

Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

17 oktober 2013 (*)

„Vrij verkeer van kapitaal – Artikelen 56 EG tot en met 58 EG – Erfbelasting – Erflater en erfgenaam zijn ingezetenen van een derde land – Erfboedel – Onroerende zaak die in een andere lidstaat is gelegen – Recht op belastingvrije som – Verschillende behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen”

In zaak C-181/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Düsseldorf (Duitsland) bij beslissing van 2 april 2012, ingekomen bij het Hof op 18 april 2012, in de procedure

Yvon Welte

tegen

Finanzamt Velbert,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (rapporteur), C. Toader en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 maart 2013,

gelet op de opmerkingen van:

- Y. Welte, vertegenwoordigd door M. Duffner, Rechtsanwalt,
- het Finanzamt Velbert, vertegenwoordigd door A. Ludwig als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door A. Wiedmann en T. Henze als gemachtigden,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Jacobs en J.-C. Halleux als gemachtigden, bijgestaan door A. Lepière, advocaat,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Mölls en W. Roels als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 juni 2013,

het navolgende

Arrest

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

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Welte, weduwnaar van een in Zwitserland overleden Zwitsers staatsburger, en het Finanzamt Velbert (hierna: „Finanzamt”) betreffende de berekening van de erfbelasting over een in Duitsland gelegen bebouwd perceel waarvan de overledene eigenares was.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 1 van richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (artikel ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam) (PB L 178, blz. 5) luidt als volgt:

„1. Onverminderd de hiernavolgende 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 Tot de in bijlage I bij richtlijn 88/361 opgesomde kapitaalbewegingen behoren „Directe investeringen” (rubriek I), „Beleggingen in onroerende goederen (niet vallende onder categorie I)” (rubriek II) en „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, waaronder met name de nalatenschappen en legaten (rubriek XI).

Duits recht

5 Het Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (wet op de erf- en schenkbelasting), in de op 27 februari 1997 gepubliceerde versie (BGBl. 1997 I, blz. 378), zoals gewijzigd bij artikel 1 van het Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (wet houdende hervorming van het erfbelastingsrecht en het recht inzake de waardering van goederen) van 24 december 2008 (BGBl. 2008 I, blz. 3018; hierna: „ErbStG”), bevat de volgende bepalingen:

„§ 1: Belastbare handelingen

(1) Aan erfbelasting (of schenkbelasting) zijn onderworpen:

1. verkrijgingen door overlijden;
2. schenkingen onder levenden;

[...]

§ 2: Persoonlijke belastingplicht

(1) De belastingplicht geldt

1. in de in § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, genoemde gevallen, voor alle overgaande

vermogensbestanddelen, wanneer de erflater ten tijde van zijn overlijden, de schenker ten tijde van de schenking of de verkrijger ten tijde van het belastbare feit [...] ingezetene is.

Als ingezetenen worden beschouwd:

- a) natuurlijke personen die hun woonplaats of normale verblijfplaats in Duitsland hebben;
- b) Duitse staatsburgers die niet meer dan vijf jaar ononderbroken in het buitenland hebben verbleven, zonder een woonplaats in Duitsland te hebben.

[...]

3. in alle andere gevallen, voor de vermogensbestanddelen uit het binnenlands vermogen als bedoeld in § 121 van het Bewertungsgesetz [wet inzake de waardering van goederen; hierna: „BewG”].

[...]

§ 3: Verrijging door overlijden

(1) Verrijging door overlijden betreft:

1. verrijging door vererving [...]

[...]

§ 15: Belastinggroepen

(1) Naargelang van de persoonlijke verhouding tussen de verkrijger of de begiftigde en de erflater of de schenker worden de volgende drie belastinggroepen onderscheiden:

Belastinggroep I:

1. de echtgenoot [...],

[...]

§ 16: Belastingvrije sommen

(1) In de in § 2, lid 1, punt 1, genoemde gevallen is belastingvrij de verrijging

1. door de echtgenoot, tot een bedrag van 500 000 EUR [...]

[...]

(2) In plaats van de belastingvrije som zoals bedoeld in lid 1, geldt in de in § 2, lid 1, punt 3, genoemde gevallen een belastingvrije som van 2 000 EUR.

[...]

§ 19: Belastingtarieven

(1) De erfbelasting wordt volgens de volgende percentages geheven:

Waarde van het verkregen belastbare goed

(§ 10) tot en met (in EUR)

Percentage in belastinggroep

I

II

III

75 000

7

30

30

300 000

11

30

30

600 000

15

30

30

[...].”

6 § 121 BewG, zoals gewijzigd bij artikel 2 van het Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts van 24 december 2008, met het opschrift „Binnenlands vermogen”, bepaalt:

„Tot het binnenlandse vermogen behoren:

[...]

2. in Duitsland gelegen onroerende zaken;

[...].”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 Mevrouw Welte-Schenkel, die in Duitsland werd geboren maar na haar huwelijk met Welte, een Zwitsers staatsburger, de Zwitserse nationaliteit verkreeg, is op 27 maart 2009 in Zwitserland overleden, waar zij met haar echtgenoot woonde. Deze is haar enige erfgenaam.

8 De erflaatster was eigenares van een pand in Düsseldorf (Duitsland), waarvan de waarde op datum van het overlijden van de erflaatster door het Finanzamt Düsseldorf-Süd is vastgesteld op 329 200 EUR. Uit de aan het Hof verstrekte gegevens blijkt dat het pand de ouderlijke woning van de erflaatster betreft, die zij bij het overlijden van haar moeder heeft geërfd. Tevens bezat de erflaatster rekeningen bij twee banken in Duitsland, waarvan het totale tegoed 33 689,72 EUR bedroeg. Daarnaast had zij rekeningen bij Zwitserse banken, waarvan het totale tegoed omgerekend 169 508,04 EUR bedroeg.

9 Bij aanslag van 31 oktober 2011 stelde het Finanzamt het door Welte verschuldigde bedrag aan erfbelasting vast op 41 450 EUR. Het Finanzamt was tot dat bedrag gekomen door de belastingvrije som van 2 000 EUR waarin § 16, lid 2, ErbStG bij vererving tussen niet-ingezetenen voorziet en een vast bedrag van 10 300 EUR voor de kosten van vererving in mindering te brengen op de heffingsgrondslag, die enkel was bepaald op basis van de waarde van het in Düsseldorf gelegen pand.

10 Bij beslissing van 23 januari 2012 heeft het Finanzamt het bezwaar afgewezen dat Welte had ingediend om toepassing te verkrijgen van de belastingvrije som van 500 000 EUR als bedoeld in § 16, lid 1, ErbStG, waarop de echtgenoot recht heeft wanneer ten minste één ingezetene bij de erfenis is betrokken.

11 Welte heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij het Finanzgericht Düsseldorf met het betoog dat de ongelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen op het gebied van de betaling van erfbelasting het door het EG-Verdrag gewaarborgde vrije verkeer van kapitaal schendt.

12 De verwijzende rechter twijfelt eraan of § 16, lid 2, ErbStG verenigbaar is met de artikelen 56, lid 1, EG en 58 EG. Volgens eerstgenoemde bepaling is de erfenis die Welte als beperkt belastingplichtige heeft ontvangen namelijk slechts voor een bedrag van 2 000 EUR vrijgesteld. Indien de erflaatster of Welte zelf ten tijde van het openvallen van de nalatenschap in Duitsland had gewoond, had hij recht gehad op het in § 16, lid 1, ErbStG bedoelde belastingvrije bedrag van 500 000 EUR en had hij derhalve geen erfbelasting hoeven te betalen.

13 De verwijzende rechter merkt op dat het Hof in het arrest van 22 april 2010, Mattner (C-510/08, Jurispr. blz. I-3553, punt 56), heeft geoordeeld dat de artikelen 56 EG en 58 EG zich verzetten tegen een bepaling zoals § 16, lid 2, ErbStG, die voor de berekening van de schenkbelasting bepaalt dat de belastingvrije som bij schenking van een onroerende zaak die op het grondgebied van deze staat is gelegen, lager is wanneer de schenker en de begiftigde op de datum van de schenking in een andere lidstaat woonden dan die welke zou zijn toegepast wanneer ten minste één van hen op diezelfde datum in de eerste lidstaat had gewoond.

14 De verwijzende rechter wijst er evenwel op dat de onderhavige zaak op twee punten verschilt van die welke tot het zo-even aangehaalde arrest Mattner heeft geleid. In de eerste plaats hadden de erflaatster en Welte op het ogenblik van het openvallen van de nalatenschap hun woonplaats niet in een lidstaat van de Europese Unie, maar in een derde land. In de tweede plaats verkreeg Welte door het overlijden van de erflaatster niet alleen haar stuk grond, maar ook tegoeden bij Duitse en Zwitserse banken. Het zou dan ook gerechtvaardigd kunnen zijn om Welte niet het belastingvrije bedrag van 500 000 EUR te verlenen, maar enkel dat van 2 000 EUR, nu slechts over een deel van de zich in Duitsland bevindende erfboedel belasting is geheven.

15 De verwijzende rechter betwijfelt echter of deze argumenten de in het hoofdgeding aan de orde zijnde ongelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen kunnen rechtvaardigen, en beroept zich daarbij op het arrest van 18 december 2007, A (C-101/05, Jurispr. blz. I-11531), en

het arrest Mattner. Hij is met name van mening dat het feit dat Welte slechts een vrijstelling wordt verleend voor een bedrag van 2 000 EUR, verder gaat dan nodig is om de gelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen te waarborgen. In casu maakt het in Düsseldorf gelegen pand met een getaxeerde waarde van 329 200 EUR, dat de in Duitsland belaste erfboedel vormt, immers ongeveer 62 % uit van de totale waarde van de nalatenschap, die wordt geraamd op 532 397,76 EUR. De omstandigheid dat over ongeveer 38 % van de waarde van de nalatenschap geen belasting is geheven, kan dan ook bezwaarlijk worden aangevoerd ter rechtvaardiging van het feit dat een vrijstelling is verleend voor een bedrag van 2 000 EUR en niet voor een bedrag van 500 000 EUR.

16 In die omstandigheden heeft het Finanzgericht Düsseldorf de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten de artikelen 56 [EG] en 58 [EG] aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat inzake erfbelasting die in geval van verkrijging bij versterf van een in die lidstaat gelegen perceel grond voorziet in een belastingvrije som van slechts 2 000 EUR voor de niet-ingezetene, maar in een belastingvrije som van 500 000 EUR wanneer de erflater of de verkrijger ten tijde van het openvallen van de nalatenschap woonplaats in de betrokken lidstaat had?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

17 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 56 EG en 58 EG aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat inzake de berekening van de erfbelasting volgens welke de belastingvrije som bij vererving van een onroerende zaak die op het grondgebied van deze staat is gelegen, lager is wanneer de erflater en de verkrijger van de nalatenschap, zoals in het hoofdgeding, ten tijde van het openvallen van de nalatenschap in een derde land, zoals de Zwitserse Bondsstaat, woonden dan die welke zou zijn toegepast wanneer ten minste één van hen op datzelfde tijdstip in voormelde lidstaat had gewoond.

18 Artikel 56, lid 1, EG verbiedt op algemene wijze beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling, alsook tussen lidstaten en derde landen.

19 Gelet op het feit dat het Verdrag geen definitie van het begrip „kapitaalverkeer” bevat, heeft het Hof erkend dat de in bijlage I bij richtlijn 88/361 opgenomen nomenclatuur indicatieve waarde heeft, met dien verstande dat de lijst die zij bevat, zoals in de inleiding van deze bijlage te kennen wordt gegeven, niet 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 10 februari 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Jurispr. blz. I-497, punt 15).

20 Dienaangaande volgt uit vaste rechtspraak dat erfenissen die bestaan in de overdracht van de nalatenschap van een overledene aan één of meerdere personen, die onder rubriek XI van bijlage I bij richtlijn 88/361, met als opschrift „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, valt, kapitaalverkeer in de zin van artikel 56 EG vormen, tenzij alle constituerende delen binnen één lidstaat gelegen zijn (zie met name arrest van 11 december 2003, Barbier, C-364/01, Jurispr. blz. I-15013, punt 58; arrest Van Hilten-van der Heijden, reeds aangehaald, punten 40-42, en arrest van 19 juli 2012, Scheunemann, C-31/11, punt 22).

21 Een situatie waarin een persoon die ten tijde van zijn overlijden in Zwitserland woonde, goederen, waaronder een in Duitsland gelegen onroerende zaak waarover in deze lidstaat erfbelasting wordt berekend, nalaat aan een andere persoon die zijn woonplaats ook in Zwitserland heeft, kan niet als een zuiver binnenlandse situatie worden beschouwd. Bijgevolg

vormt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nalatenschap een kapitaalbeweging in de zin van artikel 56, lid 1, EG.

22 Derhalve dient allereerst te worden onderzocht of een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, een beperking van het kapitaalverkeer oplevert, zoals zowel Welte in het hoofdgeding als de Europese Commissie in haar bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen stellen.

Bestaan van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal in de zin van artikel 56, lid 1, EG

23 Uit vaste rechtspraak volgt dat de maatregelen die ingevolge artikel 56, lid 1, EG verboden zijn omdat zij het kapitaalverkeer beperken, in geval van nalatenschappen mede de maatregelen omvatten die leiden tot waardevermindering van de nalatenschap van een ingezetene van een andere staat dan die op het grondgebied waarvan de betrokken zaken zich bevinden en waar de vererving van die zaken wordt belast (zie met name arrest Barbier, reeds aangehaald, punt 62; arresten van 11 september 2008, Eckelkamp e.a., C?11/07, Jurispr. blz. I?6845, punt 44 en Arens-Sikken, C?43/07, Jurispr. blz. I?6887, punt 37, alsmede arrest Missionswerk Werner Heukelbach, reeds aangehaald, punt 22).

24 In casu bepaalt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling dat de belastingvrije som bij vererving van een in Duitsland gelegen onroerende zaak lager is wanneer de erflater en de verkrijger ten tijde van het openvallen van de nalatenschap niet in deze lidstaat woonden dan die welke zou zijn toegepast wanneer de erflater of de verkrijger op datzelfde tijdstip zijn woonplaats wél in Duitsland had.

25 Vastgesteld moet worden dat een dergelijke regeling, volgens welke de toepassing van een belastingvrije som op de betrokken onroerende zaak afhangt van de woonplaats van de erflater en de verkrijger ten tijde van het openvallen van de nalatenschap, ertoe leidt dat erfenissen tussen niet-ingezetenen waarvan een dergelijk goed deel uitmaakt, zwaarder worden belast dan die waarbij ten minste één ingezetene is betrokken en derhalve een waardevermindering van voornoemde nalatenschap tot gevolg heeft (zie naar analogie reeds aangehaalde arresten Eckelkamp e.a., punten 45 en 46, Mattner, punten 27 en 28, en Missionswerk Werner Heukelbach, punt 24).

26 Hieruit volgt dat een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, een beperking van het vrije verkeer van kapitaal in de zin van artikel 56, lid 1, EG oplevert.

Toepassing van artikel 57, lid 1, EG betreffende beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal ten aanzien van derde landen

27 De Duitse regering, de Belgische regering en de Commissie betogen evenwel dat een dergelijke beperking van het kapitaalverkeer kan zijn toegestaan uit hoofde van artikel 57, lid 1, EG, aangezien zij betrekking heeft op kapitaalverkeer met een derde land.

28 In herinnering moet worden geroepen dat volgens deze bepaling artikel 56 EG geen afbreuk doet aan de toepassing op derde landen van beperkingen die op 31 december 1993 bestaan uit hoofde van het nationale recht of het Unierecht inzake het kapitaalverkeer naar of uit derde landen in verband met directe investeringen – met inbegrip van investeringen in onroerende goederen –, vestiging, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten.

29 Dienaangaande moet erop worden gewezen dat artikel 57, lid 1, EG, dat een limitatieve lijst van kapitaalbewegingen bevat die aan de toepassing van artikel 56, lid 1, EG kunnen worden

onttrokken, geen melding maakt van nalatenschappen. Een dergelijke bepaling moet, als afwijking van het grondbeginsel van het vrije verkeer van kapitaal, strikt worden uitgelegd (zie naar analogie arrest Eckelkamp e.a., reeds aangehaald, punt 57).

30 Zowel de Duitse regering als de Commissie, hierin ondersteund door de Belgische regering, benadrukken echter dat artikel 57, lid 1, EG van toepassing is op kapitaalverkeer in verband met „directe investeringen – met inbegrip van investeringen in onroerende goederen”. Bij een erfenis van een onroerende zaak is er sprake van een dergelijke investering, aangezien de verkrijger van een dergelijke nalatenschap ten gevolge van de overdracht van het geheel van rechten en verplichtingen van de erflater op zijn erfgenamen in diens plaats treedt als eigenaar van dat goed. Een dergelijke nalatenschap is dus een vorm van verwerving van een onroerend goed die vergelijkbaar is met een belegging in een onroerend goed.

31 Vastgesteld zij evenwel dat nalatenschappen, zoals in punt 20 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, onder rubriek XI van bijlage I bij richtlijn 88/361, met als opschrift „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, vallen, terwijl zowel „directe investeringen” als „beleggingen in onroerende goederen” onder andere rubrieken van die bijlage vallen, namelijk respectievelijk rubriek I en rubriek II.

32 Het Verdrag bevat weliswaar geen definitie van laatstgenoemde begrippen, maar uit de opsomming in voormelde rubriek I en de bijbehorende verklarende aantekeningen, waaraan het Hof reeds indicatieve waarde heeft toegekend, blijkt dat het begrip „directe investering” investeringen betreft welke door natuurlijke personen of rechtspersonen worden verricht en welke gericht zijn op de vestiging of de handhaving van duurzame en directe betrekkingen tussen de kapitaalverschaffer en de onderneming voor wie de desbetreffende middelen bestemd zijn met het oog op de uitoefening van een economische activiteit (zie in die zin arrest Holböck, C?157/05, Jurispr. blz. I?4051, punten 34 en 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Reeds uit het opschrift van rubriek II van bijlage I bij richtlijn 88/361 blijkt dat de in deze rubriek genoemde „beleggingen in onroerende goederen” de in rubriek I van deze bijlage vermelde directe investeringen niet omvatten.

34 Zoals de advocaat-generaal in punt 55 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moet in die omstandigheden worden vastgesteld dat artikel 57, lid 1, EG, waar dat verwijst naar „directe investeringen – met inbegrip van investeringen in onroerende goederen”, enkel betrekking heeft op beleggingen in onroerende goederen die directe investeringen in de zin van rubriek I van bijlage I bij richtlijn 88/361 vormen.

35 Vermogensinvesteringen in onroerende goederen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, die betrekking hebben op de ouderlijke woning van de erflaatster, voor privédoeleinden worden verricht en geen verband houden met de uitoefening van een economische activiteit, vallen daarentegen niet binnen de werkingssfeer van artikel 57, lid 1, EG.

36 Anders dan de Commissie heeft betoogd, kan het reeds aangehaalde arrest Scheunemann niet afdoen aan een dergelijke conclusie, die in overeenstemming is met de strikte uitlegging die aan deze bepaling, als afwijking van het vrije verkeer van kapitaal, moet worden gegeven.

37 Het Hof heeft in punt 35 van dat arrest inderdaad geoordeeld dat wettelijke bepalingen van een lidstaat die voor de berekening van de erfbelasting de toepassing van bepaalde belastingvoordelen op een nalatenschap in de vorm van een deelneming in een in een derde staat gevestigde kapitaalvennootschap uitsluiten, overwegend de uitoefening van de vrijheid van vestiging – en niet het vrije verkeer van kapitaal – raken, aangezien een dergelijke deelneming de houder ervan in staat stelt een duidelijke invloed op de besluitvorming van de onderneming uit te

oefenen en de activiteiten ervan te bepalen. Het Hof heeft zich bijgevolg niet gebaseerd op de nomenclatuur van bijlage I bij richtlijn 88/361 om de fundamentele vrijheid te bepalen die op de betrokken situatie van toepassing was.

38 De onderhavige zaak betreft daarentegen de uitlegging van een afwijking van het vrije verkeer van kapitaal in een situatie waarin vaststaat dat deze vrijheid van toepassing is. Terwijl de door het Verdrag erkende fundamentele vrijheden ruim moet worden uitgelegd, moeten afwijkingen van een dergelijke vrijheid, zoals reeds in herinnering is gebracht in de punten 29 en 36 van dit arrest, echter strikt worden uitgelegd.

39 Een beperking als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde, die betrekking heeft op het vrije verkeer naar een derde land, zoals de Zwitserse Bondsstaat, kan derhalve niet op grond van artikel 57, lid 1, EG ontsnappen aan de toepassing van artikel 56, lid 1, EG.

40 In die omstandigheden dient te worden onderzocht in welke mate de aldus vastgestelde beperking van het vrije verkeer van kapitaal kan worden gerechtvaardigd op basis van de bepalingen van het Verdrag.

Rechtvaardiging van de beperking van het vrije verkeer van kapitaal uit hoofde van artikel 58, leden 1 en 3, EG

41 Volgens artikel 58, lid 1, sub a, EG doet het bepaalde in artikel 56 EG „niets af aan het recht van de lidstaten [...] de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd”.

42 Deze bepaling van artikel 58 EG moet, als afwijking van het grondbeginsel van het vrije verkeer van kapitaal, strikt worden uitgelegd. Bijgevolg kan zij niet aldus worden uitgelegd dat elke belastingwetgeving die tussen belastingplichtigen een onderscheid maakt naargelang van hun woonplaats of van de lidstaat waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag (zie arrest van 17 januari 2008, Jäger, C-256/06, Jurispr. blz. I-123, punt 40, en reeds aangehaalde arresten Eckelkamp e.a., punt 57; Arens-Sikken, punt 51, en Mattner, punt 32).

43 De in artikel 58, lid 1, sub a, EG vastgestelde afwijking wordt immers zelf beperkt door lid 3 van dat artikel, dat bepaalt dat de in lid 1 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 reeds aangehaalde arresten Jäger, punt 41; Eckelkamp e.a., punt 58; Arens-Sikken, punt 52, en Mattner, punt 33).

44 Derhalve moet een onderscheid worden gemaakt tussen de krachtens artikel 58, lid 1, sub a, EG toegestane verschillende behandelingen en de op grond van lid 3 van dit artikel verboden willekeurige discriminaties. Volgens vaste rechtspraak kan een nationale belastingregeling als die aan de orde in het hoofdgeding, die, voor de berekening van de erfbelasting, inzake de hoogte van de belastingvrije som voor een in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak een onderscheid maakt naargelang de erflater of de verkrijger in deze lidstaat woont dan wel beiden in een andere lidstaat wonen, slechts verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal worden geacht, indien het verschil in behandeling betrekking heeft op niet-objectief vergelijkbare situaties of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang. Om gerechtvaardigd te zijn mag het verschil in behandeling bovendien niet verder gaan dan nodig is om het door de betrokken regeling nagestreefde doel te bereiken (zie arrest van 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 29, en reeds aangehaalde arresten Eckelkamp e.a., punten 58 en 59; Arens-Sikken, punten 52 en 53, en Mattner, punt 34).

Vergelijkbaarheid van de betrokken situaties

45 De Duitse regering, ondersteund door de Belgische regering, stelt dat een erfenis tussen niet-ingezetenen en die waarbij een ingezetene betrokken is, objectief verschillende situaties betreffen. In de eerste situatie wordt de verkrijger van de nalatenschap, gelet op het feit dat hij in Duitsland voor de erfbelasting beperkt belastingplichtig is, in deze lidstaat immers uitsluitend belast over de in § 121 BewG opgesomde activa die een band met deze lidstaat vertonen en het „binnenlandse vermogen” vormen. In het tweede geval wordt de verkrijger van de nalatenschap, gelet op het feit dat hij in Duitsland voor de erfbelasting onbeperkt belastingplichtig is, in deze lidstaat op grond van het beginsel van het „wereldwijde vermogen” daarentegen over het gehele verkregen vermogen belast, ongeacht de samenstelling ervan en de plaats waar het zich bevindt.

46 Volgens deze regeringen is de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling in dat opzicht in overeenstemming met de in het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225), ontwikkelde rechtspraak, volgens welke in beginsel de woonstaat verplicht is om de globale draagkracht van een ingezetene te beoordelen en hem eventueel, rekening houdend met zijn persoonlijke situatie, belastingvrije sommen toe te kennen – de inkomsten die een niet-ingezetene op het grondgebied van een staat verwerft, maken immers meestal slechts een deel van diens totale inkomen uit. Evenzo is in de onderhavige zaak de heffingsgrondslag voor de door een niet-ingezetene verschuldigde erfbelasting in beginsel kleiner dan die van een ingezetene.

47 In navolging van de verwijzende rechter wijzen de Duitse en de Belgische regering er in dit verband nog op dat het Hof in het reeds aangehaalde arrest Mattner, dat betrekking had op hetzelfde verschil in behandeling als dat in het hoofdgeding, weliswaar niet heeft ingestemd met dat betoog, maar dat dat arrest niet de berekening van de erfbelasting over alle overgaande vermogensbestanddelen betrof, maar die van de schenkingsrechten op één onroerende zaak, zodat in dat geval geen sprake was van een objectief verschillende situatie tussen een schenking waarvoor een beperkte belastingplicht geldt en een schenking waarvoor een onbeperkte belastingplicht geldt.

48 Opgemerkt zij evenwel dat het Hof, anders dan deze regeringen stellen, dat betoog niet alleen heeft afgewezen wat de berekening van de schenkbelasting betreft die over een onroerende zaak verschuldigd is (arrest Mattner, reeds aangehaald, punten 35-38), maar ook wat de berekening van de erfbelasting betreft die over een dergelijke zaak moet worden betaald (zie reeds aangehaalde arresten Jäger, punt 44; Eckelkamp e.a., punten 61-63, alsook Arens-Sikken, punten 55-57).

49 Dienaangaande heeft het Hof geoordeeld dat, wat de hoogte betreft van de erfbelasting die verschuldigd is over een in Duitsland gelegen onroerende zaak, geen objectief verschil bestaat dat een ongelijke fiscale behandeling rechtvaardigt van de situatie waarin geen van de personen in deze lidstaat woont en die waarin ten minste één van hen in deze lidstaat woont. De hoogte van de erfbelasting over een in Duitsland gelegen onroerende zaak wordt overeenkomstig het ErbStG immers berekend op basis van zowel de waarde van deze onroerende zaak als de persoonlijke band die tussen de erflater en de erfgenaam bestaat. Geen van beide criteria is afhankelijk van de woonplaats van de erflater of de erfgenaam (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Jäger, punt 44; Eckelkamp e.a., punt 61, en Arens-Sikken, punt 55).

50 Daarenboven beschouwt de Duitse regeling in beginsel zowel de verkrijger van een erfenis tussen niet-ingezetenen als die van een erfenis waarbij ten minste één ingezetene betrokken is, als belastingplichtigen voor de erfbelasting over in Duitsland gelegen onroerende zaken. Volgens deze regeling worden de nalatenschappen tussen niet-ingezetenen en die waarbij een ingezetene betrokken is, voor de berekening van de erfbelasting over in Duitsland gelegen onroerende zaken

slechts verschillend behandeld wat de belastingvrije som betreft. De belastinggroep en het belastingtarief als bedoeld in de §§ 15 en 19 ErbStG worden daarentegen volgens dezelfde regels bepaald.

51 Wanneer een nationale regeling, ten behoeve van de belastingheffing op een door vererving verkregen onroerende zaak die in de betrokken lidstaat is gelegen, de niet-ingezeten erfgenamen die deze zaak hebben verkregen van een niet-ingezeten erflater enerzijds en de niet-ingezeten of ingezeten erfgenamen die een dergelijke zaak hebben verkregen van een ingezeten erflater, alsook de ingezeten erfgenamen die diezelfde zaak hebben verkregen van een niet-ingezeten erflater anderzijds, op voet van gelijkheid behandelt, kunnen deze erfgenamen in het kader van dezelfde belastingheffing niet verschillend worden behandeld wat de toepassing van een belastingvrije som voor deze onroerende zaak betreft, zonder dat de eisen van het Unierecht worden geschonden. Door de aan deze twee categorieën van personen toevallende nalatenschappen, afgezien van de hoogte van de belastingvrije som waar de erfgenaam aanspraak op kan maken, gelijk te behandelen, heeft de nationale wetgever immers erkend dat tussen die categorieën, wat de modaliteiten en de voorwaarden voor inning van de erfbelasting betreft, geen enkel objectief verschil in situatie bestaat dat een verschil in behandeling kan rechtvaardigen (zie naar analogie reeds aangehaalde arresten Eckelkamp e.a., punt 63; Arens-Sikken, punt 57, en Mattner, punt 38).

52 Met de Duitse en de Belgische regering moet inderdaad worden erkend dat de heffingsgrondslag voor de erfbelasting van een niet-ingezeten erfgenaam die in Duitsland voor deze belasting beperkt belastingplichtig is, in de bewoordingen van deze regeringen zelf „in beginsel” lager is dan die van een ingezeten of niet-ingezeten erfgenaam die in deze lidstaat voor deze belasting onbeperkt belastingplichtig is.

53 Dat kan echter geen afbreuk doen aan de voorgaande vaststellingen, aangezien de belastingvrije som waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling voorziet, geenszins verschilt naargelang van de hoogte van de heffingsgrondslag voor de erfbelasting, maar ongewijzigd blijft wat de hoogte daarvan ook moge zijn. Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt namelijk dat die belastingvrije som automatisch aan elke erfgenaam wordt toegekend op de enkele grond dat hij in Duitsland aan erfbelasting onderworpen is, om te verzekeren dat een deel van het gezinsvermogen door de vermindering van het totale bedrag van de nalatenschap wordt vrijgesteld. Net zoals deze hoedanigheid van belastingplichtige geenszins afhangt van de woonplaats, gelet op het feit dat volgens de betrokken regeling iedere verwerving van een in Duitsland gelegen onroerende zaak aan erfbelasting is onderworpen, ongeacht of de erflater en de erfgenaam ingezetenen dan wel niet-ingezetenen zijn, geldt de doelstelling van gedeeltelijke vrijstelling van het gezinsvermogen gelijkelijk voor alle personen die in Duitsland aan erfbelasting zijn onderworpen, ongeacht of zij ingezetenen dan wel niet-ingezetenen zijn, daar deze vrijstelling het totale bedrag van de nalatenschap beoogt te verminderen.

54 De verkrijger van een nalatenschap waarvan de heffingsgrondslag in Duitsland, zoals bij Welte in het hoofdgeding, enkel bestaat uit een in deze lidstaat gelegen onroerende zaak, kan dus, anders dan Welte, aanspraak maken op de belastingvrije som van 500 000 EUR, indien hij een dergelijk goed heeft verkregen van een in Duitsland woonachtige persoon met wie hij gehuwd was dan wel indien hij in Duitsland woonde en dat goed heeft verkregen van een niet in Duitsland woonachtige persoon met wie een huwelijksband bestond.

55 Aangezien de hoogte van de belastingvrije som niet afhankelijk is van de hoogte van de heffingsgrondslag, maar wordt toegekend aan de erfgenaam als belastingplichtige, is de beperkte belastingplicht van de niet-ingezeten erfgenaam van een niet-ingezeten erflater dus geen omstandigheid die ertoe kan leiden dat de situatie van deze erfgenaam, gelet op de belastingvrije

som, objectief verschilt van de situatie van de niet-ingezeten erfgenaam van een ingezeten erflater dan wel van die van de ingezeten erfgenaam van een ingezeten of niet-ingezeten erflater.

56 Hieruit volgt dat de situatie van Welte in het hoofdgeding vergelijkbaar is met die van elke erfgenaam die door vererving een in Duitsland gelegen onroerende zaak verkrijgt van een overleden persoon die in deze lidstaat woonde en met wie hij gehuwd was, alsmede met die van een in Duitsland woonachtige erfgenaam die deze zaak verkrijgt van een overleden echtgenoot die niet in deze lidstaat woonde.

57 Derhalve dient te worden onderzocht of een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, objectief kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang, zoals de Duitse regering subsidiair betoogt.

Dwingende reden van algemeen belang

58 In de eerste plaats betoogt de Duitse regering dat de in het hoofdgeding aan de orde zijn nationale regeling voldoet aan het beginsel van fiscale samenhang. Bij een beperkte belastingplicht wordt het voordeel van een minder ruime heffingsgrondslag namelijk gecompenseerd door het nadeel van een lagere belastingvrije som, terwijl bij een onbeperkte belastingplicht het voordeel van een hogere belastingvrije som wordt gecompenseerd door het nadeel van een ruimere heffingsgrondslag.

59 In dit verband zij eraan herinnerd dat uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat de noodzaak om de samenhang van een belastingstelsel te bewaren een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen. Een dergelijke rechtvaardiging kan echter slechts worden aanvaard indien vaststaat dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de toekenning van het betrokken fiscale voordeel en de compensatie van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing (zie arrest Manninen, reeds aangehaald, punt 42, en arrest van 17 september 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Jurispr. blz. I-8591, punten 77 en 78).

60 In casu kan worden volstaan met de vaststelling dat het fiscale voordeel dat in de lidstaat op het grondgebied waarvan de onroerende zaak is gelegen die deel uitmaakt van de nalatenschap, voortvloeit uit de toepassing van de hoogste belastingvrije som wanneer ten minste één ingezetene van deze staat bij deze nalatenschap is betrokken, in die staat niet wordt gecompenseerd met een bepaalde belastingheffing uit hoofde van de erfbelasting (zie naar analogie arrest Mattner, reeds aangehaald, punt 54).

61 Hieruit volgt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling niet kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het Duitse belastingstelsel te bewaren.

62 In de tweede plaats stelt de Duitse regering dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regels de doeltreffendheid van de fiscale controles waarborgen. 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 (PB L 336, blz. 15) vestigt namelijk een kader voor samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten, dat niet bestaat tussen deze autoriteiten en de bevoegde autoriteiten van een derde land wanneer dat derde land geen verbintenis tot wederzijdse bijstand is aangegaan. Volgens de Duitse regering kan de Duitse belastingdienst de nalatenschap van een erflater die zijn woonplaats in Zwitserland had, echter niet met zekerheid vaststellen. De verplichting van de ambtenaren van de burgerlijke stand om een verklaring van overlijden af te geven, de verplichting van de rechtbanken en notarissen om een verklaring over de getroffen regelingen bij overlijden of overlijdensakten af te geven, en de verplichting van bepaalde depositarissen van fondsen of fondsenbeheerders om een

verklaring af te leggen, betreffen met name uitsluitend de Duitse instanties. In die omstandigheden kan de nationale belastingdienst de door de erfgenaam verstrekte gegevens enkel overnemen, zonder deze te kunnen verifiëren.

63 Het is rechtspraak van het Hof dat, wanneer de regeling van een lidstaat voor de toekenning van een fiscaal voordeel vereist dat voldaan is aan voorwaarden waarvan de naleving slechts kan worden gecontroleerd door het verkrijgen van inlichtingen van de bevoegde autoriteiten van een derde land, die lidstaat de toekenning van dit voordeel in beginsel mag weigeren wanneer, met name wegens het ontbreken van een uit een overeenkomst of verdrag voortvloeiende verplichting voor dit derde land om inlichtingen te verstrekken, het onmogelijk blijkt om deze inlichtingen van laatstgenoemd land te verkrijgen (zie arrest A, reeds aangehaald, punt 63, en arresten van 28 oktober 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Jurispr. blz. I-10659, punt 44, en 19 juli 2012, A, C-48/11, punt 36).

64 Zoals de advocaat-generaal in de punten 76 en 77 van zijn conclusie heeft opgemerkt, kunnen de door de Duitse regering genoemde inlichtingen, die onder andere betrekking hebben op overlijdensakten en stukken die worden afgegeven door de ambtenaren van de burgerlijke stand van de staat waar de nalatenschap is opengevallen, echter worden meegedeeld door de erfgenamen of, in voorkomend geval, door de belastingautoriteiten van deze staat in het kader van een bilateraal verdrag ter vermijding van dubbele belasting, en kunnen zij in het algemeen op eenvoudige wijze worden beoordeeld.

65 Volgens de Duitse regeling heeft een in Duitsland woonachtige erfgenaam hoe dan ook recht op de hoogste belastingvrije som wanneer hij een in deze lidstaat gelegen onroerende zaak door vererving verkrijgt van een persoon die ten tijde van het openvallen van de nalatenschap in een derde land woonde.

66 De bevoegde Duitse autoriteiten dienen in het kader van een dergelijke nalatenschap, net als bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nalatenschap, eveneens de gegevens van een in een derde land woonachtige erflater te controleren.

67 In die omstandigheden kan de Duitse regering niet stellen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, volgens welke de erfgenaam die een erfenis tussen ingezetenen van een derde land, zoals de Zwitserse Bondsstaat, verkrijgt, niet in aanmerking komt voor de hoogste belastingvrije som, noodzakelijk is om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.

68 Derhalve dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat de artikelen 56 EG en 58 EG aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een regeling van een lidstaat inzake de berekening van de erfbelasting volgens welke de belastingvrije som bij vererving van een onroerende zaak die op het grondgebied van deze staat is gelegen, lager is wanneer de erflater en de verkrijger van de nalatenschap, zoals in het hoofdgeding, ten tijde van het openvallen van de nalatenschap in een derde land, zoals de Zwitserse Bondsstaat, woonden dan die welke zou zijn toegepast wanneer ten minste één van hen op datzelfde tijdstip in voormelde lidstaat had gewoond.

Kosten

69 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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:

De artikelen 56 EG en 58 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een regeling van een lidstaat inzake de berekening van de erfbelasting volgens welke de belastingvrije som bij vererving van een onroerende zaak die op het grondgebied van deze staat is gelegen, lager is wanneer de erflater en de verkrijger van de nalatenschap, zoals in het hoofdgeding, ten tijde van het openvallen van de nalatenschap in een derde land, zoals de Zwitserse Bondsstaat, woonden dan die welke zou zijn toegepast wanneer ten minste één van hen op datzelfde tijdstip in voormelde lidstaat had gewoond.

ondertekeningen

*Procestaal: Duits.