

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

18 december 2014 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verkeer van kapitaal – Belastingwetgeving – Schenkbelasting – Vrijstelling ten aanzien van een ‚landgoed‘ – Geen vrijstelling ten aanzien van een landgoed dat op het grondgebied van een andere lidstaat is gelegen”

In zaak C-133/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Raad van State (Nederland) bij beslissing van 13 maart 2013, ingekomen bij het Hof op 18 maart 2013, in de procedure

Staatssecretaris van Economische Zaken,

Staatssecretaris van Financiën

tegen

Q,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, K. Lenaerts, vicepresident van het Hof, waarnemend rechter van de Tweede kamer, J.-C. Bonichot (rapporteur), A. Arabadjiev en J. L. da Cruz Vilaça, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 21 mei 2014,

gelet op de opmerkingen van:

- Q, vertegenwoordigd door A. Bakker en D. Smit, bijgestaan door M. Hamer, advocaat,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door B. Koopman, M. K. Bulterman en J. Langer als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door A. Rubio González als gemachtigde,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door D. Colas en J.-S. Pilczer als gemachtigden,

- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,
 - de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Brighthouse als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en W. Mölls als gemachtigden,
- gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 2 oktober 2014,
- het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 63 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Staatssecretaris van Economische Zaken en de Staatssecretaris van Financiën, enerzijds, en Q, anderzijds, over de weigering van de Nederlandse autoriteiten om een eigendom dat belanghebbende bezit in een andere lidstaat dan het Koninkrijk der Nederlanden, als landgoed te erkennen, door welke weigering de door deze belanghebbende voorgenomen schenking daarvan niet kan worden vrijgesteld.

Nederlands recht

3 Artikel 1 van de Successiewet 1956 bepaalt:

„1. Krachtens deze wet worden de volgende belastingen geheven:

[...]

2° schenkbelasting over de waarde van al wat krachtens schenking wordt verkregen van iemand die ten tijde van de schenking in Nederland woonde.

[...]”

4 Artikel 5 van de Successiewet luidt als volgt:

„[...]

2. De schenkbelasting wordt geheven van hetgeen de begiftigde verkrijgt, eventueel na aftrek van aan de schenking verbonden lasten en verplichtingen, waardoor hetzij de schenker, hetzij een derde wordt gebaat.”

5 In artikel 1 van de Natuurschoonwet 1928 (hierna: „Natuurschoonwet”), wordt bepaald:

„1. Deze wet verstaat onder:

a. landgoed: 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;

b. eigenaar:

1° de eigenaar van een onroerende zaak die niet is bezwaard met het beperkt recht van vruchtgebruik of, behoudens in gevallen als bedoeld in het derde lid, dat van erfpacht;

2° de vruchtgebruiker of, behoudens in gevallen als bedoeld in het derde lid, de erfpachter;

c. economische eigendom: een samenstel van rechten en verplichtingen met betrekking tot een onroerende zaak, dat een belang bij die zaak vertegenwoordigt. Het belang omvat ten minste enig risico van waardeverandering en komt toe aan een ander dan de civiel-juridische eigenaar. De verlening van uitsluitend het recht op levering wordt niet aangemerkt als overdracht van economische eigendom;

d. Onze Minister: Onze Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie;

e. Onze Ministers: Onze Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie en Onze Minister van Financiën.

2. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld inzake de voorwaarden waaraan een onroerende zaak moet voldoen om te kunnen worden aangemerkt als een landgoed. Die voorwaarden betreffen:

a. de oppervlakte van de onroerende zaak, waarbij mede in aanmerking kan worden genomen de oppervlakte van één aangrenzende onroerende zaak die als een landgoed is aangemerkt of gelijktijdig met de eerstgenoemde onroerende zaak als een landgoed wordt aangemerkt, indien tussen de beide onroerende zaken een nauwe historische band bestaat;

b. het percentage van de oppervlakte van de onroerende zaak dat ten minste met natuurterreinen, bossen of andere houtopstanden bezet dient te zijn alsmede de aard van de natuurterreinen, bossen en andere houtopstanden;

c. de omvang en hoedanigheid van de niet met natuurterreinen, bossen of andere houtopstanden bezette terreinen, al dan niet gerelateerd aan de hoedanigheid van direct aan de onroerende zaak grenzende terreinen;

d. de wijze en de aard van de bebouwing;

e. het soort gebruik dat van de terreinen en de opstallen wordt gemaakt.

[...]"

6 In artikel 2 van de Natuurschoonwet wordt bepaald:

„1. De eigenaar die zijn onroerende zaak wenst aangemerkt te zien als een landgoed, doet aan Onze Ministers een daartoe strekkend verzoek dat wordt ingediend bij Onze Minister.

[...]

4. Onze Ministers beslissen op het verzoek bij gezamenlijke beschikking.

[...]"

7 Artikel 7 van de Natuurschoonwet bepaalt:

„1. Indien tot een verkrijging in de zin van de Successiewet [...] een onroerende zaak behoort, die is aangemerkt als een landgoed, vindt – mits aan de in het volgende lid gestelde voorwaarden is voldaan – 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, in geval 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. Voor zover het landgoed overeenkomstig door Onze Ministers goedgekeurde regelen voor het publiek is opengesteld, wordt, in afwijking in zoverre van de vorige volzin, de waarde van dat landgoed gesteld op nihil.

[...]"

8 In artikel 1 van het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet wordt bepaald:

„1. In dit besluit wordt verstaan onder:

a. landgoed: landgoed als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Natuurschoonwet [...];

b. houtopstanden: houtopstanden niet zijnde kweekgoed, kerstboomteelten, laagstamboomgaarden of snijgrienden;

c. buitenplaats: onroerende zaak met daarop gelegen een in oorsprong versterkt huis, een kasteel, een buitenhuis of een landhuis, eventueel met bijgebouwen, met een architectonisch daarmee verbonden historische tuin of historisch park van ten minste één hectare waarvan de aanleg dateert van vóór 1850 en herkenbaar aanwezig is, indien dit complex, dan wel ten minste één van de onderdelen daarvan, een beschermd monument is dat is ingeschreven in een register als bedoeld in artikel 6, eerste lid, van de Monumentenwet 1988;

d. natuurterreinen:

1° heidevelden, hoogvenen, laagveenmoerassen, zandverstuivingen, duinterreinen, kwelders, sluffers, schorren, gorzen, slikken, groene stranden, rietlanden, ruigten, struwelen, moerassen, vennen, poelen, beken, kleine rivieren, wielen, afgesloten rivierlopen, krekens, bronnen en sprengen, voor zover deze gronden niet in gebruik zijn als landbouwgrond;

2° kalkgraslanden, bloemrijke graslanden van het heuvelland, van het zand- en het veengebied, of van het rivieren- en zeekeigebied, natte schraalgraslanden, dotterbloemgraslanden van beekdalen, of van veen- en kleigebieden, natte matig voedselrijke graslanden, droge schraalgraslanden van de hogere gronden, droge kalkarme duingraslanden, droge kalkrijke duingraslanden en binnendijkse zilte graslanden, voor zover deze gronden slechts in gebruik zijn voor begrazing of als hooiland en begroeid zijn met voor deze graslanden kenmerkende vegetatietypen;

[...]"

9 Artikel 2 van het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet bepaalt:

„1. Om als een landgoed te kunnen worden aangemerkt, dient een onroerende zaak te voldoen aan de volgende voorwaarden:

- a. de oppervlakte van de onroerende zaak bedraagt ten minste 5 hectare;
- b. terreinen en wateren behorende tot de onroerende zaak vormen een aaneengesloten gebied;
- c. de oppervlakte van de onroerende zaak is voor ten minste 30 percent bezet met houtopstanden of natuurterreinen;
- d. het soort gebruik dat van de onroerende zaak wordt gemaakt, maakt geen inbreuk op het natuurschoon.

2. Voor zover tot de onroerende zaak behorende terreinen, opstallen of wateren, of het soort gebruik dat daarvan wordt gemaakt, inbreuk maken op het natuurschoon, worden die terreinen, die opstallen en die wateren niet gerekend tot de als landgoed aan te merken onroerende zaak.

[...]”

Hoofding en prejudiciële vragen

10 Q, die haar fiscale verblijfplaats in Nederland heeft, is eigenares van een in het Verenigd Koninkrijk gelegen landgoed („The Bean House”), dat zij voornemens is te schenken aan haar zoon.

11 Krachtens de Nederlandse wetgeving kan een dergelijke schenking geheel of gedeeltelijk van belasting worden vrijgesteld, op voorwaarde met name dat „The Bean House” een landgoed is in de zin van de Natuurschoonwet, en dus dat het in Nederland is gelegen.

12 Q heeft de Nederlandse belastingdienst tevergeefs om een dergelijke erkenning verzocht.

13 De rechterlijke instantie in eerste aanleg, tot wie Q zich had gewend, was van oordeel dat het recht op vrijstelling van schenkbelasting niet kan worden beperkt tot landgoederen die in Nederland zijn gelegen. Volgens die rechterlijke instantie wordt de uit een dergelijke beperking voortvloeiende inbreuk op het vrije verkeer van kapitaal niet gerechtvaardigd door het belang van die lidstaat bij het beschermen van zijn nationaal natuurlijk en cultureel erfgoed, noch door de noodzaak van het waarborgen van doeltreffende fiscale controles.

14 De Staatssecretaris van Economische Zaken en de Staatssecretaris van Financiën hebben hoger beroep ingesteld bij de Raad van State, die eveneens van mening is dat hier sprake is van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal en vragen heeft over de door de rechterlijke instantie van eerste aanleg vermelde rechtvaardigingsgronden. De Nederlandse belastingdienst heeft voor de Raad van State betoogd dat de inbreuk wordt gerechtvaardigd door de praktische moeilijkheden die fiscale controles in een andere lidstaat dan het Koninkrijk der Nederlanden met zich brengen, met name in verband met de noodzaak om na te gaan of de eigenaren zich houden aan hun verplichting om het landgoed gedurende een periode van 25 jaar in stand te houden. In dit verband vraagt hij zich af in welke mate de autoriteiten van de andere lidstaten verplicht zouden zijn om de Nederlandse autoriteiten bij te staan bij hun controles.

15 Daarop heeft de Raad van State de behandeling van de zaak geschorst en het Hof 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 [...], 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 [...], voor bijstand van autoriteiten van de lidstaat waarin de onroerende zaak is gelegen, een beroep doen op 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 [(PB L 84, blz. 1)], 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 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 [(PB L 64, blz. 1)] 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 richtlijn [2010/24], worden aangesloten bij de definitie van het begrip ‚administratief onderzoek‘ in artikel 3, zevende lid, van richtlijn [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 de instandhouding 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, lid 1, van de Natuurschoonwet [...] naar een andere lidstaat moeten reizen om daar de noodzakelijke controles te verrichten?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

16 Met zijn vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechterlijke instantie in wezen te vernemen of artikel 63 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat als aan de orde in het hoofdgeding, krachtens welke een vrijstelling van schenkbelasting ter zake van bepaalde beschermde landgoederen is beperkt tot die landgoederen die op het grondgebied van die lidstaat zijn gelegen.

17 Overeenkomstig artikel 63, lid 1, VWEU zijn alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling alsmede tussen lidstaten en derde landen verboden.

18 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de fiscale behandeling van schenkingen, of deze nu worden gedaan in geld of in onroerende of roerende zaken, valt onder de bepalingen van het VWEU inzake het

vrije verkeer van kapitaal, tenzij de constituerende elementen hiervan binnen één lidstaat zijn gelegen (zie arrest *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 20).

19 Hieruit volgt dat een situatie als die in het hoofdgeding, waarin een in een lidstaat wonende persoon een schenking verricht die betrekking heeft op een in een andere lidstaat gelegen onroerend goed, binnen de werkingssfeer van artikel 63, lid 1, VWEU valt.

20 Op het gebied van het successierecht heeft het Hof reeds geoordeeld dat het feit dat als voorwaarde voor de toekenning van belastingvoordelen geldt dat de overgedragen zaak op het nationale grondgebied is gelegen, een in beginsel door artikel 63, lid 1, VWEU verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt (zie arrest *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, punten 28-35). Voorts vormen ook maatregelen die leiden tot een waardevermindering van de schenking van een ingezetene van een andere lidstaat dan die waar de betrokken zaken zich bevinden en waar de schenking van deze zaken wordt belast, een dergelijke beperking (zie arrest *Mattner*, EU:C:2010:216, punt 26).

21 Wanneer nationale bepalingen als die in het hoofdgeding de toepassing van een vrijstelling van schenkbelasting afhankelijk stellen van de voorwaarde dat het betrokken onroerend goed op het nationale grondgebied is gelegen, vormt de zwaardere fiscale last die drukt op de schenking door een in een lidstaat wonende persoon, wanneer deze schenking betrekking heeft op een in een andere lidstaat gelegen gebouw, bijgevolg een beperking van het vrije verkeer van kapitaal.

22 Om een dergelijke beperking als verenigbaar met de bepalingen van het VWEU inzake het vrije verkeer van kapitaal te kunnen beschouwen, moet het verschil betrekking hebben op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, waarbij deze verenigbaarheid moet worden beoordeeld op basis van de doelstelling en de inhoud van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen (zie arrest *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, punten 20 en 22).

23 Het Hof is van oordeel dat dit in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde zaak het geval is.

24 Het doel van de vrijstelling van schenkbelasting waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Nederlandse regeling voorziet, bestaat er immers in de ongeschonden staat van landgoederen die typerend zijn voor het traditionele Nederlandse landschap te beschermen tegen de versnippering en teloorgang die het gevolg kunnen zijn van het feit dat de ontvangers van de schenking mogelijk gedwongen zijn om, teneinde de belasting over deze overdracht te kunnen voldoen, een landgoed te verkavelen en een deel ervan te verkopen, dan wel om het landgoed te exploiteren op een wijze die schadelijk zou zijn voor het specifieke karakter ervan.

25 Met het belastingvoordeel bij de overdracht van een „landgoed” wordt derhalve, zoals de verwijzende rechterlijke instantie zelf opmerkt, een doelstelling nagestreefd van behoud van nationaal natuurschoon, die een doelstelling van behoud van cultuurhistorisch erfgoed omvat. Deze doelstelling kan met name zowel worden afgeleid uit de definitie van een „landgoed” in artikel 1, lid 1, sub a, van de Natuurschoonwet – volgens welke onroerende zaken waarop een huis of andere, bij het karakter van het landgoed passende gebouwen voorkomen, kunnen worden aangemerkt als integraal deel uitmakend van het landgoed –, als uit de definitie van een „buitenplaats” die deel uitmaakt van een „landgoed” dat wordt vermeld in artikel 1 van het Rangschikkingsbesluit, volgens welke het complex moet zijn verbonden met een historische tuin of historisch park waarvan de aanleg dateert van vóór 1850 en moet bestaan uit ten minste één onderdeel dat een geregistreerd monument vormt in de zin van artikel 6, lid 1, van de Monumentenwet 1988.

26 Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde schenking betrekking heeft op een in het Verenigd Koninkrijk gelegen landgoed van ongeveer 18 hectare,

dat krachtens de in deze laatstgenoemde lidstaat toepasselijke wetgeving geregistreerde monumenten omvat.

27 Gelet op de door de betrokken nationale regeling nagestreefde doelstelling kan echter de situatie van een belastingplichtige die voornemens is een „landgoed” te schenken dat een „buitenplaats” omvat, niet objectief vergelijkbaar worden geacht met de situatie van een belastingplichtige die, zoals in het hoofdgeding, voornemens is een op het grondgebied van een andere lidstaat gelegen landgoed te schenken, ook wanneer dat landgoed monumenten omvat die krachtens de in laatstgenoemde lidstaat toepasselijke wetgeving zijn geregistreerd. Het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvoordeel strekt er immers toe de ongeschonden staat te behouden van bepaalde landgoederen die behoren tot het nationaal cultuurhistorisch erfgoed. Het nadeel dat hieruit voortvloeit voor een belastingplichtige die zich in de tweede situatie bevindt, is derhalve inherent aan de door de Nederlandse wetgever nagestreefde doelstelling.

28 Dit zou slechts anders zijn indien, zoals is verklaard in punt 33 van het vandaag gewezen arrest in de zaak X (C-87/13), een dergelijke belastingplichtige aantoont dat een eigendom, ondanks het feit dat het op het grondgebied van een andere staat dan het Koninkrijk der Nederlanden is gelegen, desalniettemin een element vormt van het Nederlands cultuurhistorisch erfgoed, en een dergelijke omstandigheid dit monument, indien het niet extraterritoriaal zou zijn, in aanmerking zou doen komen voor bescherming op grond van de Natuurschoonwet.

29 Gelet op het voorgaande dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat artikel 63 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat als aan de orde in het hoofdgeding, krachtens welke een vrijstelling van schenkbelasting ter zake van bepaalde landgoederen die zijn beschermd omdat zij behoren tot het nationaal cultuurhistorisch erfgoed, is beperkt tot die landgoederen die op het grondgebied van die lidstaat zijn gelegen, voor zover deze vrijstelling niet is uitgesloten ten aanzien van landgoederen die, ondanks het feit dat zij op het grondgebied van een andere lidstaat zijn gelegen, verband kunnen houden met het cultuurhistorisch erfgoed van eerstbedoelde lidstaat.

Kosten

30 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat als aan de orde in het hoofdgeding, krachtens welke een vrijstelling van schenkbelasting ter zake van bepaalde landgoederen die zijn beschermd omdat zij behoren tot het nationaal cultuurhistorisch erfgoed, is beperkt tot die landgoederen die op het grondgebied van die lidstaat zijn gelegen, voor zover deze vrijstelling niet is uitgesloten ten aanzien van landgoederen die, ondanks het feit dat zij op het grondgebied van een andere lidstaat zijn gelegen, verband kunnen houden met het cultuurhistorisch erfgoed van eerstbedoelde lidstaat.

ondertekeningen