

dan ook op te schrijven of zich te beperken tot ‘anbi’ als het niet per se relevant is dat de instelling de rechtsvorm van een stichting heeft.

## 6. Conclusie

Van rust op het anbi-front is nog steeds geen sprake en het ziet er niet naar uit dat dit op korte termijn gaat veranderen. Zo zullen vermoedelijk dit jaar de gevolgen duidelijk worden van het validatiestelsel filantropie, ook op fiscaal terrein. Stevens en Van Bakel

gaan hier in *WFR* 2014/1460 uitbreiden. De staatssecretaris zorgt, ondanks zijn vereenvoudigingsbelofte, voor een niet-aflatende stroom van nieuwe regelgeving voor anbi's. Dat verbaast bij een regering die stelt de participatiesamenleving hoog in het vaandel te hebben staan.

*S.J.C. Hemels*

*Erasmus Universiteit Rotterdam  
Allen & Overy LLP*

## 12 Voorkoming dubbele erfbelasting en de Europese Erfrechtverordening

De evolutie op het gebied van internationale estate planning geschiedt in een sneltreinvaart. In *FBN* juni 2014, nr. 29 heeft Sonneveldt de Europese ontwikkelingen op het gebied van de schenk- en erfbelasting behandeld. Kort daarna, op 15 oktober 2014, is het besluit met betrekking tot de internationale aspecten van de schenk- en erfbelasting aangepast. Het is dus weer tijd voor een actueel overzicht van de fiscale aandachtspunten bij grensoverschrijdende nalatenschappen. Op 17 augustus 2015 zal de Europese Erfrechtverordening (hierna: Erfrechtverordening) in werking treden. Sonneveldt is in voormeld artikel tevens kort ingegaan op de gevolgen van de Erfrechtverordening bij een wettelijke verdeling. In deze bijdrage zullen daaropvolgend enkele overige fiscale knelpunten die uit de toepassing van de Erfrechtverordening kunnen voortvloeien, worden behandeld.

### Inleiding

Bij besluit van 15 oktober 2014, nr. BLKB2013M/1870M, *Stcrt.* 2014, 29938 (hierna: het besluit) is het beleid met betrekking tot de internationale aspecten van de schenk- en erfbelasting aangepast. Dat was eerst opgenomen in het besluit van 25 mei 2010, nr. DGB2010/878M, *Stcrt.* 2010, 8153. In de overweging van het besluit is aangegeven dat de staatssecretaris bereid is om te bezien of op basis van flexibele toepassing van de voorkomingsregels verdergaand dubbele successiebelasting kan worden voorkomen. Hierbij wordt met name gedacht aan dubbele belasting veroorzaakt door verschillen in toegepast erfrecht. Mede gezien de aanstaande inwerkingtreding van de Erfrechtverordening is het dus zinvol een geactualiseerd overzicht voor de praktijk te schetsen.

Eerst zal ik ingaan op de vraag of al dan niet sprake is van een gelijksoortige belasting. Daarna zal de niet-volledige toereikendheid van het Besluit voorko-

ming dubbele belasting 2001 (hierna: BVDB) onder het huidige recht worden behandeld. De aandacht zal voorts worden gevraagd voor de wijze waarop de dispariteit in belastingheffing is ontstaan. Voortbordurend op het artikel van Sonneveldt in *FBN* 2014, nr. 29 zal worden ingezoomd op grensoverschrijdende nalatenschappen die na 17 augustus 2015 openvallen. Afgesloten zal worden met een conclusie.

### Een gelijksoortige belasting of niet? Dat is de vraag

In het besluit is onder punt 2. aangegeven dat een belasting als een gelijksoortige wordt aangemerkt als die belasting dezelfde oorzaak en hetzelfde object heeft. Expliciet is aangegeven dat buitenlands recht van overgang als een gelijksoortige belasting wordt aangemerkt. Ook de van het afgezonderd particulier vermogen geheven vervangende successiebelasting en/of schenkbelasting wordt gelijksoortig geacht. Andere voorbeelden van gelijksoortige belastingen worden niet gegeven. Het is jammer dat niet de gelegenheid is

genomen dit onderdeel van het besluit te verduidelijken en/of het toepassingsbereik te verruimen. Men had kunnen aanknopen bij de desbetreffende definitie uit de aanbevelingen van de Europese Commissie ter voorkoming van dubbele of meervoudige erfbelasting (C(2011) 8819), (hierna ook: EU-aanbevelingen): *‘iedere op nationaal, federaal, regionaal of lokaal niveau geheven belasting bij overlijden, ongeacht de benaming van de belasting, de wijze van heffing en het subject van de belasting, inclusief met name boedelbelasting, erfbelasting, overdrachtsbelasting, recht van overgang, zegelrecht, inkomsten- en vermogenswinstbelasting’*. Een vergelijkbare ruime omschrijving met voorbeelden van een gelijksoortige belasting had veel onduidelijkheid in de praktijk kunnen voorkomen. Nu is bijvoorbeeld ter zake van een overlijden of schenking geheven buitenlandse overdrachtsbelasting niet aangemerkt als zijnde een gelijksoortige belasting. Diverse landen kennen weliswaar geen erf- of schenkbelasting maar heffen wel overdrachtsbelasting over schenkingen of erfrechtelijke verkrijgingen van onroerende zaken. Als voorbeelden kunnen Kaapverdië, Mexico, Oman, Oostenrijk en Uruguay worden genoemd. Andere landen, zoals Canada, Egypte, Maleisië, Marokko, Oekraïne, Roemenië, Rusland en IJsland heffen inkomstenbelasting over ontvangen schenkingen en/of erfenissen. Aangezien in voormelde gevallen de erf- of schenkbelasting dezelfde oorzaak en hetzelfde object heeft, is het naar mijn mening verdedigbaar te stellen dat het gelijksoortige belastingen betreft.

### **Niet-volledige toereikendheid BVDB onder het huidige recht**

De kern van deze bijdrage vormt de aanpassing van onderdeel 6 van het besluit. Kennelijk is de aanpassing ingegeven door voormelde aanbevelingen van de Europese Commissie ter voorkoming van dubbele of meervoudige erfbelasting. Daaropvolgend wordt gerefereerd aan de beantwoording van Kamervragen (*Kamerstukken I*, 2011/12, nr. 33214-A) die mede naar aanleiding van het artikel van Sonneveldt en mij ‘Europese ontwikkelingen in de internationale Estate Planning’ in *FBN* 2011, nr. 12, zijn gesteld. In de antwoorden daarop (Brief aan de Voorzitter van de Eerste Kamer, de dato 25 mei 2012, kenmerk AFP/2012/208, onderdeel van *Kamerstuk* 33214, A) is onder meer aangegeven dat de staatssecretaris bereid is om te bezien of op basis van flexibele toepassing van de voorkomingsregels verdergaand dubbele successiebelasting kan worden voorkomen. De in *FBN* 2011, nr. 12 vermelde niet-volledige toereikendheid van de aanpassingen in het BVDB voor schenkingen onder opschortende voorwaarde en afgezonderde particuliere vermogens zijn als mogelijke voorbeelden genoemd. Ook andere situaties kunnen aan de

staatssecretaris worden voorgelegd:

*“Ik denk daarbij vooral aan situaties waarin het BVDB door bijvoorbeeld het uiteenlopen van fiscale en civiele rechtsstelsels van de EU-lidstaten niet leidt tot een voldoende voorkoming van dubbele successiebelasting, zoals de situatie waarin een andere Staat afwijkt van de in Nederland geldende wettelijke verdeling of ouderlijke boedelverdeling. In het vorige besluit DGB2010/878M was in onderdeel 6 nog aangegeven dat niet wordt afgeweken van het BVDB. Ik ben bereid om, voor op 25 mei 2012 nog niet onherroepelijk vaststaande aanslagen, te bezien of er een ruimere verrekening mogelijk is dan volgt uit het BVDB.”*

Hier wordt de situatie bedoeld waarin bijvoorbeeld sprake is van een tweede woning in het buitenland, waarbij het internationaal privaatrecht van dat land een ander erfrecht aanwijst dan het Nederlandse recht. Een klassiek voorbeeld betreft de in Nederland wonende, Nederlandse erflater met een tweede woning in Frankrijk. Op basis van het Franse internationaal privaatrecht is Frans erfrecht op de woning van toepassing, terwijl op basis van het Nederlandse internationaal privaatrecht – bij afwezigheid van een andersluidend(e) testament/rechtskeuze – Nederlands erfrecht op de gehele nalatenschap van toepassing is. Indien in deze casus de overledene een langstlevende echtgenoot en één of meer kinderen achterlaat, zal bij afwezigheid van een testament, op grond van de Nederlandse wettelijke verdeling de langstlevende echtgenoot de enige erfrechtelijke verkrijger van de Franse woning zijn. Voor de heffing van Nederlandse erfbelasting wordt bij deze Nederlandse privaatrechtelijke uitkomst aangeknoopt. Aangezien Frankrijk daarentegen aanknoopt bij het Franse erfrecht zullen de fiscale gevolgen aldaar met de Nederlandse uit de pas lopen. Naar Frans erfrecht hebben zowel de langstlevende echtgenoot als de kinderen een aandeel in, of een beperkt recht op, de Franse woning krachtens erfrecht verkregen. Zij worden naar rato van hun verkrijging in de Franse erfbelastingheffing betrokken. Nederland zal echter uitsluitend een voorkoming verlenen aan de langstlevende echtgenoot als enig verkrijger, omdat naar Nederlands recht alleen de echtgenoot de Franse woning heeft verkregen. Een ander voorbeeld waarbij sprake kan zijn van ontoereikendheid van de voorkomingsregels van het BVDB, betreft de situatie waarbij testamentaire bepalingen uitgelegd dienen te worden in een ander rechtsstelsel. Veronderstel dat een Nederlandse erflater een testament heeft gemaakt waarin hij een tweetrapslegaat heeft opgenomen ten aanzien van zijn woning in land X. A is bezwaard legataris en B is verwachter. Land X kent het instrument van de tweetrapsmaking niet en merkt het legaat aan als een legaat van de

woning aan B onder bezwaar van een vruchtgebruik ten behoeve van A. Zowel A als B worden in land X voor hun respectieve verkrijgingen in de erfbelasting betrokken. Op het moment van het overlijden van erflater zal op grond van het BVDB echter uitsluitend aan A een tegemoetkoming kunnen worden verleend. Aan B wordt geen tegemoetkoming verleend. Pas bij het overlijden van A kan namelijk worden vastgesteld of, en zo ja in hoeverre, B erfrechtelijk verkrijger is. En pas op dit latere moment is de dubbele erfbelastingheffing over de verkrijging van B een feit.

Voor op 25 mei 2012 nog niet onherroepelijk vaststaande aanslagen kan in dergelijke situaties gevraagd worden alsnog een tegemoetkoming te verlenen. In voorkomende gevallen kan een verzoek, om te bezien of er een ruimere verrekening mogelijk is dan volgt uit het BVDB, worden voorgelegd aan: Belastingdienst/Directie Vaktechniek/Team Brieven en Beleidsbesluiten, cluster OVB/SW, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

Let wel, in het aangepaste besluit worden geen garanties gegeven voor het verlenen van een ruimere tegemoetkoming. Aangezien de aanpassing is ingegeven door vermelde aanbevelingen van de Europese Commissie, zal het niet verbazen als in de praktijk blijkt dat alleen tegemoetkomingen worden verleend ter zake van situaties die zich uitsluitend in landen van de Europese Unie afspelen en/of die voldoen aan de EU-aanbevelingen. Zie het artikel van Sonneveldt in *FBN* juni 2014, nr. 29 voor een uitgebreide behandeling van deze aanbevelingen.

Overigens ben ik het eens met het feit dat (vooralsnog?) gekozen is voor een casuïstische benadering. Uit ervaring en jurisprudentie is gebleken dat de fiscale knelpunten met betrekking tot internationale nalatenschappen zeer uiteenlopend en complex zijn. Een aanpassing van de wet op deze problematiek zou bijzonder veel tijd en energie kosten. De inwerkingtreding van de Erfrechtverordening en eventueel ook de latere inwerkingtreding van de toekomstige Europese Huwelijksvermogensrechtverordening (datum nog onbekend), kan dan vervolgens tot de teleurstellende conclusie leiden dat enkele onderdelen van een dergelijke aanpassing overbodig en/of niet afdoende zijn geweest. Het lijkt mij goed dat de ontwikkelingen in de praktijk van deze toekomstige verordeningen worden afgewacht alvorens men energie gaat steken in complexe fiscale wetgeving op dit punt.

### Hoe is de dispariteit ontstaan? Een cruciale vraag

Bij het indienen van het verzoek tot een ruimere tegemoetkoming dient goed voor ogen te worden gehouden of de dubbele erfbelastingheffing is ontstaan door toepassing van het (internationaal) privaatrecht, waardoor de fiscale en civiele rechtsstelsels uiteenlo-

pen, dan wel haar grond vindt in het feit dat elk land nu eenmaal zijn eigen fiscale regels heeft. In laatstgenoemd geval is geen sprake van strijd met EU-recht. Lidstaten zijn immers soeverein om aan de hand van verschillende aanknopingspunten belasting te heffen (zie bijvoorbeeld de Duits-Spaanse zaak *Block*, HvJ EG/EU 12 februari 2009, nr. C-067/08, *NTFR* 2009/727, met commentaar Douma).

Voorts dient rekening te worden gehouden met het feit dat de aanpassingen mede zijn ingegeven door de EU-aanbevelingen. In deze aanbevelingen van de Europese Commissie kan niet gevonden worden dat landen aanbevolen wordt hun (waarderings)grondslagen, tarieven en/of berekeningen aan te passen. In de algemene doelstelling is daarnaast expliciet aangegeven dat de aanbevolen maatregelen ertoe strekken gevallen van dubbele belasting zo op te lossen dat de totale belastingdruk op een bepaalde nalatenschap niet hoger is dan de druk die op de nalatenschap zou rusten indien van alle betrokken lidstaten alleen de lidstaat *met het hoogste belastingniveau* heffingsbevoegd zou zijn over de nalatenschap als geheel. Van een EU-voorstel dat zou kunnen leiden tot tariefsdemping op Europees niveau is derhalve geen sprake. De ordinary-creditmethode op basis waarvan het BVDB voorkoming verleent is conform EU-regelgeving en aanbevelingen. Sterker nog, het sinds 1 januari 2010 prijsgeven van de heffingsbevoegdheid over in Nederland gelegen situsgoederen in de artikelen 47 en 48 BVDB, gaat zelfs verder dan de EU-aanbevelingen. Indien de ongecompenseerde dubbele heffing uitsluitend voortvloeit uit het verschil in vormgeving van de fiscale wetgeving van de betrokken landen, kan geen grond gevonden worden tot het verlenen van een verdergaande tegemoetkoming.

Door welk land, door welke wetgeving, vindt de dubbele heffing plaats? Dat is de eerste vraag die gesteld dient te worden. In gevallen van meervoudige heffing is het bijvoorbeeld nuttig na te gaan of dat mede veroorzaakt wordt door dubbele belastingheffing in verband met niet parallel lopende wetgeving in één specifiek land. *Dat* land dient dan de desbetreffende interne dubbele heffing te repareren. Een land is niet verplicht om het belastingnadeel dat is veroorzaakt door interne wetgeving in een ander land te compenseren. Dat zelfs de wetgever in dit mistige gebied kan verdwalen, blijkt naar mijn mening uit onderdeel 4 van het besluit. Dit onderdeel ziet op de verrekening van een door een staat van de Verenigde Staten van Amerika (hierna: VS) geheven erfbelasting. In de VS wordt over nalatenschappen op federaal niveau 'Federal Estate Tax' geheven. Door de afzonderlijke staten van de VS wordt bij overlijden ook 'State Tax' geheven. Op grond van het met de VS gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele erfbelasting bestaat echter slechts de mogelijkheid van verrekening van 'Federal

Estate Tax' met Nederlandse erfbelasting, en omgekeerd. In het besluit wordt goedgekeurd dat de door een staat van de VS geheven 'State Tax' bij overlijden, voor de berekening van de Nederlandse erfbelasting als schuld op de verkrijging(en) uit de nalatenschap in mindering wordt gebracht (artikel 49 BVDB). Uit de bewoordingen van het besluit maak ik op dat indien over een nalatenschap Nederlandse erfbelasting, 'Federal Estate Tax' en 'State Tax' wordt geheven, Nederland dus twee keer een tegemoetkoming verleent. Voor de ene Amerikaanse heffing op basis van het verdrag met de VS en voor de andere Amerikaanse heffing op basis van artikel 49 BVDB. Het feit dat in de VS op meerdere niveaus erfbelasting kan worden geheven en ten gevolge daarvan dubbele erfbelastingheffing ontstaat, vindt zijn oorzaak in de Amerikaanse wetgeving. Naar mijn mening is het zuiverder indien het resultaat van de totale Amerikaanse erfbelastingheffing, derhalve na toepassing van een eventuele interne voorkomingsregeling in de VS, in de verrekening tussen de VS en Nederland wordt betrokken. Door de tegemoetkoming in het besluit verleent de staatssecretaris in mijn optiek onnodig een compensatie voor de door de nationale wetgeving van de VS ontstane dubbele heffing.

Ten aanzien van nalatenschappen die zijn opge gevallen op of voor 31 december 2004 regelt de Internal Revenue Code in Title 26, § 2011 dat de 'State Tax', onder bepaalde condities en tot een bepaald maximum, in mindering mag worden gebracht op de 'Federal Estate Tax'. De 'State Tax' betaald over een nalatenschap die is opge gevallen na 31 december 2004 mag op grond van Title 26, § 2058 IRC bij de bepaling van de belastbare nalatenschap als boedelschuld in aanmerking worden genomen. De voorkomingsregel van Title 26, § 2058 IRC is vergelijkbaar met de Nederlandse voorkomingsregel in artikel 49 BVDB. Aangezien de nationale wetgeving van de VS reeds daarin voorziet, lijkt het overbodig indien Nederland nogmaals een voorkoming verleent voor de geheven 'State Tax'.

Ter verheldering van de problematiek rondom het ontstaan van de dispariteit, geef ik enkele voorbeelden ter verduidelijking. Het betreft in alle voorbeelden een in Nederland wonende erflater met de Nederlandse nationaliteit. Naast het nalatenschapsvermogen in Nederland, laat hij een woning in land X na.

### **Voorbeeld 1**

Erflater heeft de woning in land X gelegateerd aan B, onder bezwaar van het levenslang recht van vruchtgebruik ten behoeve van A. Aan A is de bevoegdheid tot vervreemding en vertering ex artikel 3:215 BW toegekend. Land X kent niet een dergelijk recht van

vruchtgebruik. Een Nederlands recht van vruchtgebruik waaraan de bevoegdheid tot vervreemding en vertering is verbonden, wordt aldaar civielrechtelijk beschouwd als een tijdelijk recht van eigendom. Dit heeft tot fiscaal gevolg in land X dat bij het overlijden van erflater de volledige waarde van de woning als verkrijging van A in de erfbelastingheffing wordt betrokken. Op het moment dat A komt te overlijden wordt (opnieuw) de volledige waarde van de woning als erfrechtelijke verkrijging door B – uit de nalatenschap van erflater en dus niet uit de nalatenschap van A – in de belastingheffing betrokken. Omdat bij het overlijden van erflater uitsluitend ten aanzien van de verkrijging door A dubbele erfbelastingheffing plaatsvindt, zal op grond van artikel 47 BVDB alleen over A's verkrijging een vermindering worden verleend. Omdat de (latere) ongecompenseerde dubbele erfbelastingheffing over de verkrijging van B haar oorsprong vindt in een verschil in toepassing van het internationaal privaatrecht, kan met de Belastingdienst worden bezien of een ruimere verrekening mogelijk is. Afgesproken zou kunnen worden dat aan B een voorkoming wordt verleend op het (latere) moment dat een bewijs van betaling van de buitenlandse erfbelasting wordt overgelegd. Aan B wordt dan als het ware een verrekening onder opschortende tijdsbepaling van overlijden van A toegekend.

### **Voorbeeld 2**

De casus is gelijk aan voorbeeld 1, met dien verstande dat land X wel een met het Nederlands recht vergelijkbaar recht van vruchtgebruik kent. De erfbelastingwetgeving in land X kent andere regels voor de berekening van de erfbelasting over een vruchtgebruik dan onze artikelen in de SW 1956 en het Uitvoeringsbesluit SW 1956. Een hieruit voortvloeiende ongecompenseerde dubbele erfbelastingheffing is niet ontstaan door een verschil in toepassing van het internationaal privaatrecht en/of verschillende privaatrechtelijke rechtsstelsels. De dispariteit in belastingheffing vindt zijn grond in de soevereiniteit van landen om aan de hand van verschillende aanknopingspunten belasting te heffen. Ik zie dan ook geen redenen om in een dergelijke casus een ruimere verrekeningsmogelijkheid toe te kennen dan het BVDB biedt.

### **Voorbeeld 3**

Erflater is overleden zonder testament met achterlating van zijn echtgenote A en zijn zoon B als erfgenamen. Op zijn nalatenschap is de wettelijke verdeling van toepassing. Op grond van het internationaal privaatrecht van land X is Nederlands erfrecht op de nalatenschap van toepassing. De wettelijke verdeling wordt aldaar ook goederenrechtelijk gevolgd. Op grond van

dit goederenrechtelijk gevolg wordt de woning in land X uitsluitend als een verkrijging door A in de erfbelastingheffing betrokken. In beide landen wordt dus zowel privaatrechtelijk als daarop aansluitend fiscaalrechtelijk, A als enig verkrijger van de woning aangemerkt. Echter, land X kent in casu geen mogelijkheid tot schuldenaftrek, omdat erflater daar niet woonde. Dit betekent dat aldaar de schuld wegens onderbedeling aan B, niet op de verkrijging van A in mindering kan worden gebracht. In deze casus is de ongecompenseerde dubbele heffing niet ontstaan door de Nederlandse wetgeving en kan dan ook geen ruimere verrekeningsmogelijkheid worden toegekend. De zaak is echter voor de belastingplichtige niet geheel verloren. Het is zinvol na te gaan of land X voor binnenlands belastingplichtigen wel een mogelijkheid tot schuldenaftrek kent. Indien land X lid is van de Europese Unie kan dan namelijk een beroep worden gedaan op het door Sonneveldt in *FBN* 2014, nr. 29 besproken arrest *Arens-Sikken* (HvJ EG 11 september 2008, zaak C-043/07, *NtFR* 2008/1994 met commentaar De Kroon).

### Fiscale knelpunten na inwerkingtreding van de Erfrechtverordening

De Erfrechtverordening zal, met uitzondering van Denemarken, het Verenigd Koninkrijk en Ierland, in alle EU-landen van toepassing zijn op alle nalatenschappen die op of na 17 augustus 2015 openvallen. De EU-landen in casu krijgen dan een uniform conflictenrecht, het recht dat zal aanwijzen welk erfrecht van toepassing is op een nalatenschap. Het erfrecht van het land waarvoor de erflater een geldige rechtskeuze heeft uitgebracht zal van toepassing zijn op de nalatenschap. Men kan een rechtskeuze uitbrengen voor het recht van de nationaliteit van de overledene op het moment van testeren, of voor het recht van de nationaliteit van erflater op het moment van overlijden. Rechtskeuzes die zijn gedaan vóór 17 augustus 2015 worden onder voorwaarden gerespecteerd. Indien geen rechtskeuze is gemaakt, zal worden aangeknoopt bij de laatste gewone verblijfplaats van de erflater, tenzij er nauwere banden bestaan met een ander land. Het toepasselijk erfrecht geldt ten aanzien van alle vermogensbestanddelen van de nalatenschap, waar ter wereld deze zich ook mogen bevinden (eenheidsstelsel). De unieke Nederlandse wettelijke verdeling zal dus ook ten aanzien van buitenlandse situsgoederen gaan gelden en worden gerespecteerd. Bij de belastingheffing over deze situsgoederen zullen deze dus in alle betreffende landen volledig bij de langstlevende echtgenoot in aanmerking kunnen worden genomen.

Voor de praktijk is tevens van belang dat de Erfrechtverordening ook het recht aanwijst dat van toepassing

is op de verdeling van de nalatenschap.

Dankzij het uniforme conflictenrecht kan het hiervoor behandelde, belangrijke fiscale knelpunt met betrekking tot de buitenlandse behandeling van de wettelijke verdeling, worden weggenomen. In een eerdere publicatie (*Estate Planner digitaal* 2013/06) heb ik reeds aangegeven dat een fiscale waarschuwing echter wel op zijn plaats is. Het blijft namelijk maar de vraag of, en zo ja in hoeverre, het buitenland in diens fiscale regelgeving rekening houdt met de internationaal privaatrechtelijke uitkomsten. Afgewacht dient te worden op welke wijze in fiscaal opzicht zal worden omgegaan met de Nederlandse wettelijke verdeling. De vraag dient bijvoorbeeld te worden gesteld of in fiscalibus rekening wordt gehouden met het waarde-drukkende effect dat voortvloeit uit het feit dat de kinderen hun vordering niet direct in handen krijgen. Zoals hiervoor vermeld, kunnen dergelijke 'waarderingsgevallen' niet in aanmerking komen voor het verlenen van de tegemoetkomende ruimere verrekening.

In voorbeeld 1 is vereenvoudigd de problematiek geschetst met betrekking tot de inpassing van een zakelijk recht in een land dat dat recht niet kent. In de Erfrechtverordening is met deze problematiek rekening gehouden in onder meer artikel 31: *“Indien een persoon zich op een zakelijk recht beroept, waartoe hij onder het op de erfopvolging toepasselijke recht gerechtigd is, en het recht van de lidstaat waar het recht wordt ingeroepen, het betreffende zakelijk recht niet kent, wordt dit zakelijk recht, indien noodzakelijk en voor zover mogelijk, in overeenstemming gebracht met het meest gelijkwaardige zakelijk recht in die lidstaat, waarbij rekening wordt gehouden met de door dat specifieke zakelijk recht nagestreefde doelstellingen en belangen en de daaraan verbonden rechtsgevolgen.”* Het betreft hier internationaal privaatrechtelijke fine tuning waarvan de rechtsgevolgen zich nog in de praktijk moeten uitkristalliseren. Het is naar mijn mening een goede zaak dat men überhaupt is gekomen tot een codificatie van dit vraagstuk, dat voor meer duidelijkheid in de internationale estate planningpraktijk zorgt. Wel is het zeer de vraag of uit de Erfrechtverordening voortvloeiende internationaal privaatrechtelijke uitgangspunten, parallel lopende fiscale gevolgen zullen worden gedestilleerd. In de volgende voorbeelden wijs ik op fiscale complicaties die uit artikel 31 Erfrechtverordening zouden kunnen voortvloeien.

#### Voorbeeld 4

A woont drie jaar in Land X en heeft de Nederlandse nationaliteit. In zijn testament heeft A een rechtskeuze uitgebracht voor Nederlands erfrecht. Daarnaast heeft A zijn kind C tot enig erfgenaam benoemd. Aan B is

het levenslang recht van vruchtgebruik over de nalatenschap gelegateerd. Aan B is in zijn hoedanigheid van vruchtgebruiker de bevoegdheid tot vervreemding en vertering ex artikel 3:215 BW toegekend. Land X kent weliswaar een met het Nederlandse recht vergelijkbare recht van vruchtgebruik, doch daaraan kan niet het recht van vervreemding en vertering worden toegekend.

Het recht van vruchtgebruik dient op grond van de Erfrechtverordening in land X zoveel mogelijk in overeenstemming te worden gebracht met het meest gelijkwaardige goederenrechtelijk recht in dat land. Een civielrechtelijke en daaruit voortvloeiende fiscale conversie van een recht van vruchtgebruik met verregaande bevoegdheden, tot bijvoorbeeld een fidei-commis behoort zeer zeker tot de mogelijkheden. Komt A binnen de tienjaarstermijn van artikel 3 SW 1956 te overlijden, dan zullen B en C erfbelasting verschuldigd zijn over het verkregen vruchtgebruik, respectievelijk de blote eigendom. In Land X geschiedt de erfbelastingheffing als ware sprake van een twee-trapmaking. Ervan uitgaande dat een fidei-commis aldaar fiscaal op eenzelfde wijze wordt behandeld als in Nederland, is alleen B over de gehele nalatenschap erfbelasting verschuldigd. Pas bij het latere overlijden van B is C erfbelasting verschuldigd. De ongecompenseerde dubbele erfbelastingheffing die voortvloeit uit de dispariteit van fiscale kwalificatie van het goederenrecht zou naar mijn mening voor de ruimere verrekeningsmogelijkheid in aanmerking moeten komen. Hierbij zou gedacht kunnen worden aan een uitwerking à la voorbeeld 1.

#### Voorbeeld 5

Op de nalatenschap van de in Nederland wonende E is Nederlands erfrecht van toepassing. E heeft de woning in Land X gelegateerd aan F. Dit legaat is onder bewind gesteld totdat F de leeftijd van 35 jaar heeft bereikt. Op het moment van overlijden van E (na 17 augustus 2015) is F 25 jaar oud. In land X wordt het legaat afgegeven aan F en wordt op de woning een recht gevestigd dat zoveel mogelijk overeenkomt met het Nederlandse bewind. Het 'bewind' heeft in land X een waardedrukkend effect dat mede een uitgangspunt vormt voor de toepassing van de erfbelasting. In Nederland wordt de woning voor een waarde van € 800.000 in de heffing betrokken, in land X voor een waarde van € 750.000.

Bij de berekening van de vermindering wordt in artikel 47 BVDB met dit waarderingsverschil geen rekening gehouden. Naar mijn mening is de toekenning van een ruimere verrekeningsmogelijkheid dan het BVDB biedt niet aan de orde, omdat het hier een waarderingskwestie betreft. Van een niet parallel lopende verdeling van de nalatenschap is in deze casus geen sprake.

#### Voorbeeld 6

De in Nederland wonende Nederlander G legateert zijn woning in land X aan zijn 82-jarige vriend K. De waarde van de woning dient K in de nalatenschap in te brengen. De vordering wegens inbreng van de waarde mag tot het overlijden van K renteloos worden schuldig gebleven. G komt na 17 augustus 2015 als inwoner van Nederland te overlijden. De notaris in land X draagt zorg voor de vastlegging, onder de in het testament gestelde condities, van de afgifte van het legaat. Hoewel de afwikkeling van de nalatenschap in privaatrechtelijk opzicht soepel verloopt, wordt K desondanks met een onaangename fiscale verrassing geconfronteerd. Hij krijgt een aanslag erfbelasting in land X opgelegd voor de volle waarde van de woning. Aangezien de inbrengschuld pas op het moment van overlijden van K mag worden afgelost, mag deze namelijk in land X niet op zijn verkrijging in mindering worden gebracht. Dit is aldaar voor binnenlands belastingplichtigen niet anders dan voor buitenlands belastingplichtigen. Anders dan in voorbeeld 3 kan in casu dus in land X geen beroep worden gedaan op het arrest *Arens-Sikken*.

#### Voorbeeld 7

M woont in Nederland en heeft de Amerikaanse nationaliteit. Zijn vermogen is in Nederland en de VS gelegen. M brengt in zijn testament een rechtskeuze uit voor het erfrecht van de staat Florida. Voorts richt M bij testament een 'testamentary trust' op en bepaalt dat zijn gehele nalatenschap in de 'testamentary trust' wordt gebracht. Aan de afstammelingen van M zijn levenslang jaarlijkse uitkeringen uit de trust toegekend. De jaarlijkse uitkeringen staan in een zeer geringe verhouding tot het totale in de trust ingebrachte vermogen. M komt na 17 augustus 2015 als inwoner van Nederland te overlijden.

Wij hebben hier te maken met een van de lastigste voorbeelden waarbij de Erfrechtverordening met zich meebrengt dat de Nederlandse privaatrechtelijke rechtsorde met de implementatie van buitenlands recht wordt geconfronteerd. Het voert in het kader van dit artikel te ver om al te diep in te gaan op alle vraagpunten die zich in casu kunnen voordoen. Wat betreft de fiscale gevolgen volsta ik met de opmerking dat het Nederlandse belastingrecht eigen kwalificatieregels kent voor het zogenoemd 'afgezonderd particulier vermogen' (APV). De privaatrechtelijke inpassing van dergelijke rechtsfiguren in de Nederlandse rechtssfeer lijkt daarbij voor de fiscale wetgever niet van belang. Voor de toepassing van het Nederlandse fiscale recht worden de erfgenamen in eerste instantie geacht het in trust gebrachte vermogen krachtens erfrecht te hebben verkregen. In het besluit is bepaald dat de van het afgezonderd particulier vermogen

geheven vervangende successiebelasting wordt geacht gelijksoortig te zijn aan de erfbelasting. Voorts wordt in onderdeel 9 van het besluit aangegeven dat de verschuldigde successiebelasting die niet per verkrijger is gespecificeerd, aan de erfgenamen kan worden toegerekend in de verhouding van hun erfporties.

### Conclusie

De aanpassing van het besluit met betrekking tot de internationale aspecten van de schenk- en erfbelasting heeft ons een stap dichterbij de oplossing van fiscale knelpunten in grensoverschrijdende nalatenschappen gebracht. Desondanks is het jammer dat niet meer helderheid is geschapen omtrent de vraag wat onder 'gelijksoortige belasting' dient te worden verstaan. Indien de voorkoming uit het BVDB ontoereikend is, kan een verzoek worden neergelegd tot ruimere verrekening. Bij het voorleggen van het verzoek is het zinvol duidelijk aan te geven op welke wijze de (internationaal) privaatrechtelijke uitgangspunten tot

een niet parallel lopende verdeling en ongecompenseerde dubbele heffing leiden. Indien de bovenmatige heffing bijvoorbeeld voortvloeit uit de soevereiniteit van landen om hun belastingwetgeving aan de hand van zelfgekozen uitgangspunten vorm te geven, hoeft namelijk op grond van het EU-recht en de EU-aanbevelingen geen verdergaande voorkoming te worden verleend.

Met de inwerkingtreding van de Erfrechtverordening zullen vele internationaal privaatrechtelijke vraagstukken worden opgelost. De afwikkeling van internationale nalatenschappen zal na 17 augustus 2015 daarom soepeler kunnen verlopen. Men dient wel rekening te blijven houden met het feit dat landen uit de internationaal privaatrechtelijke uitgangspunten, uiteenlopende fiscale gevolgen kunnen destilleren.

**M. de L. Monteiro**

*Estate Planner Mazars Paardekooper Hoffman N.V.*

## Varia

### 13 Makelaar van verkoper aansprakelijk voor BTW-herziening en niet-tijdige levering

V heeft met tussenkomst van makelaar M een bedrijfspand verkocht zonder omzetbelasting. Kort vóór de levering wordt V door de notaris erop gewezen dat V het pand anderhalf jaar eerder met omzetbelasting had verkregen waardoor er bij V een BTW-herziening zal plaatsvinden. M heeft V toen geadviseerd om met de koper te onderhandelen zodat er alsnog geopteerd kon worden voor een BTW-levering. De geplande levering heeft hierdoor niet plaatsgehad. Nadat de koper een kortgedingprocedure had aangespannen, is het pand zonder BTW aan de koper geleverd omdat de koper niet bereid was om mee te werken aan een BTW-optie. Thans is voor het hof in geschil of M aansprakelijk is voor de schade van V omdat bij hem de BTW is herzien en V aan de koper een boete was verschuldigd door de te late levering.

Volgens het hof heeft M hier niet als een redelijk handelend en redelijk bekwaam makelaar gehandeld omdat hij V niet heeft gewaarschuwd voor de BTW-gevolgen. Een makelaar die voor ondernemers optreedt, moet ermee bekend zijn dat de (ver)koop van een bedrijfspand al dan niet met BTW kan plaatsvinden. Dat een makelaar geen fiscaal specialist

is, maakt dat niet anders. M wist ook dat het BTW-aspect bij de onderhavige verkoop een rol speelde, gelet op het feit dat in de advertentie het pand werd aangeboden exclusief BTW en hijzelf heeft aangevoerd dat de BTW een onderhandelingspunt was. Indien M desondanks zichzelf niet deskundig genoeg achtte om V (toereikend) ter zake van het BTW-aspect te adviseren, had hij dit aan V moeten mededelen. Het zou dan aan V zijn geweest om bij een wel ter zake kundige nader advies in te winnen. Nu M niet heeft gewaarschuwd dat hij zich op het punt van BTW onvoldoende deskundig achtte, maar zonder enige opmerking over de BTW-kwestie de koopovereenkomst heeft opgesteld en aan partijen ter tekening heeft voorgelegd, is hij jegens V tekortgeschoten. Dit wordt niet anders indien V zelf – zonder medeweten van M – de onderhandelingen zou hebben gevoerd met de koper, wat overigens door V gemotiveerd is betwist. Ook als V rechtstreeks met de koper zou hebben onderhandeld, had M moeten verifiëren of V en de koper hadden stilgestaan bij het BTW-aspect omdat hij wist dat deze kwestie tijdens de prijsonderhandelingen een rol had moeten spelen. Dit betekent dat M aansprakelijk is voor de door V als gevolg van de tekortkoming van M geleden schade. Volgens het hof is het betoog van M dat sprake is van eigen schuld aan de zijde van V omdat hij wist dan wel had moeten weten van de BTW-kwestie, onvoldoende onderbouwd. Het hof is van oordeel dat tevens de boete en de proceskosten die V aan de koper was verschuldigd, aan M zijn te wijten. Gelet op de korte tijdsperiode had M moeten begrijpen dat opvolging van zijn advies om