

Zaak C-394/20

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

18 augustus 2020

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Düsseldorf (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

20 juli 2020

Verzoekster:

XY

Verweerder:

Finanzamt V

[OMISSIS]

FINANZGERICHT DÜSSELDORF

[OMISSIS]

BESLISSING

In het geding

tussen

XY

verzoekster -

[OMISSIS]

en

Finanzamt V

[OMISSIS]

verweerder -

betreffende erfbelasting

heeft de 4. Senat [OMISSIS]

[OMISSIS]

op 20 juli 2020 de volgende beslissing gegeven:

De behandeling van de zaak wordt geschorst.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

Moeten artikel 63, lid 1, en artikel 65 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling van een lidstaat inzake de heffing van erfbelasting, die met betrekking tot de berekening van de belasting bepaalt dat de belastingvrije som bij verkrijging van een op het grondgebied van deze lidstaat gelegen onroerend goed lager is wanneer de erflater op het tijdstip van zijn overlijden en de erfgenaam op dit tijdstip hun woonplaats of gewone verblijfplaats in een andere lidstaat hadden, dan die welke zou zijn toegepast indien ten minste één van hen op dat tijdstip zijn woonplaats of gewone verblijfplaats in de eerstgenoemde lidstaat zou hebben gehad?

Moeten artikel 63, lid 1, en artikel 65 VWEU aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling van een lidstaat inzake de heffing van erfbelasting, die met betrekking tot de berekening van de belasting bepaalt [Or. 2] dat schulden ter zake van legitieme porties bij verkrijging van een op het grondgebied van deze lidstaat gelegen onroerend goed niet aftrekbaar zijn wanneer de erflater op het tijdstip van zijn overlijden en de erfgenaam op dit tijdstip hun woonplaats of gewone verblijfplaats in een andere lidstaat hadden, terwijl die schulden volledig in aftrek hadden kunnen worden gebracht van de waarde van de erfrechtelijke verkrijging indien ten minste de erflater of de erfgenaam op het tijdstip van het overlijden van de erflater zijn woonplaats of gewone verblijfplaats in de eerstgenoemde lidstaat had gehad?

Deze beslissing is niet vatbaar voor beroep. [Or. 3]

Motivering:

I.

1. Verzoekster is een Oostenrijks onderdaan die sinds 2014 in Oostenrijk woont. Zij is de dochter van erflater E, die ook een Oostenrijks onderdaan was die in Oostenrijk woonde.
2. De erflater was eigenaar van drie te F. gelegen bebouwde percelen en een te G. gelegen onbebouwd perceel.
3. Bij een door hem opgemaakt testament heeft de erflater verzoekster tot zijn enige erfgenaam benoemd. Hij liet aan zijn echtgenote Ef[...] en zijn zoon S[...] de legitieme portie na. De erflater is op 12 augustus 2018 in Oostenrijk overleden.
4. Verzoekster heeft zich na het overlijden van de erflater in een overeenkomst betreffende de legitieme portie als enige erfgenaam ertoe verbonden om aan Ef en S 1 700 000 EUR en 2 850 000 EUR te betalen ter honorering van hun aanspraken uit hoofde van hun legitieme portie. In haar aangifte erfbelasting, die zij bij de verwerende belastingdienst heeft ingediend, verzocht zij om de schulden ter zake van de legitieme portie voor 43 %, dus voor een totaalbedrag van 1 956 500 EUR, als schulden van de nalatenschap in mindering te brengen van de waarde van haar erfrechtelijke verkrijging. Zij kwam tot dit bedrag door te bepalen dat het aan de Duitse erfbelasting onderworpen onroerend vermogen in Duitsland, waarvan zij de waarde had vastgesteld op 4 970 000 EUR, een aandeel van 43 % vertegenwoordigde in de totale waarde van het in de nalatenschap vallende vermogen, die 11 592 598,10 EUR bedroeg. Volgens haar berekening had het vermogen (inkomsten uit kapitaal en een perceel grond in Spanje) dat niet aan de Duitse erfbelasting was onderworpen, een waarde van 6 622 598,10 EUR.
5. De verwerende belastingdienst heeft verzoekster een aanslag in de erfbelasting van 642 333 EUR opgelegd, waarbij hij alleen de in Duitsland gelegen percelen aan belasting heeft onderworpen. Hij heeft de aftrek van de legitieme porties als schulden van de nalatenschap afgewezen omdat zij niet in economisch verbond stonden met de genoemde percelen. Voorts heeft de belastingdienst bij de berekening van de vastgestelde erfbelasting in plaats van de vrijstelling van 400 000 EUR voor kinderen van de erflater toe te passen, waarin § 16, lid 1, punt 2, van het Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (wet op de erf- en schenkbelasting; hierna: „ErbStG”) [Or. 4] voorziet, onder verwijzing naar § 16, lid 2, ErbStG deze vrijstelling verminderd met een deelbedrag van 228 511 EUR en slechts een vrijstelling van 171 489 EUR in aanmerking genomen.
6. Met haar beroep vordert verzoekster dat de erfbelasting wordt verlaagd naar 227 181 EUR. Zij stelt onverkort recht te hebben op de in § 16, lid 1, punt 2, ErbStG bepaalde belastingvrije som van 400 000 EUR. Volgens haar is § 16, lid 2, ErbStG in strijd met het Unierecht. Voorts is het in strijd met het Unierecht dat het zelfs niet is toegestaan om de door haar te betalen legitieme porties als schulden van de nalatenschap evenredig met het door haar berekende bedrag van 1 956 500 EUR in aftrek te brengen.

7. De verwerende belastingdienst voert aan dat § 16, lid 2, ErbStG bepaalt dat de in § 16, lid 1, punt 2, ErbStG vastgestelde belastingvrije som met een deelbedrag moet worden verminderd. De door verzoekster te betalen legitieme porties kunnen volgens § 10, lid 6, tweede volzin, ErbStG niet als schulden van de nalatenschap in aftrek worden gebracht omdat zij niet in economisch verband stonden met bepaalde activa die tot de nalatenschap behoren.

II.

8. Voor de beslissing over de prejudiciële vragen zijn de volgende bepalingen van de Duitse wet op de erf- en schenkbelasting (ErbStG), in de op 27 februari 1997 bekendgemaakte versie [OMISSIS], zoals laatstelijk gewijzigd bij § 4 van de wet van 23 juni 2017 [OMISSIS], van belang:

9. § 1 Belastbare handelingen

- (1) Aan erfbelasting (of schenkbelasting) zijn onderworpen:

1. verkrijgingen door overlijden;
2. schenkingen onder levenden;

[...]

10. § 2 Persoonlijke belastingplicht [Or. 5]

- (1) De belastingplicht ontstaat

1. in de in § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, genoemde gevallen, voor alle overgaande vermogensbestanddelen (onbeperkte belastingplicht), wanneer de erflater ten tijde van zijn overlijden, de schenker ten tijde van de schenking of de verkrijger ten tijde van het belastbare feit (§ 9) ingezetene is. Als ingezetenen worden beschouwd:

- a) natuurlijke personen die hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats in Duitsland hebben,
- b) Duitse staatsburgers die niet meer dan vijf jaar ononderbroken in het buitenland hebben verbleven, zonder een woonplaats in Duitsland te hebben.

[...]

3. in alle andere gevallen, voor de vermogensbestanddelen uit het binnenlands vermogen als bedoeld in § 121 van het Bewertungsgesetz (Duitse wet inzake de waardering van goederen; hierna: „BewG”) (beperkte belastingplicht).

[...]

11. § 3 Verkrijging door overlijden

(1) Verkrijging door overlijden betreft:

1. verkrijging door vererving [...], uit hoofde van een legaat [...] of op grond van een vordering tot betaling van de legitieme portie [§§ 2303 e.v. van het Bürgerliches Gesetzbuch (Duits burgerlijk wetboek)];

12. § 9 Ontstaan van de belastingschuld

(1) De belasting wordt verschuldigd

1. in geval van verkrijging door overlijden, bij het overlijden van de erflater, [...]

13. § 10 Belastbare verkrijging

- (1) Onder belastbare verkrijging wordt verstaan de verrijking van de verkrijger, voor zover deze verrijking niet is vrijgesteld van belasting [...]. In de in § 3 bedoelde gevallen wordt onder verrijking verstaan het bedrag dat wordt verkregen wanneer de [...] waarde van alle overgaande vermogensbestanddelen, voor zover zij aan de in deze wet bedoelde belasting is onderworpen, wordt verminderd met [...] de schulden van de nalatenschap die overeenkomstig de leden 3 tot en met 9 in aftrek kunnen worden gebracht [...] **[Or. 6]**

- (5) Voor zover in de leden 6 tot en met 9 niet anders is bepaald, kunnen als schulden van de nalatenschap in aftrek worden gebracht op de erfenis:

1. de schulden van de erflater [...];
2. verplichtingen uit hoofde van legaten, bedongen voorwaarden, vorderingen tot betaling van legitieme porties en vorderingen van buitenechtelijke kinderen op de nalatenschap [...]

- (6) Schulden en lasten die in economisch verband staan met activa die niet aan de in deze wet bedoelde belasting zijn onderworpen, kunnen niet in aftrek worden gebracht. Indien de belasting beperkt is tot afzonderlijke activa [§ 2, lid 1, punt 3, (...)], dan kunnen enkel de schulden en lasten in aftrek worden gebracht die daarmee in economisch verband staan.

14. § 15 Belastinggroepen

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

Belastinggroep I:

1. echtgenoten en wettelijke partners,
2. kinderen en stiefkinderen, [...]

15. § 16 Belastingvrije sommen

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

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

[...]

(2) In geval van een beperkte belastingplicht (§ 2, lid 1, punt 3), wordt de belastingvrije som overeenkomstig lid 1 met een deelbedrag verminderd. Dit deelbedrag [Or. 7] komt overeen met de verhouding tussen de som van de waarde van het op hetzelfde tijdstip verkregen vermogen dat niet aan de beperkte belastingplicht is onderworpen en de waarde van niet aan de beperkte belastingplicht onderworpen vermogensvoordelen die over een periode van tien jaar door dezelfde persoon zijn verkregen enerzijds en de waarde van het totale vermogen dat over een periode van tien jaar door dezelfde persoon is verkregen anderzijds. De waarde van eerder verkregen goederen moet worden bepaald op basis van de waarde die zij hadden toen zij werden verkregen.

16. § 37 Toepassing van de wet

[...]

(14) [...] § 16, leden 1 en 2, in de versie die op 25 juni 2017 van toepassing was, moet worden toegepast op verkrijgingen ten aanzien waarvan de belasting na 24 juni 2017 verschuldigd wordt.

17. Voorts is de volgende bepaling van het Bewertungsgesetz (BewG) in de op 1 februari 1991 [OMISSIS] bekendgemaakte versie, zoals laatstelijk gewijzigd bij § 2 van de wet van 4 november 2016 [OMISSIS], van belang:

§ 121 Binnenlands vermogen

Tot het binnenlandse vermogen behoren:

1. het binnenlandse vermogen uit land- en bosbouw;
2. in Duitsland gelegen onroerende goederen; [...]

18. Wat het burgerlijk recht betreft, zijn de volgende bepalingen van het Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (Duits burgerlijk wetboek; hierna: „ABGB”) voor alle Duitse erflanden van de Oostenrijkse monarchie [OMISSIS], zoals laatstelijk gewijzigd bij § 6 van het op 13 november 2017 gepubliceerde Bundesgesetz (Duitse federale wet) [OMISSIS], van belang:

19. § 756

De legitieme portie is het gedeelte van de waarde van het vermogen van de overledene, waarop de legitimaris aanspraak kan maken.

20. § 757 [Or. 8]

De afstammelingen en de echtgenoot of de geregistreerde partner van de overledene hebben recht op de legitieme portie.

21. § 759

De legitieme portie van een legitimaris bedraagt de helft van de waarde van het erfdeel dat hij volgens de wet zou erven.

22. § 761

De legitieme portie moet worden betaald in contanten [...]

23. § 764

(1) De vordering ter zake van de legitieme portie moet worden voldaan uit de erfenis en nadat de erfgenamen in het bezit zijn gesteld van de goederen van de nalatenschap [...]

24. § 765

- (1) De legitimaris verkrijgt door het overlijden van de erflater het recht voor zichzelf en zijn opvolgers.
- (2) De legitimaris kan pas een jaar na het overlijden van de erflater de betaling van zijn legitieme portie in contanten vorderen.

25. § 778

- (1) Op verzoek van de legitimaris wordt de gehele nalatenschap nauwkeurig beschreven en getaxeerd ten behoeve van de vaststelling van de legitieme portie.
- (2) Bij de taxatie moet de datum van overlijden van de erflater als uitgangspunt worden genomen. Tot de volledige betaling van de legitieme portie in contanten, heeft de legitimaris recht op wettelijke rente.

26. Voorts zijn de volgende bepalingen van het Duitse Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), in de op 2 januari 2002 bekendgemaakte versie [OMISSIS], van belang:

27. § 2303 Legitimarisi; hoogte van de legitieme portie [Or. 9]

(1) Een afstammeling van de erflater die krachtens een uiterste wilsbeschikking van de erfopvolging is uitgesloten, kan de legitieme portie opeisen bij de erfgenamen.

De legitieme portie bedraagt de helft van de waarde van het erfdeel dat de afstammeling volgens de wet zou erven. [...]

28. § 2311 Waarde van de nalatenschap

- (1) De legitieme portie wordt berekend op basis van de omvang en de waarde van de nalatenschap bij het openvallen van de erfenis [...]
- (2) De waarde moet, zo nodig, door taxatie worden vastgesteld. Een waardebepaling door de erflater is niet doorslaggevend.

III.

29. De verwijzende rechter schorst de behandeling van het bij hem aanhangige beroep [OMISSIS] en verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) overeenkomstig artikel 267, tweede alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) om een prejudiciële beslissing over de in het dictum geformuleerde vragen. De beslissing op het beroep hangt af van de beantwoording van deze vragen.
30. De verwijzende rechter betwijfelt of § 16, tweede lid, ErbStG verenigbaar is met artikel 63, eerste lid, juncto artikel 65 VWEU.
31. De Duitse wetgever heeft in reactie op de uitspraak van het Hof van 8 juni 2016 in de zaak C-479/14 (EU:C:2016:412) een nieuwe bepaling ingevoegd in § 16, lid 2, ErbStG, volgens welke voor verkrijgingen ten aanzien waarvan de belasting na 24 juni 2017 verschuldigd wordt (§ 37, lid 14, ErbStG), de belastingvrije som van § 16, lid 1, ErbStG moet worden verminderd met een op basis van § 16, lid 2, tweede en derde volzin, ErbStG te berekenen deelbedrag.
32. De verwijzende rechter twijfelt eraan of deze nieuwe bepaling verenigbaar is met de artikelen 63 en 65 VWEU, zoals zij door het Hof zijn uitgelegd. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de benadeling van de verkrijger door de geringere belastingvrije som van destijds amper 2 000 EUR overeenkomstig § 16, lid 2, ErbStG, zoals gewijzigd bij § 1 van het Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (wet houdende hervorming van het erfbelastingsrecht en het recht inzake de waardering van goederen) van 24 december 2008 (BGBl. 2008 I, blz. 3018), in het geval van [Or. 10] een beperkte belastingplicht (§ 2, lid 1, punt 3, ErbStG) niet kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het Duitse belastingstelsel te bewaren (arrest van 17 oktober 2013, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 61). Voorts heeft het Hof in een inbreukprocedure met betrekking tot een eerdere versie van § 16, lid 2, ErbStG, geoordeeld dat een verschil in behandeling van verkrijgers in gevallen van een onbeperkte en een beperkte belastingplicht niet gerechtvaardigd is (arrest van 4 september 2014, C-211/13, EU:C:2014:2148, punt 49 e.v.). Bovendien heeft advocaat-generaal Mengozzi in zijn conclusie van 12 juni 2013 in de zaak C-181/12 (EU:C:2013:384) in punt 84 e.v. ervan uiteengezet dat de verkrijger in het geval van een beperkte belastingplicht recht heeft op de volledige

belastingvrije som van § 16, lid 1, punt 1, ErbStG. Volgens advocaat-generaal Mengozzi kan er geen sprake zijn van korting van deze som, hoewel volgens de uitspraken van de verwijzende rechter in punt 16 van zijn aan zaak C-181/12 ten grondslag liggende verwijzingsbeslissing rekenkundig een bedrag ten belope van 62 % de belastingvrije som had kunnen worden toegekend.

33. De verwijzende rechter twijfelt er ook aan of § 10, lid 6, tweede volzin, ErbStG strookt met artikel 63, lid 1, juncto artikel 65 VWEU.
34. Het onderhavige geding heeft betrekking op een geval van beperkte belastingplicht, omdat noch de erflater, noch verzoekster op het tijdstip van het overlijden van de erflater in Duitsland zijn/haar woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland had (§ 2, lid 1, punt 3, eerste volzin, ErbStG). De verwerende belastingdienst heeft daarom alleen het in Duitsland gelegen onroerend vermogen aan de belasting onderworpen (§ 121, punt 2, BewG).
35. § 10, lid 6, tweede volzin, ErbStG heeft in casu tot gevolg dat verzoekster de door haar te betalen schulden ter zake van de legitieme porties van haar moeder en broer in het geheel niet als schulden van de nalatenschap overeenkomstig § 10, lid 5, punt 2, ErbStG in aftrek kan brengen van haar erfrechtelijke verkrijging. Volgens § 10, lid 6, tweede volzin, ErbStG kunnen in een geval van een beperkte belastingplicht, waarbij de belasting slechts over afzonderlijke vermogensbestanddelen wordt geheven (§ 2, lid 1, punt 3, ErbStG), namelijk alleen daarmee in economisch verband staande schulden en lasten in aftrek gebracht worden. **[Or. 11]**
36. Volgens de rechtspraak van het Duitse Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) is er alleen sprake van een door § 10, lid 6, eerste en tweede volzin, ErbStG vereist economisch verband wanneer de schulden of lasten in verband kunnen worden gebracht met bepaalde activa die tot de nalatenschap behoren. De berekening van de legitieme portie op basis van de waarde van de nalatenschap (§ 2311 BGB) geeft geen blijk van een economisch verband, maar hooguit van een juridische band tussen de schuld ter zake van de legitieme portie en tot de nalatenschap behorende activa [OMISSIS].
37. Dat geldt volgens de verwijzende rechter in casu ook voor de legitieme portie waarop verzoeksters moeder en broer naar Oostenrijks recht recht hebben. Ook deze aanspraken kunnen niet in verband worden gebracht met een bepaald vermogensbestanddeel dat tot de nalatenschap behoort. Volgens § 756 ABGB is de legitieme portie veeleer slechts een gedeelte van de waarde van het vermogen van de overledene, waarop de legitimaris aanspraak kan maken. Volgens § 759 ABGB bedraagt de legitieme portie de helft van de waarde van het erfdeel dat de legitimaris volgens de wet zou erven. Volgens § 761, lid 1, eerste volzin, ABGB, moet de legitieme portie in beginsel in contanten worden betaald.
38. § 10, lid 6, tweede volzin, ErbStG heeft derhalve in casu tot gevolg dat verzoekster niet eens een gedeelte van de door haar te betalen legitieme porties

van haar moeder en broer overeenkomstig § 10, lid 5, punt 2, ErbStG als schulden van de nalatenschap in aftrek kan brengen. Mocht de erflater op het tijdstip van zijn overlijden of verzoekster op dat tijdstip zijn/haar woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland hebben gehad en er dus sprake zou geweest zijn van een geval van onbeperkte belastingplicht [§ 2, lid 1, punt 1, tweede volzin, onder a), ErbStG], dan had verzoekster de legitieme porties van haar moeder en broer als schulden van de nalatenschap overeenkomstig § 10, lid 5, punt 2, ErbStG onverkort in aftrek kunnen brengen van haar erfrechtelijke verkrijging.

39. Volgens de verwijzende rechter valt te betwijfelen of dat verschil in behandeling door § 10, lid 6, tweede volzin, ErbStG tussen ingezetenen en personen die niet in Duitsland wonen verenigbaar is met artikel 63, lid 1, juncto artikel 65 VWEU. Het Hof heeft ter zake van erfenissen reeds [Or. 12] geoordeeld dat de maatregelen die ingevolge artikel 63 VWEU verboden zijn omdat zij het kapitaalverkeer beperken, mede de maatregelen omvatten die leiden tot waardevermindering van de erfenis van een ingezetene van een andere lidstaat dan die op het grondgebied waarvan de betrokken zaken zich bevinden en waar de overdracht van die zaken door vererving wordt belast (arresten van 23 februari 2006, C-513/03, EU:C:2006:131, punt 44; 17 oktober 2013, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 23, en 26 mei 2016, C-244/15, EU:C:2016:359, punt 28). Het is dus niet toegestaan om bij de belastingheffing over een overdracht door vererving onderscheid te maken tussen degenen die op het tijdstip van hun overlijden wel ingezetenen zijn en degenen die op dat tijdstip geen ingezetenen zijn, welk onderscheid bijvoorbeeld door bepalingen inzake de beperkte aftrekbaarheid van schulden wordt gemaakt (arresten van het Hof van 11 december 2003, C-364/01, EU:C:2003:665, punt 76; 11 september 2008, C-11/07, EU:C:2008:489, punt 46, en 11 september 2008, C-43/07, EU:C:2008:490, punt 38).

[OMISSIS]