CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. WATHELET
van 17 maart 2016[1]

Zaak C-123/15

Max-Heinz Feilen
tegen
Finanzamt Fulda

[verzoek van het Bundesfinanzhof (federaal financieel gerechtshof, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Vrijheid van kapitaalverkeer — Erfbelasting — Regeling van een lidstaat houdende vermindering van de successierechten indien de nalatenschap vermogen omvat dat in de loop van een periode van tien jaar vóór de verkrijging ervan reeds deel uitmaakte van een nalatenschap waarover in die lidstaat successierechten zijn geheven — In een andere lidstaat uit een nalatenschap verkregen en belast vermogen”

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door het Bundesfinanzhof (federaal financieel gerechtshof), betreft de uitlegging van de artikelen 63, lid 1, VWEU en 65 VWEU. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen M.-H. Feilen en het Finanzamt Fulda (belastingdienst van Fulda) over de afwijzing door deze belastingdienst van Feilens verzoek om vermindering van de erfbelasting over de nalatenschap van zijn moeder.

I – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

2. Artikel 1, lid 1, van richtlijn 88/361/EEG[2] bepaalt:

„Onverminderd de hierna volgende bepalingen heffen de lidstaten de beperkingen op met betrekking tot het kapitaalverkeer tussen ingezetenen van de lidstaten. Teneinde de toepassing van deze richtlijn te vergemakkelijken, worden de verschillende categorieën kapitaalverkeer ingedeeld volgens de nomenclatuur van bijlage I.”

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Richtlijn van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (PB L 178, blz. 5).

3. Bijlage I bij richtlijn 88/361, met de nomenclatuur van het kapitaalverkeer, vermeldt in rubriek XI („Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”) nalatenschappen en legaten.

B – *Duits recht*

4. Voor belastingjaar 2007 golden de volgende bepalingen van het Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (wet inzake de erf- en schenkingsbelasting) [3].

5. § 1, lid 1, punt 1, ErbStG bepaalt dat nalatenschappen als belastbare handelingen aan deze wet onderworpen zijn.

6. Volgens § 2, lid 1, punten 1 tot en met 3, ErbStG geldt de belastingplicht:

„1. in de in § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, genoemde gevallen, voor alle overgaande vermogensbestanddelen, wanneer de erflater ten tijde van zijn overlijden, [...] of de verkrijger ten tijde van het belastbare feit ingezetene is. Als ingezetenen worden beschouwd:

a) natuurlijke personen die op het nationale grondgebied wonen of er gewoonlijk verblijven,

[...]

3. in alle andere gevallen voor de vermogensbestanddelen uit het binnenlands vermogen als bedoeld in § 121 van het Bewertungsgesetz (wet inzake de waardering van goederen).”

7. § 15 ErbStG definieert de tariefgroepen. Lid 1 ervan luidt als volgt:

„Naargelang de persoonlijke verhouding tussen de verkrijger en de erflater of de schenker worden de volgende drie tariefgroepen onderscheiden:

Tariefgroep I:

1. de echtgenoot en de partner,

2. kinderen en stiefkinderen.”

3 — In de op 27 februari 1997 gepubliceerde versie van deze wet (*Bundesgesetzblatt* I, blz. 378), zoals laatstelijk gewijzigd bij het Haushaltsbegleitgesetz (begeleidende begrotingswet) van 29 december 2003 (*Bundesgesetzblatt* I, blz. 3076; hierna: „ErbStG”).

8. Met betrekking tot de vermindering van de successierechten bepaalt § 27 ErbStG het volgende:

„(1) Wanneer personen van tariefgroep I krachtens erfrecht vermogensbestanddelen verkrijgen die in de loop van een periode van tien jaar voorafgaand aan de verkrijging ervan reeds door een persoon van deze tariefgroep zijn verkregen en waarvoor krachtens deze wet belasting verschuldigd was, wordt de over deze vermogensbestanddelen te heffen belasting, onverminderd lid 3, als volgt verminderd:

met...%	tijdsverloop tussen de twee tijdstippen van het ontstaan van de belastingschuld
50	niet meer dan 1 jaar
45	meer dan 1 jaar, maar niet meer dan 2 jaar
40	meer dan 2 jaar, maar niet meer dan 3 jaar
35	meer dan 3 jaar, maar niet meer dan 4 jaar
30	meer dan 4 jaar, maar niet meer dan 5 jaar
25	meer dan 5 jaar, maar niet meer dan 6 jaar
20	meer dan 6 jaar, maar niet meer dan 8 jaar
10	meer dan 8 jaar, maar niet meer dan 10 jaar

(2) [...]

(3) De vermindering bedoeld in lid 1 mag niet hoger zijn dan het bedrag dat voortvloeit uit de toepassing van de in lid 1 genoemde percentages op de erfbelasting die bij de verkrijging van dezelfde vermogensbestanddelen door de eerste verkrijger is betaald."

II – Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vraag

9. Feilen, die in Duitsland woont, is de enige erfgenaam van zijn moeder, die in 2007 is overleden in die lidstaat, waar haar laatste woonplaats was gelegen. De nalatenschap van de moeder bestond in wezen uit haar aandeel in de nalatenschap van haar dochter, die in 2004 was overleden in Oostenrijk, waar ook de moeder tot het overlijden van haar dochter woonde. De verdeling van de nalatenschap van de dochter vond in Oostenrijk pas plaats na het overlijden van de moeder, waarbij de over deze nalatenschap verschuldigde successierechten ter hoogte van 11 961,91 EUR door Feilen zijn betaald.

10. In zijn in Duitsland gedane aangifte in de erfbelasting over de van zijn moeder verkregen erfenis declareerde Feilen de in Oostenrijk betaalde successierechten als nalatenschapsschuld en verzocht hij om vermindering van de Duitse successierechten krachtens § 27 ErbStG. Het Finanzamt Fulda trok in de belastingaanslag van 28 oktober 2009 de in Oostenrijk betaalde successierechten af van de belastbare grondslag, maar weigerde de vermindering van de successierechten toe te passen.

11. Het Finanzgericht (belastingrechter) verwierp het door Feilen tegen de beslissing van het Finanzamt Fulda ingestelde beroep voornamelijk op grond dat voor de toepassing van § 27, lid 1, ErbStG een eerdere, overeenkomstig het ErbStG belaste verkrijging uit nalatenschap is vereist, waarvan hier geen sprake was, aangezien over de eerdere verkrijging door de moeder van de nalatenschap van haar dochter geen erfbelasting in Duitsland was geheven.[4]

4 — Moeder en dochter woonden, op het tijdstip van het overlijden van de dochter, niet in Duitsland in de zin van § 2, lid 1, punt 1, ErbStG en de nalatenschap van de dochter bevatte enkel buitenlands vermogen in de zin van § 2, lid 3, ErbStG (in tegenstelling tot „binnenlands" vermogen).

12. De verwijzende rechter, bij wie beroep in „Revision” is ingesteld, vraagt zich af of § 27 ErbStG in overeenstemming is met het Unierecht.

13. In de eerste plaats wijst de verwijzende rechter erop dat de verkrijging van de erfenis door verzoeker in het hoofdgeding onder de Unierechtelijke bepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal zou kunnen vallen. Erfenissen, die bestaan in de overdracht van de nalatenschap van een overledene aan één of meerdere personen, vallen namelijk onder rubriek XI van bijlage I bij richtlijn 88/361 en vormen dus kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU, tenzij alle constituerende delen binnen één lidstaat gelegen zijn.[5] De door Feilen verkregen erfenis moet niet als een zuiver interne aangelegenheid worden beschouwd, aangezien het vermogen dat hij van zijn moeder verkreeg, in wezen bestond uit haar aandeel in de nalatenschap van haar dochter in Oostenrijk en dus uit buitenlands vermogen.

14. In de tweede plaats merkt de verwijzende rechter op dat de weigering om een vermindering van de successierechten krachtens § 27, lid 1, ErbStG toe te passen een beperking van het vrije kapitaalverkeer kan vormen aangezien nalatenschappen met vermogensbestanddelen die onderworpen zijn aan buitenlandse erfbelasting, daardoor in waarde verminderen.[6] De verwijzende rechter heeft dienaangaande evenwel twijfels gelet op het arrest Block (C-67/08, EU:C:2009:92), waarin, in een situatie van dubbele belastingheffing, is vastgesteld dat er geen sprake is van een beperking van het kapitaalverkeer door het ErbStG, aangezien de lidstaten niet verplicht zijn om hun belastingstelsel aan de verschillende belastingstelsels van de andere lidstaten aan te passen en zij – mits zij het Unierecht in acht nemen – over een zekere autonomie ter zake beschikken.

15. In de derde plaats vraagt de verwijzende rechter zich af of een dergelijke beperking eventueel gerechtvaardigd is. In dat verband werpt hij om te beginnen de vraag op of § 27, lid 1, ErbStG een verschil in behandeling in het leven roept dat krachtens artikel 65, lid 1, onder a), VWEU is toegestaan dan wel een op grond van artikel 65, lid 3, VWEU verboden willekeurige discriminatie vormt, en, vervolgens, of de in deze bepaling vervatte beperking mogelijk wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang die is gelegen in de waarborging van de samenhang van het belastingstelsel.

16. Daarom heeft het Bundesfinanzhof (federaal financieel gerechtshof) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Staat de vrijheid van kapitaalverkeer van artikel 63, lid 1, VWEU juncto artikel 65 VWEU in de weg aan een regeling van een lidstaat die, in het geval van een verkrijging uit nalatenschap door personen van een bepaalde tariefgroep, voorziet in een vermindering van de erfbelasting indien de nalatenschap vermogensbestanddelen omvat die in de loop van een periode van tien jaar vóór de verkrijging reeds door een persoon van die tariefgroep zijn verkregen uit een nalatenschap, en in die lidstaat erfbelasting over deze eerdere verkrijging is geheven, terwijl een vermindering van erfbelasting is uitgesloten wanneer in een andere lidstaat erfbelasting over de eerdere verkrijging is geheven?”

III – Procedure bij het Hof

17. Feilen, de Duitse regering, de Spaanse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk alsook de Europese Commissie hebben opmerkingen ingediend. Met uitzondering van de Spaanse regering hebben al deze partijen ter terechtzitting van 27 januari 2016 pleidooi gehouden.

5 — Arrest Welte (C-181/12, EU:C:2013:662).

6 — Arrest Commissie/Duitsland (C-211/13, EU:C:2014:2148, punt 41).

IV – Beoordeling

A – *Samenvatting van de opmerkingen van de partijen*

18. Feilen geeft het Hof in overweging om de prejudiciële vraag bevestigend te beantwoorden. Hij stelt vast dat volgens de rechtspraak van het Hof nalatenschappen wel degelijk onder het vrije verkeer van kapitaal vallen. Verder is hij van mening dat de situatie van het hoofdgeding niet vergelijkbaar is met die van het arrest Block (C-67/08, EU:C:2009:92), omdat het in casu niet gaat om een dubbele belasting met een cumulatieve werking, maar enkel om het nationale aanknopingspunt van de eerdere nalatenschap. Ook kan de beperking, volgens hem, niet worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang, namelijk de waarborging van de samenhang van het Duitse belastingstelsel, omdat er geen rechtstreeks verband bestaat tussen het fiscale voordeel (de toekenning van de vermindering van de successierechten) en een nadeel (de heffing van belasting over de eerdere nalatenschap). De vermindering van de successierechten wordt namelijk niet toegekend in het licht van de eerder verkregen nationale belastinginkomsten.

19. De Duitse regering daarentegen stelt het Hof voor om de prejudiciële vraag ontkennend te beantwoorden.

20. Zij is namelijk van mening dat de litigieuze nationale bepaling geen beperking van het kapitaalverkeer vormt, omdat de vermindering van de waarde van de uit buitenlands vermogen bestaande nalatenschap niet voortvloeit uit de toepassing van deze bepaling, en dus uit een belastingheffing in Duitsland, maar uit de parallelle uitoefening door de Bondsrepubliek Duitsland en de Republiek Oostenrijk van hun heffingsbevoegdheid. De Duitse regering is daarom van mening dat de in het arrest Block (C-67/08, EU:C:2009:92) gekozen benadering in die zin op de onderhavige zaak kan worden toegepast dat de Bondsrepubliek Duitsland niet verplicht is om haar eigen belastingstelsel aan te passen teneinde rekening te houden met in andere lidstaten betaalde successierechten, ook al zou hierdoor een nalatenschap dubbel worden belast.

21. Subsidiair betoogt de Duitse regering dat het onderscheid dat § 27, lid 1, ErbStG maakt tussen een eerdere in Duitsland belaste nalatenschap en een eerdere in een andere lidstaat belaste nalatenschap niet leidt tot verboden discriminatie, aangezien de binnenlandse en grensoverschrijdende situaties niet objectief vergelijkbaar zijn. De Bondsrepubliek Duitsland heeft in deze twee gevallen namelijk niet dezelfde heffingsbevoegdheid.

22. Ook de Spaanse regering geeft in overweging om de prejudiciële vraag ontkennend te beantwoorden. Zij beklemtoont dat sprake is van een dwingende reden van algemeen belang die een rechtvaardiging vormt voor het door § 27 ErbStG gemaakte onderscheid naar de plaats waar de vermogensbestanddelen zijn belast, inzonderheid uit hoofde van de noodzaak om de samenhang van het Duitse belastingstelsel te waarborgen.

23. De regering van het Verenigd Koninkrijk is het hiermee eens. Volgens haar vormt de litigieuze Duitse wettelijke regeling geen beperking van het vrije verkeer van kapitaal, aangezien de Bondsrepubliek Duitsland het buitenlandse vermogen van de moeder van verzoeker in het hoofdgeding niet onderwerpt aan successierechten die hoger zijn dan die welke zij toepast op uitsluitend in Duitsland gesitueerde goederen. Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk worden krachtens deze regeling namelijk enkel hogere successierechten geheven wanneer de betrokken goederen – ongeacht waar zij zich bevinden – in de loop van een voorafgaande periode van tien jaar niet aan Duitse successierechten onderworpen zijn geweest. In deze omstandigheden komt de situatie van de onderhavige zaak overeenkomen met die van het arrest Block (C-67/08, EU:C:2009:92), aangezien de dubbele belasting voortvloeit uit de parallelle uitoefening door twee lidstaten van hun heffingsbevoegdheid.

24. De regering van het Verenigd Koninkrijk is eveneens van mening dat de gestelde beperking van het vrije verkeer van kapitaal gerechtvaardigd is door de noodzaak om de samenhang van het Duitse belastingstelsel te waarborgen en neemt hiermee hetzelfde standpunt in als de andere regeringen wat het bestaan van een rechtstreeks verband tussen het belastingvoordeel en een bepaalde fiscale heffing betreft.

25. De Commissie geeft het Hof in overweging om de prejudiciële vraag bevestigend te antwoorden.

26. Volgens de Commissie houdt § 27 ErbStG een beperking van het kapitaalverkeer in aangezien deze bepaling, door opeenvolgende verkrijgingen van „binnenlands" vermogen dat reeds in Duitsland is belast te bevoordelen, leidt tot een waardevermindering van uit nalatenschap verkregen vermogen uit een andere lidstaat.[7] Aangezien laatstbedoeld vermogen onderworpen is aan een hogere heffing dan „binnenlands" vermogen, is het voor de erflater en de erfgenaam minder interessant om vermogen in een andere lidstaat te beleggen en daar aan te houden en dit aan een erfgenaam in Duitsland na te laten. In dit verband merkt de Commissie op dat de in het arrest Block (C-67/08, EU:C:2009:92) gekozen benadering niet van toepassing is, omdat de feiten van het onderhavige geval niet vergelijkbaar zijn.

27. Tot slot is de Commissie van mening dat de litigieuze regeling niet op grond van artikel 65, lid 1, onder a), VWEU gerechtvaardigd kan worden geacht. Volgens haar bestaat er geen enkel objectief situatieverschil dat een rechtvaardigingsgrond kan opleveren voor een ongelijke fiscale behandeling met betrekking tot de hoogte van de successierechten die verschuldigd zijn uit hoofde van een binnenlandse en een buitenlandse nalatenschap, omdat de berekening van de rechten, in beide gevallen, is gerelateerd aan de waarde van de goederen waaruit de nalatenschap bestaat. Het feit dat het belastingvoordeel enkel voor een binnenlandse nalatenschap wordt toegekend, is geen dwingend gevolg van de ratio legis van § 27 ErbStG, die erin bestaat een buitensporige vermindering van het familievermogen te voorkomen in geval van opeenvolgende verkrijgingen in de loop van een betrekkelijk korte periode, ongeacht de plaats waar de nalatenschap zich bevindt.

28. Van een rechtvaardiging uit hoofde van de noodzaak om de samenhang van het Duitse belastingstelsel te handhaven, kan, volgens de Commissie, in het onderhavige geval evenmin sprake zijn, omdat de fiscale last niet drukt op dezelfde belastingplichtige als die welke in aanmerking komt voor het belastingvoordeel.[8] De schuldenaar van de belasting over de eerste verkrijging in Oostenrijk is immers verzoeker in het hoofdgeding, handelend als rechtsopvolger van de overledene, en de schuldenaar van de belasting over de tweede verkrijging in Duitsland is verzoeker in het hoofdgeding zelf.

B – *Analyse*

1. Valt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nalatenschap onder het Unierecht en meer in het bijzonder onder het vrije verkeer van kapitaal?

29. Zoals het Bundesfinanzhof (federaal financieel gerechtshof) in de verwijzingsbeslissing zelf opmerkt, luidt het antwoord op deze vraag duidelijk bevestigend.

30. Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, maar dat de lidstaten verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen.[9]

7 — Onder verwijzing naar het arrest Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punten 30 e.v.).

8 — De Commissie gaat uit van het arrest Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punt 60).

9 — Arresten Commissie/Frankrijk (C-334/02, EU:C:2004:129, punt 21); Commissie/Griekenland (C-155/09, EU:C:2011:22, punt 39), en Commissie/Oostenrijk (C-10/10, EU:C:2011:399, punt 23).

31. Het is eveneens vaste rechtspraak, dat „erfenissen die bestaan in de overdracht van de nalatenschap van een overledene aan één of meerdere personen, die onder rubriek XI van bijlage I bij richtlijn 88/361, met als opschrift ‚Kapitaalverkeer van persoonlijke aard', valt, kapitaalverkeer in de zin van artikel [63 VWEU] vormen, tenzij alle constituerende delen binnen één lidstaat gelegen zijn". [10]

32. Wegens de verkrijging van buitenlands (Oostenrijks) vermogen kan de nalatenschap waarvan Feilen de begunstigde is, uiteraard niet als een zuiver interne aangelegenheid worden aangemerkt.

33. Bijgevolg moet worden nagegaan of een nationale regeling als aan die welke in het hoofdgeding aan de orde is, een beperking van het vrije kapitaalverkeer inhoudt.

2. Vormt § 27, lid 1, ErbStG een beperking van het vrije verkeer van kapitaal?

34. Van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal is sprake, wanneer objectief vergelijkbare situaties fiscaal verschillend worden behandeld.

35. Ik herinner eraan dat volgens artikel 65, lid 1, onder a), VWEU artikel 63 VWEU niets afdoet 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. Deze afwijking van het fundamentele beginsel van het vrije verkeer van kapitaal moet strikt worden uitgelegd en mag geen middel vormen tot willekeurige discriminatie of een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63 VWEU. Een verschillende behandeling is enkel verenigbaar met de bepalingen van het Verdrag inzake het vrije verkeer van kapitaal, wanneer zij, in de eerste plaats, van toepassing is op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of, in de tweede plaats, gerechtvaardigd wordt door dwingende redenen van algemeen belang. [11]

36. In het onderhavige geval is het verschil in fiscale behandeling overduidelijk.

37. In de veronderstelling, zoals het Bundesfinanzhof (federaal financieel gerechtshof) aanneemt, dat de litigieuze bepaling aldus moet worden uitgelegd dat het belastingvoordeel slechts wordt toegekend indien over de eerdere verkrijging in Duitsland belasting is geheven, constateer ik namelijk dat deze regeling opeenvolgende verkrijgingen van „binnenlands vermogen" (door personen van „tariefgroep I" [12]) dat reeds in Duitsland bij de eerdere erfrechtelijke verkrijging onderworpen was aan successierechten, bevoordeelt ten opzichte van opeenvolgende verkrijgingen van „buitenlands vermogen", waarvan de eerdere verkrijging niet in Duitsland maar in een andere lidstaat werd belast.

38. Alvorens tot de slotsom te komen dat wel of niet sprake is van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal, vind ik het nuttig om te verwijzen naar een aantal door de partijen uitvoerig aangehaalde arrest omdat daarin de Duitse wetgeving inzake successierechten aan de orde is gesteld.

10 — Zie met name arresten Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, punt 58); van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punten 40-42); Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, punt 22), en Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punt 20). Voor andere voorbeelden op het gebied van successierechten (of zelfs schenkingsrechten), zie met name arresten Geurts en Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631); Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20); Eckelkamp e.a. (C-11/07, EU:C:2008:489); Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490); Block (C-67/08, EU:C:2009:92); Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216); Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65); Halley (C-132/10, EU:C:2011:586); Commissie/Spanje (C-127/12, EU:C:2014:2130); Welte (C-181/12, EU:C:2013:662); Commissie/Duitsland (C-211/13, EU:C:2014:2148); Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), en Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). Zie ook de bij het Hof aanhangige zaken Hünnebeck, C-479/14 [ik heb mijn conclusie in deze zaak gelezen op 18 februari 2016 (C-479/14, EU:C:2016:100)], en Sparkasse Allgäu, C-522/14 [zie de conclusie van advocaat-generaal Szpunar in de zaak Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786)].

11 — Zie arresten Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punt 43); Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 29), en Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punt 45).

12 — Ingevolge §15, lid 1, ErbStG zijn de verwanten van de erflater die tot „tariefgroep I" behoren, de echtgenoot en de partner, de kinderen en stiefkinderen, de descendenten van de kinderen en stiefkinderen, alsmede de ascendenten, voor verkrijgingen uit nalatenschap.

39. In het arrest Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punt 32)[13] heeft het Hof verklaard dat „[i]n het onderhavige geval [...] de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen, voor zover als gevolg daarvan een nalatenschap die een in een andere lidstaat gelegen voor de land- en bosbouw gebruikt goed omvat, in Duitsland aan een hogere successiebelasting wordt onderworpen dan verschuldigd zou zijn indien de tot de nalatenschap behorende goederen uitsluitend in Duitsland waren gelegen, tot gevolg [hebben] dat het kapitaalverkeer wordt beperkt door de waardevermindering van een erfenis die een dergelijke, niet op het Duitse grondgebied gelegen zaak omvat".

40. Het Hof diende zich eveneens over de in het ErbStG vervatte regeling te buigen in de zaken die hebben geleid tot de arresten Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punt 25) en Commissie/Duitsland (C-211/13, EU:C:2014:2148, punt 43), voor zover deze regeling, volgens welke de toepassing van een belastingvrije som op de betrokken onroerende zaak afhangt van de woonplaats van de erflater of de verkrijger ten tijde van het openvallen van de nalatenschap, ertoe leidt dat erfenissen tussen de niet-ingezetenen waarvan een dergelijk goed deel uitmaakt, zwaarder worden belast dan die waarbij ten minste één ingezetene is betrokken, en derhalve een waardevermindering van deze nalatenschap tot gevolg heeft.[14]

41. In die zaken onderwierp de woonstaat van de overledene buitenlands vermogen aan een hogere successiebelasting dan verschuldigd zou zijn indien het tot de nalatenschap behorend vermogen uitsluitend in de lidstaat van de overledene was gelegen[15] (waarbij de staat beide vermogens belastte) of hanteerde hij een verschillende berekeningswijze van de belastingvrije som of de belastbare grondslag in het geval van een schenking van een in Duitsland gelegen onroerend goed naargelang de schenker of de verkrijger wel of niet in Duitsland woonde (waarbij in beide gevallen schenkingsrechten verschuldigd waren).[16]

42. In deze drie arresten heeft het Hof geoordeeld dat geen objectief verschil bestond tussen de situatie waarin geen van de personen in Duitsland woont en de situatie waarin ten minste één van hen in deze lidstaat woont, of nog tussen een nalatenschap die een in Duitsland gelegen goed omvat en een nalatenschap die een in een andere lidstaat gelegen goed omvat. De hoogte van de successierechten over een in Duitsland gelegen onroerende zaak werd overeenkomstig het ErbStG immers berekend op basis van zowel de waarde van deze onroerende zaak als de persoonlijke band tussen de erflater en de erfgenaam. Geen van beide criteria is afhankelijk van de woonplaats van de erflater of de erfgenaam, of van de ligging van het goed. Bijgevolg bestond er geen enkel objectief verschil tussen deze situaties op basis waarvan het verschil in fiscale behandeling als verenigbaar met het Verdrag kon worden beschouwd.

13 — Zie O'Shea, T., „ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules", *Tax Notes International*, 11 februari 2008, blz. 468 e.v.; Michel, V., „Impôt sur les successions et situation du bien imposé", *Europe*, maart 2008, blz. 16; Leistentritt, M., „Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr", *European Law Reporter (ELR)* 7-8/2008, blz. 271 e.v.; Kemmeren, E., „The Netherlands: Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands", *ECJ - Recent Developments in Direct Taxation 2012*, Linde Verlag, Wenen 2013, blz. 147-164.

14 — Zie, met betrekking tot de vraag of het ErbStG wel of niet verenigbaar is met het Unierecht, onder andere Fraberger, F., „Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht", SWI 1998, blz. 30; Tumpel, M., „Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer", SWI 2000, blz. 2; Fellner, K., „Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?", RdW 2005, blz. 44; Fellner, K., „Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?", SWK 2006, blz. 57; Fraberger, F., Burgstaller, E., en Haslinger, K., „Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer", taxlex 2007, blz. 707 en in het bijzonder blz. 715, en Petritz, M., „ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer", RdW 2008/125, blz. 174.

15 — Arrest Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punt 32) en conclusie van advocaat-generaal Mazák in de zaak Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, punt 35).

16 — Arresten Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punt 25) en Commissie/Duitsland (C-211/13, EU:C:2014:2148, punt 43).

43. Verschillende partijen hebben tevens verwezen naar het arrest Block (C-67/08, EU:C:2009:92), waarbij de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk van mening zijn dat dit arrest mutatis mutandis op de onderhavige zaak van toepassing is. In die zaak diende Block, die in Duitsland woonde, Duitse successierechten te betalen over door haar geërfd Spaans vermogen zonder de in Spanje voldane successierechten te kunnen verrekenen, omdat tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk Spanje geen overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting bij nalatenschappen was gesloten.

44. Het Hof heeft in deze zaak geoordeeld dat geen sprake was van een beperking van het kapitaalverkeer, omdat een juridische dubbele belasting als die waarover het in die zaak ging, het gevolg was van de parallelle uitoefening door deze twee lidstaten van hun heffingsbevoegdheid.

45. Mijns inziens verschilt de onderhavige zaak van de hierboven aangehaalde arresten.

46. In de eerste plaats was in de situatie van juridische dubbele belasting die aanleiding heeft gegeven tot het arrest Block (C-67/08, EU:C:2009:92), geen sprake van een verschillende fiscale behandeling, omdat de Duitse wettelijke regeling alle belastingplichtigen op dezelfde wijze behandelde. Weliswaar zou Block minder belasting hebben betaald wanneer haar gehele vermogen in Duitsland was gelegen, maar het door haar geleden nadeel vloeit niet voort uit de Duitse wettelijke regeling. Dit nadeel is namelijk het gevolg van de parallelle uitoefening door deze twee lidstaten van hun heffingsbevoegdheid. [17]

47. In de tweede plaats wordt de onderhavige zaak, anders dan de zaken die hebben geleid tot de arresten Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) en Commissie/Duitsland (C-211/13, EU:C:2014:2148), gekenmerkt door de afwezigheid van objectieve vergelijkbaarheid van de situaties, te weten de situatie van een in Duitsland wonende belastingplichtige die vermogen heeft geërfd dat in de loop van een periode van tien jaar vóór de verkrijging ervan reeds in Duitsland is belast, en de situatie van een andere, eveneens in Duitsland wonende belastingplichtige die vermogen heeft geërfd waarover in dezelfde periode reeds belasting is geheven maar in een andere lidstaat.

48. Thans zou ik willen teruggrijpen op enkele overwegingen die ik aan dit vraagstuk van de vergelijkbaarheid heb gewijd in mijn conclusie in de zaak Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, punten 37-40):

„37. De situaties van ingezetenen en niet-ingezetenen zijn [...] niet vergelijkbaar wat betreft het belastingstelsel van een lidstaat indien die lidstaat de bevoegdheid om belasting van niet-ingezetenen te heffen, niet heeft of niet uitoefent[[18]].

38. Datzelfde vereiste verklaart ook het vermoeden dat het Hof uitdrukte in het arrest Nordea Bank Danmark (EU:C:2014:2087), namelijk dat ‚vaste inrichtingen in een andere lidstaat [...] zich [...] niet in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van ingezeten vaste inrichtingen, *wat betreft de door een lidstaat vastgestelde maatregelen om de dubbele belasting op de winst van een ingezeten vennootschap te voorkomen of te beperken*' (cursivering van mij)[[19]].

39. Die gedachte is niet nieuw. Zo had het Hof al in het arrest Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (EU:C:2006:773) geoordeeld dat individuele aandeelhouders van een niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde moedervennootschap niet op hetzelfde belastingkrediet

17 — Arresten Kerckhaert en Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punt 20) en Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punten 26 e.v.).

18 — Deze opvatting is bevestigd in punt 65 van het arrest Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), waarin wordt verklaard dat „aangezien de resultaten van een vaste inrichting in Oostenrijk niet onder de fiscale bevoegdheid van de Bondsrepubliek Duitsland vallen, zodat het in Duitsland niet langer is toegestaan de verliezen van die vaste inrichting af te trekken, de situatie van een dergelijke vaste inrichting niet vergelijkbaar is met die van een vaste inrichting in Duitsland, wat betreft de door de Bondsrepubliek Duitsland vastgestelde maatregelen om de dubbele belasting op de winst van een ingezeten vennootschap te voorkomen of te beperken".

19 — Zie de punten 27 en 64 van het arrest Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

recht hadden als individuele aandeelhouders van een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde moedervennootschap over de door in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochterondernemingen betaalde dividenden, terwijl over die uitgaande dividenden in het Verenigd Koninkrijk geen belasting werd geheven. Het Hof verduidelijkte in het arrest dat dit anders zou zijn, indien het Verenigd Koninkrijk uit hoofde van een overeenkomst ter vermijding van dubbele belastingheffing of op grond van een eenzijdige beslissing het recht had behouden om uitgaande dividenden in het Verenigd Koninkrijk aan de inkomstenbelasting te onderwerpen.

40. Gelet op die overwegingen oordeelde het Hof dat de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU ‚zich niet ertegen verzetten dat een lidstaat, in geval van uitkering van dividend door een in die staat gevestigde vennootschap, aan de vennootschappen die dit dividend ontvangen en eveneens in deze staat zijn gevestigd, een belastingkrediet toekent dat overeenkomt met het gedeelte van de door de uitkerende vennootschap over de uitgekeerde winst betaalde belasting, maar geen belastingkrediet toekent aan in een andere lidstaat gevestigde ontvangende vennootschappen die in de eerste staat niet aan belasting onderworpen zijn voor dit dividend'[20]."

49. Tot slot heb ik overwogen dat „[a]angezien er geen fiscaal voordeel kan bestaan indien er geen heffingsbevoegdheid is[21], [...] de situatie van een vennootschap als Timac Agro mij dan ook niet vergelijkbaar [lijkt] met die van een in Duitsland gevestigde vennootschap met een vaste inrichting in dezelfde lidstaat"[22] (punt 74 van mijn conclusie).

50. Met andere woorden: het doorslaggevende criterium bij de bepaling van de objectieve vergelijkbaarheid van een interne en een grensoverschrijdende situatie is het bestaan van heffingsbevoegdheid voor de betrokken lidstaat in beide situaties.[23]

51. Deze gevolgtrekkingen kunnen ook op de onderhavige zaak worden toegepast. Zoals de Duitse regering terecht benadrukt, vallen namelijk in een zuiver interne situatie alle verkrijgingen – zowel de eerdere als de tweede verkrijging – onder de Duitse fiscale bevoegdheid. Daarentegen heeft de Bondsrepubliek Duitsland in een grensoverschrijdende situatie, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, geen heffingsbevoegdheid ten aanzien van de eerdere verkrijging en heeft deze ook niet gehad, aangezien haar heffingsbevoegdheid zich enkel tot de tweede verkrijging uitstrekt. Bij de uitoefening van haar heffingsbevoegdheid, hieronder begrepen de toepassing van de in § 27 ErbStG bedoelde verminderingen, is de Bondsrepubliek Duitsland dus niet verplicht om rekening te houden met (eerdere) verkrijgingen die niet onder haar fiscale bevoegdheid vallen.

52. Anders gezegd, de Bondsrepubliek Duitsland onderwerpt binnenlands vermogen niet aan voordeligere successierechten dan buitenlands vermogen waarover eveneens Duitse successierechten verschuldigd zouden zijn. In het onderhavige geval wordt het buitenlands vermogen niet door deze lidstaat belast.

53. Aangezien de situaties niet vergelijkbaar zijn, vormt het verschil in fiscale behandeling geen beperking van het vrije verkeer van kapitaal.

20 — Arrest Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punt 74). Voor een recent geval waarin het Hof heeft verklaard dat het objectieve situatieverschil voortkwam uit het feit dat een lidstaat afstand heeft gedaan van zijn heffingsbevoegdheid voor dividenden die worden uitgekeerd door in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen na het sluiten van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, zie arrest Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punten 80-82).

21 — Volgens het beginsel dat is geformuleerd in punt 24 van het arrest Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) en eerder is toegepast in het arrest Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

22 — Deze slotsom gold enkel voor belastingjaar 1999 [tweede prejudiciële vraag in de zaak die heeft geleid tot het arrest Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829)], want voor de vorige jaren was er sprake van vergelijkbaarheid als gevolg van de uitoefening van heffingsbevoegdheid (eerste prejudiciële vraag). In punt 28 van dat arrest heeft het Hof verklaard (in lijn met mijn conclusie) dat doordat hetzelfde voordeel werd verleend aan zowel niet-ingezeten vaste inrichtingen als ingezeten vaste inrichtingen, er sprake was van „gelijkstelling" en dus van vergelijkbare situaties.

23 — Arresten Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 24) en Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punt 65).

3. Subsidiair: bestaan van een rechtvaardigingsgrond

54. Voor het geval het Hof tot de slotsom komt dat de situaties vergelijkbaar zijn en dus sprake is van een beperking, ben ik van mening dat deze beperking hoe dan ook door een dwingende reden van algemeen belang gerechtvaardigd is.

55. Hierna zal ik nader ingaan op de twee rechtvaardigingsgronden die zijn aangevoerd in de schriftelijke opmerkingen en tijdens de pleidooien, te weten de samenhang van het Duitse belastingstelsel en de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid te waarborgen.

a) Samenhang van het belastingstelsel

56. Het Hof heeft reeds erkend dat de noodzaak om de samenhang van een belastingstelsel te handhaven een beperking van de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer kan rechtvaardigen. [24]

57. Daartoe heeft het Hof geëist dat voor dezelfde belastingplichtige en dezelfde belasting het betrokken belastingstelsel een rechtstreeks verband tot stand brengt tussen het betrokken belastingvoordeel en een bepaalde fiscale heffing. [25] Ik zal hierna stilstaan bij deze drie voorwaarden, waarbij de voorwaarde inzake het rechtstreekse verband tussen het voordeel en de heffing de meest fundamentele is.

i) Rechtstreeks verband tussen het betrokken belastingvoordeel en een bepaalde fiscale heffing

58. Met de vaststelling van § 27 ErbStG heeft de Duitse wetgever billijkheidshalve een maatregel genomen krachtens welke de Duitse fiscus afziet van een deel van de successierechten die hem wegens een verkrijging toekomen, op grond dat hij over hetzelfde vermogen reeds successierechten heeft geheven bij een eerdere verkrijging die in de loop van een voorafgaande periode van tien jaar heeft plaatsgevonden, waarbij de vermindering degressief verloopt naarmate meer jaren zijn verstreken.

59. Met de vermindering van de successierechten bij de tweede verkrijging beoogt § 27 ErbStG om dubbele belasting in Duitsland over uit kort opeenvolgende nalatenschappen verkregen vermogen gedeeltelijk te voorkomen. Uiteraard kan van een dergelijke dubbele belasting in Duitsland alleen sprake zijn wanneer in Duitsland eerder belasting is geheven.

60. Anders gezegd, en zoals de Spaanse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk hebben benadrukt, het met de vermindering verbonden belastingvoordeel heeft tot doel de belastingheffing bij de eerdere verkrijging te compenseren. Dit voordeel houdt verband met het feit dat de belasting in Duitsland over de eerste verkrijging de waarde van de tweede verkrijging heeft verminderd.

61. Ik ben het dus eens met het Bundesfinanzhof (federaal financieel gerechtshof), dat in zijn verwijzingsbeslissing overweegt „dat er sprake is van een verband tussen belasting (van de eerdere verkrijging) en belastingvermindering (bij de belastingheffing over de latere verkrijging)”. [26]

24 — Arresten Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punt 21); Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punt 43); Commissie/België (C-250/08, EU:C:2011:793, punt 77); Commissie/Hongarije (C-253/09, EU:C:2011:795, punt 78), en K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 71).

25 — Arresten Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punt 44); Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punt 72); Commissie/België (C-250/08, EU:C:2011:793, punt 71); Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punt 57), en K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 66).

26 — Advocaat-generaal Mengozzi spreekt in zijn conclusie in de zaak Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, punt 71) van een „rechtstreeks en logisch symmetrisch verband”.

62. Dienaangaande kan er een parallel worden getrokken tussen de onderhavige zaak en de zaken die hebben geleid tot de arresten Commissie/België (C-250/08, EU:C:2011:793) en Commissie/Hongarije (C-253/09, EU:C:2011:795).

63. Naar Hongaars recht wordt een ad valorem-belasting geheven over de verwervingen van voor hoofdbewoning bestemde onroerende goederen in Hongarije, waarbij de reeds bij de eerste verwerving betaalde belasting wordt afgetrokken van de over de tweede verwerving te betalen belasting (enzovoort), zodat enkel het verschil in prijs als grondslag fungeert [min of meer zoals bij de belasting over de toegevoegde waarde (btw)]. Wanneer de eerste verwerving in een andere lidstaat heeft plaatsgevonden, wordt de Hongaarse belasting echter over de volle prijs van de tweede verwerving in Hongarije geheven. Het Hof heeft weliswaar geoordeeld dat dit een beperking was, maar heeft ook verklaard dat deze beperking gerechtvaardigd werd uit hoofde van de samenhang van het Hongaarse belastingstelsel, daar een verband bestond tussen het bij de tweede verwerving toegekende belastingvoordeel en de eerste heffing. [27]

64. Het Hof heeft dezelfde redenering gevolgd in het op dezelfde dag gewezen arrest Commissie/België (C-250/08, EU:C:2011:793) naar aanleiding van een vergelijkbaar Belgisch stelsel. Het Hof heeft in punt 73 van dat arrest verklaard dat „[a]angezien het Koninkrijk België niet gerechtigd is belasting te heffen over de aankoop die voorheen in een andere lidstaat is verricht door personen die beslissen hun nieuwe hoofdverblijfplaats in het Vlaamse Gewest te vestigen, [...] dit belastingvoordeel een symmetrische logica [weerspiegelt]”. [28]

65. In casu leiden de eerste Oostenrijkse successierechten, en niet de in Duitsland betaalde successierechten, tot een waardevermindering van de tweede nalatenschap. De procentuele verlaging van de Duitse successierechten voor een tweede verkrijging uit nalatenschap vindt enkel plaats omdat zij samenhangt met het bedrag waarover bij een eerste verkrijging successierechten zijn geheven. De over de twee verkrijgingen uit nalatenschap verschuldigde rechten betreffen hetzelfde vermogen, zo niet fysiek dan toch wel in waarde uitgedrukt, ook al is uiteraard veel eerder sprake van een fysieke overeenstemming van het vermogen wanneer het tijdsverloop tussen de twee verkrijgingen beperkt is.

ii) Het voordeel en de heffing moeten dezelfde belasting betreffen

66. Aan deze voorwaarde [29] is in het onderhavige geval zonder meer voldaan, aangezien zowel het voordeel als de heffing betrekking heeft op de successierechten.

iii) Het moet gaan om dezelfde belastingplichtige

67. Deze voorwaarde wordt als zodanig zelden gesteld. [30] Het Hof heeft zelfs verklaard dat de laatste twee voorwaarden „in casu dezelfde belastingplichtige en dezelfde belasting, volgens [een aantal arresten] [volstaan] om een dergelijk verband vast te stellen” [31], te weten het verband tussen een belastingvoordeel en een heffing.

27 — Zie Steichen, A., *Précis de droit fiscal communautaire*, Éditions Saint Paul, 2015, blz. 90.

28 — Deze redenering had het Hof tot de slotsom kunnen brengen dat de betrokken situaties niet vergelijkbaar waren. Zie naar analogie arrest Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punt 42). Ik merk evenwel op dat het Hof in deze zaken tot de slotsom had kunnen komen dat de situaties in werkelijkheid niet vergelijkbaar waren, zodat geen sprake was van een beperking van het vrije verkeer van personen en een onderzoek van mogelijke rechtvaardigingsgronden overbodig was (zie punten 34-53 van deze conclusie).

29 — Zie arresten Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, punt 40); Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punt 57), en Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, punt 36).

30 — Arresten Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punt 35) en Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, punt 36).

31 — Arrest K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 70).

68. In het arrest Commissie/België (C-250/08, EU:C:2011:793) heeft het Hof, na een verband tussen een voordeel en een heffing te hebben geconstateerd, in punt 75 daaraan toegevoegd dat „[het] [e]nerzijds [...] namelijk [gaat] om eenzelfde belastingplichtige die de betrokken rechten reeds heeft voldaan en die in aanmerking komt voor aftrek, en anderzijds om een in het kader van eenzelfde belasting verleend voordeel". Alsof deze elementen het bewijs leverden van het in punt 71 van dat arrest vastgestelde rechtstreekse verband, als zijnde de enige voorwaarde om het behoud van de samenhang van het belastingstelsel met succes als rechtvaardigingsgrond te kunnen aanvoeren.

69. Wat de onderhavige zaak betreft merk ik op dat, ook al is het rechtstreekse verband duidelijk vastgesteld, de belastingplichtige die de successierechten moet betalen over de tweede verkrijging, uiteraard niet degene is die de successierechten over de eerste verkrijging verschuldigd was, aangezien laatstgenoemde noodzakelijkerwijs overleden is.

70. Niettemin geef ik het Hof in overweging om deze voorwaarde soepel uit te leggen, zoals reeds is voorgesteld door advocaat-generaal Kokott in haar conclusie in de zaak Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), waarin zij ervoor pleitte om „bij uitzondering een voldoende verband voor de fiscale samenhang eveneens aan te nemen wanneer een belasting bij een belastingplichtige wordt gecompenseerd door een vermindering bij een andere belastingplichtige". [32]

71. Ik ben op grond van twee elementen van mening dat hier sprake is van uitzonderlijke omstandigheden. In de eerste plaats heeft de regeling betrekking op hetzelfde object dat aan successierechten onderworpen is. In het onderhavige geval gaat het om goederen van de dochter van mevrouw Feilen – door haar als moeder geërfd – , welke na het overlijden van de moeder aan Max-Heinz Feilen zijn nagelaten. In de tweede plaats mogen de belastingplichtigen dan wel verschillen, zij maken evenwel noodzakelijkerwijs deel uit van dezelfde familie, waarbij de Duitse regeling duidelijk de bedoeling heeft om rekening te houden met het feit dat een vermogen dat van generatie op generatie aan naaste verwanten overgaat, normaal gesproken pas na een bepaalde tijdsduur aan successierechten wordt onderworpen. In feite beoogt de Duitse regeling te voorkomen dat hetzelfde vermogen de facto – zo niet de jure – binnen een korte periode door een tweede onevenredige heffing wordt verminderd. Het Hof heeft verklaard dat de samenhang van het belastingstelsel (en meer in het bijzonder het rechtstreekse verband tussen voordeel en heffing) moet worden beoordeeld uit het oogpunt van het doel van de betrokken regeling. [33]

72. Voorts, en ten overvloede, merk ik op dat het doel van de betrokken regeling niet noodzakelijkerwijs wordt bereikt door de Duitse vermindering uit te breiden tot een situatie als in het hoofdgeding, waarin de successierechten over een eerdere erfenis tussen naaste verwanten in de loop van de tien voorafgaande jaren zijn betaald in een andere lidstaat.

73. Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk opmerkt, is het namelijk denkbaar dat de andere lidstaat successierechten hanteert die aanzienlijk lager zijn dan de Duitse successierechten. Zou de Bondsrepubliek Duitsland verplicht zijn om de litigieuze vermindering toe te passen enkel omdat in de tien voorafgaande jaren over dezelfde goederen in een andere lidstaat successierechten zijn betaald, dan zou de Bondsrepubliek Duitsland kunnen gehouden zijn om over de tweede verkrijging uit nalatenschap een vermindering toe te passen die hoger is dan de op de eerste verkrijging uit nalatenschap toegepaste rechten.

32 — Punt 61. Zie Hintsanen, L., en Pettersson, K., The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case, IBFD, april 2006, blz. 130, blz. 132 e.v. („rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer's tax burden is matched by another's relief").

33 — Arresten Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punt 44 en de aldaar aangehaalde rechtspraak) en K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 69).

b) Handhaving van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid

74. Een beperking van het vrije verkeer van kapitaal kan tevens worden gerechtvaardigd door de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid te handhaven. [34]

75. Ik moet bekennen dat mij niet helemaal duidelijk is wat precies de reikwijdte is van deze rechtvaardigingsgrond die, naar mij dunkt, een enigszins aparte status in de rechtspraak van het Hof heeft.

76. Om te beginnen gaat het om de jongste loot aan de stam van gronden die het Hof heeft aanvaard ter rechtvaardiging, op het gebied van de directe belastingen, van een maatregel die een van de fundamentele vrijheden van verkeer beperkt of daaraan afbreuk doet.

77. Het is ook de enige rechtvaardigingsgrond die door het Hof is aanvaard terwijl geen van de partijen zich erop had beroepen, althans niet in deze vorm. Dit is gebeurd in het arrest Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punten 43 en volgende).

78. Aanvankelijk wilde het Hof zich enkel over deze grond buigen wanneer, in een dossier, tegelijkertijd ook nog twee andere rechtvaardigingsgronden werden aangevoerd, te weten de noodzaak om belastingontwijking te bestrijden en de noodzaak om te voorkomen dat een belastingplichtige twee keer voor hetzelfde voordeel in aanmerking komt.

79. Later heeft het Hof enkel nog geëist dat de eerste twee argumenten samen werden aangevoerd [arrest Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, met name punt 60)], en vervolgens heeft het Hof in het arrest X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punten 28 e.v.) geoordeeld dat de handhaving van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid op zichzelf als rechtvaardigingsgrond kan fungeren.

80. Wat de definiëring van deze rechtvaardigingsgrond betreft, wordt in talrijke arresten van het Hof de lidstaten de vrijheid gelaten om te voorkomen dat de belastingplichtigen kunnen kiezen uit verschillende nationale belastingstelsels, hetgeen het recht van een lidstaat om zijn fiscale bevoegdheid uit te oefenen zou ondermijnen [35]:

— bijvoorbeeld de gewettigde preventie van „loss shopping” in het arrest Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), waarin overigens het feit dat Marks & Spencer voor de verrekening van de verliezen van haar niet-ingezeten dochterondernemingen niet uit verschillende nationale belastingstelsels kon kiezen, voor het Hof reden was om de Britse wettelijke regeling onevenredig te verklaren (met name punten 53 en volgende);

— zo ook in het arrest Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), waarin de belastingplichtige deze keuze zou hebben gehad voor de aftrek van financiële intragroepsoverdrachten;

— en eveneens in het arrest Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punt 52), waarin de belastingplichtige „de mogelijkheid zou worden geboden om te opteren voor verrekening van de verliezen van die vaste inrichting in de lidstaat waar zij is gevestigd dan wel in een andere lidstaat” [36];

34 — Zie arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-172/13, EU:C:2015:50, punt 24) met verwijzing naar de arresten Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 51); Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punten 51, 57 en 60), en A (C-123/11, EU:C:2013:84, punt 46). Zie ook arrest X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punten 28 e.v.).

35 — In het arrest Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punt 55) heet het dat „de normaliter in een van deze lidstaten belastbare inkomsten [...] naar de andere lidstaat [worden] verplaatst”.

36 — Doordat geen mogelijkheid bestond om uit verschillende nationale stelsels te kiezen, heeft het Hof de rechtvaardigingsgrond in verband met de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid afgewezen in het arrest A (C-123/11, EU:C:2013:84, punten 48-55).

— dit was ook het geval in het arrest Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), waarin het Hof in punt 39 van oordeel was dat „de vraag naar de inaanmerkingneming van de winsten en verliezen van tot de betrokken groep behorende vennootschappen enkel [rijst] ten aanzien van vennootschappen die ingezeten zijn in eenzelfde lidstaat" en betrekking heeft op „de inaanmerkingneming van verliezen die in één en dezelfde lidstaat zijn geboekt". Omdat geen keuze tussen verschillende nationale belastingstelsels mogelijk was, werd de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid niet geaccepteerd als rechtvaardigingsgrond;

— dit was ook het geval in het arrest SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), waarin het Hof in punt 63 heeft verklaard dat „de lidstaat van de vennootschap die abnormale of goedgunstige voordelen toekent, afhankelijk van de keuze van de met elkaar verbonden vennootschappen, gedwongen zou zijn af te zien van zijn recht om als staat van vestiging van deze vennootschap belasting te heffen op haar inkomsten, eventueel ten voordele van de lidstaat van vestiging van de verkrijgende vennootschap";

— en in het arrest X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), waarin het Koninkrijk der Nederlanden een wettelijke regeling heeft gerechtvaardigd die verhindert dat een vennootschap naar eigen inzicht ervoor kan kiezen om wel of niet met haar niet-ingezeten dochteronderneming een fiscale eenheid te vormen en net zo vrijelijk ervoor kan opteren om deze eenheid van jaar tot jaar op te heffen naargelang het voordeel dat het ene of het andere nationale belastingstelsel – dat wil zeggen dat van de vestiging van de moedermaatschappij of dat van de vestiging van de dochteronderneming – biedt, en het Hof heeft verklaard dat „elke uitbreiding van dit voordeel [de vorming van een fiscale eenheid] tot grensoverschrijdende situaties [...] tot gevolg [zou] hebben dat, [...], moedervennootschappen *vrijelijk kunnen kiezen* in welke lidstaat zij de verliezen van hun niet-ingezeten dochteronderneming in mindering brengen" (cursivering van mij; punt 41), en

— dit was tot slot ook het geval in de rechtspraak van het Hof inzake exitheffingen, vanaf het arrest National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), waarin het uitgangspunt klaarblijkelijk de keuze van een belastingplichtige was om te ontsnappen aan een heffing op meerwaarden door zijn fiscale woonplaats te verplaatsen naar een ander land waar deze heffing niet bestaat of minder hoog is.

81. Nu de rechtvaardigingsgrond in verband met de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid steeds wordt gedefinieerd onder verwijzing naar deze mogelijkheid van de belastingplichtige om het ene nationale belastingstelsel boven het andere te verkiezen, is het mij niet duidelijk hoe deze rechtvaardigingsgrond op het onderhavige geval van toepassing kan zijn. Feilen noch zijn moeder heeft de mogelijkheid om de bevoegdheid om een van de in het geding zijnde verkrijgingen uit nalatenschap te belasten te verplaatsen van de Republiek Oostenrijk naar de Bondsrepubliek Duitsland of omgekeerd. Bovendien is er in het onderhavige geval geen sprake van dat de Bondsrepubliek Duitsland enig deel van haar heffingsbevoegdheid aan de Republiek Oostenrijk zou verliezen.

82. Overigens heeft het Hof de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid als rechtvaardigingsgrond vaak afgewezen, wanneer, zoals in het arrest Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), slechts één belastingstelsel in geding is:

— dat was het geval in het arrest Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punt 59), waarin het Hof heeft verklaard dat „[w]anneer een lidstaat er evenwel voor heeft gekozen om over dit soort inkomsten geen belasting te heffen van op zijn grondgebied gevestigde ontvangende vennootschappen, [...] hij, ter rechtvaardiging van het heffen van belasting van ontvangende vennootschappen die in een andere lidstaat zijn gevestigd, geen beroep [kan] doen op de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen", alsook in het arrest Santander Asset Management SGIIC e.a. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punt 48), waarin het Hof heeft geoordeeld dat „[w]anneer een lidstaat er evenwel voor heeft gekozen om bij ingezeten icbe's geen belasting te heffen over de dividenden van nationale oorsprong die zij ontvangen, [...] hij zich ter rechtvaardiging van het feit dat niet-ingezeten vennootschappen die dergelijke inkomsten ontvangen wel worden belast, niet [kan] beroepen op de noodzaak om een

evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen” [37];

— in zijn arrest Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punt 43) heeft het Hof verklaard dat „[e]en argument in verband met de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten [...] als zodanig niet [kan] rechtvaardigen dat een lidstaat een ingezeten moedervennootschap een belastingvoordeel systematisch weigert om reden dat zij grensoverschrijdende economische activiteiten heeft ontwikkeld die niet meteen tot doel hebben, belastinginkomsten voor deze staat voort te brengen”;

— dezelfde redenering vindt men terug in het arrest Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, punt 29), waarin het Hof heeft geoordeeld dat „[d]it verschil in behandeling [...] enkel betrekking [heeft] op inkomende dividenden die ingezeten moedermaatschappijen ontvangen, zodat de fiscale soevereiniteit *van slechts één lidstaat* aan de orde is” (cursivering van mij).

83. In deze arresten, waarin de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid te handhaven niet is aanvaard als rechtvaardigingsgrond voor een beperkende fiscale maatregel, vind ik geen enkel reden om deze wel te aanvaarden in de onderhavige zaak, waarin het enkel gaat om het Duitse belastingstelsel, dat volkomen losstaat van de eerste verkrijging uit nalatenschap en alleen op de tweede verkrijging uit nalatenschap van toepassing is.

84. In een aantal andere arresten daarentegen, met name in de arresten Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) en Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), lijkt het Hof deze rechtvaardigingsgrond – ook al is die niet aanvaard – ruimer te definiëren als „[het veiligstellen van] de symmetrie tussen het recht op belastingheffing over de winst en de mogelijkheid tot aftrek van de verliezen” (arrest Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punt 24), welke formulering ook te vinden is in het arrest Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, (punten 32 en volgende).

85. Uitgaande van deze veel ruimere opvatting, waarbij niet langer de eis geldt dat de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om „te opteren” voor het ene of het andere belastingstelsel, zou in casu ook kunnen worden aangevoerd dat, aangezien de Bondsrepubliek Duitsland niet de bevoegdheid had om de eerste verkrijging uit nalatenschap te belasten, zij uiteraard geen rekening ermee hoeft te houden bij de tweede verkrijging uit nalatenschap. Ik ben evenwel van mening dat een dergelijke redenering logischerwijs eerder deel uitmaakt van het onderzoek van de vergelijkbaarheid van situaties, waarop ik hierboven ben ingegaan alvorens de rechtvaardigingsgronden te bespreken.

86. Verder kan worden benadrukt dat in 2004, toen de moeder mede-erfgenaam was van haar dochter en in 2007, toen verzoeker erfgenaam van zijn moeder was, de bepalingen van de overeenkomst tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Republiek Oostenrijk ter voorkoming van dubbele belasting op het gebied van successierechten van 4 oktober 1954 nog van toepassing waren. In deze overeenkomst waren beide lidstaten tot overeenstemming gekomen over een passende verdeling van hun heffingsrechten. Ingevolge artikel 5, lid 1, van deze overeenkomst kwam de heffingsbevoegdheid toe aan de lidstaat waar de erflater op het tijdstip van zijn overlijden woonde, voor zover het niet ging om onroerende goederen of het vermogen van een onderneming.

87. Bijgevolg was de Republiek Oostenrijk bevoegd om belasting te heffen over de verkrijging, door de moeder, uit de nalatenschap van de dochter, aangezien de dochter bij haar overlijden in 2004 in Oostenrijk woonde. De Bondsrepubliek Duitsland was bevoegd om belasting te heffen over de verkrijging uit de nalatenschap van de moeder, aangezien zij in 2007 in Duitsland woonde. Deze duidelijke en passende verdeling van de heffingsbevoegdheid wordt aan het wankelen gebracht,

37 — Zie ook de arresten Commissie/België (C-387/11, EU:C:2012:670, punten 76-79) en Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punt 99).

wanneer de Bondsrepubliek Duitsland verplicht zou zijn om haar heffingsbevoegdheid met betrekking tot de tweede verkrijging in 2007 gedeeltelijk in te trekken en bijgevolg de successierechten te verminderen, op grond dat de Republiek Oostenrijk haar heffingsrecht ten aanzien van de nalatenschap van de dochter in 2004 heeft uitgeoefend.

88. Niettemin rijst de vraag of het de Bondsrepubliek Duitsland werkelijk te doen is om een „evenwichtige" verdeling van de heffingsbevoegdheid? Gaat het niet veeleer om gewoonweg de toepassing van de verdeling (zonder meer) van de heffingsbevoegdheid die is vastgesteld tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Republiek Oostenrijk en die min of meer voorafgaat aan de uitoefening van de heffingsbevoegdheid, hetgeen overigens blijkt uit het feit dat de heffingsbevoegdheid kan worden verdeeld aan de hand van aanknopingspunten die normaal gesproken aanleiding kunnen geven tot ongelijke behandeling of beperkingen, zoals nationaliteit of woonplaats (zie arrest Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221). [38]

89. Samenvattend: hoewel hier sprake is van de toepassing door de Bondsrepubliek Duitsland en de Republiek Oostenrijk van de tussen hen overeengekomen verdeling van de heffingsbevoegdheid, is het mijns inziens niet noodzakelijk om de (evenwichtige) verdeling van de heffingsbevoegdheid als uitgangspunt te nemen voor de slotsom dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde (Duitse) wettelijke regeling niet onverenigbaar is met het recht van de Unie.

V – Conclusie

90. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof (federaal financieel gerechtshof) te beantwoorden als volgt:

„De vrijheid van kapitaalverkeer van artikel 63, lid 1, VWEU juncto artikel 65 VWEU staat niet in de weg aan een regeling van een lidstaat die, in het geval van een verkrijging uit nalatenschap door personen van een bepaalde tariefgroep, voorziet in een vermindering van de erfbelasting indien de nalatenschap vermogensbestanddelen omvat die in de loop van een periode van tien jaar vóór de verkrijging reeds door een persoon van die tariefgroep zijn verkregen en in die lidstaat erfbelasting over deze eerdere verkrijging is geheven, terwijl een vermindering is uitgesloten wanneer enkel in een andere lidstaat erfbelasting over de eerdere verkrijging is geheven."

38 — Punt 71 van het arrest F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612) bevestigt deze redenering in de navolgende bewoordingen: „aangezien de Republiek Oostenrijk in die [overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting] afstand heeft gedaan van haar bevoegdheid om belasting te heffen over schenkingen aan in die twee andere lidstaten wonende personen, kan zij zich niet op de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten beroepen om Privatstiftungen die schenkingen aan die personen doen, aan een bijzondere belasting te onderwerpen op grond dat die personen niet onder haar heffingsbevoegdheid vallen. Deze lidstaat heeft dus vrijwillig ingestemd met de verdeling van de heffingsbevoegdheid zoals zij voortvloeit uit de bepalingen zelf van de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting die hij heeft gesloten met het Koninkrijk België respectievelijk de Bondsrepubliek Duitsland."