



Datum van
inontvangstneming

:

17/04/2015

Zaak C-123/15

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

12 maart 2015

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

20 januari 2015

Verzoeker en verzoeker in „Revision”:

Max-Heinz Feilen

Verweerder en verweerder in „Revision”:

Finanzamt Fulda

BUNDESFINANZHOF

[omissis]

BESCHIKKING

In het geding tussen

dr. Max-Heinz Feilen, [omissis] Mörlenbach,

verzoeker en verzoeker in „Revision”,

[omissis]

en

Finanzamt Fulda,

verweerder en verweerder in „Revision”,

betreffende erfbelasting

heeft de tweede kamer

[omissis]

op 20 januari 2015 beschikt als volgt:

1. De behandeling van de zaak wordt geschorst.
2. Het Bundesfinanzhof stelt het Hof de volgende prejudiciële vraag:

Staat de vrijheid van kapitaalverkeer van artikel 63, lid 1, juncto artikel 65 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie in de weg aan een regeling van een lidstaat die, in het geval van een verkrijging bij versterf door personen van een **[Or. 3]** bepaalde tariefgroep, in een vermindering van de erfbelasting voorziet indien de nalatenschap vermogensbestanddelen omvat die in de loop van een periode van tien jaar vóór de verkrijging reeds door een persoon van die tariefgroep zijn verkregen en in die lidstaat erfbelasting is geheven ter zake van deze eerdere verkrijging, terwijl een vermindering is uitgesloten wanneer ter zake van de eerdere verkrijging erfbelasting is geheven in een andere lidstaat?

M o t i v e r i n g

I.

Verzoeker en verzoeker tot Revision (hierna: „verzoeker”) is enig erfgenaam van zijn op 20 januari 2007 overleden moeder (hierna: „M”).

M had tot het overlijden van haar dochter (hierna: „D”), op 29 oktober 2004, samen met haar in de Republiek Oostenrijk (hierna: „Oostenrijk”) gewoond en zich daarna in de Bondsrepubliek Duitsland (hierna: „Duitsland”) gevestigd. Zij was mede-erfgename van D. De nalatenschap van D werd door de overeenkomstig Oostenrijks recht aangewezen gerechtscommissaris („Gerichtskommissär”) pas na het overlijden van M verdeeld. Verzoeker ontving uit de nalatenschap van M haar aandeel in de erfenis van D. Voor het aan M toegevalen erfdeel in oktober 2004 werden in Oostenrijk successierechten ter hoogte van 11 961,91 € vastgesteld en door verzoeker betaald.

In zijn aangifte erfbelasting voor de in januari 2007 van M verkregen erfenis declareerde verzoeker de in Oostenrijk betaalde successierechten als nalatenschapsschuld en verzocht hij op grond van de tweevoudige verkrijging van dezelfde vermogensbestanddelen door personen van tariefgroep I om vermindering van de successierechten krachtens § 27 van het Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (wet op de erf- en schenkingsbelasting; hierna: „ErbStG”) in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding. Verweerder en verweerder in Revision, het Finanzamt Fulda (belastingdienst van Fulda) trok in de belastingaanslag van **[Or. 4]** 28 oktober 2009 weliswaar de Oostenrijkse successierechten als nalatenschapsschuld af van het verkregen erfdeel, maar

weigerde de vermindering toe te passen. Het door verzoeker ingestelde beroep was vergeefs.

Het Finanzgericht (belastingrechter) verwierp het beroep op grond dat voor de toepassing van § 27 ErbStG een eerdere, overeenkomstig het ErbStG belaste verkrijging is vereist, waarvan hier geen sprake is. De eerdere verkrijging door M in oktober 2004 was niet onderworpen aan Duitse erfbelasting. Bij het overlijden van D waren zij en M geen ingezetenen van Duitsland geweest en ook omvatte de nalatenschap van D geen binnenlands vermogen. De niet-toepassing van de belastingvermindering achtte het Finanzgericht niet in strijd met de door het Unierecht gegarandeerde vrijheid van kapitaalverkeer van de artikelen 63 en 65 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) (ex-artikel 56 en ex-artikel 58 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap – EG-Verdrag). [omissis]

In „Revision” maakt verzoeker bezwaar tegen de schending van § 27 ErbStG.

Verzoeker verzoekt het Bundesfinanzhof de beslissing van het Finanzgericht te vernietigen en de bij beschikking van 24 februari 2010 bevestigde belastingaanslag van 28 oktober 2009 zodanig te wijzigen dat de erfbelasting met 4 785 EUR wordt verlaagd.

De belastingdienst verzoekt dat het beroep in „Revision” als ongegrond wordt afgewezen.

II.

De tweede kamer stelt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) de in het dictum van deze beschikking geformuleerde prejudiciële vraag over de uitlegging van artikel 63, lid 1, en artikel 65 VWEU (ex-artikel 56, lid 1, en ex-artikel 58 EG-Verdrag) en schorst de behandeling van de zaak in afwachting van de [Or. 5] beslissing van het Hof.

1. Nationaal recht

Volgens § 2, lid 1, punten 1 tot en met 3, ErbStG geldt de belastingplicht

„1. in de gevallen van § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, wanneer de erflater bij zijn overlijden [omissis] ingezetene is, voor alle overgaande vermogensbestanddelen. Als ingezetenen worden beschouwd:

a) natuurlijke personen die hun woon- of normale verblijfplaats in Duitsland hebben;

b) [omissis]

[...]

3. in alle andere gevallen, voor de overgaande vermogensbestanddelen uit het binnenlands vermogen als bedoeld in § 121 van het Bewertungsgesetz (wet inzake de waardering van goederen). [...]

[...]”

§ 15 ErbStG definieert de tariefgroepen. Lid 1 luidt als volgt:

„Naargelang van de persoonlijke verhouding tussen de verkrijger [omissis] en de erflater [omissis] worden de volgende drie tariefgroepen onderscheiden:

[Or. 6]

Tariefgroep I:

1. de echtgenoot of partner,
2. kinderen en stiefkinderen,
3. nakomelingen van de onder punt 2 genoemde kinderen en stiefkinderen,
4. ouders en voorouders in het geval van verkrijging bij versterf;

[...]”

§ 27 ErbStG stelt de volgende belastingverminderingen vast:

„(1) Wanneer personen van tariefgroep I krachtens erfrecht vermogensbestanddelen verkrijgen die in de loop van een periode van tien jaar voorafgaand aan de verkrijging ervan reeds door een persoon van deze tariefgroep zijn verkregen en waarvoor krachtens deze wet belasting verschuldigd was, wordt de over deze vermogensbestanddelen te heffen belasting, onverminderd lid 3, als volgt verminderd:

met ... procent	periode tussen de twee tijdstippen van het ontstaan van de belastingschuld
50	niet meer dan 1 jaar
45	meer dan 1 jaar, maar niet meer dan 2 jaar
40	meer dan 2 jaar, maar niet meer dan 3 jaar
35	meer dan 3 jaar, maar niet meer dan 4 jaar
30	meer dan 4 jaar, maar niet meer dan 5 jaar
25	meer dan 5 jaar, maar niet meer dan 6 jaar
4	

20 meer dan 6 jaar, maar niet meer dan 8 jaar

10 meer dan 8 jaar, maar niet meer dan 10 jaar

(2) [Vaststelling van de hoogte van de belasting] [omissis] [**Or. 7**] [omissis]

(3) De vermindering bedoeld in lid 1 mag niet hoger zijn dan het bedrag dat voortvloeit uit de toepassing van de in lid 1 genoemde percentages op de belasting die bij de verkrijging van dezelfde vermogensbestanddelen door de eerste verkrijger is betaald.”

2. Beoordeling van de zaak overeenkomstig het nationaal recht

Op de verkrijging door verzoeker is geen belastingvermindering krachtens § 27 ErbStG van toepassing.

a) Volgens § 27, lid 1, ErbStG is aan een belastingvermindering uitdrukkelijk de voorwaarde verbonden dat in het geval van een meervoudige verkrijging van dezelfde vermogensbestanddelen, voor de eerdere verkrijging belasting verschuldigd was „krachtens deze wet”. Daarom is de vermindering alleen van toepassing indien voor de eerdere verkrijging erfbelasting uit hoofde van de in Duitsland geldende wet (ErbStG) verschuldigd was. Er wordt geen vermindering verleend wanneer voor de eerdere verkrijging erfbelasting is geheven overeenkomstig het recht van een andere lidstaat. Een buitenlandse belasting is geen belasting „krachtens deze wet” in de zin van § 27, lid 1, ErbStG.

b) Verzoeker verkreeg in januari 2007 als enig erfgenaam het vermogen van M toen zij kwam te overlijden. Het vermogen van M bestond in wezen uit haar als mede-erfgename verkregen aandeel in de nalatenschap van D, die in oktober 2004 was overleden. Voor de eerdere verkrijging van de vermogensbestanddelen door M uit de nalatenschap van D werd geen erfbelasting vastgesteld, aangezien er geen sprake was van een belastingplicht overeenkomstig § 2, lid 1, ErbStG. Volgens het Finanzgericht waren M en D ten tijde van het overlijden van [**Or. 8**] D geen ingezetenen in de zin van § 2, lid 1, punt 1, tweede volzin, ErbStG. Beiden waren woonachtig in Oostenrijk. De nalatenschap van D bestond slechts uit buitenlands vermogen. De verkrijging van buitenlands vermogen schept geen belastingplicht overeenkomstig § 2, lid 1, punt 3, ErbStG.

De voor de eerdere verkrijging door M in Oostenrijk geheven erfbelasting rechtvaardigt geen belastingvermindering voor de latere, in Duitsland aan belasting onderworpen verkrijging door verzoeker. Daarom is het niet van belang dat zowel M bij de eerdere verkrijging in oktober 2004 overeenkomstig § 15, lid 1, „Belastinggroep I”, punt 4, ErbStG alsook verzoeker bij de latere verkrijging in januari 2007 overeenkomstig § 15, lid 1, „Tariefgroep I”, punt 2, ErbStG onder tariefgroep I viel.

c) Verzoeker kan zich wellicht met succes op de vrijheid van kapitaalverkeer van artikel 63, lid 1, VWEU juncto artikel 65 VWEU beroepen.

3. De prejudiciële vraag

a) De vraag is of de verkrijging van de erfenis door verzoeker onder artikel 63, lid 1, VWEU valt, aangezien het daarbij om buitenlandse vermogensbestanddelen ging die op grond van de eerdere verkrijging door de erflater in een andere lidstaat aan erfbelasting waren onderworpen.

Volgens de vaste rechtspraak van het Hof vormen erfenissen die bestaan in de overdracht van de nalatenschap van een overledene aan één of meerdere personen, die onder rubriek XI („Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”) van bijlage I bij richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag valt **[Or. 9]** kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU, tenzij alle constituerende delen binnen één lidstaat gelegen zijn (zie arrest Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 20, en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

Verzoeker verkreeg als enig erfgenaam het vermogen van M, dat in wezen uit haar aandeel in de nalatenschap van D, dus uit buitenlands vermogen bestond. Bij het overlijden van de nalatenschap in januari 2007 waren verzoeker en M beide woonachtig in Duitsland. De belastingplicht ter zake van de verkrijging ontstond overeenkomstig § 2, lid 1, punt 1, eerste volzin en tweede volzin, onder a), ErbStG voor alle overgegangene vermogensbestanddelen, dus ook voor de buitenlandse vermogensbestanddelen. Vanwege de verkrijging van buitenlandse vermogensbestanddelen zal de door verzoeker verkregen erfenis echter niet als een zuiver binnenlandse gebeurtenis kunnen worden beschouwd en daarom onder de bepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer vallen.

b) Het is de vraag of § 27, lid 1, ErbStG een beperking vormt van het vrije kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU.

aa) Uit vaste rechtspraak volgt dat de maatregelen die ingevolge artikel 63, lid 1, VWEU verboden zijn omdat zij het kapitaalverkeer beperken, in het geval van nalatenschappen mede maatregelen omvatten die leiden tot waardevermindering van de nalatenschap van een ingezetene van een andere lidstaat dan die op het grondgebied waarvan de betrokken zaken zich bevinden en waar de vererving van die zaken wordt belast (zie arrest Commissie/Duitsland, C-211/13, EU:C:2014:2148, punt 41, en de daar aangehaalde rechtspraak).

Het feit dat als voorwaarde voor de toekenning van belastingvoordelen op het gebied van de erfbelasting geldt dat de door erfopvolging verkregen zaak op het nationale grondgebied is gelegen, **[Or. 10]** vormt bijgevolg een in beginsel door artikel 63, lid 1, VWEU verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer (arrest Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punt 35).

bb) § 27, lid 1, ErbStG bepaalt dat wanneer personen van tariefgroep I vermogensbestanddelen krachtens erfrecht verkrijgen, een belastingvermindering wordt toegepast indien die vermogensbestanddelen in de loop van een periode van tien jaar voorafgaand aan de verkrijging ervan reeds door een persoon van deze tariefgroep zijn verkregen en voor die verkrijging belasting verschuldigd was in Duitsland. Een belastingvermindering is uitgesloten indien voor de verkrijging erfbelasting in een andere lidstaat is geheven.

Deze bepaling heeft tot gevolg dat een nalatenschap die vermogensbestanddelen omvat die zich in een andere lidstaat bevinden en door de erflater zelf door erfopvolging zijn verkregen, in Duitsland aan een hogere erfbelasting is onderworpen dan een nalatenschap die uitsluitend uit vermogensbestanddelen bestaat die reeds door de erflater in Duitsland zijn verkregen en die daar aan erfbelasting waren onderworpen. Volgens de Duitse wettelijke regeling inzake de belastingheffing over nalatenschappen zijn de voorwaarden voor een meervoudige verkrijging van buitenlandse vermogensbestanddelen door personen van tariefgroep I minder gunstig wanneer voor de eerdere verkrijging geen erfbelasting in Duitsland verschuldigd is, dan wanneer dat wel het geval is of wanneer het om de meervoudige verkrijging van binnenlandse vermogensbestanddelen gaat. Aangezien de belastingheffing over de eerdere verkrijging – net als elke andere verkrijging – overeenkomstig § 2, lid 1, ErbStG aanknoopt bij de woonplaats van de erflater of erfgenaam of bij de overgang van binnenlandse vermogensbestanddelen, gelden deze voorwaarden daarmee ook voor de toepassing van een belastingvermindering krachtens § 27, lid 1, ErbStG bij de latere verkrijging. De uitsluiting van een belastingvermindering krachtens § 27, lid 1, ErbStG leidt tot een waardevermindering van nalatenschappen met vermogensbestanddelen **[Or. 11]** die onderhevig zijn aan buitenlandse erfbelasting. Dit zou een beperking van het kapitaalverkeer kunnen betekenen.

cc) Er mag worden betwijfeld dat in het licht van het arrest van het Hof in de zaak Block (C-67/08, EU:C:2009:92) kan worden uitgesloten dat er sprake is van een verboden beperking van het kapitaalverkeer door § 27, lid 1, ErbStG. Dit arrest betreft een zaak die niet vergelijkbaar is met de onderhavige. In de zaak Block ging het om de dubbele belastingheffing over een verkrijging uit nalatenschap door twee lidstaten, waarbij de dubbele heffing berustte op het feit dat de lidstaten bij de vaststelling van erfbelasting over de verkrijging van tegoeden verschillende aanknopingspunten hebben gekozen.

Het Hof heeft in zijn arrest in deze zaak vastgesteld dat er geen sprake is van een beperking van het kapitaalverkeer. Het Unierecht voorziet in de huidige stand van zijn ontwikkeling en voor een situatie inzake de betaling van successierechten evenwel niet in algemene criteria voor de verdeling van de bevoegdheden tussen de lidstaten ter voorkoming van dubbele belasting binnen de Europese Unie. Dientengevolge beschikken de lidstaten, mits zij het Unierecht in acht nemen, bij de huidige stand van ontwikkeling van het Unierecht over een zekere autonomie ter zake. Zij zijn niet verplicht om hun belastingstelsel aan te passen aan de

verschillende belastingstelsels van de andere lidstaten om met name dubbele belasting als gevolg van de parallelle uitoefening door deze staten van hun fiscale bevoegdheden te voorkomen en dus de aftrek mogelijk te maken van successierechten, betaald in een andere lidstaat dan die waar de erfgenaam woont.

In de onderhavige zaak gaat het echter niet om de aftrek van in het buitenland betaalde erfbelasting bij een dubbele belastingheffing over een verkrijging, maar om de toepassing van een belastingvermindering [**Or. 12**] op grond van de meervoudige verkrijging van dezelfde vermogensbestanddelen door personen van tariefgroep I. Het lijkt daarom twijfelachtig of uit het arrest van het Hof in de zaak Block (EU:C:2009:92) kan worden geconcludeerd dat er in de onderhavige zaak geen sprake is van een beperking van het kapitaalverkeer door § 27, lid 1, ErbStG.

c) Indien § 27, lid 1, ErbStG een beperking van het vrije kapitaalverkeer tot gevolg heeft, is het de vraag of een dergelijke beperking gerechtvaardigd is door bepalingen van het Verdrag.

aa) Volgens artikel 65, lid 1, VWEU doet het bepaalde in artikel 63 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.

Deze bepaling van artikel 65, lid 1, onder a), VWEU moet, als afwijking van het grondbeginsel van het vrije verkeer van kapitaal, strikt worden uitgelegd (zie arrest Welte, EU:C:2013:662, punt 42). Bijgevolg kan zij niet aldus worden uitgelegd dat elke belastingregeling die een onderscheid tussen belastingplichtigen maakt naargelang van hun vestigingsplaats of van de lidstaat waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag (zie arresten Jäger, EU:C:2008:20, punt 40; Eckelkamp, C-11/07, EU:C:2008:489, punt 57; Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, punt 51; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 32).

De in artikel 65, lid 1, onder a), VWEU vastgestelde afwijking wordt immers zelf beperkt door lid 3 van dat artikel, dat voorschrijft dat de in lid 1 bedoelde nationale bepalingen geen middel tot willekeurige discriminatie mogen vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63 VWEU [**Or. 13**] (zie arresten Jäger, EU:C:2008:20, punt 41; Eckelkamp, EU:C:2008:489, punt 58; Arens-Sikken, EU:C:2008:490, punt 52; Mattner, EU:C:2010:216, punt 33).

Derhalve moet een onderscheid worden gemaakt tussen de krachtens artikel 65, lid 1, onder a), VWEU toegestane verschillende behandelingen en de op grond van artikel 65, lid 3, VWEU verboden willekeurige discriminaties. Een nationale belastingregeling die met het oog op de berekening van de erfbelasting met betrekking tot een bepaald vereiste een onderscheid maakt naargelang de erflater

of de verkrijger in deze lidstaat woont dan wel beiden in een andere lidstaat wonen, kan 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 (zie arrest Welte, EU:C:2013:662, punt 44). 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 Welte, EU:C:2013:662, punt 44, en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

bb) Het is de vraag of een situatie waarin de eerdere verkrijging bestaat in de vererving van buitenlandse vermogensbestanddelen tussen niet-ingezetenen, objectief verschilt van een situatie waarin een ingezetene bij de eerdere verkrijging betrokken is. Het essentiële verschil is gelegen in de fiscale gevolgen, met name in de vraag door welke lidstaat erfbelasting wordt geheven. In de eerstgenoemde situatie (verkrijging van buitenlandse vermogensbestanddelen door niet-ingezetenen) is voor de eerdere verkrijging geen erfbelasting in Duitsland verschuldigd, aangezien in dat geval niet is voldaan aan de voorwaarden van § 2, lid 1, ErbStG; deze eerdere verkrijging is hooguit onderhevig aan erfbelasting overeenkomstig het recht van de lidstaat waar de bij die verkrijging betrokkenen zijn gevestigd. In de [Or. 14] laatstgenoemde situatie (eerdere verkrijging van buitenlands vermogen waarbij een ingezetene is betrokken) geldt een onbeperkte belastingplicht voor alle overgaande vermogensbestanddelen; voor de eerdere verkrijging is in Duitsland erfbelasting verschuldigd.

Bij een opvolgende verkrijging waarvoor in Duitsland erfbelasting verschuldigd is, wordt de belastingvermindering krachtens § 27, lid 1, ErbStG alleen in de laatstgenoemde, maar niet in de eerstgenoemde situatie toegepast. De beide situaties lijken evenwel vergelijkbaar wanneer – zoals in de onderhavige zaak – de eerdere verkrijging in een andere lidstaat onderhevig was aan erfbelasting.

cc) Een dwingende reden van algemeen belang die een beperking van het kapitaalverkeer door § 27 ErbStG rechtvaardigt, zou gelegen kunnen zijn in de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen.

Op een dergelijke rechtvaardigingsgrond kan slechts een beroep worden gedaan indien wordt aangetoond dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de compensatie van dit voordeel door een bepaalde belastingheffing (zie arresten Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, punt 42, en Commissie/Duitsland, EU:C:2014:2148, punt 55).

Het met de belastingvermindering krachtens § 27, lid 1, ErbStG verbonden voordeel houdt rechtstreeks verband met het feit dat reeds erfbelasting is geheven over de eerdere verkrijging van dezelfde vermogensbestanddelen. De aan § 27 ErbStG ten grondslag liggende gedachte van de wetgever was om bij een herhaaldelijke overgang binnen een periode van tien jaar van dezelfde

vermogensbestanddelen tussen personen behorend tot de kring van begunstigde verkrijgende personen de over die vermogensbestanddelen verschuldigde erfbelasting met maximaal 50 % te verlagen voor zover zij bij de eerdere verkrijging aan belasting onderhevig waren [omissis]. Hieruit blijkt dat er sprake is van een verband tussen **[Or. 15]** belasting (van de eerdere verkrijging) en belastingvermindering (bij de belastingheffing over de latere verkrijging).

4. De aan het Hof voorgelegde vragen zijn relevant voor de beslechting van het geding.

Indien verzoeker zijn vordering met recht op artikel 63, lid 1, VWEU kan steunen, dient een belastingvermindering krachtens § 27, lid 1, ErbStG te worden toegepast. In dat geval zou het door verzoeker ingestelde beroep gegrond zijn.

5. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing is noodzakelijk overeenkomstig artikel 267, lid 3, VWEU.

[omissis]