CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. RICHARD DE LA TOUR
van 16 september 2021 [1]

Zaak C-394/20

XY
tegen
Finanzamt V

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

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verkeer van kapitaal – Artikelen 63 en 65 VWEU – Erfbelasting – Nationale regeling betreffende erfbelasting – Verschil in behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen – Beperkte belastingplicht – Binnenlands onroerend vermogen – Evenredige aftrek voor niet-ingezetenen – Beperking – Niet van toepassing – Nationale regeling die voor niet-ingezetenen niet in een aftrek van schulden ter zake van legitieme porties voorziet – Geen economisch verband met het belaste vermogen – Beperking – Rechtvaardiging – Niet van toepassing”

I. Inleiding

1. Het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft betrekking op de uitlegging van artikel 63, lid 1, en artikel 65 VWEU.

2. Dit verzoek is ingediend door het Finanzgericht Düsseldorf (belastingrechter in eerste aanleg Düsseldorf, Duitsland) in het kader van een geding tussen XY en Finanzamt V (belastingdienst V, Duitsland) [2] in verband met de berekening van de erfbelasting over in Duitsland gelegen onroerende goederen.

3. De vragen aan het Hof sluiten aan bij eerdere beslissingen van het Hof inzake erfbelasting, die betrekking hadden op het door het Verdrag gewaarborgde vrij verkeer van kapitaal. Voor het Hof is dit een gelegenheid om zich, in het licht van de al eerder door het Hof ontwikkelde beginselen, te buigen over een nationale regeling die reeds ten dele is gewijzigd om hiermee rekening te houden. De verwijzende rechter vraagt of en – in voorkomend geval – in welke mate, naargelang van de omvang van de door de betrokken lidstaat uitgeoefende heffingsbevoegdheid, een verschil in behandeling kan worden toegestaan bij de toekenning van belastingvoordelen in de vorm van persoonlijke belastingvrije sommen of de aftrek van bepaalde tot de nalatenschap behorende

[1] Oorspronkelijke taal: Frans.

[2] Hierna: „Finanzamt”.

vermogensbestanddelen als schulden van de nalatenschap, naargelang de heffingsgrondslag wordt gevormd door het volledige vermogen van de erflater dan wel beperkt blijft tot het binnenlands vermogen in deze lidstaat.

4. Ook al evolueert de rechtspraak van het Hof, uit deze nieuwe zaak blijkt dat de beginselen zoals die uit het Verdrag voortvloeien, nog steeds grote gevolgen hebben en tot spanningen leiden, wegens het gebrek aan coördinatie van de nationale belastingregels, vooral wanneer een lidstaat ervoor kiest het wereldwijde vermogen van een fiscaal ingezetene op zijn grondgebied te belasten, terwijl het vrij verkeer van burgers van de Unie de spreiding van verblijfplaatsen en van goederen uit nalatenschappen in de hand werkt.

5. Hieronder zal ik uiteenzetten waarom naar mijn mening:

– de regeling van een lidstaat op grond waarvan de erfgenaam, wanneer noch hijzelf noch de erflater op het tijdstip van overlijden fiscaal ingezetene van die staat was, recht heeft op een belastingvrije som die evenredig is met de grondslag van de belastingheffing, geen afbreuk doet aan het door het Verdrag gewaarborgde vrij verkeer van kapitaal, aangezien deze regeling de waarde van het op hem overgegane vermogen niet doet dalen, hetgeen aan de verwijzende rechter staat om na te gaan, en

– het feit dat deze regeling, onder identieke omstandigheden en in het geval van een beperkte belastingplicht, bepaalt dat de waarde van legitieme porties niet als schuld van de nalatenschap mag worden afgetrokken, neerkomt op een niet om een dwingende reden van algemeen belang gerechtvaardigde beperking van het kapitaalverkeer.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Duits recht

6. Het Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Duitse wet op de erf- en schenkbelasting), in de op 27 februari 1997 bekendgemaakte versie [3], zoals laatstelijk gewijzigd bij § 4 van het Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (wet tot bestrijding van belastingontwijking en tot wijziging van andere fiscale regels) van 23 juni 2017 [4], bepaalt in § 1, met als opschrift „Belastbare handelingen”:

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

1. verkrijgingen door overlijden;

2. schenkingen onder levenden;

[...]”

7. § 2 ErbStG, met als opschrift „Persoonlijke belastingplicht”, luidt als volgt:

(1) De belastingplicht ontstaat

3 BGBl. 1997 I, blz. 378.

4 BGBl. 2017 I, blz. 1682; (hierna: „ErbStG”).

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 woonplaats in Duitsland te hebben.

[...]

3. in alle andere gevallen, onverminderd lid 3, 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). [...]

[...]"

8. § 3 ErbStG, met als opschrift „Verkrijging door overlijden", bepaalt in lid 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 Bürgerliche Gesetzbuch (Duits burgerlijk wetboek, in de op 2 januari 2002 bekendgemaakte versie[5]; hierna: ‚BGB')];

[...]"

9. § 10 ErbStG, met als opschrift „Belastbare verkrijging", luidt als volgt:

„(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 [...].

[...]

(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 nalatenschap:

1. de schulden van de erflater [...];

2. verplichtingen uit hoofde van legaten, voorwaarden, vorderingen tot betaling van legitieme porties en vorderingen van buitenechtelijke kinderen op de nalatenschap;

[...]

5 BGBl. 2002 I, blz. 42, met rectificaties in BGBl. 2002 I, blz. 2909, en BGBl. 2003 I, blz. 738.

(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 en [...]), kunnen enkel de schulden en lasten in aftrek worden gebracht die daarmee in economisch verband staan."

10. § 15 ErbStG, met als opschrift „Belastinggroepen", bepaalt in lid 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,

[...]".

11. § 16 ErbStG, met als opschrift „Belastingvrije sommen", luidt als volgt:

„(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 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."

12. § 121 van het Bewertungsgesetz (Duitse wet inzake de waardering van goederen), in de versie die op het hoofdgeding van toepassing was, met als opschrift „Binnenlands vermogen", luidt als volgt:

„Tot het binnenlandse vermogen behoren:

1. in Duitsland gelegen land- en bosbouwpercelen;

2. in Duitsland gelegen onroerende goederen;

[…]”

13. § 2303 BGB, met als opschrift „Legitimaris; hoogte van de legitieme portie”, bepaalt in lid 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.”

14. § 2311 BGB, met als opschrift „Waarde van de nalatenschap”, luidt als volgt:

(1) De legitieme portie wordt berekend op basis van de omvang en de waarde van de nalatenschap bij het openvallen ervan. […]

(2) De waarde wordt zo nodig door taxatie vastgesteld. Een waardebepaling door de erflater is niet doorslaggevend.”

B. Oostenrijks recht

15. § 756 van het Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch (Oostenrijks burgerlijk wetboek; hierna: „ABGB”) in de versie die op het hoofdgeding van toepassing is, luidt als volgt:

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

16. § 759 ABGB bepaalt het volgende:

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

17. § 761 ABGB luidt als volgt:

„De legitieme portie moet worden betaald in geld. […]”

18. In haar schriftelijke opmerkingen wijst de Duitse regering erop dat er geen bilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele erfbelasting bestaat tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Republiek Oostenrijk. [6]

[6] Volgens Watrin, C., in „Droits de succession et de donation”, *La fiscalité des successions et des donations internationales*: *Théorie générale et applications en droit comparé*, Bruylant, Brussel, 2011, blz. 514-532, inzonderheid blz. 525, is het Duits-Oostenrijkse verdrag opgeheven nadat de Republiek Oostenrijk in 2008 de erfbelasting schrapte. Zie voor een totaalbeeld van de tarieven in de erf- en schenkbelasting in de lidstaten en de lijst van lidstaten waar erfopvolgingen niet worden belast Weber-Frisch, N., en Duquennois-Djoua, R., „Domestic inheritance tax rules in EU Member States regarding cross-border successions”, *ERA Forum*, Springer, Heidelberg, deel 15, 2014, blz. 409-424, beschikbaar op het volgende internetadres: https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s12027-014-0357-9.pdf, inzonderheid tabel 1, blz. 410. Op 1 januari 2021 waren in Duitsland zes bilaterale verdragen in verband met erf- en schenkbelasting van kracht; zie de lijst van het Bundesfinanzministerium (federaal ministerie van Financiën, Duitsland), beschikbaar op het volgende internetadres: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-02-18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (blz. 7).

III. Hoofdgeding en prejudiciële vragen

19. Verzoekster in het hoofdgeding is een Oostenrijks onderdaan die in Oostenrijk woont en de dochter van een eveneens Oostenrijks onderdaan die in deze lidstaat woonde en aldaar op 12 augustus 2018 is overleden.

20. De erflater was eigenaar van drie bebouwde percelen en één onbebouwd perceel in Duitsland. Bij een door hem opgemaakt testament heeft de erflater verzoekster tot zijn enige erfgenaam benoemd en aan zijn echtgenote en zijn zoon enkel de legitieme portie nagelaten.

21. Verzoekster heeft zich in een overeenkomst als enige erfgenaam ertoe verbonden om aan de erfgenamen 1 700 000 EUR en 2 850 000 EUR te betalen ter honorering van hun aanspraken uit hoofde van hun legitieme portie. In haar erfbelastingaangifte bij het Finanzamt 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 op 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, dat 11 592 598,10 EUR bedroeg, inclusief het niet aan de Duitse erfbelasting onderworpen vermogen bestaande uit kapitaal en een perceel in Spanje, waarvan zij de waarde op 6 622 598,10 EUR had geraamd.

22. Het Finanzamt heeft verzoekster een aanslag in de erfbelasting van 642 333 EUR opgelegd voor de in Duitsland gelegen percelen. Het heeft de aftrek van de legitieme porties als schulden van de nalatenschap afgewezen omdat uit § 10, lid 6, tweede volzin, ErbStG volgt dat zij niet in economisch verband stonden met de activa die tot de nalatenschap behoren. Voorts heeft het Finanzamt bij de berekening van de erfbelasting de in beginsel voor kinderen van de erflater geldende vrijstelling van 400 000 EUR waarin § 16, lid 1, punt 2, ErbStG voorziet, onder verwijzing naar § 16, lid 2, ErbStG verminderd met een deelbedrag van 228 511 EUR en een vrijstelling van 171 489 EUR in aanmerking genomen.

23. Met haar beroep voor de verwijzende rechter vordert verzoekster dat de erfbelasting wordt verlaagd tot 227 181 EUR. Zij stelt recht te hebben op de gehele in § 16, lid 1, punt 2, ErbStG bepaalde belastingvrije som van 400 000 EUR, omdat § 16, lid 2, ErbStG volgens haar in strijd is met het Unierecht. Voorts is het volgens haar ook in strijd met het Unierecht dat het zelfs niet is toegestaan om ten minste een deel van de door haar te betalen legitieme porties als schulden van de nalatenschap ter hoogte van een door haar berekend bedrag in aftrek te brengen.

24. Volgens de verwijzende rechter is enkel het binnenlands onroerend vermogen belastbaar, aangezien op het tijdstip van zijn overlijden noch de erflater noch verzoekster zijn of haar woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland had.

25. In dit geval van een beperkte belastingplicht twijfelt de verwijzende rechter of § 16, lid 2, en § 10, lid 6, tweede volzin, ErbStG stroken met artikel 63, lid 1, en artikel 65 VWEU zoals uitgelegd door het Hof.

26. In de eerste plaats wijst deze rechter erop dat § 16, lid 2, ErbStG door de Duitse wetgever is ingevoegd om gevolg te geven aan het arrest van 8 juni 2016, Hünnebeck[7]. Hij herinnert eraan dat het Hof in de arresten van 17 oktober 2013, Welte[8], en van 4 september 2014, Commissie/Duitsland[9], met betrekking tot eerdere versies van § 16, lid 2, ErbStG enerzijds had geoordeeld dat de benadeling van de verkrijger door de geringere belastingvrije som van maximaal 2 000 EUR in het geval van een beperkte belastingplicht niet kon worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het Duitse belastingstelsel te bewaren. Anderzijds had het Hof geoordeeld dat een verschil in behandeling van verkrijgers van de nalatenschap in gevallen van een aan hun woonplaats gerelateerde onbeperkte of beperkte belastingplicht geenszins gerechtvaardigd was.

27. In de tweede plaats stelt de verwijzende rechter zich vragen in verband met het verschil in behandeling op grond van § 10, lid 6, tweede volzin, ErbStG, tussen ingezetenen en niet-ingezetenen. Hij wijst erop dat deze bepaling tot gevolg heeft dat verzoekster de waarde van haar schulden ter zake van de legitieme portie van de echtgenote en de zoon van de erflater niet als schulden van de nalatenschap in mindering kan brengen op haar verkrijging door overlijden.

28. Volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland)[10] is de voorwaarde van een door § 10, lid 6, eerste en tweede volzin, ErbStG vereist economisch verband om schulden of lasten in mindering te mogen brengen, niet vervuld in het geval van een legitieme portie. Voor legitieme porties die in casu krachtens het Oostenrijkse recht moeten worden betaald, zou die oplossing hier overeenkomstig kunnen worden toegepast. De verwijzende rechter merkt in dit verband op dat het Hof ter zake van nalatenschappen heeft geoordeeld dat het verboden is om in de bepalingen inzake de beperkte aftrekbaarheid van schulden onderscheid te maken tussen ingezetenen en niet-ingezetenen.[11]

29. In die omstandigheden heeft het Finanzgericht Düsseldorf de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) 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 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 de belastingvrije som die zou zijn toegepast indien ten minste één van hen op dat tijdstip zijn woonplaats of gewone verblijfplaats in de eerstgenoemde lidstaat had gehad?

2) 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 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

7 C-479/14, EU:C:2016:412 (hierna: „arrest Hünnebeck”).

8 C-181/12, EU:C:2013:662, punt 61 (hierna: „arrest Welte”). De verwijzende rechter verwijst ook naar de conclusie van advocaat-generaal Mengozzi in de zaak Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, punten 84 e.v.)

9 C-211/13, niet gepubliceerd, EU:C:2014:2148, punten 49 e.v.

10 De verwijzende rechter verwijst naar het arrest van 22 juli 2015, nr. II R 12/14.

11 De verwijzende rechter vermeldt de arresten van 11 december 2003, Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, punt 76); 11 september 2008, Eckelkamp e.a. (C-11/07, EU:C:2008:489, punt 46; hierna: „arrest Eckelkamp e.a.”), en 11 september 2008, Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490, punt 38; hierna: „arrest Arens-Sikken”).

dit tijdstip hun woonplaats of gewone verblijfplaats in een andere lidstaat hadden, terwijl die schulden volledig in aftrek hadden kunnen worden gebracht op 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?"

30. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door de Duitse en de Spaanse regering en door de Europese Commissie. Ter terechtzitting van 9 juni 2021 hebben zij en verzoekster mondelinge opmerkingen ingediend.

IV. Analyse

31. Aan het Hof wordt gevraagd in hoever bepaalde regels van de Duitse erfbelastingwet die zien op de gevolgen wanneer een erflater en zijn erfgenaam [12] geen verblijfplaats hebben in Duitsland, verenigbaar zijn met artikel 63, lid 1, en artikel 65 VWEU wat betreft de persoonlijke belastingvrije som waarop de erfgenaam aanspraak kan maken en de mogelijkheid om schulden ter zake van legitieme porties op de nalatenschap in mindering te brengen.

32. Uit de aan het Hof verstrekte informatie blijkt dat de belastingplicht in het geval van verkrijging door overlijden [13] naar Duits recht ontstaat voor alle overgaande vermogensbestanddelen, ongeacht de staat waarin zij zijn gelegen, wanneer ten minste de erflater of de erfgenaam een woonplaats of verblijfplaats in Duitsland heeft. [14] In dat geval geldt een onbeperkte belastingplicht. [15]

33. Wanneer noch de erflater noch de erfgenaam zijn woonplaats of verblijfplaats in Duitsland [16] heeft, ontstaat een belastingplicht voor de goederen die tot het binnenlands vermogen behoren, met name de onroerende goederen. In dat geval geldt een beperkte belastingplicht. [17]

34. De belastbare verrijking (of heffingsgrondslag) omvat alle overgaande vermogensbestanddelen [18], waarop, na aftrek van de belastingvrije sommen [19], de aftrekbare schulden van de nalatenschap [20] in mindering worden gebracht. Het stelsel van vrijstellingen of aftrekposten verschilt naargelang ten minste door de erflater of zijn erfgenaam aan de voorwaarde van een verblijfplaats in Duitsland is voldaan.

12 In deze conclusie dient de term „erfgenaam" in de ruime zin te worden begrepen als verkrijger van de nalatenschap of rechtsopvolger.

13 Zie punt 6 supra.

14 Met het oog op redactionele vereenvoudiging wordt in de onderhavige conclusie de term „ingezetenen" gebruikt om deze specifieke situatie weer te geven. Zie over de ruime interpretatie van de fiscale verblijfplaats Weiss, M., „The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act", *European taxation*, IBFD Journal Articles, Amsterdam, 2016, deel 56, blz. 444-450, inzonderheid punt 2.1.2, blz. 445.

15 Zie punt 7 supra. Zie in verband met de keuze voor eenzelfde belasting in bepaalde lidstaten Weber-Frisch, N., en Duquennois-Djoua, R., op. cit., inzonderheid de tabellen 3 en 4, blz. 416.

16 Met het oog op redactionele vereenvoudiging wordt in de onderhavige conclusie de term „niet-ingezetenen" gebruikt om deze specifieke situatie weer te geven.

17 Zie de punten 7 en 12 supra. Bijgevolg zijn alle overige goederen, zoals met name contant geld of bankdeposito's niet belastbaar, ook als die in Duitsland worden gehouden.

18 Zie in verband met vrijstellingen Weiss, M., op. cit., inzonderheid punt 2.2, blz. 445, waarin met name de voorwaarden worden vermeld waaronder de overgang van de gezinswoning volledig belastingvrij is. Zie voor het voorbeeld dat ter terechtzitting werd aangehaald eveneens punt 59 infra.

19 Zie punt 11 supra.

20 Zie punt 9 supra.

35. Dit geldt niet voor de belasting. Die wordt berekend volgens hun onderlinge verwantschap. Op grond daarvan wordt de belastinggroep bepaald [21] en het belastingtarief dat, naargelang de heffingsgrondslag [22], van toepassing is.

36. Aangezien de verwijzende rechter zich vragen stelt bij het verschil in behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen inzake erfbelasting, omdat die een beperking van het kapitaalverkeer zou kunnen inhouden, dient te worden opgemerkt dat erfopvolgingen, die erin bestaan dat een of meer personen de nalatenschap van een overledene verkrijgen, volgens vaste rechtspraak van het Hof kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU vormen, tenzij alle constituerende delen binnen één lidstaat gelegen zijn. [23]

37. In casu staat vast dat artikel 63, lid 1, VWEU op de situatie in het hoofdgeding van toepassing is.

A. Eerste prejudiciële vraag

38. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 63, lid 1, en artikel 65 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling van een lidstaat inzake de heffing van erfbelasting die, in geval van een beperkte belastingplicht, voorziet in een persoonlijke belastingvrije som die wordt berekend naar verhouding van het aandeel van de overgaande vermogensbestanddelen waarop in die lidstaat belasting wordt geheven in het geheel van de nalatenschap, terwijl die belastingvrije som niet begrensd is in het geval van onbeperkte belastbaarheid van dit vermogen, dat wil zeggen indien ten minste de erflater of de erfgenaam op het tijdstip van overlijden ingezetene van de betrokken lidstaat was.

39. Zoals de verwijzende rechter terecht opmerkt, heeft het Hof zich reeds uitgesproken over de verenigbaarheid, in het licht van het vrij verkeer van kapitaal, van de Duitse belastingregeling die voor niet-ingezetenen met een beperkte belastingplicht in een lagere belastingvrije som voorziet dan waarop een erfgenaam met onbeperkte belastingplicht aanspraak kon maken. [24]

21 Zie punt 10 supra.

22 Zie § 19, lid 1, ErbStG. Deze bepaling is beschikbaar op het volgende internetadres: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__19.html. Zie voor meer uitleg over de vaststelling van het belastingtarief Weiss, M., op. cit., inzonderheid punt 2.2, blz. 445 en 446. In casu varieert het belastingtarief voor een erfgenaam van groep I (kind) tussen 7 en 30 %. Zie in verband met dit vaste tarief, ook voor de echtgenote, eveneens arrest Welte (punt 5). De belastingtarieven zijn gelijk ongeacht of de erfgenaam ingezetene of niet-ingezetene is.

23 Zie met name arrest van 30 juni 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak; hierna: „arrest Feilen").

24 Zie arrest van 22 april 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216; hierna: „arrest Mattner"), en de arresten Welte en Hünnebeck. In de zaak die heeft geleid tot het arrest Mattner alsook in de zaken die hebben geleid tot de arresten Welte en Hünnebeck lag het bedrag van de belastingvrije som bij beperkte belastingplicht aanmerkelijk lager dan bij onbeperkte belastingplicht (in de eerste zaak: 1 100 EUR in plaats van 205 000 EUR en in de andere twee 2 000 EUR in plaats van 400 000 EUR of 500 000 EUR). Het arrest Hünnebeck handelt over een bijzonder belastingstelsel (zie punt 51 infra). In de punten 24-26 van dit arrest heeft het Hof zich gebogen over de wijziging van die regeling ten gevolge van het arrest Mattner en het arrest van 4 september 2014, Commissie/Duitsland (C-211/13, niet gepubliceerd, EU:C:2014:2148). Zie voor een samenvattend overzicht van de rechtspraak van het Hof ter zake eveneens Van Vijfeijken, I.J.F.A., „One Inheritance, One Tax", *EC Tax Review*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2017, deel 26, blz. 214-219, inzonderheid blz. 215.

40. De noviteit van dit verzoek om een prejudiciële beslissing bestaat erin dat het betrekking heeft op een belastingregeling voor nalatenschappen die dateert van na 24 juni 2017 [25], op grond waarvan de belastingvrije som bij beperkte belastingplicht evenredig is aan het aandeel van het in Duitsland gelegen onroerend vermogen in de nalatenschap. [26]

41. Het onderhavige geding heeft betrekking op de toekenning van een belastingvrije som die overeenkomt met ongeveer 43 % van het bij § 16 ErbStG vastgestelde bedrag van 400 000 EUR, namelijk 171 489 EUR, wat overeenstemt met het aandeel van het in Duitsland gelegen onroerend vermogen dat overgaat op de in Oostenrijk wonende erfgename na het overlijden van haar vader die ook in die lidstaat woonde. [27]

42. Zoals de Commissie, anders dan de Duitse regering, stelt, dient bijgevolg te worden onderzocht of de betrokken nationale regeling, die niet langer in een forfaitaire belastingvrije som voorziet, zoals het geval was in eerdere zaken, maar in een bedrag berekend op basis van de heffingsgrondslag, neerkomt op een door artikel 63, lid 1, VWEU verboden beperking van het vrij verkeer van kapitaal. [28]

1. Bestaan van een beperking van het vrij verkeer van kapitaal in de zin van artikel 63 VWEU

43. In het arrest Welte heeft het Hof geoordeeld dat de nationale regeling die daarin aan de orde was, neerkwam op een beperking van het vrij verkeer van kapitaal [29], omdat de toepassing van een belastingvrije som op de betrokken onroerende zaak afhankelijk stellen van de woonplaats van de erflater en de verkrijger ten tijde van het openvallen van de nalatenschap ertoe leidde dat erfopvolgingen tussen niet-ingezetenen waarvan een dergelijk goed deel uitmaakte, *zwaarder werden belast* dan erfopvolgingen waarbij ten minste één ingezetene was betrokken, en derhalve een waardevermindering van de betrokken nalatenschap tot gevolg had. [30]

44. In dat concrete geval was Yvon Welte, erfgenaam van zijn overleden echtgenote, als beperkt belastingplichtige slechts voor een vast bedrag van 2 000 EUR vrijgesteld. Indien de erflaatster of Welte zelf ten tijde van het openvallen van de nalatenschap in Duitsland had gewoond, had hij recht gehad op een belastingvrij bedrag van 500 000 EUR. Hij had derhalve geen erfbelasting hoeven betalen. [31]

45. Het Hof heeft vastgesteld dat op grond van deze nationale regeling een lagere belastingvrije som op de betrokken onroerende zaak werd toegepast dan wanneer de erflater of de erfgenaam ten tijde van het openvallen van de nalatenschap in Duitsland had gewoond. [32]

25 Zie § 37, lid 14, ErbStG.

26 In de zaak die heeft geleid tot het arrest Welte merkt de verwijzende rechter in punt 16 van zijn verzoek om een prejudiciële beslissing het volgende op: „[...] dat krachtens § 16, lid 2, ErbStG slechts een vrijstelling wordt verleend voor een bedrag van 2 000 EUR, verder gaat dan nodig is om de gelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen te waarborgen. In casu maakt het in Düsseldorf gelegen pand met een getaxeerde waarde van 329 200 EUR, dat het in Duitsland belaste deel van de nalatenschap vormt, immers ongeveer 62 % uit van de waarde van de totale nalatenschap, die wordt geraamd op 532 397,76 EUR. De omstandigheid dat over ongeveer 38 % van de waarde van de nalatenschap geen belasting is geheven kan dan ook bezwaarlijk worden aangevoerd ter rechtvaardiging van het feit dat een vrijstelling is verleend voor een bedrag van 2 000 EUR en niet voor een bedrag van 500 000 EUR".

27 Zie punt 22 supra.

28 Zie het arrest Feilen (punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Zie het arrest Welte (punt 26).

30 Zie het arrest Welte (punt 25).

31 Zie het arrest Welte (punt 12) en voetnoot 26 supra.

32 Zie het arrest Welte (punt 24).

46. Het Hof heeft in zijn uitspraak verwezen naar drie tussen 2008 en 2011 gewezen arresten in verband met gevallen waarin niet-ingezetenen zwaarder werden belast dan ingezetenen, wat tot gevolg had dat nalatenschappen waarvan het belastbare goed deel uitmaakte, vergeleken bij die van ingezetenen, in waarde verminderden. [33]

47. In het eerste van de genoemde arresten, namelijk het arrest Eckelkamp e.a., had de prejudiciële vraag betrekking op nationale bepalingen op grond waarvan een nalatenschap die een op het grondgebied van het Koninkrijk België gelegen onroerende zaak omvatte, aan hogere overgangsrechten werd onderworpen dan de successierechten die verschuldigd zouden zijn indien de erflater op het tijdstip van zijn overlijden ingezetene van deze lidstaat was geweest. [34] In casu was de erfbelasting verschuldigd over de algemeenheid van de in België gelegen goederen van de overledene, *zonder aftrek van schulden aan een van de erfgenamen waarmee het betrokken goed was bezwaard*, aangezien zij op het tijdstip van haar overlijden niet in België woonde. [35]

48. Het tweede in het arrest Welte genoemde arrest, het arrest Mattner, had betrekking op de Duitse regeling die van kracht was vóór de regeling aan de orde in het hoofdgeding. Deze regeling bepaalde dat *een lagere belastingvrije som* van toepassing was indien de schenker en de begiftigde in een andere lidstaat woonachtig waren dan indien één van hen zijn woonplaats in Duitsland had gehad. [36]

49. Het derde arrest waarnaar het Hof in het arrest Welte verwijst, is het arrest van 10 februari 2011, Missionswerk Werner Heukelbach [37]. Deze uitspraak heeft betrekking op een nationale regeling die de mogelijkheid om voor het verlaagde tarief van de successierechten in aanmerking te komen, voorbehield aan organismen zonder winstoogmerk die hun zetel van werkzaamheden hadden in België dan wel in de lidstaat waar de erflater op het tijdstip van zijn overlijden daadwerkelijk verbleef of zijn arbeidsplaats had, of waar hij voordien daadwerkelijk was verbleven of zijn arbeidsplaats had gehad. [38]

50. In deze eerdere uitspraken werd het bestaan of de vermindering van het belastingvoordeel in de vorm van aftrekbare schulden, een belastingvrije som of een lager belastingtarief rechtstreeks afhankelijk gesteld van de voorwaarde van woonplaats in de lidstaat die de erfbelasting oplegde. Bijgevolg was de heffingsgrondslag bij gelijke waarde van de nalatenschap voor ingezetenen en niet-ingezetenen duidelijk verschillend, waardoor de verrijking lager uitviel voor niet-ingezetenen en investeringen in de betrokken lidstaat dreigden te worden ontmoedigd, aldus de rechtspraak van het Hof. [39]

33 Zie het arrest Welte (punt 25).

34 Zie het arrest Eckelkamp e.a. (punten 45 en 46). In punt 8 van dit arrest wordt verwezen naar artikel 18 van het Wetboek der successierechten van het Vlaamse Gewest, over niet-ingezetenen, dat het volgende bepaalt: „Het recht van overgang bij overlijden is, zonder aftrekking van lasten, verschuldigd op de algemeenheid der in België gelegen onroerende goederen, die aan de overledene of aan de afwezige toebehoren."

35 Zie het arrest Eckelkamp e.a. (punt 17). In punt 61 van dit arrest merkt het Hof op dat de berekening van de successierechten en van de rechten van overgang rechtstreeks gebaseerd is op de waarde van de onroerende zaak.

36 Zie het arrest Mattner (punten 27 en 28, waarin naar analogie wordt verwezen naar de punten 45 en 46 van het arrest Eckelkamp e.a.). Zie in verband met de betrokken regeling voetnoot 24 supra. Zie eveneens arrest van 4 september 2014, Commissie/Duitsland (C-211/13, niet gepubliceerd, EU:C:2014:2148, punten 40 en 43).

37 C-25/10, EU:C:2011:65.

38 Zie arrest van 10 februari 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, punt 23).

39 In dit verband zou uit de specifieke feitelijke omstandigheden van de gedingen die ertoe hebben geleid dat aan het Hof prejudiciële vragen werden gesteld, echter kunnen worden afgeleid dat bij de vermogensrechtelijke keuzen van personen wier nalatenschap is opengevallen, ogenschijnlijk geen rekening is gehouden met de erfbelasting.

51. Voorts merk ik op dat de arresten Hünnebeck en Feilen, die in 2016 na het arrest Welte zijn gewezen, van dezelfde logica uitgaan. In het eerste van deze arresten heeft het Hof geoordeeld dat „het feit dat het tijdvak waarin schenkingen worden samengeteld, langer is voor schenkingen onder niet-ingezetenen dan voor schenkingen waarbij ten minste één ingezetene betrokken is, in voorkomend geval ertoe kan leiden dat de belastingvrije som, voor de eerste categorie schenkingen, in mindering wordt gebracht op een belastbare grondslag die veel groter is dan voor de tweede categorie en dat op deze eerste categorie schenkingen dus een hogere schenkbelasting wordt geheven dan voor de tweede categorie schenkingen verschuldigd zou zijn. Een dergelijke methode heeft tot gevolg dat het kapitaalverkeer wordt beperkt als gevolg van de mogelijke waardevermindering van de schenking die een dergelijke zaak omvat”. [40]

52. In het arrest Feilen wijst het Hof erop dat „[v]olgens deze regeling [...] de toekenning van de vermindering van erfbelasting afhankelijk [is] van de plaats van de vermogensbestanddelen in de successie ten tijde van de eerdere successie en van de woonplaats van de erflater of van de begunstigde ten tijde van deze eerdere successie. Zij heeft tot gevolg dat een successie die vermogensbestanddelen omvat die in een andere lidstaat waren gelegen ten tijde van een eerdere successie en waarbij geen der partijen ingezetene was van Duitsland, zwaarder wordt belast dan een successie die alleen vermogensbestanddelen omvat die ten tijde van een eerdere successie in Duitsland waren gelegen, of vermogensbestanddelen die in een andere lidstaat waren gelegen ten tijde van een eerdere successie waarbij ten minste een van de partijen ingezetene was van Duitsland”. [41]

53. De regeling die in de arresten Mattner en Welte aan de orde was, is gewijzigd en bepaalt nu dat bij beperkte belastingplicht de hoogte van de belastingvrije som afhangt van de waarde van het binnenlands vermogen waarover erfbelasting wordt geheven. Geldt de analyse van het Hof in deze uitspraken dan mogelijk mutatis mutandis ook in casu?

54. Ik meen van niet. Ten eerste wijs ik erop dat de verwijzende rechter, anders dan in de zaken die hebben geleid tot met name de arresten Welte en Feilen [42], het Hof geen feiten heeft aangereikt waaruit kan worden opgemaakt dat de waarde van de betrokken nalatenschap lager is dan bij een nalatenschap van een in Duitsland verblijvende erflater of erfgenaam.

55. Ten tweede dient naar mijn mening rekening te worden gehouden met het feit dat de betrokken regeling niet langer voorziet in een vaste belastingvrije som die heel wat lager uitvalt voor niet-ingezetenen dan voor ingezetenen, met als gevolg een duidelijk verschil in belasting bij de meeste erfopvolgingen. [43] Uit de loutere formulering van § 16 ErbStG kan bijgevolg niet meer worden afgeleid dat ingezetenen en niet-ingezetenen verschillend worden behandeld; hooguit kan worden vastgesteld dat de op basis van verwantschap toegekende belastingvrije som bij onbeperkte belastingplicht ongewijzigd blijft en niet wordt bepaald op grond van een uitsluitend in Duitsland gelegen vermogen, of dat een niet-ingezeten erfgenaam van een niet-ingezeten

40 Arrest Hünnebeck (punt 45). Onder punt 41 van dit arrest stelt het Hof dat „de door § 2, lid 3, ErbStG ingevoerde heffingsmethode waardoor de begiftigde van een schenking onder niet-ingezetenen in aanmerking kan komen voor de verhoogde belastingvrije som die geldt wanneer ten minste één ingezetene bij de schenking betrokken is, facultatief is en, [...] ingeval de niet-ingezeten begiftigde deze keuzemogelijkheid uitoefent, alle schenkingen die hij van dezelfde persoon heeft ontvangen gedurende tien jaar vóór en tien jaar na deze schenking, worden samengeteld voor de berekening van de schenkbelasting over de betrokken schenking, terwijl in geval van een schenking waarbij ten minste één ingezetene is betrokken, enkel de schenkingen die gedurende een periode van tien jaar zijn gedaan, worden samengeteld”. Zie eveneens voetnoot 24 supra.

41 Arrest Feilen (punt 21).

42 Zie de arresten Welte (punt 12) en Feilen (punt 21 in fine).

43 Zie voetnoot 24 supra.

erflater nooit aanspraak kan maken op een even grote belastingvrije som als wordt toegekend wanneer ten minste de erfgenaam of de erflater ingezetene is, ongeacht de plaats waar de overige bestanddelen van de nalatenschap zich bevinden.

56. Volgens mij is de wijziging van § 16 ErbStG een voldoende reden om uit te zoeken wat uiteindelijk het verschil in belastingheffing is waartoe de betrokken regeling in haar geheel kan leiden, vanuit een economische benadering [44] die aansluit bij de doelstelling van de nationale wetgever, namelijk de nalatenschap waarover in Duitsland belasting is verschuldigd afhankelijk van de waarde ervan geheel of gedeeltelijk van belasting vrijstellen. [45]

57. Met andere woorden, in casu dient, gelet op de in het arrest Welte gehanteerde en door mij aangehaalde criteria [46], concreet te worden nagegaan of het bedrag van de belasting door de wijze waarop bij beperkte belastingplicht de persoonlijke belastingvrije som wordt berekend, niet even hoog ligt als in vergelijkbare situaties. [47]

58. Hierover lopen de standpunten van partijen uiteen. De Commissie, die in haar zeer algemene opmerkingen had gesteld dat „aan niet-ingezeten erfgenamen een naar evenredigheid berekende belastingvrije som toekennen [...] een beperking van het vrij verkeer van kapitaal vormt, die op het eerste gezicht door artikel 63 VWEU is verboden", heeft zich ter terechtzitting bij de gevolgtrekkingen uit door verzoekster mondeling verstrekte voorbeelden aangesloten.

59. Verzoekster heeft het volgende geval voorgelegd: een belastingplichtige met onbeperkte belastingplicht (want woonachtig in Duitsland), laat een in Duitsland gelegen verhuurd pand met een waarde van 400 000 EUR en een in Duitsland gelegen woning voor persoonlijk gebruik met een waarde van 500 000 EUR na aan zijn dochter, die er blijft wonen. De waarde van de nalatenschap bedraagt 900 000 EUR. Krachtens het Duitse erfrecht is een gezinswoning tot 500 000 EUR belastingvrij. Op de overblijvende heffingsgrondslag, 400 000 EUR, wordt aan de dochter de belastingvrije som van 400 000 EUR toegekend. De dochter wordt dus niet belast. Verzoekster vergelijkt deze situatie met het geval van een beperkt belastbare belastingplichtige die in Nederland woont. Aan zijn dochter die ook in Nederland woont, laat hij een in Duitsland gelegen verhuurd pand met een waarde van 400 000 EUR na, alsook een in Nederland gelegen gezinswoning die hij zelf bewoont, met een waarde van 500 000 EUR. De totale waarde van de nalatenschap bedraagt 900 000 EUR. Aangezien het buitenlands vermogen niet belastbaar is, bedraagt de heffingsgrondslag 400 000 EUR, namelijk de waarde van het in Duitsland gelegen verhuurde pand. In dit geval bestaat een beperkte belastingplicht en wordt de persoonlijke belastingvrije som van 400 000 EUR naar evenredigheid van de waarde van het vermogen berekend. Na aftrek van de belastingvrije som blijft er 222 223 EUR over. De erfbelasting bedraagt 11 % [48], wat neerkomt op een belasting van 24 444 EUR in Duitsland.

44 Zie in dezelfde zin de conclusie van advocaat-generaal Hogan in de zaak Autoridade Tributária e Aduaneira (Belasting over vermogenswinst op onroerend goed) (C-388/19, EU:C:2020:940, punten 31, 54 en 74), alsook in de gevoegde zaken UBS Real Estate (C-478/19 en C-479/19, EU:C:2021:148, punt 63) betreffende registratie- en kadasterbelasting.

45 Zie voor een samenvatting van de evolutie van de belastingheffing in de lidstaten ten voordele van intrafamiliale verkrijgingen Weber-Frisch, N., en Duquennois-Djoua, R., op. cit., inzonderheid punt 1.1.3, blz. 413. Zie over de redenen van de verschillende benaderingen van de lidstaten bij overgang van vermogensbestanddelen tussen generaties Navez, E.-J., „La fiscalité des successions face à l'évolution des systèmes fiscaux étatiques", *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé* », op. cit., blz. 50-72, inzonderheid blz. 59.

46 Zie punt 43 supra en inzonderheid, voor een concrete illustratie, het arrest Welte (punt 54).

47 Zie naar analogie de vaststellingen van het Hof in het arrest Arens-Sikken (punten 34 en 35).

48 Zie voetnoot 22 supra.

60. Ik betwijfel of de conclusie van verzoekster uit deze vergelijking relevant is. Zij concludeert namelijk: bij een even groot vermogen en dezelfde verwantschapsgraad, met andere woorden, in omstandigheden die objectief gezien niet verschillen, blijkt uit de aangehaalde voorbeelden dat de Duitse Staat in het geval van een beperkte belastingplicht 24 444 EUR meer erfbelasting heft dan in het geval van een onbeperkte belastingplicht.

61. Het verschil in ligging van de tweede woning in de nalatenschap en in belastingheffing als gevolg van de belastingvrijstelling voor de onbeperkt belastingplichtige erfgenaam speelt hier namelijk een rol.[49]

62. De rekenkundige uiteenzetting van de Duitse regering, die niet is weerlegd ter terechtzitting, heeft mij daarentegen overtuigd. Die is uiteengezet in de punten 54 tot en met 59 van haar schriftelijke opmerkingen:

„54. Ter illustratie kan het volgende voorbeeld dienen, waarbij de nalatenschap als volgt is samengesteld: het aan de beperkte belastingplicht onderworpen vermogen bedraagt 430 000 EUR en het niet aan de beperkte belastingplicht onderworpen buitenlands vermogen 570 000 EUR; de totale waarde van alle overgaande vermogensbestanddelen bedraagt dus 1 000 000 EUR.

55. Overeenkomstig § 16, lid 2, ErbStG wordt de persoonlijke belastingvrije som (400 000 EUR) waarin § 16, lid 2, van deze wet voorziet, verminderd met het vermogensgedeelte dat in Duitsland niet belastbaar is (570 000 EUR op een totaal van 1 000 000 EUR), dat wil zeggen 228 000 EUR (57 %). De aftrekbare belastingvrije som bedraagt dus 172 000 EUR[50] (400 000 EUR – 228 000 EUR). De belastbare verkrijging bedraagt dus, vóór aftrek van de schulden van de nalatenschap, 258 000 EUR (430 000 EUR – 172 000 EUR). Dit komt overeen met een verhouding van 60 % tussen de belastbare verkrijging en het overgegane vermogen, waarover in Duitsland beperkt erfbelasting wordt geheven (258 000 EUR tegenover 430 000 EUR). Met andere woorden, de (voorlopige) heffingsgrondslag (vóór aftrek van de schulden van de nalatenschap) bedraagt 60 % van het belastbare vermogen.

56. Neemt men daarentegen een niet-verlaagde belastingvrije som, dan zou de belastbare verkrijging 30 000 EUR bedragen (430 000 EUR – 400 000 EUR). De verhouding tussen de belastbare verkrijging en het beperkt belastbare overgegane vermogen zou dan 6,97 % bedragen (30 000 EUR tegenover 430 000 EUR); het belastbare vermogen zou derhalve tegen slechts 6,97 % worden belast. In verhouding tot de totale waarde van alle overgaande vermogensbestanddelen, 1 000 000 EUR, zou de verhouding tussen de belastbare verkrijging en het overgegane vermogen 3 % bedragen (30 000 EUR tegenover 1 000 000 EUR).

57. Vergeleken met een onbeperkte belastingplicht zou de situatie heel wat gunstiger uitvallen. Indien de verkrijging onbeperkt belastbaar was, zou namelijk rekening gehouden moeten worden met alle overgaande vermogensbestanddelen, inclusief het buitenlands vermogen. Dat zou leiden tot een belastbare verkrijging, vóór aftrek van de schulden van de nalatenschap, van 600 000 EUR (1 000 000 EUR – 400 000 EUR). De verhouding tussen de belastbare verkrijging en het aan de belastingplicht onderworpen vermogen zou dan eveneens 60 % bedragen (600 000 EUR tegenover 1 000 000 EUR).

[49] In dit verband heeft de Duitse regering ter terechtzitting aangevoerd dat de situaties niet vergelijkbaar zijn en dat de regeling in kwestie in het in punt 54 van het arrest Welte bedoelde geval een even grote belastingvrije som zou hebben opgeleverd. Zie eveneens punt 65 infra.

[50] Dit komt overeen met 43 % van de belastingvrije som van 400 000 EUR.

58. De evenredige vermindering van de belastingvrije som leidt er bijgevolg toe dat het aan de belasting onderworpen vermogen tegen hetzelfde tarief wordt opgenomen in de heffingsgrondslag en derhalve op dezelfde manier wordt belast als in het geval van een onbeperkte belastingplicht.

59. Dat er van een minder gunstige behandeling geen sprake is, blijkt ook als de belastingdruk op verzoekster in de procedure, berekend op basis van de hierin aangegeven waarden, zonder rekening te houden met andere omstandigheden (911 715 EUR)[51], wordt vergeleken met de belastingdruk op een onbeperkt belastingplichtige erfgenaam bij verkrijging van hetzelfde vermogen en [...] onder overigens gelijke omstandigheden: 2 126 575 EUR[52]. Zowel in het geval van een beperkte belastingplicht voor een binnenlands vermogen met een waarde van 4 970 000 EUR als in het geval van een onbeperkte belastingplicht voor een vermogen met een totale waarde van 11 592 598 EUR bedraagt het effectieve belastingtarief 18,34 %."

63. Bovendien moet de strekking van de wijzigingen in de sinds 24 juni 2017 van kracht zijnde nationale regeling[53] naar mijn mening worden onderzocht in het licht van de motivering van de beslissing van het Hof met betrekking tot de vergelijkbaarheid van de in de punten 50 tot en met 53 van het arrest Welte beschreven situaties.[54] Volgens het Hof kan *de omstandigheid dat de heffingsgrondslag* voor de erfbelasting van een niet-ingezeten erfgenaam die in Duitsland voor deze belasting beperkt belastingplichtig is, in beginsel *lager is dan die van een ingezeten of niet-ingezeten erfgenaam die* in deze lidstaat voor deze belasting *onbeperkt belastingplichtig* is, echter geen afbreuk doen aan de vaststelling dat de verblijfplaats er voor de belastinggroep en het tarief niet toe doet, *aangezien de belastingvrije som waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling voorziet, geenszins verschilt naargelang van de hoogte van de heffingsgrondslag voor de erfbelasting*, maar ongeacht de hoogte daarvan steeds gelijk is.

64. In punt 55 van het arrest Welte wijst het Hof erop dat de hoogte van de belastingvrije som niet afhankelijk is van de hoogte van de heffingsgrondslag, maar de belastingvrije som wordt toegekend aan de erfgenaam als belastingplichtige, zodat de situatie van een ingezeten erfgenaam, gelet op de belastingvrije som, niet verschilt van de situatie van een niet-ingezeten erfgenaam.

65. Zoals de verwijzende rechter aangeeft, sluit deze motivering aan bij de analyse van advocaat-generaal Mengozzi in zijn conclusie in de zaak Welte[55] voor het geval waarin Welte aanspraak zou hebben kunnen maken op de volledige belastingvrije som, hoewel het deel van de nalatenschap waarover in Duitsland belasting werd geheven, dat Welte geërfd had, anders dan in het algemeen bij zuiver interne situaties van onbeperkt belastingplichtigen het geval is, niet de totale nalatenschap uitmaakte. Hij verwoordde dit als volgt: „Mijns inziens moet deze vraag bevestigend worden beantwoord. [...] [D]e situatie van Welte [lijkt] mij immers niet duidelijk te

51 De belasting is berekend op basis van de waarde van alle overgaande vermogensbestanddelen die door verzoekster zijn aangegeven en vermeld in de beschikking van de verwijzende rechter [...].

52 Gaat men voor alle overgaande vermogensbestanddelen uit van een totale waarde van 11 592 598 EUR min de belastingvrije som van 400 000 EUR, dan zou dit overeenkomstig de verplichte afrondingsregels een belastbare verkrijging van 11 192 500 EUR opleveren en bijgevolg, in werkelijkheid, een toepasselijk belastingtarief overeenkomstig § 19, lid 1, ErbStG dat 23 % hoger zou liggen. Voor een duidelijker vergelijking is echter een belastingtarief van eveneens 19 % toegepast.

53 Zie punt 40 supra.

54 Het lijkt mij terecht dat dit verband wordt gelegd, want naar mijn mening vormt de vergelijking van situaties een algemene voorwaarde om een verschil in behandeling vast te stellen. Zie in die zin eveneens de conclusie van advocaat-generaal Hogan in de gevoegde zaken UBS Real Estate (C-478/19 en C-479/19, EU:C:2021:148, punten 57 en 62). Zie ook Navez, E.-J., „L'influence de la Cour de justice de l'UE", *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, op. cit., blz. 197-230, inzonderheid blz. 214.

55 C-181/12, EU:C:2013:384 (punten 83 en 84).

verschillen van die van een Duitse ingezetene die een in Duitsland opengevallen nalatenschap verkrijgt van zijn echtgenote die bij haar overlijden ook haar woonplaats in Duitsland had, *ingeval die nalatenschap uitsluitend één onroerende zaak omvat.*[56] Die ingezetene zou bij voor het overige gelijke omstandigheden echter de volledige belastingvrije som krijgen en geen erfbelasting behoeven te betalen over de verkrijging van deze zaak."

66. Sinds de wijziging van de Duitse regeling waarover het Hof zich in het arrest Welte heeft uitgesproken, kan in casu objectief gezien niet worden ontkend dat de belastingdruk op een nalatenschap die enkel uit in Duitsland gelegen onroerend vermogen bestaat en waarbij niet-ingezetenen of ten minste één ingezetene betrokken is, even hoog is. Wanneer de nalatenschap ook uit buiten Duitsland gelegen goederen bestaat, blijft de belasting voor de erfgenaam dezelfde, of die nu in Duitsland verblijft of niet.[57] Wanneer bovendien geen van de onroerende goederen waaruit de nalatenschap bestaat, in Duitsland is gelegen, is de vraag naar de belastingvrije som voor een niet-ingezeten erfgenaam niet aan de orde. Trouwens, in geen enkel stadium van de analyse hoeft men zich af te vragen welke belasting de andere staat in een dergelijke situatie zou heffen.[58]

67. Niettemin zou men uit het gereserveerde standpunt van bepaalde Duitse auteurs omtrent de verenigbaarheid van de betrokken regeling met artikel 63, lid 1, en artikel 65, VWEU kunnen opmaken dat ook rekening gehouden zou moeten worden met andere argumenten dan de argumenten die ter beoordeling aan het Hof zijn voorgelegd.[59]

56 Cursivering van mij. Zie arrest Welte (punt 54) en voetnoot 49 supra.

57 Ter terechtzitting heeft de Duitse regering, ter illustratie van de gevolgen wanneer een even grote belastingvrije som zou worden toegekend zonder rekening te houden met de mate van belastbaarheid, en om te wijzen op de hieruit voortvloeiende constitutionele vragen, het volgende nieuwe voorbeeld gegeven: een nalatenschap bestaat uit twee onroerende goederen, één in het buitenland en één in eigen land, voor een totaal van 800 000 EUR, 400 000 EUR voor elk goed dus. Een kind van de erflater heeft krachtens § 16 ErbStG recht op een persoonlijke belastingvrije som. Bij onbeperkte belastingplicht wordt de hele nalatenschap, dus beide onroerende goederen, door Duitsland belast, zijnde 800 000 EUR min de persoonlijke belastingvrije som van 400 000 EUR. Dat levert een heffingsgrondslag op van 400 000 EUR, met andere woorden 50 % van de nalatenschap. Bij beperkte belastingplicht wordt krachtens de Duitse belastingwetgeving enkel over het in Duitsland gelegen onroerend goed van 400 000 EUR erfbelasting geheven. Indien de totale belastingvrije som van 400 000 EUR integraal zou worden toegekend, zou de heffingsgrondslag 0 zijn.

58 Zie punt 108 infra.

59 Zie Billig, H., „Die neuen Freibetragsregelungen für beschränkt Steuerpflichtige im ErbStG, Keine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht in Sicht", *NWB-Erben und Vermögen*, Herne, 2018, deel 2, blz. 54-56, inzonderheid blz. 55, waarin wordt verwezen naar de volgende artikelen: Stalleiken, J., en Holtz, M., „Anwendungserlasse zum neuen Erbschaftsteuerrecht und aktuelle Änderungen des ErbStG", *ErbR*, Nomos, Baden-Baden, 2017, blz. 602-606; Halaczinsky, R., „Gestaltungen zur Steuerminderung bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unter Berücksichtigung des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes", *UVR*, Stotax Stollfuß Medien, Bonn, 2017, blz. 249-253; Bockhoff, B., en Flecke, L.-M., „Erhöhte Freibeträge für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe durch das StUmgBG?", *ZEV*, Nomos, Baden-Baden, 2017, blz. 552-556, beschikbaar op het volgende internetadres: https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fzev%2F2017%2Fcont%2Fzev.2017.552.1.htm&pos=1&hlwords=on&lasthit=True. Het commentaar in dit laatste artikel steunt op cijfergegevens. Zie meer bepaald de punten 4.1 en 4.2. In punt 4.3 van dit artikel wijzen de auteurs er tevens op hoe moeilijk het wordt wanneer men voor de berekening van de belastingvrije som rekening houdt met wereldwijde activa. Zie in dit verband, wat de hierin genoemde § 21 ErbStG betreft, https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__21.html, commentaar van Weiss, M., op. cit., inzonderheid punt 2.3, blz. 446. Zie eveneens arrest van 12 februari 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92). Enerzijds stel ik niettemin vast dat zowel Billig, H., op. cit., punt 2, blz. 54, als Bockhoff, B., en Flecke, L.-M., op. cit., punt 4.3, erop wijzen dat het Bundesfinanzhof in beslissing nr. II R 53/14 van 10 mei 2017, beschikbaar op het volgende internetadres: https://www.bundesfinanzhof.de/en/entscheidungen/entscheidungen-online/decision-detail/STRE201710186/, stelde dat het aan de federale wetgever stond om voor ingezetenen en niet-ingezetenen een verschillende belastingvrijstellingsregeling in te voeren. Anderzijds verwijst het Niedersächsische Finanzgericht (belastingrechter van de deelstaat Nedersaksen, Duitsland) in zijn besluit nr. 3 K 163/19, van 22 juli 2020, beschikbaar op het volgende internetadres: https://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psml?doc.id=STRE202075214&st=ent&doctyp=juris-r&showdoccase=1&paramfromHL=true#focuspoint, in punt 44 naar andersluidende standpunten van een aantal andere auteurs over de verenigbaarheid van de gewijzigde § 16, lid 2, ErbStG met het Unierecht.

68. Volgens mij bevestigen die argumenten uiteindelijk dat de vaststelling van een verschillende behandeling inzake erfbelasting [60] zou moeten steunen op een algemene analyse van de belastingregeling en alle factoren die moeten dienen om het werkelijke op de *verrijking* van de erfgenaam toegepaste belastingtarief [61] te berekenen, rekening houdend met de eenmaligheid ervan en het feit dat er geen verband met zijn activiteit bestaat.

69. In die omstandigheden en onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties vormt de betrokken nationale regeling, door een evenredigheidsregel in te voeren voor de berekening van de aan een niet-ingezeten erfgenaam toegekende belastingvrije som, geen beperking van het vrij verkeer van kapitaal in de zin van artikel 63 VWEU.

70. Indien het Hof echter enkel op basis van de vaststelling [62] dat de belastingvrije som een belastingvoordeel is ten gevolge van de familiale band tussen de erflater en de belastingplichtige erfgenaam, waarvan de hoogte in het geval van een beperkte belastingplicht wordt vastgesteld zonder rekening te houden met de waarde van de nalatenschap, meent dat de regeling aan de orde in het hoofdgeding ertoe leidt dat de erfgenaam minder gunstig wordt behandeld, wat niet-ingezetenen van Duitsland ervan kan weerhouden in die lidstaat te investeren en bijgevolg het vrij verkeer van kapitaal kan beperken, zou dan ook moeten worden nagegaan of dit verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die objectief gezien niet vergelijkbaar zijn, en in dat geval of het gerechtvaardigd is door een dwingende reden van algemeen belang. [63]

2. Bestaan van een objectief vergelijkbare situatie

71. In het arrest Welte merkt het Hof op dat de betrokken nationale regeling erfopvolgingen op dezelfde manier behandelde, ongeacht of de erfgenamen of de erflater ingezetenen waren, behalve wat de belastingvrije som betreft waarop de erfgenaam eventueel recht heeft. [64]

72. Het Hof heeft het argument afgewezen dat de heffingsgrondslag de integrale nalatenschap omvat dan wel enkel het in Duitsland gelegen onroerend vermogen, aangezien in beide gevallen een even hoge belastingvrije som wordt toegekend. [65] Hierbij steunde het Hof ook op het feit dat

60 Hierbij moet rekening worden gehouden met de realiteitsgebonden aard van de erfbelasting, die zich meestal hierin onderscheidt van de inkomstenbelasting. Die aard volgt uit de voorwaarden van de nalatenschap en rechtvaardigt een onderzoek van de belastingmodaliteiten. Zie in dit verband het arrest Eckelkamp e.a. (punt 63).

61 Zie in die zin, wat de toepassing betreft van de belastingvrije som wanneer bepaalde bestanddelen van de nalatenschap van belasting worden vrijgesteld of met toepassing van een dubbelbelastingverdrag niet worden belast, het arrest van het Bundesfinanzhof nr. II R 53/14, van 10 mei 2017 (punten 29, 32 en 33).

62 Met andere woorden, zonder rekening te houden met de vraag of de belastingdruk hoger zou zijn. Zie in verband met dit criterium de punten 43 en 46 supra.

63 Zie, met name voor een uitputtend overzicht van de toepasselijke beginselen, arrest van 26 mei 2016, Commissie/Griekenland (C-244/15, EU:C:2016:359, punten 33-35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

64 Zie het arrest Welte (punt 51). In punt 50 van dit arrest stelt het Hof vast dat de belastinggroep en het belastingtarief worden bepaald volgens regels die geen verschil in behandeling maken naargelang van de verblijfplaats. Zie ook arrest van 26 mei 2016, Commissie/Griekenland (C-244/15, EU:C:2016:359, punt 36).

65 Zie het arrest Welte (punt 53).

de hoedanigheid van belastingplichtige niet van de verblijfplaats afhangt[66], dat de belastingvrije som tot doel heeft het totale bedrag aan erfbelasting te verlagen[67] en dat dit aan de erfgenaam in zijn hoedanigheid van belastingplichtige wordt toegekend.[68]

73. Het Hof heeft hieruit afgeleid dat „de beperkte belastingplicht van de niet-ingezeten erfgenaam van een niet-ingezeten erflater dus geen omstandigheid [is] die ertoe kan leiden dat de situatie van deze erfgenaam, gelet op de belastingvrije som, objectief verschilt van de situatie van de niet-ingezeten erfgenaam van een ingezeten erflater dan wel van die van de ingezeten erfgenaam van een ingezeten of niet-ingezeten erflater"[69] en dat „de situatie van Welte in het hoofdgeding vergelijkbaar is met die van elke erfgenaam die door vererving een in Duitsland gelegen onroerende zaak verkrijgt van een overleden persoon die in deze lidstaat woonde en met wie hij gehuwd was, alsmede met die van een in Duitsland woonachtige erfgenaam die deze zaak verkrijgt van een overleden echtgenoot die niet in deze lidstaat woonde"[70].

74. Indien de nalatenschap enkel bestond uit een in Duitsland gelegen onroerend vermogen, bestond het enige verschil op grond van de regeling die in het arrest Welte aan de orde was tussen de erfgenamen naargelang van hun verblijfplaats of die van de erflater namelijk in de hoogte van de belastingvrije som, te weten 2 000 EUR voor niet-ingezetenen en 500 000 EUR voor ingezetenen.[71]

75. Het lijkt mij derhalve dat de beslissing van het Hof in het arrest Welte niet kan worden toegepast op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie, tenzij men geen rekening wil houden met de aanpassing van het belastingvoordeel aan de werkelijk door de belastingplichtige gedragen belasting, die verschilt naargelang van zijn verblijfplaats of die van de erflater. De belastingvrije som is evenredig met het niveau van de uiteindelijke verrijking van de ingezetenen en niet-ingezetenen waarover erfbelasting wordt geheven[72] in het kader van de Duitse belastingbevoegdheid[73], namelijk over het wereldwijde vermogen voor ingezetenen en over een gedeelte van het overgegane vermogen voor niet-ingezetenen. In dit verband verwijs ik naar mijn eerder uiteengezette argumenten.[74]

66 Zie het arrest Welte (punt 53). Mijns inziens lijkt die vaststelling te moeten worden beperkt tot niet-ingezetenen, want indien de nalatenschap enkel uit goederen in het buitenland bestaat, zijn alleen de ingezetenen belastingplichtig.

67 Zie het arrest Welte (punt 53). Hierbij valt op te merken dat wanneer het belastingtarief in de nationale regeling niet varieert naargelang de belastingplicht onbeperkt of beperkt is, de erfbelasting over een wereldwijd vermogen met een beperkt binnenlands deel in concreto zal worden bepaald op basis van een hoger tarief dan de erfbelasting over een uitsluitend binnenlands vermogen. Zie ter illustratie voetnoot 52 supra.

68 Zie het arrest Welte (punt 55).

69 Arrest Welte (punt 55).

70 Arrest Welte (punt 56).

71 Zie punt 44 supra en het arrest Welte (punt 54).

72 Zie punt 9 supra. In dit verband wijs ik erop dat dit systeem overeenkomstig het Unierecht het voordeel biedt om de belastingregeling aan te passen aan de specifieke situatie van elke niet-ingezetene en inzonderheid de situatie waarin het belaste vermogen grotendeels op het grondgebied van de betrokken lidstaat is gelegen.

73 Zie arrest van 12 februari 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punten 30 en 31). Zie ter illustratie ook de feiten die in aanmerking zijn genomen om de erfbelasting te berekenen in een geval van opeenvolgende overgang via vererving van dezelfde goederen binnen een termijn van tien jaar aan een erfgenaam die ingezetene was van Duitsland, het arrest Feilen (punt 27) en voetnoot 79 infra.

74 Zie de punten 62, 63 en 68 supra.

76. Subsidiair stel ik het Hof bijgevolg voor om te oordelen dat de situaties in een belastingsysteem waarin de hoogte van de belastingvrije som afhangt van de omvang van de belastingplicht niet objectief vergelijkbaar zijn. [75]

77. Een andere oplossing, die rechtstreeks bij het arrest Welte zou aansluiten, veronderstelt dus dat men ervan uitgaat dat de situatie van een niet-ingezeten erfgenaam van een niet-ingezeten erflater in beginsel vergelijkbaar is met die van een ingezeten erfgenaam of erflater, op grond van het belastingstelsel waarin de hoedanigheid van belastingplichtige niet van de verblijfplaats afhangt, en de belastinggroep en de belastingvrije som enkel op grond van verwantschap worden bepaald.

78. In dat geval zou het Hof moeten nagaan of een regeling zoals aan de orde in het hoofdgeding objectief gezien wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang, zoals de Duitse regering subsidiair betoogt.

3. Bestaan van een dwingende reden van algemeen belang

79. De Duitse regering betoogt dat de betrokken regelingen worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, namelijk de samenhang van de Duitse erfbelastingregelingen vrijwaren en een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheden tussen de lidstaten waarborgen.

80. De aan het beginsel van fiscale samenhang ontleende rechtvaardiging [76], die door het Hof reeds is onderzocht in het licht van een eerdere versie van de regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, heeft het Hof ongegrond verklaard omdat „kan worden volstaan met de vaststelling dat het fiscale voordeel dat in de lidstaat op het grondgebied waarvan de onroerende zaak is gelegen die deel uitmaakt van de nalatenschap, voortvloeit uit de toepassing van de hoogste belastingvrije som wanneer ten minste één ingezetene van deze staat bij deze nalatenschap is betrokken, in die staat niet wordt gecompenseerd met een bepaalde belastingheffing uit hoofde van de erfbelasting”. [77]

[75] Zie wat de argumenten betreft die zijn ontleend aan het verschil in heffingsgrondslagen voor ingezetenen en niet-ingezetenen, namelijk de integrale nalatenschap voor ingezetenen en enkel het binnenlands vermogen voor niet-ingezetenen, met name ten aanzien van de gelijke behandeling, de ontstaansgeschiedenis van de Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (wetsontwerp tot bestrijding van belastingontwijking en tot wijziging van andere fiscale bepalingen), document van de Bundestag 18/11132, beschikbaar op het volgende internetadres: https://dserver.bundestag.de/btd/18/111/1811132.pdf (blz. 35), die de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft aangehaald. Zie voor de referenties van de hervorming in 2017 punt 6 supra. Zie in verband met de context van dit wetgevend initiatief ook Billig, H., op. cit., inzonderheid blz. 54 en 55. Ik stel echter vast dat de Commissie ter terechtzitting haar standpunt heeft bijgestuurd, door te verwijzen naar het arrest Welte (punt 53), in haar betoog dat de belastingvrije som steeds gelijk moet zijn, ongeacht de waarde van de nalatenschap en het gedeelte daarvan dat in Duitsland wordt belast. Zij heeft onderstreept dat de hoedanigheid van ingezetene of niet-ingezetene van een belastingplichtige niets wijzigt aan de verwantschap die recht geeft op een belastingvrije som. Aangezien de fiscale bevoegdheid van Duitsland zich, in het geval van een niet-ingezeten erfgenaam, niet uitstrekt tot het wereldwijde vermogen, kan dit bovendien niet in aanmerking worden genomen voor de berekening van de hoogte van de beperkte belastingvrije som.

[76] In dit verband herinnert het Hof er in het arrest Feilen (punt 30) aan dat het reeds heeft aanvaard dat de noodzaak om de samenhang van een belastingstelsel te vrijwaren een beperking van het door het Verdrag gewaarborgde vrije verkeer kan rechtvaardigen. Daarnaast moet, om een dergelijke rechtvaardiging te kunnen aanvaarden, een rechtstreeks verband worden aangetoond tussen het betrokken belastingvoordeel en de verrekening van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing, waarbij dit rechtstreeks verband dient te worden beoordeeld in het licht van de betrokken regeling.

[77] Arrest Welte (punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak met betrekking tot schenkingen). Zie over het ontbreken van een rechtvaardiging voor een dergelijk verrekeningsmechanisme ook, in verband met de inaanmerkingneming van het feit dat voor de toepassing van de verhoogde belastingvrije som rekening wordt gehouden met een tijdvak van tien jaar vóór de schenking waarbij ten minste één Duitse ingezetene partij is, ook het arrest Hünnebeck (punt 63).

81. In casu beroept de Duitse regering zich in hoofdzaak op de beslissing van het Hof in het arrest Feilen.[78] Naar analogie daarvan betoogt zij dat het bestaan van een rechtstreeks verband tussen de beperkte belastingvrije som en het tarief waartegen over de overgaande vermogensbestanddelen Duitse erfbelasting wordt geheven, een kwestie van logica is.

82. In dat arrest heeft de beslissing van het Hof nochtans betrekking op een situatie die sterk verschilt van die aan de orde in het hoofdgeding en waarin de rechthebbenden in de erfopvolging enkel voor een verlaging van de cumuleerbare erfbelasting door de betrokken regeling verschillend werden behandeld naargelang de goederen bij de vorige erfopvolging al dan niet op het nationale grondgebied waren gelegen en partijen bij deze erfopvolging al dan niet op dit grondgebied verbleven.[79]

83. In dat geval is het duidelijk dat het belastingvoordeel wordt verrekend via een bepaalde belastingheffing. Dat is niet het geval voor het mechanisme van de belastingvrije som, dat tot doel heeft erfgenamen in de meeste gevallen vrij te stellen van belasting, zonder enige tegenprestatie. Het Hof heeft er namelijk op gewezen dat de fiscale logica steunt op het innen van erfbelasting bij een eerdere erfopvolging in diezelfde lidstaat.[80] Bij gebreke van omstandige argumenten in de redenering van de Duitse regering waarom zij van mening is dat de situatie die in het hoofdgeding aan de orde is, bijzondere kenmerken heeft op grond waarvan een andere analyse mogelijk is dan het Hof in het arrest Welte heeft verricht, geef ik het Hof in overweging om te oordelen dat de regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, niet kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het Duitse belastingstelsel te vrijwaren.

84. De rechtvaardigingsgrond in verband met het territorialiteitsbeginsel en de aangevoerde noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te verzekeren, heeft het Hof als rechtmatig erkend[81], maar een dergelijke rechtvaardiging is niet gegrond indien het verschil in behandeling het gevolg is van de toepassing zonder meer van de betrokken nationale regeling of indien niet is aangetoond dat dit verschil in behandeling noodzakelijk is om de heffingsbevoegdheid van de betrokken lidstaat te waarborgen.[82]

85. In casu betoogt de Duitse regering dat zij, nu de Unie geen maatregelen tot unificatie of harmonisatie van de erfbelasting heeft vastgesteld, haar bevoegdheid heeft uitgeoefend om eenzijdig de criteria vast te stellens voor verdeling van de heffingsbevoegdheid bij nalatenschappen die grensoverschrijdende bestanddelen bevatten. Deze regering voegt hieraan toe dat zij is uitgegaan van erkende belastingbeginselen[83] en maakt een onderscheid tussen onbeperkte belastingplicht, die geldt voor alle op wereldniveau overgaande vermogensbestanddelen, en beperkte belastingplicht, die enkel geldt voor de overgang van

78 De regering verwijst meer bepaald naar het arrest Feilen (punten 30 en 37).

79 Zie het arrest Feilen (punt 27). Volgens het Hof gaat het om een situatie waarin de regeling „ter zake van de erfbelasting, degenen die binnen tariefgroep I vallen en op het nationale grondgebied wonen en […] vermogen verkrijgen dat goederen omvat die in de periode van tien jaar voorafgaand aan de successie al onderwerp zijn geweest van een successie waarvan de begunstigden binnen dezelfde tariefgroep vielen, ongeacht de ligging van deze goederen of de woonplaats van partijen hierbij ten tijde van de eerdere successie, hetzelfde behandelt". Wat de feitelijke context betreft, vermeldt punt 17 van dit arrest dat de nalatenschap in kwestie een vermogensbestanddeel omvatte dat afkomstig was uit een eerdere erfopvolging tussen de zuster en de moeder van Max-Heinz Feilen in Oostenrijk, alwaar dat vermogensbestanddeel toen was gelegen en waar zij ten tijde van het overlijden van de zuster woonden. Het feit dat de erfbelasting over dit vermogensbestanddeel in die lidstaat en niet in Duitsland is geïnd, was de reden dat de vermindering van de erfbelasting waarin de nationale regeling voorziet, niet aan Feilen was toegekend.

80 Zie het arrest Feilen (punt 33).

81 Zie het arrest Hünnebeck (punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

82 Zie het arrest Hünnebeck (punt 66). Zie over de betrokken regeling voetnoot 24 supra.

83 De Duitse regering verwijst naar de modelovereenkomst van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) voor erfopvolgingen en schenkingen. Zie in dit verband arrest van 23 februari 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punt 48).

gekwalificeerd binnenlands vermogen. Via deze verdeling streeft zij ernaar zowel een dubbele belasting te voorkomen [84] of af te schaffen [85] als een beperkte dubbele niet-belasting van de overgaande vermogensbestanddelen te vermijden.

86. Volgens mij toont de Duitse regering aan dat het verschil in behandeling noodzakelijk is om haar belastingbevoegdheid te waarborgen en evenredig is aan het nagestreefde doel, omdat aldus rekening wordt gehouden met een verschillende heffingsgrondslag.

87. Er moet namelijk rekening worden gehouden met het feit dat persoonlijke belastingvrije sommen worden toegekend op basis van het tarief waartegen over een vermogen erfbelasting wordt geheven in Duitsland en dat hieruit bijgevolg de Duitse fiscale bevoegdheid blijkt ten aanzien van niet-ingezetenen versus ingezetenen.

88. Subsidiair volgt hieruit volgens mij dat de beperking van het vrij verkeer van kapitaal ingevolge een nationale regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding gerechtvaardigd is op grond van het territorialiteitsbeginsel.

B. Tweede prejudiciële vraag

89. Met de tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 63, lid 1, en artikel 65 VWEU aldus moeten 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 schulden ter zake van legitieme porties in geval van beperkte belastingplicht bij verkrijging van een op het grondgebied van deze lidstaat gelegen onroerend goed niet aftrekbaar zijn van de waarde van de verkrijging door overlijden, zelfs niet naar evenredigheid, indien noch de erflater noch de erfgenaam op het tijdstip van overlijden zijn woonplaats op het grondgebied van die lidstaat had, terwijl die schulden volledig in aftrek kunnen worden gebracht in het geval van een onbeperkt belastbare nalatenschap indien ten minste de erflater of de erfgenaam op het tijdstip van overlijden ingezetene van die lidstaat was.

90. De Duitse regering geeft toe dat de betrokken regeling een beperking van het vrij verkeer van kapitaal in de zin van artikel 63, lid 1, VWEU vormt.

91. Zoals de verwijzende rechter uitlegt, kan verzoekster overeenkomstig § 10, lid 6, tweede volzin, ErbStG de door haar te betalen schulden ter zake van de legitieme porties van haar moeder en broer immers niet als schulden van de nalatenschap in aftrek brengen op haar erfrechtelijke verkrijging. Krachtens deze bepaling kunnen in het geval van *beperkte belastingplicht* dus enkel de schulden en lasten in aftrek worden gebracht die in economisch verband staan met de belaste vermogensbestanddelen. [86]

92. Voorts wijst de verwijzende rechter erop dat het door § 10, lid 6, eerste en tweede volzin, ErbStG vereiste economische verband tussen bepaalde tot de nalatenschap behorende vermogensbestanddelen en de legitieme portie volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof niet vaststaat, ook al wordt die portie berekend op basis van de waarde van de nalatenschap. [87]

[84] Als voorbeeld vermeldt de Duitse regering het geval waarin over buitenlands vermogen bij beperkte belastingplicht geen belasting wordt geheven.

[85] Als voorbeeld vermeldt de Duitse regering het geval waarin overeenkomstig § 21 ErbStG buitenlandse erfbelasting wordt verrekend of buitenlandse erfbelasting als schuld van de nalatenschap in mindering wordt gebracht.

[86] Zie punt 27 supra.

[87] Zie punt 28 supra.

93. Om te kunnen stellen dat een nationale regeling verenigbaar is met de bepalingen van het Verdrag over het vrij verkeer van kapitaal dient in deze omstandigheden, zoals eerder gezegd, te worden nagegaan of dit verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die objectief gezien niet vergelijkbaar zijn en of dat verschil eventueel gerechtvaardigd is op grond van een dwingende reden van algemeen belang. [88]

1. Bestaan van een objectief vergelijkbare situatie

94. Zoals de Duitse regering en de Commissie hebben betoogd, bestaat er een gelijkenis tussen de aan de orde zijnde regeling en de regeling die in het arrest Arens-Sikken aan het Hof is voorgelegd. In de zaak die tot dat arrest heeft geleid, bepaalde de nationale regeling dat de overbedelingsschulden ten gevolge van een testamentaire ouderlijke boedelverdeling, wanneer een erflater op het tijdstip van zijn overlijden in een andere lidstaat dan de lidstaat in kwestie woonde, met het oog op de berekening van het recht van overgang over de nagelaten onroerende zaak niet in aftrek konden worden gebracht. [89]

95. Het Hof heeft met name de argumenten onderzocht volgens welke de overbedelingsschulden niet hoeven te worden beschouwd als rechtstreeks verbonden met het onroerend goed in de zin van de arresten van 12 juni 2003, Gerritse [90], en 11 december 2003, Barbier [91], alsook dat deze schulden geen bij de nalatenschap horende schulden zouden zijn, maar schulden ten laste van de overlevende echtgenoot, die na het overlijden van de betrokkene waren ontstaan ten gevolge van zijn testament en, ten slotte, dat die schulden niet op het onroerend goed zouden drukken en dat de schuldeisers van de overlevende echtgenoot die de overbedelingsschuld overnam, geen enkel zakelijk recht op dit onroerend goed zouden kunnen doen gelden. [92]

96. In de zaak die heeft geleid tot het arrest Arens-Sikken heeft het Hof er weliswaar op gewezen dat de overbedelingsschulden verband hielden met het onroerend goed in kwestie, maar het heeft zich niet uitgesproken over de vraag of er een rechtstreeks verband bestaat tussen de overbedelingsschulden en het onroerend goed uit de nalatenschap. Het Hof was van oordeel dat het volstond om het verschil in behandeling op grond van de betrokken regeling te onderzoeken, waardoor de belasting anders werd omgeslagen over alle erfgenamen naargelang de erflater op het tijdstip van zijn overlijden al dan niet in de betrokken lidstaat woonde. [93]

88 Zie punt 70 supra.

89 Zie het arrest Arens-Sikken (punt 34). In punt 16 van dit arrest wordt uitgelegd dat Arens-Sikken ten gevolge van een boedelverdeling activa en passiva met een hogere waarde dan haar wettelijke erfdeel had ontvangen. Zij was derhalve overbedeeld. Haar kinderen waren daarentegen onderbedeeld, omdat zij geen van de zaken waaruit de nalatenschap bestond, hadden ontvangen. Ingevolge de boedelverdeling was zij gehouden haar kinderen de waarde van hun erfdelen in contanten uit te betalen. Op haar rustte dus jegens elk van haar kinderen een overbedelingsschuld en de kinderen hadden een onderbedelingsvordering op verzoekster. Overeenkomstig de Nederlandse regeling van overgangsrechten zou verzoekster in het hoofdgeding, indien de erflater ten tijde van zijn overlijden zijn woonplaats in de lidstaat van belastingheffing had gehad, voor de bepaling van het in dat geval verschuldigde successierecht wél de overbedelingsschulden evenals alle tot de nalatenschap behorende schulden in aanmerking hebben mogen nemen *bij de bepaling van de heffingsgrondslag* (punt 23 van dit arrest).

90 C-234/01, EU:C:2003:340. Dit arrest handelt over een nationale regeling die, bij de belastingheffing, aan niet-ingezetenen geen aftrek toestaat van beroepskosten die rechtstreeks verband hielden met de activiteit waarmee de in de betrokken lidstaat belastbare inkomsten waren verworven.

91 C-364/01, EU:C:2003:665. In deze zaak stelde de betrokken nationale regeling inzake de berekening van de belasting die moet worden geheven bij erfrechtelijke verkrijging van een in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak dat voor de bepaling van de waarde van deze zaak de onvoorwaardelijke verplichting van de juridische eigenaar om de zaak te leveren aan een andere persoon, die de economische eigendom van een onroerende zaak had, in aanmerking kon worden genomen indien deze juridische eigenaar op de datum van zijn overlijden in deze staat woonde, terwijl dit niet mogelijk was indien hij in een andere lidstaat woonde.

92 Zie het arrest Arens-Sikken (punt 42). In casu zou, indien de erflater bij zijn overlijden in Nederland had gewoond, de belastingdruk over alle erfgenamen zijn verdeeld, zoals aangegeven in de punten 35 en 39 van dit arrest. Op grond van het enkele feit dat hij niet in die lidstaat woonde, werd de belasting door één enkele erfgenaam gedragen.

93 Zie het arrest Arens-Sikken (punt 45).

97. Dit leidt mij tot de conclusie dat het Hof, anders dan de Duitse regering voorhoudt, met betrekking tot de legitieme porties niet heeft geoordeeld, zoals in het arrest Eckelkamp e.a. [94], dat het aan de verwijzende rechter stond om aan te tonen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de aangevoerde schulden en de belaste vermogensbestanddelen.

98. De Duitse regering voert aan dat het recht op een legitieme portie volgens de nationale rechtspraak [95] de volledige nalatenschap bezwaart en er bijgevolg geen verband bestaat tussen de bestanddelen van het binnenlands vermogen en deze schulden. De niet-aftrekbaarheid van de schulden die niet in economisch verband staan met de bestanddelen van het belaste vermogen in het geval van een beperkte belastingplicht strekt tot verwezenlijking van de doelstelling van § 10 ErbStG, op grond waarvan enkel de nettovermogenstoename ten gevolge van de verkrijging als grondslag voor berekening van de erfbelasting mag dienen, zo voegt zij hieraan toe.

99. Deze argumenten ter staving van de stelling over de onvergelijkbaarheid van situaties, in wezen dezelfde argumenten als die van de Spaanse regering voor zover deze betrekking hebben op het verschil in heffingsgrondslag, zijn niet overtuigend. Net als de Commissie stel ik namelijk vast dat wanneer een nalatenschap enkel bestaat uit een in Duitsland gelegen onroerend goed, de schulden ter zake van de legitieme porties wel kunnen worden afgetrokken indien de erfgenaam of de erflater ingezetene is, maar niet indien geen van beiden ingezeten is. Hanteert men dezelfde logica als voorgesteld om de belastingvrije som voor de nalatenschap vast te stellen [96], dan blijkt men te moeten uitgaan van een verband tussen de verrijking van de erfgenaam, de belasting hierover en het toegekende belastingvoordeel. Zo niet, dan wordt de erfgenaam belast over een gedeelte van de waarde van een vermogen dat niet overgaat of, met andere woorden, over een gedeelte van de verrijking dat in werkelijkheid niet bestaat.

100. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging om, naar analogie met de uitlegging die in het arrest Arens-Sikken is opgenomen [97], te oordelen dat een nationale regeling die de erfgenamen van iemand die op het tijdstip van zijn overlijden ingezeten was en de erfgenamen van een erflater die op datzelfde tijdstip niet-ingezeten was voor de belasting over een onroerende zaak die door erfopvolging is verkregen en in de betrokken lidstaat is gelegen, op gelijke voet behandelt, deze erfgenamen in het kader van deze belasting qua aftrekbaarheid van lasten die op de nalatenschap drukken, niet verschillend mag behandelen, zonder een geval van discriminatie te scheppen.

94 Zie het arrest Eckelkamp e.a. (punt 53).

95 In dit verband stel ik vast dat de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen het volgende stelt: „Anders dan de Duitse financiële rechterlijke instanties, die ervan uitgaan dat een legitieme portie geen economisch verband met de nalatenschap impliceert [zie de verwijzingsbeslissing (punt 36)], zeggen de Duitse financiële instanties het tegenovergestelde in een advies hierover: ‚Met betrekking tot de legitieme porties bestaat er wel een economisch verband met de uit de nalatenschap verkregen goederen, los van de vraag in hoever zij belastbaar of belastingvrij zijn, zodat die last door een beperking van de aftrek wordt opgevangen. Een dergelijk economisch verband bestaat daarentegen niet met de uit de nalatenschap verkregen goederen in geval van andere algemene nalatenschapsschulden.'" Beslissingen in die zin van de hogere financiële instanties van de Länder van 25 juni 2009, *Bundessteuerblatt* 2009 I, blz. 713, „Zu § 10 ErbStG", deel 1 „Beperking van de aftrek van schulden en lasten", lid 2, beschikbaar op het volgende internetadres: https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/347085/

96 Zie punt 56 supra.

97 Zie punt 57 van dit arrest, waarnaar het Hof verwijst naar analogie met het arrest Eckelkamp e.a. In punt 56 van het arrest Arens-Sikken herinnerde het Hof eraan dat, volgens de betrokken regeling, „[a]lleen bij de aftrek van de overbedelingsschulden ten gevolge van een testamentaire ouderlijke boedelverdeling [...] de successie van ingezetenen en de successie van niet-ingezetenen ongelijk [worden] behandeld".

2. Bestaan van een dwingende reden van algemeen belang

101. Subsidiair betoogt de Duitse regering dat de nationale regeling in kwestie is gerechtvaardigd om dezelfde dwingende redenen van algemeen belang als aangevoerd in verband met de belastingvrije som. [98] De Duitse regering is primair van mening dat de toepassing van een andere regeling voor de aftrek van schulden van de nalatenschap verenigbaar is met de heffingsgrondslag in Duitsland.

102. In zover het gaat om de vrijwaring van de fiscale samenhang verwijst de Duitse regering, net als voor de kwestie van de belastingvrije som, naar het arrest Feilen en beperkt zij zich ertoe te betogen dat de aftrek enkel kan worden toegestaan indien het vermogen in kwestie in Duitsland wordt belast.

103. Ik verwijs enerzijds naar mijn analyse in verband met de vertaling van dit arrest naar de situatie aan de orde in het hoofdgeding, die eveneens geldt inzake de aftrekbaarheid van de legitieme porties. [99] Wat anderzijds de verrekening betreft, een criterium dat het Hof aanvoert wanneer de samenhang van het belastingstelsel wordt ingeroepen [100], stel ik vast dat de Duitse regering voor het Hof geen enkel beoordelingselement aanbrengt.

104. Naar analogie met hetgeen het Hof in het arrest Eckelkamp e.a. [101] heeft geoordeeld, blijkt dat de regeling in kwestie in de zaak aan de orde in het hoofdgeding de aftrek van schulden ter zake van legitieme porties zonder meer uitsluit [102], zelfs wanneer de nalatenschap volledig in Duitsland is gelegen, zonder rekening te houden met enig ander element dan de verblijfplaats van de erflater of de erfgenaam wanneer die buiten Duitsland is gelegen.

105. In verband met het territorialiteitsbeginsel en de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheden tussen de lidstaten te waarborgen, waarnaar de Duitse regering verwijst, stelt zij dat de aftrek van dergelijke schulden de grenzen van haar heffingsbevoegdheid zou overschrijden en dat rekening dient te worden gehouden met een mogelijke dubbele aftrek van de schulden.

106. In het kader van zijn rechtspraak over het vrij verkeer van kapitaal en erfbelastingen heeft het Hof nochtans opgemerkt dat een ingezetene de mogelijkheid om zich op de bepalingen van het Verdrag te beroepen niet kan worden ontnomen op grond dat hij profiteert van belastingvoordelen die rechtmatig worden geboden door voorschriften die in een andere lidstaat dan zijn woonstaat gelden [103], ingeval er geen overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting bestaat. [104]

98 Zie punt 79 supra.

99 Zie de punten 82 en 83 supra.

100 Zie punt 80 supra.

101 Zie het arrest Eckelkamp e.a. (punt 70).

102 In bepaalde gevallen kan de aftrek naar verhouding van de belastingvrije waarde zijn berekend. In haar schriftelijke opmerkingen wijst de Duitse regering erop dat de schulden en lasten in verband met een vermogensbestanddeel dat slechts gedeeltelijk belastingvrij is overeenkomstig § 10, lid 6, derde volzin, ErbStG evenredig moeten worden verdeeld. Zie ook Weiss, M., op. cit., inzonderheid punt 2.1.1, blz. 445.

103 Zie het arrest Eckelkamp e.a. (punt 66 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

104 Zie voor een samenvatting van de rechtspraak van het Hof in deze context, een samenvatting van de aanbeveling van de Commissie van 15 december 2011 betreffende voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen [C(2011) 8819 final] en van de analysegegevens met betrekking tot grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in economisch opzicht Van Vijfeijken, I.J.F.A., op. cit., blz. 214-217.

107. In casu zij eraan herinnerd dat er geen bilaterale overeenkomst betreffende erfbelasting tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Republiek Oostenrijk bestaat. [105]

108. In die omstandigheden kan de lidstaat waarin de nagelaten onroerende zaak is gelegen zich ter rechtvaardiging van een uit zijn regeling voortvloeiende beperking van het vrije verkeer van kapitaal volgens mij niet beroepen op de onafhankelijk van zijn wil bestaande mogelijkheid die aan de erfgenaam wordt geboden om te profiteren van een belastingvoordeel dat wordt toegekend door een andere lidstaat, zoals de lidstaat waarin de erflater woonde op het tijdstip van zijn overlijden, dat een gehele of gedeeltelijke compensatie kan vormen van het nadeel dat de erfgenaam bij de berekening van de erfbelasting heeft geleden ten gevolge van de niet-aftrekbaarheid van de schulden ter zake van de legitieme porties in de lidstaat waarin de nagelaten onroerende zaak is gelegen. [106]

109. Ik ben bijgevolg van mening dat de stelselmatige uitsluiting voor niet-ingezetenen, in geval van een beperkte belastingplicht, van de aftrek van schulden ter zake van de legitieme porties van de waarde van een verkrijging door overlijden, zonder rekening te houden met de heffingsgrondslag, zelfs niet op evenredige wijze, terwijl die wordt vastgesteld om de verrijking van de erfgenaam in de zin van § 10, lid 1, ErbStG te meten, neerkomt op een beperking van het vrij verkeer van kapitaal in de zin van artikel 63 VWEU die niet door een dwingende reden van algemeen belang wordt gerechtvaardigd.

V. Conclusie

110. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Finanzgericht Düsseldorf te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 63, lid 1, en artikel 65 VWEU moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een regeling van een lidstaat inzake de heffing van erfbelasting die in het geval van een tot het binnenlands onroerend vermogen beperkte belastingplicht, die van toepassing is indien noch de erflater noch de erfgenaam op het tijdstip van overlijden ingezetene van die lidstaat was, een persoonlijke belastingvrije som toekent die evenredig is aan het gedeelte van het vermogen dat in die lidstaat belastbaar is, terwijl die belastingvrije som niet is beperkt in geval van onbeperkte belastbaarheid van dat vermogen, die van toepassing is indien ten minste de erflater of de erfgenaam op het tijdstip van overlijden ingezetene van de betrokken lidstaat was.

2) Artikel 63, lid 1, en artikel 65 VWEU moeten aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een regeling van een lidstaat inzake de heffing van erfbelasting die in het geval van een tot het binnenlands onroerend vermogen beperkte belastingplicht, die van toepassing is indien noch de erflater noch de erfgenaam op het tijdstip van overlijden ingezetene van die lidstaat was, bepaalt dat de schulden ter zake van de legitieme porties niet in aftrek kunnen worden gebracht op de waarde van de nalatenschap, zelfs niet op evenredige wijze, terwijl die schulden volledig in aftrek kunnen worden gebracht in geval van onbeperkte belastbaarheid van de nalatenschap, die van toepassing is indien ten minste de erflater of de erfgenaam op het tijdstip van het overlijden van de erflater ingezetene van de betrokken lidstaat was."

105 Zie punt 18 supra.

106 Zie naar analogie arrest Arens-Sikken (punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak).