

Zaak C-670/21

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

9 november 2021

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Köln (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

2 september 2021

Verzoekende partij:

BA

Verwerende partij:

Finanzamt X

Voorwerp van het hoofdgeding

Erfbelasting – Berekening – Nationale regeling volgens welke een in een derde land gelegen onroerende zaak wordt gewaardeerd tegen de volledige waarde ervan, terwijl een in het binnenland, in een lidstaat van de Europese Unie of in een staat van de Europese Economische Ruimte gelegen onroerende zaak wordt gewaardeerd tegen slechts 90 % van de waarde ervan – Verenigbaarheid met artikel 63 e.v. VWEU

Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële 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 over de heffing

van erfbelasting die met betrekking tot de berekening van de erfbelasting bepaalt dat een tot het privévermogen behorend bebouwd perceel dat in een derde land (in casu Canada) is gelegen en voor woondoeleinden wordt verhuurd, wordt gewaardeerd tegen de volledige waarde ervan, terwijl een tot het privévermogen behorend perceel dat in het binnenland, 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?

Aangevoerde bepalingen van internationaal recht

Overeenkomst tussen de Bondsrepubliek Duitsland en Canada tot het vermijden van dubbele belastingheffing ter zake van inkomstenbelasting en bepaalde andere belastingen, het voorkomen van belastingontduiking en het verlenen van fiscale bijstand (hierna: „overeenkomst tussen Duitsland en Canada ter voorkoming van dubbele belasting”), met name artikel 26, lid 4

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

VWEU, met name artikel 63, lid 1, en de artikelen 64 en 65

Richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het [EG-]Verdrag (dit artikel is ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam)

Aangevoerde nationale bepalingen

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Duitse wet op de erf- en schenkbelasting), zoals gewijzigd bij het Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (wet houdende hervorming van het erfbelastingrecht en de waarderingsregels) van 24 december 2008 (hierna: „ErbStG 2009”), in het bijzonder § 13c

Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure

- 1 De in 2016 overleden erflater heeft onder meer in Canada gelegen onroerende zaken aan verzoeker, zijn zoon, gelegateerd. De in Canada gelegen onroerende zaken zijn verhuurd voor woondoeleinden en behoren tot het privévermogen. De erflater had bij leven zijn woonplaats in Duitsland, waar ook verzoeker ten tijde van het overlijden van de nalatenschap woonde. Verzoeker heeft het legaat aanvaard.
- 2 Verzoeker heeft verzocht om de onroerende zaken in Canada overeenkomstig § 13c, lid 1, ErbStG 2009 slechts voor 90 % van de waarde ervan aan belasting te onderwerpen. Het verwerende Finanzamt (belastingdienst, Duitsland) heeft dat

verzoek afgewezen. Het bij de verwijzende rechter ingestelde beroep is gericht tegen dat besluit.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 3 Volgens § 13c, lid 1, ErbStG 2009 moeten onroerende zaken bij de berekening van de erfbelasting onder bepaalde voorwaarden worden gewaardeerd tegen slechts 90 % van de waarde ervan. Deze bepaling is niet van toepassing op de in Canada gelegen onroerende zaken, alleen al omdat zij alleen geldt voor onroerende zaken die in het binnenland, in een lidstaat van de Europese Unie of in een staat van de Europese Economische Ruimte zijn gelegen (§ 13c, lid 3, punt 2, ErbStG 2009). In een derde land gelegen onroerende zaken moeten dus steeds worden gewaardeerd tegen de volle waarde ervan, ook al voldoen zij aan de overige voorwaarden van § 13c.
- 4 Dit zou een door artikel 63, lid 1, VWEU verboden beperking van het kapitaalverkeer kunnen vormen.
- 5 Het Hof van Justitie heeft reeds geoordeeld dat erfopvolgingen, die hierin bestaan dat een of meerdere personen die een nalatenschap verkrijgen, onder rubriek XI van bijlage I bij richtlijn 88/361, met het opschrift „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, vallen en kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU vormen, ook al betreffen zij roerende zaken (met betrekking tot artikel 56 EG: arrest van 15 oktober 2009, *Busley en Cibrian Fernandez*, C- 35/08, EU:C:2009:625, punt 18; met betrekking tot artikel 63 VWEU: arrest van 17 oktober 2013, *Welte*, C- 181/12, EU:C:2013:662, punt 20).
- 6 Artikel 63, lid 1, VWEU verbiedt maatregelen die niet-ingezetenen ervan kunnen doen afzien, in een lidstaat of een derde land investeringen te doen, of ingezetenen van bedoelde lidstaat kunnen ontmoedigen in andere staten investeringen te doen (zie arrest van 22 januari 2009, *Steko Industriemontage*, C- 377/07, EU:C:2009:29, punt 23). Daartoe behoren volgens de verwijzende rechter ook maatregelen die belastingplichtigen ervan kunnen doen afzien, in een andere lidstaat of een derde land gelegen activa te behouden.
- 7 Een maatregel die het vrije verkeer van kapitaal beperkt door de waarde van de nalatenschap te verlagen omdat de erfbelasting wegens het in een derde land gelegen vermogen hoger uitvalt, lijkt dus een in beginsel verboden beperking te vormen.
- 8 Het valt te betwijfelen of een dergelijke beperking van het vrije verkeer van kapitaal is toegestaan in het kader van de standstillbepaling in artikel 64, lid 1, VWEU of kan worden gerechtvaardigd krachtens artikel 65 VWEU.
- 9 Artikel 64, lid 1, VWEU is wellicht niet van toepassing op het voordeel waarin § 13c ErbStG 2009 voorziet, aangezien daarvan nog geen sprake was op

31 december 1993. Het voordeel is namelijk per 1 januari 2009 in de Duitse rechtsorde ingevoerd.

- 10 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.
- 11 Deze bepaling moet, als uitzondering op het fundamentele beginsel van het vrije verkeer van kapitaal, strikt worden uitgelegd. Zij kan niet aldus worden uitgelegd dat elke belastingwetgeving die tussen belastingplichtigen een onderscheid maakt naargelang van hun vestigingsplaats of van de staat waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag (arresten van 17 januari 2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, punt 40; 11 september 2008, Eckelkamp, C- 11/07, EU:C:2008:489, punt 57; 11 september 2008, Arens-Sikken, C- 43/07, EU:C:2008:490, punt 51, en 22 april 2010, Mattern, C- 510/08, EU:C:2010:216, punt 32). De afwijking waarin artikel 65, lid 1, onder a), VWEU voorziet, wordt zelf beperkt door artikel 65, lid 3, VWEU, waarin is bepaald dat de in artikel 65, lid 1, VWEU bedoelde nationale bepalingen geen middel tot willekeurige discriminatie mogen vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63 VWEU (arresten van 17 januari 2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, punt 41; 11 september 2008, Eckelkamp, C- 11/07, EU:C:2008:489, punt 58, en 22 april 2010, Mattern, C- 510/08, EU:C:2010:216, punt 33).
- 12 Een nationale belastingregeling die met het oog op de berekening van de erfbelasting een onderscheid maakt naargelang het vermogensbestanddeel in het binnenland, in een lidstaat van de Europese Unie of in een staat van de Europese Economische Ruimte, dan wel in een derde land is gelegen, kan slechts verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal worden geacht indien het verschil in behandeling betrekking heeft op niet-objectief vergelijkbare situaties of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (vaste rechtspraak; zie arresten van 30 juni 2016, Feilen, C- 123/15, EU:C:2016:496, en 17 oktober 2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662).
- 13 Volgens de verwijzende rechter is de situatie in de onderhavige zaak, die betrekking heeft op een in een derde land gelegen onroerende zaak, objectief vergelijkbaar met een situatie waarin de onroerende zaak in het binnenland of in een lidstaat van de Europese Unie is gelegen. De situaties verschillen enkel wat de ligging van de onroerende zaak betreft. Louter de ligging in het buitenland lijkt echter geen minder gunstige fiscale behandeling te rechtvaardigen (zie naar analogie arrest van 22 april 2010, Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 38). Dit geldt met name omdat in geval van een onbeperkte belastingplicht, onroerende zaken die in derde landen buiten de EER zijn gelegen, bij een belastbare verkrijging als bedoeld in § 10, lid 1, ErbStG 2009 op dezelfde wijze worden

behandeld. Wanneer de wetgever de verkrijgers van deze vermogensbestanddelen op gelijke voet plaatst met verkrijgers van binnenlands en/of EER-vermogen, mag hij de verkrijgers in het kader van deze belastingheffing ten aanzien van de waardering tegen een lagere waarde volgens de verwijzende rechter niet verschillend behandelen.

- 14 Het lijkt ook twijfelachtig dat de beperking kan worden gerechtvaardigd krachtens artikel 65, lid 1, onder b), VWEU, in het bijzonder om inbreuken op binnenlandse wettelijke en bestuursrechtelijke fiscale bepalingen te voorkomen, aangezien artikel 26, lid 4, van de overeenkomst tussen Duitsland en Canada ter voorkoming van dubbele belasting bepaalt dat voor alle in een verdragsluitende staat geheven belastingen gebruik kan worden gemaakt van de inlichtingen die tussen Duitsland en Canada worden uitgewisseld. Het is voor de verwijzende rechter niet duidelijk of er bij deze uitwisseling van inlichtingen moeilijkheden opduiken.
- 15 Het is de verwijzende rechter ook niet bekend of er sprake is van dwingende redenen van algemeen belang als bedoeld in artikel 65, lid 2, VWEU, die een beperking objectief zouden rechtvaardigen.