ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

11 september 2008*

In zaak C-11/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Hof van Beroep te Gent (België) bij beslissing van 11 januari 2007, ingekomen bij het Hof op 18 januari 2007, in de procedure

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

* Procestaal: Nederlands.

Jessica Eckelkamp,

Joris Eckelkamp

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

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

advocaat-generaal: J. Mazák,
griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 december 2007,

gelet op de opmerkingen van:

— H. Eckelkamp, N. Eckelkamp, M. Eckelkamp, S. Eckelkamp, T. Eckelkamp, J. Eckelkamp en J. Eckelkamp, vertegenwoordigd door B. Coopman en M. Van Daele, advocaten,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door L. Van den Broeck als gemachtigde, bijgestaan door A. Haelterman, advocaat,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal, A. Weimar en R. Troosters als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 maart 2008,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 12 EG, 17 EG, 18 EG, 56 EG en 58 EG.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de erfgenamen van een Duits staatsburger, R. H. Eckelkamp, die in Duitsland is overleden, en de FOD Financiën, Administratie van de btw, registratie en domeinen, over de weigering van deze laatste om bij de berekening van de rechten van overgang die verschuldigd zijn over een onroerende zaak waarvan Eckelkamp in België eigenares was, de schulden betreffende deze onroerende zaak af te trekken op grond dat zij op het tijdstip van haar overlijden niet op het Belgische grondgebied woonde.

Rechtskader

Gemeenschapsregeling

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

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

2. Overmakingen in verband met het kapitaalverkeer geschieden op dezelfde koersvoorwaarden als die welke voor betalingen in verband met het lopende verkeer gelden."

4 In de opsomming van kapitaalbewegingen in bijlage I bij richtlijn 88/361 is een rubriek XI opgenomen, met als titel „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard", waartoe de nalatenschappen en legaten behoren.

Nationale regeling

5 In België behoort de vaststelling van het belastingtarief, de belastbare grondslag en de belastingvrijstellingen en -verminderingen betreffende successierechten tot de bevoegdheid van de gewesten.

6 Artikel 1 van het Wetboek der successierechten van het Vlaamse Gewest (hierna: „wetboek") luidt als volgt:

„Er wordt gevestigd:

1° een recht van successie op de waarde, na aftrekking van de schulden, van al wat uit de nalatenschap van een Rijksinwoner wordt verkregen;

2° een recht van overgang bij overlijden op de waarde der onroerende goederen gelegen in België verkregen uit de nalatenschap van iemand die geen Rijksinwoner is.

Voor een Rijksinwoner wordt gehouden, hij die, op het ogenblik van zijn overlijden, binnen het Rijk zijn domicilie of de zetel van zijn vermogen heeft gevestigd."

7 Overeenkomstig artikel 15 van het wetboek is het successierecht verschuldigd over de algemeenheid van de aan de overledene of aan de afwezige toebehorende goederen, waar ook deze zich bevinden, na aftrek van de schulden.

8 Artikel 18 van het wetboek, betreffende niet-ingezetenen, bepaalt:

„Het recht van overgang bij overlijden is, zonder aftrekking van lasten, verschuldigd op de algemeenheid der in België gelegen onroerende goederen, die aan de overledene of aan de afwezige toebehoren."

9 Om in het passief van een nalatenschap te kunnen worden opgenomen moet een schuld volgens artikel 29 van het wetboek nog bestaan op de dag van het overlijden, hetgeen kan worden bewezen door alle bewijsmiddelen die in rechte toelaatbaar zijn met betrekking tot een handeling tussen schuldeiser en schuldenaar.

10 Volgens artikel 40 van het wetboek bedraagt de termijn voor het inleveren van de aangifte van nalatenschap vijf maanden, te rekenen vanaf de datum van het overlijden, wanneer dit zich in het Koninkrijk België heeft voorgedaan, en zes maanden wanneer het overlijden elders in Europa heeft plaatsgehad.

11 Artikel 41 van het wetboek bepaalt:

„De voor de inlevering der aangifte gestelde termijn, kan door de directeur-generaal van de […] registratie en domeinen worden verlengd.

De aangifte ingeleverd binnen de bij de wet bepaalde of door de directeur-generaal verlengde termijn kan worden gewijzigd zolang deze termijn niet verstreken is, tenzij

de belanghebbenden uitdrukkelijk in een in de wettelijke vorm ingeleverde aangifte aan dit vermogen hebben verzaakt."

12 Artikel 48, lid 1, van het wetboek bevat tabellen met de tarieven die van toepassing zijn op de rechten van successie en van overgang bij overlijden. Lid 2, vierde alinea, van dit artikel bepaalt:

„De schulden en de begrafeniskosten worden bij voorrang aangerekend op de roerende goederen en op de goederen vermeld in artikel 60*bis*, tenzij de aangevers bewijzen dat het schulden betreft die specifiek werden aangegaan om onroerende goederen te verwerven of te behouden."

13 Tussen het Koninkrijk België en de Bondsrepubliek Duitsland bestaat geen bilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele belasting inzake successierechten.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

14 Verzoekers in het hoofdgeding zijn de erfgenamen van Eckelkamp, die op 30 december 2003 te Düsseldorf (Duitsland) is overleden.

15 Op 13 november 2002 had Eckelkamp een document ondertekend waarbij zij erkende een schuld te hebben jegens een van de verzoekers in het hoofdgeding, H. Eckelkamp. Bij notariële akte van 5 juni 2003 had zij deze laatste een volmacht gegeven om een te Knokke-Heist (België) gelegen onroerende zaak tot zekerheid van deze schuld te bezwaren met een hypotheek.

16 Op 29 juni 2004 hebben verzoekers in het hoofdgeding een aangifte van nalatenschap in België ingediend binnen de wettelijke termijn van zes maanden te rekenen vanaf het overlijden van Eckelkamp; onder het actief werd deze onroerende zaak ter waarde van 200 000 EUR aangegeven, terwijl onder het passief „nihil" was vermeld.

17 Uit de opmerkingen van verzoekers in het hoofdgeding en uit die van de Belgische regering blijkt dat er, voordat deze aangifte werd ingediend, tussen een van deze verzoekers en de bevoegde nationale belastingoverheid elektronisch is gecorrespondeerd, waarbij deze laatste erop heeft gewezen dat volgens de relevante bepalingen van de Vlaamse wettelijke regeling het recht van overgang bij overlijden verschuldigd is over de algemeenheid van de in België gelegen goederen van de overledene, zonder aftrek van schulden. Aangezien Eckelkamp op het tijdstip van haar overlijden niet in België woonde, kon haar schuld niet in aanmerking worden genomen bij de berekening van de rechten van overgang.

18 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde rechten van overgang bij overlijden werden berekend op basis van de op 29 juni 2004 ingediende aangifte.

19 Nadat verzoekers in het hoofdgeding deze rechten hadden betaald, hetgeen zij volgens hun opmerkingen hebben gedaan „onder voorbehoud van alle rechten", hebben zij op 31 december 2004 bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge bij tegensprekelijk verzoekschrift beroep ingesteld, met verzoek dat de aldus voldane belasting werd herberekend en met name dat ook de schuld van Eckelkamp bij deze berekening in aanmerking werd genomen.

20 Deze rechterlijke instantie heeft het beroep van de betrokkenen op 30 mei 2005 verworpen op grond dat op het tijdstip van het instellen van dit beroep de in het wetboek gestelde termijn voor inaanmerkingneming van nieuwe elementen bij de berekening van de verschuldigde successierechten of rechten van overgang verstreken was.

21 Verzoekers in het hoofdgeding hebben tegen deze beslissing hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter met het betoog dat de bepalingen van het wetboek

betreffende de berekening van de rechten van overgang bij overlijden in strijd zijn met het gemeenschapsrecht. Zij zijn van mening dat deze bepalingen een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit en een belemmering van het vrije verkeer van kapitaal in het leven roepen.

22 Voor de verwijzende rechter heeft de Belgische Staat aangevoerd dat de in het wetboek gestelde termijn voor inaanmerkingneming van nieuwe elementen bij de berekening van het recht van overgang was verstreken en dat in geen geval was bewezen dat de omstreden schuld nog bestond op de datum van het overlijden van Eckelkamp. Aangezien zij op het tijdstip van haar overlijden niet in België woonde, mocht geen enkel passief worden afgetrokken van de belastbare grondslag van het recht van overgang. Artikel 58 EG doet geen afbreuk aan het recht van de lidstaten om de relevante bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen.

23 Volgens de verwijzende rechter blijkt duidelijk uit een onderhandse akte van 13 november 2002 en uit een authentieke akte van 5 juni 2003 dat Eckelkamp een schuld van 220 000 EUR had.

24 Van oordeel dat het hoofdgeding vragen van uitlegging van het gemeenschapsrecht oproept, heeft het Hof van Beroep te Gent de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de hierna volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Staan de artikelen 12 [EG] juncto 17 [EG] en 18 [EG] en de artikelen 56 [EG] juncto [58] EG […] in de weg aan een interne regeling van een lidstaat waarbij ter zake van de erfrechtelijke verkrijging van een onroerende zaak, gelegen in een lidstaat (situsstaat), deze een belasting heft over de waarde van die onroerende zaak, gelegen in de situsstaat, waarbij de waarde van de lasten op die onroerende zaak (zoals schulden gewaarborgd door een hypothecaire volmacht op die onroerende zaak) wel door de situsstaat in aftrek worden 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?”

Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing

25 De Belgische regering is van mening dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk is. Doordat de vordering strekkende tot herberekening van de betrokken rechten van overgang te laat is ingesteld, kon de verwijzende rechter in geen geval de vordering van verzoekers in het hoofdgeding toewijzen. De termijn waarover zij volgens de Belgische procedureregels beschikten voor een wijziging van de gegevens op basis waarvan de rechten van overgang waren berekend, was al maanden verstreken. Bijgevolg is een antwoord op de prejudiciële vraag niet alleen onnodig, maar ook duidelijk niet relevant voor de beslissing die de verwijzende rechter moet nemen.

26 Bovendien is de prejudiciële vraag, in het stadium waarin de procedure in het hoofdgeding zich bevindt, volgens de Belgische regering louter hypothetisch. In dit stadium heeft de verwijzende rechter nog geen antwoord gegeven op vragen die voor de beslechting van het hoofdgeding van doorslaggevend belang zijn, inzonderheid de vraag of er tussen de schuld en de betrokken onroerende zaak een verband bestaat waaruit het bestaan van een last op deze zaak blijkt. Ter terechtzitting heeft de Belgische regering in dit verband benadrukt dat er in casu geen hypotheek rust op deze in België gelegen onroerende zaak, doch dat er alleen een hypothecaire volmacht bestaat die Eckelkamp vóór haar overlijden aan haar broer heeft verleend. Aangezien een hypothecaire volmacht slechts een recht van een derde is om een onroerende zaak eventueel met een hypotheek te bezwaren, rust er volgens de Belgische regering — overeenkomstig de rechtspraak van het Hof — geen enkele last op deze onroerende zaak, zolang deze hypotheek niet is ingeschreven. De prejudiciële vraag is dus hypothetisch.

27 In dit verband zij eraan herinnerd dat in het kader van de procedure van artikel 234 EG, die op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties en van het Hof berust, elke beoordeling van de feiten tot de bevoegdheid van de nationale rechter behoort. Het is tevens uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Wanneer de vragen betrekking hebben op de uitlegging van gemeenschapsrecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (arresten van 12 april 2005,

Keller, C-145/03, Jurispr. blz. I-2529, punt 33, en 18 juli 2007, Lucchini, C-119/05, Jurispr. blz. I-6199, punt 43).

28 Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een prejudiciële vraag van een nationale rechter, wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is, of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die voor hem noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (zie met name arresten van 13 maart 2001, PreussenElektra, C-379/98, Jurispr. blz. I-2099, punt 39, en 22 januari 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Jurispr. blz. I-607, punt 19, en arrest Lucchini, reeds aangehaald, punt 44).

29 In casu is dit niet het geval.

30 Het Hof moet immers nader bepalen of de nationale rechterlijke instanties bepaalde voorschriften van het wetboek betreffende de berekening van de rechten van overgang bij overlijden, die volgens verzoekers in het hoofdgeding een belemmering van het vrije verkeer van kapitaal vormen, krachtens het gemeenschapsrecht buiten toepassing moeten laten. Bijgevolg blijkt de gestelde vraag verband te houden met het voorwerp van het hoofdgeding, zoals dit door de verwijzende rechter is omschreven, en kan het antwoord op de gestelde vraag voor deze rechter nuttig zijn om hem in staat te stellen te oordelen of de bepalingen van dat wetboek in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht.

31 De Belgische regering betwist weliswaar dat er tussen de schuld van Eckelkamp jegens haar broer en de nagelaten onroerende zaak een verband bestaat waaruit blijkt dat op deze zaak een last rust, en zij benadrukt bovendien dat de in de relevante Belgische rechtsregels gestelde termijnen voor toevoeging van nieuwe elementen aan de basis voor de berekening van de verschuldigde rechten van overgang verstreken waren op het tijdstip waarop het beroep in het hoofdgeding werd ingesteld.

32 Toch is de verwijzende rechter als enige bevoegd om de feiten van het aan hem voorgelegde geding vast te stellen en te wegen, alsook om het nationale recht uit te leggen en toe te passen (zie arrest van 4 mei 1999, Sürül, C-262/96, Jurispr. blz. I-2685, punt 95). Het is de taak van deze rechter, en niet van het Hof, te bepalen wat de draagwijdte en de uitwerking, naar Belgisch recht, van een hypothecaire volmacht zijn, alsmede wat de gevolgen van een dergelijke volmacht zijn voor een in België gelegen onroerende zaak die in een nalatenschap valt.

33 Bovendien blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier, ten eerste, dat het feit dat de litigieuze schuld niet was vermeld in de door verzoekers in het hoofdgeding ingediende aangifte, was ingegeven door de voorschriften van het wetboek die bepalen dat dergelijke schulden niet worden opgenomen wanneer de erflater op het tijdstip van zijn overlijden niet in België woonde — precies over deze bepalingen heeft de verwijzende rechter een prejudiciële vraag betreffende de uitlegging van het gemeenschapsrecht gesteld. Ten tweede hebben de bevoegde autoriteiten verzoekers in het hoofdgeding vóórdat zij de litigieuze aangifte van nalatenschap hebben ingediend, gemeld dat de schuld van Eckelkamp niet in aanmerking kon komen voor de berekening van de rechten van overgang bij overlijden, aangezien zij op het tijdstip van haar overlijden niet in België woonde. Ten derde blijkt deze aangifte door verzoekers in het hoofdgeding te zijn ingediend onder voorbehoud van alle rechten, zoals blijkt uit punt 19 van het onderhavige arrest.

34 Overigens berust de prejudiciële verwijzing op een dialoog van rechter tot rechter, waarvan het initiatief volledig afhankelijk is van de beoordeling door de nationale rechter van de relevantie en de noodzaak van deze verwijzing (zie in die zin arrest van 12 februari 2008, Kempter, C-2/06, Jurispr. blz. I-411, punt 42). Hoewel de verwijzende rechter heeft vastgesteld dat de door de erfgenamen ingediende aangifte definitief is geworden bij het verstrijken van de wettelijke termijn voor indiening van dergelijke aangiften, maakt de gestelde vraag het mogelijk gemeenschapsrechtelijke uitleggingselementen aan te wijzen, aan de hand waarvan de verwijzende rechter een op het gemeenschapsrecht gebaseerde oplossing voor het bij hem aanhangige geschil zou kunnen vinden (zie in die zin arrest van 16 september 1982, Vlaeminck, 132/81, Jurispr. blz. 2953, punten 13 en 14).

35 Derhalve is het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk.

Beantwoording van de prejudiciële vraag

36 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 12 EG, 17 EG en 18 EG enerzijds en de artikelen 56 EG en 58 EG anderzijds aldus dienen te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, betreffende de berekening van de rechten van overgang en van de successierechten over een in deze lidstaat gelegen onroerende zaak, waarbij de aftrek van op deze onroerende zaak rustende schulden niet mogelijk is wanneer de erflater op het tijdstip van zijn overlijden niet in de staat waarin deze onroerende zaak is gelegen, doch in een andere lidstaat woonde, terwijl deze aftrek wel mogelijk is wanneer de erflater op het tijdstip van zijn overlijden woonde in de staat waarin deze onroerende zaak is gelegen.

37 Artikel 56, lid 1, EG verbiedt op algemene wijze beperkingen van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten (arrest van 6 december 2007, Federconsumatori e.a., C-463/04 en C-464/04, Jurispr. blz. I-10419, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Aangezien het EG-Verdrag geen definitie bevat van het begrip „kapitaalverkeer" in de zin van artikel 56, lid 1, EG, heeft het Hof eerder reeds erkend dat de nomenclatuur in de bijlage bij richtlijn 88/361 indicatieve waarde heeft, ook al is deze vastgesteld op basis van de artikelen 69 en 70, lid 1, EEG-Verdrag (nadien de artikelen 69 en 70, lid 1, EG-Verdrag, ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam), waarbij de lijst die zij bevat, zoals in de inleiding te kennen wordt gegeven, geenszins uitputtend is (zie met name arresten van 23 februari 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punt 39, en 3 oktober 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Jurispr. blz. I-9521, punt 41; arrest Federconsumatori e.a., reeds aangehaald, punt 20, en arrest van 17 januari 2008, Jäger, C-256/06, Jurispr. blz. I-123, punt 24).

39 Dienaangaande heeft het Hof, erop wijzend dat successies, die hierin bestaan dat één of meerdere personen de nalatenschap van een overledene verkrijgen of, met andere woorden, die bestaan in de overgang op de erfgenamen van de eigendomstitel van

de verschillende goederen, rechten, enzovoort, waaruit dat vermogen bestaat, vallen onder rubriek XI van bijlage I bij richtlijn 88/361, met als titel „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard", geoordeeld dat successies kapitaalverkeer in de zin van artikel 56 EG vormen, tenzij alle constituerende elementen binnen één lidstaat gelegen zijn (zie arrest van 11 december 2003, Barbier, C-364/01, Jurispr. blz. I-15013, punt 58, en reeds aangehaalde arresten Van Hilten-van der Heijden, punt 42, en Jäger, punt 25).

40 Wanneer een erflater die bij zijn overlijden in Duitsland woonde, aan andere in Duitsland en in Nederland wonende personen een in België gelegen onroerende zaak nalaat waarover de rechten van overgang in België worden berekend, is er helemaal geen sprake van een louter interne situatie.

41 Bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nalatenschap is er dus sprake van kapitaalverkeer in de zin van artikel 56, lid 1, EG.

42 Eerst en vooral moet worden onderzocht of, zoals verzoekers in het hoofdgeding en de Commissie van de Europese Gemeenschappen betogen, een nationale regeling als die in het hoofdgeding een beperking van het kapitaalverkeer vormt.

43 Nationale bepalingen waarin de waarde van een onroerende zaak wordt bepaald voor de berekening van de belastingschuld bij verkrijging door erfopvolging, kunnen niet alleen de aankoop van in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaken ontmoedigen, maar ook leiden tot een waardevermindering van de nalatenschap van een ingezetene van een andere lidstaat dan die waarin deze zaken zijn gelegen (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Barbier, punt 62, en Jäger, punt 30).

44 Wat successies betreft, heeft de rechtspraak bevestigd dat de maatregelen die ingevolge artikel 56, lid 1, EG verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken,

mede de maatregelen omvatten die leiden tot een waardevermindering van de nalatenschap van een ingezetene van een andere staat dan de lidstaat waar de betrokken zaken zich bevinden en waar de vererving van deze zaken wordt belast (reeds aangehaalde arresten Van Hilten-van der Heijden, punt 44, en Jäger, punt 31).

45 In het onderhavige geval hebben de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen, voor zover als gevolg daarvan een nalatenschap die een op het grondgebied van het Koninkrijk België gelegen onroerende zaak omvat, aan hogere rechten van overgang wordt onderworpen dan de successierechten die verschuldigd zouden zijn indien de erflater op het tijdstip van zijn overlijden ingezetene van deze lidstaat zou zijn geweest, tot gevolg dat het kapitaalverkeer wordt beperkt door de waardevermindering van een nalatenschap die een dergelijke zaak omvat.

46 Aangezien volgens deze regeling de aftrekbaarheid van bepaalde schulden waarmee de betrokken onroerende zaak bezwaard is, immers afhangt van de woonplaats van de erflater op het tijdstip van zijn overlijden, vormt de zwaardere fiscale last die rust op de nalatenschap van niet-ingezetenen bijgevolg een beperking van het vrije verkeer van kapitaal.

47 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het argument van de Belgische regering dat het wetboek geen beperking oplevert aangezien de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen objectief verschilt wat de berekening van de successierechten en de rechten van overgang betreft, daar alleen de woonstaat van de erflater logischerwijs voor de berekening van de belasting over nalatenschappen rekening kan houden met alle bestanddelen van de nalatenschap, bestaande uit activa en passiva, roerende en onroerende zaken. Deze omstandigheden zijn immers van geen belang voor de criteria die voortvloeien uit de in de punten 43 en 44 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak (zie eveneens in die zin arrest Jäger, reeds aangehaald, punt 34).

48 De Belgische regering stelt echter dat de zaak in het hoofdgeding, anders dan de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het reeds aangehaalde arrest Barbier, wordt gekenmerkt door de afwezigheid van een onvoorwaardelijke verplichting tot levering van

de juridische eigendom van de betrokken onroerende zaak, alsmede door de afwezigheid van zowel de vroegere overdracht van de economische eigendom van deze zaak als van een last op deze zaak, aangezien de hypothecaire volmacht waarop verzoekers in het hoofdgeding zich beroepen, geenszins een schuld vormt die deze onroerende zaak bezwaart in de zin van dat arrest.

49 In de zaak die tot het reeds aangehaalde arrest Barbier heeft geleid, betrof de prejudiciële vraag de berekening van de belasting die moet worden geheven bij erfrechtelijke verkrijging van een in een lidstaat gelegen onroerende zaak en de inaanmerkingneming, voor de bepaling van de waarde van deze zaak, van de op de houder van het zakelijke recht rustende onvoorwaardelijke verplichting tot levering ervan aan een derde die de economische eigendom van deze zaak had. Tussen deze schuld en de nagelaten onroerende zaak bestond dus een rechtstreeks verband.

50 Zo ook heeft het Hof in verband met de artikelen 49 EG en 50 EG reeds opgemerkt dat een nationale regeling die bij de belastingheffing aan niet-ingezetenen geen aftrek toestaat van beroepskosten die rechtstreeks verband houden met de activiteit die de belastbare inkomsten in de betrokken lidstaat heeft gegenereerd, terwijl deze aftrek wel is toegestaan voor ingezetenen, in het nadeel werkt van hoofdzakelijk onderdanen van andere lidstaten en in strijd is met deze artikelen (zie in die zin arrest van 12 juni 2003, Gerritse, C-234/01, Jurispr. blz. I-5933, punten 27 en 28).

51 Ter terechtzitting voor het Hof hebben zowel verzoekers in het hoofdgeding als de Commissie verklaard dat er vanwege de hypothecaire volmacht een afdoend verband bestond tussen de bij erfopvolging verkregen onroerende zaak en de betrokken schuld. De Commissie heeft evenwel erkend dat, zodra de hypothecaire volmacht niet de in België gelegen betrokken onroerende zaak bezwaart, maar eventueel andere onroerende zaken, het verband tussen de schuld en deze onroerende zaak in twijfel kan worden getrokken.

52 Volgens de bewoordingen van de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter vormt een schuld die wordt gewaarborgd door een hypothecaire volmacht op een onroerende zaak, een last die op deze zaak rust. In het kader van de procedure van artikel 234 EG is het Hof uitsluitend bevoegd zich op basis van de door de nationale

rechterlijke instantie vermelde feiten over de uitlegging of rechtsgeldigheid van een communautair rechtsvoorschrift uit te spreken (zie in die zin arrest van 16 juli 1998, Dumon en Froment, C-235/95, Jurispr. blz. I-4531, punt 25).

53 Zoals blijkt uit punt 32 van het onderhavige arrest, is het de taak van de verwijzende rechter, en niet van het Hof, om de aard en de uitwerking, naar Belgisch recht, van een hypothecaire volmacht als die in het hoofdgeding te onderzoeken en om te bepalen of er in werkelijkheid een rechtstreeks verband bestaat tussen de aangevoerde schuld en de onroerende zaak op basis waarvan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde rechten van overgang zijn berekend.

54 In elk geval vormt het feit dat de aftrekbaarheid van de op een onroerende zaak rustende schulden afhankelijk is van de voorwaarde dat de erflater op het tijdstip van zijn overlijden woonde in de lidstaat waarin deze onroerende zaak is gelegen, een door artikel 56, lid 1, EG in beginsel verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal.

55 Vervolgens dient te worden nagegaan of de aldus vastgestelde beperking van het vrije verkeer van kapitaal kan worden gerechtvaardigd volgens de bepalingen van het Verdrag.

56 Overeenkomstig artikel 58, lid 1, sub a, EG doet „[h]et bepaalde in artikel 56 EG […] niets af aan het recht van de lidstaten […] de ter zake 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".

57 Deze bepaling van artikel 58 EG, als uitzondering op het fundamentele beginsel van het vrije verkeer van kapitaal, moet strikt worden uitgelegd. Bijgevolg kan zij niet aldus worden uitgelegd dat elke belastingwetgeving die tussen belastingplichtigen een onderscheid maakt naargelang van hun vestigingsplaats of van de lidstaat waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag (zie arrest Jäger, reeds aangehaald, punt 40).

58 De in artikel 58, lid 1, sub a, EG bedoelde afwijking wordt immers zelf beperkt door artikel 58, lid 3, EG, dat bepaalt dat de in lid 1 van dit artikel bedoelde nationale maatregelen „geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 56" (zie arresten van 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 44, en 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 28, en arrest Jäger, reeds aangehaald, punt 41). Bovendien is het verschil in behandeling ter zake van successierechten en rechten van overgang die verschuldigd zijn over een op het grondgebied van het Koninkrijk België gelegen onroerende zaak, tussen de erflater die op het tijdstip van zijn overlijden een ingezetene van deze lidstaat was, en de erflater die op dat tijdstip een ingezetene van een andere lidstaat was, slechts gerechtvaardigd indien het niet verder gaat dan noodzakelijk is om het door de betrokken regeling nagestreefde doel te bereiken.

59 Derhalve moet een onderscheid worden gemaakt tussen de krachtens artikel 58, lid 1, sub a, EG toegestane ongelijke behandelingen en de op grond van lid 3 van dit artikel verboden willekeurige discriminaties. Volgens de rechtspraak kan een nationale belastingregeling als die in het hoofdgeding, die met het oog op de berekening van de successiebelasting ter zake van de aftrekbaarheid van schulden op een in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak een onderscheid maakt naargelang de erflater op het tijdstip van zijn overlijden in deze lidstaat dan wel in een andere lidstaat woonde, slechts verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal worden geacht indien het verschil in behandeling betrekking heeft op niet objectief vergelijkbare situaties of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie reeds aangehaalde arresten Verkooijen, punt 43; Manninen, punt 29, en Jäger, punt 43).

60 In dit verband moet in de eerste plaats worden vastgesteld dat, anders dan wordt aangevoerd door de Belgische regering en in herinnering is gebracht in punt 47 van het onderhavige arrest, dit verschil in behandeling niet kan worden gerechtvaardigd op grond dat het ziet op objectief vergelijkbare situaties.

61 Onder voorbehoud van onderzoek door de verwijzende rechter betreffende de aard en de uitwerking van een hypothecaire volmacht en betreffende de vraag of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde volmacht rust op de nagelaten onroerende zaak, zoals zou kunnen worden afgeleid uit het dossier, is de berekening van de successierechten

en van de rechten van overgang volgens deze regeling immers rechtstreeks gebaseerd op de waarde van deze onroerende zaak. In dat geval kan er objectief gezien geen verschil in situatie bestaan dat een verschillende fiscale behandeling kan rechtvaardigen op het punt van de hoogte van de successierechten en rechten van overgang die verschuldigd zijn over een in België gelegen onroerende zaak die toebehoorde aan een erflater die op het tijdstip van zijn overlijden ingezetene van deze lidstaat was, respectievelijk over een onroerende zaak die toebehoorde aan een erflater die op dat tijdstip ingezetene van een andere lidstaat was. Bijgevolg is de situatie van de erfgenamen van Eckelkamp vergelijkbaar met de situatie van iedere andere erfgenaam wiens erfdeel een in België gelegen onroerende zaak omvat die hem werd nagelaten door een erflater die op het tijdstip van zijn overlijden ingezetene van diezelfde staat was (zie in die zin arrest Jäger, reeds aangehaald, punt 44).

62 Zoals verzoekers in het hoofdgeding hebben betoogd, worden zowel de erfgenamen van een erflater die op het tijdstip van zijn overlijden ingezetene was, als de erfgenamen van een erflater die op dat tijdstip geen ingezetene was, volgens de Belgische regeling beschouwd als belastingplichtigen voor de heffing van successierechten en/of rechten van overgang over in België gelegen onroerende zaken. Pas wanneer schulden van de nalatenschap van niet-ingezetenen worden afgetrokken, wordt een verschil in behandeling tussen niet-ingezetenen en ingezetenen gemaakt.

63 Wanneer volgens een nationale regeling, voor de belastingheffing op een bij erfopvolging verkregen en in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak, de erfgenamen van een erflater die op het tijdstip van zijn overlijden ingezetene was en de erfgenamen van een erflater die op dat tijdstip niet-ingezetene was, op voet van gelijkheid worden behandeld, kunnen deze erfgenamen in het kader van dezelfde belastingheffing niet, zonder dat een discriminatie in het leven wordt geroepen, verschillend worden behandeld ter zake van de aftrekbaarheid van de op deze onroerende zaak rustende lasten. Door de nalatenschappen van deze twee categorieën van personen voor de belastingheffing op nalatenschappen gelijk te behandelen behalve voor de aftrek van de schulden, heeft de nationale wetgever immers erkend dat tussen laatstgenoemden, wat de wijze van heffing en de voorwaarden van deze belasting betreft, geen objectief verschil in situatie bestaat dat een verschil in behandeling kan rechtvaardigen (zie, mutatis mutandis, wat het recht van vestiging betreft, arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk, 270/83, Jurispr. blz. 273, punt 20, en 14 december 2006, Denkavit Internationaal en Denkavit France, C-170/05, Jurispr. blz. I-11949, punt 35; wat het vrije verkeer van kapitaal en de successierechten betreft, vandaag gewezen arrest Arens-Sikken, C-43/07, Jurispr.blz. I-6887, punt 57).

64 In de tweede plaats dient te worden onderzocht of de beperking van het kapitaalverkeer die voortvloeit uit een regeling als die in het hoofdgeding, objectief kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

65 De Belgische regering stelt dat volgens de op het vermogen van de de cujus toepasselijke Duitse regeling voor de schuld die verzoekers in het hoofdgeding in België willen aftrekken, in de praktijk een dubbele aftrek bestaat, hetgeen moet worden vermeden volgens de rechtspraak van het Hof (arrest van 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837).

66 Eerst en vooral zij in dit verband eraan herinnerd dat het Hof in zijn rechtspraak betreffende het vrije verkeer van kapitaal en de successierechten heeft opgemerkt dat een ingezetene van de Gemeenschap de mogelijkheid om zich op de bepalingen van het Verdrag te beroepen niet kan worden ontnomen op grond dat hij profiteert van fiscale voordelen die rechtmatig worden geboden door voorschriften die in een andere lidstaat dan zijn woonstaat gelden (arrest Barbier, reeds aangehaald, punt 71).

67 Vervolgens bestaat er, zoals in punt 13 van het onderhavige arrest werd aangegeven, tussen het Koninkrijk België en de Bondsrepubliek Duitsland geen bilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele belasting inzake successierechten.

68 De lidstaat waarin de nagelaten onroerende zaak is gelegen, kan zich ter rechtvaardiging van een uit zijn regeling voortvloeiende beperking van het vrije verkeer van kapitaal niet beroepen op de van zijn wil onafhankelijk bestaande mogelijkheid dat een belastingkrediet wordt toegekend door een andere lidstaat, zoals de lidstaat waarin de erflater woonde op het tijdstip van zijn overlijden, dat een gehele of gedeeltelijke compensatie kan vormen van de schade die zijn erfgenamen hebben geleden als gevolg van de niet-aftrekbaarheid, in de lidstaat waarin de nagelaten onroerende zaak is gelegen, van de schulden op deze onroerende zaak bij de berekening van de rechten van overgang (zie in die zin arrest Arens-Sikken, reeds aangehaald, punt 65).

69 Een lidstaat kan zich immers niet beroepen op het bestaan van een voordeel dat unilateraal wordt verleend door een andere lidstaat — in casu de lidstaat waarin de erflater op het tijdstip van zijn overlijden woonde — teneinde te ontsnappen aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens het Verdrag, inzonderheid krachtens de bepalingen van het Verdrag betreffende het vrije verkeer van kapitaal (zie in die zin arrest van 8 november 2007, Amurta, C-379/05, Jurispr. blz. I-9569, punt 78).

70 Ten slotte blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling bij de berekening van de rechten van overgang de aftrek van de schulden op de nagelaten onroerende zaak zonder meer is uitgesloten wanneer de erflater op het tijdstip van zijn overlijden niet woonde in de staat waarin de nagelaten zaak gelegen is, zonder dat rekening wordt gehouden met de behandeling van deze schulden en met name met het niet-bestaan van een belastingkrediet in een andere lidstaat, zoals de woonstaat van de overledene.

71 Bijgevolg dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de artikelen 56 EG en 58 EG, in hun onderlinge samenhang gelezen, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, betreffende de berekening van de successierechten en de rechten van overgang over een in een lidstaat gelegen onroerende zaak, krachtens welke de aftrek van op deze onroerende zaak rustende schulden niet mogelijk is wanneer de erflater op het tijdstip van zijn overlijden geen ingezetene van deze staat, maar wel van een andere lidstaat was, terwijl deze aftrek wel mogelijk is wanneer de erflater op dat tijdstip ingezetene was van de staat waarin de nagelaten onroerende zaak is gelegen.

72 Gelet op het voorgaande behoeft niet te worden geantwoord op de prejudiciële vraag voor zover zij de uitlegging van de artikelen 12 EG, 17 EG en 18 EG betreft.

Kosten

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

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 56 EG en 58 EG, in hun onderlinge samenhang gelezen, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, betreffende de berekening van de successierechten en de rechten van overgang over een in een lidstaat gelegen onroerende zaak, krachtens welke de aftrek van op deze onroerende zaak rustende schulden niet mogelijk is wanneer de erflater op het tijdstip van zijn overlijden geen ingezetene van deze staat, maar van een andere lidstaat was, terwijl deze aftrek wel mogelijk is wanneer de erflater op dat tijdstip ingezetene was van de staat waarin de nagelaten onroerende zaak is gelegen.

ondertekeningen