

Zaak C-67/08

Margarete Block

tegen

Finanzamt Kaufbeuren

(verzoek van het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing)

„Vrij verkeer van kapitaal – Artikelen 56 EG en 58 EG – Successierechten – Nationale regeling in kader waarvan successierechten, verschuldigd in lidstaat waar eigenaar van goederen bij zijn overlijden woonde, niet kunnen worden verrekend met door erfgenaam in andere lidstaat betaalde successierechten wanneer goederen uit nalatenschap banktegoeden zijn – Dubbele belasting – Beperking – Geen”

Samenvatting van het arrest

Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen – Successiebelasting

(Art. 56 EG en 58 EG)

De artikelen 56 EG en 58 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een regeling van een lidstaat, in het kader waarvan de door een in deze lidstaat wonende erfgenaam verschuldigde successierechten over banktegoeden bij een financiële instelling in een andere lidstaat, worden berekend zonder dat, wanneer de erflater bij zijn overlijden in de eerste lidstaat woonde, met de in deze lidstaat verschuldigde successierechten de in de andere lidstaat betaalde successierechten worden verrekend.

Dit fiscale nadeel ontstaat namelijk door de parallelle uitoefening door de twee betrokken lidstaten van hun fiscale bevoegdheid, waarbij de ene heeft gekozen voor heffing van nationale successierechten over banktegoeden wanneer de schuldeiser in deze lidstaat woont, en de andere voor heffing van nationale successierechten over deze tegoeden wanneer de schuldenaar in deze laatste lidstaat is gevestigd. Het gemeenschapsrecht 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 Gemeenschap. Daaruit vloeit voort dat de lidstaten, mits zij het gemeenschapsrecht in acht nemen, bij de huidige stand van ontwikkeling van het gemeenschapsrecht ter zake over een zekere autonomie beschikken, zodat zij niet verplicht zijn 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, die zijn betaald in een andere lidstaat dan die waar de erfgenaam woont.

Aan deze overwegingen doet niet af dat de nationale regeling voorziet in gunstigere verrekeningsregels wanneer de erflater bij zijn overlijden in een andere lidstaat woonde, wanneer dit verschil in behandeling van de nalatenschap van een bij zijn overlijden niet-ingezeten erflater ook voortvloeit uit het feit dat de betrokken lidstaat bij de uitoefening van zijn fiscale bevoegdheden ervoor heeft gekozen aan te knopen bij de woonplaats van de schuldeiser om vast te stellen of de erfboedel „buitenlands” is en dus om de in een andere lidstaat betaalde

successierechten te verrekenen.

(cf. punten 28, 30-32, 34, 36 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

12 februari 2009 (*)

„Vrij verkeer van kapitaal – Artikelen 56 EG en 58 EG – Successierechten – Nationale regeling in het kader waarvan successierechten, verschuldigd in lidstaat waar eigenaar van goederen bij zijn overlijden woonde, niet kunnen worden verrekend met door erfgenaam in andere lidstaat betaalde successierechten wanneer goederen uit nalatenschap banktegoeden zijn – Dubbele belasting – Beperking – Geen”

In zaak C-67/08,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 16 januari 2008, ingekomen bij het Hof op 20 februari 2008, in de procedure

Margarete Block

tegen

Finanzamt Kaufbeuren,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, A. Ó Caoimh (rapporteur), J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: B. Fülöp, administrateur,

gelet op de schriftelijke procedure en na de terechtzitting op 27 november 2008,

gelet op de opmerkingen van:

- M. Block, vertegenwoordigd door S. Gorski, Rechtsanwalt,
- het Finanzamt Kaufbeuren, vertegenwoordigd door M. Stock als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,

- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door M. Muñoz Pérez als gemachtigde,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels en M. Noort als gemachtigden,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Dowgielewicz als gemachtigde,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Ossowski als gemachtigde, bijgestaan door S. Ford, barrister,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Mölls als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 56 EG en 58 EG inzake het vrije verkeer van kapitaal.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen M. Block, erfgename van een in Duitsland overleden persoon, en het Finanzamt Kaufbeuren (hierna: „Finanzamt”) over de berekening van de successierechten over banktegoeden van de overledene bij financiële instellingen in Spanje.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

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:

„1. Onverminderd de hierna volgende bepalingen heffen de lidstaten de beperkingen op met betrekking tot het kapitaalverkeer tussen ingezetenen van de lidstaten. Ten einde 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 Rubriek XI van bijlage I bij richtlijn 88/361 noemt als een van de kapitaalbewegingen kapitaalverkeer van persoonlijke aard, waaronder nalatenschappen en legaten.

Nationale regeling

5 Krachtens § 1, lid 1, punt 1, van de Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (wet op de successie? en schenkingsrechten), in de in 1999 toepasselijke versie (BGBl. 1997 I, blz. 378; hierna: „ErbStG”), gelden erfopvolgingen als aan deze wet onderworpen belastbare handelingen.

6 § 2, lid 1, punt 1, ErbStG, onder de titel „Persoonlijke belastingplicht”, luidt:

„(1) De belastingplicht ontstaat

1. in de gevallen van § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, wanneer de erflater ten tijde van zijn overlijden, de schenker ten tijde van de schenking of de verkrijger ten tijde van het ontstaan van de belasting een ingezetene is, voor de vermogensoverdracht in haar geheel. Als ingezetenen gelden:

a) natuurlijke personen die in het land wonen of er gewoonlijk verblijven,

[...]”

7 § 21, leden 1 en 2, ErbStG, onder de titel „Verrekening van buitenlandse successierechten”, bepaalt:

„(1) Bij verkrijgers die in het buitenland over hun buitenlands vermogen aan een met Duitse successierechten overeenkomende – buitenlandse – belasting onderworpen zijn, wordt in de gevallen van § 2, lid 1, punt 1, tenzij een dubbelbelastingverdrag van toepassing is, op verzoek de vastgestelde en door de verkrijger verschuldigde en betaalde buitenlandse belasting, die niet voor vermindering in aanmerking komt, in mindering gebracht op de Duitse successierechten voor zover het buitenlandse vermogen ook onderworpen is aan de Duitse successierechten. [...]

(2) Als buitenlands vermogen in de zin van lid 1 geldt,

1. wanneer de erflater bij zijn overlijden ingezetene was: alle vermogensbestanddelen uit het buitenland die in § 121 van het Bewertungsgesetz [taxatiewet, in de in 1999 toepasselijke versie (BGBl. 1991 I, blz. 230; hierna: „BewG”)] worden genoemd, alsook alle rechten van genot van deze vermogensbestanddelen;

2. wanneer de erflater bij zijn overlijden geen ingezetene was: alle vermogensbestanddelen met uitzondering van het Duitse vermogen in de zin van § 121 [BewG], alsook alle rechten van genot van deze vermogensbestanddelen.”

8 § 121 BewG, onder de titel „Binnenlands vermogen”, luidt:

„Tot het binnenlandse vermogen behoren:

1. het binnenlandse vermogen in land? en bosbouw;

2. het binnenlandse onroerende vermogen;

3. het binnenlandse bedrijfsvermogen. Als zodanig geldt het vermogen dat wordt gebruikt in een bedrijf in het binnenland, wanneer hiervoor in het binnenland een vaste inrichting bestaat of een permanente vertegenwoordiger is aangewezen;

4. aandelen in een kapitaalvennootschap, wanneer de vennootschap in het binnenland is gevestigd of wordt bestuurd en de vennoten alleen of samen met anderen met wie zij nauwe banden hebben, in de zin van § 1, lid 2, van het Außensteuergesetz [Duitse wet inzake belastingheffing in situaties die aanknopingspunten met het buitenland bevatten], in de geldende versie, direct of indirect ten minste een tiende van het grond? of stamkapitaal van de vennootschap hebben;

5. niet onder punt 3 vallende uitvindingen, modellen en topografiën die in een binnenlands boek of register zijn ingeschreven;
6. economische goederen die niet onder de punten 1, 2 en 5 vallen en ter beschikking zijn gesteld van een binnenlands bedrijf, er in het bijzonder aan zijn verhuurd of verpacht;
7. hypotheeken, onroerende schulden, grondrente en andere schuldvorderingen of rechten, wanneer zij direct of indirect zijn gegarandeerd door binnenlands grondbezit, door met onroerende rechten gelijkgestelde binnenlandse rechten of door schepen die in een nationaal scheepsregister zijn ingeschreven. Uitgezonderd zijn obligaties en vorderingen waarvoor in coupures verdeeld schuldpapier is uitgegeven;
8. vorderingen uit deelnemingen in een bedrijf als stille vennoot en uit leningen met winstdeelneming, wanneer de schuldenaar op het nationale grondgebied woont, er gewoonlijk verblijft, er is gevestigd of er zijn bedrijfsleiding heeft;
9. rechten van gebruik van een van de in de punten 1 tot en met 8 genoemde vermogensbestanddelen.”

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

9 Block, die in Duitsland woont, is de enige erfgename van een in 1999 in haar laatste woonplaats in die lidstaat overleden erflaatster. De nalatenschap bestond hoofdzakelijk uit kapitaal, belegd voor een bedrag van 144 255 DEM in Duitsland, en voor een bedrag van omgerekend 994 494 DEM bij financiële instellingen in Spanje. Over dit laatste vermogen betaalde Block in Spanje successierechten ten belope van 207 565 DEM.

10 In zijn aanslag van 14 maart 2000 heeft het Finanzamt de door Block in Duitsland verschuldigde successierechten vastgesteld zonder de in Spanje betaalde successierechten in aanmerking te nemen. Tegen die aanslag heeft Block een klacht ingediend, ertoe strekkende dat de in Spanje betaalde successierechten zouden worden verrekend met in Duitsland te betalen successierechten en dat het bedrag dat deze laatste te boven gaat, haar dus zou worden terugbetaald.

11 Bij besluit van 4 juli 2003 aanvaardde het Finanzamt, als gevolg van voormelde klacht, dat de Spaanse belastingschuld als schuld van de erfboedel werd afgetrokken: de in Spanje betaalde successierechten konden dus worden afgetrokken van de belastbare grondslag van de in Duitsland verschuldigde successierechten. Volgens dat besluit bedroeg de belastbare verkrijging, na verrekening van schulden uit legaten en een persoonlijk belastingvrij bedrag, 579 000 DEM, en het bedrag van de successierechten over die verkrijging werd vastgesteld op 124 500 DEM (63 655,84 EUR).

12 Nadat Block een beroep had ingesteld, ertoe strekkende dat de in Spanje betaalde successierechten, in plaats van zoals een schuld van de erfboedel van de belastbare grondslag te worden afgetrokken, met de in Duitsland te betalen successierechten zouden worden verrekend, was het Finanzgericht van oordeel dat de verrekening van de Spaanse successierechten overeenkomstig § 21, lid 1, ErbStG was uitgesloten door lid 2, punt 1, van deze bepaling, aangezien de tegoeden bij Spaanse financiële instellingen niet onder § 121 BewG vielen. Deze tegoeden vormden dus geen „buitenlands vermogen” in de zin van § 21, lid 2, punt 1, ErbStG. Volgens het Finanzgericht worden de betrokken tegoeden weliswaar tweemaal belast, maar heeft de Duitse fiscus niet tot taak om andere lidstaten te subsidiëren.

13 In „Revision” stelt het Bundesfinanzhof vast dat Block, doordat het begrip „buitenlands vermogen” niet op communautair niveau is geharmoniseerd, tweemaal wordt belast, daar Duitsland voor de bepaling van de fiscale bevoegdheid inzake successierechten over banktegoeden aanknoopt bij de woonplaats van de schuldeiser en Spanje bij de woonplaats van de schuldenaar.

14 De verwijzende rechter vraagt zich af of deze dubbele belasting in strijd is met het gemeenschapsrecht. Enerzijds zouden namelijk, indien het vermogen van de overledene volledig in Duitsland was belegd, alleen Duitse successierechten verschuldigd zijn geweest. Anderzijds is het niet minder logisch om voor de belastingheffing bij de woonplaats van de schuldeiser aan te knopen dan bij die van de schuldenaar, aangezien het geërfde vermogen aan de schuldeiser toebehoort.

15 Ingeval deze dubbele belasting een beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt, vraagt de verwijzende rechter zich voorts af of zij wordt gerechtvaardigd door artikel 73 D, lid 1, sub a, EG-Verdrag (thans artikel 58, lid 1, sub a, EG), zoals uitgelegd in verklaring nr. 7 betreffende artikel 73 D van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, gehecht aan het EU-Verdrag (PB 1992, C 191, blz. 95), die luidt: „De conferentie bevestigt dat het recht van de lidstaten om de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving, bedoeld in artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag toe te passen, alleen van toepassing zal zijn voor wat betreft de bepalingen ter zake die eind 1993 gelden. Deze verklaring geldt evenwel slechts voor het kapitaalverkeer en het betalingsverkeer tussen lidstaten.” § 21 ErbStG bestond evenwel reeds vóór 1993 en de afkondiging in 1997 van de nieuwe versie van deze wet is geen constitutieve handeling van de wetgever en vormt geen nieuwe bekendmaking.

16 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is het gelet op artikel 73 D, lid 1, sub a, en lid 3, EG-Verdrag (thans artikel 58, lid 1, sub a, en lid 3, EG) toegestaan, om overeenkomstig § 21, leden 1 en 2, punt 1, [ErbStG] juncto § 121 [BewG] (materiële beperking) de verrekening van Spaanse successierechten met Duitse successierechten ook nog uit te sluiten voor nalatenschappen die in 1999 zijn opgevallen?

2) Dient artikel 73 B, lid 1, EG-Verdrag (thans artikel 56, lid 1, EG) aldus te worden uitgelegd dat de successierechten die een andere lidstaat van de Europese Unie heft over de verkrijging van tegoeden van een erflater met laatste woonplaats in Duitsland bij kredietinstellingen in die andere lidstaat, door een ook in Duitsland wonende erfgenaam, moeten worden verrekend met de Duitse successierechten?

3) Dient voor het antwoord op de vraag welke van de betrokken staten de dubbele belasting moet voorkomen, belang te worden gehecht aan de geschiktheid van de verschillende aanknopingspunten in de nationale fiscale regelingen en is het – in voorkomend geval – geschikter bij de woonplaats van de schuldeiser dan bij de vestigingsplaats van de schuldenaar aan te knopen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

17 Met zijn vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, 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 als die in het hoofdgeding, in het kader waarvan de door een in deze lidstaat ingezeten erfgenaam verschuldigde successierechten over banktegoeden bij een financiële instelling in een andere lidstaat, worden berekend zonder dat,

wanneer de erflater bij zijn overlijden in de eerste lidstaat woonde, met de in deze lidstaat verschuldigde successierechten de in de andere lidstaat betaalde successierechten worden verrekend.

18 Volgens vaste rechtspraak verbiedt artikel 56, lid 1, EG op algemene wijze beperkingen van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten (arrest van 6 december 2007, *Federconsumatori e.a.*, C-463/04 en C-464/04, Jurispr. blz. I-10419, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 Aangezien het Verdrag geen definitie bevat van het begrip „kapitaalverkeer” in de zin van artikel 56, lid 1, EG, heeft het Hof al eerder erkend dat de nomenclatuur in bijlage I bij richtlijn 88/361, ook al is zij vastgesteld op basis van de artikelen 69 en 70, lid 1, EEG-Verdrag (vervangen door de artikelen 69 EG en 70, lid 1, EG, ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam), een indicatieve waarde heeft, waarbij de nomenclatuur die zij bevat, zoals in de derde alinea van de inleiding van die bijlage te kennen wordt gegeven, het begrip „kapitaalverkeer” geenszins beperkt (zie met name arresten van 23 februari 2006, *Van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punt 39, en 17 januari 2008, *Jäger*, C-256/06, Jurispr. blz. I-123, punt 24).

20 Dienaangaande heeft het Hof, er met name op wijzend dat erfopvolgingen, die hierin bestaan dat één of meerdere personen de nalatenschap van een overledene verkrijgen, vallen onder rubriek XI van bijlage I bij richtlijn 88/361, met het opschrift „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, geoordeeld dat erfopvolgingen, ongeacht of zij geldsommen, onroerende of roerende goederen betreffen, kapitaalverkeer in de zin van artikel 56 EG vormen, tenzij alle constituerende elementen binnen één lidstaat gelegen zijn (zie met name arrest van 11 december 2003, *Barbier*, C-364/01, Jurispr. blz. I-15013, punt 58; arresten van 11 september 2008, *Arens-Sikken*, C-43/07, Jurispr. blz. I-00000, punt 30, en *Eckelkamp*, C-11/07, Jurispr. blz. I-00000, punt 39, alsook arrest van 27 januari 2009, *Persche*, C-318/07, Jurispr. blz. I-00000, punten 30 en 31).

21 Een situatie waarin iemand die bij zijn overlijden in Duitsland woont, aan iemand anders die ook in deze lidstaat woont, banktegoeden bij een in Spanje gelegen financiële instelling nalaat, waarover zowel in Duitsland als in Spanje successierechten worden geheven, vormt geenszins een zuiver interne situatie.

22 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde erfopvolging vormt dus kapitaalverkeer in de zin van artikel 56, lid 1, EG.

23 Bijgevolg moet worden nagegaan of, zoals Block stelt, een nationale regeling als die in het hoofdgeding het vrije verkeer van kapitaal beperkt.

24 Wat erfopvolgingen betreft, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de maatregelen die ingevolge artikel 56, lid 1, EG verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, mede de maatregelen omvatten die leiden tot waardevermindering van de nalatenschap van een persoon die woonplaats heeft in een andere staat dan de lidstaat waar de betrokken zaken zich bevinden en waar de vererving van die zaken wordt belast (voormelde arresten *Van Hilten-van der Heijden*, punt 44; *Jäger*, punt 31; *Arens-Sikken*, punt 37, en *Eckelkamp*, punt 44).

25 Vaststaat evenwel dat in het kader van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling de door een erfgenaam met woonplaats in Duitsland verschuldigde successierechten over banktegoeden van iemand die bij zijn overlijden ook in deze lidstaat woonde, worden berekend op basis van dezelfde heffingsbepalingen, ongeacht of de financiële instelling die deze tegoeden verschuldigd is, in Duitsland of in een andere lidstaat is gevestigd.

26 Volgens Block beperkt deze nationale regeling evenwel het vrije verkeer van kapitaal, daar

niet noodzakelijk voor alle goederen uit iemands nalatenschap, die zijn gelegen in een andere lidstaat dan die waar hij bij zijn overlijden woonde, een recht op verrekening van de in deze andere lidstaat betaalde successierechten bestaat. Wanneer, zoals in het hoofdgeding, de eigenaar van deze goederen bij zijn overlijden in Duitsland woonde, omvat het begrip „buitenlands vermogen” in de zin van § 21 ErbStG, dat recht geeft op een dergelijke verrekening, krachtens lid 2, punt 1, van deze bepaling namelijk niet bepaalde vermogensbestanddelen zoals banktegoeden, ook al zijn zij economisch kennelijk in het buitenland gelegen. Dit leidt tot een belemmering die in strijd is met artikel 56, lid 1, EG, doordat het risico van dubbele belasting investeringen, zowel door de eigenaars als door hun erfgenamen, in bepaalde lidstaten afremt.

27 Dienaangaande is het juist dat, zoals Block betoogt, de uitsluiting in Duitsland van geërfde goederen zoals banktegoeden van het begrip „buitenlands vermogen”, dat krachtens de nationale regeling recht geeft op verrekening met de in deze lidstaat verschuldigde successierechten van die welke in het buitenland zijn betaald, tot een hogere fiscale last leidt wanneer de tegoeden uitstaan bij een financiële instelling in een andere lidstaat die er successierechten over heeft geheven, in casu Spanje, dan bij een in Duitsland gevestigde financiële instelling.

28 Zoals alle regeringen die schriftelijke opmerkingen bij het Hof hebben ingediend, alsook de Commissie van de Europese Gemeenschappen terecht hebben gesteld, ontstaat dit fiscale nadeel evenwel door de parallelle uitoefening door de betrokken twee lidstaten van hun fiscale bevoegdheid, waarbij Duitsland heeft gekozen voor heffing van successierechten over banktegoeden wanneer de schuldeiser in deze lidstaat woont, en Spanje voor heffing van successierechten over deze tegoeden wanneer de schuldenaar in deze laatste lidstaat is gevestigd (zie in die zin arresten van 14 november 2006, Kerckhaert en Morres, C-513/04, Jurispr. blz. I-10967, punt 20, en 6 december 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Jurispr. blz. I-10451, punt 43).

29 In dit verband zij eraan herinnerd dat overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting, zoals bedoeld in artikel 293 EG, ertoe strekken de negatieve effecten voor de werking van de interne markt weg te werken of te verminderen die voortvloeien uit het in het vorige punt genoemde naast elkaar bestaan van nationale belastingstelsels (voormelde arresten Kerckhaert en Morres, punt 21, en Columbus Container Services, punt 44).

30 Het gemeenschapsrecht voorziet in de huidige stand van zijn ontwikkeling en voor een situatie als die in het hoofdgeding evenwel niet in algemene criteria voor de verdeling van de bevoegdheden tussen de lidstaten ter zake van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Europese Gemeenschap. Afgezien van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB L 225, blz. 6), het Verdrag van 23 juli 1990 tot afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (PB L 225, blz. 10), en richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PB L 157, blz. 38), is tot dusver in het kader van het gemeenschapsrecht geen enkele unificatie? of harmonisatiemaatregel tot afschaffing van dubbele belastingen vastgesteld (zie voormelde arresten Kerckhaert en Morres, punt 22, en Columbus Container Services, punt 45).

31 Daaruit vloeit voort dat de lidstaten, mits zij het gemeenschapsrecht in acht nemen, bij de huidige stand van ontwikkeling van het gemeenschapsrecht over een zekere autonomie ter zake beschikken, zodat zij niet verplicht zijn 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 in een zaak als die in het hoofdgeding de aftrek mogelijk te maken van successierechten, betaald in een

andere lidstaat dan die waar de erfgenaam woont (zie in die zin voormeld arrest *Columbus Container Services*, punt 51).

32 Aan deze overwegingen doet niet af dat, zoals Block in haar schriftelijke opmerkingen aanvoert, § 21 ErbStG voorziet in gunstigere verrekeningsregels wanneer de erflater bij zijn overlijden in een andere lidstaat dan Duitsland woonde, doordat lid 2, punt 2, van deze bepaling het begrip „buitenlands vermogen” in dat geval ruimer definieert dan voor een situatie als die van verzoekster in het hoofdgeding.

33 Zoals de Duitse regering en de Commissie ter terechtzitting hebben bevestigd, voorziet de nationale regeling, ingeval de erflater bij zijn overlijden in een andere lidstaat dan Duitsland woonde, voor de berekening van de successierechten die in Duitsland door een ingezeten erfgenaam zijn verschuldigd over banktegoeden van deze erflater bij een in die andere lidstaat gevestigde financiële instelling, in de verrekening van de successierechten die in deze laatste lidstaat zijn betaald over de betrokken tegoeden, die in dat geval krachtens § 21, lid 2, punt 2, ErbStG onder het begrip „buitenlands vermogen” vallen.

34 Dit verschil in behandeling van de nalatenschap van een bij zijn overlijden niet-ingezeten erflater vloeit echter ook voort uit het feit dat de betrokken lidstaat bij de uitoefening van zijn fiscale bevoegdheden overeenkomstig de in de punten 28 tot en met 31 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, ervoor heeft gekozen aan te knopen bij de woonplaats van de schuldeiser om vast te stellen of de erfboedel „buitenlands” is en dus om de in een andere lidstaat betaalde successierechten in Duitsland te verrekenen.

35 Voorts is het vaste rechtspraak van het Hof, dat het Verdrag een burger van de Unie niet de garantie biedt dat de overbrenging van zijn woonplaats naar een andere lidstaat dan die waar hij tot dan toe verbleef, fiscaal neutraal is. Gelet op de verschillen tussen de regelingen van de lidstaten ter zake, kan een dergelijke overbrenging naargelang van het geval voor de burger meer of minder voordelig of nadelig uitvallen (zie in die zin arresten van 15 juli 2004, *Lindfors*, C-365/02, Jurispr. blz. I-7183, punt 34, en 12 juli 2005, *Schempp*, C-403/03, Jurispr. blz. I-6421, punt 45).

36 Op de vragen dient dus te worden geantwoord dat de artikelen 56 EG en 58 EG aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een regeling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, in het kader waarvan de door een in deze lidstaat ingezeten erfgenaam verschuldigde successierechten over banktegoeden bij een financiële instelling in een andere lidstaat, worden berekend zonder dat, wanneer de erflater bij zijn overlijden in de eerste lidstaat woonde, met de in deze lidstaat verschuldigde successierechten de in de andere lidstaat betaalde successierechten worden verrekend.

Kosten

37 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 56 EG en 58 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een regeling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, in het kader waarvan de door een in deze lidstaat ingezeten erfgenaam verschuldigde successierechten over banktegoeden bij een financiële instelling in een andere lidstaat, worden berekend zonder dat, wanneer de erflater bij zijn overlijden in de eerste lidstaat woonde, met de in deze lidstaat verschuldigde successierechten de in de andere lidstaat betaalde successierechten

worden verrekend.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.