ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

11 september 2008 *

In zaak C-43/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij beslissing van 12 januari 2007, ingekomen bij het Hof op 2 februari 2007, in de procedure

D. M. M. A. Arens-Sikken

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

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,

* Procestaal: Nederlands.

advocaat-generaal: J. Mazák,
griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

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

gelet op de opmerkingen van:

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels en M. de Mol als gemachtigden,

— 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 73 B en 73 D EG-Verdrag (thans, respectievelijk, artikelen 56 EG en 58 EG) betreffende het vrij verkeer van kapitaal.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Arens-Sikken, echtgenote van een in Italië overleden Nederlander, en de Staatssecretaris van Financiën, over de berekening van het recht van overgang dat verschuldigd is over een onroerende zaak die de erflater in Nederland bezat.

Toepasselijke bepalingen

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 Het in bijlage I bij richtlijn 88/361 genoemde kapitaalverkeer omvat, in rubriek XI, het „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard", waartoe nalatenschappen en legaten behoren.

Nationale regeling

5 Naar Nederlands recht wordt over elke erfenis belasting geheven. Artikel 1, lid 1, van de Successiewet van 28 juni 1956 (Stb. 1956, 362; hierna: „SW 1956") maakte een onderscheid naargelang de erflater op het tijdstip van overlijden in Nederland woonde of daarbuiten.

6 Deze bepaling luidde in het tijdvak van 1 januari 1992 tot en met 31 december 2001 als volgt:

„Krachtens deze wet worden de volgende belastingen geheven:

1. recht van successie van de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand, die ten tijde van dat overlijden binnen het Rijk woonde. […]

2. recht van overgang van de waarde van het in artikel 5, tweede lid, nader omschrevene, verkregen krachtens schenking, of krachtens erfrecht door het overlijden, van iemand, die ten tijde van die schenking of van dat overlijden niet binnen het Rijk woonde;

3. recht van schenking […]"

7 In de versie die van 8 december 1995 tot en met 31 december 2000 gold, bepaalde artikel 5, lid 2, SW 1956:

„Het recht van overgang wordt geheven van de waarde van:

1. de binnenlandse bezittingen, genoemd in artikel 13 van de Wet op de vermogensbelasting [van 16 december 1964 (Stb. 1964, 520); hierna: „wet VB 1964"], eventueel na aftrek van schulden, als in dat artikel zijn bedoeld;

[…]”

8 Volgens artikel 13, lid 1, eerste streepje, van de wet VB, in de versie die gold van 1 januari 1992 tot en met 31 december 2000, omvatten „binnenlandse bezittingen” onder meer de „in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen” (voor zover deze niet behoren tot een binnenlandse onderneming).

9 Artikel 13, lid 2, sub b, van de wet VB 1964 laat slechts in aftrek toe schulden die verzekerd zijn door hypotheek op een in Nederland gelegen onroerende zaak, voor zover de op die schulden betrekking hebbende renten en kosten in aanmerking komen bij de bepaling van het binnenlandse onzuiver inkomen in de zin van artikel 49 van de Wet op de inkomstenbelasting van 16 december 1964 (Stb. 1964, 519).

10 Er is tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Italiaanse Republiek geen bilateraal verdrag gesloten ter voorkoming van dubbele belastingheffing op het gebied van de successiebelasting.

11 Blijkens de opmerkingen van de Nederlandse regering is het tarief van het recht van successie dubbel progressief. Ten eerste hangt het af van de relatie tussen de belastingplichtige en de erflater en ten tweede varieert het naar gelang van de hoogte van de verkrijging.

12 Tevens blijkt uit deze opmerkingen dat het voor het recht van overgang geldende proportionele tarief van 6 % met ingang van 1 januari 1985 is afgeschaft en vervangen door het progressieve tarief van het successie- en schenkingsrecht. Ook het recht van overgang wordt dus geheven volgens een dubbel progressief tarief dat wordt bepaald op basis van de relatie tussen de belastingplichtige en de erflater en, met ingang van die datum, van de hoogte van de verkrijging.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 De echtgenoot van Arens-Sikken overleed op 8 november 1998. Op het tijdstip van zijn overlijden woonde hij reeds meer dan tien jaar niet meer in Nederland, maar in Italië.

14 Erflater had een testament gemaakt, waarbij zijn nalatenschap in gelijke delen werd verdeeld over verzoekster in het hoofdgeding en de vier kinderen uit zijn huwelijk met haar.

15 Ingevolge een testamentaire ouderlijke boedelverdeling als bedoeld in artikel 1167 (oud) van het Nederlandse Burgerlijk Wetboek werden alle activa en passiva van de nalatenschap toebedeeld aan de overlevende echtgenoot, te weten Arens-Sikken.

16 Volgens het verwijzingsarrest en de opmerkingen van de Nederlandse regering, ontving verzoekster in het hoofdgeding tengevolge van deze boedelverdeling activa en passiva met een hogere waarde dan haar wettelijke erfdeel. Zij is derhalve overbedeeld. Haar kinderen zijn daarentegen onderbedeeld, omdat zij geen van de zaken waaruit de nalatenschap bestond, hebben ontvangen. Ingevolge de testamentaire ouderlijke boedelverdeling was verzoekster in het hoofdgeding gehouden haar

kinderen de waarde van hun erfdelen in contanten uit te betalen. Op haar rustte dus jegens elk van haar kinderen een overbedelingsschuld, en de kinderen hadden wegens de onderbedeling een onderbedelingsvordering op verzoekster.

17 Tot de nalatenschap behoorde onder meer het aandeel van erflater in een in Nederland gelegen onroerende zaak ter waarde van 475 000 NLG.

18 De erfgenamen van erflater hebben aangifte gedaan voor het recht van overgang naar een verkrijging voor elk van hen van 95 000 NLG, te weten een vijfde van de waarde van de onroerende zaak van 475 000 NLG.

19 De belastingdienst was echter van oordeel dat het tot de nalatenschap behorende aandeel in die onroerende zaak in zijn geheel door verzoekster in het hoofdgeding was verkregen, en heeft haar een aanslag in het recht van overgang opgelegd naar een verkrijging van 475 000 NLG. Aan de kinderen van Arens-Sikken is geen aanslag in het recht van overgang opgelegd.

20 Nadat verzoekster in het hoofdgeding bezwaar had aangetekend, werd de beslissing van de belastingdienst gehandhaafd.

21 Arens-Sikken is tegen de bevestigende beslissing van de belastingdienst in beroep gegaan bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. In dit beroep betoogde zij dat zij niet gehouden was om een recht van overgang berekend op basis van deze waarde

van 475 000 NLG te betalen, maar dat op dit bedrag de overbedelingsschulden in mindering moesten worden gebracht.

22 Het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch oordeelde dat het recht van overgang, wat verzoekster in het hoofdgeding betreft, aansluit bij de erfrechtelijke verkrijging van de onroerende zaak. In verband met de testamentaire ouderlijke boedelverdeling oordeelde deze rechter dat het bij de aan verzoekster toebedeelde zaak om erflaters aandeel in de betrokken onroerende zaak ging.

23 Arens-Sikken heeft tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden. In het verwijzingsarrest stelt de Hoge Raad vast dat het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch terecht had geoordeeld dat verzoekster in het hoofdgeding voor de heffing van het recht van overgang, krachtens Nederlands erfrecht wordt geacht het aan haar toegedeelde aandeel in de onroerende zaak in zijn geheel te hebben verkregen. Deze rechter stelt vast dat belanghebbende, als gevolg van de Nederlandse wettelijke regeling van het recht van overgang, voor de bepaling van de heffingsgrondslag de overbedelingsschulden niet in mindering kan brengen (evenmin als een evenredig gedeelte van alle tot de nalatenschap behorende schulden). Zou de echtgenoot van Arens-Sikken ten tijde van zijn overlijden zijn woonplaats daarentegen in Nederland hebben gehad, dan zou zij voor de bepaling van het in dat geval verschuldigde successierecht wél de overbedelingsschulden (evenals alle tot de nalatenschap behorende schulden) in aanmerking hebben mogen nemen bij de bepaling van de heffingsgrondslag.

24 De verwijzende rechter vraagt zich derhalve af of de niet-aftrekbaarheid van overbedelingsschulden bij de bepaling van de heffingsgrondslag voor het recht van overgang een verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt. Hij vraagt zich in dit verband af of er overeenkomstig de rechtspraak van het Hof die voortvloeit uit de arresten van 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933), en 11 december 2003, Barbier (C-364/01, Jurispr. blz. I-15013), bij overbedelingsschulden sprake is van een voldoende rechtstreekse samenhang met de betrokken onroerende zaak.

25 Van oordeel dat het geding vragen oproept met betrekking tot de uitlegging van het gemeenschapsrecht, heeft de Hoge Raad der Nederlanden besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de artikelen 73 B en 73 D EG-Verdrag […] aldus worden uitgelegd dat deze artikelen eraan in de weg staan dat een lidstaat een verkrijging krachtens erfrecht van een in die lidstaat gelegen onroerende zaak die behoort tot de nalatenschap van een — op het moment van overlijden — ingezetene van een andere lidstaat, belast naar de waarde van de onroerende zaak zonder rekening te houden met op de verkrijger rustende overbedelingsschulden uit hoofde van een testamentaire ouderlijke boedelverdeling?

2) Indien het antwoord op de vorige vraag bevestigend luidt en bovendien via vergelijking moet worden bepaald of en zo ja in hoeverre met overbedelingsschulden rekening moet worden gehouden, welke vergelijkingsmethode […] moet dan in een geval als in dit geding aan de orde worden gebruikt om te bepalen of het successierecht dat zou zijn geheven indien de erflater ten tijde van zijn overlijden inwoner van Nederland zou zijn geweest, lager zou zijn geweest dan het recht van overgang?

3) Maakt het voor de beoordeling van de eventuele uit het EG-Verdrag voortvloeiende verplichting van de lidstaat waarin de onroerende zaak is gelegen om aftrek van de overbedelingsschulden geheel of gedeeltelijk toe te staan, verschil of die aftrek leidt tot een lagere tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting in de lidstaat die zich ter zake van de nalatenschap heffingsbevoegd acht op grond van de woonplaats van de erflater?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag

26 Met deze vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 73 B juncto artikel 73 D EG-Verdrag in die zin moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, betreffende het recht van successie en het recht van overgang die verschuldigd zijn over een in deze lidstaat gelegen onroerende zaak, waarin, bij de berekening van deze rechten, niet wordt toegestaan dat de overbedelingsschulden ten gevolge van een testamentaire ouderlijke boedelverdeling in aftrek worden gebracht wanneer de erflater op het tijdstip van zijn overlijden niet woonde in de lidstaat waarin deze onroerende zaak is gelegen, maar in een andere lidstaat, terwijl deze aftrekbaarheid wel is voorzien wanneer de betrokken persoon op het tijdstip van zijn overlijden woonde in de lidstaat waarin de onroerende zaak is gelegen.

27 Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, en gelet op de reeds aangehaalde arresten Gerritse en Barbier, wenst de verwijzende rechter voorts te vernemen welke methode moet worden toegepast op een situatie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, om te bepalen of het recht van de successie dat zou zijn geheven indien de erflater op het tijdstip van zijn overlijden in Nederland zou hebben gewoond, lager is dan het recht van overgang.

28 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).

29 Aangezien het Verdrag geen definitie bevat van het begrip „kapitaalverkeer" in de zin van artikel 56, lid 1, EG, heeft het Hof eerder erkend dat de nomenclatuur in de bijlage bij richtlijn 88/361, ook al is deze vastgesteld op basis van de artikelen 69 en 70, lid 1, EEG-Verdrag (nadien artikelen 69 en 70, lid 1, EG-Verdrag, ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam), indicatieve waarde heeft, met dien verstande dat de lijst die zij bevat, gelijk 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).

30 Dienaangaande heeft het Hof, erop wijzend dat successies, die hierin bestaan dat één of meerdere personen de nalatenschap van een overledene verkrijgen, dat wil zeggen dat de eigendom van de diverse zaken, rechten, enzovoort, waaruit die nalatenschap bestaat, overgaat op de erfgenamen, vallen onder rubriek XI van bijlage I bij richtlijn 88/361, getiteld „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 reeds aangehaalde arresten Barbier, punt 58; Van Hilten-van der Heijden, punt 42, en Jäger, punt 25).

31 Wanneer een persoon die bij zijn overlijden ingezetene van Italië was, aan andere personen die ingezetene van Italië zijn of in voorkomend geval van andere lidstaten, een onroerende zaak nalaat die in Nederland gelegen is en waarover in Nederland het recht van overgang wordt berekend, is er zeker geen sprake van een louter interne situatie.

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

33 Om te beginnen moet worden onderzocht of, zoals de Commissie van de Europese Gemeenschappen betoogt, een nationale regeling als die in het hoofdgeding een beperking van het kapitaalverkeer vormt.

34 In dit verband dient vooraf in herinnering te worden gebracht dat overeenkomstig de Nederlandse regeling, wanneer een erflater op het tijdstip van zijn overlijden in een andere lidstaat dan het Koninkrijk der Nederlanden woonde, de overbedelingsschulden ten gevolge van een testamentaire ouderlijke boedelverdeling, zoals die welke Arens-Sikken draagt en in het hoofdgeding aan de orde zijn, niet in aftrek kunnen worden gebracht voor de berekening van het recht van overgang over de nagelaten onroerende zaak. Bijgevolg moest het recht van overgang dat verzoekster in het hoofdgeding moest voldoen wegens de erfrechtelijke verkrijging van de onroerende zaak, worden berekend op basis van een waarde van 475 000 NLG, dat wil zeggen de volledige waarde van die zaak.

35 Wanneer een persoon op het tijdstip van zijn overlijden daarentegen in Nederland woonde, wordt bij de berekening van het recht van successie dat verschuldigd is over de erfrechtelijke verkrijging van de onroerende zaak, wel rekening gehouden met dergelijke schulden. In eenzelfde situatie als die van verzoekster in het hoofdgeding, die wordt gekenmerkt door de aanwezigheid van vier andere erfgenamen en een nagelaten onroerende zaak met een waarde van 475 000 NLG, zou het recht van successie dat zou moeten worden voldaan door de echtgenoot op wie overbedelingsschulden rusten, zijn berekend over een bedrag van 95 000 NLG, te weten één vijfde van de waarde van die zaak.

36 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat nationale bepalingen waarin de waarde van een onroerende zaak wordt bepaald voor de berekening van de belastingschuld bij erfrechtelijke verwerving van een onroerende zaak, niet alleen de aankoop van in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaken kunnen ontmoedigen, maar ook kunnen leiden tot waardevermindering van de nalatenschap van een ingezetene van een andere lidstaat dan die waar genoemde zaken zijn gelegen (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Barbier, punt 62, en Jäger, punt 30).

37 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 waardevermindering van de nalatenschap van een persoon die woonplaats heeft in een andere staat dan de lidstaat waar de betrokken zaken zich bevinden en waar de vererving van die zaken wordt belast (reeds aangehaalde arresten Van Hilten-van der Heijden, punt 44, en Jäger, punt 31).

38 In een situatie als die in het hoofdgeding blijft, voor de toepassing van de nationale regeling, de belastbare waarde van de nagelaten onroerende zaak weliswaar dezelfde, ongeacht of de aftrek al dan niet is toegelaten om rekening te houden met de testamentaire ouderlijke boedelverdeling. Dit neemt echter niet weg, zoals de Commissie op goede gronden heeft betoogd, dat de Nederlandse regeling, wat de berekeningsmethode betreft die wordt gebruikt om de daadwerkelijk verschuldigde belasting te berekenen, onderscheid maakt tussen degenen die op het tijdstip van hun overlijden wel ingezetenen en degenen die op dat tijdstip geen ingezetenen van de betrokken lidstaat waren.

39 Indien een ingezetene een in Nederland gelegen onroerende zaak zou hebben nagelaten aan vijf erfgenamen en eveneens een testamentaire ouderlijke boedelverdeling had vastgelegd, zou immers, zoals blijkt uit de punten 34 en 35 van het onderhavige arrest, de totale belastingdruk in verband met die onroerende zaak over alle erfgenamen zijn verdeeld, terwijl na overlijden van een niet-ingezetene, zoals de echtgenoot van verzoekster in het hoofdgeding, de totale belastingdruk door één erfgenaam wordt gedragen. Zoals de Commissie heeft vastgesteld zijn er in het eerste geval verschillende erfgenamen en het door elk van hen ontvangen bedrag overschrijdt, gelet op de waarde van de betrokken onroerende zaak, niet noodzakelijkerwijs de drempel(s) voor toepassing van een hoger belastingtarief. Een heffing over de totale waarde van een onroerende zaak, die ten laste wordt gelegd van één erfgenaam, op wie de overbedelingsschulden ten gevolge van de testamentaire ouderlijke boedelverdeling rusten, zou tot de toepassing van een hoger belastingtarief kunnen leiden, of leidt daar zelfs noodzakelijkerwijs toe.

40 Daaruit volgt dat een nationale regeling zoals die in het hoofdgeding, vanwege de progressie in de belastingschijven in de Nederlandse regeling, welke op zich,

zoals de Commissie ter terechtzitting heeft beklemtoond, geen bezwaar vormt, de nalatenschap van een niet-ingezetene in totaal zwaarder zou kunnen belasten.

41 Aan deze slotsom kan niet worden afgedaan door het argument van de Nederlandse regering dat de in Nederland toegepaste regeling geen beperking bevat aangezien het door verzoekster in het hoofdgeding aangevoerde verschil in behandeling voortvloeit uit de wijze waarop de heffingsbevoegdheden tussen de lidstaten zijn verdeeld. Deze omstandigheid is immers irrelevant, gelet op de criteria die voortvloeien uit de in de punten 36 en 37 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak. Bovendien is het verschil in behandeling bij de inaanmerkingneming van de overbedelingsschulden het gevolg van de toepassing van enkel de betrokken Nederlandse regeling (zie in die zin tevens arrest Jäger, reeds aangehaald, punt 34).

42 De Nederlandse regering betoogt echter dat de overbedelingsschulden niet kunnen worden geacht rechtstreeks met de onroerende zaak te zijn verbonden in de zin van de reeds aangehaalde arresten Gerritse en Barbier. Deze schulden zijn geen schulden die deel uitmaken van de nalatenschap maar schulden die door de overlevende echtgenoot zijn aangegaan en die zijn ontstaan na het overlijden van de erflater, door de werking van het door hem nagelaten testament. Deze schulden drukken niet op de onroerende zaak en de schuldeisers van de overlevende echtgenoot, op wie de overbedelingsschulden rusten, kunnen geen zakelijke rechten op die onroerende zaak doen gelden.

43 In dit verband dient in herinnering te worden gebracht dat de vraag die in de aan het reeds aangehaalde arrest Barbier ten grondslag liggende zaak was gesteld, de berekening betrof van de belasting die moest worden geheven bij de erfrechtelijke verkrijging van een in een lidstaat gelegen onroerende zaak, en de inaanmerkingneming, voor de bepaling van de waarde van deze zaak, van de onvoorwaardelijke verplichting van de juridische eigenaar om de zaak te leveren aan een derde, die de economische eigendom van genoemde zaak heeft. Deze schuld was dus rechtstreeks verbonden met het voorwerp van de nalatenschap.

44 Zo heeft het Hof ook in het kader van de artikelen 49 EG en 50 EG vastgesteld dat een nationale regeling die bij de belastingheffing aan niet-ingezetenen geen aftrek toestaat van beroepskosten die rechtstreeks verband houden met de activiteit waardoor de in de betrokken lidstaat belastbare inkomsten zijn verworven, terwijl die regeling dit daarentegen wel toestaat aan ingezetenen, in het nadeel kan werken van hoofdzakelijk onderdanen van andere lidstaten en in strijd is met genoemde artikelen (zie in die zin arrest Gerritse, reeds aangehaald, punten 27 en 28).

45 In het hoofdgeding zijn de overbedelingsschulden, zoals de verwijzende rechter zelf opmerkt, weliswaar connex met de betrokken onroerende zaak, aangezien zij worden veroorzaakt doordat die zaak ingevolge de testamentaire ouderlijke boedelverdeling in zijn geheel door verzoekster in het hoofdgeding was verkregen, doch voor de slotsom dat er sprake is van een bij artikel 56, lid 1, EG in beginsel verboden beperking, is niet noodzakelijk dat wordt onderzocht of er een rechtstreeks verband bestaat tussen de overbedelingsschulden en de onroerende zaak die het voorwerp van de nalatenschap vormt. Anders dan in de bovengenoemde zaken, betreft de onderhavige zaak de — voor de erfgenamen verschillende — gevolgen van een nationale regeling waarin bij de verdeling van de heffingsgrondslag na een testamentaire ouderlijke boedelverdeling onderscheid wordt gemaakt naargelang de erflater op het tijdstip van zijn overlijden ingezetene dan wel niet-ingezetene van de betrokken lidstaat was.

46 In casu is de beperking van het vrije kapitaalverkeer, blijkens de punten 38 tot en met 40 van het onderhavige arrest, het gevolg van het feit dat een nationale regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, gecombineerd met de toepassing van een progressief belastingtarief, bij de verdeling van de belastingdruk uitmondt in een ongelijke behandeling van de verschillende erfgenamen van een persoon die op het tijdstip van zijn overlijden ingezetene was, en van de erfgenamen van een persoon die op dat tijdstip niet-ingezetene was van de betrokken lidstaat.

47 Ter terechtzitting heeft de Nederlandse regering zelf erkend dat in een situatie als die van het hoofdgeding, de niet-inaanmerkingneming van de onderbedelingsvorderingen die de andere erfgenamen van een dergelijke niet-ingezetene hebben, tot een zwaardere belastingdruk zou kunnen leiden omdat het recht van overgang alleen van de overlevende echtgenoot wordt gevorderd.

48 Tevens moet worden vastgesteld dat in een situatie zoals die van het hoofdgeding, de beperking die voortvloeit uit het feit dat de overlevende echtgenoot een recht van overgang moet betalen over de totale waarde van de onroerende zaak zonder dat rekening wordt gehouden met de overbedelingsschulden, nog wordt verstrekt door het feit dat, zoals blijkt uit punt 12 van het onderhavige arrest en uit de door de Commissie bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen, het recht van overgang niet alleen wordt berekend op basis van de waarde van de verkrijging, maar tevens rekening gehouden met de band tussen de belastingplichtige en de erflater. Volgens de Commissie is de vrijstelling die voor overlevende echtgenoten geldt gewoonlijk aanzienlijk, in tegenstelling tot die welke voor de kinderen geldt.

49 Vervolgens moet worden nagegaan of verdragsbepalingen de aldus vastgestelde beperking van het vrije kapitaalverkeer kunnen rechtvaardigen.

50 In dat verband zij eraan herinnerd dat volgens artikel 58, lid 1, sub a, EG „het bepaalde in artikel 56 niets af[doet] 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 […] de plaats waar hun kapitaal is belegd".

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

52 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 op het gebied van het recht van successie en het recht van overgang, verschuldigd over een op het grondgebied van het Koninkrijk der Nederlanden gelegen onroerende zaak, tussen degene die op het tijdstip van zijn overlijden in deze lidstaat woonde en degene die in een andere lidstaat woonde, slechts gerechtvaardigd indien het niet verder gaat dan nodig is om het door de betrokken regeling nagestreefde doel te bereiken (zie in die zin arrest Manninen, reeds aangehaald, punt 29).

53 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 welke in het hoofdgeding aan de orde is, die met het oog op de berekening van de successiebelasting een onderscheid maakt tussen de aftrekbaarheid van overbedelingsschulden 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 kapitaalverkeer 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 (zie reeds aangehaalde arresten Verkooijen, punt 43; Manninen, punt 29, en Jäger, punt 43).

54 In dat verband moet worden vastgesteld dat, anders dan de Nederlandse regering betoogt, dit verschil in behandeling niet kan worden gerechtvaardigd op grond dat het betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn.

55 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie van de erfgenamen van de erflater is immers vergelijkbaar met die van iedere andere erfgenaam wiens successie een in Nederland gelegen onroerende zaak omvat die hem wordt nagelaten door iemand die op het tijdstip van overlijden in deze lidstaat woonde.

56 De Nederlandse regeling beschouwt in beginsel zowel de erfgenamen van degenen die op het tijdstip van overlijden ingezetenen waren als de erfgenamen van degenen die op het tijstip van overlijden niet-ingezetenen waren, als belastingplichtig voor de heffing van het recht van successie en/of het recht van overgang over in Nederland gelegen onroerende zaken. Alleen bij de aftrek van de overbedelingsschulden ten gevolge van een testamentaire ouderlijke boedelverdeling worden de successie van ingezetenen en de successie van niet-ingezetenen ongelijk behandeld.

57 Wanneer een nationale regeling de erfgenamen van degene die op het tijdstip van overlijden de hoedanigheid van ingezetene had en de erfgenamen van degene die op dat tijdstip de hoedanigheid van niet-ingezetene had, voor de belastingheffing over een erfrechtelijk verkregen onroerende zaak die in de betrokken lidstaat is gelegen, gelijkstelt, kan deze regeling niet, zonder discriminatie in het leven te roepen, deze erfgenamen in het kader van diezelfde belastingheffing ongelijk behandelen met betrekking tot de aftrekbaarheid van de op die zaak drukkende lasten. Door de successie van deze twee categorieën personen met betrekking tot de successiebelasting, identiek te behandelen, behalve voor de aftrek van deze schulden, heeft de nationale wetgever immers erkend dat er tussen hen, wat de wijze van heffing en de voorwaarden van deze belasting aangaat, geen objectief verschil in situatie bestaat, dat een verschil in behandeling kan rechtvaardigen (zie naar analogie, in het kader van het recht van vestiging, 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; in het kader van het vrije kapitaalverkeer en de successierechten, arrest van heden, Eckelkamp e.a., C-11/07, Jurispr. blz. I-6845, punt 63).

58 Wat ten slotte de vraag betreft of de beperking van het kapitaalverkeer die het gevolg is van een nationale regeling als die in het hoofdgeding, objectief kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang, moet worden vastgesteld dat, afgezien van de in het kader van de derde vraag aangevoerde argumenten, door de Nederlandse regering geen enkele rechtvaardiging van dien aard is gegeven.

59 Aangaande de tweede vraag dient te worden vastgesteld dat de beperking van het vrije kapitaalverkeer is gelegen in het feit dat de niet-inaanmerkingneming van de overbedelingsschulden bij de berekening van het recht van overgang, in combinatie

met het feit dat de belastingschijven in de Nederlandse regeling progressief zijn, ertoe zou kunnen leiden dat de totale belastingdruk zwaarder is dan die welke wordt toegepast bij de berekening van het recht van successie. Voorts formuleert de verwijzende rechter deze vraag onder verwijzing naar de bovengenoemde arresten Gerritse en Barbier, welke blijkens punt 45 van het onderhavige arrest in casu niet relevant zijn. Bijgevolg hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

60 Gelet op het voorgaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat de artikelen 73 B en 73 D EG-Verdrag in die zin moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, betreffende de berekening van het recht van successie en het recht van overgang, verschuldigd over een in een lidstaat gelegen onroerende zaak, waarin, bij de berekening van deze rechten, niet wordt toegestaan dat de overbedelingsschulden ten gevolge van een testamentaire ouderlijke boedelverdeling in aftrek worden gebracht wanneer de erflater op het tijdstip van zijn overlijden niet woonde in deze staat maar in een andere lidstaat, terwijl deze aftrekbaarheid wel is voorzien wanneer de betrokken persoon op dat tijdstip woonde in de lidstaat waarin de onroerende zaak die het voorwerp van de nalatenschap vormt, is gelegen, voor zover deze regeling een progressief heffingstarief toepast en aangezien de niet-inaanmerkingneming van deze schulden in combinatie met dat progressieve tarief tot een zwaardere belastingdruk zou kunnen leiden voor de erfgenamen die een dergelijke aftrekbaarheid niet kunnen doen gelden.

Derde vraag

61 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het antwoord op de eerste vraag anders kan luiden indien de lidstaat waarin de erflater op het tijdstip van zijn overlijden woonde, krachtens een op zijn grondgebied geldende regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing een belastingkrediet verleent uit hoofde van de successiebelasting die in een andere lidstaat over op het grondgebied van deze andere staat gelegen onroerende zaken verschuldigd is.

62 Blijkens de rechtspraak van het Hof is de afschaffing van dubbele belasting een van de doelstellingen van de Europese Gemeenschap die de lidstaten ingevolge artikel 293, tweede streepje, EG moeten verwezenlijken. Bij gebreke van communautaire unificatie- of harmonisatiemaatregelen tot afschaffing van dubbele belastingen, blijven de lidstaten bevoegd om de criteria voor de belasting van de inkomsten en het vermogen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een overeenkomst, dubbele belastingen af te schaffen. Daarbij staat het de lidstaten vrij om in het kader van bilaterale verdragen de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen (zie arresten van 12 mei 1998, Gilly, C-336/96, Jurispr. blz. I-2793, punten 24 en 30; 21 september 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 57, en 19 januari 2006, Bouanich, C-265/04, Jurispr. blz. I-923, punt 49, en arrest Denkavit Internationaal en Denkavit France, reeds aangehaald, punt 43).

63 Bij de uitoefening van de aldus verdeelde heffingsbevoegdheid mogen de lidstaten niettemin niet de gemeenschapsregels naast zich neerleggen (reeds aangehaalde arresten Saint-Gobain ZN, punt 58; Bouanich, punt 50, en Denkavit Internationaal en Denkavit France, punt 44).

64 Zelfs al zou een dergelijke bilaterale overeenkomst tussen de lidstaat waarin de erflater op het tijdstip van zijn overlijden woonde, en de lidstaat waarin de onroerende zaak is gelegen die het voorwerp van de successie vormt, de gevolgen kunnen neutraliseren van de in het kader van de beantwoording van de eerste vraag geconstateerde beperking van het vrije kapitaalverkeer, moet evenwel worden vastgesteld dat er tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Italiaanse Republiek geen bilateraal verdrag bestaat op het gebied van de voorkoming van dubbele heffing van successiebelasting.

65 In die omstandigheden kan worden volstaan met vast te stellen dat de lidstaat waarin de onroerende zaak is gelegen, zich ter rechtvaardiging van een uit zijn regeling voortvloeiende beperking van het vrije kapitaalverkeer niet kan beroepen op het bestaan van een mogelijkheid, buiten zijn toedoen, dat een belastingkrediet wordt verleend door een andere lidstaat, zoals de lidstaat waarin de erflater op het tijdstip van zijn overlijden woonde, waardoor het nadeel dat wordt geleden door de erfgenamen van die erflater omdat de lidstaat waarin die onroerende zaak is gelegen, bij

de berekening van het recht van overgang geen rekening houdt met de overbedelingsschulden ten gevolge van een testamentaire ouderlijke boedelverdeling, geheel of gedeeltelijk zou kunnen worden gecompenseerd (zie in die zin arrest Eckelkamp e.a., reeds aangehaald, punt 68).

66 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 betrokkene op het tijdstip van zijn overlijden woonde, teneinde te ontsnappen aan de krachtens het Verdrag, met name krachtens de bepalingen daarvan inzake het vrije kapitaalverkeer, op hem rustende verplichtingen (zie in die zin arrest van 8 november 2007, Amurta, C-379/05, Jurispr. blz. I-9569, punt 78).

67 Gelet op het voorgaande dient op de derde vraag te worden geantwoord dat aan het antwoord op de eerste vraag niet wordt afgedaan door de omstandigheid dat de regeling van de lidstaat waarin de erflater op het tijdstip van zijn overlijden woonde, unilateraal een mogelijkheid biedt om een belastingkrediet te verlenen uit hoofde van de successiebelasting die in een andere lidstaat verschuldigd is over in deze andere staat gelegen onroerende zaken.

Kosten

68 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:

1) De artikelen 73 B en 73 D EG-Verdrag (thans, respectievelijk, artikelen 56 EG en 58 EG) moeten in die zin worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, betreffende de berekening van het recht van successie en het recht van overgang, verschuldigd over een in een lidstaat gelegen onroerende zaak, waarin, bij de berekening van deze rechten, niet wordt toegestaan dat de overbedelingsschulden ten gevolge van een testamentaire ouderlijke boedelverdeling in aftrek worden gebracht wanneer de erflater op het tijdstip van zijn overlijden niet woonde in deze staat maar in een andere lidstaat, terwijl deze aftrekbaarheid wel is voorzien wanneer de betrokken persoon op dat tijdstip woonde in de lidstaat waarin de onroerende zaak die het voorwerp van de nalatenschap vormt, is gelegen, voor zover deze regeling een progressief heffingstarief toepast en aangezien de niet-inaanmerkingneming van deze schulden in combinatie met dat progressieve tarief tot een zwaardere belastingdruk zou kunnen leiden voor de erfgenamen die een dergelijke aftrekbaarheid niet kunnen doen gelden.

2) Aan het in punt 1 van het dictum gegeven antwoord wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat de regeling van de lidstaat waarin de erflater op het tijdstip van zijn overlijden woonde, unilateraal een mogelijkheid biedt om een belastingkrediet te verlenen uit hoofde van de successiebelasting die in een andere lidstaat verschuldigd is over in deze andere staat gelegen onroerende zaken.

ondertekeningen