



## Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
P. MENGOZZI  
van 12 juni 2013<sup>1</sup>

**Zaak C-181/12**

**Yvon Welte  
tegen  
Finanzamt Velbert**

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

„Vrij verkeer van kapitaal — Artikelen 56 EG, 57 EG en 58 EG — Erfbelasting — Erflater en erfgenaam met woonplaats in Zwitserland — Directe investeringen — Investerings in onroerend goed — Standstillclausule — Rechtvaardigingsgronden”

### **I – Inleiding**

1. Moeten de artikelen 56 EG en 58 EG aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling van een lidstaat inzake erfbelasting die in geval van verkrijging bij versterf van een in die lidstaat gelegen perceel grond voorziet in een belastingvrije som van slechts 2 000 EUR voor de niet-ingezetene verkrijger, maar in een belastingvrije som van 500 000 EUR wanneer de erflater of de verkrijger ten tijde van het openvallen van de nalatenschap woonplaats in de betrokken lidstaat had?
2. Dat is de vraag die het Finanzgericht Düsseldorf stelt in het een geding tussen Welte, van Zwitserse nationaliteit en Zwitsers ingezetene, en het Finanzamt Velbert (hierna: „Finanzamt”) naar aanleiding van de nalatenschap van Welte-Schenkel, overleden in 2009 in Zwitserland, die in Duitsland was geboren, maar na haar huwelijk met Welte de Zwitserse nationaliteit verkreeg en aldaar haar woonplaats had.
3. Welte heeft als enig erfgenaam van zijn echtgenote, uit haar nalatenschap een in Düsseldorf gelegen perceel grond verkregen<sup>2</sup>, waarvan de waarde op de datum van het overlijden van erflaatster is vastgesteld op 329 200 EUR. Erflaatster had ook rekeningen bij twee banken in Duitsland, waarvan het totale tegoed 33 689,72 EUR bedroeg. Daarnaast had zij rekeningen bij Zwitserse banken, waarvan het totale tegoed omgerekend 169 508,04 EUR bedroeg.
4. Welte hoefde in Zwitserland geen erfbelasting te betalen.

<sup>1</sup> — Oorspronkelijke taal: Frans.

<sup>2</sup> — Partijen in het hoofdgeding hebben ter terechtzitting voor het Hof aangegeven dat op het perceel grond het ouderlijk huis stond van Welte-Schenkel, dat zij zelf enkele maanden voor haar overlijden had geërfd.

5. Bij aanslag van 31 oktober 2011 heeft het Finanzamt de door Welte verschuldigde erfbelasting vastgesteld op 41 450 EUR. Dit bedrag is verkregen na aftrek van een belastingvrije som van 2 000 EUR van de heffingsgrondslag, bestaande in enkel de waarde van het in Düsseldorf gelegen perceel grond, waarop een vast bedrag voor de kosten van vererving (10 300 EUR) in mindering is gebracht.

6. Volgens het Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (wet op de erf- en schenkingsbelasting; hierna: „ErbStG”)<sup>3</sup> moet namelijk enerzijds, wanneer noch de erflater noch de erfgenaam ingezetene van Duitsland is, bij verkrijging door versterf erfbelasting worden betaald over de overgaande bestanddelen van het „binnenlands vermogen” van de erflater in de zin van § 121 Bewertungsgesetz (wet inzake de waarderingsregels; hierna: „BewG”)<sup>4</sup>; daartoe behoren de in Duitsland gelegen onroerende zaken, maar niet de banktegoeden.<sup>5</sup> Anderzijds is volgens § 16 ErbStG de verkrijging door de echtgenoot belastingvrij tot een bedrag van 500 000 EUR, tenzij, zoals in het hoofdgeding, de erflater en de verkrijger beiden niet-ingezetene zijn, in welk geval volgens § 16, lid 2, een belastingvrije som van 2 000 EUR geldt. Dit verschil zou worden verklaard door het feit dat, wanneer de erflater of de erfgenaam woonplaats in Duitsland heeft, de belastingplicht van § 2, lid 1, ErbStG voor alle overgaande vermogensbestanddelen geldt.

7. Bij beslissing van 23 januari 2012 heeft het Finanzamt het bezwaar dat Welte heeft ingediend om in aanmerking te komen voor een belastingvrije som van 500 000 EUR, afgewezen.

8. Welte heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij het Finanzgericht Düsseldorf. Hij voert aan dat de ongelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen in strijd is met het door het EG-Verdrag gewaarborgde vrije verkeer van kapitaal.

9. Volgens de verwijzende rechter is het twijfelachtig of § 16, lid 2, ErbStG verenigbaar is met de artikelen 56, lid 1, EG en 58 EG. Krachtens § 16, lid 2, ErbStG zou de nalatenschap die Welte als beperkt belastingplichtige heeft verkregen, slechts voor een bedrag van 2 000 EUR zijn vrijgesteld. Indien erflater of Welte ten tijde van het openvallen van de nalatenschap echter in Duitsland zou hebben gewoond, had Welte recht gehad op een belastingvrij bedrag van 500 000 EUR en had hij derhalve geen erfbelasting behoeven te betalen.

10. De verwijzende rechter merkt op dat het Hof in het arrest Mattner<sup>6</sup> heeft geoordeeld dat de artikelen 56 EG en 58 EG zich verzetten tegen § 16, lid 2, ErbStG, volgens welke de belastingvrije som voor de schenkbelasting in geval van schenking van een onroerende zaak gelegen op het grondgebied van deze staat, lager was wanneer de schenker en de begiftigde op het tijdstip van de schenking in een andere lidstaat woonden dan wanneer ten minste één van hen op hetzelfde tijdstip in de eerste lidstaat woonde.

3 — In de op 27 februari 1997 gepubliceerde versie (BGBl. 1997 I, blz. 378), zoals gewijzigd bij artikel 1 van het Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (wet van 24 december 2008 houdende hervorming van de erfbelasting en de waarderingsregels) (BGBl. 2008 I, blz. 3018).

4 — In de versie zoals die voortvloeide uit het Jahressteuergesetz (Duitse belastingwet van 20 december 2006; hierna: „JStG”) (BGBl. 2006 I, blz. 2049), zoals gewijzigd bij artikel 2 van de wet van 24 december 2008 houdende hervorming van de erfbelasting en de waarderingsregels.

5 — Volgens artikel 8 van de Overeenkomst tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Zwitserse Bondsstaat ter voorkoming van dubbele belasting inzake erfbelasting van 30 november 1978 (BGBl., 1980 II, blz. 594) lijkt het heffen van erfbelasting over banktegoeden ook af te hangen van de bevoegdheid van de woonstaat van erflater.

6 — Arrest van 22 april 2010 (C-510/08, Jurispr. blz. I-3553, punt 56).

11. Deze rechter wijst er echter op dat in casu de feitelijke situatie op twee punten verschilt van die welke tot voornoemd arrest Mattner heeft geleid. Enerzijds hadden erflaatster en Welte ten tijde van het opvallen van de nalatenschap hun woonplaats niet in een lidstaat, maar in een derde land. Anderzijds verkreeg Welte door het overlijden van erflaatster niet alleen haar perceel grond, maar ook tegoeden bij Duitse en Zwitserse banken. Het zou dan ook gerechtvaardigd kunnen zijn dat Welte niet de totale vrijstelling van 500 000 EUR verkrijgt, nu slechts een deel van de nalatenschap dat zich in Duitsland bevindt, is belast.

12. De verwijzende rechter betwijfelt echter of deze argumenten de in het hoofdgeding aan de orde zijnde ongelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen kunnen rechtvaardigen, en beroept zich daarbij op het arrest A<sup>7</sup> en het arrest Mattner. In het bijzonder meent hij dat het feit dat Welte enkel een vrijstelling verkrijgt van 2 000 EUR, verder zou gaan dan nodig is voor een gelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen. In casu zou de waarde van het perceel grond in Düsseldorf – het enige goed waarover belasting is geheven – te weten 329 200 EUR, immers ongeveer 62 % uitmaken van de totale waarde van de nalatenschap van erflaatster, te weten 532 397 EUR. Dat er over ongeveer 38 % van de waarde van de nalatenschap geen belasting wordt geheven, zou dan ook bezwaarlijk een vrijstelling van 2 000 EUR in plaats van 500 000 EUR kunnen rechtvaardigen.

13. Gelet hierop heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht over de vraag weergegeven in punt 1 van deze conclusie. Bij het Hof zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door verzoeker in het hoofdgeding, de Duitse regering en de Europese Commissie. Tevens hebben deze partijen en de Belgische regering ter terechtzitting van 13 maart 2013 pleidooi gehouden.

## II – Analyse

### A – Voorwerp van de prejudiciële vraag

14. In zijn opmerkingen heeft Welte voorgesteld, bij het antwoord op de prejudiciële vraag rekening te houden met de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat anderzijds, over het vrije verkeer van personen, ondertekend te Luxemburg op 21 juni 1999 en in werking getreden op 1 juni 2002<sup>8</sup> (hierna: „overeenkomst over het vrije verkeer van personen”).

15. Hoewel de verwijzende rechter het Hof geen vraag stelt over de uitlegging van deze overeenkomst, is het het Hof, teneinde die rechter die om een prejudiciële beslissing heeft verzocht, een adequaat antwoord te geven, stellig toegestaan om, gelet op de omstandigheden, feitelijk en rechtens, van het hoofdgeding en de opmerkingen die door belanghebbenden bij hem zijn ingediend, nader in te gaan op bepalingen van Unierecht die die nationale rechter in zijn prejudiciële vraag niet heeft vermeld.<sup>9</sup>

16. Mijns inziens stelt de verwijzende rechter het Hof echter terecht geen vraag over de uitlegging van de overeenkomst over het vrije verkeer van personen, aangezien de situatie van Welte niet onder de werkingssfeer van deze overeenkomst valt.

7 — Arrest van 18 december 2007 (C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punten 27 en 31).

8 — PB 2002, L 114, blz. 6.

9 — Zie in die zin met name arresten van 23 februari 2006, Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punten 25 en 26, en de aldaar aangehaalde rechtspraak), en 15 juli 2010, Hengartner en Gasser (C-70/09, Jurispr. blz. I-7233, punten 27 en 28).

17. Op dit punt is het van belang in herinnering te brengen dat de overeenkomst over het vrije verkeer van personen volgens artikel 1, sub a tot en met d, beoogt om, met betrekking tot de onderdanen van de overeenkomstsluitende partijen, het recht op toegang tot het grondgebied van die partijen en het recht op verblijf toe te kennen, het recht op toegang tot een economische activiteit in loondienst, op vestiging als zelfstandige, alsmede op voortzetting van het verblijf op dit grondgebied toe te kennen, de verlening van diensten op het grondgebied van die partijen te vergemakkelijken, het recht op toegang tot en verblijf op het grondgebied voor personen die in het ontvangende land geen economische activiteit uitoefenen toe te kennen en dezelfde levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden als die welke voor de eigen onderdanen gelden toe te kennen.

18. Het staat evenwel vast dat Welte, die in Zwitserland woont, niet op het grondgebied van een lidstaat van de Unie wil werken of zich aldaar in welke hoedanigheid dan ook wil vestigen, en ook geen diensten wenst te ontvangen, in de zin van artikel 1, sub a tot en met c, van de overeenkomst over het vrije verkeer van personen. Hij verlangt dat de fiscale voordelen die in Duitsland bij een erfrechtelijke verkrijging gelden, wanneer de erflater of de erfgenaam ten tijde van het openvallen van de nalatenschap woonplaats in die lidstaat hebben, ook worden toegepast op de nalatenschap die hij van zijn echtgenote heeft gekregen.

19. Waar het gaat om de toegang tot dezelfde levensomstandigheden als voor de eigen onderdanen gelden, waarin artikel 1, sub d, van deze overeenkomst voorziet, kan – al heeft Welte in zijn opmerkingen niet aangegeven welke bepalingen van deze overeenkomst hij voor het antwoord op de prejudiciële vraag relevant acht – mijns inziens alleen artikel 25 van bijlage I bij deze overeenkomst, met het opschrift „verwerving van onroerend goed”, verband houden met het voorwerp van de zaak in het hoofdgeding.

20. Dit artikel noemt evenwel als houder van het recht om onroerend goed op voet van gelijkheid met de onderdanen van de lidstaat van ontvangst te verwerven, op de onderdaan, een natuurlijk persoon, van een overeenkomstsluitende partij „die een verblijfsrecht geniet” op het grondgebied van de ontvangende lidstaat of een „grensarbeider”<sup>10</sup> is, dat wil zeggen die zijn economische activiteit op het grondgebied van die lidstaat uitoefent zonder aldaar te verblijven. Geen enkele omstandigheid in deze zaak lijkt erop te wijzen dat Welte aan een van die voorwaarden zou voldoen. Waar het gaat om de categorie onderdanen die een recht op verblijf in de lidstaat van ontvangst hebben, maar daar niet hun hoofdverblijfplaats vestigen, en die van de grensarbeiders, preciseert artikel 25 van bijlage I bij de overeenkomst over het vrij verkeer van personen bovendien dat deze overeenkomst „geen afbreuk [doet] aan de in de ontvangende staat geldende voorschriften inzake zuivere kapitaalbeleggingen”, een beginsel dat, behoudens de inachtneming van de bepalingen van het EG-Verdrag, a fortiori moet gelden voor situaties die niet onder de werkingssfeer van deze overeenkomst vallen.

21. Ik stel daarom het Hof voor om in zijn antwoord op de prejudiciële vraag geen rekening te houden met de overeenkomst over het vrije verkeer van personen.

22. Daarentegen lijkt het mij nuttig, wegens de woonplaats van Welte in Zwitserland en dus in een derde land, alsmede de rechtspraak van het Hof over het vrije kapitaalverkeer, om in dit antwoord aanwijzingen inzake de uitlegging van artikel 57, lid 1, EG op te nemen, een bepaling die de verwijzende rechter weliswaar niet expliciet heeft genoemd, maar waarover belanghebbende partijen wel opmerkingen hebben gemaakt.

<sup>10</sup> — Zie in die zin arrest van 11 februari 2010, Fokus Invest (C-541/08, Jurispr. blz. I-1025, punten 35 en 36).

23. Zoals bekend, staat artikel 57, lid 1, EG toe, onder de voorwaarden als daar vermeld en niettegenstaande het verbod van beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen, zoals vervat in artikel 56, lid 1, EG, beperkingen te handhaven die op 31 december 1993 bestaan uit hoofde van nationaal recht, en indien bij dit kapitaalverkeer „directe investeringen – met inbegrip van investeringen in onroerende goederen –, vestiging, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten” betrokken zijn.

24. Weliswaar behoren grensoverschrijdende erfopvolgingen, als kapitaalverkeer „van persoonlijke aard”, volgens de nomenclatuur in de bijlage bij richtlijn 88/361/EEG<sup>11</sup> – die volgens de rechtspraak haar indicatieve waarde behoudt, aangezien het Verdrag geen definitie bevat van het begrip „kapitaalverkeer”<sup>12</sup> – niet tot de categorieën in de opsomming van artikel 57, lid 1, EG en mogen de lidstaten de materiële werkingssfeer van die bepaling niet uitbreiden tot andere verrichtingen dan die aldaar zijn vermeld.<sup>13</sup>

25. Toch is het de vraag – zoals ook de Commissie zich heeft afgevraagd in haar opmerkingen – welke implicaties de redenering van het Hof in het arrest Scheunemann<sup>14</sup> voor de beslechting van deze zaak zou kunnen hebben. In dat arrest heeft het Hof in wezen geoordeeld dat de fiscale behandeling van een nalatenschap juridisch niet automatisch onder de werkingssfeer van artikel 63, lid 1, VWEU (voorheen artikel 56, lid 1, EG) valt, aangezien dit afhangt van de vermogensbestanddelen die deze nalatenschap omvat. Indien, zoals in het arrest Scheunemann, het voorwerp van de nalatenschap een beslissend criterium wordt ter bepaling welke verkeersvrijheid van toepassing is, mag echter worden aangenomen dat dit criterium a fortiori ook relevant wordt waar het gaat om de toepassing binnen eenzelfde verkeersvrijheid van op die vrijheid gemaakte uitzonderingen.

26. Met andere woorden, indien grensoverschrijdende erfopvolgingen kapitaalverkeer vormen in de zin van artikel 56, lid 1, EG en in beginsel niet onder de werkingssfeer van artikel 57, lid 1, EG vallen, dan kan, wanneer men zich richt op het voorwerp van de nalatenschap, in dit geval een onroerende zaak, ertoe leiden dat de laatstgenoemde bepaling van toepassing wordt.

27. Gelet hierop lijkt het mij nuttig om in deze zaak eerst na te gaan of de betrokken nationale regeling een beperking van het vrije verkeer in de zin van artikel 56, lid 1, EG is, om daarna te onderzoeken of artikel 57, lid 1, EG van toepassing is.

11 — Zie rubriek XI van bijlage I bij 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), die met name betrekking heeft op verrichtingen waarmee het geheel of een deel van het vermogen van een persoon, hetzij bij leven, hetzij na zijn overlijden, wordt overgedragen. Op basis hiervan heeft het Hof bevestigd dat erfopvolgingen, waarvan alle constituerende elementen niet binnen één lidstaat zijn gelegen, als kapitaalverkeer in de zin van artikel 56, lid 1, EG moet worden aangemerkt: zie met name reeds aangehaald arrest Van Hilten-van der Heijden, (punt 42), en arresten van 11 september 2008, Eckelkamp e.a. (C-11/07, Jurispr. blz. I-6845, punt 39) en Arens-Sikken (C-43/07, Jurispr. blz. I-6887, punt 30); 12 februari 2009, Block (C-67/08, Jurispr. blz. I-883, punt 20), en 15 oktober 2009, Busley en Cibrian Fernandez (C-35/08, Jurispr. blz. I-9807, punt 18).

12 — Zie in het bijzonder reeds aangehaalde arresten Eckelkamp e.a. (punt 38); Arens-Sikken (punt 29), en Block (punt 19).

13 — Zie in die zin arrest van 14 december 1995, Sanz de Lera e.a. (C-163/94, C-165/94 en C-250/94, Jurispr. blz. I-4821, punten 35-37).

14 — Arrest van 19 juli 2012, Scheunemann (C-31/11, punten 21-23). In deze zaak betrof de door een Duitse onderdaan verkregen nalatenschap een 100%-deelneming in het kapitaal van een Canadese vennootschap, waarvoor volgens de Duitse wettelijke regeling bepaalde fiscale voordelen niet golden. Het Hof was van oordeel (zie de punten 31-34 van dit arrest) dat in deze situatie sprake was van een deelneming die het mogelijk maakte om een duidelijke invloed uit te oefenen op de besluitvorming van de vennootschap en de activiteiten ervan te bepalen, zodat deze zaak in het licht van de vrijheid van vestiging moest worden onderzocht, welke vrijheid niet van toepassing is in de betrekkingen tussen lidstaten en derde landen. Opgemerkt moet worden dat het Hof de vrijheid van vestiging reeds heeft toegepast op een fiscale regeling inzake erfbelasting die gold voor een familievennootschap met een deelneming in het maatschappelijke kapitaal van ten minste 50%: zie arrest van 25 oktober 2007, Geurts en Vogten (C-464/05, Jurispr. blz. I-9325, punten 13 en 14).

B – *Bestaan van een beperking van het kapitaalverkeer in de zin van artikel 56, lid 1, EG*

28. De maatregelen die ingevolge artikel 56, lid 1, EG verboden zijn omdat zij het kapitaalverkeer beperken, omvatten onder meer maatregelen die niet-ingezetenen ervan weerhouden in een lidstaat investeringen te doen, en maatregelen die leiden tot waardevermindering van de nalatenschap van een persoon die woonplaats heeft in een andere staat – dus ook in een derde land – dan de lidstaat waar de betrokken zaken zich bevinden en waar de vererving van die zaken wordt belast.<sup>15</sup>

29. Een nationale belastingregeling als die in het hoofdgeding, die voorziet in een forfaitaire belastingvrije som van 2 000 EUR op de heffingsgrondslag voor de vermogensoverdracht ingeval erflater en erfgenaam op het tijdstip van overlijden in een andere lidstaat wonen dan de lidstaat waar de belaste zaken zich bevinden, terwijl die belastingvrije som 500 000 EUR zou zijn geweest wanneer erflater of erfgenaam in die lidstaat hadden gewoond, heeft in dit geval tot gevolg dat de nalatenschap van niet-ingezetenen, zoals in het hoofdgeding, in totaal zwaarder wordt belast.<sup>16</sup>

30. Een dergelijk fiscaal nadeel kan derhalve niet-ingezetenen ervan weerhouden investeringen te doen in de lidstaat waar de belaste zaken zich bevinden, en in het bijzonder, zoals in het hoofdgeding, om een onroerende zaak te kopen of in hun vermogen te houden. Het is dus een beperking van het kapitaalverkeer in de zin van artikel 56, lid 1, EG.

31. Een dergelijke beperking kan echter naar Unierecht zijn toegestaan, indien het verschil in behandeling waarop zij berust, betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn<sup>17</sup>, zoals de Duitse en de Belgische regering overigens in casu hebben aangevoerd. Volgens deze regeringen kan namelijk alleen de woonstaat van de erflater waar de nalatenschap is opge gevallen de totale nalatenschap in aanmerking nemen. Met andere woorden, omdat Duitsland, anders dan bij zijn eigen inwoners, slechts een beperkte fiscale bevoegdheid heeft ten aanzien van nalatenschappen waarbij op het tijdstip van overlijden noch de erflater noch de erfgenaam op zijn grondgebied wonen, zou deze lidstaat in dat laatste geval logischerwijs alleen een lagere belastingvrije som kunnen verlenen.

32. Een analoge redenering is reeds door het Hof verworpen in de arresten Eckelkamp e.a., Arens-Sikken en Mattner. In de eerste twee arresten ging het om de verenigbaarheid met het vrije kapitaalverkeer van nationale bepalingen inzake erfbelasting die van toepassing waren op een onroerende zaak en in een verschillende behandeling naargelang de woonplaats van de erflater voorzagen, terwijl het in het derde arrest ging om de in casu aan de orde zijnde Duitse belastingregeling bij schenking van een onroerende zaak onder de levenden.

33. Daargelaten de bijzonderheden van elk van deze zaken, heeft het Hof op in wezen soortgelijke gronden namelijk de samenhang van de nationale regeling geoordeeld dat de situatie van de ingezetenen en van de niet-ingezetenen in de drie zaken objectief vergelijkbaar waren. Zijn redenering kan als volgt worden samengevat: wanneer de lidstaat in beginsel, onafhankelijk van het criterium van de woonplaats van de betrokken personen op zijn grondgebied<sup>18</sup>, dezelfde heffingsregels en -voorwaarden toepast op de zaak die het voorwerp van de nalatenschap of de schenking is, kan dit

15 — Zie in die zin met name de reeds aangehaalde arresten Van Hilten-van der Heijden (punt 44), en Block (punt 24), en het arrest van 10 februari 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach* (C-25/10, Jurispr. blz. I-497, punt 22). De zaak die ten grondslag lag aan het arrest Van Hilten-van der Heijden betrof de nalatenschap van een Nederlands onderdaan die op het moment van haar overlijden fiscaal woonplaats in Zwitserland had.

16 — Zie ook in die zin arrest Arens-Sikken (punten 38 en 40) over een nationale regeling die een verschillende berekeningsmethode toepaste om de daadwerkelijk verschuldigde erfbelasting vast te stellen, al naargelang de erflater op het tijdstip van overlijden al dan niet ingezetene was van de lidstaat waar de onroerende zaak die het voorwerp was van de nalatenschap, was gelegen.

17 — Zie met name reeds aangehaalde arresten Mattner (punt 30), en *Missionswerk Werner Heukelbach* (punt 29).

18 — Het zijn met name de graad van verwantschap en de waarde van het vermogen die bepalend zijn voor de belastinggrondslag, de -schaal en de -tarieven.

criterium de invoering van een verschillende behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen alleen in de fase van het vaststellen en toekennen van een fiscaal voordeel niet rechtvaardigen, of dat voordeel de vorm heeft van aftrekbaarheid van de op de onroerende zaak drukkende lasten (in de arresten Eckelkamp e.a. en Arens-Sikken) dan wel van een belastingvrije som (arrest Mattner).<sup>19</sup>

34. Weliswaar heeft de verwijzende rechter in deze zaak uiteengezet dat de nalatenschap van Welte-Schenkel zowel een onroerende zaak als roerende zaken omvat, een omstandigheid waardoor er wellicht een verschil lijkt te zijn met de drie reeds aangehaalde arresten, die alle betrekking hadden op een geschil betreffende een erfrechtelijke verkrijging van een enkele onroerende zaak.

35. Ik denk echter niet dat op grond van die omstandigheid de conclusie moet worden getrokken dat de situatie van niet-ingezetenen en van Duitse ingezetenen in de onderhavige zaak niet objectief vergelijkbaar zijn.

36. Een dergelijk oordeel hangt volgens mij namelijk af van procedurele toevalligheden dan wel de afbakening van het hoofdgeding door de nationale rechter. Zo hadden de prejudiciële vragen in de zaak Arens-Sikken weliswaar uitsluitend betrekking op de fiscale behandeling van het aandeel in een onroerende zaak van de erflater, die niet woonde in de lidstaat waar deze onroerende zaak was gelegen (Nederland), maar omvatte de nalatenschap van de erflater als zodanig andere zaken, waarvan de fiscale behandeling niet het voorwerp was van de prejudiciële verwijzing.<sup>20</sup> Overigens was de fiscale bevoegdheid van het Koninkrijk der Nederlanden net zo beperkt als in casu die van de Bondsrepubliek Duitsland. Wat de nalatenschap van een erflater betreft die niet in Nederland woonde op het tijdstip van zijn overlijden, zoals de echtgenoot van Arens-Sikken, was de fiscale bevoegdheid van deze lidstaat beperkt tot „binnenlandse bezittingen”, dat wil zeggen tot de in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten daarop.<sup>21</sup> Deze omstandigheid heeft het Hof echter niet belet om in de zaak Arens-Sikken te oordelen dat belastingplichtige niet-ingezetenen voor wie in Nederland een beperkte belastingplicht geldt, in een situatie verkeerden die objectief vergelijkbaar was met aldaar onbeperkt belastingplichtige ingezetenen.

37. In de zaak in het hoofdgeding staat vast dat de roerende zaken in de nalatenschap van Welte-Schenkel overeenkomstig de Duitse regeling niet in Duitsland in de heffingsgrondslag in aanmerking zijn genomen, en beperkt het geding zich derhalve tot de fiscale behandeling van het perceel grond dat haar echtgenoot heeft geërfd.

38. Volgens mij verschilt deze situatie niet fundamenteel van die waarin erfbelasting wordt geheven over de nalatenschap van een Duits ingezetene die, als echtgenoot van de erflater dan wel als erfgenaam, in Duitsland onbeperkt belastingplichtig is, en waarbij het uitsluitend om een enkele, in Duitsland gelegen onroerende zaak gaat. Ook al is de nalatenschap in dit voorbeeld beperkt, toch zal die Duitse ingezetene de litigieuze belastingvrije som van 500 000 EUR krijgen.

39. Ook al zou het Hof van oordeel zijn dat rekening moet worden gehouden met de omstandigheid dat de nalatenschap van Welte verschillende zaken van diverse aard omvat, dan neemt dat in elk geval niet weg dat, zoals de verwijzende rechter heeft uiteengezet, het betrokken perceel grond ongeveer 62 % van de totale waarde van de nalatenschap uitmaakt en dat de andere bestanddelen ervan niet worden belast. Zelfs in het geval dat, anders dan de redenering van het Hof in de arresten Eckelkamp e.a., Arens-Sikken en Mattner, zou worden ingestemd met de argumentatie van de Duitse regering dat deze zaak naar analogie in de context van de arresten Schumacker<sup>22</sup> en D<sup>23</sup> zou kunnen passen, waarin

19 — Zie respectievelijk de reeds aangehaalde arresten Eckelkamp e.a. (punten 62-63); Arens-Sikken (punten 56-57), en Mattner (punten 36-38).

20 — Zie reeds aangehaald arrest Arens-Sikken (punt 17).

21 — Ibidem (punten 7 en 8).

22 — Arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punten 31, 32 en 34). Zie ook arrest van 14 september 1999, Gschwind (C-391/97, Jurispr. blz. I-5451, punten 22 en 23).

23 — Arrest van 5 juli 2005, D (C-376/03, Jurispr. blz. I-5821, punt 38).

is uitgemaakt dat op het gebied van de inkomsten- en de vermogensbelasting de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar zijn<sup>24</sup>, dan laat dat onverlet dat de nalatenschap in het hoofdgeding voor een belangrijk deel, zo niet bijna geheel, wordt belast in de lidstaat waar het perceel grond dat het voorwerp is van de nalatenschap, is gelegen, en zou die lidstaat mijns inziens het beste in staat zijn om met het oog op de toepassing van de litigieuze belastingvrije som rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige.<sup>25</sup> Het door de verwijzende rechter genoemde feit dat op grond van de belastingregeling van de woonstaat van Welte over de nalatenschap geen heffing plaatsvindt, zou naar analogie met de rechtspraak inzake inkomstenbelasting<sup>26</sup> gelijk moeten worden gesteld met een situatie van het ontbreken van „inkomsten” uit de erfrechtelijke verkrijging in die staat, zodat de lidstaat waar de onroerende zaak is gelegen – die dus bijna de gehele waarde van de nalatenschap waarover belasting wordt geheven, uitmaakt –, de staat is die met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige rekening moet houden, omdat anders door geen van beide staten hiermee rekening zou worden gehouden.<sup>27</sup>

40. Bijgevolg ben ik van mening dat het Hof, op welke wijze het ook de vraag van de objectieve vergelijkbaarheid van de situaties van ingezetenen en niet-ingezetenen in deze zaak onderzoekt, tot dezelfde uitkomst zou moeten komen en derhalve beslissen dat de betrokken maatregel in het hoofdgeding een beperking is van het vrije kapitaalverkeer die slechts kan worden toegestaan indien zij valt onder de standstillclausule van artikel 57, lid 1, EG dan wel gerechtvaardigd kan worden door een dwingende reden van algemeen belang.

#### *C – Toepasselijkheid van artikel 57, lid 1, EG*

41. Zoals ik reeds heb aangegeven, geeft artikel 57, lid 1, EG de lidstaten de bevoegdheid om jegens derde landen de beperkingen te handhaven die op 31 december 1993 bestonden inzake het kapitaalverkeer in verband met „directe investeringen – met inbegrip van investeringen in onroerende goederen”.

42. Het staat weliswaar buiten kijf dat de Zwitserse Bondsstaat als een derde land in de zin van deze bepaling moet worden aangemerkt<sup>28</sup>, maar problematischer is de vraag of de Duitse regelgeving die aan de orde is in het hoofdgeding, onder de temporele en materiële werkingssfeer van deze standstillclausule valt.

43. Wat de temporele werkingssfeer van artikel 57, lid 1, EG betreft, wil ik opmerken dat de versie van het ErbStG die aan de orde is in het hoofdgeding, van na 31 december 1993 dateert.

44. Het Hof heeft evenwel reeds geoordeeld dat een nationale maatregel die na die datum is vastgesteld, niet enkel om die reden automatisch is uitgesloten van de uitzonderingsregeling waarin het Unierecht voorziet. Die uitzonderingsregeling geldt ook voor een bepaling die op de voornaamste punten identiek is aan de vroegere wetgeving of enkel een belemmering voor de uitoefening van de

24 — Er zou evenwel twijfel kunnen bestaan over die analogie, omdat, anders dan de inkomsten- of de vermogensbelasting, de erfbelasting niet afhangt van de draagkracht van de belastingplichtige, maar van de graad van verwantschap met de erflater en van de waarde van de nalatenschap.

25 — Zie naar analogie inzake de inkomstenbelasting, de reeds aangehaalde arresten Schumacker (punten 36 en 37), en Gschwind (punt 27).

26 — Zie met name arresten van 1 juli 2004, Wallentin (C-169/03, Jurispr. blz. I-6443, punten 17 en 18); 25 januari 2007, Meindl (C-329/05, Jurispr. blz. I-1107, punt 26), en 10 mei 2012, Commissie/Estland (C-39/10, punt 53).

27 — Zie naar analogie met name de reeds aangehaalde arresten Wallentin (punt 17), en Commissie/Estland (punt 53).

28 — Opgemerkt moet worden dat artikel 57, lid 1, EG niet van toepassing op de drie andere staten van de Europese Vrijhandelsassociatie (EVA), namelijk IJsland, Noorwegen en Liechtenstein, die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER), omdat het vrije kapitaalverkeer in hun onderlinge relaties en in die met de lidstaten van de Unie wordt beheerst door artikel 40 van deze overeenkomst, dat in wezen identiek is aan artikel 56, lid 1, EG: zie arrest van 23 september 2003, Ospelt en Schlössle Weissenberg (C-452/01, Jurispr. blz. I-9743, punten 30-32), en beschikking van 24 juni 2011, Projektart e.a. (C-476/10, Jurispr. blz. I-5615, punten 36-38), die juist onderscheid maakt tussen de situatie van de Zwitserse Bondsstaat en die van de drie andere EVA-staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst.



rechten en vrijheden van de Unie in de vroegere wetgeving vermindert of opheft. Daarentegen is een wettelijke regeling die op een andere hoofdgedachte berust dan de vorige regeling die op 31 december 1993 gold en die nieuwe procedures invoert, van die uitzonderingsregeling uitgesloten. In dat geval kan die regeling niet gelijk worden gesteld met de wetgeving die op die datum bestond.<sup>29</sup>

45. In casu blijkt uit het antwoord van de verwijzende rechter op het verzoek om toelichting van het Hof dat, afgezien van de hoogte van de belastingvrije sommen waarin het ErbStG voorziet, het betrokken verschil in behandeling reeds bestond in de versie van deze wet die op 19 februari 1991 is gepubliceerd en op 21 december 1993 is gewijzigd.

46. Bijgevolg was de versie van het ErbStG die dateert van na 31 december 1993, afgezien van de hoogte van de belastingvrije sommen, op de voornaamste punten en qua hoofdgedachte identiek aan die welke vóór die datum van kracht was. Het feit dat de hoogte van de belastingvrije sommen is gewijzigd en dat, zoals de Commissie heeft opgemerkt, het verschil tussen de verleende belastingvrije sommen groter is geworden, betekent echter niet dat de hoofdgedachte van deze wet ná 31 december 1993 is veranderd of dat er op die datum nieuwe procedures voor de onderdanen van derde landen in de zin van de reeds aangehaalde rechtspraak zijn ingevoerd.

47. Gelet op de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens lijkt mij derhalve dat aan de tijdvoorwaarde van artikel 57, lid 1, EG is voldaan.

48. Daarentegen ben ik van mening dat deze regeling niet onder de materiële werkingssfeer van dit artikel valt. Dit standpunt berust op de volgende overwegingen.

49. Allereerst kan er gerede twijfel bestaan over het feit of het bij kapitaalbewegingen als nalatenschappen van onderdanen van derde landen die door een belastingregeling van een lidstaat worden geregeld, gaat om „directe investeringen – met inbegrip van investeringen in onroerende goederen” in de zin van artikel 57, lid 1, EG.

50. Zoals ik reeds heb vermeld, heeft het Hof, omdat het begrip kapitaalverkeer niet wordt gedefinieerd, zich tot op heden zowel voor de uitlegging van artikel 56 EG als van artikel 57 EG systematisch gebaseerd op de definities in de nomenclatuur van bijlage I bij richtlijn 88/361 en de verklarende aantekeningen daarbij.<sup>30</sup> Terwijl nalatenschappen onder categorie XI van deze nomenclatuur met het opschrift „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard” vallen, behoren de directe investeringen, waaronder volgens de verklarende aantekeningen worden verstaan „Alle investeringen [...] welke gericht zijn op de vestiging of de handhaving van duurzame en directe betrekkingen tussen de kapitaalverschaffer enerzijds en de ondernemer of de onderneming anderzijds, voor wie de desbetreffende middelen bestemd zijn met het oog op de uitoefening van een economische activiteit”, echter tot categorie I van deze nomenclatuur.

51. Bovendien moet artikel 57, lid 1, EG als uitzondering op de in het Unierecht voorziene vrijheden, die bovendien bijzonder ruim is, strikt worden uitgelegd.<sup>31</sup> Daarom denk ik niet dat deze bepaling ook van toepassing kan zijn op grensoverschrijdende nalatenschappen waarbij onderdanen van derde landen zijn betrokken.

29 — Zie in die zin arrest van 24 mei 2007, *Holböck* (C-157/05, Jurispr. blz. I-4051, punt 41), en de reeds aangehaalde arresten *A* (punt 49), en *Fokus Invest* (punt 42). Zie ook arrest van 5 mei 2011, *Prunus en Polonium* (C-384/09, Jurispr. blz. I-3319, punt 36).

30 — Zie met name reeds aangehaald arrest *Holböck* (punt 34 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 — Zie in die zin ook punt 64 van de conclusie van advocaat-generaal Cruz Villalón in de zaak die aanleiding was tot het reeds aangehaalde arrest *Prunus en Polonium*.

52. Ook al zou de stelling worden gevolgd die de Commissie naar analogie op grond van het arrest Scheunemann heeft ontwikkeld en volgens welke de rechtsregels voor een grensoverschrijdende nalatenschap zouden afhangen van het voorwerp ervan, te weten in dit geval een onroerende zaak<sup>32</sup>, dan nog zou deze argumentatie volgens mij niet meebrengen dat artikel 57, lid 1, EG in een situatie als in het hoofdgeding van toepassing is.

53. Op dit punt verwijs ik wederom naar de nomenclatuur en de verklarende aantekeningen daarbij.

54. Volgens de nomenclatuur zijn beleggingen in onroerende goederen, die zijn vervat in categorie II en die door de verklarende aantekeningen worden omschreven als „[d]e koop van bebouwde en onbebouwde eigendommen, alsmede de uitvoering van bouwwerken door particulieren die daarmede winstgevende of persoonlijke doeleinden nastreven”, investeringen „niet vallende onder categorie I”, te weten de categorie directe investeringen.

55. Wanneer artikel 57, lid 1, EG „directe investeringen – met inbegrip van investeringen in *onroerende goederen*”<sup>33</sup> noemt, moet deze zinsnede derhalve worden opgevat als betrekking hebbende op *de* investeringen in onroerende goederen die directe investeringen vormen, dat wil zeggen met een parafraze op de verklarende aantekeningen, investeringen in onroerende goederen die directe betrekkingen kunnen vestigen of handhaven met de ondernemer of de onderneming met het oog op de uitoefening van een economische activiteit.

56. Daarentegen vallen vermogensinvesteringen in onroerende goederen die geen verband houden met de uitoefening van een economische activiteit, niet onder de werkingssfeer van artikel 57, lid 1, EG.

57. Deze uitlegging lijkt mij steun te vinden in drie extra argumenten.

58. In de eerste plaats wordt zij gerechtvaardigd door de noodzaak om de in artikel 57, lid 1, EG gemaakte uitzondering zodanig strikt uit te leggen dat aan de in artikel 56, lid 1, EG bepaalde zeer ruime vrijheid niet een groot deel van haar nuttig effect wordt ontnomen.

59. In de tweede plaats pleit voor deze uitlegging het vereiste om artikel 57, lid 1, EG (voorheen artikel 73 C EG) in samenhang met de andere bepalingen van primair recht uit te leggen, in het bijzonder het Protocol betreffende de verwerving van onroerende goederen in Denemarken, dat als bijlage is gevoegd bij het Verdrag betreffende de Europese Unie, ondertekend te Maastricht op 7 februari 1992<sup>34</sup>, en de Akte van Toetreding tot de Europese Unie van Oostenrijk, Finland en Zweden<sup>35</sup>. Blijkens deze handelingen mogen deze laatste drie lidstaten immers, niettegenstaande de verdragsbepalingen, bij wijze van overgangmaatregel, hun huidige wetgeving inzake de verwerving van tweede woningen handhaven.<sup>36</sup> Het spreekt echter vanzelf dat het onderhandelen over en het vaststellen van deze handelingen onnodig waren geweest indien de vermogensinvesteringen in onroerend goederen die geen verband houden met de uitoefening van een economische activiteit onder artikel 73 C EG waren gevallen.

32 — Volledigheidshalve moet worden opgemerkt dat, anders dan bij de erfrechtelijke verkrijging van een deelneming in een vennootschap, die volgens de arresten Geurts en Vogten, en Scheunemann onder de werkingssfeer van de vrijheid van vestiging kan vallen, het Hof tot op heden altijd heeft geoordeeld dat grensoverschrijdende nalatenschappen, of deze nu zowel roerende als onroerende zaken betreffen dan wel alleen onroerende goederen, onder het vrije kapitaalverkeer vallen: zie op dit punt met name het reeds aangehaalde arrest Busley en Cibrian Fernandez (punt 18 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 — Cursivering van mij.

34 — PB 1992, C 224, blz. 104 (geconsolideerde versie).

35 — PB 1994, C 241, blz. 21.

36 — Zie met betrekking tot respectievelijk Oostenrijk, Finland en Zweden de artikelen 70, 87 en 114 van de Toetredingakte.

60. In de derde plaats, ten slotte, vindt de hier voorgestelde restrictieve uitlegging van het begrip investeringen in onroerende goederen weliswaar geen steun in de rechtspraak van het Hof<sup>37</sup>, maar is zij hier evenmin mee in tegenspraak.

61. Immers, noch het arrest Fokus Invest, noch het arrest Prunus en Polonium, die stellig beide betrekking hebben op de verwerving van onroerende goederen door onderdanen van derde landen, is mijns inziens van doorslaggevend belang voor de uitlegging van de materiële werkingssfeer van artikel 57, lid 1, EG of heeft althans de vraag opgelost of vermogensinvesteringen in onroerend goed die niet in verband staan met de uitoefening van een economische activiteit, van de werkingssfeer van die bepaling moeten worden uitgesloten.

62. Zo ging het in de zaak die ten grondslag lag aan het eerste hierboven genoemde arrest, om de verwerving van aandelen in onroerend goed door een Oostenrijkse beleggingsmaatschappij voor vastgoed waardoor deze eigenaar werd van een groot aantal woningen en parkeerplaatsen die verhuurd werden, een maatschappij waarvan alle aandelen zelf ten tijde van de feiten in het hoofdgeding in handen waren van Zwitserse naamloze vennootschappen.<sup>38</sup> Weliswaar was het Hof van oordeel dat het in Oostenrijk ingevoerde stelsel van voorafgaande vergunning om op die wijze onroerend goed te verwerven onder de werkingssfeer van artikel 64, lid 1, VWEU (voorheen artikel 57, lid 1, EG) viel en derhalve jegens deze vennootschappen die op het grondgebied van de Zwitserse Bondsstaat waren gevestigd, geoorloofd was, maar de zaak in het hoofdgeding hield onmiskenbaar verband met de uitoefening van een economische activiteit op het grondgebied van een lidstaat door in een derde land gevestigde rechtspersonen.

63. Bepaalde passages van het arrest Fokus Invest kunnen weliswaar de indruk wekken dat het Hof bereid zou zijn geweest om het stelsel van voorafgaande vergunning goed te keuren ongeacht de situatie die aan het hoofdgeding ten grondslag lag. Toch lijkt dat oordeel mij niet geheel sluitend, en gezien de nauwkeurigheid waarmee het Hof de omstandigheden van die zaak heeft beschreven, denk ik dat het Hof niet tot dezelfde oplossing was gekomen indien de betrokken investering in vastgoed slechts betrekking had gehad op de verwerving van één enkele onroerende zaak voor zuiver vermogensdoeleinden.

64. In het arrest Prunus en Polonium, waarin de voornaamste vraag betrekking had op de persoonlijke werkingssfeer van artikel 64, lid 1, EG, namelijk of een land of gebied overzee van een lidstaat ten opzichte van een andere lidstaat moest worden beschouwd als een derde land in de zin van die bepaling, ging het eveneens om de inning van een belasting op de eigendom van onroerende goederen, die in dit geval economisch geëxploiteerd werden door een vennootschap naar Frans recht, Prunus, die een instrument was geworden voor het doen van directe investeringen in vastgoed door haar moedermaatschappijen die op de Britse Maagdeneilanden waren gevestigd.<sup>39</sup> Mijns inziens kon het Hof in het licht van die omstandigheden vaststellen, en overigens zonder specifieke motivering van zijn uitspraak wat de materiële werkingssfeer van artikel 64, lid 1, VWEU betreft, dat de beperkingen voortvloeiend uit de litigieuze belasting krachtens die bepaling geoorloofd waren jegens landen of gebieden overzee.<sup>40</sup>

37 — Deze uitlegging wordt evenwel gedeeld door verschillende Franse bestuursrechters: zie met name arrest van de Cour administrative d'appel de Paris (bestuursrechter in hoger beroep te Parijs) van 7 oktober 2011, Caisse autonome des travailleurs salariés de Monaco, *Droit fiscal*, 2011, nr. 49, comm. 616, concl. Ph. Blanc, en arrest van de Cour administrative d'appel de Marseille van 13 maart 2012, Min. c. M. Graetz, *Droit fiscal*, 2012, nr. 25, comm. 342 Ch. Laroche, concl. G. Guidal. Tot nu toe heeft echter geen Franse rechter het Hof hierover een prejudiciële vraag gesteld. Overigens lijkt een groot deel van de Franse belastingrechtsleer in te stemmen met de uitlegging door de hierboven vermelde rechters: zie op dit punt in het bijzonder, A. Maitrot de la Motte, „La libre circulation des capitaux et l'imposition des plus-values de cessions immobilières par des résidents d'États tiers à l'UE”, *Droit fiscal*, 2011, nr. 18, comm. 338; E. Dinh, „Les investissements immobiliers sont-ils des investissements directs au sens de l'article 64 TFUE („clause de gel’)? À propos de TA Montreuil, 8 décembre 2011, M<sup>me</sup>Beaufour”, *Droit fiscal*, 2012, nr. 25, 339, en Ch. Laroche, „Article 164 C du CGI et liberté de circulation des capitaux: ça chauffe pour la clause de gel’”, *Droit fiscal*, 2012, nr. 25, comm. 342.

38 — Reeds aangehaald arrest Fokus Invest (punt 18).

39 — Zie dienaangaande punt 44 van de conclusie van advocaat-generaal Cruz Villalón in de zaak die aanleiding was tot het reeds aangehaalde arrest Prunus en Polonium.

40 — Reeds aangehaald arrest Prunus en Polonium (punt 37).

65. Om al deze redenen ben ik van mening dat de Duitse wettelijke regeling die aan de orde is in het hoofdgeding en die de fiscale behandeling regelt van een nalatenschap tussen onderdanen van een derde land, met als voorwerp een onroerend goed gelegen op Duits grondgebied, niet aan de materiële voorwaarde van artikel 57, lid 1, EG voldoet.

66. Derhalve moet worden nagegaan of die regeling toch gerechtvaardigd kan zijn door dwingende redenen van algemeen belang.

*D – Rechtvaardiging van de beperking uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang*

67. Volgens de Duitse regering zou de regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, zowel voorzien in het behoud van de fiscale samenhang als in de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.

68. De eerste door de Duitse regering aangevoerde rechtvaardigingsgrond herinnert eraan dat bij de beperkte belastingplicht het voordeel van de minder ruime belastinggrondslag gecompenseerd wordt door het nadeel van een lagere belastingvrije som, terwijl bij de onbeperkte belastingplicht het voordeel van de hogere belastingvrije som gecompenseerd wordt door het nadeel van een ruimere belastinggrondslag. Voornoemd arrest Mattner zou hetzelfde luiden. De feiten die tot dit arrest aanleiding waren, lagen namelijk anders, omdat in het geval van een verkrijging door schenking, die in het algemeen betrekking heeft op een enkele zaak, er tussen beperkte en onbeperkte belastingplicht geen verschil is.

69. Dit betoog is niet overtuigend.

70. Weliswaar heeft het Hof erkend dat het behoud van de fiscale samenhang een beperking van het vrije kapitaalverkeer kan rechtvaardigen<sup>41</sup>, maar deze rechtvaardigingsgrond is alleen geoorloofd indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de verrekening van dit voordeel door een bepaalde fiscale heffing.<sup>42</sup>

71. Volgens mij wordt aan die voorwaarde echter niet voldaan. Zoals ik reeds heb aangegeven, genieten Duitse ingezetenen een belastingvrije som van 500 000 EUR ongeacht de waarde van de nalatenschap. Er is dus geen rechtstreeks verband tussen deze belastingvrije som en een bepaalde belastingplicht. Bovendien zou een Duitse ingezetene, die één enkele onroerende zaak erft, ook een belastingvrije som van 500 000 EUR genieten, zelfs indien de nalatenschap, wegens de woonplaats van de erflater bij overlijden, zich in het buitenland zou bevinden en de Bondsrepubliek Duitsland om verschillende redenen daarover geen belasting zou kunnen heffen. Er bestaat in dit geval derhalve geen rechtstreeks en logisch symmetrisch verband tussen het fiscale voordeel en een bepaalde fiscale heffing.

72. Daarom moet de noodzaak van behoud van de samenhang van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling als rechtvaardigingsgrond worden afgewezen.

73. De tweede door de Duitse regering aangevoerde reden, te weten waarborging van de doeltreffendheid van de fiscale controles<sup>43</sup>, is mijns inziens eenzelfde lot beschoren.

41 — Zie met name arresten van 17 september 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Jurispr. blz. I-8591, punt 77), en 1 december 2011, Commissie/België (C-250/08, Jurispr. blz. I-12341, punt 70).

42 — Reeds aangehaalde arresten Glaxo Wellcome (punt 78), en Commissie/België (punt 71).

43 — Het Hof heeft erkend dat deze reden beperkingen van de in het Unierecht voorziene verkeersvrijheden kan rechtvaardigen: zie met name arrest van 11 juni 2009, X en Passenheim-van Schoot (C-155/08 en C-157/08, Jurispr. blz. I-5093, punt 45 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

74. Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen<sup>44</sup> is, zoals deze regering heeft aangegeven, inderdaad niet van toepassing op de verhouding tussen lidstaten en de bevoegde autoriteiten van derde landen.

75. De bij deze richtlijn ingevoerde samenwerking geldt echter, ook in de verhouding tussen de belastingdiensten van de lidstaten, niet voor inlichtingen betreffende de belasting van erf- of overdrachtsbelasting, maar alleen voor de inkomsten- en vermogensbelasting, en sinds 2004 voor de heffingen op verzekeringspremies.

76. Bovendien heeft de door de Duitse regering genoemde informatie, die zij in de eerste plaats van de begunstigde van een nalatenschap wil verkrijgen en waarvan zij de betrouwbaarheid door de samenwerking van de belastingdiensten van de staat waar de nalatenschap is opgevallend gecontroleerd wil zien, voornamelijk betrekking op de overlijdensakten en andere stukken afgegeven door de ambtenaren van de burgerlijke stand van de woonstaat van de erflater, die, ook al kan er legitieme twijfel bestaan of deze stukken op doeltreffende wijze onder een samenwerking tussen belastingdiensten kunnen vallen, toch, zoals de Commissie terecht heeft aangevoerd, in het kader van artikel 13 van het Verdrag tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Zwitserse Bondsstaat van 30 november 1978 ter vermijding van dubbele belasting op het gebied van successierechten kunnen worden verkregen.

77. Ongeacht deze omstandigheid, kunnen dergelijke inlichtingen en officiële documenten waarvoor in het algemeen geen ingewikkelde beoordeling nodig is, uiteraard door de erfgenaam worden verstrekt, zonder dat er voor de verkrijging van de belastingvrije som gebruikgemaakt hoeft te worden van het samenwerkingsstelsel van de bevoegde autoriteiten van het betrokken derde land. Overigens heeft volgens de litigieuze regeling in het hoofdgeding de erfgenaam die in Duitsland woont en in een derde land gelegen goederen erft van iemand die ten tijde van zijn overlijden op het grondgebied van dat derde land woonplaats had, immers aanspraak op een belastingvrije som van 500 000 EUR. Het is echter op zijn minst paradoxaal dat de Duitse overheid geen beletsel ziet in verlening van die belastingvrije som in die omstandigheden, terwijl zij voor het verkrijgen van informatie over het overlijden en de nalatenschap van een niet-ingezetene evenzeer afhankelijk is van de medewerking van de erfgenaam als in de situatie waarin zij, zoals in het hoofdgeding, de litigieuze belastingvrije som niet willen verlenen.

78. In die omstandigheden kan mijns inziens geen van de twee door de Duitse regering aangevoerde doelstellingen van algemeen belang succes hebben.

79. Derhalve hoeft niet te worden onderzocht of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen evenredig zijn.

80. Indien het Hof het niettemin noodzakelijk acht om over deze vraag een uitspraak te doen, dan ben ik het eens met de opmerkingen van de Commissie, dat de betrokken nationale bepalingen verder gaan dan nodig is om de aangevoerde doelstellingen van algemeen belang te realiseren. Terwijl in de zaak in het hoofdgeding de in Duitsland gelegen en in die staat belaste erfrechtelijke verkrijging meer dan 60 % van de waarde van de nalatenschap uitmaakt, vertegenwoordigt de forfaitaire belastingvrije som van 2 000 EUR die verzoeker in het hoofdgeding heeft gekregen, slechts 0,4 % van de belastingvrije som waarop hij aanspraak zou hebben indien hij in Duitsland had gewoond op het tijdstip van het overlijden van zijn echtgenote. Een dergelijke ongelijke behandeling staat duidelijk in geen verhouding tot de beide door de Duitse regering aangevoerde redenen van algemeen belang.

44 — PB L 336, blz. 15. Deze richtlijn is verschillende malen gewijzigd, het laatst op 20 november 2006 (PB L 363, blz. 129). De bij deze richtlijn ingevoerde samenwerking omvat tevens de heffingen op verzekeringspremies, zoals de titel van de richtlijn sinds de wijziging van 16 november 2004 aangeeft.

81. Het bepalen van de passende hoogte dan wel het passende percentage van de belastingvrije som die voor Duitse niet-ingezetenen moet gelden om ervoor te zorgen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regels evenredig zijn, valt als zodanig onder de verantwoordelijkheid van de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van heffing.

82. Wat de situatie van verzoeker in het hoofdgeding betreft, is het niet uitgesloten dat de verwijzende rechter die in het bij hem aanhangige geding moet beslissen, zelf de toepassing van de forfaitaire belastingvrije som moet afwijzen in het kader van een bevoegdheid die verder gaat dan de enkele nietigverklaring van de bij hem aangevochten beslissing.

83. Mocht hij derhalve die bevoegdheid hebben, dan zou hij ook te maken krijgen met de vraag of hij op grond van de gelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen de volledige belastingvrije som van 500 000 EUR moet toekennen, hoewel het door Welte geërfde deel van de nalatenschap waarover in Duitsland belasting wordt geheven, anders dat in het algemeen bij zuiver interne situaties van onbeperkt belastingplichtigen het geval is, niet de totale nalatenschap uitmaakt.

84. Mijns inziens moet deze vraag bevestigend worden beantwoord. Zoals ik reeds heb aangegeven, lijkt de situatie van Welte mij immers niet duidelijk te verschillen van die van een Duitse ingezetene die een in Duitsland opengevallen nalatenschap verkrijgt van zijn echtgenote die bij haar overlijden ook haar woonplaats in Duitsland had, ingeval die nalatenschap uitsluitend één onroerende zaak omvat. Die ingezetene zou bij voor het overige gelijke omstandigheden echter de volledige belastingvrije som krijgen en geen erfbelasting behoeven te betalen over de verkrijging van deze zaak.

85. Gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding, in het bijzonder het belang van de door Welte geërfde onroerende zaak ten opzichte van de totale waarde van de nalatenschap van zijn echtgenote, lijkt de Bondrepubliek Duitsland bovendien het beste in staat om de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen. In dit geval en naar analogie van hetgeen ik in overweging heb gegeven in mijn conclusie in de zaak Beker<sup>45</sup>, en waarmee het Hof in punt 60 van dit arrest heeft ingestemd, moet de belastingvrije som geheel worden toegerekend aan het in die lidstaat verkregen deel van de nalatenschap.

### III – Conclusie

86. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het Finanzgericht Düsseldorf als volgt te beantwoorden:

„De artikelen 56 EG, 57 EG en 58 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling van een lidstaat inzake erfbelasting die in een belastingvrije som van 2 000 EUR voorziet voor ingezetenen van een derde land die door vererving een in die lidstaat gelegen perceel grond verkrijgen van een andere ingezetene van dat derde land, terwijl zij in een belastingvrije som 500 000 EUR had voorzien, wanneer de erflater of erfgenaam van de opengevallen nalatenschap op het tijdstip van het overlijden woonplaats in die lidstaat had.”

45 — Zie punt 54 van mijn conclusie van 12 juli 2012 in de zaak die aanleiding was tot het arrest van 28 februari 2013 (C-168/11).