

Uitspraak 201113287/1/T1/A2

Datum van uitspraak: woensdag 13 maart 2013
Tegen: de staatssecretaris van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie
Proceduresoort: Hoger beroep
Rechtsgebied: Algemene kamer - Hoger Beroep - Overige
ECLI: **ECLI:NL:RVS:2013:BZ4004**

201113287/1/T1/A2.
Datum uitspraak: 13 maart 2013

AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

Verwijzingsuitspraak op het hoger beroep van:

de staatssecretaris van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie (thans: Economische Zaken) en de staatssecretaris van Financiën (hierna tezamen en in enkelvoud: de staatssecretaris), appellanten,

tegen de uitspraak van de rechtbank Zutphen van 16 november 2011 in zaak nr. 10/203 in het geding tussen:

[wederpartij], wonend te [woonplaats],

en

de staatssecretaris.

Procesverloop

Bij besluit van 6 oktober 2009 hebben de minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit en de staatssecretaris van Financiën geweigerd de in het Verenigd Koninkrijk gelegen onroerende zaak "The Bean House" aan te merken als landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928 (hierna: de Nsw).

Bij besluit van 7 januari 2010 hebben de minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit en de staatssecretaris van Financiën het door [wederpartij] daartegen gemaakte bezwaar niet-ontvankelijk verklaard.

Bij besluit van 9 februari 2011 heeft de staatssecretaris het door [wederpartij] tegen het besluit van 6 oktober 2009 gemaakt bezwaar ongegrond verklaard.

Bij uitspraak van 16 november 2011 heeft de rechtbank het door [wederpartij] ingestelde beroep niet-ontvankelijk verklaard voor zover het is gericht tegen het besluit van 7 januari 2010 en gegrond verklaard voor zover het is gericht tegen het besluit van 9 februari 2011, dat besluit vernietigd en bepaald dat de staatssecretaris een nieuw besluit neemt met inachtneming van de uitspraak. Deze uitspraak is aangehecht.

Tegen deze uitspraak heeft de staatssecretaris hoger beroep ingesteld.

[wederpartij] heeft een verweerschrift en een nader stuk ingediend.

Bij uitspraak van 2 april 2012 heeft de voorzitter van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State bij wijze van voorlopige voorziening de uitspraak van de rechtbank van 16 november 2011 geschorst.

De Afdeling heeft de zaak ter zitting behandeld op 9 oktober 2012, waar de staatssecretaris, vertegenwoordigd door mr. R.J.M. van den Tweel, advocaat te Den Haag, en mr. F. Hoppel, werkzaam bij het ministerie van Financiën, en [wederpartij], bijgestaan door mr. M.J. Hamer, advocaat te Rotterdam, mr. D.S. Smit en ir. A.J.J. Bakker, zijn verschenen.

Na het sluiten van het onderzoek ter zitting heeft de Afdeling het onderzoek heropend en partijen bij brieven van 10 januari 2013 meegedeeld dat zij het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: het Hof van Justitie) zal verzoeken bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen op een aantal vragen. Deze vragen waren in concept bijgevoegd.

Bij onderscheiden brieven van 23 januari 2013 en 30 januari 2013 hebben de staatssecretaris en [wederpartij] een reactie gegeven op deze vragen.

Overwegingen

1. Algemeen

[wederpartij] woont in Nederland en is eigenares van de in het Verenigd Koninkrijk gelegen onroerende zaak "The Bean House". Zij is voornemens deze zaak te schenken aan haar zoon, die in het Verenigd Koninkrijk woont. Ingeval van schenking van een onroerende zaak die is aangemerkt als landgoed in de zin van de Nsw, vindt op grond van die wet onder voorwaarden geen invordering van schenkbelasting plaats. [wederpartij] heeft de staatssecretaris daarom verzocht "The Bean House" aan te merken als landgoed in de zin van de Nsw.

2. Het nationale recht

De relevante bepalingen uit de Successiewet 1956 luiden als volgt:

Artikel 1

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

1°. [...];

2°. schenkbelasting over de waarde van al wat krachtens schenking wordt verkregen van iemand die ten tijde van de schenking in Nederland woonde." Artikel 5

"1. [...].

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."

De relevante bepalingen uit de Nsw luiden als volgt:

Artikel 1

"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;

[...].

d. Onze Minister: Onze Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit;

e. Onze Ministers: Onze Ministers van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit en 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.

[...]."

Artikel 2

"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.

[...]."

Artikel 7

"1. Indien tot een verkrijging in de zin van de Successiewet 1956 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.

[...]."

Bij het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928 (hierna: het Rangschikkingsbesluit) zijn regels gesteld, als bedoeld in artikel 1, tweede lid, van de Nsw, inzake de voorwaarden waaraan een onroerende zaak moet voldoen om te kunnen worden aangemerkt als een landgoed.

De relevante bepalingen uit dat besluit luiden als volgt:

Artikel 1

"1. In dit besluit wordt verstaan onder:

- a. landgoed: landgoed als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Natuurschoonwet 1928;
- 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, kreken, 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 zeekleigebied, 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;

[...]."

Artikel 2

"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 en
 - 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.

[...]."

3. Het Unierecht

Ingevolge artikel 4, derde lid, van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: het VEU), respecteren de Unie en de lidstaten elkaar en steunen zij elkaar bij de vervulling van de taken die uit de Verdragen voortvloeien, krachtens het beginsel van loyale samenwerking [...].

Ingevolge artikel 63, eerste lid, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: het VWEU), zijn alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden.

Ingevolge artikel 65, eerste lid, aanhef en onder a, doet het bepaalde in artikel 63 niets af aan het recht van de lidstaten de terzake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd.

Ingevolge het derde lid mogen de in het eerste lid bedoelde procedures geen middel tot willekeurige discriminatie vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63.

Ingevolge artikel 167, eerste lid, van het VWEU, draagt de Unie bij tot de ontplooiing van de culturen van de lidstaten onder eerbiediging van de nationale en regionale verscheidenheid van die culturen, maar tegelijk ook de nadruk leggend op het gemeenschappelijk cultureel erfgoed.

Ingevolge het tweede lid is het optreden van de Unie erop gericht de samenwerking tussen de lidstaten aan te moedigen en zo nodig hun activiteiten op de volgende gebieden te ondersteunen en aan te moedigen:

[...].

- instandhouding en bescherming van het cultureel erfgoed van Europees belang,

[...].

Ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onder a, 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 (hierna: Richtlijn 2010/24/EU), is deze richtlijn van toepassing op schuldvorderingen die voortvloeien uit alle vormen van belastingen en rechten, geheven door of ten behoeve van een lidstaat of zijn territoriale of staatkundige onderdelen, lokale overheden daaronder begrepen, dan wel ten behoeve van de Unie.

Ingevolge artikel 5, eerste lid, verstrekt de aangezochte autoriteit op verzoek van de verzoekende 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.

Ingevolge 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 (hierna: Richtlijn 2011/16/EU), betreft een administratief onderzoek alle door de lidstaten bij het vervullen van hun taken verrichte controles, onderzoeken en acties ter waarborging van de juiste toepassing van de belastingwetgeving.

4. Het bij de rechtbank bestreden besluit van de staatssecretaris

Bij zijn besluit van 6 oktober 2009, zoals gehandhaafd bij besluit op bezwaar van 9 februari 2011, heeft de staatssecretaris geweigerd de onroerende zaak "The Bean House" aan te wijzen als landgoed in de zin van artikel 1, eerste lid, aanhef en onder a, van de Nsw, omdat het niet voldoet aan de in die bepaling opgenomen voorwaarde dat de onroerende zaak in Nederland ligt. Dit betekent dat indien [wederpartij] overgaat tot schenking van de onroerende zaak aan haar zoon, de in artikel 7, eerste lid, van de Nsw opgenomen vrijstelling van de invordering van schenkbelasting, die in dat geval op grond van de Successiewet verschuldigd zal zijn, niet wordt toegepast.

5. De uitspraak van de rechtbank

De rechtbank heeft geoordeeld dat zowel de aankoop van de onroerende zaak als de schenking ervan kapitaalverkeer betreft als bedoeld in artikel 63, eerste lid, van het VWEU. Het onthouden van de in artikel 7, eerste lid, van de Nsw opgenomen invorderingsfaciliteit aan rechthebbenden van buiten Nederland gelegen onroerende zaken die, afgezien van de ligging in Nederland, voldoen aan de voorwaarden voor aanwijzing, levert volgens haar een beperking van dat kapitaalverkeer op.

Onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie van 17 januari 2008, C-256/06, Jäger (hierna: het arrest Jäger) (www.curia.europa.eu), heeft de rechtbank overwogen dat het onderscheid dat de staatssecretaris bij de toepassing van artikel 7, eerste lid, van de Nsw maakt, slechts verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer kan worden geacht, indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang.

Volgens de rechtbank valt niet in te zien dat buiten Nederland gelegen onroerende zaken niet kunnen voldoen aan de in het Rangschikkingsbesluit opgenomen voorwaarden voor aanwijzing als landgoed. Gelet hierop bestaat geen grond voor het oordeel dat het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die objectief niet vergelijkbaar zijn, aldus de rechtbank.

Verder heeft de rechtbank geoordeeld dat de staatssecretaris niet heeft kunnen aantonen dat het voor de bescherming van het Nederlands cultuurhistorisch erfgoed, waarin volgens de staatssecretaris een dwingende reden van algemeen belang is gelegen, noodzakelijk is om de in artikel 7, eerste lid, van de Nsw opgenomen invorderingsfaciliteit te onthouden aan eigenaren van onroerende zaken die buiten Nederland zijn gelegen.

Dat de staatssecretaris praktische moeilijkheden kan ondervinden bij de toepassing van de Nsw op buiten Nederland gelegen landgoederen, levert volgens de rechtbank evenmin een rechtvaardiging voor het verschil in behandeling op. Zij overweegt in dit verband dat de staatssecretaris eigenaren van buiten Nederland gelegen onroerende zaken altijd kan verzoeken de gegevens over te leggen die hij noodzakelijk acht voor zijn beoordeling. Voor zover de staatssecretaris fysieke controles dient uit te voeren, overweegt de rechtbank dat hij, zo nodig op grond van Richtlijn 2010/24/EU, specifiek bevoegde instanties in het buitenland om bijstand kan vragen.

6. Het standpunt van de staatssecretaris in hoger beroep

De staatssecretaris betoogt dat een beperking van het vrije kapitaalverkeer zich niet voordoet, omdat sprake is van een dispariteit. Dat de invorderingsfaciliteit niet wordt toegepast ten aanzien van de schenking van de onroerende zaak "The Bean House" is volgens hem immers de onvermijdelijke consequentie van het naast elkaar bestaan van nationale belastingstelsels.

Voor zover het vrije kapitaalverkeer wel wordt beperkt, stelt de staatssecretaris zich op het standpunt dat die beperking wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang. Hij voert in dit verband aan dat met de in de Nsw neergelegde regeling het behoud van het nationaal natuurschoon en cultuurhistorisch erfgoed in Nederland wordt nagestreefd. Naar zijn oordeel kan deze doelstelling worden beschouwd als een dwingende reden van algemeen belang die door de lidstaten gestelde beperkingen aan het vrij verkeer kan rechtvaardigen. Het toepassen van de invorderingsfaciliteit ten aanzien van buiten Nederland gelegen onroerende zaken draagt aan dit doel niet bij. Gelet hierop is de eigenaar van een in Nederland gelegen landgoed dan ook niet objectief vergelijkbaar met die van een buiten Nederland gelegen onroerende zaak die afgezien van de ligging aan de voorwaarden voor aanwijzing voldoet.

Een rechtvaardiging kan volgens de staatssecretaris voorts worden gevonden in de noodzaak om de samenhang en het financiële evenwicht van de regeling te bewaren, omdat een directe samenhang bestaat tussen de invorderingsfaciliteit en de kosten die gepaard gaan met de instandhoudingsverplichting.

Ten slotte meent de staatssecretaris dat de beperking gerechtvaardigd is vanwege de praktische problemen die de rangschikking van een buiten Nederland gelegen onroerende zaak met zich brengt en daarmee vanwege de doeltreffendheid van de fiscale controles. Hij voert hiertoe aan dat alvorens tot aanwijzing kan worden overgegaan, een onderzoek ter plaatse is vereist om vast te kunnen stellen of aan de voorwaarden voor rangschikking wordt voldaan. Daarnaast dient ook na de rangschikking gedurende het tijdvak van 25 jaar als bedoeld in artikel 7, eerste lid, van de Nsw te worden gecontroleerd of nog aan de voorwaarden wordt voldaan. Dit betekent dat Nederlandse functionarissen naar het buitenland moeten afreizen, hetgeen volgens de staatssecretaris bezwaarlijk is. Daar komt bij dat Nederlandse functionarissen buiten Nederland geen jurisdictie hebben en op grond van Richtlijn 2010/24/EU noch Richtlijn 2011/16 EU aan buitenlandse autoriteiten om medewerking kan worden gevraagd in de vorm van controles ter plaatse.

Ter behartiging van voornoemde algemene belangen is het beperken van de invorderingsfaciliteit tot in Nederland gelegen landgoederen een noodzakelijk, geschikt en proportioneel middel, aldus de staatssecretaris.

7. Het standpunt van [wederpartij] in hoger beroep

[wederpartij] stelt zich op het standpunt dat de onroerende zaak "The Bean House" moet worden aangemerkt als landgoed in de zin van de Nsw, omdat het aan alle voorwaarden voor aanwijzing als landgoed voldoet, behalve de voorwaarde dat de onroerende zaak in Nederland moet zijn gelegen. Deze voorwaarde met betrekking tot de ligging van de onroerende zaak mag volgens haar echter niet worden gesteld, omdat die leidt tot een beperking van het vrije kapitaalverkeer die in strijd is met artikel 63, eerste lid, van het VWEU. Zij meent dat van een dispariteit geen sprake is. Dat de in artikel 7, eerste lid, van de Nsw opgenomen invorderingsfaciliteit niet geldt ten aanzien van de onroerende zaak "The Bean House", wanneer zij tot schenking hiervan overgaat, is immers niet het onvermijdelijke gevolg van het naast elkaar bestaan van nationale belastingstelsels, maar uitsluitend een gevolg van de toepassing van de Nsw, aldus [wederpartij]

De beperking wordt volgens haar niet gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang. Het beroep van de staatssecretaris op het in de rechtspraak van het Hof van Justitie erkende belang van behoud van nationaal natuurschoon en cultuurhistorisch erfgoed kan volgens [wederpartij] niet worden geaccepteerd, nu de in de Nsw neergelegde regeling volgens haar uitsluitend is gericht op het behoud van natuurschoon.

Een rechtvaardiging kan evenmin worden gevonden in de coherentie van het belastingstelsel, omdat een rechtstreeks verband tussen het fiscale voordeel en de compensatie van dit voordeel middels een fiscale heffing ontbreekt, aldus [wederpartij]

Voorts kan volgens haar uit het arrest Jäger worden afgeleid dat praktische moeilijkheden geen rechtvaardigingsgrond kunnen opleveren. Bovendien kan de staatssecretaris haar te allen tijde verzoeken de gegevens over te leggen die hij noodzakelijk acht om tot aanwijzing van de onroerende zaak over te gaan.

Ten slotte meent [wederpartij] dat het beperken van de invorderingsfaciliteit tot in Nederland gelegen onroerende zaken buitenproportioneel is.

8. Beoordeling van het geschil

Uit artikel 1, eerste lid, aanhef en onder a, van de Nsw vloeit voort dat uitsluitend in Nederland gelegen onroerende zaken als landgoed kunnen worden aangemerkt. De staatssecretaris heeft zich dan ook op het standpunt gesteld dat de onroerende zaak "The Bean House" niet als landgoed kan worden aangemerkt, omdat het in het Verenigd Koninkrijk ligt.

De Afdeling ziet zich allereerst gesteld voor de vraag of de rechtbank terecht heeft geoordeeld dat de weigering om de onroerende zaak "The Bean House" aan te merken als landgoed in de zin van de Nsw een beperking is van het vrije kapitaalverkeer als bedoeld in artikel 63, eerste lid, van het VWEU.

8.1. Bij gebreke van een begripsbepaling voor kapitaalverkeer in de zin van artikel 63, eerste lid, van het VWEU in het Verdrag, heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de nomenclatuur in bijlage I bij Richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (hierna: Richtlijn 88/361) indicatieve waarde heeft voor de definitie van het begrip kapitaalverkeer. Schenkingen en giften zijn daarin ingedeeld onder rubriek XI, getiteld "Kapitaalverkeer van persoonlijke aard". Volgens het Hof van Justitie valt de fiscale behandeling van schenkingen, of deze nu worden gedaan in geld of in onroerende of roerende zaken, dan ook onder de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal, tenzij de constituerende elementen hiervan binnen één lidstaat zijn gelegen (arrest van het Hof van Justitie van 22 april 2010, C-510/08, Mattner, punt 19; www.curia.europa.eu).

8.2. Nu vrijstelling van de invordering van de schenkbelasting die op grond van de Successiewet is verschuldigd, uitsluitend wordt toegepast op een schenking van een onroerende zaak die met toepassing

van artikel 2, eerste lid, van de Nsw is aangewezen als landgoed, heeft de weigering van de staatssecretaris de onroerende zaak "The Bean House" aan te wijzen als landgoed, tot direct gevolg dat geen vrijstelling van de schenkbelasting wordt verkregen wanneer [wederpartij] overgaat tot schenking van de in het Verenigd Koninkrijk gelegen onroerende zaak. Nu het gaat om een in Nederland woonachtige persoon die een in het Verenigd Koninkrijk gelegen onroerende zaak schenkt aan een andere persoon die in die laatste lidstaat woont, is voorts geen sprake van een zuiver binnenlandse situatie.

Het besluit van de staatssecretaris kan derhalve worden beschouwd als de fiscale behandeling van een schenking in de zin van bijlage I van Richtlijn 88/361, rubriek XI, ook al heeft die schenking en de weigering van de fiscale faciliteit nog niet plaatsgehad.

8.3. Anders dan de staatssecretaris betoogt, is naar het oordeel van de Afdeling geen sprake van een dispariteit. Een dispariteit doet zich voor indien een beperking van het vrij verkeer voortvloeit uit de toepassing van twee of meer nationale wetgevingen, waarbij beide elk voor zich geen onderscheid maken.

De invorderingsfaciliteit wordt niet toegepast ten aanzien van de onroerende zaak "The Bean House", uitsluitend omdat voor de toepassing daarvan in de Nederlandse wetgeving onderscheid wordt gemaakt tussen onroerende zaken binnen en buiten Nederland. Dit nadeel is derhalve niet het gevolg van naast elkaar bestaande nationale wetgevingen (in casu de Nederlandse en die van het Verenigd Koninkrijk) maar het gevolg van een onderscheid dat in één nationale wetgeving wordt gemaakt, namelijk in artikel 7, eerste lid, van de Nsw.

9. Vervolgens is de vraag aan de orde of de regeling uit artikel 1, eerste lid, aanhef en onder a, juncto artikel 7, eerste lid van de Nsw, waarin een vrijstelling van schenkbelasting (invorderingsfaciliteit) wordt beperkt tot in Nederland gelegen onroerende zaken, een beperking vormt van het vrij verkeer van kapitaal.

Uit het arrest van het Hof van Justitie van 11 december 2003, C-364/01, Barbier, punt 62, (www.curia.europa.eu) en het arrest Jäger (C-256/06, punt 30) volgt dat nationale maatregelen die de aankoop van onroerende zaken in de betrokken lidstaat, alsmede de overdracht van economische eigendom van dergelijke zaken aan een andere persoon door een ingezetene van een andere lidstaat ontmoedigen een beperking vormen van het kapitaalverkeer.

Van een dergelijke ontmoediging is in het onderhavige geval sprake, nu de regeling uit de Nsw tot gevolg heeft dat een ingezetene van Nederland minder snel zal besluiten in een andere lidstaat te investeren in de aankoop van een onroerende zaak, omdat de verkrijgers van de schenking dan zwaarder zullen worden belast, dan wanneer hij in de lidstaat waarvan hij ingezetene is had geïnvesteerd in een gelijksoortige onroerende zaak.

Naar het oordeel van de Afdeling heeft de rechtbank derhalve terecht geoordeeld dat het besluit van de staatssecretaris een beperking vormt van het vrije kapitaalverkeer.

10. Rechtvaardiging: dwingende redenen van algemeen belang

Vervolgens rijst de vraag of de door de staatssecretaris aangevoerde motieven de aldus vastgestelde beperking van het vrij verkeer van kapitaal kunnen rechtvaardigen. De staatssecretaris heeft ter rechtvaardiging van deze beperking doelstellingen aangevoerd die betrekking hebben op het behoud van nationaal natuurschoon en cultuurhistorisch erfgoed in Nederland, de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel en het financiële evenwicht van de regeling te bewaren en het belang om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.

De Afdeling zal de door de staatssecretaris aangevoerde rechtvaardigingsgronden onderzoeken waarbij zal worden nagegaan of de beperkende regeling proportioneel is ter behartiging van de ermee nagestreefde doelstellingen.

10.1. Rechtvaardiging: behoud van nationaal natuurschoon en cultuurhistorisch erfgoed

10.1.1. De staatssecretaris beroept zich ter rechtvaardiging van de beperking van het vrij verkeer van kapitaal op het met de Nsw beoogde behoud van het nationaal natuurschoon en cultuurhistorisch erfgoed in Nederland. Naar zijn mening kan deze doelstelling worden beschouwd als een dwingende reden van algemeen belang die door de lidstaten gestelde beperkingen aan het vrij verkeer kan rechtvaardigen.

Terzijde wijst de Afdeling erop dat ter zitting is gebleken dat de staatssecretaris geen beroep doet op doelstellingen die zien op het voortbestaan van land-en bosbouwondernemingen, zoals die aan de orde waren in het arrest Jäger (C-256/06).

10.1.2. Ter onderbouwing van zijn standpunt betoogt de staatssecretaris, onder verwijzing naar onder meer de arresten van het Hof van Justitie van 20 september 1988, C-302/86, Commissie/Denemarken, van 26 februari 1991, C-180/89, Commissie/Italië (hierna: arrest Commissie/Italië) en van 14 september 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (hierna: arrest Centro di Musicologia) (www.curia.europa.eu) dat in de rechtspraak van het Hof van Justitie bepaalde doelstellingen die verband houden met de bevordering van cultuur, het behoud van nationaal historisch erfgoed en artistiek bezit, milieubescherming en, in het verlengde daarvan, het behoud van nationaal natuurschoon in de rechtspraak zijn erkend als dwingende redenen van algemeen belang die door de lidstaten gestelde beperkingen aan het vrij verkeer rechtvaardigen.

Voorts heeft de staatssecretaris ter zitting een beroep gedaan op artikel 167 VWEU, dat volgens hem de waarde illustreert die de Unie hecht aan deze doelstellingen van algemeen belang, alsmede aan de rol die de lidstaten dienaangaande kunnen en moeten vervullen. Daarnaast vloeit deze rol volgens de staatssecretaris voort uit internationale verdragen, zoals het op 3 oktober 1985 gesloten Verdrag inzake het behoud van het architectonische erfgoed van Europa (hierna: het Verdrag van Granada). In dit verdrag is volgens de staatssecretaris neergelegd dat de instandhouding van het cultureel erfgoed een nationale taak is.

10.1.3. Alvorens in te gaan op het betoog van de staatssecretaris stelt de Afdeling vast dat, anders dan [wederpartij] betoogt, de Nsw niet alleen is gericht op het behoud van nationaal natuurschoon, maar ook het behoud van cultuurhistorisch erfgoed in Nederland tot doel heeft.

Dat onder instandhouding van nationaal natuurschoon, de primaire doelstelling van de Nsw, tevens het behoud van cultuurhistorisch erfgoed moet worden verstaan, blijkt ten eerste uit de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel tot wijziging van de Natuurschoonwet 1928 en van de Wet op de vermogensbelasting 1964, waarin de wetgever benadrukt dat landgoederen, gelet op hun culturele, historische en natuurwetenschappelijke waarden, een belangrijke functie in de huidige maatschappij vervullen (Kamerstukken II 1986/87, 20 089, nr.3, blz. 4) en uiteenzet dat het begrip natuurschoon in de loop der jaren in de uitvoeringspraktijk is geconcretiseerd door bij de rangschikking en onttrekking van onroerende zaken onder andere de natuurwetenschappelijke en cultuurhistorische aspecten daarvan een rol te laten spelen (Kamerstukken II 1986/87, 20 089, nr. 3, blz. 6).

Voorts kan dit worden afgeleid uit de definitie van landgoed in artikel 1, eerste lid, aanhef en onder a, van de Nsw, waarin is bepaald dat ook historische buitenplaatsen en andere, bij het karakter van het landgoed passende, opstallen als onderdeel van een landgoed worden begrepen.

10.1.4. Thans dient te worden beoordeeld of het behoud van nationaal natuurschoon en cultuurhistorisch erfgoed in Nederland kan worden erkend als een dwingende reden van algemeen belang die de onderhavige beperkende maatregel rechtvaardigt. Ter beoordeling van deze vraag zal de Afdeling ten eerste de door de staatssecretaris aangevoerde rechtspraak van het Hof van Justitie onderzoeken. Vervolgens zal de toepasselijkheid van het ingeroepen primair Unierecht en internationaal recht worden bezien.

10.1.5. Naar het oordeel van de Afdeling volgt uit de door de staatssecretaris onder 10.1.2 aangevoerde arresten slechts dat het Hof van Justitie de mogelijkheid heeft aanvaard dat bepaalde doelstellingen die verband houden met het behoud van het nationaal historisch en artistiek bezit en de bescherming van het milieu in bepaalde omstandigheden en onder bepaalde voorwaarden dwingende redenen van algemeen belang kunnen zijn en beperkingen van het vrij verkeer kunnen rechtvaardigen.

In de eerste plaats is het behoud van nationaal natuurschoon en cultuurhistorisch erfgoed zoals dat wordt nagestreefd in de Nsw niet zonder meer gelijk aan deze door het Hof van Justitie - in de door de staatssecretaris onder 10.1.2 aangehaalde - benoemde doelstellingen. Deze arresten bieden volgens de Afdeling dan ook geen directe grond voor de veronderstelling dat de doelstelling van de Nsw evenzeer als dwingende reden van algemeen belang dient te worden aangemerkt.

In de tweede plaats volgt uit deze arresten niet aan de hand van welke criteria moet worden bepaald of dergelijke doelstellingen, gelet op de noodzakelijkheids- en proportionaliteitstoets, in een concreet geval een dwingende reden van algemeen belang vormen die een beperking van het vrij verkeer daadwerkelijk rechtvaardigt.

Zo stelde het Hof van Justitie in het arrest Commissie/Italië (C-180/89, punt 20) weliswaar vast dat het algemeen belang verband houdend met het behoud van het nationaal historisch en artistiek bezit een dwingende reden kan vormen die een beperking van het vrij verrichten van diensten rechtvaardigt, maar overwoog daarna dat de wettelijke regeling verder ging dan voor de bescherming van dat belang noodzakelijk was. Het Hof van Justitie hield in zijn beslissing rekening met de bijzondere omstandigheden waaronder de diensten werden verricht.

In het arrest Centro di Musicologia (C-386/04, punt 45) overweegt het Hof van Justitie zonder verdere concretisering dat bepaalde doelstellingen die verband houden met de bevordering, op nationaal vlak, van cultuur op nationaal vlak dwingende redenen van algemeen belang kunnen vormen.

10.1.6. Wat betreft artikel 167 VWEU heeft de staatssecretaris zich naar het oordeel van de Afdeling terecht op het standpunt gesteld dat hieruit kan worden afgeleid dat het cultureel erfgoed van de lidstaten en het gemeenschappelijk cultureel erfgoed van algemeen Europees belang is. Krachtens dit artikel is het optreden van de Unie erop gericht ondersteunend op te treden bij de instandhouding en bescherming van het cultureel erfgoed van Europees belang. Hoewel dit artikel op zijn minst een aanwijzing biedt dat het hier gaat om een belang waaraan in het stelsel van het verdrag bijzonder gewicht wordt toegekend, kan er naar het oordeel van de Afdeling evenwel niet aan worden voorbij gegaan dat zij geen directe rechtvaardigingsgrond vormt met betrekking tot het vrij verkeer van kapitaal. Datzelfde geldt voor zover de staatssecretaris in dit verband een beroep heeft gedaan op het Verdrag van Granada.

10.1.7. Hoewel het, gelet op de onder 10.1.2. en 10.1.5. besproken jurisprudentie en hetgeen hierboven is opgemerkt niet uitgesloten is dat de onderhavige beperkende regeling kan worden gerechtvaardigd door het door de Nsw nagestreefde doel, geeft de rechtspraak van het Hof van Justitie hierover geen uitsluitel. De Afdeling ziet zich derhalve genooddaakt tot het stellen van de volgende prejudiciële vraag:

Vraag 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?

10.2. Rechtvaardiging: coherentie van het belastingstelsel en aantasting van het financieel evenwicht van de regeling

10.2.1. De staatssecretaris betoogt dat het beperken van de invorderingsfaciliteit tot in Nederland gelegen landgoederen gerechtvaardigd wordt door de noodzaak om de samenhang van de regeling te verzekeren. Hij stelt in dit verband dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de fiscale faciliteit en de kosten die de eigenaar van een gerangschikt landgoed moet dragen om aan de instandhoudingsverplichtingen te voldoen. Wanneer de invorderingsfaciliteit ook zou worden toegepast ten aanzien van landgoederen die buiten Nederland gelegen zijn, dreigt de samenhang van de regeling volgens de staatssecretaris te worden verstoord.

10.2.2. De Afdeling begrijpt de argumentatie van de staatssecretaris aldus dat hij in wezen een beroep doet op de rechtvaardigingsgrond betreffende de noodzaak om de coherentie van het belastingstelsel te handhaven, zoals erkend door het Hof van Justitie in het arrest van 28 januari 1992, C-204/90, Bachmann, punt 28 (www.curia.europa.eu).

Uit onder meer het arrest van het Hof van Justitie van 8 november 2007, C-379/05, Amurta, punt 46 (www.curia.europa.eu) volgt echter dat een argument op basis van een dergelijke rechtvaardiging slechts kan worden aanvaard, indien wordt bewezen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de compensatie van dit voordeel door een bepaalde fiscale heffing.

Wat er ook zij van het door de staatssecretaris gestelde rechtstreekse verband tussen (de kosten van) de instandhoudingsverplichting en de invorderingsfaciliteit, vastgesteld dient te worden dat tegenover de vrijstelling van de invordering van de schenkbelasting als bedoeld in artikel 7, eerste lid, van de Nsw geen belastingheffing staat, maar alleen de verplichting van de eigenaar het landgoed in stand te houden.

Deze instandhoudingsverplichting, waaraan voor de eigenaar weliswaar niet te vermijden kosten verbonden zijn, is geen fiscale heffing als bedoeld in voornoemde jurisprudentie en kan, mede in aanmerking genomen dat de gemaakte kosten ook niet aan de belastingheffer worden betaald, daaraan ook niet worden gelijkgesteld.

10.2.3. De staatssecretaris stelt voorts dat het financiële evenwicht van de regeling in gevaar dreigt te komen wanneer de invorderingsfaciliteit ook ter beschikking zou worden gesteld voor in het buitenland gelegen onroerende zaken.

Volgens de staatssecretaris is het bezwaarlijk dat de financiële consequenties van de regeling, indien deze zich ook tot buiten Nederland gelegen onroerende zaken zou uitstrekken, aanzienlijk zijn, terwijl de Nederlandse samenleving (de belastingbetaler dan wel recreant in Nederland) niet profiteert van de instandhouding van het landgoed, omdat het gelegen is in het buitenland.

Naar het oordeel van de Afdeling behoeven de kosten van de uitvoering van de regeling geen beletsel te vormen, zeker niet indien de staatssecretaris de voorwaarde stelt dat de aanvrager de kosten van de reizen naar het buitenland, die namens de staatssecretaris dienen te worden gemaakt in verband met de beoordeling van de aanvraag en in verband met het toezicht op de naleving van aan rangschikking verbonden verplichtingen, moet vergoeden. Voor zover wordt beoogd aan te voeren dat de belastinginkomsten minder zullen worden door een dergelijke uitvoering van de regeling en de Nederlandse samenleving niet profiteert van de instandhouding van een in het buitenland gelegen landgoed, kan uit de

rechtspraak van het Hof van Justitie worden afgeleid dat de noodzaak om derving van belastinginkomsten te voorkomen, niet behoort tot de dwingende redenen van algemeen belang die een beperking van een bij het Verdrag ingevoerde vrijheid kunnen rechtvaardigen (arrest van het Hof van Justitie van 27 januari 2009, C-318/07, Persche, punt 46 (hierna: Persche); www.curia.europa.eu).

Naar verwachting zullen, zoals ter zitting is erkend, de onroerende zaken, gelegen op het grondgebied van de interne markt en de Europese Economische Ruimte (EER), die voldoen aan de strikte op natuurwaarden en cultureel-historische kenmerken gerichte voorwaarden voor rangschikking onder de Nsw in aantal zeer gering zijn. Naar het oordeel van de Afdeling kan, wanneer het slechts gaat om enkele toepassingsgevallen, geen sprake zijn van de aantasting van het financiële evenwicht van de regeling.

Gelet op het vorenstaande concludeert de Afdeling dat het beroep van de staatssecretaris op het belang van coherentie van het belastingstelsel en de aantasting van het financiële evenwicht van de regeling niet kan worden aanvaard.

10.3. Rechtvaardiging: praktische moeilijkheden en doeltreffendheid van fiscale controles

10.3.1. De staatssecretaris betoogt dat het beperken van de invorderingsfaciliteit tot in Nederland gelegen landgoederen wordt gerechtvaardigd door redenen die verband houden met de praktische moeilijkheden die de rangschikking van buitenlandse landgoederen met zich brengt en daarmee door de noodzaak om de doeltreffendheid van fiscale controle te waarborgen.

De staatssecretaris heeft zich naar het oordeel van de Afdeling terecht op het standpunt gesteld dat ter beoordeling van de vraag of een landgoed voor aanwijzing onder de Nsw in aanmerking komt of van de vraag of een gerangschikt landgoed nog voldoet aan de criteria die hiervoor in die wet zijn gesteld, een onderzoek ter plaatse vereist is.

Volgens de staatssecretaris stuit het uitvoeren van een dergelijk onderzoek op onroerende zaken in het buitenland op praktische moeilijkheden die nadelige gevolgen hebben voor de doeltreffendheid van de fiscale controles.

10.3.2. In onder meer zijn arrest van 1 juli 2010, C-233/09, Dijkman-Lavaleije, punt 58, (hierna: arrest Dijkman-Lavaleije) (www.curia.europa.eu) heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de noodzaak om doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen een dwingende reden van algemeen belang is, die een beperking van de door het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen. Een dergelijke beperkende maatregel kan slechts gerechtvaardigd zijn, indien zij in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel. Dat betekent dat de maatregel niet verder mag gaan dan nodig om het ermee nagestreefde doel te bereiken (arresten van het Hof van Justitie van 18 december 2007, C-101/05, Skatteverket/A, punt 56 (hierna: arrest Skatteverket), en van 27 november 2008, C-418/07, Papillon, punt 33 (hierna: arrest Papillon); www.curia.europa.eu).

10.3.3. Bij de beoordeling of de noodzaak van de doeltreffendheid van fiscale controles kan worden geaccepteerd als rechtvaardigingsgrond, wordt aangesloten bij de arresten van het Hof van Justitie van 15 december 2011, C-132/10, Halley, punt 36 (hierna: arrest Halley), van 11 juni 2009, C-155/08 en C-157/08, Passenheim/X, punt 75, alsmede de arresten Papillon (C-418/07, punt 55) en Centro di Musicologia (C-386/04, punt 50) (www.curia.europa.eu).

10.3.4. Uit deze rechtspraak van het Hof van Justitie leidt de Afdeling af dat bij deze beoordeling, wanneer het gaat om twee EU-lidstaten, in de eerste plaats moet worden bezien of er een Unierechtelijk kader bestaat voor administratieve samenwerking en informatie-uitwisseling tussen de (bevoegde autoriteiten van de) betrokken lidstaten, zoals bijvoorbeeld de regeling welke voortvloeit uit Richtlijn 2011/16/EU.

Indien dit het geval is, kan immers ter verkrijging van alle voor doeltreffende controles benodigde gegevens een beroep worden gedaan op de buitenlandse autoriteiten en heeft de lidstaat zodoende de middelen om over alle gewenste informatie uit de andere lidstaat te beschikken. De beperkende maatregel kan in een dergelijke situatie derhalve niet evenredig worden geacht, omdat zij niet noodzakelijk is om de doelstelling van het behoud van doeltreffende controles te bereiken.

De Afdeling begrijpt deze rechtspraak van het Hof van Justitie aldus, dat indien door de betrokken lidstaat een beroep kan worden gedaan op een dergelijk juridisch kader voor bijstand van een andere lidstaat, de beperkende maatregel dan ook niet kan worden gerechtvaardigd door het belang van de doeltreffendheid van fiscale controles.

10.3.5. In dit verband is het in de eerste plaats van belang te onderzoeken of de staatssecretaris zich terecht op het standpunt heeft gesteld dat geen beroep kan worden gedaan op Richtlijn 2010/24/EU, teneinde de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk om bijstand te verzoeken. Naar het oordeel van de rechtbank vindt deze richtlijn in onderhavig geval wel toepassing.

Terzijde kan worden opgemerkt dat de Afdeling er met de staatssecretaris van uitgaat dat Richtlijn 2011/16/EU, nu deze alleen ziet op de heffing van belastingen en de faciliteit in de Nsw ziet op de invordering, in dit geval geen rechtstreekse toepassing vindt.

10.3.6. Ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onder a, van Richtlijn 2010/24/EU is de richtlijn van toepassing op schuldvorderingen die voortvloeien uit alle vormen van belastingen en rechten, geheven door of ten behoeve van een lidstaat of zijn territoriale of staatkundige onderdelen, lokale overheden daaronder begrepen, dan wel ten behoeve van de Unie.

Ingevolge artikel 5, eerste lid, verstrekt de aangezochte autoriteit op verzoek van de verzoekende 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.

10.3.7. Omdat [wederpartij] de onroerende zaak "The Bean House" nog niet aan haar zoon heeft geschonken, bestaat er nog geen schuldvordering uit schenkbelasting. Gelet op het bepaalde in artikel 2, eerste lid, van Richtlijn 2010/24/EU is het derhalve de vraag of de staatssecretaris de autoriteiten in het Verenigd Koninkrijk om bijstand kan verzoeken in het kader van het onderzoek of die onroerende zaak als landgoed kan worden aangewezen in de zin van de Nsw. Nu het verzoek tot aanwijzing van de onroerende zaak als landgoed in de zin van de Nsw door [wederpartij] mede met het oog op de vrijstelling van de invordering van schenkbelasting is gedaan, acht de Afdeling het niet uitgesloten dat Richtlijn 2010/24/EU ook in dit geval toepassing vindt.

Omdat deze vraag tot op heden niet aan de orde is geweest in de rechtspraak van het Hof van Justitie, kan de Afdeling hierover niet met zekerheid een oordeel vellen. De Afdeling ziet zich derhalve genoodzaakt de volgende prejudiciële vraag te stellen:

Vraag 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 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, 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?

10.3.8. Indien Richtlijn 2010/24/EU toepassing vindt, dient vervolgens te worden onderzocht of onder de te verlenen bijstand ook het instellen van een onderzoek ter plaatse kan worden begrepen. Uit artikel 5, eerste lid, van Richtlijn 2010/24/EU vloeit voort dat de aangezochte autoriteit alle administratieve onderzoeken dient te verrichten die noodzakelijk zijn om de gevraagde inlichtingen te verkrijgen. In de richtlijn is niet uitgewerkt wat onder "administratieve onderzoeken" wordt verstaan.

Richtlijn 2011/16/EU geeft in artikel 3, zevende lid, wel een definitie van "administratief onderzoek". Ingevolge die bepaling betreft een administratief onderzoek alle door de lidstaten bij het vervullen van hun taken verrichte controles, onderzoeken en acties ter waarborging van de juiste toepassing van de belastingwetgeving. Het instellen van een onderzoek ter plaatse zou hier mogelijk ook onder kunnen worden begrepen. De rechtspraak van het Hof van Justitie biedt op dit punt echter geen aanknopingspunten om op dit punt uitsluitel te kunnen geven.

Omdat Richtlijn 2010/24/EU eveneens ziet op de samenwerking op het gebied van belastingen, volgens punt 29 van de considerans is het doel van de richtlijn een doeltreffende administratieve samenwerking tussen de lidstaten, kan naar het oordeel van de Afdeling voor de invulling van het begrip "administratieve onderzoeken" als bedoeld in die richtlijn worden aangesloten bij de definitie daarvan in Richtlijn 2011/16/EU. Of dat oordeel juist is, kan uit de rechtspraak van het Hof van Justitie niet worden afgeleid.

Gelet op het vorenstaande ziet de Afdeling aanleiding de volgende prejudiciële vragen te stellen:

Vraag 2.b.:

Indien vraag 2.a. 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 zo worden uitgelegd dat hieronder tevens een onderzoek ter plaatse kan worden begrepen?

Vraag 2.c.:

Indien vraag 2.b. bevestigend moet worden beantwoord, kan voor de invulling van het begrip "administratieve onderzoeken" in artikel 5, eerste lid, 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 worden aangesloten bij de definitie van 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?

10.3.9. Indien de staatssecretaris zich op basis van richtlijn 2010/24/EU niet kan laten bijstaan door de autoriteiten in andere lidstaten kan naar het oordeel van de Afdeling niet bij voorbaat worden uitgesloten dat de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk op grond van het beginsel van loyale samenwerking, zoals neergelegd in artikel 4, derde lid, VEU, gehouden zijn de nodige medewerking te verlenen, indien de staatssecretaris daar om verzoekt. Hierbij verwijst de Afdeling naar de arresten van het Hof van Justitie van 2 juli 2002, C-115/00, Hoves, en van 30 maart 2000, C-178/97, Banks (www.curia.europa.eu). In deze arresten heeft het Hof van Justitie overwogen dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaten tot loyale samenwerking zijn verplicht.

Voorts verwijst de Afdeling in dit verband naar artikel 167, tweede lid, van het VWEU, een specifieke samenwerkingsbepaling, waarin is bepaald dat het optreden van de Unie erop is gericht de samenwerking

tussen lidstaten aan te moedigen en zo nodig hun activiteiten op het gebied van instandhouding en bescherming van cultureel erfgoed van Europees belang te ondersteunen.

De staatssecretaris heeft zich ter zitting op het standpunt gesteld dat het beginsel van loyale samenwerking, dat algemeen geformuleerd is, de autoriteiten niet verplicht tot het verlenen van medewerking, te meer omdat het hier gaat om de uitoefening van ingrijpende en specifieke overheidsbevoegdheden. Volgens hem zijn juist om deze reden op Europees niveau specifieke afspraken gemaakt voor de grensoverschrijdende toepassing ervan.

[wederpartij] heeft ter zitting betoogd dat uit de conclusie van Advocaat-Generaal Mengozzi in de zaak Persche (C-318/07) is af te leiden dat het beginsel van loyale samenwerking de betrokken autoriteiten wel degelijk verplicht tot samenwerking in het onderhavige geval.

Omdat de jurisprudentie van het Hof van Justitie echter geen aanknopingspunten biedt om op dit punt uitsluitel te kunnen geven, ziet de Afdeling zich genoodzaakt de volgende prejudiciële vraag te stellen:

Vraag 3:

Indien vraag 2.a., vraag 2.b. of vraag 2.c. 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?

10.3.10. Indien de staatssecretaris zich op de basis van richtlijn 2010/24/EU noch op grond van het beginsel van loyale samenwerking kan laten bijstaan door de autoriteiten van andere lidstaten, is het van belang te onderzoeken of de staatssecretaris zich terecht op het standpunt heeft gesteld dat de doeltreffendheid van de fiscale controles (onderzoek op de buitenlandse landgoederen) zonder deze bijstand niet kan worden gewaarborgd.

10.3.11. In dit verband is in de eerste plaats van belang het arrest Skatteverket/A (C-101/05), waaruit volgt dat een lidstaat zich ter rechtvaardiging van de weigering van een fiscaal voordeel niet kan beroepen op het feit dat niet om samenwerking met een andere lidstaat kan worden verzocht voor het instellen van een onderzoek of het inwinnen van inlichtingen.

Meer in het bijzonder heeft het Hof van Justitie in het arrest Centro di Musicologia (C-386/04, punt 49), waarin de beperking van het vrij verkeer erin bestond dat in een Duitse regeling voor wat betreft de vrijstelling van vennootschapsbelasting onderscheid werd gemaakt tussen binnenlandse en buitenlandse algemeennutstichtingen, geoordeeld dat in een dergelijk geval niets de betrokken belastingautoriteiten belet, van een stichting van algemeen nut die in aanmerking wenst te komen voor belastingvrijstelling, de overlegging te verlangen van de relevante bewijsstukken aan de hand waarvan zij de nodige verificaties kunnen verrichten.

10.3.12. De Afdeling leidt uit deze rechtspraak af dat wanneer er een nuttig beroep kan worden gedaan op de eigenaar van de onroerende zaak, dat wil zeggen dat de noodzakelijke informatie van hem kan worden gevraagd, geen beroep kan worden gedaan op het argument van het belang van het waarborgen van doeltreffende controles.

Voor rangschikking van een landgoed onder de Nsw is niet voldoende dat de eigenaar van het landgoed zelf het bewijs levert dat wordt voldaan aan de daarvoor geldende voorwaarden, omdat, zoals werd

overwogen onder 10.3.1., daarvoor een controle ter plaatse vereist is. De Nederlandse autoriteiten zullen derhalve genoodzaakt zijn naar het Verenigd Koninkrijk te reizen. Volgens de staatssecretaris brengt dit praktische moeilijkheden met zich waardoor de doeltreffendheid van de controles in gevaar dreigt te komen.

10.3.13. Het Hof van Justitie heeft in diverse arresten geoordeeld dat praktische moeilijkheden op zichzelf echter niet kunnen volstaan om de schending van een verdragsrechtelijk gewaarborgde fundamentele vrijheid te rechtvaardigen (arrest Dijkman-Lavaleije, C-233/09, punt 60).

In het arrest Walter Stauffer (C-386/04, punt 48) overwoog het Hof van Justitie meer in bijzonder dat het weliswaar in geval van in andere lidstaten gevestigde stichtingen moeilijker kan blijken om de noodzakelijke verificaties te verrichten, doch dit slechts administratieve ongemakken betreft, die niet volstaan om een weigering door de betrokken lidstaat om aan buitenlandse stichtingen dezelfde belastingvrijstellingen toe te kennen als aan gelijksoortige binnenlandse stichtingen, te rechtvaardigen.

De Afdeling dient derhalve te beoordelen of de praktische ongemakken die mogelijk zullen optreden bij de rangschikking van buitenlandse onroerende zaken van dien aard zullen zijn dat de doeltreffendheid van de controles daadwerkelijk in gevaar wordt gebracht, zodat ze volstaan om als rechtvaardiging te dienen voor de beperking van het vrij verkeer van kapitaal.

10.3.14. De staatssecretaris stelt dat aan een onderzoek in het buitenland door Nederlandse autoriteiten in de weg staat dat zij buiten het Nederlandse grondgebied geen jurisdictie hebben. De Afdeling volgt dit standpunt niet. Nu het hier gaat om een controle ten aanzien van de (feitelijke) instandhouding, die slechts een voorwaarde is om voor het belastingvoordeel in aanmerking te blijven komen, zal de uitoefening van de controles door Nederlandse autoriteiten (zonder jurisdictie), anders dan de staatssecretaris betoogt, naar verwachting niet op bezwaren van de buitenlandse (belasting)autoriteiten stuiten.

Daarbij is om te kunnen vaststellen of een onroerende zaak aan de voorwaarden voor rangschikking onder de Nsw voldoet, slechts vereist dat de eigenaar van de onroerende zaak aan de controlerende autoriteiten de toegang verschaft. Dit geldt ook voor de controle die na de aanwijzing gedurende een tijdvak van 25 jaren moet worden uitgevoerd. Omdat de eigenaar de onroerende zaak als landgoed aangewezen wenst te zien, moet ervan worden uitgegaan dat hij die toegang verleent. In dit verband heeft [wederpartij] ter zitting verzekerd dat aan onderzoek ter plaatse alle mogelijke medewerking zal worden verleend.

10.3.15. Het bezwaar van de staatssecretaris lijkt er derhalve vooral in te bestaan dat, naar hij stelt, de bevoegde functionarissen gedurende het tijdvak van 25 jaren als bedoeld in artikel 7, eerste lid, van de Nsw naar het buitenland zullen moeten reizen. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat het enkele feit dat de controles zullen moeten worden uitgevoerd in andere lidstaten, een beperkende maatregel niet kan rechtvaardigen, in het geval dat de nationale autoriteiten de mogelijkheid hebben zich voor bijstand te wenden tot de bevoegde autoriteiten van de betreffende lidstaat (arrest Halley, C-132/10). Uit deze rechtspraak valt echter niet af te leiden of de omstandigheid dat de nationale autoriteiten, gedurende een tijdvak van 25 jaren, naar een andere lidstaat moeten reizen wel voldoet ter rechtvaardiging van een beperkende maatregel, wanneer de nationale autoriteiten deze mogelijkheid niet hebben. Derhalve ziet de Afdeling zich genoodzaakt het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vraag te stellen:

Vraag 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?

Beslissing

De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State

Recht doende in naam der Koningin:

I. verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie bij wege van prejudiciële beslissing uitspraak te doen op 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 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, 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?

2.b. Indien vraag 2.a. 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 zo worden uitgelegd dat hieronder tevens een onderzoek ter plaatse kan worden begrepen?

2.c. Indien vraag 2.b. bevestigend moet worden beantwoord, kan voor de invulling van het begrip "administratieve onderzoeken" in artikel 5, eerste lid, 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 worden aangesloten bij de definitie van 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?

3. Indien vraag 2.a., vraag 2.b. of vraag 2.c. 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, eerste lid, van de Natuurschoonwet 1928 naar een andere lidstaat moeten reizen om daar de noodzakelijke controles te verrichten?

II. schorst de behandeling van het hoger beroep tot het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak heeft gedaan en houdt iedere verdere beslissing aan.

Aldus vastgesteld door mr. C.H.M. van Altena, voorzitter, en mr. K.J.M. Mortelmans en mr. C.J. Borman, leden, in tegenwoordigheid van mr. P. Lodder, ambtenaar van staat.

w.g. Van
voorzitter ambtenaar van staat

Altena

w.g.

Lodder

Uitgesproken in het openbaar op 13 maart 2013

17-686.