gebracht van de uitoefening van zijn recht op vrij verkeer af te zien aangezien dit voor zijn nalatenschap fiscaal nadelig kan zijn.

30. Ipso facto raken de successierechtelijke gevolgen van de uitoefening van een vrijheid van verkeer betrokkene niet meer rechtstreeks. Dit neemt niet weg dat zij, zoals de Commissie terecht opmerkt, een belemmering kunnen vormen voor de uitoefening van genoemde vrijheden. In dit verband moet worden beklemtoond dat deze gevolgen deel uitmaken van de afwijkingen die iedere betrokkene noodzakelijkerwijs moet maken bij de beslissing om van deze vrijheid van verkeer al dan niet gebruik te maken.

⁹ — Zie in die zin arresten van 7 februari 1979, *Knoors*, 115/78, Jurispr. blz. 399, punt 24; 3 oktober 1990, *Bouchoucha*, C-61/89, Jurispr. blz. I-3551, punt 13; 31 maart 1993, *Kraus*, C-19/92, Jurispr. blz. I-1663, punt 15; 23 februari 1994, *Scholz*, C-419/92, Jurispr. blz. I-505, en 27 juni 1996, *Asscher*, C-107/94, Jurispr. blz. I-089, punt 32.

31. Dit geldt overigens zowel voor het vrije verkeer van personen als voor het vrije kapitaalverkeer, waarvan ik evenals de Commissie meen dat het in casu ook aan de orde is.

en anderzijds in het onderhavige geval de houder van de juridische eigendom te willen belasten alsof deze de economische eigenaar was.

32. Deze laatste haalt immers terecht richtlijn 88/361 aan, welke ten tijde van de feiten in het hoofdgeding van toepassing was en uitvoering geeft aan artikel 67 van het Verdrag betreffende het vrije kapitaalverkeer. Bijgevolg is deze richtlijn van toepassing op beleggingen in onroerende zaken in het binnenland door niet-ingezetenen. De aankoop van onroerende zaken in Nederland door Barbier vanuit zijn woonplaats in België, zoals in de verwijzingsuitspraak beschreven, valt zonder twijfel binnen deze categorie.

35. Op de hiervoor gegeven gronden wordt voorgesteld de eerste vraag als volgt te beantwoorden:

— Artikel 1 van richtlijn 88/361 dient aldus te worden uitgelegd dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding, betreffende de nalatenschap van een ingezetene van een andere lidstaat dan Nederland die een in Nederland gelegen onroerende zaak had verworven, de in dit artikel neergelegde vrijheid aan de orde is.

33. In dit verband moet worden opgemerkt dat deze kwalificatie volstrekt objectief is en met de motieven van degene die de betrokken handelingen verricht, geen enkel verband houdt. Een eventueel fiscaal motief waar de Nederlandse regering van spreekt, kan dus aan de verrichting niet haar karakter van kapitaalbeweging in de zin van het gemeenschapsrecht ontnemen.

— De artikelen 48 en 52 van het Verdrag dienen aldus te worden uitgelegd dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding, betreffende de nalatenschap van een Nederlands ingezetene die zijn woonplaats naar een andere lidstaat had verlegd, maar zijn beroepsactiviteiten in Nederland had voortgezet en die vervolgens een in Nederland gelegen onroerende zaak had verworven, de in deze artikelen neergelegde vrijheid aan de orde is.

34. Men kan zich overigens afvragen of de Nederlandse regering geen tegenstrijdige argumenten aanvoert door enerzijds te stellen dat transacties waarbij alleen de juridische eigendom aan de orde is, niet aan een economische realiteit beantwoorden,

B — *De tweede vraag*

36. Met deze vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het gemeenschapsrecht zich ertegen verzet dat de nalatenschap van een erflater die niet-ingezetene was, anders wordt belast dan die van een erflater die wel ingezetene was.

37. De Nederlandse regering bestrijdt niet dat er een uitsluitend op het woonplaatscriterium gebaseerd verschil in behandeling bestaat. Zij geeft toe dat wanneer de erflater in Nederland woonachtig was, aftrek van de leveringsverplichting mogelijk is, terwijl dit in geval van een erflater die in een andere lidstaat heeft gewoond, niet zo is.

38. Zij is evenwel van mening dat er in casu geen sprake is van een verschillende behandeling van gelijke situaties. Volgens haar is de situatie van een erflater die in Nederland heeft gewoond immers niet vergelijkbaar met die van een erflater die in een andere lidstaat heeft gewoond.

39. In dat verband dient, aldus de Nederlandse regering, het algemene beginsel van internationaal belastingrecht ter zake van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen staten te worden toegepast, krachtens hetwelk zakelijke verplichtingen onder de staat vallen waar het goed is gelegen en

door de woonstaat rekening moet worden gehouden met persoonlijke verplichtingen als de litigieuze leveringsverplichting.

40. Uitgaande van dit beginsel is haars inziens de situatie van een erflater die in Nederland heeft gewoond, anders dan die van een erflater die in een andere lidstaat heeft gewoond. In het eerste geval valt de gehele vermogenssituatie, met inbegrip van de persoonlijke verplichtingen, onder de bevoegdheid van Nederland als situsstaat en woonstaat van betrokkene.

41. Daarentegen dienen volgens de Nederlandse regering in het tweede geval alleen de zakelijke verplichtingen door Nederland, als situsstaat, in aanmerking te worden genomen, terwijl de persoonlijke verplichtingen onder de heffingsbevoegdheid van de woonstaat vallen.

42. Opgemerkt moet worden, dat de verwijzende rechter het bestaan van dit beginsel van toedeling van heffingsbevoegdheden bestrijdt.

43. Bovendien dient te worden beklemtoond dat indelingen in het nationale recht, zoals de scheiding tussen zakelijke en persoonlijke verplichtingen, of de beweerde beginselen van internationaal belastingrecht schending van het gemeenschapsrecht niet kunnen rechtvaardigen.

44. Het is juist dat de erfgenaam van een door de Nederlandse wetgeving benadeelde erflater in theorie aanspraak zou kunnen maken op een „compenserend voordeel” op basis van de wetgeving van zijn woonstaat, uiteraard mits deze dezelfde criteria voor fiscale bevoegdheid toepast als Nederland.

45. Evenwel moet worden vastgesteld dat de Nederlandse wetgeving geenszins rekening houdt met de behandeling door de woonstaat. Ingeval deze staat geen rekening houdt met de volledige waarde van de betrokken persoonlijke verplichtingen en dus ieder „compenserend voordeel” ontbreekt, bevindt de erfgenaam van een erflater die daar heeft gewoond zich dus in dezelfde situatie als de erfgenaam van een erflater die in Nederland heeft gewoond, welke evenmin zijn persoonlijke verplichtingen door de autoriteiten van een andere lidstaat in aanmerking kan doen nemen. In dat geval is er dus geen enkele reden hem anders te behandelen dan de erfgenaam van de erflater die in Nederland heeft gewoond.

46. In tegenstelling tot wat de Nederlandse regering beweert, kan er dus sprake zijn van ongelijke behandeling van gelijke situaties. De Nederlandse wetgeving gaat ervan uit dat de belastingplichtige in een andere lidstaat een aftrekmogelijkheid heeft, zonder dat er echter enige zekerheid bestaat dat dit zo is en zonder dat de belastingplichtige zich op het ontbreken van die mogelijkheid kan beroepen. Dit weegt des te zwaarder nu er, zoals gezegd, twijfel bestaat, zoals die welke door de verwijzende rechter is geuit,

over het universele karakter van het door de Nederlandse autoriteiten toegepaste beginsel van toedeling van de heffingsbevoegdheid.

47. Tegen de nationale wetgeving kan dus in ieder geval precies dezelfde kritiek worden ingebracht als het Hof in het arrest Schumacker¹⁰ ten aanzien van de Duitse wetgeving heeft geformuleerd, namelijk dat, anders dan in de eveneens door de Nederlandse regering aangehaalde Duitse wetgeving die in het arrest Gschwind¹¹ aan de orde was, de mogelijkheid wordt uitgesloten dat de belastingautoriteiten bij de betrokken belastingheffing rekening houden met alle persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige.

48. Een tweede argument lijkt nog stelliger te pleiten tegen het standpunt van de Nederlandse regering.

49. Beklemtoond moet immers worden dat het differentiatiecriteria dat de Nederlandse regering toepast, geen enkel verband houdt met de werkelijke vermogensrechtelijke situatie en ertoe leidt dat vergelijkbare economische situaties volstrekt verschillend worden behandeld.

¹⁰ — Arrest van 14 februari 1995, C-279/93, Jurispr. blz. 1-225.

¹¹ — Arrest van 14 september 1999, C-391/97, Jurispr. blz. 1-5451.

50. In een geval als het onderhavige worden naar Nederlands recht de erfgenamen van een erflater die ingezetene was immers in overeenstemming met de werkelijke vermogensrechtelijke situatie belast, in dier voege dat de met een leveringsverplichting bezwaarde zaak van de grondslag voor de successiebelasting wordt uitgesloten. De erfgenamen van de erflater die niet in Nederland woonde, welke zich met betrekking tot de betrokken zaak in precies dezelfde vermogensrechtelijke situatie bevinden, worden daarentegen belast alsof deze zaak in volledige eigendom van de erflater was gebleven.

51. Aangezien het hier om identieke vermogensrechtelijke situaties gaat, mag niet doorslaggevend zijn of het gaat om de aftrek van zakelijke dan wel persoonlijke verplichtingen. Het gaat er immers om dat gelijke vermogensrechtelijke situaties, te weten met een leveringsverplichting bezwaarde zaken, gelijk worden behandeld en niet op een wijze die verschilt enkel naar gelang van de woonplaats van de erflater.

52. Dit is eens te meer het geval nu in casu de betrokken persoonlijke verplichting, te weten de verplichting de economische eigendom van de belaste zaak te leveren, uiterst nauw met de betrokken zaak is verbonden en van doorslaggevende invloed is op de waarde die dit voor de erfgenamen vertegenwoordigt. Dit verband is net zo nauw als in het geval van een de zaak betreffende zakelijke verplichting en er is dus nauwelijks een dwingende reden te bedenken om de aftrek van persoonlijke verplichtingen te weigeren wanneer de aftrek van zakelijke verplichtingen wordt aanvaard.

53. Bovendien moet hoe dan ook worden vastgesteld, dat het standpunt van de Nederlandse regering, anders dan deze beweert, nauwelijks steun in de rechtspraak vindt.

54. Haars inzien volgt uit het arrest Gilly¹² dat een lidstaat bevoegd is de door hem te gebruiken criteria voor belastingheffing te bepalen en dat hij in dit verband het OESO-model als voorbeeld kan nemen. Hij kan eveneens rekening houden met de plaats waar een onroerende zaak is gelegen.

55. Het Hof heeft echter altijd beklemtoond dat de lidstaten bij de uitoefening van deze bevoegdheid de verplichtingen die voor hen uit het gemeenschapsrecht voortvloeien, niet naast zich neer mogen leggen.¹³

56. De Nederlandse regering beroept zich ook op de rechtspraak volgens welke de situatie van ingezetene belastingplichtigen in het algemeen niet vergelijkbaar is met die van niet-ingezetene belastingplichtigen.¹⁴ Zulks heeft het Hof er evenwel niet van weerhouden, in een groot aantal gevallen vast te stellen dat ingezetenen en niet-

12 — Arrest van 12 mei 1998, C-336/96, Jurispr. blz. I-2793.

13 — Zie bijvoorbeeld arrest van 21 september 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 58.

14 — Zie reeds aangehaald arrest Schumacker.

ingezetenen zich voor de toepassing van de betrokken nationale regels in een vergelijkbare situatie bevonden.

57. Inzonderheid is het vaste rechtspraak dat wanneer een lidstaat ingezetenen en niet-ingezetenen voor de heffing van een bepaalde belasting gelijkstelt, hij dit ook hoort te doen bij de aftrek met betrekking tot dezelfde belasting.¹⁵

58. Door hen met betrekking tot de belastingheffing gelijk te behandelen, heeft de wetgever van deze lidstaat toegegeven dat er wat de heffingswijze en -voorwaarden betreft tussen ingezetenen en niet-ingezetenen geen enkel objectief verschil bestaat dat een verschil in behandeling rechtvaardigt.

59. De Nederlandse regering verklaart in dit verband dat krachtens het territorialiteitsbeginsel successiebelasting wordt geheven over het wereldvermogen van een persoon die in Nederland heeft gewoond, terwijl de erfgenamen van een persoon die in een andere lidstaat heeft gewoond alleen successiebelasting verschuldigd zijn over de in Nederland gelegen vermogensbestanddelen.

60. Dit neemt niet weg dat de Nederlandse autoriteiten ingezetenen en niet-ingezetenen met het oog op successierechten over in Nederland gelegen onroerende zaken op gelijke voet belastingplichtig achten. Zij mogen derhalve in het kader van deze heffing de aftrek die zij eerstgenoemden toestaan aan laatstgenoemden niet weigeren.

61. De huidige situatie vertoont op dit punt een treffende overeenkomst met de reeds aangehaalde zaak Saint-Gobain ZN, waarin de Duitse regering erop wees dat in geval van in Duitsland gevestigde vennootschappen belasting werd geheven over hun wereldvermogen, terwijl in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen slechts over hun vermogen in Duitsland belasting verschuldigd waren. Dit heeft het Hof niet belet, ervan uit te gaan dat beide categorieën zich met het oog op de litigieuze heffingen in een vergelijkbare situatie bevonden.

62. In casu is derhalve wel degelijk sprake van een verschil in behandeling op basis van het woonplaatscriterium, welk criterium onderdanen van andere lidstaten kan benadelen. De Nederlandse regering voert geen enkele overtuigende rechtvaardiging aan voor deze ongelijke behandeling.

63. De Nederlandse regering legt de nadruk op de wetwijzigingen die in 2000, zeven jaar na het overlijden van Barbier, zijn ingevoerd en ten gevolge waarvan een geschil als dat in het hoofdgeding tegen-

15 — Zie arrest van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk, 270/83, jurispr. blz. 273, en reeds aangehaald arrest Saint-Gobain ZN.

woordig niet meer zou kunnen ontstaan. Aangezien deze nieuwe wetgeving echter niet van toepassing was op het hoofdgeding en daarop tegenover het Hof geen beroep is gedaan, hoeft op dit punt geen uitspraak te worden gedaan.

64. De Nederlandse regering merkt ook op dat het verband tussen het verschil in behandeling van de nalatenschap en de financiële transacties van de erflater dermate ver verwijderd is dat niet kan worden gesproken van een belemmering van het vrije kapitaalverkeer. Niettemin moet worden vastgesteld dat dit geenszins wegneemt dat er sprake is van een uitsluitend op het woonplaatscriterium gebaseerde minder gunstige behandeling, met aanzienlijke consequenties.

65. Uit de verwijzingsuitspraak blijkt voorts dat de belastingdienst, verweerder in het hoofdgeding, in dit verband nog andere argumenten naar voren brengt, welke de Commissie bespreekt.

66. Zo is uiteengezet dat in geval van aftrek van de waarde van de leveringsverplichting geen enkel recht wordt geheven, noch voor de oorspronkelijke overdracht noch bij het overlijden. Ik deel echter het standpunt van de Commissie dat overdrachtskosten en successierechten heffingen zijn die geen verband met elkaar hebben.

67. Het probleem dat er geen rechten worden betaald, zou zich bovendien ook voordoen in geval een erflater die in Nederland woonde tot dezelfde overdracht van economische eigendom zonder hypotheek-inschrijving zou zijn overgegaan als Barbier.

68. Het argument is tot slot des te minder aanvaardbaar nu de erfgenamen ter terechtzitting op dit punt onweersproken naar voren hebben kunnen brengen, dat de overdrachtsbelasting opeisbaar is op het moment waarop de juridische eigendom uiteindelijk wordt overgedragen.

69. Volgens de verwijzende rechter heeft de belastingdienst, verweerder in het hoofdgeding, eveneens opgemerkt dat het uit het oogpunt van controleerbaarheid gerechtvaardigd is om enkel de juridische eigendomsovergang in aanmerking te nemen en niet de obligatoire overeenkomsten, krachtens welke er een verplichting tot levering van deze eigendom is.

70. Ook hier deel ik het standpunt van de Commissie, dat niet duidelijk is waarom dit probleem van controleerbaarheid verschilend zou zijn al naar gelang de woonplaats van de erflater. Wanneer deze in Nederland is gelegen, nemen de bevoegde autoriteiten genoeg met de obligatoire overeenkomsten.

71. Uit het voorgaande volgt dat de litigieuze nationale wetgeving een indirecte discriminatie veroorzaakt welke verwant is aan een discriminatie op grond van nationaliteit, en dat geen enkele dwingende reden te ontdekken valt die deze kan rechtvaardigen.

72. Een beroep op artikel 73 D EG-Verdrag (thans artikel 58 EG) kan evenmin steun bieden voor het standpunt van de Nederlandse regering. Deze bepaling was immers niet alleen in het in casu relevante tijdvak niet van toepassing, zoals de Nederlandse regering overigens zelf in herinnering brengt, maar er vloeit bovendien met zoveel woorden uit voort dat zij geen grond voor willekeurige discriminatie kan vormen.¹⁶

73. Op de gestelde vraag moet derhalve worden geantwoord, dat het Verdrag zich tegen de toepassing van de litigieuze nationale wetgeving verzet.

C — De derde vraag

74. Met deze vraag wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen, of het in

het kader van het antwoord op de tweede vraag van belang is of de erflater ten tijde van de verwerving van de betrokken onroerende zaak niet meer in de situsstaat woonde.

75. Volgens de Nederlandse regering, die als enige van de partijen die opmerkingen hebben ingediend deze vraag bespreekt, behoeft ter zake geen onderscheid te worden gemaakt. De litigieuze belastingheffing raakt immers niet de verwerving van de zaak, maar de nalatenschap. Slechts wanneer de erflater op het moment van zijn overlijden buiten Nederland woonde en op dat moment de economische en juridische eigendom waren gesplitst, kan er sprake zijn van een verschil in behandeling.

76. Naar mijn mening vloeit uit het antwoord op de tweede vraag duidelijk voort dat de kwestie of de erflater op het moment van de verwerving van de te belasten onroerende zaak in de situsstaat woonde, daarop geen invloed heeft. Het verschil in behandeling hangt immers niet van deze overweging af, maar, en op dit punt sluit ik mij aan bij de opmerkingen van de Nederlandse regering, uitsluitend van de woonplaats van de erflater op het moment van zijn overlijden. Bovendien en bovenal houdt het ontbreken van een rechtvaardiging voor het verschil in behandeling evenmin verband met de woonplaats van de erflater op het moment van aankoop van de zaak.

77. De hierboven in verband met de tweede prejudiciële vraag gevolgde redenering,

¹⁶ — Zie in diezelfde zin arrest Verkooijen, reeds aangehaald.

waaruit voortvloeit dat in casu sprake is van een ongelijke behandeling waarvoor geen objectieve rechtvaardiging bestaat, geldt ongeacht de woonplaats van de erflater op het moment van verwerving van de betrokken onroerende taak.

80. Uit mijn opmerkingen ter zake van de eerste vraag volgt echter dat in een dergelijk geval de bepalingen met betrekking tot het vrije verkeer van personen van toepassing zouden blijven.

78. Hoewel de door de verwijzende rechter ter sprake gebrachte woonplaats van de erflater op het moment van aankoop van het pand, in het kader van de tweede vraag irrelevant is, moet niettemin worden opgemerkt dat dit niet evenzeer geldt voor de eerste vraag.

81. Om bovenstaande redenen stel ik het Hof voor, op de derde prejudiciële vraag te antwoorden dat het voor het antwoord op de tweede vraag irrelevant is of de erflater ten tijde van de verwerving van de onroerende zaak niet meer in de situsstaat woonde.

D — *De vierde vraag*

79. Uit mijn opmerkingen dienaangaande volgt immers dat ingeval de litigieuze belastingheffing betrekking had op een pand dat de erflater heeft verworven toen hij nog in Nederland woonde — hetgeen in casu niet het geval lijkt te zijn, aangezien de verwijzingsuitspraak enkel spreekt van zaken die Barbier na zijn verhuizing had verworven —, men niet op voorhand te maken zou hebben met een maatregel die het vrije kapitaalverkeer raakt, aangezien in dat geval de verwerving van de zaak niet gepaard zou zijn gegaan met een kapitaalbeweging in de zin van richtlijn 88/361. Evenmin is aangevoerd dat het genot van inkomsten uit deze zaak ook maar enigszins is belemmerd.

82. Met deze vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de verdeling van het kapitaal van de erflater over zijn woonstaat, de situsstaat en eventuele andere lidstaten van belang is voor het antwoord op de tweede prejudiciële vraag.

83. Volgens de Nederlandse regering dient een bevestigend antwoord te worden gegeven, aangezien als criterium geldt dat wanneer het vermogen van de erflater zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend in een andere lidstaat dan de woonstaat bevond, de situsstaat bij de belastingheffing onder

meer rekening moet houden met de persoonlijke verplichtingen. Opvallend is, dat uit het dossier niet blijkt dat een dergelijk criterium in de op het hoofdgeding toepasselijke wettelijke regeling is voorzien.

een ongelijke behandeling van ingezetenen van een andere lidstaat niet kan beroepen op de noodzaak een voordeel dat zij daar zouden hebben te compenseren.¹⁷

84. Met de analyse van de Nederlandse regering ben ik het hoe dan ook niet eens. In casu is immers het parallelisme dat tussen de belastingheffing en het recht op aftrek dient te bestaan, doorslaggevend. Wanneer aan niet-ingezetenen toebehorende panden op gelijke voet kunnen worden belast als die welke aan ingezetenen toebehoren, moeten niet-ingezetenen, zoals gezegd, op gelijke wijze als ingezetenen in aanmerking komen voor de bijbehorende aftrek.

87. De vierde vraag dient dus ontkennend te worden beantwoord.

E — *De vijfde vraag*

85. Er is derhalve geen enkele reden verschil te maken al naar gelang van de verdeling van het vermogen van niet-ingezetenen, door aan sommigen van hen de aftrek te ontzeggen terwijl alle ingezetenen er wel recht op hebben.

88. Volgens vaste rechtspraak staat het aan de verwijzende rechter, de noodzaak en de relevantie van de aan het Hof gestelde vragen te beoordelen.¹⁸ Hij heeft de vijfde vraag slechts gesteld voor het geval de voorgaande vraag bevestigend wordt beantwoord.

86. Het feit dat sommige niet-ingezetenen eventueel voor aftrek in aanmerking komen in de woonstaat, doet aan het voorgaande niets af. Uit de rechtspraak volgt immers dat een lidstaat zich ter rechtvaardiging van

89. Uit hetgeen hierboven is uiteengezet, volgt dat dit niet het geval is. Deze vraag behoeft dus niet te worden beantwoord.

17 — Arrest van 26 oktober 1999, *Eurowings Luftverkehr*, C-294/97, *Jurispr.* blz. 1-7447, punt 44, alsmede de aldaar genoemde arresten.

18 — Zie bijvoorbeeld arrest van 26 november 1998, *Bronner*, C-7/97, *Jurispr.* blz. 1-7791, punt 16.

IV — Conclusie

90. Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de door het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch gestelde vragen als volgt te antwoorden:

De eerste vraag

„—Artikel 1 van richtlijn 88/361 van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag dient aldus te worden uitgelegd, dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding, betreffende de nalatenschap van een ingezetene van een andere lidstaat dan Nederland die een in Nederland gelegen onroerende zaak had verworven, de in dit artikel neergelegde vrijheid aan de orde is.

— De artikelen 48 en 52 EEG-Verdrag (nadien de artikelen 48 en 52 EG-Verdrag, thans, na wijziging, de artikelen 39 EG en 43 EG) dienen aldus te worden uitgelegd dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding, betreffende de nalatenschap van een Nederlands ingezetene die zijn woonplaats naar een andere lidstaat had verlegd, maar zijn beroepsactiviteiten in Nederland had voortgezet en die vervolgens een in Nederland gelegen onroerende zaak had verworven, de in deze artikelen neergelegde vrijheid aan de orde is.”

De tweede vraag

„Het gemeenschapsrecht verzet zich ertegen dat een lidstaat (de situsstaat) ter zake van de erfrechtelijke verkrijging van een in de situsstaat gelegen onroerende

zaak, een belasting heft over de waarde van die onroerende zaak en daarbij aftrek van de waarde van de leveringsplicht ter zake van die onroerende zaak toestaat indien de erflater ten tijde van zijn overlijden in de situsstaat woonde en niet in een andere lidstaat (de woonstaat).”

De derde vraag

„Voor het antwoord op de tweede vraag is irrelevant of de erflater ten tijde van de verwerving van de onroerende zaak niet meer in de situsstaat woonde.”

De vierde vraag

„Voor het antwoord op de tweede vraag is de verdeling van het kapitaal van de erflater over de situsstaat, de woonstaat en eventuele andere staten niet van belang.”

De vijfde vraag

„De vijfde vraag behoeft niet te worden beantwoord.”