

Erasmus School of Economics

MSc Fiscale Economie

### **Mismatch in Internationale verhoudingen**

*In hoeverre is er sprake van ongecompenseerde dubbele erfbelastingheffing in de EU-lidstaten in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht en welke mogelijke budget neutrale oplossingen voor de dubbele belastingheffing zijn vanuit Nederlandse optiek gewenst en door Nederland aan te dragen?*

Naam: S.R. Jagernath

Studentnummer: 304101

Scriptiebegeleider: Mr. T.C. Hoogwout

Datum: 's-Gravenhage, 19 juni 2014

*‘Benjamin Franklin zei ooit dat er in deze wereld niets zeker is, behalve de dood en belastingen. De combinatie van beide blijkt helaas voor heel wat onzekerheid te zorgen. Door discriminatie en dubbele heffing kan successiebelasting in een grensoverschrijdende situatie een zeer fnuikende werking hebben voor burgers. Kleine aanpassingen in de regels van de lidstaten om ze onderling beter op elkaar af te stemmen, kan voor honderdduizenden mensen overal in Europa een écht verschil maken. Dat is wat wij willen bereiken.’*

*-Algirdas Šemeta, EU Commissaris voor belastingen, douane-unie, audit en fraudebestrijding<sup>1</sup>.*

---

<sup>1</sup> Europese Commissie, Persbericht van 15 december 2011.

## **VOORWOORD**

Dit onderzoek is niet tot stand gekomen door enkel mijn eigen inspanningen. Ik ben veel geholpen en geadviseerd. Hier wil ik in het voorwoord graag bij stilstaan.

Mijn scriptie ‘Mismatch in internationale verhoudingen’ schreef ik ter afsluiting van mijn studie fiscale economie. Tijdens mijn studietijd heb ik altijd kunnen rekenen op de onvoorwaardelijke steun, het begrip, het vertrouwen en de hulp van mijn ouders, mijn zusje, mijn broertje en mijn vriend Vikash. Ik bedank hen vanuit de grond van mijn hart voor alles. Mijn ouders verdienen nog speciale vermelding voor het geven van de juiste instrumenten en mogelijkheden om te komen tot het punt waar ik nu sta. Daarnaast wil ik ook mijn familie, die altijd weer geïnteresseerd is in wat mij bezighoudt, en alle vrienden, die hebben bijgedragen aan een prachtige en onvergetelijke studietijd, bedanken.

Ik ben daarnaast dank verschuldigd aan mijn afstudeerbegeleider, Theo Hoogwout. Ik vond het erg fijn dat Theo Hoogwout bereid was mij te begeleiden. Ik heb zijn waardevolle commentaar en tips, zijn begeleiding en onze scriptiebesprekingen zeer gewaardeerd. Hiervoor wil ik hem dan ook hartelijk danken.

Een afstudeerscriptie vraagt om het zetten van een definitieve punt, ook al werpen de gevonden antwoorden nieuwe vragen op. Die punt is hierbij gezet.

's-Gravenhage, juni 2014

Renu Jagernath

## INHOUDSOPGAVE

<b>Voorwoord</b>	<b>II</b>
<b>Lijst van afkortingen</b>	<b>V</b>
<b>Hoofdstuk 1 Inleiding</b>	<b>1</b>
1.1 Aanleiding en onderwerp van het onderzoek	1
1.2 Probleemstelling en opzet van het onderzoek	4
1.3 Afbakening van het onderzoeksterrein	6
<b>Hoofdstuk 2 Aanknopingspunten voor de heffing van erfbelasting in Nederland</b>	<b>9</b>
2.1 Inleiding	9
2.2 Woonplaatsbeginsel	10
2.2.1 Woonplaats van natuurlijke personen	11
2.2.1.1 Jurisprudentie met betrekking tot de woonplaats van natuurlijke personen in de erfbelasting	13
2.2.1.1.1 Onvrijwillig duur van verblijf	13
2.2.1.1.2 De feitelijke omstandigheden	14
2.2.1.1.3 Verblijven is (nog) geen wonen	15
2.2.1.1.4 Langdurig jaarlijks verblijf in buitenland	15
2.2.1.1.5 Directeur-groootaandeelhouder	16
2.2.1.1.6 Lessen uit de jurisprudentie met betrekking tot de woonplaats van natuurlijke personen in de erfbelasting in het kort	18
2.2.1.2 Woonplaats van bemanningsleden en bij uitzending	18
2.2.2 Gebied Nederland	20
2.2.3 Verklaring van de Belastingdienst	20
2.2.4 Dubbele of geen woon- of vestigingsplaats	21
2.3 Nationaliteitsbeginsel	23
2.3.1 De tien-jarenregeling in internationaal verband	25
2.4 Conclusie	28
<b>Hoofdstuk 3 Oorzaken van internationale dubbele erfbelasting en Nederlandse regelingen inzake internationale dubbele erfbelasting</b>	<b>30</b>
3.1 Inleiding	30
3.2 Oorzaken van internationale dubbele erfbelasting	30
3.2.1 Dubbele heffing indien Nederland heft op grond van het woonplaatsbeginsel	32
3.2.2 Dubbele heffing indien Nederland heft op grond van het nationaliteitsbeginsel	40
3.2.3 Resumé oorzaken van internationale dubbele erfbelasting	44
3.3 Nederlandse regelingen inzake internationale dubbele erfbelasting	45
3.3.1 Het OESO-Successiemodelverdrag 1982	47
3.3.2 Nederlandse erfbelastingverdragen	52
3.3.2.1 Nederlands erfbelastingverdrag met Finland	54
3.3.2.2 Nederlands erfbelastingverdrag met Groot-Brittannië en Noord-Ierland	56
3.3.3 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001	58
3.3.3.1 Artikel 47 BvdB 2001	59
3.3.3.2 Artikel 48 BvdB 2001	62
3.3.3.3 Artikel 49 BvdB 2001	65
3.4 Ongecompenseerde dubbele erfbelasting in kaart gebracht na toepassing van het BvdB 2001	67

3.5	Conclusie	72
<b>Hoofdstuk 4 Wenselijk recht vanuit Nederlands optiek</b>		<b>75</b>
4.1	Inleiding	75
4.2	De Aanbeveling van de Europese Commissie	76
4.2.1	Is de Nederlandse regelgeving in overeenstemming met deze principes?	79
4.3	Een duaal heffingsgrondslag voor Nederland?	83
4.4	Een verscherpte blik op een aantal populaire emigratielanden	88
4.4.1	Duitsland	89
4.4.2	Frankrijk	91
4.4.3	Spanje	92
4.5	Aanbevelingen SW 1956 inclusief tekstvoorstellen en toelichtingen	94
4.5.1	De reikwijdte van artikel 1 SW 1956	94
4.5.1.1	Tekstvoorstel en Memorie van toelichting	95
4.5.2	De woonplaatsfictie van artikel 3 SW 1956	97
4.5.2.1	Tekstvoorstel en Memorie van toelichting	98
4.6	Aanbevelingen BvdB 2001 inclusief tekstvoorstellen en toelichtingen	101
4.6.1	Gelijksoortige belasting	102
4.6.2	Artikel 47 BvdB 2001	103
4.6.2.1	Tekstvoorstel en Memorie van toelichting	105
4.6.3	Artikel 48a en 48b BvdB 2001	106
4.6.3.1	Tekstvoorstel en Memorie van toelichting	107
4.6.4	Artikel 49 BvdB 2001	109
4.6.4.1	Tekstvoorstel en Memorie van toelichting	109
4.7	Conclusie	110
<b>Hoofdstuk 5 Samenvatting en conclusie</b>		<b>113</b>
5.1	Inleiding	113
5.2	Samenvatting	113
5.3	Conclusie	119
5.4	Afsluitende opmerkingen en aanbeveling	121
<b>Lijst van aangehaalde en geraadpleegde stukken</b>		<b>124</b>
<b>Lijst van aangehaalde jurisprudentie</b>		<b>129</b>
<b>Bijlagen</b>		<b>132</b>

## LIJST VAN AFKORTINGEN

A-G	Advocaat Generaal
APV	Afgescheiden Particuliere Vermogens
art.	artikel
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BNB	Beslissingen in Belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak
BRK	Belastingregeling voor het Koninkrijk
BvdB 2001	Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
BW	Burgerlijk Wetboek
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
CGI	Code Général des Impôts
DGA	Directeur-grotoaandeelhouder
e.a.	en andere
EG-verdrag	Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap
ErbStG	Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz
EU	Europese Unie
EVRM	Europese Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HR	Hoge Raad der Nederlanden
IB	inkomstenbelasting
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
jo.	Juncto
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
m.b.t.	met betrekking tot
Nr.	nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
o.g.v.	op grond van
OSMV 1982	OESO-Successiemodelverdrag 1982
p.	pagina
PW	Periodiek Woordenboek van administratieve en gerechtelijke beslissingen

r.o.	rechtsoverweging
SPF	Stichting Particulier Fondsen
Stb.	Staatsblad
SW 1956	Successiewet 1956
Trb.	Tractatenblad
Uitv.besl. AWR	Uitvoeringsbesluit Algemene wet inzake rijksbelastingen 1964
Uitv.reg. IB 2001	Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001
vb.	voorbeeld
V-N	Vakstudie Nieuws
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet BRV	Wet op belastingen van rechtsverkeer
Wet IB 1964	Wet inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet RO	Wet op de rechterlijke organisatie
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
WIB	Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen

## HOOFDSTUK 1 INLEIDING

### 1.1 Aanleiding en onderwerp van het onderzoek

De dood kan zich verrassend vroeg melden maar goed beschouwd kan niet worden volgehouden dat hij onverwacht komt. Om de befaamde woorden, die Benjamin Franklin in zijn brief aan Jean-Baptiste Le Roy schreef, maar weer te noemen: “In this world nothing is certain but death and taxes.” De mens bevindt zich permanent in een wachtkamer. Ieder moment kan de deur openzwaaien met de vriendelijke uitnodiging binnen te treden. De dood markeert het einde van de mens als drager van rechten en verplichtingen. Al hetgeen in een arbeidzaam of lui leven werd vergaard, moet worden losgelaten en valt toe aan erfgenamen en legatarissen.

De combinatie van de dood en belastingen is de erfbelasting, deze wordt geheven over de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde.<sup>2</sup> Het gaat hierbij dus om de woonplaats<sup>3</sup> van de erflater, hetgeen het aanknopingspunt vormt voor een wereldwijde heffing. De woonplaats van de verkrijger speelt daarbij geen rol. Vanuit internationaal perspectief is het interessant om te constateren dat naast Nederland ook andere landen de woonplaats van de erflater als uitgangspunt hanteren. België, Denemarken en Luxemburg kennen bijvoorbeeld een vergelijkbare heffingsgrondslag. Er bestaan ook landen die de omgekeerde situatie toepassen, waarin slechts de woonplaats van de verkrijger tot heffing kan leiden. Te denken valt in Europa aan Spanje en daarbuiten aan Japan. Ook zijn er staten die een zogenoemde duaal systeem kennen. Hierbij is het voldoende als een van de partijen, erflater of verkrijger, de woonplaats in het betreffende land heeft om tot heffing over te gaan. In dit kader kunnen Duitsland<sup>4</sup>, Finland, Frankrijk en Ierland als voorbeelden worden genoemd.

Nederland hanteert voor de heffing van de erfbelasting naast het woonplaatsbeginsel ook het nationaliteitsbeginsel. Het nationaliteitsbeginsel is een aanvullend criterium om een onbeperkte belastingplicht te creëren. Dit zien we terug in art. 3, lid 1 SW 1956 (zie bijlage 1) waarin de zogenoemde tien-jarenregeling is vastgelegd. De regeling houdt in dat een persoon met de Nederlandse nationaliteit die in Nederland heeft gewoond en binnen tien jaren nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten komt te overlijden, geacht wordt ten tijde van dat overlijden zijn

---

<sup>2</sup> Art. 1, lid 1, onderdeel 1 SW 1956.

<sup>3</sup> De woonplaats van de erflater moet voor de erfbelasting overwegend feitelijk benaderd worden, naar de omstandigheden van het specifieke geval o.g.v. art. 4, lid 1 AWR.

<sup>4</sup> In §3.2 van dit onderzoek zal nader worden ingegaan op de verschillende definities die verschillende EU-landen hanteren voor het begrip inwoner.



woonplaats te hebben gehad binnen Nederland (woonplaatsfictie). Bij deze regeling gaat het om het fiscaal 'volgen' van een geëmigreerde Nederlander. Het Verenigd Koninkrijk, Duitsland en de Verenigde Staten kennen een vergelijkbare heffingsgrondslag. Indien heffing op grond van de hiervoor genoemde beginselen, woonplaats en nationaliteit, niet kan worden geëffectueerd, komt het derde en laatste aanknopingspunt in beeld als sluitstuk van de heffing. Het gaat om de ligging van bepaalde vermogensbestanddelen binnen een land, de zogenoemde situsgoederen. Veel landen hanteren het situsbeginsel om te komen tot een 'buitenlandse belastingplicht'. Sommige landen kennen een uitgebreid situsbegrip, andere een beperkte. Nederland hanteert sinds 1 januari 2010 het situsbeginsel niet meer. Het voorheen bekende recht van overgang wordt per genoemde datum niet meer geheven. Het schrappen van het recht van overgang betekent voor personen die niet in Nederland wonen, niet de Nederlandse nationaliteit bezitten of een nalatenschap ontvangen tien jaar nadat zij Nederland metterwoon hebben verlaten, dat zij niet langer aan de Nederlandse erfbelasting zijn onderworpen voor de waarde van in Nederland gelegen vermogensbestanddelen, denk aan een tweede woning, een vakantiewoning, grond, een onderneming of aandelen in een onroerendezaaklichaam (fictieve onroerende zaken). Dubbele belasting (geheel of gedeeltelijk) zal zich derhalve bij hen niet (meer) voordoen.<sup>5,6</sup>

Het blijkt dat steeds meer mensen in de loop van hun bestaan verhuizen naar een andere staat om daar te wonen, werken of studeren. Ook wordt door deze burgers vermogen verworven dat in een andere staat gelegen is dan hun eigen staat van herkomst. Bij overlijden kan een nalatenschap in dergelijke situaties grensoverschrijdende elementen bevatten die ertoe leiden dat in meer dan één staat erfbelasting wordt geheven. De hantering van verschillende beginselen en de verschillende interpretaties die aan die beginselen worden gegeven, kan een oorzaak zijn voor het optreden van internationale dubbele erfbelastingheffing. In sommige gevallen kan zelfs sprake zijn van meervoudige belastingplicht. Het volgende voorbeeld mag een en ander verduidelijken. Een Nederlander emigreert naar Duitsland en overlijdt na twee jaar daar woonachtig te zijn geweest. Hij<sup>7</sup> laat onder meer onroerende zaken na in België. De erfgenamen zijn woonachtig in Spanje. In bovenstaande casus is er sprake van meervoudige belastingplicht. Allereerst is Duitsland heffingsbevoegd op grond van de laatste woonplaats van de erflater. Daarnaast zal Nederland op basis

---

<sup>5</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 29 april 2009, nr. IFZ2009/281M, V-N 2009/24.18.

<sup>6</sup> Het schrappen van het recht van overgang betekent niet dat er in Nederland geen enkele belasting meer wordt geheven over de overdracht van onroerende zaken. Bij schenking of verkoop van een onroerende zaak is nog steeds 6% overdrachtsbelasting verschuldigd. Bij de vererving van een onroerende zaak is er echter geen sprake van de heffing van overdrachtsbelasting.

<sup>7</sup> Overal waar 'hij' staat wordt uiteraard ook 'zij' bedoeld.

van de tienjaarstermijn ook erfbelasting heffen. Ten derde zullen de onroerende zaken op basis van hun ligging onderworpen zijn aan de Belgische erfbelasting. Ten slotte zullen de verkrijgingen in Spanje ook onderworpen zijn aan de erfbelasting aangezien Spanje de woonplaats van de verkrijger als heffingsgrondslag hanteert.

Het behoeft geen betoog dat meervoudige heffing over een verkrijging tot onwenselijke gevolgen leidt, vooral bij hoge tarieven. Of in deze en soortgelijke situaties daadwerkelijk een meervoudige heffing zal plaatsvinden, is afhankelijk van de vraag of, en zo ja, welke regelingen ter voorkoming of ter verzachting van dubbele belasting tussen de betrokken landen is afgesproken.

De problematiek van de grensoverschrijdende aspecten van de erf- en schenkbelasting heeft inmiddels ook de aandacht van de Europese Commissie gekregen. Zij heeft namelijk op 25 juni 2010 een consultatiedocument gepubliceerd waarin wordt verzocht een aantal vragen te beantwoorden die enerzijds zijn gericht op het signaleren van discriminaties en belemmeringen en anderzijds op het signaleren van gevallen waarin sprake is van dubbele heffing van successierechten. Op basis van deze consultatie is in december 2011 onder andere een mededeling, een aanbeveling en een werkdocument gepubliceerd<sup>8</sup> waarin op de problematiek van de dubbele heffing en diverse discriminaties wordt ingegaan. Kern van deze stukken is dat de lidstaten worden opgeroepen de dubbele heffing te voorkomen door het nemen van eenzijdige regelingen; momenteel komt dubbele heffing veelvuldig voor. De Europese Commissie heeft ook andere beleidsopties overwogen, zoals dwingende voorschriften voor bilaterale regelingen en een EU-breed multilateraal dubbelbelastingverdrag. Deze opties zijn echter niet haalbaar gebleken. Van alle opties bleek het doen van een Aanbeveling op het punt van eenzijdige regelingen politiek het meest haalbaar, kosteneffectief en in overeenstemming met hetgeen experts in een eerder stadium hadden gesuggereerd.<sup>9</sup> De visie van Nederland is in overeenstemming met de Aanbeveling van de Europese Commissie. Uit de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 blijkt dat het niet in het voornemen ligt om meer belastingverdragen op het gebied van de erfbelasting te sluiten.<sup>10</sup> Nederland heeft tot nu toe zeven in werking zijnde verdragen op het gebied van de erfbelasting gesloten. Indien er geen verdrag voorhanden is of wanneer niet in een andere wijze in het voorkomen van dubbele belasting kan worden voorzien, is het Besluit

---

<sup>8</sup> Zie de Mededeling van 15 december 2011 inzake Oplossingen van grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in de EU (COM(2011)864), een Aanbeveling van 15 december 2011 (C(2011)8819), een Verslag (SEC(2011)1488), de Impact Assessment (SEC(2011)1489) en een werkdocument (SEC(2011)1490).

<sup>9</sup> F.Sonneveldt, Internationale erf(belasting)problematiek onder de loep, NTFR 2012-2180.

<sup>10</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, 11 februari 2011, nr. IFZ2011/100, p. 75.

voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: BvdB 2001) van toepassing. Hierin zijn de eenzijdige regelingen van Nederland opgenomen.

Zoals uit het bovenstaande kan worden opgemerkt kunnen landen voor het creëren van de belastingplicht uitgaan van een persoonlijk band, zoals de woonplaats, vaste verblijfplaats of nationaliteit van de overledene, van de verkrijgers of van beiden. Het mag geenszins verbazen dat, gezien het betrekkelijke grote aantal criteria en de verschillende interpretaties die aan die criteria kunnen worden gegeven, situaties van dubbele belasting zich meer dan eens voordoen.

## **1.2 Probleemstelling en opzet van het onderzoek**

Zoals hiervoor is geïllustreerd kan de hantering van verschillende beginselen en de verschillende interpretaties die aan die beginselen worden gegeven, een oorzaak zijn voor het optreden van internationale dubbele erfbelastingheffing. De Europese Commissie heeft geprobeerd de problematiek van de grensoverschrijdende aspecten van de erf- en schenkbelasting te signaleren. Mijn doel is om tijdens het onderzoek voor de masterscriptie een beter inzicht te krijgen in de ongecompenseerde dubbele erfbelastingheffing in Europa in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht. Daarnaast zal ik vanuit Nederlands perspectief, bezien op welke wijze internationale dubbele heffing van de erfbelasting kan worden voorkomen door Nederland. Hiervoor zal ik op zoek gaan naar andere (of nieuwe) nationale wetgeving om budgettair dempende maatregelen te treffen tegen de dubbele erfbelastingheffing. Daarbij wil ik de vraag stellen of de gekozen regelingen ter voorkoming of ter verzachting van dubbele belasting ideaal zijn of dat deze op een andere wijze geoptimaliseerd kan worden. Om hierop een antwoord te vormen zal ik op zoek moeten naar de redeneringen, discussies en beginselen die schuil gaan achter de gekozen regelingen. Dit zowel wetenschappelijk als praktisch relevante onderwerp onderzoek ik aan de hand van de volgende probleemstelling:

*In hoeverre is er sprake van ongecompenseerde dubbele erfbelastingheffing in de EU-lidstaten in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht en welke mogelijke budget neutrale oplossingen voor de dubbele belastingheffing zijn vanuit Nederlandse optiek gewenst en door Nederland aan te dragen?*

Deze probleemstelling moet zo worden opgevat dat ik op basis van de huidige erfbelastingwetgeving in Nederland, het OESO-successiemodelverdrag 1982, alsmede de door Nederland gesloten belastingverdragen op het gebied van de erfbelasting en het BvdB 2001, onderzoek doe naar situaties waarbij er nog steeds sprake is van dubbele erfbelastingheffing en tevens onderzoek ik wat Nederland zelf, op basis van eigen wetgeving en eenzijdige regelingen, kan bijdrage aan mogelijkheden ter

oplossing van de dubbele erfbelastingheffing, die naar mijn opvatting vanuit Nederlandse optiek budgettair neutraal gewenst zijn.

Om een gedegen theoretisch kader te schetsen inzake de door Nederland gehanteerde grondslagen voor de belastingplicht van de erfbelasting, is een goed begrip van de nationale wet met betrekking tot deze heffingsbeginselen in mijn optiek onmisbaar. In hoofdstuk twee zet ik de door Nederland gehanteerde grondslagen voor de belastingplicht uiteen. Dit vormt namelijk de basis van het onderzoek. In het derde hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de oorzaken van dubbele erfbelasting in de EU in het geval Nederland één van de betrokken landen is. Hierbij zullen relevante casussen ter verduidelijking worden besproken. De Nederlandse grondslagen voor belastingheffing zal hierbij afgezet worden tegen de buitenlandse, indien er sprake is van dubbele heffing. Daarnaast zal er ook aandacht worden besteed aan het situsbegrip. Sommige landen kennen namelijk een uitgebreid situsbegrip en andere een beperkte. In hoofdstuk drie besteed ik eveneens aandacht aan de door Nederland getroffen regelingen ter vermijding of verzachting van dubbele erfbelasting. Het OESO-Successiemodelverdrag, de door Nederland met andere EU-lidstaten gesloten verdragen op het gebied van de erfbelasting en de eenzijdige Nederlandse regeling ter voorkoming van dubbele belasting zal worden besproken. Er zijn over het algemeen twee methodes om dubbele erfbelasting te voorkomen. Een land kan geheel of gedeeltelijk afzien van de heffingsbevoegdheid ten gunste van een ander land. Of een land verleent de belastingplichtige een belastingvermindering, aangezien een ander land al belasting heeft geheven. De verschillende methodes ter voorkoming van dubbele erfbelasting zullen tevens aan bod komen in hoofdstuk drie.

Deze eerste hoofdstukken vormen naar mijn mening een goede basis voor het begrippenkader van dit onderzoek. In hoofdstuk drie zal antwoord gegeven worden op het eerste gedeelte van mijn probleemstelling. Zo zal de ongecompenseerde dubbele erfbelastingheffing in de EU-lidstaten in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht, in kaart worden gebracht na toepassing van het BvdB 2001.

In het hoofdstuk dat daarna volgt ga ik in op de mogelijkheden ter oplossing van de dubbele erfbelastingheffing, die naar mijn opvatting vanuit Nederlandse optiek budgettair neutraal gewenst zijn. In dit hoofdstuk zal eerst uitvoerig worden ingegaan op de door de Europese Commissie gepubliceerde Aanbeveling,<sup>11</sup> waarin op de problematiek van de dubbele heffing wordt ingegaan. Hierbij zal er tevens bekeken worden wat de Aanbeveling te betekenen heeft voor Nederland.

---

<sup>11</sup> Zie de Mededeling van 15 december 2011 inzake Oplossingen van grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in de EU (COM(2011)864) en de Aanbeveling van 15 december 2011 (C(2011)8819).

Vervolgens zal in hoofdstuk vier ingegaan worden op een aantal gevolgen van de invoering van een aanvullend heffingscriterium, namelijk de woonplaats van de verkrijger, om te bezien of dit geen interessant alternatief is voor Nederland.<sup>12</sup> Dit doe ik omdat ik in dit onderzoek op zoek ga naar andere (of nieuwe) nationale wetgeving om budgettaire dempende maatregelen te treffen tegen de dubbele erfbelastingheffing. Om mijn onderzoek ook daadwerkelijk uitvoerbaar te kunnen maken zal er tevens een blik worden geworpen op de aanknopingspunten van de heffing bij overlijden en de eenzijdige regelingen van enkele andere Europese landen om zo te achterhalen wat de mogelijke knel- en verbeterpunten zijn voor de Nederlandse nationale SW en eenzijdige regeling. Hiervoor heb ik gekozen voor enkele voor Nederlanders populaire emigratielanden:<sup>13</sup> Duitsland, Frankrijk en Spanje. Tenslotte zal ik een voorstel tot wijziging van de nationale wet en het BvdB 2001 aandragen, die vanuit Nederlands perspectief een budget neutrale oplossing zal kunnen bieden voor de dubbele heffingsproblematiek op het gebied van de erfbelasting. Hoofdstuk vijf voorziet ten slotte in een samenvatting en conclusie van dit onderzoek.

### **1.3 Afbakening van het onderzoeksterrein**

Zoals reeds opgemerkt in de voorgaande paragrafen, wordt in dit onderzoek aandacht besteed aan de dubbele erfbelasting problematiek in de Europese Unie. De nadruk zal echter gelegd worden op de Nederlandse positie binnen de EU. Hierbij zij opgemerkt zal ik niet de overige landen van het Koninkrijk der Nederlanden behandelen, zijnde Curaçao, Sint Maarten, Aruba en de BES-eilanden. Ik richt mij alleen op het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk, zoals deze is opgenomen in art. 2, lid 3, onderdeel d, onder 3° AWR. Met betrekking tot Europa richt ik mij enkel tot de 27 landen die zijn aangesloten bij de Europese Unie. Gezien de omvang van het onderzoek zal ik niet al deze 27 lidstaten behandelen. Ik zal mij richten op de EU-lidstaten waarmee Nederland nog een geldig belastingverdrag heeft gesloten op het gebied van de erfbelasting, te weten Finland en Groot-Brittannië en Noord-Ierland en enkele voor Nederlanders populaire emigratielanden,<sup>14</sup> waarbij gekeken moet worden naar de lokale eenzijdige regelingen voor de voorkoming van dubbele

---

<sup>12</sup> In het wetsvoorstel 'Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten' van 20 april 2009, is afstand genomen van de oorspronkelijke plannen om een nieuw aanknopingspunt voor de heffing te introduceren, te weten de woonplaats van de verkrijger. Het was daarbij niet de bedoeling dit aanknopingspunt als primair heffingscriterium te hanteren, maar meer als een additioneel anti-ontgaanscriterium. Zie ook F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, 'Internationale inspiratie voor een nieuwe Successiewet 1956', WFR 2008/6766.

<sup>13</sup> CBS: Statline.cbs.nl, Immi- en emigratie naar land van herkomst respectievelijk bestemming, Geboorteland = Nederland, 2012.

<sup>14</sup> CBS: Statline.cbs.nl, Immi- en emigratie naar land van herkomst respectievelijk bestemming, Geboorteland = Nederland, 2012.

belastingheffing, te weten Duitsland, Frankrijk en Spanje. Zoals in paragraaf 1.1 reeds is opgemerkt zal er gekeken moeten worden naar de eenzijdige regelingen van de lidstaten bij het ontbreken van een belastingverdrag. Internationale dubbele heffing kan ook voorkomen op grond van divergerend erfrecht, oftewel internationaal privaatrecht. Indien een Nederlander in Nederland overlijdt zonder testament, en met achterlating van een echtgenote en kinderen is de wettelijke verdeling van toepassing (art. 4:13 BW). De langstlevende echtgenote krijgt van rechtswege alle bezittingen en schulden van de nalatenschap en de kinderen krijgen van rechtswege een vordering op de langstlevende ouder, die eerst opeisbaar is bij het overlijden van die ouder. Wanneer tot de nalatenschap een in het buitenland gelegen onroerende zaak behoort, rijst de vraag of de wettelijke verdeling ook voor deze zaak geldt.<sup>15</sup> In Frankrijk bijvoorbeeld geldt het Franse erfrecht op in Frankrijk gelegen onroerende zaken, ook al had de erflater in een testament voor het Nederlandse erfrecht gekozen, voor de heffing van de erfbelasting zal er voor desbetreffende onroerende zaak naar het Franse recht gekeken moeten worden.<sup>16</sup> Hieruit kan men concluderen dat het niet parallel lopen van de internationaal privaatrechtelijke regelgeving ook voor dubbele belastingheffing kan zorgen. Op 4 juli 2012 is echter een Europese Erfrechtverordening<sup>17</sup> getekend, hierin is bepaald dat het erfrecht van de laatste gewone verblijfplaats van de erflater van toepassing is op de gehele nalatenschap. Indien de erflater dit onwenselijk vindt, kan er in een testament gekozen worden voor het erfrecht van het land van zijn nationaliteit. De Verordening zal van toepassing zijn op nalatenschappen van personen die op of na 17 augustus 2015 overlijden. Het valt te betreuren dat een drietal landen, te weten Denemarken, het Verenigd Koninkrijk en Ierland, zich hebben gedistantieerd van de verordening. Internationale dubbele heffing op grond van divergerend erfrecht zal door de Erfrechtverordening terugdringen. In dit onderzoek zal daarom niet verder worden ingegaan op de problemen als gevolg van divergerend erfrecht. Vanaf 1 januari 2010 is er een toerekening bepaling opgenomen in art. 2.14a Wet IB 2001. Bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van een zogenoemd afgezonderd particulier vermogen (hierna: APV) worden aan de inbrenger (settlor) toegerekend tijdens zijn leven en na zijn overlijden aan zijn erfgenamen (beneficiaries). Deze bepaling werkt door naar de SW 1956. Art. 16 SW 1956 bepaalt dat de bezittingen en schulden van de inbrenger bij zijn overlijden worden geacht te zijn verkregen door zijn erfgenamen. De situatie kan ontstaan dat in het andere (EU) land deze transparantiebenadering niet wordt gevolgd en dit tot dubbele heffing of zelfs tot geen

---

<sup>15</sup> Hiervoor zal men de Wet conflictenrecht erfopvolging moeten raadplegen, waarin bepaald is dat aan de hand van het Haags Erfrechtverdrag 1989 moet worden beoordeeld welk recht, vanuit Nederlands optiek, van toepassing is in dergelijke situaties.

<sup>16</sup> T.M. Peters van Neijenhof, De onmogelijkheden van een wettelijke verdeling, NTFR Beschouwingen, 2010/38, p. 15.

<sup>17</sup> Verordening (EU) nr. 650/2012. Denemarken, het Verenigd Koninkrijk en Ierland hebben zich gedistantieerd van deze Verordening. Zie tevens F.Sonneveldt, Internationale erf(belasting)problematiek onder de loep, NTFR 2012-2180.

heffing<sup>18</sup> leidt, er zal echter in dit onderzoek niet verder worden ingegaan op de dubbele heffingsproblematiek indien een APV, oftewel trusts, stichtingen en andere (buitenlandse) doelvermogens, is ingesteld.<sup>19</sup> Hierdoor en mede doordat het recht van overgang per 1 januari 2010 is afgeschaft, zal in dit onderzoek alleen maar aandacht besteed worden aan natuurlijke personen, rechtspersonen zullen niet worden behandeld. Vanuit internationaal perspectief is ook dubbele belastingheffing mogelijk wat betreft de schenkbelasting. In sommige gevallen wordt een schenking geacht te zijn verkregen krachtens erfrecht, zie art. 12, lid 1 SW 1956.<sup>20</sup> Ook hier zal ik in mijn onderzoek geen aandacht aan schenken. Slechts in hoofdstuk twee wordt hier kort bij stilgestaan wat betreft het nationaliteitsbeginsel.

---

<sup>18</sup> Het andere (EU) land kent bijvoorbeeld geen wetgeving, de begunstigde van het APV is dan na verloop van de tien-jarenregeling na emigratie van de erflater geen erfbelasting verschuldigd. Frankrijk kent bijvoorbeeld een wetgeving waarbij voor de heffing wordt aangesloten bij de begunstigde. Veel andere landen kennen dergelijke regelgeving echter niet.

<sup>19</sup> Zie voor een overzicht inzake trusts en de nieuwe regeling R.M. Freudenthal, Het nieuwe APV-regime: Zwarte pieten met families en fiscus, TFO april 2010, nr.108, p.40-47 en J.P.Boer, Inpassing van de Anglo-Amerikaanse trust: een onderzoek naar (fiscale) transparantie, TFO maart 2010, nr.107, p.1-24.

<sup>20</sup> Zie voor een uitgebreide bespreking hierover F.Sonneveldt, Enkele beschouwingen over de schenking vanuit internationaal perspectief, Sdu Uitgevers, Den Haag 2011, p. 225-231.

## HOOFDSTUK 2 AANKNOPINGSPUNTEN VOOR DE HEFFING VAN ERFBELASTING IN NEDERLAND

### 2.1 Inleiding

Op basis van art. 1, lid 1, onderdeel 1 SW 1956 (zie bijlage 1) is erfbelasting verschuldigd over de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde. Bij de heffing van voornoemde belasting spelen twee beginselen een rol ten aanzien van de bepaling van de belastingplicht. De belangrijkste grondslag is direct uit het artikel op te maken, namelijk de woonplaats van de erflater. Dit beginsel staat bekend als het woonplaatsbeginsel. Toepassing van het woonplaatsbeginsel impliceert dat het heffingsobject zich uitstrekt tot het gehele vermogen, ongeacht waar dit is gelegen, ook wel het wereldvermogen genoemd. Het tweede beginsel is een aanvullend criterium om een onbeperkte belastingplicht te creëren, dit is de nationaliteit van de erflater ook wel het nationaliteitsbeginsel genoemd. Aan het tot en met 2009 geldende recht van overgang ligt het situsbeginsel, gerelateerd aan de erflater, ten grondslag.<sup>21</sup> De afschaffing van het recht van overgang per 1 januari 2010 heeft ervoor gezorgd dat Nederland geen heffingsrechten meer heeft op basis van het situsbeginsel.<sup>22</sup> De opbrengsten van het recht van overgang werden te gering geacht en tevens zou op bepaalde onderdelen zodanige complexe (reparatie)wetgeving nodig zijn om deze heffing in overeenstemming te brengen met het Europese recht, de jurisprudentie van het Hof van Justitie en de voorgenomen invoering van de personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid, dat afschaffing van het recht van overgang wenselijker werd geacht.<sup>23</sup>

Om inzicht te krijgen in de door Nederland gehanteerde grondslagen voor de belastingplicht van de erfbelasting, is een goed begrip van de nationale wet met betrekking tot de heffingsbeginselen in mijn optiek onmisbaar. In dit hoofdstuk bespreek ik deze grondslagen: het woonplaatsbeginsel alsmede het nationaliteitsbeginsel. Een aantal uitspraken met betrekking tot de woonplaats voor de erfbelasting zal tevens worden behandeld. Omwille van de omvang van deze scriptie zullen alleen de belangrijkste en meest grensverleggende arresten worden besproken. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

---

<sup>21</sup> De Successiewet 1956 is ingaande 2010 grondig gewijzigd. Zie voor een overzicht van de internationale aspecten van deze wijzigingen F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956, WFR 2009/6815, p. 731-737.

<sup>22</sup> Het BvdB 2001 daarentegen handhaaft het begrip situsgoederen zodat Nederland op grond van deze eenzijdige regeling kan heffen over in Nederland gelegen situsgoederen en een voorkoming kan geven ten aanzien van de in het buitenland gelegen situsgoederen. Hier zal in het volgende hoofdstuk verder op worden ingegaan.

<sup>23</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3.



## 2.2 Woonplaatsbeginsel

Voor de erfbelasting vormt het woonplaatsbeginsel het uitgangspunt, hetgeen inhoudt dat het recht alleen is verschuldigd door de verkrijger indien de erflater op het moment van het overlijden in Nederland woonachtig is. De woonplaats van de verkrijger is niet van belang.<sup>24</sup> Uitsluitend de woonplaats van degenen van wie wordt verkregen is van belang. Woonde de erflater ten tijde van het overlijden niet (fictief) in Nederland, dan kan er door de verkrijger geen erfbelasting verschuldigd zijn.

Waar een persoon zijn woon- of vestigingsplaats heeft, is ook van belang voor het recht op voorkoming van dubbele belasting. Eenzijdige regelingen zijn doorgaans alleen van toepassing op binnenlandse belastingplichtigen.<sup>25</sup> Op basis van de nationale wet is hiervoor voor natuurlijke personen de feitelijke woonplaats doorslaggevend. Voor verdragen spelen ook de feitelijke woonplaats en nationaliteit een rol bij het bepalen of sprake is van inwonerschap in de zin van het verdrag. Verdragen zijn doorgaans van toepassing op personen die inwoner zijn van één van de staten of beide staten.<sup>26</sup>

Het begrip woonplaats is niet omschreven in de SW 1956. Waar iemand woont, moet worden vastgelegd aan de hand van het bepaalde in art. 4, lid 1 AWR. Dit artikel luidt als volgt: *Waar iemand woont en waar een lichaam gevestigd is, wordt naar de omstandigheden beoordeeld*. Dit artikel is bij de herziening SW van 1984 vanaf 1 januari 1985 van toepassing verklaard voor de erfbelasting. Ook voor de toepassing van art. 4 AWR op de SW 1956 werd de woonplaats in het kader van de erfbelasting naar de omstandigheden bepaald.<sup>27</sup> Met de zinsnede, *wordt naar de omstandigheden beoordeeld*, heeft de wetgever gebruikgemaakt van een open norm. Deze wordt voor elke concrete situatie ingevuld door de toepassers ervan. De nationaliteit van de betrokken belastingplichtige is hierbij niet van belang. Van belang zijn de objectieve omstandigheden.

---

<sup>24</sup> Een uitzondering geldt ingeval een ander land heft op grond van de woonplaats aldaar van de verkrijger en Nederland in verband daarmee aftrek ter voorkoming van dubbele belasting moet verlenen.

<sup>25</sup> Zie Art. 1 BvdB 2001. Art. 47 BvdB 2001 is van toepassing op erflaters die daadwerkelijk in Nederland wonen of geacht wordt te wonen op grond van art. 2 SW 1956. Art. 48 en 49 BvdB 2001 ziet op de fictieve woonplaats van art. 3 SW 1956. Art 49 BvdB 2001 kan als enige van de drie artikelen zowel bij binnenlandse als buitenlandse woonachtigheid van de erflater toepassing vinden (zie bijlage 2).

<sup>26</sup> Het BvdB 2001 en de door Nederland gesloten belastingverdragen op het gebied van de erfbelasting wordt nader besproken in hoofdstuk 3 van dit onderzoek.

<sup>27</sup> Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, Successiewet, aantekeningen 1.2.1 en 2.1.1 op het toenmalige art. 2.

### 2.2.1 Woonplaats van natuurlijke personen

Voor de woonplaats van een natuurlijk persoon zijn de omstandigheden waaruit een duurzame betrekking van persoonlijke aard met Nederland blijkt van belang, met andere woorden wanneer Nederland valt aan te merken als het middelpunt van zijn levensbelangen. De duurzame betrekking hoeft niet van lange duur te zijn. In de zin van bovengenoemde artikel kan een natuurlijk persoon ook kortstondig in Nederland wonen. Dit is een opmerkelijk punt. De duur van een verblijf in een land speelt namelijk een belangrijke rol voor de bepaling van de woonplaats voor de erfbelasting. Dit wijst er weer op dat er telkens naar de feitelijke omstandigheden moet worden gekeken bij elke concrete situatie. In het algemeen wordt aangenomen dat er op dit moment geen sprake is voor verschillen tussen het woonplaatsbegrip inzake periodieke belastingen en dat inzake eenmalige vermogensheffingen.<sup>28</sup>

Er kan onderscheid gemaakt worden tussen economische en sociale factoren. Alleen een economische binding met Nederland is niet voldoende om te besluiten dat de woonplaats in Nederland is gelegen. Bij de sociale factoren kan worden gedacht aan de inschrijving in de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens. Sommige factoren wegen zwaarder dan andere. Bij de beoordeling van de woonplaats speelt de plaats waar iemand in het bevolkingsregister is ingeschreven, de nationaliteit en de plaats waar het vermogen is ondergebracht een ondergeschikte rol.<sup>29</sup> De inschrijving in het bevolkingsregister bijvoorbeeld kan slechts als een aanwijzing dienen.

Belangrijker is de vraag waar het sociale leven van de belastingplichtige zich bevindt.<sup>30</sup> Zo zal er meer gewicht worden toegekend aan het aanhouden van een huur- of eigen woning, de duur van het verblijf in die woning en de plaats waar men na een vakantie pleegt terug te keren. Er zal tevens gekeken moeten worden naar de verblijfplaats van het gezin. In het geval echtgenote en kinderen gescheiden leven is de woonplaats van de echtgenote belangrijker dan die van de kinderen. In het geval belastingplichtige geen gezin heeft, is de woonplaats van de ouders een richtingwijzer.<sup>31</sup> Het

---

<sup>28</sup> F.J. Fesevur, 'Woonplaats. Inwoonster of toeriste?', WFR 1974/5187, p.641 en Aantekeningen onder HR 22 juli 1983, V-N 4 februari 1984, punt 31, p.272.

<sup>29</sup> Zie nader L.A. de Blicke e.a., Algemene wet inzake rijksbelastingen, FED Fiscale Studiereserie nr.5, FED Deventer, zevende druk 2004, p. 49-58.

<sup>30</sup> HR 3 oktober 2003, nr. 37.513, V-N 2003/50.3; HR 9 december 2005, nr. 40.809, NTFR 2005/1704, V-N 2006/12.6; HR 11 augustus 2006, nr. 42.115, NTFR 2006/1216, V-N 2006/42.7.

<sup>31</sup> Hof Arnhem 24 januari 2003, nr. 99/3618, V-N 2003/29.6.

lidmaatschap van verenigingen, sportclubs en de plaats(en) waar de belastingplichtige uitgaat zijn ook belangrijke sociale factoren.<sup>32</sup>

Een algemene regel kan derhalve niet worden gegeven. De volgende factoren (in willekeurige volgorde), gebaseerd op de jurisprudentie, kunnen in combinatie met elkaar aanleiding geven tot het constateren van een woonplaats<sup>33</sup>:

- de duur van het verblijf;
- sociale contacten (lidmaatschap van sportclubs, verenigingen, kerkgenootschappen e.d.);
- de plaats van overnachting;
- aanhouden van een huur- of eigen woning en de verhouding in waarde tussen woningen die de betrokkene in binnen- en buitenland ter beschikking staan;
- het gas- en waterverbruik in de woning(en);
- het aanhouden van bankrekeningen en beleggingen;
- het land waarin bankrekeningen worden aangehouden waarop salaris/uitkeringen worden gestort;
- de plaats waar financiële transacties worden verricht;
- aanhouden van verzekeringen;
- aanhouden van abonnementen op dagbladen e.d.;
- het betalen van omroepbijdrages;
- de plaats waar men zijn dienstbetrekking of andere werkzaamheden uitoefent;
- het zijn van directeur/eigenaar van een in Nederland gevestigde vennootschap;
- het door de in Nederland gevestigde werkgever ter beschikking stellen van een auto;
- kentekenbewijs van auto en lidmaatschap van ANWB of een buitenlandse soortgelijke instelling;
- het land waarin belastingplichtige aangifte doet;
- de plaats waaraan brieven aan de belastingplichtige worden gericht;
- verblijfplaats van gezinsleden en overige familie;
- plaats waar kinderen onderwijs genieten;
- het aanhouden van medische contacten (waar wordt een huisarts of specialist bezocht?);
- het hebben van een verblijfsvergunning;
- intentie van de betrokkene;

---

<sup>32</sup> HR 3 januari 2001, nr. 35.907, NTFR 2001/48, BNB 2001/91.

<sup>33</sup> I.J.J. Burgers, R. Betten, H.M.M. Bierlaagh, e.a., *Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2011, paragraaf 4.2.4.2.1.

- nationaliteit van de betrokkene;
- inschrijving in het bevolkingsregister;
- het aantal dagen dat in Nederland dan wel in een ander land wordt doorgebracht.<sup>34</sup>

Het gaat derhalve om de feiten. De wil van belanghebbende speelt slechts een bijkomende rol.<sup>35</sup>

### **2.2.1.1 Jurisprudentie met betrekking tot de woonplaats van natuurlijke personen in de erfbelasting**

Er is veel jurisprudentie verschenen omtrent art. 4 AWR; irrealistisch is dat niet gelet op de zinsnede van het artikel, *wordt naar de omstandigheden beoordeeld*, waarmee de wetgever gebruikgemaakt van een open norm. Alhoewel dit artikel pas sinds 1 januari 1985 van toepassing is op de erfbelasting, is de gewezen jurisprudentie voor deze datum omtrent de fiscale<sup>36</sup> woonplaats in het kader van andere belastingwetten ook van belang voor de erfbelasting. Omwille van de omvang van deze scriptie zullen alleen de belangrijke, de meest grensverleggende arresten besproken worden. Zoveel als mogelijk is, zal de chronologische volgorde aangehouden worden.

#### **2.2.1.1.1 Onvrijwillig duur van verblijf**

In het arrest HR 1 november 1961, BNB 1962/87, gaat het om een erflater en diens echtgenote, zij waren woonachtig in de Verenigde Staten. In het jaar 1956 komen de erflater en diens echtgenote voor een korte bezoek naar Nederland. Doordat de erflater ziek raakte bleven zij langer dan gepland in

---

<sup>34</sup> Zie onder meer HR 19 juni 1996, nr. 30.220, V-N 1997, 150, Hof Den Haag 13 augustus 1996, nr. 94/0181, V-N 1997, 373, Hof Den Bosch 20 februari 1997, nr. 94/1061, V-N 1997, 1710, Hof Amsterdam 21 januari 1998, nr. 97/20665, V-N 1998/31.5, Hof Amsterdam 8 juni 1998, nr. 96/01531, V-N 1998/42.1.1, HR 19 juni 1996, V-N 1997, 150, HR 7 januari 1998, nr. 32.649, BNB 1998/71, V-N 1998/5.5, FED 1998/464 (met aantekening van Overduin), HR 7 januari 1998, BNB 1998/72, V-N 1998/5.6, Hof Den Haag 30 mei 2000, nr. 97/02153, NTFR 2000/1326, V-N 2000/44.13 en Hof Den Haag 30 mei 2000, nr. 97/02520, NTFR 2000/1323, V-N 2000/44.12.

<sup>35</sup> Zie onder meer HR 22 december 1954, nr. 12.054, BNB 1955/48, Hof Den Haag 14 november 1988, nr. 2231/88, V-N 1989, 1088 en Hof Den Bosch 20 februari 1997, nr. 94/1061, V-N 1997, 1710.

<sup>36</sup> De fiscale woonplaatsregeling van natuurlijke personen wijkt niet substantieel af van het civielrechtelijke zoals geregeld in art. 1:10 BW. Voor het civiele recht is een inschrijving bij de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens voldoende om de woonplaats van een natuurlijk persoon te bepalen. Voor de fiscale woonplaats is de inschrijving niet voldoende. De inschrijving wordt gezien als een bewijsfactor van ondersteunende aard. Het civielrechtelijke woonplaatsbegrip wijkt wel af van de fiscale wat betreft de woonplaats van de personen genoemd in art. 1:12 BW. Het betreft hier onder andere minderjarige en curandi. Civielrechtelijk bezitten deze personen een zogenoemde 'afgeleide woonplaats'. Zo volgt een minderjarige bijvoorbeeld de woonplaats van degene die het gezag over hem uitoefent en de curandus de woonplaats van zijn curator. Fiscaalrechtelijk hebben zij echter een eigen woonplaats die wordt vastgelegd aan de hand van art. 4 AWR.

Nederland, vervolgens komt in het jaar 1959 de erflater te overlijden. In dit arrest stond de woonplaats van de erflater in het kader van de erfbelasting niet expliciet ter discussie, hoewel zich voor de beoordeling van de woonplaats wel iets interessants voordeed. Er werd namelijk vastgesteld dat de woonplaats van de erflater niet de Verenigde Staten maar Nederland is. Hieruit kan geconcludeerd worden dat de onvrijwilligheid van het verblijf in Nederland geen rol speelt bij de beoordeling van de woonplaats. De duur van het verblijf in casu zal hierbij een doorslaggevende factor zijn geweest, erflater heeft door zijn ziekte Nederland sinds 1956 niet meer verlaten. Alhoewel de intentie van de betrokkene ook een van de factoren kan zijn voor de bepaling van de woonplaats heeft in onderhavige arrest de duur van het verblijf wellicht een zwaardere rol gespeeld.

#### **2.2.1.1.2 De feitelijke omstandigheden**

In het arrest HR 3 juni 1981, BNB 1981/200 bevestigt de Hoge Raad mijns inziens correct dat de feitelijke omstandigheden beslissend zijn bij de beantwoording van de vraag waar iemands fiscale woonplaats gelegen is. In het onderhavige arrest ging het om een schenking van onroerend goed in 1975. Schenker en zijn echtgenote verkregen bij de geboorte de Poolse nationaliteit. Beide stellen dat zij vanaf 1970 grotendeels, elk jaar gedurende ongeveer elf maanden, in Israël verbleven en ongeveer vijf weken per jaar in Nederland voor bezoek aan hun dochter. Schenker behield de beschikking over woongelegenheden in een hem in eigendom toebehorend pand in Nederland. Ook zijn financiële belangen waren in Nederland blijven liggen; hij stond tot in 1976 in het bevolkingsregister van zijn oude woonplaats ingeschreven in Nederland en de Nederlandse fiscus ontving van hem tot in 1976 aangiften, waarin werd uitgegaan van binnenlandse belastingplicht.

Anders dan het hof is de Hoge Raad tot het oordeel gekomen dat, indien de stelling van het echtpaar juist is dat zij vanaf 1970 gedurende ongeveer elf maanden per jaar in Israël verbleven, de schenker niet in Nederland woonde. Ondanks het geval dat het indienen van een aangifte IB als binnenlandse belastingplichtige ook een feit is. Geeft de uitspraak van de Hoge Raad hierbij aan dat de voorkeur wordt gegeven aan het volgende feit, de werkelijke duur van het jaarlijks verblijf in Nederland, boven de gekozen administratieve woonplaats (inschrijving in het bevolkingsregister in Nederland).

Op 21 augustus 2003<sup>37</sup> is een arrest gewezen waarin de voorkeur wordt gegeven aan de feitelijke woonplaats boven de gekozen administratieve woonplaats (inschrijving in het bevolkingsregister in Spanje). In het onderhavige arrest waren de aan de belastingplichtige gezonde nota's inzake het verbruik van gas, water en licht een factor van betekenis. Belanghebbende en haar echtgenoot hebben

---

<sup>37</sup> Hof Amsterdam 21 augustus 2003, nr. 01/4226, V-N 2004/7.4.

zich op 18 november 1996 laten inschrijven op een adres in Spanje. Op 16 juni 1997 hebben zij hun pand in Nederland verkocht. Volgens de inspecteur is de binnenlandse belastingplicht in Nederland op 16 juni 1997 opgehouden, waardoor de aanmerkelijk belang aandelen van de echtgenoot op grond van art. 20a, zesde lid, onderdeel i Wet IB 1964 fictief zijn vervreemd. Het Hof oordeelde dat de inspecteur terecht in 1997 een vervreemdingsvoordeel uit aanmerkelijk belang in aanmerking heeft genomen, aangezien belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat zij en haar echtgenoot in 1996 hun woonplaats hebben overgebracht naar Spanje. Dit bleek onder meer uit in Nederland verrichte financiële transacties, waaruit is op te maken dat belanghebbende in de periode november 1996 tot medio 1997 geregeld in Nederland verbleef en in die periode slechts acht weken in Spanje was. Verder acht het hof aannemelijk dat in die periode bovengenoemde pand in Nederland gebruikt werd. Dit was op te maken uit het gegeven dat vanaf november 1996 geen substantiële daling van het stroom- en gasverbruik is opgetreden.

#### **2.2.1.1.3      Verblijven is (nog) geen wonen**

Het arrest HR 21 december 2001, BNB 2002/85, geeft uitleg over de bewoonbaarheid van hooibergen. In het onderhavige arrest emigreerde de erflater in 1991 naar het buitenland, maar verbleef daarna nog regelmatig in Nederland, in twee verbouwde voormalige hooibergen. In geschil was of hij ook na 1991 nog in Nederland heeft gewoond. Het door de inspecteur ingenomen standpunt dat een verbouwde hooiberg voor de erflater als woonplaats heeft gestrekt, had geen kans van slagen. Door het hof werd dit standpunt afgewezen. Hooibergen zijn door hun bouwkundige staat en inrichting niet geschikt om voor duurzame bewoning te dienen.<sup>38</sup> De Hoge Raad gaat hierin mee. Volgens de Hoge Raad geeft het hof met dit oordeel geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting.

#### **2.2.1.1.4      Langdurig jaarlijks verblijf in buitenland**

In de lagere rechtspraak is de volgende zaak opmerkelijk wat betreft het feit dat een langdurige jaarlijks verblijf in het buitenland niet in de weg hoeft te staan aan het constateren van woonachtigheid in Nederland. Hierbij zal er uiteraard ook gekeken moeten worden naar andere factoren in desbetreffende casus om Nederland als fiscale woonplaats te kunnen aanmerken. In de zaak Hof Amsterdam 27 mei 2004,<sup>39</sup> gaat het om het volgende. In 1999 is erflater in Spanje te komen

---

<sup>38</sup> R.o. 5.5 hofuitspraak, BNB 2002/85.

<sup>39</sup> Hof Amsterdam 27 mei 2004, NTFR 2004/1053, V-N 2004/48.4.

overlijden. Deze heeft gedurende de laatste tien jaren van zijn leven gedurende ongeveer acht maanden van elk jaar in zijn Spaanse woning verbleven met iemand met wie hij een amoureuze verhouding had. De resterende maanden van elk jaar verbleef hij zonder zijn geliefde in een volledig ingerichte en onbeperkt tot zijn beschikking staande woning in Nederland. Erflater stond in Nederland ingeschreven in de registers van de burgerlijke stand. Het vermogen van de erflater bestond uit drie in Nederland en één in Spanje gelegen onroerende zaak. Tevens beschikte hij over Nederlandse banktegoeden waarvan het beheer plaatsvond in Nederland. Erflater was in Nederland tegen ziektekosten verzekerd, zijn auto was voorzien van een Nederlands kenteken en hij was lid van de ANWB. Daarnaast betaalde hij in Nederland de omroepbijdrage. Erflater deed ook aangifte voor de Nederlandse inkomsten- en vermogensbelasting als onbeperkt belastingplichtige. De familieleden van de erflater, althans degenen die hem het meest na stonden en die hij tot erfgenamen heeft benoemd, waren in Nederland woonachtig.

Op basis van bovengenoemde omstandigheden en op grond van de wil van erflater om, zowel sociaal als zakelijk met Nederland te zijn verbonden, oordeelt het hof dat erflater ondanks de door hem tijdens zijn verblijf in Spanje aangehouden amoureuze verhouding een zodanige duurzame band van persoonlijk aard met Nederland had, ook in Nederland ten tijde van zijn overlijden woonde. Daarnaast oordeelt het hof dat de verkrijging van de geliefde van erflater niet naar tariefgroep I dient te worden belast, doch naar tariefgroep III en is er tevens geen vrijstelling van toepassing. De reden hiervoor is dat de geliefde niet aan de hiervoor geldende voorwaarde voldoet, dat gedurende een aaneengesloten periode van ten minste vijf jaren een gemeenschappelijke huishouding met de erflater is gevoerd. Zoals eerder gezegd is de uitspraak van het hof best opmerkelijk. Ondanks het feit dat erflater de afgelopen tien jaar voor een lange periode van het jaar in Spanje verblijft om daar tijd met zijn geliefde door te brengen, oordeelt het hof op basis van de overige omstandigheden dat de erflater in Nederland woonachtig is.

#### **2.2.1.1.5 Directeur-grotaandeelhouder**

In de zaak Hof 's-Gravenhage 2 november 2004, is een DGA samen met zijn echtgenote per 20 december 1996 uitgeschreven uit de basisadministratie van zijn Nederlandse woonplaats met als reden emigratie naar de Nederlandse Antillen. Zij vliegen vervolgens op 24 december 1996 naar Curaçao waar zij van de vreemdelingendienst een 'vergunning tot verblijf' ontvangen. Op 1 april 1998 keren de DGA en zijn echtgenote weer terug naar Nederland. In de tussengelegen periode van 24 december 1996 tot 1 april 1998 heeft de DGA veel verschillende landen bezocht, met name in Zuid-Amerika. De DGA heeft in deze periode ook Nederland bezocht maar nooit voor een lange periode. Het hof

oordeelde in deze zaak dat de DGA en zijn vrouw in de zin van art. 4 AWR in Nederland zijn blijven wonen.

Deze uitspraak is gebaseerd op de volgende omstandigheden. De woning waar de DGA en zijn vrouw voor 24 december 1996 in woonde, werd door hen gedurende de periode tussen 24 december 1996 en 1 april 1998 aangehouden. De woning in Nederland was hierdoor in desbetreffende periode nog steeds voor bewoning beschikbaar voor de DGA en zijn vrouw. Daarnaast reed hij in een auto van het concern waar hij werkzaam was, bleef hij betrokken bij de Rotary, het Rode Kruis en een Christelijk Gereformeerde Gemeente en waren zijn geldelijke belangen overwegend met Nederland verbonden.<sup>40</sup> Het enkel uitschrijven uit het Nederlands bevolkingsregister en het inschrijven in het register van een ander land vormt voor de toepassing van art. 4 AWR onvoldoende bewijs voor het verplaatsen van de woonplaats naar dat andere land.<sup>41</sup> Evenmin vormt, in de omgekeerde situatie, het inschrijven in het Nederlandse bevolkingsregister en een samenlevingscontract met een in Nederland wonende partner voldoende bewijs, zelfs niet als uit de relatie een kind is geboren.<sup>42</sup> Tegen bovengenoemd arrest is beroep in cassatie ingesteld, zie HR 2 juni 2006.<sup>43</sup> De Hoge Raad verwerpt belanghebbendes beroep in cassatie met een beroep op art. 81 Wet RO. Nu het oordeel van het hof nauw verweven was met de feiten, is het logisch dat de Hoge Raad de zaak heeft afgedaan met een beroep op art. 81 Wet RO. Ik ben het met de redactie van Vakstudie-Nieuws eens dat het bijzonder verrassend is dat de Hoge Raad de zaak zo kort afdoet, terwijl de A-G Overgaauw het nog nodig vond conclusies te nemen in de zaak. Volgens A-G Overgaauw heeft het Hof een juiste maatstaf gehanteerd bij de bepaling of sprake is van binnenlandse belastingplicht. Ook 's Hof's oordeel dat belanghebbende in Nederland beschikt over een "duurzaam tehuis" in de zin van art. 34, lid 1, aanhef en onderdeel a BRK, getuigt niet van een onjuiste rechtsopvatting en tot slot is 's Hof's oordeel dat de persoonlijke en economische betrekkingen van belanghebbende met Nederland het nauwst zijn, van feitelijke aard, niet onbegrijpelijk en dan ook niet voor cassatie vatbaar. Het Hof heeft volgens A-G Overgaauw op goede gronden een juiste beslissing genomen. Het middel faalt derhalve.<sup>44</sup>

---

<sup>40</sup> Hof 's-Gravenhage 2 november 2004, NTFR 2005/100, V-N 2005/8.1.9.

<sup>41</sup> Zie hierover tevens HR 7 januari 1998, nr. 32.649, BNB 1998/71, V-N 1998/5.5 en Hof Den Haag 30 mei 2000, nr. 97/02153 ( NTFR 2000/1326, V-N 2000/44.13) en nr. 97/02520 ( NTFR 2000/1323, V-N 2000/44.12).

<sup>42</sup> Zie hofuitspraak: Hof Den Haag 13 augustus 1996, nr. 94/0181, V-N 1997, 373.

<sup>43</sup> HR 2 juni 2006, nr. 41553, V-N 2006/35.5.

<sup>44</sup> Zie Conclusies A-G Overgaauw 22 december 2005, nr. 41 393, 41 551 en 41 553, V-N 2006/15.9, r.o. 4.1.3 en 4.1.4.



#### **2.2.1.1.6      Lessen uit de jurisprudentie met betrekking tot de woonplaats van natuurlijke personen in de erfbelasting in het kort**

Een algemene regel kan derhalve niet worden gegeven. Wel kan blijkbaar worden geconcludeerd dat de onvrijwilligheid van het verblijf in een land geen rol speelt bij de beoordeling van de woonplaats. De duur van het verblijf in dat land zal hierbij een doorslaggevende factor kunnen hebben. De feitelijke omstandigheden blijven echter beslissend bij de beantwoording van de vraag waar iemands fiscale woonplaats gelegen is. Hierbij kan worden aangenomen dat de voorkeur uitgaat naar de feiten boven de weliswaar gekozen administratieve woonplaats (inschrijving in het bevolkingsregister). Een factor van betekenis voor het bepalen van de woonplaats wordt tevens gevormd door aan de belastingplichtige gezonden nota's inzake het verbruik van gas, water en licht. Regelmatig verblijf in een hooiberg kan niet als woonplaats worden aangemerkt, aangezien hooibergen volgens het hof door hun bouwkundige staat en inrichting niet geschikt zijn om voor duurzame bewoning te dienen. Wat ook gebleken is uit de hofuitspraak is dat een langdurige jaarlijks verblijf in het buitenland niet in de weg hoeft te staan aan het constateren van woonachtigheid in het binnenland. Hierbij zal uiteraard nog steeds gekeken moeten worden naar andere factoren in de specifieke casus om het binnenland als fiscale woonplaats te kunnen aanmerken. In een situatie waarbij men daadwerkelijk fysiek vertrokken is naar een ander land en tevens een 'vergunning tot verblijf' heeft ontvangen kan nog altijd door de feitelijke omstandigheden geconcludeerd worden dat het land van herkomst niet metterwoon verlaten is. Het enkel uitschrijven uit het Nederlands bevolkingsregister en het inschrijven in het register van een ander land vormt voor de toepassing van art. 4 AWR onvoldoende bewijs voor het verplaatsen van de woonplaats naar dat andere land. Evenmin vormt, in de omgekeerde situatie, het inschrijven in het Nederlandse bevolkingsregister en een samenlevingscontract met een in Nederland wonende partner voldoende bewijs, zelfs niet als uit de relatie een kind is geboren.

#### **2.2.1.2 Woonplaats van bemanningsleden en bij uitzending**

Volledigheidshalve is nog op te merken dat op grond van art. 4, lid 2 AWR een uitbreiding wordt gegeven aan het grondgebied van Nederland. Voor schepen en luchtvaartuigen die in Nederland hun thuishaven hebben, geldt dat zij ten opzichte van de bemanning als deel van Nederland worden beschouwd. Deze woonplaatsfictie geldt voor de gehele nationale heffingswet. Ook al is de bemanning derhalve het gehele jaar met het schip onderweg buiten Nederland, toch worden zij in Nederland als binnenlands belastingplichtig aangemerkt. Voordat deze regel op de bemanningsleden wordt toegepast, moet eerst volgens lid 1 van bovengenoemd artikel duidelijk zijn dat het betrokken bemanningslid woonachtig is aan boord van een schip of een luchtvaartuig. Of hiervan sprake is, wordt weer naar de omstandigheden beoordeeld. Daarnaast moet de kanttekening worden gemaakt dat

Art. 4, lid 2 AWR overigens niet aan de orde komt als een woonplaats kan worden vastgesteld op basis van art. 4, lid 1 AWR. Wonen vrouw en kinderen van een bemanningslid bijvoorbeeld in België en beschikt deze bemanningslid daar tevens over bankrekeningen e.d., dan is zijn woonplaats België. De thuishaven van een schip is de plaats waar het feitelijk thuishoort. De Hoge Raad oordeelt dat de thuishaven van een schip is gelegen in het land waarmee het schip zijn nauwste band heeft.<sup>45</sup> Ondersteunende factoren zijn hierbij de plaats waar het schip in het scheepsregister is te boek gesteld, de vlag waaronder het vaart en de nationaliteit van de bemanningsleden.<sup>46</sup>

Art. 2, lid 1 SW 1956 (zie bijlage 1) bevat een woonplaatsfictie. Dit artikel regelt de woonplaats voor buiten Nederland verblijvende natuurlijke personen die in dienst staan tot de Staat der Nederlanden. Het gaat hier onder andere om Nederlandse leden van diplomatieke, permanente of consulaire vertegenwoordigingen van het Koninkrijk der Nederlanden in het buitenland en Nederlanders die zijn uitgezonden om werkzaamheden te verrichten in een andere mogendheid in het kader van een verdrag waarbij Nederland partij is. Indien bovengenoemde persoon in het bezit is van de Nederlandse nationaliteit, wordt hij geacht in Nederland te wonen. Deze woonplaatsfictie is ook van toepassing op de partner en de eigen kinderen en stiefkinderen van de uitgezonden Nederlander, mits zij jonger zijn dan 27 jaar en in belangrijke mate door hem worden onderhouden in de zin van art. 1.5 Wet IB 2001 jo. Art. 2 Uitv.reg. IB 2001. De nationaliteit van de partner en de eigen kinderen en stiefkinderen doet niet ter zake.<sup>47</sup> De woonplaatsfictie geldt niet indien die Nederlander werkzaam is in het land waarin hij is aangeworven, tenzij hij militair is. Is hij militair dan geldt de woonplaatsfictie slechts niet ingeval bij of krachtens algemene maatregelen van bestuur bepaald is dat hij geacht wordt blijvend buiten Nederland werkzaam te zijn.<sup>48</sup> Op het moment dat de dienstbetrekking tussen de Nederlander en de Staat der Nederlanden eindigt komt de fictieve woonplaats te vervallen. Indien de Nederlander nadien in het buitenland blijft, is het van belang te weten dat voor de toepassing van het nog te bespreken tien-jarenregeling op grond van art. 3, lid 1 SW 1956, volgens de staatssecretaris van Financiën op grond van een redelijke wetsinterpretatie, geldt dat de tienjaarstermijn is aangevangen op het moment dat Nederland metterwoon is verlaten.<sup>49</sup>

---

<sup>45</sup> HR 25 maart 2011, nr. 10/00157, NTFR 2011/798.

<sup>46</sup> Voor binnenschippers en bemanningsleden van binnenschepen bevat art. 1 Uitv.besl. AWR een fictie.

<sup>47</sup> Zie Art. 2, lid 2 SW 1956.

<sup>48</sup> Nu een dergelijke algemene maatregel van bestuur tot op heden niet is verschenen, geldt de woonplaatsfictie onverkort voor in het buitenland werkzame Nederlandse militairen.

<sup>49</sup> Besluit van 25 mei 2010, nr. DGB2010/878M, NTFR 2010/2922, V-N 2010/27.17.

### 2.2.2 Gebied Nederland

Voor de afbakening van de Nederlandse fiscale territoriale jurisdictie hanteert de erfbelasting het begrip *Nederland*. De SW 1956 maakte tot 1 januari 2010 gebruik van de term *Rijk*. Onder dit begrip *Rijk* verstond art. 2, eerste lid, onderdeel d, onder 1<sup>o</sup> AWR (oud) *Nederland*. De SW 1956 geeft zelf geen definitie van de uitdrukking *Nederland*. Hiervoor moet er gekeken worden naar art. 2, derde lid, onderdeel d, onder 3<sup>o</sup> AWR. Volgens dit artikel dient onder *Nederland* te worden verstaan het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk. De uitdrukking *Nederland* omvat niet de BES-eilanden<sup>50</sup>, zij zijn echter wel onderdeel van het land Nederland. Voor de erfbelasting omvat de uitdrukking *Nederland* alleen het vaste land in Europa en niet de territoriale zee en de exclusieve economische zone van het Koninkrijk.<sup>51</sup>

### 2.2.3 Verklaring van de Belastingdienst

Met de zinsnede in art. 4, lid 1 AWR, *wordt naar de omstandigheden beoordeeld*, heeft de wetgever gebruikgemaakt van een open norm. Het grote voordeel van een open norm is de flexibiliteit daar tegenover kan echter ook onzekerheid staan in het geval voor een belastingplichtige het niet duidelijk is waar de woon- of vestigingsplaats gelegen is. Het is dan nog de vraag wat de opvatting van de Belastingdienst hierover zal zijn. Om aan die onzekerheid enige mate tegemoet te komen, kunnen werkgevers een verklaring krijgen van de Belastingdienst inzake de fiscale woonplaats van hun werknemers en kunnen lichamen een verklaring krijgen inzake hun vestigingsplaats.<sup>52,53</sup> Een woonplaatsverklaring biedt echter geen absolute garantie. Dat kan ook niet gezien het statische karakter van zo'n verklaring en het dynamische karakter van het criterium woonplaats. Maar zelfs al veranderen de omstandigheden niet, dan nog is de woonplaatsverklaring niet doorslaggevend voor het bepalen van de woonplaats.<sup>54</sup>

---

<sup>50</sup> Zie art. 2, derde lid, onderdeel d, onder 4<sup>o</sup> AWR.

<sup>51</sup> Voor de heffing van de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de vennootschapsbelasting en de assurantiebelaasting omvat de uitdrukking *Nederland* tevens wel de territoriale zee en de exclusieve economische zone van het Koninkrijk. Zie art. 2, derde lid, onderdeel d, onder 3<sup>o</sup> AWR.

<sup>52</sup> M.J. de Lignie, De woonplaatsverklaring bij dubbele vestigingsplaats, WFR 1990/5908, p. 441-448 en R. Brandsma, De rechtsgang bij de woonplaatsverklaring', WFR 1990/5937, p. 1624-1632.

<sup>53</sup> Met betrekking tot de heffing van de erfbelasting. Zou de werkgever van de (inmiddels overleden) erflater een woonplaatsverklaring kunnen aanvragen bij de belastingdienst. Deze is één jaar geldig na datum van afgifte.

<sup>54</sup> HR 19 juni 1996, nr. 30.220, V-N 1996, 150.

#### 2.2.4 Dubbele of geen woon- of vestigingsplaats

Doordat de wetgever heeft gekozen voor een open norm is het ook mogelijk dat sprake kan zijn van een dubbele woon- of vestigingsplaats. Niet alleen Nederland maar ook andere landen hanteren een dergelijke norm voor de woon – of vestigingsplaats. De situatie kan ontstaan dat twee landen beide beoordelen dat een belastingplichtige op haar grondgebied woont of gevestigd is. In zo'n situatie heeft de Hoge Raad het volgende geoordeeld met betrekking tot een natuurlijk persoon:<sup>55</sup>

*'dat 's Hofs oordeel, dat ter beantwoording van de vraag, waar, beoordeeld naar de omstandigheden, een belastingplichtige woont in de zin van art. 4, lid 1 van de AWR, alle omstandigheden tegen elkaar moeten worden afgewogen en dat daarom deze wetsbepaling het aannemen van een dubbele woonplaats – in Nederland en in een ander land – niet of alleen ingeval van evenwicht tussen alle factoren toelaat, niet als juist kan worden aanvaard; dat immers die wetsbepaling – ook blijkens haar parlementaire geschiedenis – niet uitsluit, dat, beoordeeld naar de omstandigheden, de belastingplichtige tegelijkertijd zowel met Nederland als met een ander land een zo duurzame betrekking van persoonlijke aard onderhoudt dat hij gezegd moet worden in beide landen te wonen'.*

Een dubbele woon- of vestigingsplaats zou ertoe kunnen leiden dat de belastingplichtige in twee landen voluit belasting zou moeten betalen. Deze situatie is uiteraard onwenselijk.<sup>56</sup>

Op het volgend arrest is in de literatuur nogal wat kritiek geuit met betrekking tot de hofuitspraak die ten grondslag lag aan het arrest. Het ging in dit arrest om de vraag of er naar de omstandigheden beoordeeld mocht worden dat de laatste verblijfplaats van de erflaatster ook gezien kon worden als haar woonplaats. In de casus van HR 13 maart 1974, BNB 1975/28 betrof het een erflaatster, die geboren was met de Duitse nationaliteit, door haar huwelijk de Nederlandse nationaliteit kreeg en later door naturalisatie de Amerikaanse. De erflaatster had geen kinderen en haar echtgenoot overleed geruime tijd voor haar. Tot 1940 woonde de erflaatster in Nederland, daarna in de Verenigde Staten. Na afloop van de Tweede Wereldoorlog verbleef de vrouw jaarlijks met een gezelschapsdame gedurende ongeveer zes maanden in Nederland in steeds hetzelfde hotel De Witte Brug te Scheveningen. Dit jaarlijks verblijf vond gedurende een groot aantal jaren plaats. Op latere leeftijd geeft de vrouw haar woonplaats in New York op en verblijft zij vervolgens zes maanden per jaar in een hotelappartement in Zwitserland en zes maanden per jaar in een hotel in Nederland, waar zij overlijdt. Het Hof kon, volgens de Hoge Raad, zonder schending van enige rechtsregel tot het oordeel

---

<sup>55</sup> HR 22 december 1971, nr. 16.650, BNB 1973/120, met noot van. J. van Soest.

<sup>56</sup> In het volgende hoofdstuk zal verder worden ingegaan op de dubbele heffingsproblematiek op het gebied van de erfbelasting.

komen, dat nu Nederland voor de erflaatster niet het land was waar haar zakelijke belangen of haar persoonlijk leven zich in hoofdzaak concentreerden, erflaatster ten tijde van haar overlijden niet in Nederland woonde. In het hiervoor al besproken arrest HR 1 november 1961, BNB 1962/87, is geconcludeerd dat de onvrijwilligheid van het verblijf in Nederland geen rol speelt bij de beoordeling van de woonplaats. De duur van het verblijf in casu zal hierbij een doorslaggevende factor zijn geweest, erflater heeft door zijn ziekte Nederland sinds 1956 niet meer verlaten. Alhoewel de intentie van de betrokkene ook een van de factoren kan zijn voor de bepaling van de woonplaats heeft in dit arrest de duur van het verblijf wellicht een zwaardere rol gespeeld. In het onderhavige arrest is de HR tot het oordeel gekomen dat door het ontbreken van hoofdzakelijk zakelijke of persoonlijke belangen, Nederland niet als woonplaats aangemerkt kan worden. Daarnaast is de duur van erflaatsters verblijf in Nederland niet gewijzigd sinds haar vertrek uit de Verenigde Staten naar Zwitserland. Derhalve zal de duur van het verblijf in Nederland in onderhavige arrest geen doorslaggevende rol kunnen spelen.

De schrijvers Schuttevâer en Zwemmer<sup>57</sup> zijn van mening dat op het gebied van de erfbelasting niet spoedig de afwezigheid van een woonplaats op de sterfdag moet worden aangenomen, aangezien de belastingheffing in beginsel aan een bepaald land dient te worden toegewezen. Hierbij zijn de ‘woonbanden’ met een bepaald land van belang. Indien geen land aanwezig is waarmee deze banden het sterkst aanwezig zijn, zijn zij van mening dat de laatste verblijfplaats in het algemeen een aanknopingspunt is voor de belastingheffing. Ten aanzien van deze laatste verblijfplaats dient wel sprake te zijn van enige duurzaamheid. Om deze reden hebben de schrijvers kritiek op de hofuitspraak.

Zelf deel ik de mening van de schrijvers Sonneveldt en Zuiderwijk<sup>58</sup>, zij vragen zich af of aan het laatste verblijfplaats inderdaad zoveel gewicht moet worden toegekend. Het hebben van een laatste verblijfplaats is niet voldoende voor het aannemen van een fiscale woonplaats. Hiervoor dient te worden voldaan aan de criteria die aan het hebben van een fiscale woonplaats in het algemeen wordt gesteld. Met de opvatting van Schuttevâer en Zwemmer dat in geval van overlijden de belastingheffing in beginsel aan een bepaald land dient te worden toegewezen, kan ik mij dan ook niet vinden waardoor het dus ook heel goed mogelijk is dat iemand geacht wordt geen fiscale woonplaats te bezitten. In tegenstelling tot Schuttevâer en Zwemmer, is Fesevur<sup>59</sup> van mening dat het Hof een juist oordeel heeft gegeven ‘door sterk in aanmerking te nemen dat na haar vertrek uit de Verenigde Staten naar Zwitserland de betrekkingen van de erflaatster ten opzichte van Nederland ongewijzigd bleven’.

---

<sup>57</sup> H. Schuttevâer en J.W. Zwemmer, *De Nederlandse Successiewetgeving, Civiel- en fiscaalrechtelijke beschouwingen over de verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking*, Deventer, 1988, p. 32.

<sup>58</sup> F. Sonneveldt en J.C.L. Zuiderwijk, *Internationale aspecten van erf- en schenkbelasting*, Kluwer, Deventer, 2013, p. 9.

<sup>59</sup> F.J. Fesevur, ‘Woonplaats. Inwoner of toeriste?’, *WFR* 1974/5187, p.645.

Hij merkt naar mijn mening terecht op dat slechts nagegaan moet worden of in een bepaald land sprake is van een fiscale woonplaats, waarbij niet gekeken hoeft te worden of al in een ander land, naar de daar geldende wetgeving, sprake is van een fiscale woonplaats. Aan de hand van deze redenering is het heel goed mogelijk dat iemand geacht wordt geen fiscale woonplaats te bezitten of zelfs meerdere fiscale woonplaatsen heeft. Doordat Nederland slechts met zeven landen een erfbelastingverdrag heeft gesloten kan dit voor problematische situaties zorgen.

### 2.3 Nationaliteitsbeginsel

Art. 3, lid 1 SW 1956 zorgt ervoor dat heffing van de schenk- en erfbelasting niet kan worden ontgaan door middel van emigratie. Dit artikel, ook wel de tien-jarenregeling genoemd, regelt de woonplaats van Nederlanders die uit Nederland zijn vertrokken en binnen een periode van tien jaar na hun vertrek overlijden of een schenking doen. In het geval deze personen bij het verlaten van Nederland de Nederlandse nationaliteit bezaten en ten tijde van het overlijden of op het tijdstip van schenken binnen genoemde tienjaarstermijn, nog de Nederlandse nationaliteit hebben, worden zij geacht op dat tijdstip in Nederland te wonen. Degene die ter zake van deze gebeurtenis verkrijgt is schenk- of erfbelasting verschuldigd vanwege de fictieve<sup>60</sup> Nederlandse woonplaats van de erflater of schenker. Op deze manier heeft de wetgever de mogelijkheid gecreëerd om onder bepaalde voorwaarden belasting te heffen op grond van de nationaliteit. Het is natuurlijk niet zo dat iedereen met het oog op belastingbesparing emigreert uit Nederland, toch zullen ook deze mensen geconfronteerd worden met bovengenoemd artikel. Over dit aspect is door de toenmalige minister in de memorie van toelichting op de Wijzigingswet van 2 december 1936, Stb. 406, het volgende opgemerkt<sup>61</sup>:

*‘Dat onder de regeling van het ontwerp ook zullen vallen de nalatenschappen van personen, die het Rijk om andere redenen dan belastingbesparing hebben verlaten, acht de ondergetekende geen bezwaar; voor hen toch, die en Nederlander zijn en het Rijk nog niet zolang geleden hebben verlaten, bestaat nog een zoodanige band met het vaderland, dat de belastingheffing ook hier gerechtvaardigd is.’*

Dezelfde rechtvaardiging geldt overigens ook voor schenkingen. Tijdens het Voorlopig Verslag van de Eerste Kamer werd door verschillende Kamerleden opgemerkt dat zij het allerminst onredelijk achtten,

---

<sup>60</sup> Fictief wonen in Nederland wordt gelijkgesteld met feitelijk wonen in Nederland. In het kader van de voorkoming van dubbele belasting wordt hierin wel onderscheid gemaakt. Zo kent het BvdB 2001 in art. 48 een speciale regeling voor situaties waarin er sprake is van een fictieve woonplaats op grond van art. 3, lid 1 SW 1956. In hoofdstuk drie zal hier verder op worden ingegaan.

<sup>61</sup> Kamerstukken II, 1935-1936, 355, nr. 3, p. 1.

dat Nederlanders die in het buitenland gevestigd zijn en niettemin de aan het Nederlandschap verbonden voordelen, zoals het bezit van een Nederlands paspoort als het recht op hulp en steun van Nederlandse diplomatieke en consulaire ambtenaren, genieten, bijdragen in de kosten van de vaderlandse staatshuishouding op de wijze als in het wetsvoorstel omschreven.<sup>62</sup>

Uit de parlementaire geschiedenis komt tot uiting dat het hebben van de Nederlandse nationaliteit voldoende is om iemand na emigratie gedurende een periode van tien jaar voor de heffing van schenken en erfbelasting te achtervolgen. Zoals eerder genoemd is het een voorwaarde dat de erflater de Nederlandse nationaliteit heeft, zowel op het tijdstip van emigratie als op het moment van overlijden. De bepaling van het Nederlandschap vindt plaats op basis van de criteria van de Rijkswet op het Nederlandschap.<sup>63</sup> Indien iemand meerdere nationaliteiten bezit, brengt dit geen wijziging in de systematiek, mits hij uiteraard ook de Nederlandse nationaliteit heeft. In het geval sprake is van naturalisatie tot niet-Nederlander na emigratie is art. 3, lid 1 SW 1956 niet langer meer van toepassing.<sup>64</sup> Als dus iemand met een buitenlandse nationaliteit vanuit Nederland geëmigreerd is, geldt bovengenoemd artikel ook niet. Voor hen geldt een termijn van één jaar op grond van art. 3, lid 2 SW 1956, deze bepaling is echter alleen van toepassing op de schenkbelasting. Terwijl het eerste lid van dit artikel zowel van toepassing is op de schenk- en erfbelasting. Een erfrechtelijke verkrijging of schenking wordt in dit geval op dezelfde wijze behandeld als bedoeld in art. 1, lid 1, onderdeel 1° en 2° SW 1956 (zie bijlage 1).

Het tijdstip waarop de termijn aanvangt is op het emigratietijdstip en niet op het moment van overlijden.<sup>65</sup> Er dient met andere woorden, sprake te zijn van emigratie. De vraag of iemand zijn woonplaats binnen Nederland heeft opgegeven, is weer een vraag met betrekking tot de woonplaatsbeginsel, zie hiervoor paragraaf 2.2. In het geval een geëmigreerde Nederlander naar Nederland remigreert, vindt heffing van de erfbelasting weer plaats op grond van art. 1, lid 1, onderdeel 1° SW 1956. Bij een eventuele volgende emigratie begint de tienjaarstermijn derhalve

---

<sup>62</sup> Kamerstukken I, 1936-1937, nr. 42, p. 3.

<sup>63</sup> Rijkswet van 19 december 1984, houdende vaststelling van nieuwe, algemene bepalingen omtrent het Nederlandschap ter vervanging van de Wet van 12 december 1892, Stb. 1892, 268 op het Nederlandschap en het ingezetenschap (Rijkswet op het Nederlandschap), Stb. 1984, 628, zoals laatstelijk gewijzigd bij Rijkswet van 6 juli 2004 tot aanpassing van de Rijkswet op het Nederlandschap en de Rijkswet van 21 december 2000 tot wijziging van de Rijkswet op het Nederlandschap met betrekking tot de verkrijging, de verlening en het verlies van het Nederlandschap (Stb. 2000, 618), mede in verband met de totstandkoming van de Wet conflictenrecht geregistreerd partnerschap, (Stb. 2004, 335), inwerkingtreding 1 januari 2005 (Stb. 2004, 622).

<sup>64</sup> Zie punt 11 van het Besluit van 25 mei 2010, nr. CPP2010/878M, V-N 2010/27.17.

<sup>65</sup> HR 18 oktober 1995, nr. 29 922, BNB 1996/10c.

opnieuw te lopen.<sup>66</sup> Zoals al eerder besproken in paragraaf 2.2.3. is in het geval een Nederlander vanwege zijn dienstverband in het buitenland verblijft, de tienjaarstermijn aangevangen op het moment waarop hij Nederland metterwoon heeft verlaten.<sup>67</sup>

De reden van emigratie speelt voor de tien-jarenregeling geen rol, zo is in HR 30 maart 2007, nr. 41 007, BNB 2007/181, beslist dat bij een schenking onder opschortende voorwaarde het tijdstip van de schenking doorslaggevend is en niet het tijdstip waarop de opschortende voorwaarde zich voordoet. Als dus die voorwaarde in vervulling gaat na de emigratie van de schenker is art. 3, lid 1 SW 1956 van toepassing, ook al woonde de schenker dan al langer dan tien jaar in het buitenland.

In het geval een persoon vermoedelijk is overleden eindigt de tienjaarstermijn op de dag waarop, volgens de verklaring van vermoedelijk overlijden, dat overlijden vermoedelijk heeft plaatsgevonden en niet op de datum van afgifte van die verklaring, zoals in art. 4, lid 2 SW 1956 wordt beschouwd.<sup>68</sup>

### **2.3.1 De tien-jarenregeling in internationaal verband**

In de jurisprudentie is de tien-jarenregeling onder andere getoetst aan de discriminatieverboden uit het IVBPR (Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten), het EVRM (Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden) en het EG-verdrag (Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap). In art. 26 (gelijkheidsbeginsel) van het IVBPR<sup>69</sup> is het discriminatieverbod vastgelegd. In HR 10 januari 1992, BNB 1992/258 waren de erflater, die de Nederlandse nationaliteit bezat, en zijn vrouw in 1983 naar de Verenigde Staten geëmigreerd. In 1986 kwam erflater te overlijden. In de Verenigde Staten werd geen erfbelasting geheven. In art. 9 van de overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen van nalatenschappen en verkrijgingen krachtens erfrecht van 15 juli 1969 tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika mag, indien de erflater bij zijn overlijden staatsburger van een van de Staten was, die Staat vermogen belasten in overeenstemming met zijn wetgeving, ongeacht of de erflater in die Staat zijn woonplaats had. Belanghebbende, de vrouw van de erflater, was van mening dat de tien-jarenregeling niet van toepassing mocht zijn. De tien-jarenregeling was volgens haar in strijd met het

---

<sup>66</sup> F. Sonneveldt, 'Tienjaarstermijn Successiewet 1956 onder vuur', *Tribuut*, augustus 1991, p.17.

<sup>67</sup> Besluit van 25 mei 2010, nr. DGB2010/878M, NTFR 2010/2922, V-N 2010/27.17.

<sup>68</sup> HR 18 oktober 1995, nr. 29 922, BNB 1996/10 (concl. Moltmaker, noot Laeijendecker).

<sup>69</sup> Trb. 1975, 60.



discriminatieverbod van art. 26 IVBPR, aangezien op grond van de tien-jarenregeling alleen het vermogen verkregen van erfslaters met de Nederlandse nationaliteit wordt belast, terwijl dat niet het geval is bij erfslaters met een andere nationaliteit bij overigens gelijke gevallen.<sup>70</sup> De Hoge Raad kwam tot de volgende uitspraak:

*‘De klacht faalt evenwel omdat de bijzondere band tussen een staat en zijn onderdanen, waarop wordt gedoeld in de (...) wetgeschiedenis van deze bepaling, een objectieve en redelijke rechtvaardiging vormt voor het onderhavige verschil in de heffing van het recht van successie.’<sup>71</sup>*

De objectieve rechtvaardiging in de parlementaire wetgeschiedenis waarnaar door de Hoge Raad verwezen wordt komt op het volgende neer, het is gerechtvaardigd dat wordt bijgedragen aan de Nederlandse schatkist omdat degenen met de Nederlandse nationaliteit de bescherming hebben van een Nederlands paspoort en zij steeds een beroep kunnen doen op Nederlandse diplomatieke en consulaire diensten. Hier ben ik het echter niet helemaal mee eens, het EU-burgerschap biedt deze waarborgen ook. Een EU-burger heeft namelijk o.g.v. art. 20 t/m 25 VWEU recht op gelijke behandeling wat betreft consulaire en diplomatieke bescherming door ambassades van de andere lidstaten in derde landen wanneer de eigen lidstaat daar niet is vertegenwoordigd. Ook zijn de paspoorten in Europa geüniformeerd voor wat betreft de uitvoering, de veiligheidskenmerken en het vermelden van de EU boven de naam van de lidstaat.<sup>72</sup> De tien-jarenregeling is ook getoetst aan het discriminatieverbod van art 14. EVRM en art. 1 van het Protocol bij het EVRM (eigendomsontneming). Hierbij kan ook verwezen worden naar het arrest HR 10 januari 1992, BNB 1992/258. De Hoge Raad besliste dat de tien-jarenregeling niet in strijd is met het discriminatieverbod van art. 14 EVRM, ‘aangezien geen sprake is van aantasting van het genot van een van de rechten of vrijheden waarop dat artikel ziet’. Ook op Europees rechtelijk niveau heeft toetsing van het tien-jarenregeling plaatsgevonden. In drie zaken<sup>73</sup> werd het hanteren door Nederland van het nationaliteitscriterium aan de kaak gesteld. In de eerste zaak was de erfslater als Rijksinwoner van België te komen overlijden. Door de Hoge Raad is beslist dat de tien-jarenregeling niet in strijd is met het EG-verdrag.<sup>74</sup> In de tweede zaak ging het om een erfslater die binnen de termijn van tien jaar kwam

---

<sup>70</sup> O.B. Onnes, ‘De tien-jarenregeling in de Successiewet 1956 getoetst aan verdragsbepalingen’, WFR 1992/6037, p. 1789.

<sup>71</sup> Ook bij de commissie voor de verzoekschriften van de Tweede Kamer der Staten Generaal kreeg de adressant nul op het rekest. Verslag 27 mei 1993, nr. 22911/151.

<sup>72</sup> C.S. Pisuisse en A.M.M. Teubner, Elementair Europees Gemeenschapsrecht, Groningen: Wolter-Noordhoff 1999, p. 30-31.

<sup>73</sup> Hof Den Bosch 12 december 2002, NTFR 2003/165, V-N 2003/5.22, Hof Den Bosch 5 november 2003, NTFR 2003/2114, V-N 2003/58.21 en Hof Amsterdam 2 april 2004, NTFR 2004/624, V-N 2004/32.16 en Conclusie A-G Niessen 22 december 2005, NTFR 2006/151, V-N 2006/11.29.

<sup>74</sup> HR 22 december 2006, NTFR 2007/32, BNB 2007/113, V-N 2007/7.16.

te overlijden terwijl deze in Zwitserland woonde. Door Hof Den Bosch zijn in deze zaak prejudiciële vragen gesteld over de houdbaarheid van het nationaliteitsbeginsel in verband met derde landen<sup>75</sup>. Volgens A-G Léger is geen sprake van strijdigheid omdat kort gezegd, een lidstaat eigen onderdanen slechter mag behandelen dan niet-onderdanen. Bovendien acht de A-G het niet bezwaarlijk dat een lidstaat een fiscale claim ten aanzien van een geëmigreerde onderdaan handhaaft die het ook effectueert als de onderdaan niet emigreert.<sup>76</sup> Het HvJ EG oordeelde dat verkrijgingen uit nalatenschappen, kapitaalverkeer op grond van art. 56 van het EG-verdrag vormen en vervolgens dat art. 3, lid 1 SW 1956 geen beperking van dat kapitaalverkeer vormt, nu Nederland bij de toepassing van de woonplaatsfictie een vermindering verleent voor de in het buitenland geheven belasting op grond van art. 48 BvdB 2001.<sup>77</sup> Naar aanleiding van het arrest van het HvJ EG kon Hof Den Bosch uiteraard niet anders beslissen.<sup>78</sup> De derde zaak betrof een schenking onder opschortende voorwaarde verricht binnen de tienjaarstermijn bij woonplaats van de schenker in België. Ook in deze zaak heeft de Hoge Raad de stelling van strijdigheid met het EG-verdrag verworpen.<sup>79</sup> Het is door deze beslissingen duidelijk geworden dat de tien-jarenregeling niet strijdig is met het internationaal recht. De woonplaatsfictie wordt echter nogal eens ter discussie gesteld omdat de termijn te lang wordt gevonden. Volgens van Vijfeijken zou een termijn van bijvoorbeeld vijf jaren meer voor de hand liggen, omdat bij emigratie een dergelijke termijn meer gepast lijkt.<sup>80</sup> Zelf voel ik niet veel voor het eventueel verkorte van de volgtermijn. Deze is daarnaast ook niet volstrekt willekeurig gekozen aangezien deze overeenkomt met de door de OESO aanvaardbare termijn voor deze vorm van extraterritoriale belastingheffing.<sup>81</sup> Ik ben het eens met M. de L. Monteiro om de volgtermijn te bepalen aan de hand van de duur van de woonachtigheid van de erflater in Nederland in de periode voor emigratie. Hier zal in hoofdstuk vier verder op worden ingegaan, Volgens de Graaf, Kavelaars en Stevens is te gemakkelijk voorbijgegaan aan de omstandigheid dat degenen met de niet-Nederlandse nationaliteit een jaar na emigratie de fiscale claim kwijt zijn, terwijl dat voor Nederlanders pas na tien

---

<sup>75</sup> Onder het begrip derde landen, worden landen verstaan die geen lid zijn van de EU. De term *derde landen* wordt vaak gebruikt als het gaat om afspraken tussen twee of meer EU-landen en een ander land.

<sup>76</sup> Conclusie A-G Léger, 30 juni 2005, zaak C-513/03, NTFR 2005/957, V-N 2005/36.21.

<sup>77</sup> HvJ EG 23 februari 2006, zaak C-513/03 (Van Hilten-Van der Heijden), NTFR 2006/353, V-N 2006/14.22.

<sup>78</sup> Hof Den Bosch 18 april 2007, NTFR 2007/975.

<sup>79</sup> HR 30 maart 2007, NTFR 2007/578, BNB 2007/181, V-N 2007/19.24.

<sup>80</sup> Zij het dat Van Vijfeijken (noot in BNB 2006/194, p.5) twijfels heeft of de motivering in HR 10 januari 1992, nr. 27 702, BNB 1992/258, van de beslissing, dat art. 3, lid 1 SW 1956 niet in strijd is met art. 26 IVBPR nog steeds geldt.

<sup>81</sup> Zie commentaar op art. 1 §5 en het commentaar op art. 9A en 9B, §71.

jaren het geval is.<sup>82,83</sup> Volgens M. de L. Monteiro zou een regeling die (mede) aanknoopt bij de duur van de woonachtigheid in Nederland in de periode vóór emigratie rechtvaardiger zijn en ook meer recht doen aan de gedachte dat naarmate iemand meer van de faciliteiten van een land gebruik heeft kunnen maken, diegene ook meer in de kosten van het desbetreffende land dient bij te dragen.<sup>84</sup> Het is inderdaad wel apart dat bij een Nederlander die het grootste deel van zijn leven in het buitenland heeft gewoond, maar tijdelijk in Nederland woonachtig is geweest, vervolgens emigreert en daar komt te overlijden (binnen tien jaar na emigratie) zijn gehele nalatenschap in de Nederlandse heffing wordt betrokken. Een eventueel voorstel tot wijziging van art. 3, lid 1 SW 1956 zal ik in hoofdstuk vier van dit onderzoek verder uitwerken.

## 2.4 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik aandacht besteed aan de door Nederland gehanteerde grondslagen voor de belastingplicht van de erfbelasting. Het woonplaatsbeginsel vormt het uitgangspunt, hetgeen inhoudt dat het recht alleen is verschuldigd indien de erflater op het moment van het overlijden in Nederland woonachtig is. De woonplaats van de verkrijger is niet van belang. Uitsluitend de woonplaats van degenen van wie wordt verkregen is van belang. Woonde de erflater ten tijde van het overlijden niet in Nederland, dan kan door de verkrijger geen erfbelasting verschuldigd zijn. Toepassing van het woonplaatsbeginsel impliceert dat het object zich uitstrekt tot het gehele vermogen, ongeacht waar dit is gelegen, ook wel het wereldvermogen genoemd.

Voor de woonplaats van een natuurlijk persoon zijn de omstandigheden waaruit een duurzame betrekking van persoonlijke aard met Nederland blijkt van belang, met andere woorden wanneer Nederland valt aan te merken als het middelpunt van zijn levensbelangen. Er zal zowel gekeken moeten worden naar de economische als de sociale factoren. Met de zinsnede, *wordt naar de omstandigheden beoordeeld*, heeft de wetgever gebruikgemaakt van een open norm. Deze wordt voor elke concrete situatie ingevuld. Een algemene regel kan derhalve niet worden gegeven. De feitelijke omstandigheden blijven echter beslissend bij de beantwoording van de vraag waar iemands fiscale woonplaats gelegen is.

---

<sup>82</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A. Stevens, Internationaal belastingrecht, Kluwer, Deventer, FED-studieserie 2012, p. 431.

<sup>83</sup> Deze regeling heeft betrekking op het doen van een schenking binnen een jaar nadat een natuurlijke persoon Nederland metterwoon verlaten heeft (art. 3, lid 2 SW 1956), hierbij gaat het om een persoon die niet de Nederlandse nationaliteit heeft. Een persoon die wel de Nederlandse nationaliteit heeft wordt na het moment van emigratie tien jaar gevolgd, dit heeft betrekking op het doen van een schenking of het nalaten van een erfenis (art. 3, lid 1 SW 1956).

<sup>84</sup> Zie noot M. de L. Monteiro, bij HR 22 december 2006, nr. 39.261, NTFR 2007/32.

Het nationaliteitsbeginsel zorgt ervoor dat heffing van de schenk- en erfbelasting niet kan worden ontgaan door middel van emigratie, tenzij de nationaliteit wordt opgegeven. Dit artikel, ook wel de tien-jarenregeling genoemd, regelt de woonplaats van Nederlanders die uit Nederland zijn vertrokken en binnen een periode van tien jaar na hun vertrek overlijden of een schenking doen. In het geval deze personen bij het verlaten van Nederland de Nederlandse nationaliteit bezaten en ten tijde van het overlijden of op het tijdstip van schenken binnen genoemde tienjaarstermijn, nog de Nederlandse nationaliteit hebben, worden zij geacht op dat tijdstip in Nederland te wonen. Degene die ter zake van deze gebeurtenis verkrijgt is schenk- of erfbelasting verschuldigd vanwege de fictieve Nederlandse woonplaats van de erflater of schenker. Op deze manier heeft de wetgever de mogelijkheid gecreëerd om onder bepaalde voorwaarden belasting te heffen op grond van de nationaliteit.

Niet alleen Nederland maar ook andere landen hanteren soortgelijke heffingsgrondslagen. De situatie kan ontstaan dat twee landen beide beoordelen dat een erflater of schenker op haar grondgebied woonachtig is, zodat de verkrijger belasting verschuldigd is in twee landen. In het navolgende hoofdstuk zal eerst ingegaan worden op de oorzaken van dubbele erfbelasting in de EU in het geval Nederland één van de betrokken landen is. Vervolgens zullen de door Nederland getroffen regelingen ter vermijding of verzachting van dubbele erfbelasting worden behandeld.

## **HOOFDSTUK 3 OORZAKEN VAN INTERNATIONALE DUBBELE ERFBELASTING EN NEDERLANDSE REGELINGEN INZAKE INTERNATIONALE DUBBELE ERFBELASTING**

### **3.1 Inleiding**

In het vorige hoofdstuk zijn de door Nederland gehanteerde grondslagen voor de belastingplicht van de erfbelasting behandeld. Dit hoofdstuk zal antwoord geven op het eerste gedeelte van mijn probleemstelling. Zo zal de ongecompenseerde dubbele erfbelastingheffing in de EU-lidstaten in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht, in kaart worden gebracht na toepassing van het BvdB 2001. In dit hoofdstuk zal eerst aandacht worden besteed aan de oorzaken van dubbele erfbelasting in de EU in het geval Nederland één van de betrokken landen is. Hierbij zullen relevante casussen ter verduidelijking worden besproken. De Nederlandse grondslagen voor de erfbelastingheffing zal hierbij afgezet worden tegen de buitenlandse, indien er sprake is van dubbele heffing. Daarnaast zal er ook aandacht worden besteed aan het situsbegrip. Sommige landen kennen namelijk een uitgebreid situsbegrip en andere een beperkte. De door Nederland getroffen regelingen ter vermijding of verzachting van dubbele erfbelasting zullen eveneens worden besproken. Dit zijn de door Nederland met andere EU-lidstaten gesloten bilaterale verdragen op het gebied van de erfbelasting en de eenzijdige Nederlandse regeling ter voorkoming van dubbele belasting. Ook zal ingegaan worden op het OESO-Successiemodelverdrag 1982 (hierna: OSMV 1982), omdat de door Nederland gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele erfbelasting in hoofdzaak zijn gebaseerd op dit modelverdrag. Er zijn over het algemeen twee methodes om dubbele erfbelasting te voorkomen. Een land kan geheel of gedeeltelijk afzien van de heffingsbevoegdheid ten gunste van een ander land. Of een land verleent de belastingplichtige een belastingvermindering aangezien in een ander land al belasting wordt geheven. De verschillende methodes ter voorkoming van dubbele erfbelasting zullen tevens in dit hoofdstuk aan bod komen. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

### **3.2 Oorzaken van internationale dubbele erfbelasting**

Voor de heffing van belastingen bestaan internationaal drie aanknopingspunten, namelijk de woonplaats, de nationaliteit en de ligging van het vermogensbestanddeel (situs). Een land bepaalt zelf op grond van welke beginselen zij, in dit geval de erfbelasting, heffen. Dit kan o.g.v. het woonplaatsbeginsel, het nationaliteitsbeginsel of het situbeginsel. Uit het vorige hoofdstuk kan worden opgemaakt dat Nederland voor de erfbelasting aansluit bij het woonplaatsbeginsel. Indien de erflater niet in Nederland woonde kan er alsnog erfbelasting verschuldigd zijn op grond van het nationaliteitsbeginsel. Indien heffing niet mogelijk is op basis van bovengenoemde beginselen was tot

1 januari 2010 in Nederland nog de mogelijkheid dat door de verkrijger recht van overgang verschuldigd is op grond van het situsbeginsel. De situatie kan ontstaan dat twee landen beide beoordelen dat een belastingplichtige op haar grondgebied belasting verschuldigd is. Dubbele heffing kan ontstaan doordat het andere land, in tegenstelling tot Nederland, heft op basis van de woonplaats van de verkrijger of dat het andere land een andere invulling geeft aan het begrip woonplaats. De zogenoemde woonplaatsficties, zoals wij in Nederland deze in art. 2 en art. 3, lid 1 SW kennen, kunnen ook zorgen voor dubbele belastingplicht. Er zijn ook landen die zowel de woonplaats van de erflater als die van de verkrijger als heffingsgrondslag beschouwen. Dubbele heffing kan echter ook optreden door een samenloop van het woonplaatsbeginsel en het situsbeginsel. Concluderend kan door de hantering van verschillende beginselen en de verschillende interpretaties die aan die beginselen worden gegeven, dubbele heffing ontstaan. Er wordt telkens gesproken over dubbele belastingheffing, maar wat is dubbele belastingheffing nu eigenlijk precies? In het geval één persoon ten aanzien van één object door twee of meer verschillende instanties voor vergelijkbare belastingen<sup>85</sup> in dezelfde periode wordt belast is er sprake van juridische dubbele belastingheffing.<sup>86,87,88</sup> Men spreekt van internationale juridische dubbele belastingheffing in het geval deze twee of meer verschillende instanties in verschillende landen liggen. Daarentegen kan uiteraard ook een heffingsvacuüm ontstaan, in dat geval is er in geen enkele betrokken land belasting verschuldigd.<sup>89</sup> In internationaal verband wordt algemeen aangenomen dat de volgende rangorde van de heffingsbeginselen geldt<sup>90</sup>:

---

<sup>85</sup> Er zijn ook landen die bij de overgang krachtens erfrecht inkomstenbelasting of vermogenswinstbelasting heffen over de vermogensvermeerdering bij de erfgenamen, zoals Rusland, Oekraïne, Zuid-Afrika en Canada (Capital gain). Het is opmerkelijk dat, ondanks het feit dat deze belastingen dezelfde oorzaak hebben en hetzelfde object, er geen recht bestaat op vermindering op grond van het BvdB 2001. In § 4.6.1 van dit onderzoek zal hier nader op worden ingegaan.

<sup>86</sup> OESO-commentaar bij art. 23A en 23B, punt 1 en 3 t/m 11.

<sup>87</sup> Hiervan dient te worden onderscheiden het begrip economische dubbele belasting. Er is sprake van economisch dubbele belasting indien (I) bij twee personen (natuurlijke personen of lichamen) over hetzelfde object door één of twee instanties belasting wordt geheven, dan wel (II) bij één persoon tweemaal over formeel verschillende doch materieel identieke objecten, door één of twee instanties belasting wordt geheven. Zie: C. van Raad, *Cursus Belastingrecht Internationaal Belastingrecht*, Kluwer: Deventer 2012, p. 43. In dit onderzoek zal alleen de internationale juridische dubbele belasting worden besproken.

<sup>88</sup> Er kan ook economische dubbele belasting ontstaan indien het ene land de erfbelasting als nalatenschapsbelasting toepast en het andere land als een verkrijgingsbelasting (zie voetnoot 124 of 232 voor uitleg van deze begrippen) Aangezien ik alleen de juridische dubbele belastingheffing onderzoek zal ik hier niet verder op ingaan.

<sup>89</sup> F. Sonneveldt en J.C.L. Zuiderwijk, *Internationale aspecten van schenkings- en successierecht*, Kluwer, Deventer, 2005, p.52.

<sup>90</sup> Vakstudie Successiewet, *Internationale regelingen*, OESO 1982, art. 7, aant. 2 t/m 5. Deze rangorde is af te leiden uit de omstandigheid dat het OESO-successiemodelverdrag deze aanknopingspunten wel noemt, maar niet uitwerkt. Het modelverdrag beperkt zich tot de eerste drie aanknopingspunten: situs, woonplaats erflater en nationaliteit erflater.

1. Situsbeginsel: aanknopingspunt is de ligging van de vermogensbestanddelen;
2. Woonplaatsbeginsel: aanknopingspunt is de woonplaats van de erflater;
3. Nationaliteitsbeginsel: aanknopingspunt is de nationaliteit van de erflater;
4. Woonplaatsbeginsel: aanknopingspunt is de woonplaats van de verkrijger;
5. Nationaliteitsbeginsel: aanknopingspunt is de nationaliteit van de verkrijger.

Deze internationale gehanteerde rangorde blijkt ook uit de nationale wet (SW 1956) en het BvdB 2001. De rangorde is belangrijk om te bepalen welk land voorkoming dient te bieden in het geval er sprake is van dubbele erfbelastingheffing.<sup>91</sup>

### 3.2.1 Dubbele heffing indien Nederland heft op grond van het woonplaatsbeginsel

In paragraaf 2.2 van dit onderzoek is behandeld dat voor Nederland de woonplaats van de erflater naar de omstandigheden moet worden bepaald. De landen België, Duitsland, Finland, Frankrijk en Luxemburg hanteren een vergelijkbare grondslag voor de erfbelasting. Ook in deze landen wordt de woonplaats bepaald aan de hand van de feitelijke omstandigheden. Met betrekking tot bovengenoemde landen zal er niet snel sprake zijn van een dubbele woonplaats, met uitzondering van Duitsland (zie hierna bij voorbeeld 2). Er kan echter wel een situatie ontstaan waarbij een persoon met zowel Nederland als één van de bovengenoemde landen een zodanige band onderhoudt dat vanuit zowel Nederland als het andere land kan worden geoordeeld dat het middelpunt van zijn levensbelangen in beide landen is gelegen.<sup>92</sup> In dat geval kan er wel dubbele heffing ontstaan.

<b>Voorbeeld 1</b>
<b>NL<sup>93</sup>: woonplaats erflater</b>
<b>EU land: woonplaats erflater</b>
Een werknemer die in dienst is bij een Belgische onderneming en woonachtig is in België, wordt overgeplaatst naar een verkoopkantoor van deze onderneming in Nederland. Zijn gezin, dat in België

<sup>91</sup> C.M. Lambregtse, Dubbele successie- en schenkingsbelasting (1): de oorzaken en de uitgangspunten bij de voorkoming in nationaal en internationaal verband, FTV 2001 p. 9-15.

<sup>92</sup> HR 22 december 1971, nr. 16.650, BNB 1973/120, met noot van J. van Soest.

<sup>93</sup> Hiermee refereer ik naar de grondslag op basis waarvan Nederland erfbelasting heft. Dit zelfde geldt tevens voor het EU land, hierbij refereer ik naar de grondslag op basis waarvan het EU land erfbelasting heft. Dit zal in de rest van de voorbeelden van §3.2.1 en 3.2.2 op dezelfde wijze worden aangegeven.

blijft wonen, bezoekt hij tweemaal in de maand. In Nederland beschikt hij over een huurflat, een auto en een rekening bij een plaatselijke bank. Indien de werknemer komt te overlijden, is hij volgens het Belgische recht, aangezien de echtgenote van deze werknemer in België woont, in België woonachtig, terwijl Nederland op grond van andere feiten het standpunt inneemt dat de werknemer in Nederland woont.

Duitsland hanteert bij de beoordeling van de woonplaats naast de feitelijke omstandigheden, de zogenoemde *Wohnsitz*. *Wohnsitz* houdt in dat een natuurlijk persoon geacht wordt te wonen op de plaats waar hij een huis bezit dat hij louter en alleen voor eigen gebruik ter beschikking heeft. Dit levert een onbeperkte belastingplicht op voor de Duitse erfbelasting. Door deze aanvullende bepaling van Duitsland kan er dubbele heffing ontstaan.

#### **Voorbeeld 2**

**NL: woonplaats erflater**

**EU land: woonplaats erflater**

Een vrouw met de Nederlandse nationaliteit en die haar duurzaam sociaal middelpunt in Nederland heeft schaft een tweede woning aan in Duitsland. Naast deze woning bezit zij in Duitsland enkele bankrekeningen. De woning verhuurt zij niet aan derde, deze is het gehele jaar door alleen maar beschikbaar aan haarzelf. Deze *Wohnsitz* brengt met zich mee dat Duitsland, mevrouw ook als inwoner beschouwt. In het geval mevrouw komt te overlijden zullen de verkrijgers krachtens erfrecht zowel onbeperkt belastingplichtig in Nederland als in Duitsland zijn.

Het Verenigd Koninkrijk hanteert voor de onbeperkte belastingplicht het begrip *domicile*<sup>94</sup>. Dit begrip kan niet worden gelijkgesteld met het Nederlandse woonplaatsbegrip dat geheel feitelijk van aard is en naar de omstandigheden moet worden beoordeeld. Het Engelse *domicile*-begrip is complexer van aard. In het geval een persoon feitelijk in een ander land woont, zal dit geen invloed op de *domicile* van

---

<sup>94</sup> Te onderscheiden naar *domicile of origin* en *domicile of choice*. Een *domicile of origin* is het land waarin een persoon geboren is of het *domicile* van zijn ouders ten tijde van zijn geboorte. Een persoon kan slechts één *domicile* bezitten, deze kan wel vervangen worden door een *domicile of choice*. Indien een Engelsman een ander *domicile* wil verwerven, zal hij eerst in het algemeen alle banden met het Verenigd Koninkrijk moeten verbreken, daarnaast mag ook niet de intentie aanwezig zijn om weer terug te keren naar het Verenigd Koninkrijk en hij moet duidelijk kenbaar maken dat hij permanent in het land van zijn nieuwe *domicile* wil verblijven, bijvoorbeeld door daar een woning te hebben en daar ook te verblijven. Zie ook Vakstudie Successiewet, Internationale Regelingen, Verdrag met Groot-Brittannië en Noord-Ierland, art. 2, aant. 3.9.



deze persoon hebben. Dubbele onbeperkte heffing is in dit geval snel aan de orde. Er kan ook een situatie ontstaan waarbij er geen enkele onbeperkte belastingplicht aanwezig is.

<b>Voorbeeld 3</b>
<b>NL: -</b> <b>EU land: -</b>
Een Nederlander met de Nederlandse nationaliteit woont inmiddels al twaalf jaar feitelijk in het Verenigd Koninkrijk. Zij heeft in het Verenigd Koninkrijk geen domicile. Op basis van, de twaalf jaar dat zij feitelijk in het Verenigd Koninkrijk woont, is zij niet onderworpen aan de Nederlandse tienjaarstermijn en daardoor zowel in Nederland als in het Verenigd Koninkrijk niet onbeperkt belastingplichtig.

In het geval een *non-domiciled* echter in de twintig jaar voorafgaand aan zijn overlijden, minimaal zeventien jaar daarvan onderworpen is geweest aan de Engelse inkomstenbelasting, wordt hij alsnog geacht zijn domicile in het Verenigd Koninkrijk te hebben op het moment van overlijden, dit wordt ook wel *deemed domicile* genoemd. Voor de inkomstenbelasting hanteert het Verenigd Koninkrijk het begrip ‘resident’ en ‘ordinarily resident’. Deze begrippen zijn niet wettelijk gedefinieerd. Een persoon is onder ander onderworpen aan de Engelse inkomstenbelasting als hij *resident* aldaar is.<sup>95</sup>

Duitsland kent, net zoals Nederland de tienjaarstermijn heeft, ook een nationaliteitsbeginsel, deze hanteert echter een volgtermijn van vijf jaar. De hiervoor genoemde Wohnsitz kan ook als een woonplaatsfictie worden beschouwd. Deze is echter niet gekoppeld aan de nationaliteit van de erflater maar aan het beschikbaar hebben van een woning.<sup>96</sup> Het Verenigd Koninkrijk kent naast de hiervoor genoemde *deemed domicile*, ook een driejaarstermijn. Indien een erflater komt te overlijden binnen drie jaar nadat hij zijn domicile in het Verenigd Koninkrijk heeft opgegeven, wordt hij geacht nog steeds in het bezit te zijn van zijn domicile in het Verenigd Koninkrijk op het moment van overlijden. Hierbij moet er op het volgende gelet worden, de driejaarstermijn vangt aan vanaf het moment van

---

<sup>95</sup> *Resident* is een fiscaal begrip hiervoor moet naar de criteria die ten aanzien van de Engelse inkomstenbelasting worden gehanteerd worden gekeken. Deze sluiten grotendeels ook aan bij de feitelijke omstandigheden. Zie Vakstudie Successiewet, Internationale Regelingen, Verdrag met Groot-Brittannië en Noord-Ierland, art. 2, aant. 3.9 voor het antwoord op de vraag wanneer iemand resident is in het Verenigd Koninkrijk.

<sup>96</sup> Voor de rest van het verloop van dit onderzoek zal het Duitse Wohnsitz niet als woonplaatsfictie maar als woonplaats van de erflater worden beschouwd. Duitsland hanteert namelijk bij de beoordeling van de woonplaats, de Wohnsitz naast de feitelijke omstandigheden, het is dus een aanvullend criterium.

non-domicile in het Verenigd Koninkrijk en niet vanaf het moment van het feitelijk verlaten van het land.

**Voorbeeld 4**

**NL: woonplaats erflater**

**EU land: woonplaatsfictie erflater**

Een Engelsman heeft in het jaar 2010 zijn domicile in het Verenigd Koninkrijk opgegeven en is vervolgens naar Nederland vertrokken. De man was inmiddels werkzaam in Nederland en zijn vrouw en kinderen waren ook in Nederland gevestigd. De man komt vervolgens in 2012 te overlijden. Nederland zal op basis van de feitelijke omstandigheden heffen over de gehele nalatenschap op grond van het woonplaatsbeginsel. Het Verenigd Koninkrijk zal eveneens willen heffen aangezien de Engelsman binnen drie jaar nadat hij zijn domicile in het Verenigd Koninkrijk heeft opgegeven is komen te overlijden.

De landen Finland, Frankrijk en Duitsland beschouwen zowel de woonplaats van de erflater als die van de verkrijger als heffingsgrondslag. Dubbele heffing is hierdoor ook snel aan de orde. Bovengenoemde landen hanteren de woonplaats van de verkrijger als heffingsgrondslag dan wel in beperkte vorm, namelijk als de verkrijger gedurende een bepaalde minimale periode inwoner is of is geweest. Dit in tegenstelling tot Spanje die de onbeperkte vorm hanteert, dus ongeacht hoelang de verkrijger inwoner is of is geweest van Spanje.<sup>97</sup>

**Voorbeeld 5**

**NL: woonplaats erflater**

**EU land: woonplaats verkrijger**

Een in Nederland wonende vader komt zonder testament te overlijden. Hij heeft alleen een dochter. Zij woont al meer dan zes jaar in Frankrijk. Tot de nalatenschap behoren een appartement in Frankrijk en goederen in Duitsland en Nederland. Nederland belast de gehele nalatenschap op basis van de woonplaats van de erflater. Frankrijk heft over het appartement en de rest van de nalatenschap omdat de dochter al meer dan zes jaar in Frankrijk woont. Duitsland zal heffen over de goederen gelegen aldaar.

---

<sup>97</sup> Voor de bepaling van de woonplaats in Spanje zijn de feitelijke omstandigheden doorslaggevend. Voor de woonplaatsbepaling kunnen ook de volgende factoren een doorslaggevende rol zijn: indien een persoon langer dan 183 dagen in Spanje verblijft of zijn echtgenoot en kinderen wonen in Spanje, dan wordt hij tevens geacht in Spanje te wonen, tenzij hij aannemelijk kan maken dat hij elders woonachtig is. Hier wordt ook gesproken van een bepaalde minimale periode (183 dagen), deze is echter korter in vergelijking tot de landen Finland, Frankrijk en Duitsland.

Een andere invulling voor het woonplaatsbeginsel kan oorzaak zijn voor dubbele heffing maar kan er ook voor zorgen dat er een heffingsvacuüm ontstaat. In de situatie waarbij een erflater ten tijde van zijn overlijden in Spanje woont en de verkrijgers in Nederland, zal er zowel in Nederland als in Spanje geen heffing voor de erfbelasting plaatsvinden. Terwijl in de omgekeerde situatie wel sprake zal zijn van dubbele heffing.

<b>Voorbeeld 6</b>
<b>NL: woonplaats erflater</b> <b>EU land: woonplaats verkrijger</b>
Een in Nederland wonende moeder komt zonder testament te overlijden. Zij heeft alleen een dochter in Spanje wonen. Aangezien de erflater ten tijde van haar overlijden in Nederland woonde is er in Nederland erfbelasting verschuldigd over de hele nalatenschap. Doordat Spanje aanknoopt bij de woonplaats van de verkrijgers zal er in Spanje ook erfbelasting verschuldigd zijn over de hele nalatenschap.

Duitsland hanteert ten aanzien van de erfbelasting het woonplaatsbeginsel vanuit twee invalshoeken: zowel ten aanzien van de erflater enerzijds als ten aanzien van de verkrijger anderzijds. Er wordt gebruik gemaakt van de term *Inländer*, deze term is behalve aan feitelijke woonachtigheid ook gerelateerd aan de Duitse nationaliteit. Op deze wijze speelt ook het nationaliteitsbeginsel voor de erfbelastingheffing een rol. Vergelijkbaar met de Nederlandse tien-jarenregeling wordt een geëmigreerde Duitser nog vijf jaar na emigratie als *Inländer* aangemerkt. Op basis hiervan kan er in Duitsland ook sprake zijn van een fictieve woonplaats van de verkrijger.<sup>98</sup>

<b>Voorbeeld 7</b>
<b>NL: woonplaats erflater</b> <b>EU land: woonplaatsfictie verkrijger</b>
Een in Nederland wonende moeder komt zonder testament te overlijden. Zij heeft alleen een dochter in Zweden wonen, die geboren is met de Duitse nationaliteit. De dochter woont sinds vier jaar in Zweden nadat zij haar hele leven in Duitsland gewoond heeft. Aangezien de erflater ten tijde van haar overlijden in Nederland woonde is er in Nederland erfbelasting verschuldigd over de hele nalatenschap. Doordat Zweden haar schenk- en erfbelasting sinds 1 januari 2005 afgeschaft heeft, is er in Zweden geen erfbelasting verschuldigd. Duitsland knoopt tevens aan bij de woonplaats van de

---

<sup>98</sup> M.C.J. Oliemans, De herziening van de erf- en schenkbelasting in Duitsland, KWEP 2010/4, nr. 53.

verkrijger. De woonplaats van de verkrijger is tevens gerelateerd aan de Duitse nationaliteit, Duitsland heeft hierbij een volgtermijn van vijf jaar na het moment van emigratie. Dit betekent dat zowel Nederland als Duitsland zal willen heffen over de gehele nalatenschap.

Al eerder hebben we kunnen lezen dat in internationaal verband, heffing o.g.v. de nationaliteit van de verkrijger de minst sterke heffingsgrondslag is. In zo'n geval zal het land dat op basis van de woonplaats(fictie) van de verkrijger wilt heffen, moeten terug treden. Nederland geeft in zo'n geval geen voorkoming van dubbele belasting.<sup>99</sup> Het situsbeginsel heeft in internationaal verband het sterkste heffingsrecht. Het land dat haar heffing baseert op het woonplaatsbeginsel zal hierbij een stap terug moeten doen door een voorkoming te geven. Dit geldt echter alleen als het andere land een overeenkomstig situsbegrip hanteert.<sup>100</sup> Als Nederland bijvoorbeeld heft op grond van de woonplaats van de erflater en Spanje heft over de in Spanje aangehouden bankrekening van de erflater, dan biedt Nederland geen voorkoming van dubbele belasting op grond van art. 47, lid 1 Bvdb 2001, aangezien deze bankrekening niet onder het Nederlandse situsbeginsel valt. Wel is dan een kostenaf trek mogelijk op grond van art. 49 Bvdb 2001 .

#### **Voorbeeld 8**

**NL: woonplaats erflater**

**EU land: situsgoederen**

Een Nederlander heeft zijn hele leven gewoond in Nederland en is in het bezit van een woning in Parijs. Deze woning heeft een waarde van 80.000 met een daarop betrekking hebbende situsschuld van 60.000. Tot de nalatenschap behoort ook de woning in Nederland met een WOZ-waarde van 180.000, hierop berust een hypothecaire schuld van 30.000. Enig erfgenaam van de erflater is zijn zoon die tevens in Nederland woont. Frankrijk zal op basis van het situsbeginsel heffen over de woning in Parijs. Nederland zal over de gehele nalatenschap heffen waarbij zij echter wel een stap terug zal moeten doen betreffende de woning in Parijs.

Nederland heeft geen heffingsrecht meer op basis van het situsbeginsel doordat het voorheen bekende recht van overgang sinds 1 januari 2010 is afgeschaft. Het situsbeginsel veroorzaakt beperkte belastingplicht in het land van ligging. Andere landen in de EU hanteren het situsbeginsel nog wel.

---

<sup>99</sup> In paragraaf 3.3.3.3 van dit onderzoek zal hier verder op worden ingegaan.

<sup>100</sup> In paragraaf 3.3.3.1 van dit onderzoek zal hier verder op worden ingegaan.

Dubbele heffing kan dus nog steeds ontstaan vanwege het situsbeginsel. Daarnaast mag ieder land zelf bepalen wat zij onder situsgoederen verstaan, dit vergroot de kans op dubbele heffing. Alhoewel Nederland het situsbeginsel, niet meer hanteert, handhaaft het BvdB 2001 daarentegen het begrip situsgoederen, zodat Nederland op grond van deze regeling een voorkoming kan geven ten aanzien van de in het buitenland gelegen, volgens de Nederlandse maatstaven, situsgoederen.<sup>101</sup> Over het algemeen worden in alle landen de aldaar gelegen onroerende zaken als situsgoederen aangemerkt. De schulden die op die onroerende zaken betrekking hebben komen echter niet in alle landen in mindering als situsschuld. Nederland heeft hier met betrekking tot de naar Nederlandse maatstaven benoemde situsgoederen, wel voor gekozen.<sup>102</sup> België is bijvoorbeeld één van die landen waarbij er geen aftrek van schulden, die betrekking hebben op een pand, mogelijk is.<sup>103</sup> In Nederland worden de volgende goederen in de zin van het BvdB 2001, als situsgoed aangemerkt<sup>104</sup>:

- bezittingen behorende tot een door de erflater gedreven buitenlandse onderneming als bedoeld in art. 9, lid 1, onderdeel a BvdB 2001.<sup>105</sup>

De landen België, Luxemburg en Finland kennen bovengenoemd situsgoed niet.

- onroerende zaken die binnen het gebied van een ander mogendheid zijn gelegen en rechten (zoals het recht van vruchtgebruik en het recht van gebruik en bewoning) waaraan deze zijn onderworpen.
- de economische eigendom van in het buitenland gelegen onroerende zaken en in het buitenland gelegen fictieve onroerende zaken (zoals aandelen in een onroerendezaaklichaam en

---

<sup>101</sup> Welke goederen in Nederland als situsgoederen worden aangemerkt is te zien in art. 47, lid 1 en lid 5 BvdB 2001 en art. 9, lid 1, onderdeel a BvdB 2001. De goederen vermeld in lid 1 en lid 5 van art. 47 BvdB 2001 komen overeen met de goederen vermeld in het oude artikel 5, lid 2 SW 1956.

<sup>102</sup> Zie art. 47, lid 3 BvdB 2001. Hierbij moet gedacht worden aan de tot een buitenlandse onderneming behorende schulden en de hypothecaire schuld op de in het buitenland gelegen onroerende zaak. Ook niet-hypothecaire schulden die zijn aangegaan ter verwerving, onderhoud of verbetering van een buitenlandse onroerende zaak mag in aftrek worden gebracht. In § 3.3.3.1 van dit onderzoek zal hier uitgebreid op worden ingegaan.

<sup>103</sup> Het HvJ EG heeft in de zaak-Eckelkamp beslist dat deze regeling in strijd is met de vrijheid van kapitaalverkeer. Schulden die een zodanige verband met de situsgoederen hebben, moeten in aftrek worden toegelaten. HvJ EG 11 september 2008, nr. C-11/07 (Eckelkamp). Inmiddels heeft Het Vlaams Gewest de aftrek van schulden toegelaten indien deze schulden zijn aangegaan om het situsgoed te verwerven of te onderhouden (Wet van 19 december 2008). Het Brussels en Waals Gewest hebben echter nog geen actie ondernomen om hun wetgeving in overeenstemming met de Eckelkamp-zaak te brengen.

<sup>104</sup> Zie art. 47, lid 1 en lid 5 BvdB 2001 en art. 9, lid 1, onderdeel a BvdB 2001.

<sup>105</sup> Onder een buitenlandse onderneming wordt een onderneming, of een gedeelte van een onderneming verstaan dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger binnen het gebied van de andere mogendheid.

lidmaatschapsrechten als bedoeld in art. 4 Wet BRV).<sup>106</sup> In het geval ten minste 70% van de bezittingen uit onroerende zaken bestaat kan er volgens de Nederlandse maatstaven gesproken worden van een onroerende zaak lichaam.<sup>107</sup> Er kan echter pas gesproken worden van een situsgoed als men 1/3 deel of meer van deze aandelen verkrijgt.<sup>108,109</sup>

Het verschilt per land of sprake kan zijn van een onroerende zaak lichaam en indien hiervan sprake is hoe aan dit begrip invulling wordt gegeven. Zo kan er in Finland en Frankrijk al gesproken worden van een onroerende zaak lichaam indien 50% van de bezittingen uit onroerende zaken bestaat. Daarnaast is er een verschil in de mate van verkrijging. Zoals we hebben kunnen zien kan er in Nederland pas gesproken worden van een situsgoed als men 1/3 deel of meer van deze aandelen verkrijgt. In Finland en Frankrijk is de verkrijging van één aandeel in een onroerende zaak lichaam al voldoende.

#### **Voorbeeld 9**

**NL: woonplaats erflater**

**EU land: kwalificatieverschil situsgoederen**

Een Nederlander woont ten tijde van zijn overlijden in Nederland. Hij bezit 20% van de aandelen in een onroerende zaak lichaam dat in Frankrijk is gevestigd. Naar Nederlandse maatstaven kan er in deze casus gesproken worden van een onroerende zaak lichaam op grond van art. 4, lid 1, onderdeel a BRV. Nederland zal als woonland heffen over de gehele nalatenschap. Frankrijk zal op basis van het situsbeginsel heffen over de aandelen in het onroerende zaak lichaam, omdat vanuit Frans optiek sprake is van een situsgoed. Aldus ontstaat dubbele heffing over die aandelen. Nederland zal nu geen verrekening geven voor de Franse erfbelasting, omdat niet aan de verkrijgingseis (1/3) is voldaan. Voor Nederland is er in dit geval geen sprake van een (buitenlands) situsgoed. Frankrijk geeft evenmin voorkoming omdat Frankrijk vanuit haar perspectief het sterkste heffingsrecht heeft.

Zoals uit het voorgaande voorbeeld is gebleken zal Nederland alleen maar verrekening van buitenlandse erfbelasting geven in het geval het gaat om situsgoederen volgens de Nederlandse maatstaven. Het is dus niet van belang welke goederen een ander land als situsgoederen aanmerkt.

---

<sup>106</sup> Zie art. 47, lid 5 BvdB 2001.

<sup>107</sup> Zie art. 4, lid 1, onderdeel a BRV.

<sup>108</sup> Zie art. 4, lid 3 BRV.

<sup>109</sup> NvT bij BvdB 2001, Stb. 2000, 642, p. 36 (artikelgewijze toelichting), p. 22.

Dubbele heffing kan dus ook plaatsvinden in het geval het woonland rekening houdt met een dergelijke situsschuld en het situsland doet dat niet. Het situsland zal dan heffen zonder rekening te houden met de schuld terwijl het woonland vermindering van dubbele belasting verleent met inachtneming van de schuld.<sup>110</sup> Er bestaan betrekkelijk weinig problemen ten aanzien van situsschulden, deze zijn doorgaans verbonden met situsgoederen en komen daarop in principe in mindering. Hier zal ik in dit onderzoek niet verder bij stilstaan.

### 3.2.2 Dubbele heffing indien Nederland heft op grond van het nationaliteitsbeginsel

De zogenoemde woonplaatsficties, zoals wij in Nederland het nationaliteitsbeginsel kennen van art. 3, lid 1 SW 1956, kunnen ook zorgen voor dubbele belastingplicht. Het opgeven van de feitelijke woonplaats in Nederland, gaat veelal gepaard met het aannemen van een andere woonplaats. Als het land waar vervolgens naar geëmigreerd is bijvoorbeeld aanknoopt bij de feitelijke woonplaats van de erflater is dubbele onbeperkte belastingplicht al snel een feit.

#### **Voorbeeld 10**

**NL: woonplaatsfictie erflater**

**EU land: woonplaats erflater**

Een Nederlander overlijdt in België binnen tien jaar nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten. Op basis hiervan zal Nederland op grond van art. 3, lid 1 SW 1956 erfbelasting heffen over de gehele nalatenschap. België belast de gehele nalatenschap eveneens, omdat de erflater daar zijn feitelijke woonplaats had ten tijde van het overlijden.

Art. 2, lid 1 SW 1956 bevat ook een woonplaatsfictie. Dit artikel regelt de woonplaats voor buiten Nederland verblijvende natuurlijke personen die in dienst staan tot de Staat der Nederlanden. Het gaat hier onder andere om Nederlandse leden van diplomatieke, permanente of consulaire vertegenwoordigingen van het Koninkrijk der Nederlanden in het buitenland en Nederlanders die zijn uitgezonden om werkzaamheden te verrichten in een andere mogendheid in het kader van een verdrag

---

<sup>110</sup> F.C.Hosson, Binnenlandse belastingplichtigen en de Internationale allocatie van hun schulden, WFR 1984/5629, p. 323-334. Er blijkt verschillend te worden gedacht over de allocatie van belastingschulden. In HR 20 april 1983, nrs. 20 916, 21 047, 21 083, BNB 1983/203 en 205, is (voor de vermogensbelasting) beslist dat positieve en negatieve vermogensbestanddelen steeds onafhankelijk van elkaar moeten worden beoordeeld. Verplichtingen komen in principe niet automatisch in mindering op de activa waarop ze betrekking hebben. Deze benadering is ook te vinden bij de vermogensrendementsheffing in de Wet IB 2001.

waarbij Nederland partij is. Indien bovengenoemde persoon in het bezit is van de Nederlandse nationaliteit, wordt hij geacht in Nederland te wonen.

<b>Voorbeeld 11</b>
---------------------

<b>NL: woonplaatsfictie erflater</b>
--------------------------------------

<b>EU land: woonplaats erflater</b>
-------------------------------------

Een Nederlandse diplomaat die in België woont, geldt zowel naar Nederlands als naar Belgisch recht als ingezetene. In het geval de Nederlandse diplomaat komt te overlijden zal zijn nalatenschap zowel in Nederland o.g.v. art. 2, lid 1 SW 1956 als in België op basis van zijn feitelijke woonachtigheid daar, in de erfbelastingheffing van beide landen betrokken worden.
--

Bovengenoemde woonplaatsfictie vindt zijn oorsprong in de internationaal aanvaarde opvatting dat de diplomatieke vertegenwoordigers worden geacht nog deel uit te maken van de gemeenschap die zij vertegenwoordigen. Het ligt daarom het meest voor de hand dat het land waarvoor de diplomaat in het kader van de uitoefening van zijn ambt werkzaam is, oftewel het zendland, niet gezien wordt als woonplaatsfictie maar als woonplaats van de erflater. Dit werkt door in de eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting van Nederland, aangezien diplomaten geen beroep op art. 48 BvdB 2001 kunnen doen maar wel op art. 47 BvdB 2001.<sup>111</sup>

Duitsland kent, net zoals Nederland het nationaliteitsbeginsel, deze hanteert echter een volgt termijn van vijf jaar. Deze zogenoemde vijfjaarsregeling knoopt tevens aan bij de nationaliteit van de erflater en/of de verkrijger.

<b>Voorbeeld 12</b>
---------------------

<b>NL: woonplaatsfictie erflater</b>
--------------------------------------

<b>EU land: woonplaatsfictie erflater</b>
---

Een erflater, kreeg bij haar geboorte de Duitse nationaliteit. Als minderjarige is zij via een beslissing van een rechter geadopteerd door adoptieouders met een Nederlandse nationaliteit, waardoor zij ook de Nederlandse nationaliteit kreeg. Vervolgens is zij na vier jaar in Nederland te hebben gewoond verhuisd naar Spanje waar zij tevens is komen te overlijden. Duitsland zal op basis van haar vijfjaarsregeling erfbelasting willen heffen over de gehele nalatenschap, Nederland wil dit ook aangezien erflater binnen tien jaar nadat zij Nederland metterwoon heeft verlaten is komen te overlijden. In dit geval is er sprake van dubbele erfbelasting veroorzaakt door een dubbele nationaliteit dat doorwerkt in zogenoemde woonplaatsficties.
--

---

<sup>111</sup> Art. 47 en 48 BvdB 2001 zullen in § 3.3.3.1 en 3.3.3.2 uitgebreid worden besproken.



Ook in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht o.g.v. haar nationaliteitsbeginsel kan er dubbele erfbelastingheffing ontstaan indien een ander EU land heft o.g.v. de woonplaats van de verkrijgers.

<b>Voorbeeld 13</b>
<b>NL: woonplaatsfictie erflater</b> <b>EU land: woonplaats verkrijger</b>
Een Nederlander overlijdt in België binnen tien jaar nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten. Zijn enige erfgenaam woont in Spanje. In deze situatie zullen zowel Nederland, België als Spanje heffen over de gehele nalatenschap. Nederland zal een verrekening geven voor de Belgische erfbelasting aangezien deze een sterker heffingsrecht heeft. Dit zal Nederland echter niet doen voor Spanje aangezien deze een zwakker heffingsrecht heeft dan Nederland en de erflater niet in Spanje woonachtig was. Het ligt dan aan Spanje om een tegemoetkoming te geven voor de Nederlandse erfbelasting.

Ook in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht o.g.v. haar nationaliteitsbeginsel kan er dubbele erfbelastingheffing ontstaan indien een ander EU land heft o.g.v. de nationaliteit van de verkrijgers.

<b>Voorbeeld 14</b>
<b>NL: woonplaatsfictie erflater</b> <b>EU land: woonplaatsfictie verkrijger</b>
Een Nederlander overlijdt in België binnen tien jaar nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten. Zijn enige erfgenaam, is zijn dochter die is geboren met de Duitse nationaliteit en sinds drie jaar in Zweden woont. In deze situatie zullen zowel Nederland, België als Duitsland (o.g.v. vijfjaarsregeling gebaseerd op de Duitse nationaliteit) heffen over de gehele nalatenschap. Nederland zal een verrekening geven voor de Belgische erfbelasting aangezien deze een sterker heffingsrecht heeft. Dit zal Nederland echter niet doen voor Duitsland aangezien deze een zwakker heffingsrecht, namelijk de fictieve woonplaats van de verkrijger, heeft dan Nederland en de erflater niet in Duitsland woonachtig was. Het ligt dan aan Duitsland om een tegemoetkoming te geven voor de Nederlands erfbelasting.

Ook in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht o.g.v. haar nationaliteitsbeginsel kan er dubbele erfbelastingheffing ontstaan indien een ander EU land heft o.g.v. het situsbeginsel.

**Voorbeeld 15****NL: woonplaatsfictie erflater****EU land: situsgoederen**

Een vader komt zonder testament te overlijden, hij had de Nederlandse nationaliteit en woonde de laatste 6 jaren van zijn leven in Frankrijk. Tot zijn nalatenschap behoort een onroerende zaak die in Frankrijk is gelegen. Zijn enige erfgename is zijn in Frankrijk wonende dochter, die ook sinds 6 jaar in Frankrijk woont. De dochter moet Franse erfbelasting betalen in verband met het feit dat zij feitelijk in Frankrijk woont en omdat de onroerende zaak zich in Frankrijk bevindt. Zij zal ook Nederlandse erfbelasting moeten betalen omdat haar vader o.g.v. art. 3, lid 1 SW 1956 geacht wordt in Nederland te hebben gewoond op het moment van overlijden.

De definitie van situsgoederen kunnen per land verschillen. Zo zijn nog meer voorbeelden te noemen. In het geval een persoon een belang heeft van 10% of meer in een in Duitsland gevestigde vennootschap kan in desbetreffende land gesproken worden van een situsgoed. Op basis van het situsbeginsel zal Duitsland over de waarde van de aandelen heffen. Frankrijk rekent financiële belangen in Franse vennootschappen eveneens als situsgoederen aan, zonder een minimumeis aan het belang te stellen. Noord-Ierland en het Verenigd Koninkrijk beschouwen toondereffecten voor zover deze zich in het desbetreffende land bevinden als situsgoederen. Het Verenigd Koninkrijk en Spanje rekenen ook uitkeringen uit levensverzekeringen uitgekeerd door in eigen land gevestigde verzekeringsmaatschappijen tot situsgoederen. In Nederland behoort deze uitkering echter niet onder de situsgoederen.

**Voorbeeld 16****NL: woonplaatsfictie erflater****EU land: kwalificatieverschil situsgoederen**

Een Nederlander overlijdt in Spanje binnen tien jaar nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten. Zijn dochter is zijn enige erfgenaam, zij is echter nog steeds woonachtig in Nederland. Tot zijn bezittingen behoorde ook een bankrekening in Frankrijk. Frankrijk beschouwt tegoeden bij banken in eigen land als situsgoederen, zij zullen daarom over de Franse bankrekening van de erflater erfbelasting heffen. Nederland zal als fictieve woonland ook heffen over de gehele nalatenschap.

Omdat Nederland dergelijke situsgoederen niet kent, zal geen verrekening worden gegeven op grond van art. 48 BvdB 2001.<sup>112</sup> Frankrijk geeft evenmin voorkoming omdat Frankrijk vanuit haar perspectief het sterkste heffingsrecht heeft.

### 3.2.3 Resumé oorzaken van internationale dubbele erfbelasting

In de voorgaande twee paragrafen hebben we kunnen zien dat er veel mismatches in heffingsgrondslagen zijn aan te wijzen. Ik heb door middel van een aantal relevante casussen geprobeerd om situaties te schetsen waarin zich bij overlijden dubbele belasting kan voordoen, in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht. Het betreft de volgende situaties:

	Nederland heft op basis van:	EU land heft op basis van:	Voorbeelden uit dit onderzoek:
<b>1</b>	Woonplaats erflater	Woonplaats erflater	1 & 2
<b>2</b>		Woonplaatsfictie erflater	4
<b>3</b>		Woonplaats verkrijger	5 & 6
<b>4</b>		Woonplaatsfictie verkrijger	7
<b>5A</b>		Situsgoed volgens Nederlandse maatstaven	8
<b>5B</b>		Situsgoed niet volgens Nederlandse maatstaven	9
<b>6</b>	Woonplaatsfictie erflater	Woonplaats erflater	10 & 11
<b>7</b>		Woonplaatsfictie erflater	12
<b>8</b>		Woonplaats verkrijger	13
<b>9</b>		Woonplaatsfictie verkrijger	14
<b>10A</b>		Situsgoed volgens Nederlandse	15

<sup>112</sup> Afgezien van de kostenafrek van art. 49 BvdB 2001, deze zal in paragraaf 3.3.3.3 worden besproken.

		maatstaven	
<b>10B</b>		Situsgoed niet volgens Nederlandse maatstaven	16

Nu het probleem, dubbele erfbelastingheffing door middel van verschillende voorbeelden in kaart is gebracht zal stil worden gestaan bij de vraag, waarom dubbele heffing moet worden voorkomen. Dit is door A. Maclaine Pont in zijn proefschrift onderzocht, waarin hij hier uiteindelijk vier redenen voor geeft.<sup>113</sup> De eerste reden is de billijkheidsgevoel (rechtvaardigheidsgevoel) en daarmee samenhangend de manier waarop mensen reageren als zij geconfronteerd worden met iets dat in hun ogen als onrechtvaardig wordt ervaren. Het rechtvaardigheidsgevoel bij dubbele heffing wordt aangetast, doordat een persoon twee keer zoveel moet betalen dan een ander, alleen maar doordat zijn activiteiten over de grenzen van één land zijn uitgestrekt. De tweede reden is een economisch argument: dubbele heffing kan de welvaart frustreren. De derde reden is dat de moraal van de belastingplichtige wordt aangetast, in het geval een belastingplichtige het gevoel krijgt dat hij onrechtvaardig wordt behandeld, voelt hij zich bedreigd in zijn eigendom. Dit kan ertoe leiden dat men in staat is om de wet te ontduiken en te frauderen om dubbele heffing te voorkomen. Als er bijvoorbeeld niets aan het probleem van de dubbele heffing wordt gedaan zal een belastingplichtige wetsontduiking sneller overwegen en zal dit niet als immoraliteit ervaren. De vierde en laatste reden volgens A. Maclaine Pont, is gelegen in het recht. Uit feiten en omstandigheden moet blijken waarom een persoon zwaarder dan een ander persoon wordt belast, het (per toeval) botsen van heffingsbeginselen van verschillende landen, kan, naar zijn mening, niet als een zodanige omstandigheid worden gezien om een zwaardere heffing te rechtvaardigen. Nu het probleem van de dubbele erfbelastingheffing en de redenen waarom dit probleem dient te worden voorkomen, is geschetst, kunnen we ons richten op de door Nederland getroffen regelingen ter oplossing voor dit probleem.

### **3.3 Nederlandse regelingen inzake internationale dubbele erfbelasting**

De getroffen regelingen door Nederland ter vermijding of verzachting van dubbele erfbelasting in internationaal verband kunnen in de volgende categorieën onderscheiden worden: bilaterale,

---

<sup>113</sup> A. Maclaine Pont, *Dubbele successierechten*, Leiden: Boek- en steendrukkerij Eduard IJdo 1942, p. 9-13.

multilaterale en eenzijdige regelingen. Nederland heeft zeven in werking zijnde bilaterale erfbelastingverdragen gesloten met de volgende landen:<sup>114,115</sup>

1. Zwitserland (gesloten op 12 november 1951);
2. Zweden (gesloten op 25 april 1952);
3. Finland (gesloten op 29 maart 1954);
4. Verenigde Staten van Amerika (gesloten op 15 juli 1969);
5. Israël (gesloten op 9 november 1974);
6. Groot-Brittannië en Noord-Ierland (gesloten op 11 december 1979);
7. Oostenrijk (gesloten op 27 november 2001).

Nederland tracht tevens dubbele erfbelasting te voorkomen door middel van multilaterale regelingen. Zo heeft Nederland (inclusief BES, derhalve het Rijk) de Belastingregeling voor het Koninkrijk (hierna: BRK) gesloten met Aruba, Curaçao en Sint-Maarten. De BRK bevat in hoofdstuk II, afdeling 2, een regeling ter voorkoming van dubbele successiebelastingen, genoemde multilaterale regeling zal verder niet in dit onderzoek worden behandeld.<sup>116</sup> Indien er geen verdrag voorhanden is of wanneer niet in een andere wijze in het voorkomen van dubbele belasting kan worden voorzien, is het BvdB 2001 van toepassing. Hierin zijn de eenzijdige regelingen van Nederland opgenomen, waaronder ook op het gebied van de erfbelasting. In de volgende paragrafen zal achtereenvolgens het OESO-Successiemodelverdrag 1982 (hierna: OSMV 1982), de door Nederland met andere EU-lidstaten gesloten verdragen op het gebied van de erfbelasting en het BvdB 2001 worden besproken. Hierbij wordt ingegaan op de hoofdlijnen en de wijze waarop deze regelingen trachten de internationale dubbele erfbelastingheffing te bestrijden. Hierbij zal niet uitgebreid worden ingegaan op het OSMV 1982 en de door Nederland gesloten erfbelastingverdragen<sup>117</sup>. Het BvdB 2001 zal wel uitgebreid

---

<sup>114</sup> In 1991 is er een verdrag met Frankrijk gearafeerd. Dit verdrag is echter nog niet in werking getreden.

<sup>115</sup> Het verdrag met Groot-Brittannië en Noord-Ierland en dat met Oostenrijk zijn de enige die eveneens betrekking hebben op schenkingen.

<sup>116</sup> Voor de rijkswet betreffende de fiscale verhoudingen tussen Nederland, Curaçao, Sint-Maarten en Aruba verwijs ik naar J.S. Snelderwaard, 'Voormalige Nederlandse Antillen: ondanks emigratie alsnog Nederlandse schenk- en erfbelasting verschuldigd?', FTV 2011, nr. 22 en F. Sonneveldt en J.C.L. Zuiderwijk, Internationale aspecten van erf- en schenkbelasting, Kluwer, Deventer, 2013, p. 133.

<sup>117</sup> Voor een meer uitgebreide uiteenzetting van de door Nederland getroffen regelingen inzake internationale dubbele erfbelasting verwijs ik naar F. Sonneveldt en J.C.L. Zuiderwijk, Internationale aspecten van erf- en schenkbelasting, Kluwer, Deventer, 2013, hoofdstukken 4,5,8,11 en 14.

worden behandeld, ik wil namelijk dat dit onderzoek zo realistisch en uitvoerbaar mogelijk wordt. Nederland heeft namelijk niet het voornemen om in de toekomst meer erfbelastingverdragen te sluiten en de Europese Commissie heeft de EU-lidstaten tevens aanbevolen om opnieuw een blik te werpen op haar eenzijdige regelingen.<sup>118</sup> Het BvdB 2001 zal voor de voorkoming van dubbele erfbelastingheffing derhalve nog een belangrijke rol gaan spelen.

### 3.3.1 Het OESO-Successiemodelverdrag 1982<sup>119</sup>

Het OESO-successiemodelverdrag 1982 wordt in het algemeen door landen als richtlijn gebruikt bij het sluiten van erfbelastingverdragen. De eerste versie van dit modelverdrag dateert uit 1966.<sup>120</sup> De tweede en huidige versie uit 1982. Uit de documentatie van de Europese Commissie kan worden afgeleid dat de OESO de herziening van het OSMV 1982 overweegt (begin 2014).<sup>121,122</sup> Deze herziening kan nog veel bijdrage aan het voorkomen van de dubbele erfbelastingheffing, aangezien het huidige OSMV slechts gedeeltelijk rekening houdt met de verschillende heffingsbeginselen en de verschillende interpretaties die aan die beginselen worden gegeven.<sup>123</sup> De reikwijdte van het OSMV is in die zin zeer beperkt. Het OSMV 1966 had uitsluitend betrekking op de voorkoming van dubbele nalatenships- en verkrijgingsbelasting.<sup>124</sup> Het OSMV 1982 is ook van toepassing op schenkingen. In het OSMV 1982 is gekozen voor het woonplaatsbeginsel en het situsbeginsel. Het situsbeginsel heeft daarbij voorrang op het woonplaatsbeginsel, het woonland dient een vermindering te verlenen ten aanzien van de belasting die is betaald in het situsland. Het situsland mag voor het van toepassing zijnde tarief geen rekening houden met andere vermogensbestanddelen uit de nalatenschap van de

---

<sup>118</sup> De Aanbeveling van de Europese Commissie zal in paragraaf 4.2 worden besproken.

<sup>119</sup> Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and Gifts, Report of the OECD-Committee on Fiscal Affairs, 1982, OESO, Parijs, 1983.

<sup>120</sup> Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and Gifts, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 1966, OESO, Parijs, 1966.

<sup>121</sup> Werkdocument van de Diensten van de Commissie (SEC(2011)1490).

<sup>122</sup> Op het moment van schrijven heb ik op de website van de OESO ([www.oecd.org](http://www.oecd.org)) geen melding van de herziening van het OSMV 1982 kunnen aantreffen.

<sup>123</sup> Zie commentaar bij art. 1, § 1-13, art. 4, § 1-13 en art. 9A en 9B, § 70-71 OSMV 1982.

<sup>124</sup> Nalatenshipsbelasting (ook wel boedelbelasting genoemd) wordt geheven over het hele vermogen van de erflater, de hoogte van de te betalen belasting is in het algemeen slechts afhankelijk van de grootte van de nalatenschap. Verrijgingsbelasting wordt geheven over hetgeen iedere erfgenaam/legataris/lastbevoordeelde of anderszins gerechtigde tot de nalatenschap verkrijgt. De hoogte van de te betalen belasting wordt beïnvloed door de grootte van de afzonderlijke verkrijging en de graad van verwantschap tussen erflater en verkrijger.

erflater die in andere landen dan het situsland zijn gelegen. Het situsland mag dus in tegenstelling tot het woonland geen progressievoorbehoud toepassen. Welke vermogensbestanddelen vallen onder het situsbegrip wordt bepaald volgens de nationale wetgeving van het land waar het vermogensbestanddeel is gelegen. Het OSMV 1982 bevat tevens een niet-limitatieve lijst met vermogensbestanddelen die in ieder geval onder het situsbegrip vallen.<sup>125</sup> Bij het woonplaatsbeginsel gaat het om de woonplaats van de erflater en niet om de woonplaats van de verkrijger. Volgens het OSMV 1982 wordt de woonplaats van de erflater vastgesteld op basis van de nationale wetgeving van de verdragsluitende landen. Dit is van belang om te bepalen of het desbetreffende verdrag van belang is en om te kunnen bepalen welk land heffingsrechten heeft en welk land vermindering dient te geven voor de dubbele erfbelastingheffing. In het geval sprake is van twee woonplaatsen op basis van de nationale wetgevingen biedt het modeverdrag een aantal collisieregels<sup>126</sup> om de woonplaats voor de toepassing van het verdrag vast te stellen<sup>127</sup>, te weten:

1. de staat waarin een duurzaam huis ter beschikking staat;
2. de staat waarin het middelpunt van de levensbelangen is gelegen;
3. de staat waarin gewoonlijk wordt verbleven;
4. de staat waarvan de persoon de nationaliteit bezit.

Indien geen van de regels de doorslag geeft, zullen de bevoegde autoriteiten van beide landen in onderling overleg de kwestie regelen.<sup>128</sup> Voor de vestigingsplaats van rechtspersonen is de plaats van de werkelijke leiding beslissend.<sup>129</sup> Het OSMV 1982 bevat geen nationaliteitsbeginsel, echter maakt het Commentaar bij het OSMV 1982 daarvan wel melding.<sup>130</sup> Belastingheffing o.g.v. de nationaliteit heeft dan een aanvullend karakter. Het wordt namelijk wel toegestaan dat een verdragsluitende land een gelimiteerde termijn van maximaal tien jaren belasting heft o.g.v. het nationaliteitsbeginsel, alleen als deze heffing een uitbreiding vormt op het woonplaats- dan wel situsbeginsel. In het geval o.g.v. dit aanvullende nationaliteitsbeginsel dubbele heffing ontstaat, dient het land dat heft op basis van dit

---

<sup>125</sup> Zie art. 5 lid 2 OSMV 1982.

<sup>126</sup> Zie art. 4 lid 2, onderdeel a t/m c OSMV 1982.

<sup>127</sup> C.M. Lambregtse, Dubbele successie- en schenkbelasting (5). De OESO-successiemodelverdragen. De Nederlandse successieverdragen en de BRK, FTV 2001, nr. 4, p. 12.

<sup>128</sup> Zie art. 4 lid 2, onderdeel d OSMV 1982.

<sup>129</sup> Zie art. 4 lid 3 OSMV 1982.

<sup>130</sup> § 71 e.v. van het commentaar op art. 9A en 9B jo. § 5 van het commentaar op art. 1 OSMV 1982.

beginsel voorkoming te bieden. Het OSMV 1982 maakt gebruik van twee methoden om dubbele belasting te voorkomen, de vrijstellingsmethode en de verrekeningsmethode.<sup>131,132</sup> Bij de vrijstellingsmethode worden de vermogensbestanddelen die ook in het situsland mogen worden belast, niet in het land van de woonplaats belast, deze worden van de belastinggrondslag verminderd.<sup>133</sup> Er zijn meerdere varianten van de vrijstellingsmethode: de absolute vrijstelling, de vrijstelling met progressievoorbehoud en de vrijstelling aan de voet. Wat betreft de vrijstellingsmethode in het OSMV 1982 is gekozen voor de vrijstelling met progressievoorbehoud.<sup>134</sup> Hierdoor wordt een evenredige drukverlaging bewerkstelligd, waardoor de verschuldigde belasting wordt verkregen door de totale grondslag verschuldigde belasting te vermenigvuldigen met een breuk. Deze breuk bestaat uit het vrijgestelde gedeelte van de grondslag (teller) en de totale grondslag (noemer).<sup>135</sup> In Nederland wordt de vrijstellingsmethode echter niet toegepast voor de erfbelasting. In HR 5 november 1997, nr. 31 849, BNB 1998/8c, is geoordeeld dat met de volgende regels rekening dient te worden gehouden bij de berekening van de vermindering:

- valutakoers op de dag van betaling van de buitenlandse erfbelasting;
- niet de totale buitenlandse activa vormen de teller van de voorkomingsbreuk, maar alleen het deel waartoe de erfgenaam is gerechtigd;
- in zowel teller als noemer wordt uitgegaan van de activa, schulden blijven buiten beschouwing.

Het begrip schuld wordt in het OSMV 1982 niet gedefinieerd, hiervoor dient de nationale wetgeving van de verdragsluitende landen te worden geraadpleegd.<sup>136,137</sup> Ten aanzien van schulden geldt in

---

<sup>131</sup> Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, Successiewet, Internationale Regelingen, De OESO-successiemodelverdragen, OESO-modelverdrag 1982, Artikel 9a, Inleiding, aantekening 1.1. e.v.

<sup>132</sup> De verdragsluitende landen mogen zelf bepalen aan welke methode zij de voorkeur geven, zie § 12-15 van het commentaar op art. 9A en 9B OSMV 1982.

<sup>133</sup> Zie art. 9A lid 1 OSMV 1982.

<sup>134</sup> Deze methode wordt ook toegepast in de afgesloten Nederlandse verdragen m.b.t. inkomen en vermogen. Er is echter wel een verschil, in de erfbelastingverdragen is er een betalingscriterium opgenomen. De buitenlandse belasting komt slechts voor verrekening in aanmerking indien die belasting verschuldigd is én daadwerkelijk betaald. Met een aanslag die is opgelegd maar nog niet betaald wordt geen rekening gehouden. Dit wordt het beginsel van 'no tax, no credit' genoemd en is gebaseerd op overwegingen van controle-technische aard (NvT, Artikelsgewijze toelichting op art. 11, Kamerstukken II 2002/03, 28 628, nr. 28 en 1). Dit beginsel is in overeenstemming met de uitgangspunten van het OSMV 1982 (zie art. 9B OSMV 1982 en §42 en 46 van het commentaar op art. 9B OSMV 1982) en is ook opgenomen in het BvdB 2001.

<sup>135</sup> Zie art. 9A lid 3 OSMV 1982. Dit zijn zowel de binnenlandse als de buitenlandse situsschulden.

<sup>136</sup> Zie art. 3 lid 2 OSMV 1982.

<sup>137</sup> Volgens de SW gaat het hierbij om schulden die o.g.v. art. 20, lid 3 SW 1956 ten laste van de erfflater kunnen worden afgetrokken voor zover zij rechtens afdwingbaar zijn. Belastingsschulden van erfflater zijn in beginsel rechtens afdwingbaar en komen derhalve als passiefpost in mindering op de nalatenschap; zelfs als nog geen aanslag is opgelegd en er alleen nog sprake is van een materiële belastingsschuld. Dit wordt echter anders als van de desbetreffende belastingsschuld ontheffing



beginsel dezelfde regel als met betrekking tot de positieve vermogensbestanddelen. De hoofdregel is dat schulden die verband houden met vermogensbestanddelen uit de nalatenschap,<sup>138</sup> in het land worden afgetrokken waar desbetreffende vermogensbestanddelen in de heffing betrokken worden. Er zijn evenwel ook schulden die minder nauw samenhangen met bepaalde vermogensbestanddelen, deze schulden worden dan toegerekend aan het woonland.<sup>139</sup> In het geval de schulden de waarde van de vermogensbestanddelen te boven gaan, zogenoemde surplus-situsschulden, dan komt het meerdere in aanmerking bij een ander vermogensbestanddeel en anders in het andere verdragsluitende land, het land waar de schulden volgens de hoofdregel niet aan zijn toegewezen.<sup>140</sup>

*vrijgesteld vermogen x belasting over wereldvermogen  
wereldvermogen*

Het volgende voorbeeld mag een en ander verduidelijken. Een in Nederland wonende vader, die zijn hele leven in Nederland gewoond heeft en tevens de Nederlandse nationaliteit bezit, komt te overlijden. Zijn enige erfgename is zijn in Nederland wonende dochter. Aangezien Nederland het woonplaatsbeginsel hanteert, dat impliceert dat het heffingsobject zich uitstrekt tot het gehele vermogen, ongeacht waar dit is gelegen ook wel het wereldvermogen genoemd, is in beginsel het gehele wereldvermogen belast in Nederland. De nalatenschap bestaat uit de volgende onderdelen:

onroerende zaak gelegen in Groot-Brittannië	€ 250.000
schuld die verband houdt met de onroerende zaak in Groot-Brittannië	€ 100.000
overige vermogensbestanddelen	€ 750.000
schuld die verband houdt met de overige vermogensbestanddelen	€ <u>250.000</u>
totale nalatenschap	€ 650.000

---

dan wel kwijtschelding kan worden gekregen (art. 20, lid 3 onderdeel b SW 1956). Ook indien geen beroep wordt gedaan op een recht tot ontheffing, omdat de termijn voor het opleggen van een aanslag is verstreken, kan de belastingschuld niet in mindering worden gebracht op de nalatenschap (HR 16 oktober 1996, nr. 30.480, BNB 1996/406). Naar aanleiding van bovenstaande betekent het dat natuurlijke verbintenissen (verplichtingen van moraal en fatsoen, zoals niet afdwingbare verzorgingsplichten, verjaarde schulden en schulden uit spel en weddenschap) niet voor aftrek als schuld in aanmerking komen.

<sup>138</sup> Hieronder valt niet de overbedelingsschuld o.g.v. de wettelijke verdeling of de ouderlijke boedelverdeling. Over de vorderingen van de kinderen (erfdeel) is reeds bij het overlijden van de eerste ouder erfbelasting verschuldigd, afhankelijk van de hoogte van het erfdeel. Lasten (niet-testamentaire) en schulden die na (of ten gevolge van) het overlijden van erfflater zijn ontstaan kunnen in beginsel niet in aftrek op de erfbelasting worden gebracht. De overbedelingsschuld valt hier ook onder o.g.v. art. 4:7 sub f BW.

<sup>139</sup> Zie art. 8 lid 3 OSMV 1982.

<sup>140</sup> Zie art. 8 lid 4 en 5 OSMV 1982.

Op grond van het situsbeginsel wordt de onroerende zaak, gelegen in Groot-Brittannië, aldaar in de belastingheffing betrokken. De erfbelasting tarieven in Nederland zijn als volgt (zie bijlage 1):<sup>141</sup>

Deel van de belaste verkrijging	Tariefgroep 1a (partners en kinderen)	Tariefgroep 1b (kleinkinderen)	Tariefgroep 2 (overige verkrijgers)
€ 0 – € 117.214	10%	18%	30%
€ 117.214 – hoger	20%	36%	40%

De dochter heeft voor de berekening van de Nederlandse erfbelasting recht op de kindervrijstelling van art. 32, lid 1, onderdeel 4, onderdeel c SW 1956 (maximaal € 19.868, zie bijlage 1). De in Nederland verschuldigde belasting over de gehele nalatenschap bedraagt:<sup>142</sup>

$$(\text{€ } 117.214 \times 10\%) + ((\text{€ } 1.000.000 - \text{€ } 350.000 - \text{€ } 19.868 - \text{€ } 117.214) \times 20\%) = \text{€ } 114.305.$$

Met behulp van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud wordt dit bedrag verminderd met:

$$\frac{\text{€ } 250.000}{\text{€ } 1.000.000} \times \text{€ } 114.305 = \text{€ } 28.576$$

Uiteindelijk is door de dochter een bedrag van € 114.305 – € 28.576 = € 85.729 verschuldigd in Nederland. In Groot-Brittannië is de dochter ook belasting verschuldigd over de daar gelegen onroerende zaak van € 250.000 (minus de situsschuld van € 100.000). De tweede methode is de verrekeningsmethode, hierbij wordt uitgegaan van de ordinary creditmethode. Het gaat bij deze methode niet om een vermindering van de grondslag maar om een vermindering van de verschuldigde belasting. De buitenlandse erfbelasting wordt in beginsel in mindering gebracht op, de volgens de eigen nationale wetgeving berekende, erfbelasting die verschuldigd is in het land van de woonplaats. Deze buitenlandse erfbelasting is gelijk aan het laagste van de volgende twee limieten die de ordinary creditmethode kent:<sup>143</sup>

1. de in het situsland over de betreffende vermogensbestanddelen geheven belasting;
2. de belasting die in het land van de woonplaats verschuldigd zou zijn over de aan het situsland toebedeelde vermogensbestanddelen. Dit ziet er als volgt uit:

<sup>141</sup> Tarieven 2014, zie art. 24, lid 1 SW 1956.

<sup>142</sup> De bedragen zijn afgerond op nul decimalen.

<sup>143</sup> Zie art. 9B lid 1 en 3 OSMV 1982.

*vermogen belastbaar in het situsland x belasting over wereldvermogen  
wereldvermogen*

Het volgende voorbeeld mag een en ander verduidelijken. Dezelfde omstandigheden zijn aan de orde als in het vorige voorbeeld. Er is zoals eerder berekend € 114.305 belasting verschuldigd over het wereldvermogen in het woonland. Stel er is € 20.000 aan belasting verschuldigd in het Verenigd Koninkrijk over de daar gelegen onroerende zaak (limiet 1) en de belasting die in Nederland verschuldigd zou zijn over deze onroerende zaak bedraagt:

$$\frac{€ 250.000}{€ 1.000.000} \times € 114.305 = € 28.576 \text{ (limiet 2)}$$

Dan komt de belasting die verschuldigd is in het Verenigd Koninkrijk over de daar gelegen onroerende zaak in mindering op de belasting die verschuldigd is in Nederland over het wereldvermogen aangezien het eerste limiet in dit geval het laagst is. In Nederland is door de dochter een bedrag van € 114.305 – € 20.000 = € 94.305 verschuldigd en in Groot-Brittannië een bedrag van € 20.000. In totaal is de dochter € 14.305 aan erfbelasting verschuldigd over de gehele nalatenschap. Stel er is € 40.000 aan belasting verschuldigd in het Verenigd Koninkrijk over de daar gelegen onroerende zaak (limiet 1). Dan komt slechts het bedrag van € 28.576 (limiet 2) in aanmerking voor verrekening, aangezien deze het laagst is. In Nederland is door de dochter dan een bedrag van € 114.305 – € 28.576 = € 85.729 verschuldigd en in Groot-Brittannië een bedrag van € 40.000. In totaal is de dochter dus € 125.729 aan erfbelasting verschuldigd over de gehele nalatenschap.

### **3.3.2 Nederlandse erfbelastingverdragen**

In tegenstelling tot het aantal inkomstenbelastingverdragen dat Nederland heeft gesloten is het aantal erfbelastingverdragen gering. Daarnaast hebben drie van de zeven landen<sup>144</sup>, waarmee Nederland een erfbelastingverdrag gesloten heeft, hun schenk- en erfbelasting afgeschaft, desbetreffende verdragen hebben hierdoor hun belang grotendeels verloren.<sup>145</sup> Uit de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 blijkt dat het niet in het voornemen ligt om meer belastingverdragen op het

---

<sup>144</sup> Het betreft Israël (erfbelasting afgeschaft in april 1981), Zweden (schenk- en erfbelasting afgeschaft vanaf 1 januari 2005) en Oostenrijk (schenk- en erfbelasting afgeschaft (met uitzondering van de 'foundation entrance tax') vanaf 1 augustus 2008).

<sup>145</sup> De erfbelastingverdragen van Nederland met die drie landen hebben nog slechts betekenis voor nalatenschappen die reeds voor de afschaffing zijn open gevallen. Of eventueel in de toekomst als het betreffende land een dergelijke heffing weer introduceert.

gebied van de erfbelasting te sluiten, er zal namelijk geprobeerd worden om knelpunten in de praktijk op het niveau van het BvdB 2001 op te lossen.<sup>146</sup> Volgens de staatssecretaris bestaat minder kans op dubbele heffing, omdat het recht van overgang sinds 1 januari 2010 in Nederland is afgeschaft. Deze afschaffing heeft volgens de staatssecretaris tevens ervoor gezorgd dat de onderhandelingspositie van Nederland is verslechterd, waardoor het voor Nederland onwaarschijnlijk is om met behulp van een belastingverdrag tot een evenwichtige heffingsverdeling te komen. De internationale tendens naar afschaffing van de schenk- en erfbelasting zorgt tevens voor minder kans op dubbele heffing, waardoor volgens de staatssecretaris ook het belang van het sluiten van verdragen afneemt. De effectuering van de heffing o.g.v. de tien-jarenregeling is volgens de staatssecretaris in de praktijk beperkt. Op dit argument van de staatssecretaris is nogal wat kritiek, aangezien meer dan de helft van de zeven erfbelastingverdragen dat Nederland gesloten heeft nog een bepaling bevat die de tienjaarsfictie respecteert<sup>147</sup> en ook het OSMV 1982 de mogelijkheid biedt om op basis van de nationaliteit een heffingsrecht voor te behouden van maximaal tien jaar na emigratie.<sup>148</sup> Aangezien drie van de zeven landen waarmee Nederland een erfbelastingverdrag heeft gesloten hun schenk- en erfbelasting hebben afgeschaft blijven voor de praktijk alleen de erfbelastingverdragen met Zwitserland, Finland, De Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk en Noord-Ierland van belang.<sup>149</sup> De reden waarom sommige landen ervoor kiezen om hun erfbelasting af te schaffen kan eventueel door het volgende komen. Er zijn immers een aantal nadelen verbonden aan de erfbelasting. Welgestelde burgers ontlopen namelijk vaak de belasting door middel van fiscale planning, waardoor de lasten bij de minder vermogende burgers terecht komen. Een ander nadeel is de publieke perceptie dat een belasting bij overlijden niet eerlijk is omdat zij drukt op vermogen dat eerder ook al werd belast.<sup>150</sup> Dit argument is slechts juist als het wordt gezien vanuit de erflater. Bekijkt men het vanuit de verkrijger, dan is het geen steekhoudend argument.<sup>151</sup> In dit onderzoek zullen alleen de door Nederland gesloten erfbelastingverdragen met de volgende EU-lidstaten worden behandeld: Finland, Groot-Brittannië, en Noord-Ierland. Het erfbelastingverdrag met Finland (gesloten op 29 maart 1954) is lang voor de totstandkoming van het OSMV 1966 gesloten, dit verdrag zal daarom nogal afwijken van de

---

<sup>146</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, 11 februari 2011, nr. IFZ2011/100, p. 75.

<sup>147</sup> F. Sonneveldt, Een toekomst zonder nieuwe schenk- en erfbelastingverdragen?, NTFR 2011/2159.

<sup>148</sup> Zie commentaar op art. 9A en art. 9B OSMV 1982, par. 70-72.

<sup>149</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 29 april 2009, nr. IFZ2009/281M, V-N 2009/24.18.

<sup>150</sup> Mededeling van 15 december 2011 inzake Oplossingen van grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in de EU (COM(2011)864), p. 4.

<sup>151</sup> R. Schmalbeck, Does the death tax deserve the death penalty? An overview of the major arguments for repeal of federal wealth-transfer taxes, *Cleveland State Law Review*, 2000/48.

bepalingen in het OSMV. Voor het verdrag met Groot-Brittannië en Noord-Ierland (gesloten op 11 december 1979) is dit minder het geval.

### **3.3.2.1 Nederlands erfbelastingverdrag met Finland<sup>152</sup>**

Het erfbelastingverdrag met Finland is het laatste erfbelastingverdrag dat voor het OSMV 1966 werd gesloten. Er wordt Finse erf- en schenkbelasting geheven, Perintö-ja Iahjaverolaki, over vermogen dat wordt overgeheveld krachtens schenking of overlijden. Grondslagen voor de erfbelastingheffing in Finland zijn het woonplaatsbeginsel en het situsbeginsel. In tegenstelling tot Nederland kent Finland geen nationaliteitsbeginsel. Hierdoor heeft de Nederlandse tien-jarenregeling geen werking in het geval het verdrag van toepassing is. In Finland wordt niet alleen gekeken naar de woonplaats van de erflater maar ook naar de woonplaats van de verkrijger. Indien de erflater of verkrijger namelijk in Finland woont, wordt erfbelasting geheven over de verkrijging.<sup>153</sup> In het geval de erflater of de verkrijger niet in Finland woont, heeft Finland nog wel de mogelijkheid om erfbelasting te heffen o.g.v. het situsbeginsel over vermogensbestanddelen die in Finland gelegen zijn. Het erfbelastingverdrag met Finland is alleen van toepassing op rechten ter zake van het overlijden van personen met hun woonplaats in Finland of Nederland.<sup>154</sup> Het verdrag bevat een zelfstandig woonplaatsbegrip deze wordt aan de hand van de volgende collisieregels bepaald:

1. het land waarin duurzaam wordt verbleven met de bedoeling dit duurzaam verblijf te behouden;<sup>155</sup>
2. het land waarin het middelpunt van de persoonlijke en economische belangen is gelegen.<sup>156</sup>

Indien geen van de regels de doorslag geeft om de woonplaats te bepalen, zullen de bevoegde autoriteiten van beide landen een overeenkomst sluiten met betrekking tot ieder afzonderlijk geval.<sup>157</sup> In het geval in beide landen geen sprake is van een duurzaam verblijf, kent het verdrag geen uitkomst,

---

<sup>152</sup> Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Finland tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot rechten ter zake van nalatenschappen en tot het vaststellen van regelen voor wederzijdse administratieve hulp, 29 maart 1954, Trb. 1954, nr. 161.

<sup>153</sup> Y.J.M. Nagelmaeker-Pijpers en S.Hendriks, Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en verdragen: de stand van zaken voor het successierecht (deel 2), FTV 2009/50, onderdeel 3.3.1.

<sup>154</sup> Zie art. 1 par. 1 Nederlands-Fins erfbelastingverdrag 1954.

<sup>155</sup> Zie art. 1 par. 4, tweede volzin Nederlands-Fins erfbelastingverdrag 1954.

<sup>156</sup> Zie art. 1 par. 4, derde volzin Nederlands-Fins erfbelastingverdrag 1954.

<sup>157</sup> Zie art. 1 par. 4, vierde volzin Nederlands-Fins erfbelastingverdrag 1954.

aangezien voor die situatie namelijk geen regels zijn. De nationale wetgevingen van beide landen zijn dan van toepassing. Enkel in het geval sprake is van een duurzaam verblijf in beide landen komt men toe aan het bovengenoemde tweede collisieregels. Hierdoor blijft de mogelijkheid van een dubbele woonplaats bestaan. Ondanks het zelfstandige woonplaatsbegrip van het verdrag blijven de woonplaatsbepalingen van de nationale wetgevingen van Nederland en Finland dus intact. Hierdoor kan de situatie ontstaan dat Nederland zowel op basis van de SW 1956 als op basis van het zelfstandige woonplaatsbegrip van het verdrag aangewezen wordt als de woonplaats van de erflater. Nederland krijgt op deze manier het heffingsrecht over de overige vermogensbestanddelen toegewezen. De situatie kan ook ontstaan dat Nederland op basis van de bevoegde autoriteiten gesloten overeenkomst aangewezen wordt als de woonplaats van de erflater maar op basis van de SW 1956 niet. Nederland krijgt op deze manier niet het heffingsrecht toegewezen, aangezien een verdrag geen belastingplicht kan scheppen. Het verdrag voorkomt alleen de dubbele belasting die een inwoner van Nederland of Finland kan ervaren. Door de beperkte werkingssfeer van het zelfstandige woonplaatsbegrip van het verdrag kunnen alleen een beperkt aantal vormen van dubbele erfbelastingheffing worden voorkomen. Finland verleent alleen vermindering van belasting in het geval de erflater tijdens zijn overlijden in Finland woonachtig was en alleen in verband met de al in Nederland geheven belasting over een in Nederland gelegen vermogensbestanddeel. De Nederlandse belastingheffing is hierbij voor het bedrag van de vermindering niet van belang, aangezien het bedrag van de door Finland verleende vermindering wordt berekend o.g.v. de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud.<sup>158,159</sup> Doordat het recht van overgang in Nederland is afgeschaft zal Finland o.g.v. art. 8 par.1 Nederlands-Fins erfbelastingverdrag 1954, geen vermindering van belasting meer hoeven te verlenen in verband met het in Nederland geheven recht van overgang. Dubbele erfbelasting zal zich derhalve in deze situatie niet meer voordoen. Nederland verleent alleen vermindering van belasting in het geval de erflater tijdens zijn overlijden in Nederland woonachtig was. De Finse belastingheffing is hierbij voor het bedrag van de vermindering wel van belang, aangezien het bedrag van de door Nederland verleende vermindering wordt berekend o.g.v. de ordinary creditmethode. Hierbij moet rekening worden gehouden met de situsschulden.<sup>160</sup> De twee methoden in dit verdrag om dubbele belasting te voorkomen zijn hetzelfde als de al eerder behandelde methoden van het OSMV 1982 waarbij er tevens rekening gehouden wordt met de situsschulden. Dit zal nader worden besproken in paragraaf 3.3.3.1. van dit onderzoek.

---

<sup>158</sup> Zie art. 8 par. 1 Nederlands-Fins erfbelastingverdrag 1954.

<sup>159</sup> Y.J.M. Nagelmaeker-Pijpers en S.Hendriks, Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en verdragen: de stand van zaken voor het successierecht (deel 2), FTV 2009/50, p. 26–35.

<sup>160</sup> Zie art. 8 par. 2 Nederlands-Fins erfbelastingverdrag 1954, er wordt hier namelijk gesproken over een 'nettobedrag'.

### 3.3.2.2 Nederlands erfbelastingverdrag met Groot-Brittannië en Noord-Ierland <sup>161</sup>

Het erfbelastingverdrag met Groot-Brittannië en Noord-Ierland (hierna: Verenigd Koninkrijk) is na het OSMV 1966 gesloten doch voor het OSMV 1982. Dit verdrag heeft veel overeenkomsten met het OSMV 1982, maar ook veel afwijkingen. Dit komt doordat het Verenigd Koninkrijk een ander rechtsstelsel heeft dan Nederland.<sup>162</sup> In het Verenigd Koninkrijk wordt belasting, Inheritance Tax, geheven over belastbare overdrachten, zogenoemde Chargeable Transfers, gedaan door natuurlijke personen bij overlijden, hierbij wordt door middel van een fictie het gehele (resterende) vermogen geconstrueerd. Indien een natuurlijk persoon zijn domicile<sup>163</sup> ten tijde van de belastbare overdracht in het Verenigd Koninkrijk had, dan is door de verkrijger(s) in het Verenigd Koninkrijk belasting verschuldigd ongeacht of de vermogensbestanddelen zich wel of niet in het Verenigd Koninkrijk bevinden. In het geval de overdrager zijn domicile niet in het Verenigd Koninkrijk heeft maar in een ander land dan is deze nog wel belastingplichtig betreffende de vermogensbestanddelen gelegen in het Verenigd Koninkrijk, op grond van het bekende situsbeginsel. Volgens het verdrag wordt de woonplaats van de erflater in eerste instantie o.g.v. de nationale wetgevingen bepaald.<sup>164</sup> Hierbij mag ook een beroep worden gedaan op nationaal gehanteerde woonplaatsficties, voor Nederland kan het tien-jarenregeling dus ook zorgen voor primaire heffingsbevoegdheid.<sup>165</sup> In het geval op basis van de nationale wetgevingen sprake is van een dubbele woonplaats, wordt getracht om met behulp van speciale collisieregels de woonplaats te bepalen. Hierbij wordt gekeken naar de nationaliteit van de

---

<sup>161</sup> Overeenkomst tussen het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen van nalatenschappen en verkrijgingen krachtens erfrecht en van schenkingen, 11 december 1979, Stb. 1979, nr. 184.

<sup>162</sup> Groot-Brittannië en Noord-Ierland hebben een zuivere common law stelsel terwijl Nederland een civil law stelsel kent. Zie K. Zweigert en H. Kötz, *An Introduction to Comparative Law*, Third Edition, Oxford, 1998, p. 276.

<sup>163</sup> Te onderscheiden naar *domicile of origin* en *domicile of choice*. Een domicile of origin is het land waarin een persoon geboren is of het domicile van zijn ouders ten tijde van zijn geboorte. Een persoon kan slechts één domicile bezitten, deze kan wel vervangen worden door een domicile of choice. Indien een Engelsman een ander domicile wil verwerven, zal hij eerst in het algemeen alle banden met het Verenigd Koninkrijk moeten verbreken, daarnaast mag ook niet de intentie aanwezig zijn om weer terug te keren naar het Verenigd Koninkrijk en hij moet duidelijk kenbaar maken dat hij permanent in het land van zijn nieuwe domicile wil verblijven, bijvoorbeeld door daar een woning te hebben en daar ook te verblijven. Zie ook Vakstudie Successiewet, Internationale Regelingen, Verdrag met Groot-Brittannië en Noord-Ierland, art. 2, aant. 3.9.

<sup>164</sup> C.M. Lambregtse, *Dubbele successie- en schenkingsbelasting (5): De OESO-successiemodelverdragen, de Nederlandse successieverdragen en de BRK*, FTV 2002, nr.4, p.17, onderdeel 4.3.2.

<sup>165</sup> Zie art. 4 lid 1, onder a en b Nederlands-Verenigd Koninkrijk erfbelastingverdrag 1979.

erflater. De erflater wordt geacht woonachtig te zijn in het land waarvan hij de nationaliteit bezit indien:

1. hij op het moment van overlijden de nationaliteit bezat van slechts één van de verdragsluitende landen;<sup>166</sup> en
2. hij in de tien jaren voorafgaand aan het overlijden in totaal minder dan zeven jaren heeft gewoond in het land waarvan hij niet de nationaliteit bezat;<sup>167</sup> en
3. hij niet de bedoeling had voor onbepaalde tijd in dat land te blijven.<sup>168</sup>

Indien bovengenoemd speciale collisieregels geen uitkomst bieden zullen de algemene collisieregels van het verdrag, art. 4 lid 2, letter a t/m d, geraadpleegd moeten worden:

1. het land waarin een duurzaam tehuis ter beschikking stond;
2. het land waar het middelpunt van de levensbelangen was gelegen;
3. het land waarin gewoonlijk werd verbleven;
4. het land waarvan de persoon de nationaliteit bezat.

Indien geen van de regels de doorslag geeft om de woonplaats te bepalen, zullen de bevoegde autoriteiten van beide landen in onderlinge overeenstemming de woonplaats vaststellen.<sup>169</sup> Het erfbelastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk is het enige verdrag dat een voorziening bevat voor kwalificatieverschillen.<sup>170</sup> In het geval de nationale wetgeving van het ene verdragsluitende land een vermogensbestanddeel niet aanmerkt als een vermogensbestanddeel als bedoeld in art. 5,6 of 7 van het verdrag, terwijl de nationale wetgeving van het andere land dit wel doet, dan wordt het vermogensbestanddeel voor de toepassing van het verdrag alsnog aangemerkt als een vermogensbestanddeel dat onder die artikelen valt. In tegenstelling tot het OSMV 1982 kent onderhavig verdrag geen afzonderlijke regeling ten aanzien van de aftrek van schulden, o.g.v. art. 10 van het verdrag vindt deze aftrek plaats overeenkomstig de nationale wetgeving van het land waar de belasting verschuldigd is. In het verdrag met het Verenigd Koninkrijk komt de vrijstellingsmethode

---

<sup>166</sup> Zie art. 4 lid 3, letter a Nederlands-Verenigd Koninkrijk erfbelastingverdrag 1979.

<sup>167</sup> Zie art. 4 lid 3, letter b Nederlands-Verenigd Koninkrijk erfbelastingverdrag 1979.

<sup>168</sup> Zie art. 4 lid 3, letter c Nederlands-Verenigd Koninkrijk erfbelastingverdrag 1979.

<sup>169</sup> Zie art. 4 lid 2, letter d Nederlands-Verenigd Koninkrijk erfbelastingverdrag 1979.

<sup>170</sup> Zie art. 9 Nederlands-Verenigd Koninkrijk erfbelastingverdrag 1979.



met progressievoorbehoud niet voor, maar als verrekenmethode schrijft het verdrag de ordinary creditmethode voor. Deze wordt toegepast door zowel Nederland als het Verenigd Koninkrijk. Ook hierbij moet rekening worden gehouden met de situsschulden, dit zal nader worden toegelicht in paragraaf 3.3.3.1. van dit onderzoek.<sup>171,172</sup>

### **3.3.3 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001<sup>173</sup>**

Indien geen verdrag voorhanden is of wanneer niet in een andere wijze in het voorkomen van dubbele belasting kan worden voorzien, is het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: BvdB 2001) van toepassing. Hierin zijn voor een aantal belastingen<sup>174</sup> de eenzijdige regelingen van Nederland opgenomen. Het BvdB 2001 (zie bijlage 2) heeft slechts een aanvullende werking. In het geval een andere regeling voorziet in een tegemoetkoming kan geen beroep worden gedaan op het besluit, ook al is de tegemoetkoming van een andere regeling minder vergaand dan die van het BvdB 2001 waardoor eventueel niet iedere dubbele belasting wordt voorkomen.<sup>175</sup> Bevat een verdrag bijvoorbeeld wel een bepaling omtrent de voorkoming van dubbele erfbelastingheffing van bepaalde vermogensbestanddelen maar wordt de dubbele heffing niet (volledig) weggenomen, dan is het BvdB 2001 niet van toepassing. Het voortbestaan van dubbele heffing is in dergelijke gevallen door de verdragsluitende landen aanvaard.<sup>176</sup> In het BvdB 2001 zijn drie artikelen gewijd aan de voorkoming van dubbele erfbelasting: artikel 47, 48 en 49 BvdB 2001 (zie bijlage 2). Welk artikel van toepassing is, is afhankelijk van de soort goederen (situsgoederen/niet-situsgoederen) en van de heffingsbeginselen (woonplaatsbeginsel/nationaliteitsbeginsel) op basis waarvan Nederland kan heffen. Indien in twee of meer landen erfbelasting wordt geheven over daar gelegen situsgoederen, moeten de berekeningen per land worden uitgevoerd (afzonderlijke methode). De verminderingen die worden verleend o.g.v. art. 47, 48 en 49 BvdB 2001 worden per verkrijger en niet per nalatenschap berekend.<sup>177</sup> Er wordt dus per verkrijger beoordeeld of er sprake is van internationale dubbele

---

<sup>171</sup> Zie art. 13 lid 1,2 en 3 Nederlands-Verenigd Koninkrijk erfbelastingverdrag 1979.

<sup>172</sup> Toelichtende nota, Kamerstukken II 1979/80, 16 128, nr. 1, p. 6.

<sup>173</sup> Besluit van 21 december 2000, Stb. 642, laatstelijk gewijzigd bij besluit van 20 december 2012, Stb. 694.

<sup>174</sup> Inkomstenbelasting, loonbelasting, vennootschapsbelasting, erfbelasting, schenkbelasting, kansspelbelasting en bankenbelasting zie art. 1, lid 1 BvdB 2001.

<sup>175</sup> Zie art. 1, lid 2 BvdB 2001 naar aanleiding van het woord 'voorzover' in dit artikel is de heersende leer dat het BvdB 2001 slechts een aanvullende werking heeft.

<sup>176</sup> NvT BvdB 1989, artikelsgewijze toelichting, art. 1.

<sup>177</sup> Zie art. 50 BvdB 2001 (zie bijlage 2).

erfbelasting, dit is in overeenstemming met de systematiek van de SW 1956 waarin ook wordt aangeknoopt bij de verkrijger als belastingplichtige.<sup>178</sup> Ik ben het eens met deze aanpak. De SW is immers een zogenoemde verkrijgingsbelasting,<sup>179</sup> deze belast de vermogensvermeerdering van de verkrijger en niet de gehele nalatenschap. Bij de verkrijger wordt nu geheven over hetgeen hij daadwerkelijk uit de nalatenschap heeft verkregen en wordt er rekening gehouden met de subjectieve factoren, dit blijkt uit de verschillende tarieven en vrijstellingen die afhankelijk zijn van de relatie tussen de erflater en de verkrijger. Voor de voorkoming van dubbele erfbelastingheffing is de hantering van art. 50 BvdB 2001 van belang. De situatie kan bijvoorbeeld ontstaan dat een verkrijger in Nederland weinig tot geen erfbelasting hoeft af te dragen, omdat deze in aanmerking komt voor de partnervrijstelling van art. 32, lid 1, onderdeel 4 a SW 1956, deze bedraagt € 627.367 terwijl in het buitenland meer erfbelasting verschuldigd is omdat daar geen recht of een beperkte vrijstelling van toepassing is. O.g.v. het BvdB 2001 mag de buitenlandse soortgelijke belasting worden verrekend met de Nederlandse erfbelasting die de verkrijger daadwerkelijk in Nederland verschuldigd is. Doordat de vermindering berekend wordt per verkrijger en in deze situatie mogelijk geen sprake is van dubbele erfbelastingheffing kan een deel van de buitenlandse erfbelasting onverrekend blijven.

### **3.3.3.1 Artikel 47 BvdB 2001**

Indien de erflater daadwerkelijk in Nederland woont o.g.v. art. 1, lid 1 SW 1956 of geacht wordt in Nederland te wonen o.g.v. art. 2, lid 1 SW 1956 (fictieve woonplaats ambtenaar) kan de verkrijger een beroep doen op art. 47 BvdB 2001, dit artikel kan niet worden toegepast indien sprake is van een fictieve woonplaats in Nederland o.g.v. art. 3, lid 1 SW 1956. Dit laatste punt staat duidelijk in de laatste volzin van art. 47, lid 1 BvdB 2001 vermeld. Dat o.g.v. art. 2, lid 1 SW 1956 ook een beroep kan worden gedaan op art. 47 BvdB 2001 is niet duidelijk uit laatstgenoemde artikel op te maken. Wellicht dat tevens een verwijzing kan worden gemaakt naar art. 2, lid 1 SW 1956 zodat eventuele onzekerheden kunnen worden weggenomen. In paragraaf 4.6.2 van dit onderzoek zal hier verder op worden ingegaan. Art. 47 BvdB 2001 staat een vermindering toe in het geval sprake is van belastingheffing over een in het buitenland gelegen situsgoed en voorzover de buitenlandse belasting, dat daadwerkelijk wordt geheven en betaald<sup>180,181</sup>, een gelijksoortige belasting is als de Nederlandse

---

<sup>178</sup> Besluit Minister van Financiën van 25 mei 2010, nr. DGB2010/878M, Stcrt. 2010, 8153, punt 9.

<sup>179</sup> In § 4.3 van dit onderzoek zal hier verder op worden ingegaan.

<sup>180</sup> Zie HR 5 november 1997, nr.31 849, BNB 1998/8c.

<sup>181</sup> In de verhouding met België is een bijzondere voorziening getroffen. Er kan namelijk bij vererving van bloot eigendom in België uitstel van betaling van de erfbelasting plaatsvinden tot het vruchtgebruik eindigt. In het Besluit Minister van

erfbelasting.<sup>182</sup> Bij de uitleg van het begrip situsgoed zal steeds beoordeeld moeten worden of daarvan sprake is vanuit de Nederlandse situatie, een situsgoed is een goed dat niet in Nederland gelegen is en waarvan de heffingsbevoegdheid in beginsel toekomt aan een ander land. Onderhavige artikel ziet de volgende goederen als situsgoederen:<sup>183</sup>

- bezittingen behorende tot een door de erflater gedreven buitenlandse onderneming als bedoeld in art. 9, lid 1, onderdeel a BvdB 2001.<sup>184</sup>
- onroerende zaken die binnen het gebied van een andere mogendheid zijn gelegen en rechten<sup>185</sup> (zoals het recht van vruchtgebruik en het recht van gebruik en bewoning) waaraan deze zijn onderworpen.
- de economische eigendom van in het buitenland gelegen onroerende zaken en in het buitenland gelegen fictieve onroerende zaken (zoals aandelen in een onroerendezaaklichaam en lidmaatschapsrechten als bedoeld in art. 4 Wet BRV).<sup>186</sup>

Art 47 BvdB 2001 heeft geen betekenis ten aanzien van goederen die naar buitenlandse maatstaven aldaar als situsgoed worden gezien en volgens de opvattingen van de Nederlandse wetgever geen situsgoederen zijn. In dit geval kan art. 49 BvdB 2001 uitkomst bieden. Hier zal in paragraaf 3.3.3.3 verder op worden ingegaan. De vermindering die wordt verleend o.g.v. art. 47 BvdB 2001 wordt

---

Financiën van 25 mei 2010, nr. DGB2010/878M, Stcrt. 2010, 8153, onderdeel 2.1 is onder voorwaarden goedgekeurd dat in dit geval wel voldaan is aan het betalingscriterium voor de toepassing van het BvdB 2001, mits een en ander uitdrukkelijk is toegelicht in de aangifte. Deze goedkeuring komt overeen met de verkrijging van de blote eigendom van een woning welk o.g.v. art. 35g SW 1956 door de verkrijger kan worden aangemerkt tot te conserveren inkomen.

<sup>182</sup> Deze soortgelijkheid wordt afgemeten aan dezelfde oorzaak (namelijk het overlijden) en hetzelfde object van heffing (de overgang van het nagelaten vermogen). Kwalificerende belastingen zijn nalatenschapsbelastingen en buitenlandse erfbelastingen. Een vermogenswinstbelasting bij overlijden kwalificeert echter niet, zie ook het Besluit Minister van Financiën van 25 mei 2010, nr. DGB2010/878M, Stcrt. 2010, 8153, punt 2.

<sup>183</sup> Zie art. 47, lid 1 BvdB 2001.

<sup>184</sup> Onder een buitenlandse onderneming wordt een onderneming, of een gedeelte van een onderneming verstaan dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger binnen het gebied van de andere mogendheid.

<sup>185</sup> Zie §5.6 leidraad BvdB 1989, PW 20 583, hierin wordt verwezen naar art. 3:3, 3:4, 3:8 en 5:20 e.v. BW. Onder beperkte rechten kan het volgende worden verstaan: het recht van vruchtgebruik (art. 3:201 BW), het recht van gebruik en bewoning (art. 3:226 BW), het recht van erfpacht (art. 5:85 BW) en het recht van opstal (art. 5:101 BW).

<sup>186</sup> Zie art. 47, lid 5 BvdB 2001. Hieronder vallen onroerende zaak lichamen. In het geval ten minste 70% van de bezittingen uit onroerende zaken bestaat kan er volgens de Nederlandse maatstaven gesproken worden van een onroerende zaak lichaam o.g.v. art. 4, lid 1, onderdeel a BRV. Er kan echter pas gesproken worden van een situsgoed als men 1/3 deel of meer van deze aandelen verkrijgt o.g.v. art. 4, lid 3 BRV en NvT bij BvdB 2001, Stb. 2000, 642, p. 36 (artikelsgewijze toelichting), p. 22.

berekend volgens de ordinary creditmethode.<sup>187</sup> Deze methode is al eerder in paragraaf 3.3.1 van dit onderzoek toegelicht. In onderhavige artikel en ook in de hiervoor besproken erfbelastingverdragen met Finland en het Verenigd Koninkrijk wordt tevens rekening gehouden met de situsschulden. Denk hierbij aan de ondernemingsschulden van een buitenlandse onderneming (als bedoeld in art. 9, lid 1, onderdeel 1 BvdB 2001) en hypotheekschulden op een buitenlandse onroerende zaak die niet behoort tot het ondernemingsvermogen, ook de niet-hypothecaire schuld die is aangegaan ter verwerving, onderhoud of verbetering van een buitenlandse onroerende zaak mag in aftrek worden gebracht op de buitenlandse bezittingen.<sup>188</sup> Hierbij wordt de eerste limiet nog steeds gevormd door, de in het situsland over de betreffende vermogensbestanddelen geheven belasting. Het tweede limiet ziet als volgt uit:<sup>189</sup>

$$\frac{\text{vermogen belastbaar in het situsland} - \text{situsschulden uit het situsland}}{\text{wereldvermogen} - \text{alle schulden} - \text{vrijstelling}} \times \text{belasting over} \\ (\text{wereldvermogen} - \text{alle schulden} - \text{vrijstelling})$$

Het volgende voorbeeld mag een en ander verduidelijken. Dezelfde omstandigheden zijn aan de orde als in het vorige voorbeeld van paragraaf 3.3.1 alleen is de onroerende zaak niet in Groot-Brittannië maar in België gelegen. Er is zoals eerder berekend € 114.305 belasting verschuldigd over het wereldvermogen in het woonland.<sup>190</sup> Stel de dochter is € 20.000 aan belasting verschuldigd in België over de daar gelegen onroerende zaak (limiet 1) en limiet 2 bedraagt:

$$\frac{€ 250.000 - € 100.000}{€ 1.000.000 - € 350.000 - € 19.868} \times € 114.305 = € 27.210 \text{ (limiet 2)}$$

<sup>187</sup> Zie art. 47, lid 2 BvdB 2001.

<sup>188</sup> Zie art. 47, lid 3 BvdB 2001. Nederland mag bij de verrekenmethode in de noemer de aftrekmogelijkheden (situsschulden) en vrijstellingen (als vermeld in art. 32 SW 1956) niet beperken in vergelijking met binnenlandse verhouding. Deze wijziging heeft plaatsgevonden op basis van de uitspraken van de volgende arresten: De Groot HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00, BNB 2003/182 en HR 7 mei 2004, nr. 34 782, BNB 2003/182.

<sup>189</sup> Zie art. 47, lid 3, onderdeel b BvdB 2001.

<sup>190</sup> De nalatenschap bestaat uit de volgende onderdelen:

onroerende zaak gelegen in België	€ 250.000
schuld die verband houdt met de onroerende zaak in België	€ 100.000
overige vermogensbestanddelen	€ 750.000
schuld die verband houdt met de overige vermogensbestanddelen	€ <u>250.000</u>
totale nalatenschap	€ 650.000

De dochter heeft voor de berekening van de Nederlandse erfbelasting recht op de kindervrijstelling van art. 32, lid 1, onderdeel 4, onderdeel c SW 1956 (maximaal € 19.868). De in Nederland verschuldigde belasting over de gehele nalatenschap bedraagt: (€ 117.214 x 10%) + ((€ 1.000.000 - € 350.000 - € 19.868 - € 117.214) x 20%) = € 114.305. (De bedragen zijn afgerond op nul decimalen en de tarieven van 2014, zie art. 24, lid 1 SW 1956 zijn toegepast).

Dan komt de belasting die verschuldigd is België over de daar gelegen onroerende zaak in mindering op de belasting die verschuldigd is in Nederland over het wereldvermogen aangezien het eerste limiet in dit geval het laagst is. In Nederland is door de dochter een bedrag van € 114.305 – € 20.000 = € 94.305 verschuldigd en in België een bedrag van € 20.000. In totaal is de dochter dus € 114.305 aan erfbelasting verschuldigd over de gehele nalatenschap. Stel zij is € 40.000 aan belasting verschuldigd in België over de daar gelegen onroerende zaak (limiet 1). Dan komt slechts het bedrag van € 27.210 (limiet 2) in aanmerking voor verrekening, aangezien deze het laagst is. In Nederland is door de dochter dan een bedrag van € 114.305 – € 27.210 = € 87.095 verschuldigd en in België een bedrag van € 40.000. In totaal is de dochter dus € 127.095 aan erfbelasting verschuldigd over de gehele nalatenschap.

### **3.3.3.2 Artikel 48 BvdB 2001**

Indien de erflater o.g.v. art. 3, lid 1 SW 1956 in Nederland zijn fictieve woonplaats heeft, kan een beroep worden gedaan op art. 48 BvdB 2001. Te denken valt aan situaties waarbij het andere land een sterker heffingsrecht heeft dan Nederland. Dat sterkere heffingsrecht doet zich voor wanneer het andere land het feitelijke woonland van de erflater was of wanneer een ander land heft over bepaalde in dat land gelegen situsgoederen.<sup>191</sup> In deze situaties ontstaat dubbele belastingheffing doordat het feitelijke woonland van de erflater of het land met de situsgoederen wil heffen en Nederland ook wil heffen o.g.v. de tien-jarenregeling. Art. 48 BvdB 2001 staat een vermindering toe voorzover de buitenlandse belasting, die daadwerkelijk wordt geheven en betaald, een gelijksoortige belasting is als de Nederlandse erfbelasting. Onderhavige artikel ziet dezelfde goederen als art. 47 BvdB 2001 als situsgoederen.<sup>192</sup> Tot 1 januari 2010 gaf Nederland geen vermindering van de Nederlandse erfbelasting die was toe te rekenen aan in Nederland gelegen situsgoederen. Doordat het recht van overgang voor Nederland is komen te vervallen heeft Nederland dit heffingsrecht prijsgegeven en wordt sindsdien ook voor die goederen een voorkoming gegeven. Het volgende voorbeeld mag een en ander verduidelijken.

Een in Duitsland wonende vader komt te overlijden. Hij is in het bezit van de Nederlandse nationaliteit en is minder dan tien jaar geleden vanuit Nederland naar Duitsland geëmigreerd. Tot zijn nalatenschap behoort een onroerende zaak die in België is gelegen. Zijn enige erfgename is zijn in Spanje wonende dochter. Aangezien Duitsland het duaal woonplaatsbeginsel hanteert, is het voldoende als één van de partijen, erflater of verkrijger, de woonplaats in het betreffende land heeft om tot heffing over te gaan.

---

<sup>191</sup> C.M. Lambregtse, Dubbele successie- en schenkingsbelasting (2): het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, FTV 2001, nr.4, p.25, onderdeel 4.1.

<sup>192</sup> Zie art. 48, lid 1 BvdB 2001.

Zodoende is in beginsel de gehele nalatenschap belast in Duitsland en in Nederland o.g.v. de woonplaatsfictie van art. 3 SW. Nederland zal o.g.v. art. 48 BvdB 2001 een vermindering verlenen, aangezien in Duitsland sprake is van heffing van een gelijksoortige belasting o.g.v. de woonplaats van de erflater. Daarnaast zal Nederland ook een vermindering verlenen voor de in België geheven belasting over het situsgoed, België hanteert namelijk ook het situsbeginsel. Let wel, bovengenoemde verminderingen zullen alleen worden verleend indien de buitenlandse gelijksoortige belastingen daadwerkelijk geheven en betaald zijn.<sup>193</sup> Nederland zal niet voorzien in een vermindering betreffende de belastingheffing in Spanje. Zoals eerder besproken hanteert Spanje de woonplaats van de verkrijger als heffingsgrondslag. Art. 48 BvdB 2001 verleent echter geen vermindering in het geval een ander land (niet zijnde het feitelijke woonland van de erflater) heft op grond van de woonplaats of nationaliteit van de verkrijger. Dit geldt ook als een ander land heft op grond van de nationaliteit van de erflater, in het geval de erflater een dubbele nationaliteit had. Indien we bovengeschetste voorbeeld wijzigen en zowel de overleden vader als de dochter in Spanje wonen, dan geldt art. 48 BvdB 2001 wel. In dit geval is er sprake van een land dat heft op basis van de woonplaats van de verkrijger, maar de erflater was ook woonachtig in dit land. Het is voor art. 48 BvdB 2001 namelijk voldoende dat de erflater ten tijde van zijn overlijden zijn feitelijke woonplaats in het land van heffing had. Hierbij maakt het niet uit op grond van welk beginsel (situsbeginsel, woonplaats erflater of woonplaats verkrijger) het feitelijke woonland van de erflater heft. De belasting die het feitelijke woonland van de erflater heft komt ook voor verrekening in aanmerking als het woonland heft o.g.v. een ander heffingsbeginsel dan het woonplaatsbeginsel. Ook kan gedacht worden aan de situatie dat een land (niet zijnde het feitelijke woonland van de erflater) heft over goederen die niet specifiek worden genoemd in art. 48, lid 1 BvdB 2001. Voor zover de heffing in het andere land betrekking heeft op in dat land gelegen goederen kan nog een beroep worden gedaan op art. 49 BvdB 2001. Hier zal in de volgende paragraaf verder op worden ingegaan. De vermindering die wordt verleend o.g.v. art. 48 BvdB 2001 wordt berekend volgens de ordinary creditmethode overeenkomstig art. 47 BvdB 2001.<sup>194</sup> Hierbij wordt de eerste limiet gevormd door, de in het buitenland geheven belasting over de nalatenschap. Het tweede limiet ziet er echter als volgt uit:<sup>195</sup>

---

<sup>193</sup> C.M. Lambregtse, Dubbele successie- en schenkingsbelasting (3): FTV 2001/5, p. 19.

<sup>194</sup> Zie art. 48, lid 2 en 3 BvdB 2001. Onduidelijk is waarom de formuleringen van art. 47, lid 3, onderdeel b BvdB 2001 en art. 48, lid 3, onderdeel b BvdB 2001 van elkaar afwijken, hier kan geen inhoudelijk verschil zijn beoogd.

<sup>195</sup> Zie art. 48, lid 3, onderdeel b BvdB 2001.

$$\frac{\text{Alle bezittingen waarover in het buitenland belasting is geheven}^{196} - \text{alle schulden}}{\text{wereldvermogen} - \text{alle schulden} - \text{vrijstelling}} \times \frac{\text{belasting over}}{\text{(wereldvermogen-alle schulden - vrijstelling)}}$$

Het volgende voorbeeld mag een en ander verduidelijken. Dezelfde omstandigheden zijn aan de orde als in het vorige voorbeeld van paragraaf 3.3.1 alleen is de vader binnen tien jaar nadat hij vanuit Nederland naar België is geëmigreerd komen te overlijden en is de onroerende zaak niet in Groot-Brittannië maar in België gelegen. De dochter is zoals eerder berekend € 114.305 belasting verschuldigd over het wereldvermogen in Nederland.<sup>197</sup> Stel zij is € 130.000 aan belasting verschuldigd in België over de nalatenschap (limiet 1) en limiet 2 bestaat uit:

$$\frac{\text{€ 1.000.000} - \text{€ 350.000}}{\text{€ 1.000.000} - \text{€ 350.000} - \text{€ 19.868}} \times \text{€ 114.305} = \text{€ 117.909 (limiet 2)}$$

Op grond van art. 48, lid 2 BvdB 2001 bedraagt de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting de laagste van de twee limieten. De uiteindelijke vermindering die wordt verleend bedraagt echter € 114.305 o.g.v. art. 48, lid 4 BvdB 2001. Dit komt omdat de vermindering niet hoger mag zijn dan het bedrag aan erfbelasting dat volgens de SW 1956 verschuldigd zou zijn zonder toepassing van het BvdB 2001. In Nederland is de dochter een bedrag van € 114.305 – € 114.305 = € 0 verschuldigd

---

<sup>196</sup> In tegenstelling tot art. 47 BvdB 2001 wordt in art. 48 BvdB 2001 ook een vermindering gegeven voor de belasting die is toe te rekenen aan de in Nederland gelegen situsgoederen. Tot 1 januari 2010 had Nederland met betrekking tot de situsgoederen gelegen in eigen land een sterker heffingsrecht o.g.v. het situsbeginsel. De Nederlandse vermindering werd dan ook beperkt tot de erfbelasting die was toe te rekenen aan alle goederen met uitzondering van de in Nederland gelegen situsgoederen. Het lag dan op weg van het feitelijke woonland van de erflater om vermindering van de buitenlandse belasting te verlenen voor zover die kan worden toegerekend aan de Nederlandse situsgoederen.

<sup>197</sup> De nalatenschap bestaat uit de volgende onderdelen:

onroerende zaak gelegen in België	€ 250.000
schuld die verband houdt met de onroerende zaak in België	€ 100.000
overige vermogensbestanddelen	€ 750.000
schuld die verband houdt met de overige vermogensbestanddelen	€ <u>250.000</u>
totale nalatenschap	€ 650.000

De dochter heeft voor de berekening van de Nederlandse erfbelasting recht op de kindervrijstelling van art. 32, lid 1, onderdeel 4, onderdeel c SW 1956 (maximaal € 19.868). De in Nederland verschuldigde belasting over de gehele nalatenschap bedraagt: (€ 117.214 x 10%) + ((€ 1.000.000 – € 350.000 – € 19.868 - € 117.214) x 20%) = € 114.305. (De bedragen zijn afgerond op nul decimalen en de tarieven van 2014, zie art. 24, lid 1 SW 1956 zijn toegepast).

en in België een bedrag van € 130.000. In totaal is de dochter dus € 130.000 aan erfbelasting verschuldigd over de gehele nalatenschap.

### 3.3.3.3 Artikel 49 BvdB 2001

Indien de erflater feitelijk dan wel fictief geacht wordt in Nederland te wonen kan een beroep worden gedaan op art. 49 BvdB 2001. Hierbij geldt dat indien de bepalingen van art. 47 en 48 BvdB 2001 niet gelden er nog een restartikel is waar de belastingplichtigen, de verkrijgers, een beroep op kunnen doen.<sup>198</sup> Er zou een situatie kunnen ontstaan waarbij toepassing van art. 47 of 48 BvdB 2001 mogelijk is maar dat de toepassing van art. 49 BvdB 2001 voor een hoger vermindering kan zorgen. In deze situatie is het toepassen van art. 49 BvdB 2001 niet toegestaan, aangezien het BvdB 2001 niet de mogelijkheid biedt te kiezen voor de meest gunstige uitkomst. In de volgende situaties kan een beroep op art. 49 BvdB 2001 worden gedaan:

<b>Naar Nederlandse maatstaven:</b>	<b>Naar de maatstaven van een ander EU land:</b>
Feitelijk/fictieve woonplaats erflater = NL	Feitelijk/fictieve woonplaats erflater = EU land
Feitelijk/fictieve <sup>199</sup> woonplaats erflater = NL	EU land heft o.g.v. nationaliteit erflater
feitelijk/fictieve woonplaats erflater = NL maar goederen zijn geen situsgoederen naar NL maatstaven.	feitelijk/fictieve woonplaats erflater = NL en goederen zijn wel situsgoederen naar EU land maatstaven. <sup>200</sup>
feitelijk/fictieve woonplaats erflater = NL en woonplaats verkrijger = EU land	EU land heft o.g.v. woonplaats of nationaliteit verkrijger <sup>201</sup>

Art. 49 BvdB 2001 staat een vermindering toe voor zover de buitenlandse belasting, dat daadwerkelijk wordt geheven en betaald, een gelijksoortige belasting is als de Nederlandse erfbelasting. De

<sup>198</sup> Besluit Minister van Financiën van 25 mei 2010, nr. DGB2010/878M, Stcrt. 2010, 8153, punt 8.

<sup>199</sup> In deze situatie ontstaat er dubbele heffing doordat er sprake is van een dubbele nationaliteit.

<sup>200</sup> In deze situatie kan er geen beroep worden gedaan op art. 47 of 48 BvdB 2001, aangezien het goed niet onder de genoemde situsgoederen van art. 47 en 48 BvdB 2001 valt.

<sup>201</sup> In het geval de erflater en de verkrijger in hetzelfde land wonen, kan er een beroep worden gedaan op art. 48 BvdB 2001.



vermindering die wordt verleend o.g.v. dit artikel is de aftrekmethode. Bij de aftrekmethode mag het bedrag van de buitenlandse belasting als een schuld op de verkrijging in mindering worden gebracht. Deze aftrek is echter alleen toegestaan indien de goederen zich bevinden in het land dat daarover belasting heft. Het volledig ongedaan maken van de dubbele belasting is echter niet aan de orde. Na aftrek van de schuld wordt de Nederlandse erfbelasting berekend. De buitenlandse belasting mag dus niet direct in aftrek worden gebracht op de in Nederland te betalen erfbelasting. Het volgende voorbeeld mag een en ander verduidelijken. Een in Nederland wonende vader komt zonder testament te overlijden. Zijn enige erfgename is zijn in Nederland wonende dochter. Zijn totale nalatenschap bedraagt 300.000. Tot de nalatenschap behoort een Spaanse bankrekening van 60.000. Deze bankrekening wordt vanuit Spaans perspectief als een binnenlandse bezitting, een situsgoed, gezien en wordt dus in Spanje in de heffing betrokken. De dochter heeft voor de berekening van de Nederlandse erfbelasting recht op de kindervrijstelling van art. 32, lid 1, onderdeel 4, onderdeel c SW 1956 (maximaal € 19.868). Zonder toepassing van het BvdB 2001 zal de dochter in Nederland een bedrag van € 44.305<sup>202</sup> aan erfbelasting verschuldigd zijn. Stel dat in Spanje de dochter € 7200 aan erfbelasting verschuldigd is. De Spaanse belasting mag als schuld in mindering worden gebracht op de verkrijging van € 300.000. De verkrijging bedraagt dan € 300.000 – € 7200 = € 292.800. Hierover is in Nederland vervolgens € 42.865<sup>203</sup> aan erfbelasting verschuldigd. In totaal is de dochter dus € 42.865 + € 7200 = € 50.065 aan erfbelasting verschuldigd over de gehele nalatenschap. Uit bovenstaande voorbeeld is duidelijk op te maken dat art. 49 BvdB 2001 een restartikel is. Art. 47 en 48 BvdB 2001 biedt slechts een verminderingmogelijkheid ter zake van de heffing over de aldaar vermelde situsgoederen, in het geval het gaat om niet naar Nederlandse maatstaven goederen, kan er geen beroep worden gedaan op bovengenoemde artikelen. Met betrekking tot de dubbele heffing over de overige nalatenschapgoederen biedt art. 49 BvdB 2001, zoals De L. Monteiro dat zo mooi verwoorde, slechts een doekje voor het bloeden, door middel van een extra aftrekpost in de nalatenschap. Dubbele heffing is in dit geval nog steeds aan de orde doordat landen die een situsheffing kennen, veelal een ander situsbegrip hanteren dan het in het BvdB 2001 gehanteerde situsbegrip. Wellicht kan Nederland een steentje bijdragen in het voorkomen van de dubbele erfbelastingheffing door het aanpassen van ons situsbegrip. Mijn inziens kan ervoor gekozen worden om aan te sluiten bij het situsbegrip van het andere land, waar Nederland, in het geval er sprake is van dubbele erfbelastingheffing, mee te maken heeft. Op deze manier wordt er niet eens toegekomen aan het restartikel art. 49 BvdB 2001 en kan

---

<sup>202</sup> De in Nederland verschuldigde belasting over de gehele nalatenschap bedraagt:  $(€ 117.214 \times 10\%) + ((€ 300.000 - € 19.868 - € 117.214) \times 20\%) = € 44.305$ . (De bedragen zijn afgerond op nul decimalen en de tarieven van 2014, zie art. 24, lid 1 SW 1956 zijn toegepast).

<sup>203</sup> De in Nederland verschuldigde belasting over de gehele nalatenschap bedraagt:  $(€ 117.214 \times 10\%) + ((€ 300.000 - € 7200 - € 19.868 - € 117.214) \times 20\%) = € 42.865$ . (De bedragen zijn afgerond op nul decimalen en de tarieven van 2014, zie art. 24, lid 1 SW 1956 zijn toegepast).

meer voorkoming plaatsvinden. Een verdere uitwerking van dit voorstel zal ik in paragraaf 4.6.4 van dit onderzoek behandelen, hierbij zal ik art. 9 van het erfbelastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk als voorbeeld gebruiken. In paragraaf 3.3.2.2. is namelijk al eerder aangegeven dat desbetreffende erfbelastingverdrag het enige verdrag is dat een voorziening bevat voor kwalificatieverschillen.<sup>204</sup> In het geval de nationale wetgeving van het ene verdragsluitende land een vermogensbestanddeel niet aanmerkt als een vermogensbestanddeel als bedoeld in art. 5,6 of 7 van het verdrag, terwijl de nationale wetgeving van het andere land dit wel doet, dan wordt het vermogensbestanddeel voor de toepassing van het verdrag alsnog aangemerkt als een vermogensbestanddeel dat onder die artikelen valt.

### **3.4 Ongecompenseerde dubbele erfbelasting in kaart gebracht na toepassing van het BvdB 2001**

In de voorgaande paragrafen zijn de oorzaken van internationale dubbele erfbelasting en de Nederlandse regelingen inzake internationale dubbele erfbelasting besproken. In dit onderzoek zijn alleen de door Nederland met andere EU landen werkende erfbelastingverdragen besproken, betreffende de erfbelastingverdragen met Finland, Groot-Brittannië, en Noord-Ierland. Bovengenoemde verdragen leiden niet automatisch tot een vermindering van de dubbele erfbelasting. Uit de paragrafen 3.3.2.1 en 3.3.2.2 valt namelijk te concluderen dat:

- Het toepassingsbereik van de verdragen vaak vrij beperkt is. Het verdrag tussen Nederland en Finland is bijvoorbeeld alleen van toepassing indien de erflater feitelijk in Nederland of Finland woonde ten tijde van zijn overlijden. Er zijn verschillende situaties denkbaar waarin het verdrag dus niet van toepassing zal zijn (Nederlands tien-jarenregeling);
- Er verschillen zijn in de kwalificatie van vermogensbestanddelen tussen landen. Noord-Ierland kwalificeert het saldo op een bankrekening bijvoorbeeld als een situsgoed, terwijl Nederland dit niet doet.

In de paragrafen 3.3.3.1 t/m 3.3.3.3 zijn de verschillende methoden om dubbele belasting te voorkomen o.g.v. art. 47 t/m 49 BvdB 2001 besproken. Hieruit valt te concluderen dat de dubbele belasting niet volledig ongedaan wordt gemaakt, de toegepaste methoden zorgt slechts voor een gedeeltelijke voorkoming van de dubbele belasting. Dit is echter niet altijd het geval, aangezien er namelijk ook situaties zijn waarbij de totale verschuldigde erfbelasting niet hoger is dan wanneer de

---

<sup>204</sup> Zie art. 9 Nederlands-Verenigd Koninkrijk erfbelastingverdrag 1979.

nalatenschap beperkt zou zijn gebleven tot slechts één van de betrokken lidstaten. Dit is over het algemeen het geval wanneer art. 47 en 48 BvdB 2001 wordt toegepast. Als in de ordinary creditmethode limiet 1 gekozen moet worden, omdat deze het laagst is van beide limieten, is de vermindering op basis van laatstgenoemde artikelen gelijk aan de elders over de desbetreffende verkrijging geheven erfbelasting, in dat geval is uiteindelijk geen sprake van dubbele erfbelastingheffing. Het voorbeeld dat al eerder in paragraaf 3.3.3.1 is besproken vormt hiervoor een goede illustratie: in de situatie dat er gekozen moet worden voor limiet 1 omdat de dochter € 20.000 aan erfbelasting verschuldigd is in België over de daar gelegen onroerende zaak (limiet 1) en limiet 2: € 27.210<sup>205</sup> bedraagt, is er uiteindelijk in Nederland door de dochter een bedrag van € 114.305<sup>206</sup> – € 20.000 = € 94.305 verschuldigd en in België een bedrag van €20.000. In totaal is de dochter dus € 114.305 aan erfbelasting verschuldigd over de gehele nalatenschap. Conclusie: de vermindering bedraagt € 20.000 dit is gelijk aan de Belgische erfbelasting over de daar gelegen onroerende zaak (limiet 1) en er is geen sprake van dubbele erfbelastingheffing.

In het geval gekozen moet worden voor limiet 2, omdat deze het laagst is van beide limieten dan is de vermindering gelijk aan de Nederlandse erfbelasting dat naar evenredigheid is toe te rekenen aan de verkrijging. In dit laatste geval wordt de verkrijging elders hoger belast (limiet 1) en zal Nederland als het ware bij heffen, in dit geval wordt wel een vermindering gegeven maar is uiteindelijk nog steeds sprake van dubbele erfbelastingheffing. De totale belastingdruk op de verkrijging is hoger dan wanneer de druk beperkt zou zijn gebleven tot de lidstaat met de hoogste belastingdruk op de verkrijging.<sup>207</sup> Het tweede voorbeeld dat in paragraaf 3.3.3.1 is besproken vormt hiervoor een goede

---

<sup>205</sup>  $\frac{€ 250.000 - € 100.000}{€ 1.000.000 - € 350.000 - € 19.868} \times € 114.305 = € 27.210$  (limiet 2)

€ 1.000.000 – € 350.000 – € 19.868

<sup>206</sup> De nalatenschap bestaat uit de volgende onderdelen:

onroerende zaak gelegen in België	€ 250.000
schuld die verband houdt met de onroerende zaak in België	€ 100.000
overige vermogensbestanddelen	€ 750.000
schuld die verband houdt met de overige vermogensbestanddelen	€ 250.000
totale nalatenschap	€ 650.000

De dochter heeft voor de berekening van de Nederlandse erfbelasting recht op de kindervrijstelling van art. 32, lid 1, onderdeel 4, onderdeel c SW 1956 (maximaal € 19.868). De in Nederland verschuldigde belasting over de gehele nalatenschap bedraagt: (€ 117.214 x 10%) + ((€ 1.000.000 – € 350.000 – € 19.868 - € 117.214) x 20%) = € 114.305. (De bedragen zijn afgerond op nul decimalen en de tarieven van 2014, zie art. 24, lid 1 SW 1956 zijn toegepast).

<sup>207</sup> Erfbelasting in België over onroerende zaak: € 40.000. Erfbelasting in Nederland over desbetreffende onroerende zaak: € 14.541 (onroerende zaak is 23.1% van de totale nalatenschap. 23.1% van de kindervrijstelling komt dan ook in aanmerking voor deze onroerende zaak: 23.1% x € 19.868 = € 4.590, ((€ 250.000-€ 100.000-€ 4.590)x 10%) = € 14.541). De totale erfbelasting van beide landen over de onroerende zaak: € 40.000 + € 14.541 = € 54.541. De door Nederland gegeven vermindering over de totale nalatenschap: € 27.210, dit is 23.1% x € 27.210 = € 6.286 alleen voor de onroerende zaak. De erfbelasting in Nederland over de onroerende zaak wordt dan: € 14.541- € 6.286 = € 8.255. De totale erfbelasting van beide

illustratie: in de situatie dat er gekozen moet worden voor limiet 2 omdat de dochter € 40.000 aan erfbelasting verschuldigd is in België over de daar gelegen onroerende zaak (limiet 1) en limiet 2: € 27.210 bedraagt, is er uiteindelijk in Nederland door de dochter een bedrag van € 114.305 – € 27.210 = € 87.095 verschuldigd en in België een bedrag van € 40.000. In totaal is de dochter dus € 127.095 aan erfbelasting verschuldigd over de gehele nalatenschap. Conclusie: de vermindering bedraagt € 27.210 dit is gelijk aan de Nederlandse erfbelasting dat naar evenredigheid is toe te rekenen aan de verkrijging (limiet 2) en er is sprake van een gedeeltelijke voorkoming van de dubbele belasting. De verkrijging wordt elders hoger belast (limiet 1) en Nederland heft als het ware bij (er wordt uiteindelijk inderdaad meer dan € 114.305 erfbelasting geheven), in dit geval wordt er wel een vermindering gegeven (€ 27.210) maar is er uiteindelijk nog steeds sprake van dubbele erfbelastingheffing (de extra heffing is namelijk: € 40.000- € 27.210 = € 12.790).

Er kan ook een situatie ontstaan waarbij zowel limiet 1 als limiet 2 hoger uitvalt dan de erfbelasting dat volgens de SW 1956 verschuldigd zou zijn zonder de toepassing van het besluit, in dat geval geeft Nederland niet meer vermindering dan de hier verschuldigde erfbelasting, ook in deze situatie is er uiteindelijk geen sprake van dubbele erfbelastingheffing. In paragraaf 3.3.3.2 is hier een voorbeeld van gegeven. De verschuldigde erfbelasting in Nederland bedraagt: € 114.305 en de twee limieten bedroegen achtereenvolgens: € 130.000 en € 117.909. De uiteindelijke vermindering die wordt verleend bedraagt € 114.305 o.g.v. art. 48, lid 4 BvdB 2001. In Nederland is door de dochter een bedrag van € 114.305 – € 114.305 = € 0 verschuldigd en in België een bedrag van € 130.000. In totaal is de dochter dus € 130.000 aan erfbelasting verschuldigd over de gehele nalatenschap. Conclusie: de vermindering bedraagt € 114.305 dit is gelijk aan de alhier verschuldigde erfbelasting en er is geen sprake van dubbele erfbelastingheffing.

Het ‘voordeel’ van de aftrekmethode van art. 49 is gelijk aan het marginale tarief ‘aan de top’ waartegen de verkrijging in Nederland aan de heffing wordt onderworpen. In dit geval wordt wel een vermindering gegeven maar is uiteindelijk nog steeds sprake van dubbele erfbelastingheffing. In paragraaf 3.3.3.3 is hier een voorbeeld van gegeven. In deze voorbeeld is er in Nederland een bedrag van € 44.305<sup>208</sup> aan erfbelasting verschuldigd en in Spanje een bedrag van € 7200. De Spaanse belasting mag als schuld in mindering worden gebracht op de verkrijging van € 300.000. De

---

landen over de onroerende zaak na de vermindering: € 40.000 + € 8.255 = € 48.255. Dit is nog steeds meer dan wanneer de heffing over dit goed beperkt zou zijn gebleven tot slechts één van beide landen.

<sup>208</sup> De in Nederland verschuldigde belasting over de gehele nalatenschap bedraagt: (€ 117.214 x 10%) + ((€ 300.000 – € 19.868 - € 117.214) x 20%) = € 44.305. (De bedragen zijn afgerond op nul decimalen en de tarieven van 2014, zie art. 24, lid 1 SW 1956 zijn toegepast).

verkrijging bedraagt dan € 300.000 – € 7200 = € 292.800. Hierover is in Nederland vervolgens € 42.865<sup>209</sup> aan erfbelasting verschuldigd. In totaal is de dochter dus € 42.865 + € 7200 = € 50.065 aan erfbelasting verschuldigd over de gehele nalatenschap. Conclusie: de vermindering bedraagt € 7200 dit is gelijk aan de Spaanse erfbelasting en er is nog steeds sprake van dubbele erfbelastingheffing. De totale verschuldigde belasting over de Spaanse bankrekening is hoger dan wanneer de heffing beperkt zou zijn gebleven tot het land met de hoogste belastingdruk op het goed.<sup>210</sup>

Geconcludeerd kan worden dat er geen sprake meer is van dubbele erfbelastingheffing in het geval limiet 1, van art. 47 en 48 BvdB 2001 als vermindering door Nederland, toegepast wordt en in het geval zowel limiet 1 als limiet 2 in art 48 BvdB 2001 hoger is dan de erfbelasting dat alleen in Nederland verschuldigd zou zijn. In het geval limiet 2, van art. 47 en 48 BvdB 2001 als vermindering door Nederland, toegepast wordt en in het geval art. 49 BvdB 2001 van toepassing is, wordt er wel een vermindering gegeven maar is er uiteindelijk nog steeds sprake van dubbele erfbelastingheffing. Onderstaand tabel geeft bij de verschillende oorzaken van dubbele erfbelastingheffing aan welk artikel van de Nederlandse eenzijdige regeling hiervoor oplossing biedt. Daaronder zijn de oplossingen voor de dubbele erfbelastingheffing, dat bovengenoemde artikelen aanbiedt, uitgewerkt.

	<b>Nederland heft op basis van:</b>	<b>EU land heft op basis van:</b>	<b>BvdB 2001</b>	<b>Vb. uit dit onderzoek:</b>
<b>1</b>	Woonplaats erflater	Woonplaats erflater	47 & 49	1 & 2
<b>2</b>		Woonplaatsfictie erflater	47 & 49	4
<b>3</b>		Woonplaats verkrijger	47 & 49	5 & 6
<b>4</b>		Woonplaatsfictie verkrijger	47 & 49	7
<b>5A</b>		Situsgoed volgens Nederlandse	47 & 49	8

<sup>209</sup> De in Nederland verschuldigde belasting over de gehele nalatenschap bedraagt: (€ 117.214 x 10%) + ((€ 300.000 – € 7200 - € 19.868 - € 117.214) x 20%) = € 42.865. (De bedragen zijn afgerond op nul decimalen en de tarieven van 2014, zie art. 24, lid 1 SW 1956 zijn toegepast).

<sup>210</sup> Erfbelasting in Spanje over Spaanse bankrekening: € 7.200. Erfbelasting in Nederland over desbetreffende rekening: € 5.603 (Spaanse bankrekening is 20% van de totale nalatenschap. 20% van de kindervrijstelling komt dan ook in aanmerking voor deze bankrekening: 20% x € 19.868 = € 3.974, ((€ 60.000-€ 3.974)x 10%) = € 5.603). De totale erfbelasting van beide landen over de Spaanse bankrekening: € 7.200 + € 5.603 = € 12.803. De door Nederland gegeven vermindering over de totale nalatenschap: € 7.200, dit is 20% x € 7.200 = € 1.440 alleen voor de Spaanse bankrekening. De erfbelasting in Nederland over deze rekening wordt dan: € 5.603- € 1.440 = € 4.163. De totale erfbelasting van beide landen over de Spaanse bankrekening na de vermindering: € 7.200 + € 4.163 = € 11.363. Dit is nog steeds meer dan wanneer de heffing beperkt zou zijn gebleven tot slechts één van beide landen.

		maatstaven		
<b>5B</b>		Situsgoed niet volgens Nederlandse maatstaven	47 & 49	9
<b>6</b>	Woonplaatsfictie erflater	Woonplaats erflater	48 & 49	10 & 11
<b>7</b>		Woonplaatsfictie erflater	48 & 49	12
<b>8</b>		Woonplaats verkrijger	48 & 49	13
<b>9</b>		Woonplaatsfictie verkrijger	48 & 49	14
<b>10A</b>		Situsgoed volgens Nederlandse maatstaven	48 & 49	15
<b>10B</b>		Situsgoed niet volgens Nederlandse maatstaven	48 & 49	16

<b>Uitwerking</b>	
<b>Dubbele heffing indien Nederland heft op grond van het woonplaatsbeginsel; aanknopingspunt is de woonplaats van de erflater.</b>	
<b>1</b>	Nederland zal o.g.v. art. 47 BvdB 2001 een tegemoetkoming geven voor de in het buitenland gelegen, volgens de Nederlandse maatstaven, situsgoederen. Voor de niet, volgens de Nederlandse maatstaven, situsgoederen geldt art. 49 BvdB 2001, dit geldt alleen voor zover deze situsgoederen zijn belast door het land van ligging. Voor de buitenlandse erfbelasting dat is toe te rekenen aan de overige goederen geeft Nederland op geen enkele wijze voorkoming. Dit is rechtvaardig vanuit Nederlands perspectief, Nederland is immers het woonland en er bestaat dan geen reden om eenzijdig een voorkoming te geven voor de buitenlandse belasting.
<b>2</b>	
<b>3</b>	
<b>4</b>	
<b>5A</b>	
<b>5B</b>	
<b>Dubbele heffing indien Nederland heft op grond van het nationaliteitsbeginsel; aanknopingspunt is de nationaliteit van de erflater.</b>	
<b>6</b>	Nederland zal o.g.v. art. 48 BvdB 2001 een tegemoetkoming geven voor de in het buitenland geheven

<b>7</b>	belasting, in het geval dit land tevens het land is waar de erflater op het moment van overlijden feitelijk woonde. Hierbij maakt het niet uit op grond van welk beginsel (woonplaats erflater, woonplaats verkrijger of situsbeginsel) het feitelijke woonland van de erflater heft. In het geval een land (niet zijnde het feitelijke woonland van de erflater) heft over, de volgens de Nederlandse maatstaven, situsgoederen, zal art. 48 BvdB 2001 een tegemoetkoming geven. Voor de niet, volgens de Nederlandse maatstaven, situsgoederen geldt art. 49 BvdB 2001, dit geldt alleen voor zover deze situsgoederen zijn belast door het land van ligging. Voor de buitenlandse erfbelasting dat is toe te rekenen aan de overige goederen geeft Nederland op geen enkele wijze voorkoming.
<b>8</b>	
<b>9</b>	
<b>10A</b>	
<b>10B</b>	

### 3.5 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik aandacht besteed aan het eerste gedeelte van mijn probleemstelling. Zo is de ongecompenseerde dubbele erfbelastingheffing in de EU-lidstaten in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht, in kaart gebracht na toepassing van het BvdB 2001. In dit hoofdstuk is eerst aandacht besteed aan de oorzaken van dubbele erfbelasting in de EU in het geval Nederland één van de betrokken landen is. Hierbij zijn relevante casussen ter verduidelijking besproken. Dubbele erfbelasting komt voor indien:

	<b>Nederland heft op basis van:</b>	<b>EU land heft op basis van:</b>	<b>BvdB 2001</b>	<b>Vb. uit dit onderzoek:</b>
<b>1</b>	Woonplaats erflater	Woonplaats erflater	47 & 49	1 & 2
<b>2</b>		Woonplaatsfictie erflater	47 & 49	4
<b>3</b>		Woonplaats verkrijger	47 & 49	5 & 6
<b>4</b>		Woonplaatsfictie verkrijger	47 & 49	7
<b>5A</b>		Situsgoed volgens Nederlandse maatstaven	47 & 49	8
<b>5B</b>		Situsgoed niet volgens Nederlandse maatstaven	47 & 49	9
<b>6</b>	Woonplaatsfictie erflater	Woonplaats erflater	48 & 49	10 & 11

<b>7</b>		Woonplaatsfictie erflater	48 & 49	12
<b>8</b>		Woonplaats verkrijger	48 & 49	13
<b>9</b>		Woonplaatsfictie verkrijger	48 & 49	14
<b>10A</b>		Situsgoed volgens Nederlandse maatstaven	48 & 49	15
<b>10B</b>		Situsgoed niet volgens Nederlandse maatstaven	48 & 49	16

De door Nederland getroffen regelingen ter vermijding of verzachting van dubbele erfbelasting zijn eveneens besproken. Dit zijn de door Nederland gesloten erfbelastingverdragen, met Finland en Groot-Brittannië en Noord-Ierland, en het BvdB 2001. Bovengenoemde verdragen leiden niet automatisch tot een vermindering van de dubbele erfbelasting. Er valt namelijk te concluderen dat:

- Het toepassingsbereik van de verdragen vaak vrij beperkt is. Het verdrag tussen Nederland en Finland is bijvoorbeeld alleen van toepassing indien de erflater feitelijk in Nederland of Finland woonde ten tijde van zijn overlijden. Er zijn verschillende situaties denkbaar waarin het verdrag dus niet van toepassing zal zijn (Nederlands tien-jarenregeling);
- Er verschillen zijn in de kwalificatie van vermogensbestanddelen tussen landen. Noord-Ierland kwalificeert het saldo op een bankrekening bijvoorbeeld als een situsgoed, terwijl Nederland dit niet doet.

Aangezien Nederland niet het voornemen heeft om in de toekomst meer erfbelastingverdragen te sluiten en voorlopig op de Aanbeveling van de Europese Commissie<sup>211</sup>, waarin is aanbevolen om opnieuw een blik te werpen op de eenzijdige regelingen heb ik de focus gelegd op de oplossingen dat het BvdB 2001, voor het dubbele erfbelastingsprobleem, te bieden heeft. Bovenstaand tabel geeft bij de verschillende oorzaken van dubbele erfbelastingheffing aan welk artikel van de Nederlandse eenzijdige regeling hiervoor oplossing biedt. De verschillende methoden om dubbele belasting te voorkomen o.g.v. art. 47 t/m 49 BvdB 2001 zijn de ordinary creditmethode en de aftrekmethode. Het volledig ongedaan maken van de dubbele belasting is bij deze methoden echter niet altijd aan de orde. Geconcludeerd kan worden dat er geen sprake meer is van dubbele erfbelastingheffing in het geval

---

<sup>211</sup> Deze zal in het volgende hoofdstuk worden besproken.



limiet 1, van art. 47 en 48 BvdB 2001 als vermindering door Nederland, toegepast wordt en in het geval zowel limiet 1 als limiet 2 in art 48 BvdB 2001 hoger is dan de erfbelasting dat alleen in Nederland verschuldigd zou zijn. De totale verschuldigde erfbelasting is dan namelijk niet hoger dan wanneer de heffing over de verkrijging beperkt zou zijn gebleven tot slechts één van de betrokken lidstaten. In het geval limiet 2, van art. 47 en 48 BvdB 2001 als vermindering door Nederland, toegepast wordt en in het geval art. 49 BvdB 2001 van toepassing is, wordt er wel een vermindering gegeven maar is er uiteindelijk nog steeds sprake van dubbele erfbelastingheffing.

## HOOFDSTUK 4      WENSELIJK RECHT VANUIT NEDERLANDS OPTIEK

### 4.1      Inleiding

In het vorige hoofdstuk is antwoord gegeven op het eerste gedeelte van mijn probleemstelling. Zo is de ongecompenseerde dubbele erfbelastingheffing in de EU-lidstaten in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht, in kaart gebracht na toepassing van het BvdB 2001. Dit hoofdstuk zal antwoord geven op het tweede gedeelte van mijn probleemstelling. Er zal in dit hoofdstuk worden ingegaan op de mogelijkheden ter oplossing van de dubbele erfbelastingheffing, die naar mijn opvatting vanuit Nederlandse optiek budgettair neutraal gewenst zijn. In dit hoofdstuk zal eerst uitvoerig worden ingegaan op de door de Europese Commissie gepubliceerde Aanbeveling,<sup>212</sup> waarin op de problematiek van de dubbele heffing wordt ingegaan. Hierbij zal tevens bekeken worden wat de Aanbeveling te betekenen heeft voor Nederland. Vervolgens zal worden ingegaan op een aantal gevolgen van de invoering van een aanvullend heffingscriterium, namelijk de woonplaats van de verkrijger, om te bezien of dit geen interessant alternatief is voor Nederland.<sup>213</sup> Dit doe ik omdat ik in dit onderzoek op zoek ga naar andere (of nieuwe) nationale wetgeving om budgettair dempende maatregelen te treffen tegen de dubbele erfbelastingheffing. Om mijn onderzoek ook daadwerkelijk uitvoerbaar te kunnen maken zal tevens een blik worden geworpen op de aanknopingspunten van de heffing bij overlijden en de eenzijdige regelingen van enkele andere Europese landen om zo te achterhalen wat de mogelijke knel- en verbeterpunten zijn voor de Nederlandse nationale SW en eenzijdige regeling. Hiervoor heb ik gekozen voor enkele voor Nederlanders populaire emigratielanden:<sup>214</sup> Duitsland, Frankrijk en Spanje. Tenslotte zal ik een voorstel tot wijziging van de nationale SW en het BvdB 2001 aandragen, die vanuit Nederlands perspectief een budgettair neutrale oplossing zal kunnen bieden voor de dubbele heffingsproblematiek op het gebied van de erfbelasting. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

---

<sup>212</sup> Zie de Mededeling van 15 december 2011 inzake Oplossingen van grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in de EU (COM(2011)864) en de Aanbeveling van 15 december 2011 (C(2011)8819).

<sup>213</sup> In het wetsvoorstel 'Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten' van 20 april 2009, is afstand genomen van de oorspronkelijke plannen om een nieuw aanknopingspunt voor de heffing te introduceren, te weten de woonplaats van de verkrijger. Het was daarbij niet de bedoeling dit aanknopingspunt als primair heffingscriterium te hanteren, maar meer als een additioneel anti-ontgaanscriterium. Zie ook F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, 'Internationale inspiratie voor een nieuwe Successiewet 1956', WFR 2008/6766.

<sup>214</sup> CBS: Statline.cbs.nl, Immi- en emigratie naar land van herkomst respectievelijk bestemming, Geboorteland = Nederland, 2012.

## 4.2 De Aanbeveling van de Europese Commissie

De problematiek van de grensoverschrijdende aspecten van de erfbelasting heeft inmiddels ook de aandacht van de Europese Commissie gekregen. Door de Commissie is geconstateerd dat zich per jaar circa 290.000 à 360.000 gevallen van grensoverschrijdende nalatenschappen in de EU voordoen.<sup>215</sup> Op 25 juni 2010 heeft de Commissie een consultatiedocument gepubliceerd waarin wordt verzocht een aantal vragen te beantwoorden die enerzijds zijn gericht op het signaleren van discriminaties en belemmeringen en anderzijds op het signaleren van gevallen waarin sprake is van dubbele heffing van successierechten. Op basis van deze consultatie is in december 2011 onder andere een mededeling, een aanbeveling en een werkdocument gepubliceerd<sup>216</sup> waarin op de problematiek van de dubbele heffing en diverse discriminaties wordt ingegaan. Kern van deze stukken is dat de lidstaten worden opgeroepen de dubbele heffing te voorkomen door het nemen van eenzijdige regelingen; momenteel komt dubbele heffing veelvuldig voor. De Europese Commissie heeft ook andere beleidsopties overwogen, zoals dwingende voorschriften voor bilaterale regelingen en een EU-breed multilateraal dubbelbelastingverdrag. Deze opties zijn echter niet haalbaar gebleken. Van alle opties bleek het doen van een Aanbeveling op het punt van eenzijdige regelingen politiek het meest haalbaar, kosteneffectief en in overeenstemming met hetgeen experts in een eerder stadium hadden gesuggereerd.<sup>217</sup> De visie van Nederland is in overeenstemming met de Aanbeveling van de Europese Commissie. Uit de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 blijkt dat het niet in het voornemen ligt om meer belastingverdragen op het gebied van de erfbelasting te sluiten. Er zal namelijk geprobeerd worden om knelpunten in de praktijk op het niveau van het BvdB 2001 op te lossen.<sup>218</sup> Zoals we in het vorige hoofdstuk hebben kunnen zien heeft Nederland op het moment slechts twee in werking zijnde erfbelastingverdragen in de EU. Uit de consultatie van de Europese Commissie is naar voren gekomen dat in Europa slechts 33 belastingverdragen ter voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting zijn gesloten. In de ideale situatie zouden dit echter 351 verdragen kunnen zijn indien alle lidstaten met elkaar een dergelijk verdrag zouden sluiten.<sup>219</sup> In de Aanbeveling van de Europese Commissie wordt toegelicht hoe lidstaten maatregelen kunnen nemen of verbeteren ter voorkoming van dubbele of meervoudige

---

<sup>215</sup> Commission Staff Working Paper, Impact Assessment, SEC (2011) 1489, p. 20.

<sup>216</sup> Zie de Mededeling van 15 december 2011 inzake Oplossingen van grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in de EU (COM(2011)864), een Aanbeveling van 15 december 2011 (C(2011)8819), een Verslag (SEC(2011)1488), de Impact Assessment (SEC(2011)1489) en een werkdocument (SEC(2011)1490).

<sup>217</sup> F.Sonneveldt, Internationale erf(belasting)problematiek onder de loep, NTFR 2012-2180.

<sup>218</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, 11 februari 2011, nr. IFZ2011/100, p. 75.

<sup>219</sup> Mededeling van de Commissie aan het Europese Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité, EU COM (2011) 864, bijlage II.

belasting als gevolg van de heffing van erfbelasting<sup>220</sup> door twee of meer lidstaten.<sup>221</sup> De algemene doelstelling die uit de Aanbeveling volgt wordt als volgt verwoord: *de aanbevolen maatregelen strekken ertoe gevallen van dubbele belasting zo op te lossen dat de totale belastingdruk op een bepaalde nalatenschap niet hoger is dan de druk die op de nalatenschap zou rusten indien van alle betrokken lidstaten alleen de lidstaat met het hoogste belastingniveau heffingsbevoegdheid zou hebben over de nalatenschap als geheel.*<sup>222</sup> Het is hierbij niet geheel duidelijk wat met het 'hoogste belastingniveau' wordt bedoeld. Er lijkt bedoeld te worden op de totale belastingdruk op een nalatenschap als zodanig, rekening houdend met vrijstellingen en niet op de totale belastingdruk per verkrijging.<sup>223</sup> In de Aanbeveling is niet per lidstaat aangegeven waar de schoen naar het oordeel van de Commissie precies wringt. Volstaan is met een soort handleiding aan de hand waarvan lidstaten kunnen toetsen welke maatregelen zij moeten treffen. De algemene doelstelling, zoals opgenomen in de Aanbeveling, leidt volgens de Europese Commissie tot de volgende viertal concrete voorkomingsprincipes, ook wel rangorde van voorkomingsregels, indien twee of meer lidstaten erfbelasting heffen over dezelfde nalatenschap<sup>224,225</sup>:

*1. Voorkoming van dubbele belasting ter zake van onroerende goederen en roerende goederen van een vaste inrichting.*

Bij de heffing van erfbelasting moet een lidstaat voorkoming verlenen voor de erfbelasting die door een andere lidstaat wordt geheven over de volgende vermogensbestanddelen:

a) onroerende goederen gelegen in die andere lidstaat;

---

<sup>220</sup> De commissie hanteert de term successiebelasting. In §2.a Aanbeveling wordt deze term als volgt uitgelegd: iedere op nationaal, federaal, regionaal of lokaal niveau geheven belasting bij overlijden, ongeacht de benaming van de belasting, de wijze van heffing en het subject van de belasting, inclusief met name boedelbelasting, erfbelasting, overdrachtsbelasting, recht van overgang, zegelrecht, inkomsten- en vermogenswinstbelasting.

Het is opmerkelijk dat de Aanbeveling spreekt van, inkomsten-en vermogenswinstbelasting, deze ruime benadering kan ingegeven zijn doordat slechts 18 van de 27 lidstaten een verkrijgings- of boedelbelasting heft bij overlijden. De overige 9 landen (uitzondering Slowakije) hanteren meer algemene belastingen bij de overgang van vermogen op erfgenamen.

<sup>221</sup> In de Aanbeveling wordt geen rekening gehouden met de internationaal privaatrechtelijke knelpunten die aan de fiscale gevolgen vooraf kunnen gaan. Internationale dubbele heffing op grond van divergerend erfrecht wordt ook niet, zoals aangegeven in §1.3, in dit onderzoek behandeld, hier zal ik dus ook niet op ingaan.

<sup>222</sup> Zie §3 Aanbeveling.

<sup>223</sup> F. Sonneveldt en M. de L. Monteiro, Voldoet Nederland aan de aanbeveling van de Europese Commissie op het gebied van de grensoverschrijdende erfbelasting?, WPNR 2012/6934, p. 5.

<sup>224</sup> Hierbij wordt de terminologie van de Aanbeveling aangehouden, echter zal ik in plaats van de term successiebelasting, de term erfbelasting hanteren.

<sup>225</sup> Zie §4.1 t/m §4.4 Aanbeveling.

b) roerende goederen behorende tot het bedrijfsvermogen van een in die andere lidstaat gelegen vaste inrichting.

De begrippen, vaste inrichting en onroerende goederen, dienen volgens §2 van de Aanbeveling uitgelegd te worden overeenkomstig de binnenlandse wetgeving van het land dat het begrip gebruikt.

### *2. Voorkoming voor belasting ter zake van andere soorten roerende goederen.*

Hierbij worden goederen bedoelt die niet onder het vorige punt (1.b) vallen. Het land waarmee zowel de erflater als de verkrijgers geen persoonlijke band heeft zal moeten afzien van erfbelastingheffing voor zover een ander land een dergelijke belasting heft vanwege de persoonlijke band van de erflater en/of de verkrijgers met dat land.

### *3. Voorkoming in gevallen waarin de erflater een persoonlijke band had met een andere lidstaat dan de lidstaat waarmee de verkrijger een persoonlijke band heeft*

In het geval sprake is van dubbele erfbelastingheffing doordat het ene land heft op basis van de woonplaats van de verkrijger en het andere land heft op basis van de woonplaats van de erflater, zal het land dat heft op basis van de woonplaats van de verkrijger terug dienen te treden en een voorkoming moeten verlenen. Daarbij wordt vastgesteld dat het land waar zich onroerende goederen en roerende goederen van een vaste inrichting bevinden, uiteraard het sterkste heffingsrecht heeft. De term, persoonlijke band, wordt als volgt door de Aanbeveling gedefinieerd: de band van een erflater of verkrijger met een land, waarbij kan worden aangeknoopt bij zijn woonplaats, vaste verblijfplaats, duurzaam tehuis, middelpunt van levensbelangen, gewoonlijke verblijfplaats of nationaliteit.<sup>226</sup>

### *4. Voorkoming in geval van meervoudige persoonlijke banden van dezelfde persoon.*

In het geval sprake is van dubbele erfbelastingheffing doordat eenzelfde persoon overeenkomstig de wetgeving van verschillende landen geacht wordt een persoonlijke band te hebben met meer dan één heffende land, moeten de bevoegde autoriteiten van de betrokken landen in onderling overleg treden om te bepalen welk land voorkoming moet verlenen.<sup>227</sup>

---

<sup>226</sup> Zie § 2.d Aanbeveling.

<sup>227</sup> In het volgende voorbeeld zal de vierde voorkomingsprincipe van toepassing zijn: een erflater en zijn echtgenote zijn beide woonachtig in Spanje en beschikken daarnaast beide over de nationaliteit van land X. Land X heft erfbelasting op basis van de nationaliteit van de verkrijger en Spanje knoopt aan bij de woonplaats van de verkrijger. In dit geval kan er geen beroep worden gedaan op de derde voorkomingsprincipe, omdat zowel de erflater als de verkrijger een persoonlijke band hebben met Spanje als land X, er is in dit geval geen verschil in persoonlijke band tussen de erflater en verkrijger. In dit geval zal de vierde voorkomingsprincipe derhalve uitkomst moeten bieden.

In de Aanbeveling wordt het volgende bedoeld met de term, nauwere persoonlijke band:<sup>228</sup>

- a. het land waar een persoon een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft;
- b. in het geval het land (onder a) geen belasting heft of indien de persoon in meer dan één land een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, kan hij worden geacht een nauwere persoonlijke band te hebben met het land waarmee zijn persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn (middelpunt van de levensbelangen);
- c. in het geval het land (onder b) geen belasting heft of indien niet kan worden bepaald in welk land de persoon zijn middelpunt van levensbelangen heeft, of indien deze in geen enkel land een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, kan hij worden geacht een nauwere persoonlijke band te hebben met het land waar hij gewoonlijk verblijft;
- d. in het geval het land (onder c) geen belasting heft of indien de persoon in meer dan één land dan wel in geen enkel land gewoonlijk verblijft, kan hij worden geacht een nauwere persoonlijke band te hebben met het land waarvan hij onderdaan is.

De Aanbeveling is niet geheel vrijblijvend. De aanbeveling eindigt met de woorden dat de commissie samen met de lidstaten de concrete voorkomingsprincipes zal volgen en drie jaar na de goedkeuring ervan een verslag zal uitbrengen over de stand van zaken op het gebied van grensoverschrijdende voorkoming van dubbele erfbelasting binnen de Unie.<sup>229</sup>

#### **4.2.1 Is de Nederlandse regelgeving in overeenstemming met deze principes?**

Nu zal besproken worden wat de Aanbeveling te betekenen heeft voor Nederland. Hierbij zal getoetst worden of de bepalingen in het BvdB 2001 invulling geven aan de, in de vorige paragraaf besproken, voorkomingsprincipes.

In de Aanbeveling is de algemene doelstelling als volgt omschreven: *‘De aanbevolen maatregelen strekken ertoe gevallen van dubbele belasting zo op te lossen dat de totale belastingdruk op een bepaalde nalatenschap niet hoger is dan de druk die op de nalatenschap zou rusten indien van alle betrokken lidstaten alleen de lidstaat met het hoogste belastingniveau heffingsbevoegdheid zou hebben*

---

<sup>228</sup> Zie § 4.4.1 a t/m d Aanbeveling.

<sup>229</sup> Zie § 7.3 Aanbeveling.

over de nalatenschap als geheel'.<sup>230</sup> In de vorige paragraaf is al aangegeven dat het niet geheel duidelijk is wat met het 'hoogste belastingniveau' wordt bedoeld. Hiermee lijkt bedoeld te worden op de totale belastingdruk op een nalatenschap als zodanig, rekening houdend met vrijstellingen en niet op de totale belastingdruk per verkrijging.<sup>231</sup> De ordinary creditmethode van art. 47 en 48 BvdB 2001 lijkt aan deze algemene doelstelling tegemoet te komen, wat ook te zien is in paragraaf 3.4 van dit onderzoek. De twee limieten die in deze methode worden toegepast zorgen namelijk voor dat de totale belastingdruk op een deel van de nalatenschap niet hoger is dan de druk die op de nalatenschap zou rusten indien van alle betrokken landen alleen het land met het hoogste belastingniveau heffingsbevoegdheid zou hebben over de gehele nalatenschap. Daarnaast wordt in deze artikelen ook rekening gehouden met de vrijstelling van art. 32 SW 1956. In de Aanbeveling wordt de term, successiebelasting gehanteerd. Deze wordt in §2.a Aanbeveling als volgt uitgelegd: *'iedere op nationaal, federaal, regionaal of lokaal niveau geheven belasting bij overlijden, ongeacht de benaming van de belasting, de wijze van heffing en het subject van de belasting, inclusief met name boedelbelasting, erfbelasting, overdrachtsbelasting, recht van overgang, zegelrecht, inkomsten- en vermogenswinstbelasting'*. Het is opmerkelijk dat de Aanbeveling spreekt van, inkomsten- en vermogenswinstbelasting, deze ruime benadering kan ingegeven zijn doordat slechts 18 van de 27 lidstaten een verkrijgings- of boedelbelasting<sup>232</sup> heft bij overlijden. De overige 9 landen hanteren meer algemene belastingen bij de overgang van vermogen op erfgenamen.<sup>233</sup> Aangezien het niet

<sup>230</sup> Zie §3 Aanbeveling.

<sup>231</sup> F. Sonneveldt en M. de L. Monteiro, Voldoet Nederland aan de aanbeveling van de Europese Commissie op het gebied van de grensoverschrijdende erfbelasting?, WPNR 2012/6934, p. 5.

<sup>232</sup> Het verschil tussen een boedel- en verkrijgingsbelasting is het volgende: Een boedelbelasting belast het totale vermogen, de gehele nalatenschap wordt in de heffing betrokken. Hierbij wordt er geen rekening gehouden met subjectieve factoren zoals de relatie tussen de erflater en de verkrijger. Een verkrijgingsbelasting belast de vermogensvermeerdering van de verkrijger en niet de gehele nalatenschap. Bij de verkrijger wordt nu geheven over hetgeen hij daadwerkelijk uit de nalatenschap heeft verkregen. Bij de verkrijgingsbelasting wordt er veel meer rekening gehouden met de subjectieve factoren, dit blijkt uit de verschillende tarieven en vrijstellingen die afhankelijk zijn van de relatie tussen de erflater en de verkrijger.

<sup>233</sup>	Aantal lidstaten	Lidstaten
<b>Verkrijgingsbelasting</b>	17	België, Bulgarije, Tsjechië, Frankrijk, Denemarken*, Finland, Duitsland, Griekenland, Hongarije, Ierland, Italië, Litouwen, Luxemburg, Nederland, Polen, Slovenië, Spanje
<b>Boedelbelasting</b>	2	Denemarken*, Verenigd Koninkrijk
<b>Geen verkrijgings- of boedelbelasting</b>	9	Oostenrijk, Cyprus, Estland, Letland, Malta, Portugal, Roemenië, Slowakije en Zweden

\* Denemarken hanteert zowel een verkrijgings- als boedelbelasting.

ongebruikelijk is dat landen, gelijktijdig met de afschaffing van hun schenk- en erfbelasting, overgaan in andere (of nieuwe) wetgeving om budgettair dempende maatregelen te treffen,<sup>234</sup> ben ik het met de auteurs Sonneveldt en De L. Monteiro eens dat Nederland, in haar nationale wetgeving, ter naleving van de Aanbeveling zal moeten kiezen voor een ruime benadering.<sup>235</sup> In het BvdB 2001 wordt de term, gelijksoortige belasting, gebruikt. Deze soortgelijkheid wordt afgemeten aan dezelfde oorzaak (namelijk het overlijden) en hetzelfde object van heffing (de overgang van het nagelaten vermogen). Kwalificerende belastingen zijn nalatenschapsbelastingen en buitenlandse erfbelastingen. Een vermogenswinstbelasting bij overlijden kwalificeert echter niet.<sup>236</sup> Wellicht zal Nederland de uitleg van bovengenoemde term kunnen heroverwegen om het toepassingsbereik van het BvdB 2001 te verruimen. Nu volgen de vier voorkomingsprincipes uit de Aanbeveling:

*1. Voorkoming van dubbele belasting ter zake van onroerende goederen en roerende goederen van een vaste inrichting.*

Alhoewel Nederland het situsbeginsel, niet meer hanteert, handhaaft het BvdB 2001 in art. 47 en 48 daarentegen het begrip situsgoederen nog wel. Nederland kan op grond van deze regeling een voorkoming geven ten aanzien van de in het buitenland gelegen, volgens de Nederlandse maatstaven, situsgoederen.<sup>237</sup> De in de Aanbeveling genoemde in een ander land gelegen onroerende goederen en roerende goederen behorende tot het bedrijfsvermogen van de in het andere land gevestigde vaste inrichting, vallen ook onder de genoemde situsgoederen van art 47 en 48 BvdB 2001.<sup>238</sup> In Nederland worden als situsgoederen aangemerkt de bezittingen van een buitenlandse onderneming (waaronder een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging in het buitenland), buitenlandse (fictieve) onroerende zaken (waaronder beperkte rechten daarop en de economische eigendom daarvan). Nederland kent een ruimer situsbegrip dan de Aanbeveling, waardoor Nederland voldoende tegemoet lijkt te komen aan het eerste voorkomingsprincipe van de Aanbeveling. Dat het situsbegrip dat Nederland hanteert zelfs ruimer is, vind ik zeer goed. Op deze manier blijkt, ondanks dat dit situsbegrip destijds puur voor de heffing o.g.v. het recht van overgang gedefinieerd was, uiteindelijk dat Nederland bijdraagt aan het voorkomen van dubbele erfbelastingheffing. Heffingsrecht op basis van het situsbeginsel is sinds 1

---

<sup>234</sup> M. de L. Monteiro, Estate planning afgeschaft in Zweden en Oostenrijk?, Estate Planner Digitaal 2011/10.

<sup>235</sup> F. Sonneveldt en M. de L. Monteiro, Voldoet Nederland aan de aanbeveling van de Europese Commissie op het gebied van de grensoverschrijdende erfbelasting?, WPNR 2012/6934, p. 12.

<sup>236</sup> Zie ook het Besluit Minister van Financiën van 25 mei 2010, nr. DGB2010/878M, Stcrt. 2010, 8153, punt 2.

<sup>237</sup> Welke goederen in Nederland als situsgoederen worden aangemerkt is te zien in art. 47, lid 1 en lid 5 BvdB 2001 en art. 9, lid 1, onderdeel a BvdB 2001. De goederen vermeld in lid 1 en lid 5 van art. 47 BvdB 2001 komen overeen met de goederen vermeld in het oude artikel 5, lid 2 SW 1956.

<sup>238</sup> Zie art. 47, lid 1 BvdB 2001 en art. 48, lid 1 BvdB 2001.



januari 2010 niet meer mogelijk voor Nederland, aangezien het voorheen bekende recht van overgang per genoemde datum niet meer geheven wordt. Belangrijk is dat men zich bewust is van het feit, dat hoewel door afschaffing van het recht van overgang dubbele heffing over situsgoederen minder aan de orde is, kan men vanuit Nederlandse optiek nog geregeld te maken kan krijgen met (niet verminderde) dubbele heffing van erfbelasting. Art. 47 en 48 BvdB 2001 biedt slechts een verminderingmogelijkheid ter zake van de heffing over de aldaar vermelde situsgoederen, in het geval het gaat om niet naar Nederlandse maatstaven goederen, kan er geen beroep worden gedaan op bovengenoemde artikelen. Met betrekking tot de dubbele heffing over de overige nalatenschapgoederen biedt art. 49 BvdB 2001, zoals De L. Monteiro dat zo mooi verwoorde, slechts een doekje voor het bloeden, door middel van een extra aftrekpost in de nalatenschap. In het vorige hoofdstuk is ook te zien dat in het geval art. 49 BvdB 2001 van toepassing is, er wel een vermindering wordt gegeven maar uiteindelijk nog steeds sprake is van dubbele erfbelastingheffing. Dubbele heffing is in dit geval nog steeds aan de orde doordat landen die een situsheffing kennen, veelal een ander situsbegrip hanteren dan het in het BvdB 2001 gehanteerde situsbegrip. A-G IJzerman is in zijn conclusie bij de zaak van HR 8 september 2010, nr. 09/04850 van mening dat in dit geval sprake is van een dispariteit die wordt veroorzaakt door een kwalificatieverschil. Een dergelijke dispariteit is volgens A-G IJzerman alleen op te heffen door het treffen van nadere unificerende maatregelen op gemeenschapsniveau of door het sluiten van een bilateraal belastingverdrag. Aangezien Nederland niet het voornemen heeft om meer erfbelastingverdragen te sluiten, zal gekeken moeten worden of nadere unificerende maatregelen op gemeenschapsniveau genomen kunnen worden. Een mogelijkheid om dit dubbele heffingsprobleem verder te reduceren, is het aanpassen van ons situsbegrip. Alhoewel deze al ruimer is dan het situsbegrip in de Aanbeveling, kan mijn inziens voor gekozen worden om aan te sluiten bij het situsbegrip van het andere land, waar Nederland, in het geval sprake is van dubbele erfbelastingheffing, mee te maken heeft. Op deze manier wordt niet eens toegekomen aan het restartikel art. 49 BvdB 2001 en vind uiteindelijk meer voorkoming plaats. Een verdere uitwerking van dit voorstel zal ik later in dit hoofdstuk behandelen. De L. Monteiro schrijft in haar artikel, *Enkele knelpunten in de internationale erfbelasting*,<sup>239</sup> dat het, in het kader van het oplossen van de complicaties in de internationale erfbelasting, zinvol is dat alle lidstaten één situsbegrip hanteren. Zij is bezig met een onderzoek waarin wordt onderzocht welke vermogensbestanddelen wel en welke niet onder het uniforme situsbegrip dienen te vallen.<sup>240</sup> Ik ben zeer benieuwd naar de uitkomsten van dit onderzoek, alhoewel de Aanbeveling ook een goede omschrijving geeft.

---

<sup>239</sup> M. de L. Monteiro, *Enkele knelpunten in de internationale erfbelasting*, Estate Planner Digitaal, 2010/12, p.6.

<sup>240</sup> Op het moment van schrijven heb ik M. de L. Monteiro benaderd om te vragen naar een eventuele uitkomst van haar onderzoek. M. de L. Monteiro wist mij slechts te informeren dat haar onderzoek nog niet is afgerond.

## *2. Voorkoming voor belasting ter zake van andere soorten roerende goederen.*

Aangezien Nederland het situsbeginsel, niet meer hanteert, speelt dit voorkomingsprincipe voor Nederland geen rol.

## *3. Voorkoming in gevallen waarin de erflater een persoonlijke band had met een andere lidstaat dan de lidstaat waarmee de verkrijger een persoonlijke band heeft.*

Aangezien Nederland voor de heffing van de erfbelasting aanknoopt bij de woonplaats of nationaliteit van de erflater, speelt dit voorkomingsprincipe voor Nederland geen rol.

## *4. Voorkoming in geval van meervoudige persoonlijke banden van dezelfde persoon.*

Nederland heeft inzake dit voorkomingsprincipe een aandachtspunt bij de voorkomingregels inzake schenkingen onder opschortende voorwaarde<sup>241</sup> en de toerekening van vermogen uit een APV.<sup>242</sup> Op basis van deze bepalingen wordt namelijk alleen een voorkoming gegeven ten aanzien van de in het buitenland gelegen, volgens de Nederlandse maatstaven, situsgoederen. Indien geen sprake is van situsgoederen naar de Nederlandse maatstaven dan biedt het BvdB 2001 geen soelaas.<sup>243</sup>

Geconcludeerd kan worden dat de bepalingen van het BvdB 2001 in grote lijnen invulling geeft aan de door de Europese Commissie geformuleerde voorkomingsprincipes. Wellicht kan Nederland de uitleg van de term, gelijksoortige belasting, heroverwegen om het toepassingsbereik van het BvdB 2001 te verruimen, zodat deze meer in lijn ligt met de gekozen term van de Aanbeveling. Daarnaast kan Nederland opnieuw een blik werpen op het in het BvdB 2001 gehanteerde situsbegrip, om het dubbele heffingsprobleem dat veroorzaakt wordt door kwalificatieverschillen, verder te reduceren.

### **4.3 Een duaal heffingsgrondslag voor Nederland?**

De auteurs Van Vijfeijken, Sonneveldt en De Kroon zijn van mening dat het zuiverste aanknopingspunt voor de erfbelasting, de woonplaats van de verkrijger is.<sup>244</sup> Dit sluit volgens de

---

<sup>241</sup> Art. 47, lid 6 en art. 48, lid 5 BvdB 2001.

<sup>242</sup> Art. 47, lid 7 en art. 48, lid 6 BvdB 2001.

<sup>243</sup> In dit onderzoek zal niet worden ingegaan op de dubbele heffingsproblematiek indien een APV is ingesteld of in het geval er sprake is van een schenking (onder opschortende voorwaarde).

<sup>244</sup> I.J.F.A. van Vijfeijken, Contouren voor een nieuwe Successiewet, WPNR 2004/6576, onderdeel 3.1, en F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, Internationale inspiratie voor een nieuwe Successiewet, WPNR 2008/6766, onderdeel 5.2. Zie ook het rapport van de Werkgroep schenk- en erfbelasting van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van

auteurs het best aan bij de voornaamste rechtvaardigingsgrond van de SW 1956: het belasten van de vermogenstoename van de verkrijger. De SW 1956 kan namelijk het beste worden omschreven als een zogenoemde verkrijgingsbelasting. Art. 36 SW 1956 bepaalt dat de belasting wordt geheven van de verkrijger. De nadruk ligt hierbij op het belasten van de draagkrachtvermeerdering die zich als gevolg van de verkrijging voordoet bij de verkrijger. A-G Wattel is in zijn conclusie van mening dat het dan ook logisch onhoudbaar is dat de heffingsgrondslag aansluit bij de woonplaats van de erflater.<sup>245</sup> Het volgende voorbeeld zal dit verduidelijken. Verkrijger A en verkrijger B wonen beide in Nederland, A verkrijgt van een in Nederland woonachtige erflater. Verkrijger B verkrijgt qua waarde een gelijke erfenis van een erflater die in Oostenrijk woonachtig is. Als gevolg van de huidige grondslag zal de nalatenschap ontvangen door A wel en die van B niet worden belast, hoewel hun draagkrachtvermeerdering even groot is. Dit vormt een onwenselijk inbreuk op het draagkrachtbeginsel.<sup>246</sup> Van een zuivere verkrijgingsbelasting kan in Nederland echter niet worden gesproken. Het feit dat voor de heffing wordt aangeknoopt bij de (fictieve) woonplaats van de erflater is hiervan het meest sprekende voorbeeld. Dit aanknopingspunt wijst op een boedelbelasting, waarbij de boedel als zodanig als uitgangspunt wordt genomen.<sup>247,248</sup> Nederland hanteert samen met veel west-Europese landen een mengvorm van een boedel- en verkrijgingsbelasting. De verkrijgers worden namelijk belast voor de waarde van hun verkrijging (verkrijgingsbelasting) maar dan wel door het land waarin de erflater als laatste woonachtig was (boedelbelasting). De woonplaats van de verkrijger als aanknopingspunt van heffing is een niet veel voorkomend aanknopingspunt.<sup>249</sup> In het wetsvoorstel ‘Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten’ van 20 april 2009, is afstand genomen van de oorspronkelijke plannen om een nieuw aanknopingspunt voor de heffing te introduceren, te weten de woonplaats van de verkrijger. Het was daarbij niet de bedoeling dit aanknopingspunt als primair heffingscriterium te hanteren, maar meer als een additioneel anti-ontgaanscriterium.<sup>250</sup> Ook in de per 1 juli 2010 ingevoerde Wet schenk- en erfbelasting komt dit

---

Belastingadviseurs. In onderdeel 2 benadrukt de orde het belang van een schenkings- en erfbelasting, gebaseerd op een zuiver, consistent systeem dat één aanknopingspunt hanteert.

<sup>245</sup> A-G Wattel in zijn concl. Voor HR 22 december 2006, nr. 39 261, V-N 2004/40.20, p.12.

<sup>246</sup> I.J.F.A. van Vijfeijken, Contouren voor een nieuwe Successiewet, WPNR 2004/6576.

<sup>247</sup> Zie voetnoot 124 of 232 waarin het verschil tussen een boedel- en verkrijgingsbelasting wordt uitgelegd.

<sup>248</sup> F. Richelle, Harmonisatie en integratie van successie- en schenkingsrecht en het recht van overgang in de Europese Unie: een voor allen, allen voor een....of toch ieder voor zich?, NDFR Forfaitair 2009/193, onderdeel 2.3.

<sup>249</sup> Spanje knoopt primair aan bij de woonplaats van de verkrijger. Frankrijk, Duitsland en Finland knopen naast de woonplaats van de erflater, secundair aan bij de woonplaats van de verkrijger.

<sup>250</sup> F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, ‘Internationale inspiratie voor een nieuwe Successiewet 1956’, WFR 2008/6766.

voorstel niet meer terug. Kennelijk is het voornemen om dit voorstel in de nieuwe wet in te voeren geheel losgelaten. Dit is ook door de staatssecretaris impliciet bevestigd in zijn brief van 29 april 2009.<sup>251</sup> Destijds zijn de volgende argumenten hiervoor aangedragen, deze zijn door de werkgroep Moltmaker opgemerkt.<sup>252</sup> Knelpunten die kunnen ontstaan indien het aanknopingspunt van heffing de woonplaats van de verkrijger wordt, zijn onder andere ontgaansmogelijkheden (met name door emigratie van de verkrijger)<sup>253</sup>, het controleprobleem<sup>254</sup> (in het geval een in Nederland wonende verkrijger verkrijgt van een niet in Nederland wonende erflater) en de internationale complicaties (zoals het ontstaan van een heffingsvacuüm of dubbele erfbelastingheffing).<sup>255</sup> Al voert het in het kader van dit onderzoek te ver om diep hierop in te gaan, beperk ik mij slechts tot het benoemen van de argumenten. Ik ben namelijk slechts geïnteresseerd in het aanvullende heffingscriterium om inkomsten voor de overheid te genereren. Ook al zijn de inkomsten uit erfbelastingen op zowel binnenlands als grensoverschrijdende nalatenschappen slechts een zeer klein deel, minder dan 0,5%, van alle belastinginkomsten in de lidstaten (in het geval alleen naar grensoverschrijdende nalatenschappen wordt gekeken moet het cijfer nog lager zijn),<sup>256</sup> wellicht dat de belastinginkomsten van Nederland zullen stijgen indien ook aangeknoopt wordt bij de woonplaats van de verkrijger.<sup>257</sup> We spreken hier dan van een aanvullend heffingscriterium. Vergelijkbaar met het Franse en het Duitse systeem kan dan een duaal woonplaatscriterium worden geïntroduceerd dat primair aanknoopt bij de woonplaats van de erflater en subsidiair bij die van de verkrijger. Stel dat de erflater op het moment van overlijden in Zweden woont en zijn erfgenamen zijn woonachtig in Nederland, Zweden heeft haar schenk- en erfbelasting afgeschaft sinds 1 januari 2005 en zal dus geen erfbelasting over de nalatenschap heffen. Nederland knoopt aan bij de woonplaats van de erflater, er zal in dit geval uiteindelijk geen erfbelasting worden geheven. Stel dat Nederland aanvullend zou aanknopen bij de

---

<sup>251</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 29 april 2009, nr. IFZ 2009/281 M.

<sup>252</sup> I.J.F.A. van Vijfeijken, De Wet schenk- en erfbelasting 2010, WPNR 2008, 6757, onderdeel 3.

<sup>253</sup> Hiervan is sprake wanneer men in het zicht op het verkrijgen van een nalatenschap emigreert om zo geen erfbelasting te hoeven betalen. De verkrijger woont nu niet langer in Nederland en Nederland kan in die situatie dus niet langer heffen.

<sup>254</sup> De Wet Internationale Bijstand (hierna: WIB) biedt hier een helpende hand. In deze wet staat dat landen aan elkaar (automatisch) gegevens kunnen verstrekken m.b.t. het heffen van belastingen, zie art. 5, 6 en 7 WIB.

<sup>255</sup> Werkgroep modernisering successiewetgeving, De warme, de koude en de dode hand, 13 maart 2000, Ministerie van Financiën, onderdeel 1.3.2.

<sup>256</sup> Mededeling van 15 december 2011 inzake Oplossingen van grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in de EU (COM(2011)864. p.6.

<sup>257</sup> Ook het OSMV 1982 gaat uit van de woonplaats van de erflater als aanknopingspunt voor heffing. Het verdrag biedt echter ook de mogelijkheid om rekening te houden met subsidiaire criteria, zoals de woonplaats van de verkrijger (art. 9a en 9b OSMV 1982 en § 70 en 71 van de toelichting).

woonplaats van de verkrijger ongeacht waar de erflater woont, dan zou Nederland in dit geval geen belastinginkomsten mislopen, daarnaast hoeft Nederland in deze situatie ook geen vermindering van erfbelasting te geven, dit is alleen maar fijn voor onze staatskast. Ik wil graag bij deze optie: het invoeren van een additioneel aanknopingspunt voor de heffing van erfbelasting in Nederland stilstaan, omdat ik in dit onderzoek op zoek ben naar andere (of nieuwe) nationale wetgeving om budgettair dempende maatregelen te treffen tegen de dubbele erfbelastingheffing. Deze optie zal namelijk voor extra belastinginkomsten voor Nederland kunnen zorgen, het is echter niet de bedoeling dat dit aanvullend heffingscriterium de dubbele erfbelastingheffing in de EU zal vergroten in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht. Het aanvullende aanknopingspunt wil ik dan ook zo inrichten dat deze enkel effectief is in het geval sprake is van een heffingsvacuüm. In alle andere gevallen zal er een vermindering gegeven moeten worden zodat er uiteindelijk geen sprake is van dubbele erfbelastingheffing. Wellicht vooroplopend op de paragrafen 4.6.2 en 4.6.3 van dit onderzoek, wil ik graag het voorstel doen om het situsbegrip dat in het BvdB 2001 wordt gehanteerd uit te breiden, door het situsbegrip uit te leggen naar het recht van het land van ligging van de vermogensbestanddelen. Op deze manier wordt niet eens toegekomen aan het restartikel art. 49 BvdB 2001 en dubbele heffing wordt hierdoor in één klap enorm gereduceerd. Nederland zal hiervoor echter wel meer vermindering moeten geven waardoor de belastinginkomsten ook zullen dalen. Het invoeren van een additioneel aanknopingspunt wil ik alleen doen om dit verlies in belastinginkomsten budgettair neutraal te compenseren. Dit aanvullende heffingscriterium is er derhalve voornamelijk op gericht om inkomsten voor de overheid te genereren.<sup>258</sup>

Een aanvullend aanknopingspunt zal uiteraard internationaal gezien vergaande gevolgen hebben. In het geval Nederland op grond van de woonplaats van de verkrijger heft, lijkt mij het logisch dat Nederland in internationale situaties vaker vermindering zal moeten verlenen. De woonplaats van de verkrijger staat in de internationale rangorde nu eenmaal lager op de ladder dan het situsbeginsel en de woonplaats en nationaliteit van de erflater.<sup>259</sup> Nederland zal derhalve zowel voorrang moeten verlenen aan het land dat heft op grond van het situsbeginsel als op grond van de (fictieve) woonplaats van de erflater. Per saldo blijft de heffingsbevoegdheid van een land dat primair of secundair heft op grond

---

<sup>258</sup> Het invoeren van een bepaalde belasting om voornamelijk inkomsten voor de overheid te genereren komt vaker voor in Nederland, zo is de consumptiebelasting, oftewel de BTW ook een belasting dat erop gericht is om inkomsten voor de overheid te genereren. Het is namelijk geen belasting dat wordt geheven om inkomens te herverdelen of externaliteiten te internaliseren (daarvoor dienen accijnzen te worden ingezet). Zelfs de verschillende tarieven die in deze belasting worden gehanteerd gaat de herverdelingsfunctie voorbij, het zijn namelijk vooral de rijkere consumenten die voordeel behalen uit de lage BTW-tarieven. Zie S. Cnossen, VAT primer for lawyers, economists, and accountants, Tax Analysts 2011, p. 23 – 51.

<sup>259</sup> Zie § 3.2 van dit onderzoek.

van de woonplaats van de verkrijger dus relatief beperkt. In het geval Nederland kiest voor een aanvullend heffingscriterium kunnen de volgende internationale situaties ontstaan:

	<b>Nederland heft op basis van:</b>	<b>EU land heft op basis van:</b>
<b>1</b>	Woonplaats verkrijger	Woonplaats erflater
<b>2</b>		Woonplaatsfictie erflater
<b>3</b>		Woonplaats verkrijger
<b>4</b>		Woonplaatsfictie verkrijger
<b>5A</b>		Situsgoed volgens Nederlandse maatstaven
<b>5B</b>		Situsgoed niet volgens Nederlandse maatstaven
<b>6</b>	Woonplaatsfictie verkrijger	Woonplaats erflater
<b>7</b>		Woonplaatsfictie erflater
<b>8</b>		Woonplaats verkrijger
<b>9</b>		Woonplaatsfictie verkrijger
<b>10A</b>		Situsgoed volgens Nederlandse maatstaven
<b>10B</b>		Situsgoed niet volgens Nederlandse maatstaven

De introductie van een aanvullend heffingscriterium is onlosmakelijk verbonden aan een groter risico op dubbele erfbelastingheffing. Het is dan ook belangrijker dat in zowel de SW als het BvdB 2001 rekening gehouden wordt met de grondslagverschillen die zich internationaal etaleren. Deze zijn immers gebaseerd op het uitgangspunt dat Nederland heft op grond van de woonplaats van de erflater. Ook de belastingverdragen zullen uiteraard moeten worden aangepast. Ook al voorziet het OSMV 1982 in de subsidiaire mogelijkheid rekening te houden met de woonplaats van de verkrijger, dit zal echter geen makkelijke opgave zijn. Gezien het geringe aantal erfbelastingverdragen dat Nederland heeft gesloten, zie ik hier echter geen onoverkomelijke hindernis. Wellicht zal deze nieuwe benadering in verdrag technisch opzicht leiden tot het sluiten van meer erfbelastingverdragen.<sup>260</sup> Zoals eerder

---

<sup>260</sup> In dit onderzoek zal ik mij enkel richten op de mogelijke aanpassingen in de nationale wet en het BvdB 2001.

genoemd kunnen de ontgaansmogelijkheden, met name door emigratie van de verkrijger, een knelpunt vormen bij de invoering van een aanvullend heffingscriterium. De SW 1956 kent al een antimisbruikregeling, namelijk art. 3 SW 1956 waarin de tien-jarenregeling is opgenomen. Een eventuele uitbreiding van dit artikel met betrekking tot het duaal heffingscriterium zou deze ontgaansmogelijkheden kunnen bestrijden. Hierbij moet wel worden gelet op de internationale uitstralingseffecten.<sup>261</sup> Het zou (kennis)migranten er bijvoorbeeld van kunnen afhouden om zich te vestigen in Nederland. Een voorzichtige regeling om belastingvlucht tegen te gaan à la de huidige tien-jarenregeling ten aanzien van de verkrijger zal in paragraaf 4.5.2 verder worden uitgewerkt. In de Aanbeveling van de Europese Commissie is er ook een concrete voorkomingsprincipe gegeven dat toegepast moet worden in het geval de eerste situatie van bovenstaand tabel aan de orde is. De Aanbeveling zegt het volgende hierover:<sup>262</sup> in het geval er sprake is van dubbele erfbelastingheffing doordat het ene land heft op basis van de woonplaats van de verkrijger en het andere land heft op basis van de woonplaats van de erflater, zal het land dat heft op basis van de woonplaats van de verkrijger terug dienen te treden en een voorkoming moeten verlenen. Daarbij wordt vastgesteld dat het land waar zich onroerende goederen en roerende goederen van een vaste inrichting bevinden, uiteraard het sterkste heffingsrecht heeft. Voor de aanbeveling met tekstvoorstellen voor de SW en het BvdB 2001 die ik in de paragrafen 4.5.1, 4.5.2 en 4.6.3 zal doen, zal ik een poging wagen om bovengenoemd voorkomingsprincipe zowel in de nationale wet als in het BvdB 2001 te implementeren.

#### **4.4 Een verscherpte blik op een aantal populaire emigratielanden**

Om mijn onderzoek ook daadwerkelijk uitvoerbaar te kunnen maken zal er tevens een blik worden geworpen op de aanknopingspunten van de heffing bij overlijden en de eenzijdige regelingen van enkele andere Europese landen om zo te achterhalen wat de mogelijke knel- en verbeterpunten zijn voor de Nederlandse nationale SW en eenzijdige regeling. Hiervoor heb ik gekozen voor enkele voor Nederlanders populaire emigratielanden:<sup>263</sup> Duitsland, Frankrijk en Spanje.

---

<sup>261</sup> R.M. Freudenthal, Nederland wordt fiscaal Antarctica, het Financiële Dagblad, 12 juli 2008.

<sup>262</sup> Zie § 4.3 Aanbeveling.

<sup>263</sup> CBS: Statline.cbs.nl, Immi- en emigratie naar land van herkomst respectievelijk bestemming, Geboorteland = Nederland, 2012.

#### 4.4.1 Duitsland

In het geval de erflater, op het moment van overlijden of de verkrijger, op het moment dat de belastingplicht ontstaat, zijn woonplaats<sup>264</sup> of gewoonlijke verblijfplaats<sup>265</sup> in Duitsland had, zal Duitsland erfbelasting heffen.<sup>266</sup> Indien de erflater in Duitsland woonachtig is zal Duitsland over het wereldvermogen van de erflater, erfbelasting heffen. In het geval de verkrijger in Duitsland woonachtig is zal Duitsland over het erfdeel van desbetreffende verkrijger erfbelasting heffen.<sup>267</sup> De verkrijger wordt net als in Nederland belast naar de hoogte van zijn verkrijging alsmede naar de mate van verwantschap. De term Inländer die in art. 2 Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz (hierna: ErbStG) wordt gehanteerd is niet alleen gerelateerd aan de feitelijke woonachtigheid, maar ook aan de Duitse nationaliteit. Op deze wijze speelt ook het nationaliteitsbeginsel voor de erfbelastingheffing een rol. Vergelijkbaar met de Nederlandse tien-jarenregeling wordt een geëmigreerde Duitser nog vijf jaar na emigratie als Inländer aangemerkt. Op basis hiervan kan er in Duitsland ook sprake zijn van een fictieve woonplaats van de erflater/verkrijger.<sup>268</sup> Ook bevat de heffingswet een diplomatenregeling, als gevolg waarvan buiten Duitsland gestationeerde ambtenaren ( en diens gezinsleden), ongeacht de duur van hun verblijf, onder omstandigheden geacht worden in Duitsland te wonen. Duitsland kent, in tegenstelling tot Nederland, wel een recht van overgang, hierbij wordt er Duitse ErbStG geheven over Duitse situsgoederen.<sup>269</sup> Voor de overige goederen voorziet Duitsland in een verrekening voor de in het buitenland betaald erfbelasting. Volledigheidshalve wil ik hierbij opmerken dat Duitsland ter zake van de vermogensbestanddelen die in Duitsland zijn gelegen, gebaseerd op het situsbeginsel, geen eenzijdige voorkoming biedt. De Duitse eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele schenk- en

---

<sup>264</sup> Het woonplaatsbegrip in Duitsland is ruimer dan in Nederland. In Duitsland wordt naast de feitelijke omstandigheden, de woonplaats bepaald door de Wohnsitz, een natuurlijk persoon wordt geacht te wonen op de plaats waar hij een huis bezit dat hij louter en alleen voor eigen gebruik ter beschikking heeft, hierbij hoeft deze persoon er niet het gehele jaar te wonen (uit de jurisprudentie blijkt dat een huis dat vier tot zes weken twee maal per jaar gebruikt wordt en de rest van het jaar niet, voldoet aan het woonplaatsvereiste). Er kan dus ook sprake zijn van een woonplaats in Duitsland ondanks het feit dat het centrum van levensbelangen van een erflater/verkrijger niet in Duitsland gelegen is. Zie I.Verhulst, Een blik over de Duitse grens inzake successierechten, Successierechten editie 2004/2005, p. 4.

<sup>265</sup> Er is sprake van een gewoonlijke verblijfplaats, gewöhnlicher Aufenthalt, indien een individu zes maanden in Duitsland verblijft vanwege zakelijke redenen of een jaar in Duitsland verblijft vanwege privéredenen. Ook wanneer een huis of flat permanent ter beschikking staat aan een individu is er sprake van gewöhnlicher Aufenthalt.

<sup>266</sup> Zie art. 2 Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz (hierna: ErbStG).

<sup>267</sup> H.Flick, D.J.Piltz e.a., Der internationale Erbfall: Erbrecht, Internationales Privatrecht, Erbschaftsteuerrecht, München: C.H. Beck 2008, p. 368-369.

<sup>268</sup> M.C.J. Oliemans, De herziening van de erf- en schenkbelasting in Duitsland, KWEP 2010/4, nr. 53.

<sup>269</sup> Art. 121, lid 2 Bewertungsgesetz bepaalt welk vermogen Duitsland tot haar situsgoederen rekent. Op de waarde van deze goederen komen voor de bepaling van de heffingsgrondslag de daarop drukkende schulden in mindering.



erfbelasting: Anrechnung ausländischer Erbschaft – und Schenksteuer, is geregeld in art. 21 ErbStG, in het geval er sprake is van werkelijke dan wel fictieve woonachtigheid in Duitsland en er geen belastingverdrag is gesloten tussen de heffingsbevoegde landen kan hier een beroep op worden gedaan. Hierbij wordt de daadwerkelijk betaalde buitenlandse belasting over buitenlandse vermogensbestanddelen, indien soortgelijk van aard, proportioneel verrekend met de verschuldigde Duitse belasting. De voorkoming die door Duitsland gegeven wordt is beperkt, aangezien hier een aantal voorwaarde aan verbonden zijn. De voorkoming vindt namelijk alleen plaats in het geval er sprake is van buitenlandse vermogensbestanddelen en indien de Duitse erfbelasting binnen een termijn van vijf jaar verschuldigd is nadat de buitenlandse erfbelasting verschuldigd is. Hierbij wordt er onderscheid gemaakt tussen de woonplaats van de erflater en de woonplaats van de verkrijger. In het geval de erflater inwoner van Duitsland is, wordt een beperkter aantal vermogensbestanddelen als buitenlandse vermogensbestanddelen oftewel Auslandsvermögensbegriff aangemerkt, dit kan leiden tot minder verrekening. In het geval de verkrijger in Duitsland woont, dan worden er meer vermogensbestanddelen als buitenlandse vermogensbestanddelen aangemerkt. Hieruit blijkt de internationale gehanteerde rangorde van de heffingsbeginselen (de woonplaats van de erflater staat boven de woonplaats van de verkrijger). Geconcludeerd kan worden dat het aanvullende aanknopingspunt, de woonplaats van de verkrijger, zowel in de nationale wet als in de eenzijdige regeling van Duitsland tot uitdrukking komt. Het aanknopingspunt van de woonplaats is derhalve verankerd in het Duitse systeem. Deze verankering zal ik als voorbeeld gebruiken voor het voorgestelde duaal heffingsgrondslag dat ik in paragraaf 4.3 van dit onderzoek verder zal uitwerken. Duitsland kent vergelijkbaar met de Nederlandse tien-jarenregeling, een vijfjaarsregeling op basis van het nationaliteitsbeginsel. De volgtermijn is in vergelijking met Nederland korter. Eerder, in paragraaf 2.3.1 van dit onderzoek, is naar voren gekomen dat de Nederlandse woonplaatsfictie nogal eens ter discussie wordt gesteld omdat de termijn te lang wordt gevonden. Van Vijfeijken zou het Duitse vijfjaartermijn wel zien zitten, aangezien hem een termijn van vijf jaren bij emigratie meer gepast lijkt.<sup>270</sup> Zelf voel ik niet veel voor het eventueel verkorte van de huidige volgtermijn. Deze is daarnaast ook niet volstrekt willekeurig gekozen, deze komt namelijk overeen met de door de OESO aanvaardbare termijn voor deze vorm van extraterritoriale belastingheffing.<sup>271</sup> Ik ben het eens met De L. Monteiro om de volgtermijn te bepalen aan de hand van de duur van de woonachtigheid van de erflater in Nederland in de periode voor emigratie. Dit zal ik dan ook, in paragraaf 4.5.2 van dit onderzoek, voor de aanbeveling met tekstvoorstellen voor de SW en het BvdB 2001 verder uitwerken.

---

<sup>270</sup> Zij het dat Van Vijfeijken (noot in BNB 2006/194, p.5) twijfels heeft of de motivering in HR 10 januari 1992, nr. 27 702, BNB 1992/258, van de beslissing, dat art. 3, lid 1 SW 1956 niet in strijd is met art. 26 IVBPR nog steeds geldt.

<sup>271</sup> Zie commentaar op art. 1 §5 en het commentaar op art. 9A en 9B, §71.

#### 4.4.2 Frankrijk

Met ingang van 1 januari 1999 wordt in het geval de erflater buiten Frankrijk woonachtig is en het primaire aanknopingspunt, de woonplaats van de erflater, dus niet tot heffing kan leiden, aangesloten bij de woonplaats van de verkrijger. Frankrijk kent net als Duitsland een tweezijdige woonplaatsbeginsel. Ten aanzien van het tweede aanknopingspunt, de woonplaats van de verkrijger, geldt dat deze beperkter is dan het heffingsrecht van Duitsland. Dit kan eigenlijk gezien worden als een beperkte woonplaatsfictie. In het geval de verkrijger ten minste zes van de tien jaren voorafgaande aan de verkrijging in Frankrijk woonde, dan pas is de gehele verkrijging in beginsel onbeperkt onderworpen aan de Franse erfbelasting.<sup>272</sup> De verkrijger wordt net als in Nederland en Duitsland belast naar de hoogte van zijn verkrijging alsmede naar de mate van verwantschap. Voor de bepaling van de woonplaats zijn, zoals in Nederland, de feitelijke omstandigheden bepalend.<sup>273</sup> Ander belastbaar feit is de overgang van vermogensbestanddelen die in Frankrijk zijn gelegen.<sup>274</sup> In de Franse eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele erfbelasting, deze staat in art. 784A Code Général des Impôts (hierna: CGI), is geregeld dat, wanneer de erflater/verkrijger in Frankrijk woont, het bedrag dat buiten Frankrijk aan erfbelasting is betaald over goederen die niet in Frankrijk gelegen zijn in de zin van de Franse wetgeving, mag worden verrekend met de erfbelasting die in Frankrijk opeisbaar is.<sup>275</sup> Uit ditzelfde artikel blijkt indirect dat Frankrijk geen voorkoming geeft voor de heffing die plaatsvindt o.g.v. het recht van overgang. Deze regeling komt veel overeen met het BvdB 2001, wat blijkt uit het volgende. De buitenlandse erfbelasting mag slechts verrekend worden tot maximaal het bedrag wat aan Franse erfbelasting verschuldigd is op de buiten Frankrijk gelegen goederen. In de eenzijdige regeling wordt echter geen onderscheid gemaakt tussen de heffing o.g.v. de woonplaats van de erflater of de verkrijger. In beide gevallen wordt slechts verrekening gegeven voor, volgens de Franse maatstaven, buitenlandse situsgoederen. In het geval Frankrijk heft o.g.v. de woonplaats van de verkrijger en Nederland bijvoorbeeld heft o.g.v. de woonplaats van de erflater, ontstaat dubbele erfbelastingheffing. In dit geval zal Frankrijk, ondanks dat zij heft o.g.v. de woonplaats van de verkrijger dat in de internationale rangorde nu eenmaal lager op de ladder is dan de woonplaats van de erflater, alleen verrekening geven voor, volgens de Franse maatstaven, buitenlandse situsgoederen en zal dus dubbele heffing blijven bestaan. Net als Duitsland heeft ook Frankrijk het aanvullende aanknopingspunt in haar nationale wet geïmplementeerd. Frankrijk hanteert de beperkte

---

<sup>272</sup> J.C.L. Zuiderwijk, M. de L. Monteiro en B.B.A. de Kroon, Wijzigingen in de Franse estateplanningspraktijk, KWEP 2008/2.

<sup>273</sup> Zie art. 4B Code Général des Impôts (hierna: CGI).

<sup>274</sup> Art. 750ter, lid 2 CGI bepaalt welk vermogen Frankrijk tot haar situsgoederen rekent. Op de waarde van deze goederen komen voor de bepaling van de heffingsgrondslag de daarop drukkende schulden in mindering.

<sup>275</sup> Zie art. 784A CGI.

woonplaatsfictie. Pas in het geval de verkrijger ten minste zes van de tien jaren voorafgaande aan de verkrijging in Frankrijk woonde, is de gehele verkrijging in beginsel onbeperkt onderworpen aan de Franse erfbelasting<sup>276,277</sup> Deze beperkte woonplaatsfictie vind ik beter passen bij de gedachte om de volgtermijn te bepalen aan de hand van de duur van de woonachtigheid van de erflater/verkrijger in Nederland in de periode voor emigratie. Zoals ik al eerder heb betoogd zou een regeling die (mede) aanknoopt bij de duur van de woonachtigheid in Nederland in de periode vóór emigratie rechtvaardiger zijn en ook meer recht doen aan de gedachte dat naarmate iemand meer van de faciliteiten van een land gebruik heeft kunnen maken, diegene ook meer in de kosten van het desbetreffende land dient bij te dragen. De beperkte woonplaatsfictie van Frankrijk zal ik dan ook als voorbeeld gebruiken bij mijn aanbeveling tot wijziging van de woonplaatsfictie van artikel 3 SW 1956, deze zal in paragraaf 4.5.2 van dit onderzoek worden uitgewerkt.

#### 4.4.3 Spanje

Spanje is het enige land in de EU dat de woonplaats van de erflater buiten beschouwing laat. Voor de heffing van de erfbelasting, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (hierna: LISD), sluit Spanje in eerste instantie aan bij de woonplaats<sup>278</sup> van de verkrijger.<sup>279,280</sup> Net als in Nederland, Duitsland en Frankrijk wordt de verkrijger in Spanje belast naar de hoogte van zijn verkrijging alsmede naar de mate van verwantschap. Daarnaast kent de Spaanse regeling nog een derde progressie, namelijk de omvang van het vermogen (in Spanje) van de verkrijger vóór de verkrijging.<sup>281</sup>

---

<sup>276</sup> J.C.L. Zuiderwijk, M. de L. Monteiro en B.B.A. de Kroon, Wijzigingen in de Franse estateplanningspraktijk, KWEP 2008/2.

<sup>277</sup> Frankrijk heeft deze beperkte woonplaatsfictie ingevoerd om de kinderen van de belastingvluchtelingen naar Zwitserland alsnog in de heffing te kunnen betrekken.

<sup>278</sup> Voor de bepaling van de woonplaats in Spanje zijn de feitelijke omstandigheden doorslaggevend. Voor de woonplaatsbepaling kunnen ook de volgende factoren een doorslaggevende rol zijn: indien een persoon langer dan 183 dagen in Spanje verblijft of zijn echtgenoot en kinderen wonen in Spanje, dan wordt hij tevens geacht in Spanje te wonen, tenzij hij aannemelijk kan maken dat hij elders woonachtig is. Hier wordt ook gesproken van een bepaalde minimale periode: het gaat hierbij om meer dan 183 dagen in een kalenderjaar.

<sup>279</sup> Zie art. 5 Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (hierna: LISD).

<sup>280</sup> Spanje kent 17 aparte regio's, Comunidades Autónomas, deze mogen in sommige gevallen zowel op civiel als op fiscaal vlak, afwijken van de landelijke vastgestelde wetgeving. In het geval de heffingsbevoegdheid van Spanje is vastgesteld, de verkrijgers zijn woonachtig in Spanje, dient op nationaal niveau vastgesteld te worden welke Comunidades Autónomas heffingsbevoegd is ten aanzien van de verkrijging. Het aanknopingspunt dat hierbij wordt gehanteerd is de woonplaats van de erflater. Nadat de woonplaats van de erflater, met behulp van speciaal gevormde criteria hiervoor (zie: art. 2 LISD Autónoma Cantabria), is vastgesteld zal de heffingsbevoegde regio de verkrijger belasten.

<sup>281</sup> De waardering van dit vermogen geschiedt aan de hand van de waarderingsregels die ten aanzien van de Spaanse vermogensbelasting bestaan.

De Spaanse erfbelasting kent geen woonplaatsficties. Een ander belastbaar feit is de overgang van vermogensbestanddelen die in Spanje zijn gelegen.<sup>282</sup> Gezien het afwijkende aanknopingspunt van de Spaanse wetgeving zal dubbele heffing of een heffingsvacuüm vaak voorkomen indien de verkrijger/erflater in Spanje woonachtig is. Spanje heeft namelijk onbeperkt heffingsrecht over de verkrijging hetgeen een verkrijger die woonachtig is in Spanje ontvangt. In de Spaanse eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele erfbelasting, deze staat in art. 23 LISD: *Deducción por doble imposición internacional*, is geregeld dat, Spanje een aftrek verleent (op basis van de ordinary creditmethode), wanneer de in Spanje belaste verkrijging tevens onderworpen is aan een soortgelijke buitenlandse belasting. Volledigheidshalve wil ik hierbij ook de opmerking plaatsen dat Spanje geen verrekening geeft voor, door het buitenland geheven erfbelasting over, de in Spanje gelegen situsgoederen, voor het overige doet Spanje dit wel. Uit de verrekeningsmethode dat Spanje in haar eenzijdige regeling hanteert is wel, in tegenstelling tot de eenzijdige regeling van Frankrijk, rekening gehouden met de internationale rangorde van de heffingsbeginselen. Spanje geeft namelijk niet alleen verrekening voor de naar Spaanse maatstaven in het buitenland gelegen situsgoederen, maar verleent een verrekening voor alle bezittingen waarover in het buitenland belasting is geheven. Spanje doet dit echter niet voor de in Spanje gelegen situsgoederen, dit is ook logisch aangezien Spanje wel een recht van overgang kent. Gezien het afwijkende aanknopingspunt van de Spaanse wetgeving zal dubbele heffing of een heffingsvacuüm vaak voorkomen indien de verkrijger/erflater in Spanje woonachtig is, aangezien Spanje het enige land in de EU is dat de woonplaats van de erflater buiten beschouwing laat en zich alleen richt op de woonplaats van de verkrijger. Met het zicht op het zoveel mogelijk voorkomen van een heffingsvacuüm ben ik van mening dat een aanvullend heffingscriterium voor Nederland, dit wel zou kunnen bewerkstelligen, echter moet hierbij wel de kanttekening worden gemaakt dat het niet de bedoeling is dat deze aanvullende heffingscriterium de dubbele heffing aanzienlijk doet laten toenemen. Hiervoor moet er derhalve goede verrekeningsmethode worden toegepast waarbij de internationale rangorde van de heffingsbeginselen in ogenschouw moet worden genomen. De ruime verrekeningsmethode in de eenzijdige regeling van Spanje zal ik dan ook als voorbeeld gebruiken bij mijn aanbeveling tot wijziging/aanvulling van art. 48 BvdB 2001, deze zal in paragraaf 4.6.3 van dit onderzoek worden uitgewerkt.

---

<sup>282</sup> Art. 7 LISD bepaalt welk vermogen Spanje tot haar situsgoederen rekent. Op de waarde van deze goederen komen voor de bepaling van de heffingsgrondslag de daarop drukkende schulden in mindering.

## **4.5 Aanbevelingen SW 1956 inclusief tekstvoorstellen en toelichtingen**

In de voorgaande hoofdstukken heb ik een aantal uitgangspunten geformuleerd, waaraan de nationale wet en het BvdB 2001, met als doel het budgettair neutraal oplossen van de dubbele belastingheffing, naar mijn mening dient te voldoen. Met betrekking tot de nationale wet gaat het om de volgende uitgangspunten:

1. de tien-jarenregeling van art. 3, lid 1 SW 1956 niet alleen laten baseren op de Nederlandse nationaliteit maar ook op de duur van de woonachtigheid in Nederland in de periode vóór emigratie. (§ 2.3.1 van dit onderzoek)
2. het invoeren van een secundair heffingsgrondslag in Nederland, de woonplaats van de verkrijger, hierdoor zal art. 1 SW 1956, de reikwijdte van de SW moeten worden aangevuld. (§ 4.3 en 4.4.2 van dit onderzoek)
3. de tien-jarenregeling van art. 3, lid 1 SW 1956 zal ook aangevuld moeten worden, gezien de invoering van een secundair heffingsgrondslag in Nederland, deze zal zich ook niet alleen baseren op de Nederlandse nationaliteit maar ook op de duur van de woonachtigheid in Nederland in de periode vóór emigratie. (§ 4.3 en 4.4.2 van dit onderzoek)

Aangezien verdragen ingevolge art. 94 Grondwet hoger in rang staan boven de nationale wet, kan in beginsel een eventueel wijziging in de SW, in relatie tot de landen waarmee Nederland al een erfbelastingverdrag heeft gesloten, niet worden geëffectueerd. Bovendien zal er naar het verdrag van Wenen en desbetreffende verdragen gekeken moeten worden om te zien of deze ruimte bieden voor aangebrachte wijzigingen in de nationale wet. Heronderhandeling van de erfbelastingverdragen zou dan vereist zijn in de verhouding tot de huidige verdragslanden. In § 9 en 10 commentaar op art. 2 OSMV 1982 is ook vastgelegd dat de verdragsluitende landen een meldingsplicht hebben indien er nationale wetswijzigingen hebben plaatsgevonden. Voor nieuw te sluiten verdragen ter voorkoming van dubbele erfbelasting geldt uiteraard eveneens dat deze ruimte zullen moeten bieden voor de aangebrachte wijzigingen in de nationale wet. In de volgende vier paragrafen zal er aan de hand van bovengenoemde uitgangspunten een voorstel tot wijziging en of aanvulling van enkele nationale artikelen worden geformuleerd.

### **4.5.1 De reikwijdte van artikel 1 SW 1956**

De vraag is nu hoe een duaal heffingscriterium exact zal moeten worden vormgegeven. Allereerst kan hierbij de vraag worden gesteld of een verkrijger vanaf dag één van vestiging in Nederland onder het bereik van de SW zal vallen. Mijns inziens is het wenselijk op dit punt een minimum verblijfsperiode

te introduceren, zodat passanten niet onnodig met het Nederlandse fiscale stelsel worden vermoeid. Een analogie kan in dit kader worden getrokken met het Franse systeem, deze is in paragraaf 4.4.2 behandeld, dat op basis van de woonplaats van een in Frankrijk wonende verkrijger pas erfbelasting heft als deze zes van de tien jaren voorafgaande aan de desbetreffende verkrijging in Frankrijk woont.<sup>283</sup> Ten aanzien van het tweede aanknopingspunt in Frankrijk, de woonplaats van de verkrijger, geldt dat deze beperkter is dan het heffingsrecht van Duitsland. Ik ben het met deze beperkte heffingsrecht eens en dit zal ik ook graag voor Nederland met betrekking tot de aanvullende heffingscriterium willen invoeren. Aangezien de woonplaats van de verkrijger een lager heffingsrecht in de rangorde heeft en ik deze aanvullende heffingscriterium wil invoeren om eventuele heffingsvacuüms te voorkomen waarbij het echter niet de bedoeling is dat deze aanvullende heffingscriterium de dubbele heffing aanzienlijk doet laten toenemen en zoals eerder vermeld passanten niet onnodig met het Nederlandse fiscale stelsel worden vermoeid, is een beperkte heffingsrecht, zoals Frankrijk deze kent, mijn inziens een goede oplossing. Hierbij zal net als bij de woonplaats bepaling van de erflater ook voor de woonplaats bepaling van de verkrijger gekeken moeten worden naar art. 4 AWR en art. 2 SW 1956.<sup>284</sup> In het geval Nederland er een secundair heffingscriterium bij krijgt zal de reikwijdte van de SW ook aangepast moeten worden. Hierbij zal er een extra onderdeel aan het artikel 1, lid 1 SW 1956 moeten worden toegevoegd. Een aangepast reikwijdte artikel met betrekking tot de verkrijger zou als volgt kunnen worden vormgegeven:

#### 4.5.1.1 Tekstvoorstel en Memorie van toelichting<sup>285</sup>

**Artikel 1.1.** Krachtens deze wet worden de volgende belastingen geheven:

1°. erfbelasting over de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde;

2°. schenkbelasting over de waarde van al wat krachtens schenking wordt verkregen van iemand die

---

<sup>283</sup> J.C.L. Zuiderwijk, M. de L. Monteiro en B.B.A. de Kroon, Wijzigingen in de Franse estateplanningspraktijk, KWEP 2008/2.

<sup>284</sup> Zie voor de invulling van de woonplaatsbepaling § 2.2 van dit onderzoek.

<sup>285</sup> Deze memorie van toelichting is een vereenvoudigde vorm, zo worden de achtergronden van de door de indiener beoogde maatregelen, de reden voor de indiening en de uitwerking van het voorstel vereenvoudigd uiteengezet maar wordt er in de memorie geen artikelsgewijze behandeling geboden. Dit zelfde geldt voor de memorie van toelichting in de paragrafen: 4.5.2.1, 4.6.2.1, 4.6.3.1 en 4.6.4.1.

ten tijde van de schenking in Nederland woonde;

3° erfbelasting over de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door iemand die ten tijde van de verkrijging en zes van de tien jaren voorafgaand aan de verkrijging in Nederland woonde.

4° schenkbelasting over de waarde van al wat krachtens schenking wordt verkregen door iemand die ten tijde van de verkrijging en zes van de tien jaren voorafgaand aan de verkrijging in Nederland woonde.<sup>286</sup>

De inhoud van het vernieuwde artikel 1, lid 1 SW 1956 is hetzelfde gebleven. Echter, is het artikel zo vormgegeven dat er aan het eerste lid een derde onderdeel is toegevoegd. Dit artikel moet zo worden gelezen dat er eerst wordt getoetst of Nederland kan heffen o.g.v. de woonplaats van de erflater in Nederland (primair aanknopingspunt). Indien dit niet het geval is zal o.g.v. art. 1, lid 1, onderdeel 3 SW 1956 getoetst kunnen worden of Nederland kan heffen o.g.v. de woonplaats van de verkrijger (secundair aanknopingspunt). In het geval zowel de erflater als de verkrijger feitelijk woonachtig zijn in Nederland komt men aan onderdeel 3 van bovengenoemde artikel niet toe, aangezien dit onderdeel na onderdeel 1 van desbetreffende artikel komt. Onderdeel 3 van dit artikel geldt uitsluitend voor de gevallen waarin de erflater niet feitelijk dan wel fictief in Nederland woonachtig is en de verkrijger feitelijk wel. Zoals eerder genoemd, is deze heffingsrecht beperkt. Een verkrijger zal in de Nederlandse erfbelastingheffing betrokken worden in het geval hij zes van de tien jaren voorafgaande aan de verkrijging in Nederland heeft gewoond en op het moment van verkrijging in Nederland woonachtig is. Het moment van de verkrijging en het moment van het overlijden moet in dit artikel als momenten die gelijk aan elkaar zijn worden beschouwd. Het derde onderdeel van dit artikel is derhalve ook van toepassing in de volgende situatie. Een Nederlander heeft zes jaar in Nederland gewoond, vervolgens woont hij twee jaar in Frankrijk en keert weer terug naar Nederland om daar te verblijven. Nadat een jaar woonachtigheid in Nederland is komen te verstrijken, komt de vader van de persoon in kwestie te overlijden. De vader is woonachtig in Spanje en de persoon in kwestie is zijn enige erfgenaam. In dit geval kan Nederland o.g.v. de woonplaats van de verkrijger heffen over de gehele nalatenschap. In paragraaf 4.3 is al gesproken over één van de knelpunten bij de invoering van een aanvullend heffingscriterium, namelijk de ontgaansmogelijkheden, met name door emigratie van de verkrijger. Aangezien onderdeel 3 van bovengenoemde artikel de voorwaarde stelt dat de verkrijger ten tijde van de verkrijging in Nederland woonachtig moet zijn, kan men een poging wagen om onder

---

<sup>286</sup> Volledigheidshalve wordt in dit aangepaste artikel ook gesproken over een schenking, echter wordt de uitwerking hiervan niet in dit onderzoek behandeld.

dit heffingsrecht uit te komen door te emigreren. De SW 1956 kent al een antimisbruikregeling, namelijk art. 3 SW 1956 waarin de tien-jarenregeling is opgenomen. Een eventuele uitbreiding van dit artikel met betrekking tot het duaal heffingscriterium zou deze ontgaansmogelijkheden kunnen bestrijden. Hierbij moet wel worden gelet op de internationale uitstralingseffecten.<sup>287</sup> Al eerder heb ik de opmerking gemaakt dat een duaal heffingsgrondslag (kennis)migranten ervan zou kunnen afhouden om zich te vestigen in Nederland. Dit probleem wordt nu, voor de eerste vijf jaar voorkomen doordat Nederland, in overeenstemming met het Franse systeem, kiest voor een voorzichtige regeling ten aanzien van de verkrijger.

#### **4.5.2 De woonplaatsfictie van artikel 3 SW 1956**

In paragraaf 2.3.1 van dit onderzoek is al eerder stilgestaan bij eventuele onrechtvaardige situaties die kunnen ontstaan door art. 3, lid 1 SW 1956. Volgens de Graaf, Kavelaars en Stevens is te gemakkelijk voorbijgegaan aan de omstandigheid dat degenen met de niet-Nederlandse nationaliteit een jaar na emigratie de fiscale claim kwijt zijn, terwijl dat voor Nederlanders pas na tien jaren het geval is.<sup>288,289</sup> Volgens De L. Monteiro zou een regeling die (mede) aanknoopt bij de duur van de woonachtigheid in Nederland in de periode vóór emigratie ook meer recht doen aan de gedachte dat naarmate iemand meer van de faciliteiten van een land gebruik heeft kunnen maken, er uiteindelijk ook meer in de kosten van het desbetreffende land dient te worden bijgedragen (dit keer door de verkrijgers aangezien zij de belastingplichtige zijn).<sup>290</sup> Ik ben het hiermee eens, in dit verband zou ik een geobjectiveerde regeling willen voorstellen. Anders dan de huidige tien-jarenregeling dient niet alleen de nationaliteit van de erflater, maar ook de duur van de Nederlandse woonachtigheid van de erflater bepalend te zijn. Het is inderdaad wel apart dat bij een Nederlander die het grootste deel van zijn leven in het buitenland heeft gewoond, maar tijdelijk in Nederland woonachtig is geweest, vervolgens emigreert en daar komt te overlijden (binnen tien jaar na ‘de laatste’ emigratie uit Nederland) zijn gehele nalatenschap in de Nederlandse heffing wordt betrokken. De L. Monteiro komt ook met het voorstel om een minimumtermijn te koppelen aan de toepassing van de tien-jarenregeling. Indien een

---

<sup>287</sup> R.M. Freudenthal, Nederland wordt fiscaal Antarctica, het Financiële Dagblad, 12 juli 2008.

<sup>288</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A. Stevens, Internationaal belastingrecht, Kluwer, Deventer, FED-studieserie 2012, p. 431.

<sup>289</sup> Deze regeling heeft betrekking op het doen van een schenking binnen een jaar nadat een natuurlijke persoon Nederland metterwoon verlaten heeft (art. 3, lid 2 SW 1956), hierbij gaat het om een persoon die niet de Nederlandse nationaliteit heeft. Een persoon die wel de Nederlandse nationaliteit heeft wordt na het moment van emigratie tien jaar gevolgd, dit heeft betrekking op het doen van een schenking of het nalaten van een erfenis (art. 3, lid 1 SW 1956).

<sup>290</sup> Zie noot M. de L. Monteiro, bij HR 22 december 2006, nr. 39.261, NTFR 2007/32.



Nederlander in de afgelopen twintig jaar bijvoorbeeld slechts één jaar of korter in Nederland heeft gewoond, zou de tien-jarenregeling geheel buiten toepassing kunnen blijven.<sup>291</sup> Zelf voel ik meer voor het idee om de duur van de woonachtigheid in Nederland in de periode voor emigratie te spiegelen aan de lengte van de volgtermijn na het moment van emigratie. Hierbij zou ik dan wel graag een maximum volgtermijn van tien jaar willen aanhouden, dit in overeenstemming met de huidige volgtermijn van art. 3, lid 1 SW 1956 en zodat diegene die langer dan tien jaar in Nederland heeft gewoond voor het moment dat de belastingplicht is ontstaan, niet oneindig gevolgd kan worden. In paragraaf 2.3.1 is ook aan de orde gekomen dat de huidige woonplaatsfictie nogal eens ter discussie wordt gesteld omdat de termijn te lang wordt gevonden. Volgens Van Vijfeijken zou een termijn van bijvoorbeeld vijf jaren meer voor de hand liggen, omdat bij emigratie een dergelijke termijn meer gepast lijkt.<sup>292</sup> Zelf voel ik niet veel voor het eventueel verkorte van de volgtermijn. Deze is daarnaast ook niet volstrekt willekeurig gekozen aangezien deze overeenkomt met de door de OESO aanvaardbare termijn voor deze vorm van extraterritoriale belastingheffing.<sup>293</sup> Voortbordurend op de vorige paragraaf waarin er een derde onderdeel aan art. 1, lid 1 SW 1956 is toegevoegd, zal art. 3 SW 1956 tevens uitgebreid moeten worden met betrekking tot het duaal heffingscriterium. Een nieuw woonplaatsfictie artikel met betrekking tot bovengenoemde voorstellen zou als volgt kunnen worden vormgegeven:

#### 4.5.2.1 Tekstvoorstel en Memorie van toelichting

**Artikel 3.1.** Een Nederlander die in Nederland heeft gewoond en nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten is overleden of een schenking<sup>294</sup> heeft gedaan, wordt geacht, voor een periode gelijk aan de periode van woonachtigheid in Nederland in de afgelopen tien jaar voor het moment van overlijden of het doen van de schenking, ten tijde van zijn overlijden of van het doen van de schenking in Nederland te hebben gewoond.

**Artikel 3.3.** Een Nederlander die in Nederland heeft gewoond, wordt nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten en een nalatenschap of schenking ontvangt, voor een periode gelijk aan de periode van

---

<sup>291</sup> M. de L. Monteiro, Enkele knelpunten in de internationale erfbelasting, Estate Planner Digitaal, 2010/12. p.4.

<sup>292</sup> Zij het dat Van Vijfeijken (noot in BNB 2006/194, p.5) twijfels heeft of de motivering in HR 10 januari 1992, nr. 27 702, BNB 1992/258, van de beslissing, dat art. 3, lid 1 SW 1956 niet in strijd is met art. 26 IVBPR nog steeds geldt.

<sup>293</sup> Zie commentaar op art. 1 §5 en het commentaar op art. 9A en 9B, §71.

<sup>294</sup> Volledigheidshalve wordt in dit aangepaste artikel ook gesproken over een schenking, echter wordt de uitwerking hiervan niet in dit onderzoek behandeld.

woonachtigheid in Nederland in de afgelopen tien jaar voor het moment van verkrijging, geacht ten tijde van het verkrijgen van de nalatenschap of schenking in Nederland te hebben gewoond. De eerste volzin is alleen van toepassing indien de verkrijger minimaal zes van de tien jaren voorafgaand aan de verkrijging in Nederland woonde.

De inhoud van het vernieuwde artikel 3 SW 1956 is met betrekking tot het eerste lid veranderd, het tweede lid is echter hetzelfde gebleven. Daarnaast is er aan het artikel een derde lid toegevoegd. Dit artikel moet zo worden gelezen dat er eerst wordt getoetst of Nederland kan heffen o.g.v. de woonplaatsfictie van de erflater in Nederland (primair aanknopingspunt is namelijk de woonplaats van de erflater). Indien dit niet het geval is zal o.g.v. art. 3, lid 3 SW 1956 getoetst kunnen worden of Nederland kan heffen o.g.v. de woonplaatsfictie van de verkrijger (secundair aanknopingspunt is namelijk de woonplaats van de verkrijger). In het geval zowel de erflater als de verkrijger hun fictieve woonplaats in Nederland hebben, komt men aan lid 3 van bovengenoemde artikel niet toe, aangezien dit lid na lid 1 van desbetreffende artikel komt. Het derde lid van dit artikel geldt uitsluitend voor de gevallen waarin de erflater niet werkelijk dan wel fictief in Nederland woonachtig is en de verkrijger zijn fictieve woonplaats wel in Nederland heeft. Zowel in het eerste als in het derde lid wordt gekeken naar de nationaliteit, het is immers een voorwaarde dat de erflater/verkrijger de Nederlandse nationaliteit heeft, zowel op het tijdstip van emigratie als op het moment dat de belastingplicht is ontstaan. Tevens wordt in het eerste en derde lid van art. 3 SW 1956 gekeken naar de duur van de woonachtigheid in Nederland in de afgelopen tien jaar voor het moment dat de belastingplicht ontstaan is. Hierbij kijk ik niet specifiek naar de duur van de woonachtigheid in Nederland in de periode vóór emigratie maar kijk ik naar de duur van de woonachtigheid in Nederland in de periode vóór het moment dat de belastingplicht is ontstaan. Er wordt wel gekeken naar de duur van de woonachtigheid in Nederland vóór emigratie, maar dan in de periode tien jaar voor het moment waarop de belastingplicht is ontstaan. Het moment van de verkrijging en het moment van het overlijden moet ook in dit artikel als momenten die gelijk aan elkaar zijn, worden beschouwd. Zoals eerder gezegd, ben ik het er mee eens dat naarmate iemand meer van de faciliteiten van een land gebruik heeft kunnen maken, er uiteindelijk ook meer in de kosten van het desbetreffende land dient te worden bijgedragen (dit keer door de verkrijgers aangezien zij de belastingplichtige zijn).<sup>295</sup> Zoals eerder genoemd, is de aanvullende heffingscriterium beperkt. Een verkrijger zal o.g.v. art. 1, lid 1, onderdeel 3 SW 1956 in de Nederlandse erfbelastingheffing betrokken worden in het geval hij zes van de tien jaren voorafgaande aan de verkrijging in Nederland heeft gewoond en op het moment van verkrijging in

---

<sup>295</sup> Zie noot M. de L. Monteiro, bij HR 22 december 2006, nr. 39.261, NTFR 2007/32.

Nederland woonachtig is. Deze beperkte heffingsrecht heb ik ook meegenomen in de woonplaatsfictie met betrekking tot de woonplaats van de verkrijger. Het volgende voorbeeld mag een en ander verduidelijken. Stel een persoon met de Nederlandse nationaliteit was eerst tien jaar in Spanje woonachtig, vervolgens woonde hij twee jaar in Nederland en emigreerde uiteindelijk weer terug naar Spanje waar hij inmiddels een jaar woont. Stel dat deze persoon in het eerste jaar dat hij weer woonachtig is in Spanje een nalatenschap verkrijgt. Er zal nu gekeken moeten worden naar de afgelopen tien jaar voor het moment van de verkrijging. Desbetreffende persoon heeft in deze afgelopen tien jaar slechts twee jaar in Nederland gewoond, dit betekent dat hij vanaf het moment dat hij Nederland metterwoon voor het laatst heeft verlaten nog voor een periode van twee jaar gevolgd kan worden voor de Nederlandse heffing van erfbelasting op basis van de woonplaatsfictie van de verkrijger, echter geldt hierbij een minimum verblijfsperiode van zes jaar. Pas als deze persoon in de afgelopen tien jaar voor het moment van de verkrijging, zes jaar in Nederland gewoond had zou deze nog voor een periode van zes jaar na het moment van emigratie gevolgd kunnen worden. Aangezien er in deze casus sprake is van twee jaar woonachtigheid in Nederland in de afgelopen tien jaar voor het moment van de verkrijging, zal Nederland geen erfbelasting kunnen heffen o.g.v. de woonplaatsfictie van de verkrijger. Ik heb ervoor gekomen om deze minimumtermijn in art. 3, lid 3 SW 1956 mee te nemen, omdat het niet de bedoeling is dat de volgende twee situaties ontstaan: stel een Nederlander woonde bijna zes jaar in Nederland en wilt ontkomen aan de heffing van art. 1, lid 1, onderdeel 3 SW 1956 dan zou hij in principe met het zicht op het ontvangen van de nalatenschap op tijd, na vijf en een half jaar in Nederland te hebben gewoond, kunnen emigreren. Op deze manier zal hij niet in de heffing worden betrokken o.g.v. bovengenoemd artikel. De additioneel anti- ontgaanscriterium van art. 3, lid 3 SW 1956 zal hier echter een stokje voor steken. Ik heb bewust ervoor gekozen, om de aanvullende heffingscriterium in beperkte vorm, ook mee te nemen naar het nieuwe derde lid van art. 3 SW 1956. Het is namelijk niet de bedoeling dat de situatie ontstaat dat een Nederlander die twee jaar in Nederland gewoond heeft, vervolgens weer remigreert naar Frankrijk en daar een nalatenschap ontvangt van zijn in Spanje wonende vader (die daar al twaalf jaar woont), in de Nederlandse heffing wordt betrokken omdat hij in de afgelopen tien jaar, twee jaar in Nederland heeft gewoond en dus, als we deze twee jaar koppelen aan de volgtermijn na emigratie, in de Nederlandse heffing betrokken wordt. Terwijl deze Nederlander niet in de Nederlandse heffing betrokken zou worden als hij in Nederland was blijven wonen o.g.v. art. 1, lid 1, onderdeel 3 SW 1956, aangezien deze een minimum verblijfsperiode aanhoudt. Ook met dit punt is rekening gehouden in het nieuwe lid van artikel 3 SW 1956. Ook bij het aanvullende heffingscriterium ben ik het ermee eens dat de volgtermijn gekoppeld moet worden aan de duur van de woonachtigheid in Nederland in de periode vóór emigratie. Naarmate iemand namelijk meer van de faciliteiten van een land gebruik heeft kunnen maken, zal deze uiteindelijk ook meer in de kosten van het desbetreffende land dienen bij te dragen. Eerlijk gezegd vind ik het op dit punt meer dan redelijk dat er gekeken wordt naar de duur van de woonachtigheid

van de verkrijger, aangezien hij de belastingplichtige is en uiteindelijk zal moeten bijdrage in de kosten van het land waarvan hij van de beschikbare faciliteiten gebruik heeft kunnen gemaakt. Naast het feit dat ik ook bij het aanvullende heffingscriterium de volgtermijn koppel aan de duur van de woonachtigheid in Nederland in de periode vóór emigratie, wil ik echter wel graag bij het aanvullende heffingscriterium aansluiten bij een minimum verblijfsperiode van zes jaar in Nederland in de tien jaar voorafgaand aan het moment van de verkrijging, deze aanvullende heffingscriterium wordt op deze manier beperkt aangeboden aangezien de woonplaats van de verkrijger in de internationale rangorde nu eenmaal lager op de ladder staat dan het situsbeginsel en de woonplaats en nationaliteit van de erflater.<sup>296</sup>

#### **4.6 Aanbevelingen BvdB 2001 inclusief tekstvoorstellen en toelichtingen**

Niet alleen de nationale wet, maar ook het BvdB 2001, dient aangepast te worden. Aangezien Nederland op het moment slechts twee in werking zijnde erfbelastingverdragen in de EU heeft en Nederland, in overeenstemming met de Aanbeveling van de Europese Commissie, niet het voornemen heeft om meer belastingverdragen op het gebied van de erfbelasting te sluiten,<sup>297</sup> zal voor de voorkoming van dubbele erfbelasting veelal het BvdB 2001 van toepassing zijn. Aanpassing van het BvdB 2001 is dan misschien nog wel belangrijker dan aanpassing van de Nederlandse erfbelastingverdragen. In de voorgaande hoofdstukken heb ik een aantal uitgangspunten geformuleerd, waaraan de nationale wet en het BvdB 2001 naar mijn mening dient te voldoen. Met betrekking tot het BvdB 2001 gaat het om de volgende uitgangspunten:<sup>298</sup>

1. een ruimere benadering invoeren voor de in het BvdB 2001 gebruikte term: gelijksoortige belasting (§ 4.2.1 van dit onderzoek).
2. art. 47 BvdB 2001 verduidelijken, waarbij duidelijker aangegeven wordt in welke gevallen de bepaling van desbetreffend artikel geldt (§ 3.3.3.1 van dit onderzoek).
3. het situsbegrip zoals wij deze in art. 47, lid 1 en lid 5 BvdB 2001 en art. 48, lid 1 BvdB 2001 kennen, uitbreiden (§ 3.3.3.3 en 4.2.1 van dit onderzoek).

---

<sup>296</sup> Zie § 3.2 van dit onderzoek.

<sup>297</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, 11 februari 2011, nr. IFZ2011/100, p. 75.

<sup>298</sup> De nummering van de uitgangspunten is niet bedoeld om een rangorde aan te geven.

4. de verrekeningsmogelijkheden van het BvdB 2001 aanvullen, gezien de invoering van een secundair heffingsgrondslag in Nederland (§ 4.3 en 4.4.3 van dit onderzoek).

5. het afschaffen van het restartikel: art. 49 BvdB 2001 (§ 3.3.3.3 en 4.2.1 van dit onderzoek).

In de volgende paragrafen zal aan de hand van bovengenoemde uitgangspunten een voorstel tot wijziging en of aanvulling van enkele artikelen uit het BvdB 2001 worden geformuleerd.

#### **4.6.1 Gelijksortige belasting**

In paragraaf 4.2.1 van dit onderzoek is de Aanbeveling van de Europese commissie besproken. In §2.a van de Aanbeveling wordt de term successiebelasting als volgt uitgelegd: *iedere op nationaal, federaal, regionaal of lokaal niveau geheven belasting bij overlijden, ongeacht de benaming van de belasting, de wijze van heffing en het subject van de belasting, inclusief met name boedelbelasting, erfbelasting, overdrachtsbelasting, recht van overgang, zegelrecht, inkomsten- en vermogenswinstbelasting*. Zoals eerder genoemd is het opmerkelijk dat de Aanbeveling spreekt van, inkomsten- en vermogenswinstbelasting<sup>299</sup>, deze ruime benadering kan ingegeven zijn doordat slechts 18 van de 27 lidstaten een verkrijgings- of boedelbelasting heft bij overlijden. De overige 9 landen hanteren meer algemene belastingen bij de overgang van vermogen op erfgenamen. Aangezien het niet ongebruikelijk is dat landen, gelijktijdig met de afschaffing van hun schenk- en erfbelasting, overgaan in andere (of nieuwe) wetgeving om budgettair dempende maatregelen te treffen,<sup>300</sup> ben ik het met de auteurs Sonneveldt en De L. Monteiro eens dat Nederland, in haar nationale wetgeving, ter naleving van de Aanbeveling zal moeten kiezen voor een ruime benadering.<sup>301</sup> In het BvdB 2001 wordt de term, gelijksoortige belasting, gebruikt. Deze soortgelijkheid wordt afgemeten aan dezelfde oorzaak (namelijk het overlijden) en hetzelfde object van heffing (de overgang van het nagelaten vermogen). Kwalificerende belastingen zijn nalatenschapsbelastingen en buitenlandse erfbelastingen. Er zijn ook landen die bij de overgang krachtens erfrecht inkomstenbelasting of vermogenswinstbelasting heffen over de vermogensvermeerdering bij de erfgenamen, zoals Rusland, Oekraïne, Zuid-Afrika en Canada

---

<sup>299</sup> Waarbij het ultieme moment van fictieve realisatie, het overlijden is.

<sup>300</sup> M. de L. Monteiro, Estate planning afgeschaft in Zweden en Oostenrijk?, Estate Planner Digitaal 2011/10.

<sup>301</sup> F. Sonneveldt en M. de L. Monteiro, Voldoet Nederland aan de aanbeveling van de Europese Commissie op het gebied van de grensoverschrijdende erfbelasting?, WPNR 2012/6934, p. 12.

<sup>302</sup>. Het is opmerkelijk dat, ondanks het feit dat deze belastingen dezelfde oorzaak hebben en hetzelfde object, er geen recht bestaat op vermindering op grond van het BvdB 2001.<sup>303</sup> De nota van toelichting formuleert het begrip slechts negatief, de regeling geldt namelijk niet voor een buitenlandse inkomstenbelasting of een andere directe belasting, zoals de vermogenswinstbelasting. Om het toepassingsbereik van het BvdB 2001 te verruimen wil ik graag het voorstel doen om de uitleg van de term, gelijksoortige belastingen, uit te breiden. Aangezien de soortgelijkheid wordt afgemeten aan dezelfde oorzaak en hetzelfde object van heffing, zal Nederland ook belastingen als: de inkomstenbelasting of de vermogenswinstbelasting die in enkele landen wordt geheven bij de overgang krachtens erfrecht, in haar uitleg moeten meenemen. De uitleg van de term gelijksoortige belasting die wordt gebruikt in het BvdB 2001, zou als volgt, met betrekking tot bovengenoemde voorstellen, kunnen worden vormgegeven:

*Een successiebelasting kan wat de erfbelasting betreft als een gelijksoortige belasting worden aangemerkt als die belasting dezelfde oorzaak heeft, namelijk het overlijden, en hetzelfde object, de overgang van het nagelaten vermogen. Het maakt daarbij niet uit of de belasting wordt geheven over het nagelaten vermogen als geheel of over iedere verkrijging afzonderlijk. Buitenlands recht van overgang, inkomstenbelasting of vermogenswinstbelasting dat wordt geheven bij overlijden, kan eveneens als een gelijksoortige belasting worden aangemerkt. Het kan voorkomen dat de in het buitenland verschuldigde belasting niet per verkrijger is gespecificeerd, bijvoorbeeld doordat de daar geheven gelijksoortige belasting een boedelbelasting is. De belasting kan dan aan de erfgenamen worden toegerekend in de verhouding van hun erfporties.*

#### **4.6.2 Artikel 47 BvdB 2001**

In paragraaf 3.3.3.1 van dit onderzoek is aangegeven in welke gevallen de bepaling van art. 47 BvdB 2001 geldt. Indien de erflater daadwerkelijk in Nederland woont o.g.v. art. 1, lid 1 SW 1956 of geacht wordt in Nederland te wonen o.g.v. art. 2, lid 1 SW 1956 (fictieve woonplaats ambtenaar) kan een beroep worden gedaan op art. 47 BvdB 2001. Dit artikel kan niet worden toegepast indien sprake is van een fictieve woonplaats in Nederland o.g.v. art. 3, lid 1 SW 1956. Dit laatste punt staat duidelijk in de laatste volzin van art. 47, lid 1 BvdB 2001 vermeld, dat o.g.v. art. 2, lid 1 SW 1956 ook een beroep kan worden gedaan op art. 47 BvdB 2001 is niet duidelijk uit laatstgenoemde artikel op te maken.

---

<sup>302</sup> In Canada wordt bijvoorbeeld geen erfbelasting geheven, maar is het overlijden een ultimo moment waarbij voor de Capital gain (onderdeel van de inkomstenbelasting) sprake is van een vervreemding bij de erflater en derhalve een heffingsmoment ontstaat.

<sup>303</sup> Zie ook het Besluit Minister van Financiën van 25 mei 2010, nr. DGB2010/878M, Stcrt. 2010, 8153, punt 2.

Wellicht dat tevens een verwijzing kan worden gemaakt naar art. 2, lid 1 SW 1956 zodat eventuele onzekerheden kunnen worden weggenomen. Art. 47 en 48 BvdB 2001 biedt slechts een verminderingmogelijkheid ter zake van de heffing over de aldaar vermelde situsgoederen<sup>304</sup>, in het geval het gaat om niet naar Nederlandse maatstaven goederen, kan er geen beroep worden gedaan op bovengenoemde artikelen. Voor de overige nalatenschapgoederen biedt art. 49 BvdB 2001, slechts een doekje voor het bloeden, door middel van een extra aftrekpost in de nalatenschap. In het vorige hoofdstuk is te zien dat in het geval art. 49 BvdB 2001 van toepassing is, wel een vermindering wordt gegeven maar uiteindelijk nog steeds sprake is van dubbele erfbelastingheffing. A-G IJzerman is in zijn conclusie bij de zaak van HR 8 september 2010, nr. 09/04850 van mening dat in dit geval sprake is van een dispariteit die wordt veroorzaakt door een kwalificatieverschil. Een dergelijke dispariteit is volgens A-G IJzerman alleen op te heffen door het treffen van nadere unificerende maatregelen op gemeenschapsniveau of door het sluiten van een bilateraal belastingverdrag. Aangezien Nederland niet het voornemen heeft om meer erfbelastingverdragen te sluiten, zal gekeken moeten worden of nadere unificerende maatregelen op gemeenschapsniveau genomen kunnen worden. Een mogelijkheid om dit dubbele heffingsprobleem verder te reduceren, is het aanpassen van ons situsbegrip. Alhoewel deze al ruimer is dan het situsbegrip in de Aanbeveling, kan mijn inziens voor gekozen worden om aan te sluiten bij het situsbegrip van het land waar de vermogensbestanddelen gelegen zijn. Op deze manier wordt niet eens toegekomen aan de werking van het huidige restartikel art. 49 BvdB 2001 en vind uiteindelijk meer voorkoming en minder dubbele erfbelastingheffing plaats. De situsgoederen in art. 47 en 48 BvdB 2001 worden in deze artikelen momenteel alleen nog maar genoemd om een voorkoming te kunnen geven. Deze situsgoederen hebben hun werking, voor Nederland, om te kunnen heffen o.g.v. het situsbeginsel namelijk verloren, het lijkt mij daarom voor Nederland niet meer nodig om precies aan te geven wat zij onder situsgoederen verstaat. Ik kies er echter niet voor om de tekst van art 47 en 48 waarin het huidige situsbegrip wordt uitgelegd te schrappen. Deze zal ik alleen maar uitbreiden (in het vernieuwde art. 49 BvdB 2001, deze wordt in paragraaf 4.6.4 verder uitgewerkt) overeenkomstig art. 9 van het erfbelastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk. Door geen gebruik meer te maken van de huidige werking van art. 49 BvdB 2001, zal Nederland uiteindelijk meer voorkoming verlenen en dus ook belastinginkomsten prijsgeven. Ieder vermogensbestanddeel dat volgens een ander land onder het situsbeginsel valt, zal derhalve worden vrijgesteld o.g.v. art. 47 en 48 BvdB 2001. Nederland heeft al eerder te maken gekregen met het mislopen van belastinginkomsten door het afschaffen van het recht van overgang. Nu zal Nederland door het eenzijdig weggeven van heffingsbevoegdheid, als het ware nog meer belastinginkomsten mislopen door uiteindelijk aan te

---

<sup>304</sup> Welke goederen in Nederland als situsgoederen worden aangemerkt is te zien in art. 47, lid 1 en lid 5 BvdB 2001 en art. 9, lid 1, onderdeel a BvdB 2001. De goederen vermeld in lid 1 en lid 5 van art. 47 BvdB 2001 komen overeen met de goederen vermeld in het oude artikel 5, lid 2 SW 1956.

sluiten bij het situsbegrip dat het land waar de vermogensbestanddelen gelegen zijn, hanteert. Zoals ik al in paragraaf 4.3 heb aangegeven wil ik dit verlies in belastinginkomsten budgettair compenseren door het invoeren van een additioneel aanknopingspunt. Dit aanvullende aanknopingspunt wil ik dan zo inrichten dat deze enkel effectief is in het geval sprake is van een heffingsvacuüm, in alle andere gevallen zal een vermindering gegeven moeten worden zodat uiteindelijk geen sprake is van dubbele erfbelastingheffing. Dit aanvullende heffingscriterium is derhalve voornamelijk op gericht om inkomsten voor de overheid te genereren en heeft een budget neutrale functie.<sup>305,306</sup> Een vernieuwde art. 47 BvdB 2001 met betrekking tot bovengenoemde voorstellen zou als volgt kunnen worden vormgegeven:

#### **4.6.2.1            Tekstvoorstel en Memorie van toelichting**

##### **Artikel 47. Vermindering erfbelasting bij in Nederland wonende erflater**

1. Bij een verkrijging krachtens erfrecht door het overlijden van iemand die ten tijde van dat overlijden in Nederland woonde, wordt ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting een vermindering verleend van de erfbelasting voor de in de verkrijging begrepen bezittingen behorende tot een door hem gedreven buitenlandse onderneming als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel a, en voor de in de verkrijging begrepen onroerende zaken die binnen het gebied van een andere Mogendheid zijn gelegen en rechten waaraan deze zijn onderworpen, voorzover de verkrijging van vorenbedoelde bezittingen aan een gelijksoortige belasting is onderworpen die vanwege een andere Mogendheid als daar bedoeld wordt geheven. Deze bepaling geldt uitsluitend in de gevallen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel 1 van de Successiewet 1956 en artikel 2, eerste lid van de Successiewet 1956. Deze bepaling geldt niet bij een verkrijging krachtens erfrecht door het overlijden van iemand die op grond van artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956 geacht wordt ten tijde van het overlijden in Nederland te hebben gewoond.

---

<sup>305</sup> Het invoeren van een bepaalde belasting om voornamelijk inkomsten voor de overheid te genereren komt vaker voor in Nederland, zo is de consumptiebelasting, oftewel de BTW ook een belasting dat erop gericht is om inkomsten voor de overheid te genereren. Het is namelijk geen belasting dat wordt geheven om inkomens te herverdelen of externaliteiten te internaliseren (daarvoor dienen accijnzen te worden ingezet). Zelfs de verschillende tarieven die in deze belasting worden gehanteerd gaat de herverdelingsfunctie voorbij de invoering van één hoog tarief wordt dan ook voorgesteld, het zijn namelijk niet de arme maar vooral de rijkere consumenten die voordeel behalen uit de lage BTW-tarieven. Zie S. Cnossen, VAT primer for lawyers, economists, and accountants, Tax Analysts 2011, p. 23 – 51.

<sup>306</sup> Invoering van het aanvullende heffingscriterium in het BvdB 2001 zal in paragraaf 4.6.3 van dit onderzoek verder worden uitgewerkt.



De inhoud van het vernieuwde artikel 47 BvdB 2001 is hetzelfde gebleven alleen het eerste lid is veranderd. In het eerste lid is er een tweede volzin toegevoegd, hierin wordt expliciet vermeld dat een beroep op art. 47 BvdB 2001 kan worden gedaan in het geval art. 1, lid 1, onderdeel 1 SW 1956 of art. 2, lid 1 SW 1956 van toepassing is. Het situsbegrip dat Nederland momenteel hanteert heb ik laten staan. Deze zal ik uitbreiden overeenkomstig art. 9 van het erfbelastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk in het vernieuwde art. 49 BvdB 2001.<sup>307</sup> Art. 47 BvdB 2001 is nog steeds alleen van toepassing in het geval de erflater daadwerkelijk woonachtig is in Nederland (primair aanknopingspunt) of indien sprake is van een fictieve woonachtigheid o.g.v. art. 2, lid 1 SW 1956. Dit artikel geeft ook alleen maar een vermindering voor de situsgoederen die in het buitenland zijn gelegen, op deze manier wordt de internationale rangorde van de heffingsbeginselen nog steeds gehanteerd.

#### **4.6.3 Artikel 48a en 48b BvdB 2001**

Volgens de internationaal gehanteerde rangorde heeft het heffen o.g.v. het situsbeginsel het sterkste heffingsrecht welk wordt gevolgd door heffing op grond van de woonplaats van de erflater. Zoals we hebben kunnen zien kan een land primair (voorbeeld: Spanje) dan wel secundair (voorbeeld: Duitsland en Frankrijk) aanknopen bij de woonplaats van de verkrijger, in internationale verhoudingen zal in dit land echter de voorkoming moeten worden gegeven, nu geheven wordt o.g.v. een zwakker heffingsrecht. Gezien ik wens dat Nederland kiest voor een aanvullend heffingscriterium, de woonplaats van de verkrijger, zal in het BvdB 2001 een voorkoming gegeven moeten worden indien door het andere land geheven wordt o.g.v. het situsbeginsel of de (fictieve) woonplaats van de erflater. De woonplaats van de verkrijger heeft nu eenmaal een lager heffingsrecht in de rangorde. Het BvdB 2001 voorziet voor drie situaties reeds in een aftrek ter voorkoming dubbele erfbelastingheffing. Aan dit rijtje zal een vierde verrekeningsmogelijkheid moeten worden toegevoegd die ziet op de situatie waarbij Nederland heft op basis van de (fictieve) woonplaats van de verkrijger en als gevolg waarvan zich een dubbele belastingheffing manifesteert. In het geval Nederland op grond van de woonplaats van de verkrijger heft, lijkt mij het logisch dat Nederland in internationale situaties vaker vermindering zal moeten verlenen. De woonplaats van de verkrijger staat in de internationale rangorde nu eenmaal lager op de ladder dan het situsbeginsel en de woonplaats en nationaliteit van de erflater.<sup>308</sup> Nederland zal derhalve zowel voorrang moeten verlenen aan het land dat heft op grond van het situsbeginsel als op grond van de (fictieve) woonplaats van de erflater. Of de verkrijger nu

---

<sup>307</sup> Deze zal in paragraaf 4.6.4 van dit onderzoek worden behandeld.

<sup>308</sup> Zie § 3.2 van dit onderzoek.

daadwerkelijk of fictief in Nederland woont, in beide gevallen dient Nederland te kijken voor het land dat heft o.g.v. bovengenoemde beginselen. In het geval er sprake is van fictieve woonachtigheid van de verkrijger, zal Nederland niet alleen voorrang moeten verlenen aan het land dat heft o.g.v. het situsbeginsel als op grond van de (fictieve) woonplaats van de erflater, maar ook aan het land dat heft o.g.v. de daadwerkelijke woonplaats van de verkrijger. De fictieve woonplaats van de verkrijger staat in de internationale rangorde nu eenmaal onderaan de ladder. In paragraaf 4.4.3 is te lezen dat Spanje in haar eenzijdige regeling ook rekening houdt met de internationale rangorde van de heffingsbeginselen. Spanje geeft namelijk niet alleen verrekening voor de naar Spaanse maatstaven in het buitenland gelegen situsgoederen, maar verleent een verrekening voor alle bezittingen waarover in het buitenland belasting is geheven. Spanje doet dit echter niet voor de in Spanje gelegen situsgoederen, dit is ook logisch aangezien Spanje wel een recht van overgang kent. Deze verrekeningsmethode komt grotendeels overeen met de methode die in het huidige art. 48 BvdB 2001 wordt toegepast. Dit wil ik dan ook graag aanhouden en verder uitbreiden met betrekking tot het aanvullende heffingscriterium. Door de openingszin van het huidige artikel 48 BvdB 2001 te wijzigen zal de ordinary creditmethode ook toegepast kunnen worden in de situatie dat Nederland het aanvullende aanknopingspunt hanteert. Hierbij heb ik een onderscheid gemaakt tussen de daadwerkelijke en fictieve woonplaats van de verkrijger. De nieuwe artikelen 48a en 48b BvdB 2001 met betrekking tot bovengenoemde voorstellen zouden als volgt kunnen worden vormgegeven:

#### **4.6.3.1            Tekstvoorstel en Memorie van toelichting**

##### **Artikel 48a. Vermindering erfbelasting bij in Nederland wonende verkrijger**

1. Bij een verkrijging krachtens erfrecht door iemand die ten tijde van het overlijden van de erflater op grond van artikel 1, eerste lid, onderdeel 3, van de Successiewet 1956 belastingplichtig is, wordt ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van de erfbelasting verleend voor in die verkrijging begrepen bezittingen, voorzover ter zake van de verkrijging van die bezittingen vanwege een andere Mogendheid, waarin de erflater ten tijde van het overlijden zijn daadwerkelijke dan wel fictieve woonplaats had, een gelijksoortige belasting is geheven. Voorts wordt een vermindering van de erfbelasting verleend voor in die verkrijging begrepen bezittingen, behorende tot een door hem gedreven buitenlandse onderneming als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel a, en voor in de verkrijging begrepen onroerende zaken als bedoeld in artikel 47 die binnen het gebied van een andere Mogendheid zijn gelegen en rechten waaraan deze zijn onderworpen, voorzover de verkrijging van vorenbedoelde bezittingen aan een gelijksoortige

belasting is onderworpen die vanwege een andere Mogendheid als daar bedoeld wordt geheven.

2. Artikel 48, tweede, derde, vierde, vijfde en zesde lid is van overeenkomstige toepassing.

#### **Artikel 48b. Vermindering erfbelasting bij fictief in Nederland wonende verkrijger**

1. Bij een verkrijging krachtens erfrecht door iemand die ten tijde van het overlijden van de erflater op grond van artikel 3, derde lid, van de Successiewet 1956, geacht wordt in Nederland te hebben gewoond, wordt ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van de erfbelasting verleend voor in die verkrijging begrepen bezittingen, voorzover ter zake van de verkrijging van die bezittingen vanwege een andere Mogendheid, waarin de erflater ten tijde van het overlijden zijn daadwerkelijke dan wel fictieve woonplaats had of waarin de verkrijger ten tijde van het overlijden zijn daadwerkelijke woonplaats had, een gelijksoortige belasting is geheven. Voorts wordt een vermindering van de erfbelasting verleend voor in die verkrijging begrepen bezittingen, behorende tot een door hem gedreven buitenlandse onderneming als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel a, en voor in de verkrijging begrepen onroerende zaken als bedoeld in artikel 47 die binnen het gebied van een andere Mogendheid zijn gelegen en rechten waaraan deze zijn onderworpen, voorzover de verkrijging van vorenbedoelde bezittingen aan een gelijksoortige belasting is onderworpen die vanwege een andere Mogendheid als daar bedoeld wordt geheven.

2. Artikel 48, tweede, derde, vierde, vijfde en zesde lid is van overeenkomstige toepassing.

Bij het hiervoor in art. 48a, lid 1 bedoelde art. 1, lid 1, onderdeel 3 SW 1956 en het in art. 48b, lid 1 bedoelde art. 3, lid 3 SW 1956 moet uitgegaan worden van het vernieuwde artikel 1 en 3 SW 1956 zoals vermeld in de paragrafen 4.5.1.1 en 4.5.2.1. De twee artikelen komen overeen met het huidige art. 48 BvdB 2001, alleen het eerste lid van deze artikelen is anders. In het geval de verkrijger daadwerkelijk woonachtig is in Nederland en Nederland heffingsrecht heeft o.g.v. art. 1, lid 1, onderdeel 3 SW 1956 is het nieuwe artikel 48a BvdB 2001 van toepassing, deze verleent een vermindering van de erfbelasting in het geval een ander land heft op grond van het situsbeginsel en of op grond van de (fictieve) woonplaats van de erflater. In het geval de verkrijger fictief woonachtig is in Nederland is het nieuwe artikel 48b BvdB 2001 van toepassing, deze verleent een vermindering van de erfbelasting in het geval een ander land heft op grond van het situsbeginsel en of op grond van de (fictieve) woonplaats van de erflater of de daadwerkelijke woonplaats van de verkrijger. Op deze manier wordt de internationale rangorde van de heffingsbeginselen nog steeds gehanteerd.

#### **4.6.4 Artikel 49 BvdB 2001**

In de paragrafen 3.3.3.3, 4.2.1, 4.6.2 en 4.6.3 is aangegeven dat ik het voornemen heb om het restartikel, art. 49 BvdB 2001 te schrappen, aangezien ik wens dat Nederland haar situsbegrip uitbreidt en hiervoor derhalve zal aansluiten bij de uitleg van het begrip van het land waar deze vermogensbestanddelen zijn gelegen, is dit restartikel niet meer nodig. Ik kies er echter niet voor om art. 49 te schrappen, ik zal deze alleen anders vormgeven. Een bijkomstig voordeel hiervan is dat de nummering van de artikelen van hoofdstuk vijf van het BvdB 2001 hierdoor niet omgegooid hoeft te worden en dat dit hoofdstuk derhalve nog steeds zal bestaan uit de artikelen 47 t/m 51. Voor het vernieuwde art. 49 BvdB 2001 gebruik ik art. 9 van het erfbelastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk als voorbeeld, omdat desbetreffende erfbelastingverdrag het enige verdrag is dat een voorziening bevat voor kwalificatieverschillen.<sup>309</sup> In het geval de nationale wetgeving van het ene verdragsluitende land een vermogensbestanddeel niet aanmerkt als een vermogensbestanddeel als bedoeld in art. 5,6 of 7 van het verdrag, terwijl de nationale wetgeving van het andere land dit wel doet, dan wordt het vermogensbestanddeel voor de toepassing van het verdrag alsnog aangemerkt als een vermogensbestanddeel dat onder die artikelen valt. Deze voorziening wil ik ook toepassen in het BvdB 2001. Daarnaast is in paragraaf 3.4 ook te zien dat de aftrekmethode die in art. 49 BvdB 2001 wordt toegepast, in tegenstelling tot de ordinary creditmethode van art. 47 en 48 BvdB 2001, niet zorgt voor een volledige voorkoming van dubbele belasting. Een vernieuwde artikel 49 BvdB 2001 met betrekking tot bovengenoemde voorstellen zou als volgt kunnen worden vormgegeven:

##### **4.6.4.1 Tekstvoorstel en Memorie van toelichting**

#### **Artikel 49. Strijdigheid in wetgeving inzake de aard van vermogensbestanddelen**

Indien de wetgeving van een andere Mogendheid een recht of belang aanmerkt als een vermogensbestanddeel dat niet onder artikel 47, 48, 48a of 48b valt, doch de wetgeving van de andere Mogendheid dat recht of belang aanmerkt als een vermogensbestanddeel dat onder die artikelen valt, wordt dat recht of belang voor de toepassing van dit besluit aangemerkt als een vermogensbestanddeel dat onder die artikelen valt.

---

<sup>309</sup> Zie art. 9 Nederlands-Verenigd Koninkrijk erfbelastingverdrag 1979.

De inhoud van het vernieuwde artikel 49 BvdB 2001 is veranderd. Dit vernieuwde artikel heeft net zoals het huidige artikel geen beperkte toepassing er wordt in het vernieuwde artikel namelijk verwezen naar de artikelen: 47, 48, 48a en 48b van het BvdB 2001. Het vernieuwde artikel gaat enkel over de uitleg van het situsbegrip. Er wordt niet gesproken over welke methode, om de dubbele heffing te reduceren/voorkomen, moet worden toegepast. Stel dat de situatie ontstaat dat een andere land eenzelfde situsbegrip hanteert als Nederland en derhalve ook aansluit bij de uitleg van het situsbegrip van het land waar de vermogensbestanddelen zijn gelegen. In dit geval hebben zowel Nederland als het andere land geen concrete situsbegrip bij de hand, ik stel voor om in deze situatie aan te grijpen bij het situsbegrip dat in de Aanbeveling<sup>310</sup> van de Europese commissie is gegeven. Alhoewel ik denk dat de kans dat deze situatie zich voordoet klein is, wil ik dit volledigheidshalve wel genoemd hebben. Dit vernieuwde artikel heeft nu wel betekenis ten aanzien van goederen die naar buitenlandse maatstaven aldaar als situsgoed worden gezien en volgens de opvattingen van de Nederlandse wetgever geen situsgoederen zijn.

#### **4.7 Conclusie**

In dit hoofdstuk heb ik aandacht besteed aan het tweede gedeelte van mijn probleemstelling. Zo is er ingegaan op de mogelijkheden ter oplossing van de dubbele erfbelastingheffing, die naar mijn opvatting vanuit Nederlandse optiek budgettair neutraal gewenst zijn. Ik heb hierbij een aantal uitgangspunten geformuleerd die ik uiteindelijk heb vertaald in een voorstel tot wijziging van de nationale SW en het BvdB 2001. In dit hoofdstuk is eerst aandacht besteed aan de door de Europese Commissie gepubliceerde Aanbeveling,<sup>311</sup> hierbij heb ik getoetst of de bepalingen in het BvdB 2001 invulling geven aan de voorkomingsprincipes die door de Europese Commissie in de Aanbeveling gevormd zijn. Geconcludeerd kan worden dat de bepalingen van het BvdB 2001 in grote lijnen invulling geeft aan de door de Europese Commissie geformuleerde voorkomingsprincipes. Wellicht kan Nederland opnieuw een blik werpen op de uitleg van de term, gelijksoortige belasting, om het toepassingsbereik van het BvdB 2001 te verruimen en zodat deze meer in lijn ligt met de gekozen term van de Aanbeveling. Daarnaast kan Nederland opnieuw een blik werpen op het in het BvdB 2001 gehanteerde situsbegrip, om het dubbele heffingsprobleem dat veroorzaakt wordt door kwalificatieverschillen, verder te reduceren. Vervolgens ben ik ingegaan op een aantal gevolgen van de invoering van een aanvullend heffingscriterium, namelijk de woonplaats van de verkrijger, om te

---

<sup>310</sup> Zie § 4.1 Aanbeveling.

<sup>311</sup> Zie de Mededeling van 15 december 2011 inzake Oplossingen van grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in de EU (COM(2011)864) en de Aanbeveling van 15 december 2011 (C(2011)8819).

bezien of dit geen interessant alternatief is voor Nederland. Deze optie zal namelijk voor extra belastinginkomsten voor Nederland kunnen zorgen, het is echter niet de bedoeling dat dit aanvullend heffingscriterium de dubbele erfbelastingheffing in de EU zal vergroten in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht. Het aanvullende aanknopingspunt wil ik dan ook zo inrichten dat deze enkel effectief is in het geval er sprake is van een heffingsvacuüm, in alle andere gevallen zal er een vermindering gegeven moeten worden zodat er uiteindelijk geen sprake is van dubbele erfbelastingheffing. Gezien ik het voorstel doe om het situsbegrip dat in het BvdB 2001 wordt gehanteerd uit te breiden, door het situsbegrip uit te leggen naar het recht van het land van ligging van de vermogensbestanddelen, zal er op deze manier niet eens worden toegekomen aan de huidige werking van het restartikel art. 49 BvdB 2001. Belangrijk is dat men zich bewust is van het feit, dat hoewel door afschaffing van het recht van overgang, dubbele heffing over situsgoederen minder aan de orde is, men vanuit Nederlandse optiek nog geregeld te maken kan krijgen met (niet verminderde) dubbele heffing van erfbelasting. Art. 47 en 48 BvdB 2001 biedt slechts een verminderingmogelijkheid ter zake van de heffing over de aldaar vermelde situsgoederen, in het geval het gaat om niet naar Nederlandse maatstaven goederen, kan er geen beroep worden gedaan op bovengenoemde artikelen. Met betrekking tot de dubbele heffing over de overige nalatenschapgoederen biedt art. 49 BvdB 2001 slechts een doekje voor het bloeden, door middel van een extra aftrekpost in de nalatenschap. In hoofdstuk drie is ook te zien dat in het geval art. 49 BvdB 2001 van toepassing is, er wel een vermindering wordt gegeven maar er uiteindelijk nog steeds sprake is van dubbele erfbelastingheffing. Dubbele heffing is in dit geval nog steeds aan de orde doordat landen die een situsheffing kennen, veelal een ander situsbegrip hanteren dan het in het BvdB 2001 gehanteerde situsbegrip. Door het situsbegrip uit te breiden en art. 49 BvdB 2001 te veranderen wordt de dubbele heffing in één klap enorm gereduceerd, Nederland zal hiervoor echter wel meer vermindering moeten geven waardoor de belastinginkomsten ook zullen dalen. Het invoeren van een additioneel aanknopingspunt wil ik daarom alleen doen om dit verlies in belastinginkomsten budgettair te compenseren door gebruik te maken van eventuele heffingsvacuüms. Dit aanvullende heffingscriterium is er derhalve voornamelijk op gericht om inkomsten voor de overheid te genereren. Een aanvullend aanknopingspunt zal uiteraard internationaal gezien vergaande gevolgen hebben. Het is dan ook belangrijker dat in zowel de SW als het BvdB 2001 rekening gehouden wordt met de grondslagverschillen die zich internationaal etaleren. Om mijn onderzoek ook daadwerkelijk uitvoerbaar te kunnen maken heb ik tevens een blik geworpen op de aanknopingspunten van de heffing bij overlijden en de eenzijdige regelingen van de volgende, voor Nederlanders populaire emigratielanden, Duitsland, Frankrijk en Spanje, om zo te achterhalen wat de mogelijke knel- en verbeterpunten zijn voor de Nederlandse nationale SW en eenzijdige regeling. Tenslotte heb ik een voorstel tot wijziging van de nationale SW en het BvdB 2001 aangedragen, die vanuit Nederlands perspectief een budget neutrale oplossing zal kunnen bieden voor de dubbele heffingsproblematiek op

het gebied van de erfbelasting. Hierbij ben ik begonnen bij de nationale wet. De reikwijdte van artikel 1 SW 1956 heb ik uitgebreid met betrekking tot het aanvullende heffingscriterium. Hierbij heb ik een analogie getrokken met het Franse systeem, dat op basis van de woonplaats van een in Frankrijk wonende verkrijger pas erfbelasting heft als deze zes van de tien jaren voorafgaande aan de desbetreffende verkrijging in Frankrijk woont. De woonplaatsfictie van artikel 3 SW 1956 is gewijzigd. Anders dan de huidige tien-jarenregeling dient niet alleen de nationaliteit van de erflater, maar ook de duur van de Nederlandse woonachtigheid van de erflater bepalend te zijn. Hierbij wordt de duur van de woonachtigheid in Nederland in de periode voor emigratie gespiegeld aan de lengte van de volgtermijn na het moment van emigratie, met een maximum volgtermijn van tien jaar. De woonplaatsfictie heb ik tevens uitgebreid met betrekking tot het duaal heffingscriterium, waarbij er ook rekening gehouden is met het beperkte heffingsrecht van deze aanvullende aanknopingspunt. Niet alleen de nationale wet, maar ook het BvdB 2001, dient aangepast te worden. Artikel 47 BvdB 2001 heb ik verduidelijkt, door in het artikel een verwijzing te maken naar art. 2, lid 1 SW 1956 zodat eventuele onzekerheden kunnen worden weggenomen. Er zijn twee nieuwe artikelen aan het BvdB 2001 toegevoegd, namelijk art. 48a en art. 48b BvdB 2001. Deze artikelen komen overeen met het vernieuwde art. 48 BvdB 2001, alleen het eerste lid van deze artikelen is anders. In het geval de verkrijger daadwerkelijk woonachtig is in Nederland en Nederland heffingsrecht heeft o.g.v. het nieuwe art. 1, lid 1, onderdeel 3 SW 1956 is het nieuwe artikel 48a BvdB 2001 van toepassing, deze verleent een vermindering van de erfbelasting in het geval een ander land heft op grond van het situsbeginsel en of op grond van de (fictieve) woonplaats van de erflater. In het geval de verkrijger fictief woonachtig is in Nederland is het nieuwe artikel 48b BvdB 2001 van toepassing, deze verleent een vermindering van de erfbelasting in het geval een ander land heft op grond van het situsbeginsel en of op grond van de (fictieve) woonplaats van de erflater of de daadwerkelijke woonplaats van de verkrijger. Op deze manier wordt de internationale rangorde van de heffingsbeginselen nog steeds gehanteerd. Ten slotte is art. 49 BvdB 2001 vernieuwd, hierbij is art. 9 van het erfbelastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk als voorbeeld gebruikt. Het vernieuwde artikel gaat enkel over de uitleg van het situsbegrip en er wordt in dit artikel niet gesproken over welke methode, om de dubbele heffing te reduceren/voorkomen, moet worden toegepast. Dit vernieuwde artikel heeft nu wel betekenis ten aanzien van goederen die naar buitenlandse maatstaven aldaar als situsgoed worden gezien en volgens de opvattingen van de Nederlandse wetgever geen situsgoederen zijn.

## HOOFDSTUK 5      SAMENVATTING EN CONCLUSIE

### 5.1      Inleiding

In dit laatste hoofdstuk van mijn scriptie geef ik een samenvatting van de voorgaande hoofdstukken en beantwoord ik de in het eerste hoofdstuk geponeerde probleemstelling. Na de beantwoording van mijn probleemstelling heb ik ten slotte nog enkele afsluitende opmerkingen op het gebied van het oplossen van de dubbele erfbelastingheffing in internationaal verband en geef ik een aanbeveling op dit gebied. Met de afsluitende opmerkingen en de aanbeveling wordt het onderzoek afgesloten.

### 5.2      Samenvatting

In hoofdstuk twee van dit onderzoek heb ik de door Nederland gehanteerde grondslagen voor de belastingplicht van de erfbelasting uiteengezet. Dit vormt namelijk de basis van het onderzoek. Op basis van art. 1, lid 1, onderdeel 1 SW 1956 is erfbelasting verschuldigd over de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde. Bij de heffing van voornoemde belasting spelen twee beginselen een rol ten aanzien van de bepaling van de belastingplicht: het woonplaatsbeginsel en het nationaliteitsbeginsel. Het woonplaatsbeginsel vormt het uitgangspunt, hetgeen inhoudt dat het recht alleen is verschuldigd indien de erflater op het moment van het overlijden in Nederland woonachtig is. De woonplaats van de verkrijger is niet van belang. Uitsluitend de feitelijke of fictieve woonplaats van degenen van wie wordt verkregen is van belang. Woonde de erflater feitelijk of fictief ten tijde van het overlijden niet in Nederland, dan kan door de verkrijger geen erfbelasting verschuldigd zijn. Toepassing van het woonplaatsbeginsel impliceert dat het object zich uitstrekt tot het gehele vermogen, ongeacht waar dit is gelegen, ook wel het wereldvermogen genoemd. Voor de woonplaats van een natuurlijk persoon zijn de omstandigheden waaruit een duurzame betrekking van persoonlijke aard met Nederland blijkt van belang, met andere woorden wanneer Nederland valt aan te merken als het middelpunt van zijn levensbelangen. Er zal zowel gekeken moeten worden naar de economische als de sociale factoren. Met de zinsnede *wordt naar de omstandigheden beoordeeld* van art. 4, lid 1 AWR, heeft de wetgever gebruikgemaakt van een open norm. Deze wordt voor elke concrete situatie ingevuld. Een algemene regel kan derhalve niet worden gegeven. De feitelijke omstandigheden blijven echter beslissend bij de beantwoording van de vraag waar iemands fiscale woonplaats gelegen is.

Het nationaliteitsbeginsel in Art. 3, lid 1 SW 1956 zorgt ervoor dat heffing van de schenk- en erfbelasting niet kan worden ontgaan door middel van emigratie, tenzij de nationaliteit wordt opgegeven. Dit artikel, ook wel de tien-jarenregeling genoemd, regelt de woonplaats van Nederlanders die uit Nederland zijn vertrokken en binnen een periode van tien jaar na hun vertrek overlijden of een



schenking doen. In het geval deze personen bij het verlaten van Nederland de Nederlandse nationaliteit bezaten en ten tijde van het overlijden of op het tijdstip van schenken binnen genoemde tienjaarstermijn, nog de Nederlandse nationaliteit hebben, worden zij geacht op dat tijdstip in Nederland te wonen. Degene die ter zake van deze gebeurtenis verkrijgt is schenk- of erfbelasting verschuldigd vanwege de fictieve Nederlandse woonplaats van de erflater of schenker. Op deze manier heeft de wetgever de mogelijkheid gecreëerd om onder bepaalde voorwaarden belasting te heffen op grond van de nationaliteit. Voor degene die niet de Nederlandse nationaliteit hebben geldt een fictieve woonplaats gedurende één jaar na emigratie met betrekking tot schenkingen (art. 3, lid 2 SW 1956). De woonplaatsfictie wordt echter nogal eens ter discussie gesteld omdat de termijn te lang wordt gevonden. Volgens van Vijfeijken zou een termijn van bijvoorbeeld vijf jaren meer voor de hand liggen, omdat bij emigratie een dergelijke termijn meer gepast lijkt. Zelf voel ik niet veel voor het eventueel verkorte van de volgtermijn. Deze is daarnaast ook niet volstrekt willekeurig gekozen aangezien deze overeenkomt met de door de OESO aanvaardbare termijn voor deze vorm van extraterritoriale belastingheffing. Ik ben het eens met M. de L. Monteiro om de volgtermijn te bepalen aan de hand van de duur van de woonachtigheid van de erflater in Nederland in de periode voor emigratie. Dit is rechtvaardiger en doet ook meer recht aan de gedachte dat naarmate iemand meer van de faciliteiten van een land gebruik heeft kunnen maken, diegene ook meer in de kosten van het desbetreffende land dient bij te dragen.

Niet alleen Nederland maar ook andere landen hanteren soortgelijke heffingsgrondslagen. De situatie kan ontstaan dat twee landen beide beoordelen dat een erflater of schenker op haar grondgebied woonachtig is, zodat de verkrijger belasting verschuldigd is in twee landen. In het derde hoofdstuk heb ik aandacht besteed aan de oorzaken van dubbele erfbelasting in de EU in het geval Nederland één van de betrokken landen is. Hierbij heb ik relevante casussen ter verduidelijking besproken. In onderstaande tabel heb ik de verschillende situaties waarin zich bij overlijden dubbele belasting kan voordoen weergegeven, om de lezer een duidelijk inzicht te geven wanneer dubbele erfbelastingheffing kan ontstaan in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht.

	<b>Nederland heft op basis van:</b>	<b>EU land heft op basis van:</b>	<b>BvdB 2001</b>	<b>Vb. uit dit onderzoek:</b>
<b>1</b>	Woonplaats erflater	Woonplaats erflater	47 & 49	1 & 2
<b>2</b>		Woonplaatsfictie erflater	47 & 49	4
<b>3</b>		Woonplaats verkrijger	47 & 49	5 & 6
<b>4</b>		Woonplaatsfictie verkrijger	47 & 49	7

<b>5A</b>		Situsgoed volgens Nederlandse maatstaven	47 & 49	8
<b>5B</b>		Situsgoed niet volgens Nederlandse maatstaven	47 & 49	9
<b>6</b>	Woonplaatsfictie erflater	Woonplaats erflater	48 & 49	10 & 11
<b>7</b>		Woonplaatsfictie erflater	48 & 49	12
<b>8</b>		Woonplaats verkrijger	48 & 49	13
<b>9</b>		Woonplaatsfictie verkrijger	48 & 49	14
<b>10A</b>		Situsgoed volgens Nederlandse maatstaven	48 & 49	15
<b>10B</b>		Situsgoed niet volgens Nederlandse maatstaven	48 & 49	16

In hoofdstuk drie zijn ook de door Nederland getroffen regelingen ter vermijding of verzachting van dubbele erfbelasting besproken. Dit zijn de door Nederland gesloten erfbelastingverdragen, met Finland en Groot-Brittannië en Noord-Ierland, en het BvdB 2001. Bovengenoemde verdragen leiden niet automatisch tot een vermindering van de dubbele erfbelasting. Er valt namelijk te concluderen dat:

- Het toepassingsbereik van de verdragen vaak vrij beperkt is. Het verdrag tussen Nederland en Finland is bijvoorbeeld alleen van toepassing indien de erflater feitelijk in Nederland of Finland woonde ten tijde van zijn overlijden. Er zijn verschillende situaties denkbaar waarin het verdrag dus niet van toepassing zal zijn (Nederlands tien-jarenregeling);
- Er verschillen zijn in de kwalificatie van vermogensbestanddelen tussen landen. Noord-Ierland kwalificeert het saldo op een bankrekening bijvoorbeeld als een situsgoed, terwijl Nederland dit niet doet.

Aangezien Nederland niet het voornemen heeft om in de toekomst meer erfbelastingverdragen te sluiten en de Europese Commissie in haar Aanbeveling aanbeveelt om opnieuw een blik te werpen op de eenzijdige regelingen heb ik de focus gelegd op de oplossingen dat het BvdB 2001, voor het dubbele erfbelastingsprobleem, te bieden heeft. Bovenstaand tabel geeft bij de verschillende oorzaken

van dubbele erfbelastingheffing tevens aan welk artikel van de Nederlandse eenzijdige regeling hiervoor oplossing biedt. De verschillende methoden om dubbele belasting te voorkomen o.g.v. art. 47 t/m 49 BvdB 2001 zijn de ordinary creditmethode en de aftrekmethode. Het volledig ongedaan maken van de dubbele belasting is bij deze methoden echter niet altijd aan de orde. Geconcludeerd kan worden dat er geen sprake meer is van dubbele erfbelastingheffing in het geval limiet 1, van art. 47 en 48 BvdB 2001 als vermindering door Nederland, toegepast wordt en in het geval zowel limiet 1 als limiet 2 in art 48 BvdB 2001 hoger is dan de erfbelasting dat alleen in Nederland verschuldigd zou zijn. De totale verschuldigde erfbelasting is dan namelijk niet hoger dan wanneer de heffing over de verkrijging beperkt zou zijn gebleven tot slechts één van de betrokken lidstaten. In het geval limiet 2, van art. 47 en 48 BvdB 2001 als vermindering door Nederland, toegepast wordt en in het geval art. 49 BvdB 2001 van toepassing is, wordt er wel een vermindering gegeven maar is er uiteindelijk nog steeds sprake van dubbele erfbelastingheffing.

De eerste drie hoofdstukken vormen naar mijn mening een goede basis voor het begrippenkader van dit onderzoek. In hoofdstuk drie is er antwoord gegeven op het eerste gedeelte van mijn probleemstelling. Zo is de ongecompenseerde dubbele erfbelastingheffing in de EU-lidstaten in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht, in kaart gebracht, na toepassing van het BvdB 2001.

In hoofdstuk vier heb ik antwoord geven op het tweede gedeelte van mijn probleemstelling. Zo ben ik ingegaan op de mogelijkheden ter oplossing van de dubbele erfbelastingheffing, die naar mijn opvatting vanuit Nederlandse optiek budgettair neutraal gewenst zijn. Ik heb hierbij een aantal uitgangspunten geformuleerd die ik uiteindelijk heb vertaald in een voorstel tot wijziging van de nationale SW en het BvdB 2001.

In hoofdstuk vier is eerst aandacht besteed aan de door de Europese Commissie gepubliceerde Aanbeveling, hierbij heb ik getoetst of de bepalingen in het BvdB 2001 invulling geven aan de voorkomingsprincipes die door de Europese Commissie in de Aanbeveling gevormd zijn. Geconcludeerd kan worden dat de bepalingen van het BvdB 2001 in grote lijnen invulling geeft aan de door de Europese Commissie geformuleerde voorkomingsprincipes. Wellicht kan Nederland de term, gelijksoortige belasting, heroverwegen om het toepassingsbereik van het BvdB 2001 te verruimen en deze meer in lijn brengt met de gekozen term van de Aanbeveling. Daarnaast kan Nederland het BvdB 2001 gehanteerde situsbegrip heroverwegen, om het dubbele heffingsprobleem dat veroorzaakt wordt door kwalificatieverschillen, te reduceren.

Vervolgens ben ik ingegaan op een aantal gevolgen van de invoering van een aanvullend heffingscriterium, namelijk de woonplaats van de verkrijger, om te bezien of dit geen interessant alternatief is voor Nederland. Deze optie zal namelijk voor extra belastinginkomsten voor Nederland kunnen zorgen, het is echter niet de bedoeling dat dit aanvullend heffingscriterium de dubbele

erfbelastingheffing in de EU zal vergroten in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht. Het aanvullende aanknopingspunt wil ik dan ook zo inrichten dat deze enkel effectief is in het geval er sprake is van een heffingsvacuüm, in alle andere gevallen zal er een vermindering gegeven moeten worden zodat er uiteindelijk geen sprake is van dubbele erfbelastingheffing.

Belangrijk is dat men zich bewust is van het feit, dat hoewel door afschaffing van het recht van overgang, dubbele heffing over situsgoederen minder aan de orde is, men vanuit Nederlandse optiek nog geregeld te maken kan krijgen met (niet verminderde) dubbele heffing van erfbelasting. Art. 47 en 48 BvdB 2001 biedt slechts een verminderingmogelijkheid ter zake van de heffing over de aldaar vermelde situsgoederen, in het geval het gaat om niet naar Nederlandse maatstaven goederen, kan er geen beroep worden gedaan op bovengenoemde artikelen. Met betrekking tot de dubbele heffing over de overige nalatenschapgoederen biedt art. 49 BvdB 2001 slechts een doekje voor het bloeden, door middel van een extra aftrekpost in de nalatenschap. In hoofdstuk drie is geconcludeerd dat in het geval art. 49 BvdB 2001 van toepassing is, er wel een vermindering wordt gegeven maar er uiteindelijk nog steeds sprake is van dubbele erfbelastingheffing. Dubbele heffing is in dit geval nog steeds aan de orde doordat landen die een situsheffing kennen, veelal een ander situsbegrip hanteren dan het in het BvdB 2001 gehanteerde situsbegrip.

Mijn inziens kan door het situsbegrip dat in het BvdB 2001 wordt gehanteerd uit te breiden, door het situsbegrip uit te leggen naar het recht van het land van ligging van de vermogensbestanddelen, de dubbele erfbelastingheffing in één klap enorm worden gereduceerd. Er zal op deze manier niet eens worden toegekomen aan de huidige werking van het restartikel art. 49 BvdB 2001. Nederland zal hierdoor echter wel meer vermindering moeten geven waardoor de belastinginkomsten ook zullen dalen. Het invoeren van een additioneel aanknopingspunt wil ik daarom alleen doen om dit verlies in belastinginkomsten budgettair te compenseren door gebruik te maken van eventuele heffingsvacuüms. Dit aanvullende heffingscriterium is er derhalve voornamelijk op gericht om inkomsten voor de overheid te genereren.

Een aanvullend aanknopingspunt zal uiteraard internationaal gezien vergaande gevolgen hebben. Het is dan ook belangrijker dat in zowel de SW als het BvdB 2001 rekening gehouden wordt met de grondslagverschillen die zich internationaal etaleren. Om mijn onderzoek ook daadwerkelijk uitvoerbaar te kunnen maken heb ik tevens een blik geworpen op de aanknopingspunten van de heffing bij overlijden en de eenzijdige regelingen van de volgende, voor Nederlanders populaire emigratielanden, Duitsland, Frankrijk en Spanje, om zo te achterhalen wat de mogelijke knel- en verbeterpunten zijn voor de Nederlandse nationale SW en eenzijdige regeling. Tenslotte heb ik een voorstel tot wijziging van de nationale SW en het BvdB 2001 aangedragen, die vanuit Nederlands perspectief een budget neutrale oplossing zal kunnen bieden voor de dubbele heffingsproblematiek op

het gebied van de erfbelasting. Hierbij ben ik begonnen bij de nationale wet. De reikwijdte van artikel 1 SW 1956 heb ik uitgebreid met betrekking tot het aanvullende heffingscriterium. Hierbij heb ik een analogie getrokken met het Franse systeem, dat op basis van de woonplaats van een in Frankrijk wonende verkrijger pas erfbelasting heft als deze zes van de tien jaren voorafgaande aan de desbetreffende verkrijging in Frankrijk woont. Mijns inziens is het wenselijk op dit punt een minimum verblijfsperiode te introduceren, zodat passanten niet onnodig met het Nederlandse fiscale stelsel worden vermoeid.

De woonplaatsfictie van artikel 3 SW 1956 is gewijzigd. Anders dan de huidige tien-jarenregeling dient niet alleen de nationaliteit van de erflater, maar ook de duur van de Nederlandse woonachtigheid van de erflater bepalend te zijn. Hierbij wordt de duur van de woonachtigheid in Nederland in de periode voor emigratie gespiegeld aan de lengte van de volgtermijn na het moment van emigratie, met een maximum volgtermijn van tien jaar. De woonplaatsfictie heb ik tevens uitgebreid met betrekking tot het duaal heffingscriterium, waarbij er ook rekening gehouden is met het beperkte heffingsrecht van dat aanvullende aanknopingspunt.

Niet alleen de nationale wet, maar ook het BvdB 2001, is aangepast. Artikel 47 BvdB 2001 heb ik verduidelijkt, door in het artikel een verwijzing te maken naar art. 2, lid 1 SW 1956 zodat eventuele onzekerheden kunnen worden weggenomen. Er zijn twee nieuwe artikelen aan het BvdB 2001 toegevoegd, namelijk art. 48a en art. 48b BvdB 2001. Deze artikelen komen overeen met het vernieuwde art. 48 BvdB 2001, alleen het eerste lid van deze artikelen is anders. In het geval de verkrijger daadwerkelijk woonachtig is in Nederland en Nederland heffingsrecht heeft o.g.v. het nieuwe art. 1, lid 1, onderdeel 3 SW 1956 is het nieuwe artikel 48a BvdB 2001 van toepassing, deze verleent een vermindering van de erfbelasting in het geval een ander land heft op grond van het situsbeginsel en of op grond van de (fictieve) woonplaats van de erflater. In het geval de verkrijger fictief woonachtig is in Nederland is het nieuwe artikel 48b BvdB 2001 van toepassing, deze verleent een vermindering van de erfbelasting in het geval een ander land heft op grond van het situsbeginsel en of op grond van de (fictieve) woonplaats van de erflater of de daadwerkelijke woonplaats van de verkrijger. Op deze manier wordt de internationale rangorde van de heffingsbeginselen nog steeds gehanteerd.

Ten slotte is art. 49 BvdB 2001 vernieuwd, hierbij is art. 9 van het erfbelastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk als voorbeeld gebruikt. Het nieuwe artikel gaat enkel over de uitleg van het situsbegrip en er wordt in dit artikel niet gesproken over welk methode, om de dubbele heffing te voorkomen, moet worden toegepast. Dit nieuwe artikel heeft nu wel betekenis ten aanzien van goederen die naar buitenlandse maatstaven aldaar als situsgoed worden gezien en volgens de opvattingen van de Nederlandse wetgever geen situsgoederen zijn.

### 5.3 Conclusie

Na de samenvatting van het onderzoek, is het tijd om terug te keren naar het begin van het onderzoek en de aldaar beschreven probleemstelling te beantwoorden. Deze probleemstelling luidt:

*In hoeverre is er sprake van ongecompenseerde dubbele erfbelastingheffing in de EU-lidstaten in het geval Nederland zich heffingsbevoegd acht en welke mogelijke budget neutrale oplossingen voor de dubbele belastingheffing zijn vanuit Nederlandse optiek gewenst en door Nederland aan te dragen?*

Ten aanzien van het eerste gedeelte van de probleemstelling, moet kortweg worden geantwoord dat ondanks dat Nederland nog twee in werking zijnde erfbelastingverdragen heeft met drie EU-lidstaten (Finland, Groot-Brittannië en Noord-Ierland) en beschikt over een eenzijdige regeling voor de voorkoming van dubbele belastingheffing. Er nog steeds sprake is van ongecompenseerde dubbele erfbelastingheffing. Met betrekking tot de erfbelastingverdragen is er nog steeds sprake van dubbele erfbelastingheffing in de volgende gevallen. Het toepassingsbereik van het verdrag tussen Nederland en Finland is vrij beperkt. Deze is namelijk alleen van toepassing indien de erflater feitelijk in Nederland of Finland woonde ten tijde van zijn overlijden. In het geval Nederland heft o.g.v. de tien-jarenregeling kan er bijvoorbeeld geen beroep worden gedaan op bovengenoemd verdrag. Er zijn daarnaast nog verschillende situaties denkbaar waarin het verdrag derhalve niet van toepassing zal zijn en er nog steeds sprake is van dubbele erfbelastingheffing. Daarnaast zorgt het kwalificatieverschil van vermogensbestanddelen die de verschillende lidstaten hanteren voor ongecompenseerde dubbele erfbelastingheffing. Noord-Ierland kwalificeert het saldo op een bankrekening bijvoorbeeld als een situsgoed, terwijl Nederland dit niet doet. In het geval een erfbelastingverdrag van toepassing is kan er geen beroep meer worden gedaan op het BvdB 2001, dit betekent dat de verdragsluitende landen de ongecompenseerde erfbelastingheffing na toepassing van het desbetreffende verdrag voor lief nemen.

Met betrekking tot het BvdB 2001 valt te concluderen dat de dubbele erfbelasting niet volledig ongedaan wordt gemaakt, de toegepaste methoden zorgt slechts voor een gedeeltelijke voorkoming van de dubbele erfbelasting. Dit is echter niet altijd het geval, aangezien er namelijk ook situaties zijn waarbij de totale verschuldigde erfbelasting niet hoger is dan wanneer de nalatenschap beperkt zou zijn gebleven tot slechts één van de betrokken lidstaten. Dit is over het algemeen het geval wanneer limiet 1, van art. 47 en 48 BvdB 2001 als vermindering door Nederland, wordt toegepast en in het geval zowel limiet 1 als limiet 2 in art 48 BvdB 2001 hoger is dan de erfbelasting dat alleen in Nederland verschuldigd zou zijn. In het eerste geval is de vermindering gelijk aan de elders over de desbetreffende verkrijging geheven erfbelasting en in het tweede geval is de vermindering gelijk aan de in Nederland verschuldigde erfbelasting. In het geval limiet 2, van art. 47 en 48 BvdB 2001 als vermindering door Nederland, toegepast wordt en in het geval art. 49 BvdB 2001 van toepassing is, wordt er wel een vermindering gegeven maar is er uiteindelijk nog steeds sprake van dubbele

erfbelastingheffing. In het geval gekozen moet worden voor limiet 2, omdat deze het laagst is van beide limieten dan is de vermindering gelijk aan de Nederlandse erfbelasting dat naar evenredigheid is toe te rekenen aan de verkrijging. In dit laatste geval wordt de verkrijging elders hoger belast (limiet 1) en zal Nederland als het ware bij heffen, in dit geval wordt wel een vermindering gegeven maar is uiteindelijk nog steeds sprake van dubbele erfbelastingheffing. De totale belastingdruk op de verkrijging is hoger dan wanneer de druk beperkt zou zijn gebleven tot de lidstaat met de hoogste belastingdruk op de verkrijging. Het 'voordeel' van de aftrekmethode van art. 49 is gelijk aan het marginale tarief 'aan de top' waartegen de verkrijging in Nederland aan de heffing wordt onderworpen. In dit geval wordt wel een vermindering gegeven maar is uiteindelijk nog steeds sprake van dubbele erfbelastingheffing.

Ten aanzien van het tweede gedeelte van de probleemstelling aangaande de mogelijke budget neutrale oplossingen voor de dubbele erfbelastingheffing die vanuit Nederlandse optiek gewenst en door Nederland aan te dragen zijn, heb ik in dit onderzoek een aantal uitgangspunten geformuleerd die ik uiteindelijk heb vertaald in een voorstel tot wijziging van de nationale SW en het BvdB 2001. Deze zijn in §4.5 en 4.6 van dit onderzoek uitgewerkt.

Aangezien het niet ongebruikelijk is dat landen, gelijktijdig met de afschaffing van hun schenk- en erfbelasting, overgaan in andere (of nieuwe) wetgeving om budgettair dempende maatregelen te treffen, ben ik het met de auteurs Sonneveldt en De L. Monteiro eens dat Nederland, in haar nationale wetgeving, ter naleving van de Aanbeveling zal moeten kiezen voor een ruime benadering. Op deze manier wordt de werking van het BvdB 2001 niet beperkt en dit zorgt er tevens voor dat dubbele erfbelastingheffing wordt gereduceerd. In het BvdB 2001 wordt de term, gelijksoortige belasting, gebruikt. Deze soortgelijkheid wordt afgemeten aan dezelfde oorzaak (namelijk het overlijden) en hetzelfde object van heffing (de overgang van het nagelaten vermogen). Kwalificerende belastingen zijn nalatenschapsbelastingen en buitenlandse erfbelastingen. Er zijn ook landen die bij de overgang krachtens erfrecht inkomstenbelasting of vermogenswinstbelasting heffen over de vermogensvermeerdering bij de erfgenamen, zoals Rusland, Oekraïne, Zuid-Afrika en Canada. Het is opmerkelijk dat, ondanks het feit dat deze belastingen dezelfde oorzaak hebben en hetzelfde object, er geen recht bestaat op vermindering op grond van het BvdB 2001. De nota van toelichting formuleert het begrip slechts negatief, de regeling geldt namelijk niet voor een buitenlandse inkomstenbelasting of een andere directe belasting, zoals de vermogenswinstbelasting. Om het toepassingsbereik van het BvdB 2001 te verruimen doe ik het voorstel om de uitleg van de term, gelijksoortige belastingen, uit te breiden. Aangezien de soortgelijkheid wordt afgemeten aan dezelfde oorzaak en hetzelfde object van heffing, zal Nederland ook belastingen als: de inkomstenbelasting of de vermogenswinstbelasting die in enkele landen wordt geheven bij de overgang krachtens erfrecht, in haar uitleg moeten meenemen.

Art. 47 en 48 BvdB 2001 biedt slechts een verminderingsmogelijkheid ter zake van de heffing over de aldaar vermelde situsgoederen: in het geval het gaat om niet naar Nederlandse maatstaven goederen, kan er geen beroep worden gedaan op bovengenoemde artikelen. Voor de overige nalatenschapgoederen biedt art. 49 BvdB 2001, slechts een doekje voor het bloeden, door middel van een extra aftrekpost in de nalatenschap. Echter is er na toepassing van art. 49 BvdB 2001 wel sprake van een vermindering maar uiteindelijk nog steeds sprake van dubbele erfbelastingheffing. Alhoewel het huidige situsbegrip dat Nederland hanteert al ruimer is dan het situsbegrip in de Aanbeveling, kan mijn inziens voor gekozen worden om aan te sluiten bij het situsbegrip van het land waar de vermogensbestanddelen gelegen zijn. Op deze manier wordt niet toegekomen aan de werking van het huidige restartikel art. 49 BvdB 2001 en vind uiteindelijk meer voorkoming en minder dubbele erfbelastingheffing plaats. Ik kies er echter niet voor om de tekst van art 47 en 48 waarin het huidige situsbegrip wordt uitgelegd te schrappen. Deze zal ik alleen maar uitbreiden, door het huidige art. 49 BvdB 2001 te veranderen overeenkomstig art. 9 van het erfbelastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk. Door geen gebruik meer te maken van de huidige werking van art. 49 BvdB 2001, zal Nederland uiteindelijk meer voorkoming verlenen en dus ook belastinginkomsten prijsgeven. Ieder vermogensbestanddeel dat volgens een ander land onder het situsbeginsel valt, zal derhalve worden vrijgesteld o.g.v. art. 47 en 48 BvdB 2001. Nederland heeft al eerder te maken gekregen met het mislopen van belastinginkomsten door het afschaffen van het recht van overgang. Nu zal Nederland door het eenzijdig weggeven van heffingsbevoegdheid, als het ware nog meer belastinginkomsten mislopen, door uiteindelijk aan te sluiten bij het situsbegrip dat het land waar de vermogensbestanddelen gelegen zijn hanteert.

Dit verlies in belastinginkomsten wil ik budgettair compenseren door het invoeren van een additioneel aanknopingspunt, de woonplaats van de verkrijger. Dit aanvullende aanknopingspunt wordt zo ingericht dat deze enkel effectief is in het geval sprake is van een heffingsvacuüm, in alle andere gevallen zal een vermindering gegeven moeten worden zodat uiteindelijk geen sprake is van dubbele erfbelastingheffing. Dit aanvullende heffingscriterium is derhalve voornamelijk op gericht om inkomsten voor de overheid te genereren en heeft een budget neutrale functie. Naar aanleiding van het bovenstaande heb ik uiteindelijk een voorstel tot wijziging van de nationale SW en het BvdB 2001 gedaan waarbij het uitgebreide situsbegrip en het aanvullende aanknopingspunt tot uitdrukking komt.

#### **5.4 Afsluitende opmerkingen en aanbeveling**

Alvorens ik dit onderzoek definitief afrond, wil ik nog kortstondig aandacht besteden aan wat mijns inziens op basis van mijn bevindingen van dit onderzoek interessant is voor een eventueel vervolg onderzoek. Ondanks het feit dat ik er van overtuigd ben dat de gevonden bevindingen geschikt zijn



binnen het huidige fiscale bestel, plaats ik de navolgende kanttekening. In mijn analyse ben ik voorbijgegaan aan een aantal vraagstukken. Dit heb ik gedaan om dit onderzoek hanteerbaar te houden. Vaak heb ik vanuit praktisch oogpunt keuzes gemaakt die mij binnen het huidige fiscale systeem de meest haalbare leken. Zo heb ik alleen onderzoek gedaan naar dubbele erfbelasting terwijl in de SW 1956 de schenkbelasting ook een belangrijke rol speelt. Ik wil hierbij voor verder onderzoek dan ook de aanbeveling doen om ook de dubbele schenkbelasting in kaart te brengen. Hetzelfde geldt voor het onderzoeksgebied. Voor mijn onderzoek heb ik gekozen voor de EU, dubbele erfbelastingheffing vindt natuurlijk ook buiten de EU plaats. Ik wil dan ook de aanbeveling plaatsen om voor verder onderzoek het onderzoeksgebied breder te trekken, wellicht wereldwijd.

In dit onderzoek heb ik mij gefocust op het BvdB 2001 op basis van de uitspraak van de staatssecretaris en de Aanbeveling van de Europese Commissie. Waaruit blijkt dat het niet in het voornemen ligt om meer belastingverdragen op het gebied van de erfbelasting te sluiten. Er zal namelijk geprobeerd worden om knelpunten in de praktijk op het niveau van het BvdB 2001 op te lossen. Ik denk dat dit voornemen als voorlopig kan worden beschouwd omdat uit de documentatie van de Europese Commissie kan worden afgeleid dat de OESO de herziening van het OSMV 1982 overweegt (begin 2014). Ik neem aan dat deze herziening nog veel kan bijdrage aan het voorkomen van de dubbele erfbelastingheffing, aangezien het huidige OSMV slechts gedeeltelijk rekening houdt met de verschillende heffingsbeginselen en de verschillende interpretaties die aan die beginselen worden gegeven. Als dit daadwerkelijk het geval is zal hierdoor het sluiten van bilaterale belastingverdragen worden gestimuleerd. Voor verder onderzoek is het wellicht mogelijk om een kritische blik te werpen op het huidige OSMV 1982 en om te kijken hoe deze m.b.t. het voorkomen van dubbele erfbelastingheffing het best herzien kan worden, of, in het geval deze herziende OSMV in 2014 al verschenen is, om te onderzoeken in hoeverre er nog sprake zou kunnen zijn van ongecompenseerde dubbele erfbelastingheffing. De L. Monteiro schrijft in haar artikel, *Enkele knelpunten in de internationale erfbelasting*, dat het, in het kader van het oplossen van de complicaties in de internationale erfbelasting, zinvol is dat alle lidstaten één situsbegrip hanteren. Zij is bezig met een onderzoek waarin wordt onderzocht welke vermogensbestanddelen wel en welke niet onder het uniforme situsbegrip dienen te vallen. Op het moment van schrijven heb ik M. de L. Monteiro benaderd om te vragen naar een eventuele uitkomst van haar onderzoek. M. de L. Monteiro wist mij slechts te informeren dat haar onderzoek nog niet is afgerond. Ik ben zeer benieuwd naar de uitkomsten van dit onderzoek, alhoewel de Aanbeveling ook een goede omschrijving geeft.

In mijn onderzoek heb ik ervoor gekozen om het Nederlandse situsbegrip uit te breiden door aan te sluiten bij het situsbegrip van het land waar de vermogensbestanddelen gelegen zijn. Indien de Nederlandse wetgever voor dit situsbegrip kiest hoop ik dat nog meer landen zullen volgen. Stel dat de situatie ontstaat dat een andere land eenzelfde situsbegrip hanteert als Nederland en derhalve ook

aansluit bij de uitleg van het situsbegrip van het land waar de vermogensbestanddelen zijn gelegen. In dit geval hebben zowel Nederland als het andere land geen concrete situsbegrip bij de hand, ik stel voor om in deze situatie aan te grijpen bij het situsbegrip dat in de Aanbeveling van de Europese commissie is gegeven. In tegenstelling tot een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting (daar zit winst en verlies in voor beide verdragsluitende landen) geeft een land bij een eenzijdige regeling, eenzijdig heffingsbevoegdheden weg. Toch heeft ook dat effect op de dubbele erfbelastingheffing, omdat andere landen het voorbeeld kunnen volgen en belemmeringen in het kapitaalverkeer worden weggenomen, hetgeen uiteindelijk stimulerend werkt voor de economie en de onwenselijke gevolgen van meervoudige heffing over een verkrijging wegneemt.

Ik wil afsluiten met de quote waarmee ik mijn onderzoek ook startte.

*'Benjamin Franklin zei ooit dat er in deze wereld niets zeker is, behalve de dood en belastingen. De combinatie van beide blijkt helaas voor heel wat onzekerheid te zorgen. Door discriminatie en dubbele heffing kan successiebelasting in een grensoverschrijdende situatie een zeer fnuikende werking hebben voor burgers. Kleine aanpassingen in de regels van de lidstaten om ze onderling beter op elkaar af te stemmen, kan voor honderdduizenden mensen overal in Europa een écht verschil maken. Dat is wat wij willen bereiken.'* (Algirdas Šemeta, EU Commissaris voor belastingen, douane-unie, audit en fraudebestrijding)

Steeds meer mensen verhuizen in de loop van hun bestaan naar een ander land om daar te wonen, werken of studeren. Ook wordt door deze burgers vermogen verworven dat in een ander land gelegen is dan hun eigen land van herkomst. Dit wordt echter niet alleen gedaan door burgers die emigreren, ook burgers die blijven wonen in het land van herkomst verwerven steeds meer vermogen dat in een ander land gelegen is. Bij overlijden kan een nalatenschap in dergelijke situaties grensoverschrijdende elementen bevatten die ertoe leiden dat in meer dan één land erfbelasting wordt geheven. De hantering van verschillende beginselen en de verschillende interpretaties die aan die beginselen worden gegeven, kan een oorzaak zijn voor het optreden van internationale dubbele erfbelasting. In sommige gevallen kan zelfs sprake zijn van meervoudige belastingplicht. Eenzijdige, bilaterale en multilaterale regelingen zijn nodig, helaas is de perfecte regeling nog niet gevonden. Ik wek mij geen illusie dat ooit de regeling wordt ontworpen die alle dubbele erfbelastingheffingen kan voorkomen. Desondanks hoop ik met dit onderzoek een relevante bijdrage te hebben geleverd in het verwezenlijken van dit (utopische) doel.

## LIJST VAN AANGEHAALDE EN GERAADPLEEGDE STUKKEN

### Boeken en tijdschriftartikelen

- **J.M.C. van Beek, E.J.W. Heithuis, R.T.R. Hoppenreijns, K. Kievit en J.A. Pol**, Schenk- en erfbelasting 2010, Kluwer, Deventer, 2010.
- **P.T. de Beer**, De belaste dood: belastingheffing op erfenissen, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2007.
- **J. Bellingwout**, Zetelverplaatsing van rechtspersonen, Privaatrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten, Kluwer, Deventer 1996.
- **L.A. de Blieck e.a.**, Algemene wet inzake rijksbelastingen, FED Fiscale Studieresie nr.5, FED Deventer, zevende druk 2004.
- **L.A. de Blieck e.a.**, Algemene wet inzake rijksbelastingen, FED Fiscale Studieresie nr. 5, Kluwer Deventer, negende druk 2011.
- **A.H. Boekhoudt**, De eenzijdige regeling, Kluwer Deventer 2000.
- **J.P.Boer**, Inpassing van de Anglo-Amerikaanse trust: een onderzoek naar (fiscale) transparantie, TFO maart 2010, nr. 107.
- **J.P. Boer**, De Anglo-Amerikaanse trust in de inkomsten- en vennootschapsbelasting, Sdu, Den Haag, 2011.
- **R. Brandsma**, De rechtsgang bij de woonplaatsverklarin', WFR 1990/5937.
- **I.J.J. Burgers, R. Betten, H.M.M. Bierlaagh, e.a.**, Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2011.
- **S. Cnossen**, VAT primer for lawyers, economists, and accountants, Tax Analysts 2011.
- **F.J. Fesevur**, 'Woonplaats. Inwoner of toeriste?', WFR 1974/5187.
- **H.Flick, D.J.Piltz e.a.**, Der internationale Erbfall: Erbrecht, Internationales Privatrecht, Erbschaftsteuerrecht, München: C.H. Beck 2008.
- **R.M. Freudenthal**, Nederland wordt fiscaal Antarctica, het Financiële Dagblad, 12 juli 2008.
- **R.M. Freudenthal**, Het nieuwe APV-regime: 'Zwarte Pieten' met familie en fiscus, TFO april 2010, nr. 108.
- **A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A. Stevens**, Internationaal belastingrecht, Kluwer, Deventer, FED-studieresie 2012.
- **E.P. Hageman, H. Lohuis, M.H.C. Ruijschop**, De herziene Successiewet 1956, Kluwer, Deventer, 2009.
- **F.C.Hosson**, Binnenlandse belastingplichtigen en de Internationale allocatie van hun schulden, WFR 1984/5629.
- **C.M. Lambregtse**, Dubbele successie- en schenkingsbelasting (1): de oorzaken en de uitgangspunten bij de voorkoming in nationaal en internationaal verband, FTV 2001.
- **C.M. Lambregtse**, Dubbele successie- en schenkingsbelasting (2): het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, FTV 2001, nr.4.

- **C.M. Lambregtse**, Dubbele successie- en schenkbelasting (5). De OESO-successiemodelverdragen. De Nederlandse successieverdragen en de BRK, FTV 2001, nr. 4.
- **C.M. Lambregtse**, Dubbele successie- en schenkingsbelasting (5): De OESO-successiemodelverdragen, de Nederlandse successieverdragen en de BRK, FTV 2002.
- **M.J. de Lignie**, De woonplaatsverklaring bij dubbele vestigingsplaats, WFR 1990/5908.
- **P.A.M. Lokin**, Grensoverschrijdende erfopvolging, Kluwer, Deventer 2012.
- **Maclaine Pont**, Dubbele successierechten, Leiden: Boek- en steendrukkerij Eduard IJdo 1942.
- **C.J.M. Martens en F. Sonneveldt**, Wegwijs in de Successiewet, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2011.
- **M. de L. Monteiro**, Enkele knelpunten in de internationale erfbelasting, Estate Planner Digitaal, 2010/12.
- **M. de L. Monteiro**, Estate planning afgeschaft in Zweden en Oostenrijk?, Estate Planner Digitaal 2011/10.
- **Y.J.M. Nagelmaeker-Pijpers en S.Hendriks**, Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en verdragen: de stand van zaken voor het successierecht (deel 2), FTV 2009/50.
- **M.C.J. Oliemans**, De herziening van de erf- en schenkbelasting in Duitsland, KWEP 2010/4, nr. 53.
- **O.B. Onnes**, 'De tien-jarenregeling in de Successiewet 1956 getoetst aan verdragsbepalingen', WFR 1992/6037.
- **T.M. Peters van Neijenhof**, De onmogelijkheden van een wettelijke verdeling, NTFR Beschouwingen, 2010/38.
- **P.A.M. Pijnenburg**, Fiscale aspecten van zetverplaatsing naar het buitenland van naar Nederlands recht opgerichte lichamen, WFR 1996/6198.
- **C.S. Pisuisse en A.M.M. Teubner**, Elementair Europees Gemeenschapsrecht, Groningen: Wolter-Noordhoff 1999.
- **F. Richelle**, Harmonisatie en integratie van successie- en schenkingsrecht en het recht van overgang in de Europese Unie: een voor allen, allen voor een...of toch ieder voor zich?, NDFR Forfaitair 2009/193.
- **R. Schmalbeck**, Does the death tax deserve the death penalty? An overview of the major arguments for repeal of federal wealth-transfer taxes, Cleveland State Law Review, 2000/48.
- **H. Schuttevâer en J. W. Zwemmer**, De Nederlandse successiewetgeving; civiel-en fiscaalrechtelijke beschouwingen over de verkrijging krachtens erfrecht of schenking, Kluwer, Deventer, 1998.
- **P.J.H. Severens**, de vaststelling van de vestigingsplaats van lichamen, WFR 1989/5875.
- **J.S. Snelderwaard**, 'Voormalige Nederlandse Antillen: ondanks emigratie alsnog Nederlandse schenk- en erfbelasting verschuldigd?', FTV 2011, nr. 22.
- **F. Sonneveldt**, 'Tienjaarstermijn Successiewet 1956 onder vuur', Tribuut, augustus 1991.

- **F. Sonneveldt en M. de L. Monteiro**, Internationale suggesties voor de nieuwe Wet schenk- en erfbelasting, WPNR 2008, 6757.
- **F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon**, ‘Internationale inspiratie voor een nieuwe Successiewet 1956’, WFR 2008/6766.
- **F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon**, Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956, WFR 2009/6815.
- **F. Sonneveldt**, Enkele beschouwingen over de schenking vanuit internationaal perspectief, Sdu Uitgevers, Den Haag 2011.
- **F. Sonneveldt**, Een toekomst zonder nieuwe schenk- en erfbelastingverdragen?, NTFR 2011/2159.
- **F. Sonneveldt en M. de L. Monteiro**, Europese ontwikkelingen in de internationale Estate Planning, FBN, Sdu Uitgevers, 2011.
- **F. Sonneveldt**, Internationale erf(belasting)problematiek onder de loep, NTFR 2012-2180.
- **F. Sonneveldt en M. de L. Monteiro**, Voldoet Nederland aan de aanbeveling van de Europese Commissie op het gebied van de grensoverschrijdende erfbelasting?, WPNR 2012/6934.
- **F. Sonneveldt en J.C.L. Zuiderwijk**, Internationale aspecten van erf- en schenkbelasting, Kluwer, Deventer, 2013.
- **I. Verhulst**, Een blik over de Duitse grens inzake successierechten, Successierechten editie 2004/2005, p. 4.
- **I.J.F.A. van Vijfeijken**, Contouren voor een nieuwe Successiewet, WPNR 2004/6576.
- **I.J.F.A. van Vijfeijken**, Heffing van successierecht over onderbedelingsvorderingen: aanknopen bij de economische realiteit, WFR 2008/308.
- **I.J.F.A. van Vijfeijken**, De Wet schenk- en erfbelasting 2010, WPNR 2008, 6757, onderdeel 3.
- **I.J.F.A. van Vijfeijken en N.C.G. Gubbels**, Cursus Belastingrecht, studenteneditie Schenk- en Erfbelasting, Kluwer, Deventer, 2012.
- **J.C.L. Zuiderwijk, M. de L. Monteiro en B.B.A. de Kroon**, Wijzigingen in de Franse estateplanningspraktijk, KWEP 2008/2.
- **K. Zweigert en H. Kötz**, An Introduction to Comparative Law, Third Edition, Oxford, 1998.

#### **Losbladige uitgaven**

- **Th. Groeneveld, C.M. Lambregtse e.a.**, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, Successiewet, artikelsgewijs commentaar, elektronische uitgave.

## **Parlementaire stukken**

- Kamerstukken II, 1935/36, 355, nr. 3.
- Kamerstukken I 1936/37, 355, nr. 42.
- Kamerstukken II 1979/80, 16 128, nr. 1.
- Kamerstukken II 2002/03, 28 628, nr. 28 en 1.
- Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 2 en nr. 3.
- Aanbeveling van de Europese Commissie betreffende voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen, 15 december 2011 (C(2011)8819).
- Mededeling van de Europese Commissie betreffende oplossingen van grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in de EU, 15 december 2011 (COM(2011)864).
- Verordening van het Europees Parlement en de Raad betreffende de bevoegdheid, het toepasselijke recht. De erkenning en de tenuitvoerlegging van beslissingen en de aanvaarding en de tenuitvoerlegging van authentieke akten op het gebied van erfopvolging, alsmede betreffende de instelling van een Europese erfrechtverklaring (EU) nr. 650/2012. PB L201/107.
- Verslag van de Europese Commissie inzake niet-discriminerende systemen van successiebelasting: beginselen uit de EU-jurisprudentie (SEC(2011)1488).
- Werkdocument van de diensten van de Europese Commissie betreffende voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen (SEC(2011)1490).

## **Gepubliceerd beleid**

- Besluit van 26 januari 1999, nr. VB97/86, V-N 1999/11.7.
- De warme, de koude en de dode hand, Rapport van de werkgroep modernisering successiewetgeving, ministerie van Financiën 's-Gravenhage 2000.
- Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 29 april 2009, nr. IFZ2009/281M, V-N 2009/24.18.
- Besluit Minister van Financiën van 25 mei 2010, nr. DGB2010/878M, Stcrt. 2010, 8153.
- Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, 11 februari 2011, nr. IFZ2011/100.

### **Overige aangehaalde bronnen**

- CBS: Statline.cbs.nl, Immi- en emigratie naar land van herkomst respectievelijk bestemming, Geboorteland = Nederland, 2012.

## LIJST VAN AANGEHAALDE JURISPRUDENTIE

### **Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen**

- HvJ EG 12 december 2002, nr. C-385/00 (De Groot).
- HvJ EG 11 december 2003, nr. C-364/01 (Barbier).
- HvJ EG 23 februari 2006, nr. C-513/03 (Van Hilten- Van der Heijden).
- HvJ EG 11 september 2008, nr. C-43/07 (Arens-Sikken).
- HvJ EG 12 februari 2009, nr. C-67/08 (Block-arrest).
- HvJ EG 22 april 2010, nr. C-510/08 (Mattner).

### **Hoge Raad der Nederlanden en Gerechtshoven**

- HR 2 januari 1903, PW 9536 (Het verdelingsarrest).
- HR 22 december 1954, nr. 12.054, BNB 1955/48.
- HR 1 november 1961, BNB 1962/87.
- HR 22 december 1971, nr. 16.650, BNB 1973/120, met noot van. J. van Soest.
- HR 13 maart 1974, BNB 1975/28.
- HR 3 juni 1981, BNB 1981/200.
- HR 20 april 1983, nrs. 20 916, 21 047, 21 083, BNB 1983/203 en 205.
- HR 22 juli 1983, V-N 4 februari 1984.
- HR 30 november 1988, nr. 24.276, BNB 1989/87, V-N 1989, 543.
- HR 23 september 1992, BNB 1993/193.
- HR 18 oktober 1995, nr. 29 922, BNB 1996/10c.
- HR 19 juni 1996, V-N 1997, 150.
- HR 16 oktober 1996, nr. 30.480, BNB 1996/406.
- HR 5 november 1997, nr.31 849, BNB 1998/8c.
- HR 7 januari 1998, nr. 32.649, BNB 1998/71, V-N 1998/5.5, FED 1998/464 (met aantekening van Overduin).
- HR 3 januari 2001, nr. 35.907, NTFR 2001/48, BNB 2001/91.
- HR 21 december 2001, nr. 36.531, NTFR 2002/18, BNB 2002/85.
- HR 3 oktober 2003, nr. 37.513, NTFR 2003/1678, BNB 2004/264, V-N 2003/50.3.
- HR 7 mei 2004, nr. 34 782, BNB 2003/182.
- HR 9 december 2005, nr. 40.809, NTFR 2005/1704, V-N 2006/12.6.



- HR 2 juni 2006, nr. 41553, V-N 2006/35.5.
- HR 11 augustus 2006, nr. 42.115, NTFR 2006/1216, V-N 2006/42.7.
- HR 22 december 2006, NTFR 2007/32, BNB 2007/113, V-N 2007/7.16.
- HR 30 maart 2007, NTFR 2007/578, BNB 2007/181, V-N 2007/19.24.
- HR 25 maart 2011, nr. 10/00157, NTFR 2011/798.
  
- Hof Den Haag 14 november 1988, nr. 2231/88, V-N 1989, 1088.
- Hof Den Haag 20 december 1989, nr. 136/89, BNB 1991/126, V-N 1990, 1444.
- Hof Den Haag 13 augustus 1996, nr. 94/0181, V-N 1997, 373.
- Hof Den Bosch 20 februari 1997, nr. 94/1061, V-N 1997, 1710.
- Hof Amsterdam 21 januari 1998, nr. 97/20665, V-N 1998/31.5.
- Hof Amsterdam 8 juni 1998, nr. 96/01531, V-N 1998/42.1.1.
- Hof Den Haag 30 mei 2000, nr. 97/02153 ( NTFR 2000/1326, V-N 2000/44.13) en nr. 97/02520 ( NTFR 2000/1323, V-N 2000/44.12).
- Hof Den Bosch 12 december 2002, NTFR 2003/165, V-N 2003/5.22.
- Hof Arnhem 24 januari 2003, nr. 99/3618, V-N 2003/29.6.
- Hof Amsterdam 21 augustus 2003, nr. 01/4226, V-N 2004/7.4.
- Hof Den Bosch 5 november 2003, NTFR 2003/2114, V-N 2003/58.21.
- Hof Amsterdam 2 april 2004, NTFR 2004/624, V-N 2004/32.16.
- Hof Amsterdam 27 mei 2004, NTFR 2004/1053, V-N 2004/48.4.
- Hof 's-Gravenhage 2 november 2004, NTFR 2005/100, V-N 2005/8.1.9.
- Hof Den Bosch 18 april 2007, NTFR 2007/975.
  
- Conclusie A-G Léger, 30 juni 2005, zaak C-513/03, NTFR 2005/957, V-N 2005/36.21.
- Conclusie A-G Niessen 22 december 2005, NTFR 2006/151, V-N 2006/11.29.
- Conclusies A-G Overgaauw 22 december 2005, nr. 41 393, 41 551 en 41 553, V-N 2006/15.9.

- Conclusie A-G Wattel HR 22 december 2006, nr. 39 261, V-N 2004/40.20.
- Conclusie A-G Ijzerman, HR 8 september 2010, nr. 09/04850, LJV BN8711.

## **BIJLAGEN**

### **Bijlage 1: Gebruikte artikelen uit de Successiewet 1956**

#### **Artikel 1 SW 1956**

1. Krachtens deze wet worden de volgende belastingen geheven:
  - 1°. erfbelasting over de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde;
  - 2°. schenkbelasting over de waarde van al wat krachtens schenking wordt verkregen van iemand die ten tijde van de schenking in Nederland woonde.

#### **Artikel 2, lid 1 SW 1956**

1. Een Nederlander die in dienstbetrekking staat tot de Staat der Nederlanden, wordt steeds geacht in Nederland te wonen, indien hij is uitgezonden:
  - a. als lid van een diplomatieke, permanente of consulaire vertegenwoordiging van het Koninkrijk der Nederlanden in het buitenland, of
  - b. om in het kader van een verdrag waarbij de Staat der Nederlanden partij is, in een andere mogelijkheid werkzaamheden te verrichten.

#### **Artikel 3 SW 1956**

1. Een Nederlander die in Nederland heeft gewoond en binnen tien jaren nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten, is overleden of een schenking heeft gedaan, wordt geacht ten tijde van zijn overlijden of van het doen van de schenking in Nederland te hebben gewoond.
2. Onverminderd het in het eerste lid bepaalde wordt ieder die in Nederland heeft gewoond en binnen een jaar nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten een schenking heeft gedaan, geacht ten tijde van het doen van de schenking in Nederland te hebben gewoond.

#### **Artikel 24, lid 1 SW 1956**

1. De belasting wordt geheven naar het volgende tarief. In dit tarief is in de derde en vierde kolom voor de daarin genoemde verkrijgers het heffingspercentage opgenomen over het gedeelte van de belaste verkrijging, gelegen tussen de daarnaast in de eerste en tweede kolom genoemde bedragen.

Gedeelte van de belaste verkrijging tussen	En	I. indien verkregen door partner of afstammelingen in de rechte lijn <sup>1)</sup>	II. in overige gevallen
€ 0	€ 117 214	10%	30%
€ 117 214 en hoger		20%	40%

<sup>1</sup> Voor afstammelingen in de tweede of verdere graad bedraagt de belasting het ingevolge deze kolom verschuldigde, vermeerderd met 80% daarvan.

**Artikel 32, lid 1, onderdeel 4 SW 1956**

1. Van erfbelasting is vrijgesteld, hetgeen wordt verkregen:
  - 4°. door de hierna genoemde personen tot de daarachter vermelde bedragen:
    - a. partner: € 627.367;
    - b. kinderen die grotendeels op kosten van de overledene werden onderhouden en die ten gevolge van ziekte of gebreken vermoedelijk in de eerstkomende drie jaren buiten staat zullen zijn om met arbeid die voor hun kracht berekend is, de helft te verdienen van hetgeen lichamelijk en geestelijk gezonde personen van gelijke leeftijd in staat zijn aan inkomen uit arbeid te verwerven: € 59.601;
    - c. kinderen voor wie de onder b bedoelde vrijstelling niet van toepassing is: € 19.868;
    - d. kleinkinderen: € 19.868;
    - e. ouders: € 47.053;
    - f. overige verkrijgers: € 2.092;

## **Bijlage 2: Gebruikte artikelen uit het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001**

### **Artikel 1 BvdB 2001**

1. Dit besluit is van toepassing voor de heffing van de navolgende belastingen:

- a. inkomstenbelasting;
- b. loonbelasting;
- c. vennootschapsbelasting;
- d. erfbelasting;
- e. schenkbelasting;
- f. kansspelbelasting;
- g. bankenbelasting.

2. Dit besluit vindt slechts toepassing voorzover niet op andere wijze in het voorkomen van dubbele belasting is voorzien.

### **Artikel 47 BvdB 2001**

1. Bij een verkrijging krachtens erfrecht door het overlijden van iemand die ten tijde van dat overlijden in Nederland woonde, wordt ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting een vermindering verleend van de erfbelasting voor de in de verkrijging begrepen bezittingen behorende tot een door hem gedreven buitenlandse onderneming als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel a, en voor de in de verkrijging begrepen onroerende zaken die binnen het gebied van een andere Mogendheid zijn gelegen en rechten waaraan deze zijn onderworpen, voorzover de verkrijging van vorenbedoelde bezittingen aan een gelijksoortige belasting is onderworpen die vanwege een andere Mogendheid als daar bedoeld wordt geheven. Deze bepaling geldt niet bij een verkrijging krachtens erfrecht door het overlijden van iemand die op grond van artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956 geacht wordt ten tijde van het overlijden in Nederland te hebben gewoond.

2. Het bedrag van de in het eerste lid bedoelde vermindering is het laagste van de volgende bedragen:

- a. het bedrag van de vanwege de andere Mogendheid geheven belasting;
- b. het bedrag dat tot de erfbelasting die volgens de Successiewet 1956 verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit, in dezelfde verhouding staat als de gezamenlijke waarde van de in de

verkrijging begrepen, in het eerste lid bedoelde, bezittingen in de andere Mogendheid staat tot de waarde van alle verkregen bezittingen.

**3.** Voor de toepassing van het tweede lid wordt:

**a.** de waarde van de in het eerste lid bedoelde bezittingen verminderd met de waarde van de schulden in verband met die bezittingen;

**b.** de waarde van alle verkregen bezittingen verminderd met de waarde van alle schulden die op grond van de Successiewet 1956 in aftrek komen en verminderd met de vrijstellingen, bedoeld in artikel 32 van de Successiewet 1956, voorzover belastingplichtige daarvoor in aanmerking komt.

**4.** De vermindering volgens dit artikel bedraagt ten hoogste het bedrag aan erfbelasting dat volgens de Successiewet 1956 verschuldigd zou zijn zonder de toepassing van dit besluit.

**5.** Met onroerende zaken als bedoeld in het eerste lid worden gelijkgesteld:

**a.** de – niet tot een buitenlandse onderneming, als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel a, behorende – economische eigendom, bedoeld in artikel 2, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, van de binnen het gebied van een andere Mogendheid gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen;

**b.** aandelen in lichamen en lidmaatschapsrechten als bedoeld in artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, welke onroerende zaken en in dit artikel daarmee gelijkgestelde goederen binnen het gebied van een andere Mogendheid vertegenwoordigen. De waarde van de aandelen en lidmaatschapsrechten is gelijk aan de waarde van de onroerende zaken en daarmee gelijkgestelde goederen die door de aandelen en lidmaatschapsrechten middellijk of onmiddellijk worden vertegenwoordigd, verminderd met de waarde van de schulden in verband met die zaken en goederen.

**6.** Indien artikel 12, eerste lid, tweede volzin, van de Successiewet 1956 van toepassing is op een schenking en deze toepassing tot dubbele belasting leidt, wordt voor de toepassing van dit artikel de vanwege een andere Mogendheid geheven belasting ter zake van die schenking geacht gelijksoortig te zijn aan de erfbelasting.

**7.** Indien artikel 16 van de Successiewet 1956 van toepassing is op de aldaar bedoelde bezittingen en schulden en deze toepassing tot dubbele belasting leidt met betrekking tot die bezittingen en schulden, wordt voor de toepassing van dit artikel de vanwege een andere Mogendheid geheven, vervangende erfbelasting ter zake van die bezittingen en schulden toegerekend aan de erfgenamen van de erflater op basis van dezelfde verdeling als die in artikel 16 van de Successiewet 1956 en geacht gelijksoortig te zijn aan de erfbelasting.

## **Artikel 48 BvdB 2001**

**1.** Bij een verkrijging krachtens erfrecht door het overlijden van iemand die op grond van artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956 geacht wordt ten tijde van het overlijden in Nederland te hebben gewoond, wordt ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van de erfbelasting verleend voor in die verkrijging begrepen bezittingen, voorzover ter zake van de verkrijging van die bezittingen vanwege een andere Mogendheid, waarin de erflater ten tijde van het overlijden zijn daadwerkelijke woonplaats had, een gelijksoortige belasting is geheven. Voorts wordt een vermindering van de erfbelasting verleend voor in die verkrijging begrepen bezittingen, behorende tot een door hem gedreven buitenlandse onderneming als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel a, en voor in de verkrijging begrepen onroerende zaken als bedoeld in artikel 47 die binnen het gebied van een andere Mogendheid zijn gelegen en rechten waaraan deze zijn onderworpen, voorzover de verkrijging van vorenbedoelde bezittingen aan een gelijksoortige belasting is onderworpen die vanwege een andere Mogendheid als daar bedoeld wordt geheven.

**2.** Het bedrag van de in het eerste lid bedoelde vermindering is het laagste van de volgende bedragen:

**a.** het bedrag van de vanwege de andere Mogendheid geheven belasting;

**b.** het bedrag dat tot de erfbelasting die volgens de Successiewet 1956 verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit, in dezelfde verhouding staat als de gezamenlijke waarde van de in de verkrijging begrepen, in het eerste lid van dit artikel bedoelde, bezittingen staat tot de waarde van alle verkregen bezittingen.

**3.** Voor de toepassing van het tweede lid wordt:

**a.** de waarde van de in het eerste lid bedoelde bezittingen verminderd met de waarde van alle schulden;

**b.** de waarde van alle verkregen bezittingen verminderd met de waarde van alle verkregen schulden en verminderd met de vrijstellingen, bedoeld in artikel 32 van de Successiewet 1956, voorzover belastingplichtige daarvoor in aanmerking komt.

**4.** De vermindering volgens dit artikel bedraagt ten hoogste het bedrag aan erfbelasting dat volgens de Successiewet 1956 verschuldigd zou zijn zonder de toepassing van dit besluit.

**5.** Indien artikel 12, eerste lid, tweede volzin, van de Successiewet 1956 van toepassing is op een schenking en deze toepassing tot dubbele belasting leidt, wordt voor de toepassing van dit artikel vanwege een andere Mogendheid geheven belasting ter zake van die schenking geacht gelijksoortig te zijn aan de erfbelasting.

**6.** Indien artikel 16 van de Successiewet 1956 van toepassing is op de aldaar bedoelde bezittingen en schulden en deze toepassing tot dubbele belasting leidt met betrekking tot die bezittingen en schulden, wordt voor de toepassing van dit artikel de vanwege een andere Mogendheid geheven, vervangende erfbelasting ter zake van die bezittingen en schulden toegerekend aan de erfgenamen van de erflater op basis van dezelfde verdeling als die in artikel 16 van de Successiewet 1956 en geacht gelijksoortig te zijn aan de erfbelasting.

#### **Artikel 49 BvdB 2001**

Indien een verkrijging van een erflater die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde, bezittingen omvat welke zich binnen het gebied van een andere Mogendheid bevinden en niet op grond van de artikelen 47 en 48 aanspraak bestaat op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting, wordt bij het bepalen van de waarde van die verkrijging een vanwege die andere Mogendheid over deze bezittingen geheven gelijksoortige belasting in mindering gebracht op die verkrijging.

#### **Artikel 50 BvdB 2001**

De verminderingen bedoeld in de artikelen 47 tot en met 49 worden per verkrijger berekend.