

Objectieve vergelijkbaarheid bij belastingvoordelen voor cultureel erfgoed: bouwt het Hof van Justitie luchtkastelen?

Mr. P.S. Phoa*

De centrale vraag in deze twee prejudiciële verwijzingen was of belanghebbenden, eigenaren van respectievelijk een kasteel in België en een landgoed in het Verenigd Koninkrijk, gebruik konden maken van Nederlandse belastingvoordelen voor het behoud van nationaal cultureel en natuurlijk erfgoed. De Nederlandse belastingautoriteiten meenden van niet, waarna in beroep de vraag is of dit een beperking vormt van het vrij verkeer van X en Q (de vrijheid van vestiging, respectievelijk het vrije kapitaalverkeer). Het Hof van Justitie was van oordeel dat geen sprake was van een ongeoorloofde inbreuk op het vrij verkeer, aangezien de situaties van X en Q niet objectief vergelijkbaar zijn met die van een ingezetene die een monument dan wel een landgoed in Nederland bezit.

HvJ 18 december 2014, zaak C-87/13, Staatssecretaris van Financiën /X, ECLI:EU:C:2014:2459 HvJ 18 december 2014, zaak C-133/13, Staatssecretaris van Economische Zaken en Staatssecretaris van Financiën/Q, ECLI:EU:C:2014:2460

Inleiding

De directe belastingen voor particulieren, zoals inkomsten- en omzetbelasting, zijn amper Uniebreed gear-

moniseerd.¹ Het is in beginsel de bevoegdheid van de lidstaten om belastingmaatregelen in te voeren, maar zij moeten zich daarbij houden aan het Unierecht. De aldus beperkte harmonisatie van dit rechtsgebied geschiedt voornamelijk via negatieve integratie, dat wil zeggen door jurisprudentie van het Hof van Justitie op het gebied van de vier vrijheden.

Het belastingrecht is derhalve het toneel van een precarige afweging van nationale en Unierechtelijke bevoegdheden en belangen. Het Hof van Justitie heeft in de loop der tijd een instrumentarium ontwikkeld om die afwegingen te maken. Een van de instrumenten die het Hof van Justitie daarbij hanteert, is het concept van 'objectieve vergelijkbaarheid', zo ook in de arresten X en Q van 18 december 2014.

Door diverse belasting(recht)specialisten zijn deze uitspraken gesignaleerd in verband met de belastingrechtelijke gevolgen van de uitspraken.² Deze bijdrage zal echter niet nader ingaan op die specifieke belastingrechtelijke gevolgen, maar zal de uitspraken van het Hof van

1. Tot nu toe is de harmonisatie van directe belastingen voor particulieren beperkt tot rente uit spaargeld: Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling. Verder heeft de Europese Commissie een aantal mededelingen gepubliceerd, o.a. Mededeling van de Europese Commissie aan het Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité, Oplossing van grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in de EU, COM(2011)864 def.; Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité – Coördinatie van de directebelastingstelsels van de lidstaten op de interne markt, Com(2006)823 def., Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité – Belasting op dividend van natuurlijke personen in de interne markt, COM(2003)810 def., en de Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité – De opheffing van fiscale barrières voor grensoverschrijdende bedrijfspensioenregelingen, COM(2001)214 def.
2. Zie bijvoorbeeld PWC <www.pwc.com/en_GX/GX/tax/newsletters/eu-direct-tax-newsalerts/assets/pwc-eudtg-newsalert-cjeu-decides.pdf>; en KPMG: <www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/regional-tax-centers/european-union-tax-centre/Documents/e-news-issue-49.pdf>.

* Mr. P.S. (Pauline) Phoa is promovenda Europees recht bij de Universiteit Utrecht. Met dank aan mw. mr. S.A. van Waert voor haar waardevolle commentaar op een eerdere versie van deze bijdrage.

Justitie in het bredere kader van zijn vrij verkeer-jurisprudentie plaatsen.

De feiten van de zaken en nationale procedure

X is een Nederlands onderdaan die in 2004 van Nederland naar België is verhuisd. Hij woont aldaar in een kasteel, dat in België beschermd is als historisch monument. In 2004 was X werkzaam in Nederland als directeur van een vennootschap waarvan hij enig aandeelhouder was. Hij had geen inkomsten uit arbeid in België, en X had gekozen voor behandeling als Nederlands binnenlands belastingplichtige. Bij zijn aangifte inkomstenbelasting over 2004 maakte hij gebruik van de aftrekpost voor onderhouds- en afschrijvingskosten voor zijn kasteel, maar kreeg een naheffingsaanslag opgelegd, omdat het kasteel niet was ingeschreven in de registers als bedoeld in de Monumentenwet.

X heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij de Rechtbank Breda. De rechtbank was van oordeel dat het recht van aftrek niet kan worden beperkt tot in Nederland gelegen monumenten, hetgeen in hoger beroep door het Gerechtshof 's-Hertogenbosch is bevestigd. De staatssecretaris van Financiën heeft beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad. Deze laatste zag aanleiding tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie.³ De Hoge Raad onderzoekt of sprake is van een belemmering van een van de vrijheden, of een rechtvaardiging bestaat op grond van dwingende redenen van algemeen belang en of de maatregel proportioneel is. De Hoge Raad overweegt dat het Unierecht hierover nog geen uitsluitsel geeft, ondanks diverse aanknopingspunten daartoe.⁴ Overigens acht de Hoge Raad de voorwaarde van registratie onder de Nederlandse Monumentenwet geschikt om het gestelde doel – bescherming van Nederlands cultuurhistorisch erfgoed – te bereiken. De Hoge Raad overweegt echter dat monumenten die reeds in een andere lidstaat geregistreerd zijn, mogelijk ook in aanmerking zouden moeten kunnen komen voor registratie onder de Nederlandse Monumentenwet. De Hoge Raad vraagt zich tevens af in welke mate de Nederlandse autoriteiten rekening moeten of kunnen houden met de mogelijkheden die X had om in België een vergelijkbaar belastingvoordeel te verkrijgen.

In de zaak *Q* heeft belanghebbende haar fiscale verblijfplaats in Nederland. Zij is eigenares van een landgoed gelegen in het Verenigd Koninkrijk, dat ze voornemens is te schenken aan haar zoon. Krachtens de Nederlandse wetgeving zou een dergelijke schenking geheel of gedeeltelijk vrijgesteld kunnen worden van belasting,

indien het een landgoed in de zin van de Natuurschoonwet is. Het verzoek van *Q* om een erkenning van haar landgoed als in de zin van de Natuurschoonwet werd door de Nederlandse autoriteiten geweigerd. In eerste aanleg was de Rechtbank Zutphen van oordeel dat deze weigering een inbreuk op het vrij verkeer van kapitaal vormde, die volgens de rechtbank niet gerechtvaardigd kon worden door het belang van een lidstaat bij het beschermen van zijn nationale natuurlijk en cultureel erfgoed, noch door de noodzaak van het waarborgen van doeltreffende fiscale controles.

De staatssecretarissen van Economische zaken en van Financiën hebben hoger beroep ingesteld bij de Raad van State.⁵ De Raad van State was eveneens van oordeel dat sprake is van een inperking van het vrij verkeer van kapitaal, en heeft aanleiding gezien om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie over met name de door de rechtbank in eerste aanleg genoemde rechtvaardigingsgronden.⁶

De Raad van State oordeelt dat in het onderhavige geval sprake is van een beperking van het vrije kapitaalverkeer, omdat de overdracht van een onroerende zaak in een andere lidstaat ontmoedigd zou worden, aangezien de verkrijger van de schenking zwaarder wordt belast dan wanneer hij een in Nederland gelegen onroerende zaak verkrijgt. Net als de Hoge Raad in de zaak *X*, vindt de Raad van State diverse Unierechtelijke aanknopingspunten voor een mogelijke erkenning van het behoud van nationaal natuurschoon en cultureel erfgoed als dwingende redenen van algemeen belang.⁷ De Raad van State overweegt echter dat niet duidelijk is aan de hand van welke criteria moet worden bepaald of dit in een concreet geval ook daadwerkelijk zo is, en formuleert hierover een prejudiciële vraag.

De Raad van State wijst voorts het beroep van de staatssecretaris op het beschermen van fiscale coherentie en evenwicht van de hand. Wat betreft de doeltreffendheid van fiscale controles, meent de Raad van State dat in acht genomen dient te worden of, en zo ja, welk Unierechtelijk kader bestaat voor administratieve samenwerking en informatie-uitwisseling tussen lidstaten. Op dit vlak ziet de Raad van State ook aanleiding tot het stellen van enkele prejudiciële vragen.

Oordeel van het Hof van Justitie

In het arrest *X* heeft het Hof van Justitie de vragen van de Hoge Raad als volgt geherformuleerd: verzetten de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU zich tegen een wette-

3. HR 1 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW8359.

4. Art. 36 VWEU, 107 lid 3 onder d VWEU en 167 lid 1 VWEU; de beoordeling door de Europese Commissie van de Monumentenwet als mogelijke steunmaatregel: Besluit van 15 december 2009 betreffende Steunmaatregel N 606/2009 – Nederland, C(2009)9942 def; Overeenkomst inzake het behoud van het architectonische erfgoed van Europa, *Trb.* 1985, 163.

5. De zaak *X* kwam bij de Hoge Raad terecht omdat het een belastingprocedure betrof tegen de naheffingsaanslag. De zaak *Q* was een procedure tegen het besluit van de minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit en de staatssecretaris van Financiën houdende de weigering om het landgoed van *Q* in het Verenigd Koninkrijk aan te merken als 'landgoed' in de zin van Natuurschoonwet 1928.

6. ABRvS 13 maart 2013, ECLI:NL:RVS:2013:BZ4004.

7. HvJ 26 februari 1991, C-180/89, *Commissie/Italië*, ECLI:EU:C:1991:78; HvJ 14 september 2006, zaak C-386/04, *Centro di Musicologia*, ECLI:EU:C:2006:568; art. 167 VWEU.

lijke regeling van een lidstaat die, teneinde het nationaal cultureel erfgoed te beschermen, de aftrek van de kosten van monumentenpanden enkel mogelijk maakt wanneer deze op het eigen grondgebied zijn gelegen?

Het Hof van Justitie overweegt dat *X* onder de werkingssfeer van de vrijheid van vestiging (art. 49 VWEU) valt, en herinnert eraan dat volgens vaste rechtspraak artikel 49 VWEU in de weg staat aan een nationale regeling die de uitoefening van de vrijheid van vestiging door EU-onderdanen kan belemmeren of minder aantrekkelijk kan maken, zelfs wanneer deze zonder onderscheid op grond van nationaliteit van toepassing is.

Het Hof van Justitie stelt vast dat in de zaak *X* sprake is een dergelijke beperking. De Nederlandse Belastingwet brengt mee dat belastingplichtigen die een historisch monument bewonen, verschillend worden behandeld naargelang het monument al dan niet op Nederlands grondgebied is gelegen. Dit verschil in behandeling zou EU-onderdanen die in een historisch monument wonen, ervan kunnen weerhouden om in een andere lidstaat werkzaam te zijn.

Het Hof van Justitie overweegt evenwel dat van discriminatie in de zin van het VWEU slechts sprake kan zijn als wordt vastgesteld dat de ingezetenen en niet-ingezetenen zich, gelet op het doel van de betrokken nationale regeling, in een vergelijkbare situatie bevinden, ongeacht het feit dat de twee belastingplichtigen in verschillende lidstaten wonen. Volgens het Hof van Justitie is er in de onderhavige zaak geen sprake van een dergelijke vergelijkbare situatie. Het doel van de Nederlandse wettelijke regeling in kwestie is namelijk het behoud van het cultuurhistorisch erfgoed van Nederland. Met het oog op die doelstelling is een specifieke aftrekmogelijkheid gecreëerd voor bepaalde kosten voor het onderhoud van monumentale panden die tot woning dienen. Voorts is er ook een mogelijkheid gecreëerd voor een aanspraak op een dergelijke aftrekpost als de eigenaar van een in Nederland gelegen monumentenpand in een andere lidstaat woonachtig is.

Het Hof van Justitie concludeert dat het verschil in behandeling inherent is aan de door de nationale wetgever nagestreefde doelstelling. *X* bevindt zich als eigenaar van een kasteel in België derhalve niet in een objectief vergelijkbare situatie als een persoon die eigenaar is van een in Nederland gelegen monument. Dit zou slechts anders zijn als *X* kan aantonen dat zijn kasteel toch een element van Nederlands cultuurhistorisch erfgoed vormt, ondanks het feit dat het niet op Nederlands grondgebied is gelegen, en het derhalve in aanmerking zou doen komen voor bescherming op grond van de Nederlandse Monumentenwet.

Artikel 49 VWEU verzet zich, aldus het Hof van Justitie, niet tegen een nationale wettelijke regeling die, teneinde het nationale cultuurhistorische erfgoed te beschermen, de aftrek van kosten van monumentenpanden alleen mogelijk maakt voor eigenaren van panden die op het eigen grondgebied zijn gelegen, voor zover er een mogelijkheid openstaat voor eigenaren om aan te tonen dat hun monument, ondanks het feit dat dit in een

andere lidstaat gelegen is, verband kan houden met het cultuurhistorisch erfgoed van de eerste lidstaat.

In de zaak *Q* reduceert het Hof van Justitie de prejudiciële vragen van de Raad van State tot de enkele vraag of artikel 63 VWEU (het vrije kapitaalverkeer) zich verzet tegen een wettelijke regeling die de vrijstelling van schenkbelasting ter zake van bepaalde beschermde landgoederen beperkt tot landgoederen die zich op het grondgebied van die lidstaat bevinden.⁸

De Nederlandse wettelijke regeling die de vrijstelling van de schenkbelasting afhankelijk stelt van de voorwaarde dat het betrokken onroerend goed op het Nederlandse grondgebied is gelegen, zorgt ervoor dat een zwaardere fiscale last rust op de schenking van een in een andere lidstaat gelegen onroerend goed. Deze regeling vormt derhalve een beperking van het vrije kapitaalverkeer. Net als in de zaak *X* overweegt het Hof van Justitie in de zaak *Q* dat een dergelijke beperking verenigbaar kan zijn met het vrije kapitaalverkeer indien het verschil in behandeling voortvloeit uit situaties die, met het oog op de doelstelling en de inhoud van de nationale wettelijke regeling in kwestie, niet objectief vergelijkbaar zijn.

Volgens het Hof van Justitie is dat in de onderhavige zaak het geval. Het doel van de vrijstelling van schenkbelasting is de bescherming tegen versnippering en teloorgang van landgoederen die typerend zijn voor het traditionele Nederlandse landschap. Het Hof van Justitie oordeelt dat met het oog op deze doelstelling de situatie van een belastingplichtige die voornemens is een 'landgoed' te schenken dat een 'buitenplaats' in de zin van de Natuurschoonwet omvat, niet objectief vergelijkbaar is met een belastingplichtige die voornemens is om een landgoed te schenken dat op het grondgebied van een andere lidstaat is gelegen, ook wanneer dat landgoed in die lidstaat erkende monumenten omvat. De Nederlandse regeling strekt er immers toe de ongeschonden staat te behouden van bepaalde landgoederen die behoren tot het nationaal (lees: Nederlands) cultuurhistorisch erfgoed. Het nadeel dat *Q* en haar zoon hiervan ondervinden, is inherent aan de door de Nederlandse wetgever nagestreefde doelstelling. Dit zou volgens het Hof van Justitie slechts anders zijn indien zij zouden kunnen aantonen dat hun landgoed een element vormt van het Nederlands cultuurhistorisch erfgoed dat in aanmerking zou komen voor registratie onder de Natuurschoonwet, ondanks het feit dat het niet op Nederlands grondgebied gelegen is.

8. Het Hof van Justitie neemt m.i. in deze zaak wel zeer veel vrijheid met het herformuleren van de eerste prejudiciële vraag van de Raad van State, en in het rondit negeren van de andere drie prejudiciële vragen. Het Hof van Justitie antwoordde namelijk dat er sprake was van geen objectieve vergelijkbaarheid, voor zover eigenaren van monumenten/landgoederen de mogelijkheid hebben om aan te tonen dat hun bezit toch verband houdt met het Nederlandse cultuurhistorisch erfgoed. Bij dit laatste punt zijn de andere vragen van de Raad van State over de samenwerkingsmogelijkheden of -verplichtingen tussen lidstaten m.i. zeker relevant.

Commentaar

Het feitencomplex van de uitspraken van het Hof van Justitie in de zaken *X* en *Q* spreekt tot de verbeelding: twee personen die in respectievelijk België en het Verenigd Koninkrijk een kasteel, dan wel landgoed, bewonen, c.q. bezitten en aanspraak proberen te maken op een Nederlandse belastingvoordeel ten bate van cultuurhistorisch erfgoed.

Het Hof van Justitie is van oordeel dat de situaties van *X* en *Q* niet objectief vergelijkbaar zijn met die van een ingezetene die een monument dan wel landgoed in Nederland bezit. Het Hof van Justitie legt bij de beoordeling van de vergelijkbaarheid de nadruk op de doelstelling van de nationale wettelijke regeling in kwestie, namelijk het beschermen en behouden van het Nederlands cultureel en natuurlijk erfgoed. Zonder vergelijkbaarheid is er geen sprake van een ongeoorloofde inbreuk op het vrij verkeer in de zin van het Verdrag, en daarmee is derhalve voor het Hof van Justitie de kous af. Deze uitspraken passen binnen een lijn in de jurisprudentie van het Hof van Justitie. De toets van objectieve vergelijkbaarheid is sinds de uitspraak in 1995 in de zaak *Schumacker* in de Europese jurisprudentie terug te vinden. In die zin zijn de uitspraken derhalve niet bepaald opzienbarend en wellicht geen annotatie waard. De objectieve vergelijkbaarheidstoets wordt echter zowel in de literatuur als door advocaat-generaal Kokott in haar conclusies in *X* en *Q*⁹ bekritiseerd. Advocaat-generaal Kokott pleit in deze en eerdere conclusies op dringende toon voor het verlaten van de objectieve vergelijkbaarheidstoets.¹⁰ Het feit dat het Hof van Justitie haar in deze zaak (wederom) niet gevolgd is, en de toets ook in Nederlandse jurisprudentie regelmatig wordt toegepast,¹¹ geeft derhalve aanleiding om de voors en tegens van deze toets onder de loep te nemen. Daarbij zal ik eerst de conclusie van advocaat-generaal Kokott bespreken, en vervolgens ingaan op de achtergrond van haar bezwaren.

Conclusie advocaat-generaal Kokott

Advocaat-generaal Kokott verwijst in haar conclusies in *X* en *Q* naar haar conclusie in de zaak *Nordea Bank*, waarin zij reeds had gepleit voor afschaffing van de objectieve vergelijkbaarheidstoets. In die zaak constateerde zij dat de toets een overblijfsel is van de tijd waarin de zogenoemde ‘rule of reason’ exceptie nog niet werd toegepast. Destijds was een nadruk op het gebrek aan objectieve vergelijkbaarheid noodzakelijk om gerechtvaardigde nationale maatregelen aan de strenge toepassing van de vier vrijheden te laten ontsnappen. Advocaat-generaal Kokott benadrukte in *Nordea Bank*,

en nu ook weer in *X* en *Q*, dat het tijd is om deze benadering de verlaten. Ze wijst op de inconsistente hantering van de objectieve vergelijkbaarheidstoets in de jurisprudentie van het Hof van Justitie, en zij stelt dat de toets een passende afweging tussen de vier vrijheden en de betrokken (nationale) rechtvaardigingsgrond in de weg zou staan.¹²

Volgens advocaat-generaal Kokott mag het zuiver nationaal gedefinieerde *doel* van het beschermen van het Nederlandse culturele erfgoed niet de vergelijkbaarheid bepalen. Lidstaten zouden immers op die manier de kans krijgen om allerhande regelingen die een obstakel vormen voor het vrij verkeer, aan de hand van zuiver nationale belangen te laten ontsnappen aan het toepassingsbereik van de vier vrijheden.¹³

Dit betekent volgens advocaat-generaal Kokott dat de situaties van niet-ingezetenen *X* en *Q* objectief vergelijkbaar zijn met die van een ingezetene, indien hun onroerende zaken eveneens in aanmerking komen voor bescherming als cultureel erfgoed, met uitzondering van het vereiste van ligging in Nederland. In casu is het feit dat het kasteel van *X* naar Belgisch recht een monument is, en het landgoed van *Q* in het Verenigd Koninkrijk ook een dergelijke status heeft, een belangrijke aanwijzing.

Aangezien advocaat-generaal Kokott heeft geconcludeerd dat er wél sprake is van een objectief vergelijkbare situatie, gaat ze verder met het beoordelen of het verschil in behandeling (de beperking van belastingvoordeel tot nationaal cultureel erfgoed) door een dwingende reden van algemeen belang wordt gerechtvaardigd en of het proportioneel is. De specifieke doelstelling om het behoud van het Nederlandse culturele en natuurlijke erfgoed te bevorderen, vindt volgens advocaat-generaal Kokott voldoende steun in het Verdrag.¹⁴ Uiteindelijk komt zij derhalve ook tot de conclusie dat het Unierecht zich niet verzet tegen deze regelingen.

Objectieve vergelijkbaarheidstoets: juridisch onzuiver?

Ik ben het met advocaat-generaal Kokott eens dat de objectieve vergelijkbaarheidstoets juridisch onzuiver is, omdat (1) het Hof van Justitie geen duidelijke keuze maakt tussen een discriminatie- en een restrictiebenadering van het vrij verkeer, (2) het Hof van Justitie bovendien nalaat om duidelijke criteria vast te stellen aan de hand waarvan de vergelijkbaarheid dient te worden beoordeeld en in hoeverre nationale doelstellingen mee mogen wegen, en (3) de benodigde eerbied voor nationale belangen ook goed via de dwingende redenen van algemeen belang getoond kan worden, met daarbij een veel evenwichtiger ‘check’ via de proportionaliteitstoets.

9. Respectievelijk 4 september 2014 (ECLI:EU:C:2014:2164) en 2 oktober 2014 (ECLI:EU:C:2014:2255).

10. Zie ook conclusie A-G Kokott van 13 maart 2014 in zaak C-48/13, *Nordea Bank*, ECLI:EU:C:2014:153, punten 21-28.

11. Zie bijvoorbeeld HR 9 januari 2015, ECLI:NL:HR:2015:32; Conclusie A-G Wattel 5 januari 2015, ECLI:NL:PHR:2015:73 (m.b.t. de fiscale eenheidzaken); HR 20 december 2013, ECLI:NL:HR:2013:1774; HR 13 december 2013, ECLI:NL:HR:2013:1671.

12. Zie conclusie van A-G Kokott in *Nordea Bank*, punten 21-28.

13. Conclusie van A-G Kokott in zaak C-87/13, *X*, punt 31.

14. In de zaak *X*: art. 36 en 167 lid 1 VWEU, voorts ook in de zaak *Q* art. 191 lid 1, eerste streepje, VWEU.

- *Ad (1) – geen duidelijke keuze tussen discriminatie- of restrictiebenadering*

Zoals advocaat-generaal Kokott in *Nordea Bank* reeds aangaf, zijn er in de jurisprudentie over het vrij verkeer in wezen twee generaties uitspraken te herkennen. De eerste generatie betreft de periode waarin het Hof van Justitie slechts beoordeelde of er sprake was van (direct of indirect) onderscheid naar nationaliteit of woonplaats, de zogenoemde ‘discriminatie-benadering’.¹⁵ De kwalificatie van een maatregel als discriminerend of niet, was belangrijk voor de mogelijke toepassing van de Verdragsexcepties bij de vier vrijheden.¹⁶ In de tweede generatie zaken ging het Hof van Justitie over van de ‘discriminatiebenadering’ naar een ‘restrictiebenadering’¹⁷: niet alleen maatregelen die een (direct of indirect) onderscheid maken naar nationaliteit zijn verboden onder de vier vrijheden, maar ook iedere maatregel die zonder onderscheid van toepassing is maar die de uitoefening van die vrijheden belemmert of anderszins minder aantrekkelijk maakt. De verruiming van het toepassingsbereik van de vier vrijheden ging in zekere mate gepaard met de ruimere mogelijkheden om een beperking van het vrij verkeer met het beroep op de zogenoemde *rule of reason* te rechtvaardigen.¹⁸

Het Hof van Justitie begint zijn beoordeling van de zaken *X* en *Q* met de vaststelling dat sprake is van een belemmering van het vrij verkeer. Het gebruikmaken van de vrijheid van vestiging, c.q. van het vrije kapitaalverkeer wordt minder aantrekkelijk door de voorwaarde van registratie als nationaal monument in de zin van de Monumentenwet c.q. landgoed in de zin van de Natuurschoonwet.¹⁹ Dat wekt aldus de indruk dat het Hof van Justitie nog steeds de hierboven beschreven restrictiebenadering volgt. Daarna gaat het Hof van Justitie echter over tot de bespreking van de objectieve vergelijkbaarheid op basis van een nationaal gedefinieerde doelstelling²⁰ wat eerder wijst op een discriminatiebenadering.²¹ Voor het bestaan van een belemmering is het immers niet noodzakelijk dat sprake is van een onderscheid, het criterium is dat het vrij verkeer minder aantrekkelijk

wordt.²² Op dit punt vertoont de werkwijze van het Hof van Justitie dus een interne inconsistentie die het juist zou moeten vermijden.²³

- *Ad (2) – geen duidelijke criteria*

Als het al verdedigbaar is dat het Hof van Justitie in wezen terugkeert naar een soort discriminatiebenadering, dan zou het in elk geval consistent in de toepassing ervan moeten zijn, en duidelijke criteria dienen te hantieren. Een blik op de jurisprudentie van het Hof van Justitie in directe belastingen laat zien dat dit nog niet het geval is.

Toetsingskader betreffende directe belastingen en vrij verkeer

Zoals in de inleiding van deze bijdrage reeds is gesteld, bestaan er nauwelijks harmonisatiemaatregelen betreffende de directe belastingen. De lidstaten dienen zich bij het vaststellen van belastingmaatregelen echter te houden aan het Unierecht.²⁴

Het onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen wordt gemaakt omdat staten nu eenmaal een grondslag van belastingheffing moeten kiezen. Internationaal gezien is het woonplaatscriterium de meest voorkomende grondslag: ingezetenen worden in hun woonland belast over hun totale (wereld)inkomen en komen daar in aanmerking voor belastingvoordelen, terwijl niet-ingezetenen slechts belasting betalen over de inkomsten die zij in het bronland vergaren. Dit verschil wordt ook verklaard door de idee dat men door middel van belasting bijdraagt aan de kosten van het openbaar bestuur en sociale zekerheden en diensten die hem in zijn woonland ter beschikking staan.²⁵

Ten aanzien van het vrije kapitaalverkeer bevat het Verdrag dan ook een expliciete uitzondering in artikel 65 lid 1 VWEU, waarin bepaald wordt dat het vrije kapitaalverkeer van artikel 63 VWEU niets af doet 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.’ Artikel 65 lid 3 VWEU bepaalt niettemin dat dergelijke nationale maatregelen ‘geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer.’

In de zaak *Schumacker*²⁶ werd de objectieve vergelijkbaarheid onderdeel van de beoordeling door het Hof van

15. C. Barnard en S. Peers, *European Union Law*, Oxford: Oxford University Press 2014, p. 389-393.

16. A-G Kokott in *Nordea Bank*, 13 maart 2014, ECLI:EU:C:2014:153, punt 23.

17. Ook wel ‘markttoegang’-benadering genoemd, zie o.a. Barnard en Peers 2014, p. 389-393.

18. Voor het eerst door het Hof van Justitie geaccepteerd in *Cassis de Dijon* (zaak C-120/78) in het kader van het vrij verkeer van goederen, later uitgebreid naar de andere vrijheden.

19. HvJ 18 december 2014, zaak C-87/13, *Staatssecretaris van Financiën/X*, ECLI:EU:C:2014:2459, punt 23; HvJ 18 december 2014, zaak C-133/13, *Staatssecretaris van Economische Zaken en Staatssecretaris van Financiën/Q*, ECLI:EU:C:2014:2460, punt 20-21.

20. Zaak C-87/13, X, punt 27 e.v. Zaak C-133/13, Q, punt 22 e.v.

21. Opvallend genoeg beperkt deze trend zich over het algemeen tot zaken aangaande directe belastingen. In de meeste andere vrijverkeerszaken lijkt het Hof van Justitie de vergelijkbaarheid van de goederen, personen of diensten in kwestie gemakkelijker aan te nemen. Zie L. van den Broeck, *Indirecte discriminatie op grond van nationaliteit: Rechtvaardigingsgronden in het diensten- en personenverkeer*, Antwerpen en Apeldoorn: Maklu 2014, p. 28-29. Zie ook N. Bammens, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law* (IBFD Doctoral Series), Amsterdam 2012, p. 534-543.

22. Zie HvJ 25 juli 1991, zaak C-76/90, *Säger*, ECLI:EU:C:1991:331, punt 12. Zie voorts C. Barnard, *The Substantive Law of the EU*, 3e ed., Oxford: Oxford University Press 2010, p. 253-262.

23. Van den Broeck 2014, p. 28-29.

24. Zie ook M.J. van Haaren, ‘De fiscale eenheid niet EU-proof?’, *NTER* 2014/8, p. 254.

25. Zie conclusie van A-G Leger in *Schumacker*, 22 november 1994, zaak C-279/93, ECLI:EU:C:1994:391, punten 35-38, en het OESO Modelverdrag tot vermijding van dubbele inkomsten- en vermogensbelasting (OECD Model Tax Convention on Income and Capital). Zie voorts C.O. Lenz, ‘The Jurisprudence of the European Court of Justice in Tax Matters’, *Fordham International Law Journal*, Vol. 20 (3), 1996, p. 643-646.

26. HvJ 14 februari 1995, zaak C-279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31.

Justitie van de verenigbaarheid van een belastingmaatregel met het vrij verkeer van werknemers.²⁷ Schumacker woonde in België, maar verdiende meer dan 90% van zijn inkomen in Duitsland. In Duitsland had hij als buitenlands belastingplichtige geen recht op toepassing van het zogenoemde ‘splitting’-tarief voor gehuwden, waardoor hij meer inkomstenbelasting betaalde dan ingezetenen van Duitsland. Het Hof van Justitie stelde dat een ingezetene en een niet-ingezetene zich over het algemeen in niet-vergelijkbare omstandigheden bevinden, omdat het ‘bronland’ normaal gesproken wegens een gebrek aan informatie niet in staat is zich om een volledig beeld van de persoonlijke en financiële omstandigheden te vormen. In zijn woonland heeft een persoon doorgaans zijn ‘centrum van belangen’. Dit is echter niet het geval indien de niet-ingezetene geen noemenswaardig inkomen in zijn woonland heeft. In dat geval bestaat er geen ‘objectief verschil’ tussen een ingezetene en een niet-ingezetene, zowel wat de bron van inkomsten als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft.

Vanaf de zaak *Schumacker* was het dus mogelijk om eerst de objectieve vergelijkbaarheid te toetsen. Hoewel het Hof van Justitie dit niet met zoveel woorden zei, kan vastgesteld worden dat de uitzondering die artikel 65 VWEU ten aanzien van het vrije kapitaalverkeer biedt, door *Schumacker* uitgebreid is naar de andere vrijheden. De objectieve vergelijkbaarheidstoets is vaak herhaald,²⁸ en lijkt ietwat een eigen leven te zijn gaan leiden, bijvoorbeeld in de zaken *X* en *Q*. De jurisprudentie van het Hof van Justitie op dit onderwerp laat inderdaad de door advocaat-generaal Kokott en academici bekritiseerde inconsistentie zien: nu eens past het Hof van Justitie de objectieve vergelijkbaarheidstoets geheel niet toe,²⁹ dan weer met slechts een zeer summiere toelichting.³⁰

27. HvJ 28 januari 1986, zaak C-270/83, *Avoir Fiscal*, ECLI:EU:C:1986:37 was overigens de eerste zaak waarin het Hof van Justitie zich moest uitspreken over de verenigbaarheid van directe belastingen met de vrijheid van vestiging. Het Hof van Justitie paste een klassieke restrictiebenadering toe, en beoordeelde vervolgens of de beperking gerechtvaardigd kon worden. De objectieve vergelijkbaarheid kwam kort ter sprake als een mogelijke rechtvaardiging, maar werd niet nader toegelicht, omdat het Hof van Justitie vervolgens kon vaststellen dat de Franse wetgever er zelf voor had gekozen om ondernemingen met een vestigingsplaats buiten Frankrijk voor wat betreft de winstbelasting gelijk te behandelen als in Frankrijk gevestigde ondernemingen. Lenz 1996, p. 639-640.

28. Zie onder andere HvJ 11 augustus 1995, zaak C-80/94, *Wielockx*, ECLI:EU:C:1995:271, HvJ 14 september 1999, zaak C-391/97, *Gschwind*, ECLI:EU:C:1999:409 (waarin de belanghebbende niet vergelijkbaar werd geacht omdat deze slechts 42 procent van zijn inkomen in zijn woonstaat verdiende), HvJ 1 juli 2004, zaak C-169/03, *Wallentin*, ECLI:EU:C:2004:403, HvJ 5 juli 2005, zaak C-376/03, *D*, ECLI:EU:C:2005:424 (D had slechts 10 procent van zijn vermogen in Nederland, dus was niet objectief vergelijkbaar), HvJ 13 december 2005, zaak C-446/03, *Marks&Spencer*, ECLI:EU:C:2005:763, HvJ 12 december 2006, zaak C-446/04, *Test Claimants FII Group litigation*, ECLI:EU:C:2006:774.

29. Zie bijvoorbeeld HvJ 15 mei 1997, zaak C-250/95, *Futura Participations*, ECLI:EU:C:1997:239 en HvJ 17 januari 2008, zaak C-152/05, *Commissie/Duitsland*, ECLI:EU:C:2008:17, HvJ 22 december 2010, zaak C-287/10, *Tankrederei I SA*, ECLI:EU:C:2010:827.

30. Zie bijvoorbeeld HvJ 12 juni 2003, zaak C-234/01, *Gerritse*, ECLI:EU:C:2003:340 en HvJ 6 juni 2000, zaak C-35/98, *Verkooijen*, ECLI:EU:C:2000:294.

Niettemin lijkt het erop dat de toets meestal betrekking had op de vergelijkbaarheid van de manier waarop de belastinggrondslag of grondslag voor het toekennen van belastingvoordelen, door de nationale belastingautoriteiten kon worden bepaald, zoals in *Royal Bank of Scotland*,³¹ *Manninen*³² en (ondanks de conclusie van advocaat-generaal Kokott) *Nordea Bank*.³³ Overigens kwam het Hof van Justitie in de meeste door deze auteur bekeken zaken tot de conclusie dat er wél sprake was van objectieve vergelijkbaarheid, en werden de maatregelen aan de *rule of reason* en proportionaliteitstoets onderworpen.

In *Oy AA*³⁴ beoordeelde het Hof van Justitie voor het eerst de objectieve vergelijkbaarheid in het licht van de doelstellingen van de nationale maatregel, zoals in de zaken *X* en *Q* wellicht in extreme mate gebeurde. In *Oy AA* had de Finse maatregel in kwestie tot doel de fiscale nadelen die het gevolg zijn van de structuur van een groep vennootschappen weg te werken door een verevening mogelijk te maken binnen een groep die zowel winstgevend als verlieslijdende vennootschappen omvat. In dat kader was er volgens het Hof van Justitie geen onderscheid tussen Finse en in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappijen. In *Jäger*,³⁵ waarin het de vraag was of het vrije kapitaalverkeer in de weg stond aan een verschillend tarief van successiebelasting op de erfenis van land- en bosbouwgrond, stelde het Hof van Justitie dat de berekening van de belasting geschiedt op basis van de waarde van de tot de erfenis behorende zaken, zodat er geen objectief verschil is tussen ingezetenen en niet-ingezetenen. Deze lijn volgde het Hof van Justitie ook in *Vera Mattner*³⁶ en *Yvon Welte*.³⁷ In *Jäger* werd de vergelijkbaarheid, ondanks de overweging van het Hof van Justitie in *Oy AA*, niet aan de hand van de doelstelling van de nationale maatregel beoordeeld. Deze doelstelling (namelijk het behoud van bos- en landbouw en sociale functie) kwam pas in het kader van de rechtvaardigingsgronden naar voren.

Het Hof van Justitie verwees in de zaak *X Holding*³⁸ weliswaar naar zijn overweging in de zaak *Oy AA* volgens welke de objectieve vergelijkbaarheid in het kader van de nationale doelstelling moet worden uitgelegd, maar stelde vervolgens dat een verschil in zeteland niet automatisch een reden was voor andere behandeling.

Een onzuivere lijn?

Het lijkt er aldus op dat het Hof van Justitie de objectieve vergelijkbaarheid doorgaans zeer praktisch invult: zijn de situaties van een ingezetene en niet-ingezetene

31. HvJ 29 april 1999, zaak C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, ECLI:EU:C:1999:216.

32. HvJ 7 september 2004, zaak C-319/02, *Manninen*, ECLI:EU:C:2004:484.

33. HvJ 17 juli 2014, zaak C-48/13, *Nordea Bank*, ECLI:EU:C:2014:2087.

34. HvJ 18 juli 2007, zaak C-231/05, *Oy AA*, ECLI:EU:C:2007:439, punt 35-38.

35. HvJ 17 januari 2008, zaak C-256/06, *Jäger*, ECLI:EU:C:2008:20.

36. HvJ 22 april 2010, zaak C-510/08, *Vera Mattner*, ECLI:EU:C:2010:216.

37. HvJ 17 oktober 2013, zaak C-181/12, *Yvon Welte*, ECLI:EU:C:2013:662.

38. HvJ 25 februari 2010, zaak C-337/08, *X Holding*, ECLI:EU:C:2010:89.

voor wat betreft de berekening van de belastinggrondslag vergelijkbaar, dat wil zeggen: zijn de nationale autoriteiten op een vergelijkbare wijze in staat om de te heffen belasting of het toe te kennen belastingvoordeel te berekenen? In dat licht is de benadering van het Hof van Justitie nog te verklaren. De hierboven besproken zaken later echter ook zien dat het Hof van Justitie geen duidelijke (eenduidige) criteria hanteert aan de hand waarvan de vergelijkbaarheid – al dan niet in praktische zin – daadwerkelijk bepaald dient te worden.

De uitspraken *X* en *Q* zijn al helemaal een verhaal apart. In plaats van te kijken naar de vergelijkbaarheid van de grondslag voor belastingheffing, zoals in *Jäger* of in *Vera Mattner* (waar het ook ging om onroerend goed), richt het Hof van Justitie zijn aandacht volledig op de nationaal georiënteerde doelstelling van de Nederlandse regelingen in kwestie.³⁹ Door de vergelijkbaarheid te stelen op een nationaal gedefinieerd doel, en bovendien door het negeren van de prejudiciële vragen van de Raad van State over de samenwerking van nationale autoriteiten bij het onderzoek of een landgoed aangemerkt kan worden als landgoed in de zin van de Natuurschoonwet, lijkt het Hof van Justitie in de zaken *X* en *Q* het accent van de toets verschoven te hebben. Blijkbaar kijkt het niet langer naar de grondslag voor belastingheffing of methode van berekening van een voordeel.

Advocaat-generaal Kokott stelt in haar conclusies een meer klassieke en zuivere toets voor. Volgens haar zou de objectieve vergelijkbaarheid – als die toets al gehandhaafd wordt – niet moeten worden beoordeeld aan de hand van de zuiver nationaal georiënteerde doelstelling van een regeling. Kort gezegd zou dan slechts gekeken moeten worden naar het feit dat er een persoon is met een monument, maar niet of het monument in Nederland gelegen is of in een andere lidstaat. In dat geval zou deze persoon vergelijkbaar zijn met een eigenaar van een monument of landgoed in Nederland, en het niet toekennen van het belastingvoordeel vormt derhalve in beginsel een inbreuk op het vrij verkeer, tenzij gerechtvaardigd door de Verdragsexcepties of een dwingende reden van algemeen belang. Deze benadering lijkt beter te passen in de hierboven beschreven lijn in de jurisprudentie van het Hof van Justitie die de nadruk legt op de vergelijkbaarheid van de grondslag voor belastingheffing of berekening van een voordeel.

De benadering van advocaat-generaal Kokott vindt voorts opvallend genoeg steun in een andere uitspraak van het Hof van Justitie, namelijk in *Commissie/Oostenrijk*. In die zaak oordeelde het Hof van Justitie juist dat de vestigingsplaats van de begunstigde ‘per definitie geen rechtsgeldig criterium [kan] zijn op basis waarvan

kan worden beoordeeld of situaties objectief vergelijkbaar zijn en dus kan worden aangetoond dat deze situaties objectief vergelijkbaar zijn.’⁴⁰

• *Ad (3) – ruimte voor nationale belangen*

Als de richting die het Hof van Justitie in *X* en *Q* is ingeslagen, standhoudt, kunnen lidstaten, waarvoor advocaat-generaal Kokott ook waarschuwt, met de vergelijkbaarheidstoets – met name wanneer het doel zuiver nationaal gedefinieerd mag worden – allerhande nationale beperkende maatregelen laten ontsnappen aan de negatieve harmonisatie van de vrijverkeersbepalingen. Dit is des te problematischer als het Hof van Justitie nalaat, zoals nu het geval is, om duidelijke criteria te hanteren aan de hand waarvan beoordeeld dient te worden wanneer gevallen objectief vergelijkbaar zijn.

De benadering die het Hof van Justitie in *X* en *Q* heeft gekozen, doet voorts de vraag rijzen wat nu eigenlijk nog het verschil is tussen de objectieve vergelijkbaarheidstoets en de rechtvaardiging van een beperking onder de Verdragsexcepties of de *rule of reason*. Bij zowel de objectieve vergelijkbaarheidstoets als bij de rechtvaardiging kijkt het Hof van Justitie immers naar de doelstellingen van de nationale regeling. Bij de rechtvaardiging op grond van de Verdragsexcepties en de *rule of reason* komt daar echter de proportionaliteitstoets bij. Voorts rust de bewijslast om aan te tonen dat de maatregel geschikt is om het gestelde doel te bereiken, niet verder gaat dan noodzakelijk, en dat een daadwerkelijk evenwicht bestaat tussen de negatieve en positieve effecten van de maatregel, op de lidstaat.⁴¹

Hoewel het natuurlijk koffiedik kijken blijft, is het mogelijk dat het Hof van Justitie er rekening mee houdt dat lidstaten in belastingzaken niet zitten te wachten op een indringende proportionaliteitstoets. Het Hof van Justitie lijkt met deze lijn in zijn benadering in *X* en *Q* te trachten zo veel mogelijk respect te tonen voor de bevoegdheden van lidstaten om nationale belangen te beschermen, waarschijnlijk met het oog op het ontbreken van bevoegdheden van de Unie op het gebied van directe belastingen.

Zoals advocaat-generaal Kokott echter ook betoogt in haar conclusie in *Nordea Bank*, is de rechtvaardiging onder de *rule of reason* een geschikter en zuiverder middel om te komen tot een evenwichtige afweging van de belangen van de lidstaten en die van de Unie. Overigens is in haar benadering voldoende mogelijkheid om het door de lidstaat nagestreefde doel te beschermen. Uit haar conclusies in *X* en *Q* blijkt immers dat het Verdrag ruimschoots aanknopingspunten bevat voor de erkenning van het behoud van nationaal cultureel en natuurlijk erfgoed als gerechtvaardigde belangen.

39. Opvallend is daarbij overigens dat de objectieve vergelijkbaarheid geen rol van betekenis lijkt te hebben gespeeld in de nationale procedures bij de Hoge Raad, noch bij de Raad van State. Voorts valt het op dat het Hof van Justitie in *Q* niet verwijst naar art. 65 lid 1 sub a VWEU, dat ten aanzien van het vrije kapitaalverkeer lidstaten in beginsel toestaat om een onderscheid te maken tussen belastingplichtigen naar aanleiding van hun plaats van vestiging of de plaats waar hun kapitaal is belegd. Dit zou een voor de hand liggend startpunt van de beoordeling zijn geweest, net als in de zaak *Yvon Welte*, HvJ 17 oktober 2013, zaak C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662.

40. HvJ 16 juni 2011, zaak C-10/10, *Commissie/Oostenrijk*, ECLI:EU:C:2011:399, punt 35.

41. Van den Broeck 2014, p. 56.

Conclusie

Hoewel advocaat-generaal Kokott en het Hof van Justitie uiteindelijk beide tot het oordeel komen dat de Nederlandse belastingvoordelen voor het behoud van nationaal cultureel en natuurlijk erfgoed geen verboden beperking inhouden, komen zij tot deze conclusie via twee ogenschijnlijk subtiele, maar wel degelijk fundamenteel verschillende benaderingen. Ik sluit mij aan bij het pleidooi van advocaat-generaal Kokott om de ingeslagen, inconsistente weg niet voort te zetten.