

Zaak C-384/09

Prunus SARL en Polonium SA

tegen

Directeur des services fiscaux

(verzoek van het Tribunal de grande instance de Paris om een prejudiciële beslissing)

„Directe belastingen – Vrij verkeer van kapitaal – Artikel 64 VWEU – Rechtspersonen gevestigd in derde staat – Bezit van in lidstaat gelegen onroerende zaken – Belasting over marktwaarde van deze onroerende zaken – Weigering van vrijstelling – Beoordeling ten aanzien van landen en gebieden overzee – Bestrijding van belastingontduiking – Hoofdelijke aansprakelijkheid”

Samenvatting van het arrest

1. *Vrij verkeer van kapitaal – Verdragsbepalingen – Territoriale werkingssfeer – Landen en gebieden overzee – Daaronder begrepen als derde staat*

*(Art. 63 VWEU)*

2. *Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen van kapitaalverkeer naar of uit derde landen – Beperkingen die bestonden op 31 december 1993 – Belasting over marktwaarde van onroerende zaken*

*(Art. 63 en 64, lid 1, VWEU)*

1. Gelet op de onbeperkte territoriale werkingssfeer van artikel 63 VWEU moet worden aangenomen dat dit artikel noodzakelijkerwijs van toepassing is op het kapitaalverkeer naar en uit de landen en gebieden overzee (LGO).

De LGO zijn echter voorwerp van een bijzondere associatieregeling omschreven in het vierde deel van het Verdrag, zodat de algemene verdragsbepalingen, waarvan de territoriale werkingssfeer in beginsel tot de lidstaten is beperkt, zonder uitdrukkelijke verwijzing niet op de LGO van toepassing zijn. De LGO vallen dus slechts op dezelfde wijze als de lidstaten onder de bepalingen van recht van de Unie wanneer in dit recht uitdrukkelijk is voorzien in een dergelijke gelijkstelling van de LGO met de lidstaten.

Het EG-Verdrag en het VWEU bevatten echter geen uitdrukkelijke verwijzing naar het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en de LGO. Bijgevolg geldt de in artikel 63 VWEU voorziene vrijmaking van het kapitaalverkeer ook voor de LGO als derde staten.

(cf. punten 20, 29-31)

2. Artikel 64, lid 1, VWEU moet aldus worden uitgelegd dat artikel 63 VWEU geen afbreuk doet aan de toepassing van een op 31 december 1993 bestaande nationale wettelijke regeling volgens welke vrijstelling van de belasting over de marktwaarde van op het grondgebied van een lidstaat van de Europese Unie gelegen onroerende zaken geldt voor vennootschappen die hun maatschappelijke zetel op het grondgebied van deze staat hebben, en deze vrijstelling voor vennootschappen met maatschappelijke zetel op het grondgebied van een land of gebied overzee

afhankelijk is van de voorwaarde dat tussen deze lidstaat en dat grondgebied een verdrag inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingontduiking en ?ontwijking is gesloten of van de omstandigheid dat aan deze rechtspersonen als gevolg van de toepassing van een verdrag dat een clausule van non-discriminatie op grond van nationaliteit bevat, geen hogere belasting mag worden opgelegd dan die waaraan de op het grondgebied van diezelfde lidstaat gevestigde vennootschappen zijn onderworpen.

(cf. punt 38 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

5 mei 2011 (\*)

„Directe belastingen – Vrij verkeer van kapitaal – Artikel 64 VWEU – In derde staat gevestigde rechtspersonen – Bezit van in lidstaat gelegen onroerende zaken – Belasting over marktwaarde van deze onroerende zaken – Weigering van vrijstelling – Beoordeling ten aanzien van landen en gebieden overzee – Bestrijding van belastingontduiking – Hoofdelijke aansprakelijkheid”

In zaak C-384/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Tribunal de grande instance de Paris (Frankrijk) bij beslissing van 9 september 2009, ingekomen bij het Hof op 29 september 2009, in de procedure

**Prunus SARL,**

**Polonium SA**

tegen

**Directeur des services fiscaux,**

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász en G. Arestis (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: R. ?ere?, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 23 september 2010,

gelet op de opmerkingen van:

- Prunus SARL en Polonium SA, vertegenwoordigd door P. Guillet en E. Clément, avocats,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues, A. Adam en J. S. Pilczer als gemachtigden,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door J. C. Halleux en M. Jacobs als gemachtigden,
- de Deense regering, vertegenwoordigd door B. Weis Fogh als gemachtigde,
- de Estse regering, vertegenwoordigd door L. Uibo als gemachtigde,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door M. Muños Pérez als gemachtigde,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels en B. Koopman als gemachtigden,
- de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Falk en C. Meyer-Seitz als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door H. Walker als gemachtigde, bijgestaan door S. Ford, barrister,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en J. P. Keppenne als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 9 december 2010,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 63 VWEU en volgende. In casu gaat het in wezen om de vraag of de Franse belasting over de marktwaarde van onroerende zaken die een in een lidstaat gevestigde vennootschap in Frankrijk bezit, ook van toepassing is wanneer de vennootschap is gevestigd in een land en gebied overzee (LGO), in casu de Britse Maagdeneilanden, en of de hoofdelijke aansprakelijkheid voor betaling van deze belasting die rust op elke rechtspersoon die een schakel is tussen de schuldenaar van deze belasting en de in Frankrijk gelegen onroerende zaken, een beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Prunus SARL (hierna: „Prunus”) en Polonium SA (hierna: „Polonium”) enerzijds en de Directeur général des impôts en de Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence (hierna gezamenlijk: „Franse belastingdienst”) anderzijds over de betaling waartoe Prunus hoofdelijk gehouden was wegens een belastingheffing over de marktwaarde van onroerende zaken die in Frankrijk in het bezit zijn van rechtspersonen (hierna: „belasting van 3 %”), ten laste van twee vennootschappen die deelnemingen hebben in het vennootschapskapitaal van Prunus.

## **Toepasselijke bepalingen**

## *Unierecht*

3 Op 25 juli 1991 heeft de Raad besluit 91/482/EEG betreffende de associatie van de landen en gebieden overzee met de Europese Economische Gemeenschap (PB L 263, blz. 1; hierna: „Zesde LGO-besluit”) genomen. Dit besluit was tot en met 1 december 2001 van kracht.

4 Wat het kapitaalverkeer betreft bepaalt artikel 180, lid 1, van het Zesde LGO-besluit:

„Wat het met de investeringen verbonden kapitaalverkeer en de lopende betalingen betreft, onthouden zowel de bevoegde autoriteiten van de LGO als de lidstaten van de Gemeenschap zich op het gebied van deviezentransacties van maatregelen die onverenigbaar zijn met hun verplichtingen welke voortvloeien uit de toepassing van de bepalingen van dit besluit inzake goederenhandel, dienstenverkeer, vestiging en industriële samenwerking. Deze verplichtingen beletten evenwel niet om, om met grote economische moeilijkheden of ernstige betalingsbalansproblemen verband houdende redenen, noodzakelijke vrijwaringsmaatregelen te treffen.”

5 Op 27 november 2001 heeft de Raad besluit 2001/822/EG betreffende de associatie van de LGO met de Europese Economische Gemeenschap („LGO-besluit”) (PB L 314, blz. 1; hierna: „Zevende LGO-besluit”) genomen. Dit besluit is op 2 december 2001 van kracht geworden.

6 Wat het kapitaalverkeer betreft bepaalt artikel 47, lid 1, sub b, van het Zevende LGO-besluit dat, onverminderd het bepaalde in lid 2, „[...] de lidstaten en de autoriteiten van de LGO, wat betreft transacties op de kapitaalrekening van de betalingsbalans, geen beperkingen [opleggen] aan het vr?e verkeer van kapitaal voor directe investeringen in vennootschappen die in overeenstemming met de wetten van het gastland of ?gebied zijn opgericht en investeringen die overeenkomstig de bepalingen van dit besluit zijn verricht; ook verbinden zij zich ertoe geen beperkingen op te leggen aan de liquidatie of repatriëring van deze investeringen en alle daaruit voortvloeiende opbrengsten”. Lid 2 van dit artikel bepaalt dat de Europese Unie, de lidstaten en de LGO onder meer de in artikel 64 VWEU bedoelde maatregelen mutatis mutandis kunnen treffen overeenkomstig de daarin bepaalde voorwaarden.

## *Nationaal recht*

7 De artikelen 990 D en volgende van de Code général des impôts (Frans algemeen belastingwetboek; hierna: „CGI”) maken deel uit van de maatregelen die de Franse wetgever heeft genomen om bepaalde vormen van belastingontwijking te bestrijden.

8 Artikel 990 D CGI, zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, bepaalt:

„Rechtspersonen die, hetzij rechtstreeks, hetzij via een tussenpersoon, één of meer onroerende zaken in Frankrijk bezitten of houder zijn van zakelijke rechten met betrekking tot deze zaken, zijn onderworpen aan een jaarlijkse belasting ten belope van 3 % van de marktwaarde van deze zaken of rechten.

Wordt geacht via een tussenpersoon onroerende zaken of rechten in Frankrijk te bezitten, elke rechtspersoon die een deelneming heeft, ongeacht de vorm en de omvang ervan, in een rechtspersoon die deze zaken of rechten bezit of een deelneming bezit in een derde rechtspersoon die zelf deze zaken of rechten bezit of als tussenpersoon in de keten van deelnemingen fungeert. Deze bepaling is van toepassing ongeacht het aantal rechtspersonen die als tussenpersoon fungeren.”

9 Artikel 990 E CGI, zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, luidt:

„De in artikel 990 D bedoelde belasting is niet van toepassing:

1. op rechtspersonen wier in Frankrijk gelegen onroerende activa in de zin van artikel 990 D minder dan 50 % van de Franse activa uitmaken. Voor de toepassing van deze bepaling worden van de onroerende activa uitgesloten de activa die de in artikel 990 D bedoelde rechtspersonen of tussenpersonen voor hun eigen, andere dan onroerende, bedrijfsactiviteit gebruiken;
2. op rechtspersonen die hun zetel hebben in een land of op een grondgebied dat met Frankrijk een overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking heeft gesloten, en die elk jaar uiterlijk op 15 mei op de plaats vastgesteld bij het in artikel 990 F bedoelde besluit aangifte doen van de ligging, de samenstelling en de waarde van de onroerende zaken die zij op 1 januari in hun bezit hadden, de naam en het adres van hun vennoten op dezelfde datum alsmede het aantal aandelen of deelbewijzen dat ieder van hen houdt;
3. op rechtspersonen die hun zetel van werkelijke leiding in Frankrijk hebben en op andere rechtspersonen die op grond van een verdrag niet aan een hogere belasting mogen worden onderworpen, wanneer zij elk jaar de belastingdienst op haar verzoek mededeling doen van de ligging en de samenstelling van de onroerende zaken die zij op 1 januari in hun bezit hadden, de naam en het adres van hun aandeelhouders, vennoten of andere leden, het aantal aandelen, deelbewijzen of andere rechten dat ieder van hen houdt, en de verklaring inzake hun fiscale vestiging aan haar doen toekomen, of zich daartoe verbinden en deze verbintenis ook nakomen. De verbintenis gaat in op de dag waarop de rechtspersoon de onroerende zaak, het zakelijk recht of de deelneming als bedoeld in artikel 990 D verkrijgt of, voor zaken, rechten of deelnemingen die op 1 januari 1993 reeds in hun bezit waren, uiterlijk op 15 mei 1993;

[...]

10 Artikel 990 F CGI, zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, bepaalt:

„De belasting is verschuldigd uit hoofde van onroerende zaken of onroerende rechten die per 1 januari van het aanslagjaar in het bezit zijn, met uitzondering van de zaken die regelmatig zijn ingeschreven in de inventaris van rechtspersonen die het beroep van handelaar of promotor van vastgoed uitoefenen. In geval van een keten van deelnemingen is de belasting verschuldigd door de rechtspersoon (of rechtspersonen) die binnen deze keten het dichtst staat (staan) bij de onroerende zaken of onroerende rechten en die niet krachtens artikel 990 E, punt 2 of 3, is (zijn) vrijgesteld. Elke rechtspersoon die als tussenpersoon fungeert tussen de schuldenaar of de schuldenaren van de belasting en de onroerende zaken of onroerende rechten is hoofdelijk gehouden tot betaling van deze belasting.

De rechtspersoon die, omdat hij de in artikel 990 E, punt 3, bedoelde verbintenis niet is nagekomen, binnen de werkings sfeer van de in artikel 990 D bedoelde belasting valt, kan daarvan worden vrijgesteld vanaf het jaar waarin hij de belastingdienst de in dat punt 3 genoemde informatie verschaft en zich er opnieuw toe verbindt om op verzoek deze informatie aan de belastingdienst te verschaffen.

De belastingplichtigen moeten uiterlijk op 15 mei van elk jaar aangifte doen van de ligging, de samenstelling en de waarde van de betrokken onroerende zaken en onroerende rechten. Deze aangifte wordt gelijktijdig met betaling van de belasting ingediend op de plaats die bij besluit van de minister voor begroting wordt bepaald.

De belasting wordt geïnd volgens de regels, op straffe van de sancties en onder de garanties die gelden voor de registratierechten. De bepalingen van artikel 223 quinquies A zijn eveneens van toepassing op deze belasting.

In geval van overdracht van de onroerende zaak is de in artikel 244 bis A, I, bedoelde vertegenwoordiger gehouden tot betaling van de op die datum nog verschuldigde belasting.”

### **Hoofding en prejudiciële vragen**

11 Prunus, een vennootschap met zetel in Frankrijk, is voor 100 % eigendom van Polonium, een holdingvennootschap naar Luxemburgs recht met zetel in Luxemburg. Laatstgenoemde vennootschap is op haar beurt voor 50 % in het bezit van Lovett Overseas SA en Grebell Investments SA (hierna: „Lovett en Grebell”), twee vennootschappen die zijn ingeschreven op de Britse Maagdeneilanden.

12 Van 1998 tot en met 2002 was Prunus rechtstreeks of indirect eigenaar van verschillende onroerende zaken op het Franse grondgebied.

13 Prunus en Polonium zijn hun aangifteverplichtingen nagekomen en werden krachtens artikel 990 E CGI vrijgesteld van betaling van de belasting van 3 %.

14 Lovett en Grebell, die de laatste schakel in de keten van deelnemingen vormen, werden echter elk voor 50 % onderworpen aan deze belasting over de marktwaarde van de onroerende zaken waarvan Prunus rechtstreeks of indirect eigenaar in Frankrijk was, aangezien voor deze twee vennootschappen niet was voldaan aan de in artikel 900 E, punt 3, CGI gestelde vrijstellingsvoorwaarden.

15 Op 19 september 2005 en 24 januari 2006 heeft de Franse belastingdienst Prunus aangemaand tot betaling van de bedragen die Lovett en Grebell verschuldigd waren volgens de op 7 mei 2003 betekende navorderingsaanslagen, als hoofdelijke schuldenaar van de door deze vennootschappen verschuldigde belasting van 3 %. De bezwaren die Prunus op 30 september 2005 en 8 februari 2006 heeft gemaakt, werden afgewezen bij beslissing van 12 december 2006, waarna Prunus bij het Tribunal de grande instance de Paris tegen deze afwijzing beroep heeft ingesteld teneinde als hoofdelijke schuldenaar te worden bevrijd van deze belasting voor de jaren 2001 en 2002.

16 Het verzoek van Polonium tot vrijwillige interventie aan de zijde van Prunus heeft het Tribunal de grande instance de Paris ontvankelijk verklaard op grond dat Polonium alle aandelen van Prunus bezit.

17 In deze context heeft het Tribunal de grande instance de Paris de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Verzetten de artikelen 56 EG en volgende zich tegen een wettelijke regeling als die van de artikelen 990 D en volgende van de Code général des impôts, die rechtspersonen die hun werkelijke bestuurszetel in Frankrijk, of sinds 1 januari 2008, in een lidstaat van de Europese Unie hebben, aanspraak verleent op vrijstelling van de litigieuze belasting en deze aanspraak voor rechtspersonen die hun werkelijke bestuurszetel op het grondgebied van een derde land hebben,

afhankelijk stelt van het bestaan van een tussen Frankrijk en deze staat gesloten overeenkomst inzake administratieve bijstand met het oog op de bestrijding van belastingfraude en belastingontwijking, of van de voorwaarde dat deze rechtspersonen als gevolg van de toepassing van een verdrag dat een clause van non-discriminatie op grond van nationaliteit bevat, geen hogere belasting mag worden opgelegd dan die waaraan de rechtspersonen zijn onderworpen die hun werkelijke bestuurszetel in Frankrijk hebben?

2) Verzetten de artikelen 56 EG en volgende zich tegen een wettelijke regeling als die van artikel 990 F van de Code général des impôts, op grond waarvan de belastingdienst een rechtspersoon die tussen de schuldenaar (schuldenaren) van de belasting en de onroerende zaken of rechten staat, hoofdelijk aansprakelijk kan houden voor de betaling van de belasting bedoeld in de artikelen 990 D en volgende van de Code général des impôts?"

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### *Eerste vraag*

18 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het beginsel van vrij verkeer van kapitaal aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding volgens welke een vrijstelling van de belasting over de marktwaarde van op het grondgebied van een lidstaat van de Unie gelegen onroerende zaken geldt voor vennootschappen die hun maatschappelijke zetel op het grondgebied van deze staat hebben en deze vrijstelling voor vennootschappen met maatschappelijke zetel op het grondgebied van een LGO afhankelijk is van de voorwaarde dat tussen deze lidstaat en dat grondgebied een verdrag inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingontduiking en ?ontwijking is gesloten of van de omstandigheid dat deze rechtspersonen als gevolg van de toepassing van een verdrag dat een clause van non-discriminatie op grond van de vestigingsplaats bevat, geen hogere belasting mag worden opgelegd dan die waaraan de op het grondgebied van een lidstaat gevestigde vennootschappen zijn onderworpen.

19 Aangezien de Britse Maagdeneilanden, waar Lovett en Grebell zijn ingeschreven, zijn vermeld in de lijst van LGO van bijlage II bij het VWEU, dient te worden onderzocht of artikel 63 VWEU van toepassing is op het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en de LGO.

20 Artikel 63 VWEU verbiedt „alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen”. Gelet op de onbeperkte territoriale werkingssfeer van deze bepaling moet worden aangenomen dat deze bepaling noodzakelijkerwijs van toepassing is op het kapitaalverkeer naar en uit de LGO.

21 Bijgevolg dient te worden uitgemaakt of een nationale regeling als die in het hoofdgeding het vrije verkeer van kapitaal kan belemmeren.

22 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling werd door het Hof reeds getoetst aan artikel 63 VWEU, in het arrest van 11 oktober 2007, ELISA (C-451/05, Jurispr. blz. I-8251), en aan artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3), in het arrest van 28 oktober 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie). Uit het arrest ELISA (punt 60) blijkt dat een grensoverschrijdende investering in onroerende zaken een kapitaalbeweging in de zin van artikel 63 VWEU vormt.

23 In de reeds aangehaalde arresten ELISA en Établissements Rimbaud is reeds vastgesteld dat een nationale regeling als die in het hoofdgeding een beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt aangezien voor rechtspersonen die hun bestuurszetel niet in Frankrijk hebben,

anders dan voor de andere belastingplichtigen, ingevolge artikel 990 E, punten 2 en 3, CGI aan een bijkomende voorwaarde moet zijn voldaan opdat zij een voordeel kunnen genieten, namelijk het bestaan van een overeenkomst of een verdrag tussen de Franse Republiek en de betrokken staat. Zonder een dergelijke overeenkomst kan een rechtspersoon die zijn bestuurszetel niet in Frankrijk heeft, niet met succes op grond van de artikelen 990 D en 990 E, punten 2 en 3, CGI om vrijstelling van de belasting van 3 % verzoeken. Deze bijkomende voorwaarde kan voor deze categorie van rechtspersonen de facto tot gevolg hebben dat zij nooit van deze belasting kunnen worden vrijgesteld, waardoor investeringen in onroerende zaken in Frankrijk minder aantrekkelijk worden voor deze niet-ingezeten vennootschappen.

24 In het hoofdgeding staat vast dat de Franse Republiek en de Britse Maagdeneilanden geen overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingontduiking en ?ontwijking hebben gesloten, noch een verdrag op grond waarvan rechtspersonen die hun maatschappelijke zetel niet in Frankrijk hebben, geen hogere belasting mag worden opgelegd dan die waaraan rechtspersonen met maatschappelijke zetel in deze lidstaat zijn onderworpen.

25 Daaruit volgt dat rechtspersonen met maatschappelijke zetel op de Britse Maagdeneilanden de mogelijkheid wordt ontzegd om voor vrijstelling van de belasting van 3 % in aanmerking te komen. Bijgevolg maakt deze regeling investeringen in onroerende zaken in Frankrijk minder aantrekkelijk voor deze niet-ingezeten vennootschappen. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling vormt voor deze vennootschappen dus een door artikel 63 VWEU in beginsel verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal.

26 Evenwel dient nog te worden nagegaan of, zoals de Franse regering en de Europese Commissie stellen, een beperking als die in het hoofdgeding overeenkomstig artikel 64, lid 1, VWEU kan worden beschouwd als een beperking die bestaat op 31 december 1993.

27 Ingevolge artikel 64, lid 1, VWEU doet het verbod op beperkingen van het vrije kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU geen afbreuk aan de toepassing op derde staten van beperkingen die op 31 december 1993 bestaan uit hoofde van het nationale recht of het Unierecht inzake het kapitaalverkeer naar of uit dergelijke staten in verband met directe investeringen, met inbegrip van investeringen in onroerende zaken.

28 In dit opzicht dient eerst te worden bepaald of de LGO met het oog op de toepassing van de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal moeten worden gelijkgesteld met lidstaten of derde staten.

29 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de LGO voorwerp zijn van een bijzondere associatieregeling omschreven in het vierde deel van het Verdrag zodat de algemene verdragsbepalingen, waarvan de territoriale werkingssfeer in beginsel tot de lidstaten is beperkt, zonder uitdrukkelijke verwijzing niet op de LGO van toepassing zijn (zie arresten van 12 februari 1992, Leplat, C-260/90, Jurispr. blz. I-643, punt 10; 28 januari 1999, Van der Kooy, C-181/97, Jurispr. blz. I-483, punt 37; 22 november 2001, Nederland/Raad, C-110/97, Jurispr. blz. I-8763, punt 49, en 12 september 2006, Eman en Sevinger, C-300/04, Jurispr. blz. I-8055, punt 46). De LGO vallen dus slechts op dezelfde wijze als de lidstaten onder de bepalingen van Unierecht wanneer in het Unierecht uitdrukkelijk is voorzien in een dergelijke gelijkstelling van de LGO met de lidstaten.

30 Evenwel dient te worden vastgesteld dat het EG-Verdrag en het VWEU geen uitdrukkelijke verwijzing naar het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en de LGO bevatten.

- 31 Bijgevolg genieten de LGO als derde staten de in artikel 63 VWEU voorziene vrijmaking van het kapitaalverkeer.
- 32 Deze uitlegging vindt steun in de bepalingen van het Zevende LGO-besluit, dat werd vastgesteld toen de vrijmaking van het kapitaalverkeer ten aanzien van derde staten was voltooid. Artikel 47, lid 2, van dit besluit bepaalt immers dat artikel 64 VWEU naar analogie van toepassing is op de LGO.
- 33 Vervolgens dient te worden onderzocht of een beperking als die welke voortvloeit uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling, betreffende investeringen in onroerende zaken kan worden beschouwd als een beperking die op 31 december 1993 bestond.
- 34 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat het op 31 december 1993 bestaande begrip van beperking veronderstelt dat het rechtskader waarin de betrokken beperking is opgenomen, sinds die datum ononderbroken deel heeft uitgemaakt van de rechtsorde van de betrokken lidstaat. Zou dit anders zijn, dan zou een lidstaat immers op enig tijdstip opnieuw beperkingen van het kapitaalverkeer naar of uit derde staten kunnen invoeren die op 31 december 1993 in de nationale rechtsorde bestonden, doch niet zijn gehandhaafd (arrest van 18 december 2007, A, C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punt 48).
- 35 Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling werd aangenomen bij wet nr. 92-1376 van 30 december 1992 houdende de begrotingswet voor het jaar 1993 (JORF nr. 304 van 31 december 1992), die op 1 januari 1993 van kracht is geworden. De uit deze wettelijke regeling voortvloeiende beperking van het vrije verkeer van kapitaal uit de LGO bestond dus reeds vóór de in artikel 64, lid 1, VWEU genoemde datum van 31 december 1993.
- 36 Bovendien wordt niet betwist dat de op 31 december 1993 van kracht zijnde versie van de regeling en de versie die gedurende de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaren 2001 en 2002 van toepassing was, slechts enkele redactionele verschillen vertonen die geenszins afbreuk doen aan de logica van het rechtskader dat sinds 31 december 1993 ononderbroken deel uitmaakt van de rechtsorde van de betrokken lidstaat.
- 37 Daaruit volgt dat de beperkingen die voortvloeien uit een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, krachtens artikel 64, lid 1, VWEU aanvaard zijn ten aanzien van de LGO.
- 38 Derhalve dient op de eerste prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 64, lid 1, VWEU aldus moet worden uitgelegd dat artikel 63 VWEU geen afbreuk doet aan de toepassing van een op 31 december 1993 bestaande nationale wettelijke regeling volgens welke een vrijstelling van de belasting over de marktwaarde van op het grondgebied van een lidstaat van de Unie gelegen onroerende zaken geldt voor vennootschappen die hun maatschappelijke zetel op het grondgebied van deze staat hebben, en deze vrijstelling voor vennootschappen met maatschappelijke zetel op het grondgebied van een LGO afhankelijk is van de voorwaarde dat tussen deze lidstaat en dat grondgebied een verdrag inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingontduiking en ontwijking is gesloten of van de omstandigheid dat deze rechtspersonen als gevolg van de toepassing van een verdrag dat een clause van non-discriminatie op grond van nationaliteit bevat, geen hogere belasting mag worden opgelegd dan die waaraan de op het grondgebied van diezelfde lidstaat gevestigde vennootschappen zijn onderworpen.

## *Tweede vraag*

39 Gelet op voorgaande overwegingen behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

### **Kosten**

40 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 64, lid 1, VWEU moet aldus worden uitgelegd dat artikel 63 VWEU geen afbreuk doet aan de toepassing van een op 31 december 1993 bestaande nationale wettelijke regeling volgens welke een vrijstelling van de belasting over de marktwaarde van op het grondgebied van een lidstaat van de Europese Unie gelegen onroerende zaken geldt voor vennootschappen die hun maatschappelijke zetel op het grondgebied van deze staat hebben, en deze vrijstelling voor vennootschappen met maatschappelijke zetel op het grondgebied van een land en gebied overzee afhankelijk is van de voorwaarde dat tussen deze lidstaat en dat grondgebied een verdrag inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingontduiking en ?ontwijking is gesloten of van de omstandigheid dat deze rechtspersonen als gevolg van de toepassing van een verdrag dat een clause van non-discriminatie op grond van nationaliteit bevat, geen hogere belasting mag worden opgelegd dan die waaraan de op het grondgebied van diezelfde lidstaat gevestigde vennootschappen zijn onderworpen.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Frans.