

Inhoudsopgave

1. Inleiding	1
2. Woonplaatsbeginsel	2
3. Nationaliteitsbeginsel	4
4. Internationale dubbele belasting	5
5. Internationale aspecten van de Successiewet 1956	6
6. Afgezonderde particuliere vermogens	11
7. Europese dimensie	15

1. Inleiding

Elk land hanteert in zijn successiewetgeving zijn eigen aanknopingsfactor of -factoren voor de heffing van erfbelasting en schenkbelasting. In Nederland is de aanknopingsfactor voor de heffing van deze belastingen op grond van de Successiewet 1956 (SW) de woonplaats van de erflater ten tijde van zijn overlijden (art. 1 lid 1 onder 1° SW) dan wel de woonplaats van de schenker ten tijde van het doen van de schenking (art. 1 lid 1 onder 2° SW). Het woonplaatsbeginsel, dat een open norm kent voor de invulling van het begrip 'woonplaats' én tevens gebruik maakt van een fictieve woonplaats (art. 3 SW), is daarmee de primaire aanknopingsfactor voor de heffing in Nederland van erfbelasting en schenkbelasting (§ 2). De heffing van erfbelasting en schenkbelasting is uitgebreid doordat óók toepassing wordt gegeven aan het nationaliteitsbeginsel (§ 3). De Nederlander die emigreert wordt fiscaal nog tien jaar gevolgd, zodat overlijden of het doen van een schenking binnen tien jaar na emigratie voor de Successiewet een belastbaar feit oplevert (art. 3 lid 1 SW).

Andere landen knopen voor de heffing van erfbelasting bijvoorbeeld aan bij de nationaliteit van de erflater (waar iemand zich ter wereld ook bevindt) of de woonplaats van de verkrijger. Dat laatste is niet verwonderlijk omdat deze verkrijger de erfbelasting veelal verschuldigd is, zo ook in Nederland (art. 36 SW).

Vanwege het bestaan van verschillende aanknopingsfactoren is het mogelijk dat één overlijden tot heffing van erfbelasting in meer landen leidt (§ 4). Dubbele of zelfs meervoudige belasting ligt met name op de loer als – zoals Nederland doet – gebruik gemaakt wordt van een fictieve woonplaats voor de heffing van erfbelasting en schenkbelasting; iemand wordt geacht nog in Nederland te wonen, hoewel hij daar ten tijde van zijn overlijden of het doen van een schenking feitelijk niet meer woont.

Voorbeeld

Een Nederlander emigreert naar Frankrijk en overlijdt aldaar na er vijf jaar te hebben gewoond. Hij laat onroerende zaken na in België. De erfgenamen wonen allen in Spanje. In de eerste plaats is Frankrijk heffingsbevoegd op grond van de laatste woonplaats van de erflater. Nederland zal zich eveneens heffingsbevoegd achten op grond van de tien-

jarenregeling van art. 3 lid 1 SW. De onroerende zaken in België zullen op grond van hun ligging onderworpen zijn aan het Belgische recht van overgang bij overlijden (het zogeheten 'situsbeginsel'). De erfrechtelijke verkrijgingen zullen ook in Spanje tot heffing leiden, omdat Spanje voor de heffing van erfbelasting aanknoopt bij de woonplaats van de verkrijger.

Of in dit geval daadwerkelijk een viervoudige heffing van erfbelasting plaatsvindt, hangt af van de vraag of er tussen de betrokken landen regelingen getroffen zijn ter voorkoming van dubbele belasting. Binnen Europees verband is nog geen sprake van successierechtelijke harmonisatie. Wel heeft Nederland met een verwaarloosbaar aantal landen - met niet meer dan zeven landen, waarvan drie landen de erfbelasting inmiddels hebben afgeschaft - verdragen gesloten om dubbele successierechtelijke schade te voorkomen of te verminderen. Daarnaast geldt in Nederland een eenzijdige regeling, het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting 2001 (§ 5). De benaming van deze regeling is overigens nogal misleidend, omdat de regeling geen dubbele belasting voorkomt. De regeling maakt het hooguit mogelijk dat een deel van de betaalde erfbelasting wordt gerestitueerd of dat de in het buitenland betaalde erfbelasting als aftrekpost in de nalatenschap in Nederland mag worden opgevoerd.

De ervaring leert dat bijstand van fiscale experts op het terrein van het internationaal belastingrecht bij nalatenschappen met internationale aspecten al snel ingeroepen dient te worden. Enige basisinformatie wordt geboden op de website www.notariesofeurope.eu onder het kopje 'Successions in europe', met verdere verwijzingen naar de websites van de nationale belastingdiensten.

2. Woonplaatsbeginsel

De primaire aanknopingsfactor voor de heffing van erfbelasting en schenkbelasting op grond van de Successiewet 1956 is het woonplaatsbeginsel. Deze belastingen worden geheven van al hetgeen krachtens erfrecht of door schenking wordt verkregen van iemand die ten tijde van het overlijden dan wel het doen van de schenking in Nederland woont (art. 1 SW).

In art. 4 lid 1 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) wordt van het (fiscale) woonplaatsbegrip een open omschrijving gegeven. Deze omschrijving biedt weinig houvast:

"Waar iemand woont (...), wordt naar de omstandigheden beoordeeld."

Met *"de omstandigheden"* moet aldus rekening worden gehouden om de woonplaats van de erflater of schenker vast te stellen. Om die reden bestaat over de invulling van het fiscale woonplaatsbegrip een ruime hoeveelheid rechtspraak. Iemand heeft *"naar de omstandigheden beoordeeld"* in Nederland zijn woonplaats als hij met Nederland een *"duurzame band van persoonlijke aard"* heeft, ofwel wanneer Nederland kan worden aangemerkt als het middelpunt van zijn levensbelangen.

Aan de rechtspraak valt als een goed te hanteren vuistregel te ontleen dat met feiten en omstandigheden die minder eenvoudig te veranderen zijn (zoals waar het sociale en gezinsleven van de erflater zich afspeelde) grotere betekenis wordt toegekend, dan aan feiten en omstandigheden die eenvoudig te veranderen zijn (zoals de nationaliteit,

inschrijving in een basisregistratie personen of de plaats waar een bankrekening wordt aangehouden) of op toeval berusten (waar iemand verblijft ten tijde van zijn overlijden). Als relevante feiten en omstandigheden voor de vaststelling van de woonplaats - veelal in combinatie met andere feiten en omstandigheden - worden wel aangevoerd:

- inschrijving in een basisregistratie personen;
- nationaliteit;
- het aanhouden van bankrekeningen in een land;
- plaats van overnachting;
- het beschikken over een woning als eigenaar of huurder;
- het beschikken over verzekeringen;
- het beschikken over inkomsten in een land;
- aanwezigheid van sociale banden;
- aanwezigheid van beroeps- of bedrijfsmatige bindingen; en
- woonplaats van de echtgenoot.

Het woonplaatsonderzoek, dat de fiscus kan uitvoeren om te bewijzen dat iemand in Nederland woont, heeft daarmee een feitelijk karakter. Daarbij blijkt te worden gelet op verschillende categorieën, zoals: woongelegenheid (een woning die duurzaam ter beschikking staat), sociale binding (contact met familieleden, lidmaatschappen), economische binding (beroeps- en bedrijfsmatige betrekkingen, uitgavenpatroon, verzekeringen, bankrekeningen), verblijfplaats (reisbewegingen, correspondentie- en bezoekadres) en inschrijvingen (bevolkingsregister, verblijfs- en werkvergunningen). Aan de genoemde feiten en omstandigheden komt niet een bepaalde rangorde toe. Wel zal - als gezegd - aan materiële feiten en omstandigheden meer waarde worden toegekend dan aan formele feiten en omstandigheden. Geen van deze feiten of omstandigheden zal op zichzelf beschouwd van doorslaggevend belang zijn.

Nederland

Onder 'Nederland' in art. 1 SW wordt in dit verband verstaan het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk (art. 2 lid 3 onder d.3° AWR).

Diplomaten

Een bijzondere regeling kent de Successiewet in art. 2 lid 1 ten aanzien van de woonplaats van buiten Nederland verblijf houdende Nederlanders die in dienstbetrekking staan tot de Staat der Nederlanden en die zijn uitgezonden als lid van een diplomatieke, permanente of consulaire vertegenwoordiging van het Koninkrijk der Nederlanden in het buitenland of om in het kader van een verdrag waarbij de Staat der Nederlanden partij is, in een andere mogendheid werkzaamheden te verrichten. Dergelijke personen worden geacht in Nederland te wonen.

Woonplaats van een rechtspersoon

In geval van een schenking door een rechtspersoon wordt de plaats waar de schenker is gevestigd als zijn woonplaats aangemerkt (art. 2 lid 3 SW). Waar een lichaam is gevestigd,

wordt eveneens “naar de omstandigheden beoordeeld”. Relevante feiten en omstandigheden zijn in dit verband bijvoorbeeld:

- de statutaire zetel;
- het land waar de leiding van de rechtspersoon wordt gevoerd;
- het land waar het (hoofd)kantoor is gelegen; en
- het land waarin zich het vermogen van de rechtspersoon bevindt.

Schenking onder opschortende voorwaarde

Een bijzondere regeling geldt voor de schenking onder opschortende voorwaarde (art. 1 lid 9 SW). Hoewel de schenking onder opschortende voorwaarde volgens het burgerlijk recht tot stand komt op het moment dat de overeenkomst wordt gesloten, wordt deze schenking voor de toepassing van de Successiewet geacht tot stand te komen op het moment dat de opschortende voorwaarde wordt vervuld. Het peilmoment voor de vaststelling van de woonplaats is daarmee verbonden. Heffing van schenkbelasting is aan de orde als de schenker bij een schenking onder opschortende voorwaarde ten tijde van de vervulling van de voorwaarde (fictief) woonplaats in Nederland heeft.

De éénjaarregeling

Art. 3 lid 2 SW kent een uitbreiding van het woonplaatsbegrip. Deze regeling geldt alleen voor de schenkbelasting. Eenieder die binnen Nederland gewoond heeft en binnen één jaar na het verlaten van Nederland een schenking doet, wordt geacht op dat tijdstip in Nederland te wonen. De nationaliteitseis geldt hier niet; de regeling geldt immers voor “ieder” die in Nederland heeft gewoond. In een dergelijke situatie kan er door Nederland zelfs schenkbelasting worden geheven ter zake van een schenking die door de ene buitenlander aan de andere buitenlander in het buitenland wordt gedaan. De band die deze belastingplichtige met Nederland heeft opgebouwd, is beperkt en deze kan de heffing van schenkbelasting niet of nauwelijks rechtvaardigen. Aan de feitelijke uitvoerbaarheid van de éénjaarregeling mag getwijfeld worden.

3. Nationaliteitsbeginsel

Bij emigratie naar het buitenland blijft de Successiewet 1956 de Nederlandse aspirant-erflater nog tien jaar (achter)volgen. Daartoe wordt gebruik gemaakt van een fictief woonplaatsbegrip. Een Nederlander die in Nederland heeft gewoond en binnen tien jaren nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten is overleden, wordt geacht ten tijde van zijn overlijden in Nederland te hebben gewoond (art. 3 lid 1 SW). De werking van de tienjaarstermijn van art. 3 lid 1 SW strekt zich uit tot zowel de erfbelasting als de schenkbelasting.

Met deze strenge maatregel, die overigens uitsluitend voor Nederlanders geldt¹, wordt beoogd om emigratie om fiscale redenen te ontmoedigen. Eén van de eisen voor de toepassing van art. 3 lid 1 SW is dat de schenker of erflater Nederlander is. De schenker of erflater moet de Nederlandse nationaliteit hebben zowel op het moment van emigratie als

¹ Zie daarvoor de Rijkswet op het Nederlanderschap, *Staatsblad* 1984, 628, zoals nadien gewijzigd.

op het moment van de schenking of het overlijden.² Deze bepaling geldt daarom niet voor degene die pas de Nederlandse nationaliteit krijgt nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten, of voor een Nederlander die op het moment van de schenking of het overlijden de Nederlandse nationaliteit niet meer bezit. Aan de strenge werking van art. 3 lid 1 SW kan slechts worden ontkomen door een nationaliteitswijziging. Een dubbele nationaliteit zal geen soelaas bieden.

Met een reeks van procedures is gepoogd de toelaatbaarheid van art. 3 lid 1 SW – en wel vanwege het in diverse verdragen opgenomen discriminatieverbod of in Europees verband de vrijheid van kapitaalverkeer – ter discussie te stellen. Bij alle denkbare rechterlijke instanties in Nederland en Europa is de rechtmatigheid van deze regeling overeind gebleven.³

4. Internationale dubbele belasting

Als *vergelijkbare belastingen* worden geheven in twee of meer landen van *dezelfde belastingplichtige* met betrekking tot *hetzelfde belastingobject* en eveneens over *dezelfde tijdsperiode* wordt gesproken over internationale dubbele belasting. Ook ten aanzien van de erf- en schenkbelasting kan dubbele of zelfs meervoudige heffing voorkomen (zie daarvoor het voorbeeld in § 1).

Er zijn diverse redenen aan te wijzen voor het ontstaan van internationale dubbele belasting. In de *eerste* plaats kunnen landen voor het vaststellen van de belastingplicht verschillende grondslagen hanteren, waardoor samenloop van heffingen kan ontstaan. Zo kan een land het woonplaatsbeginsel hanteren in combinatie met het universaliteitsbeginsel. Heffing vindt dan plaats waar ter wereld ook de betrokken belastingplichtige vermogen heeft. Een ander land kan heffen omdat aldaar een onroerende zaak is gelegen en dat land het situsbeginsel hanteert. Ook als in landen verschillende grondslagen worden gehanteerd – bijvoorbeeld bij de combinatie van woonplaatsbeginsel en nationaliteitsbeginsel – is dubbele heffing mogelijk. In de *tweede* plaats kan dubbele belasting ontstaan als landen weliswaar dezelfde grondslag hanteren voor de belastingheffing, maar deze grondslag verschillend interpreteren. Zo kan een dubbele woonplaats van een belastingplichtige ontstaan of een dubbele nationaliteit. Als beide landen deze grondslag ook combineren met het universaliteitsbeginsel (zodat heffing plaatsvindt waar ter wereld ook de betrokkene vermogen heeft) ontstaat een onbeperkte belastingplicht. In de *derde* plaats is het mogelijk dat internationale dubbele belasting ontstaat als landen vermogensbestanddelen – denk daarbij bijvoorbeeld aan aandelen in een onroerend goed-vennootschap – verschillend kwalificeren.

² Zie Besluit van 15 oktober 2014, nr. BLKB2013M/1870M, onder 11 (*Staatscourant* 2014, nr. 29938).

³ Zie bijvoorbeeld HR 10 juni 1992, *BNB* 1992/258, waarin werd overwogen dat de band tussen een staat en zijn onderdanen waarop in de wetsgeschiedenis van art. 3 lid 1 SW wordt gedoeld “*een objectieve en redelijke rechtvaardiging vormt voor het onderhavige verschil in de heffing van het recht van successie*”. In dat geval werd getoetst aan het discriminatieverbod van art. 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten van 19 december 1966 (IVBPR). Zie HR 22 december 2006, *BNB* 2007/113 voor toetsing van art. 3 lid 1 SW aan het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschappen (thans genaamd: het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie), alsook HvJ EU 23 februari 2006, zaak C-513/03 (*Van Hilten/Van der Heijden*). Het Hof van Justitie oordeelde dat art. 3 lid 1 SW geen beperking opleverde van het vrije kapitaalverkeer in de Europese Unie.

5. Internationale aspecten van de Successiewet 1956

Er bestaan verschillende regelingen ter voorkoming van internationale dubbele belasting, zoals verdragen en eenzijdige regelingen.⁴

Bilaterale verdragen

Nederland is partij bij zeven bilaterale erfbelastingverdragen. Die verdragen zijn gesloten met de volgende landen:

- Zwitserland;
- Zweden;
- Finland;
- Verenigde Staten van Amerika;
- Israël;
- Groot-Brittannië; en
- Oostenrijk.

Een aantal verdragslanden heeft de erfbelasting (en soms ook de schenkbelasting) na de totstandkoming van de verdragen afgeschaft. De verdragen met die landen hebben slechts een beperkte betekenis. Alleen de verdragen met Groot-Brittannië en Oostenrijk hebben ook betrekking op de schenkbelasting.

Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

Het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (het Besluit) bevat voor de heffing van een aantal belastingen – waaronder de erf- en schenkbelasting (art. 1 lid 1 Besluit) – een eenzijdige Nederlandse regeling ter voorkoming van dubbele belasting. Met deze regeling wordt beoogd successierechtelijke dubbele schade te beperken. Toepassing wordt slechts aan het Besluit gegeven als er geen andere regeling ter voorkoming van dubbele belasting voor toepassing in aanmerking komt (art. 1 lid 2 Besluit). Andere regelingen zijn er in dit verband in de vorm van een aantal bilaterale verdragen en de Belastingregeling voor het Koninkrijk (zie hiervoor).

Bescherming tegen dubbele heffing van erf- en schenkbelasting in het Besluit vindt op de volgende wijzen plaats.

(i) - Vermindering erfbelasting bij in Nederland wonende erflater

De regeling van art. 47 Besluit ziet op situaties dat de erflater ten tijde van het overlijden (of de schenker ten tijde van het doen van de schenking) daadwerkelijk in Nederland woonde.

⁴ Ik wijs verder nog op de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling Nederland Curaçao, de Belastingregeling Nederland Sint Maarten en de Belastingregeling voor het land Nederland. Zie ook de Rijkswet van 7 juli 2010 tot wijziging van verschillende rijkswetten in verband met de verkrijging van de hoedanigheid van land binnen het Koninkrijk door Curaçao en Sint Maarten en de toetreding van Bonaire, Sint Eustatius en Saba tot het Nederlandse staatsbestel, *Staatsblad* 2010, 339.

Het gaat dan om een vermindering van de Nederlandse erfbelasting als gevolg van het feit dat er in het buitenland gelegen situsgoederen zijn.⁵ Nederland, dat erfbelasting heft op basis van de woonplaats van de erflater, doet dan in wezen een stapje terug ten gunste van het land waar situsgoederen zijn gelegen.

De regeling voorziet in een *ordinary credit*-methode. Deze methode gaat uit van twee limieten, waarbij de laagste van beide limieten als vermindering van de belastingdruk in Nederland heeft te gelden (art. 47 lid 2 Besluit). De *eerste limiet* is de in het buitenland geheven belasting (lid 2 onder a). De *tweede limiet* is de Nederlandse belasting die aan de buitenlandse situsgoederen is toe te rekenen (lid 2 onder b). Deze *tweede limiet* wordt als volgt omschreven:

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

In een formulevorm uitgedrukt:

Saldo van de buitenlandse situsgoederen en -schulden (teller van de breuk) : Saldo van alle goederen en schulden, minus de vrijstelling (noemer van de breuk) x Nederlandse erfbelasting

Voorbeeld

De heer M overlijdt in 2022 als inwoner van Nederland. Zijn echtgenote V is enig erfgenaam. De waarde van de nalatenschap bedraagt € 2,5 miljoen. Tot de nalatenschap behoort een in België gelegen vakantiehuis met een waarde van € 750.000. Mevrouw V kan voor de berekening van de Nederlandse erfbelasting volledig gebruik maken van de partnervrijstelling van € 680.645 (2022). Zij is zonder toepassing van het Besluit in Nederland een bedrag van € 350.828 aan erfbelasting verschuldigd. In België is mevrouw V ten aanzien van de verkrijging van het vakantiehuis een bedrag verschuldigd van € 200.000 (de *eerste limiet*). Zij is derhalve - voordat toepassing wordt gegeven aan het Besluit - in totaal € 550.828 aan erfbelasting verschuldigd.

De *tweede limiet* wordt op grond van art. 47 Besluit als volgt berekend: $(750.000 : (2.500.000 - 680.645)) \times € 350.828 = € 144.281$.

De in Nederland verschuldigde erfbelasting bedraagt derhalve € 550.828 -/- € 144.281 = € 406.547.

In totaal is mevrouw V een bedrag van € 606.547 aan erfbelasting verschuldigd, te weten € 406.547 (Nederlandse erfbelasting) en € 200.000 (buitenlandse erfbelasting).

De tweede limiet zou volgens deze systematiek ook groter kunnen zijn dan de in Nederland verschuldigde belasting. Dat zou tot een teruggaaf van erf- of schenkbelasting kunnen leiden. Dat is onwenselijk. Daarom bepaalt art. 47 lid 4 Besluit dat de vermindering ten hoogste het bedrag aan erfbelasting bedraagt dat volgens de Successiewet verschuldigd

⁵ Situsgoederen zijn naar Nederlandse maatstaven onroerende zaken en een buitenlandse onderneming (vgl. art. 47 lid 1 Besluit). In art. 47 lid 5 Besluit wordt nog verwezen naar de economische eigendom van in het buitenland gelegen onroerende zaken en in het buitenland gelegen fictieve onroerende zaken.

zou zijn zonder de toepassing van het Besluit. Of anders gezegd: de verrekening volgens de *ordinary credit*-methode kan nooit meer bedragen dan de verschuldigde Nederlandse erfbelasting.

(ii) - Vermindering erfbelasting bij fictief in Nederland wonende erflater

De regeling van art. 48 Besluit ziet op situaties dat de erflater op grond van art. 3 SW ten tijde van zijn overlijden fictief in Nederland woonde. Het gaat om een vermindering van de Nederlandse erfbelasting die valt toe te rekenen aan alle vermogensbestanddelen.

De regeling voorziet eveneens in een *ordinary credit*-methode. Deze methode gaat uit van twee limieten, waarbij de laagste van beide limieten als vermindering heeft te gelden (art. 48 lid 2 Besluit). De *eerste limiet* is de in het buitenland geheven belasting (lid 2 onder a). De *tweede limiet* is de Nederlandse belasting die wordt geheven ten aanzien van alle vermogensbestanddelen (lid 2 onder b). De *tweede limiet* wordt als volgt omschreven:

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

In een formulevorm uitgedrukt:

Saldo van alle goederen en schulden conform art. 48 lid 1 Besluit (teller van de breuk) :
Saldo van alle goederen en schulden, minus de vrijstelling (noemer van de breuk) x
Nederlandse erfbelasting

De vermindering mag niet hoger zijn dan het bedrag aan erfbelasting, dat volgens de Successiewet verschuldigd zou zijn zonder de toepassing van het Besluit (art. 48 lid 4 Besluit).

(iii) - Buitenlandse gelijksoortige belasting als boedelschuld

De regeling van art. 49 Besluit ziet op een restcategorie, dat wil zeggen indien geen beroep gedaan kan worden op art. 47 of art. 48 Besluit. Het moet dan wel gaan om bezittingen in het buitenland waarover in het buitenland geheven wordt. Te denken valt bijvoorbeeld aan de volgende situaties:

- de buitenlandse bezitting is geen situsgoed (bijvoorbeeld een tegoed op een bankrekening of een auto);
- er is een verschil in uitleg over de woonplaats van de erflater (in Nederland dan wel in het buitenland); en
- de erflater woont in Nederland, maar in het buitenland wordt op basis van nationaliteit geheven.

De regeling van art. 49 Besluit voorziet in een *aftrekmethod*e: de buitenlandse belasting mag als een schuld op de erfrechtelijke verkrijging in Nederland in mindering worden

gebracht. Het belastingvoordeel bestaat daarmee uit niet meer dan een doekje voor het bloeden, te weten het in Nederland te hanteren marginale tarief⁶ over de buitenlandse belasting (die immers bespaard wordt door de aftrek van de buitenlandse belasting als schuld).

Vermindering per verkrijger

De vermindering op grond van art. 47 t/m 49 Besluit geldt per verkrijger (art. 50 Besluit), en dus niet per nalatenschap. Dat betekent dat per verkrijger beoordeeld wordt of er sprake is van heffing van dubbele erfbelasting. Ook wordt met de per verkrijger geldende vrijstelling rekening gehouden.

Overeenkomstige toepassing met betrekking tot de schenkbelasting

Art. 51 lid 1 Besluit verklaart hetgeen bepaald is in art. 47 t/m art. 50 Besluit van overeenkomstige toepassing op de heffing van schenkbelasting. Art. 51 lid 2 Besluit voegt daaraan toe dat art. 48 Besluit eveneens van toepassing is indien in Nederland heffing plaatsvindt met betrekking tot schenkingen op grond van de éénjaargeving van art. 3 lid 2 SW (§ 2).

Aan het slot van deze paragraaf besteed ik aandacht aan enige rechtspraak over de toepassing van de Successiewet in grensoverschrijdende situaties.

Omzetting van eigendom in genot

Aan de Hoge Raad werd een typische art. 10 SW-situatie voorgelegd in een internationale setting.⁷ Erflaatster was met haar echtgenoot in 1959 geëmigreerd naar Zwitserland. Zij heeft in 1976 tezamen met haar echtgenoot vrijwel hun gehele vermogen onder voorbehoud van vruchtgebruik voor zichzelf en overgaand op de langstlevende echtgenoot geschonken aan hun in Nederland wonende kinderen. De kinderen waren hierover geen schenkbelasting verschuldigd, omdat de schenker ten tijde van de schenking niet in Nederland woonde (art. 1 lid 1 onder 2° SW). Begin 1986 was erflaatster metterwoon teruggekeerd naar Nederland, waar zij op 3 december 1987 overleed. Omdat erflaatster ten tijde van haar overlijden weer in Nederland woonde, stond de toepasselijkheid van art. 10 SW ter discussie. De Belastingdienst legde aan de erfgenamen aanslagen successierecht op. De verkrijgers meenden dat art. 10 SW uitsluitend ziet op rechtshandelingen die binnen Nederland plaatsvonden en de schenkingen waren in 1976 bij notariële akten in Zwitserland gedaan. De Hoge Raad heeft in zijn uitspraak van 25 september 1996, [ECLI:NL:HR:1996:AA2030](https://www.eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/REGULATIONS/?uri=CELEX:1996:AA2030), aan één lange zin genoeg:

“Noch de tekst van artikel 10, noch de geschiedenis van de totstandkoming van die bepaling noch de uit die geschiedenis blijvende strekking daarvan biedt aanknopingspunt voor de in het primaire middel verdedigde opvatting dat artikel 10 slechts ziet op verkrijgingen in verband met rechtshandelingen die binnen Nederland hebben plaatsgevonden.”

⁶ Onder het marginale tarief wordt het percentage belasting verstaan dat wordt geheven over één extra euro inkomen of vermogen.

⁷ Zie hoofdstuk 29 ('Belastingheffing bij overlijden en schenking', § 11.6).

Schenkeningen binnen 180 dagen voor overlijden

Hoe te oordelen over het volgende geval? X ontving op 27 april 2004 een schenking van haar oom (hierna: erflater). Erflater was in de periode van 23 december 1974 tot 11 mei 2004 woonachtig in België. Erflater woonde dus langer dan tien jaar buiten Nederland (vgl. art. 3 lid 1 SW). Vanaf 11 mei 2004 tot zijn overlijden op 19 mei 2004 woonde erflater in Nederland bij zijn zuster, de moeder van X. Deze zuster is tot enig erfgenaam benoemd. De Belastingdienst legt een aanslag successierecht op, waarbij de schenking met toepassing van art. 12 SW wordt aangemerkt als te zijn verkregen krachtens erfrecht (ofwel een fictieve erfrechtelijke verkrijging). Binnen 180 dagen na de schenking is de erflater immers als inwoner van Nederland komen te overlijden. In lijn met voorgaande uitspraak over art. 10 SW oordeelt de Hoge Raad in zijn uitspraak van 10 april 2009, [ECLI:NL:HR:2009:BF3840](#):

“De onderwerpelijke schenking is binnen 180 dagen voor zijn overlijden gedaan door erflater, die ten tijde van dat overlijden in Nederland woonde. Ingevolge artikel 12 SW wordt een zodanige schenking voor de regeling van het recht van successie geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen. Artikel 12 SW is derhalve naar zijn tekst van toepassing op de schenking. Noch de geschiedenis van de totstandkoming van deze bepaling, noch de uit die geschiedenis blijkende strekking daarvan, zoals weergegeven in (...) de conclusie van de Advocaat-Generaal, bieden een voldoende aanknopingspunt voor de in het middel verdedigde opvatting dat artikel 12 SW buiten toepassing moet blijven ingeval degene aan wie is geschonken niet tevens als verkrijger krachtens erfrecht is aangewezen. Hetzelfde geldt voor de opvatting dat artikel 12 SW buiten toepassing zou moeten blijven omdat erflater ten tijde van de schenking nog in België woonde. Het middel treft derhalve geen doel.”

Volgens de Hoge Raad is art. 12 SW ook van toepassing wanneer de schenker een schenking heeft verricht op een moment dat hij langer dan tien jaar in het buitenland woonde, maar hij binnen 180 dagen na de schenking als inwoner van Nederland is komen te overlijden. Let wel: uit deze uitspraak volgt ook dat de begiftigde van de schenking niet zelf erfgenaam of legataris in de nalatenschap van de schenker behoeft te zijn.

Remigratie

Remigratie - de permanente terugkeer van geëmigreerde personen naar het geboorteland - kan leiden tot onvoorziene gevolgen. Stel dat oma langer dan tien jaar woonachtig is in Frankrijk. Zij doet in 2019 een tweetrapsschenking aan haar dochter als bezwaarde (begiftigde onder ontbindende voorwaarde) en aan haar twee kleinkinderen als verwachters (begiftigden onder opschortende voorwaarde, met een overlevingselement). In 2022 keert oma definitief terug naar Nederland, zodat zij het laatste deel van haar leven bij haar familie kan doorbrengen.

De schenking aan de dochter kon oma vrij van schenkbelasting doen. Bij de schenking onder opschortende voorwaarde aan de twee kleinkinderen ligt dat anders. Die schenking wordt voor de toepassing van de Successiewet geacht tot stand te komen op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld (art. 1 lid 9 SW) (§ 2). Indien oma nog in leven is als de voorwaarde wordt vervuld (d.w.z. dat de kleinkinderen nog leven als moeder komt te overlijden) én oma dan nog steeds woonplaats in Nederland heeft, dan is de schenking belast met Nederlandse schenkbelasting naar het tarief van 18%/36%. Indien oma reeds is

overleden als de voorwaarde wordt vervuld, dan spreken we van een zogeheten 'postume schenking'. Heffing van Nederlandse erfbelasting – eveneens naar het tarief van 18%/36% – is dan aan de orde op grond van art. 12 lid 1 tweede zin SW. Die tweede zin luidt:

“Al wat wordt verkregen krachtens een schenking die tot stand is gekomen na het overlijden van de schenker, wordt voor de toepassing van deze wet geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen.”

6. Afgezonderde particuliere vermogens

Per 1 januari 2010 is fiscale wetgeving geïntroduceerd waarmee de mogelijkheden om gebruik te maken van buitenlandse rechtsfiguren (zoals trusts of buitenlandse stichtingen) waarin vermogen wordt ingebracht, aangehouden en uitgekeerd en aldus een heffingsvacuüm zou kunnen ontstaan, worden tegengegaan. Deze fiscale wetgeving ziet op de introductie van de regeling van het 'afgezonderde particuliere vermogen' (APV) in de Successiewet 1956. Het afgezonderde particuliere vermogen krijgt eenzelfde fiscale behandeling als niet op zodanige wijze afgezonderde particuliere vermogens.

Een afgezonderd particulier vermogen wordt voor de heffing van schenk- en erfbelasting als fiscaal transparant aangemerkt. Dat betekent dat de afzondering van vermogensbestanddelen fiscaal wordt genegeerd. Met de generieke aanduiding 'afgezonderd particulier vermogen' is gekozen voor een rechtsvormneutrale benadering.

Fiscale transparantie

De fiscale transparantie van het afgezonderd particulier vermogen wordt bereikt door enkele wettelijke ficties in de Successiewet 1956 (art. 16, art. 17 en art. 17a SW). Daarbij wordt verwezen naar de begripsomschrijving van een afgezonderd particulier vermogen in de Wet Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).

Het begrip 'afgezonderd particulier vermogen' wordt in art. 2.14a lid 2 Wet IB 2001 omschreven als:

“een afgezonderd vermogen waarmee meer dan bijkomstig een particulier belang wordt beoogd, tenzij tegenover de afzondering van dit vermogen: (a) een uitreiking van aandelen, winstbewijzen, lidmaatschapsrechten, bewijzen van deelgerechtigdheid of daarmee vergelijkbare rechten heeft plaatsgevonden, of (b) een economische deelgerechtigdheid is ontstaan”.

Voorbeelden van dergelijke afgezonderde particuliere vermogens zijn naar Nederlands recht opgerichte stichtingen en naar buitenlands recht: *Trusts, Stiftungen, Anstalts* en vergelijkbare buitenlandse rechtsfiguren. Denkbaar is ook dat het afgezonderde particuliere vermogen geen rechtspersoonlijkheid heeft.

De regeling geldt niet – zo blijkt uit deze begripsomschrijving – als de stichting certificaten heeft uitgegeven waardoor de eigenaar van de certificaten recht heeft op de waarde van het vermogen. Te denken valt daarbij aan een stichting administratiekantoor (STAK), die tegenover de door haar gehouden aandelen in een B.V. of N.V. certificaten van aandelen heeft uitgegeven.

Vereist wordt dat met de APV “meer dan bijkomstig een particulier belang wordt beoogd”, Toegestaan is dat een beperkte groep van individuen voor een beperkt percentage voordeel trekt uit het vermogen van de stichting.⁸ Dient de stichting hoofdzakelijk een goed doel (bijvoorbeeld een ANBI), dan geldt deze regeling niet.

Regeling in de Wet IB 2001

Indien sprake is van een afgezonderd particulier vermogen, worden het vermogen (bezittingen en schulden) en de opbrengsten en de uitgaven daarvan toegerekend aan degene die dat vermogen bij leven of overlijden heeft afgezonderd. Voor de inkomstenbelasting wordt de afzondering van het vermogen genegeerd en wordt degene die zijn vermogen heeft afgezonderd, geacht eigenaar te zijn gebleven (art. 2.14a lid 1 eerste zin Wet IB 2001). Al naar gelang de aard van het ingebrachte vermogen wordt het in de Wet IB 2001 behandeld als inkomen uit werk en wonen (box 1), inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) dan wel inkomen uit sparen en beleggen (box 3). Zijn er meer inbrengers, dan worden de vermogensbestanddelen van het APV in beginsel naar rato van de inbreng toegerekend aan de inbrengers.

Ná het overlijden van degene die het vermogen heeft afgezonderd, vindt toerekening plaats aan de erfgenamen van de inbrenger, en wel per erfgenaam in dezelfde verhouding als hij verkrijger krachtens erfrecht is (art. 2.14a lid 1 tweede zin Wet IB 2001). Onder een erfgenaam wordt mede verstaan een persoon die is onderfd en die rechtens dan wel in feite, direct of indirect, begunstigde is van het afgezonderd particulier vermogen of wiens partner of bloed- of aanverwant in de rechte lijn in feite, direct of indirect, begunstigde is van het afgezonderd particulier vermogen.

Indien een erfgenaam rechtens dan wel in feite, direct of indirect, geen begunstigde is van het afgezonderd particulier vermogen en dit ook niet kan worden, dient hij tegenbewijs te leveren om te voorkomen dat het afgezonderd particulier vermogen aan hem wordt toegerekend (art. 2.14a lid 6 Wet IB 2001). Toerekening voor de inkomstenbelasting blijft achterwege indien het afgezonderd particulier vermogen wordt betrokken in een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing (art. 2.14a lid 7 Wet IB 2001). Deze bepaling is niet van toepassing op de bepalingen inzake afgezonderd particulier vermogen in de Successiewet.

Regeling in de Successiewet 1956

Het gegeven dat de afzondering van vermogensbestanddelen in de Wet IB 2001 wordt genegeerd, heeft ook impact op de heffing van erf- en schenkbelasting. Zoals vermeld, wordt de fiscale transparantie bereikt door enkele wettelijke ficties:

- Inbreng in het APV

De afzondering van vermogen in een afgezonderd particulier vermogen vormt geen verkrijging in de zin van de Successiewet 1956. Het vermogen blijft toegerekend aan de inbrenger (art. 17a SW). De inbreng van het vermogen in een afgezonderd particulier

⁸ Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 57.

vermogen is dus niet belast met schenkbelasting (inbreng tijdens leven) dan wel met erfbelasting (inbreng na overlijden).⁹

- *Uitkering door het APV*

Een schenking door het afgezonderd particulier vermogen (bijvoorbeeld een uitkering uit het vermogen van het afgezonderd particulier vermogen aan een begunstigde) wordt gezien als een schenking van de inbrenger (art. 17 SW).

- *Overlijden van de inbrenger*

De bezittingen (en schulden) van een afgezonderd particulier vermogen worden bij overlijden van de inbrenger aangemerkt als een fictieve verkrijging krachtens erfrecht door diens erfgenamen, tenzij zij kunnen aantonen dat zij geen begunstigden van het afgezonderd particulier vermogen zijn en dit ook niet kunnen worden (art. 16 SW j° art. 2.14a lid 6 Wet IB 2001). De verwantschap tussen de inbrenger/erflater en de erfgenaam is bepalend voor de tarieven en vrijstellingen van de Successiewet 1956.

Het gevolg van deze wettelijke ficties in de Wet IB 2001 en de Successiewet 1956 is dat het afgezonderd particulier vermogen altijd wordt toegerekend aan de inbrenger en diens rechtsoptvolger(s). De bezittingen en schulden van een afgezonderd particulier vermogen worden niet alleen tijdens het leven van de inbrenger, maar ook op het moment van zijn overlijden, tot zijn vermogen en daarmee tot zijn nalatenschap gerekend. Voor de berekening van de erfbelasting wordt uitgegaan van de relatie tussen de inbrenger en zijn erfgenamen.

Deze wettelijke ficties zijn bedoeld om te voorkomen dat door de inbreng van vermogen in een afgezonderd particulier vermogen 'zwevend vermogen' ontstaat dat nergens kan worden belast. Om die reden wordt gekozen voor toerekening van vermogen aan de inbrenger gedurende zijn leven en na diens overlijden aan zijn erfgenamen.

In de rechtspraak komt een enkele keer het afgezonderd particulier vermogen naar voren. Een voorbeeld is de uitspraak van de rechtbank Den Haag van 15 juli 2020, [ECLI:NL:RBDHA:2020:7103](#). In 1993 heeft moeder een stichting opgericht. De stichting heeft als doel het bevorderen van het onderwijs in de moderne talen en de interculturele en intersociale uitwisseling van Nederland en België met volkeren uit de overige landen in Europa. In de loop der tijd koopt de stichting vier panden in Den Haag. In 2013 overlijdt moeder. Haar zoon is haar enig erfgenaam. Hij is ook bestuurder van de stichting. Volgens de Belastingdienst moet het vermogen van de stichting bij het vermogen van moeder geteld worden voor de heffing van erfbelasting. De zoon is het daarmee niet eens en legt het geschil voor aan de belastingrechter. De rechtbank oordeelt als volgt:

⁹ Deze bepaling in de Successiewet 1956 rekt af met de door de Hoge Raad in de trustarresten geformuleerde rechtsregel (HR 18 november 1998, *BNB* 1999/ 35, 36 en 37). Hierin bepaalde de Hoge Raad dat een overdracht om niet aan een *irrevocable discretionary trust* door een (fictieve) inwoner van Nederland beschouwd diende te worden als een schenking aan een doelvermogen. Door belastingplichtigen werd deze rechtsregel ook wel a contrario toegepast om aan heffing van inkomstenbelasting en het toenmalige successie- en schenkingsrecht te ontkomen.

“De rechtbank stelt op grond van het bovenstaande vast dat [stichting] al langere tijd, maar in elk geval vanaf 2012 geen activiteiten meer ontplooid in het kader van haar doelstellingen. [stichting] hield zich slechts bezig met de exploitatie van een viertal panden en fungeerde daarom niet als een sociaal belang behartigende instelling.

Met betrekking tot het afzonderen van vermogen overweegt de rechtbank dat de stichting in de loop der jaren vier panden in eigendom heeft verkregen. Dat daarbij sprake was van het afzonderen van vermogen door erflaatster blijkt onder meer uit het feit dat in verband met de aankoop van het pand [Laan 1] [huisnummer 1] een hypothecaire lening is afgesloten die niet geheel voor de aankoop van het pand is aangewend, maar waarvan een bedrag van circa f 135.000 in de stichting is achtergebleven. Verder is het pand [straat 2] [huisnummer 4], gelet op de betalingen die in verband met de aankoop daarvan zijn gedaan (...), feitelijk om niet door erflaatster in [stichting] ingebracht en is ook ter zake van de aankoop van het pand [Laan 2] [huisnummer 2] op 4 januari 2008 sprake van inbreng van vermogen in [stichting]. Op grond van bovenstaande feiten, ook gezien in hun onderlinge samenhang, is de rechtbank van oordeel dat sprake is van het afzonderen van het vermogen van erflaatster in [stichting].

Zoals volgt uit artikel 2.14a van de Wet IB 2001 dient voor toepassing van dit artikel sprake te zijn van een afgezonderd vermogen waarmee meer dan bijkomstig een particulier belang wordt beoogd (afgezonderd particulier vermogen). Particulier belang houdt in dat het belang slechts een beperkte groep personen, meestal een familie, aangaat.

Op de datum van overlijden van erflaatster was eiser bestuurslid van de [stichting]. Voorzitter en penningmeester van het bestuur van [stichting] was de zoon van eiser en secretaris was de [stichting 2] terwijl erflaatster voorzitter van het bestuur van [stichting 2] was.

De zeggenschap over de bezittingen van [stichting] berustte ten tijde van het overlijden van erflaatster bij het bestuur dat in hoofdzaak bestond uit leden van de familie van erflaatster. Dat feitelijk nog steeds sprake was van vermogen van erflaatster volgt voorts uit het feit dat als zekerheid voor de in verband met de aankoop van de panden afgesloten hypothecaire leningen (behoudens bij de hypothecaire lening ter zake van [Laan 2] [huisnummer 2]) een recht van hypotheek en een pandrecht is verleend op het bij erflaatster in eigendom zijnde pand [straat 1] [huisnummer 3] te Den Haag en op de andere op dat moment reeds bij [stichting] in eigendom zijnde panden. Erflaatster stond derhalve in privé borg voor de hypotheek van [stichting], hetgeen in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijk is. Daarbij komt dat onroerende zaken uit het bezit van [stichting] werden verhuurd aan familieleden van erflaatster tegen niet-marktconforme huurprijzen. Ten slotte heeft erflaatster diverse malen de rente op de schuld van [stichting] aan de hypotheekverstrekker in haar aangifte inkomstenbelasting in aftrek gebracht.

De afwezigheid van activiteiten in het kader van de doelstelling van [stichting], het afzonderen van vermogen van erflaatster in [stichting], het behoud van de zeggenschap over het vermogen van [stichting] binnen de familiekring van erflaatster en de bevoordeling van familieleden van erflaatster bij de exploitatie van het bezit van [stichting] brengen de rechtbank tot het oordeel dat sprake is van een afgezonderd particulier vermogen van erflaatster als bedoeld in artikel 2.14a van de Wet IB 2001. Verweerder heeft bij de vaststelling van de aanslag erfbelasting dan ook terecht het standpunt ingenomen dat het vermogen van [stichting] aan erflaatster dient te worden toegerekend.

Gelet op wat hiervoor is overwogen, dient het beroep ongegrond te worden verklaard.”

Kortom, de rechtbank Den Haag oordeelt in deze uitspraak dat sprake is van een afgezonderd particulier vermogen van moeder als bedoeld in art. 2.14a Wet IB 2001. De

inspecteur heeft bij het opleggen van de aanslag erfbelasting aan de zoon dan ook terecht rekening gehouden met het vermogen van de stichting. Dit vermogen moet aan de zoon worden toegerekend. De rechtbank overweegt daarbij dat de enige activiteiten van de stichting sinds 2012 bestonden uit het beheer over en de verhuur van de vier panden in Den Haag en dat de stichting zich in die jaren niet bezig hield met het verwezenlijken van haar doel. Verder stelt de rechtbank vast dat vermogen van de moeder is afgezonderd in de stichting en dat de zeggenschap over het vermogen van de stichting binnen de familiekring van moeder is gebleven. Ook stond moeder in privé borg voor de hypotheek van de stichting, hetgeen in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijk is, en werden de panden uit het bezit van de stichting verhuurd aan familieleden van moeder tegen niet-marktconforme huurprijzen.

In hoger beroep oordeelde de belastingkamer van het gerechtshof Den Haag bij uitspraak van 20 oktober 2021, [ECLI:NL:GHDHA:2021:2071](#), dat de stichting zich ten tijde van het overlijden van erflaatster alleen bezig hield met de exploitatie van de vier panden. Volgens het hof is niet gebleken dat de stichting ten tijde van het overlijden het in haar statuten opgenomen maatschappelijk doel feitelijk nastreefde. Vervolgens heeft het hof geoordeeld dat met betrekking tot de vier panden sprake is van het om niet of onder in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke voorwaarden rechtens dan wel in feite, direct of indirect afzonderen van vermogensbestanddelen in de stichting door erflaatster en dat daarom alle vermogensbestanddelen van de stichting worden geacht tot het bezit van erflaatster te behoren. Het cassatieberoep tegen de uitspraak van het hof in ongegrond verklaard (HR 1 december 2023, [ECLI:NL:HR:2023:1664](#)).

7. Europese dimensie

In Europees verband zijn diverse ontwikkelingen op het terrein van de internationale estate planning te melden.

Europese rechtspraak over de vrijheid van kapitaalverkeer en de vrijheid van vestiging

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft uitspraken gedaan over de verenigbaarheid van nationale wetgeving inzake de erf- en schenkbelasting met het Europees recht, in het bijzonder met de regels van het vrije kapitaalverkeer en de vrijheid van vestiging. In dit verband zou kunnen worden gesproken van 'negatieve harmonisatie'. Het Hof van Justitie schrijft namelijk niet voor hoe de nationale wetgeving precies dient te luiden, maar kan zagezegd een tik op de vingers aan een lidstaat van de Europese Unie uitdelen als die wetgeving op één of meer onderdelen in strijd is met het Europees recht.¹⁰ Deze uitspraken van het Hof van Justitie hebben – opmerkelijk genoeg – tot nu toe alleen betrekking op Duitsland, België en Nederland.

Wat Nederland betreft hadden twee zaken betrekking op het inmiddels afgeschafte recht van overgang bij overlijden¹¹, één zaak had betrekking op de tienjarenregeling van

¹⁰ Met 'positieve harmonisatie' wordt beoogd de ongelijke nationale wetgeving van de lidstaten te vervangen door een gemeenschappelijke regeling.

¹¹ Barbier (C-364/01) en Arens-Sikken (C-43/07).

art. 3 lid 1 SW¹² en één zaak had betrekking op de vrijstelling voor de schenkbelasting in de Natuurschoonwet 1928¹³.

Aanbeveling van de Europese Commissie

De Europese Commissie heeft in 2011 een aanbeveling gepubliceerd betreffende de voorkoming van dubbele heffing inzake schenk- en erfbelasting.¹⁴

Rapport van de Expert Group

Omdat het resultaat van de aanbeveling teleurstelde, heeft de Europese Commissie in 2014 een Expert Group ingesteld. Deze kreeg als opdracht suggesties te doen om fiscale barrières te slechten, waarmee burgers worden geconfronteerd bij grensoverschrijdende erfopvolging. Geconstateerd was dat de lidstaten weinig tot niets met de aanbeveling van de Commissie hadden gedaan. Onderhandelingen waren niet gevoerd over verdragsregels ter voorkoming van dubbele belastingheffing. Eenzijdige regelingen ter voorkoming van dubbele belastingheffing zijn – voor zover deze al bestaan – veelal ontoereikend. Intussen neemt het aantal grensoverschrijdende gevallen van erfopvolging toe: families hebben grensoverschrijdende vermogensbelangen en ook familieondernemingen hebben grensoverschrijdende activiteiten.

In 2015 zijn de aanbevelingen van deze Expert Group gepubliceerd.¹⁵ In navolging van het credo van de Zuid-Amerikaanse vrijheidstrijder Che Guevara – wees realistisch: eis het onmogelijke! – stelde de Expert Group een systeem voor van *one inheritance – one inheritance tax*. Slechts één land in de Europese Unie zou per nalatenschap heffingsbevoegd moeten zijn. Gekozen zou moeten worden voor het land waar de erflater zijn laatste gewone verblijfplaats – zijn *habitual residence* – had. Daarmee zou aangesloten worden bij de belangrijkste aanknopingsfactor in de Erfrechtverordening die de IPR-regels voor internationale erfopvolging unificeert.¹⁶ Het wordt door de Expert Group overigens onwenselijk gevonden als burgers ook het op hun nalatenschap toepasselijke belastingstelsel zouden kunnen kiezen.

De Expert Group is ook op een andere wijze realistisch en noemt als *second best*-oplossing voor grensoverschrijdende situaties een multilateraal erfbelastingverdrag, met als belangrijk voordeel dat duidelijkheid zal ontstaan over de begrippen die voor de heffing van erfbelasting worden gehanteerd, zoals situsgoederen en woonplaats.

Tot op heden heeft de Europese Commissie nog geen actie ondernomen naar aanleiding van het rapport van de Expert Group.

¹² Van Hilten-van der Heijden (C-513/03), waarin door het Hof van Justitie voor recht werd verklaard: “Artikel 73 EG-Verdrag (thans artikel 63 VWEU) moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde, krachtens welke de nalatenschap van een onderdaan van die lidstaat die is overleden binnen tien jaar nadat hij die lidstaat metterwoon heeft verlaten, wordt belast alsof die onderdaan in diezelfde staat was blijven wonen, maar onder aftrek van de door andere staten geheven successierechten.”

¹³ Q (C-133/13).

¹⁴ Aanbeveling 2011/856/EU van de Commissie betreffende de voorkoming van dubbele belasting van nalatenschappen van 15 december 2011, *PbEU* 2011, L 336/81.

¹⁵ EU Expert Group, *Report: Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals with the EU*, december 2015.

¹⁶ Zie daarvoor hoofdstuk 23 (‘Grensoverschrijdende erfopvolging’).