

Faculteit der Economische Wetenschappen

Masterscriptie Fiscale Economie

De Fiscale gevolgen van de Europese Erfrechtverordening

Auteur: H. Klep
Studentnummer: 371939
Begeleider: Mr. T. C. Hoogwout
Tweede beoordelaar: Prof. dr. P. Kavelaars
Datum definitieve versie: Augustus 2018

Voorwoord

In deze scriptie staat de huidige stand van de complicaties, die zich voordoen bij de afwikkeling van grensoverschrijdende nalatenschappen, centraal. Door het schrijven van deze scriptie over dit onderwerp is mijn waardering voor het vakgebied van het internationaal erfrechtbelastingrecht vergroot. In eerste instantie leek mij dit een mooi onderwerp waarbij ik de vaardigheden die ik opgedaan heb bij de bachelors Nederlands recht, Economie en de master Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit toe zou kunnen passen. Internationaal erfbelastingrecht is immers een dynamisch onderwerp dat aan veel verschillende vakgebieden raakt.

Bij het onderzoeken van dit onderwerp leek af en toe sprake te zijn van een kluwen aan verschillende nationale en internationale wetten, regels en rechtsgebieden die ontward moest worden om tot een juiste uitleg van de gevolgen van een casus, en tot heldere conclusies te komen. Ik ben dan ook dankbaar dat ik juist nieuwe kennis en vaardigheden heb opgedaan bij het schrijven van deze scriptie. Het internationaal erfbelastingrecht biedt interessante uitdagingen, die helaas voor veel mensen tot problemen leiden. Ik hoop dat met deze scriptie meer duidelijkheid bestaat over de gevolgen van de Europese Erfrechtverordening, zodat erflaters en erfgenamen deze mogelijk kunnen voorkomen.

Deze scriptie is niet enkel door mijn eigen inspanningen tot stand gekomen en ik wil dan ook graag mijn dank uitspreken. Allereerst wil ik mijn begeleider, de heer Hoogwout, bedanken omdat hij mij met geduld en goede suggesties door de uitdagingen van dit onderwerp heeft geloodst. Hiernaast wil ik ook de zeer gemotiveerde docenten van de master Fiscale Economie bedanken die mij hebben onderwezen in de werking van het (internationale) belastingrecht en het schrijven van fiscale stukken. Ook wil ik mijn familie bedanken die mij gesteund heeft bij het volgen van deze studie, en mijn vrienden die als waardevol klankbord hebben gediend bij het schrijven van deze scriptie.

Inhoudsopgave

| | |
|---|----|
| Lijst met afkortingen | 5 |
| 1. Inleiding..... | 6 |
| 1.1 Aanleiding..... | 6 |
| 1.2 Probleemstelling..... | 8 |
| 1.3 Relevantie | 8 |
| 1.4 Afbakening onderwerp..... | 8 |
| 1.5 Methodologie & Opzet | 9 |
| 1.6 Opbouw | 10 |
| 2. Nederland en de EEV | 12 |
| 2.1 Het internationaal privaatrecht..... | 12 |
| 2.2 Het erfrecht en huwelijksvermogensrecht..... | 17 |
| 2.3 Het erfbelastingrecht..... | 18 |
| 2.4 Voorkoming van dubbele belasting..... | 19 |
| 3. België | 23 |
| 3.1 Het internationaal privaatrecht..... | 23 |
| 3.2 Het Erfrecht | 24 |
| 3.3 Het Erfbelastingrecht..... | 24 |
| 3.4 Voorkoming van dubbele belasting..... | 27 |
| 3.5 Toepassing op de casus | 27 |
| 3.6 Toepassing Nederlands erfrecht in Belgisch erfbelastingrecht..... | 31 |
| 3.7 Samenvatting en Conclusie | 33 |
| 4. Duitsland..... | 34 |
| 4.1 Het Internationaalprivaatrecht | 34 |
| 4.2 Het Erfrecht | 34 |
| 4.3 Het Erfbelastingrecht..... | 35 |
| 4.4 Voorkoming van dubbele belasting..... | 36 |
| 4.5 Toepassing op de casus | 37 |
| 4.6 Toepassing Nederlands erfrecht in Duits erfbelastingrecht..... | 38 |
| 4.7 Samenvatting en Conclusie | 39 |
| 5. Frankrijk..... | 41 |
| 5.1 Het internationaal privaatrecht..... | 41 |
| 5.2 Het Erfrecht | 42 |
| 5.3 Het Erfbelastingrecht..... | 42 |
| 5.4 Voorkoming van dubbele belasting..... | 43 |
| 5.5 Toepassing op de casus | 44 |

| | |
|---|----|
| 5.6 Toepassing Nederlands erfrecht in Frans erfbelastingrecht | 48 |
| 5.7 Samenvatting en Conclusie | 49 |
| 6. Spanje | 51 |
| 6.1 Het Internationaal Privaatrecht..... | 51 |
| 6.2 Het Erfrecht | 52 |
| 6.3 Het Erfbelastingrecht..... | 53 |
| 6.4 Voorkoming van dubbele belasting..... | 54 |
| 6.5 Toepassing op de casus | 55 |
| 6.6 Toepassing Nederlands erfrecht in Spaans erfbelastingrecht..... | 56 |
| 6.7 Samenvatting en Conclusie | 57 |
| 7. Analyse en Aanbevelingen | 58 |
| 7.1 Europese initiatieven..... | 58 |
| 7.2 Geconstateerde complicaties..... | 61 |
| 7.3 Aanbevelingen..... | 70 |
| 7.4 Samenvatting en Conclusie | 74 |
| 8. Conclusie | 75 |
| Lijst van aangehaalde en geraadpleegde stukken | 77 |
| Literatuur..... | 77 |
| Beleid..... | 82 |

Lijst met afkortingen

| | |
|---------------|--|
| AWR | Algemene wet op de Rijksbelastingen (NL) |
| BewG | Bewertungsgesetz (DL) |
| BGB | Bürgerliches Gesetzbuch (DL) |
| BvdB | Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (NL) |
| BW | Burgerlijk Wetboek (NL/BE) |
| CC | Código Civil (SP) |
| CC | Code Civil (FR) |
| CC | Cour de Cassation (FR) |
| CGI | Code général des impôts (FR) |
| EEV | Europese Erfrechtverordening (EU) |
| EG | Expert Group |
| EGBGB | Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche (DL) |
| ErbSt | Erbschaft- und Schenkungsteuer (DL) |
| ErbStG | Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (DL) |
| EU | Europese Unie |
| HEV | Haags Erfrechtverdrag 1986 |
| HvJ EG | Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen |
| HvJ EU | Hof van Justitie van de Europese Unie |
| IPR | Internationaal Privaatrecht |
| LISD | Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (SP) |
| SW | Successiewet (NL) |
| VCF | Vlaamse Codex Fiscaliteit (BE) |
| WIPR | Wetboek van internationaal privaatrecht (BE) |
| WSB | Wetboek der successierechten Brussels Hoofdstedelijk Gewest (BE) |
| WSW | Wetboek der successierechten Waals Gewest (BE) |

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

De inwoners van de Europese Unie (EU) genieten veel vrijheden die het hen mogelijk maken om te studeren, te werken en te wonen in een andere EU-lidstaat dan het land waar zij hun nationaliteit aan ontlenuen. Ieder jaar emigreren zo'n 2,8 miljoen burgers van de EU¹. Ze vertrekken vanwege een buitenlandse partner, hebben een baan of studie in een ander land gevonden of wensen hun pensionering in een zonniger oord te genieten.

Emigratie heeft gevolgen voor het van toepassing zijnde juridische regime gedurende het leven, maar ook op het recht dat na de dood van toepassing is op een eventuele nalatenschap. Wanneer een EU-burger in een andere lidstaat dan het land van zijn nationaliteit woonde of bezittingen had, kon in het verleden de wetgeving van meerdere landen van toepassing zijn op de nalatenschap. Tot 17 augustus 2015 pasten de lidstaten verschillende criteria toe om te bepalen welk erfrecht volgens het eigen internationaal privaatrecht op de nalatenschap van toepassing was, en maakten soms een onderscheid tussen roerende en onroerende zaken. Bij het overlijden ontstond vaak een gecompliceerde situatie, waarbij met verschillende erfrechtregimes rekening gehouden moest worden.

Om de afwikkeling van grensoverschrijdende nalatenschappen makkelijker te maken is de Europese Erfrechtverordening ontworpen (EEV). De verordening is per 17 augustus 2015 in werking getreden, en ziet enkel op nalatenschappen die openvallen op of na deze datum.² Deze verordening bepaalt welk erfrecht van toepassing is in geval van grensoverschrijdende situaties bij overlijden.³ De hoofdregel hierbij is dat het recht van de gewone verblijfplaats van toepassing is op de integrale nalatenschap. Dat betekent voor een erflater met gewone verblijfplaats in bijvoorbeeld België dat het Belgisch erfrecht ook van toepassing is op bezittingen in de andere lidstaten. Wel kan een erflater een rechtskeuze maken voor het recht van de lidstaat van zijn of haar nationaliteit, zodat dit recht van toepassing is op de gehele nalatenschap.⁴

Het erfrecht van een land bepaalt onder andere wie de erfgenamen van een nalatenschap zijn en welke bezittingen zij uit een nalatenschap verkrijgen. Het geldend erfrecht in de lidstaten van de EU kan behoorlijk verschillen. Het erfrecht is immers een product van de gewoonten, tradities en waarden van een samenleving. In sommige lidstaten is het erfrecht deels dwingend recht, waarbij niet bij wijze van testament afgeweken kan worden. Zo kent Nederland bijvoorbeeld een minimum erfdeel wat aan de kinderen toe moet komen, de zogenaamde legitieme portie.⁵

Ook met betrekking tot bijvoorbeeld de wettelijke verdeling, het intestaat recht, bestaan verschillen. In Nederland is de bescherming van de langstlevende echtgenoot goed geregeld. Bij de herziening van het wettelijk erfrecht in 2003 is vastgelegd dat wanneer de wettelijke verdeling geldt, alle

¹ 'Statistieken over migratie en migrantenbevolking', *Eurostat Statistics Explained* 18 oktober 2016, ec.europa.eu.

² Verordening (EU) 650/2012.

³ De Erfrechtverordening ziet niet alleen op het toepasselijke recht, maar ook op de tenuitvoerlegging van beslissingen en de aanvaarding en de tenuitvoerlegging van authentieke akten op het gebied van erfopvolging, en introduceert een Europese erfrechtverklaring.

⁴ Art. 22 Erfrecht verordening.

⁵ Art. 4:63 BW.

goederen en schulden van de nalatenschap aan de langstlevende echtgenoot worden toebedeeld⁶. Omdat de echtgenoot en de kinderen in gelijke delen erfgenaam zijn, krijgt de langstlevende partner in die situatie een overbedelingsschuld aan de kinderen. Sommige EU-lidstaten kennen andere oplossingen en regelen de bescherming van de langstlevende echtgenoot bijvoorbeeld via een vruchtgebruik t.b.v. de langstlevende echtgenoot. Ook als een regeling economisch vergelijkbaar is voor de erfgenamen kan het zijn dat de fiscale behandeling van een dergelijk recht verschilt.

In geval van grensoverschrijdende nalatenschappen is niet alleen het geldende erfrecht van belang, maar speelt ook het toepasselijke erfbelastingrecht een rol. Het erfbelastingrecht dat van toepassing is op (een gedeelte van) de nalatenschap bepaalt de hoogte van de erfbelasting die afgedragen moeten worden. De EEV heeft geen invloed op de heffingsbevoegdheden van de lidstaten. Als bijvoorbeeld het Nederlandse erfrecht van toepassing is op een in Frankrijk gelegen onroerende zaak wil dat niet zeggen dat enkel het Nederlandse erfbelastingrecht hierop van toepassing is. Het aanknopingspunt van Nederland voor de heffing van erfbelasting is in casu de woonplaats van de erflater, terwijl het aanknopingspunt van Frankrijk in dit geval het situsbeginsel is en aansluit bij de onroerende zaak. Bij de verdeling van het in Frankrijk gelegen deel van de nalatenschap gelden wel de Nederlandse erfrecht regels, dus zal bijvoorbeeld de wettelijke verdeling op de onroerende zaak van toepassing kunnen zijn.

Hoewel de EEV enkel ziet op het erfrecht en niet op het erfbelastingrecht kan het toepasselijke erfrecht wel invloed hebben op de hoogte van de erfbelasting die verschuldigd is over de nalatenschap. Omdat het erfrecht van de EU-lidstaten niet geüniformeerd is, kan het zijn dat het toepasselijke stelsel van erfrecht andere erfgenamen aanwijst, of dat de nalatenschap over dezelfde erfgenamen anders wordt verdeeld dan in het erfrecht van het land van de nationaliteit van de erflater. In landen met een verkrijgingsbelasting is de verschuldigde erfbelasting afhankelijk van factoren als de mate van verwantschap, de hoogte van de verkrijging en de juridische vorm waarin een erfgenaam erft. Dit zijn juist de factoren die kunnen veranderen wanneer het erfrecht van een andere lidstaat van toepassing is. In landen met een boedelbelasting, zoals het Verenigde Koninkrijk speelt dit geen rol, aangezien de boedel na aftrek van de vrijstelling wordt belast.

Voor alle Nederlanders van wie de nalatenschap in een grensoverschrijdende situatie terecht zal komen is het van belang dat men weet welk erfrecht bij het overlijden van toepassing zal zijn, en met welke fiscale consequenties de erfgenamen geconfronteerd zullen worden, omdat zij dan beter in staat zijn hierop te anticiperen. De EEV heeft het in het speelveld van het internationale privaatrecht meer duidelijkheid gecreëerd. Vanaf 17 Augustus 2015 is een meer overzichtelijke situatie ontstaan met betrekking tot de privaatrechtelijke gevolgen van een grensoverschrijdende nalatenschap. Op fiscaal vlak zijn de gevolgen van het in werking treden van deze verordening echter nog niet duidelijk.

⁶ Art. 13 SW.

1.2 Probleemstelling

Naar aanleiding van het voorafgaande luidt de probleemstelling:

Wat is de invloed van de Erfrechtverordening op de heffing van erfbelastingen over grensoverschrijdende nalatenschappen van Nederlanders, en tot welke aanbevelingen leidt deze invloed voor de Nederlandse wetgever?

In deze scriptie zal voor verschillende landen de huidige uitwerking van de heffing van erfbelasting vergeleken worden met de uitwerking van de heffing van erfbelasting vóór de inwerkingtreding van de Erfrechtverordening. Tevens zal gezocht worden naar manieren waarop de Nederlandse wetgever mogelijke problemen eenzijdig kan voorkomen of oplossen.

1.3 Relevantie

Gezien de toenemende globalisering en het relatief hoge aantal internationale nalatenschappen dat ieder jaar binnen de EU vrijvalt, is het van steeds groter belang om deze situaties goed te begeleiden ter ondersteuning van de Europeesrechtelijke vrijheid van vestiging.

Op sociaal gebied kan deze scriptie bijdragen door meer inzicht te verlenen aan degenen die in grensoverschrijdend verband zullen nalaten en hier vooraf zekerheid en duidelijkheid over willen krijgen. Het grensoverschrijdende aspect van nalatenschappen vormt regelmatig een levensecht probleem voor veel Nederlanders. In de praktijk worden zij in een periode van rouw geconfronteerd met ingewikkelde systemen en rechtskaders waar zij eerder niet mee in aanmerking zijn gekomen. Met de inzichten uit deze scriptie wordt mogelijk op meer doordachte wijze gebruik gemaakt van de mogelijkheden die erflaters voor het overlijden ter beschikking staan. Tevens bieden de inzichten uit deze scriptie mogelijk handvatten voor de Nederlandse wetgever om op een eerlijke wijze de erfbelastingheffing over grensoverschrijdende nalatenschappen te regelen en het hierbij behorende proces te ondersteunen.

Op wetenschappelijk gebied is het van belang om mogelijke struikelpunten aan de kaak te stellen die aan het huidige systeem eigen zijn en oplossingen voor te dragen. Op het complexe snijvlak van rechtsgebieden zoals het internationaal privaatrecht, het goederenrecht en het erfbelastingrecht bestaan er nog veel onduidelijkheden. De fiscale wetenschap kan zich beter ontwikkelen wanneer er meer zicht is op de invloed van een civielrechtelijke regeling zoals de EEV. Bij een beter begrip van de consequenties van wetgeving die erfgenamen ondervinden onder het huidige samenspel van regelgeving zal het ontwikkelen van geschikte nieuwe regelingen in nationaal en internationaal verband op een meer geïnformeerde manier plaats kunnen vinden.

1.4 Afbakening onderwerp

In deze scriptie zal ik mij beperken tot grensoverschrijdende nalatenschappen in de relatie tot de landen die deel uitmaken van de Europese Unie. In niet alle landen die tot de Europese Unie behoren heeft de Erfrechtverordening werking. Ierland, het Verenigd Koninkrijk en Denemarken hebben afgezien van deelname aan de regelingen van de verordening. Hoewel deze verordening wel effect heeft voor de inwoners van deze landen indien zij in het buitenland gelegen bezit hebben, is voor

Nederlanders wonend in deze landen de werking van de verordening beperkt. Deze landen zal ik dan ook buiten beschouwing laten.

De landen waar Nederlanders voornamelijk naar emigreren zijn België, Duitsland, Frankrijk en Spanje.⁷ Voor deze landen zal ik dan ook onderzoeken welke gevolgen plaats kunnen vinden bij een emigratie naar, bezit in of gewoonlijk verblijf in deze landen.

Dit onderzoek is beperkt tot de situatie waarbij de erflater op het moment van overlijden gehuwd is met een 70-jarige partner en één volwassen kind heeft. Uit onderzoek van de EU blijkt dat 76% van de volwassen inwoners van de EU geen uiterste wilsbeschikking heeft opgesteld.⁸ Hoewel het aantal nalatenschappen dat zich ab intestaat voltrekt lager is, omdat men vaak pas later in het leven een testament opstelt zullen nog steeds veel nalatenschappen zonder testament verdeeld worden. In dit onderzoek zal dan ook uitgegaan worden van een erflater die geen uiterste wilsbeschikking heeft opgesteld waarin wordt afgeweken van de wettelijke verdeling.

In de EEV wordt de mogelijkheid geboden om via een rechtskeuze het recht van de nationaliteit van de erflater van toepassing te laten zijn. Indien daarvoor gekozen wordt is niet meer het recht van de gewone verblijfplaats, maar het recht van het land van de nationaliteit integraal van toepassing. De gevolgen van het gebruikmaken van deze mogelijkheid zullen tevens onderzocht worden.

1.5 Methodologie & Opzet

Om tot beantwoording van de probleemstelling te komen, dient een aantal deelvragen uitgewerkt te worden. De onderstaande deelvragen zullen centraal staan in de volgende hoofdstukken;

- Welk Nederlands rechtskader is van toepassing op nalatenschappen?
- Welke civielrechtelijke gevolgen heeft de EEV?
- Wat zijn de hoofdlijnen van het IPR-, erf- en erfbelastingrecht in België, Duitsland, Frankrijk en Spanje?
- Welke verschillen en complicaties zijn ontstaan of verdwenen in de heffing over grensoverschrijdende nalatenschappen door de inwerkingtreding van de EEV?
- Welke beleidsmaatregelen kunnen genomen worden om de afwikkeling van grensoverschrijdende nalatenschappen beter te laten verlopen?

Om de gevolgen van het inwerkingtreden van de EEV in kaart te brengen worden de uitkomsten van verschillende casussen voor en na de werking van de verordening vergeleken voor de vier hiervoor genoemde landen. Hoewel er geen ruimte is om alle varianten die mogelijk bestaan in verband met grensoverschrijdende nalatenschappen uit te werken, zullen de in de tabel opgenomen veelvoorkomende casussen wel aan het licht komen. In deze casussen wordt ervan uit gegaan dat de

⁷ R. Jenissen, H. Nicolaas, *De Nederlandse migratiekaart 2013. Achtergronden en ontwikkelingen in internationale migratiestromen in de periode vanaf 2000* (CBS Cahier in opdracht van het Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum), 2014.

⁸ Intern document van het Secretariaat-generaal 411 van 2009, laatste definitieve versie, p.59.

erflater de Nederlandse nationaliteit heeft. Hiernaast wordt ervan uitgegaan dat de aangegeven woonplaats al minimaal 5 jaar de woonplaats van de erflater is.⁹ Deze casussen zien zowel op de situatie dat de Nederlandse erflater in Nederland woont en buitenlands onroerend goed bezit (casus 1 en 2), als op de situatie dat de erflater zelf ook geëmigreerd is (casus 3-6).

| Casus | Laatste gewone verblijfplaats erflater | Woonplaats verkrijger | Situs van een Onroerende zaak | Rechtskeuze voor nationaliteit |
|-------|--|-----------------------|-------------------------------|--------------------------------|
| 1 | Nederland | Nederland | BE/DL/SP/FR | - |
| 2 | Nederland | BE/DL/SP/FR | BE/DL/SP/FR | - |
| 3 | BE/DL/SP/FR | Nederland | BE/DL/SP/FR | Nee |
| 4 | BE/DL/SP/FR | Nederland | BE/DL/SP/FR | Ja |
| 5 | BE/DL/SP/FR | BE/DL/SP/FR | BE/DL/SP/FR | Nee |
| 6 | BE/DL/SP/FR | BE/DL/SP/FR | BE/DL/SP/FR | Ja |

In 2011 bedroeg de gemiddelde erfenis in Nederland bijna €118.000.¹⁰ Uit schattingen van de EU bleek de gemiddelde Europese erfenis in 2007 €137.000 bedroeg, ofwel 5,9 maal het bruto binnenlands product (BBP) per hoofd van de bevolking van de EU. Met het BBP in de EU uit 2016 levert hetzelfde percentage een gemiddelde erfenis voor 2016 van €176.000 op.¹¹ Nalatenschappen met een grensoverschrijdend element hebben over het algemeen echter nog een hogere gemiddelde waarde, welke mogelijk tweemaal zo hoog is als het gemiddelde van nalatenschappen zonder grensoverschrijdend element.¹² Deze statistieken zijn slechts indicatief en iedere nalatenschap kent zijn eigen eigenaardigheden. Ter illustratie van mogelijke fiscale gevolgen zal naar aanleiding van deze gegevens voor de uitwerking van de casussen waarbij het van toepassing zijnde erfrecht is veranderd, gerekend worden met een nalatenschap van €350.000. Deze zal bestaan uit €150.000 aan roerende goederen, en €200.000 aan in het buitenland gelegen onroerende goederen.

1.6 Opbouw

In hoofdstuk 2 wordt het Nederlands juridisch stelsel uitgelicht; hierin wordt kort ingegaan op het Nederlandse internationaal privaatrecht, het huwelijksvermogensrecht, het erfrecht en het erfbelastingrecht. Vervolgens worden de Nederlandse regels voor de voorkoming van dubbele belasting besproken. Tevens wordt in hoofdstuk 2 de werking van de Erfrechtverordening uiteengezet.

In de hoofdstukken 3, 4, 5, en 6 worden de relevante regelingen in respectievelijk België, Duitsland Frankrijk en Spanje besproken. In ieder hoofdstuk wordt eerst het internationaal privaatrecht, het nationale erfrecht en vervolgens het nationale erfbelastingrecht uiteengezet. Tevens wordt per land gekeken welke mogelijkheden voor de voorkoming van dubbele belasting bestaan. Vervolgens

⁹ De duur van de emigratie kan van invloed zijn op het van toepassing zijnde recht. De complicaties die hierbij spelen zullen in deze scriptie onbesproken blijven.

¹⁰ Centraal Bureau voor de Statistiek, (2014, 21 januari), *Nalatenschappen; 2005-2011*, geraadpleegd van <https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/71815ned/line?ts=1527881872005>.

¹¹ 'National accounts and GDP', *Eurostat Statistics Explained*, juni 2018, ec.europa.eu.

¹² Intern document van het Secretariaat-generaal 411 van 2009, laatste definitieve versie, p.66.

worden per land voor de hiervoor uiteengezette casussen de gevolgen van de invoering van de Erfrechtverordening uiteengezet, en wordt ingegaan op de toepassing van de Nederlandse wettelijke verdeling in het buitenlandse erfbelastingrecht.

In hoofdstuk 7 vindt een vergelijking en analyse plaats van de resultaten uit de vorige hoofdstukken. Vervolgens worden naar aanleiding van deze analyse, de Europese voorstellen en opmerkingen van andere auteurs, aanbevelingen gedaan voor de Nederlandse wetgever. In hoofdstuk 9 wordt het onderzoek afgesloten met een conclusie.

2. Nederland en de EEV

Om de gevolgen van de EEV op grensoverschrijdende nalatenschappen op erflaters met een Nederlandse nationaliteit te onderzoeken wordt in dit hoofdstuk ingegaan op de Nederlandse wet- en regelgeving die betrekking heeft op grensoverschrijdende nalatenschappen. Tevens wordt de werking van de EEV, die het internationaal privaatrecht van Nederland en 24 andere lidstaten zal vervangen, in dit hoofdstuk uiteengezet.

2.1 Het internationaal privaatrecht

Het internationaal privaatrecht (IPR) bepaalt het recht dat van toepassing is op een bepaalde situatie. Het IPR wordt ook wel de conflict- of collisieregels van een land genoemd, omdat het een oplossing biedt wanneer meerdere nationale regimes tegelijk van toepassing zijn. Het IPR is geen geharmoniseerd of universeel systeem waarmee in alle landen volgens dezelfde regels vastgesteld wordt welk recht van toepassing is.¹³ In beginsel kent ieder land zijn eigen regels van IPR waarmee het toepasselijke recht in grensoverschrijdende gevallen gevonden moet worden. Door middel van het Nederlandse IPR kan het vanuit de Nederlandse optiek op de hiervoor geschetste casussen van toepassing zijnde erfrecht en huwelijksvermogensrecht bepaald worden.

2.1.1 Het Nederlandse IPR-erfrecht

In beginsel wijst het in een land geldend IPR het recht aan waaronder een erfenis valt. Omdat in Nederland de EEV geldt, zijn voor nalatenschappen die openvallen op of na 17 augustus 2015 niet meer de regels van het Nederlandse IPR van toepassing, maar worden op nalatenschappen van na deze datum de regels van de verordening toegepast. De werking van de EEV komt in onderdeel 2.1.2 van dit hoofdstuk aan de orde.

Voor de inwerkingtreding van de EEV bestond het Nederlandse IPR op het gebied van erfrecht uit verschillende delen. Er waren verschillende IPR-regels voor de geldigheid van uiterste wilsbeschikkingen, de erfopvolging en de afwikkeling van de nalatenschappen.¹⁴ Het IPR dat ziet op de erfopvolging is het recht dat betrekking heeft op de hiervoor beschreven casussen en wordt in deze paragraaf in grote lijnen uitgewerkt.

Het recht dat volgens het Nederlandse IPR van toepassing was op de erfopvolging werd bepaald aan de hand van het Haags Erfrechtverdrag 1986 (HEV).¹⁵ Hierin is een verwijzingsladder opgenomen waarmee het toepasselijke recht vastgesteld kan worden. Als eerste trede van deze ladder wordt het recht van het land aangewezen van de gewone verblijfplaats van de erflater, op voorwaarde dat de erflater ook de nationaliteit van deze Staat had.¹⁶ Vervolgens wordt het recht van gewone verblijfplaats wederom aangewezen als toepasselijk recht indien de erflater ten minste 5 jaar voorafgaand aan zijn dood in deze Staat zijn verblijfplaats had. Op deze aanwijzing wordt, in uitzonderlijke omstandigheden, een uitzondering gemaakt als blijkt dat de erflater nauwere banden had met een andere staat.¹⁷ Als laatste trede van de trap wordt het recht aangewezen van het land

¹³ A.P.M.J. Vonken, *Mr. C Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk recht. 10 Internationaal privaatrecht. Deel I. Algemeen deel IPR*, Deventer: Kluwer 2013, onderdeel 256.

¹⁴ J.L.D.J. Maasland, 'Het (nieuwe) Nederlandse erfrecht-IPR in vogelvlucht', *FtV* 2014/9-44, p. 1

¹⁵ Artikel 10:145 BW.

¹⁶ Artikel 3 lid 1 HEV.

¹⁷ Artikel 3 lid 2 HEV.

waarvan de erflater de nationaliteit bezat, waarbij wederom een uitzondering geldt voor het geval dat kennelijk nauwere banden bestaan met een andere staat.¹⁸

Hiernaast geeft het HEV een rechtskeuzemogelijkheid voor het recht van de gewone verblijfplaats of het recht van nationaliteit als de verklaring van de rechtskeuze voldeed aan de vereisten voor uiterste wilsbeschikkingen in Nederland.¹⁹ Deze rechtskeuze mocht gemaakt worden voor zowel de gewone woonplaats of nationaliteit op het moment van overlijden als voor de gewone woonplaats of nationaliteit op het moment dat de rechtskeuze vastgelegd werd. Het was zelfs mogelijk om een rechtskeuze te maken voor het recht dat van toepassing zou zijn op specifieke goederen uit de nalatenschap.²⁰

Het Nederlandse recht kent tevens een bepaling van exceptie van openbare orde.²¹ Deze bepaling houdt in dat wanneer de verwijzing van het Nederlandse IPR leidt tot toepassing van een bepaling van buitenlands recht die onverenigbaar is met de Nederlandse openbare orde, deze bepaling niet toegepast mag worden. Kort gezegd, wordt de bepaling van buitenlands recht niet toegepast als deze bepaling strijd oplevert met materieel Nederlands recht. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als een buitenlandse rechtsregel strijdig is met het materieelrechtelijke gelijkheidsbeginsel tussen man en vrouw.²²

2.1.2 Het EEV IPR erfrecht

Na vele jaren van overleg is per 17 augustus 2015 de *“Verordening 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”*, ofwel de EEV, in werking getreden.²³

Zoals uit de titel van de verordening blijkt, ziet de EEV niet alleen op wie erft en wat hij verkrijgt uit de nalatenschap, maar ook bijvoorbeeld volgens welk recht de afwikkeling plaats zal vinden en welke rechter in geval van een conflict bevoegd is.²⁴ Het toepassingsgebied van de verordening strekt zich uit tot alle burgerrechtelijke aspecten van de erfopvolging, maar heeft expliciet geen toepassing op fiscale zaken.²⁵ In deze paragraaf wordt alleen stilgestaan bij de bepalingen en aspecten van de EEV die invloed hebben op het toepasselijk recht in de eerder beschreven casussen.

De verordening heeft tot doel om *“het vrije verkeer van personen, de mogelijkheid dat burgers de vererving van hun nalatenschap in Unieverband van tevoren regelen, en de bescherming van de rechten van erfgenamen en legatarissen en van personen die de erflater na staan alsook van*

¹⁸ Artikel 3 lid 3 HEV.

¹⁹ Artikel 5 HEV.

²⁰ J.L.D.J. Maasland, ‘Het (nieuwe) Nederlandse erfrecht-IPR in vogelvlucht’, *FtV* 2014/9-44, p. 2.

²¹ Artikel 6:10 BW.

²² A.P.M.J. Vonken, commentaar op art. 10:6 BW, in: *Tekst & Commentaar BW*, Deventer: Kluwer (online).

²³ Artikel 84 EEV.

²⁴ Boelens G.G.B. & Sikkema T.H. (2013), *Rechtsvinding en de Europese Erfrechtverordening*. In: Breedveld-de Voogd C.G., Castermans A.G., Knigge M.W., Linden T. van der, Nieuwenhuis J.H., Oever H.A. ten (Eds.) *Rechtsvinding in een meerlagige rechtsorde*. BW Krant Jaarboek no. 28 Deventer: Kluwer, p.152.

²⁵ Overwegingen 9-10 EEV.

schuldeisers van de nalatenschap” te borgen.²⁶ Deze doelstelling is van mede van belang omdat voor de toepassing en interpretatie van bepaalde artikelen expliciet verwezen wordt naar deze doelstelling.

De verordening is enkel van toepassing op nalatenschappen die openvallen op of na 17 augustus 2015.²⁷ In alle lidstaten van de EU, met uitzondering van het Verenigd Koninkrijk, Ierland en Denemarken geldt vanaf 17 augustus 2015 de EEV als toepasselijk IPR.²⁸ Dat wil zeggen dat voor 25 lidstaten harmonisatie van de IPR-regels met betrekking tot het erfrecht bestaat.²⁹ In deze lidstaten moeten de verwijzingsregels die in de EEV opgenomen zijn toegepast worden om te bepalen welk recht vanuit het perspectief van de lidstaat van toepassing is. Hiermee heeft de EEV ook werking t.o.v. derde landen. Het recht dat op grond van de verwijzingsregels toegepast moet worden kan ook het recht van een derde land zijn.³⁰

De EEV bevat verwijzingsregels die het recht aanwijzen dat in principe van toepassing zal zijn op de gehele nalatenschap. De hoofdregel van de EEV bepaalt dat als toepasselijk recht op de erfopvolging het recht van de gewone verblijfplaats van de erflater op het moment van overlijden aangewezen wordt.³¹ De enige nuancering op deze verwijzingsregel is, dat bij wijze van uitzondering het recht van een andere Staat aangewezen kan worden, als uit alle omstandigheden rondom de nalatenschap blijkt dat de erflater op het moment van overlijden kennelijk een nauwere band met een andere Staat had.³²

Voor toepassing van de verwijzingsregels van de EEV is het van belang hoe het begrip *gewone verblijfplaats* ingevuld moet worden. Voor dit begrip is echter geen definitie opgenomen, noch wordt er verwezen naar de invulling van dit begrip naar het nationaal recht van de lidstaten. Wel zijn in de overwegingen van de verordening aanwijzingen gegeven hoe dit begrip ingevuld moet worden.³³ Uit deze aanwijzingen blijkt dat de gewone verblijfplaats ingevuld moet worden als een feitelijk begrip, dat bepaald moet worden aan de hand van *“alle aspecten die het leven van de erflater in de jaren voor zijn overlijden en op het tijdstip van overlijden hebben gekenmerkt met inbegrip van alle relevante feitelijke elementen”*³⁴. De gewone verblijfplaats is in dit verband een Europeesrechtelijk begrip, en zal dus ook op uniforme wijze door de lidstaten uitgelegd moeten worden.

Naast de algemene verwijzingsregels biedt de verordening erflaters de mogelijkheid om een rechtskeuze uit te brengen voor het recht van hun nationaliteit.³⁵ Deze rechtskeuze voldoet aan de voorwaarden van de EEV als deze uitgebracht is op een wijze die overeenkomt met het recht van de lidstaat voor wiens recht gekozen is.³⁶ Tevens wordt een rechtskeuze voor een ander recht dan het recht van nationaliteit die vastgelegd is voor het inwerkingtreden van de EEV, onder voorwaarden

²⁶ Overweging 80 EEV.

²⁷ Artikel 83 lid 1 EEV.

²⁸ Overwegingen 82-83 EEV.

²⁹ A.M.E. Giuliano, ‘De Erfrechtverordening: één bevoegde autoriteit en één toepasselijk recht’, FJR 2013/26, p.1.

³⁰ Artikel 20 EEV.

³¹ Artikel 21 lid 1 EEV.

³² Artikel 21 lid 2 EEV.

³³ Overwegingen 23-25.

³⁴ Overweging 23 EEV.

³⁵ Artikel 22 lid 1 EEV.

³⁶ Artikel 22 lid 3 EEV.

geaccepteerd.³⁷ Deze bepaling moet EU-burgers de mogelijkheid bieden om voorafgaand aan het overlijden hun erfopvolging te regelen, en zeker te zijn van het recht dat op hun nalatenschap van toepassing zal zijn.³⁸ Ook zou de rechtskeuze geïntroduceerd zijn om te voldoen aan het verlangen van een aantal lidstaten om legitieme porties te beschermen.³⁹

Binnen de lidstaten die partij zijn bij de EEV zal geen aanknopingsproblematiek ontstaan. De lidstaten volgen immers hetzelfde systeem om het toepasselijk recht te bepalen, waardoor geen sprake meer zal zijn van renvoi of verderverwijzing tussen landen onderling. De lidstaten kunnen echter wel in relatie tot derde landen te maken krijgen met een terugverwijzing of een verderverwijzing. De EEV is in de plaats getreden van het voorheen geldende IPR in de lidstaten en is dus ook het IPR dat van toepassing is vanuit een lidstaat in relatie tot een derde land. De EEV bepaalt dat als via de regels van de EEV het recht van een derde Staat van toepassing is, en deze Staat terugverwijst naar het recht van een lidstaat, ofwel het recht van een andere Staat die zijn eigen recht zou toepassen, deze verwijzing of terugverwijzing geaccepteerd wordt.⁴⁰ Hiervan is echter geen sprake als de erflater een onder de EEV geldige rechtskeuze heeft gemaakt.⁴¹ Wel is het mogelijk dat de terug- of verderverwijzing slechts ziet op een deel van de nalatenschap, en er alsnog meerdere erfrechtsstelsels op één nalatenschap van toepassing zijn.⁴²

Aangezien de verwijzingsregels ertoe kunnen leiden dat bezit gelegen in een bepaalde Staat vererft volgens de regels van een andere staat, zal in deze eerste Staat het erfrecht uit een ander land toegepast moeten worden. Hiertoe zijn drie belangrijke bepalingen opgenomen. Ten eerste zijn de lidstaten verplicht om een samenvatting van nationale wetgeving te verstrekken, welke door instanties van de EU publiek beschikbaar gemaakt worden.⁴³ Hiermee moet het in de lidstaten gemakkelijker worden om het uit een andere lidstaat afkomstige erfrecht toe te passen.⁴⁴

Ten tweede is het mogelijk dat het recht dat toegepast moet worden, vraagt om toepassing van in de andere Staat onbekende zakelijke rechten. De andere lidstaat kan niet gevraagd worden dergelijke rechten toe te passen als deze in die Staat niet bestaan. Wel moeten de rechthebbenden van een dergelijk recht in staat worden gesteld om hun rechten te genieten.⁴⁵ De EEV biedt in dit geval als oplossing dat in de lidstaat die het betreffende recht niet kent het recht zoveel mogelijk in overeenstemming gebracht moet worden met het meest gelijkwaardige recht dat in die lidstaat wel bestaat.⁴⁶ Voor de toepassing van het erfrecht in een andere lidstaat kan het recht van een van de erfstaten dus als het ware worden omgezet.

Ten derde is het mogelijk dat de andere Staat die het buitenlandse erfrecht moet toepassen, bepalingen hieruit in strijd met zijn eigen wet acht. Op grond van de EEV mag een lidstaat slechts het recht van de andere lidstaat ter zijde schuiven als sprake is van kennelijke onverenigbaarheid met de

³⁷ Artikel 83 lid 2 EEV.

³⁸ Overwegingen 37-38 EEV.

³⁹ A.M.E. Giuliano, 'De Erfrechtverordening: één bevoegde autoriteit en één toepasselijk recht', FJR 2013/26, p.4.

⁴⁰ Artikel 34 lid 1 EEV.

⁴¹ Artikel 34 lid 2 EEV.

⁴² A.M.E. Giuliano, 'De Erfrechtverordening: één bevoegde autoriteit en één toepasselijk recht', FJR 2013/26, p.9.

⁴³ Artikel 77 EEV.

⁴⁴ Overweging 75 EEV.

⁴⁵ Overweging 16 EEV.

⁴⁶ Artikel 31 EEV.

openbare orde van dit land.⁴⁷ Een dergelijk buiten toepassing laten van een bepaling van buitenlands erfrecht, mag echter niet leiden tot strijd met het Europeesrechtelijk anti-discriminatiebeginsel.⁴⁸

2.1.3 Het IPR-huwelijksvermogensrecht

Het huwelijksvermogensrecht regelt de vermogensrechtelijke gevolgen van een huwelijk, waaronder de omvang van een eventueel aanwezig gemeenschappelijk vermogen. Hiermee heeft het huwelijksvermogensrecht dus invloed op de te heffen erfbelasting omdat het de omvang van de nalatenschap mede bepaalt. Tevens kan het toepasselijke huwelijksvermogensrecht van belang zijn omdat de relatie tot de erflater invloed heeft op de hoogte van de erfbelasting. Omwille van de omvang van deze scriptie zal in dit hoofdstuk worden volstaan met een korte uitleg van het Nederlandse IPR-huwelijksvermogensrecht en het Nederlandse huwelijksvermogensrecht.

Aan de hand van het Nederlandse IPR wordt het toepasselijke huwelijksvermogensrecht aangewezen afhankelijk van onder andere de datum van de huwelijksluiting, de nationaliteit, (historische) gezamenlijke woonplaatsen en de rechtskeuze van de echtlieden. Hierbij is van belang dat het mogelijk is dat aan de hand van het Nederlandse IPR het toepasselijke huwelijksvermogensrecht wijzigt gedurende het huwelijk indien geen geldige rechtskeuze is gemaakt.

Met ingang van 29 januari 2019 treedt in 18 EU-lidstaten de Verordening Huwelijksvermogensstelsels 2016 in werking.⁴⁹ Hierin wordt net als in de EEV een eenheidsstelsel geïntroduceerd voor het van toepassing zijnde huwelijksvermogensstelsel. Dat wil zeggen dat het huwelijk niet op hetzelfde moment door meerdere huwelijksvermogensstelsels beheerst wordt, maar dat er één stelsel aangewezen wordt. Tevens is deze verordening gestoeld op het onveranderlijkheidsbeginsel, wat betekent dat het aangewezen huwelijksvermogensstelsel geldt voor de gehele duur van het huwelijk. Hiermee zal meer rechtszekerheid en voorspelbaarheid gelden in vermogensrechtelijk opzicht voor gehuwde paren. Deze verordening zal echter alleen zien op huwelijken die op of na de inwerkingtreding gesloten worden, of waarin de verordening als het op hun huwelijksvermogensstelsel toepasselijke recht aangewezen is, en is natuurlijk enkel van toepassing in de lidstaten die deze verordening aangenomen hebben.⁵⁰

De Verordening huwelijksvermogensstelsels ziet niet op de erkenning van buitenlandse huwelijken. In de Nederlandse optiek wordt een huwelijk dat gesloten is in een andere Staat erkend als het in die andere Staat als rechtsgeldig huwelijk erkend wordt.⁵¹ Omdat de erkenning van het huwelijk van belang is voor de uitwerking van het erfrecht en belastingheffing in de betrokken landen zal voor het vervolg van deze scriptie ervan uitgegaan worden dat het huwelijk uit de casus in de betrokken landen erkend wordt.⁵²

⁴⁷ Artikel 35 EEV.

⁴⁸ Overweging 58 EEV.

⁴⁹ Verordening (EU) 2016/1103.

⁵⁰ M.H. ten Wolde 'Internationale estate planning en de Verordening Huwelijksvermogensstelsels 2016', *FtV* 2016/7-8.

⁵¹ Artikel 10:31 BW.

⁵² Zie voor een de fiscale implicaties van deze verordening M. de L. Monteiro, 'Nieuwe EU-Verordeningen: gevolgen voor de internationale schenk- en erfbelasting', *Estate Planner Digitaal* 2013/06, onderdeel 2.

2.2 Het erfrecht en huwelijksvermogensrecht

2.2.1 Het erfrecht

Het erfrecht van een land regelt wie in de rechten en plichten opvolgt van een overleden natuurlijk persoon.⁵³ De opvolgers van deze rechten en plichten zijn de zogenaamde erfgenamen. De erfgenamen worden aangewezen krachtens een uiterste wilsbeschikking of via versterf. In deze scriptie zal enkel ingegaan worden op het geval dat niet middels een uiterste wilsbeschikking afgeweken is van de Nederlandse wettelijke verdeling.

De erfgenamen erven alle bezittingen en schulden van de erflater. In sommige nalatenschappen zal het saldo van de bezittingen en schulden negatief zijn. Er bestaat geen keuze om slechts de bezittingen uit een nalatenschap te erven, maar de erfgenamen hebben wel de keuze om de nalatenschap te verwerpen.⁵⁴ Ook is het mogelijk om de nalatenschap te aanvaarden onder voorbehoud van een boedelbeschrijving, het beneficiair aanvaarden.

Wanneer er bij een overlijden meerdere erfgenamen zijn, komt in beginsel een gemeenschap tot stand die voor verdeling vatbaar is.⁵⁵ Op dit principe wordt een uitzondering gemaakt als, zoals in de hiervoor beschreven casussen, de erflater geen uiterste wilsbeschikking heeft opgesteld en hij of zij een echtgenoot en minstens één kind achterlaat.⁵⁶ In dat geval wordt de nalatenschap direct verdeeld voordat deze gemeenschap tot stand heeft kunnen komen. Dit gebeurt door middel van de zogenaamde ‘wettelijke verdeling’. Deze uitzondering op de regel is ingesteld om de langstlevende echtgenoot in staat te stellen ongestoord verder te leven.⁵⁷

Op grond van de wettelijke verdeling zijn de kinderen en de echtgenoot van de overledene ieder voor gelijke delen erfgenaam uit de nalatenschap.⁵⁸ De wettelijke verdeling regelt dat de echtgenoot van de erflater van rechtswege alle bezittingen en schulden uit de nalatenschap verkrijgt. Dat betekent niet dat het erfdeel van de kinderen verloren is gegaan. De kinderen krijgen ieder voor hun erfdeel een vordering op de langstlevende echtgenoot; de langstlevende echtgenoot heeft een zogenaamde overbedelingsschuld aan de kinderen. Deze schuld neemt jaarlijks toe met de wettelijke rente over de openstaande schuld wanneer de wettelijke rente minimaal 6% bedraagt. De overbedelingsschuld en de rente zijn in beginsel pas opeisbaar bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot, tenzij sprake is van een faillissement of schuldsanering.

2.2.2 Het huwelijksvermogensrecht

Wanneer het Nederlands huwelijksvermogensrecht aangewezen wordt, heeft dit tot gevolg dat voor huwelijken gesloten vanaf 1 januari 2018 een beperkte gemeenschap van goederen tot stand komt

⁵³ M.J.A van Mourik, A.J.M. Nuytinck, *Personen-en familierecht, huwelijksvermogensrecht en erfrecht*, Deventer: Kluwer 2015, p. 345.

⁵⁴ Artikel 4:190 BW.

⁵⁵ M.J.A van Mourik, A.J.M. Nuytinck, *Personen-en familierecht, huwelijksvermogensrecht en erfrecht*, Deventer: Kluwer 2015, p. 350.

⁵⁶ Artikel 4:13 BW.

⁵⁷ M.J.A van Mourik, A.J.M. Nuytinck, *Personen-en familierecht, huwelijksvermogensrecht en erfrecht*, Deventer: Kluwer 2015, p. 351.

⁵⁸ Artikel 4:13 BW.

bij de sluiting van het huwelijk, tenzij de echtlieden huwelijkse voorwaarden hebben gemaakt⁵⁹. Voor huwelijken gesloten zonder huwelijkse voorwaarden van voor deze datum kwam op het moment dat het huwelijk gesloten werd een algehele gemeenschap van goederen tot stand. Onder de oude regeling vielen vrijwel alle bestaande goederen en schulden van de echtgenoten onder de gemeenschap, waar onder de nieuwe regeling deze boedel slechts ziet op hetgeen tijdens het huwelijk door beide echtgenoten verkregen wordt. Voor de vererving is van belang dat de helft van het gemeenschappelijk vermogen aan iedere partner toegerekend wordt. Het deel van het gemeenschappelijk vermogen dat aan de erflater toegerekend wordt, vormt samen met zijn of haar privévermogen de nalatenschap.

2.3 Het erfbelastingrecht

Het Nederlandse erfbelastingrecht is geregeld in de Successiewet 1956 (SW). Deze wet regelt de heffing van erfbelasting over verkrijgingen krachtens erfrecht op grond van het woonplaatsbeginsel en het nationaliteitsbeginsel. Tot 1 januari 2010 werd op grond van het situsbeginsel recht van overgang geheven, maar sinds deze belasting is komen te vervallen heft Nederland enkel nog op basis van de woonplaats of nationaliteit van de erflater.⁶⁰ Dat houdt in dat wanneer de erflater niet in Nederland woonde, of geacht werd in Nederland te wonen ten tijde van het overlijden, geen Nederlandse erfbelasting verschuldigd is, zelfs niet indien het om in Nederland gelegen bezit gaat.

Indien een erflater op het moment van overlijden inwoner van Nederland was, of geacht werd inwoner van Nederland te zijn is erfbelasting verschuldigd over alle wereldwijde bezittingen van de erflater.⁶¹ De woonplaats moet op grond van artikel 4, eerste lid van de Algemene wet op de Rijksbelastingen (AWR) bepaald worden naar de feitelijke omstandigheden. Ook als uit de feitelijke omstandigheden blijkt dat geen sprake is van een woonplaats in Nederland kan een erflater “geacht worden” in Nederland te wonen voor de heffing van erfbelasting. In de SW is opgenomen dat een Nederlandse erflater tot 10 jaar na het emigreren vanuit Nederland fictief geacht wordt ten tijde van het overlijden in Nederland te hebben gewoond.⁶² Deze bepaling is opgenomen om belastingvlucht via emigratie te voorkomen, omdat gedurende 10 jaar na emigratie nog een voldoende band met Nederland bestaat en omdat na emigratie nog voordelen aan het Nederlanderschap ontleend kunnen worden.⁶³

De Nederlandse erfbelasting wordt geheven van de erfgenamen.⁶⁴ Het aanknopingspunt van de heffing is echter de woonplaats of nationaliteit van de erflater. Het woonplaatsbeginsel en het nationaliteitsbeginsel in de SW zien alleen op de erflater, dus de woonplaats of nationaliteit van de erfgenamen zijn voor de heffing van de erfbelasting niet relevant. Ook maakt het voor de heffing van Nederlandse erfbelasting niet uit waar de bezittingen en schulden zijn gelegen. Iedere verkrijger van een erflater die onder de SW valt is in beginsel onbeperkt belastingplichtig voor zijn of haar verkrijging.

⁵⁹ Artikel 1:94 BW.

⁶⁰ N.C.G. Gubbels en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht; Schenk-en Erfbelasting*, Deventer: Kluwer 2016, p. 17.

⁶¹ Artikel 1 SW.

⁶² Artikel 3 SW.

⁶³ MvT, *Handelingen II 1935/36*, 355, nr. 3, p.1.

⁶⁴ Artikel 5 SW.

Het erfrecht regelt dat bij toepassing van de wettelijke verdeling de langstlevende echtgenoot een overbedelingschuld heeft aan de kinderen. De kinderen zijn erfbelastingplichtig over de vordering die zij verkrijgen, en de langstlevende echtgenoot is erfbelastingplichtig voor de gehele nalatenschap, met aftrek van de vorderingen van de kinderen. Om de waarde van de verkrijging van de kinderen en van de langstlevende echtgenoot te bepalen moet er een waardering plaatsvinden van de schuld tussen beiden. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat wanneer een lagere samengestelde rente wordt vergoed dan 6%, wat doorgaans bij het intestaat overlijden het geval is, de langstlevende echtgenoot een fictief vruchtgebruik op de vordering van de kinderen heeft.⁶⁵ Dit fictieve vruchtgebruik wordt vervolgens ook gewaardeerd op dezelfde wijze als bij 'normale' vruchtgebruiken plaatsvindt.⁶⁶ Indien de kinderen erfrechtbelasting verschuldigd zijn over hun erfdeel dan moet de langstlevende ouder deze belasting voldoen.⁶⁷ Deze ten behoeve van de kinderen betaalde belasting wordt echter wel ten laste van de overbedelingschuld gebracht.

Het tarief van de Nederlandse erfbelasting is afhankelijk van twee verschillende progressies. De eerste progressie ziet op de waarde van de verkrijging; naarmate de verkrijging hoger wordt, is een hoger percentage erfbelasting verschuldigd. De tweede progressie ziet op de mate van verwantschap tussen de erflater en de erfgenaam. Naarmate de verwantschapsgraad tussen de erflater en de erfgenaam hoger is, wordt het van toepassing zijnde tarief hoger. Voor de echtgenoot en de kinderen van de erflater geldt in 2018 voor verkrijgingen tot €123.248 een tarief van 10%, en voor verkrijgingen boven dit bedrag een tarief van 20%.⁶⁸

Naast het tarief is voor de hoogte van de erfbelasting van belang of een vrijstelling mogelijk van toepassing is. Zowel voor de echtgenoot als voor de kinderen van de erflater zijn specifieke vrijstellingen opgenomen. Voor de echtgenoot is een verkrijging tot een bedrag van €643.194 vrijgesteld.⁶⁹ Voor de kinderen zijn er twee verschillende vrijstellingen opgenomen. De algemene vrijstelling voor kinderen bedraagt €20.371. Voor kinderen die door een lichamelijke of geestelijke beperking niet in staat zullen zijn om de komende 3 jaren na het overlijden van de erflater verdoende inkomen te verdienen geldt een verhoogde vrijstelling van €61.106.

2.4 Voorkoming van dubbele belasting

Binnen de Europese Unie staat het landen vrij om te bepalen op basis van welke beginselen zij belasting heffen. Op het terrein van de erfbelasting kan internationaal gezien dubbele heffing ontstaan omdat de heffingsbeginselen op grond waarvan de landen heffen in bepaalde gevallen overlap vertonen. De kans is groot dat op het gebied van internationale erfbelasting dubbele belastingheffing optreedt vanwege de overlap in aanknopingspunten.⁷⁰ Wanneer door twee of meer mogelijkheden een vergelijkbare belasting geheven wordt over hetzelfde object en van hetzelfde

⁶⁵ T.N. Peters van Neijenhof, 'De onmogelijkheden van de wettelijke verdeling', *NFR-B* 2010/38, aflevering 11, p.2.

⁶⁶ Artikel 21 lid 15 jo. Artikel 5 en artikel 10 Uitvoeringsbesluit SW 1956.

⁶⁷ Artikel 78 SW.

⁶⁸ Artikel 24 SW.

⁶⁹ Artikel 32 SW.

⁷⁰ J. de Bleeck e.a., *Nederlands Internationaal Belastingrecht* (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 8), Deventer: Wolters Kluwer (online, bijgewerkt tot 3 mei 2018), art. 47 BvdB, aant. 2.

subject, is sprake van juridisch dubbele belasting.⁷¹ Deze dubbele heffing kan vermeden of verminderd worden middels verdragen of eenzijdige nationale regelingen.

Omdat Nederland slechts met een beperkt aantal landen verdragen heeft gesloten tot het vermijden van dubbele erfbelasting zal men bij grensoverschrijdende nalatenschappen doorgaans uit komen bij het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (BvdB 2001).⁷²⁷³

In principe geldt dat slechts een beroep op het BvdB 2001 gedaan kan worden indien sprake is van Nederlands inwonerschap van de erflater respectievelijk schenker. In het geval zij slechts fictief inwoner zijn in de zin van art. 3 SW 1956 is echter geregeld dat toch een beroep op het BvdB gedaan kan worden⁷⁴.

Het uitgangspunt van het BvdB voor de erfbelasting is dat Nederland verrekening geeft van in het buitenland geheven erfbelasting wanneer deze belasting berust op een sterker heffingsrecht dan op grond waarvan Nederland heft. De Nederlandse wetgever acht, in overeenstemming met de internationale opvattingen, een heffing op basis van het situsbeginsel het sterkste recht. Hiervoor geldt de Nederlandse definitie van situsgoederen, zodat bijvoorbeeld uitkeringen van levensverzekering, (beursgenoteerde) aandelen of banktegoeden niet als zodanig kwalificeren. Hierna is de woonplaats van de erflater de sterkste heffingsgrond, en als laatste wordt de heffing op grond van nationaliteit van de erflater aangemerkt.⁷⁵ De voorkoming ziet op gelijksoortige belasting van de centrale overheid en als zodanig kwalificeren niet de inkomstenbelasting of vermogensbelasting die wordt geheven bij het overlijden op grond van bijvoorbeeld een fictieve vervreemding bij overlijden. In beginsel geldt geen voorkoming voor gelijksoortige heffing door de lagere overheid. Voorkoming wordt weld verleend, in het geval geen sprake is van een federale heffing, zoals in België, maar de heffing plaatsvindt per gewest.

De voorkomingsmethodiek van het BvdB 2001 bepaalt dat de voorkoming op het niveau van de verkrijger moet worden geregeld.⁷⁶ Dit kan tot gevolg hebben dat wanneer in het buitenland erfbelasting verschuldigd is door een van de verkrijgers uit de nalatenschap, en in Nederland erfbelasting verschuldigd is door een andere verkrijger uit de nalatenschap in beginsel geen voorkoming vanuit Nederland plaatsvindt, en de nalatenschap derhalve dubbel belast wordt. Dit speelde bijvoorbeeld in een zaak die voor het Hof Arnhem-Leeuwarden diende, waarin ten gevolge van vrijstellingen in Nederland alleen de kinderen erfbelasting verschuldigd waren, en in het buitenland alleen de langstlevende echtgenoot als verkrijger van daar gelegen onroerend goed aangemerkt werd.⁷⁷ Vanuit Nederlands perspectief waren zowel de kinderen als de langstlevende echtgenoot verkrijger in de in het buitenland gelegen onroerende zaak. Onderling hadden de erfgenamen afgesproken de buitenlandse belasting gezamenlijk te dragen. In dit arrest oordeelde

⁷¹ V. Dafnomilis, 'A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances – Part 1', *European Taxation* 2015/55, p.500.

⁷² Nederland heeft op dit gebied slechts verdragen gesloten met Finland, Frankrijk, Groot-Brittannië, Noord-Ierland, Israël, Oostenrijk, de Verenigde Staten van Amerika, Zwitserland en Zweden.

⁷³ Voor bepaalde landen kan ook uitgekomen worden bij de Belastingregeling voor het Koninkrijk.

⁷⁴ Artikel 48 SW.

⁷⁵ N.C.G. Gubbels en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht; Schenk-en Erfbelasting*, Deventer: Kluwer 2016, p. 17., p. 308.

⁷⁶ Artikel 50 BvdB 2001.

⁷⁷ A.M. Vrenegoor, 'Spaanse erfbelasting niet in mindering op Nederlands successierecht voor verkrijging Spaanse appartementen', *NtFR* 2013/1415, aflevering 29.

het Hof Arnhem-Leeuwarden dat de kinderen van de erflater geen recht hadden op vermindering van erfbelasting in verband met de in Spanje geheven erfbelasting. Inmiddels heeft de Minister van Financiën naar aanleiding van aandrang vanuit de EU aangegeven dat in individuele gevallen toch bezien kan worden of ruimte is voor verdergaande voorkoming van dubbele belasting wanneer hier een verzoek voor wordt gedaan.⁷⁸

Hoe de Nederlandse voorkoming van dubbele belasting plaats vindt is afhankelijk de feitelijke woonplaats van de erflater ten tijde van het overlijden. Artikel 47 SW is van toepassing als de erflater feitelijk ten tijde van het overlijden in Nederland woonde en artikel 48 SW is van toepassing als de erflater enkel geacht werd in Nederland te wonen ten tijde van het overlijden op grond van artikel 3 lid 1 SW. In artikel 47 is opgenomen dat wanneer onder de nalatenschap in het buitenland gelegen onroerend goed, hieraan verbonden beperkte rechten of een buitenlandse onderneming valt, verrekening van de buitenlandse belasting onder voorwaarden mogelijk is. In artikel 48 is geregeld dat niet alleen voorkoming gegeven wordt voor de in het buitenland gelegen situsgoederen, maar ook voor de andere onderdelen van de verkrijging waar het land van de feitelijke woonplaats van de erflater over heft.

Vereist is dat de in artikel 47 en 48 genoemde onderdelen uit de verkrijging in een ander land al onderworpen zijn aan een soortgelijke heffing. Wanneer hieraan voldaan is geeft Nederland voorkoming van dubbele belasting door de in het buitenland betaalde belasting te verrekenen met de in Nederland verschuldigde erfbelasting. Deze verrekening bedraagt niet meer dan het laagste bedrag van de in Nederland totaal verschuldigde erfbelasting, het evenredige deel van de Nederlandse erfbelasting dat op deze onderdelen van de verkrijging ziet en het in het buitenland betaalde bedrag aan belasting.

Wanneer geen sprake is van in artikel 47 en 48 SW vrijgestelde onderdelen van de verkrijging, kan onder voorwaarden voorkoming plaatsvinden door middel van de aftrekmethode opgenomen in artikel 49 SW. Deze methode van voorkoming geldt voor verkrijgingen van de in Nederland wonende erflater, en van de erflater die geacht werd in Nederland te wonen. Voorwaarde voor deze voorkomingsmethode is dat het gaat om in het buitenland gelegen goederen en dat sprake is van een soortgelijke buitenlandse belasting die daadwerkelijk geheven is. Als de aftrekmethode toegepast wordt zal de verkrijging van de erfgenaam verminderd worden met de buitenlandse belasting, en zal vervolgens aan de hand van het saldo de Nederlandse belasting berekend worden. Deze methodiek is ongunstiger dan als de in het buitenland betaalde belasting in mindering komt op de in Nederland te betalen erfbelasting.

De Nederlandse verrekening dubbele erfbelasting vindt plaats per land. Dit houdt in dat wanneer meerdere landen betrokken zijn bij een nalatenschap, per land wordt gekeken of dubbele belasting in relatie tot Nederland optreedt, en of Nederlandse voorkoming mogelijk is. Als bijvoorbeeld land A heft vanwege in dat land gelegen onroerende zaken, land B heft vanwege de woonplaats van een erfgenaam en Nederland heft vanwege de woonplaats van de erflater, wordt per verkrijger en per land bezien of voorkoming mogelijk is en welke voorkomingsmethodiek van toepassing is. Voor de erfbelasting uit land A verleent Nederland voorkoming van dubbele belasting op grond van artikel 47 via de ordinary-creditmethode. Voor de erfbelasting uit land B is slechts voorkoming op grond van

⁷⁸ Besluit van de Minister van Financiën van 15 oktober 2014, nr. BLKB2013M/1870M, *Stcrt.* 2014, 29938, onderdeel 6.

artikel 49 mogelijk omdat geen sprake is van een situsgoed en kan de buitenlandse erfbelasting slechts als schuld in aftrek komen op de Nederlandse verkrijging. Als de erflater niet in Nederland woonde, maar in land C, en Nederland op grond van de 10-jaarstermijn heft verandert de voorkoming ten opzichte van land A en B niet. Nederland zal dan voorkoming verlenen voor de in land C geheven belasting op grond van artikel 48 via de ordinary credit methode.

2.5 Samenvatting

Het op een casus van toepassing zijnde recht wordt bepaald door het in een land geldende IPR. Het Nederlandse IPR is na de inwerkingtreding van de EEV vervangen door de regels opgenomen in deze verordening. De aanknooppunten tussen het oude Nederlandse IPR voor de afwikkeling van nalatenschappen en de regels van de EEV zijn vergelijkbaar. In beide systemen is de hoofdregel dat aangesloten wordt bij de laatste gewone verblijfplaats van de erflater. Onder de EEV is een rechtskeuze voor een ander recht dan het recht van nationaliteit echter niet meer mogelijk.

De omvang van de verkrijging van erfgenamen is afhankelijk van het huwelijksvermogensrecht en het erfrecht. Het Nederlandse erfrecht bevat een beschermingsregeling van de langstlevende echtgenoot bij het intestaat overlijden via de werking van de wettelijke verdeling. De kinderen en de langstlevende echtgenoot zijn ieder voor gelijke delen erfgenaam in de nalatenschap, maar de langstlevende krijgt alle bezittingen en schulden uit de nalatenschap toebedeeld. De kinderen hebben een onderbedelingsvordering op de langstlevende echtgenoot ter grootte van hun erfdeel. De langstlevende echtgenoot wordt in Nederland in de heffing betrokken voor de gehele nalatenschap minus de schuld, en de kinderen worden in de heffing betrokken voor de waarde van de hiermee corresponderende vordering. Nederland heeft slechts een zeer beperkt aantal belastingverdragen gesloten, waardoor voorkoming van internationaal dubbele erfbelasting doorgaans middels het BvdB 2001 zal moeten plaatsvinden.

3. België

In dit hoofdstuk wordt de Belgische wetgeving uiteengezet die van belang is voor grensoverschrijdende nalatenschappen van Nederlanders die Belgische elementen bevatten. Vervolgens wordt aan de hand hiervan het erfrecht bepaald dat voor en na het inwerking treden van de EEV op de nalatenschap in de in hoofdstuk 1 omschreven casussen van toepassing is. Ten slotte worden de erfbelastingrechtelijke gevolgen en mogelijke obstakels bij toepassing van het Nederlandse erfrecht in het Belgische erfbelastingrecht besproken.

3.1 Het internationaal privaatrecht

Het in België geldend IPR wordt voornamelijk beheerst door het Wetboek internationaal privaatrecht (WIPR). Sinds de inwerkingtreding van de EEV is hierin opgenomen dat het toepasselijk erfrecht bepaald wordt aan de hand van deze verordening.⁷⁹

Voor de inwerkingtreding van de EEV was geregeld dat de erfopvolging in beginsel werd beheerst door het recht van de Staat waarin de overledene bij zijn overlijden zijn of haar gewone verblijfplaats had.⁸⁰ De gewone verblijfplaats werd gedefinieerd als *“de plaats waar een natuurlijk persoon zich hoofdzakelijk heeft gevestigd, zelfs bij afwezigheid van registratie en onafhankelijk van een verblijfs- of vestigingsvergunning. Daarbij wordt rekening gehouden met de persoonlijke en professionele omstandigheden die duurzame banden met die plaats aantonen of wijzen op de wil om die banden te scheppen”*.⁸¹ Roerende goederen werden geacht aanwezig te zijn in deze Staat. Voor onroerende goederen werd als toepasselijk recht aangemerkt het recht van de Staat op wiens grondgebied deze zijn gelegen, tenzij deze Staat vervolgens het recht van de gewone verblijfplaats aanwees. In dat geval werd het revoit aanvaard om mogelijk te maken dat over de volledige nalatenschap één rechtstelsel van toepassing was.⁸² Deze bepaling was een uitzondering op de afwijzing van herverwijzing uit artikel 16 van het WIPR. Deze uitzondering vond slechts voorwaardelijk toepassing; aanvaarding van herverwijzing vond alleen toepassing als hierdoor eenheid van de nalatenschap kon worden hersteld.⁸³

Voorheen was tevens een rechtskeuze mogelijk voor zover dit niet tot gevolg had dat een erfgenaam zijn wettelijk erfdeel verloor.⁸⁴ Het was mogelijk om een rechtskeuze te maken als er met het desbetreffende land een voldoende nauwe band bestond.⁸⁵ Dit wil zeggen dat de erflater zijn nationaliteit aan dat land moest ontlene, of zijn of haar gewone verblijfplaats had in dat land op het moment van de keuze. Naast de verwijzingsregels is in het WIPR een bepaling van exceptie van openbare orde opgenomen.⁸⁶ Deze uitzondering houdt in dat wanneer de verwijzing van het

⁷⁹ Artikel 78 WIPR.

⁸⁰ Artikel 78, lid 1 WIPR (oud).

⁸¹ Artikel 4, lid 2 WIPR.

⁸² M. Traest, 'Art. 78. Recht toepasselijk op de erfopvolging', in: J.Erauw e.a. (red), *Het Wetboek Internationaal Privaatrecht becommentarieerd*, Antwerpen: Intersentia 2006, p. 401.

⁸³ M. Traest, 'Art. 78. Recht toepasselijk op de erfopvolging', in: J.Erauw e.a. (red), *Het Wetboek Internationaal Privaatrecht becommentarieerd*, Antwerpen: Intersentia 2006, p. 402.

⁸⁴ M. Traest, 'Art. 78. Recht toepasselijk op de erfopvolging', in: J.Erauw e.a. (red), *Het Wetboek Internationaal Privaatrecht becommentarieerd*, Antwerpen: Intersentia 2006, p. 403.

⁸⁵ M. Traest, 'Art. 79. Keuze van het recht toepasselijk op de erfopvolging', in: J.Erauw e.a. (red), *Het Wetboek Internationaal Privaatrecht becommentarieerd*, Antwerpen: Intersentia 2006, p. 404.

⁸⁶ Artikel 21 WIPR.

Belgische IPR naar een buitenlands recht leidt tot een bepaling die onverenigbaar is met de Belgische openbare orde, deze bepaling niet toegepast kan worden.

3.2 Het Erfrecht

Het Belgisch erfrecht is vastgelegd in boek drie van het Burgerlijk wetboek (BW). Wanneer de erfgenaam geen testament heeft gemaakt met andersluidende bepalingen wijst de wet de erfgenamen van een nalatenschap aan. Als eerste zijn de afstammelingen van de erflater samen met de niet van tafel en bed gescheiden echtgenoot aangewezen als erfgenaam.⁸⁷

De afstammelingen van de erflater in de nederdalende lijn van dezelfde graad erven voor gelijke delen.⁸⁸ De langstlevende echtgenoot heeft een specifiek recht op de nalatenschap. Als de erflater, zoals in de hiervoor beschreven casussen, zijn of haar echtgenoot en kinderen achterlaat als erfgenamen verkrijgt de langstlevende echtgenoot het vruchtgebruik op de gehele nalatenschap.⁸⁹ Dit betekent dat de kinderen slechts het bloot eigendom van de bezittingen uit de nalatenschap erven. Dat heeft tot gevolg dat deze bezittingen niet zomaar door de kinderen vervreemd kunnen worden. De Belgische wetgever heeft om praktische problemen te voorkomen de mogelijkheid opgenomen om het vruchtgebruik van de langstlevende echtgenoot om te zetten naar een ander recht.⁹⁰ Hiermee wordt het vruchtgebruik als het ware afgekocht zodat zowel de langstlevende echtgenoot als de kinderen het volle eigendom over delen van de nalatenschap bezitten.

Per 1 september 2018 treedt in België een vernieuwd erfrecht in werking.⁹¹ Het erfrecht is aangepast om te voldoen aan veranderende maatschappelijke behoeften. Deze aanpassing ziet met name op de regelgeving rondom aan het overlijden voorafgaande giften, de mogelijkheid om erfovereenkomsten te sluiten en op het verplichte erfdeel van kinderen; de erfrechtelijke reserve geheten. Er zijn geen materiële aanpassingen van de wettelijke verdeling opgenomen in deze wetswijziging voor het geval dat een erflater een echtgenoot en kinderen achterlaat.

3.3 Het Erfbelastingrecht

Het land België is opgebouwd uit de gewesten Wallonië, Vlaanderen en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.⁹² Deze gewesten zijn bevoegd om op bepaalde gebieden en in beperkte mate hun eigen wetgeving vast te stellen. Een van de gebieden waar de gewesten bevoegd zijn om wetgeving vast te stellen is het erfbelastingrecht. Het erfbelastingrecht van deze gewesten verschilt derhalve op bepaalde gebieden en is opgenomen in meerdere bronnen van wetgeving.

België heft twee verschillende soorten belastingen op met België verband houdende nalatenschappen; het successierecht en het recht van overgang bij overlijden. In Vlaanderen gebruikt men de term erfbelasting als een verzamelnaam voor het successierecht en het recht van overgang bij overlijden.⁹³ In Wallonië en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest heeft men vastgehouden aan de term Successierechten voor het successierecht en het recht van overgang bij overlijden.

⁸⁷ Artikel 731 BW.

⁸⁸ Artikel 745 BW.

⁸⁹ Artikel 745 bis BW.

⁹⁰ Artikel 745 quater BW.

⁹¹ Wet tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek wat de erfenissen en giften betreft en tot wijziging van diverse andere bepalingen ter zake, 2017-07-31/25, 1 september 2017.

⁹² B. Peeters, R. Smet, 'De fiscale discussie in België – Wat drijft de fiscale wetgever?', WFR 2016/2

⁹³ Artikel 1.1.0.0.2 lid 9 VCF.

In Vlaanderen is de erfbelasting sinds 1 januari 2015 opgenomen in hoofdstuk 7 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (VCF)⁹⁴. Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en het Waals Gewest hebben ieder een eigen Wetboek der Successierechten (WSB en WSW).

Het belastbaar voorwerp is voor de drie verschillende Gewesten gelijk. Successierecht wordt geheven over verkrijgingen van nalatenschappen van Rijksinwoners van België. Recht van overgang wordt geheven over verkrijgingen van in België gelegen onroerende goederen uit een nalatenschap van iemand die geen Rijksinwoner van België was.⁹⁵ Iemand wordt geacht een Rijksinwoner van België te zijn als hij of zij op het moment van overlijden binnen België zijn domicilie of zetel van zijn vermogen had gevestigd.⁹⁶

De belasting wordt geheven van de erfgenamen.⁹⁷ Het successierecht, dat geheven wordt als de erflater een inwoner van België was, wordt geheven over de gehele verkrijging uit de nalatenschap, ongeacht waar de bezittingen en schulden zich bevinden.⁹⁸ Het recht van overgang wordt enkel geheven over de belastbare waarde van de in het desbetreffende Gewest gelokaliseerde onroerende goederen.⁹⁹

Wat betreft de tarieven bestaan er verschillen tussen de Gewesten. Voor de kinderen van de erflater en de echtgenoot van de erflater gelden dezelfde tarieven.¹⁰³ De in de Gewesten geldende tarieven voor de echtgenoot en de kinderen van de erflater zijn hieronder opgenomen. Voor de in Vlaanderen geldende progressie geldt een splitsing tussen roerende en onroerende zaken. Over de verkrijging van beide wordt erfbelasting geheven, maar er kan dus tweemaal gebruik gemaakt worden van de lagere tarieven.¹⁰⁴

| Vlaanderen | |
|------------|-----------------------|
| Bedrag tot | Tarief ¹⁰⁰ |
| €50.000 | 3% |
| €250.000 | 9% |
| >€250.000 | 27% |

| Brussels Hoofdstedelijk Gewest | |
|--------------------------------|-----------------------|
| Bedrag tot | Tarief ¹⁰¹ |
| €50.000 | 3% |
| €100.000 | 8% |
| €175.000 | 9% |
| €250.000 | 18% |
| €500.000 | 24% |
| >€500.000 | 30% |

| Wallonië | |
|------------|-----------------------|
| Bedrag tot | Tarief ¹⁰² |
| €12.500 | 3% |
| €25.000 | 4% |
| €50.000 | 5% |
| €100.000 | 7% |
| €150.000 | 10% |
| €200.000 | 14% |
| €250.000 | 18% |
| €500.000 | 24% |
| >€500.000 | 30% |

⁹⁴ Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013.

⁹⁵ Artikel 2.7.3.1.1. VCF, artikel 1 WSB, artikel 1 WSW.

⁹⁶ Artikel 1.1.0.0.2. lid 18 VCF, artikel 1 WSB, artikel 1 WSW.

⁹⁷ Artikel 2.7.2.0.2 VCF, artikel 70 WSB, artikel 70 WSW.

⁹⁸ Artikel 2.7.3.1.1 VCF, artikel 1 lid 1 WSB, artikel 1 lid 1 WSW.

⁹⁹ Artikel 2.7.3.2.2 VCF, artikel 1 lid 2 WSB, artikel 1 lid 2 WSW.

¹⁰⁰ Artikel 2.7.4.1.1 lid 1 VCF.

¹⁰¹ Artikel 48 CDSB.

¹⁰² Artikel 48 CDSW.

¹⁰³ Artikel 2.7.4.1.1 lid 2 VCF.

¹⁰⁴ Artikel 2.7.4.1.1 lid 2 VCF.

Tevens bestaan er tussen de Gewesten verschillen met betrekking tot de beschikbare vrijstellingen. Voor Vlaanderen geldt zowel voor de langstlevende echtgenoot als voor de kinderen van de erflater dat een vermindering van erfbelasting toegepast wordt als de netto verkrijging per persoon minder bedraagt dan €50.000. In dat geval geldt een vermindering van $€500 \times \frac{\text{Nettoverkrijging}}{€50.000}$.¹⁰⁵ Hiernaast hebben de kinderen recht op een vermindering van €75 per volledig jaar tot zij de leeftijd van 21 jaar bereiken.¹⁰⁶ Als deze vermindering bij de kinderen van toepassing is heeft dat tot gevolg dat de langstlevende echtgenoot recht heeft op de helft van de verminderingen waar de gezamenlijke kinderen recht op hebben.¹⁰⁷ Ook is de verkrijging van (een deel in) de gezinswoning van de langstlevende echtgenoot en de erflater op het moment van overlijden door de langstlevende echtgenoot vrijgesteld.¹⁰⁸ Voorwaarde hierbij is dat de echtgenoot geen bloedverwant in de rechte lijn van de erflater is of een voor het tarief hiermee vrijgestelde persoon is. Tevens kunnen de kinderen en de langstlevende echtgenoot aanspraak maken op vrijstellingen en verminderingen van erfbelasting voor specifieke met bedrijfsopvolging verband houdende bezittingen.¹⁰⁹

In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest geldt dat de echtgenoot en de kinderen van de erflater ieder recht hebben op een vrijstelling van €15.000.¹¹⁰ Hiernaast hebben de kinderen recht op een additionele vrijstelling van €2.500 per volledig jaar tot zij de leeftijd van 21 jaar bereiken. De langstlevende echtgenoot heeft recht op een vrijstelling ter grootte van de helft van wat de gezamenlijke kinderen krijgen.¹¹¹ Ook heeft de echtgenoot van de erflater recht op een vrijstelling voor het netto aandeel in de woning indien deze voor de langstlevende echtgenoot en erflater als gezinswoning diende op het tijdstip van overlijden.¹¹² Hiernaast heeft de langstlevende echtgenoot met minstens 3 kinderen recht op een vermindering van erfbelasting van 4 t.h. per kind dat nog geen 21 is, tot een bedrag van maximaal €124 per kind.¹¹³ Hiernaast hebben de kinderen en de langstlevende echtgenoot van de erflater recht op verminderingen van erfbelasting voor specifieke met bedrijfsopvolging verband houdende bezittingen.¹¹⁴

In Wallonië hebben de langstlevende echtgenoot en de kinderen van de erflater recht op een vrijstelling van €12.500.¹¹⁵ Hiernaast geldt nog een additionele vrijstelling van €12.500 als de verkrijging van de belastingplichtige niet meer dan €125.000 bedraagt. Tevens hebben de kinderen recht op een bedrag van €2.500 voor ieder volledig jaar dat zij de leeftijd van 21 nog niet hebben bereikt.¹¹⁶ De langstlevende echtgenoot heeft recht op een vermindering van de helft van het bedrag dat de kinderen als vermindering samen ontvangen. Het netto aandeel van de langstlevende echtgenoot in de woning die op het moment van overlijden ten minste 5 jaar tot hoofdverblijf voor

¹⁰⁵ Artikel 2.7.5.0.1 lid 1 VCF.

¹⁰⁶ Artikel 2.7.5.0.2 lid 1 VCF.

¹⁰⁷ Artikel 2.7.5.0.2 lid 1 VCF.

¹⁰⁸ Artikel 2.7.4.1.1 lid 2 VCF.

¹⁰⁹ Artikel 2.7.4.7.3 VCF jo. artikel 2.7.6.0.1 VCF.

¹¹⁰ Artikel 54 lid 1 WSB.

¹¹¹ Artikel 54 lid 1 WSB.

¹¹² Artikel 55bis WSB.

¹¹³ Artikel 56 WSB.

¹¹⁴ Artikel 60bis WSB.

¹¹⁵ Artikel 54 lid 1 WSW.

¹¹⁶ Artikel 54 lid 1 WSW.

de echtgenoot en erflater diende is tevens vrijgesteld.¹¹⁷ Ook heeft de langstlevende echtgenoot met minstens 3 kinderen recht op een vermindering van erfbelasting van 4 t.h. per kind dat nog geen 21 is, tot een bedrag van maximaal €124 per kind.¹¹⁸ Hiernaast hebben de kinderen en de langstlevende echtgenoot van de erflater recht op vrijstellingen en verminderingen van erfbelasting voor specifieke met bedrijfsopvolging verband houdende bezittingen.¹¹⁹

In februari 2018 heeft de Vlaamse regering ingestemd met een hervorming van de erfbelasting. Hiervoor is inmiddels een wetsontwerp gepubliceerd.¹²⁰ Deze hervorming vindt plaats om de erfbelasting te moderniseren en beter te laten aansluiten bij het op 1 september 2018 in werking tredende vernieuwde Belgisch erfrecht.¹²¹ De belangrijkste nieuwe wettelijke bepalingen voor de kinderen van de erflater en de langstlevende echtgenoot zijn de verhoogde vrijstelling voor echtgenoten voor roerende goederen, het niet vrijstellen van het door de langstlevende echtgenoot voortgezet vruchtgebruik dat door de eerst stervende echtgenoot bij een schenking werd voorbehouden en de nieuwe vrijstelling voor de kinderen die volle wees worden en nog niet de leeftijd van 21 jaar bereikt hebben.

3.4 Voorkoming van dubbele belasting

België heeft in zeer beperkte mate verdragen gesloten ter voorkoming van dubbele erfbelasting. Slechts met Zweden en Frankrijk bestaan bilaterale overeenkomsten om dubbele erfbelasting te voorkomen.¹²²¹²³¹²⁴ Wel bevat de Belgische wetgeving een unilaterale regeling om tegemoetkoming te bieden aan erfgenamen die geconfronteerd worden met een dubbele heffing over een nalatenschap. In de Belgische Gewesten is de voorkoming van dubbele belasting geregeld in een bepaling in de wetten die het erfbelastingrecht beheren. In deze bepaling is opgenomen dat voor in het buitenland gelegen onroerende goederen vermindering wordt gegeven van belasting tot maximaal het bedrag dat in het buitenland geheven is over deze goederen, en tot maximaal het bedrag aan Belgische erfbelasting dat verschuldigd is op deze onroerende goederen.¹²⁵

3.5 Toepassing op de casus

In deze paragraaf wordt de in de voorafgaande paragrafen verzamelde informatie over het Nederlandse, Belgische en EEV IPR toegepast op de vastgestelde casussen om het door het IPR aangewezen van toepassing zijnde erfrecht te bepalen. De uitkomst hiervan is in de tabel op de volgende pagina per casus uiteengezet. Indien een van de nationale IPR-stelsels tot een andere conclusie komt dan onder de EEV is deze uitkomst roodgekleurd. Achter de uitkomst is verkort opgenomen op grond waarvan dit recht aangewezen is.

¹¹⁷ Artikel 55 quinquies WSW.

¹¹⁸ Artikel 56 WSW.

¹¹⁹ Artikel 60bis WSW.

¹²⁰ Vlaams Parlement, 'Ontwerp van decreet tot modernisering van de erf-en schenkbelasting, aangepast aan het nieuwe erfrecht', 2017/18, 1584, nr. 1.

¹²¹ Vlaams Parlement, 'Ontwerp van decreet tot modernisering van de erf-en schenkbelasting, aangepast aan het nieuwe erfrecht', 2017/18, 1584, nr. 1, p.1 (MvT).

¹²² F. Sonneveldt, W.M. Kleijn, *Estate Planning*, Leyllystad: Koninklijke vermande 1999.

¹²³ 'Overeenkomst tussen België en Zweden, tot voorkoming van dubbele aanslag en tot regeling van zekere andere vraagstukken inzake belastingen op de erfenissen'.

¹²⁴ 'Overeenkomst tussen België en Frankrijk, tot voorkoming van dubbele aanslag en tot regeling van zekere andere vraagstukken inzake belastingen op erfenissen en registratierechten'.

¹²⁵ Artikel 2.7.5.0.4 VCF, artikel 17 WSB, artikel 17 WSW.

w=gewone woonplaats, n=nationaliteit, l= ligging, r=renvoi, rk= rechtskeuze

| Casus | Nederlandse IPR | Belgische IPR | EEV IPR |
|-------|-----------------|-----------------------------|----------------|
| 1 | Nederland (w+n) | Nederland (w) België (l) | Nederland (w) |
| 2 | Nederland (w+n) | Nederland (w) België (l) | Nederland (w) |
| 3 | België (w) | België (w+l+r) | België (w) |
| 4 | Nederland (rk) | Nederland (rk) | Nederland (rk) |
| 5 | België (w) | België (w+l+r) | België (w) |
| 6 | Nederland (rk) | Nederland (rk) | Nederland (rk) |

In de eerste casus is sprake van een Nederlander die zijn gewone verblijfplaats in Nederland heeft en waarvan onroerende goederen uit de nalatenschap in België gelegen zijn. In dit geval verwijst Nederland naar het Nederlandse recht vanwege de gewone verblijfplaats en nationaliteit van de erflater. Voor alle roerende zaken van de nalatenschap verwijst het Belgische IPR naar het land van de gewone woonplaats, in dit geval Nederland. België hanteert voor onroerende zaken de regel dat in principe verwezen wordt naar het land van ligging van de onroerende zaken, zijnde België. Naar het Belgisch IPR komt er dus een splitsing van de nalatenschap tot stand. Na de inwerkingtreding van de EEV zijn in beide landen de EEV-regels het van toepassing zijnde IPR. Deze regels verwijzen in deze casus naar het recht van de gewone woonplaats, zijnde Nederland. Dezelfde verwijzingen zijn van toepassing in de tweede casus waar alleen de woonplaats van de verkrijger verandert.

In de derde casus heeft de Nederlander zijn gewone verblijfplaats in België, en heeft de erflater geen (rechtsgeldige) rechtskeuze voor het Nederlandse recht gemaakt. In dit geval verwijst Nederland naar het Belgische erfrecht vanwege de gewone verblijfplaats, gezien deze volgens de casus al meer dan 5 jaren hier woont. België verwijst voor de gehele nalatenschap naar het Belgische recht vanwege de ligging van de onroerende zaken en de woonplaats van de erflater. Indien er sprake zou zijn van in Nederland gelegen onroerende zaken zou België in beginsel het Nederlandse recht aanwijzen voor dit onroerende goed vanwege haar ligging. België zou de Nederlandse herverwijzing echter accepteren omdat de gehele nalatenschap vervolgens door één recht, het Belgische, beheerst wordt. De EEV verwijst in deze casus naar het Belgische erfrecht vanwege de laatste gewone woonplaats van de erflater.

In de vierde casus heeft de Nederlander met woonplaats België een rechtskeuze uitgebracht voor het Nederlandse recht. Nederland verwijst in dit geval naar het Nederlandse recht vanwege de door de erflater gemaakte rechtskeuze. België accepteert een rechtskeuze voor het recht van nationaliteit en zal naar het Nederlands recht verwijzen, mits geen van de erfgenamen hiermee hun recht op de reserve verliezen. Tevens is het van belang dat de rechtskeuze voldoet aan de Belgische voorwaarden voor erkenning van een rechtskeuze. Het is de vraag of de niet opeisbaarheid van de onderbedelingsvordering van de kinderen op de langstlevende echtgenoot gezien kan worden als een verlies van dergelijke rechten. De EEV verwijst in deze casus naar het Nederlandse erfrecht vanwege de rechtskeuze van de erflater.

In de vijfde en zesde casus geldt een gelijklopende uitwerking als in de derde en vierde casus, omdat zowel het Nederlandse, als het Belgische en het EEV IPR voor de verwijzing naar het toepasselijke recht niet aansluiten bij de woonplaats van de verkrijger.

Uit de in de tabel opgenomen resultaten kunnen we derhalve concluderen dat de EEV in de eerste en tweede casus een verandering in (een deel van) het van toepassing zijnde erfrecht teweegbrengt. In deze casussen achtte het Belgische IPR voor de inwerkingtreding van de EEV een ander erfrecht van toepassing. Het is echter maar de vraag of fiscaalrechtelijk ook bij dit civielrechtelijke resultaat aangesloten wordt, of dat fiscaalrechtelijk wel aangesloten wordt bij bijvoorbeeld het verwijzingsresultaat van het woonland van de erflater. In Nederland en België zou de te betalen erfbelasting daarom ook berekend kunnen worden op grond van door het eigen IPR aangewezen erfrecht. Omdat zowel België als Nederland niet aansluiten bij de woonplaats van de verkrijger van de nalatenschap voor de heffing van erfbelasting, zal de uitwerking van de eerste en tweede casus gelijk zijn. Om de fiscale gevolgen van het van toepassing zijnde erfrecht weer te geven, zijn ter illustratie van de fiscale consequenties van de EEV de uitwerking van casussen 1 en 2 in een tabel opgenomen, waarbij uitgegaan wordt van de regels van het Vlaamse Gewest.

| Casus 1/2 | Situatie voor 17 augustus 2015 | Situatie na 17 augustus 2015 |
|---------------------------------------|--|---|
| Erfdeel Kind (K) | NL: Onderbedelingsvordering op LE BE: Bloot eigendom van het in BE gelegen OG | NL en FR: Onderbedelingsvordering op LE |
| Erfdeel Langstlevende echtgenoot (LE) | NL: Gehele nalatenschap met een overbedelingsschuld aan K BE: Vruchtgebruik over het in BE gelegen OG | NL en FR: De gehele Nalatenschap met een overbedelingsschuld aan K |
| NL Belasting K | €4.963 | €4.963 |
| NL Belasting LE | €0 | €0 |
| NL Voorkoming K | €1068 | €0 |
| BE belasting K | €10.680 | €0 |
| BE belasting LE | €1.426 | €15.000 |
| Totaal Belasting | €16.001 | €19.963 |

3.5.1 Vlaamse berekening in de situatie voor de inwerkingtreding van de EEV:

Bij de berekeningen in deze casus wordt ervan uitgegaan dat Vlaanderen aansluit bij het verwijzingsresultaat van het Belgische IPR en bij het Belgische civielrecht.

Vlaanderen zal recht van overgang heffen over het in Vlaanderen gelegen onroerend goed. Volgens het Belgische IPR is hier Belgisch recht op van toepassing, wat betekent dat de langstlevende echtgenoot het vruchtgebruik over het onroerend goed verkrijgt, en het kind het bloot eigendom erft. De waardering van het vruchtgebruik bedraagt 4% maal de waarde van het volledige eigendom, vermenigvuldigd met een leeftijdsafhankelijke coëfficiënt.¹²⁶ Voor de 70-jarige langstlevende echtgenoot bedraagt dit coëfficiënt 6.¹²⁷ De waarde van het vruchtgebruik bedraagt derhalve $€200.000 \times 4\% \times 6 = €48.000$. De waarde van het bloot eigendom is dan €152.000.

De langstlevende echtgenoot ontvangt een vrijstelling van $€500 \times \frac{€48.000}{€50.000} = €480$. De verschuldigde erfbelasting van de langstlevende echtgenoot bedraagt derhalve: $(€48.000 - €480) \times 3\% = €1.426$.

¹²⁶ Artikel 2.7.3.2.3 VCF.

¹²⁷ Artikel 2.7.3.3.2 lid 5 VCF.

Het kind heeft in Vlaanderen geen recht op een vrijstelling van erfbelasting. De verschuldigde erfbelasting van het kind bedraagt derhalve: $(€50.000 \times 3\%) + (€102.000 \times 9\%) = €10.680$

3.5.2 Nederlandse berekening in de situatie voor de inwerkingtreding van de EEV:

Bij de berekeningen in deze casus wordt ervan uitgegaan dat Nederland aansluit bij het verwijzingsresultaat van het Nederlandse IPR en bij het Nederlandse civielrecht.

Omdat sprake is van een in Nederland wonende erflater heft Nederland over de gehele nalatenschap. De langstlevende echtgenoot verkrijgt volgens het Nederlandse erfrecht de gehele nalatenschap in combinatie met een overbedelingsschuld aan het kind voor zijn of haar erfdeel. Het erfdeel van de langstlevende echtgenoot bedraagt €175.000, de helft van de totale nalatenschap. Dit bedrag is tevens de waarde van de overbedelingsschuld van de langstlevende echtgenoot.

De waardebepaling van het fictieve vruchtgebruik over het erfdeel van het kind vindt plaats aan de hand van Artikel 21 lid 15 jo. Artikel 5 en artikel 10 Uitvoeringsbesluit SW 1956. De waarde van het fictieve vruchtgebruik bedraagt $€175.000 \times 6\% \times 10 = €105.000$. De verkrijging van de langstlevende echtgenoot bedraagt derhalve €280.000 en de verkrijging van het kind bedraagt €70.000

De vrijstelling van de echtgenoot bedraagt €643.194 in 2018, en derhalve is de langstlevende echtgenoot geen Nederlandse erfbelasting verschuldigd op de verkrijging. Voor het kind bedraagt de vrijstelling €20.371. De belaste verkrijging van het kind bedraagt dan $€70.000 - €20.371 = €49.629$. Het tarief dat geldt voor verkrijgingen tot €123.248 bedraagt 10%. Het kind is in Nederland dus €4.963 aan erfbelasting verschuldigd.

De langstlevende echtgenoot zal geen voorkoming op grond van artikel 47 BvdB 2001 kunnen eisen, omdat er geen Nederlandse belasting verschuldigd is. Het kind kan geen voorkoming van dubbele belasting op grond van artikel 47 BvdB eisen m.b.t. de verkrijging van het onroerend goed in België, aangezien het kind vanuit de Nederlandse optiek geen situsgoed in de zin van artikel 47 lid 5 BvdB 2001 verkrijgt, maar een vordering.¹²⁸

Wel kan, in beperkte mate, voorkoming plaatsvinden op grond van artikel 49 BvdB 2001. De in het buitenland betaalde belasting wordt dan in mindering gebracht op de verkrijging als schuld. De na voorkoming verschuldigde belasting in Nederland bedraagt derhalve: $(€49.629 - €10.680) \times 10\% = €3.895$. Dat betekent dat slechts voorkoming gegeven wordt ten bedrage van $€4.963 - €3.895 = €1.068$. Hiernaast is op grond van een besluit van de Minister van Financiën een mogelijkheid open gelaten om in individuele gevallen te bezien of toch verrekening plaats kan vinden.¹²⁹ Aan dit besluit kan men echter geen garanties op een ruimere tegemoetkoming dan die van artikel 49 BvdB 2001 ontleen.¹³⁰ Een dergelijke verdergaande vermindering is dus zeer onzeker.

¹²⁸ M. de L. Monteiro, 'Fiscale aandachtspunten bij de Europese Erfrechtverordening', *WPNR* 2015/7083, p.3.

¹²⁹ Besluit van de Minister van Financiën van 15 oktober 2014, nr. BLKB2013M/1870M, *Stcrt.* 2014, 29938, onderdeel 6.

¹³⁰ M. de L. Monteiro, 'Voorkoming dubbele erfbelasting en de Europese Erfrechtverordening', *FBN* 2015/03, aflevering 3, p. 2.

3.5.3 Vlaamse berekening in de situatie na de inwerkingtreding van de EEV:

Na de inwerkingtreding van de EEV moet België de Nederlandse wettelijke verdeling toepassen. Hierop wordt in de volgende paragraaf ingegaan. Voor deze berekening wordt ervan uitgegaan dat de Vlaamse Belastingdienst niet zal heffen over de vordering van het kind aangezien geen sprake is van een situsgoed, en dat geen aftrek van de schuld aan het kind bij de langstlevende echtgenoot plaatsvindt. De verkrijging van de langstlevende echtgenoot wordt gewaardeerd op de nominale waarde, derhalve €200.000. Dit heeft tot gevolg dat de langstlevende echtgenoot tevens geen recht meer heeft op de vrijstelling voor verkrijgingen tot €50.000. De door de langstlevende echtgenoot verschuldigde Belgische belasting bedraagt derhalve $(€50.000 \times 3\%) + (€150.000 \times 9\%) = €15.000$.

3.5.4 Nederlandse berekening in de situatie na de inwerkingtreding van de EEV:

Met de inwerkingtreding van de EEV verandert aan de berekening van de Nederlandse verschuldigde belasting in principe niets. Nederland paste immers al op de gehele nalatenschap de Nederlandse wettelijke verdeling toe. De inwerkingtreding heeft echter wel gevolgen voor de voorkoming van dubbele belasting vanuit Nederland. Aangezien het Kind in België geen recht van overgang meer verschuldigd zal zijn hoeft Nederland hiervoor geen tegemoetkoming meer te verlenen. Ook ten aanzien van de langstlevende echtgenoot zal geen tegemoetkoming verleend worden, omdat in Nederland over de verkrijging van de langstlevende echtgenoot geen belasting verschuldigd meer is.

3.6 Toepassing Nederlands erfrecht in Belgisch erfbelastingrecht.

Zoals op te maken valt uit de uitwerkingen in de eerste tabel uit de vorige paragraaf verandert voor de Nederlander in de grensoverschrijdende situaties beschreven in de casussen het van toepassing zijnde erfrecht ten opzichte van de situatie voor het inwerkingtreden van de EEV in de meeste gevallen niet, hoewel het recht wel op grond van andere overwegingen aangewezen wordt. De EEV verwijst echter wel in vier van de zes casussen naar het Nederlandse recht, dat in België op de nalatenschap toegepast zal moeten worden. Hierbij kunnen verschillende complicaties ontstaan. Met het oog op de omvang van deze scriptie wordt enkel ingegaan op de Vlaamse standpunten die betrekking hebben op de Nederlandse wettelijke verdeling.

Hoewel in eerdere jurisprudentie een met de Nederlandse systematiek vergelijkbare methodiek gebruikt werd voor de belastingheffing heeft de Vlaamse belastingdienst in dit geval besloten om hiervan af te wijken.¹³¹ De Vlaamse belastingdienst (Vlabel) heeft in 2016 meer helderheid geschapen over de toepassing van het Nederlandse erfrecht op het Belgische erfbelastingrecht.¹³² In een gepubliceerd standpunt wordt aangegeven dat voor de berekening van het Belgische erfbelastingrecht aangesloten wordt bij de toepassing van de Nederlandse wettelijke verdeling. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen de situatie dat de erflater een rijksinwoner van België was (casus 1 en 2), en de situatie dat de erflater geen rijksinwoner van België was op het moment van overlijden (casus 3-6).

¹³¹ M.K.L.L. van de Ven en S.H.P. Vanstipelen, 'Kiest u voor België, Nederland of Duitsland, als het uw nalatenschap betreft?', *KWEP* 2017/3, p. 6.

¹³² Vlabel, 'Ouderlijke boedelverdeling en verblijvingsbedingen en keuzebedingen met last', Standpunt van 13 juni 2016, nr.16053.

De rijksinwoner

Als sprake was van een rijksinwoner geldt dat de schuldvordering als legaat wordt beschouwd op grond van artikel 2.7.1.0.10 VCF. Dit fictief legaat wordt vervolgens als roerende schuld in aftrek gebracht op de verkrijging van de langstlevende echtgenoot op grond van artikel 2.7.3.2.13 VCF jo. Artikel 2.7.3.5.2 VCF. Hierbij wordt voor de schuld slechts het nominale bedrag van de vordering in aftrek gebracht, omdat Vlabel ervan uitgaat dat de rentedragendheid van de schuld het levenslang genot van de langstlevende echtgenoot opheft. Voor de kinderen geldt in dit geval, ongeacht waar zij wonen, dat de schuld belast wordt als roerend legaat.¹³³ Met de in beginsel niet-opeisbaarheid van de vordering wordt derhalve geen rekening gehouden, zelfs niet indien bijvoorbeeld door faillissement de vordering wel eerder opeisbaar wordt. De berekeningsmethode van de waarde van de vordering van de kinderen is niet onomstreden. Volgens van den Abeele worden de in de VCF opgenomen regels niet goed toegepast, en vindt geen juiste waardering plaats van het genotsrecht en de rente, welke doorgaans niet precies gelijk aan elkaar zullen zijn.¹³⁴

In de Vlaamse standpuntbepaling wordt tevens ingegaan op het overlijden van de langstlevende echtgenoot. Bij dit overlijden wordt de schuld aan de kinderen niet als passief aangemerkt in de nalatenschap. De kinderen zijn bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot erfopvolger en persoonlijke schuldeiser van de nalatenschap. Hoewel de schuld niet in aftrek wordt gebracht op de nalatenschap verleent Vlabel de kinderen een niet wettelijk geregelde vrijstelling voor de vordering aan de kinderen. Zij worden dus enkel belast voor de erfrechtelijke verkrijging van de langstlevende echtgenoot, en niet voor het opeisbaar wordende legaat.¹³⁵ Dit standpunt is volgens van den Abeele tevens vatbaar voor discussie, aangezien er geen goede gronden zijn om, indien sprake is van een verschuldigde rente, deze rente niet in aftrek te laten als schuld op de nalatenschap. Bovendien wordt op een niet-wettelijke wijze een schuld niet in aftrek genomen, en een niet-wettelijk verankerde vrijstelling toegepast.¹³⁶

De niet-rijksinwoner

In de hiervoor beschreven standpuntbepaling wordt slechts zeer beperkt ingegaan op de situatie van de niet-rijksinwoner met in België gelegen onroerend goed. Hiervoor wordt aangegeven dat de schuld van de kinderen bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot slechts in aftrek gebracht kan worden op de nalatenschap als deze bij het overlijden van de eerststervende echtgenoot toegerekend was aan de waarde van de in België gelegen onroerende zaken.¹³⁷ Hiervan kan sprake zijn in geval de erfflater wel een rijksinwoner van België was, en de langstlevende echtgenoot op het moment van overlijden geen rijksinwoner van België was. Hiermee is echter nog geen duidelijkheid geschapen over de behandeling van de wettelijke verdeling voor een niet-rijksinwoner met onroerend goed in België.

¹³³ Vlabel, 'Ouderlijke boedelverdeling en verblijvingsbedingen en keuzebedingen met last', Standpunt van 13 juni 2016, nr.16053, p.2

¹³⁴ G. van den Abeele, 'Het standpunt van de Vlaamse Belastingdienst over de 'ouderlijke boedelverdelingen het Nederlands erfrecht', *Nieuwsbrief Notariaat* 2016/17, p.3.

¹³⁵ Vlabel, 'Ouderlijke boedelverdeling en verblijvingsbedingen en keuzebedingen met last', Standpunt van 13 juni 2016, nr.16053, p.2.

¹³⁶ G. van den Abeele, 'Het standpunt van de Vlaamse Belastingdienst over de 'ouderlijke boedelverdelingen het Nederlands erfrecht', *Nieuwsbrief Notariaat* 2016/17, p.4.

¹³⁷ Vlabel, 'Ouderlijke boedelverdeling en verblijvingsbedingen en keuzebedingen met last', Standpunt van 13 juni 2016, nr.16053, p.3.

Voor niet-rijksinwoners geldt dat op het recht van overgang een schuld alleen afgetrokken kan worden voor zover er bewijs is dat de schuld aangegaan is “om de onroerende goederen te verwerven of te behouden”.¹³⁸ In de visie van Vlabel is de overbedelingschuld te kwalificeren als een testamentaire last. Met betrekking tot het recht van overgang dat van toepassing is op niet-rijksinwoners is echter niet voorzien in de mogelijkheid om een dergelijke last in aftrek te nemen.¹³⁹ Bij het overlijden van een niet-inwoner met onroerend goed zoals in casussen 1 en 2 het geval is, zal de overbedelingschuld van de kinderen dus niet in aftrek gebracht kunnen worden op de verkrijging van de langstlevende echtgenoot.¹⁴⁰ De niet-aftrekbaarheid van de schuld van de langstlevende echtgenoot is mogelijk in strijd met het Europese recht.¹⁴¹ Op deze jurisprudentie zal in hoofdstuk 7 verder ingegaan worden. Uit de standpuntbepaling van Vlabel valt te concluderen dat, bij de niet-rijksinwoner eerststervende erflater, het overlijden van de langstlevende echtgenoot tot gevolg zal hebben dat de schuld wederom niet in aftrek genomen mag worden op de nalatenschap van de langstlevende echtgenoot, omdat deze bij het overlijden niet aan het onroerend goed toegerekend zal zijn. De schuld van de langstlevende echtgenoot zal dus tweemaal niet in aanmerking genomen worden.

3.7 Samenvatting

De inwerkingtreding van de EEV heeft in de meeste casussen voor de Nederlandse erflater geen effect op het van toepassing zijnde erfrecht in België voor de Nederlandse erflater. Wel heeft de EEV een einde gemaakt aan de toepassing van het Belgische splitsingsstelsel, waardoor de gehele nalatenschap in de Belgisch-Nederlandse verhouding naar één recht vererft. In de veelvoorkomende situatie van een Nederlander wiens nalatenschap onroerend goed in België bevat, kan de EEV een grote fiscale impact hebben. Uit het opgenomen voorbeeld blijkt dat de in beide landen totaal verschuldigde erfbelasting hoger kan uitvallen dan voor het inwerkingtreden van de EEV.

Na het inwerkingtreden van de EEV heeft de Vlaamse Belastingdienst aangegeven hoe zij aankijkt tegen de toepassing van de Nederlandse wettelijke verdeling. Hoewel hierbij sprake is van een simpele oplossing, het toepassen van de nominale waarde voor de schuld en de vordering, is deze oplossing niet wettelijk opgenomen en mogelijk in strijd met Europese vrijheden. Hoewel duidelijk is hoe de wettelijke verdeling in België bij Rijksinwoners toegepast zal worden, is deze visie van de Vlaamse Belastingdienst mogelijk te betwisten. Voor niet-Rijksinwoners bestaat deze duidelijkheid echter nog niet.

¹³⁸ Artikel 2.7.3.4.1 lid 2 VCF.

¹³⁹ G. van den Abeele, ‘Het standpunt van de Vlaamse Belastingdienst over de ‘ouderlijke boedelverdelingen het Nederlands erfrecht’, *Nieuwsbrief Notariaat* 2016/17, p.5.

¹⁴⁰ F.M.H. Drijber, ‘De internationale nalatenschap’, *KWEP* 2016/30, p.3.

¹⁴¹ HvJ EU 11 september 2018, C43/07, ECLI:EU:C:2008:490 (Arens-Sikkens).

4. Duitsland

In dit hoofdstuk wordt de Duitse wetgeving uiteengezet die van belang is voor grensoverschrijdende nalatenschappen van Nederlanders die Duitse elementen bevatten. Vervolgens wordt aan de hand hiervan het erfrecht bepaald dat voor en na het inwerking treden van de EEV op de nalatenschap in de in hoofdstuk 1 omschreven casussen van toepassing is. Ten slotte worden de erfbelastingrechtelijke gevolgen en mogelijke obstakels bij toepassing van het Nederlandse erfrecht in het Duitse erfbelastingrecht besproken.

4.1 Het Internationaalprivaatrecht

In Duitsland is de belangrijkste bron van internationaal privaatrecht het “Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche” (EGBGB). Sinds de inwerkingtreding van de EEV is opgenomen dat de regels van deze verordening, wanneer deze van toepassing zijn, het toe te passen erfrecht aanwijzen.¹⁴²

In het EGBGB was tot de inwerkingtreding van de EEV opgenomen dat bij de bepaling van het toepasselijke erfrecht voor nalatenschappen de nationaliteit van de erflater ten tijde van het overlijden doorslaggevend is.¹⁴³ Voor de in Duitsland wonende erflater met de Nederlandse nationaliteit betekent dit dat op grond van het Duitse IPR in beginsel het Nederlandse erfrecht van toepassing is. Het Duitse IPR kent echter ook een bepaling van renvoi.¹⁴⁴ Dat wil zeggen dat wanneer het Duitse IPR een ander recht als toepasselijk recht aanwijst en dit recht vervolgens weer terugverwijst naar het Duitse systeem als toepasselijk recht, Duitsland deze verwijzing aanvaardt en het eigen erfrecht zal toepassen.

Het Duitse IPR kende slechts een zeer beperkte rechtskeuzebevoegdheid.¹⁴⁵ Een erflater kon alleen met betrekking tot in Duitsland gelegen onroerende zaken een rechtskeuze uitbrengen, die enkel op het Duitse recht kon zien.¹⁴⁶

4.2 Het Erfrecht

Het in Duitsland geldend erfrecht is geregeld in boek 5 van het Bürgerlichen Gesetzbuche (BGB). Een van de kenmerken van het Duitse erfrecht is dat de bezittingen en de schulden van de nalatenschap direct overgaan op de erfgenamen.¹⁴⁷ De erfgenamen volgen de erflater op in zijn of haar rechten en verplichtingen zonder dat hier additionele handelingen voor nodig zijn. Tot 6 weken nadat de erfgenaam zich bewust is van zijn of haar verkrijging is het echter wel mogelijk om het recht op een deel in de nalatenschap te verwerpen.¹⁴⁸

Wanneer de erflater geen testament heeft opgesteld wordt de erfenis toegewezen via het wettelijke versterfrecht, de zogenaamde “Gesetzliche Erbfolge”. Hierin wordt een onderverdeling gemaakt

¹⁴² Artikel 25, lid 1 EGBGB (nieuw).

¹⁴³ Artikel 25, lid 1 EGBGB (oud).

¹⁴⁴ Artikel 4 EGBGB.

¹⁴⁵ W.D. Kolkman, L.C.A. Verstappen, *Handboek Boedelafwikkeling 2009/2010*, Zutphen: Walburg Pers 2009, p. 1388.

¹⁴⁶ Artikel 25 lid 2 EGBGB.

¹⁴⁷ § 1922 BGB.

¹⁴⁸ § 1944 BGB.

tussen verschillende categorieën erfgenamen.¹⁴⁹ Verwanten kunnen enkel erven als er geen erfgenamen uit een eerdere categorie meer aanwezig zijn. De kinderen behoren tot de eerste orde erfgenamen, en erven voor gelijke delen.¹⁵⁰

De langstlevende echtgenoot komt niet voor in deze categorieën van erfgenamen maar heeft wel recht op een erfdeel. Het erfdeel van de langstlevende echtgenoot is afhankelijk van de overige aanwezige erfgenamen en het van toepassing zijde huwelijksvermogensstelsel. Als naast de langstlevende echtgenoot de kinderen van de erflater erfgenaam zijn, is de langstlevende echtgenoot in beginsel gerechtigd tot een vierde deel van de nalatenschap.¹⁵¹

Het erfdeel van de langstlevende echtgenoot kan nog eens met een vierde deel toenemen, afhankelijk van het van toepassing zijnde huwelijksvermogensstelsel. Wanneer men in Duitsland trouwt zonder dat vooraf bij huwelijksvoorwaarden anders is overeengekomen, ontstaat een deelgemeenschap tussen de echtgenoten; de zogenaamde “Zugewinnngemeinschaft”.¹⁵² Deze gemeenschap houdt in dat niet het bestaande vermogen van de echtgenoten tot de gemeenschap behoort, maar enkel de vermogensaanwas gedurende het huwelijk.¹⁵³ Alleen als men getrouwd is op basis van deze deelgemeenschap heeft de langstlevende echtgenoot recht op de helft van de nalatenschap als erfdeel.

Naast het wettelijk erfdeel heeft de langstlevende echtgenoot, indien er erfgenamen van de eerste orde zijn, recht op de bezittingen van het gemeenschappelijke huishouden voor zover deze nodig zijn voor de redelijke voortzetting van het huishouden.¹⁵⁴

4.3 Het Erfbelastingrecht

De heffing van Duitse erf- en schenkbelasting, “Erbschaft- und Schenkungsteuer” (ErbSt) is geregeld in het “Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz” (ErbStG). Als een erflater of verkrijger ten tijde van het overlijden van de erflater inwoner van Duitsland is of daar zijn gewone verblijfplaats heeft, ontstaat voor de nalatenschap een onbeperkte erfbelastingplicht.¹⁵⁵ Hierbij kan de belastingplicht dus zowel ontstaan op grond van de woonplaats van de erflater, als op grond van de woonplaats van de erfgenaam. Voor de doeleinden van de ErbSt wordt men (onder andere) geacht inwoner van Duitsland te zijn als men daar zijn woonplaats of gewone verblijfplaats heeft.¹⁵⁶

Naast de zogenaamde onbeperkte erfbelastingplicht bestaat er een beperkte erfbelastingplicht voor in Duitsland gesitueerde zaken, het zogenaamde “Inlandsvermogen”.¹⁵⁷ Hieronder vallen onder andere in Duitsland gelegen onroerende zaken en aanmerkelijkbelangaandelen in Duitse ondernemingen.¹⁵⁸ De Duitse belastingplicht ziet dan niet op de gehele erfrechtelijke verkrijging, maar slechts op de in Duitsland gesitueerde zaken.

¹⁴⁹ § 1924 -1929 BGB.

¹⁵⁰ § 1924 BGB.

¹⁵¹ § 1931, lid 1 BGB.

¹⁵² § 1363 BGB.

¹⁵³ § 1363 lid 2 BGB.

¹⁵⁴ § 1932, lid 1 BGB.

¹⁵⁵ § 2 lid 1, sub 1 ErbStG.

¹⁵⁶ § 2 lid 1, sub 1, onderdeel a ErbStG.

¹⁵⁷ § 2 lid 1, sub 3 ErbStG.

¹⁵⁸ § 121 BewG.

De erfbelasting wordt geheven van de verkrijgers van de nalatenschap.¹⁵⁹ De te betalen belasting wordt berekend per verkrijger. De verkrijging wordt gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer van de verkrijging op het moment van overlijden.¹⁶⁰

Bepaalde soorten bezittingen vallen onder een algemene vrijstelling. Voor huishoudelijke en persoonlijke bezittingen geldt een vrijstelling van €41.000 voor de echtgenoot en kinderen van de erflater.¹⁶¹ Naast de aan bezittingen gerelateerde vrijstelling bestaan persoonlijke vrijstellingen. Voor echtgenoten bedraagt deze vrijstelling €500.000 en voor kinderen bedraagt deze vrijstelling €400.000.¹⁶² Hiernaast kan de langstlevende echtgenoot aanspraak maken op een additionele vrijstelling indien deze geen aanspraak maakt op pensioenuitkeringen op basis van het overlijden van de erflater, ter waarde van €256.000.¹⁶³ Ook voor de kinderen van de erflater is deze additionele vrijstelling beschikbaar, tot een waarde van €52.000, afhankelijk van hun leeftijd. Deze additionele vrijstellingen worden verminderd met het bedrag van de pensioenaanspraken als de verkrijger hier wel recht op heeft.

Voor de langstlevende echtgenoot valt niet altijd de gehele verkrijging uit de nalatenschap onder de erfbelasting. Het deel van de verkrijging van de langstlevende echtgenoot als gevolg van de “Zugewinngemeinschaft” verkrijgt wordt niet gezien als een belastbare verkrijging voor de ErbSt.¹⁶⁴

Het tarief dat van toepassing is op de nalatenschap is afhankelijk van de afstand van de erfgenaam tot de erflater en van de grootte van de verkrijging. Tevens gelden er andere tarieven voor de verwerving van specifieke goederen zoals bedrijfsmiddelen en aanmerkelijkbelang aandelen.¹⁶⁵ De tarieven die van toepassing zijn voor verkrijgingen van normale goederen door de langstlevende echtgenoot en kinderen zijn hiernaast weergegeven.¹⁶⁶

| Belastbare verkrijging | Tarief |
|------------------------|--------|
| €75.000 | 7% |
| €300.000 | 11% |
| €600.000 | 15% |
| €6.000.000 | 19% |
| €13.000.000 | 23% |
| €26.000.000 | 27% |
| >€26.000.000 | 30% |

4.4 Voorkoming van dubbele belasting

Duitsland heeft slechts met een beperkt aantal landen verdragen ter voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting gesloten.¹⁶⁷¹⁶⁸ Voor de gevallen dat er geen verdrag bestaat of van toepassing is, kent Duitsland een verrekening van buitenlandse erfbelasting. De eenzijdige voorkoming van dubbele belasting is geregeld in §21 van de ErbStG. Hierin is opgenomen dat het mogelijk is om vergelijkbare buitenlandse erfbelasting in aftrek te brengen op de Duitse verschuldigde erfbelasting.

¹⁵⁹ § 20 ErbStG.

¹⁶⁰ § 11 ErbStG jo. §12 ErbStG.

¹⁶¹ § 13 ErbStB.

¹⁶² § 16 ErbStG.

¹⁶³ § 17 lid 1 ErbStG.

¹⁶⁴ § 5 lid 1 ErbStG.

¹⁶⁵ § 19a ErbStG.

¹⁶⁶ § 19 ErbStG.

¹⁶⁷ Duitsland heeft momenteel op dit gebied slechts verdragen gesloten met Denemarken, Frankrijk, Griekenland, Zweden, Zwitserland en de Verenigde Staten.

¹⁶⁸ Bundesfinanz Administerium, ‘Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und andere Abkommen im Steuerbeeich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2018’, 17 Januari 2018.

Om aanspraak te maken op de aftrek moet aan een aantal voorwaarden worden voldaan. Ten eerste moet in Duitsland een onbeperkte belastingplicht voor de verkrijging uit de nalatenschap bestaan.¹⁶⁹ Deze ontstaat als gevolg van het Duitse inwonerschap van ofwel de erflater, ofwel de erfgenaam.

Wanneer de voorkoming van dubbele belasting verleend wordt vanwege het inwonerschap van de erflater wordt voorkoming gegeven voor buitenlandse belasting over de in het buitenland gelegen situsgoederen.¹⁷⁰ Of de onderdelen van de nalatenschap in het buitenland gelegen zijn wordt op dezelfde wijze bepaald als waarop bepaald wordt of een bezitting in Duitsland gelegen is.

Als de voorkoming van dubbele erfbelasting plaatsvindt op grond van het inwonerschap van de verkrijger van de nalatenschap, en de erflater geen inwoner van Duitsland was, wordt voorkoming gegeven voor de buitenlandse belasting over de gehele verkrijging, met uitzondering van de belasting op de in Duitsland gelegen situsgoederen.¹⁷¹

Indien op grond van deze regels slechts voor de verkrijging van een deel van het bezit voorkoming mogelijk is wordt de vermindering van belasting pro rata toegepast.¹⁷² Tevens is voor voorkoming op grond van de woonplaats van de erflater de vermindering van belasting gelimiteerd tot het bedrag aan Duitse belasting dat verschuldigd is op de in het buitenland gelegen goederen erflater. Voor de voorkoming op grond van de woonplaats van de verkrijger geldt dat deze beperkt is tot het bedrag aan Duitse belasting dat verschuldigd zou zijn voor de bezittingen waarvoor voorkoming gegeven wordt.

4.5 Toepassing op de casus

In deze paragraaf wordt de in de voorafgaande paragrafen verzamelde informatie over het Nederlandse, Duitse en EEV IPR toegepast op de vastgestelde casussen om het door het IPR aangewezen van toepassing zijnde erfrecht te bepalen. De uitkomst hiervan is in de onderstaande tabel per casus uiteengezet. Indien een van de nationale IPR-stelsels tot een andere conclusie komt dan onder de EEV is deze uitkomst roodgekleurd. Achter de uitkomst is verkort opgenomen op grond waarvan dit recht aangewezen is.

w=gewone woonplaats, n=nationaliteit, l= ligging, r=renvoi, rk= rechtskeuze

| Casus | Nederlandse IPR | Duitse IPR | EEV IPR |
|-------|-----------------|---------------|----------------|
| 1 | Nederland (w+n) | Nederland (n) | Nederland (w) |
| 2 | Nederland (w+n) | Nederland (n) | Nederland (w) |
| 3 | Duitsland (w) | Duitsland (r) | Duitsland (w) |
| 4 | Nederland (rk) | Nederland (n) | Nederland (rk) |
| 5 | Duitsland (w) | Duitsland (r) | Duitsland (w) |
| 6 | Nederland (rk) | Nederland (n) | Nederland (rk) |

In de eerste casus wonen zowel de erflater als de verkrijgers in Nederland. Enkel een onroerende zaak is in Duitsland gelegen. In dit geval is zowel op grond van de EEV als op grond van het Nederlands IPR en het Duitse IPR het Nederlandse erfrecht van toepassing. Het Nederlandse IPR wijst

¹⁶⁹ § 21 lid 1 ErbStG jo. § 2 lid 1 ErbStG.

¹⁷⁰ § 21 lid 2, sub 1 ErbStG.

¹⁷¹ § 21 lid 2, sub 2 ErbStG.

¹⁷² § 21 lid 1 ErbStG.

het Nederlandse recht aan op grond van de laatste gewone verblijfplaats van de erflater, het Duitse IPR wijst het Nederlandse recht aan op grond van de nationaliteit van de erflater en de EEV wijst het Nederlandse recht aan op grond van de laatste gewone woonplaats van de erflater. Omdat het erfrecht dat van toepassing is op de nalatenschap in dit geval niet gewijzigd is, zal ook geen sprake zijn van een ander erfbelastingrechtelijk gevolg. Ook in de tweede casus, waar het Duitse inwonerschap van de verkrijger zelf wel invloed heeft op de erfbelasting, wijzigt de EEV het toepasselijke erfrecht, en dus het van toepassing zijnde erfbelastingrecht niet.

In de derde casus woont de Nederlander in Duitsland op het moment van overlijden. Het Nederlandse recht kijkt naar de laatste gewone verblijfplaats, welke al meer dan 5 jaar Duitsland is, en wijst het Duitse recht aan. Op grond van het IPR van Duitsland is in principe het erfrecht van nationaliteit, in dit geval Nederland, van toepassing. Omdat Duitsland een bepaling van renvoi kent zal het door Nederland aangewezen Duitse recht erkend worden. Na inwerkingtreding van de EEV is het recht van de gewone verblijfplaats, in dit geval het Duitse erfrecht, van toepassing.

In de vierde casus heeft de erflater een rechtskeuze voor het recht van nationaliteit gemaakt. Onder de EEV erkennen zowel Duitsland als Nederland deze rechtskeuze. Ook op grond van het Nederlandse IPR is de rechtskeuze voor het land van nationaliteit toegestaan. In Duitsland is een rechtskeuze slechts geaccepteerd voor in Duitsland gelegen onroerend goed, en voor het Duitse recht.¹⁷³ Duitsland zal de door de erflater gemaakte rechtskeuze derhalve niet erkennen. Duitsland past derhalve de hoofdregel van het Duitse IPR toe en verwijst naar het Nederlandse recht vanwege de nationaliteit van de erflater.

In de vijfde en zesde casus wonen de verkrijgers van de nalatenschap in Duitsland, en geldt dezelfde uitwerking als voor de derde en vierde casus. Voor de bepaling van het erfrecht dat van toepassing is op de nalatenschap verandert ook hier de inwerkingtreding van de EEV niets omdat noch het Nederlandse IPR, noch het Duitse en noch het EEV IPR aansluiten bij de woonplaats van de verkrijger van de nalatenschap.

4.6 Toepassing Nederlands erfrecht in Duits erfbelastingrecht

Hoewel de invoering van de verordening in veel situaties zeker wel een verandering teweegbrengt; bijvoorbeeld bij de afwikkeling van nalatenschappen, de acceptatie van het beneficiair aanvaarden, en het geval van een Duitser die in Nederland overlijdt, leidt de toepassing van de EEV op de casussen niet tot een ander erfrecht dat toegepast moet worden dan voorheen. Net zoals voor het inwerkingtreden van de EEV is in vier van de zes casussen wel het Nederlandse erfrecht, en derhalve de wettelijke verdeling, van toepassing.

Over de toepassing van de Nederlandse wettelijke verdeling in het Duitse erfbelastingrecht is al het een en ander bekend. In Duitsland heeft het Oberlandesgericht Düsseldorf in juridische zin beslist dat de Nederlandse ouderlijke boedelverdeling overeenkomt met de Duitse *Alleinerbeneinsetzung*. De rechten van de erfgenamen werden geconverteerd in een *alleinerbe* benoeming voor de

¹⁷³ W. Eule, J.G. Knot, 'Problemen in verband met de beperkte erfrechtelijke rechtskeuzemogelijkheid in Nederlands-Duitse verhoudingen: nu en vanaf 17 augustus 2015', *TE* 2014/6, p. 2

langstlevende echtgenoot, en *Pflichtteilsanspraken* voor de kinderen.¹⁷⁴ Voor de wettelijke verdeling zal eenzelfde uitwerking gelden.

Fiscaalrechtelijk wordt voor de wettelijke verdeling aangesloten bij het '*Berliner Testament*' waarin de langstlevende echtgenoot wordt benoemd tot enig erfgenaam van de erflater, en de kinderen worden benoemd als erfgenamen van de langstlevende echtgenoot. Wanneer een van de twee echtgenoten overlijdt erven de kinderen dus niets, zij erven pas als ook de langstlevende echtgenoot overlijdt.¹⁷⁵ Economisch gezien komt deze wijze van verdeling van de echtgenoot dicht in de buurt van de wettelijke verdeling, waar de kinderen van de erflater in beginsel hun erfdeel pas kunnen opeisen op het moment van overlijden van de langstlevende echtgenoot. De Duitse behandeling van de schuld van de langstlevende echtgenoot is niet uitzonderlijk. De vorderingen op de langstlevende echtgenoot zullen in de meeste landen over het algemeen niet als situsgoederen worden beschouwd, en bij de verkrijging van de langstlevende echtgenoot zal met de schuld vervolgens geen rekening gehouden worden.¹⁷⁶ Toch is de niet aftrekbaarheid van de schuld mogelijk in strijd met de jurisprudentie van het HvJ EU.¹⁷⁷

Voor de kinderen van de erflater heeft dit tot gevolg dat zij niet twee keer verkrijgen van hun ouders, dat wil zeggen bij ieders overlijden, maar één keer uit één nalatenschap erven. Fiscaalrechtelijk heeft dit tot gevolg dat de kinderen slechts een keer gebruik kunnen maken van de vrijstelling van €400.000, in plaats van tweemaal, als zij wel bij ieder overlijden zouden erven. Ook wordt de nalatenschap van de eersstervende echtgenoot tweemaal belast. Eerst is sprake van heffing bij de langstlevende echtgenoot, en vervolgens vindt heffing plaats bij de kinderen na het overlijden van de langstlevende echtgenoot. Naast de meervoudige heffing kan ook sprake zijn van een progressienadeel in het tarief van de erfbelasting omdat de kinderen de gecombineerde nalatenschap in één keer erven.¹⁷⁸

4.7 Samenvatting

In de verhouding tot Duitsland heeft de EEV in de casussen van de Nederlandse erflater geen veranderingen in toepasselijk erfrecht teweeggebracht. Hoewel voor de Duitser met gewone woonplaats in Nederland de EEV mogelijk veel heeft veranderd, is dit voor de Nederlander in de hiervoor beschreven veel voorkomende casussen niet het geval. In de beschreven situaties met een Nederlandse erflater was het Nederlandse wettelijke erfrecht reeds van toepassing. De EEV heeft echter wel tot gevolg gehad dat de Nederlander met gewoonlijke woonplaats in Duitsland een rechtskeuze voor het Nederlandse recht uit kan brengen, welke voortaan door zowel Nederland als Duitsland geaccepteerd wordt.

¹⁷⁴ M.K.L.L. van de Ven en S.H.P. Vanstipelen, 'Kiest u voor België, Nederland of Duitsland, als het uw nalatenschap betreft?', *KWEP* 2017/3, p. 5.

¹⁷⁵ M.K.L.L. van de Ven en S.H.P. Vanstipelen, 'Kiest u voor België, Nederland of Duitsland, als het uw nalatenschap betreft?', *KWEP* 2017/3, p. 5.

¹⁷⁶ T.N. Peters van Neijenhof, 'De onmogelijkheden van de wettelijke verdeling', *NTFR-B* 2010/38, aflevering 11, p.2.

¹⁷⁷ A.M. Vrenegoor, 'Van de (erfrechtelijke) regen in de (erfbelasting) drup?', *KWEP* 2014/8, p.6.

¹⁷⁸ M.K.L.L. van de Ven en S.H.P. Vanstipelen, 'Kiest u voor België, Nederland of Duitsland, als het uw nalatenschap betreft?', *KWEP* 2017/3, p. 5.

Fiscaalrechtelijk gezien worden de rechten uit de Nederlandse wettelijke verdeling behandeld als een verkrijging door enkel de langstlevende echtgenoot. De kinderen erven pas uit de nalatenschap van de eerststervende echtgenoot bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot. Hoewel deze regeling economisch gezien zeer vergelijkbaar is met de Nederlandse wettelijke verdeling waarbij de vordering in beginsel ook pas opeisbaar is bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot, kan de regeling tot een fiscaal nadelige situatie leiden. Bij grote nalatenschappen waar de Duitse vrijstelling volledig benut wordt, zal het in één keer erven van de gecombineerde nalatenschappen tot een lagere vrijstelling en een mogelijk progressie nadeel in het tarief leiden, waardoor over beide nalatenschap in totaal meer belasting verschuldigd is.

Omdat in Duitsland de kinderen niet als verkrijger worden aanmerkt uit de eerste nalatenschap, wordt de langstlevende echtgenoot volledig in de heffing betrokken voor de Duitse erfbelasting. De schuld aan de kinderen komt derhalve niet in aftrek. Mogelijk is deze beperking van de schuldenaftrek in strijd met Europese jurisprudentie.

5. Frankrijk

In dit hoofdstuk wordt de Franse wetgeving uiteengezet die van belang is voor grensoverschrijdende nalatenschappen van Nederlanders die Franse elementen bevatten. Vervolgens wordt aan de hand hiervan het erfrecht bepaald dat voor en na het inwerking treden van de EEV op de nalatenschap in de in hoofdstuk 1 omschreven casussen van toepassing is. Ten slotte worden de erfbelastingrechtelijke gevolgen en mogelijke obstakels bij toepassing van het Nederlandse erfrecht in het Franse erfbelastingrecht besproken.

5.1 Het internationaal privaatrecht

Sinds de inwerkingtreding van de EEV gelden in Frankrijk de geüniformeerde regels van het IPR in Frankrijk. Voorheen kende Frankrijk een eigen IPR-systeem met betrekking tot het erfrecht. Het Franse erfrecht IPR is ontstaan uit rechtspraak, en is niet centraal gecodificeerd in een wet.¹⁷⁹ In Frankrijk werd in het erfrecht IPR een splitsingsstelsel gehanteerd. Het Franse internationaal privaatrecht wees voor onroerende goederen als van toepassing zijnde recht het recht aan van de Staat waar de onroerende goederen gelegen zijn. Voor roerende goederen werd het land van de laatste woonplaats aangewezen. In de Franse wetgeving was er wel een basis voor de aanknopingspunten die gebruikt werden.¹⁸⁰ Zo is in artikel 3 van de Code Civil (CC) bepaald dat onroerende goederen, ongeacht de nationaliteit van de eigenaar, beheerst worden door het Franse recht. Hieruit vloeide de erfrechtelijke verwijzingsregel voort, waarvoor echter niet gold dat het Franse erfrecht van toepassing was, maar wat betekende dat het recht van de plaats van ligging van de onroerende zaak werd aangewezen.

Voor de bepaling of sprake is van een roerende of een onroerende zaak wordt door de Franse rechter het Franse recht met betrekking tot het begrip onroerend goed, “chose immobilière” geheten toegepast. Hier kan het, afhankelijk van de bestemming van de goederen, mede gaan om goederen die in Nederland niet als onroerend worden beschouwd.¹⁸¹

Roerende zaken worden volgens het Franse IPR geacht te zijn gelegen in het land van de laatste woonplaats van de erflater. Als bepaald is dat sprake is van een roerende zaak moest naar het Franse recht bepaald worden wat de laatste woonplaats van de erflater was. Aan het Franse woonplaatsbegrip “domicile” is invulling gegeven in de CC.¹⁸² Dit begrip houdt in dat de woonplaats afhankelijk is van de plek is van het hoofdverblijf van de erflater en zijn hierbij behorende intentie.¹⁸³

Naast de hierboven beschreven verwijzingsregels kent het Franse IPR in principe geen rechtskeuzemogelijkheid.¹⁸⁴ Wel is het mogelijk dat een rechtskeuze toch toepassing vindt via een renvoi. Het principe van renvoi, of terugverwijzing wordt in Frankrijk aanvaardt voor zowel roerende als onroerende zaken. Het betreft een enkelvoudig renvoi, wat inhoudt dat het materiële recht waarnaar wordt herverwezen toegepast wordt, ongeacht de opvattingen van dit land.¹⁸⁵

¹⁷⁹ J.G. Knot, *Internationale boedelafwikkeling*, Deventer: Kluwer 2008, p. 152.

¹⁸⁰ J.G. Knot, *Internationale boedelafwikkeling*, Deventer: Kluwer 2008, p. 153.

¹⁸¹ J.G. Knot, *Internationale boedelafwikkeling*, Deventer: Kluwer 2008, p. 153.

¹⁸² Artikel 102-111 CC.

¹⁸³ J.G. Knot, *Internationale boedelafwikkeling*, Deventer: Kluwer 2008, p. 154.

¹⁸⁴ J.G. Knot, *Internationale boedelafwikkeling*, Deventer: Kluwer 2008, p. 155-156.

¹⁸⁵ J.G. Knot, *Internationale boedelafwikkeling*, Deventer: Kluwer 2008, p. 156.

Ook in Frankrijk bestaat een openbare orde-exceptie, welke sneller dan in de meeste andere landen toegepast wordt.¹⁸⁶ Deze bepaling houdt in dat wanneer een bepaling van een buitenlands erfrecht tot strijd met de Franse openbare orde leidt, deze bepaling opzijgezet kan worden.

5.2 Het Erfrecht

Het Franse erfrecht is gecodificeerd in de Code Civil (CC). Deze wet biedt zowel ruimte aan de keuzes van de erflater, als waarborgen en verplichtingen voor het erfdeel van de nakomelingen van de erflater.¹⁸⁷ Als de erflater overlijdt, wijst de wet de erfgenamen van de erflater aan.¹⁸⁸ De aangewezen erfgenamen kunnen hun erfdeel afwijzen, aanvaarden of beneficiair aanvaarden.¹⁸⁹ Als de erflater naast zijn echtgenoot kinderen achterlaat, biedt de wet de langstlevende echtgenoot een keuze.¹⁹⁰ De langstlevende echtgenoot verkrijgt in dat geval ofwel het vruchtgebruik over de gehele nalatenschap, ofwel één vierde deel van de nalatenschap.

Hiernaast wijst de CC aan de langstlevende echtgenoot het recht toe om in het hoofdverblijf te blijven wonen gedurende een jaar.¹⁹¹ Als de woning het (gezamenlijke) bezit was van de erflater heeft de langstlevende echtgenoot dit recht voor de rest van het leven. In dat geval komt de waarde van dit recht wel ten aftrek van het erfdeel van de langstlevende echtgenoot.¹⁹² Dit recht op bewoning wordt echter niet geacht krachtens erfrecht te zijn verkregen, en hierover is dan ook geen successierecht verschuldigd.¹⁹³ Ten slotte omvat het erfdeel van de langstlevende echtgenoot het recht op onderhoud uit de middelen van de nalatenschap als de echtgenoot hulpbehoevend is.¹⁹⁴

De kinderen van de erflater erven na de langstlevende echtgenoot, en erven in gelijke delen.¹⁹⁵

5.3 Het Erfbelastingrecht

De heffing van de Franse erfbelasting, "droit de succession" is geregeld in de Code général des impôts (CGI). De belasting moet betaald worden door de erfgenamen van de overledene.¹⁹⁶

Wanneer de erflater een inwoner was van Frankrijk dan is Franse erfbelasting verschuldigd over de gehele nalatenschap.¹⁹⁷ Hiernaast is ook over het geheel van een erfrechtelijke verkrijging Franse erfbelasting verschuldigd indien de erfgenaam gedurende de tien jaar voorafgaand aan het overlijden van de erflater minimaal 6 jaar inwoner van Frankrijk geweest is.¹⁹⁸ Voor de vaststelling of

¹⁸⁶ J.G. Knot, *Internationale boedelafwikkeling*, Deventer: Kluwer 2008 (online) afdeling 6.4.1.

¹⁸⁷ C. Pérès, 'Intestate Succession in France, in: K. Reid e.a. (red.), *Comparative Succession Law: Volume II: Intestate Succession*, Oxford: Oxford Scholarship Online 2015, p.36.

¹⁸⁸ Artikel 731 CC.

¹⁸⁹ Artikel 768 CC.

¹⁹⁰ Artikel 757 CC.

¹⁹¹ Artikel 763 CC.

¹⁹² C. Pérès, 'Intestate Succession in France, in: K. Reid e.a. (red.), *Comparative Succession Law: Volume II: Intestate Succession*, Oxford: Oxford Scholarship Online 2015, p.48.

¹⁹³ H. van der Zelm van Eldik, 'Nieuw Frans erfrecht en successierecht', *WPNR* 2008/6763, p.4.

¹⁹⁴ Artikel 767 CC.

¹⁹⁵ Artikel 734 CC.

¹⁹⁶ Artikel 1705 lid 6 GCI.

¹⁹⁷ Artikel 750 ter lid 1 CGI.

¹⁹⁸ Artikel 750 ter lid 3 CGI.

sprake is van inwonerschap in Frankrijk wordt een feitelijk woonplaatsbegrip gehanteerd.¹⁹⁹ Ten slotte is Franse erfbelasting verschuldigd op nalatenschappen van niet-inwoners van Frankrijk op de in Frankrijk gelegen bezittingen.²⁰⁰

De verschuldigde belasting wordt per verkrijger bepaald aan de hand van de tarieven in de linker tabel voor erfgenamen in de rechte lijn en neaan de hand van de tarieven in de rechter tabel voor echtgenoten.²⁰¹

| Verkrijging tot: | Tarief |
|------------------|--------|
| €8.072 | 5% |
| €12.109 | 10% |
| €15.932 | 15% |
| €552.324 | 20% |
| €902.838 | 30% |
| €1.805.677 | 40% |
| >€1.805.677 | 45% |

| Verkrijging tot: | Tarief |
|------------------|--------|
| €8.072 | 5% |
| €15.932 | 10% |
| €31.865 | 15% |
| €552.324 | 20% |
| €902.838 | 30% |
| €1.805.677 | 40% |
| >€1.805.677 | 45% |

Als de langstlevende echtgenoot een keuze heeft gemaakt voor een vruchtgebruik moet een waardebepaling plaatsvinden van het vruchtgebruik en het bloot eigendom dat naar de kinderen vererft. De waarde van beiden wordt bepaald aan de hand van de volgende tabel:

| Leeftijd van de vruchtgebruiker tot | Waarde van het vruchtgebruik | Waarde van het bloot eigendom |
|-------------------------------------|------------------------------|-------------------------------|
| 21 | 90% | 10% |
| 30 | 80% | 20% |
| 40 | 70% | 30% |
| 50 | 60% | 40% |
| 60 | 50% | 50% |
| 70 | 40% | 60% |
| 80 | 30% | 70% |
| 90 | 20% | 80% |
| >90 | 10% | 90% |

De verkrijging van de langstlevende echtgenoot is volledig vrijgesteld van erfbelasting.²⁰² Voor de kinderen van de erflater geldt een algemene vrijstelling van €100.000.²⁰³ Hierbij geldt wel dat van deze vrijstelling de waarde van giften in de aan het overlijden voorafgaande 15 jaren afgetrokken worden.²⁰⁴

5.4 Voorkoming van dubbele belasting

Hoewel tussen Nederland en Frankrijk al in 1989 verdragsonderhandelingen hebben plaatsgevonden ten behoeve van een bilaterale overeenkomst ter voorkoming van dubbele successierechten is er

¹⁹⁹ Artikel 4B CGI.

²⁰⁰ Artikel 750 ter lid 2 CGI.

²⁰¹ Artikel 777 CGI.

²⁰² Artikel 796-0 bis CGI.

²⁰³ Artikel 779 lid 1 CGI.

²⁰⁴ Artikel 784 CGI.

geen verdrag dat op dit onderdeel ziet, in werking getreden.²⁰⁵ Wel geeft Frankrijk eenzijdig voorkoming voor dubbele belasting over in het buitenland gelegen onroerende zaken.²⁰⁶ Deze voorkoming houdt in dat de in het buitenland betaalde belasting in aftrek gebracht mag worden op de in Frankrijk betaalde belasting, tot een bedrag van maximaal de Franse belasting die op de in het buitenland gelegen onroerende zaken verschuldigd zou zijn.

5.5 Toepassing op de casus

In deze paragraaf wordt de in de voorafgaande paragrafen verzamelde informatie over het Nederlandse, Franse en EEV IPR toegepast op de vastgestelde casussen om het door het IPR aangewezen van toepassing zijnde erfrecht te bepalen. De uitkomst hiervan is in de onderstaande tabel per casus uiteengezet. Indien een van de nationale IPR-stelsels tot een andere conclusie komt dan onder de EEV is deze uitkomst roodgekleurd. Achter de uitkomst is verkort opgenomen op grond waarvan dit recht aangewezen is.

w=gewone woonplaats, n=nationaliteit, l= ligging, r=renvoi, rk= rechtskeuze

| Casus | Nederlands IPR | Frans IPR | EEV IPR |
|-------|-----------------|--------------------------------|----------------|
| 1 | Nederland (w+n) | Frankrijk (l) Nederland (w) | Nederland (w) |
| 2 | Nederland (w+n) | Frankrijk (l) Nederland (w) | Nederland (w) |
| 3 | Frankrijk (w) | Frankrijk (l+w) | Frankrijk (w) |
| 4 | Nederland (rk) | Frankrijk (l+w) | Nederland (rk) |
| 5 | Frankrijk (w) | Frankrijk (l+w) | Frankrijk (w) |
| 6 | Nederland (rk) | Frankrijk (l+w) | Nederland (rk) |

Zoals hiervoor beschreven hanteerde Frankrijk een splitsingsstelsel tussen roerende en onroerende goederen. Hierdoor konden meerdere deelnalatenschappen uit de nalatenschap ontstaan die naar een ander recht vererfd. Frankrijk hanteerde in het beginsel het principe dat onroerende zaken moeten vererven naar het recht van ligging.

In de eerste casus is sprake van een in Nederland wonende Nederlander wiens nalatenschap onroerend goed in Frankrijk omvat. In dit geval verwijst Nederland voor de gehele nalatenschap naar het Nederlandse recht vanwege de laatste gewone verblijfplaats en de nationaliteit van de erflater. Frankrijk verwijst in dit geval naar het Franse recht voor de in Frankrijk gelegen onroerende zaken vanwege de ligging van deze zaken. Het Franse IPR verwijst naar het Nederlandse recht voor de roerende zaken uit de nalatenschap vanwege de laatste woonplaats van de erflater. Het EEV IPR verwijst naar het Nederlandse recht vanwege de laatste gewone verblijfplaats van de erflater. Frankrijk verwijst voor de in Frankrijk gelegen onroerende zaken naar het Franse erfrecht vanwege de ligging van deze goederen. Hiernaast verwijst Frankrijk naar het Nederlandse recht voor de roerende goederen vanwege de gewone verblijfplaats van de erflater. Volgens de Franse verwijzingsregels wordt de nalatenschap dus gesplitst en zijn zowel het Franse als het Nederlandse erfrecht op delen van de nalatenschap van toepassing. Er is hier geen sprake van renvoi, omdat de

²⁰⁵ F. Sonneveldt, J.C.L. Zuiderwijk, *Internationale aspecten van schenkings- en successierecht*, Deventer: Kluwer 2008, 22.9.

²⁰⁶ Artikel 784A CGI.

rechtstelsels niet naar elkaar verwijzen. Dezelfde verwijzingen zijn van toepassing in de tweede casus waar alleen de woonplaats van de verkrijger verandert.

In de derde casus is sprake van een in Frankrijk wonende Nederlander wiens nalatenschap onroerend goed in Frankrijk omvat. In dit geval verwijst Nederland naar het Franse recht vanwege de laatste gewone verblijfplaats van de erflater. Frankrijk verwijst naar het Franse recht voor de in Frankrijk gelegen onroerende zaken vanwege de ligging van deze zaken. Hiernaast verwijst Frankrijk naar het Franse erfrecht voor de roerende zaken vanwege de laatste woonplaats van de erflater. Het EEV IPR verwijst naar het Franse recht vanwege de gewone woonplaats van de erflater op het moment van overlijden.

In de vierde casus is sprake van een in Frankrijk wonende Nederlander wiens nalatenschap onroerend goed in Frankrijk omvat, en een geldige rechtskeuze voor het Nederlands erfrecht heeft gemaakt. In dit geval verwijst Nederland naar het Nederlandse recht vanwege de rechtskeuze van de erflater. Het Franse IPR aanvaardt geen rechtskeuzebevoegdheid.²⁰⁷ Ook van een terugverwijzing is in dit geval geen sprake, omdat Nederland via de rechtskeuze niet naar het Franse recht, maar naar het Nederlandse erfrecht verwijst. Frankrijk verwijst dus voor de gehele nalatenschap naar Frans recht vanwege de laatste gewone verblijfplaats van de erflater en vanwege de ligging van de onroerende goederen. De regels van de EEV verwijzen in dit geval naar het erfrecht van Nederland vanwege de rechtskeuze van de erflater. De vijfde en zesde casus volgen de uitwerking van de derde en vierde casus, omdat zowel het Nederlandse, als het Franse en EEV IPR voor de verwijzing naar het toepasselijke recht niet aansluiten bij de woonplaats van de verkrijger.

Uit de resultaten opgenomen in de tabel kunnen we derhalve concluderen dat de EEV zowel in de eerste, tweede, vierde, als zesde casus een verandering in (een deel van) het van toepassing zijnde erfrecht teweegbrengt. In deze casussen achtten het Nederlandse en het Franse IPR voor de inwerkingtreding van de EEV een ander erfrecht van toepassing. In beide landen zal de te betalen erfbelasting daarom ook berekend worden op grond van door het eigen IPR aangewezen erfrecht. Om de fiscale gevolgen van het van toepassing zijnde erfrecht weer te geven is ter illustratie van de fiscale consequenties de uitwerking van casus 1 in een tabel op de volgende pagina opgenomen. Voor de toepassing van het Franse erfrecht heeft de langstlevende echtgenoot de keuze tussen $\frac{1}{4}$ deel van de volle eigendom van de nalatenschap en het vruchtgebruik over de gehele nalatenschap. Bij de in de tabel berekende bedragen is uitgegaan van een keuze voor het volle eigendom. In deze berekening wordt met de pensioenimputatie geen rekening gehouden. De gevolgen zijn onderverdeeld in de fiscale gevolgen voor de langstlevende echtgenoot (LE) en de fiscale gevolgen voor het kind (K).

²⁰⁷ M.H. Ten Wolde, J.G. Knot, 'Internationale aspecten; Frankrijk', in: W.D. Kolkman, L.C.A. Verstappen, *Handboek Boedelafwikkeling 2009/2010*, Zutphen: Walburg Pers 2009, p.1429.

| Casus 1 | Situatie voor 17 augustus 2015 | Situatie na 17 augustus 2015 |
|------------------|--|---|
| Erfdeel K | NL: Onderbedelingsvordering op LE FR: ¼ deel van het in FR gelegen OG | NL en FR: Onderbedelingsvordering op LE |
| Erfdeel LE | NL: Gehele nalatenschap met een overbedelingsschuld aan K FR: ¼ deel van het in FR gelegen OG | NL en FR: De gehele Nalatenschap met een overbedelingsschuld aan K |
| NL Belasting K | €4.963 | €4.963 |
| NL Belasting LE | €0 | €0 |
| NL Voorkoming K | €820 | - |
| FR belasting K | €8.195 | €0 |
| FR belasting LE | €0 | €0 |
| Totaal Belasting | €12.338 | €4.963 |

5.5.1 Franse berekening in de situatie voor de inwerkingtreding van de EEV:

Bij de berekeningen in deze casus wordt ervan uitgegaan dat Frankrijk aansluit bij het verwijzingsresultaat van het Franse IPR en bij het Franse civielrecht.

In deze casus heeft de langstlevende echtgenoot op grond van het Franse wettelijke verdeling gekozen voor ¼ deel van de nalatenschap als erfdeel. Voor de Franse berekening van erfbelasting geldt dat de erfrechtelijke verkrijging van de langstlevende echtgenoot dan €50.000 bedraagt, en de verkrijging van het kind €150.000 bedraagt.

De verkrijging van de langstlevende echtgenoot is in Frankrijk volledig vrijgesteld. Voor het kind geldt een algemene vrijstelling van €100.000. De belaste verkrijging van het kind bedraagt derhalve €50.000. Hierover is het kind erfbelasting verschuldigd tot een bedrag van €404 over de eerste tariefschijf, €404 over de tweede tariefschijf, €573 over de derde tariefschijf en $(50.000 - 15.932) \times 0,2 = €6.814$. In totaal is het kind derhalve €8.195 verschuldigd aan Franse belasting.

Frankrijk geeft slechts voorkoming voor in het buitenland gelegen onroerende goederen, en heft in dit geval alleen over de in Frankrijk gelegen onroerende zaak, waardoor van eenzijdige voorkoming vanuit Frankrijk geen sprake is.

5.5.2 Nederlandse berekening in de situatie voor de inwerkingtreding van de EEV:

Bij de berekeningen in deze casus wordt ervan uitgegaan dat Nederland aansluit bij het verwijzingsresultaat van het Nederlandse IPR en bij het Nederlandse civielrecht.

Omdat sprake is van een in Nederland wonende erflater heft Nederland over de gehele nalatenschap. De langstlevende echtgenoot verkrijgt volgens het Nederlandse erfrecht de gehele nalatenschap in combinatie met een overbedelingsschuld aan het kind voor zijn of haar erfdeel. Het erfdeel van de langstlevende echtgenoot bedraagt €175.000 en is tevens de waarde van de overbedelingsschuld van de langstlevende echtgenoot.

De waardebeoordeling van het vruchtgebruik over het erfdeel van het kind vindt plaats aan de hand van Artikel 21 lid 15 jo. Artikel 5 en artikel 10 Uitvoeringsbesluit SW 1956. De waarde van het fictieve vruchtgebruik bedraagt $€175.000 \times 6\% \times 10 = €105.000$. De verkrijging van de langstlevende echtgenoot bedraagt derhalve €280.000 en de verkrijging van het kind bedraagt €70.000.

De vrijstelling van de echtgenoot bedraagt €643.194 in 2018, en derhalve is de langstlevende echtgenoot geen Nederlandse erfbelasting verschuldigd op de verkrijging. Voor het kind bedraagt de vrijstelling €20.371. De belaste verkrijging bedraagt dan €70.000-€20.371= €49.629. Het tarief dat geldt voor verkrijgingen tot €123.248 bedraagt 10%. De door het kind in Nederland verschuldigde belasting bedraagt derhalve €4.963.

Het kind kan geen voorkoming van dubbele belasting op grond van artikel 47 BvdB eisen m.b.t. de verkrijging van het onroerend goed in Frankrijk, aangezien het kind geen situsgoed in de zin van artikel 47 lid 5 BvdB 2001 verkrijgt, maar een vordering.

Wel kan, in beperkte mate, voorkoming plaatsvinden op grond van artikel 49 BvdB 2001. De in het buitenland betaalde belasting wordt dan in mindering gebracht op de verkrijging als schuld. De na voorkoming verschuldigde belasting in Nederland bedraagt derhalve: $(€49.629 - €8195) \times 10\% = €4.143$. Dat betekent dat slechts voorkoming gegeven wordt ten bedrage van $€4.963 - €4.143 = €820$. Hiernaast is op grond van een besluit van de Minister van Financiën een mogelijkheid open gelaten om in individuele gevallen te bezien of meer verrekening plaats kan vinden.²⁰⁸ Aan dit besluit kan men echter geen garanties op een ruimere tegemoetkoming dan die van artikel 49 BvdB 2001 ontlenen.²⁰⁹ Een dergelijke verdergaande vermindering is derhalve zeer onzeker.

5.5.3 Franse berekening in de situatie na de inwerkingtreding van de EEV:

In Frankrijk moet onder het EEV IPR de Nederlandse wettelijke verdeling toegepast worden. Het Franse erfbelastingrecht is echter geschreven voor de toepassing van Frans erfrecht, en bevat derhalve niet de bepalingen die mogelijk nodig zijn voor de toepassing van buitenlands recht. Zo is niet duidelijk hoe de overbedelingsschuld van de langstlevende echtgenoot gewaardeerd wordt, en als daar sprake van is, of deze in mindering zou komen op de erfrechtelijke verkrijging. Wanneer deze schuld in mindering zou komen is het tevens de vraag of de onderbedelingsvordering van het kind een situsgoed is dat in Frankrijk gelegen is, en of Frankrijk hierover derhalve zou kunnen heffen. Op deze problematiek zal in de volgende paragraaf worden ingegaan. Voor de uitkomst van deze casus is, gezien de volledige vrijstelling van de langstlevende echtgenoot, niet van belang of de schuld in aftrek kan worden gebracht op de verkrijging van de langstlevende echtgenoot. In deze casus wordt uitgegaan van het feit dat Frankrijk niet zal heffen over de verkrijging van het kind omdat mogelijk geen sprake is van een situsgoed. In dit geval is dan zowel voor de langstlevende echtgenoot, als voor het kind geen sprake van verschuldigde Franse Erfbelasting.

5.5.3 Nederlandse berekening in de situatie na de inwerkingtreding van de EEV:

Met de inwerkingtreding van de EEV verandert aan de berekening van de Nederlandse verschuldigde belasting in principe niets. Nederland paste immers al op de gehele nalatenschap de Nederlandse wettelijke verdeling toe. De inwerkingtreding heeft echter wel gevolgen voor de voorkoming van dubbele belasting vanuit Nederland. Aangezien de in Frankrijk verschuldigde belasting wijzigt, wordt door Nederland ook een ander bedrag aan voorkoming verleend. Omdat zowel het kind als de langstlevende echtgenoot geen erfbelasting verschuldigd zijn in Frankrijk hoeft Nederland geen voorkoming te verlenen in deze casus.

²⁰⁸ Besluit van de Minister van Financiën van 25 mei 2010, DGB2010/878M, *Stcr.* 2010, 8153, onderdeel 6.

²⁰⁹ M. de L. Monteiro, 'Voorkoming dubbele erfbelasting en de Europese Erfrechtverordening', *FBN* 2015/03, aflevering 3, p. 2.

5.6 Toepassing Nederlands erfrecht in Frans erfbelastingrecht

Uit de vorige paragrafen volgt dat in veel gevallen Frankrijk op nalatenschappen die open gevallen zijn op of na de inwerkingtreding van de EEV het Nederlandse erfrecht zal moeten toepassen. Dit houdt in dat voor de bepaling en berekening van de in Frankrijk verschuldigde erfbelasting een toepassing van de wettelijke verdeling moet plaatsvinden. De Franse overheid heeft bij mijn weten echter nog geen officieel beleid vastgesteld, noch bestaat er Franse jurisprudentie die ziet op de toepassing van de Nederlandse wettelijke verdeling.²¹⁰

De Nederlandse wettelijke verdeling heeft de feitelijke uitwerking dat het kind van de erflater een grotendeels niet-opeisbare vordering op de langstlevende echtgenoot heeft. Zoals uit paragraaf 1 van dit hoofdstuk volgt heeft Frankrijk een bepaling van “ordre public”. De wettelijke verdeling heeft tot gevolg dat het kind feitelijk niet (meteen) de Franse legitieme portie verkrijgt. De EEV sluit niet uit dat een beroep op de openbare orde toegepast wordt.²¹¹ Hiernaast is het bekend dat in Frankrijk een beroep op de openbare orde vaker gehonoreerd werd.²¹² Het is dus de vraag of de Nederlandse wettelijke verdeling buitenspel zal worden gezet via een beroep op de openbare orde vanwege de schending van de Franse legitieme rechten.²¹³

Mocht in Frankrijk de toepassing van de overbedelingsschuld en de onderbedelingsvordering geaccepteerd worden, dan is het nog steeds niet zeker dat de wettelijke verdeling als zodanig geaccepteerd wordt. De Nederlandse wettelijke verdeling die van rechtswege direct van toepassing is wordt mogelijk niet op deze wijze erkend.²¹⁴ Op de wijze van erkenning van de wettelijke verdeling in het algemeen wordt in hoofdstuk 7 verder ingegaan.

De Franse belastingwet is niet geschreven voor de toepassing van buitenlands erfrecht en hoeft op grond van de EEV ook geen zakelijke rechten toe te passen indien deze in Frankrijk niet bestaan.²¹⁵ Wel is Frankrijk verplicht om de langstlevende echtgenoot en het kind de mogelijkheid te bieden om hun rechten, voortvloeiend uit het Nederlandse erfrecht, te genieten.²¹⁶ Mogelijk wordt er voor gekozen om de overbedelingsvordering om te zetten in een simpel vruchtgebruik, waarbij het kind als erfgenaam van het bloot eigendom van de nalatenschap wordt aangemerkt.²¹⁷ Het is echter ook mogelijk dat de Franse belastingdienst ervoor kiest om aan te sluiten bij een volledige verkrijging van de echtgenoot met een schuld aan het kind en vasthoudt aan de civielrechtelijke Nederlandse interpretatie van de wettelijke verdeling.

Civilrechtelijk gaat de gehele nalatenschap, met inbegrip van het onroerend goed, in alle casussen waarin het Nederlandse erfrecht van toepassing is (1,2,4 en 6) over op de langstlevende echtgenoot. In de casussen waarin de erflater, of de erfgenamen inwoner zijn van Frankrijk (2,3,4,5 en 6) zal Frankrijk over de gehele nalatenschap heffen. Als beiden echter in Nederland wonen (1) is het maar de vraag of Frankrijk over de onderbedelingsvordering van het kind heft. Zoals in het in de vorige paragraaf uitgewerkte voorbeeld sluit de Franse CGI enkel aan bij in Frankrijk gelegen bezittingen als

²¹⁰ L.M.G. Heuzé, ‘Franse fiscale gevolgen van de wettelijke verdeling’, *FtV* 2018/6-24, p.1.

²¹¹ Artikel 35 EEV.

²¹² J.G. Knot, *Internationale boedelafwikkeling*, Deventer: Kluwer 2008 (online) afdeling 6.4.1.

²¹³ A.M. Vrenegoor, ‘Nederlands-Franse nalatenschappen vanaf 17 augustus 2015’, *FtV* 2015/9-42, p.3.

²¹⁴ M. de L. Monteiro, ‘Fiscale aandachtspunten bij de Europese Erfrechtverordening’, *WPNR* 2015/7083, p.5.

²¹⁵ Artikel 31 EEV.

²¹⁶ Overweging 16 EEV.

²¹⁷ L.M.G. Heuzé, ‘Franse fiscale gevolgen van de wettelijke verdeling’, *FtV* 2018/6-24, p.3.

er geen sprake is van inwonerschap in Frankrijk. Dit begrip omvat in Frankrijk gelegen roerende zaken, onroerende zaken, rechten op onroerende zaken, vorderingen op in Frankrijk woonachtigen of in Frankrijk gevestigde rechtspersonen, aandelen in niet-Franse vennootschappen en onder bepaalde voorwaarden zelfs aandelen in niet Franse vennootschappen en niet in Frankrijk gelegen onroerende zaken en rechten daarop.²¹⁸

Hoewel sprake is van een zeer breed begrip, omvat dit niet een categorie waar de schuld van een in Nederland wonende langstlevende echtgenoot aan een in Nederland wonende erflater ingedeeld kan worden. Indien Frankrijk wenst te heffen over de vordering van het kind zal de wet mogelijk aangepast moeten worden. Als Frankrijk er voor kiest om het kind niet in de heffing van erfbelasting te betrekken zal men ook niet geneigd zijn om de schuld van de langstlevende echtgenoot in aftrek te nemen op de verkrijging van de langstlevende echtgenoot. Het is echter maar de vraag of Frankrijk geen rekening hoeft te houden met de schuld van de langstlevende echtgenoot, gezien de jurisprudentie van het HvJ EU. Hierop wordt in hoofdstuk 7 verder ingegaan. Naast aftrekbaarheid van de schuld op grond van Europeesrechtelijke jurisprudentie is de schuld mogelijke aftrekbaar op grond van Franse jurisprudentie.²¹⁹

In de casus waarin beide erfgenamen in Frankrijk wonen (casus 4) wordt, zoals hiervoor omschreven, de gehele nalatenschap in de heffing betrokken. In dat geval blijft het echter de vraag op welke wijze de langstlevende echtgenoot en het kind in de heffing worden betrokken. Er zal een waardering plaats moeten vinden van de overbedelingsschuld over de gehele nalatenschap. Hiernaast zal, in tegenstelling tot de bovenstaande uitgewerkte casus, het in Nederland wonende kind wel erfbelasting verschuldigd zijn over zijn of haar vordering indien de langstlevende echtgenoot in Frankrijk woont, omdat in dat geval wel sprake is van een van de categorieën van in Frankrijk gelegen bezittingen, namelijk: een vordering op een in Frankrijk woonachtige.

5.7 Samenvatting

Het van toepassing zijnde erfrecht voor Nederlanders erflaters met nalatenschappen met Franse elementen is na de inwerkingtreding van de EEV in veel gevallen anders. Er bestaat in de Nederlands-Franse situatie geen splitsing van nalatenschappen meer, en er is duidelijkheid ontstaan over de toepassing van de rechtskeuze van een erflater. Uit de casus blijkt dat, onder bepaalde aannamen, de EEV zelfs tot gevolg kan hebben dat dubbele erfbelasting bespaard wordt. De fiscale gevolgen van de toepassing van het Nederlandse erfrecht zijn echter nog op veel punten onzeker, en zullen nog moeten blijken uit de praktijk.

Ten eerste is het voor deze fiscale gevolgen de vraag op welke wijze de langstlevende echtgenoot en het kind hun rechten uit de nalatenschap zullen genieten. Wordt een vruchtgebruik toegepast of wordt vastgehouden aan een verkrijging van het volledige eigendom door de langstlevende echtgenoot? Ten tweede is niet volledig duidelijk of de wettelijke verdeling mogelijk in zijn geheel buitenspel gezet kan worden vanwege een beroep op de openbare orde. De derde complicatie ziet op de heffingsmacht van Frankrijk over de vordering van het kind op de langstlevende echtgenoot. Onder de huidige wetgeving heeft Frankrijk in de eerste casus mogelijk geen aanknopingspunt om te heffen. Ten vierde is het de vraag of Frankrijk de schuld aan het kind bij de langstlevende echtgenoot

²¹⁸ A.M. Vrenegoor, 'Successierecht', in: W.D. Kolkman, L.C.A. Verstappen, *Handboek Boedelafwikkeling 2009/2010*, Zutphen: Walburg Pers 2009, p. 1704.

²¹⁹ L.M.G. Heuzé, 'Franse fiscale gevolgen van de wettelijke verdeling', *FtV 2018/6-24*, p.3-4.

in aftrek toe zal laten. Momenteel is de langstlevende echtgenoot in Frankrijk volledig vrijgesteld van erfbelasting en zal deze vraag op de uitwerking geen effect hebben, maar hierbij is sprake van een fundamenteel punt van interpretatie. Ten slotte bestaat er onduidelijkheid over de waardering van de verkrijging van zowel de langstlevende echtgenoot als het kind. Als de erflater in Frankrijk woonde, of de erfgenamen in Frankrijk wonen, worden de verkrijgingen van beiden volledig in de heffing betrokken. Hoe de waardering voor de heffing van de Franse erfbelasting plaats zal vinden moet de tijd uitwijzen.

6. Spanje

In dit hoofdstuk wordt de Spaanse wetgeving uiteengezet die van belang is voor grensoverschrijdende nalatenschappen van Nederlanders die Spaanse elementen bevatten. Vervolgens wordt aan de hand hiervan het erfrecht bepaald dat voor en na het inwerking treden van de EEV op de nalatenschap in de in hoofdstuk 1 omschreven casussen van toepassing is. Ten slotte worden de erfbelastingrechtelijke gevolgen en mogelijke obstakels bij toepassing van het Nederlandse erfrecht in het Spaanse erfbelastingrecht besproken.

6.1 Het Internationaal Privaatrecht

Vanaf 17 augustus 2015 is ook voor Spanje het nationale IPR vervangen door de IPR-regels van de EEV. Het voorheen geldende IPR van Spanje was geregeld in de Código Civil (CC). Hierin was opgenomen dat het aangewezen recht dat van toepassing is op nalatenschappen met een grensoverschrijdend element het nationale recht van de erflater was.²²⁰ Er werd hierbij geen onderscheid gemaakt tussen het recht dat van toepassing is op roerende goederen en het recht dat van toepassing is op onroerende goederen. Het Spaanse recht aanvaardde alleen een verwijzing van het land waar het Spaanse IPR naar verwees als het recht van dit land naar Spanje terugverwees.²²¹ Hierbij vond de acceptatie alleen plaats als hiermee de eenheid van de nalatenschap niet doorbroken werd.²²²

Spanje bestaat uit 17 regio's, waarvan 6 van deze regio's het autonome recht hebben om zelf regels met betrekking tot het erfrecht vaststellen.²²³ Hierdoor bestaan in Spanje verschillende systemen van erfrecht naast elkaar. Bij de bepaling van welk regionaal Spaans systeem van erfrecht wordt toegepast wordt gekeken naar de regionale woonplaats, de zogenaamde "vecindad civil".²²⁴ Dit houdt in dat het recht van toepassing is van de regio waar de overledene ten minste twee jaar woonde en ingeschreven was in het burgerlijk register, of waar de overledene ten minste tien jaar woonde.²²⁵ Hoewel het Spaanse recht een verwijzing naar het Spaanse erfrecht in het algemeen wel aanvaardt, wordt een verwijzing naar het regionaal recht niet aanvaardt.²²⁶ Het Spaanse IPR kent geen rechtskeuze.²²⁷

²²⁰ Artikel 9, lid 8 CC.

²²¹ Artikel 12.2 CC.

²²² W.D. Kolkman, L.C.A. Verstappen, *Handboek Boedelafwikkeling 2009/2010*, Zutphen: Walburg Pers 2009, p. 1724.

²²³ S. Cámara Lapuente, 'New developments in Spanish Succession Law', *ECJL* 2010/14.2, p.1.

²²⁴ Artikel 14 CC.

²²⁵ Artikel 14 lid 5 CC.

²²⁶ Artikel 16.2 CC.

²²⁷ W.D. Kolkman, L.C.A. Verstappen, *Handboek Boedelafwikkeling 2009/2010*, Zutphen: Walburg Pers 2009, p. 1725.

6.2 Het Erfrecht

In Spanje bestaan er naast het centraal geregelde erfrechtsysteem additionele systemen voor een aantal autonome gemeenschappen.²²⁸ In dit hoofdstuk wordt alleen ingegaan op het centraal geregelde erfrecht. In de Código Civil zijn de algemene regels van erfrecht opgenomen, welke universeel van toepassing zijn in de regio's zonder eigen erfrecht.

Bij een overlijden treden de erfgenamen in de plaats van de erflater voor al zijn of haar bezittingen en schulden.²²⁹ De erfgenamen hebben de mogelijkheid om de erfenis te verwerpen.²³⁰ Het Spaanse systeem van erfopvolging ab intestato heeft een subsidiair karakter; vooral de wil van de erfgenaam moet de erfopvolging bepalen.²³¹ Als de erflater echter geen testament heeft opgesteld of het testament niet van toepassing wordt geacht, wijst de CC de erfgenamen van de nalatenschap aan.²³² In dat geval wijst deze wet als erfgenamen de langstlevende echtgenoot, de nabestaanden van de overledene en de Staat aan.²³³

De categorieën van erfgenamen worden in een bepaalde hiërarchie geplaatst. Ten eerste erven de nakomelingen van de erflater, vervolgens erven de bloedverwanten in de opgaande lijn, en vervolgens pas de langstlevende echtgenoot.²³⁴ Ondanks het feit dat de langstlevende echtgenoot slechts in de "derde klasse erfgenamen" valt heeft de langstlevende echtgenoot toch een specifiek recht op de nalatenschap. Als de erflater naast de langstlevende echtgenoot kinderen achterlaat heeft de langstlevende echtgenoot recht op het vruchtgebruik over 1/3 deel van de nalatenschap.²³⁵ Hiernaast heeft de langstlevende echtgenoot recht op de kleding, het meubilair en toebehoren van de echtelijke woning.²³⁶

Bij de erflater die kinderen en een echtgenoot achterlaat gaat de claim op de nalatenschap van de kinderen van de erflater dus voor op een erfdeel van de langstlevende echtgenoot. De kinderen van de erflater erven voor gelijke delen.²³⁷ De nalatenschap die onder de kinderen verdeeld moet worden wordt bezwaard met het recht op vruchtgebruik van de langstlevende echtgenoot.

²²⁸ S. Cámara Lapuente, 'New Developements in Spanish Succession Law', *EJCL* 2010/14.2, p.1.

²²⁹ Artikel 661 CC.

²³⁰ Artikel 992 CC.

²³¹ S. Cámara Lapuente, 'Intestate Succession in Spain', in: K. Reid e.a. (red.), *Comparative Succession Law: Volume II: Intestate Succession*, Oxford: Oxford Scholarship Online 2015, p.99.

²³² Artikel 912 CC.

²³³ Artikel 913 CC.

²³⁴ Artikel 930 CC jo. artikel 935 CC jo. artikel 943 CC jo. artikel 944 CC.

²³⁵ Artikel 835 CC.

²³⁶ Artikel 1321 CC.

²³⁷ Artikel 932 CC.

6.3 Het Erfbelastingrecht

De erfbelasting, “Impuesto de Sucesiones” geheten, is geregeld in de “Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”(LISD) en het “Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”(RISD). De belasting wordt geheven door de autonome regio’s. Zij hebben de mogelijkheid om de tarieven en vrijstellingen van de erfbelasting zelf te bepalen.²³⁸ Indien zij hier van afzien gelden de nationaal vastgestelde tarieven en bedragen.²³⁹ Tot 1 januari 2015 golden voor niet-inwoners van Spanje altijd de (minder voordelige) landelijke tarieven. Naar aanleiding van jurisprudentie van het HvJ EU heeft Spanje deze praktijk aan moeten passen en kunnen de tarieven van de deelstaten ook gelden voor de erfgenamen die niet in Spanje wonen.²⁴⁰ De nationale regelgeving wordt hieronder uiteengezet.

De erfbelasting wordt geheven van de erfgenamen over verkrijgingen krachtens overlijden.²⁴¹ Er is sprake van een erfbelastingplicht voor iedere inwoner van Spanje die krachtens erfrecht bezittingen verkrijgt, ongeacht waar de erflater zijn woonplaats had.²⁴² Het aanknopingspunt voor de belastingheffing is dus in tegenstelling tot in veel Europese lidstaten niet de woonplaats van de erflater, maar de woonplaats van de verkrijger. Tevens bestaat er een belastingplicht voor niet-inwoners die onderdelen van een nalatenschap verkrijgen die in Spanje gelegen zijn.²⁴³ De belastingplicht die geldt voor de inwoners ziet op de volledige verkrijging door de erfgenaam, ongeacht waar de bezittingen uit de nalatenschap zijn gelegen. De belastingplicht voor niet-inwoners reikt slechts tot de in Spanje gelegen bezittingen. Deze erfbelastingplicht op grond van het situsbeginsel is niet beperkt tot onroerende goederen gelegen in Spanje en ziet ook op goederen van een andere aard die met het Spaanse grondgebied verbonden zijn, zoals levensverzekeringsuitkeringen van in Spanje gevestigde maatschappijen en tegoeden aangehouden bij in Spanje gevestigde banken.

De belasting wordt per erfgenaam berekend over de nettowaarde van de verkrijging.²⁴⁴ De standaardtarieven die gelden op grond van de nationale regeling zijn opgenomen in de linker tabel op de volgende pagina. Het uiteindelijke tarief wordt bepaald door de tarieven uit de linker tabel te vermenigvuldigen met een bepaalde coëfficiënt. De hoogte van dit coëfficiënt is afhankelijk van de mate van verwantschap tussen de erflater en de erfgenaam, en het reeds bestaande vermogen van de erfgenaam of het vermogen in Spanje van de in het buitenland woonachtige verkrijger. Het vermogen van de verkrijger wordt bepaald aan de hand van de principes en regels van de Spaanse vermogensbelasting.²⁴⁵ De coëfficiënten die gelden voor de echtgenoot en de kinderen van de erflater zijn opgenomen in de rechter tabel op de volgende pagina.

²³⁸ A. de la Cueva González-Cotera, C. Morlán Burgasé, ‘Inheritance and Gift Tax’, *IBFD Tax Research Platform*, laatst geupdate 31 januari 2018.

²³⁹ Artikel 21 lid 2 LISD.

²⁴⁰ J.H. van Houten, ‘De vererving van een vakantiewoning in Spanje, laatste update februari 2015, www.loftsi.nl, geraadpleegd 19 juni 2018, p.10.

²⁴¹ Artikel 3 lid 1 sub a LISD jo. artikel 5 sub a LISD jo. artikel 16 lid 1 sub a RISD.

²⁴² Artikel 6 lid 1 LISD jo. artikel 11 LISD.

²⁴³ Artikel 7 LISD.

²⁴⁴ Artikel 9 sub a LISD.

²⁴⁵ Artikel 22 lid 3 LISD.

| Verkrijging tot: | Tarief ²⁴⁶ |
|------------------|-----------------------|
| €7.993,46 | 7,65% |
| €15.980,91 | 8,50% |
| €23.968,36 | 9,35% |
| €31.955,81 | 10,20% |
| €39.943,26 | 11,05% |
| €47.930,72 | 11,90% |
| €55.918,17 | 12,75% |
| €63.905,62 | 13,60% |
| €71.893,07 | 14,45% |
| €79.880,52 | 15,30% |
| €119.757,67 | 16,15% |
| €159.634,83 | 18,70% |
| €239.389,13 | 21,25% |
| €398.777,54 | 25,50% |
| €797.555,08 | 29,75% |
| >€797.555,08 | 34,00% |

| Reeds bestaand vermogen tot: | Toepasselijk coëfficiënt ²⁴⁷ |
|------------------------------|---|
| €402.678,11 | 1.00 |
| €2.007.380,43 | 1.05 |
| €4.020.770,98 | 1.10 |
| >€4.020.770,98 | 1.20 |

De nationale regelgeving kent ook een aantal vrijstellingen voor bepaalde groepen verkrijgers. Kinderen van de erflater onder de leeftijd van 21 jaar hebben recht op een vrijstelling van €15.956,87 plus een vrijstelling van €3.990,72 voor ieder jaar tot zij de leeftijd van 21 bereiken.²⁴⁸ Voor de echtgenoot van de erflater en de kinderen van de erflater boven de 21 jaar geldt een vrijstelling van €15.956,87.

Voor de verkrijging van het hoofdverblijf van de erflater geldt een speciale vrijstelling van 95% per verkrijger tot een bedrag van maximaal €122.606,47.²⁴⁹ Deze vrijstelling geldt zowel voor de langstlevende echtgenoot als voor de kinderen van de erflater, op voorwaarde dat zij de woning niet vervreemden binnen 10 jaar na het overlijden van de erflater. Omdat deze vrijstelling alleen geldt als de woning het hoofdverblijf van de verkrijger(s) is, zal een niet-inwoner van Spanje zich niet op deze vrijstelling kunnen beroepen. Hiernaast gelden voor zowel de langstlevende echtgenoot als voor de kinderen van de erflater vrijstellingsmogelijkheden met betrekking tot bedrijfsopvolging.²⁵⁰

6.4 Voorkoming van dubbele belasting

Net zoals veel andere Europese landen heeft Spanje slechts met een zeer beperkt aantal landen verdragen gesloten tot voorkoming van dubbele erfbelasting. Enkel in geval van dubbele belasting op grond van Franse, Zweedse of Griekse wetgeving kan met de door Spanje gesloten verdragen dubbele erfbelasting worden voorkomen.²⁵¹²⁵²²⁵³ In de nationale wetgeving is echter wel een

²⁴⁶ Artikel 21 lid 3 LISD.

²⁴⁷ Artikel 22 lid 2 LISD jo. artikel 20 LISD.

²⁴⁸ Artikel 21 lid 2 sub a LISD.

²⁴⁹ Artikel 21 lid 2 sub c LISD.

²⁵⁰ Artikel 20 LISD.

²⁵¹ Convenio con Fancia para evitar la doble imposición referente a los impuestos sobre herencias, 1964.

²⁵² Convenio con Suecia para evitar la doble imposición referente a los impuestos sobre herencias, 1964.

²⁵³ Convenio con Grecia para evitar la doble imposición referente a los impuestos sobre herencias, 2002.

bepaling opgenomen voor de eenzijdige voorkoming van een deel van de dubbele belasting waar men in geval van grensoverschrijdende nalatenschappen mee geconfronteerd kan worden. In artikel 23 van de LISD is opgenomen dat Spanje een voorkoming verleent voor de belasting die in het buitenland betaald is. De in het buitenland betaalde belasting komt in aftrek op de in Spanje verschuldigde belasting tot het minimum van het bedrag dat in het buitenland betaald is en het bedrag dat aan Spaanse belasting verschuldigd is op de in het buitenland gelegen bezittingen.

6.5 Toepassing op de casus

In deze paragraaf wordt de in de voorafgaande paragrafen verzamelde informatie over het Nederlandse, Spaanse en EEV IPR toegepast op de vastgestelde casussen om het door het IPR aangewezen van toepassing zijnde erfrecht te bepalen. De uitkomst hiervan is in de onderstaande tabel per casus uiteengezet. Indien een van de nationale IPR-stelsels tot een andere conclusie komt dan onder de EEV is deze uitkomst roodgekleurd. Achter de uitkomst is verkort opgenomen op grond waarvan dit recht aangewezen is.

w=gewone woonplaats, n=nationaliteit, l= ligging, r=renvoi, rk= rechtskeuze

| Casus | Nederlandse IPR | Spaans IPR | EEV IPR |
|-------|-----------------|---------------|----------------|
| 1 | Nederland (w+n) | Nederland (n) | Nederland (w) |
| 2 | Nederland (w+n) | Nederland (n) | Nederland (w) |
| 3 | Spanje (w) | Spanje (r) | Spanje (w) |
| 4 | Nederland (rk) | Nederland (n) | Nederland (rk) |
| 5 | Spanje (w) | Spanje (r) | Spanje (w) |
| 6 | Nederland (rk) | Nederland (n) | Nederland (rk) |

In de eerste casus is sprake van een Nederlander die zijn gewone verblijfplaats in Nederland heeft en waarvan onroerend goed uit de erfenis in Spanje gelegen is. In dit geval verwijst Nederland naar het Nederlandse recht vanwege de gewone verblijfplaats en nationaliteit van de erflater, en verwijst Spanje naar het Nederlandse recht vanwege de nationaliteit van de erflater. Het EEV IPR verwijst naar het Nederlandse recht vanwege de laatste gewone woonplaats van de erflater. Dezelfde verwijzingen zijn van toepassing in de tweede casus waar alleen de woonplaats van de verkrijger verandert.

In de derde casus heeft de Nederlander zijn gewone verblijfplaats in Spanje, en heeft de erflater geen (rechtsgeldige) rechtskeuze voor het Nederlands recht gemaakt. In dit geval verwijst Nederland naar het Spaanse erfrecht van wege de gewone verblijfplaats. Spanje verwijst naar het Nederlandse recht vanwege de nationaliteit van de erflater, maar accepteert het revoi vanuit Nederland, en accepteert de toepassing van het Spaanse recht. Het EEV IPR verwijst naar het Spaanse recht vanwege de laatste gewone verblijfplaats van de erflater.

In de vierde casus heeft de Nederlander met woonplaats Spanje een rechtskeuze uitgebracht voor het Nederlands recht. Nederland verwijst in dit geval naar het Nederlandse recht vanwege de rechtskeuze. Spanje verwijst in dit geval naar het Nederlandse recht vanwege de nationaliteit en de rechtskeuze van de erflater. In dit geval verwijst het EEV IPR naar het Nederlandse recht vanwege de rechtskeuze van de erflater.

De vijfde en zesde casus volgen de uitwerking van de derde en vierde casus, omdat zowel het Nederlandse, als het Spaanse en het EEV IPR voor de verwijzing naar het toepasselijke recht niet aansluiten bij de woonplaats van de verkrijger.

6.6 Toepassing Nederlands erfrecht in Spaans erfbelastingrecht

Uit de vorige paragraaf valt op te maken dat er in het van toepassing zijnde erfrecht op de nalatenschap uit de casussen geen veranderingen plaatsvinden. Wel is wederom aan de orde dat in vier van de zes casussen na de inwerkingtreding van de EEV het Nederlandse erfrecht in het Spaanse Erfbelastingrecht toegepast zal moeten worden.

In het geval dat geen testament is gemaakt en het Nederlandse erfrecht van toepassing is, geldt de Nederlandse wettelijke verdeling. In dit geval verkrijgt de langstlevende echtgenoot alle bezittingen en schulden uit de nalatenschap, en verkrijgen de kinderen een vordering op de langstlevende echtgenoot. De Nederlandse fiscus belast niet alleen de verkrijging van de langstlevende echtgenoot, maar ook de vordering van de kinderen. Als de erflater en de verkrijgers op het moment van overlijden in Nederland woonden (casus 1), heft Spanje alleen over de in Spanje gelegen situsgoederen. De Spaanse fiscus ziet de geldelijke vordering van de kinderen echter niet als een situsgoed.²⁵⁴ De kinderen zijn derhalve in Spanje geen erfbelasting verschuldigd.²⁵⁵ Wanneer sprake is van in Spanje gelegen onroerend goed waar de wettelijke verdeling op van toepassing is wordt de langstlevende echtgenoot aangemerkt als enig verkrijger.

Bij de Spaanse belastingheffing over de verkrijging van de langstlevende echtgenoot is het vervolgens de vraag of de schuld aan de kinderen in aftrek gebracht kan worden. Het standpunt van de Spaanse fiscus is dat schulden voor de erfbelasting slechts in aftrek mogen komen als voldaan wordt aan een aantal cumulatieve voorwaarden. Ten eerste moet de schuld aangewend zijn ter financiering van de koop van de woning. Vervolgens dient deze schuld verzekerd te zijn door een hypotheek, en moet de schuld zijn ingeschreven in het Spaanse eigendomsregister. Als vierde voorwaarde geldt dat deze schuld niet ten gunste van een erfgenaam afgesloten mag zijn, en ten slotte moet het bestaan van de schuld jegens derden aangetoond kunnen worden.²⁵⁶ De geldelijke vordering van een of meer kinderen op de langstlevende echtgenoot kan dus niet in aftrek gebracht worden omdat niet aan deze voorwaarden wordt voldaan. Bovendien geldt dat schulden aan bloedverwanten in de rechte lijn, hun echtgenoten en broers en zussen in het algemeen niet in aftrek gebracht kunnen worden.²⁵⁷

Hierbij geldt ook dat wanneer de langstlevende echtgenoot komt te overlijden, de waarde van de woning wederom voor de volledige waarde bij de kinderen in de erfbelasting zal worden belast.²⁵⁸ Dit heeft tot gevolg dat de Spaanse erfbelasting bij het overlijden van beide echtgenoten behoorlijk op kan lopen.

²⁵⁴ M.G. Eerenstein, 'Hoe werkt het erfrecht voor geëmigreerde Nederlanders?', *Vp-bulletin* 2013/16, p.4.

²⁵⁵ R.L. Zanardi, 'Het langstlevende testament en de erfbelasting in Spanje', laatste update 21 november 2016, <http://erfrechtinspanje.nl>, geraadpleegd 18 juni 2018.

²⁵⁶ J.H. van Houten, 'De vererving van een vakantiewoning in Spanje', laatste update februari 2015, www.loftsi.nl, geraadpleegd 19 juni 2018, p.11.

²⁵⁷ M.H.J.M Tomlow, 'Spaanse situsgoederen en situsschulden', in: W.D. Kolkman, L.C.A. Verstappen, *Handboek Boedelafwikkeling 2009/2010*, Zutphen: Walburg Pers 2009, p.1748.

²⁵⁸ J.H. van Houten, 'De vererving van een vakantiewoning in Spanje', laatste update februari 2015, www.loftsi.nl, geraadpleegd 19 juni 2018, p.26.

Omdat de kinderen voor de Spaanse erfbelasting geen verkrijger zijn uit de nalatenschap zal voor hen geen sprake zijn van Nederlandse voorkoming van dubbele belasting. Gezien de hoogte van de Nederlandse vrijstelling voor de langstlevende echtgenoot zal Nederland mogelijk ook geen voorkoming geven van dubbele belasting omdat de langstlevende echtgenoot door de vrijstelling in Nederland misschien geen of weinig belasting verschuldigd is. Hiernaast is het zo dat indien de kinderen en de langstlevende echtgenoot onderling overeenkomen de in Spanje geheven erfbelasting samen te dragen, ook deze op de kinderen drukkende belasting niet op grond van het BvdB 2001 in mindering op de Nederlandse verschuldigde erfbelasting kan komen, tenzij sprake is van een buitenlandse boedelbelasting.²⁵⁹

Hiernaast is het van belang hoe de Spaanse fiscus omgaat met het geval dat (een van de) verkrijger(s) in Spanje wonen (casussen 2,5 en 6). Ook in dit geval wordt de langstlevende echtgenoot in Spanje belast voor 100% van de waarde van de onroerende zaak. De schuld aan de kinderen is wederom niet aftrekbaar, en de verkrijging van de kinderen is tevens niet belast.²⁶⁰ Bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot zelf kan de eventueel met rente verhoogde schuld wederom niet in aftrek gebracht worden. Door toepassing van de wettelijke verdeling in het Spaanse erfbelastingrecht kan geen gebruik gemaakt worden van het progressievoordeel als sprake is van meerdere verkrijgers. Hiernaast wordt bij het tweede overlijden de gehele nalatenschap wederom volledig in de heffing van erfbelasting betrokken. De toepassing van de Nederlandse verdeling kan dus zeer onvoordelig uitvallen voor de erfgenamen.

Ook de Spaanse uitsluiting van de aftrek van de schuld is mogelijk strijdig met de Europese jurisprudentie.²⁶¹ Op deze jurisprudentie en mogelijke strijd met het Europese recht wordt in hoofdstuk 7 ingegaan.

6.7 Samenvatting

Door het inwerkingtreden van de EEV is het op de casussen van toepassing zijnde erfrecht in relatie tot Spanje niet veranderd, hoewel dit verwijzingsresultaat wel op grond van andere aanknopingspunten tot stand komt. Als de wettelijke verdeling van toepassing is op in Spanje gelegen onroerend goed, of een van de verkrijgers van de nalatenschap inwoner was van Spanje op het moment van overlijden van de erflater, wordt de langstlevende echtgenoot als enige verkrijger aangemerkt en volledig in de heffing betrokken. De kinderen van de erflater blijven volledig buiten de heffing van erfbelasting.

De toepassing van de Nederlandse wettelijke verdeling in het Spaanse erfbelastingrecht leidt mogelijk tot zeer hoge verschuldigde belasting voor de Nederlandse verkrijgers in de relatie met Spanje ten gevolge van een progressienadeel, en leidt mogelijk tot geen of weinig voorkoming van dubbele belasting vanuit Nederland. Hiernaast is het niet in aftrek laten van de schuld aan de kinderen bij de verkrijging van de langstlevende echtgenoot mogelijk in strijd met het Europese recht.

²⁵⁹ A.M. Vrenegoor, 'Spaanse erfbelasting niet in mindering op Nederlands successierecht voor verkrijging Spaanse appartementen', *NTFR* 2013/1415, aflevering 29, p.3.

²⁶⁰ M.H.J.M Tomlow, 'Spaanse situsgoederen en situsschulden', in: W.D. Kolkman, L.C.A. Verstappen, *Handboek Boedelafwikkeling 2009/2010*, Zutphen: Walburg Pers 2009, p.1766.

²⁶¹ A.M. Vrenegoor, 'Van de (erfrechtelijke) regen in de (erfbelasting) drup?', *KWEP* 2014/8, p.7.

7. Analyse en Aanbevelingen

Om tot weloverwogen aanbevelingen te komen wordt in dit hoofdstuk ingegaan op de inspanningen die recentelijk op EU-niveau zijn verricht om dubbele erfbelasting tussen lidstaten te voorkomen. Tevens worden de in de vorige hoofdstukken geconstateerde complicaties geanalyseerd in het licht van nationale en Europeesrechtelijke jurisprudentie. Vervolgens worden met inachtneming van de Europeesrechtelijke initiatieven en met behulp van uit de fiscale wetenschap voortgekomen standpunten aanbevelingen gedaan voor de Nederlandse wetgever.

7.1 Europese initiatieven

7.1.2 Aanbeveling 2011

In 2011 heeft EC een pakket maatregelen gepresenteerd, waaronder een aanbeveling²⁶² hoe de lidstaten met behulp van implementatie of verbetering van nationale wetgeving meervoudige heffing bij inwoners van de EU als gevolg van heffing in meerdere lidstaten kunnen voorkomen.²⁶³

De aanbeveling spoorde lidstaten aan om:

- het begrip van erfbelasting zo breed mogelijk te interpreteren,
- voorkoming van dubbele belasting te verlenen voor onroerende goederen of vaste inrichtingen die in een andere lidstaat zijn gelegen,
- roerende goederen slechts te belasten indien tussen de erflater en de desbetreffende lidstaat een persoonlijke band bestond,
- als geheven wordt op grond van een persoonlijke band met een erfgenaam, voorkoming te verlenen voor heffing die plaatsvond in een andere lidstaat op grond van een persoonlijke band met de erflater en,
- in geval van dubbele heffing vanwege de persoonlijke band die geacht werd aanwezig te zijn in twee lidstaten in overleg te treden.

De lidstaten zouden naar aanleiding van de aanbeveling via hun nationale wetgeving voorkoming van in andere lidstaten geheven erfbelasting kunnen verlenen, welke is gebaseerd op de rangorde die voortvloeit uit de aanbeveling, waarbij de bepaling of erfbelasting is geheven, in een breed perspectief moet worden gezien. Het begrip successiebelasting wordt in de aanbeveling zelf ook zeer ruim gedefinieerd. De gehanteerde definitie bevat geen onderscheid op het niveau waarop de belasting werd geheven, de naam van de heffing, de wijze, of het subject van de heffing. Het moet enkel gaan om een belasting geheven bij overlijden.²⁶⁴ De algemene doelstelling van de aanbeveling was dat de totale belastingdruk op een nalatenschap niet hoger zou zijn dan de belastingdruk, die op

²⁶² Aanbeveling van de Commissie van 15 december 2011, *betreffende voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen*, (2011/856/EU), C(2011) 8819 final.

²⁶³ F. Sonneveldt, 'Europese ontwikkelingen op het gebied van de schenk- en erfbelasting', *FBN* 2014/6-29, p.1.

²⁶⁴ Aanbeveling van de Commissie van 15 december 2011, *betreffende voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen*, (2011/856/EU), C(2011) 8819 final, onderdeel 2a.

de nalatenschap van toepassing zou zijn, als het hoogste belastingniveau van de betrokken lidstaten over de gehele nalatenschap toegepast zou worden.²⁶⁵

Voor de EU-lidstaten bestond geen verplichting om de aanbeveling daadwerkelijk te implementeren in hun nationale wetgeving. Deze zou op vrijwillige basis moeten leiden tot het voorkomen van dubbele erfbelasting. Bij de publicatie van de aanbeveling in 2011 werd door sommige auteurs al reeds getwijfeld of er geen dwingende EU-wetgeving nodig zou zijn om dit reeds lang bestaande probleem aan te pakken.²⁶⁶

Nederland voldeed in 2011 al grotendeels aan de door de EC voorgestelde aanbevelingen.²⁶⁷ Sinds de afschaffing van het recht van overgang heft Nederland niet meer op grond van het situsbeginsel, en voldoet het BvdB 2001 grotendeels aan de voorkomingsrangorde in de aanbeveling. Enkel het Nederlandse begrip van de gelijksoortige belasting in het BvdB 2001 is mogelijk niet zo breed als de definitie uit de aanbeveling.²⁶⁸

7.1.3 Rapport 2016

Begin 2016 is in het kader van de Europeesrechtelijke aanpak van het probleem van dubbele belasting een rapport verschenen dat de aanpak van dubbele erfbelasting op EU-niveau verder moet bevorderen. Dit rapport is getiteld: *“Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals in the EU”*.²⁶⁹ Het rapport omvat een evaluatie van de huidige stand van voorkomen in de lidstaten die beloofd was na de in 2011 gepubliceerde aanbeveling. Hieruit blijkt dat de door de EC gepubliceerde aanbeveling niet heeft geleid tot het gewenste effect. De auteurs van het rapport, de expert group (EG), concluderen dat de aanbeveling niet volledig genegeerd is door de lidstaten, maar niettemin niet tot een fundamentele aanpak van het probleem van dubbele erfbelasting heeft geleid.²⁷⁰

Naast de evaluatie van de aanbeveling reikt het rapport ook oplossingen aan die zouden moeten leiden tot vooruitgang op het gebied van dubbele erfbelasting binnen de lidstaten van de EU. Hiervoor worden zes verschillende beleidsopties aangedragen, maar wordt voornamelijk ingezet op een ‘one-inheritance, one inheritance tax’ benadering.²⁷¹ Deze benadering houdt een met de EEV vergelijkbare systematiek in, waarbij de gehele nalatenschap door één erfbelastingrecht beheerst wordt. De lidstaat waar de erflater zijn laatste gewone verblijfplaats had, zal over de gehele nalatenschap heffingsbevoegd zijn, tenzij er met een andere lidstaat een nauwere band bestaat.²⁷²

²⁶⁵ Aanbeveling van de Commissie van 15 december 2011, *betreffende voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen*, (2011/856/EU), C(2011) 8819 final, onderdeel 3.

²⁶⁶ Zie bijvoorbeeld T. Lyons, ‘Recommendations – and then?’, *Step Journal* maart 2011, p.1.

²⁶⁷ H.F. van der Weerd-van Joolingen, ‘Dubbele erfbelasting in de EU’, *KWEP* 2016/8, p.2.

²⁶⁸ M. de L. Monteiro, ‘Voorkoming dubbele erfbelasting en de Europese Erfrechtverordening’, *FBN* 2015/03, aflevering 3, p.1-2.

²⁶⁹ EC Expert group, *Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals in the EU*, Luxemburg: december 2015.

²⁷⁰ EC Expert group, *Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals in the EU*, Luxemburg: december 2015, p.18.

²⁷¹ EC Expert group, *Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals in the EU*, Luxemburg: december 2015, p.18-19.

²⁷² EC Expert group, *Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals in the EU*, Luxemburg: december 2015, p.19.

Uiteraard stelt de EG hier geen rechtskeuze voor, aangezien men wil voorkomen dat forumshopping tussen de meest voordelige erfbelastingregimes in de hand wordt gewerkt.

Als slechts één erfbelastingrechtelijk systeem van toepassing is op een nalatenschap, zal geen dubbele erfbelasting kunnen ontstaan vanwege overlap van aanknopingspunten of dispariteiten. Hierbij is geen sprake van harmonisering van alle erfbelastingrechtssystemen maar wordt gebruik gemaakt van een toewijzing vergelijkbaar met de regels van de EEV. Er wordt slechts één van de erfbelastingrechtssystemen aangewezen en vervolgens integraal op de nalatenschap toegepast. Dit betekent dat er voor nalatenschappen die geen grensoverschrijdende elementen bevatten, geen verandering behoeft plaats te vinden.

Voor de erfgenamen zou de voorgestelde benadering een behoorlijke vereenvoudiging betekenen, omdat nog slechts met één belastingdienst contact gemaakt moet worden, en er geen kennis meer hoeft te bestaan over meerdere erfbelastingstelsels. Ook voor lidstaten zou dit een vereenvoudiging opleveren, omdat zij niet meer onderling in overleg zouden hoeven treden over individuele gevallen, en onderlinge bilaterale verdragen overbodig zouden worden.

Het is echter maar de vraag of de lidstaten op het voorstel positief zullen reageren, nu sprake kan zijn van een beperking van de erfbelastinginkomsten van lidstaten. Mogelijk is implementatie van dit voorstel politiek niet haalbaar. Als het meest belovend alternatief stelt de EG voor om de aanbeveling uit 2011 om te zetten in een verordening, waarmee de hierin opgenomen bepalingen in de lidstaten verplicht geïmplementeerd zouden moeten worden.²⁷³ Hoewel de aanbeveling uit 2011 niet tot doel had om heffingsrechten toe te wijzen aan bepaalde landen,²⁷⁴ zou dit met de aanbevelingen uit het nieuwe rapport wel degelijk gebeuren. Zowel bij de 'one inheritance – one inheritance tax' benadering, als bij de verplichte aanbeveling, verliezen landen zoals Spanje, die aanknopen bij de woonplaats van de verkrijger, mogelijk een deel van hun heffingsrechten. Onder de voorgestelde benadering wordt immers alleen aangesloten bij de woonplaats of nauwere band in relatie tot de erflater, en niet bij de verkrijger. Spanje zal op grond van de eigen wetgeving dan alleen kunnen heffen over het wereldvermogen van nalatenschappen waarvan de erfgenaam en de erflater in Spanje wonen. Als de erfgenamen niet in Spanje wonen kan op grond van de huidige wetgeving alleen geheven worden over nalatenschappen waarbij in Spanje situsgoederen aanwezig zijn. In EU-verband zal Spanje echter niet meer in staat zijn om, zoals nu het geval is, te heffen over nalatenschappen waarbij enkel de verkrijger Spaans is. In de volgorde zoals wordt voorgesteld in de aanbeveling, zou een lidstaat met een persoonlijke band met de erflater immers altijd voorrang hebben op een lidstaat met een persoonlijke band met een erfgenaam.

Ook voor landen die voor hun heffing wel aansluiten bij de woonplaats van de erflater beperkt deze aanpak het heffingsrecht. Zo zou Nederland beperkt worden in het heffen op grond van de 10-jaarstermijn, omdat ook dan enkel geheven wordt in, en volgens het systeem van, het land van de laatste gewone woonplaats van de erflater. Duitsland kent een vergelijkbare regeling met een termijn van 5 jaar,²⁷⁵ en zou hierdoor ook in minder gevallen kunnen heffen dan onder de huidige situatie. Ook voor landen als Frankrijk die een situsheffing kennen, geldt dat zij niet meer kunnen

²⁷³ EC Expert group, *Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals in the EU*, Luxemburg: december 2015, p.19.

²⁷⁴ A. Šemeta, 'EU Commission tackles IHT cross-border obstacles', *Step Journal* maart 2011, p.3.

²⁷⁵ M. de L. Monteiro, 'De internationale vererving van onroerende zaken in Duitsland', *Vakblad Estate Planning* 2014-29, p.18.

heffen over bepaalde zaken enkel op grond van hun ligging. De EG heeft dit obstakel voorzien, en stelt voor, indien lidstaten niet instemmen met de geschetste vorm van de 'one inheritance – one inheritance tax benadering' een compenserende heffing in het leven te roepen. Deze heffing zou inhouden dat het situsland van bepaalde goederen een bepaald deel van de geheven belasting over de nalatenschap toebedeeld krijgt.²⁷⁶ Daarmee worden echter alleen de heffingen op grond van het situsbeginsel gecompenseerd, en niet het verlies van heffingsmacht op grond van het nationaliteitsbeginsel of aanknoping bij de erfgenaam. Tevens vervalt hiermee ook de vereenvoudiging voor de lidstaten, omdat wederom in onderling overleg zou moeten worden getreden.

7.2 Geconstateerde complicaties

In deze paragraaf wordt ingegaan op de complicaties die bij de toepassing van het Nederlands erfrecht in de relatie tot België, Duitsland, Frankrijk en Spanje kunnen ontstaan. Hierbij wordt de mogelijke uitwerking en toepassing van deze complicaties besproken in het licht van de jurisprudentie van het HvJ EU, en aan de hand van een aantal standpunten uit de fiscale wetenschap.

7.2.1 De erkenning van de wijze van eigendomsoverdracht

Een van de complicaties die in de voorgaande hoofdstukken naar voren is gekomen, is de vraag op welke wijze de wettelijke verdeling in het buitenland erkend wordt. De lidstaten die onder de EEV vallen zijn verplicht om erfgenamen en legatarissen in staat te stellen hun rechten te genieten.²⁷⁷ Hierbij geldt dat niet altijd duidelijk is welk vergelijkbaar recht aan de langstlevende echtgenoot en de kinderen toebedeeld wordt voor de berekening van de in een lidstaat verschuldigde erfbelasting, en kan dit per lidstaat verschillen. Bovendien is het mogelijk dat men fiscaalrechtelijk een met Nederland vergelijkbaar recht ziet, maar dat sprake is van een andere waardering van dit recht in bijvoorbeeld Vlaanderen, Duitsland, Frankrijk en Spanje. Zo heeft de Vlaamse belastingdienst zich voor Rijkswoners op het standpunt gesteld dat de schuld aan de kinderen gezien moet worden als een legaat. Op grond van rechtspraak wordt in Duitsland fiscaalrechtelijk aangesloten bij de behandeling van een 'Berliner Testament'. Hoe de wettelijke verdeling in de heffing zal worden betrokken in Frankrijk is nog onduidelijk, maar mogelijk wordt aangesloten bij een simpel vruchtgebruik en zal in Spanje de langstlevende echtgenoot als enige verkrijger worden aangemerkt. Specifiek kwam de vraag op of ook de onmiddellijke werking die karakteristiek is voor de wettelijke verdeling in het buitenland erkend moet worden.

Inmiddels is in 2017 door het HvJ EU een arrest gewezen over de interpretatie van de EEV, met betrekking tot de erkenning van buitenlandse goederenrechtelijke rechten.²⁷⁸ Hierbij wordt duidelijk dat naast het erfrecht ook andere aspecten van het civielrecht zoals het goederenrecht fiscaalrechtelijke gevolgen kunnen hebben, en nog niet op alle vlakken duidelijk is hoever de werking van de EEV strekt. In deze zaak ging het om een Poolse vrouw, mevrouw Kubicka, die in haar testament een vindicatielegaat ten behoeve van haar man wilde opnemen voor haar deel in een in Duitsland gelegen gezinswoning. Zij sloot expliciet een normaal legaat uit, omdat dit niet dezelfde directe werking had en zij problemen en aanvullende kosten bij de overgang van eigendom wilde voorkomen. Het Duitse recht kent het vindicatielegaat echter niet. Zoals eerder omschreven is men

²⁷⁶ EC Expert group, *Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals in the EU*, Luxemburg: december 2015, p.19.

²⁷⁷ Overweging 16 EEV.

²⁷⁸ HvJ EU 12 oktober 2017, (Concl. Y.Bot) C-218/16 (Kubicka), ECLI:EU:C:2017:755.

niet verplicht om een recht dat in een bepaalde lidstaat niet bestaat toe te passen, maar de erfgenamen en legatarissen moeten wel in staat gesteld worden hun rechten uit te oefenen.²⁷⁹ Om dit te bereiken moet het onbekende recht omgezet worden in een recht dat hier het meest op lijkt en dat de lidstaat wel kent. In Duitsland worden vindicatielegaten omgezet in damnatielegaten. Hierbij is van belang dat het damnatielegaat geen directe werking zou hebben, zoals mevrouw Kubicka wenste. De Poolse notaris weigerde het vindicatielegaat in een testament op te nemen, daar Duitsland, waar het huis gelegen was, het vindicatielegaat niet kent als recht.

Mevrouw Kubicka had het Poolse erfrecht aangewezen als toepasselijk erfrecht. Het toepasselijke erfrecht zou daarom alle met de erfopvolging samenhangende aspecten moeten regelen, met uitzondering van de aspecten die in de verordening expliciet uitgesloten worden. De reikwijdte van de EEV strekt zich expliciet niet tot de aard van zakelijke rechten, de inschrijving van rechten op onroerende en roerende zaken in een register en de rechtsgevolgen van een dergelijke inschrijving en het ontbreken daarvan.²⁸⁰ Het HvJ EU oordeelde dat het verschil tussen een vindicatielegaat en een damnatielegaat niet ziet op de inhoud van het eigendomsrecht, beide zien immers op de overgang van het volle eigendom, maar dat het gaat om de wijze van eigendomsoverdracht. De wijze van eigendomsoverdracht viel dus niet onder de uitzondering, en hierop was derhalve het Poolse recht van toepassing. Het HvJ EU oordeelde in deze zaak dat de Poolse notaris het opstellen van het testament met vindicatielegaat niet had mogen weigeren en dat de directe werking van het zakelijke recht niet onder de reikwijdte van de uitzonderingen van de EEV viel. Duitsland mag de directe werking van het vindicatielegaat dus niet frustreren door te eisen dat de levering door middel van een Duitse notariële akte moet plaatsvinden.

Van Erp maakt hieruit op dat in dit geval het nationale goederen- en registratierecht zich moet schikken aan wat het Europese recht eist om de doestellingen van de EEV daadwerkelijk te kunnen verwezenlijken.²⁸¹ Ik ben van mening dat uit dit arrest volgt dat ook de directe werking van de Nederlandse wettelijke verdeling moet gelden in de lidstaten die partij zijn bij de EEV. Indien vanwege de gewone woonplaats of de rechtskeuze van de erflater, het Nederlands recht van toepassing is, moet ook de uit het Nederlands erfrecht voortvloeiende directe werking erkend worden, ook al wordt het recht omgezet in een vergelijkbaar zakelijk recht. Dit aspect van het Nederlands systeem ziet namelijk ook op de wijze van overgang van eigendom, en zal daarom naar mijn mening niet onder de uitzonderingen, opgenomen in de EEV, vallen. In dat geval wordt, zoals de EEV ook tot doel heeft, de gehele nalatenschap daadwerkelijk beheerst door één recht, en zullen hiermee in tegenspraak zijnde goederenrechtelijke bepalingen mogelijk moeten wijken. In deze zienswijze heeft het arrest niet alleen civielrechtelijke gevolgen, maar kan het ook fiscaalrechtelijke implicaties hebben voor tijdstip-belastingen zoals de erfbelasting en de overdrachtsbelasting.²⁸²

7.2.2 De aftrekbaarheid van de overbedelingsschuld

Uit de vorige hoofdstukken blijkt dat de schuld van de langstlevende echtgenoot niet zonder meer aftrekbaar is. In Vlaanderen is voor Rijksinwoners de schuld weliswaar als legaat aftrekbaar, maar wordt hier slechts met het nominale bedrag rekening gehouden en niet met een eventueel verschuldigde rente of het effect van het niet opeisbaar zijn van de vordering. In Duitsland wordt de

²⁷⁹ Artikel 31 EEV.

²⁸⁰ Artikel 1 lid I en K EEV.

²⁸¹ J.H.M. van Erp, 'De Europese Erfrechtverordening', *WPNR* 2018/7183, p.1.

²⁸² M. de L. Monteiro, 'Fiscale aandachtspunten bij de Europese Erfrechtverordening', *WPNR* 2015/7083, p.6.

langstlevende echtgenoot bij toepassing van de wettelijke verdeling als enige verkrijger aangemerkt, en hier zal de schuld aan de kinderen dus ook niet in aanmerking genomen mogen worden. In Frankrijk is nog niet duidelijk hoe met de schuld omgegaan wordt, en mogelijk bestaat hier een verschil tussen de erfgenamen die in Frankrijk wonen en erfgenamen die in andere lidstaten wonen. In Spanje lijkt de schuld van de langstlevende echtgenoot in ieder geval niet aftrekbaar omdat schulden ten gunste van andere erfgenamen niet in aftrek mogen komen. Hoewel het erfbelastingrecht van deze lidstaten dus niet voorziet in een (volledige) aftrek van de schuld op de verkrijging van de langstlevende echtgenoot, moet de schuld op grond van de jurisprudentie van het HvJ EU mogelijk toch in aftrek gebracht worden. Het HvJ EU heeft zich namelijk eerder uitgelaten over de strijdigheid van het erfbelastingrecht van lidstaten met de vrijheden van de Europese Unie.

De eerste zaak die door het HvJ EG werd gewezen met betrekking tot het erfbelastingrecht betrof de zaak *Barbier*.²⁸³ Barbier was een in België wonende Nederlander die bij zijn overlijden onroerend goed in Nederland bezat. Het economische eigendom van het onroerend goed had hij overgedragen aan zijn vennootschappen. Ook was hij een verplichting aangegaan om het juridische eigendom van het onroerend goed aan deze vennootschappen over te dragen. Bij het overlijden van Barbier was het de vraag of de Nederlandse Belastingdienst rekening moest houden met de leveringsverplichting bij de berekening van het recht van overgang dat verschuldigd was over het onroerend goed.²⁸⁴ Het HvJ EG oordeelde dat op grond van de vrijheid van kapitaalverkeer bij de waardebeoordeling van de nalatenschap, geen onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners gemaakt mag worden. Hieruit volgde dat schulden die rechtstreeks verband houden met een onroerende zaak gelegen in een andere lidstaat voor de heffing van erfbelastingen, in aftrek moeten komen als dit voor inwoners van die staat ook mogelijk is.

Precies acht jaar na dit arrest heeft het HvJ EG twee zaken gewezen die zien op de aftrekbaarheid van schulden aan de kinderen bij de heffing van erfbelasting over een nalatenschap; te weten *Eckelkamp* en *Arens-Sikken*.²⁸⁵²⁸⁶ In beide zaken gaat het om schulden die niet rechtstreeks verband houden met een in een andere lidstaat gelegen onroerende zaak.

Het arrest *Eckelkamp* betrof de nalatenschap van een Duitse vrouw die in Duitsland overleed. Aan één van haar zeven kinderen had zij een schuld waarvoor zekerheid gesteld was middels een volmacht om een in België gelegen woning te bezwaren met een recht van hypotheek. Het ging hier dus niet om een recht van hypotheek zelf, maar om een hypothecaire volmacht. De Belgische fiscus wilde deze schuld niet meenemen in de waardering van de onroerende zaken voor de heffing van het recht van overgang, omdat volgens de Vlaamse wettelijke bepalingen bij het recht van overgang geen schuldenaftrek plaatsvindt. Aftrek van schulden is wel mogelijk bij de heffing van successierechten die over de nalatenschap van ingezetene erfstaters wordt geheven. Het HvJ EG oordeelde dat dit een belemmering vormde van de vrijheid van kapitaalverkeer, omdat er een zwaardere fiscale last rust op de nalatenschap van niet-ingezetenen dan op de nalatenschap van ingezetenen, dit een waardevermindering van een nalatenschap tot gevolg heeft en kan leiden tot ontmoediging van aankoop van in de betrokken lidstaat gelegen onroerende goederen. Het feit dat Duitsland mogelijk ook rekening houdt met de schuld van de erfstatster vormt hiervoor geen rechtvaardiging. Vanwege

²⁸³ HvJ EG 11 september 2003, (Concl. J. Mischo) C-364/01 (*Barbier*).

²⁸⁴ I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Barbier en de gevolgen voor het recht van overgang', *WPNR* 2004/6588, p. 1.

²⁸⁵ HvJ EG 11 september 2008, (Concl. J. Mazák) C-11/07 (*Eckelkamp*).

²⁸⁶ HvJ EG 11 september 2008, (Concl. J. Mazák) C-43/07 (*Arens-Sikken*), ECLI:EU:C:2008:490.

de hypothecaire volmacht was er een voldoende band tussen het onroerend goed en de schuld. Dit moest echter naar de aard en de uitwerking van het geval naar Belgisch recht vastgesteld worden door de verwijzende rechter.

In het arrest *Arens-Sikken* was sprake van een Nederlander die bij het overlijden in Italië woonde, en Nederland al meer dan tien jaar had verlaten. De erflater had een ouderlijke boedelverdelingstestament opgesteld; de kinderen en langstlevende echtgenoot werden voor gelijke delen als erfgenamen benoemd, en alle activa en passiva uit de nalatenschap werden aan de langstlevende echtgenoot toebedeeld. In Nederland was recht van overgang verschuldigd over een aandeel in een in Nederland gelegen onroerende zaak. De Nederlandse inspecteur wilde de schuld van de langstlevende echtgenoot aan de kinderen niet in mindering brengen op de waarde van het aandeel in het onroerend goed. Dit terwijl de schuld in een puur interne situatie wel in aftrek zou komen. In de interne situatie zouden de vorderingen van de kinderen echter ook belast zijn. Omdat de belasting per verkrijger berekend wordt zou dan ook sprake kunnen zijn van een progressievoordeel. Het HvJ EG oordeelde dat er sprake was van strijd met de vrijheid van kapitaalverkeer voor zover het niet in aftrek nemen van de schuld in combinatie met een progressienadeel leidde tot een hogere belastingdruk op de nalatenschap dan in een puur interne situatie. Hierbij werd niet ingegaan op het feit of al dan niet voldoende rechtstreekse samenhang tussen de schuld en de onroerende zaak bestond. Het Hof benoemt hier dat als een bepaald voordeel wel toegekend wordt aan ingezetenen, terwijl zij dit niet toekent aan niet-ingezetenen, sprake is van strijd met de EU-vrijheden. Derhalve is het vervolgens niet meer nodig om vast te stellen of er een rechtstreeks verband aanwezig is. Het argument dat volgens de Nederlandse regering geen sprake was van een objectief vergelijkbare situatie werd afgewezen.

De Nederlandse Hoge raad heeft dit oordeel geïnterpreteerd als een verplichting dat van de langstlevende echtgenoot niet meer belasting mocht worden geheven dan verschuldigd zou zijn als de erflater bij het overlijden een inwoner van Nederland was geweest, de gehele nalatenschap bestond uit Nederlandse situsgoederen en er geen vrijstellingen zouden hebben gegolden.²⁸⁷ Deze manier van rekening houden met de vordering wordt de binnenlandse-boedelmethode genoemd.²⁸⁸ Het is echter maar de vraag of andere lidstaten dit arrest op dezelfde wijze uitleggen, en of de Nederlandse uitleg in overeenstemming is met wat het HvJ EG in deze zaak bedoelde.

Voor de in deze scriptie beschreven casussen betekenen deze arresten niet zonder meer dat de schuld van de langstlevende echtgenoot altijd in aftrek kan komen. Ten eerste bestaat er pas een belemmering als niet-ingezetenen anders worden behandeld dan ingezetenen. Als in een interne situatie de schuld niet in aftrek zou komen, geldt hetzelfde voor de grensoverschrijdende situatie. Zo wordt bijvoorbeeld in de Duitse toepassing de overbedelingsvordering niet als schuld gezien, maar worden de kinderen pas geacht iets te verkrijgen bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot. Dit zou in beginsel niet anders zijn dan wanneer de Nederlandse wettelijke verdeling van toepassing is en zowel de erflater als alle erfgenamen in Duitsland wonen.

Daarnaast volgt uit Eckelkamp dat voor de vraag of de schuld in aftrek gebracht mag worden, dat moet worden bepaald of naar het nationale recht van ligging van de onroerende zaak sprake is van

²⁸⁷ T.N. Peters van Neijenhof, 'Wettelijke verdeling bij een tweede woning in het buitenland? Bezint, eer ge begint..', *FtV* 2015/9-41, onderdeel 4.1.

²⁸⁸ F. Sonneveldt, 'Europese ontwikkelingen op het gebied van de schenk- en erfbelasting', *FBN* 2014/6-29, p.4.

een voldoende band tussen de vordering en de onroerende zaak. Hoewel de Belgische rechter in Eckelkamp van oordeel was dat bij een hypothecaire volmacht een voldoende band bestaat, is dit naar Nederlands recht mogelijk niet het geval.²⁸⁹ Voor de vraag of de overbedelingsschuld van de langstlevende echtgenoot in aftrek kan komen in het buitenland is men dus afhankelijk van de wetgeving en interpretatie van de rechter van de lidstaat van ligging van het onroerend goed. Dit heeft tot gevolg dat per lidstaat mogelijk zal verschillen of bij niet-aftrekbaarheid van de schuld strijd is met het EU-recht, daar dit dus niet alleen afhankelijk is van de fiscale wetgeving, maar ook van civiele wetgeving van de lidstaat.

Uit Arens Sikken volgt dat de belastingdruk op de nalatenschap bij een niet-ingezetene moet worden vergeleken met de belastingdruk bij een ingezetene. Voor de verhouding met bijvoorbeeld Frankrijk betekent dit dat de niet-aftrekbaarheid van de schuld geen strijd met het EU recht op zou leveren indien enkel bij de langstlevende echtgenoot geheven wordt omdat in Frankrijk een volledige vrijstelling geldt tussen echtgenoten en geregistreerde partners. Als de langstlevende partner echter niet voldoet aan het Franse begrip van echtgenoot of geregistreerde partner voor wie de vrijstelling geldt, is mogelijk wel weer sprake van strijd met het EU recht. Op de complicaties met betrekking tot partners en het huwelijksvermogensrecht wordt in paragraaf 7.2.5 verder ingegaan.

Op grond van deze arresten kan een lidstaat mogelijk alsnog verplicht worden de schuld in aftrek te laten, maar dit is niet zondermeer het geval. Er zal gekeken moeten worden naar de band tussen de schuld en het onroerend goed, naar de behandeling van inwoners en naar de belastingdruk op de nalatenschap. De belastingdruk per verkrijger lijkt hier dus niet relevant. In hoofdstuk 5 is naar voren gekomen dat men na de invoering van de EEV over het eerste overlijden mogelijk minder erfbelasting verschuldigd is, maar dat bij het totaal van het eerste en het tweede overlijden mogelijk juist meer erfbelasting verschuldigd is. In deze arresten wordt gekeken naar de belastingdruk die van toepassing is op de in het geding zijnde nalatenschap. Hierbij wordt niet gekeken naar de gecombineerde belastingdruk bij het overlijden van beide echtgenoten. Hoewel ik mij kan vinden in de overwegingen van het Hof, heeft dit arrest tot gevolg dat de behandeling van de wettelijke verdeling van een lidstaat mogelijk niet in strijd is met het EU recht, maar voor de erfgenamen van de echtgenoten toch zeer nadelige gevolgen heeft. Hier zal de estate-planningspraktijk vermoedelijk oplossingen voor moeten aandragen, omdat de jurisprudentie van het HvJ geen uitkomst zal bieden.

7.2.3 Beroepen op de legitieme portie

Uit de voorgaande hoofdstukken blijkt dat de werking van de wettelijke verdeling mogelijk ongedaan gemaakt kan worden door een beroep op de legitieme portie volgens een erfrecht dat eigenlijk niet van toepassing was via de openbare-orde-exceptie van artikel 35 van de EEV.²⁹⁰ Voorheen was het bijvoorbeeld in Frankrijk zo dat de wettelijke bepalingen van de legitieme porties van openbare orden waren, en dat deze niet middels een testament of een rechtskeuze terzijde geschoven konden worden.²⁹¹ In beginsel valt ook de legitieme portie nu onder de EEV, en wordt deze dus bepaald door het recht dat op grond van de EEV wordt aangewezen.²⁹²

²⁸⁹ Zie hiervoor de noot van G.T.K. Meussen bij BNB 2009/48.

²⁹⁰ A.M. Vrenegoor, 'Nederlands-Franse nalatenschappen vanaf 17 augustus 2015', *FtV* 2015/9-42, p.3.

²⁹¹ J.W.G.M. van Lotringen, 'Fiscale consequenties van het erven en schenken in Frankrijk', *KWEP* 2011/16, p.1.

²⁹² Artikel 23 lid 2 sub h EEV.

Schols is van mening dat bepaalde rechters uit de lidstaten de werking van de eigen legitieme porties mogelijk nog zullen steunen en zich zullen beroepen op de openbare orde uitzondering, maar dat uiteindelijk op grond van de bepaling van de EEV een beroep op de legitieme portie niet voor gaat op het verwijzingsresultaat van de EEV.²⁹³ In een conceptartikel van de EEV was opgenomen dat geen sprake was van strijd met de openbare orde indien sprake is van een verschil in de gereserveerde portie tussen het recht van twee lidstaten.²⁹⁴ Deze bepaling is in de definitieve versie van de verordening echter geschrapt. Het feit dat deze aanvulling niet in de definitieve verordening is opgenomen wil echter niet zeggen dat dit geen juiste conclusie was.

Voor Frankrijk is in ieder geval vanuit nationaal perspectief de kans van slagen van een beroep op de openbare orde voor bescherming van de Franse legitieme portie klein geworden. De eerste civiele kamer van het Franse Cour de Cassation (CC) heeft in 2017 namelijk een belangrijke uitspraak gedaan over de legitieme portie in relatie tot de publieke orde.²⁹⁵ In casu was sprake van twee erfenissen die openvielen in 2004 en 2009, waarop de EEV dus nog niet van toepassing was. Deze zaak betrof twee Fransen die in Californië woonden en, in overeenstemming met het daar geldende recht, hun kinderen volledig onterfd hadden. De kinderen beriepen zich in Frankrijk vervolgens op hun legitieme portie. In deze zaken oordeelde het CC dat het van toepassing zijn van een buitenlands recht dat geen legitieme portie kent als zodanig niet in strijd is met de Franse internationale openbare orde. Dit is slechts het geval als de concrete uitwerking van het buitenlandse recht resulteert in een situatie die niet verenigbaar is met de principes van het Franse recht die geacht worden essentieel te zijn. Hierbij werd genoemd dat in deze zaken hiervan geen sprake was omdat de kinderen op het moment van overlijden van de erflaters meerderjarig waren, en niet in een staat van financiële nood verkeerden.²⁹⁶

Omdat deze zaak betrekking had op erfenissen die openvielen voor de inwerkingtreding van de EEV, is nog geen volledige duidelijkheid ontstaan over de opeisbaarheid van de legitieme portie. Deze duidelijkheid ontstaat mogelijk wel uit een rechtszaak die betrekking heeft op het overlijden van de Franse zanger Johnny Hallyday.²⁹⁷ Vergelijkbaar met de in 2017 gewezen arresten is hier sprake van een testament naar Californisch recht waarbij een rechtskeuze voor het Californisch recht is gemaakt en de volledige erfenis is nagelaten aan de echtgenote van de zanger. De kinderen hebben besloten om het testament van hun vader aan te vechten. Omdat de EEV ook van toepassing is in relatie tot derde landen leidt deze zaak mogelijk tot meer duidelijkheid over de toepassing van het de openbare orde en legitieme portie onder de EEV.

Naast de openbare-orde-exceptie is het mogelijk dat de legitieme portie die in beginsel buiten spel was gezet, alsnog op grond van een andere bepaling uit de EEV toepassing vindt. Zo stelt overweging 26 van de EEV dat de verordening een gerecht niet mag beletten in de bestrijding van wetsontduiking. Schols meent dat deze bepaling mogelijk door buitenlandse rechters gebruikt zal

²⁹³ F.W.J.M. Schols, 'Van oud naar nieuw Internationaal Erfrecht', *FJR* 2014/33, p.3.

²⁹⁴ R. Frimston, 'The European Union Succession Regulation no. 650/2012', *Estates, Trusts & Pensions Journal* 2013/33, P.112.

²⁹⁵ Cour de cassation - Première chambre civile 27 september 2017, ECLI :FR :CCASS :2017:C101004, nr. 16-13151 en nr. 16-17.198.

²⁹⁶ Cour de cassation - Première chambre civile 27 september 2017, ECLI :FR :CCASS :2017:C101004, nr. 16-13151 en nr. 16-17.198 p.2.

²⁹⁷ L. Lutaud, 'Héritage empoisonné de Johnny Hallyday : les dessous d'une affaire de famille', *le Figaro* 16 maart 2018.

worden om het eigen erfrecht toe te passen.²⁹⁸ Een nationaliteitswijziging of wijziging van de gewone verblijfplaats die bijvoorbeeld enkel heeft plaatsgevonden om personen met dwingendrechtelijke aanspraken te benadelen geeft een rechter op grond van deze bepaling de ruimte om in te grijpen, en alsnog de legitieme portie naar het eigen recht toe te passen.

Mogelijk zal zowel op nationaal als op EU-niveau nog jurisprudentie volgen over de toepassing van de openbare-orde exceptie. Ik ben echter van mening dat een beroep op de legitieme portie in relatie tot een andere lidstaat niet snel zal slagen, omdat naar mijn mening uit de doelstelling van de verordening blijkt dat het door de EEV aangewezen erfrecht niet zomaar opzij mag worden gezet. Eventueel is er wel ruimte voor de toepassing van deze bepalingen in relatie tot derde Staten waarbij in het Erfrecht onderscheid wordt gemaakt op basis van bijvoorbeeld geslacht.

7.2.4 Voorkoming van dubbele belasting

Zoals in de vorige hoofdstukken is geconstateerd bestaan er ook onduidelijkheden met betrekking tot de wettelijke verdeling die in het buitenland wordt toegepast, en de hierbij behorende Nederlandse voorkoming van dubbele belasting. Wanneer de in Nederland wonende kinderen van de erflater in het buitenland worden betrokken voor hun vordering op de langstlevende echtgenoot, vanwege een daar gelegen onroerende zaak, bestaat er in beginsel geen voorkomingsrecht op grond van artikel 47 of 48 omdat zij vanuit Nederlands perspectief geen daar gelegen situsgoed ontvangen.

De Minister van Financiën had in het inmiddels vervallen besluit uit 2010 expliciet bepaald dat de kinderen bij een wettelijke verdeling geen beroep konden doen op artikel 47 BvdB 2001, ook niet middels een beroep op de hardheidsclausule.²⁹⁹ De Minister van Financiën heeft inmiddels een minder stellige positie ingenomen, en heeft in 2014 aangegeven dat in individuele gevallen bezien kan worden of een ruimere verrekening mogelijk is dan strikt op grond van het BvdB 2001 toegepast zou worden.³⁰⁰ Hierbij wordt onder andere het geval benoemd waarbij dubbele belastingheffing optreedt als gevolg van verschillen in het erfrecht dat toegepast wordt. Deze aanpassing van het besluit was mede ingegeven door de in 2011 gedane aanbeveling van de EC.³⁰¹

Met dit besluit wordt dus niet op algemene wijze voorzien in een voorkoming voor de voorbeelden die opgenomen zijn in het besluit, maar zal van zaak tot zaak bekeken worden of er extra verrekening van de buitenlandse belasting plaats kan vinden. Van der Weerd-van Joolingen meent dat het jammer is dat er sprake is van deze casuïstische benadering, in plaats van een algemenere, wettelijke basis.³⁰² De L. Monteiro meent juist dat deze benadering passend is omdat de fiscale knelpunten op dit gebied uiteenlopend en complex zijn, en dat wetsaanpassingen tijdrovend zijn, en dat de wet naar aanleiding van de EEV en de Huwelijksvermogensrechtverordening mogelijk opnieuw aangepast hadden moeten worden.³⁰³ Hoewel ik me kan vinden in de gedachte dat het gebied van internationaal erfrecht vanwege de complexiteit en verscheidenheid van gevallen een algemene

²⁹⁸ F.W.J.M. Schols 'Overweging 26: testeer- en keuzevrijheid, ordre public en fraus legis', *TE* 2012/5, p. 99.

²⁹⁹ Besluit van de Minister van Financiën van 25 mei 2010, nr. DGB2010/878M, *Stcrt.* 2010, 8153, onderdeel 6.

³⁰⁰ Besluit van de Minister van Financiën van 15 oktober 2014, nr. BLKB2013M/1870M, *Stcrt.* 2014, 29938, onderdeel 6.

³⁰¹ M. de L. Monteiro, 'Voorkoming dubbele erfbelasting en de Europese Erfrechtverordening', *FBN* 2015/03, aflevering 3, p. 4.

³⁰² H.F. van der Weerd-van Joolingen, 'Dubbele erfbelasting in de EU', *KWEP* 2016/8, p.1.

³⁰³ M. de L. Monteiro, 'Voorkoming dubbele erfbelasting en de Europese Erfrechtverordening', *FBN* 2015/03, aflevering 3, p.1.

oplossing niet altijd passend is, ben ik van mening dat nu de werking van de EEV en de Huwelijksvermogensrechtverordening inmiddels duidelijk is, wel een duidelijkere handreiking van de Minister van Financiën plaats zou moeten kunnen vinden.

Het is immers nog niet geheel duidelijk wanneer een extra verrekening mogelijk is, omdat de minister noemt dat hij vooral denkt aan dubbele erfbelasting ten gevolge van verschillen in fiscale en civiele rechtstelsel.³⁰⁴ Wat daaronder valt is niet geheel duidelijk. Peters van Neijenhof betwijfelt dan ook of dit besluit soelaas biedt wanneer sprake is van een Nederlander wiens nalatenschap buitenlands onroerend goed in een andere lidstaat bevat, en deze lidstaat een op grond van de wettelijke verdeling ontstane overbedelingsschuld niet in aftrek laat. In dit geval ontstaat de dubbele heffing niet doordat beide landen een verschillend erfrecht toepassen, maar omdat de andere lidstaat de schuld niet in aftrek toelaat, en omdat in Nederland de voorkoming van dubbele belasting per verkrijger en niet per nalatenschap wordt berekend.³⁰⁵

Naast de specifieke situaties waarvoor mogelijk extra voorkoming kan worden verleend is het de vraag voor welke soorten belastingen voorkoming vanuit Nederland zal worden verleend. Van Vijfeijken en Gubbels stellen dat elke heffing die haar oorzaak vindt in een vermogensvermeerdering krachtens erfrecht gelijksoortig is aan de erfbelasting en dat de benaming hiervan niet relevant is. Een heffing komt voor de bepalingen van artikel 47-49 BvdB 2001 in aanmerking als de oorzaak en het object van de heffing gelijk zijn aan de oorzaak en het object van de Nederlandse erfbelasting.³⁰⁶ Het is echter de vraag of dit begrip net zo breed is als het begrip dat opgenomen is in de aanbeveling van de EC uit 2011. De I. Monteiro is van mening dat het jammer is dat in het besluit waarin de flexibele toepassing van de Nederlandse voorkomingsregels werden aangekondigd, niet de mogelijkheid is gebruikt om het toepassingsbereik van het BvdB 2001 te verruimen, of het begrip van gelijksoortige belasting te verduidelijken.³⁰⁷

7.2.5 Huwelijksvermogensrechtelijke hindernissen

Zevenentwintig maanden na het inwerkingtreden van de EEV is op verzoek van het Europese Parlement een document gepubliceerd waarin de mate van implementatie van de EEV geëvalueerd wordt.³⁰⁸ Hieruit blijkt dat het doel van de verordening, het creëren van rechtszekerheid, voorspelbaarheid en vereenvoudiging, grotendeels is bereikt. Er zijn echter aspecten waar nog stappen gezet moeten worden. Het voor deze scriptie belangrijkste gesignaleerde probleem dat bij de evaluatie naar voren kwam, is de kruising en overlap tussen het erfrecht en het huwelijksvermogensrecht. Zoals in hoofdstuk 1 reeds is aangegeven, is het huwelijksvermogensrecht

³⁰⁴ Besluit van de Minister van Financiën van 15 oktober 2014, nr. BLKB2013M/1870M, *Stcrt.* 2014, 29938, onderdeel 6.

³⁰⁵ T.N. Peters van Neijenhof, 'Wettelijke verdeling bij een tweede woning in het buitenland? Bezint, eer ge begint..', *FtV* 2015/9-41, p.2.

³⁰⁶ N.C.G. Gubbels en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht; Schenk-en Erfbelasting*, Deventer: Kluwer 2016, p. 309-310.

³⁰⁷ M. de L. Monteiro, 'Voorkoming dubbele erfbelasting en de Europese Erfrechtverordening', *FBN* 2015/03, aflevering 3, p.1-2.

³⁰⁸ F. Trémosa, 'The state of implementation of the EU Succession Regulations's provisions on its scope, applicable law, freedom of choice, and parallelism between the law and the courts', oktober 2017, nr. PE 596.822.

van invloed op de omvang van de nalatenschap. De Verordening Huwelijksvermogensstelsels zal ook op dit gebied een meer overzichtelijke situatie creëren, maar deze verordening heeft enkel effect voor huwelijken die gesloten zijn op of na 29 januari 2019. Voor de komende jaren blijft op dit gebied dus onduidelijkheid bestaan.³⁰⁹ Voor alle nalatenschappen van mensen met huwelijken die voor deze datum zijn gesloten is dus van belang of bepaalde aspecten die opkomen bij het overlijden sprake is van huwelijksvermogensrecht waar op IPR-gebied nog geen harmonisatie voor bestaat, of van erfrecht waarvoor de EEV-bepalingen toegepast kunnen worden.

Het HvJ EU heeft zich op het gebied van deze kruising van rechten in relatie tot de EEV in het begin van dit jaar uitgesproken.³¹⁰ In deze zaak ging het om de vraag of de in het hoofdstuk 4 besproken extra één vierde deel dat de langstlevende echtgenoot in Duitsland krijgt als men getrouwd is onder het regime van de Zugewinnngemeinschaft, tot het huwelijksvermogensrecht of tot het erfrecht behoorde. Deze kwalificatie was van belang voor de vraag of dit deel ook opgenomen kon worden in de Europese Erfrechtverklaring. Het Duitse Bundesgerichtshof oordeelde dat het hier een bepaling van huwelijksvermogensrecht betrof, omdat deze dient om bij de dood van een van de echtgenoten de ontbinding van de huwelijksgemeenschap te faciliteren. Naar aanleiding van een prejudiciële vraag van het Kammergericht oordeelde het HvJ EU echter dat het hier ging om een erfrechtelijk aspect, omdat het gaat om de toewijzing van het erfdeel van de langstlevende echtgenoot. Dit arrest toont naar mijn mening aan dat ook onder de EEV het grijze gebied tussen erfrecht en huwelijksvermogensrecht nog niet volledig afgebakend is, en er mogelijk nog meer arresten op dit gebied zullen volgen.

Met betrekking tot het huwelijksvermogensrecht speelt nog een punt dat fiscale onzekerheden oplevert: het partnerbegrip. Niet alle lidstaten hanteren dezelfde kwalificatie voor dit begrip. Mogelijk ontstaan problemen doordat het geregistreerd partnerschap niet in alle EU-lidstaten wordt erkend.³¹¹ Er kunnen bovendien verschillen bestaan in wie civielrechtelijk als geregistreerd echtgenoot of partner aangemerkt wordt, en wie fiscaalrechtelijk onder deze term valt. Bovendien kan er binnen het fiscaalrechtelijk systeem van een land voor verschillende belastingen een verschillend begrip gehanteerd worden. Het aanspraak kunnen maken op de kwalificatie van partner is in de erfbelasting een kwestie van groot belang. Degene die voor de heffing van successierechten van een land als partner aangemerkt wordt, kan vaak rekenen op een aanzienlijk lager tarief en een hogere vrijstelling dan van toepassing is op de zogenaamde 'overige verkrijgers'. In Nederland is het geregistreerd partnerschap gelijkgeschakeld voor zowel de civiele als fiscale wet- en regelgeving.³¹² In andere landen kan het zo zijn dat een huwelijk of een geregistreerd partnerschap enkel beschikbaar is voor stellen met een bepaalde seksualiteit.³¹³ Ook als een partnerschap in andere lidstaat wel gelijkgeschakeld is kan dit begrip van het Nederlandse verschillen.

³⁰⁹ F. Trémosa, 'The state of implementation of the EU Succession Regulations's provisions on its scope, applicable law, freedom of choice, and parallelism between the law and the courts', oktober 2017, nr. PE 596.822, p.2.

³¹⁰ HvJ EU 1 maart 2018, (Concl. M. Szpunar) C-558/16 (Mahnkopf), ECLI:EU:C:2017:965.

³¹¹ M. Załucki, 'Impact of the EU Succession Regulation on Statutory Inheritance', *Comparative Law Review* 2017/23, p.237.

³¹² M. de L. Monteiro, 'Nieuwe EU-Verordeningen: gevolgen voor de internationale schenk- en erfbelasting', *Estate Planner Digitaal* 2013/06, onderdeel 1.

³¹³ Zie bijvoorbeeld G. van Pinxteren, 'Hongkong erkent het homhuwelijk, maar alleen voor expats', *NRC* 4 juli 2018.

Het Nederlandse erfbelastingrechtelijke partnerbegrip is met ingang van 1 januari 2010 aangepast. Op grond van de wet zijn samenwoners partner als wordt voldaan aan de voorwaarde en is een keuze hiervoor niet mogelijk.³¹⁴³¹⁵ Zo kwalificeren samenwoners als partner als zij ingevolge een notarieel samenlevingscontract een wederzijdse zorgverplichting hebben. Een stel kan onder het Nederlandse erfbelastingrecht ook als partner kwalificeren als er geen notarieel samenlevingscontract aangegaan is, maar men al meer dan vijf jaren op hetzelfde woonadres in de basisregistratie personen ingeschreven staat.³¹⁶ In bijvoorbeeld Vlaanderen is het echter zo dat men al na één jaar samen wonen en een gemeenschappelijke huishouding voeren sprake is van een partnerschap, hoewel voor het recht op het verlaagde tarief, minimaal drie jaren samenwonen en het voeren van een gemeenschappelijke huishouding vereist is.³¹⁷ Bij een emigratie waarbij wel voldaan is aan de Vlaamse eisen voor een partnerschap maar niet aan de Nederlandse eisen kan derhalve een verschil in belastingheffing ontstaan, waardoor ook eventuele voorkoming vanuit een van de lidstaten niet voor de volledig geheven belasting plaatsvindt.

7.3 Aanbevelingen

Het rapport van de Expert Group om de voorkoming van dubbele erfbelasting binnen de lidstaten van de Europese Unie grondig aan te pakken is zeer ambitieus te noemen. Hoewel de voorgestelde 'one inheritance - one inheritance tax' benadering mij een elegante en simpele oplossing lijkt voor een probleem dat op meerdere vlakken niet eenvoudig is, ben ik van mening dat de uitvoering van dit voorstel voor nu helaas nog enkel toekomstmuziek is. Het tot stand komen van de EEV heeft meer dan dertien jaar geduurd.³¹⁸ Het is daarom maar de vraag of, indien de politieke wil bij de lidstaten aanwezig is, een Erfbelastingverordening daadwerkelijk binnen afzienbare tijd tot stand zal komen.

Sinds de zaak Barbier³¹⁹ heeft ook het HvJ EU zich uitgesproken over erfbelastingrechtelijke kwesties. Hoewel het Hof al verschillende keren heeft geconstateerd dat bepaalde erfbelastingrechtelijke regels van lidstaten in strijd waren met het EU recht, zal de oplossing van het probleem van dubbele erfbelasting niet alleen in de rechtspraak van het HvJ EU liggen. De lidstaten van de EU zijn vrij om hun soevereine rechten uit te oefenen op het gebied van de directe belastingen, en mogen dus hun eigen heffingssystemen inrichten.³²⁰ Dubbele erfbelasting die tot stand komt door dispariteiten tussen de systemen waarvoor lidstaten hebben gekozen kan daarom niet middels de EU vrijheden opgeheven worden. Het HvJ EU kan bepalen of discriminatie of strijd met het EU recht zich voordoet, maar ook in de gevallen waar hier mogelijk sprake van is, zal niet altijd tot een oordeel van het Hof gekomen worden. Procederen is immers vaak tijdrovend en kostbaar, en belanghebbenden zijn bovendien gebonden aan hun nationale rechters voor het stellen van prejudiciële vragen.

Aangezien de problemen ten aanzien van grensoverschrijdende erfbelasting de afgelopen jaren lijken te zijn toegenomen³²¹, kan mijns inziens niet gewacht worden op het tot stand komen van een oplossing op EU-niveau. Ook de Nederlandse wetgever erkent dat haar burgers in toenemende mate

³¹⁴ Artikel 1a SW.

³¹⁵ B.B.A. de Kroon, 'Een nieuw fiscaal partnerbegrip', *FtV* 2010/11-49, p.2.

³¹⁶ Artikel 1a lid 3 SW.

³¹⁷ Artikel 1.1.0.0.2, titel 2 hoofdstuk 7 en 8, lid 4 onderdeel c VCF.

³¹⁸ F. Sonneveldt, 'Na de Erfrechtverordening nu de Erfbelastingrechtverordening?', *NTRF* 2015/1732, p.1.

³¹⁹ HvJ EG 11 september 2003, (Concl. J. Mischo) C-364/01 (Barbier).

³²⁰ K.M. Braun e.a., *Cursus Belastingrecht; Europees belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2011, p.105.

³²¹ K.M.L.L. van de Ven, 'Successiewetgeving in Europese beweging?', *TE* 2014/5, p.2.

te maken krijgen met grensoverschrijdende nalatenschappen.³²² Voor deze nalatenschappen bestaat helaas vaak geen bilaterale voorkoming van dubbele erfbelasting vanwege het beperkt aantal verdragen dat gesloten is. Sonneveldt meent dat het geringe aantal verdragen ter voorkoming van dubbele erfbelasting mogelijk voortkomt uit het gegeven dat erfbelasting in de meeste lidstaten slechts een geringe opbrengst genereert, uit het feit dat men zich vooral inspant om in voorkoming voor de periodieke heffingen te voorzien, en uit de complexiteit van de materie.³²³ Middels een notitie fiscaal verdragsbeleid in 2011 is duidelijk geworden dat Nederland niet langer streeft naar het sluiten van verdragen ter voorkoming van dubbele erfbelasting.³²⁴ Voor de oplossing van problemen bij grensoverschrijdende nalatenschappen zullen Nederlandse erflaters en erfgenamen daarom niet veel kunnen verwachten van deze voorkomingsmethodiek.

Totdat een dwingende Europese oplossing tot stand is gekomen, lijkt het mij een goede zaak als de Nederlandse wetgever niet slechts afwacht, maar reeds reageert op de complicaties die spelen nu de EEV reeds van kracht is. De voor de EC aanbeveling verantwoordelijke toenmalige Commissaris belastingzaken van de EU, Algirdas Šemeta verwoordde de noodzaak hiervoor op mooie wijze:

“Small changes in member states’ rules to make them more coherent with each other could deliver real benefits for hundreds of thousands of people across Europe.”³²⁵

Het belangrijkste instrument van de Nederlandse wetgever om erfgenamen van grensoverschrijdende nalatenschappen tegemoet te komen is het BvdB 2001. Schols is van mening dat binnen de EU harmonisatie van gebruikelijke concepten en definities in de EU zou moeten plaatsvinden om het vrije verkeer van personen te ondersteunen.³²⁶ Van der Weerd-van Joolingen is van mening dat zowel het begrip erfbelasting als het begrip onroerende zaken op Europees niveau geharmoniseerd zou moeten worden.³²⁷ Ook Sonneveldt meent dat de ontwikkelingen binnen de Europese Unie vermoedelijk leidend zullen zijn voor de vormgeving van de Nederlandse toekomstige successiewetgeving.³²⁸ Ik ben het eens met deze standpunten, al kan de Nederlandse wetgever nu al stappen zetten om haar wetgeving nog meer in overeenstemming te brengen met de door de EC voorgestelde voorkomingsmethodiek. Nederland zou de definitie van erfbelasting die opgenomen is in de aanbeveling van de EC uit 2011 kunnen overnemen. In deze definitie wordt het begrip erfbelasting zeer ruim ingevuld, en kan men voor de voorkoming van dubbele belasting vaker een beroep doen op het BvdB 2001. Ik zie niet in waarom de Nederlandse wetgever geen verlening zou willen geven voor een op alle fronten vergelijkbare heffing, die slechts in naam verschilt. Als de wetgever met de huidige uitleg van ‘soortgelijke belasting’ dit al heeft bedoeld, zal het overnemen van de EU-definitie in ieder geval enige resterende twijfel wegnemen.

Ook het begrip “situsgoed” leent zich voor een ruimere interpretatie. In bepaalde gevallen verleent Nederland geen voorkoming van dubbele erfbelasting omdat niet voldaan wordt aan de invulling van

³²² Kamerstukken II 2013/14, 33851, n.3, p.1 (MvT).

³²³ F. Sonneveldt, ‘Na de Erfrechtverordening nu de Erfbelastingrechtverordening?’, *NtFR* 2015/1732, p.3.

³²⁴ Notitie fiscaal verdragsbeleid 2011, 11 februari 2011, nr. IFZ2011/100, p. 74-75.

³²⁵ A. Šemeta, ‘EU Commission tackles IHT cross-border obstacles’, *Step Journal* maart 2011, p.3.

³²⁶ J.Bost, ‘Nothing certain about death and taxes (and inheritance): European Union regulation of cross-border successions’, *Emory International Law Review* 2013/27, P.1173.

³²⁷ H.F. van der Weerd-van Joolingen, ‘Dubbele erfbelasting in de EU’, *KWEP* 2016/8, p.1.

³²⁸ F. Sonneveldt, ‘Is de toekomst van de Successiewet 1956 te destilleren uit het recente verleden?’. *NtFR-B* 2017/4, p.3.

het Nederlandse begrip, terwijl in het buitenland wel sprake is van een heffing op grond van het situsbeginsel. Dit is bijvoorbeeld het geval in relatie tot Frankrijk, waarbij een schuld aan een inwoner van Frankrijk voor de Franse wetgeving gezien wordt als Frans situsgoed. De onderbedelingsvordering van de kinderen op de in Frankrijk wonende langstlevende echtgenoot zal vanuit Nederland niet als situsgoed worden aangemerkt. In dit geval ontstaat dubbele heffing omdat verschillende begrippen gehanteerd worden. Om ook in deze gevallen te voorzien in een voorkoming van dubbele erfbelasting zou Nederland de invulling van het begrip "situsgoed" kunnen aanpassen. Nederland zou kunnen aansluiten bij de kwalificatie die het land waar de goederen gelegen zijn hanteert. Het land van ligging bepaalt dan de breedte van het begrip. In de relatie tot bijvoorbeeld Frankrijk zou dan ook een vordering aan een Franse inwoner door Nederland als situsgoed gezien worden, terwijl dit in relatie tot een andere lidstaat niet het geval hoeft te zijn. Door deze dynamische invulling van het situsgoed-begrip zou Nederland op flexibelere wijze om kunnen gaan met de verschillen die bestaan tussen de lidstaten op het gebied van erfbelastingwetgeving.

Naast de invulling van de begrippen van het BvdB 2001 zou de huidige methodiek van voorkoming aangepast kunnen worden. Peters van Neijenhof stelt dat wanneer het BvdB 2001 niet per verkrijger, maar per nalatenschap zou kunnen worden toegepast, de dubbele belastingheffing in het geval van de in het buitenland belaste overbedelingsvordering van de kinderen kan worden voorkomen.³²⁹ Ik denk dat een voorkoming per nalatenschap tot interessante uitkomsten zou kunnen leiden. Zo is bijvoorbeeld in Spanje de hoogte van de erfbelasting afhankelijk van het reeds bestaande wereldvermogen voor een in Spanje woonachtige verkrijger of het Spaansevermogen voor de niet in Spanje woonachtige verkrijger. Bij een nalatenschap van een inwoner van Nederland waarbij een van de kinderen in Spanje woont en de nalatenschap onroerend goed in een derde lidstaat bevat, kan het zo zijn dat als deze derde lidstaat ook de vorderingen van de kinderen belast, de voorkoming voor het ene kind afhankelijk is van het reeds bestaande vermogen van het andere kind. Als de Nederlandse voorkoming plaatsvindt op het niveau van de nalatenschap heeft, afhankelijk van hoe deze voorkoming over de kinderen verdeeld wordt, dit mogelijk tot gevolg dat het in Nederland wonende kind meer Nederlandse belasting verschuldigd is naarmate het andere kind minder Spaans vermogen bezit. Dit lijkt mij een onwenselijke uitkomst. Wel kan worden bekeken of rekening gehouden kan worden met een waarderingsverschil bij bijvoorbeeld het in het buitenland gelegen onroerend goed. Nederland geeft op grond van het BvdB slechts voorkoming voor maximaal de Nederlandse belasting verschuldigd op dit onroerend goed.³³⁰ Hierbij houdt Nederland wel rekening met de overbedelingssschuld, en de andere lidstaat niet. Door het verschil in waardering wordt er dus minder voorkoming verleend door Nederland. Deze dispariteit hoeft Nederland niet op te heffen, maar de Nederlandse wetgever zou hier een royaal gebaar kunnen verlenen, als Nederland de enige is die over de tegenoverstaande vordering heft. Nederland zou de limiet die voor de voorkoming op basis van artikel 47 en 48 BvdB geldt kunnen verhogen naar het bedrag dat vanuit Nederlands perspectief verschuldigd is over het in het buitenland gelegen onroerend goed, zonder inbegrip van de overbedelingssschuld, als de erfgenamen kunnen aantonen dat bij de berekening van de in het buitenland verschuldigde belasting deze schuld niet is meegenomen.

³²⁹ T.N. Peters van Neijenhof, 'Wettelijke verdeling bij een tweede woning in het buitenland? Bezint, eer ge begint..', *FtV* 2015/9-41, onderdeel 5.

³³⁰ Artikel 47 lid 3 en artikel 48 lid 3 BvdB 2001.

Ook met deze aanpassingen van het BvdB 2001 kan dubbele erfbelasting tussen lidstaten blijven bestaan omdat in verschillende landen fiscaal gezien anders omgegaan wordt met het erfrechtelijke resultaat van een bepaalde nalatenschap waar door de werking van de EEV bij aangesloten moet worden. Omdat deze dubbele belasting zonder een aanpak op EU-niveau niet zomaar zal verdwijnen is het belangrijk om toekomstige erflaters te informeren wanneer deze dubbele erfbelasting mogelijk plaats zal vinden. Zoals uit de voorgaande hoofdstukken blijkt, zijn er ten gevolge van de dispariteiten die tussen de wetgeving van lidstaten bestaan, behalve problemen met de belastingdruk ook onduidelijkheden over buitenlandse definities, toepassingsvraagstukken en interpretatiemogelijkheden blijven bestaan en ontstaan. In de voorgaande hoofdstukken is voornamelijk ingegaan op de toepassing van de Nederlandse wettelijke verdeling, en hoe hier in andere lidstaten mee omgegaan wordt. Voor Nederlanders en andere EU inwoners is het echter ook van belang hoe Nederland zelf met wettelijke verdelingen en testamentaire bepalingen uit andere lidstaten omgaat. Onder de EEV geldt immers dat wanneer men in een andere lidstaat woont en geen rechtskeuze vastgelegd had, dat het erfrecht van die lidstaat op de gehele nalatenschap van toepassing is.

Bij de EEV hebben 25 EU-lidstaten zich aangesloten. Het lijkt mij onwerkbaar en onwenselijk om bepalingen in de Nederlandse erfbelastingwetgeving op te nemen voor alle in deze lidstaten mogelijke wettelijke verdelingen en andere gangbare testamentaire verdelingen. Het Nederlandse fiscale systeem is in beginsel opgezet in aansluiting op het Nederlandse civiele systeem. Het zou echter wel meer duidelijkheid en rechtszekerheid scheppen als vanuit de Nederlandse overheid een indicatie zou komen van de wijze van omgang met dergelijke rechten. Hierbij stel ik voor om een lijst met vergelijkingsmaatstaven op te nemen in een beleidsbesluit. Nederland kent al een vergelijkbare lijst in de vennootschapsbelasting voor de kwalificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden.³³¹ Hierin wordt een aantal aspecten van samenwerkingsverbanden genoemd die invloed hebben op de kwalificatie en de hiermee verband houdende belastingheffing over een samenwerkingsverband. Hetzelfde zou gedaan kunnen worden voor bepaalde rechten die een erfgenaam uit een erfenis op grond van buitenlands erfrecht toegewezen krijgt. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de vraag of iemand het volle, of beperkte eigendom van een onderdeel van de nalatenschap krijgt. Als het om een vordering gaat kan bijvoorbeeld genoemd worden of deze direct of beperkt opeisbaar is, en of over de vordering rente verschuldigd is. Een dergelijke lijst is natuurlijk nooit limitatief en slechts indicatief voor de daadwerkelijke beoordeling, maar desalniettemin waardevol. Het is mijns inziens relevant om de visie van de Nederlandse overheid vastgelegd te zien, omdat men zich zo vooraf een betere voorstelling kan maken van de gevolgen van het al dan niet maken van een rechtskeuze of testament wanneer buitenlands erfrecht van toepassing is.

De belastingheffing over nalatenschappen bestaat uit minder dan 0,5% van alle belastinginkomsten van de EU-lidstaten.³³² Het verlenen van vermindering in meer gevallen zou over het algemeen geen groot budgettair effect hebben voor de schatkisten van de Europese lidstaten. In bepaalde nalatenschappen kan de heffing van erfbelasting echter wel een grote impact hebben, en de waarde van de nalatenschap ernstig beperken. Maatregelen om toekomstige erflaters beter te informeren over de fiscale gevolgen van het plannen van hun erfenis zijn vanuit een kosten-baten perspectief al

³³¹ Besluit van de Minister van Financiën van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M, *stcrt* 2009, 19749.

³³² Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité van 15 december 2011, *Oplossing van grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in de EU*, C(2011) 864, p.6.

helemaal waardevol in de ondersteuning van de interne markt van de EU. Hiermee denk ik dat voor de Nederlandse wetgever een mooie taak is weggelegd, die, voor deze keer, met zeer beperkte kosten een groot resultaat kan leveren voor de vele EU-burgers die graag gebruikmaken van de in de EU bedongen vrijheden.

7.4 Samenvatting

Internationaal erfbelastingrecht is een complexe aangelegenheid aangezien met verschillende andere rechtsgebieden op nationaal niveau een zekere samenhang bestaat. De EC heeft in 2011 een aanbeveling gedaan om dit probleem aan te pakken. Hiermee is echter geen structurele oplossing voor dit probleem tot stand gekomen. In 2016 is een rapport verschenen dat wel moet voorzien in een EU aanpak van dit probleem op een relatief eenvoudige wijze. Uit de houdingen van de lidstaten en de prioriteit die de EU aan het uitvoeren van de hierin opgenomen voorstellen geeft zal moeten blijken of in afzienbare tijd echte oplossingen tot stand kunnen komen. Tot die tijd kan de Nederlandse wetgever al anticiperen op een aanpak op EU-niveau, en reageren op de fiscale gevolgen die de EEV met zich mee brengt. Ten eerste zou de Nederlandse wetgever aan kunnen sluiten bij het erfbelastingbegrip dat opgenomen is in de aanbeveling van de EC. Ten tweede kan met een dynamische interpretatie van het situsbegrip op flexibele wijze omgegaan worden met verschillen in wetgeving tussen de lidstaten. Ten derde zou de Nederlandse wetgever zich soepeler kunnen opstellen bij de toepassing van het BvdB 2001. Met name in de relatie tot de mate van voorkoming voor in het buitenland gelegen onroerend goed zou een flexibele opstelling van de Minister van Financiën dubbele erfbelasting op een evenredige wijze kunnen beperken. Ten slotte kan meer duidelijkheid geboden worden over de manier waarop de Nederlandse fiscus om zal gaan met het buitenlandse erfrechtelijke resultaat dat in Nederland van toepassing is op grond van de EEV. Deze maatregelen hoeven niet zeer kostbaar te zijn voor de Nederlandse staatskas, maar kunnen in individuele nalatenschappen een grote impact hebben.

8. Conclusie

Het inwerkingtreden van de EEV heeft het speelveld rondom grensoverschrijdende nalatenschappen binnen de lidstaten van de EU aanzienlijk vereenvoudigd. Deze verordening heeft het voor de inwoners van de EU in beginsel mogelijk gemaakt om vooraf meer inzicht te verkrijgen in en controle uit te oefenen op hun erfopvolging. Bij het maken van een testament hoeft voor lidstaten die bij de EEV aangesloten hebben in principe slechts rekening worden gehouden met de principes van één erfrecht. Hiernaast is het voor Nederlanders mogelijk om een rechtskeuze te maken naar Nederlands recht, welke voortaan in alle deelnemende lidstaten van de EU erkend zal worden. Niet alleen erflaters hebben baat bij de verordening, maar ook de erfgenamen zullen zich in een minder ingewikkelde situatie bevinden. Hoewel de bepalingen van de EEV expliciet niet zien op fiscale vraagstukken, heeft de verordening wel degelijk effect gehad op de belastingheffing over grensoverschrijdende nalatenschappen. De onderzoeksvraag die in deze scriptie centraal staat is:

“Wat is de invloed van de Erfrechtverordening op de heffing van erfbelastingen over grensoverschrijdende nalatenschappen van Nederlanders, en tot welke aanbevelingen leidt deze invloed voor de Nederlandse wetgever?”

Voor de beantwoording van deze vraag is voor België, Duitsland, Frankrijk en Spanje gekeken welk effect het inwerkingtreden van de verordening kan hebben op de erfbelasting die op de nalatenschap van een Nederlander van toepassing is. In de meest voorkomende casussen die voorkomen bij nalatenschappen van Nederlanders zal in de relatie met Duitsland en Spanje geen ander erfrecht van toepassing zijn. In de relatie tot België en Frankrijk geldt echter dat het splitsingsstelsel niet langer gehanteerd wordt, en de nalatenschap in zijn geheel volgens het recht vererft van de laatste gewone verblijfplaats of de het land van de nationaliteit van de erflater in het geval van de rechtskeuze. Tevens wordt op grond van de EEV de rechtskeuze voor nationaliteit verplicht erkent. Dit heeft tot gevolg dat voor Nederlanders het Nederlandse erfrecht vaker van toepassing kan zijn.

Omdat er veel volwassenen in de EU geen testament hebben opgesteld zullen veel nalatenschappen naar het wettelijke erfrecht vererven. Als het Nederlandse erfrecht van toepassing is en de wettelijke verdeling in het buitenland toegepast moet worden, bestaan er nog een aantal fiscale onzekerheden. Voor de toepassing van onbekende rechten zijn de lidstaten vrij om deze om te zetten in andere rechten. In sommige lidstaten is reeds duidelijk hoe de Nederlandse wettelijke verdeling fiscaal behandeld zal worden. In andere lidstaten zal de tijd dit nog moeten uitwijzen. De directe werking van de wettelijke verdeling moet hierbij in ieder geval gerespecteerd worden. Specifiek voor de toepassing van Nederlandse wettelijke verdeling speelt de vraag of de overbedelingsschuld van de langstlevende echtgenoot aan de kinderen in aftrek gebracht kan worden op de verkrijging van de langstlevende echtgenoot. Dit hangt onder meer af van het recht waarin de wettelijke verdeling wordt omgezet, en de behandeling van de Nederlandse wettelijke verdeling bij een puur interne situatie in die lidstaat. De wettelijke verdeling zal waarschijnlijk niet opzij gezet kunnen worden door middel van een beroep op de legitieme portie via de openbare orde exceptie.

Omdat geen harmonisatie bestaat tussen de erfbelastingrechtssystemen van de lidstaten van de EU zal de inwerkingtreding van de EEV andere gevolgen voor de belastingheffing kunnen hebben afhankelijk van de lidstaten die betrokken zijn bij de grensoverschrijdende nalatenschap. De heffing zal voor

erfgenamen mogelijk hoger of lager uitvallen, en de belastingdruk kan anders over de erfgenamen verdeeld worden. Voor nalatenschappen van Nederlanders waarbij Franse elementen spelen is het mogelijk dat de totale erfbelastingdruk bij het overlijden van de eerststervende echtgenoot lager is, maar dat de gecumuleerde belastingdruk bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot hoger uitvalt voor de erfgenamen. Het inwerkingtreden van de EEV heeft, als het standpunt van de Vlaamse belastingdienst standhoudt, voor nalatenschappen van Nederlanders met Belgische elementen mogelijk tot gevolg dat zowel bij het overlijden van de eerststervende- als van de langstlevende echtgenoot de belastingdruk hoger uitvalt.

Naast de fiscale behandeling van de wettelijke verdeling in andere lidstaten is van belang hoe Nederland vervolgens voorkoming verleent voor in het buitenland geheven erfbelasting. Afhankelijk van de wijze waarop in het buitenland omgegaan wordt met de wettelijke verdeling worden andere erfgenamen belast, en kan mogelijk minder voorkoming verleend worden dan in de situatie voor de inwerkingtreding van de EEV. Steeds meer burgers van de EU krijgen te maken met grensoverschrijdende nalatenschappen, en worden geconfronteerd met dubbele erfbelasting. Inspanningen op EU-niveau zijn daarom niet uitgebleven. De EC heeft in 2011 een aanbeveling gedaan waarmee dubbele erfbelasting eenzijdig door de lidstaten voorkomen zou moeten worden. Deze aanbeveling heeft echter niet de gewenste impact gehad. In 2016 is op verzoek van het Europees Parlement een rapport verschenen waarin voorstellen zijn gedaan om de dubbele erfbelasting tussen lidstaten aan te passen. De voorgestelde 'one inheritance – one inheritance tax' benadering houdt een eenvoudige oplossing in voor een complex systeem, waarbij het probleem van dubbele erfbelasting op EU-niveau grotendeels opgelost kan worden. Of deze oplossing ook door de lidstaten gewenst is blijft echter nog onzeker. Tot op heden heeft dit rapport nog niet geleid tot een EU brede aanpak van dubbele erfbelasting.

Tot een oplossing op EU-niveau tot stand is gekomen, ligt hier voor de Nederlandse wetgever een mogelijkheid om met beperkte inzet een groot resultaat te bereiken. Hiervoor zijn vier verschillende maatregelen aanbevolen. Ten eerste zou Nederland een breder begrip kunnen hanteren van soortgelijke belasting waarmee voor meerdere soorten belastingheffing bij overlijden voorkoming gegeven kan worden. Ten tweede kan met een dynamische interpretatie van het situsgoed-begrip op flexibele wijze omgegaan worden met verschillen in wetgeving tussen de lidstaten. Ten derde kan de limiet waarvoor maximaal voorkoming verleend wordt opgerekt worden in het geval dat een andere lidstaat geen rekening houdt met de overbedelingschuld van de langstlevende echtgenoot aan de kinderen. Ten slotte is het van belang dat toekomstige erflaters beter in staat gesteld worden om hun nalatenschap zo in te richten dat zij zelf dubbele erfbelasting kunnen voorkomen middels een testament of een rechtskeuze. Nederland kan hieraan bijdragen door meer inzicht te geven in de Nederlandse fiscale behandeling van wettelijke verdelingen en testamentaire bepalingen uit andere lidstaten, middels een lijst van vergelijkingscriteria. Hiermee zal de dubbele belastingheffing bij nalatenschappen voor Nederlandse erflaters niet volledig worden voorkomen, maar totdat een oplossing op EU-niveau tot stand is gekomen, bieden deze maatregelen wel een mogelijkheid om erfgenamen nu al tegemoet te komen.

Lijst van aangehaalde en geraadpleegde stukken

Literatuur

Abeele, *Nieuwsbrief Notariaat* 2016

G. van den Abeele, 'Het standpunt van de Vlaamse Belastingdienst over de 'ouderlijke boedelverdelingen het Nederlands erfrecht', *Nieuwsbrief Notariaat* 2016/17.

Boelens & Sikkema 2013

Boelens G.G.B. & Sikkema T.H. (2013), *Rechtsvinding en de Europese Erfrechtverordening*. In: Breedveld-de Voogd C.G., Castermans A.G., Knigge M.W., Linden T. van der, Nieuwenhuis J.H., Oever H.A. ten (Eds.) *Rechtsvinding in een meerlagige rechtsorde*. BW Krant Jaarboek no. 28 Deventer: Kluwer.

Bost, *Emory International Law Review* 2013

J.Bost, 'Nothing certain about death and taxes (and inheritance): European Union regulation of cross-border successions', *Emory International Law Review* 2013/27, P.1173.

Braun e.a. 2011

K.M. Braun e.a., *Cursus Belastingrecht; Europees belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2011.

Cámara Lapuente, *ECJL* 2010

S. Cámara Lapuente, 'New developments in Spanish Succession Law', *ECJL* 2010/14.2.

Cámara Lapuente 2015

S. Cámara Lapuente, 'Intestate Succession in Spain', in: K. Reid e.a. (red.), *Comparative Succession Law: Volume II: Intestate Succession*, Oxford: Oxford Scholarship Online 2015.

Cueva González-Cotera & Morlán Burgasé, *IBFD* 2018

A. de la Cueva González-Cotera, C. Morlán Burgasé, 'Inheritance and Gift Tax', *IBFD Tax Research Platform*, laatst geupdate 31 januari 2018.

Dafnomilis

V. Dafnomilis, 'A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances – Part 1', *European Taxation* 2015/55.

Drijber, *KWEP* 2016

F.M.H. Drijber, 'De internationale nalatenschap', *KWEP* 2016/30.

Eerenstein, *Vp-bulletin* 2013

M.G. Eerenstein, 'Hoe werkt het erfrecht voor geëmigreerde Nederlanders?', *Vp-bulletin* 2013/16.

Erp, WPNR 2018

J.H.M. van Erp, 'De Europese Erfrechtverordening', *WPNR* 2018/7183, p.1.

Eule & Knot, TE 2014

W. Eule, J.G. Knot, 'Problemen in verband met de beperkte erfrechtelijke rechtskeuzemogelijkheid in Nederlands-Duitse verhoudingen: nu en vanaf 17 augustus 2015', *TE* 2014/6.

Eurostat Statistics Explained 2016

'Statistieken over migratie en migrantenbevolking', *Eurostat Statistics Explained*, 18 oktober 2016, ec.europa.eu.

Eurostat Statistics Explained 2018

'National accounts and GDP', *Eurostat Statistics Explained*, juni 2018, ec.europa.eu.

Frimston, Estates, Trusts & Pensions Journal 2013

R. Frimston, 'The European Union Succession Regulation no. 650/2012', *Estates, Trusts & Pensions Journal* 2013/33.

Giuliano, FJR 2013

A.M.E. Giuliano, 'De Erfrechtverordening: één bevoegde autoriteit en één toepasselijk recht', *FJR* 2013/26.

Gubbels & van Vijfeijken 201

N.C.G. Gubbels en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Cursus Belastingrecht; Schenk-en Erfbelasting*, Deventer: Kluwer 2016.

Heuzé, FtV 2018

L.M.G. Heuzé, 'Franse fiscale gevolgen van de wettelijke verdeling', *FtV* 2018/6-24.

Houten 2018

J.H. van Houten, 'De vererving van een vakantiewoning in Spanje, laatste update februari 2015, www.loftsi.nl, geraadpleegd 19 juni 2018.

Jenissen & Nicolaas 2014

R. Jenissen, H. Nicolaas, *De Nederlandse migratiekaart 2013. Achtergronden en ontwikkelingen in internationale migratiestromen in de periode vanaf 2000* (CBS Cahier in opdracht van het Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum), 2014.

Knot 2008

J.G. Knot, *Internationale boedelafwikkeling*, Deventer: Kluwer 2008.

Kolkman & Verstappen 2009

W.D. Kolkman, L.C.A. Verstappen, *Handboek Boedelafwikkeling 2009/2010*, Zutphen: Walburg Pers 2009.

Kroon, FtV 2010

B.B.A. de Kroon, 'Een nieuw fiscaal partnerbegrip', *FtV* 2010/11-49, p.2.

Lotringen, KWEP 2011

J.W.G.M. van Lotringen, 'Fiscale consequenties van het erven en schenken in Frankrijk', *KWEP* 2011/16.

Lutaud, le Figaro 2018

L. Lutaud, 'Héritage empoisonné de Johnny Hallyday : les dessous d'une affaire de famille', *le Figaro* 16 maart 2018.

Lyons, Step Journal 2011

T. Lyons, 'Recommendations – and then?', *Step Journal* maart 2011.

Maasland, FtV 2014

J.L.D.J. Maasland, 'Het (nieuwe) Nederlandse erfrecht-IPR in vogelvlucht', *FtV* 2014/9-44.

Martens & Sonneveldt 2014

C.J.M. Martens, F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2014.

Monteiro, Estate Planner Digitaal 2013

M. de L. Monteiro, 'Nieuwe EU-Verordeningen: gevolgen voor de internationale schenk- en erfbelasting', *Estate Planner Digitaal* 2013/06.

Monteiro, Vakblad Estate Planning 2014

M. de L. Monteiro, 'De internationale vererving van onroerende zaken in Duitsland', *Vakblad Estate Planning* 2014-29.

Monteiro, FBN 2015

M. de L. Monteiro, 'Voorkoming dubbele erfbelasting en de Europese Erfrechtverordening', *FBN* 2015/03, aflevering 3.

Monteiro, WPNR 2015

M. de L. Monteiro, 'Fiscale aandachtspunten bij de Europese Erfrechtverordening', *WPNR* 2015/7083.

Peters van Neijenhof, FtV 2015

T.N. Peters van Neijenhof, 'Wettelijke verdeling bij een tweede woning in het buitenland? Bezint, eer ge begint..', *FtV* 2015/9-41.

Peters van Neijenhof, NTFR-B 2010

T.N. Peters van Neijenhof, 'De onmogelijkheden van de wettelijke verdeling', *NTFR-B* 2010/38, aflevering 11.

Peeters & Smet, WFR 2016

B. Peeters, R. Smet, 'De fiscale discussie in België – Wat drijft de fiscale wetgever?', *WFR* 2016/2.

Pérès 2015

C. Pérès, 'Intestate Succession in France, in: K. Reid e.a. (red.), *Comparative Succession Law: Volume II: Intestate Succession*, Oxford: Oxford Scholarship Online 2015.

Pinxteren, NRC 2018

G. van Pinxteren, 'Hongkong erkent het homhuwelijk, maar alleen voor expats', *NRC* 4 juli 2018.

Schols, FJR 2015

F.W.J.M. Schols, 'Van oud naar nieuw Internationaal Erfrecht', *FJR* 2014/33.

Schols, TE 2012

F.W.J.M. Schols 'Overweging 26: testeer- en keuzevrijheid, ordre public en fraus legis', *TE* 2012/5.

Šemeta, Step Journal 2011

A. Šemeta, 'EU Commission tackles IHT cross-border obstacles', *Step Journal* maart 2011, p.3.

Sonneveldt & Zuiderwijk 2008

F. Sonneveldt, J.C.L. Zuiderwijk, *Internationale aspecten van schenkings-en successierecht*, Deventer:Kluwer 2008.

Sonneveldt & Kleijn 1999

F. Sonneveldt, W.M. Kleijn, *Estate Planning*, Leylystad: Koninklijke vermande 1999.

Sonneveldt, FBN 2014

F. Sonneveldt, 'Europese ontwikkelingen op het gebied van de schenk- en erfbelasting', *FBN* 2014/6-29.

Sonneveldt, NTFR 2015

F. Sonneveldt, 'Na de Erfrechtverordening nu de Erfbelastingrechtverordening?', *NTFR* 2015/1732.

Sonneveldt, NTFR-B 2017

F. Sonneveldt, 'Is de toekomst van de Successiewet 1956 te destilleren uit het recente verleden?'. *NTFR-B* 2017/4.

Traest 2006

M. Traest, 'Art. 78. Recht toepasselijk op de erfopvolging', in: J.Erauw e.a. (red), *Het Wetboek Internationaal Privaatrecht becommentarieerd*, Antwerpen: Intersentia 2006.

Trémosa 2017

F. Trémosa, 'The state of implementation of the EU Succession Regulations's provisions on its scope, applicable law, freedom of choice, and parallelism between the law and the courts', oktober 2017, nr. PE 596.822.

Ven, TE 2014

K.M.L.L. van de Ven, 'Successiewetgeving in Europese beweging?', *TE* 2014/5.

Ven & Vanstipelen, KWEP 2017

M.K.L.L. van de Ven en S.H.P. Vanstipelen, 'Kiest u voor België, Nederland of Duitsland, als het uw nalatenschap betreft?', *KWEP* 2017/3.

Verbeke 2003

A. Verbeke, *Belgisch erfrecht in kort bestek: met IPR-aspecten en praktische tips voor Nederlanders*, Antwerpen: Intersentia, 2003.

Vijfeijken, WPNR 2004

I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Barbier en de gevolgen voor het recht van overgang', *WPNR* 2004/6588.

Vonken

A.P.M.J. Vonken, commentaar op art. 10:6 BW, in: *Tekst & Commentaar BW*, Deventer: Kluwer (online).

Vonken 2013

A.P.M.J. Vonken, *Mr. C Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk recht. 10 Internationaal privaatrecht. Deel I. Algemeen deel IPR*, Deventer: Kluwer 2013.

Vreengoer, NTFR 2013

A.M. Vreengoer, 'Spaanse erfbelasting niet in mindering op Nederlands successierecht voor verkrijging Spaanse appartementen', *NTFR* 2013/1415, aflevering 29.

Vreengoer, KWEP 2014

A.M. Vreengoer, 'Van de (erfrechtelijke) regen in de (erfbelasting) drup?', *KWEP* 2014/8.

Vreengoer, FtV 2015

A.M. Vreengoer, 'Nederlands-Franse nalatenschappen vanaf 17 augustus 2015', *FtV* 2015/9-42.

Weerd-van Joolingen, KWEP 2016

H.F. van der Weerd-van Joolingen, 'Dubbele erfbelasting in de EU', *KWEP* 2016/8.

Wolde, FtV 2016

M.H. ten Wolde 'Internationale estate planning en de Verordening Huwelijksvermogensstelsels 2016', *FtV* 2016/7-8.

Załucki, *Comparative Law Review* 2017

M. Załucki, 'Impact of the EU Succession Regulation on Statutory Inheritance', *Comparative Law Review* 2017/23.

Zelm van Eldik, *WPNR* 2008

H. van Zelm van Eldik, 'Nieuw Frans erfrecht en successierecht' *WPNR* 2008/6763.

Zanardi 2016

R.L. Zanardi, 'Het langstlevende testament en de erfbelasting in Spanje', laatste update 21 november 2016, <http://erfrechtinspanje.nl>, geraadpleegd 18 juni 2018.

Jurisprudentie

HvJ EG 11 september 2003, (Concl. J. Mischo) C-364/01 (Barbier).

HvJ EG 11 september 2008, (Concl. J. Mazák) C-11/07 (Eckelkamp), ECLI:EU:C:2008:489.

HvJ EG 11 september 2008, (Concl. J. Mazák) C-43/07 (Arens-Sikken), ECLI:EU:C:2008:490.

HvJ EU 12 oktober 2017, (Concl. Y.Bot) C-218/16 (Kubicka), ECLI:EU:C:2017:755.

HvJ EU 1 maart 2018, (Concl. M. Szpunar) C-558/16 (Mahnkopf), ECLI:EU:C:2017:965.

Cour de cassation - Première chambre civile 27 september 2017,
ECLI :FR :CCASS :2017:C101004, nr. 16-13151 en nr. 16-17.198

Beleid

Besluit van de Minister van Financiën van 25 mei 2010, nr. DGB2010/878M, *Stcr.* 2010, 8153

Besluit van de Minister van Financiën van 15 oktober 2014, nr. BLKB2013M/1870M, *Stcrt.* 2014, 29938

Besluit van de Minister van Financiën van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M, *stcrt* 2009, 19749.

Notitie fiscaal verdragsbeleid 2011, 11 februari 2011, nr. IFZ2011/100.

Aanbeveling van de Commissie van 15 december 2011, *betreffende voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen*, (2011/856/EU), C(2011) 8819 final.

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité van 15 december 2011, *Oplossing van grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in de EU*, C(2011) 864.

SEC(09)411, Intern document van het Secretariaat-generaal 411 van 2009, laatste definitieve versie.