ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

8 juni 2016*

„Prejudiciële verwijzing — Vrij verkeer van kapitaal — Artikelen 63 en 65 VWEU — Schenkbelasting — Schenking van een op het nationale grondgebied gelegen onroerende zaak — Nationale regeling die aan ingezetenen een hogere belastingvrije som toekent dan aan niet-ingezetenen — Bestaan van een facultatieve regeling waardoor iedere ingezetene van een lidstaat van de Unie de hogere belastingvrije som kan genieten”

In zaak C-479/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Düsseldorf (belastingrechter Düsseldorf, Duitsland) bij beslissing van 22 oktober 2014, ingekomen bij het Hof op 28 oktober 2014, in de procedure

Sabine Hünnebeck

tegen

Finanzamt Krefeld

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, A. Arabadjiev, J.-C. Bonichot, S. Rodin en E. Regan (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 16 december 2015,

gelet op de opmerkingen van:

— S. Hünnebeck, vertegenwoordigd door M. Sarburg, Rechtsanwalt,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Wasmeier, W. Roels en B.-R. Killmann als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 18 februari 2016,

* Procestaal: Duits.

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 63, lid 1, en 65 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Sabine Hünnebeck en het Finanzamt Krefeld (belastingdienst Krefeld) over de berekening van de schenkbelasting die verschuldigd is naar aanleiding van de schenking van een in Duitsland gelegen perceel grond waarvan Hünnebeck mede-eigenaar was.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 1 van richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag [artikel ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam] (PB 1988, L 178, blz. 5) luidt:

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

2. Overmakingen in verband met het kapitaalverkeer geschieden op dezelfde koersvoorwaarden als die welke voor betalingen in verband met het lopende verkeer gelden."

4 Bij de in bijlage I bij deze richtlijn opgenomen kapitaalbewegingen worden in rubriek XI van deze bijlage, met als opschrift „Kapitaalbewegingen van persoonlijke aard", met name schenkingen en giften genoemd.

Duits recht

5 Het Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (wet op de erf- en schenkbelasting), in de op 27 februari 1997 bekendgemaakte versie (BGBl. 1997 I, blz. 378), zoals laatstelijk gewijzigd bij § 11 van de wet van 7 december 2011 (BGBl. 2011 I, blz. 2592) (hierna: „ErbStG"), bepaalt in § 1, met als opschrift „Belastbare feiten":

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

1) verkrijgingen door overlijden;

2) schenkingen onder levenden;

3) vermogensovergangen met een speciale bestemming;

[...]

2. Behoudens andersluidende bepaling gelden de bepalingen van deze wet inzake verkrijgingen door overlijden eveneens voor schenkingen en vermogensovergangen met een speciale bestemming, en zijn de bepalingen inzake schenkingen ook van toepassing op vermogensovergangen met een speciale bestemming onder levenden."

6 § 2 ErbStG, met als opschrift „Persoonlijke belastingplicht", bepaalt:

„1. De belastingplicht ontstaat

1) in de in § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, genoemde gevallen, voor alle overgaande vermogensbestanddelen (onbeperkte belastingplicht), wanneer de erflater ten tijde van zijn overlijden, de schenker ten tijde van de schenking of de verkrijger ten tijde van het belastbare feit (§ 9) ingezetene is. Als ingezetenen worden beschouwd:
   a) natuurlijke personen die hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats in Duitsland hebben,
   b) Duitse staatsburgers die niet meer dan vijf jaar ononderbroken in het buitenland hebben verbleven, zonder een woonplaats in Duitsland te hebben.

[...]

3) in alle andere gevallen, behoudens lid 3, voor de vermogensbestanddelen uit het binnenlands vermogen als bedoeld in § 121 van het Bewertungsgesetz [wet inzake de waardering van goederen; hierna: ‚BewG'] (beperkte belastingplicht).

[...]

3. Op verzoek van de verkrijger wordt de overdracht van een vermogensbestanddeel dat behoort tot het binnenlands vermogen als bedoeld in § 121 van het [BewG] (lid 1, punt 3), in zijn geheel onderworpen aan de 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) zijn woonplaats heeft in een lidstaat van de Europese Unie of in een staat waarop de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte [van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: ‚EER-Overeenkomst'] van toepassing is. In het geval dezelfde persoon binnen tien jaar voor de vermogensoverdracht en binnen tien jaar na de vermogensoverdracht meerdere overdrachten heeft gedaan, worden ook deze onderworpen aan de onbeperkte belastingplicht en overeenkomstig § 14 samengeteld. [...]"

7 § 14 ErbStG, met als opschrift „Inaanmerkingneming van eerdere overdrachten", bepaalt in § 1:

„Ingeval eenzelfde persoon over een periode van tien jaar meerdere vermogensbestanddelen aan dezelfde verkrijger heeft overgedragen, worden deze samengevoegd door de waarde van de eerder overgedragen vermogensbestanddelen op de dag van de overdracht ervan, op te tellen bij de waarde van het als laatste overgedragen vermogensbestanddeel. De belasting die uit hoofde van de persoonlijke situatie van de verkrijger en op basis van de bepalingen die van toepassing waren op de datum van de laatste overdracht van de vermogensbestanddelen verschuldigd zou zijn geweest over de eerder overgedragen vermogensbestanddelen, wordt afgetrokken van de belasting over het totale bedrag. [...]"

8 § 15 ErbStG, met als opschrift „Belastinggroepen”, bepaalt in § 1:

„Op grond van de persoonlijke verhouding tussen de verkrijger of de begiftigde en de erflater of de schenker worden de volgende drie belastinggroepen onderscheiden:

Belastinggroep I:

1) echtgenoot en wettelijke partner,

2) kinderen en stiefkinderen,

[...]”

9 § 16, met als opschrift „Belastingvrije sommen”, luidt:

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

1) aan echtgenoten en wettelijke partners voor een bedrag van 500 000 EUR;

2) aan kinderen als bedoeld in belastinggroep I, punt 2, en aan 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) geldt in plaats van het bedrag van de belastingvrije som van lid 1, een belastingvrije som van 2 000 EUR.”

10 § 121 BewG, met als opschrift „Binnenlands vermogen”, bepaalt in de op 1 februari 1991 bekendgemaakte versie (BGBl. 1991 I, blz. 230), zoals laatstelijk gewijzigd bij § 10 van de wet van 7 december 2011 (BGBl. 2011 I, blz. 2592):

„Tot het binnenlandse vermogen behoren:

1) het binnenlandse vermogen in land- en bosbouw;

2) in het binnenland gelegen onroerende zaken;

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

11 Hünnebeck en haar twee dochters zijn Duitse staatsburgers. Zij wonen in Gloucestershire, in het Verenigd Koninkrijk. Hünnebeck woont sinds 1996 niet meer in Duitsland. Haar dochters hebben nooit in Duitsland gewoond.

12 Hünnebeck was voor de helft mede-eigenares van een perceel grond in Düsseldorf, in Duitsland. Bij notariële akte, verleden op 20 september 2011, heeft zij dit aandeel voor telkens de helft overgedragen aan haar dochters. Bepaald werd dat zij de eventuele schenkbelasting te haren laste zou nemen. Op 12 januari 2012 heeft een advocaat als vertegenwoordiger van de minderjarige dochters van Hünnebeck ingestemd met de verklaringen die in de akte van 20 september 2011 waren opgenomen.

13 Bij twee aanslagen van 31 mei 2012 heeft de belastingdienst Krefeld het bedrag van de door Hünnebeck verschuldigde schenkbelasting voor elk aandeel bepaald op 146 509 EUR. Bij de berekening van deze belasting heeft deze dienst op de waarde van de overgegane zaak telkens de aan beperkt belastingplichtigen toegekende persoonlijke belastingvrije som van 2 000 EUR in mindering gebracht.

14 Hünnebeck heeft administratief bezwaar ingesteld met verzoek dat voor elk van de aan haar kinderen geschonken aandelen de persoonlijke belastingvrije som van 400 000 EUR voor onbeperkt belastingplichtigen zou worden toegepast overeenkomstig § 16, lid 1, punt 2, ErbStG. Dit bezwaar is afgewezen. Daarop heeft Hünnebeck bij het Finanzgericht Düsseldorf (belastingrechter Düsseldorf, Duitsland) beroep ingesteld teneinde deze belastingvrije som te verkrijgen. Voor deze rechterlijke instantie voert Hünnebeck aan dat zij de belastingdienst niet heeft verzocht om toepassing van de belastingvrije som van § 2, lid 3, ErbStG omdat deze bepaling, die na de schenking in werking is getreden, niet op haar van toepassing is en impliceert dat schenkingen die dateren van vóór de in het hoofdgeding aan de orde zijnde schenking in aanmerking worden genomen.

15 De belastingdienst Krefeld voert voor deze rechterlijke instantie aan dat § 2, lid 3, ErbStG volkomen gelijkheid van behandeling van onbeperkt en beperkt belastingplichtigen waarborgt.

16 De verwijzende rechter twijfelt eraan of § 16, lid 2, ErbStG, ook wanneer gelezen in samenhang met § 2, lid 3, ervan, verenigbaar is met de artikelen 63, lid 1, en 65 VWEU.

17 Deze rechter merkt op dat het Hof zich in het arrest van 22 april 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), reeds heeft uitgesproken over de verenigbaarheid met het Unierecht van § 16, lid 2, ErbStG, in een versie die nagenoeg identiek was aan de versie die thans in het hoofdgeding van toepassing is. Hij is van oordeel dat louter gelet op dit arrest het bij hem ingestelde beroep moet worden toegewezen aangezien het Unierecht zich verzet tegen een gezamenlijke toepassing van § 2, lid 1, punt 3, en § 16, lid 2, ErbStG, waardoor Hünnebeck en haar dochters een belastingvrije som van 2 000 EUR wordt toegekend doordat zij op het tijdstip van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde schenking in het Verenigd Koninkrijk woonden, terwijl deze belastingvrije som bij gezamenlijke toepassing van § 2, lid 1, punt 1, onder a), § 15, lid 1, en § 16, lid 1, punt 2, ErbStG 400 000 EUR zou hebben bedragen indien de schenkster of de begiftigden op datzelfde tijdstip in Duitsland hadden gewoond.

18 De verwijzende rechter vraagt zich evenwel af of dit anders ligt nadat de Duitse wetgever naar aanleiding van het arrest van 22 april 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), § 2, lid 3, ErbStG heeft vastgesteld.

19 Onder verwijzing naar de arresten van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punt 162), 18 maart 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punt 53), en 28 februari 2013, Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punt 62), merkt deze rechter op dat het Hof zich weliswaar nog niet op dit punt heeft uitgesproken, maar heeft geoordeeld dat een nationale regeling die op verzoek toepassing vindt, in strijd met het Unierecht kan zijn. Bijgevolg acht deze rechter het waarschijnlijk dat met de vaststelling van § 2, lid 3, ErbStG de onverenigbaarheid van § 16, lid 2, ErbStG met het Unierecht niet ongedaan kan worden gemaakt aangezien met name laatstgenoemde bepaling automatisch toepassing vindt indien de belastingplichtige geen verzoek indient.

20 De verwijzende rechter twijfelt ook aan de verenigbaarheid van de regel van § 2, lid 3, ErbStG met het Unierecht.

21 Allereerst kan de verkrijger ingevolge deze bepaling slechts verzoeken om de verhoogde belastingvrije som indien de erflater, de schenker of de verkrijger op de datum van de vermogensovergang zijn woonplaats had op het grondgebied van een lidstaat van de Europese Unie of van een staat waarop de EER-Overeenkomst van toepassing is, terwijl het Hof in zijn arrest van 17 oktober 2013, Welte

(C-181/12, EU:C:2013:662), voor recht heeft verklaard dat de bepalingen van het Unierecht in de weg staan aan een regeling van een lidstaat inzake de berekening van de erfbelasting volgens welke de belastingvrije som bij vererving van een onroerende zaak die op het grondgebied van deze staat is gelegen, lager is wanneer de erflater en de verkrijger van de nalatenschap ten tijde van het openvallen van de nalatenschap in een derde land woonden dan de belastingvrije som die zou zijn toegepast wanneer ten minste één van hen op datzelfde tijdstip in die lidstaat had gewoond.

22 Voorts stelt de verwijzende rechter vast dat ingevolge § 2, lid 3, tweede volzin, ErbStG alle overdrachten die door dezelfde persoon worden gedaan gedurende tien jaar vóór en tien jaar na de betrokken vermogensoverdracht, onbeperkt worden belast doordat ze overeenkomstig § 14 ErbStG worden samengeteld. Terwijl voor de in § 2, lid 1, punt 1, ErbStG bedoelde belastingplichtigen de belastingvrije som ziet op het volledige vermogen dat door een en dezelfde persoon binnen een tijdspanne van tien jaar is overgedragen, bedraagt de voor de in § 2, lid 3, ErbStG bedoelde belastingplichtigen in aanmerking te nemen periode dus 20 jaar.

23 Daarom heeft het Finanzgericht Düsseldorf de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 63, lid 1, VWEU juncto artikel 65 VWEU aldus worden uitgelegd dat het zich ook dan verzet tegen een regeling van een lidstaat volgens welke voor de berekening van de schenkbelasting de op de belastbare grondslag in mindering te brengen belastingvrije som bij een schenking van een perceel grond dat op het grondgebied van die lidstaat is gelegen, lager is indien de schenker en de begiftigde op de datum van de schenking hun woonplaats in een andere lidstaat hadden, dan de belastingvrije som die zou zijn toegekend indien ten minste één van hen op die datum zijn woonplaats in eerstbedoelde lidstaat zou hebben gehad, wanneer volgens een andere regeling van de lidstaat op verzoek van de begiftigde de hogere belastingvrije som wordt toegepast mits alle door de schenker gedurende tien jaar vóór en tien jaar na de schenking gedane schenkingen worden meegeteld?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Opmerkingen vooraf

24 In de eerste plaats zij eraan herinnerd dat de door de Duitse wetgever ingevoerde heffingsmethode waarbij voor de berekening van de schenkbelasting de belastingvrije som op de belastbare grondslag in geval van schenking van een op het grondgebied van die staat gelegen onroerend zaak lager is wanneer de schenker en de begiftigde op de datum van de schenking in een andere lidstaat woonden, dan de belastingvrije som die zou zijn toegepast wanneer ten minste één van hen op diezelfde datum in eerstbedoelde lidstaat had gewoond, door het Hof als een niet-gerechtvaardigde beperking van het vrije verkeer van kapitaal is aangemerkt in het arrest van 22 april 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), en tevens heeft geleid tot het niet-nakomingsarrest van 4 september 2014, Commissie/Duitsland (C-211/13, EU:C:2014:2148).

25 In casu staat vast dat deze heffingsmethode altijd van toepassing is in geval van schenkingen onder niet-ingezetenen, tenzij de begiftigde verzoekt om toepassing van de verhoogde belastingvrije som. Geen enkel gegeven van het dossier waarover het Hof beschikt, biedt grond voor de vaststelling dat deze belastingregeling anders moet worden bekeken in het kader van de onderhavige prejudiciële verwijzing.

26 Niettemin heeft de nationale wetgever, ook al heeft hij diezelfde heffingsmethode behouden, § 2 ErbStG gewijzigd door toevoeging van een lid 3, dat bepaalt dat in het geval van een schenking onder niet-ingezetenen de begiftigde kan verzoeken om toepassing van de verhoogde belastingvrije som die geldt wanneer bij de schenking ten minste één ingezetene betrokken is.

27 In de tweede plaats dient het voorwerp van het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing te worden afgebakend.

28 Ten eerste zij opgemerkt dat de Commissie stelt dat de in het ErbStG gestelde voorwaarde dat een niet-ingezeten begiftigde slechts om toepassing van de verhoogde belastingvrije som kan verzoeken wanneer deze begiftigde of de schenker in een lidstaat van de Unie woont of in een staat waarop de EER-Overeenkomst van toepassing is, in strijd is met de rechtspraak van het Hof die volgt uit het arrest van 17 oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), aangezien een dergelijke belastingvrije som niet van toepassing is bij vermogensovergangen tussen schenkers en begiftigden die in een derde staat wonen.

29 Hoewel in de formulering van de vraag niet uitdrukkelijk wordt verwezen naar dit aspect van de betrokken nationale regeling, blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de verwijzende rechter dienaangaande ook twijfels heeft over de verenigbaarheid van de nationale regeling met het Unierecht.

30 Weliswaar rust een vermoeden van relevantie op de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. Toch kan het Hof weigeren uitspraak te doen op een vraag van een nationale rechter wanneer de gevraagde uitlegging van het Unierecht duidelijk geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk hypothetisch is of wanneer het Hof niet beschikt over de feitelijke en juridische gegevens die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord op de gestelde vragen te kunnen geven (zie in die zin arrest van 28 februari 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 In casu staat vast dat Hünnebeck en haar twee dochters, begiftigden van de betrokken schenking, alle drie in het Verenigd Koninkrijk woonden op de datum van de schenking.

32 Daarom is het probleem van de vermeende onverenigbaarheid waarvan sprake in punt 28 van dit arrest, hypothetisch want het houdt geen verband met de omstandigheden van het hoofdgeding en bijgevolg hoeft het Hof in het kader van de onderhavige procedure daarover geen uitspraak te doen.

33 Ten tweede is er geen eensgezindheid over de uitlegging van de betrokken nationale regeling wat betreft de periode die in aanmerking moet worden genomen om de schenkingen samen te tellen in het in § 2, lid 3, ErbStG bedoelde geval.

34 Zo is de verwijzende rechter van oordeel dat in dat geval de belastbare grondslag waarop de toegekende belastingvrije som in mindering wordt gebracht, gelijk is aan het totaal van de schenkingen gedurende een periode van 20 jaar, terwijl deze belastbare grondslag, ingeval de schenker of de begiftigde in Duitsland wonen, gelijk is aan het totaal van de schenkingen gedurende een periode van tien jaar.

35 De Duitse regering betwist daarentegen deze uitlegging van §§ 2, lid 3, en 14 ErbStG. Volgens deze regering worden zowel in het geval van een schenking onder niet-ingezetenen als in het geval van een schenking waarbij ten minste één partij ingezetene is, alle schenkingen gedurende een periode van tien jaar vóór de laatste schenking samengeteld. Wanneer de begiftigde verzoekt om toepassing van deze bepalingen, worden daarentegen alle gedurende een periode van 20 jaar overgegane goederen onbeperkt belast.

36 In dat verband moet eraan worden herinnerd dat de verwijzende rechter bij uitsluiting bevoegd is de feiten van het bij hem aanhangige geding vast te stellen en te beoordelen, alsook om het nationale recht uit te leggen en toe te passen (zie arrest van 11 september 2008, Eckelkamp e.a., C-11/07, EU:C:2008:489, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bovendien dient het Hof zijn onderzoek in beginsel te beperken tot de elementen die de verwijzende rechter hem ter beoordeling heeft voorgelegd. Wat de toepassing van de relevante nationale regeling betreft, mag het Hof zich dus enkel laten leiden door de feiten die de verwijzende rechter als vaststaand beschouwt, en kan het niet gebonden zijn door hypotheses die door een van de partijen in het hoofdgeding zijn geformuleerd (arrest van 6 maart 2003, Kaba, C-466/00, EU:C:2003:127, punt 41). Bijgevolg is het de taak van de verwijzende rechter, en niet van het Hof, om de strekking en het gevolg, naar Duits recht, van de betrokken nationale regeling te bepalen en inzonderheid om vast te stellen welke rechtsgevolgen ontstaan voor niet-ingezeten begiftigden wanneer zij verzoeken om toepassing van de verhoogde belastingvrije som.

37 Gelet op een en ander dient te worden aangenomen dat de verwijzende rechter met zijn vraag in wezen wenst te vernemen of de artikelen 63 en 65 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling volgens welke in het geval van schenkingen onder niet-ingezetenen de schenkbelasting wordt berekend, wanneer de begiftigde geen specifiek verzoek doet, uitgaande van een lagere belastingvrije som, en wanneer deze begiftigde wel een dergelijk verzoek doet, uitgaande van een hogere belastingvrije som die geldt voor schenkingen waarbij ten minste één ingezetene betrokken is, waarbij als gevolg van de uitoefening van deze keuzemogelijkheid door de niet-ingezeten begiftigde 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.

Bestaan van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal

38 Volgens vaste rechtspraak verbiedt artikel 63, lid 1, VWEU op algemene wijze beperkingen van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten (zie arrest van 17 september 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 In casu staat vast dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde schenking onder artikel 63, lid 1, VWEU valt.

40 Aangaande de vraag of de betrokken regeling een beperking in de zin van deze bepaling vormt, zij eraan herinnerd dat nationale bepalingen ter vaststelling van de waarde van een onroerende zaak voor de berekening van de belastingschuld bij verkrijging door schenking, niet alleen de aankoop van in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaken kunnen ontmoedigen, maar ook kunnen leiden tot een waardevermindering van de schenking van een ingezetene van een andere lidstaat dan die waarin deze zaken zijn gelegen (zie arrest van 22 april 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 25).

41 In casu blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat, ten eerste, 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, ten tweede, 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.

42 Met betrekking tot het gegeven dat deze heffingsmethode facultatief is, zij benadrukt dat, ook al zou deze methode verenigbaar met het Unierecht zijn, volgens vaste rechtspraak een nationale regeling die de vrijheden van verkeer beperkt, nog steeds in strijd met het Unierecht kan zijn, ook al is de toepassing daarvan facultatief. Een keuzerecht waardoor een situatie eventueel verenigbaar wordt met het Unierecht, neemt op zich niet de onrechtmatigheid weg van een regeling als die in het hoofdgeding, die een heffingsmethode kent die niet met dat recht te rijmen valt. Dat geldt te meer in een geval waarin de met het Unierecht onverenigbare methode de methode is die automatisch wordt toegepast wanneer de belastingplichtige geen keuze doet, zoals in casu (zie in die zin arrest van 28 februari 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Teneinde de verwijzende rechter in het onderhavige geding een nuttig antwoord te geven, moet thans worden onderzocht of een heffingsmethode als die welke is ingevoerd bij § 2, lid 3, ErbStG, verenigbaar is met de bepalingen van het VWEU inzake het vrije verkeer van kapitaal.

44 Met betrekking tot het tijdvak waarin de schenkingen worden samengeteld voor de toepassing van de verhoogde belastingvrije som, is de verhoogde belastingvrije som die voor schenkingen onder niet-ingezetenen wordt toegepast op verzoek van de begiftigden, weliswaar gelijk aan de belastingvrije som die geldt voor schenkingen waarbij ten minste één ingezetene betrokken is, maar dit neemt niet weg dat het tijdvak waarin de schenkingen worden samengeteld, verschilt naargelang het gaat om een schenking van de eerste dan wel de tweede categorie.

45 In een dergelijk geval – hetgeen de verwijzende rechter dient te bevestigen – zij vastgesteld, zonder dat uitspraak hoeft te worden gedaan over de verenigbaarheid van een methode als die van § 2, lid 3, ErbStG voor zover ingevolge deze bepaling alle vermogensovergangen van een niet-ingezetene onbeperkt worden belast, 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 (zie naar analogie arrest van 22 april 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 27).

46 Tevens zij opgemerkt dat deze situatie nog wordt verergerd als gevolg van het feit dat, anders dan voor schenkingen waarbij ten minste één ingezetene betrokken is, waarbij voor de berekening van de schenkbelasting enkel de vroegere schenkingen kunnen worden samengeteld zodat de belastingplichtige kan weten hoeveel schenkbelasting verschuldigd zal zijn, voor schenkingen onder niet-ingezetenen ook de vermogensoverdrachten gedurende tien jaar na de betrokken schenking worden meegeteld in het totaal van de vermogensoverdrachten, zodat de begiftigden in onwetendheid verkeren over het later opeisbare bedrag aan schenkbelasting. Hünnebeck verklaart dat zij juist wegens deze onvoorspelbare factor niet heeft verzocht om toepassing van de verhoogde belastingvrije som op grond van § 2, lid 3, ErbStG.

47 Vastgesteld zij dat een dergelijk gebrek aan voorspelbaarheid tot gevolg kan hebben dat niet-ingezetenen worden ontmoedigd in Duitsland gelegen zaken aan te schaffen of aan te houden, aangezien bij een latere overdracht van deze zaken aan andere niet-ingezetenen deze niet-ingezetenen langer in onzekerheid zullen verkeren over mogelijke toekomstige belastingheffingen door deze lidstaat (zie naar analogie arrest van 15 september 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, punten 22-25).

48 In deze omstandigheden en onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter uit te voeren verificaties met betrekking tot het tijdvak waarmee rekening wordt gehouden voor de toepassing, op verzoek van de niet-ingezeten begiftigden, van de verhoogde belastingvrije som, welke verificaties verband houden met de uitlegging en de toepassing van het Duitse recht, dient te worden vastgesteld

dat gelet op het tijdvak waarin de schenkingen worden samengeteld voor de toepassing van de verhoogde belastingvrije som, de minder gunstige fiscale behandeling van schenkingen onder niet-ingezetenen in vergelijking met schenkingen waarbij ten minste één ingezetene betrokken is, een door artikel 63, lid 1, VWEU in beginsel verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt.

49 Voorts zij vastgesteld dat dit verschil in behandeling, anders dan de Duitse regering stelt, niet kan worden beschouwd als verenigbaar met de bepalingen van het VWEU inzake het vrije verkeer van kapitaal op grond dat dit verschil ziet op niet-objectief vergelijkbare situaties. Deze regering voert inzonderheid aan dat de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen niet vergelijkbaar zijn uit het oogpunt van hun belastbare grondslag. Deze twee categorieën belastingplichtigen kunnen gelet op het territorialiteitsbeginsel niet op exact dezelfde wijze worden behandeld.

50 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat artikel 63 VWEU, volgens artikel 65, lid 1, onder a), VWEU, „niets afdoet aan het recht van de lidstaten [...] de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd".

51 Deze bepaling van artikel 65 VWEU moet, als afwijking van het fundamentele beginsel van het vrije verkeer van kapitaal, strikt worden uitgelegd. Bijgevolg mag zij niet aldus worden uitgelegd dat elke belastingregeling die een onderscheid maakt tussen belastingplichtigen naargelang van hun vestigingsplaats of van de lidstaat waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag (zie arrest van 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52 De in artikel 65, lid 1, onder a), VWEU vastgestelde afwijking wordt immers zelf beperkt door lid 3 van dat artikel, dat bepaalt dat de in lid 1 bedoelde nationale maatregelen „geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63" (zie arrest van 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Derhalve moet een onderscheid worden gemaakt tussen de krachtens artikel 65, lid 1, onder a), VWEU toegestane verschillen in behandeling en de op grond van lid 3 van dit artikel verboden willekeurige discriminaties. Volgens vaste rechtspraak kan een belastingregeling van een lidstaat als die aan de orde in het hoofdgeding, die voor de berekening van de schenkbelasting inzake het tijdvak waarmee rekening wordt gehouden voor toepassing van de belastingvrije som die in mindering wordt gebracht op de belastbare grondslag voor een in deze staat gelegen onroerende zaak een onderscheid maakt naargelang de schenker of de begiftigde in deze lidstaat woont dan wel beiden in een andere lidstaat wonen, slechts verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal worden geacht, indien dat verschil in behandeling betrekking heeft op niet-objectief vergelijkbare situaties of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang. Bovendien is het verschil in behandeling tussen deze twee categorieën van schenkingen slechts gerechtvaardigd mits het niet verder gaat dan nodig is om het door de betrokken regeling nagestreefde doel te bereiken (zie in die zin arrest van 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

54 Aangaande de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling wordt blijkens het aan het Hof overgelegde dossier de hoogte van de schenkbelasting over een in Duitsland gelegen onroerende zaak op voet van het ErbStG berekend op basis van zowel de waarde van deze onroerende zaak als de familieband die eventueel tussen de schenker en de begiftigde bestaat. Geen van deze twee criteria is evenwel afhankelijk van de woonplaats van de schenker of de begiftigde. Derhalve bestaat er, zoals de advocaat-generaal in punt 62 van zijn conclusie heeft opgemerkt, inzake de schenkbelasting die over de schenking van een in Duitsland gelegen onroerende zaak verschuldigd is, geen objectief verschil dat een ongelijke fiscale behandeling rechtvaardigt van respectievelijk de situatie waarin geen van de partijen bij de schenking in deze lidstaat woont en die waarin ten minste één van hen in deze lidstaat

woont. Bijgevolg is de situatie van Hünnebecks dochters vergelijkbaar met die van iedere andere begiftigde die door schenking een in Duitsland gelegen onroerende zaak verkrijgt van een op het Duitse grondgebied wonende persoon met wie een familieband bestaat, en met die van iedere andere begiftigde die op dat grondgebied woont en een schenking van een niet-ingezetene ontvangt (zie naar analogie arrest van 22 april 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 36).

55 De Duitse regeling beschouwt in beginsel zowel de begiftigde van een schenking onder niet-ingezetenen als de begiftigde van een schenking waarbij ten minste één ingezetene betrokken is, als belastingplichtigen voor de inning van de schenkbelasting over in Duitsland gelegen onroerende zaken. Slechts met betrekking tot het tijdvak waarmee rekening wordt gehouden voor de toepassing van de belastingvrije som behandelt deze regeling voor de berekening van deze belasting schenkingen onder niet-ingezetenen anders dan schenkingen waarbij ten minste één ingezetene betrokken is. Daarentegen wordt niet betwist dat de belastinggroep en het belastingtarief voor beide categorieën schenkingen volgens dezelfde regels worden bepaald (zie naar analogie arrest van 22 april 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 37).

56 Wanneer, ter fine van de belastingheffing op een door schenking verkregen en in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak, de niet-ingezeten begiftigden die deze zaak hebben verkregen van een niet-ingezeten schenker enerzijds en de niet-ingezeten of ingezeten begiftigden die een dergelijke zaak hebben verkregen van een ingezeten schenker, alsook de ingezeten begiftigden die diezelfde zaak hebben verkregen van een niet-ingezeten schenker anderzijds, volgens een nationale regeling op voet van gelijkheid worden behandeld, kunnen deze begiftigden in het kader van dezelfde belastingheffing niet verschillend worden behandeld met betrekking tot de toepassing van een belastingvrije som voor deze onroerende zaak zonder dat deze regeling de eisen van het Unierecht schendt. Door de schenkingen aan deze twee categorieën van personen gelijk te behandelen behalve met betrekking tot het tijdvak waarmee rekening wordt gehouden voor de toepassing van de belastingvrije som die de begiftigde kan genieten, heeft de nationale wetgever immers erkend dat tussen laatstgenoemden, wat de modaliteiten en de voorwaarden voor inning van de schenkbelasting betreft, geen enkel objectief verschil in situatie bestaat dat een verschil in behandeling kan rechtvaardigen (zie naar analogie arrest van 22 april 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 38).

57 Weliswaar moet worden erkend, zoals de Duitse regering in wezen doet, dat de belastbare grondslag van een schenking aan een niet-ingezeten begiftigde, wanneer hij voor de schenkbelasting in Duitsland beperkt belastingplichtig is, in beginsel lager is dan die voor een ingezeten of niet-ingezeten begiftigde die in deze lidstaat voor deze belasting onbeperkt belastingplichtig is (zie naar analogie arrest van 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 52).

58 Deze omstandigheid kan evenwel niet afdoen aan de hierboven uiteengezette vaststellingen, zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof (zie met name arrest van 3 september 2014, Commissie/Spanje, C-127/12, niet gepubliceerd, EU:C:2014:2130, punten 77 en 78), temeer daar het tijdvak waarmee rekening wordt gehouden voor de toepassing van de belastingvrije som waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling voorziet, geenszins verschilt naargelang van de hoogte van de belastbare grondslag van de schenking, maar ongewijzigd blijft wat de hoogte van die grondslag ook moge zijn.

59 Aangezien het relevante tijdvak waarmee rekening wordt gehouden voor de toepassing van de belastingvrije som niet afhangt van de hoogte van de belastbare grondslag maar wordt toegekend aan de begiftigde als belastingplichtige, volgt daaruit dat de eigenschappen van de belastbare grondslag van de niet-ingezeten begiftigde van een schenking van een niet-ingezeten schenker geen omstandigheid vormen die de situatie van die begiftigde met betrekking tot dat tijdvak objectief kan doen verschillen van de situatie van de niet-ingezeten begiftigde van een schenking van een ingezeten schenker of van de situatie van de ingezeten begiftigde van een schenking van een niet-ingezeten schenker (zie naar analogie arrest van 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 55).

60 Bijgevolg moet worden onderzocht of de beperking van het kapitaalverkeer zoals vastgesteld in punt 48 van dit arrest, objectief kan worden gerechtvaardigd uit hoofde van een dwingende reden van algemeen belang.

Rechtvaardiging van de beperking uit hoofde van een dwingende reden van algemeen belang

61 Niet kan worden ingestemd met de argumenten die de Duitse regering aanvoert inzake het bestaan van een eventuele rechtvaardiging uit hoofde van een dwingende reden van algemeen belang voor de beperking die bestaat in de minder gunstige behandeling van niet-ingezetenen met betrekking tot het tijdvak van samentelling van de schenkingen waarmee rekening wordt gehouden voor de toepassing van de verhoogde belastingvrije som.

62 In de eerste plaats zij aangaande de noodzaak om de samenhang van het Duitse belastingstelsel te behouden eraan herinnerd dat volgens de rechtspraak van het Hof deze rechtvaardigingsgrond inderdaad een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen. Niettemin kan deze rechtvaardigingsgrond slechts slagen indien vaststaat dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de toekenning van het betrokken fiscale voordeel en de compensatie van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing (zie arrest van 22 april 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

63 In casu behoeft slechts te worden vastgesteld dat hoewel de Duitse regering enkel op zeer algemene wijze aanvoert dat met § 2, lid 3, ErbStG de persoonlijke belastingplicht van niet-ingezeten begiftigden „volledig is gewijzigd" en alle voor- en nadelen als gevolg van de toepassing van deze of gene van de twee persoonlijke belastingregelingen waarvoor de niet-ingezeten begiftigde kan kiezen, „worden gecompenseerd", zij niet aantoont in welk opzicht de samentelling van de schenkingen over een tijdvak van 20 jaar wanneer de begiftigde om de verhoogde belastingvrije som verzoekt, kan worden beschouwd als een geschikt middel om de doelstelling van behoud van de samenhang van de Duitse belastingregeling te bereiken. Dienaangaande zij opgemerkt dat het belastingvoordeel als gevolg 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, niet wordt gecompenseerd door een bepaalde heffing in de schenkbelasting (zie naar analogie arresten van 22 april 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 54, en 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 60).

64 Hieruit volgt dat een beperking als die welke in punt 48 van het onderhavige arrest is vastgesteld, niet kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het Duitse belastingstelsel te behouden.

65 In de tweede plaats zij aangaande de rechtvaardigingsgrond in verband met het territorialiteitsbeginsel en de aangevoerde noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te verzekeren, eraan herinnerd dat het Hof deze doelstelling als rechtmatig heeft erkend (zie arrest van 7 november 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

66 In casu is het verschil in behandeling met betrekking tot het tijdvak waarmee rekening wordt gehouden voor de toepassing van de verhoogde belastingvrije som, het gevolg van de toepassing zonder meer van de betrokken Duitse regeling (zie in die zin arrest van 11 september 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, punt 41). Bovendien toont de Duitse regering niet aan dat dit verschil in behandeling noodzakelijk is om de heffingsbevoegdheid van de Bondsrepubliek Duitsland te waarborgen. Derhalve beroept de Duitse regering zich ten onrechte op deze rechtvaardigingsgrond.

67 Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat in casu niet is aangetoond dat een beperking als die welke in punt 48 van dit arrest is vastgesteld, het mogelijk maakt de doelstellingen van algemeen belang die de Duitse regering stelt na te streven, te bereiken.

68 Gelet op alle voorgaande overwegingen dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de artikelen 63 en 65 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling volgens welke in het geval van schenkingen onder niet-ingezetenen de schenkbelasting wordt berekend, wanneer de begiftigde geen specifiek verzoek doet, uitgaande van een verlaagde belastingvrije som. Deze artikelen verzetten zich tevens en in elk geval tegen een nationale regeling volgens welke, op verzoek van deze begiftigde, de schenkbelasting wordt berekend uitgaande van de verhoogde belastingvrije som die geldt voor schenkingen waarbij ten minste één ingezetene betrokken is, waarbij als gevolg van de uitoefening van deze keuzemogelijkheid door de niet-ingezeten begiftigde 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.

Kosten

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

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 63 en 65 VWEU moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling volgens welke in het geval van schenkingen onder niet-ingezetenen de schenkbelasting wordt berekend, wanneer de begiftigde geen specifiek verzoek doet, uitgaande van een verlaagde belastingvrije som. Deze artikelen verzetten zich tevens en in elk geval tegen een nationale regeling volgens welke, op verzoek van deze begiftigde, de schenkbelasting wordt berekend uitgaande van de verhoogde belastingvrije som die geldt voor schenkingen waarbij ten minste één ingezetene betrokken is, waarbij als gevolg van de uitoefening van deze keuzemogelijkheid door de niet-ingezeten begiftigde 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.

ondertekeningen