

streeft of haar rechtvaardiging vindt in dwingende redenen van algemeen belang. In een dergelijk geval is bovendien vereist dat zij geschikt is om de verwezenlijking van dat doel te verzekeren en niet verder gaat dan noodzakelijk is om het nagestreefde doel te bereiken (zie met name arresten van 13 december 2005, C-446/03, *Marks & Spencer, Jurispr.* blz. I-10837, punt 35; 12 september 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, Jurispr.* blz. I-7995, punt 47 en 29 maart 2007, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz, nog niet gepubliceerd* in de *Jurisprudentie*, punt 37).

25. Ter rechtvaardiging van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling beroept de Belgische regering zich op overwegingen die verband houden met het voortbestaan van kleine en middelgrote ondernemingen en met het behoud van de tewerkstelling in deze ondernemingen in geval van erfopvolging in deze lidstaat, alsmede op de vereisten van de doeltreffendheid van de fiscale controles.

26. Het valt niet uit te sluiten dat dergelijke overwegingen, inzonderheid die in verband met het voortbestaan van kleine en middelgrote ondernemingen en met het behoud van de tewerkstelling in deze ondernemingen, in bepaalde gevallen en onder bepaalde voorwaarden een aanvaardbare rechtvaardiging vormen voor een nationale regeling die een belastingvoordeel toekent aan natuurlijke of rechtspersonen.

27. De Belgische regering heeft in haar betoog echter niet kunnen aantonen dat het noodzakelijk is om de betrokken vrijstelling uitsluitend te verlenen aan de zogenaamde "familiale" ondernemingen die een bepaald tewerkstellingsniveau op het grondgebied van de betrokken lidstaat handhaven. Met betrekking tot de doelstelling dat moet worden vermeden dat door de belastingdruk op nalatenschappen het voortbestaan van familiale ondernemingen en dus het behoud van de door hen gecreëerde tewerkstelling in het gedrang komen, bevinden ondernemingen met zetel in een andere lidstaat zich immers in een vergelijkbare situatie als ondernemingen die in eerstgenoemde lidstaat zijn gevestigd.

28. Bovendien behoeft met betrekking tot het argument dat de Belgische regering ontleent aan de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te verzekeren doordat richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (*P.B. L. 336*, blz. 15) niet van toepassing is op de successierechten, slechts te worden opgemerkt dat deze moeilijkheid geen rechtvaardiging kan vormen voor een absolute weigering om de betrokken belastingvoordelen toe te kennen, aangezien de belastingautoriteiten de betrokken belastingplichtigen zelf alle bewijzen kunnen vragen die zij noodzakelijk achten om ervoor te zorgen dat het belastingvoordeel alleen wordt toegekend ingeval op het vlak van de tewerkstelling is voldaan aan de in het nationaal recht gestelde criteria (zie in die zin arrest van 11 oktober 2007, C-451/05, *Elisa, nog niet gepubliceerd* in de *Jurisprudentie*, punt 98).

29. Derhalve dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat bij gebreke van een geldige rechtvaardiging artikel 43 EG-Verdrag in de weg staat aan een belastingrege-

ling van een lidstaat inzake successierechten waarbij de vrijstelling van deze rechten voor familiale ondernemingen niet wordt verleend aan ondernemingen die gedurende de drie jaar vóór het overlijden van de decujus ten minste vijf werknemers in een andere lidstaat tewerkstellen, hoewel deze vrijstelling wel wordt verleend wanneer de werknemers in een regio van eerstgenoemde lidstaat zijn tewerkgesteld.

#### Kosten

30. 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:

Bij gebreke van een geldige rechtvaardiging staat artikel 43 EG-Verdrag in de weg aan een belastingregeling van een lidstaat inzake successierechten waarbij de vrijstelling van deze rechten voor familiale ondernemingen niet wordt verleend aan ondernemingen die gedurende de drie jaar vóór het overlijden van de decujus ten minste vijf werknemers in een andere lidstaat tewerkstellen, hoewel deze vrijstelling wel wordt verleend wanneer de werknemers in een regio van eerstgenoemde lidstaat zijn tewerkgesteld.

K. Lenaerts, kamerpresident,

R. Silva de Lapuerta, E. Juhász (rapporteur), J. Malenovský en T. von Danwitz, rechters,

J. Kokott, advocaat-generaal.

#### Noot

### *Aanpassing tewerkstellingsvoorwaarde voor de vrijstelling van successierechten op familiale ondernemingen en vennootschappen*

#### I. Feiten

De rechtbank van eerste aanleg te Hasselt werd in 2005 geconfronteerd met een geval waarin de Belgische fiscale administratie de toepassing van het artikel 60bis van het Wetboek van Successierechten had geweigerd omdat de werknemers van de desbetreffende vennootschap in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden van de erflater in Nederland werden tewerkgesteld en dus niet in Vlaanderen.

Hierop stelde de rechtbank volgende prejudiciële vraag aan het Europese Hof van Justitie:

"Moeten het Gemeenschapsrecht en in het bijzonder de artikelen 43 en 56 EG-Verdrag aldus worden uitgelegd dat een beperking voortvloeiende uit een bepaling in de successiewetgeving van een regio van de lidstaat, in casu artikel 60bis

van het Belgisch Wetboek van Successierechten zoals van toepassing voor een nalatenschap die opvalt in het Vlaamse Gewest, die de aandelen in een familiale vennootschap of vordering op een dergelijke vennootschap voor de rechtsopvolger van de erflater, zijnde de erfgenaam, vrijstelt van successierechten indien de vennootschap ten minste vijf werknemers tewerkstelt in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden, maar die vrijstelling beperkt tot het geval waarin ten minste vijf werknemers zijn tewerkgesteld in een bepaalde regio van die lidstaat (met name het Vlaamse Gewest), met die artikelen onverenigbaar is?"

Het artikel 60bis van het Wetboek van Successierechten voorziet duidelijk dat enkel rekening kon worden gehouden met werknemers die effectief in het Vlaamse Gewest worden tewerkgesteld. Het is dan ook deze voorwaarde die in de zaak *Vogten-Geurts* aan de beoordeling van het Hof van Justitie werd voorgelegd.

Het Europese Hof van Justitie oordeelde in het arrest van 25 oktober 2007 dat voormelde tewerkstellingsvoorwaarde zoals opgenomen in de Vlaamse regelgeving voor de vrijstelling van successierechten voor de familiale ondernemingen en vennootschappen, een schending uitmaakt van de vrijheid van vestiging, opgenomen in het artikel 43 van het EG-Verdrag, indien geen rekening wordt gehouden met de tewerkstelling in andere lidstaten.

## II. Artikel 60bis van het Wetboek van Successierechten

De regeling opgenomen in het artikel 60bis van het Wetboek van Successierechten maakt het mogelijk om bij de vererving van familiale ondernemingen en vennootschappen de toepassing van het zogenaamde 0%-tarief te vragen. Hieraan worden vanzelfsprekend een aantal voorwaarden gesteld waarvan de participatie- en de tewerkstellingsvoorwaarde de belangrijkste zijn.

De eerste voorwaarde om het 0%-tarief te genieten op de vererving van aandelen van een familiale vennootschap is een participatievereiste van tenminste 50% gedurende de drie jaar voorafgaand aan het overlijden van de erflater. Bij de berekening van de vereiste participatie wordt rekening gehouden met de aandelen in handen van de overledene, van zijn of haar echtgenoot, van de ascendenten of descendenten en hun echtgenoten, en van zijverwanten van de overledene tot en met de tweede graad en hun echtgenoten.

De tweede voorwaarde om de toepassing van het 0%-tarief van successierechten te kunnen aanvragen was tot voor kort dat in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden in principe minstens vijf werknemers, uitgedrukt in voltijdse eenheden, in het Vlaamse Gewest moesten worden tewerkgesteld door de desbetreffende onderneming of vennootschap. Indien de onderneming of vennootschap minder dan vijf werknemers tewerkstelde dan werd onder bepaalde voorwaarden de vrijstelling proportioneel toegekend. De regeling voorziet ook dat de vrijstelling slechts behouden werd indien er gedurende de vijf jaar na het overlijden van de erflater een behoud van tewerkstelling was.

## III. Artikelen 43 en 56 van het EG-Verdrag

Artikel 43 van het EG-Verdrag verbiedt beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat.

Artikel 56 van het EG-Verdrag verbiedt alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen. Tevens zijn alle beperkingen van het betalingsverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden.

De regeling van artikel 60bis van het Wetboek van Successierecht maakt volgens het Europees Hof van Justitie hoofdzakelijk inbreuk op de vrijheid van vestiging.

In zijn arrest stelt het Europees Hof van Justitie dat de overwegingen van de Belgische regering die verband houden met het voortbestaan van kleine en middelgrote ondernemingen en met het behoud van de tewerkstelling in deze ondernemingen in bepaalde gevallen en onder bepaalde voorwaarden een aanvaardbare rechtvaardiging kunnen vormen voor een nationale regeling die een belastingvoordeel toekent. Het Hof stelt echter dat in casu de Belgische regering nagelaten heeft dit voldoende te onderbouwen en niet heeft kunnen aantonen dat het noodzakelijk is om de vrijstelling van het artikel 60bis van het Wetboek van Successierechten uitsluitend te verlenen aan zogenaamde familiale ondernemingen die een bepaald tewerkstellingsniveau op het Vlaamse grondgebied handhaven.

Bij gebrek aan een geldige rechtvaardiging werd de regeling bijgevolg als strijdig met het EG-recht beschouwd.

## IV. Vlaams Decreet van 21 december 2007

Gelet op het feit dat de tot alsdan bestaande Vlaamse regelgeving voorzien in het artikel 60bis van het Wetboek van Successierechten als strijdig werd bevonden met het Gemeenschapsrecht, werd de regeling aangepast door het Vlaams Decreet van 21 december 2007. Hierbij werd wel een tewerkstellingsvoorwaarde behouden omdat de *ratio legis* van de regeling gelegen is in het behoud en de continuïteit van de onderneming en de daaraan gekoppelde werkgelegenheid.

De nieuwe regeling onderwerpt het zogenaamde 0%-tarief evenwel niet langer aan een welbepaald aantal tewerkgestelde werknemers in Vlaanderen, doch wel aan een bedrag aan loonlasten uitbetaald aan werknemers die in de Europese Economische Ruimte zijn tewerkgesteld. De vroegere tewerkstellingsvoorwaarde wordt vervangen door een voorwaarde waarbij in de twaalf kwartalen voorafgaand aan het overlijden van de erflater, minstens in totaal 500.000 EUR (geïndexeerd) aan loonlasten zouden zijn uitbetaald. Indien de familiale onderneming of vennootschap in deze periode minder dan 500.000 EUR aan loonlasten heeft uitbetaald wordt de vrijstelling van successierechten slechts proportioneel toegepast. Verder wordt de vrijstelling slechts behouden indien de onderneming in de twintig kwartalen na het overlijden een bedrag minstens gelijk aan 5/3 van de loonlasten, betaald in de twaalf kwartalen vóór het overlijden, heeft uitbetaald. Indien en in de mate dat deze loonlasten, betaald na

het overlijden, lager zouden zijn, is de belasting tegen het normale tarief evenredig verschuldigd.

Het is belangrijk om op te merken dat de loonlasten betaald ten voordele van de erflater zelf, diens echtgenoot, en zijn verwanten in rechte lijn, slechts in aanmerking worden genomen voor 300.000 EUR vóór het overlijden en voor 500.000 EUR ná het overlijden.

Onder loonlast begrijpt men het gewone basis- of minimumloon of salaris en alle overige voordelen in geld of in natura die de werknemer uit hoofde van zijn dienstbetrekking direct of indirect van de werkgever ontvangt, alsmede alle socialezekerheidsbijdragen die op dit loon drukken.

## V. Conclusie

De nieuwe regeling, die in werking is getreden op 1 november 2007, kan zowel positief als negatief worden onthaald. Aan de ene kant is het zo dat de nieuwe regeling als strenger kan overkomen aangezien 500.000 EUR doorgaans meer zal betreffen dan 5 werknemers. Verder zal een proportioneel verlies van de vrijstelling wellicht eerder voorkomen dan onder de oude regeling.

Aan de andere kant is de nieuwe regeling er eenvoudiger op geworden en zullen er geen discussies meer rijzen over de al dan niet voltijdse tewerkstelling van werknemers.

I. VERHULST  
Advocaat  
Laga Law Firm