



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

12 oktober 2023*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Vrij verkeer van kapitaal – Artikelen 63 tot en met 65 VWEU – Erfbelasting – Kapitaalverkeer tussen de lidstaten en derde landen – In een derde land gelegen onroerende goederen – Gunstigere fiscale behandeling van onroerende goederen die zijn gelegen in een lidstaat of in een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte – Beperking – Rechtvaardiging – Huisvestingsbeleid – Doeltreffendheid van fiscale controle”

In zaak C-670/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Köln (belastingrechter in eerste aanleg Keulen, Duitsland) bij beslissing van 2 september 2021, ingekomen bij het Hof op 9 november 2021, in de procedure

BA

tegen

Finanzamt X,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (rapporteur), A. Kumin en I. Ziemele, rechters,

advocaat-generaal: A. M. Collins,

griffier: S. Beer, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 17 november 2022,

gelet op de opmerkingen van:

- BA, vertegenwoordigd door F. Riedel, Rechtsanwalt,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en R. Kanitz als gemachtigden,

* Procestaal: Duits.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door B.-R. Killmann, W. Roels en V. Uher als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 9 februari 2023,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 63 tot en met 65 VWEU.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen BA en Finanzamt X (belastingdienst X, Duitsland) betreffende de berekening van de erfbelasting over in een derde land gelegen onroerend goed.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 In de tweede overweging van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst”) hebben de partijen bij deze overeenkomst opnieuw „de hoge prioriteit [bevestigd] die wordt toegekend aan de bevoorrechte relatie tussen de Europese Gemeenschap, haar lidstaten en de [staten van de Europese Vrijhandelsassociatie (EVA)] gebaseerd op nabuurschap, traditionele gemeenschappelijke waarden en een Europese identiteit”.

Duits recht

ErbStG

- 4 Het Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (wet op de erf- en schenkbelasting), in de op 27 februari 1997 bekendgemaakte versie (BGBl. 1997 I, blz. 378), zoals gewijzigd bij het Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (wet houdende hervorming van de regeling van erfbelasting en waardebepaling) van 24 december 2008 (BGBl. 2008 I, blz. 3018; hierna: „ErbStG”) bepaalt in § 1, lid 1, punt 1, dat „verkrijgingen door overlijden” aan erfbelasting zijn onderworpen.
- 5 § 2, lid 1, ErbStG luidt als volgt:

„De belastingplicht geldt voor

l. in de in § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, genoemde gevallen, de gehele vermogenstoename 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 (onbeperkte belastingplicht).

Als ingezetenen worden beschouwd:

a) natuurlijke personen die hun woon- of gebruikelijke verblijfplaats in Duitsland hebben,
[...]"

6 § 3, lid 1, ErbStG bepaalt:

„Verkrijging door overlijden heeft betrekking op:

l. verkrijging door vererving (§ 1922 van het Bürgerliche Gesetzbuch (burgerlijk wetboek; hierna: ‚BGB’)), door een legaat (§§ 2147 e.v. [BGB]) of door het inroepen van een recht op een wettelijk erfdeel (§§ 2303 e.v. [BGB]);

[...]"

7 § 9, lid 1, ErbStG luidt als volgt:

„De belasting ontstaat,

l. bij verkrijging door overlijden, bij het overlijden van de erflater, [...]

[...]"

8 In § 10, leden 1 en 6, ErbStG heet het:

„(1) De belastbare verkrijging is de verrijking van de verkrijger, voor zover deze verrijking niet is vrijgesteld (§§ 5, 13, 13a, 13c, 16, 17 en 18). In de in § 3 bedoelde gevallen wordt, onverminderd lid 10, onder ‚verrijking’ verstaan het bedrag dat wordt verkregen wanneer van de overeenkomstig § 12 vast te stellen waarde van de gehele vermogensoverdracht, voor zover deze waarde krachtens deze wet belastbaar is, de schulden van de nalatenschap worden afgetrokken die krachtens de leden 3 tot en met 9 aftrekbaar zijn en waarvan de waarde overeenkomstig § 12 moet worden bepaald. [...]

[...]

(6) [...] De schulden en lasten die economisch verband houden met het krachtens § 13c fiscaal vrijgestelde vermogen zijn slechts aftrekbaar ten belope van het bedrag dat overeenkomt met de verhouding tussen de waarde van dat vermogen, te bepalen ná toepassing van § 13c, en de waarde vóór toepassing van § 13c.”

9 § 12, leden 1, 3 en 7, ErbStG luidt als volgt:

„(1) Tenzij in de leden 2 tot en met 7 anders is bepaald, wordt de waarde vastgesteld overeenkomstig de bepalingen van het eerste deel van het Bewertungsgesetz (BewG) (Allgemeine Bewertungsvorschriften) [wet op de waardebepaling (algemene voorschriften voor de waardebepaling)], in de op 1 februari 1991 bekendgemaakte versie (BGBl. [1991] I, blz. 230), laatstelijk gewijzigd bij § 2 van het [Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts] van 24 december 2008 (BGBl. [2008] I, blz. 3018), in de versie die op dat moment van kracht is [hierna: ‚BewG’].

[...]

(3) Het bezit van onroerend goed (§ 19, lid 1, [BewG]) moet worden gewaardeerd op de waarde die overeenkomstig § 151, lid 1, eerste volzin, punt 1, [BewG] op de peildatum van de waardering (§ 11) is vastgesteld.

[...]

(7) Het bezit van buitenlands onroerend goed en het buitenlandse bedrijfsvermogen worden gewaardeerd overeenkomstig § 31 [BewG].”

10 § 13c ErbStG bepaalt in de leden 1 en 3:

„(1) Het in lid 3 bedoelde onroerend goed wordt gewaardeerd op 90 % van de marktwaarde.

[...]

(3) De verminderde marktwaarde is van toepassing op onroerende goederen of delen daarvan die:

1. worden verhuurd voor woondoeleinden,
2. zijn gelegen in Duitsland, in een lidstaat van de Europese Unie of in een staat van de Europese Economische Ruimte, en
3. geen deel uitmaken van het bevoorrecht bedrijfsvermogen of van het bevoorrecht vermogen van een land- of bosbouwbedrijf in de zin van § 13a. [...]”

BewG

11 § 9 BewG bepaalt:

„(1) Voor de waardering moet, tenzij anders is bepaald, worden uitgegaan van de marktwaarde.

(2) De marktwaarde wordt bepaald door de prijs waartegen een goed, afhankelijk van de aard ervan, in het kader van normale handelstransacties zou kunnen worden verkocht. In dat verband moet rekening worden gehouden met alle omstandigheden die van invloed zijn op de prijs. Ongebruikelijke of persoonlijke situaties mogen niet in aanmerking worden genomen.

[...]”

12 § 31, lid 1, BewG luidt als volgt:

„Voor de waardering van in het buitenland gelegen land- en bosbouwpercelen, onroerende goederen en bedrijfsvermogen gelden de bepalingen van het eerste deel van deze wet, met name § 9 (marktwaarde). [...]”

13 § 151, leden 1 en 4, BewG luidt als volgt:

„(1) De volgende waarden moeten afzonderlijk worden beoordeeld (§ 179 van de Abgabenordnung [(belastingwetboek))]:

l. de waarde van het onroerend goed (§§ 138 en 157),

[...]

(4) Buitenlands vermogen wordt niet afzonderlijk vastgesteld.”

14 § 177 BewG bepaalt:

„De in § 179 en de §§ 182 tot en met 196 bedoelde waarderingen moeten zijn gebaseerd op de marktwaarde (§ 9).”

BGB

15 § 1030, lid 1, BGB bepaalt:

„Een goed kan zodanig worden bezwaard dat degene ten behoeve van wie het goed wordt bezwaard, het recht heeft de vruchten van het goed (vruchtgebruik) te ontvangen.”

16 § 2147 BGB luidt als volgt:

„De erfgenaam of een legataris kan worden bezwaard met een legaat. Tenzij de erflater anders bepaalt, is de erfgenaam met het legaat belast.”

17 § 2174 BGB bepaalt:

„Het legaat verleent de legataris het recht om van de met het legaat belaste persoon de overhandiging van het gelegateerde goed te vorderen.”

18 Luidens § 2176 BGB:

„De vordering van de legataris wordt, onverminderd het recht om het legaat te weigeren, in het leven geroepen (afgifte van het legaat) bij het overlijden.”

Belastingovereenkomst tussen Duitsland en Canada

19 De op 19 april 2001 in Berlijn gesloten Overeenkomst tussen de Bondsrepubliek Duitsland en Canada tot het vermijden van dubbele belastingheffing ter zake van inkomstenbelasting en bepaalde andere belastingen, het voorkomen van het ontgaan van belasting en het verlenen van fiscale bijstand (BGBl. 2002 II, blz. 670; hierna: „belastingovereenkomst tussen Duitsland en Canada”), bepaalt in artikel 2 („Bedoelde belastingen”):

„(1) Deze overeenkomst is van toepassing op de belastingen naar het inkomen en naar het vermogen die door elk van de overeenkomstsluitende staten worden geheven en, wat de Bondsrepubliek Duitsland betreft, op de belasting die wordt geheven voor rekening van de deelstaten, de staatkundige onderdelen of de lokale overheden, ongeacht de heffingsvorm.

(2) Belastingen naar het inkomen en naar het vermogen zijn belastingen die worden geheven over het gehele inkomen, over het gehele vermogen of over bestanddelen van het inkomen of van het vermogen, waaronder begrepen belasting over winsten verkregen uit de vervreemding van roerende of onroerende goederen, alsmede belasting over vermogensaanwas.

(3) De huidige belastingen waarop de overeenkomst van toepassing is, zijn:

a) wat Canada betreft:

de belasting die door de regering van Canada wordt geheven uit hoofde van de wet op de inkomstenbelasting

(hierna ‚Canadese belasting’ genoemd);

b) wat de Bondsrepubliek Duitsland betreft:

aa) de inkomstenbelasting (Einkommensteuer),

bb) de vennootschapsbelasting (Körperschaftsteuer),

cc) de vermogensbelasting (Vermögensteuer),

dd) de bedrijfsbelasting (Gewerbsteuer) en

ee) de solidariteitsheffing (Solidaritätszuschlag)

(hierna ‚Duitse belasting’ genoemd).

(4) De overeenkomst is ook van toepassing op dezelfde of soortgelijke belastingen naar het inkomen en belastingen naar het vermogen die na de datum van ondertekening van de overeenkomst worden vastgesteld en bovenop of in de plaats komen van de huidige belastingen. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten stellen elkaar van de wijzigingen van hun respectieve belastingwetgeving in kennis.”

20 Artikel 26 van de belastingovereenkomst tussen Duitsland en Canada, met als opschrift „Uitwisseling van gegevens”, bepaalt:

„(1) De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende staten wisselen de gegevens uit die van belang zijn voor de uitvoering van deze overeenkomst of van de nationale wetgeving van de overeenkomstsluitende staten met betrekking tot de belastingen waarop de overeenkomst van toepassing is, voor zover de daaronder vallende belastingheffing niet in strijd is met de overeenkomst. De uitwisseling van gegevens wordt niet beperkt door artikel 1. De door een overeenkomstsluitende staat ontvangen gegevens worden geheimgehouden op dezelfde wijze als gegevens die zijn verkregen ingevolge het nationale recht van die staat en worden uitsluitend meegedeeld aan de personen of autoriteiten (met inbegrip van de rechterlijke en administratieve instanties) die betrokken zijn bij de vaststelling of de invordering van de in de overeenkomst bedoelde belastingen, of, onverminderd het bepaalde in lid 4, van de belastingen die worden geheven door een deelstaat, door een staatkundig onderdeel of door een lokale overheid van een overeenkomstsluitende staat die van soortgelijke aard zijn als die waarop de overeenkomst van toepassing is. Deze personen of autoriteiten gebruiken deze gegevens uitsluitend voor die doelstellingen. Deze gegevens mogen uitsluitend tijdens openbare terechtzittingen van gerechten

worden genoemd of in rechterlijke uitspraken worden vermeld indien de bevoegde autoriteit van de verdragsluitende staat die de gegevens verstrekt hiertegen geen bezwaar maakt.

(2) Het bepaalde in lid 1 mag in geen geval aldus worden uitgelegd dat het een verdragsluitende staat de verplichting oplegt om:

- a) bestuurlijke maatregelen te nemen die afwijken van de wetgeving en de administratieve praktijk van deze staat of van die van de andere verdragsluitende staat;
- b) gegevens te verstrekken die niet zouden kunnen worden verkregen krachtens de wetgeving of in de normale gang van zaken in de bestuurspraktijk van die staat of die van de andere verdragsluitende staat;
- c) gegevens te verstrekken die een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een handelsprocedé zouden onthullen, dan wel gegevens waarvan het verstrekken in strijd zou zijn met de openbare orde.

(3) De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten bereiken overeenstemming over de beginselen en procedures voor de uitwisseling van persoonlijke gegevens.

(4) Voor de toepassing van dit artikel zijn de belastingen waarop deze overeenkomst van toepassing is, onverminderd het bepaalde in artikel 2, alle door een overeenkomstsluitende staat geheven belastingen.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 21 A, een Duits ingezetene, is in 2016 overleden. Bij een in 2013 opgestelde authentieke akte heeft hij aan zijn eveneens in Duitsland woonachtige zoon, BA, zijn aandeel in in Canada gelegen onroerend vermogen vermaakt. De onroerende goederen waaruit dit vermogen bestaat, worden voor woondoeleinden verhuurd en zijn geen onderdeel van een bedrijfsvermogen.
- 22 Bij besluit van 17 juli 2017 heeft belastingdienst X het bedrag vastgesteld van de erfbelasting die BA in Duitsland over de gehele vermogensoverdracht verschuldigd was. Bij de berekening van deze belasting zijn de in Canada gelegen onroerende goederen gewaardeerd op de volledige marktwaarde ervan.
- 23 Bij brief van 19 maart 2018 heeft BA verzocht om wijziging van het bedrag van de erfbelasting, en om waardering van deze goederen, overeenkomstig § 13c, lid 1, ErbStG, op 90 % van de marktwaarde ervan. BA heeft aangevoerd dat de betrokken onroerende goederen voldeden aan de voorwaarden om voor dit belastingvoordeel in aanmerking te komen, met als enige uitzondering de voorwaarde van § 13c, lid 3, punt 2, dat vereist dat het onroerend goed is gelegen in Duitsland, in een andere lidstaat of in een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst. Hij stelde dat deze laatste bepaling het in artikel 63 VWEU neergelegde vrije verkeer van kapitaal tussen de lidstaten en derde landen aantast.
- 24 Bij besluit van 25 april 2018 heeft belastingdienst X het door BA ingediende wijzigingsverzoek en vervolgens, bij besluit van 23 april 2019, het door hem ingediende bezwaar afgewezen.

- 25 Belastingdienst X was van mening dat de ongelijke behandeling van voor woondoeleinden verhuurde onroerende goederen die zijn gelegen in een derde staat die geen partij is bij de EER-Overeenkomst, en van dezelfde soort goederen die zijn gelegen in Duitsland, in een andere lidstaat of in een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst, niet in strijd was met artikel 63 VWEU.
- 26 Het Hof heeft in zijn arrest van 22 april 2010, *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216), geoordeeld dat er sprake is van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal wanneer een belastingvrije som afhangt van de woonplaats van de betrokkenen. Ook heeft het Hof in zijn arrest van 17 januari 2008, *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20), geoordeeld dat de toekenning van belastingvoordelen op het gebied van erfbelasting op voorwaarde dat het door erfopvolging verkregen goed op het nationale grondgebied is gelegen, een in beginsel door artikel 63 VWEU verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt. Belastingdienst X was echter van mening dat deze rechtspraak niet van toepassing was op een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die onroerende goederen die zijn gelegen in een derde staat die geen partij is bij de EER-Overeenkomst, uitsluit van de werkingssfeer van een belastingvoordeel.
- 27 Op 24 mei 2019 heeft BA bij het Finanzgericht Köln (belastingrechter in eerste aanleg Keulen, Duitsland), de verwijzende rechter, beroep tot – kort gezegd – nietigverklaring van het besluit van 25 april 2018 ingesteld.
- 28 In de eerste plaats vraagt de verwijzende rechter zich af of een nationale bepaling die de toekenning van het belastingvoordeel uitsluit voor een in Canada gelegen, voor woondoeleinden verhuurd onroerend goed, verenigbaar is met artikel 63 VWEU. Volgens deze rechter voldoen de betrokken onroerende goederen aan alle in het nationale recht gestelde voorwaarden om in aanmerking te komen voor het belastingvoordeel van § 13c, leden 1 en 3, *ErbStG*, met uitzondering van de voorwaarde dat het goed is gelegen in Duitsland, in een andere lidstaat of in een derde staat die partij is bij de EER-Overeenkomst.
- 29 In de tweede plaats vraagt de verwijzende rechter zich af of een nationale maatregel waarbij een hogere erfbelasting wordt geheven over onroerende goederen die zijn gelegen in een derde staat die geen partij is bij de EER-Overeenkomst en die een beperking van het vrije verkeer van kapitaal zou kunnen vormen, om een van de in artikel 65 VWEU genoemde redenen of om dwingende redenen van algemeen belang kan worden gerechtvaardigd door de standstillclausule van artikel 64 VWEU.
- 30 Om te beginnen lijkt artikel 64 VWEU volgens deze rechter niet van toepassing, aangezien het belastingvoordeel als bedoeld in § 13c, leden 1 en 3, *ErbStG*, is ingevoerd op 24 december 2008, met ingang van 1 januari 2009 en dus na 31 december 1993.
- 31 Voorts is de verwijzende rechter van oordeel dat voor woondoeleinden verhuurde onroerende goederen die in Duitsland, in een andere lidstaat, in een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst dan wel in een ander derde land zijn gelegen, zich voor de toepassing van artikel 65, lid 1, onder a), VWEU in een vergelijkbare situatie bevinden.
- 32 Ook is deze rechter van oordeel dat de mogelijkheid om de beperking van het vrije verkeer van kapitaal te rechtvaardigen op grond van artikel 65, lid 1, onder b), VWEU, dat bepaalt dat de lidstaten de nodige maatregelen kunnen nemen om overtredingen van hun wetten en

voorschriften tegen te gaan, met name op fiscaal gebied, niet goed denkbaar lijkt, aangezien Duitsland en Canada krachtens artikel 26, lid 4, van de belastingovereenkomst tussen deze staten gegevens kunnen uitwisselen voor alle belastingen die in een van deze staten worden geheven.

- 33 Ten slotte geeft de verwijzende rechter aan dat er geen sprake lijkt te zijn van een dwingende reden van algemeen belang in de zin van artikel 65, lid 2, VWEU, die de uit de nationale regeling voortvloeiende beperking van het vrije verkeer van kapitaal zou kunnen rechtvaardigen.
- 34 In deze omstandigheden heeft het Finanzgericht Köln de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten artikel 63, lid 1, en de artikelen 64 en 65 VWEU aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling van een lidstaat voor de heffing van erfbelasting die met betrekking tot de berekening van de erfbelasting bepaalt dat tot het privévermogen behorend bebouwd onroerend goed dat in een derde land (in casu Canada) is gelegen en voor woondoeleinden wordt verhuurd, wordt gewaardeerd tegen de volledige waarde ervan, terwijl tot het privévermogen behorend onroerend goed dat in Duitsland, in een lidstaat van de Europese Unie of in een staat van de Europese Economische Ruimte is gelegen en voor woondoeleinden wordt verhuurd, bij de berekening van de erfbelasting slechts voor 90 % van de waarde ervan in aanmerking wordt genomen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 35 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 63 tot en met 65 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat die bepaalt dat bebouwd onroerend goed dat onderdeel is van het privévermogen, is gelegen in een derde staat die geen partij is bij de EER-Overeenkomst en voor woondoeleinden wordt verhuurd, bij de berekening van de erfbelasting wordt gewaardeerd op de volledige marktwaarde ervan, terwijl een soortgelijk goed dat is gelegen op het nationale grondgebied, in een andere lidstaat of in een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst, voor deze berekening wordt gewaardeerd op 90 % van de marktwaarde ervan.
- 36 Volgens vaste rechtspraak van het Hof behoren de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten, maar zijn deze niettemin verplicht om die bevoegdheid uit te oefenen met eerbiediging van het Unierecht en met name van de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden [arrest van 21 december 2021, Finanzamt V (Erfopvolging – Beperkte belastingplicht en aftrek van legitieme porties), C-394/20, EU:C:2021:1044, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 37 Artikel 63, lid 1, VWEU verbiedt op algemene wijze beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling alsmede tussen lidstaten en derde landen.
- 38 Volgens vaste rechtspraak valt de fiscale behandeling van nalatenschappen onder de bepalingen van het VWEU inzake het kapitaalverkeer, tenzij de constituerende elementen ervan binnen één lidstaat zijn gelegen (arrest van 22 november 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 39 Een situatie waarin een lidstaat erfbelasting heft over buiten zijn grondgebied gelegen goederen van een nalatenschap, die toebehoren aan een persoon die op het tijdstip van zijn overlijden op het grondgebied van die lidstaat woonde en die worden verkregen door een eveneens in deze lidstaat ingezeten erfgenaam, kan niet als een zuiver interne situatie worden beschouwd. Bijgevolg valt een dergelijke situatie onder het kapitaalverkeer in de zin van artikel 63, lid 1, VWEU.
- 40 Derhalve moet worden onderzocht of een nationale regeling van een lidstaat die bepaalt dat onroerend goed dat is gelegen in een derde staat die geen partij is bij de EER-Overeenkomst, ter berekening van de erfbelasting wordt gewaardeerd op de volledige marktwaarde ervan terwijl een dergelijk goed dat in die lidstaat is gelegen voor die berekening wordt gewaardeerd op 90 % van de marktwaarde ervan, een beperking vormt van het kapitaalverkeer in de zin van artikel 63, lid 1, VWEU en, zo ja, of een dergelijke beperking kan worden toegestaan op grond van artikel 64, lid 1, VWEU of, in voorkomend geval, kan worden gerechtvaardigd in het licht van artikel 65 VWEU.

Bestaan van een belemmering voor het vrije kapitaalverkeer in de zin van artikel 63, lid 1, VWEU

- 41 Op het gebied van erfbelasting heeft het Hof geoordeeld dat het feit dat voor de toekenning van belastingvoordelen als voorwaarde geldt dat het overgedragen goed op het nationale grondgebied is gelegen, een in beginsel door artikel 63, lid 1, VWEU verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt (arrest van 18 december 2014, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Ook maatregelen die leiden tot een waardevermindering van de nalatenschap van een ingezetene van een andere lidstaat dan die waar de betrokken goederen zich bevinden, vormen een dergelijke beperking [arrest van 21 december 2021, Finanzamt V (Erfopvolging – Beperkte belastingplicht en aftrek van legitieme porties), C-394/20, EU:C:2021:1044, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 42 Bovendien moet in herinnering worden gebracht dat de maatregelen die ingevolge artikel 63, lid 1, VWEU verboden zijn mede de maatregelen omvatten die niet-ingezetenen ervan kunnen doen afzien om in een lidstaat investeringen te doen, of ingezetenen van bedoelde lidstaat kunnen ontmoedigen om in andere staten investeringen te doen (arrest van 15 oktober 2009, Busley en Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, punt 20).
- 43 In casu bepaalt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling dat wanneer een nalatenschap onroerende goederen omvat die onderdeel zijn van het privévermogen en voor woondoeleinden worden verhuurd, deze goederen voor de berekening van de erfbelasting niet worden gewaardeerd op de volledige marktwaarde, maar op 90 % daarvan wanneer zij zijn gelegen op het nationale grondgebied, in een andere lidstaat of in een derde staat die partij is bij de EER-Overeenkomst. Deze regeling sluit onroerende goederen die zijn gelegen in een derde staat die geen partij is bij de EER-Overeenkomst, van het belastingvoordeel uit.
- 44 Een dergelijke regeling, die de toekenning van het belastingvoordeel afhankelijk stelt van de plaats waar de tot de nalatenschap behorende goederen zich bevinden, heeft tot gevolg dat onroerende goederen die zijn gelegen in een derde staat die geen partij is bij de EER-Overeenkomst, zwaarder worden belast dan die welke op het nationale grondgebied zijn gelegen, en heeft derhalve tot gevolg dat de waarde van deze nalatenschap vermindert (zie in die zin arrest van 17 januari 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punt 32).

- 45 Bovendien kan dit fiscale nadeel een in Duitsland wonende natuurlijke persoon er zowel van weerhouden om te investeren in voor woondoeleinden verhuurd onroerend goed dat is gelegen in een derde staat die geen partij is bij de EER-Overeenkomst, als om een dergelijk goed waarvan hij eigenaar is, te behouden (zie in die zin arrest van 15 oktober 2009, *Busley en Cibrian Fernandez*, C-35/08, EU:C:2009:625, punt 27).
- 46 Hieruit volgt dat een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, een beperking van het kapitaalverkeer in de zin van artikel 63, lid 1, VWEU vormt, hetgeen overigens niet door de Duitse regering wordt betwist.

Toepassing van artikel 64, lid 1, VWEU betreffende beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal ten aanzien van derde landen

- 47 De verwijzende rechter vraagt zich af of een dergelijke beperking, voor zover zij betrekking heeft op het kapitaalverkeer met een derde land, kan worden toegestaan op grond van artikel 64, lid 1, VWEU.
- 48 In dit verband zij eraan herinnerd dat, volgens deze bepaling, artikel 63 VWEU geen afbreuk doet aan de toepassing op derde landen van beperkingen die op 31 december 1993 bestonden uit hoofde van het nationale recht of het Unierecht inzake het kapitaalverkeer naar of uit derde landen in verband met directe investeringen – met inbegrip van investeringen in onroerende goederen –, vestiging, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten.
- 49 Wat betreft het begrip „beperkingen die op 31 december 1993 [bestonden]” in artikel 64, lid 1, VWEU, moet eraan worden herinnerd dat een na deze datum vastgestelde nationale bepaling niet louter om die reden automatisch is uitgesloten van de uitzonderingsregeling waarin deze bepaling voorziet. Het Hof heeft namelijk aanvaard dat beperkingen in bepalingen die na die datum zijn vastgesteld en in wezen identiek zijn aan de vroegere wetgeving of waarbij enkel een in de vroegere wetgeving vervatte belemmering voor de uitoefening van rechten en verkeersvrijheden wordt afgezwakt of opgeheven, kunnen worden gelijkgesteld met dergelijke „bestaande” beperkingen [zie arrest van 26 februari 2019, *X (Tussenvennootschappen die in een derde land zijn gevestigd)*, C-135/17, EU:C:2019:136, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 50 In casu moet worden opgemerkt dat, volgens de door de verwijzende rechter verstrekte aanwijzingen, het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvoordeel als bedoeld in § 13c, leden 1 en 3, *ErbStG*, voor het eerst in het Duitse rechtstelsel is ingevoerd op 24 december 2008, en op 1 januari 2009 in werking is getreden. Zoals de Duitse regering en de Commissie overigens vaststellen, kan de standstillclausule van artikel 64, lid 1, VWEU dan ook niet van toepassing zijn op deze nationale regeling, die na 31 december 1993 is vastgesteld.
- 51 Bijgevolg kan een beperking van het vrije verkeer van kapitaal naar een derde land zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet op basis van artikel 64, lid 1, VWEU aan de toepassing van artikel 63, lid 1, VWEU ontkomen.
- 52 In die omstandigheden dient te worden onderzocht in welke mate de aldus vastgestelde beperking van het vrije verkeer van kapitaal kan worden gerechtvaardigd in het licht van artikel 65 VWEU.

Rechtvaardiging van de beperking van het vrije kapitaalverkeer uit hoofde van artikel 65 VWEU

- 53 Volgens artikel 65, lid 1, onder a), VWEU doet het bepaalde in artikel 63 VWEU niets af aan het recht van de lidstaten om 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.
- 54 Als uitzondering op het fundamentele beginsel van het vrije verkeer van kapitaal moet deze bepaling strikt worden uitgelegd. Zij kan dan ook niet aldus worden uitgelegd dat elke belastingwetgeving die onderscheid tussen belastingplichtigen maakt naargelang van hun vestigingsplaats of van de lidstaat waarin zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het VWEU. De in artikel 65, lid 1, onder a), bedoelde afwijking wordt immers zelf beperkt door artikel 65, lid 3, VWEU, dat bepaalt dat de in lid 1 daarvan bedoelde nationale maatregelen „geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63 [VWEU]” (arrest van 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 55 Het Hof heeft eveneens geoordeeld dat er dan ook onderscheid moet worden gemaakt tussen de door artikel 65, lid 1, onder a), VWEU toegestane verschillen in behandeling en de door artikel 65, lid 3, VWEU verboden gevallen van discriminatie. Een nationale belastingregeling kan enkel als verenigbaar met de Verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer worden beschouwd indien het daaruit voortvloeiende verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (arresten van 30 juni 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, punt 26, en 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 56 Derhalve moet in de eerste plaats worden onderzocht of de situaties in het hoofdgeding vergelijkbaar zijn en, indien van toepassing, in de tweede plaats of het verschil in behandeling van deze situaties kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

Vergelijkbaarheid van de betrokken situaties

- 57 De verwijzende rechter is in het kader van het onderzoek in hoeverre de betrokken situaties vergelijkbaar zijn, van oordeel dat onroerend goed dat voor woondoeleinden is verhuurd en is gelegen in een derde staat die geen partij is bij de EER-Overeenkomst, zich in een situatie bevindt die objectief vergelijkbaar is met die van een soortgelijk goed dat is gelegen in Duitsland, in een andere lidstaat of in een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst. Volgens deze rechter verschillen de situaties enkel door de locatie van het onroerend goed.
- 58 De Duitse regering voert daarentegen in wezen aan dat de respectieve situaties van onroerende goederen die zijn gelegen in een derde staat die geen partij is bij de EER-Overeenkomst enerzijds en die welke zijn gelegen in Duitsland, in een andere lidstaat of in een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst anderzijds, niet objectief vergelijkbaar zijn. De Duitse wetgever is namelijk niet verplicht om het belastingvoordeel als bedoeld in de het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, dat betaalbare huurwoningen in Duitsland, in de andere lidstaten of in de staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst een impuls moet geven, uit te breiden tot onroerende goederen die zijn gelegen in derde staten die geen partij zijn bij deze overeenkomst. Afgezien van het feit dat de situatie wat betreft de huursommen in laatstgenoemde staten in hoge mate anders kan zijn, is deze regering onder verwijzing naar het arrest van 18 december 2014, Q

(C-133/13, EU:C:2014:2460, punt 27), van mening dat het verschil in fiscale behandeling tussen nalatenschappen die betrekking hebben op in die staten gelegen onroerende goederen die voor woondoeleinden worden verhuurd enerzijds en soortgelijke goederen die zijn gelegen in Duitsland, in een andere lidstaat of in een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst anderzijds, inherent is aan het door de Duitse wetgever nagestreefde doel.

- 59 Uit de rechtspraak van het Hof volgt, ten eerste, dat bij het onderzoek of een grensoverschrijdende situatie kan worden vergeleken met een interne situatie, rekening moet worden gehouden met het doel dat met de in het geding zijnde nationale bepalingen wordt nagestreefd, alsook met het voorwerp en de inhoud van die bepalingen, en, ten tweede, dat alleen de criteria die in de betreffende wettelijke regeling als relevante onderscheidingscriteria zijn vastgesteld, in aanmerking moeten worden genomen om te beoordelen of het uit een dergelijke regeling voortvloeiende verschil in behandeling een weerspiegeling van objectief verschillende situaties vormt (arrest van 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 60 Uit de door de Duitse regering bij het Hof ingediende opmerkingen komt naar voren dat de nationale regeling in het hoofdgeding tot doel heeft de belastingdruk op een voor woondoeleinden verhuurd onroerend goed te verlagen, welke druk de erfgenaam ertoe kan dwingen een dergelijk onroerend goed te verkopen wegens de erfbelasting die hij verschuldigd is, in tegenstelling tot institutionele beleggers die niet aan die belasting zijn onderworpen.
- 61 Het belastingvoordeel dat uit deze regeling voortvloeit, heeft betrekking op de nalatenschappen van alle voor woondoeleinden verhuurde onroerende goederen die, zonder onderscheid, zijn gelegen in Duitsland, in een andere lidstaat of in een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst.
- 62 Uit het dossier waarover het Hof beschikt blijkt dat de berekening van de erfbelasting krachtens deze regeling rechtstreeks verband houdt met de marktwaarde van de goederen uit de nalatenschap, zodat er objectief gezien geen verschil bestaat dat een ongelijke fiscale behandeling kan rechtvaardigen wat betreft de hoogte van de erfbelasting die verschuldigd is over een onroerend goed dat in respectievelijk Duitsland, een andere lidstaat of een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst is gelegen, en een onroerend goed dat is gelegen in een derde staat die geen partij is bij de EER-Overeenkomst (zie in die zin arrest van 17 januari 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punt 44).
- 63 Bovendien kan uit geen enkel element van het dossier waarover het Hof beschikt worden afgeleid dat in Canada gelegen onroerende goederen uit een privévermogen die voor woondoeleinden worden verhuurd, zich niet in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van onroerende goederen uit een privévermogen die voor woondoeleinden worden verhuurd en zijn gelegen in Duitsland, in een andere lidstaat of in een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst.
- 64 In die omstandigheden – en onverminderd het onderzoek of de wettelijke regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, eventueel kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang – zou door te erkennen dat situaties niet met elkaar kunnen worden vergeleken op grond van het enkele feit dat het betrokken onroerend goed is gelegen in een derde staat die geen partij is bij de EER-Overeenkomst, terwijl artikel 63, lid 1, VWEU juist beperkingen van het grensoverschrijdend kapitaalverkeer verbiedt, deze bepaling volledig worden uitgehold [zie in die zin arrest van 26 februari 2019, X (Tussenvennootschappen die in een derde land zijn gevestigd), C-135/17, EU:C:2019:136, punt 68].

- 65 In dit verband verschilt de situatie in het hoofdgeding in de onderhavige zaak van de situatie die heeft geleid tot het door de Duitse regering aangevoerde arrest van 18 december 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460). Het belastingvoordeel dat in die zaak aan de orde was, beoogde namelijk de integriteit van bepaalde typische landgoederen van het nationale culturele en historische erfgoed te beschermen tegen versnippering of teloorgang, en was slechts van toepassing op schenkingen die specifiek die landgoederen betroffen. Het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvoordeel is daarentegen bedoeld voor de erfopvolging van onroerende goederen die algemeen bedoeld zijn voor de verhuur voor woondoeleinden.
- 66 Uit een en ander blijkt dat het in het hoofdgeding aan de orde zijnde verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die objectief vergelijkbaar zijn.

Bestaan van een dwingende reden van algemeen belang

- 67 Er zij aan herinnerd dat een beperking van het vrije verkeer van kapitaal volgens vaste rechtspraak van het Hof toelaatbaar is indien zij gerechtvaardigd is uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang, geschikt is om de verwezenlijking van het nagestreefde doel op coherente en systematische wijze te waarborgen en niet verder gaat dan ter bereiking van dat doel noodzakelijk is [zie in die zin arresten van 18 juni 2020, Commissie/Hongarije (Transparantie van verenigingen), C-78/18, EU:C:2020:476, punt 76, en 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punt 66 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 68 In casu moet worden vastgesteld dat, hoewel de verwijzende rechter dergelijke redenen niet noemt in de verwijzingsbeslissing, de Duitse regering betoogt dat de beperking van het vrije verkeer van kapitaal door de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling kan worden gerechtvaardigd door twee dwingende redenen van algemeen belang, namelijk, ten eerste, de vereisten die verband houden met het beleid voor sociale huisvesting van een lidstaat en, ten tweede, de noodzaak om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen.

– Beleid voor sociale huisvesting van een lidstaat

- 69 De Duitse regering betoogt dat het belastingvoordeel van § 13c, leden 1 en 3, ErbStG wordt gerechtvaardigd door vereisten die verband houden met het door deze lidstaat gevoerde volkshuisvestingsbeleid. Deze bepaling vermindert namelijk de erfbelasting die de erfgenaam van een voor woondoeleinden verhuurd onroerend goed verschuldigd is en maakt het dus mogelijk om de belastingdruk die hem mogelijk dwingt dat goed te verkopen, te verlagen. Bovendien begunstigt deze bepaling de woningverhuur door particulieren ten opzichte van de woningverhuur door grote institutionele beleggers, die niet aan de erfbelasting zijn onderworpen. Het door deze bepaling vastgestelde belastingvoordeel kan dus, in aanvulling op andere maatregelen, bijdragen aan de verwezenlijking van het doel dat de bevolking toegang heeft tot betaalbare huurwoningen, niet alleen in Duitsland, maar ook in de andere lidstaten en in de staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, welke toegang ook een taak van Europese aard is.
- 70 In dat verband moet eraan worden herinnerd dat het Hof al heeft erkend dat vereisten in verband met het volkshuisvestingsbeleid van een lidstaat en van de financiering van dit beleid eveneens dwingende redenen van algemeen belang kunnen vormen (arrest van 1 oktober 2009, Woningstichting Sint Servatius, C-567/07, EU:C:2009:593, punt 30).

- 71 Het Hof heeft bovendien geoordeeld dat, aangezien de Unie een economisch en een sociaal doel heeft, de uit het VWEU voortvloeiende rechten met betrekking tot het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal dienen te worden afgewogen tegen de doelen van de sociale politiek, waaronder, zoals naar voren komt uit artikel 151, eerste alinea, VWEU, met name een adequate sociale bescherming (zie in die zin arrest van 21 december 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punt 77).
- 72 De EER-Overeenkomst herbevestigt, zoals blijkt uit de tweede overweging ervan, de bevoorrechte relatie tussen de Unie, haar lidstaten en de EVA-staten gebaseerd op nabuurschap, traditionele gemeenschappelijke waarden en een Europese identiteit. Tegen de achtergrond van deze bevoorrechte relatie moet een van de belangrijkste doelstellingen van de EER-Overeenkomst worden begrepen, namelijk het voorzien in een zo volledig mogelijke verwezenlijking van het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal in de gehele Europese Economische Ruimte (EER), zodat de op het grondgebied van de Unie verwezenlijkte interne markt wordt uitgebreid tot de EVA-staten (arrest van 2 april 2020, Ruska Federacija, C-897/19 PPU, EU:C:2020:262, punt 50).
- 73 Een doelstelling van sociale politiek, zoals het bevorderen en ter beschikking stellen van betaalbare huurwoningen in de lidstaten en staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, kan dus in beginsel een dwingende reden van algemeen belang vormen die beperkingen van het vrije kapitaalverkeer zoals die welke zijn vastgesteld bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, kan rechtvaardigen.
- 74 Overeenkomstig de in punt 67 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak moet echter nog worden nagegaan of de beperking van het vrije verkeer van kapitaal die de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling met zich brengt, geschikt is om de verwezenlijking van het daarmee nagestreefde doel op coherente en systematische wijze te waarborgen en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken.
- 75 In dit verband blijkt niet dat een dergelijke nationale maatregel, zoals § 13c, leden 1 en 3, ErbStG, die een onderscheid maakt naargelang de onroerende goederen die voor woondoeleinden worden verhuurd zijn gelegen op het nationale grondgebied, het grondgebied van de Unie of dat van de EER, dan wel op het grondgebied van een derde staat die geen partij is bij de EER-Overeenkomst, geschikt is om de verwezenlijking van de door de Duitse regering aangevoerde doelstelling op coherente en systematische wijze te waarborgen. Zoals de Commissie ter terechtzitting terecht heeft opgemerkt, richt § 13c ErbStG zich namelijk niet op plaatsen waar het tekort aan dergelijke woningen bijzonder groot is, zoals met name in de grote Duitse steden, maar is die bepaling van algemene toepassing, onder meer in de staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, zonder in aanmerking te nemen of het onroerend goed in landelijke of stedelijke gebieden is gelegen. Bovendien kan elke categorie onroerende goederen die voor woondoeleinden worden verhuurd, van de meest eenvoudige tot het meest luxueuze, ter berekening van de erfbelasting worden geraamd op 90 % van de marktwaarde ervan (zie in die zin arrest van 15 oktober 2009, Busley en Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, punt 32).
- 76 Daarenboven komt niet uit het dossier waarover het Hof beschikt naar voren dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling de erfgenamen verplicht om hun woning gedurende een bepaalde periode te behouden en te gebruiken voor huurdoeleinden, zodat zij deze woning, nadat zij van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvoordeel hebben geprofiteerd, kunnen verkopen of als tweede woning kunnen gebruiken.

77 In die omstandigheden kan het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvoordeel niet worden geacht te zijn gerechtvaardigd door de doelstelling om te zorgen voor meer betaalbare huurwoningen en deze ter beschikking te stellen in de lidstaten en de staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst.

– *Noodzaak om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen*

78 Uit vaste rechtspraak van het Hof komt naar voren dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen een dwingende reden van algemeen belang vormt die een beperking van de uitoefening van het vrije verkeer van kapitaal kan rechtvaardigen [zie arrest van 26 februari 2019, X (Tussenvennootschappen die in een derde land zijn gevestigd), C-135/17, EU:C:2019:136, punt 74 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

79 Er zij aan herinnerd dat de rechtspraak met betrekking tot de beperkingen van de uitoefening van de vrijheden van verkeer binnen de Unie niet integraal kan worden toegepast op het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en derde landen, aangezien dat kapitaalverkeer zich afspeelt binnen een andere juridische context [zie arrest van 26 februari 2019, X (Tussenvennootschappen die in een derde land zijn gevestigd), C-135/17, EU:C:2019:136, punt 90 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

80 Meer in het bijzonder mag een lidstaat, wanneer de regeling van die lidstaat de toekenning van een belastingvoordeel afhankelijk stelt van de vervulling van voorwaarden waarvan de naleving slechts kan worden gecontroleerd door het verkrijgen van gegevens van de bevoegde autoriteiten van een derde staat die geen partij is bij de EER-Overeenkomst, in beginsel weigeren dit voordeel toe te kennen wanneer het, met name wegens het ontbreken van een uit een overeenkomst of verdrag voortvloeiende verplichting voor deze derde staat om inlichtingen te verstrekken, onmogelijk blijkt om deze gegevens van laatstgenoemde staat te verkrijgen (arrest van 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 67 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

81 Volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling wordt het betrokken belastingvoordeel toegekend wanneer het onroerend goed voor woondoeleinden wordt verhuurd.

82 Opgemerkt zij dat uit de verwijzingsbeslissing naar voren komt dat krachtens artikel 26, lid 4, van de belastingovereenkomst tussen Duitsland en Canada, de in deze overeenkomst bedoelde belastingen, onverminderd het bepaalde in artikel 2 van deze overeenkomst, alle door een overeenkomstsluitende staat geheven belastingen zijn. In dit verband bepaalt punt 11 van het protocol bij de [belastingovereenkomst tussen Duitsland en Canada] (BGBl. 2002 II, blz. 703), dat er wat artikel 26 van deze overeenkomst betreft van wordt uitgegaan dat wanneer een overeenkomstsluitende staat overeenkomstig dit artikel om gegevens verzoekt, de andere overeenkomstsluitende staat zich dezelfde inspanningen getroost om de gegevens betreffende dit verzoek te verkrijgen als wanneer zijn eigen belastingen in het geding zouden zijn, ook al heeft die andere staat deze gegevens niet op hetzelfde tijdstip nodig. Bovendien heeft de Duitse regering tijdens de pleitzitting bevestigd dat het mogelijk is om gebruik te maken van artikel 26, lid 4, van de belastingovereenkomst tussen Duitsland en Canada.

- 83 Bijgevolg kunnen de Duitse autoriteiten de bevoegde Canadese autoriteiten verzoeken om de informatie die nodig is om na te gaan of aan de voorwaarden van § 13c ErbStG is voldaan teneinde het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvoordeel toe te kennen wanneer het onroerend goed in Canada is gelegen. In dit verband blijkt ook uit de verwijzingsbeslissing dat er in het kader van deze gegevensuitwisseling geen moeilijkheden zijn.
- 84 Hieruit volgt dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen de beperking van het vrije verkeer van kapitaal als gevolg van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling niet kan rechtvaardigen.
- 85 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat de artikelen 63 tot en met 65 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat die bepaalt dat bebouwd onroerend goed dat onderdeel is van het privévermogen, is gelegen in een derde staat die geen partij is bij de EER-Overeenkomst en voor woondoeleinden wordt verhuurd, voor de berekening van de erfbelasting wordt gewaardeerd op de volledige marktwaarde ervan, terwijl een soortgelijk goed dat is gelegen op het nationale grondgebied, in een andere lidstaat of in een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst, voor deze berekening wordt gewaardeerd op 90 % van de marktwaarde ervan.

Kosten

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

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 63 tot en met 65 VWEU moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat die bepaalt dat bebouwd onroerend goed dat onderdeel is van het privévermogen, is gelegen in een derde staat die geen partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 en voor woondoeleinden wordt verhuurd, voor de berekening van de erfbelasting wordt gewaardeerd op de volledige marktwaarde ervan, terwijl een soortgelijk goed dat is gelegen op het nationale grondgebied, in een andere lidstaat of in een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, voor deze berekening wordt gewaardeerd op 90 % van de marktwaarde ervan.

ondertekeningen