

Zaak C-510/08

Vera Mattner

tegen

Finanzamt Velbert

(verzoek van het Finanzgericht Düsseldorf om een prejudiciële beslissing)

„Vrij verkeer van kapitaal – Artikelen 56 EG en 58 EG – Schenkbelasting – Bebouwd perceel – Recht op belastingvrije som – Verschil in behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen”

Samenvatting van het arrest

Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen – Schenkbelasting

(Art. 56 EG en 58 EG)

Artikel 56 EG juncto artikel 58 EG moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat die voor de berekening van de schenkbelasting bepaalt dat de belastingvrije som bij schenking van een onroerende zaak die is gelegen op het grondgebied van deze staat, 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.

Aangezien volgens deze nationale regeling de toepassing van een belastingvrije som op de belastinggrondslag van de betrokken onroerende zaak afhangt van de woonplaats van de schenker en de begiftigde op de datum van de schenking, vormt de zwaardere fiscale last die op de schenking tussen niet-ingezetenen rust, namelijk een beperking van het vrij verkeer van kapitaal.

Een dergelijk verschil in behandeling kan zijn rechtvaardiging niet vinden in het feit dat het betrekking heeft op situaties die objectief verschillen. Wanneer, ter fine van de belastingheffing op een door schenking verkregen en in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak, de niet-ingezeten begiftigden die deze zaak hebben verkregen van een niet-ingezeten schenker enerzijds en de niet-ingezeten of ingezeten begiftigden die een dergelijke zaak hebben verkregen van een ingezeten schenker, alsook de ingezeten begiftigden die diezelfde zaak hebben verkregen van een niet-ingezeten schenker anderzijds, volgens een nationale regeling op voet van gelijkheid worden behandeld, kunnen deze begiftigden in het kader van dezelfde belastingheffing niet verschillend worden behandeld inzake de toepassing van een belastingvrije som op de belastinggrondslag van deze onroerende zaak zonder dat de eisen van het recht van de Unie worden geschonden. Tussen deze twee categorieën van personen bestaat, wat de modaliteiten en de voorwaarden voor inning van de schenkbelasting betreft, namelijk geen enkel objectief verschil in situatie dat een verschil in behandeling kan rechtvaardigen.

Overigens kan de lidstaat waarin de geschonken onroerende zaak is gelegen, zich ter rechtvaardiging van een uit zijn regeling voortvloeiende beperking van het vrij verkeer van kapitaal niet beroepen op de buiten zijn wil bestaande mogelijkheid voor de begiftigde om te profiteren van een soortgelijke belastingvrije som die wordt toegekend door een andere lidstaat, zoals de lidstaat

waarin de schenker en de begiftigde woonden op de datum van schenking, die een gehele of gedeeltelijke compensatie zou kunnen vormen van de schade die de begiftigde heeft geleden als gevolg van de lage belastingvrije som die is toegepast bij de berekening van de in de eerste lidstaat verschuldigde schenkbelasting. Dit geldt temeer indien in de lidstaat waar de schenker en de begiftigde wonen, een lagere belastingvrije som geldt dan in de lidstaat op het grondgebied waarvan de geschonken onroerende zaak is gelegen, of de waardebepaling van deze zaak hoger ligt dan in deze laatste lidstaat.

Voorts kan het risico dat de fiscale bepalingen inzake nalatenschappen worden omzeild doordat meerdere schenkingen tegelijk worden gedaan of het gehele vermogen van een persoon wordt overgedragen door middel van in de van tijd opeenvolgende schenkingen, geen beperking van de belastingvrije som rechtvaardigen wanneer dat risico zuiver hypothetisch is. Wat de mogelijkheid van latere schenkingen betreft, zij vastgesteld dat, hoewel de lidstaat op het grondgebied waarvan een onroerende zaak is gelegen die wordt geschonken, zeker het recht heeft om zich ervan te vergewissen dat de regels inzake erfbelasting niet worden omzeild door opgesplitste schenkingen tussen dezelfde personen, het risico op omzeiling met betrekking tot schenkingen tussen personen die niet in deze lidstaat wonen, net zo goed bestaat met betrekking tot schenkingen waarbij een ingezetene is betrokken. Nu de nationale regeling, om dergelijke opgesplitste schenkingen te voorkomen, niet bepaalt dat voor schenkingen waarbij een ingezetene is betrokken een verlaagde belastingvrije som geldt, maar hooguit dat de hoogste belastingvrije som voor dergelijke schenkingen slechts eenmaal wordt toegepast op het totaal van de betrokken schenkingen, kan de toepassing van een lagere belastingvrije som wanneer de schenking plaatsvindt tussen personen die geen ingezetenen zijn, niet worden beschouwd als een geschikt middel om het doel, een dergelijke omzeiling te voorkomen, te bereiken.

De betrokken regeling kan evenmin worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te bewaren, aangezien het fiscale voordeel dat in de lidstaat op het grondgebied waarvan de geschonken onroerende zaak is gelegen, voortvloeit uit de toepassing van de hoogste belastingvrije som wanneer bij deze schenking ten minste één ingezetene van deze staat betrokken is, hier niet wordt gecompenseerd door een bepaalde belastingheffing in het kader van de schenkbelasting.

(cf. punten 28, 35, 38, 42, 44, 46, 48-51, 54-56 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

22 april 2010 (*)

„Vrij verkeer van kapitaal – Artikelen 56 EG en 58 EG – Schenkbelasting – Bebouwd perceel – Recht op belastingvrije som – Verschil in behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen”

In zaak C-510/08,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Finanzgericht Düsseldorf (Duitsland) bij beslissing van 14 november 2008, ingekomen bij het Hof op 24 november 2008, in de procedure

Vera Mattner

tegen

Finanzamt Velbert,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues, kamerpresident, P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus en A. Ó Caoimh (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 februari 2010,

gelet op de opmerkingen van:

- het Finanzamt Velbert, vertegenwoordigd door F. D. Rilinger en G. Köhler als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,
- 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 39 EG, 43 EG, 56 EG en 58 EG, betreffende respectievelijk het vrij verkeer van werknemers, de vrijheid van vestiging en het vrij verkeer van kapitaal.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen V. Mattner en het Finanzamt Velbert (hierna: „Finanzamt”) inzake de berekening van de schenkbelasting die verschuldigd was naar aanleiding van de schenking van een in Duitsland gelegen bebouwd perceel.

Toepasselijke bepalingen

Unieregeling

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. 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 Bij de in bijlage I bij richtlijn 88/361 opgenomen kapitaalbewegingen worden in rubriek XI van deze bijlage de kapitaalbewegingen van persoonlijke aard genoemd, waaronder met name schenkingen en giften.

Nationale regeling

5 Het Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (wet op de schenk- en erfbelasting) bepaalt in de versie die is bekendgemaakt op 27 februari 1997 (BGBl. 1997 I, blz. 378), zoals laatstelijk gewijzigd bij wet van 10 oktober 2007 (BGBl. 1997 I, blz. 2332) en ten tijde van de feiten in het hoofdgeding van toepassing was (hierna: „ErbStG”):

„§ 1 Belastbare feiten

(1) Erfbelasting (of schenkbelasting) wordt geheven over

1. verkrijgingen na overlijden;
2. schenkingen onder levenden;
3. [...]

(2) Voor zover niet anders is bepaald, gelden de bepalingen van deze wet inzake verkrijgingen na overlijden eveneens voor schenkingen [...]

§ 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, 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 woon- of normale verblijfplaats in het binnenland hebben;
- b) Duitse staatsburgers die niet meer dan vijf jaar metterwoon in het buitenland hebben verbleven, zonder woonplaats in het binnenland te hebben.

[...]

3. in alle andere gevallen, voor de overgaande vermogensbestanddelen uit het binnenlands

vermogen als bedoeld in § 121 van het Bewertungsgesetz (Duitse wet inzake de waardering van goederen; hierna: „BewG”).

[...]

§ 14 Meegetelde eerdere overdrachten

In het geval dat eenzelfde persoon over een periode van tien jaar meerdere vermogensvoordelen heeft overgedragen, worden deze samengevoegd door de waarde van de eerder overgedragen goederen bij het laatste overgedragen goed op te tellen. De belasting die uit hoofde van de persoonlijke situatie van de ontvanger en op basis van de bepalingen die van toepassing waren op de datum van de laatste overdracht van de goederen verschuldigd zou zijn geweest over de eerder overgedragen goederen, wordt afgetrokken van de belasting over het totale bedrag. In plaats van de in de tweede zin bedoelde belasting, wordt de daadwerkelijk over de eerder overgedragen goederen en gecumuleerde verschuldigde belasting van de belasting afgetrokken, wanneer deze hoger is. [...]

§ 15 Belastinggroepen

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

Belastinggroep I:

1. [...]
2. kinderen en stiefkinderen [...]

[...]

§ 16 Belastingvrije sommen

(1) In de in § 2, lid 1, punt 1, genoemde gevallen is belastingvrij de overdracht van goederen

1. [...]
2. aan kinderen als bedoeld in belastinggroep I, punt 2, tot een bedrag van 205 000 EUR.

(2) In plaats van de belastingvrije som krachtens lid 1, geldt in de gevallen genoemd in § 2, lid 1, punt 3, een belastingvrije som van 1 100 EUR.

[...]

§ 19 Belastingtarieven

1. De belasting wordt volgens de volgende percentages geheven:

Waarde van het belastbare goed Percentage in belastinggroep

I [...] [...]

Tot en met 52 000 EUR 7 [...] [...]

Tot en met 256 000 EUR 11 [...] [...]

[...].”

6 § 121 BewG, met het opschrift „Binnenlands vermogen”, bepaalt in de op 1 februari 1991 bekendgemaakte versie (BGBl. 1991 I, blz. 230), zoals laatstelijk gewijzigd bij de wet van 13 december 2006 (BGBl. 2006 I, blz. 2378):

„Tot het binnenlands vermogen behoren:

[...]

2. in Duitsland gelegen onroerende zaken;

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 Bij authentieke akte van 23 mei 2007 heeft Mattner, een Duits staatsburger die sinds meer dan 35 jaar in Nederland woont, door schenking te haren gunste door haar moeder, eveneens Duits staatsburger en sinds meer dan 50 jaar woonachtig in Nederland, een in Düsseldorf (Duitsland) gelegen bebouwd perceel ter waarde van 255 000 EUR verkregen.

8 Bij een belastingaanslag van 24 januari 2008 heeft het Finanzamt Mattner voor de schenking die zij had ontvangen, 27 929 EUR schenkbelasting opgelegd. Dit bedrag was berekend door een belastingvrije som van 1 100 EUR af te trekken van de waarde van het perceel en op de hieruit voortvloeiende heffingsgrondslag een tarief van 11 % toe te passen.

9 Bij beslissing van 23 mei 2008 heeft het Finanzamt het bezwaar afgewezen dat Mattner tegen deze belastingaanslag had ingediend.

10 Mattner is bij het Finanzgericht Düsseldorf in beroep gegaan om toepassing van de belastingvrije som te verkrijgen van 205 000 EUR als voorzien voor schenkingen aan kinderen wanneer de schenker of de ontvanger op de datum van de schenking op het nationaal grondgebied wonen.

11 De verwijzende rechter is van oordeel dat § 16, lid 2, ErbStG het vrij verkeer van kapitaal in de zin van artikel 56, lid 1, EG, belemmert, aangezien de hoogte van de betrokken belastingvrije som afhankelijk is van de woonplaats van de schenker of de begiftigde. Zo zou Mattner, indien zij of haar moeder haar woonplaats in Duitsland had gehad, in de zaak die voor hem aanhangig is, recht hebben gehad op de belastingvrije som van 205 000 EUR als bedoeld in lid 1, punt 2, van § 16, met als gevolg dat de heffingsgrondslag slechts 50 000 EUR zou hebben bedragen en, gelet op het overeenkomstig § 19, lid 1, ErbStG geldende tarief van 7 %, 3 500 EUR aan belasting zou zijn opgelegd in plaats van 27 929 EUR.

12 Die rechter is er niet van overtuigd dat deze beperking van het vrij verkeer van kapitaal gerechtvaardigd is, aangezien de situatie van iemand die in Duitsland onbeperkt belastingplichtig is en een aldaar gelegen perceel om niet heeft verkregen, en die van iemand die in ditzelfde land beperkt belastingplichtig is en begunstigde is van een zelfde overdracht om niet, naar zijn mening objectief vergelijkbaar zijn.

13 Dienaangaande merkt de verwijzende rechter op dat het Bundesfinanzhof bij arrest van 21 september 2005 inderdaad heeft geoordeeld dat er tussen degenen die onbeperkt en degenen die beperkt aan erfbelasting zijn onderworpen in beginsel dermate grote verschillen bestaan, dat de nationale wetgever met betrekking tot de toekenning van persoonsgebonden belastingvrije

sommen niet verplicht is deze twee categorieën belastingplichtigen gelijk te behandelen. De eersten moeten namelijk erfbelasting betalen over het gehele overgedragen vermogen, terwijl de tweeden slechts belastingplichtig zijn over het „binnenlands vermogen” als omschreven in § 121 BewG. De grondslag waarop de belastingvrije som moet worden toegepast verschilt in beginsel dus sterk, naargelang sprake is van een al dan niet beperkte belastingplicht.

14 De verwijzende rechter betwijfelt echter of dergelijke overwegingen kunnen worden toegepast op de schenkbelasting, aangezien in dat geval slechts belasting verschuldigd is over de geschonken goederen en de grondslag dus niet verschilt naargelang de belastingplichtigen onbeperkt of beperkt belastingplichtig zijn. Het verschil in de behandeling van onbeperkt dan wel beperkt belastingplichtigen lijkt evenmin te worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

15 De verwijzende rechter vraagt zich bovendien af of § 16, lid 2, ErbStG verenigbaar is met de artikelen 39 EG en 43 EG, nu de gevolgen van de regeling op het gebied van schenkbelasting tot de overwegingen behoren op grond waarvan een staatsburger van een lidstaat kan beslissen om gebruik te maken van de vrijheid die hem door het EG-Verdrag wordt toegekend.

16 Daarop heeft het Finanzgericht Düsseldorf de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moeten de artikelen 39 EG en 43 EG, alsmede artikel 56 EG juncto artikel 58 EG, aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling van een lidstaat inzake de heffing van schenkbelasting, die, in het geval van de verkrijging van een in het binnenland gelegen perceel grond door een niet-ingezetene, enkel voorziet in een belastingvrije som van 1 100 EUR voor de niet-ingezeten verkrijger, terwijl in het geval van schenking van hetzelfde perceel een belastingvrije som van 205 000 EUR wordt verleend indien de schenker of de verkrijger ten tijde van de schenking in de betrokken lidstaat woonde?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

17 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 39 EG, 43 EG, 56 EG en 58 EG aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat als die aan de orde in het hoofdgeding, die voor de berekening van 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 ten tijde van de schenking in een andere staat wonen dan de belastingvrije som die wordt toegepast wanneer ten minste één van hen op dezelfde datum in de eerste lidstaat woont.

18 Volgens vaste rechtspraak verbiedt artikel 56, lid 1, EG op algemene wijze beperkingen van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten (arresten van 11 september 2008, *Eckelkamp e.a.*, C-11/07, Jurispr. blz. I-6845, punt 37, en *Arens-Sikken*, C-43/07, Jurispr. blz. I-6887, punt 28, alsmede 12 februari 2009, *Block*, C-67/08, Jurispr. blz. I-883, punt 18).

19 Bij gebreke van een begripsbepaling voor „kapitaalverkeer” in de zin van artikel 56, lid 1, EG in het Verdrag, heeft het Hof eerder reeds indicatieve waarde toegekend aan de nomenclatuur in bijlage I bij richtlijn 88/361, ook al is deze vastgesteld op basis van de artikelen 69 en 70, lid 1, van het EEG-Verdrag (na wijziging, artikelen 69 en 70, lid 1, van het EG-Verdrag, ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam), waarbij de lijst die zij bevat, zoals blijkt uit de inleiding van deze bijlage, niet uitputtend is (zie met name arrest van 23 februari 2006, *Van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punt 39, alsook de reeds aangehaalde arresten *Eckelkamp e.a.* punt 38; *Arens-Sikken*, punt 29, en *Block*, punt 19). Schenkingen en giften zijn ingedeeld onder rubriek XI, getiteld „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, van bijlage I bij richtlijn 88/361 (arrest

van 27 januari 2009, Persche, C-318/07, Jurispr. blz. I-359, punt 24).

20 Net als de belasting over nalatenschappen, die hierin bestaan dat één of meerdere personen het vermogen van een overledene verkrijgen en die tevens onder dezelfde rubriek van bijlage I zijn ingedeeld (zie met name arrest van 17 januari 2008, Jäger, C-256/06, Jurispr. blz. I-123, punt 25; reeds aangehaalde arresten Eckelkamp e.a., punt 39; Arens-Sikken, punt 30, en Block, punt 20, alsmede arrest van 15 oktober 2009, Busley en Cibrian Fernandez, C-35/08, Jurispr. blz. I-00000, punt 18), valt de fiscale behandeling van schenkingen, of deze nu worden gedaan in geld of in onroerende of roerende zaken, dus onder de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal, tenzij de constituerende elementen hiervan binnen één lidstaat zijn gelegen (zie in die zin arrest Persche, reeds aangehaald, punt 27).

21 Een situatie waarin een in Nederland woonachtige persoon een in Duitsland gelegen perceel schenkt aan een andere persoon die eveneens in die eerste lidstaat woont, kan niet als een zuiver binnenlandse situatie worden beschouwd.

22 Derhalve vormt de schenking die in het hoofdgeding aan de orde is, een kapitaalbeweging in de zin van artikel 56, lid 1, EG.

23 Onder deze omstandigheden is het, nu de verwijzingsbeslissing geen enkel gegeven bevat dat in het hoofdgeding kan dienen als aanknopingspunt bij het vrije verkeer van werknemers of de vrijheid van vestiging, niet nodig te onderzoeken of de artikelen 39 EG en 43 EG van toepassing zijn (zie in die zin arrest Busley en Cibrian Fernandez, reeds aangehaald, punt 19).

24 Derhalve dient allereerst te worden onderzocht of, zoals zowel door Mattner in de hoofdprocedure als door de Commissie van de Europese Gemeenschappen in haar schriftelijke opmerkingen voor het Hof wordt aangevoerd, een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, een beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt.

25 Dienaangaande komt uit de rechtspraak van het Hof inzake nalatenschappen naar voren dat nationale bepalingen ter vaststelling van de waarde van een onroerende zaak voor de berekening van de belastingschuld bij verkrijging door schenking, niet alleen de aankoop van in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaken kunnen ontmoedigen, maar ook kunnen leiden tot een waardevermindering van de schenking van een ingezetene van een andere lidstaat dan die waarin deze zaken zijn gelegen (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Jäger, punt 30; Eckelkamp e.a., punt 43, alsmede Arens-Sikken, punt 36).

26 Inzake schenkingen blijkt uit die rechtspraak 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 een waardevermindering van de schenking van een ingezetene van een andere lidstaat dan de lidstaat waar de betrokken zaken zich bevinden en waar de schenking van deze zaken wordt belast (zie naar analogie reeds aangehaalde arresten Van Hilten-van der Heijden, punt 44; Jäger, punt 31; Eckelkamp e.a., punt 44; Arens-Sikken, punt 37, alsmede Block, punt 24).

27 In het onderhavige geval hebben de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen – voor zover het hierin heet dat voor een schenking die een op het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland gelegen onroerende zaak omvat, een lagere belastingvrije som geldt indien de schenker en de begiftigde in een andere lidstaat woonachtig zijn dan die welke geldt indien één van hen zijn woonplaats in Duitsland heeft, hetgeen er aldus toe leidt dat over de eerste categorie schenkingen een hogere schenkbelasting wordt geheven dan over de tweede categorie –, tot gevolg dat het kapitaalverkeer wordt beperkt door de waardevermindering van de schenking die een dergelijke zaak omvat (zie naar analogie arrest Eckelkamp e.a., reeds

aangehaald, punt 45).

28 Aangezien volgens deze regeling de toepassing van een belastingvrije som op de betrokken onroerende zaak afhangt van de woonplaats van de schenker en de begiftigde op de datum van de schenking, vormt de zwaardere fiscale last die op de schenking tussen niet-ingezetenen rust, inderdaad een beperking van het vrij verkeer van kapitaal (zie naar analogie arrest Eckelkamp e.a., reeds aangehaald, punt 46).

29 Vervolgens dient te worden onderzocht of de aldus vastgestelde beperking van het vrij verkeer van kapitaal in het licht van de verdragsbepalingen kan worden gerechtvaardigd.

30 Het Finanzamt en de Duitse regering voeren in wezen aan dat een schenking tussen een schenker en een begiftigde die geen ingezetenen zijn en die welke waarbij wel een ingezetene – als schenker of als begiftigde – betrokken is, objectief verschillende situaties betreffen. In de eerste situatie is de begiftigde in Duitsland namelijk beperkt belastingplichtig voor enkel de in deze lidstaat gelegen zaken, terwijl hij in de tweede situatie aldaar onbeperkt belastingplichtig is over de vermogensoverdracht in haar geheel, ongeacht de plaats waar de zaken gelegen zijn. Overeenkomstig het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225), vormt een dergelijke verschillende behandeling geen discriminatie in de zin van de artikelen 56 EG en 58 EG, aangezien het in beginsel aan de lidstaat staat op wiens grondgebied een onbeperkte belastingplicht ontstaat, om alle persoonlijke kenmerken van de belastingplichtige te beoordelen.

31 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat artikel 56 EG, volgens artikel 58, lid 1, sub a, EG, „niets afdoet 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”.

32 Deze bepaling in artikel 58 EG, moet als uitzondering op het fundamentele beginsel van het vrij 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 vestigingsplaats of van de lidstaat waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag (zie reeds aangehaalde arresten Jäger, punt 40; Eckelkamp e.a., punt 57, alsook Arens-Sikken, punt 51).

33 De in artikel 58, lid 1, sub a, EG bedoelde afwijking wordt immers zelf beperkt door lid 3 van dat artikel, dat bepaalt dat de in lid 1 daarvan 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”.

34 Derhalve moet een onderscheid worden gemaakt tussen de krachtens artikel 58, lid 1, sub a, EG toegestane ongelijke behandelingen en de op grond van lid 3 van dit artikel verboden willekeurige discriminaties. Volgens de rechtspraak kan een nationale belastingregeling als die aan de orde in het hoofdgeding, die met het oog op de berekening van de schenkbelasting inzake de hoogte van de belastingvrije som voor een in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak een onderscheid maakt naargelang de schenker of de begiftigde in deze lidstaat woont dan wel beiden in een andere lidstaat wonen, slechts verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrij 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 tussen de twee categorieën van schenkingen 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, alsmede de reeds aangehaalde arresten Eckelkamp e.a., punten 58

en 59, en Arens-Sikken, punten 52 en 53).

35 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat deze verschillende behandeling, anders dan door het Finanzamt en de Duitse regering wordt beweerd, haar rechtvaardiging niet kan vinden in het feit dat zij betrekking heeft op situaties die objectief verschillen.

36 Blijkens het aan het Hof overgelegde dossier wordt de hoogte van de schenkbelasting in verband met een in Duitsland gelegen onroerende zaak bij toepassing van het ErbStG namelijk berekend op basis van zowel de waarde van deze onroerende zaak als de familieband die eventueel tussen de schenker en de begiftigde bestaat. Geen van beide criteria is evenwel afhankelijk van de woonplaats van de schenker of de begiftigde. Derhalve kan wat de hoogte betreft van de schenkbelasting die over de schenking van een in Duitsland gelegen onroerende zaak verschuldigd is, geen objectief verschil bestaan dat een ongelijke fiscale behandeling rechtvaardigt van respectievelijk de situatie waarin geen van de personen in deze lidstaat woont en die waarin ten minste één van hen in deze lidstaat woont. Bijgevolg is de situatie van Mattner vergelijkbaar met de situatie van iedere andere begiftigde die door schenking een in Duitsland gelegen onroerende zaak verkrijgt van een persoon die op het Duitse grondgebied woonachtig is en met wie een familieband bestaat, alsook met die van een begiftigde die op dit grondgebied woonachtig is en deze schenking verkrijgt van een persoon die hier niet woonachtig is (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Jäger, punt 44; Eckelkamp e.a., punt 61, alsook Arens-Sikken, punt 55).

37 De Duitse regeling beschouwt in beginsel zowel de begiftigde van een schenking tussen niet-ingezetenen als die van een schenking waarbij ten minste één ingezetene betrokken is, als belastingplichtigen voor de inning van schenkbelasting over in Duitsland gelegen onroerende zaken. Volgens deze regeling worden de schenkingen tussen niet-ingezetenen en die waarbij een ingezetene betrokken is, bij de berekening van de schenkbelasting over in Duitsland gelegen onroerende zaken slechts anders behandeld wat de toegepaste belastingvrije som betreft. De belastinggroep en het belastingtarief bedoeld in de §§ 15 en 19 ErbStG worden voor de twee categorieën schenkingen echter volgens dezelfde regels bepaald (zie naar analogie arresten Eckelkamp e.a., punt 62, alsook Arens-Sikken, punt 56).

38 Wanneer, ter fine van de belastingheffing op een door schenking verkregen en in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak, de niet-ingezetenen begiftigden die deze zaak hebben verkregen van een niet-ingezetenen schenker enerzijds en de niet-ingezetenen of ingezetenen begiftigden die een dergelijke zaak hebben verkregen van een ingezetenen schenker, alsook de ingezetenen begiftigden die diezelfde zaak hebben verkregen van een niet-ingezetenen schenker anderzijds, volgens een nationale regeling op voet van gelijkheid worden behandeld, kunnen deze begiftigden in het kader van dezelfde belastingheffing niet verschillend worden behandeld inzake de toepassing van een belastingvrije som voor deze onroerende zaak zonder de eisen van het Unierecht te schenden. Door de schenkingen aan deze twee categorieën van personen gelijk te behandelen behalve wat de hoogte van de belastingvrije som betreft die de begiftigde kan genieten, heeft de nationale wetgever immers erkend dat tussen laatstgenoemden, wat de modaliteiten en de voorwaarden voor inning van de schenkbelasting 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, alsook Arens-Sikken, punt 57).

39 Tot slot moet worden onderzocht of de beperking van het kapitaalverkeer die voortvloeit uit een regeling als die aan de orde in het hoofdgeding, objectief kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

40 Allereerst stelt het Finanzamt dat, indien het ErbStG in een zaak als die in het hoofdgeding, voorzag in een gelijke belastingvrije som voor schenkingen tussen niet-ingezetenen en die waarbij

een ingezetene betrokken is, Mattner zou kunnen profiteren van meerdere belastingvrije sommen doordat zij dezelfde fiscale voordelen zou genieten in de lidstaat van woonplaats waar zij onbeperkt belastingplichtig is.

41 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het Hof in zijn rechtspraak betreffende het vrije verkeer van kapitaal en erfbelasting al heeft vastgesteld dat een staatsburger van een lidstaat de mogelijkheid om zich op de bepalingen van het Verdrag te beroepen niet kan worden ontnomen op grond dat hij profiteert van fiscale voordelen die rechtmatig worden geboden door voorschriften die in een andere lidstaat dan zijn woonstaat gelden (arrest van 11 december 2003, Barbier, C?364/01, Jurispr. blz. I?15013, punt 71, alsmede arrest Eckelkamp e.a., reeds aangehaald, punt 66).

42 In ieder geval kan de lidstaat waarin de geschonken onroerende zaak is gelegen, zich ter rechtvaardiging van een uit zijn regeling voortvloeiende beperking van het vrij verkeer van kapitaal niet beroepen op de van zijn wil onafhankelijk bestaande mogelijkheid dat de begiftigde kan profiteren van een soortgelijke belastingvrije som die wordt toegekend door een andere lidstaat, zoals de lidstaat waarin de schenker en de begiftigde woonden op de datum van schenking, die een gehele of gedeeltelijke compensatie zou kunnen vormen van de schade die de begiftigde heeft geleden als gevolg van de lage belastingvrije som die is toegepast bij de berekening van de in de eerste lidstaat verschuldigde schenkbelasting (zie naar analogie reeds aangehaalde arresten Eckelkamp e.a., punt 68, en Arens-Sikken, punt 65).

43 Een lidstaat kan zich immers niet beroepen op het bestaan van een voordeel dat unilateraal wordt verleend door een andere lidstaat – in casu de lidstaat waar de schenker en de begiftigde wonen – teneinde te ontsnappen aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens het Verdrag, inzonderheid krachtens de bepalingen van het Verdrag betreffende het vrije verkeer van kapitaal (zie reeds aangehaalde arresten Eckelkamp e.a., punt 69, en Arens-Sikken, punt 66).

44 Dit geldt te meer indien, zoals de Duitse regering ter terechtzitting heeft aangevoerd, in de lidstaat waar de schenker en de begiftigde wonen een lagere belastingvrije som geldt dan in de lidstaat op het grondgebied waarvan de geschonken onroerende zaak is gelegen of de waardebepaling van deze zaak hoger ligt dan in deze laatste lidstaat.

45 Overigens blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling bij de berekening van de schenkbelasting de hoogste belastingvrije som zonder meer uitsluit wanneer de schenker en de begiftigde niet wonen in de lidstaat waar de geschonken zaak is gelegen, zonder rekening te houden met de al dan niet toekenning van een soortgelijke belastingvrije som in een andere lidstaat, zoals die waar de schenker en de begiftigde wonen, of de wijze waarop de waarde van deze zaak in deze laatste lidstaat wordt bepaald.

46 In de tweede plaats stellen het Finanzamt en de Duitse regering dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, door nalatenschappen en schenkingen in wezen gelijk te behandelen, tot doel heeft te voorkomen dat de betrokkenen de mogelijkheid hebben om de fiscale bepalingen inzake nalatenschappen te omzeilen door tegelijkertijd meerdere schenkingen te doen of het gehele vermogen van een persoon over te dragen door in verloop van tijd opeenvolgende schenkingen te doen. Dit is in het bijzonder het doel van § 14 ErbStG, dat in wezen bepaalt dat schenkingen tussen dezelfde personen die over een periode van tien jaar zijn gedaan, voor de toepassing van de erf- en schenkbelasting bij elkaar moeten worden opgeteld.

47 Het Finanzamt en de Duitse regering stellen derhalve dat deze regeling, zelfs aangenomen dat de schenking in casu slechts op één enkele onroerende zaak betrekking heeft, bij de bepaling van de belastingvrije som die geldt voor een schenking tussen niet-ingezetenen rechtmatig uitgaat van het beginsel dat de schenkster, in de lidstaat van haar woonplaats of in andere staten, nog

over activa beschikt die zij tegelijkertijd aan Mattner heeft overgedragen of later aan haar zou kunnen overdragen zonder dat hierover in Duitsland schenkbelasting kan worden geheven. Niets rechtvaardigt echter dat een lidstaat als de Bondsrepubliek Duitsland, die zijn recht om belasting op te leggen slechts doet gelden ten aanzien van bepaalde geïsoleerde activa, een belastingvrije som toekent die is afgestemd op de overdracht van het gehele vermogen. Het staat dus niet aan deze lidstaat, maar aan die waar de schenker en Mattner hun woonplaats hebben, om in het kader van de onbeperkte belastingplicht rekening te houden met de persoonlijke situatie van laatstgenoemde.

48 Dienaangaande blijkt uit het dossier dat aan het Hof is overgelegd niet dat Mattner in casu over de periode van tien jaar voorafgaand aan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde schenking andere zaken van dezelfde schenker heeft ontvangen, zodat het risico op omzeiling dat zou kunnen ontstaan doordat er eerdere dan wel gelijktijdige schenkingen tussen dezelfde partijen hebben plaatsgevonden, zuiver hypothetisch is en in een zaak als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, geen beperking van de belastingvrije som kan rechtvaardigen.

49 Overigens moet, wat de mogelijkheid van latere schenkingen betreft, worden vastgesteld dat, hoewel de lidstaat op het grondgebied waarvan een onroerende zaak is gelegen die wordt geschonken, zeker het recht heeft om zich ervan te vergewissen dat de regels inzake erfbelasting niet worden omzeild door opgesplitste schenkingen tussen dezelfde personen, het in casu gestelde risico op omzeiling met betrekking tot schenkingen tussen personen die niet in deze lidstaat wonen net zo goed bestaat met betrekking tot schenkingen waarbij een ingezetene is betrokken.

50 Dienaangaande zij echter opgemerkt dat § 14 ErbStG, dat dergelijke opgedeelde schenkingen moet voorkomen door ter fine van de berekening van de verschuldigde belasting de schenkingen die over een periode van tien jaar zijn verricht bij elkaar op te tellen, niet bepaalt dat voor schenkingen waarbij een ingezetene is betrokken een verlaagde belastingvrije som geldt, maar hooguit dat de hoogste belastingvrije som voor dergelijke schenkingen slechts één maal wordt toegepast op het totaal van de betrokken schenkingen.

51 Hieruit volgt dat de toepassing van een lagere belastingvrije som als die waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling voorziet wanneer de schenking plaatsvindt tussen personen die geen ingezetenen zijn van de lidstaat waar de geschonken zaak is gelegen, niet kan worden beschouwd als een geschikt middel om het doel te bereiken dat door deze regeling wordt nagestreefd.

52 Ten derde heeft de Duitse regering ter terechtzitting de noodzaak aangevoerd om de samenhang van het Duitse belastingstelsel te bewaren en dienaangaande gesteld dat het logisch was om het fiscale voordeel uit de toepassing van de hoogste belastingvrije som op een schenking voor te behouden aan enkel degenen die onbeperkt belastingplichtig zijn in de lidstaat op het grondgebied waarvan de geschonken zaak is gelegen, aangezien dit stelsel, voor zover dit de belastingheffing over het wereldwijd vermogen van de belastingplichtige betreft, over het geheel genomen minder voordelig is dan het stelsel dat van toepassing is op de beperkt belastingplichtigen in deze staat.

53 Dienaangaande zij er aan herinnerd dat uit de rechtspraak van het Hof zeker blijkt dat de noodzaak om de samenhang van een belastingstelsel te bewaren een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde verkeersvrijheden kan rechtvaardigen. Een dergelijke rechtvaardiging kan echter slechts slagen indien vaststaat dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de toekenning van het betrokken fiscale voordeel en de verrekening van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing (zie arrest Manninen, reeds aangehaald, punt 42, alsmede arrest van 17 september 2009, Glaxo Wellcome, C?182/08, Jurispr. blz. I?00000, punten

77 en 78).

54 In casu hoeft slechts te worden vastgesteld dat het fiscale voordeel dat in de lidstaat op het grondgebied waarvan de geschonken onroerende zaak is gelegen, voortvloeit uit de toepassing van de hoogste belastingvrije som wanneer bij deze schenking ten minste één ingezetene van deze staat betrokken is, hier niet wordt gecompenseerd door een bepaalde belastingheffing in het kader van de schenkbelasting.

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

56 Derhalve dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 56 EG juncto artikel 58 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat als die aan de orde in het hoofdgeding, die voor de berekening van de schenkbelasting bepaalt dat de belastingvrije som bij schenking van een onroerende zaak die is gelegen op het grondgebied van deze staat, 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.

Kosten

57 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 56 EG juncto artikel 58 EG moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat als die aan de orde in het hoofdgeding, die voor de berekening van de schenkbelasting bepaalt dat de belastingvrije som bij schenking van een onroerende zaak die is gelegen op het grondgebied van deze staat, 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.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.