

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. WATHELET

van 18 februari 2016 (1)

Zaak C-479/14

Sabine Hünnebeck

tegen

Finanzamt Krefeld

[verzoek van het Finanzgericht Düsseldorf (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verkeer van kapitaal – Artikelen 63 VWEU en 65 VWEU – Nationale regeling inzake de schenkbelasting – Schenking van een op het nationale grondgebied gelegen perceel – Nationale regeling volgens welke voor ingezetenen een belastingvrijstelling van 400 000 EUR geldt en voor niet-ingezetenen een van 2 000 EUR – Bestaan van een optionele regeling waarmee eenieder die in een lidstaat van de Europese Unie woont gebruik kan maken van de hogere vrijstelling”

I – Inleiding

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 63, lid 1, VWEU en 65 VWEU inzake de berekening van de schenkbelasting over een in Duitsland gelegen perceel wanneer de schenker noch de begunstigde van de schenking ingezetene is van deze lidstaat.

2. In de arresten *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216) en *Commissie/Duitsland* (C-211/13, EU:C:2014:2148) heeft het Hof geoordeeld dat een regeling van een lidstaat die de belastingvrijstelling over de schenking laat afhangen van de woonplaats van de begunstigde en van de schenker op het moment van de schenking, dan wel van de ligging van het onroerende goed dat wordt geschonken, een beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt indien zij tot gevolg heeft dat schenkingen waarbij niet-ingezetenen of in een andere lidstaat gelegen onroerende goederen zijn betrokken, fiscaal zwaarder worden belast dan diegene waarbij enkel ingezetenen of in de lidstaat van belasting gelegen onroerende goederen zijn betrokken.

3. De onderhavige zaak heeft betrekking op de vraag of de wijziging van de Duitse regeling die in die twee zaken aan de orde was en op grond waarvan de aan Duitse ingezetenen voorbehouden hoogste belastingvrijstelling van toepassing is op een schenking tussen niet-ingezetenen van een goed dat in Duitsland is gelegen indien de begunstigde om toepassing van de aan ingezetenen voorbehouden belastingregeling op de schenking verzoekt (onbeperkte belastingplicht), verenigbaar is met het Unierecht.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

4. Artikel 63, lid 1, VWEU bepaalt dat „alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden” zijn.

5. In artikel 65 VWEU is bepaald:

„1. Het bepaalde in artikel 63 doet niets af aan het recht van de lidstaten:

a) 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;

b) alle nodige maatregelen te nemen om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan, met name op fiscaal gebied en met betrekking tot het bedrijfseconomisch toezicht op financiële instellingen, of te voorzien in procedures voor de kennisgeving van kapitaalbewegingen ter informatie van de overheid of voor statistische doeleinden, dan wel maatregelen te nemen die op grond van de openbare orde of de openbare veiligheid gerechtvaardigd zijn.

2. De bepalingen van dit hoofdstuk doen geen afbreuk aan de toepasbaarheid van beperkingen inzake het recht van vestiging welke verenigbaar zijn met de Verdragen.

3. De in de leden 1 en 2 bedoelde maatregelen en procedures mogen geen middel tot willekeurige discriminatie vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63.

4. Bij ontstentenis van maatregelen als bedoeld in artikel 64, lid 3, kan de Commissie, of, bij ontstentenis van een besluit van de Commissie binnen drie maanden na de indiening van het verzoek door de betrokken lidstaat, kan de Raad een besluit vaststellen waarin wordt bepaald dat door een lidstaat jegens een of meer derde landen genomen beperkende belastingmaatregelen verenigbaar worden geacht met de Verdragen, voor zover deze stroken met de doelstellingen van de Unie en verenigbaar zijn met de goede werking van de interne markt. De Raad besluit met eenparigheid van stemmen, op verzoek van een lidstaat.”

B – *Duits recht*

6. De volgende bepalingen van het Duitse Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (wet op de erf- en schenkbelasting), in de op 27 februari 1997 bekend gemaakte versie (BGBl. 1997 I, p. 378), zoals laatstelijk gewijzigd bij § 11 van de wet van 7 december 2011 (BGBl. 2011 I, p. 2592, hierna: „ErbStG”), luiden:

„§ 1 Belastbare feiten

1. Aan erfbelasting (of schenkbelasting) zijn onderworpen:

1) verkrijgingen door overlijden;

2) schenkingen onder levenden;

3) vermogensovergangen met een speciale bestemming;

[...]

2. Behoudens andersluidende bepaling gelden de bepalingen van deze wet inzake verkrijgingen door overlijden eveneens voor schenkingen en vermogensovergangen met een speciale bestemming, en zijn de bepalingen inzake schenkingen ook van toepassing op vermogensovergangen met een speciale bestemming onder levenden.

§ 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 op het nationale grondgebied wonen of er gewoonlijk verblijven,
- b) Duitse staatsburgers die niet meer dan vijf jaar ononderbroken in het buitenland hebben verbleven, zonder een woonplaats in Duitsland te hebben.

[...]

3) in alle andere gevallen, behoudens lid 3, voor de vermogensbestanddelen uit het binnenlands vermogen als bedoeld in § 121 van het Bewertungsgesetz [wet inzake de waardering van goederen; hierna: 'BewG'] (onbeperkte belastingplicht). [...]

3. Op verzoek van de begunstigde wordt de overdracht van een vermogensbestanddeel dat behoort tot het binnenlands vermogen als bedoeld in § 121 van het [BewG] (lid 1, punt 3), in zijn geheel onderworpen aan de 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) zijn woonplaats heeft in een lidstaat van de Europese Unie of in een staat waarop de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van toepassing is. In het geval dezelfde persoon binnen tien jaar voor de vermogensoverdracht en binnen tien jaar na de vermogensoverdracht meerdere overdrachten heeft gedaan, worden ook deze onderworpen aan de onbeperkte belastingplicht en overeenkomstig § 14 samengeteld. [...]

§ 14 – Inaanmerkingneming van de eerdere overdrachten

1. Ingeval eenzelfde persoon over een periode van tien jaar meerdere vermogensbestanddelen aan dezelfde begunstigde heeft overgedragen, worden deze samengevoegd door de waarde van de eerder overgedragen vermogensbestanddelen op de dag van de overdracht ervan, op te tellen bij de waarde van het als laatste overgedragen vermogensbestanddeel. De belasting die uit hoofde van de persoonlijke situatie van de begunstigde en op basis van de bepalingen die van toepassing waren op de datum van de laatste overdracht van de vermogensbestanddelen verschuldigd zou zijn geweest over de eerder overgedragen vermogensbestanddelen, wordt afgetrokken van de belasting over het totale bedrag. [...]

[...]

§ 15 – Belastinggroep

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) echtgenoot en wettelijke partner,
- 2) kinderen en stiefkinderen,

[...]

§ 16 – Belastingvrijstellingen

1. Belastingvrij is, in geval van een onbeperkte belastingplicht (§ 2, lid 1, punt 1, en lid 3) de overdracht

- 1) aan echtgenoten en wettelijke partners voor een bedrag van 500 000 EUR;
- 2) aan kinderen als bedoeld in belastinggroep I, punt 2, en aan kinderen van vooroverleden kinderen als bedoeld in belastinggroep I, punt 2, voor een bedrag van 400 000 EUR;

[...]

2. In geval van een beperkte belastingplicht (§ 2, lid 1, punt 3) geldt in plaats van het bedrag van de belastingvrijstelling van lid 1, een belastingvrije som van 2 000 EUR.”

7. § 121 BewG, met het opschrift „Binnenlands vermogen”, in de op 1 februari 1991 bekend gemaakte versie ervan (BGBl. 1991 I, blz. 230), zoals laatstelijk gewijzigd bij § 10 van de wet van 7 december 2011, bepaalt:

„Tot het binnenlandse vermogen behoren:

- 1) het binnenlandse vermogen in land- en bosbouw;
- 2) in het binnenland gelegen onroerende goederen;

[...]”

III – Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8. Hünnebeck en haar twee dochters bezitten de Duitse nationaliteit en wonen in Gloucestershire (Verenigd Koninkrijk). Hünnebeck woont sinds 1996 niet meer in Duitsland. Haar dochters hebben nooit in Duitsland gewoond.

9. Hünnebeck was voor de helft mede-eigenares van een perceel in Düsseldorf (Duitsland). Bij notariële akte, verleden op 20 september 2011, heeft zij haar aandeel, voor telkens de helft, overgedragen aan haar dochters. Bepaald werd dat eventueel verschuldigde schenkingsrechten door haar zouden worden betaald. Op 12 januari 2012 heeft de voogd van de twee minderjarige dochters van Hünnebeck ingestemd met de overeenkomst van 20 september 2011.

10. Bij twee aanslagen van 31 mei 2012 heeft het Finanzamt Krefeld (belastingkantoor te Krefeld) de schenkbelasting die Hünnebeck was verschuldigd voor de verwerving van een aandeel in het betreffende perceel door elk van haar dochters, vastgesteld op een bedrag van 146 509 EUR. Bij de vaststelling van de schenkbelasting heeft het Finanzamt Krefeld de persoonlijke belastingvrijstelling voor beperkt belastingplichtigen van 2 000 EUR in mindering gebracht op de belastbare waarde van ieder aandeel.
11. Hünnebeck heeft bezwaar ingediend, strekkende tot toepassing van de persoonlijke belastingvrijstelling van 400 000 EUR voor onbeperkt belastingplichtigen (ingezetenen).
12. Het Finanzamt Krefeld heeft dit verzoek afgewezen met het argument dat § 2, lid 3, ErbStG het mogelijk maakt dat onbeperkt belastingplichtigen en beperkt belastingplichtigen (de niet-ingezetenen) op voet van gelijkheid worden behandeld.
13. Het Finanzgericht Düsseldorf (financiële rechtbank te Düsseldorf, Duitsland) vraagt zich in het aangebrachte geding tussen Hünnebeck en het Finanzamt Krefeld af of § 16, lid 2 ErbStG – zelfs gelet op § 2, lid 3, ErbStG – verenigbaar is met het bepaalde in de artikelen 63, lid 1, VWEU, juncto artikel 65 VWEU.
14. Deze rechter merkt op dat het Hof in het arrest Mattner(2) al had verklaard dat § 16, lid 3, ErbStG, in de versie die toen van kracht was en die vrijwel gelijklopend was aan de relevante bepaling die in het hoofdgeding aan de orde is, onverenigbaar was met het Unierecht. In het licht van louter dit arrest moet het beroep van Hünnebeck dus worden toegewezen.
15. Volgens § 2, lid 1, punt 3 juncto § 16, lid 2, ErbStG is de belastingvrijstelling van 2 000 EUR, wegens het feit dat Hünnebeck en haar dochters op de datum van de schenking in het Verenigd Koninkrijk verbleven, immers lager dan de belastingvrijstelling van 400 000 EUR die, volgens § 2, lid 1, punt 1, onder a), juncto § 15, lid 1, en § 16, lid 1, punt 2, ErbStG, zou zijn toegepast indien ten minste een van hen op die datum in Duitsland had gewoond.
16. Het Finanzgericht Düsseldorf vraagt zich echter af of § 2, lid 3, ErbStG, dat naar aanleiding van het arrest Mattner(3) door de Duitse wetgever is vastgesteld om het Duitse recht in overeenstemming te brengen met het Unierecht, deze slotsom kan veranderen.
17. Het Finanzgericht Düsseldorf merkt op dat het Hof zich in het kader van het beroep wegens niet-nakoming met betrekking tot § 16, lid 2, ErbStG, dat door de Europese Commissie tegen de Bondsrepubliek Duitsland was ingesteld en aanleiding heeft gegeven tot het arrest Commissie/Duitsland (C-211/13, EU:C:2014:2148), niet over deze vraag heeft uitgesproken, maar wel reeds heeft geoordeeld dat een nationale regeling waarvan de toepassing facultatief is, niettemin strijdig kon zijn met het Unierecht.(4) Bijgevolg acht deze rechter het mogelijk dat de onverenigbaarheid van § 16, lid 2, ErbStG met het Unierecht niet is verholpen door de toevoeging van § 2, lid 3, ErbStG, met name omdat dit artikel automatisch wordt toegepast bij het uitblijven van een verzoek van de belastingplichtige.
18. Voorts merkt het Finanzgericht Düsseldorf op dat ook kan worden betwijfeld of de regel in § 2, lid 3, ErbStG, die op verzoek toepassing vindt, verenigbaar is met het Unierecht, en wel om de volgende redenen.
19. Ten eerste kan de begunstigde overeenkomstig § 2, lid 3, eerste volzin, ErbStG slechts een verzoek doen wanneer de erfflater, de schenker of de begunstigde op het tijdstip van de vermogensovergang zijn woonplaats had op het grondgebied van een lidstaat van de Unie of in een staat waarop de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei

1992 van toepassing is.(5) In de punten 27 tot en met 40 van het arrest Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) heeft het Hof, uit hoofde van het vrije verkeer van kapitaal, zijn rechtspraak inzake de berekening van erfbelasting echter uitgebreid tot situaties waarbij derde landen zijn betrokken. Daar schenkingen vanuit het oogpunt van het vrije verkeer van kapitaal vergelijkbaar zijn met erfbelasting, zou zodoende twijfel kunnen ontstaan over de verenigbaarheid van § 2, lid 3, eerste volzin, ErbStG.

20. Ten tweede verplicht § 2, lid 3, tweede volzin, ErbStG dat in het geval dezelfde persoon in de tien jaar voorafgaand aan en in de tien jaar volgend op de vermogensoverdracht meerdere overdrachten heeft gedaan, ook deze worden behandeld als een overdracht waarvoor een onbeperkte belastingplicht geldt en overeenkomstig § 14 ErbStG bij elkaar worden opgeteld. Door deze bepaling wordt § 14 ErbStG dus twintig jaar van toepassing, terwijl § 14, lid 1, eerste volzin, ErbStG voor de in § 2, lid 1, punt 1, ErbStG bedoelde onbeperkt belastingplichtigen slechts voorziet in een periode van tien jaar. Het is dus denkbaar dat in geval van immigratie uit en emigratie naar Duitsland, belastingplichtigen die op hun verzoek ingevolge § 2, lid 3, ErbStG, onbeperkt belastingplichtig zijn, ongunstiger worden behandeld dan belastingplichtigen die op grond van § 2, lid 1, punt 1, ErbStG onbeperkt belastingplichtig zijn.

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

„Moet artikel 63, lid 1, VWEU juncto artikel 65 VWEU aldus worden uitgelegd dat het zich ook dan verzet tegen een regeling van een lidstaat volgens welke voor de berekening van de schenkbelasting de op de belastbare grondslag in mindering te brengen belastingvrijstelling bij een schenking van een perceel dat op het grondgebied van die lidstaat is gelegen, lager is indien de schenker en de begunstigde op de datum van de schenking hun woonplaats in een andere lidstaat hadden, dan de belastingvrijstelling die zou zijn toegekend indien ten minste één van hen op die datum zijn woonplaats in eerstbedoelde lidstaat zou hebben gehad, wanneer volgens een andere regeling van de lidstaat op verzoek van de begunstigde de hogere belastingvrijstelling wordt toegepast mits alle door de schenker gedurende tien jaar vóór en tien jaar na de schenking gedane schenkingen worden meegeteld?

IV – Procedure bij het Hof

22. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Hünnebeck, de Duitse regering en de Commissie, die ter terechtzitting van 16 december 2015 hun standpunt tevens mondeling hebben toegelicht.

V – Analyse

23. Met zijn prejudiciële vraag verzoekt de verwijzende rechter het Hof in wezen vast te stellen of de behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen in een regeling als die aan de orde in het hoofdgeding de artikelen 63 VWEU en 65 VWEU schendt, ondanks de wetswijziging die naar aanleiding van het arrest Mattner(6) in Duitsland is doorgevoerd.

A – Argumenten van partijen

24. Hünnebeck en de Commissie stellen dat de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, strijdig is met de artikelen 63 VWEU en 65 VWEU.

25. Met een beroep op de arresten Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) en Commissie/Duitsland (C-211/13, EU:C:2014:2148), betogen Hünnebeck en de Commissie dat discriminatie niet wordt opgeheven door het feit dat de belanghebbenden een keuzerecht wordt

geboden dat mogelijkerwijs leidt tot een gelijke behandeling, met name wanneer de discriminerende regeling automatisch wordt toegepast indien niet wordt verzocht om uitoefening van het keuzerecht.

26. Zelfs indien ervan wordt uitgegaan dat het keuzerecht als zodanig in het concrete geval volstaat om deze discriminatie op te heffen, moet echter worden vastgesteld dat uit § 2, lid 3, ErbStG een nieuwe willekeurige discriminatie voortvloeit, die krachtens artikel 65, lid 3, VWEU verboden is. Hünnebeck en de Commissie merken namelijk op dat een niet-ingezetene belastingplichtige die gebruik maakt van het keuzerecht van § 2, lid 3, ErbStG, onbeperkt belastingplichtig wordt voor zowel de tien jaar voorafgaand aan de schenking als de tien jaar daaropvolgend, terwijl voor ingezetenen enkel de waarde van alle goederen die in de tien jaar voorafgaand aan de laatste overdracht om niet van dezelfde persoon zijn ontvangen, wordt samengevoegd en deze ingezetenen vervolgens, ingevolge § 14 ErbStG, recht hebben op aftrek van de belasting die al over de eerdere vermogensoverdrachten is betaald.

27. Hünnebeck bevestigt dat zij in casu in ieder geval onmogelijk het keuzerecht van § 2, lid 3, ErbStG kon uitoefenen, omdat dit zou hebben geleid tot totaal onvoorspelbare belastingheffingen in de toekomst en een minder gunstige behandeling dan die van ingezetenen.

28. Volgens de Duitse regering is de nationale regeling die aan de orde is in het hoofdgeding, zoals gewijzigd naar aanleiding van het arrest Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), in overeenstemming met de artikelen 63 VWEU en 65 VWEU.

29. Volgens deze regering is de discriminatie die was vastgesteld in de arresten Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) en Commissie/Duitsland (C-211/13, EU:C:2014:2148) met de invoering van § 2, lid 3, ErbStG weggenomen, omdat voor een schenking van een in Duitsland gelegen perceel dezelfde belastingvrijstelling geldt, ongeacht of de schenker en de begunstigde in Duitsland dan wel in een andere lidstaat wonen, omdat de belastingplichtigen die ingezetene zijn in andere lidstaten van de Unie of in een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER) de keuze hebben zich te onderwerpen aan de onbeperkte belastingplicht die voor ingezetenen geldt.

30. Daarenboven wordt, in het geval een niet-ingezetene belastingplichtige kiest voor de regeling van de onbeperkte belastingplicht, de totale waarde van de verrijking als bedoeld in § 14 ErbStG, anders dan door de verwijzende rechter wordt gesteld, slechts berekend over een tijdvak van tien jaar, dat met terugwerkende kracht vanaf de betrokken overdracht wordt bepaald. In dat verband is er dus geen sprake van discriminatie tussen de ingezetene belastingplichtigen en de niet-ingezetene belastingplichtigen.

B – Beoordeling

31. Daar het Hof zich in de zaken die hebben geleid tot de arresten Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) en Commissie/Duitsland (C-211/13, EU:C:2014:2148)(7), reeds heeft uitgesproken over de Duitse wetgeving die in het hoofdgeding aan de orde is, moet worden onderzocht of de wijzigingen die bij de wet van 7 december 2011, en meer bepaald de invoering van § 2, lid 3, ErbStG, in deze wettelijke regeling zijn doorgevoerd, de door het Hof vastgestelde onverenigbaarheid hebben kunnen wegnemen.

32. Ik wil er kort aan herinneren dat, volgens deze rechtspraak, de nationale maatregelen „die leiden tot waardevermindering van de nalatenschap of de schenking van een ingezetene van een andere staat dan die op het grondgebied waarvan de nalatenschap of de schenking wordt belast, of van een ingezetene van een andere staat dan die op het grondgebied waarvan de betrokken [goederen] zich bevinden en waar de nalatenschap of de schenking van die zaken wordt belast”,

beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal vormen.(8)

33. Zo heeft het Hof geoordeeld dat een regeling van een lidstaat die de toepassing van een belastingvrijstelling op de nalatenschap of de schenking laat afhangen van de woonplaats van de erflater en van de begunstigde op het moment van overlijden, of van de woonplaats van de begunstigde en de schenker ten tijde van de schenking, dan wel van de plaats waar het onroerend goed dat wordt vererfd of wordt geschonken is gelegen, wanneer zij ertoe leidt dat de nalatenschappen of de schenkingen waarbij niet-ingezetenen of in een andere lidstaat gelegen onroerende goederen zijn betrokken, zwaarder worden belast dan diegene waarbij enkel ingezetenen of binnen de lidstaat van belastingheffing gelegen goederen zijn betrokken, een beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt.(9)

34. Volgens § 2, lid 3, ErbStG, dat door de Bondsrepubliek Duitsland ter naleving van het arrest Mattner (C?510/08, EU:C:2010:216) is ingevoerd, kunnen beperkt belastingplichtigen, dus niet-ingezetenen, ervoor kiezen om de in Duitsland belastbare schenkingen te onderwerpen aan de onbeperkte belastingplicht die is bedoeld voor ingezetenen, met als gevolg dat, met betrekking tot het hoofdgeding, de vrijstelling van 400 000 EUR van § 16, lid 1, punt 2, ErbStG, van toepassing is en niet meer de vrijstelling van 2 000 EUR van lid 2 van dat artikel voor niet-ingezeten belastingplichtigen.

35. Het is dus de tweeledige vraag of, ten eerste, het keuzerecht dat de niet-ingezeten belastingplichtige hiermee wordt geboden, de beperking van het vrije verkeer van kapitaal opheft die door het Hof in de arresten Mattner (C?510/08, EU:C:2010:216) en Commissie/Duitsland (C?211/13, EU:C:2014:2148) is vastgesteld, en, ten tweede, of de wijzen van uitoefening van dit keuzerecht(10) en de gevolgen ervan(11) zelf geen beperking van het vrije verkeer van kapitaal inhouden.

1. De mogelijkheid die niet-ingezetenen wordt geboden om te kiezen voor de in beginsel aan ingezetenen voorbehouden regeling voor erf- en schenkbelasting

36. De Duitse regering stelt dat de mogelijkheid om te kiezen voor de onbeperkte belastingplicht van § 2, lid 3, ErbStG iedere discriminatie uitsluit, omdat de ingezeten belastingplichtigen en de niet-ingezeten belastingplichtigen gelijk worden behandeld wanneer dit keuzerecht wordt uitgeoefend.

37. Op basis van de rechtspraak van het Hof deel ik de stelling van de Duitse regering niet.

38. In het arrest Gielen (C?440/08, EU:C:2010:148), waarin de niet-ingezeten belastingplichtige een discriminerende belastingregeling kon vermijden door te kiezen voor een andere die dat beweerdelijk niet was (in casu de regeling die van toepassing was voor ingezetenen), heeft het Hof in punt 51 van zijn arrest, in overeenstemming met de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer(12) geoordeeld, dat „een dergelijke keuze [...] niet de discriminerende gevolgen van eerstgenoemde belastingregeling kan wegnemen”, noch „een belastingregeling [kan bevestigen] die op zich wegens het discriminerende karakter ervan nog steeds in strijd is met artikel 49 VWEU”.(13) Onder verwijzing naar punt 162 van het arrest Test Claimants in the FII Group Litigation (C?446/04, EU:C:2006:774), een arrest van de Grote kamer, voegde het Hof hieraan toe dat „een nationale regeling die de vrijheid van vestiging beperkt, nog steeds in strijd [is] met het recht van de Unie, ook al is de toepassing daarvan facultatief”.(14)

39. In punt 62 van het arrest Beker (C?168/11, EU:C:2013:117) heeft het Hof hieraan toegevoegd dat deze rechtspraak te meer geldt „in een geval waarin de met het Unierecht onverenigbare methode de methode is die automatisch wordt toegepast wanneer de belastingplichtige geen keuze doet, zoals in casu”. Deze beginselen kunnen volgens mij perfect op

de onderhavige zaak worden toegepast. Om een ten opzichte van hen discriminerend systeem te vermijden, kunnen niet-ingezetenen, zoals in de zaak die heeft geleid tot het arrest Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), namelijk kiezen voor een ander systeem dat beweerdelijk niet discriminatoir is⁽¹⁵⁾ -en in beginsel alleen van toepassing is op ingezetenen, met dien verstande dat, zoals in het arrest Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), het mechanisme dat onverenigbaar is met het Unierecht automatisch van toepassing is indien de niet-ingezeten belastingplichtige niet voor het andere systeem heeft gekozen.

40. Ik kan op dit punt echter geen definitieve conclusie nemen zonder het recente arrest Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) te noemen, dat op 19 november 2015 zonder conclusie in een kamer van drie rechters is gewezen.

41. De zaak die tot dit arrest heeft geleid, betrof een Zweedse wet die tot doel had de in het arrest Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403) vastgestelde beperking ten aanzien van niet-ingezeten belastingplichtigen op te heffen, doordat deze belastingplichtigen de keuze werd geboden om te kiezen voor de belastingregeling die van toepassing was op ingezetenen, in plaats van het systeem van bronbelasting dat in beginsel op hen van toepassing was en het voorwerp was geweest van laatstgenoemd arrest.

42. Het Hof heeft, na te hebben geoordeeld dat dit laatste systeem in zijn geheel gunstiger was voor niet-ingezetenen⁽¹⁶⁾, geoordeeld dat „de weigering om in de inkomstenbelasting niet-ingezeten belastingplichtigen die hun inkomsten voor het grootste deel in de bronstaat verwerven en hebben gekozen voor de bronbelasting, dezelfde persoonlijke aftrekken als ingezeten belastingplichtigen in de algemene belasting toe te kennen, geen met artikel 21 VWEU strijdige discriminatie vormt, wanneer niet-ingezeten belastingplichtigen niet zijn onderworpen aan *een in totaal hogere belasting* dan ingezeten belastingplichtigen en gelijkgestelden die in een vergelijkbare situatie als deze niet-ingezeten belastingplichtigen verkeren”⁽¹⁷⁾, en achtte daarbij dat door dit onderdeel „de specifieke feiten in het hoofdgeding en in de zaak die leidde tot het arrest Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) [verschillen].”⁽¹⁸⁾

43. Ik meen uit het arrest Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) te kunnen afleiden dat de conclusie van het Hof, waarschijnlijk met op de achtergrond de zorg dat een niet-ingezeten belastingplichtige niet de mogelijkheid werd geboden aan „cherry picking” te doen, dus de voordeligste elementen uit de twee afzonderlijke belastingregelingen voor zich op te eisen, is ingegeven door het feit dat de belastingregeling die op niet-ingezetenen van toepassing was, *in haar geheel* gunstiger was dan de regeling die in beginsel aan ingezetenen was voorbehouden.

44. Uit vaste rechtspraak blijkt echter dat bij het onderzoek of een maatregel op het gebied van directe belastingen verenigbaar is met de fundamentele vrijheden, niet op basis van het algehele resultaat voor de belastingplichtige wordt uitgemaakt of er al dan niet sprake is van discriminatie. Zoals het Hof in punt 44 van het arrest Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) heeft geoordeeld, „[kan] een verschil in behandeling tussen deze twee categorieën belastingplichtigen [...] [namelijk de ingezetenen en de niet-ingezetenen] worden aangemerkt als discriminatie in de zin van het [VWEU], wanneer er geen objectief verschil bestaat dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling van de twee categorieën belastingplichtigen *op dit punt*”.⁽¹⁹⁾

45. Of er sprake is van een verschillende behandeling kan bijgevolg alleen worden beoordeeld ten opzichte van het bijzondere belastingvoordeel dat aan een van beide categorieën belastingplichtigen wordt toegekend en aan de andere wordt ontzegd, en niet ten opzichte van de totale belastingdruk voor de betrokken belastingplichtige.

46. Naar mijn mening kan de vaststelling van het Hof in de punten 43 en 49 van het arrest Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) in ieder geval niet volstaan om af te wijken van de

rechtspraak van het Hof die voortvloeit uit de arresten *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punt 162), *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, punten 49-54) en *Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117, punt 62).

47. Op dit punt stem ik niet in met het argument dat de Commissie ter terechtzitting heeft uiteengezet, dat de zaak die heeft geleid tot het arrest *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765), slechts betrekking had op het bestaan van twee afzonderlijke belastingstelsels – een voor ingezetenen en een voor niet-ingezetenen – die elk verenigbaar waren met het Unierecht, hetgeen niet het geval zou zijn in de onderhavige zaak en het in dat arrest gemaakte onderscheid zou verklaren.

48. Dat gaat voorbij aan het feit dat het Hof in het arrest *Wallentin* (C-169/03, EU:C:2004:403) heeft geoordeeld dat het systeem dat in het arrest *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765) in zijn geheel als gunstiger werd beschouwd, in werkelijkheid discriminerend was. Zoals advocaat-generaal Mengozzi in punt 60 van zijn conclusie in de zaak *Beker* (C-168/11, EU:C:2012:452) heeft opgemerkt, was de vraag dus of „het onderzochte belastingstelsel als geheel verenigbaar wordt met het Unierecht doordat de belastingbetaler de mogelijkheid heeft om te kiezen voor een stelsel dat in het algemeen weliswaar ongunstiger is, maar niettemin niet onverenigbaar met het recht van de Unie”. Het antwoord van het Hof hierop was duidelijk ontkennend.

49. Uit de conclusie van advocaat-generaal Mengozzi leid ik ook af dat het Hof in deze zaak, net als in de zaak die had geleid tot het arrest *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765), te maken had met een mogelijkheid om te kiezen voor een belastingregeling die in haar geheel „minder gunstig” was. Dat heeft het Hof niet weerhouden van de vaststelling dat er sprake was van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal.

50. In de onderhavige zaak brengt de keuze voor het aan ingezetenen voorbehouden belastingstelsel weliswaar een hogere vrijstelling mee, maar is deze tevens gekoppeld aan een onbeperkte belastingplicht, die afhankelijk van de concrete situaties van de verschillende belastingplichtigen zeer verschillende gevolgen kan hebben, aangezien, zoals de Commissie ter terechtzitting heeft opgemerkt, deze plicht tot gevolg heeft dat alle uit schenking zijn verkregen goederen – niet alleen die welke in Duitsland zijn gelegen, maar overal ter wereld –, twintig jaar lang worden belast, met een risico dat zij dubbel worden belast.

51. Derhalve ben ik van mening dat het feit dat § 2, lid 3, ErbStG niet-ingezetenen belastingplichtigen de mogelijkheid biedt in aanmerking te komen voor de vrijstelling die aan ingezetenen belastingplichtigen is voorbehouden door te kiezen voor de voor ingezetenen bedoelde regeling voor de heffing van erf- en schenkbelasting, de in de arresten *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216) en *Commissie/Duitsland* (C-211/13, EU:C:2014:2148) vastgestelde onverenigbaarheid van § 16, lid 2, ErbStG met het vrije verkeer van kapitaal, niet opheft.

2. Wijzen van uitoefening van het recht voor niet-ingezetenen om te kiezen voor de voor ingezetenen bedoelde regeling voor erf- en schenkbelasting en de gevolgen van deze uitoefening

52. Daar de verwijzende rechter betwijfelt of de regel van § 2, lid 3, ErbStG verenigbaar is met het vrije verkeer van kapitaal, moet worden onderzocht of de wijzen waarop het in deze bepaling⁽²⁰⁾ geboden keuzerecht en de gevolgen van de uitoefening ervan⁽²¹⁾, een nieuwe beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormen.

53. Met betrekking tot de wijze waarop dit keuzerecht wordt uitgeoefend, is de verwijzende rechter van oordeel dat dit, daar het enkel openstaat voor de belastingplichtigen die woonachtig zijn op het grondgebied van de lidstaten van de Unie of van de EER, strijdig is met het arrest *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662), waarin de in het arrest *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216)

genoemde beginselen waren uitgebreid tot de belastingplichtigen die in een derde land wonen.

54. In punt 68 van het arrest Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) heeft het Hof namelijk geoordeeld dat „de artikelen [63 VWEU] en [65 VWEU] aldus [moeten] worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een regeling van een lidstaat inzake de berekening van de successierechten volgens welke de belastingvrije som bij vererving van een onroerend goed dat op het grondgebied van deze staat is gelegen, lager is wanneer de erflater en de verkrijger van de nalatenschap ten tijde van het openvallen van de nalatenschap in een derde land, zoals de Zwitserse Bondsstaat, woonden dan die welke zou zijn toegepast wanneer ten minste één van hen op datzelfde tijdstip in die lidstaat woonde.”

55. Zoals door de Commissie wordt betoogd, is de beperking van het keuzerecht dat bij § 2, lid 3, ErbStG is ingevoerd tot louter belastingplichtigen die woonachtig zijn op het grondgebied van de lidstaten van de Europese Unie of van de EER, met uitsluiting van inwoners van derde landen, duidelijk strijdig met het vrije verkeer van kapitaal. Voor deze beperking is geen enkele rechtvaardiging aangevoerd. Niettemin moet worden opgemerkt dat deze vraag in het hoofdgeding niet aan de orde is, aangezien Hünnebeck en haar dochters in een lidstaat van de Unie wonen.

56. Wat vervolgens de gevolgen van de uitoefening van het betrokken keuzerecht betreft, zij eraan herinnerd dat § 2, lid 3, tweede volzin, ErbStG „meerdere overdrachten die door dezelfde persoon worden gedaan binnen tien jaar voor de vermogensoverdracht en binnen tien jaar na de vermogensoverdracht” waarvoor is gekozen voor toepassing van de voor ingezetenen bedoelde regeling voor erf- en schenkbelasting, onderwerpt aan de onbeperkte belastingplicht. Volgens de verwijzende rechter is deze periode krachtens § 14 ErbStG voor ingezetenen beperkt tot de tien jaar voorafgaand aan de vermogensoverdracht.

57. De Duitse regering betwist deze uitlegging van de verwijzende rechter met het betoog dat de totale waarde van de relevante ontvangen goederen, in beide gevallen, wordt berekend over een begrensd tijdvak van tien jaar, dat met terugwerkende kracht wordt berekend vanaf de datum van de vermogensoverdracht.

58. In dat verband moet eraan worden herinnerd dat „de verwijzende rechter bij uitsluiting bevoegd is de feiten van het bij hem aanhangige geding vast te stellen en te beoordelen, alsook om het nationale recht uit te leggen en toe te passen”.(22)

59. Bijgevolg staat het in het kader van het bij artikel 267 VWEU ingevoerde stelsel van rechterlijke samenwerking niet aan het Hof om de door de verwijzende rechter gegeven uitlegging van het nationale recht te verifiëren of ter discussie te stellen, aangezien deze uitlegging tot de exclusieve bevoegdheid van deze rechter behoort.

60. Volgens de rechtspraak van het Hof vormen „nationale maatregelen die leiden tot waardevermindering van de nalatenschap of de schenking van een ingezetene van een andere staat dan die op het grondgebied waarvan de nalatenschap of de schenking wordt belast, of van een ingezetene van een andere staat dan die op het grondgebied waarvan de betrokken zaken zich bevinden en waar de nalatenschap of de schenking van die zaken wordt belast”, beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal.(23)

61. Naar mijn mening staat in het onderhavige geval buiten kijf dat ingezetenen en niet-ingezetenen verschillend worden behandeld, aangezien wat overdrachten betreft een duidelijk langere periode in aanmerking wordt genomen voor niet-ingezetenen (tien jaar voor en na de overdracht) dan voor ingezetenen (tien jaar voor de overdracht). In het geval van meerdere overdrachten kan dit verschil in behandeling gemakkelijk leiden tot een zwaardere belasting van niet-ingezetenen.
62. Daarenboven bestaat er, nu de hoogte van de schenkbelasting over een in Duitsland gelegen perceel op voet van de ErbStG wordt berekend op basis van zowel de waarde van dit onroerend goed als de eventuele familieband tussen de schenker en de verkrijger, geen enkel objectief verschil dat een ongelijke fiscale behandeling tussen respectievelijk de situatie van personen die geen van allen in de lidstaat wonen en de situatie waarin ten minste een van hen in deze lidstaat woont, kan rechtvaardigen.(24)
63. In dat verband bevinden de niet-ingezetenen belastingplichtigen zich a fortiori in een situatie die vergelijkbaar is met die van ingezetenen belastingplichtigen omdat de Duitse wettelijke bepaling in het geding hen voor de belasting van een in Duitsland gelegen onroerend goed dat door schenking is verkregen, op een lijn stelt. Zoals het Hof in punt 50 van het arrest Commissie/Duitsland (C-211/13, EU:C:2014:2148) heeft geoordeeld, heeft de nationale wetgever, door schenkingen of nalatenschappen ten behoeve van deze twee categorieën belastingplichtigen gelijk te behandelen behalve wat betreft de hoogte van de vrijstelling die aan de verkrijger wordt toegekend, immers erkend dat tussen deze laatsten, in het licht van de voorwaarden en de omstandigheden waaronder de belasting op de schenkingen of de nalatenschappen wordt geheven, geen objectief verschil in situatie bestaat dat een verschillende behandeling kan rechtvaardigen. Dit gaat ook op met betrekking tot de periode die voor eerdere overdrachten in aanmerking wordt genomen.
64. § 2, lid 3, ErbStG vormt dus een tweede beperking van het vrije verkeer van kapitaal.
65. Volgens de Duitse regering is deze beperking gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, en met name de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten en de samenhang van het Duitse belastingstelsel.
66. Wat de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten betreft, licht de Duitse regering geenszins toe hoe deze verdeling in gevaar zou komen, indien de Duitse autoriteiten voor ingezetenen en voor niet-ingezetenen voor de overdrachten dezelfde periode in aanmerking zou nemen.
67. Wat de samenhang van het Duitse belastingstelsel betreft, is de Duitse regering van mening dat niet-ingezetenen belastingplichtigen, door te opteren voor de belastingregeling voor ingezetenen als bedoeld in § 2, lid 3, ErbStG, kiezen voor de onbeperkte belastingplicht in die zin dat de belastinggrondslag het volledige nationale en buitenlandse vermogen omvat. Zij leidt hieruit af dat het belastingvoordeel dat voortvloeit uit de toepassing van de hoge vrijstelling van § 16, lid 1, ErbStG wordt gecompenseerd door een bepaalde belastingheffing in het kader van de schenkbelasting.

68. Geen van deze argumenten is echter gericht op het verschil in de duur waarover de vermogensoverdrachten in aanmerking worden genomen, ten nadele van niet-ingezetenen. Meer bepaald, en in strijd met hetgeen krachtens de vaste rechtspraak op dit gebied⁽²⁵⁾ is vereist, toont de Duitse regering niet aan dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de toekenning van een belastingvoordeel en een langere periode om overdrachten in aanmerking te nemen, wanneer niet-ingezeten schenkers en begunstigden bij de schenking betrokken zijn.

69. De argumenten die zijn ontleend aan de samenhang van het belastingstelsel moeten dus worden verworpen.

VI – Conclusie

70. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de door het Finanzgericht Düsseldorf gestelde prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

1) De artikelen 63 VWEU en 65 VWEU moeten aldus 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 de schenkbelasting bepaalt dat de vrijstelling bij schenking van een perceel dat is gelegen op het grondgebied van deze staat, lager is wanneer de schenker en de begunstigde op de datum van de schenking in een andere lidstaat woonden dan de vrijstelling die zou zijn toegepast wanneer ten minste één van hen op diezelfde datum in de eerste lidstaat had gewoond, ook al bepaalt deze regeling voorts dat de hoogste vrijstelling op verzoek van de begunstigde kan worden toegepast indien hij kiest voor het aan ingezetenen voorbehouden stelsel van onbeperkte belastingplicht.

2) De artikelen 63 VWEU en 65 VWEU moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat als die aan de orde in het hoofdgeding, die bepaalt dat de begunstigden die in derde landen wonen voor de berekening van de schenkbelasting op een perceel dat is gelegen op het grondgebied van deze staat, alleen kunnen verzoeken om toepassing van de hoogste belastingvrijstelling indien een van de schenkers of de begunstigden in deze lidstaat woont.

3) De artikelen 63 VWEU en 65 VWEU moeten aldus 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 de schenkbelasting bepaalt dat in het geval van schenking van een perceel dat is gelegen op het grondgebied van deze staat, alle goederen die gedurende de tien jaar voorafgaand aan en de tien jaar volgend op de schenking om niet zijn ontvangen, in aanmerking worden genomen wanneer de schenker en de begunstigde op de datum van de schenking in een andere lidstaat woonden, terwijl ingeval een van hen op dezelfde datum in de eerste lidstaat had gewoond, alleen de tien jaar voorafgaand aan de schenking in aanmerking zou zijn genomen.

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – C-510/08, EU:C:2010:216.

3 – Ibidem.

4 – Zie arresten *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punt 162); *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, punt 53), en *Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117, punt 62).

5 – PB 1994, L 1, blz. 3.

6 – C?510/08, EU:C:2010:216.

7 – Deze wettelijke bepaling, alsook gelijkwaardige wettelijke bepalingen van andere lidstaten, zijn eveneens door het Hof beoordeeld in de zaken die hebben geleid tot de arresten Jäger (C?256/06, EU:C:2008:20); Welte (C?181/12, EU:C:2013:662); Commissie/Spanje (C?127/12, EU:C:2014:2130), en Q (C?133/13, EU:C:2014:2460).

8 – Arrest Commissie/Duitsland (C?211/13, EU:C:2014:2148, punt 41). Zie in die zin tevens arresten Jäger (C?256/06, EU:C:2008:20, punt 31); Mattner (C?510/08, EU:C:2010:216, punt 26); Welte (C?181/12, EU:C:2013:662, punt 23), en Commissie/Spanje (C?127/12, EU:C:2014:2130, punt 57).

9 – Arrest Commissie/Spanje (C?127/12, EU:C:2014:2130, punt 58). Zie in die zin ook arresten Mattner (C?510/08, EU:C:2010:216, punt 28) en, op het gebied van nalatenschappen, Welte (C?181/12, EU:C:2013:662, punt 25).

10 – Alleen niet-ingezeten belastingplichtigen die zijn gevestigd in andere lidstaten van de Unie of de EER, en niet die van derde landen, krijgen deze keuze.

11 – § 2, lid 3, ErbStG lijkt de keuze voor de onbeperkte belastingplicht toe te passen op iedere andere vermogensoverdracht door dezelfde persoon in de loop van de tien jaar voorafgaand aan en de tien jaar volgend op de vermogensoverdracht waarvoor de keuze is gemaakt.

12 – C?440/08, EU:C:2009:661.

13 – Arrest Gielen (C?440/08, EU:C:2010:148, punt 52).

14 – Ibidem (punt 53).

15 – Zie punten 52-69 van deze conclusie.

16 – Zie arrest Hirvonen (C?632/13, EU:C:2015:765, punt 43).

17 – Ibidem (punt 49). Cursivering van mij.

18 – Ibidem (punt 39).

19 – Arrest Gielen (C?440/08, EU:C:2010:148, punt 44). Cursivering van mij. Zie in die zin ook arresten Talotta (C?383/05, EU:C:2007:181, punt 19) en Renneberg (C?527/06, EU:C:2008:566, punt 60).

20 – Alleen niet-ingezeten belastingplichtigen die zijn gevestigd in andere lidstaten van de Unie of van de EER hebben dit keuzerecht, met uitsluiting van derde landen.

21 – Zie voetnoot 11 van deze conclusie.

22 – Arrest Eckelkamp e.a. (C?11/07, EU:C:2008:489, punt 32). Zie ook, in die zin, arrest Sürül (C?262/96, EU:C:1999:228, punt 95).

23 – Arrest Commissie/Spanje (C?127/12, EU:C:2014:2130, punt 57). Zie in die zin ook arrest Mattner (C?510/08, EU:C:2010:216, punt 26).

24 – Zie arresten Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, punt 36) en Commissie/Duitsland (C-211/13, EU:C:2014:2148, punt 49).

25 – Zie arresten Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 42); Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, punten 77 en 78); Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, punt 53), en Commissie/Duitsland (C-211/13, EU:C:2014:2148, punten 55 en 56).