



Datum van inontvangstneming : 22/05/2025

Zaak C-275/25 [Kolwager]ⁱ

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

9 april 2025

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

20 november 2024

Verweerder en verzoeker tot *Revision*:

Finanzamt B

Verzoeker en verweerder in *Revision*:

A

[OMISSIS]

BUNDESFINANZHOF

BESLISSING

In het geding van

Finanzamt B

verweerder en verzoeker tot *Revision*

tegen

EIB-personeelslid A

verzoeker en verweerder in *Revision*

[OMISSIS]

ⁱ Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.

wegens schenkbelasting 2013

heeft de II. Senat

ter terechtzitting van 20 november 2024 als volgt beslist:

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen over de uitlegging van artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van Protocol (nr. 7) betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Unie (*Publicatieblad van de Europese Unie* 2012, C 326, blz. 266):

1. Is deze bepaling van toepassing op de heffing van schenkbelasting?
2. Indien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord: Staat deze bepaling eraan in de weg dat een ambtenaar of ander personeelslid van de Unie die zich uitsluitend uit hoofde van de uitoefening van zijn ambt in dienst van de Unie heeft gevestigd op het grondgebied van een andere lidstaat dan zijn lidstaat van herkomst, een verdere fiscale woonplaats vestigt in een andere lidstaat dan de staat van tewerkstelling, terwijl hij tegelijkertijd een daadwerkelijke woonplaats behoudt in de staat van tewerkstelling?

Motivering

I.

- 1 Verzoeker en verweerder in *Revision* (hierna: „verzoeker”) is sinds [...] 1995 personeelslid van de Europese Investeringsbank (EIB) in het Groothertogdom Luxemburg (Luxemburg). Vóór zijn indiensttreding woonde hij in de Republiek Oostenrijk (Oostenrijk). Van daaruit was hij op [...] 1995 naar [...] in Luxemburg verhuisd om zijn werkzaamheden bij de EIB te beginnen. Verzoeker is meermaals binnen Luxemburg verhuisd, laatstelijk naar een appartement in [...]. Na zijn huwelijk met een personeelslid van de EIB in 2010 heeft hij met zijn echtgenote een gemeenschappelijk huishouden gevestigd in het huis van deze laatste, gelegen te K (Bondsrepubliek Duitsland – Duitsland –). Hij bleef gebruik maken van zijn appartement in Luxemburg.
- 2 Op 27 december 2013 ontving verzoeker een gift om niet van 300.000 EUR van zijn broer die in Oostenrijk woont.
- 3 Verweerder en verzoeker tot *Revision* (Finanzamt (Duitse belastingdienst); hierna: „FA”) heeft bij aanslag van 13 april 2017 schenkbelasting ten bedrage van 56.000 EUR aan verzoeker opgelegd. Het bezwaar waarmee verzoeker stelde dat hij krachtens artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van Protocol (nr. 7) betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Unie (*Publicatieblad van de Europese Unie* – PB EU – 2012, nr. C 326, 266) – Protocol – moet worden behandeld alsof hij zijn woonplaats (alleen) in Oostenrijk had, was niet succesvol. In het besluit op bezwaar van 1 augustus 2019 heeft het FA geoordeeld dat verzoeker een extra woonplaats had gevestigd in K en dus onbeperkt

belastingplichtig was in Duitsland. De fiscale woonplaats in Duitsland bestaat naast de fictieve woonplaats in Oostenrijk volgens artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol.

- 4 Het Finanzgericht Rheinland-Pfalz (rechter in eerste aanleg in belastingzaken Rheinland-Pfalz, Duitsland) heeft het beroep van verzoeker toegewezen bij vonnis van 16 september 2021 – 4 K 1762/19 (*Entscheidungen der Finanzgerichte* 2022, 520). Deze rechter was van oordeel dat bij het onderzoek van de in artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol bedoelde reden van de woonplaatsvestiging („uitsluitend uit hoofde van de uitoefening van hun ambt in dienst van de Unie”) rekening moest worden gehouden met de datum van indiensttreding. Latere wijzigingen van de reden, met name een verhuizing om privéredenen, zijn niet relevant zolang het personeelslid in dienst van de Unie blijft en de daadwerkelijke woonplaats een geografische band met de plaats van tewerkstelling heeft.
- 5 Met zijn beroep tot *Revision* komt het FA op tegen schending van artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol. Het is van mening dat deze bepaling niet van toepassing is op schenkbelasting. De bepaling is in casu ook niet relevant, omdat zij de verdeling van de heffingsbevoegdheid enkel regelt tussen de lidstaat waar het personeelslid vóór zijn indiensttreding bij de Unie zijn fiscale woonplaats had (in casu Oostenrijk), en de lidstaat waar hij zijn ambt uitoefent (in casu Luxemburg). De situatie in de onderhavige zaak, waarin na indiensttreding om privéredenen een verdere woonplaats in een andere lidstaat is gevestigd, valt daar niet onder, aldus het FA.
- 6 Het FA concludeert
tot vernietiging van het vonnis en afwijzing van de vordering.
- 7 Verzoeker concludeert
tot ongegrondverklaring en verwerping van het beroep tot *Revision*.

II.

- 8 De Senat heeft het bij hem aanhangige beroep tot *Revision* [OMISSIS] geschorst [OMISSIS] en het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof van Justitie”) overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: „VWEU”) de in het dictum genoemde vragen voorgelegd met het verzoek om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol.

III.

- 9 Relevante wetgeving
- 10 1. Unierecht

- 11 a) Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB EU 2012, nr. C326, 194)

12 Artikel 343

„De Unie geniet, overeenkomstig de bepalingen van het Protocol van 8 april 1965 betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Unie, op het grondgebied van de lidstaten de voorrechten en immuniteiten welke nodig zijn ter vervulling van haar taak. Ditzelfde geldt voor de Europese Centrale Banken en de Europese Investeringsbank.”

- 13 b) Protocol (nr. 7) betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Unie (PB 2012, nr. C 326, 266)

14 **Artikel 13, eerste alinea, eerste volzin**

„De ambtenaren en overige personeelsleden van de Unie, die zich uitsluitend uit hoofde van de uitoefening van hun ambt in dienst van de Unie vestigen op het grondgebied van een andere lidstaat dan de staat van de fiscale woonplaats, welke zij bezitten op het ogenblik van hun indiensttreding bij de Unie, worden voor de toepassing van de inkomsten-, vermogens- en successiebelastingen, alsmede van de tussen de lidstaten van de Unie gesloten overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting, zowel in de staat waar zij zich gevestigd hebben als in de staat van de fiscale woonplaats, geacht hun woonplaats te hebben behouden in de laatstgenoemde staat, indien deze lid is van de Unie.”

15 **Artikel 21, eerste alinea, eerste zinsnede**

„Dit protocol is eveneens van toepassing op de Europese Investeringsbank, de leden van haar organen, haar personeel en de vertegenwoordigers der lidstaten, welke aan haar werkzaamheden deelnemen [...]”.

- 16 c) Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie -- hierna: „EU” -- (PB EU 2012, nr. C326, 44)

17 **Artikel 51**

„De protocollen en bijlagen bij de Verdragen maken een integrerend deel daarvan uit.”

18 2. Nationaal recht

- 19 a) Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (wet op de erf- en schenkbelasting; hierna: „ErbStG”), in de op 27 februari 1997 bekendgemaakte versie (Bundesgesetzblatt – BGBl – I 1997, 378), laatstelijk gewijzigd bij artikel 30 van het Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (wet tot omzetting van de richtlijn betreffende de wederzijdse bijstand) van 26 juni 2013 (BGBl. I 2013, 1809, Bundessteuerblatt – BStBl – I 2013, 802)

20 § 1 Belastbare feiten

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

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

[...]

(2) Behoudens andersluidende bepaling gelden de bepalingen van deze wet inzake verkrijgingen door overlijden eveneens voor schenkingen en vermogensovergangen met een speciale bestemming, [...]”

21 § 2 Persoonlijke belastingplicht

„(1) De belastingplicht ontstaat

1. in de in § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, genoemde gevallen, voor alle overgaande vermogensbestanddelen (onbeperkte belastingplicht), wanneer de erflater ten tijde van zijn overlijden, de schenker ten tijde van de schenking of de verkrijger ten tijde van het belastbare feit (§ 9) ingezetene is. Als ingezetenen worden beschouwd: a) natuurlijke personen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland hebben [...];

22 § 7 Schenkingen onder levenden

„(1) Als schenkingen onder levenden worden beschouwd:

1. Elke vrijgeveige overdracht onder levenden, voor zover de begunstigde erdoor wordt verrijkt ten koste van de schenker; [...]”

23 § 9 Ontstaan van de belasting

„(1) De belasting ontstaat

1. bij verkrijgingen door overlijden bij het overlijden van de erflater, [...]
2. bij schenkingen onder levenden op het moment van de schenking; [...]”

- 24 b) Abgabenordnung (belastingwetboek; hierna: „AO”), in de op 1 oktober 2002 bekendgemaakte versie (BGBl I 2002, 3866, gerectificeerd in BGBl I 2003, 61), laatstelijk gewijzigd bij artikel 13 van het AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz (AIFM-belasting-aanpassingswet) van 18 december 2013 (BGBl I 2013, 4318, BStBl I 2014, 2)

25 § 8 Woonplaats

„Een persoon heeft een woonplaats daar waar hij een woning bezit onder omstandigheden die erop wijzen dat hij de woning zal behouden en gebruiken.”

26 § 9 Gewone verblijfplaats

„Een persoon heeft zijn gewone verblijfplaats daar waar hij verblijft onder omstandigheden die erop wijzen dat hij niet slechts tijdelijk op deze plaats of in dit gebied verblijft. Binnen de werkingssfeer van deze wet wordt als gewone verblijfplaats beschouwd, steeds en vanaf het begin, een ononderbroken verblijf van meer dan zes maanden; korte onderbrekingen worden niet in aanmerking genomen. De tweede zin is niet van toepassing wanneer het verblijf uitsluitend dient voor bezoek, recreatie, kuur of soortgelijke privédoeleinden en niet langer duurt dan een jaar.”

IV.

27 1. Beoordeling van het geding naar Duits recht

28 a) De overdracht om niet van 300.000 EUR aan verzoeker is onderworpen aan schenkbelasting als schenking onder levenden overeenkomstig § 1, lid 1, punt 2, en § 7, lid 1, punt 1, ErbStG. De schenkbelasting is ontstaan op het moment van de overdracht op 27 december 2013 (§ 9, lid 1, punt 2, ErbStG). Overeenkomstig § 2, lid 1, punt 1, eerste volzin, tweede volzin, onder a), ErbStG is verzoeker als verkrijger onbeperkt belastingplichtig voor de schenkbelasting, aangezien hij ten tijde van het ontstaan van de belasting een ingezetene was in de zin van deze bepaling. Ten tijde van het ontstaan van de belasting op 27 december 2013 had hij overeenkomstig § 8 AO een woonplaats in K (Duitsland). De broer van verzoeker is als schenker niet onderworpen aan schenkbelasting op grond van § 2, lid 1, punt 1, eerste volzin, tweede volzin, onder a), ErbStG, aangezien hij op het tijdstip van de schenking geen woonplaats (§ 8 AO) noch zijn gewone verblijfplaats (§ 9 AO) in Duitsland had.

29 b) Dat verzoeker naast zijn woonplaats in K (Duitsland) op 27 december 2013 tevens een woonplaats in Luxemburg had, doet niet ter zake. Naar Duits recht kan een belastingplichtige tegelijkertijd meerdere woonplaatsen in de zin van § 8 AO – in Duitsland en/of in het buitenland – hebben. Een woonplaats is niet afhankelijk van de voorwaarde dat de belastingplichtige daadwerkelijk gedurende een minimumaantal dagen per jaar in de woning verblijft. Er is sprake van een woonplaats, ongeacht of deze het centrum van de belangen van de belastingplichtige vormt (arresten van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken; hierna: „BFH”) van 24 juli 2018 – I R 58/16, *Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs* – BFH/NV – 2019, 104 en 23 oktober 2018 – I R 74/16, BFH/NV 2019, 388).

30 2. Belang van het Unierecht

31 a) Overeenkomstig artikel 343, eerste volzin, VWEU juncto artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol worden de ambtenaren en overige

personeelsleden van de Unie, die zich uitsluitend uit hoofde van de uitoefening van hun ambt in dienst van de Unie vestigen op het grondgebied van een andere lidstaat dan de staat van de fiscale woonplaats, welke zij bezitten op het ogenblik van hun indiensttreding bij de Unie, voor de toepassing van de inkomsten-, vermogens- en successiebelastingen, alsmede van de tussen de lidstaten van de Unie gesloten overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting, zowel in de staat waar zij zich gevestigd hebben als in de staat van de fiscale woonplaats, geacht hun woonplaats te hebben behouden in de laatstgenoemde staat, indien deze lid is van de Unie. Overeenkomstig artikel 343, tweede volzin, VWEU juncto artikel 21, lid 1, eerste zinsnede, van het Protocol, is deze bepaling ook van toepassing op de EIB, de leden van haar organen en haar personeel. Overeenkomstig artikel 51 EU juncto artikel 343, eerste volzin, VWEU, maakt het Protocol een integrerend deel uit van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. Als primair recht van de Europese Unie heeft het voorrang boven het recht van de lidstaten.

- 32 b) Indien artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol van toepassing is op de schenkbelasting, zou het zich ertegen kunnen verzetten dat verzoeker geacht wordt zijn fiscale woonplaats in Duitsland te hebben en dus in Duitsland onbeperkt belastingplichtig te zijn. Dit zou het geval zijn indien artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol aldus zou moeten worden uitgelegd dat naast de fiscale woonplaats in de lidstaat van herkomst (in casu Oostenrijk) geen verdere fiscale woonplaats kan ontstaan wanneer de ambtenaar of een overig personeelslid van de Unie (in casu de EIB) tijdens de dienstbetrekking naast zijn daadwerkelijke woonplaats in de lidstaat waar hij zijn ambt uitoefent (in casu Luxemburg), een daadwerkelijke woonplaats in een andere lidstaat (in casu Duitsland) vestigt. Gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie is de uitlegging van artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol met betrekking tot de toepassing ervan op de schenkbelasting en op het ontstaan van fiscale woonplaatsen noch a priori duidelijk („acte clair”) noch verduidelijkt door de rechtspraak op een wijze die geen redelijke twijfel laat bestaan („acte éclairé”). De Senat acht het derhalve noodzakelijk het Hof van Justitie de eerste vraag betreffende de werkingssfeer van artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol en de tweede vraag met betrekking tot de rechtsgevolgen van de toepassing van deze bepaling voor te leggen.

33 3. Eerste prejudiciële vraag

- 34 a) Vastgesteld moet worden of artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol van toepassing is op de schenkbelasting. Volgens de bewoordingen ervan is deze bepaling van toepassing op „de inkomsten-, vermogens- en successiebelastingen, alsmede [...] de tussen de lidstaten van de Unie gesloten overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting”. De schenkbelasting wordt uitdrukkelijk niet genoemd.
- 35 b) In het Duitse recht wordt de schenkbelasting opgevat als een vorm van belasting die los staat van de inkomstenbelasting, de vermogensbelasting en de

erfbelasting. Zij wordt hoofdzakelijk geheven over schenkingen onder levenden (§ 1, lid 1, punt 2, ErbStG). Als schenking onder levenden wordt met name beschouwd elke vrijgeveige overdracht tussen levenden, voor zover deze de begunstigde ten koste van de overdrager verrijkt (§ 7, lid 1, punt 1, ErbStG). De schenkbelasting wordt geheven over de verrijking die de begunstigde ervaart als gevolg van de verkrijging om niet van vermogen.

- 36 De verschillen tussen de schenkbelasting enerzijds en de inkomstenbelasting, de vermogensbelasting en de erfbelasting anderzijds staan volgens de verwijzende rechter eraan in de weg dat schenkbelasting binnen de materiële werkingssfeer van § 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol valt.
- 37 De schenkbelasting onderscheidt zich van de inkomstenbelasting doordat zij geen verband houdt met een op de markt gecreëerde toegevoegde waarde (de zogenoemde marktinkomsten), maar met een vermogensoverdracht (zie Seer in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 25e ed., hoofdstuk 15 punt 15.3 e.v.). Om die reden kwalificeert de verwijzende rechter de schenkbelasting als een overdrachtsbelasting (arrest van het BFH van 6 mei 2020 – II R 34/17, *Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs* – BFHE – 269, 419, BStBl II 2020, 744, punt 15, met verdere verwijzingen).
- 38 Sinds 1997 wordt in Duitsland geen vermogensbelasting meer geheven. Anders dan de vermogensbelasting wordt de schenkbelasting niet geheven op het bezit van vermogen, maar op de extra economische draagkracht van de verkrijger door middel van een schenking (zie verwijzingsbeslissing van het BFH van 22 mei 2002 – II R 61/99, BFHE 198, 342, BStBl II 2002, 598, onder II.1.; *Begründung zur Reform des Erbschaftsteuergesetzes, Drucksachen des deutschen Bundestages* VI/3418, blz. 59).
- 39 De schenkbelasting verschilt van de erfbelasting, die in Duitsland vormgegeven is als een belasting op verkrijging door vererving (niet als boedelbelasting), doordat de belaste overdracht bij leven van de overdrager wordt gedaan. De erfbelasting daarentegen heeft betrekking op overdrachten uit hoofde van het overlijden van de overdrager. Schenkingen verschillen dus van verervingen in die zin dat ze in de tijd kunnen worden gepland: terwijl het tijdstip van een schenking vrij kan worden gekozen, is het tijdstip van overlijden, en dus van de vererving, aan het toeval overgelaten.
- 40 c) Desondanks betwijfelt de verwijzende rechter of de schenkbelasting buiten de werkingssfeer van de bepaling valt.
- 41 aa) Schenkbelasting zou kunnen worden gelijkgesteld met het begrip „inkomstenbelasting” in artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol. De Duitse schenkbelasting houdt weliswaar verband met een overdracht van vermogen, maar betreft naar haar aard een belasting op verrijking (verwijzingsbeslissing van het BFH van 18 december 1972 – II R 87-89/70, BFHE 108, 393, BStBl II 1973, 329, onder IV.3.b; BFH-arresten van 9 augustus

- 1983 – VIII R 35/80, BFHE 139, 253, BStBl II 1984, 27, onder 2.b en 1 juli 2008 – II R 2/07, BFHE 222, 68, BStBl II 2008, 897, onder II.1.a; zie Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 18e ed., inleiding, punt 1: „Doppelgesicht” der Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer).
- 42 De schenkbelasting kan net als de erfbelasting worden omschreven als een inkomstenbelasting in ruime zin (bijvoorbeeld Crezelius, Finanz-Rundschau – FR – 2007, 613, 616; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25e ed., hoofdstuk 15 punt 15.1 e.v.; Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 18e ed., inleiding, punt 3; Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, inleiding, punt 35). De inkomstenbelasting, de erfbelasting en de schenkbelasting omvatten als persoonsgebonden belastingen (subjectieve belastingen) de vergroting van de economische draagkracht, met dien verstande dat de feiten die aanleiding geven tot inkomstenbelasting verband houden met handelingen onder bezwarende titel en dat de feiten die aanleiding geven tot erf- en schenkbelasting verband houden met handelingen om niet (Crezelius, FR 2007, 613, 616; dezelfde, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, deel 22 1999, 73, 106, 124). Door de verrijking van de begunstigde worden de erf- en schenkbelasting geheven over de individuele vermogenstoename en dus het inkomen in ruime zin. In dit opzicht vult de Duitse wet op de erf- en schenkbelasting het voorwerp van de inkomstenbelasting en andere inkomstenbelastingen, die alleen de op de markt gegenereerde vermogenstoename belasten, aan met vermogensverhogingen die de verkrijger niet hoeft te genereren of tot stand te brengen door het gebruik van financiële middelen of in ruil voor andere activa (Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, inleiding, punt 35).
- 43 In Duitsland zijn de erf- en schenkbelasting niet opgenomen in de wet op de inkomstenbelasting, met name om praktische (met de regelgeving verband houdende) redenen (Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25e ed., hoofdstuk 15 punt 15.2; Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 18e ed., inleiding, punt 3, telkens met verdere verwijzingen). In andere lidstaten daarentegen vallen schenkingen rechtstreeks onder de inkomstenbelasting (bijvoorbeeld Koninkrijk Denemarken, Republiek Estland, Republiek Litouwen en Tsjechische Republiek, maar ook in de voormalige lidstaat Verenigd Koninkrijk).
- 44 bb) De schenkbelasting zou bovendien kunnen worden gelijkgesteld met het begrip „successiebelastingen” in artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol. De schenkbelasting is immers slechts een vervroegde erfbelasting (Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25e ed., hoofdstuk 15 punt 15.4; Curdt in Kapp/Ebeling, ErbStG, inleiding, punt 19). Gelet op het doel van de erfbelasting, dat erin bestaat het zonder eigen tussenkomst verkregen vermogen te belasten naar gelang van de individuele verrijking, is het niet van belang of het vermogen door overlijden dan wel onder levenden om niet is verkregen. De schenkbelasting vormt dus een noodzakelijke aanvulling op de erfbelasting (Crezelius, FR 2007,

613, 616). Zonder belastingheffing over schenkingen onder levenden zou de erfbelasting gemakkelijk kunnen worden omzeild door tijdens het leven van de erflater over het vermogen te beschikken (Crezelius, FR 2007, 613, 616; Seer in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 25e ed., hoofdstuk 15 punt 15.4; Curdt in Kapp/Ebeling, *ErbStG*, inleiding, punt 19). In dit verband zijn de bepalingen van de Duitse wet op de erf- en schenkbelasting van overeenkomstige toepassing op schenkingen onder levenden (§ 1, lid 2, *ErbStG*; zie Seer in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 25e ed., hoofdstuk 15 punt 15.4.). Volgens de gedachte van een „vervroegd erven” wordt schenkbelasting in wezen geheven volgens dezelfde wettelijke regels als de erfbelasting, waardoor zij vaak onder het algemene begrip erfbelasting worden behandeld. Andere lidstaten, zoals de Franse Republiek, de Italiaanse Republiek, de Republiek Polen en het Koninkrijk Spanje, handelen op dezelfde wijze.

45 4. Tweede prejudiciële vraag

46 a) De tweede prejudiciële vraag is slechts relevant voor de beslissing indien de eerste prejudiciële vraag aldus moet worden beantwoord dat artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol van toepassing is op schenkbelasting. In dat geval moet worden verduidelijkt of artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol eraan in de weg staat dat een ambtenaar of ander personeelslid van de Unie die zich uitsluitend uit hoofde van de uitoefening van zijn ambt in dienst van de Unie op het grondgebied van een andere lidstaat dan de lidstaat van herkomst heeft gevestigd, een verdere fiscale woonplaats vestigt in een andere lidstaat dan de staat van tewerkstelling, indien hij tegelijkertijd een daadwerkelijke woonplaats in de staat van tewerkstelling behoudt. Het is dus de vraag of deze bepaling aldus moet worden uitgelegd dat naast de fiscale woonplaats in de lidstaat van herkomst die volgens artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol blijft bestaan, geen verdere fiscale woonplaats kan ontstaan wanneer de ambtenaar of het personeelslid van de Unie tijdens zijn dienstbetrekking naast zijn daadwerkelijke woonplaats in de staat van tewerkstelling ook een daadwerkelijke woonplaats in een andere lidstaat vestigt.

47 b) Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie brengt artikel 13 van het Protocol een verdeling van de fiscale bevoegdheden tot stand tussen de Unie, de lidstaat waar de ambtenaar of het personeelslid vóór zijn indiensttreding bij de Unie zijn fiscale woonplaats had, en de lidstaat waar hij zijn ambt in dienst van de Unie uitoefent (zie arrest van het Hof van Justitie van 17 juni 1993, *X/Staatssecretaris van Financiën*, C-88/92, EU:C:1993:246, punt 11). Krachtens artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol blijft de lidstaat van herkomst, waar de ambtenaar of het personeelslid zijn fiscale woonplaats heeft behouden, in beginsel bevoegd om hen aan de inkomsten-, vermogens- en successiebelastingen te onderwerpen, zelfs al hebben zij daar niet hun daadwerkelijke woonplaats (zie arrest van het Hof van Justitie van 28 juli 2011 in zaak C-270/10, *Gistö*, EU:C:2011:529, punt 17). Artikel 13 van het Protocol biedt de ambtenaar van de Unie geen keuze voor de bepaling van zijn fiscale woonplaats. De door deze bepaling tot stand gebrachte bevoegdheidsverdeling zou worden aangetast indien het de ambtenaar vrij stond zijn fiscale woonplaats te

verleggen naar een andere staat dan die waar hij oorspronkelijk fiscale woonplaats had. Artikel 13 van het Protocol moet aldus worden uitgelegd dat de bepaling van de fiscale woonplaats van de ambtenaar van de Unie niet afhankelijk kan zijn van de wil van de betrokkene (arresten van het Hof van Justitie van 17 juni 1993, X/Staatssecretaris van Financiën, C-88/92, EU:C:1993:246, punten 12, 13 en 16, en 28 juli 2011, Gistö, C-270/10, EU:C:2011:529, punt 18).

- 48 c) Volgens deze criteria legt de verwijzende rechter het bepaalde in artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol aldus uit dat geen verdere fiscale woonplaats dan de fiscale woonplaats in de lidstaat van herkomst kan ontstaan wanneer de ambtenaar naast zijn woonplaats in de plaats van tewerkstelling een daadwerkelijke woonplaats vestigt in een andere lidstaat dan de staat van tewerkstelling. Volgens de verwijzende rechter moet voor de verdeling van de bevoegdheid om inkomsten-, vermogens- en successiebelastingen te heffen, worden uitgegaan van de datum van indiensttreding bij de Unie. Zolang de ambtenaar zijn ambt in dienst van de Unie uitoefent, heeft de vestiging van verdere daadwerkelijke woonplaatsen in een later stadium geen invloed op deze verdeling. Aangezien de bepaling van de fiscale woonplaats niet afhankelijk kan zijn van de wil van de betrokkene, blijft de lidstaat van herkomst bij uitsluiting bevoegd voor de heffing van inkomsten-, vermogens- en successiebelastingen, zelfs wanneer de ambtenaar, zonder afstand te doen van zijn daadwerkelijke woonplaats in de plaats van tewerkstelling, om privéredenen woonplaatsen vestigt in andere lidstaten dan die waar hij zijn ambt uitoefent. Volgens de verwijzende rechter zijn de redenen voor de vestiging van verdere woonplaatsen (beroepsgerelateerd, privé enzovoort) niet van belang.
- 49 d) Deze uitlegging is niet boven elke twijfel verheven. Volgens de bewoordingen regelt artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol enkel de vestiging in de plaats van tewerkstelling op het tijdstip van indiensttreding bij de Unie. In de bepaling wordt niets gezegd over de latere vestiging van een verdere woonplaats in een lidstaat buiten de staat waar de ambtenaar zijn ambt uitoefent. Los daarvan is de voorwaarde voor de toepassing van artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol dat de ambtenaren „zich uitsluitend uit hoofde van de uitoefening van hun ambt in dienst van de Unie vestigen op het grondgebied van een andere lidstaat”. Dit is niet het geval bij een vestiging in een lidstaat buiten de staat van tewerkstelling, wanneer deze plaatsvindt met het oog op het voeren van een gemeenschappelijk huishouden met de echtgenoot. Bovendien zou de formulering „zowel in de staat waar zij zich gevestigd hebben als in de staat van de fiscale woonplaats” erop kunnen wijzen dat artikel 13, eerste alinea, eerste volzin, van het Protocol uitsluitend een verdeling van de fiscale bevoegdheden tot stand brengt tussen de staat van herkomst en de staat waar het ambt wordt uitgeoefend. Dit zou kunnen betekenen dat de ambtenaar, naast de fictieve woonplaats in de staat van herkomst, verdere fiscale woonplaatsen zou kunnen vestigen in andere lidstaten, buiten de staat waar hij zijn ambt uitoefent. Concurrerende fiscale verplichtingen in meerdere lidstaten zouden dan in voorkomend geval moeten worden opgeheven door middel van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. In casu is er echter geen sprake van

concurrerende fiscale verplichtingen, maar enkel van een belastingplicht in Duitsland, aangezien Oostenrijk de erf- en schenkbelasting reeds met ingang van 1 augustus 2008 heeft afgeschaft.

- 50 5. De aan het Hof van Justitie voorgelegde vragen zijn relevant voor de beslissing.
- 51 Indien de eerste en de tweede prejudiciële vraag bevestigend moeten worden beantwoord, zou het beroep tot *Revision* van het FA ongegrond moeten worden verklaard.
- 52 Indien de eerste of de tweede prejudiciële vraag ontkennend moeten worden beantwoord, is het beroep tot *Revision* van het FA gegrond en moet de eerdere uitspraak worden vernietigd en de vordering worden afgewezen.
- 53 6. Het verzoek om een prejudiciële beslissing aan het Hof van Justitie is vereist krachtens artikel 267, derde alinea, VWEU.