

Faculteit Rechtsgeleerdheid Universiteit Gent

Academiejaar 2016-2017

INVLOED VAN HET EUROPEES RECHT OP DE ERFBELASTING

IN WELKE MATE BEREIKT DE EUROPESE UNIE HAAR DOELSTELLING TER
VERWEZENLIJING VAN DE INTERNE MARKT INZAKE ERFBELASTING?

Masterproef van de opleiding

‘Master in de rechten’

Ingediend door

Charlotte Dillemans

(studentennr. 01204395)

Promotor: prof. Dr. S. Van Crombrugge

Commissaris: prof. Dr. B. Peeters

*“In this world nothing can be said to be certain,
except death and taxes”*

-Benjamin FRANKLIN¹

¹ De combinatie van beiden lijkt echter voor heel wat onzekerheid te zorgen. Het was A. ŠEMETA, voormalig Europees Commissaris voor belastingen, douane-unie, audit en fraudebestrijding die het citaat van Amerikaans politicus B. FRANKLIN (18^{de} eeuw) aanwendde n.a.v. van de vastgestelde problemen met erfbelasting in grensoverschrijdende nalatenschappen. Zie hiervoor: Europese Commissie, Persmededeling IP/11/1551, 15 december 2011.

Dankwoord

Met blijdschap en enige fierheid leg ik jullie mijn masterproef “De invloed van het Europees recht op de erfbelasting” voor. Deze studie vormt het sluitstuk van mijn vijf jaar durende opleiding aan de Faculteit Rechten van de Universiteit Gent. Voor de begeleiding en finalisatie van mijn masterproef ben ik bijzondere dank verschuldigd aan enkele gedreven persoonlijkheden.

In de eerste plaats gaat mijn oprechte dank uit naar mijn promotor, Professor Van Crombrugge, voor het aanreiken van het boeiende onderwerp en de consequente begeleiding nadien. Tijdens de progressie van mijn studie bleek hoe belangrijk deze rechtsproblematiek is voor de Europese burgers en hoe groot de impact op het maatschappelijk leven hiervan. Deze masterproef werd dan ook geschreven vanuit het aanvoelen dat er nieuwe en betere mogelijkheden zijn op het vlak van de bescherming van grensoverschrijdende nalatenschappen binnen Europa.

Dhr. Rik Deblauwe ben ik bijzonder dankbaar voor het delen van zijn sterke kennis van het (Europees) fiscaal recht. De vele interessante discussies waren voor mij een enorme verrijking. Maar bovenal kon ik steeds bij hem terecht met gerichte vragen, waarbij een antwoord nooit lang op zich liet wachten.

Tot slot mijn opa, Roger Dillemans, die mij erg ter harte gaat. Zijn grondige expertise en geïnspireerde visie hebben mij steeds weten te inspireren en motiveren. Ik kan terugkijken op een leerrijk parcours waarin hij mij steeds bijstond met raad en daad. Dank opa!

Inhoudsopgave

Dankwoord.....	iii
Inhoudsopgave.....	iv
Lijst van afkortingen.....	vi
INLEIDING	1
Hoofdstuk I. SITUERING EN VRAAGSTELLING	2
Hoofdstuk II. ERFBELASTING IN DE EUROPESE UNIE	5
§1. ERFBELASTING.....	5
A. Algemeen	5
1. Geschiedenis.....	5
2. Ratio	6
3. Betekenis	7
B. Erfbelasting in België.....	8
C. Erfbelasting en de Europese Unie	10
§2. IS HET VWEU VAN TOEPASSING?.....	12
Hoofdstuk III. DISCRIMINATIES EN BELEMMERINGEN OP NATIONAAL VLAK: EEN STAND VAN ZAKEN	14
§1. HOEKSTEEN BINNEN HET EUROPEES FISCAAL RECHT	14
§2. RECHTSPRAAKANALYSE VAN HET HOF VAN JUSTITIE INZAKE ERFBELASTING	16
A. Voorafgaande opmerking.....	16
B. Eerste stap in de analyse: beperking interne markt	17
1. Vrij verkeer van kapitaal.....	17
1.1. Begrip vrij verkeer van kapitaal	17
1.2. Beperking van het vrij verkeer van kapitaal	19
1.3. Toepassing op de arresten Hof van Justitie aan de hand van een eerste categorisering	20
a. Ongunstigere behandeling nalatenschap niet-inwoner	20
b. Neutralisering emigratie	27
c. Ongunstigere behandeling van in het buitenland gelegen erfgoederen	29
d. Verschillende procedureregels	35
e. Voorbehouden gunsttarieven binnenlandse legatarissen	36
2. Vrijheid van vestiging	38
2.1. Begrip vrijheid van vestiging	38
2.2. Beperking vrijheid van vestiging.....	42
3. Verhouding tussen beide vrijheden	43
4. Andere economische vrijheden?	49
5. Samenvatting.....	51
C. Tweede stap in de analyse: rechtvaardigingsgrond	53
1. The rule of reason.....	53
2. Rechtvaardigingsgronden in de praktijk	55
2.1. Doeltreffendheid van de fiscale controle	55
2.2. Bestrijding van belastingontwijking en –ontduiking.....	59
2.3. Samenhang van het belastingstelsel	62
2.4. Economische motieven en andere sociale overwegingen.....	67
2.5. Noodzaak om lagere belastinginkomsten te voorkomen	68
2.6. Neutraliteitsargument	69
3. Samenvatting.....	71
D. Derde stap in de analyse: proportionaliteitsbeoordeling	72
§3. SAMENVATTING	74
Hoofdstuk IV. BESCHERMING BURGER TEGEN DUBBELE BELASTING	77
§1. INLEIDING	77
§2. EEN RUWE SCHETS: DISCREPANTIES INZAKE ERFBELASTING BINNEN DE EUROPESE UNIE.....	78
§3. OORZAKEN DUBBELE BELASTING.....	85

§4. BESCHERMING ONDER HET VWEU	88
§5. VERMIJDING VAN DUBBELE BELASTING IN HET INTERN RECHT	94
§6. VERMIJDING VAN DUBBELE BELASTING OP GROND VAN OVEREENKOMSTEN.....	97
§7. AANBEVELING VAN DE EUROPESE COMMISSIE TOT VOORKOMING VAN DUBBELE	101
BELASTING.....	101
§8. VERSLAG VAN DE DESKUNDIGENGROEP VAN DE EUROPESE COMMISSIE	104
§9. SAMENVATTING.....	106
Hoofdstuk V. DISCUSSIE.....	107
BESLUIT.....	111
BIBLIOGRAFIE	116

Lijst van afkortingen

DBV	Dubbelbelastingverdrag
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EER	Europese Economische Ruimte
EG	Europese Gemeenschap
EG-Verdrag	Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
EVA	Europese Vrijhandelsassociatie
Hof	Hof van Justitie van de Europese Unie
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en ontwikkeling
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

INLEIDING

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

Met deze woorden stuurde de Europese Commissie in 2015 een persbericht de Europese Unie in met de aankondiging dat dergelijke problemen aangepakt gingen worden.²

2. Waar de tussenkomst van het Europese Hof van Justitie inzake directe belastingen vanaf 1985 alsmat toeneemt³, kan eenzelfde evolutie inzake erfbelasting pas recentelijk vastgesteld worden. Het Hof had zich vóór 2003 nog nooit over een geschil inzake erfbelasting moeten buigen. In de rechtsleer werd gesproken over “*terra incognita* waarvoor de tijd naar verder onderzoek rijp was”.⁴ Anno 2017 is dit meer dan ooit geval; er is nog nooit zoveel Europese rechtspraak over erfbelasting geweest als in de laatste vijf jaar. In de vorige tien jaar sprak het Hof tien arresten uit, terwijl dat er nu elf waren in vijf jaar tijd!

3. Al snel bleek echter dat deze uitspraken en de realisaties op het vlak van ‘negatieve integratie’ niet voldoende waren om alle beperkingen die nefast zijn voor de goede werking van de interne markt te elimineren. Het ontvangen van een nalatenschap uit het buitenland zorgt in de praktijk voor twee grote problemen. Het komt in eerste instantie voor dat de lidstaten grensoverschrijdende nalatenschappen en nalatenschappen zonder grensoverschrijdend aspect verschillend behandelen (Hoofdstuk III). Een tweede probleem situeert zich op het vlak van de dubbele belasting (Hoofdstuk IV). De mate waarin het Hof aan beide problemen tegemoet komt vormt een mooie illustratie van het aloude moeilijke evenwicht tussen de verwezenlijking van de interne markt doelstelling en de belastingsoevereiniteit van de lidstaten.

² Europese Commissie, Persmededeling IP/11/1551, 15 december 2011.

³ S. VAN CROMBRUGGE, *De botsing tussen nationale soevereiniteit en interne markt in het Europees fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 24.

⁴ V. DAFNOMILIS, “A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances”, *European Taxation* 2015, afl. 12, 498.

4. Studies waaruit de stijgende mobiliteit van burgers binnen de EU blijkt, tonen aan hoe belangrijk deze rechtsproblematiek is en hoe groot haar impact is op het maatschappelijk leven. Een hogere erfbelasting bij grensoverschrijdende nalatenschappen kan, bovenop het psychologisch aspect bij overlijden, een zware last betekenen voor de erfgenamen. Deze masterproef werd dan ook geschreven vanuit het besef dat er nieuwe en betere mogelijkheden zijn op het vlak van bescherming van grensoverschrijdende nalatenschappen binnen Europa.

Hoofdstuk I. SITUERING EN VRAAGSTELLING

5. Nationale erfbelastingwetgeving verschilt sterk van land tot land. De verschillen tussen de wetgevingen stellen problemen voor overdrachten van vermogen over de grens. In de literatuur is al heel wat inkt gevloeid over de potentiële *dubbele juridische belasting* die hierdoor kan ontstaan. Een goed inzicht in deze problematiek noodzaakt een voorafgaandelijk onderzoek naar de feitelijke en juridische oorzaken van juridische dubbele belasting. Hierbij zullen o.a. de voornaamste verschillen tussen de lidstaten aan bod komen. Zowel op nationaal, Europees en internationaal niveau zijn instrumenten ter voorkoming van dubbele belasting voorhanden. Deze zullen uitvoerig besproken worden en ook de bestaande tekortkomingen van deze instrumenten worden onder de loep genomen. Er wordt nagegaan in welke mate de rechtspraak van het Hof van Justitie als opvangnet fungeert voor dergelijke tekortkomingen. Tot slot zullen we evalueren of voorstellen ter verbetering mogelijk zijn.

6. Minder besproken in de rechtsleer, doch sinds kort sterk aanwezig in de rechtspraak van het Hof van Justitie, zijn de zgn. ‘interne discriminaties’ in nationale regelgeving. Het gaat om situaties waar een schending van één van de economische vrijheden voorligt. Lidstaten zijn immers verplicht hun bevoegdheid inzake directe belastingen⁵ in overeenstemming met de beginselen van de interne markt uit te oefenen. Vrij verkeer omsluit de zgn. ‘vier fundamentele vrijheden’: het vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal. Het vrij verkeer van personen omvat overigens zowel het vrij verkeer van werknemers als de vrijheid van vestiging. De meest toepasselijke vrijheid inzake erfbelasting is de vrijheid van kapitaalverkeer. Ook de vrijheid van vestiging werd in twee arresten onderzocht door het Hof van Justitie.

⁵ Het Hof van Justitie beschouwt erfbelasting kennelijk als directe belastingen (*infra*, rn. 22).

7. We zullen nagaan of een omstandige analyse van de rechtspraak van het Hof toelaat om een bepaalde consistentie waar te nemen. De analyse zal gebeuren aan de hand van drie stappen die ook het Hof volgt in zijn arresten. In eerste instantie onderzoekt het Hof of een nationale regeling een beperking van een Europese vrijheid inhoudt. In een tweede stap wordt nagegaan of er uitzonderingen op het verbod van discriminatie of belemmering van de Verdragsvrijheden voorhanden zijn. De in het VWEU opgesomde rechtvaardigingsgronden zijn in het belastingrecht niet echt bruikbaar. Vooral de wijze waarop het Hof zich op de zgn. '*rule of reason*' beroept in zijn arresten zal voor deze stap van belang zijn. In een aantal arresten wordt als derde stap ook de proportionaliteitstoets angewend.

8. Twee potentiële problemen kunnen dus ontstaan uit een Europese nalatenschap met een grensoverschrijdend element. In Hoofdstuk III zullen we nagaan in welke mate de Europese Unie optreedt tegen een discriminerende behandeling van grensoverschrijdende erfenissen en meer in het algemeen tegen belemmeringen van het vrij verkeer. In Hoofdstuk IV wordt onderzocht op welke manier de lidstaten en de Europese Unie juridische dubbele belasting (kunnen) beteugelen.

9. De toenemende internationalisering van het zakenleven en de mobiliteit van personen onderstreept de hedendaagse relevantie van deze masterproef. Ook fiscalisten komen immers meer en meer in aanraking met nieuwe problemen die kunnen rijzen ten gevolge van grensoverschrijdende situaties.

In de eerste plaats is het van belang voor de belastingplichtige dat dit thema onder de aandacht wordt gebracht. Waar de opbrengst uit erfbelasting in vergelijking met andere belastingen misschien relatief beperkt is voor de lidstaten, kunnen de financiële gevolgen voor een individuele burger aanzienlijk zijn. Vanuit het standpunt van de Europese burger is het dus cruciaal dat deze beschermd wordt tegen discriminaties in nationale wetgeving en dubbele belasting.

Ten tweede kan deze masterproef relevante informatie aanreiken voor tal van juridische actoren. Zo geven arresten van het Hof van Justitie de manoeuvreerruimte aan voor nieuwe wetgeving en wijst deze rechtspraak een bepaalde richting (interpretatie) aan waar de *wetgever* rekening mee kan houden. Ook voor de pleittende *advocaat* geven de arresten de grenzen weer

waarbinnen een schending kan worden vastgesteld. Door te pleiten in overeenstemming met de geest van het Europees recht kan een advocaat wel trachten deze grenzen uit te breiden. Het is dan aan de *rechter* om het geschilpunt definitief te beslechten en bij twijfel een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie; tot nu toe de drijvende motor achter de toenemende bescherming van de belastingplichtige. In *adviesfase* kan het van groot belang zijn dat ook fiscale adviseurs of notarissen op de hoogte zijn van de Europese rechtspraak om particulieren of ondernemingen aan- of af te raden bepaalde acties te ondernemen. Ook rulings door de rulingscommissie zouden situaties die kennelijk in strijd zijn met het Europees recht, kunnen remediëren.

Hoofdstuk II. ERFBELASTING IN DE EUROPESE UNIE

§1. ERFBELASTING

A. Algemeen

1. Geschiedenis

10. Het successierecht, of beter de erfbelasting zoals deze nu heet, is een zeer oude belasting. Zij kent een lange traditie: van de Egyptenaren over de Romeinen, de Germanen en de Feodaliteit, de Franse koning Louis XIV en de Franse revolutie, het Hollandse tijdvlak, de Belgische onafhankelijkheid tot vandaag het Vlaamse Gewest.⁶ In het Romeinse Rijk bestond de ‘*vicesima hereditatis*’: een soort pensioenskas ingesteld voor de veteranen. Na de val van het Romeinse Rijk verdeelden de Germanen de grond onder hun legeraanvoerders, die zo hun vazallen werden. De erfbelasting nam de vorm aan van een vergoeding in ruil voor de herbevestiging van het eigendomsrecht na het overlijden van de vazal. Louis XVI stelde in 1703 het ‘*droit du centième denier*’ in: bij elke eigendomsoverdracht werd 1% geheven op de waarde van het goed. De Franse revolutie schafte het af in 1790, maar verenigde het samen met het registratierecht. Later, met de wet van 22 Frimaire jaar VII, werd een recht op het bruto-actief van de nalatenschap gevestigd. In het Hollandse tijdperk werd de erfbelasting weer losgemaakt van het registratierecht door de wet van 27 december 1817. De laatstgenoemde wet wordt traditioneel gezien als de oorsprong van onze huidige erfbelasting.⁷ Deze voorzag in een *recht van successie* over wat netto verkregen werd uit de nalatenschap van een rijksinwoner, en een *recht van overgang* over de waarde van de in het Rijk gelegen onroerende goederen die werden nagelaten door een niet-rijksinwoner. Daarna werden nog een aantal wetswijzigingen doorgevoerd. Door het KB van 31 maart 1931 werden alle bestaande teksten uiteindelijk gebundeld in het Wetboek der Successierechten.⁸ Dit Wetboek kende talrijke wijzigingen⁹ en werd recent, wat Vlaanderen betreft, vanaf 2015 opgeheven. Maar de bepalingen ervan werden voor de overgrote meerderheid overgebracht naar de nieuwe Vlaamse Codex Fiscaliteit.¹⁰

⁶ R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2015, 12-17.

⁷ J. DECUYPER en J. RUYSSSEVELDT, *Successierechten 2016-2017*, Mechelen, Kluwer, 2017, 5.

⁸ KB 31 maart 1936, *BS* 7 april, *err.* *BS* 12 april 1936.

⁹ J. DECUYPER en J. RUYSSSEVELDT, *Successierechten 2016-2017*, Mechelen, Kluwer, 2017, 6-23.

¹⁰ Decreet van 13 december 2013 houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit, *BS* 23 december 2013 (Hierna afgekort weergegeven als: VCF).

11. De internationale rechtsbronnen van de erfbelasting zijn hoofdzakelijk de verdragen. De OESO is bekend om haar Modelverdragen. In 1982 heeft de OESO ook een Modelverdrag opgemaakt inzake erfbelasting.¹¹ België heeft geen enkel dubbelbelastingverdrag afgesloten volgens dit Model. Hoewel de toepassing ervan binnen de Europese Unie relatief beperkt blijft¹², is deze toch niet onbelangrijk: het Hof van Justitie verwijst ernaar in zijn arresten.¹³ Vanaf 2003 is de Europese rechtspraak een belangrijke bron van recht geworden. De Aanbeveling van de Europese Commissie betreffende de voorkoming van dubbele belasting inzake schenk- en successiebelasting naar aanleiding van het IFA-congres in Rome in 2010, is eveneens gezaghebbend.¹⁴

2. Ratio

12. De Vlaamse Codex Fiscaliteit behelst situaties met internationale aspecten, zoals art. 2.7.3.2.2 inzake het recht van overgang en art. 2.7.5.0.4 inzake de verrekening voor buitenlands successierecht. Dit doet vragen rijzen naar de rechtvaardiging van lidstaten om belasting te heffen op goederen gelegen buiten de lidstaat, en meer in het algemeen om een erfbelasting te heffen. We zien dat ‘het heffen van erfbelasting’ een plaats- en tijdsgebonden concept is. Het recht van overgang werd pas ingevoerd met de wet van 27 december 1817.¹⁵ Bij de voorbereidende werken van deze wet stelde men zich de vraag of het wel gepast was goederen in het buitenland te willen belasten. De vragen waartoe dit in het verleden al leidde¹⁶, waren althans weinig effectief: vandaag heffen nagenoeg¹⁷ alle staten *die een erfbelasting kennen*, ook belasting op goederen¹⁸ gelegen in het buitenland.¹⁹

¹¹ OECD Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts (1982), www.oecd.org.

¹² Er zijn maar een klein aantal verdragen volgens OESO-Model inzake erfbelasting in de Europese Unie: 33, terwijl er 351 mogelijk zijn. Zie hiervoor: Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 10.

¹³ HvJ (3^{de} k.) 23 februari 2006, nr. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, Erven Van Hilten, par.48.

¹⁴ Aanbeveling 2011/856/EU van de Commissie betreffende de voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen van 15 december 2011, P.B. L 336/81 van 20 december 2011.

¹⁵ J. DECUYPER en J. RUYSSSEVELDT, *Successierechten 2016-2017*, Mechelen, Kluwer, 2017, 5.

¹⁶ R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2015, 494-497.

¹⁷ Nederland belast nalatenschappen van erflaters die niet in Nederland woonden helemaal niet meer, ook de Nederlandse onroerende goederen niet: het recht van overgang bij overlijden bestaat daar dus niet meer. Zie hiervoor: C. BUYASSE, “Recht van overgang bij overlijden gaat voor de bijl”, *Fiscoloog (I.)* 2009, afl. 313, 8.

¹⁸ België heft een recht van overgang bij overlijden op grond van de ligging van onroerende goederen. Veel landen heffen echter ook belasting op de roerende goederen die zich binnen hun territorium bevinden zoals Frankrijk en Spanje. Zie hiervoor: Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 9.

¹⁹ G. MAISTO, “Death as a taxable event and its international ramifications”, *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 38-44.

13. *De lege ferenda* over ‘de in te voeren wet’, of over het recht dat ingevoerd zou moeten worden, brengt ons tot de volgende vraag. Hoe staan we tegenover erfbelasting in het algemeen? In België gaan reeds stemmen op om de erfbelasting af te schaffen.²⁰ Ook in vele andere landen vindt het debat plaats.²¹ Voor velen wringt het ongerechtvaardigde idee dat de fiscus een tweede greep zou moeten doen naar opgebouwde vermogens die al tijdens het leven van de erflater van alle kanten belast zijn.²² In Oostenrijk, Cyprus, Estland, Tsjechië, Letland, Malta, Portugal, Roemenië, Slowakije en Zweden wordt geen erfbelasting geheven (*infra*, rn. 147). Andere landen zoals Frankrijk en Luxemburg heffen geen erfbelasting tussen echtgenoten resp. op de hele rechte lijn (*infra*, rn. 149). De enorme variëteit in de systemen zou de wetgever er toe moeten aanzetten om het systeem regelmatig opnieuw te evalueren.

3. Betekenis

14. Primordiaal als inleidende beschouwing is de betekenis en vraag naar de plaats van deze belasting in het geheel van de fiscaliteit. De term ‘erfbelasting’ is een generieke term gegeven aan de belasting geheven bij overlijden. Nationale successiewetgeving behelst een verscheidenheid aan regels variërend van eigendomsrecht tot huwelijksvermogensrecht tot verbintenissenrecht. De meeste landen heffen op basis van een personele nexus (bv. nationaliteit, woonplaats). Er kan ook geheven worden op basis van een territoriale nexus (bv. ligging van het onroerend goed). Vele lidstaten, waaronder België, heffen op basis van beide criteria. Hier worden twee belastingen gevestigd die overdrachten bij overlijden kunnen treffen. Art. 1.1.0.0.2. VCF beschrijft de erfbelasting als de nieuwe verzamelterm voor het successierecht voor rijksinwoners en het recht van overgang voor niet-rijksinwoners.

15. Aan de opdeling van belastingen in directe en indirecte belastingen wordt zowel in de economie als in het belastingrecht een bijzondere waarde gehecht omdat zij wordt opgevat als een criterium dat alle belastingen omvat. Vanuit economisch oogpunt wordt de erfbelasting tot de directe belastingen gerekend.²³ Het gaat om een heffing die rechtstreeks op de belastingplichtige wordt geheven en uiteindelijk door hem gedragen wordt. Dit valt in principe

²⁰ Katrien Schryvers, volksvertegenwoordiger in het Vlaamse parlement, zou de erfbelasting niet alleen tussen echtgenoten, maar ook in de rechte lijn het liefst afschaffen. Zie hiervoor: Commissie Algemeen Beleid, Financiën en Begroting, Vergadering van 01/03/2011, Vraag om uitleg van mevrouw Katrien Schryvers tot de heer Philippe Muyters, Vlaams minister van Financiën, Begroting, Werk, Ruimtelijke Ordening en Sport, over de sterfhuisclausule – 1198 (2010-2011).

²¹ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 33-34.

²² I. VAN VIJFEIJKEN, "Contours of a Modern Inheritance and Gift Tax", *Intertax* 2006, afl. 3, 151-152.

²³ J. VANHOUTTE en I. CLAEYS BOUÚAERT, *Beginnelsen van het Belgisch belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979, 66.

samen met wat men vanuit juridisch oogpunt de persoonlijke belastingen noemt.²⁴ Het bedrag van de verschuldigde belasting wordt immers in grote mate beïnvloed door de persoon van de verkrijger (erfgenaam, legataris of begiftigde). Toch kan de erfbelasting vanuit administratief oogpunt beschouwd worden als indirecte belasting.²⁵ De belasting treft immers een gebeurtenis van toevallige aard: het overlijden. Het administratief criterium is bovendien niet zonder belang: de regels betreffende de vaststelling van de belastbare grondslag, de controle en de invordering zijn verschillend voor directe en indirecte belastingen.

B. Erfbelasting in België

16. De erfbelasting in België is sinds 1989 een Gewestbelasting geworden. In de bijzondere financieringswet van 1989 werd bepaald dat deze rechten gewestelijke belastingen waren.²⁶ Met ingang van 1 januari 2015 hebben de Gewesten volledige bevoegdheid met betrekking tot zowel de zetting als de invordering van de belasting. Het Vlaamse Gewest heeft reeds gretig gebruik gemaakt van deze bevoegdheden: vanaf 2015 wordt de erfbelasting door het Vlaamse Gewest zelf gevorderd. Toch wijzigde er inhoudelijk niet zodanig veel: de meeste bepalingen uit het Wetboek der Successierechten van 1936 werden overgebracht naar de nieuwe Vlaamse Codex Fiscaliteit, zij het met een nieuwe structuur.²⁷

17. In België maakt de wetgever een onderscheid tussen enerzijds het recht van successie (*sensu stricto*) dat geheven wordt op de waarde van al wat uit de nalatenschap van een rijksinwoner wordt verkregen, en anderzijds het recht van overgang dat geheven wordt op de waarde van de onroerende goederen gelegen in België, verkregen uit de nalatenschap van iemand die geen rijksinwoner is.²⁸ Het tarief wordt over het algemeen bepaald per erfgenaam of legataris, rekening houdende met het deel van de nalatenschap dat hij ontvangt en de graad van verwantschap met de overledene. De tarieven zijn progressief en verschillen van Gewest tot Gewest.²⁹ Niettegenstaande het feit dat het tarief waartegen het successierecht en het recht van overgang berekend worden hetzelfde is, bestaan er grondige verschilpunten.³⁰ Vele

²⁴ J. DECUYPER en J. RUYSEVELDT, *Successierechten 2016-2017*, Mechelen, Kluwer, 2017, 3.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ Art.3,4° van de bijzondere wet van 16 januari 1989, BS 17 januari 1989.

²⁷ R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2015, 10.

²⁸ Art.2.7.1.0.1. j° art. 2.7.3.1.1. VCF.

²⁹ Voor een volledig overzicht zie: K. BAGGEMAN, M. VAN DOORN-OLEJNICKA, L. GERZOVA, K. JACOBS, M. KINDS, I. KIRETA, A. PERDELWITZ en M. SCHELLEKENS, *European Tax Handboek*, Amsterdam, IBFD, 2017, 163-164.

³⁰ J. DECUYPER en J. RUYSEVELDT, *Successierechten 2016-2017*, Mechelen, Kluwer, 2017, 3.39-42.

verschillen zijn trouwens het zuivere gevolg van het grootste verschilpunt: de belastbare massa. De belastbare massa van het successierecht *sensu stricto* bestaat uit al wat uit de nalatenschap van een rijksinwoner wordt verkregen; het recht van overgang wordt enkel geheven op de onroerende goederen gelegen in het desbetreffende Gewest, verkregen uit de nalatenschap van een niet-rijksinwoner uit de E.E.R. (of voor het Waalse Gewest ongeacht de woonplaats van de overledene).

18. Van fundamenteel belang is dus, na te gaan of de overledene al dan niet rijksinwoner was. De Vlaamse Codex Fiscaliteit bevat een hele reeks definities in Titel I, Hoofdstuk I. Art. 1.1.0.0.2., 18° VCF beschouwt als rijksinwoner, hij die ('de erflater'), op het *ogenblik van zijn overlijden*, binnen het Rijk zijn *domicilie* of de zetel van zijn vermogen heeft gevestigd. Het ogenblik van overlijden is dus determinerend: hoe de toestand voordien was heeft geen belang. De rechtspraak benadert het als een feitelijk gegeven dat verwijst naar de plaats waar de overledene daadwerkelijk het centrum van zijn familiale en zakelijke belangen had.³¹ Andere criteria zoals de nationaliteit van de overledene, de plaats van overlijden, de ligging van de goederen of het wettelijke domicilie kunnen een aanwijzing zijn van de effectieve woonplaats, maar zijn niet determinerend in de beoordeling.³² De band met de erfgenaam is niet relevant.³³ De inschrijving van de overledene in het bevolkingsregister van een Belgische gemeente is in de praktijk wel relevant: in dergelijk geval keert de bewijslast om en is het aan de belastingplichtige om te bewijzen dat de overledenen geen rijksinwoner is.³⁴

Aangezien er in België ook een recht van overgang geheven wordt, is ook de juridische lokalisatie van het goed van belang. Het volstaat hier te vermelden dat de Belgische belastingadministratie de kwalificatie gegeven door het land waarin de activa gelegen zijn, aanvaardt.³⁵

19. De Belgische (of Gewestelijke) belasting heeft kenmerken van zowel een belasting op de nalatenschap (*estate tax*), als van een belasting op erfdeel (*inheritance tax*). Het belastbaar

³¹ Cass. 19 juli 1836, *Pas.* 1941, I, 368. Zie ook: A. LETTENS, "Het begrip 'fiscale woonplaats' blijft een feitenkwestie", *Fiscoloog (I.)* 2011, afl. 335, 5-8.

³² Cass. 6 oktober 1941, *Pas.* 1941, I, 368.

³³ R. DEBLAUWE, "IFA2010 – Onderwerp II – De dood als belastbaar feit en zijn internationale gevolgen – Belgisch verslag", *TFR* 2010, 645.

³⁴ Standpunt Vlabel nr. 15123 d.d. 02.09.2015, gepubliceerd op 28 september 2015, <http://belastingen.vlaanderen.be/standpunten-commentaren/administratieve-standpunten/erfbelasting/algemeen/15123-begrip-rijksinwoner>.

³⁵ R. DEBLAUWE, "IFA2010 – Onderwerp II – De dood als belastbaar feit en zijn internationale gevolgen – Belgisch verslag", *TFR* 2010, 645.

feit is het overlijden van een Belgisch rijksinwoner, niet het feit dat de erfgenamen of legatarissen in België wonen. Dit zijn kenmerken die wijzen op een belasting op nalatenschap. In principe wordt het belastingtarief bepaald per erfgenaam of legataris berekend op zijn erfdeel en naargelang de verwantschap met de overledene. Deze kenmerken wijzen dan weer op een belasting op het erfdeel.

C. Erfbelasting en de Europese Unie

20. Een groot aantal auteurs is het erover eens dat een vergelijkende analyse van de verschillende nationale wetgevingen inzake erfbelasting moeilijk ligt.³⁶ Nationale erfbelastingwetgeving behelst een verscheidenheid aan regels variërend van eigendomsrecht tot huwelijksvermogensrecht tot verbintenissenrecht. Ze zijn terug te vinden onder verschillende soorten vormen en onder een veelheid aan namen. Toch kan de vraag tot (Europese) harmonisatie inzake erfbelasting niet zonder een voorafgaande beoordeling van de voornaamste verschillen tussen de (belangrijkste) individuele lidstaten. De mate van discrepantie tussen nationale wetgevingen is immers van belang zodat eventuele voorstellen tot harmonisatie hun gewenste doel bereiken. Hier wordt uitgebreider op ingegaan in Afdeling §2 van Hoofdstuk IV.

21. Er bestaat geen EU-wetgeving op het gebied van erfbelasting. Dit betekent dat de lidstaten de desbetreffende nationale regels naar eigen inzicht kunnen bepalen op voorwaarde dat zij niet discrimineren op basis van nationaliteit en geen ongerechtvaardigde beperkingen opwerpen voor de uitoefening van de bij het VWEU gewaarborgde vrijheden.³⁷ De rechtspraak van het Hof toont aan dat bijzonderheden in de erfbelasting het vrij verkeer kunnen hinderen. Ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheden van de lidstaten behoren, zijn deze immers wel verplicht die bevoegdheid in overeenstemming met het Europees recht uit te oefenen.³⁸ De bevoegdheid van de Europese Unie is wel exclusief geworden in de (vooralsnog weinige) domeinen van directe fiscaliteit waar de Raad reeds zijn wetgevende bevoegdheid heeft uitgeoefend. De harmonisatie van de fiscaliteit op basis van art. 114, 2^{de} lid VWEU beoogt de bepalingen van directe fiscaliteit, terwijl deze inzake indirecte fiscaliteit in art. 113 VWEU

³⁶ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 22-25.

³⁷ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité betreffende de oplossing van grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in de EU, 15 december 2011, COM (2011) 864 def., 3.

³⁸ HvJ (5^{de} k.) 11 december 2003, nr. C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, H. Barbier, par. 56.

behandeld zijn.³⁹ De beslissing inzake aanpassing van nationale wetgevingen die betrekking hebben op directe belastingen en rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt wordt *middels richtlijn* genomen door de Raad met eenparigheid van stemmen (Art. 114, 2^{de} lid j° art. 115 VWEU). De harmonisatie van wetgevingen inzake indirecte belastingen stelt de Raad eveneens vast met eenparigheid van stemmen (Art. 113 VWEU). De Raad kan de harmonisatie in dit laatste geval dus ook opleggen bij verordening.

22. Het Hof beschouwt erfbelasting klaarblijkelijk als directe belastingen.⁴⁰ Hoewel deze overweging in elk arrest terugkeert, wordt nergens gewezen op de relevantie hiervan. Ook in de rechtsleer vind ik hier geen sluitend antwoord voor. M.i. moeten hier geen verstrekkende gevolgen aan gekoppeld worden en is de toeschrijving als directe belasting louter ingegeven door bevoegdheidsverdelende motieven. De opmerking in de conclusie van de Advocaat-generaal bij het arrest *Van Hilten* is interessant.

*“De heffing van successiebelasting over nalatenschappen kan worden geacht deel uit te maken van het gebied van de directe belastingen, dat tot de bevoegdheid van de lidstaten is blijven behoren. Het gaat immers om een heffing die, in het algemeen, rechtstreeks van de belastingplichtige wordt geheven, met inachtneming van zijn graad van verwantschap met de erflater. In ieder geval moet worden opgemerkt dat, zelfs zo zij moest worden opgevat als een indirecte belasting in de zin van artikel 99 EG-Verdrag (thans: art. 113 VWEU), zij niet op basis van deze bepaling is geharmoniseerd. Het is dus aan de lidstaten om de voorwaarden en de tarieven voor deze belasting vast te stellen en de nodige maatregelen te treffen om dubbele belastingheffing van hun onderdanen te voorkomen. Het is echter vaste rechtspraak dat de lidstaten hun bevoegdheid op het gebied van directe belastingen, ook wanneer zij verdragen sluiten ter voorkoming van dubbele belasting, moeten uitoefenen in overeenstemming met name de verkeersvrijheden die bijdragen tot de totstandkoming van de interne markt.”*⁴¹

Het belang van directe of indirecte belastingen, en de essentie van de zaak, is dus niet zozeer het onderscheid tussen beide, maar het feit dat men voor indirecte belastingen op grond van artikel 99 (*thans*: 113 VWEU) tot harmonisering kan overgaan middels richtlijn en verordening

³⁹ L. HINNEKENS, *Europese Unie en directe belasting*, Gent, Larcier, 2012, 265-267.

⁴⁰ HvJ (5^{de} k.) 11 december 2003, nr. C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, H. Barbier, par. 56; HvJ (3^{de} k.) 23 februari 2006, nr. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, Erven Van Hilten, par.36; HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger, par.23.

⁴¹ Conclusie van Advocaat-generaal P. LÉGER, 30 juni 2005, nr. C-513/03, ECLI:EU:C:2005:416, Erven Van Hilten, par. 36.

en voor directe belastingen op grond van artikel 115 VWEU tot harmonisering kan overgaan middels richtlijn. Als er dus in werkelijkheid geen harmonisering gebeurd is, dan heeft dit onderscheid ook geen belang voor de toepassing van het Europese recht. Voor beide instrumenten is eenparigheid van stemmen vereist.

§2. IS HET VWEU VAN TOEPASSING?

23. Het discriminatie- of belemmeringsvraagstuk komt pas aan de orde wanneer het Hof vaststelt dat er voldoende aanknopingspunten zijn met het VWEU.⁴² De casus die voor het Hof wordt gebracht moet materieel en geografisch binnen het toepassingsgebied van het VWEU vallen.

24. Het *geografisch* toepassingsgebied vereist een grensoverschrijdend element. Het Verdrag is niet van toepassing in zuiver nationale of interne situaties waarbij alle Europeesrechtelijke elementen zich binnen één lidstaat bevinden. Het Hof van Justitie stelt zich soepel op. Het eerste arrest inzake erfbelasting *Barbier*⁴³ maakt reeds duidelijk dat er geen cross border activiteit hoeft geweest te zijn: de investering in het andere land volstaat om het Europese recht toepasselijk te maken.⁴⁴ Een nationale bepaling die ertoe leidt dat het kapitaalverkeer van een investeerder die onderdaan is van een lidstaat beperkt, is voldoende om de toenmalige richtlijn 88/361 inzake het vrij verkeer van kapitaal (*thans*: geïntegreerd in het VWEU) toepasselijk te maken.⁴⁵ Zodra een situatie verband vertoont met het intracommunautair handelsverkeer kunnen de Verdragsvrijheden worden ingeroepen. Dit wordt bevestigd in de erfbelastingzaken die volgen na *Barbier*.⁴⁶

Het tot stand brengen van “een ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd” is één van de kerntaken van de Europese Unie (art. 3, lid 3, VEU). Voor de toepassing van het Europees recht moet het in het

⁴² A. VAN DER WOUDE, “Toegang tot het EG-Verdrag bij directe belastingen”, *Maandblad belastingbeschouwingen* 2002, 157.

⁴³ HvJ (5^{de} k.) 11 december 2003, nr. C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, H. Barbier.

⁴⁴ F. LIBERATOIRE, “Death as a taxable event and its international ramifications”, *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 62.

⁴⁵ HvJ (5^{de} k.) 11 december 2003, nr. C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, H. Barbier, par.59.

⁴⁶ HvJ (3^{de} k.) 23 februari 2006, nr. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, Erven Van Hilten, par.42; HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger, par.25; HvJ (2^{de} k.) 30 juni 2016, nr. C-123/15, ECLI:EU:C:2016:496, Max-Heinz Feilen, par.16.

kader van deze vier klassieke verdragsvrijheden gaan om een *economische activiteit*.⁴⁷ Hiervoor moet eerst worden bepaald op welke van de fundamentele vrijheden *in casu* inbreuk is gemaakt. De meest toepasselijke vrijheid inzake erfbelasting is het vrij verkeer van kapitaal. Uitzonderlijk werd in een aantal arresten ook de vrijheid van vestiging van toepassing verklaard. Indien een situatie betrekking heeft op de vrijheid van vestiging zal er dus een economische activiteit in een andere lidstaat moeten zijn. Grensoverschrijdende kapitaalbewegingen, hoewel zelf geen economische activiteit, vinden vaak plaats met het oog op of ter financiering van economische activiteiten. De noodzaak van een grensoverschrijdende economische activiteit kwam aan bod in *Barbier*. De Nederlandse regering betoogde dat het houden van de juridische eigendom van een onroerende zaak noch een economische activiteit, noch een investering was.⁴⁸ Het Hof antwoordde hier niet expliciet op: het stelde dat investeringen in onroerende zaken duidelijk kapitaalverkeer vormen en voegt eraan toe dat dit ook geldt voor de overdracht van onroerende zaken van een persoon als enige eigenaar aan een privéonderneming waarvan hij alle aandelen bezit.⁴⁹ Hieruit moet m.i. worden afgeleid dat het Hof ook m.b.t. de vereiste van een ‘economische activiteit’ een soepele interpretatie voorstaat. Bovendien toont rechtspraak aan dat het economische aanknopingspunt in bepaalde gevallen zelfs niet meer vereist is.⁵⁰ Of een nationale bepaling uiteindelijk *materieel* onder de desbetreffende vrijheid valt, wordt voor het vrij verkeer van kapitaal en de vrijheid van vestiging uitgebreid besproken in rn. 29-32 resp. rn. 69-72. Reeds vermeldingswaardig is toch dat volgens vaste rechtspraak een nalatenschap onder het vrij verkeer van kapitaal valt.

⁴⁷ B. TERRA en P. WATTEL, *European Tax Law*, Deventer, Kluwer, 2005, 29; T. JANSEN en P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 392.

⁴⁸ HvJ (5^{de} k.) 11 december 2003, nr. C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, H. Barbier, par.44.

⁴⁹ *Ibid.*, 58.

⁵⁰ HvJ (5^{de} k.) 29 april 2004, nr. C-224/02, ECLI:EU:C:2004:273, Pusa, par.16-19.

Hoofdstuk III.

DISCRIMINATIES EN BELEMMERINGEN OP NATIONAAL VLAK: EEN STAND VAN ZAKEN

§1. HOEKSTEEN BINNEN HET EUROPEES FISCAAL RECHT

25. Het inwonerschap is een begrip dat centraal staat in het internationaal fiscaal recht. De meeste landen hanteren het criterium woonplaats om de verdeling van de heffingsbevoegdheid te bepalen. Ook de Vlaamse Codex Fiscaliteit maakt een primordiaal onderscheid tussen het *successierecht* voor rijksinwoners en het *recht van overgang* voor niet-rijksinwoners (*supra*, rn. 17). Dubbelbelastingverdragen vertrekken dikwijls vanuit eenzelfde onderscheid. In het internationaal belastingrecht wordt dit algemeen aanvaard. Zo brengen OESO-Modelverdragen inzake belastingen expliciet tot uitdrukking dat inwoners en niet-inwoners niet als gelijke gevallen te beschouwen zijn voor de toepassing van de non-discriminatiebepaling in een belastingverdrag.⁵¹

Binnen de EU is deze scherpe scheiding tussen inwoners en niet-inwoners aan het vervagen. Toch blijft fiscale harmonisatie met betrekking tot bepaalde belastingen niet altijd even gemakkelijk.⁵² De kenmerken van de belastingstelsels van de lidstaten en de voorkeuren van de lidstaten lopen immers sterk uiteen⁵³ en directe belastingen behoren nog steeds tot de bevoegdheid van de lidstaten. Niettemin is enige coördinatie in EU-verband nodig om grensoverschrijdende discriminaties en belemmeringen voor de uitoefening van de vier vrijheden te voorkomen. Gelet op de beperkte Europese fiscale bevoegdheden is het niet verwonderlijk dat de Europese instanties meer en meer streven naar een niet-wetgevende aanpak. Het gebruik van ‘soft law’ kan inderdaad effectief zijn in bepaalde gevallen.⁵⁴ Op het vlak van personenbelasting bestaan een aantal aanbevelingen en mededelingen ter verduidelijking van de principes van non-discriminatie en vrij verkeer in het Europees

⁵¹ Art.24, §1 OESO-Modelverdrag inzake inkomstenbelasting; art. 10, §1 OESO-Modelverdrag inzake successierechten.

⁵² T. JANSSEN en P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 263.

⁵³ Dit is anders wat betreft de indirecte belastingen; de vrijmaking van het goederenverkeer met de afschaffing van de douanerechten tussen de lidstaten leidde tot de vaststelling van een gemeenschappelijk douanetarief voor goederen afkomstig uit derde landen; K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL, *Europees recht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 136.

⁵⁴ T. JANSSEN en P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 259-262.

Verdrag.⁵⁵ Hetzelfde kan niet gesteld worden op het vlak van erfbelasting. De Aanbeveling van de Commissie van 15 december 2011 (*infra*, Hoofdstuk IV, §7) beoogt de voorkoming van dubbele belasting van nalatenschappen, niet die van interne discriminaties.⁵⁶

26. Met betrekking tot erfbelasting zijn EU-onderdanen en de Commissie vooral aangewezen op het Hof van Justitie om lidstaten te dwingen nationale regelen conform de Verdragsvrijheden na te leven. De lidstaten blijven immers bevoegd ten aanzien van directe belastingen, maar zij zijn wel verplicht hun bevoegdheden uit te oefenen in overeenstemming met het recht van de Europese Unie.⁵⁷ Dankzij hun rechtstreekse werking kunnen de Verdragsbepalingen voor de nationale rechter worden ingeroepen. Doorgaans spreekt de nationale rechter zich niet zelf uit maar verzoekt hij via een prejudiciële vraag het Hof of de litigieuze nationale regeling in overeenstemming is met het Europees Verdrag. Op deze manier integreert het Hof de interne markt via verbodsbepalingen ('negatieve integratie').⁵⁸ Het gaat om het algemeen verbod van non-discriminatie op grond van nationaliteit⁵⁹ en het meer specifieke verbod om het vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal te belemmeren⁶⁰. De formulering van de Verdragsvrijheden verbiedt enkel discriminatie op grond van nationaliteit. Toch zullen we zien dat ook het onderscheid naar woonplaats onmiddellijk verdacht is omdat het vaak verdoken discriminatie naar nationaliteit impliceert: niet-inwoners zijn immers meestal niet-onderdanen.

27. Het algemeen verbod van discriminatie op grond van nationaliteit in art. 18 VWEU fungeert slechts als opvangnet voor zover het VWEU niet in specifieke verbodsbepalingen van discriminatie op grond van nationaliteit voorziet. Zo bevat elk type van vrij verkeersbepalingen een verbod van discriminatie op grond van nationaliteit. Wanneer discriminatie op grond van nationaliteit wordt vastgesteld, dient dus eerst te worden nagegaan of de bijzondere discriminatieverboden uit het vrij goederen-, personen-, diensten- en kapitaalverkeer niet reeds

⁵⁵ Aanbeveling 94/79/EG van de Commissie betreffende belastingen op bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn van 21 december 1993, *P.B.* L 39/22 van 10 februari 1994; Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité: Belasting op dividend van natuurlijke personen in de interne markt, 19 december 2003, COM(2003) 810 def.

⁵⁶ Aanbeveling 2011/856/EU van de Commissie betreffende de voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen van 15 december 2011, *P.B.* L 336/81 van 20 december 2011.

⁵⁷ S. VAN CROMBRUGGE, *De botsing tussen nationale soevereiniteit en interne markt in het Europees fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 113.

⁵⁸ K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL, *Europees recht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 136; JANSEN en P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 385.

⁵⁹ Art. 18 VWEU.

⁶⁰ Art. 28-37 en art. 45-66 VWEU.

een oplossing bieden.⁶¹ Er moet wel opgemerkt worden dat de ruime lezing die de bepalingen inzake het vrij verkeer in de rechtspraak van het Hof krijgen, de autonome toepassing van art. 18 VWEU reduceert.

§2. RECHTSPRAAKANALYSE VAN HET HOF VAN JUSTITIE INZAKE ERFBELASTING

A. Voorafgaande opmerking

28. Een 20-tal arresten van het Hof zal geanalyseerd worden. Al de arresten handelen over de vraag of een bepaalde nationale regeling inzake erfbelasting een belemmering van één van de fundamentele vrijheden inhoudt. Enkele onder deze hebben ook betrekking op de schenkbelasting. Er is een duidelijke samenhang tussen de erfbelasting en de schenkbelasting.⁶² Het Hof van Justitie beschouwt de erf- en schenkbelasting met het oog op de beslechting van het geschil als gelijkaardig.⁶³ Uit het arrest *Welte* blijkt dat de rechtspraak inzake schenkbelasting doorgetrokken kan worden naar erfbelastingzaken. Derhalve kwam het Hof in *Welte* tot dezelfde conclusie als in het arrest *Mattner* (schenkbelasting).⁶⁴ Ook in andere arresten wordt dit benadrukt.⁶⁵ Dikwijls bestaat een eerste functie van de schenkbelasting erin ervoor te zorgen dat de erfbelasting niet omzeild wordt.⁶⁶ De twee types belastingen hebben dan ook meestal dezelfde kenmerken en typisch worden ze door de meeste lidstaten geïntegreerd in éénzelfde belastingregime.⁶⁷ De Aanbeveling van de Europese Commissie betreffende de voorkoming van dubbele belasting van nalatenschappen (*infra*, Hoofdstuk IV, §7) behandelt ze ook gelijk.⁶⁸

Waar mogelijk, zal een vergelijking plaatsvinden met arresten inzake inkomstenbelasting. Vooral met betrekking tot de vrijheid van vestiging zal een vergelijking met andere arresten

⁶¹ B. PEETERS, *Europees belastingrecht*, Gent, Larcier, 2005, 86.

⁶² In België is dit ook het geval. Zie hiervoor: R. DEBLAUWE, “IFA2010 – Onderwerp II – De dood als belastbaar feit en zijn internationale gevolgen – Belgisch verslag”, *TFR* 2010, 643.

⁶³ V. DAFNOMILIS, “A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances”, *European Taxation* 2015, afl.12, 499.

⁶⁴ A. BIESMANS, “Lagere belastingvrije som bij vererving van onroerend goed tussen niet-ingezetenen discriminerend”, *Nieuwsbrief Successierechten* 2014, 5/2.

⁶⁵ HvJ (2^{de} k.) 18 december 2014, nr. C-133/13, ECLI:EU:C:2004:2460, Q, par.20.

⁶⁶ Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 16.

⁶⁷ V. DAFNOMILIS, “A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances”, *European Taxation* 2015, afl. 12, 499.

⁶⁸ Aanbeveling 2011/856/EU van de Commissie betreffende de voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen van 15 december 2011, *P.B. L* 336/81 van 20 december 2011, 1.2.

haar nut bewijzen.⁶⁹ Wanneer de rechtspraak inzake inkomstenbelasting niet doorgetrokken kan worden naar de rechtspraak inzake erfbelasting (zoals in de ‘Schumacker-doctrine’), zal daar ook op gewezen worden.

B. Eerste stap in de analyse: beperking interne markt

1. Vrij verkeer van kapitaal

1.1. Begrip vrij verkeer van kapitaal

29. De liberalisering van het kapitaalverkeer gebeurde slechts geleidelijk. Het beleid van de lidstaten op het gebied van kapitaalbewegingen was namelijk vervlochten met het nationale economische en monetaire beleid en kon enkel worden vrijgemaakt wanneer de economische beleidsopties van de lidstaten meer op elkaar werden afgestemd.⁷⁰ De Europese Raad voerde, op grond van zijn bevoegdheid in art. 69 EEG, een geleidelijke vrijmaking van verschillende *categorieën* van kapitaalbewegingen door. Op 1 juli 1990 trad uiteindelijk de *algemene* liberalisatieverplichting van Richtlijn 88/361 in werking.⁷¹ Pas bij het ingaan van de tweede fase van de economische en monetaire Unie (1 januari 1994) werd art. 56 EG ingevoegd door de Verdragen van Maastricht.⁷² Het artikel voorzag in een algehele vrijmaking van het kapitaalverkeer zoals we die vandaag in haar huidige vorm vinden in art. 64 VWEU.

30. Toch ging het toenmalige art. 56 EG (nu 64 VWEU) verder dan Richtlijn 88/361. De opheffing van beperkingen aan het kapitaalverkeer geldt nu ook tussen lidstaten en derde landen. Dergelijke uitbreiding ten aanzien van derde landen komt niet voor in de Verdragsbepalingen inzake het vrij verkeer van personen, goederen en diensten.⁷³ Ingeval van samenloop van het vrij kapitaalverkeer en één van de andere vrijheden in een zaak waarbij derde landen betrokken zijn, rijst dan ook meer dan ooit de vraag naar de afbakening en verhouding tussen deze vrijheden (*infra*, §2, 3). De uitbreiding is niet absoluut. In sommige bepalingen worden de lidstaten toegelaten om discriminerende maatregelen in stand te houden.

⁶⁹ Conclusie van Advocaat-generaal V. TRSTENJAK, 20 maart 2012, nr. C-31/11, ECLI:EU:C:2012:150, Marianne Scheunemann, par.55.

⁷⁰ K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL, *Europees recht*, 2011, Antwerpen, Intersentia, 203.

⁷¹ Richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag, *P.B.* L 178 van 8 juli 1988.

⁷² S. VAN CROMBRUGGE, *De botsting tussen nationale soevereiniteit en interne markt in het Europees fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 310.

⁷³ L. HINNEKENS, *Europese Unie en directe belastingen*, Brussel, Larcier, 2012, 558.

De ‘*grandfathering clause*’⁷⁴ van art. 64, lid 1 VWEU bijvoorbeeld, kan worden toegepast ten aanzien van het kapitaalverkeer naar of uit derde landen op alle beperkingen van nationaal en Unierecht die op 31 december 1993 bestonden ten aanzien van bepaalde kapitaalverrichtingen⁷⁵. De Raad kan daarnaast met eenparigheid van stemmen nieuwe beperkingen invoeren (art. 64, lid 3 VWEU). Bovendien vindt het kapitaalverkeer naar of uit derde landen plaats in een andere juridische context dan het kapitaalverkeer tussen de lidstaten. Zo werd in het arrest *A* bepaald dat de toekenning van een fiscaal voordeel, waarvan de verkrijging afhankelijk wordt gesteld van het inwinnen van inlichtingen van de bevoegde autoriteit van een derde staat, slechts in bepaalde gevallen een gerechtvaardigde beperking van het vrij verkeer van kapitaal kan zijn. *In casu* was het relevant of een internationaal akkoord inzake informatie-uitwisseling met dat derde land gesloten was.⁷⁶

31. Het lange liberalisatieproces van het vrij kapitaalverkeer verklaart waarom we tot de jaren ’90 hebben moeten wachten op rechtspraak van enige betekenis ter zake. Een eerste arrest over erfbelasting kwam er in 2003 met het arrest *Barbier*.⁷⁷ Toch heeft het kapitaalverkeer zich sinds zijn directe werking razendsnel ontwikkeld en zelfs de andere vrijheden ingehaald.⁷⁸ Een handels-, dienstverrichting of vestiging in een andere lidstaat vereist immers vaak een investering die een kapitaalbeweging naar die lidstaat noodzakelijk maakt. Bovendien geldt de rechtstreekse werking in art. 63 VWEU ook voor relaties met derde landen.

32. De Verdragen definiëren het begrip “kapitaalverkeer” niet. Daarom vormt de Richtlijn 88/361 tot op heden een belangrijke inspiratiebron op grond waarvan het toepassingsgebied van de Verdragsbepalingen nader wordt geduid. Hoewel deze ondertussen opgeheven is, blijft het Hof in al zijn arresten verwijzen naar deze richtlijn.⁷⁹ Aangezien art. 63 VWEU grotendeels de inhoud van artikel 1 van de richtlijn overneemt, heeft de nomenclatuur van het kapitaalverkeer in bijlage bij de richtlijn een indicatieve waarde bij het definiëren van het begrip. De niet-limitatieve⁸⁰ nomenclatuur bevat dertien rubrieken, waaronder rubriek XI, met het opschrift “Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, waaronder sub B “schenkingen en giften” en sub D

⁷⁴ M. ISENBAERT, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, Amsterdam, IBFD, 319.

⁷⁵ Directe investeringen (met inbegrip van investeringen in onroerende goederen) en vestiging, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten.

⁷⁶ HvJ (grote kamer) 18 december 2007, C-101/05, ECLI:EU:C:2007:804, A, par. 58-63.

⁷⁷ O. THOEMMES, “Inheritance Tax - A New Issue on the ECJ's List of Discriminatory Provisions”, *Intertax* 2004, afl. 5, 264.

⁷⁸ T. JANSEN en P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 442.

⁷⁹ Conclusie van Advocaat-generaal J. MAZÁK, 11 september 2007, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2007:500, Theodor Jäger, par.25.

⁸⁰ Opmerking in de inleiding van de nomenclatuur.

“nalatenschappen en legaten”. Rubriek XIII omvat sub A “successiebelasting”. Gelet op huidige rechtspraak bestaat er eigenlijk geen twijfel over dat successies kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU vormen.⁸¹ Derhalve moet telkens worden bepaald om welke kapitaalbeweging het bij de litigieuze regeling gaat (*materieel*) en of niet alle constituerende elementen binnen één lidstaat gelegen zijn (*geografisch*).

1.2. Beperking van het vrij verkeer van kapitaal

33. Krachtens art. 63 VWEU zijn *alle* beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derden verboden. Uit de formulering van het artikel blijkt dat zowel *discriminaties* als *belemmeringen* van kapitaalverkeer verboden zijn. Niet onbelangrijk hierbij op te merken is dat deze vrijheid niet gekoppeld wordt aan een bepaald subject; de vrijheid geldt dus ten opzichte van iedereen, ongeacht de nationaliteit, zetel of woonplaats. Het vrij verkeer van kapitaal wordt opgehangen aan ‘kapitaal’ dat de grens overgaat.⁸²

34. In de eerste plaats kan gesteld worden dat maatregelen die *een onderscheid* maken, dat nadelig is voor het vrij verkeer, verboden zijn. De discriminatie kan twee vormen aannemen. *Directe* discriminatie ontstaat als een regeling een verboden onderscheidingscriterium hanteert (nationaliteit). De discriminatie is *indirect* waar een regeling door het hanteren van andere, als dusdanig niet verboden onderscheidingscriteria, effecten sorteert die het verboden onderscheidingscriterium benaderen.⁸³ Zo kunnen ook regelen die een onderscheid maken op basis van vestigings- of woonplaats van de belastingplichtige of de plaats van belegging van het kapitaal, een vorm van indirecte discriminatie inhouden.⁸⁴ Veelal gaat het bij discriminatie om ongunstigere behandeling van niet-inwoners. Uiterst zelden wordt door de lidstaten het criterium van nationaliteit gehanteerd. De rechtspraak vergleed daarom al zeer snel naar het domein van de indirecte discriminatie, veelal gesteund op het criterium van de fiscale woonplaats of vestiging. Deze vaststelling zorgt ervoor dat binnen de EU de scherpe scheiding tussen inwoners en niet-inwoners aan het vervagen is (*supra*, rn. 25).

⁸¹ Conclusie van Advocaat-generaal J. MAZÁK, 11 september 2007, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2007:500, Theodor Jäger, par.26.

⁸² T. JANSEN en P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 443.

⁸³ M. ISENBAERT, EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation, p.327-332.

⁸⁴ T. JANSEN en P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 442.

35. In tweede instantie worden ook beperkingen *zonder onderscheid*, die een belemmering van het vrij verkeer van kapitaal opleveren, verboden. Hoewel de nationale regels onder vergelijkbare omstandigheden ook in binnenlandse situaties gelden, maken ze de toepassing van het vrij verkeer minder aantrekkelijk. Het gaat in dit geval niet om een minder gunstige (discriminerende) behandeling van niet-inwoners, maar veelal over een belemmerende behandeling van inwoners met een buitenlandse connectie ten opzichte van inwoners zonder de link met het buitenland.⁸⁵

36. Een probleem kan ook ontstaan door verschillen in regelgeving tussen twee of meer lidstaten. Het gaat in deze gevallen niet om een bijkomende kost of last die voortvloeit uit de regelgeving van één lidstaat. Het onderscheid moet goed voor ogen worden gehouden aangezien dergelijke verschillen, bijvoorbeeld tariefverschillen tussen lidstaten, niet verboden worden door de verdragsvrijheden. Het gaat om dispariteiten die het gevolg zijn van het rechtmatig naast elkaar bestaan van nationale belastingstelsels. De potentiële dubbele belasting die hierdoor kan ontstaan moet via positieve harmonisatie worden opgeheven (*infra*, Hoofdstuk IV, §3).

1.3. Toepassing op de arresten Hof van Justitie aan de hand van een eerste categorisering

a. Ongunstigere behandeling nalatenschap niet-inwoner

37. Vele landen maken voor de heffing van erfbelasting een onderscheid tussen nalatenschappen van overleden inwoners en niet-inwoners. Een zwaardere belasting van de laatste hindert het vrij verkeer van kapitaal: als erfgenamen meer belasting moeten betalen op in het buitenland gelegen goederen, zal wellicht de voorkeur gegeven worden aan investeringen in het eigen land. In de rechtspraak van het Hof merken we voornamelijk dat niet-inwoners benadeeld worden door de aftrek van schulden of door persoonlijke voordelen te beperken. Hieronder bespreken we beide subcategorieën.

⁸⁵ M. ISENBAERT, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, Amsterdam, IBFD, 2008, 491.

Beperkte aftrek van schulden

38. In 2003 werd het eerste arrest inzake erfbelasting geveld, in de zaak *Barbier*.⁸⁶ Hier wordt dan ook voor het eerst bevestigd dat de erfbelasting onder de vrijheid van kapitaalverkeer valt (*supra*, rn. 32).⁸⁷ De heer Barbier, wonende in België, overlijdt en heeft onroerende goederen in Nederland waar leveringsverplichtingen op rusten. De Nederlandse regeling liet niet toe de verplichtingen af te trekken van de belastbare grondslag, terwijl dat wel mogelijk was wanneer het ging om een de nalatenschap van een Nederlands inwoner. De Nederlandse regering betoogt dat de situatie van een erflater die in Nederland heeft gewoond niet vergelijkbaar is met die van een erflater die in een andere lidstaat heeft gewoond. Het beginsel van internationaal belastingrecht krachtens hetwelk de bevoegdheden betreffende zakelijke verplichtingen toekomen aan de staat waar de zaak is gelegen, terwijl persoonlijke verplichtingen (zoals een leveringsplicht) door de woonstaat in aanmerking moet worden genomen, zou zich hiertegen verzetten.⁸⁸ Sinds het arrest *Barbier* heeft het Hof zich in talrijke erfbelastingzaken moeten uitspreken over de mate waarin een onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners toegelaten is. Hoewel het Hof hierover in *Barbier* geen uitdrukkelijk standpunt innam (maar zich voornamelijk uitsprak over het opgeworpen neutraliteitsargument), stond volgens het Hof toch vast dat de Nederlandse regeling het vrij verkeer van kapitaal hinderde doordat ingezetenen van een andere lidstaat ontmoedigd werden te investeren in Nederlandse onroerende goederen.

39. N.a.v. de betwisting inzake *Eckelkamp* werd hieromtrent wel duidelijkheid geschapen. Mevrouw Eckelkamp woonde in Duitsland en is daar overleden. Zij bezat een onroerend goed in België. De Belgische fiscus weigerde om bij de berekening van de rechten van overgang de schulden (*in casu* een hypothecaire volmacht) betreffende dit onroerend af te trekken op grond van het feit dat zij op het tijdstip van overlijden niet op het Belgische grondgebied woonde. Het Belgische stelsel dat de grondslag van het recht van overgang bepaalde op de brutowaarde (d.w.z. zonder aftrek van lasten) van de in België gelegen onroerende goederen, achtte het Hof strijdig met het vrij verkeer van kapitaal.

Ingevolge art. 65, lid 1, sub a VWEU doet het bepaalde art. 63 VWEU niets af aan “het recht van de lidstaten de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die

⁸⁶ HvJ (5^{de} k.) 11 december 2003, nr. C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, H. Barbier.

⁸⁷ HvJ (5^{de} k.) 11 december 2003, nr. C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, H. Barbier, par.58.

⁸⁸ *Ibid.*, 65.

onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal belegd is”.

In de Belgische zaak *Eckelkamp* wordt duidelijk dat deze bepaling strikt geïnterpreteerd dient te worden.⁸⁹ Hetzelfde blijkt uit art. 65, lid 3 VWEU zelf: “de nationale maatregelen mogen geen middel tot willekeurige discriminatie vormen, noch tot een beperking van het vrije kapitaalverkeer leiden”. Volgens de rechtspraak moet telkens worden nagegaan of het onderscheid naargelang de vestigingsplaats of de plaats waar het kapitaal belegd is, betrekking heeft op niet-objectief vergelijkbare situaties of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.⁹⁰ Het criterium van de vergelijkbaarheid van situaties wordt hieronder behandeld. In Afdeling §2, C wordt dieper ingegaan op de dwingende redenen van algemeen belang.

40. Op het vlak van directe belastingen is de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar.⁹¹ Dit standpunt werd lange tijd, ook in erfbelastingzaken, ingeroepen door de lidstaten.⁹² Het mijlpaalarrest *Schumacker* ligt aan de basis van dit uitgangspunt. De reden waarom dit als een algemene regel geponeerd wordt, ligt volgens Advocaat-generaal P. LÉGER in het feit dat inwoners belast worden naar wereldinkomen en niet-inwoners enkel belast worden naar dat deel van hun inkomen waarvan de bron op het grondgebied van een staat ligt.⁹³ Critici vinden deze reden onaanvaardbaar aangezien deze in bijna alle gevallen een blanco rechtvaardiging voor elke discriminatie zou inhouden.⁹⁴ Het Hof benadrukt vooral het feit dat de belangrijkste inkomsten van inwoners gewoonlijk in de woonstaat geconcentreerd zijn.⁹⁵ Daarom ook dat het Hof de situatie anders behandelt wanneer de niet-ingezetene in de woonstaat geen inkomsten van betekenis geniet en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen (*i.e.* minstens 90%) verwerft door de arbeid verricht in een andere staat.⁹⁶ Dit is gunstig voor de lidstaten, want 90% is veel.

⁸⁹ HvJ (3^{de} k.) 11 september 2008, nr. C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489, Hans Eckelkamp, par. 57

⁹⁰ *Ibid.*, 59.

⁹¹ HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Roland Schumacker, par.31.

⁹² Conclusie van Advocaat-generaal J. MISCHO, 12 december 2002, nr. C-364/01, ECLI:EU:C:2002:763, H. Barbier, par.38; Conclusie van Advocaat-generaal P. MENGIOZZI, 12 juni 2013, nr. C-181/12, ECLI:EU:C:2013:384, Yvon Welte, par.46; Conclusie van J. MAZÁK, 13 maart 2008, nr. C-11/07, ECLI:EU:C:2008:169, Hans Eckelkamp, par.61; Conclusie van Advocaat-generaal J. MÁZAK, 13 maart 2008, nr. C-43/07, ECLI:EU:C:2008:170, Arens-Sikken, par. 32.

⁹³ Conclusie van Advocaat-generaal P. LÉGER, 22 november 1994, C-279/93, ECLI:EU:C:1994:391, Roland Schumacker, par.58.

⁹⁴ S. VAN THIEL, *EU Case Law on Income Tax*, Amsterdam, IBFD publications, 2001, 336.

⁹⁵ HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Roland Schumacker, par.33.

⁹⁶ *Ibid.*, 36 en 46.

41. Het Hof beargumenteert in *Eckelkamp*, in tegenstelling tot wat de Belgische Staat betoogde, dat er geen sprake is van objectief verschillende situaties tussen een Duitse inwoner en een Belgische inwoner. Door nalatenschappen van die twee categorieën van personen voor de belastingheffing op nalatenschappen gelijk te behandelen, *behalve voor de aftrek van schulden*, heeft de Belgische wetgever immers erkend dat tussen laatstgenoemden, wat de wijze van heffing en de voorwaarden van deze belasting betreft, er geen objectief verschil in situatie bestaat.⁹⁷ Het Hof verwerpt hier eigenlijk *stilzwijgend* de ‘Schumacker-doctrine’. Het gebruikte criterium om de vergelijkbaarheid van situaties te beoordelen (*‘comparability assessment’*) is dus de wijze van de heffing en de voorwaarden van erfbelasting. Zijn deze voor ingezetenen en niet-ingezetenen gelijk, is er ook geen reden om de aftrek van schulden enkel toe te staan voor ingezetenen.

De redenering hierboven is bovendien voorwaardelijk geformuleerd: “onder voorbehoud van onderzoek door de verwijzende rechter betreffende de vraag of de in het hoofdbeding aan de orde zijnde volmacht *rust op de nagelaten onroerende zaak*”.⁹⁸ De Belgische Staat bracht in dat de hypothecaire volmacht geenszins een schuld vormt die de onroerende zaak bezwaarde. Op basis van het arrest *Gerritse*⁹⁹ stelde zij dat de schulden immers *rechtstreeks verband* moeten houden met de activiteit die de belastbare inkomsten in de betrokken lidstaat heeft gegenereerd. *In casu* had mevrouw Eckelkamp een schuld erkend tegenover één van haar kinderen en had zij een volmacht getekend om haar onroerend goed te hypothekeren tot zekerheid van deze schuld.

Het Hof beperkte zich tot het citeren van de opmerkingen van de erfgenamen en van de Commissie. Wat schulden zijn ‘*die op een onroerend goed rusten*’ is een vraag die het Hof uit de weg is gegaan door te verwijzen naar haar bevoegdheden van art. 234 EG-Verdrag (*thans*: 267 VWEU). Het is de taak van de nationale rechter om de aard van een schuld te onderzoeken en om te bepalen of er in werkelijkheid *een rechtstreeks verband* bestaat tussen de aangevoerde schuld en de onroerende zaak.¹⁰⁰ Bemerk dat er nu niet meer gesproken wordt over een schuld die ‘rust’ op het onroerend goed, maar over een ‘rechtstreeks verband’ tussen de schuld en de zaak. Het Hof bevestigt hier expliciet de voorwaarde van een direct verband om de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen als objectief vergelijkbaar te beschouwen. Het arrest vormt een

⁹⁷ HvJ (3^{de} k.) 11 september 2008, nr. C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489, Hans Eckelkamp, par.47 j° 60-63.

⁹⁸ *Ibid.*, 63.

⁹⁹ HvJ (5^{de} k.) 12 juni 2003, nr. C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340, Gerritse.

¹⁰⁰ HvJ (3^{de} k.) 11 september 2008, nr. C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489, Hans Eckelkamp, par.53.

richtsnoer voor belastingplichtigen om voor de nationale gerechten ‘het rechtstreekse verband tussen de schuld en het onroerend goed’ te bewijzen.

Ongeveer één jaar later kwam de zaak opnieuw voor de nationale rechter. Het Vlaamse Decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2009 van 19 december 2008 (B.S., 29 december 2008) liet ondertussen met betrekking tot de nalatenschap van iemand die geen rijksinwoner is, maar wiens domicilie of zetel van vermogen gevestigd was binnen EER, de aftrek toe van de *schulden waarvan het bewijs wordt geleverd dat ze specifiek werden aangegaan om deze onroerende goederen te verwerven of te behouden* (art. 27 Vlaams W.Succ.; *thans*: art. 2.7.3.4.1., tweede lid VCF).¹⁰¹ In het arrest *Eckelkamp* was een ander criterium aangegeven, met name, *schulden die op de onroerende zaak rusten*. Schulden die op de onroerende zaak rusten hoeven niet noodzakelijk schulden te zijn die specifiek werden aangegaan om deze onroerende goederen te verwerven of te behouden, zoals de Vlaamse wetgeving nu vereist.¹⁰² DEBLAUWE geeft het voorbeeld van een Franse inwoner met een Belgisch onroerend goed waarop hij een hypotheek neemt om een nieuwe auto te kopen. De auto is niet belastbaar in het Belgisch successierecht want de persoon die de auto aankoopt, woont niet in België. Volgens de wet zou de schuld niet afgetrokken kunnen worden en volgens het Hof wellicht wel want hij heeft een hypotheek genomen op het Belgisch goed, en de schuld ‘rust erop’.¹⁰³ Een andere mogelijke interpretatie is dat de woorden ‘rusten op’ niet zo letterlijk genomen moeten worden en dat het Hof de schulden bedoelt die er redelijkerwijze mee in verband gebracht kunnen worden. Het Hof van Beroep aanvaardde in elk geval, zonder dit zeer duidelijk te motiveren, dat er een direct verband was, ook al ging het maar om een hypothecaire volmacht.¹⁰⁴

42. In de Belgische rechtsleer vloeide reeds veel inkt over het, niet toevallig Belgische, *Eckelkamp* arrest. Het arrest werd bestempeld als een mijlpaalarrest op meerdere vlakken. M.i. kan het arrest *Arens-sikken*, uitgesproken enkele maanden vóór het arrest *Eckelkamp*, om dezelfde redenen als baanbrekend beschouwd worden. Hier ging het over de aftrek van lasten

¹⁰¹ Het Waalse decreet van 30 april 2009 laat voor de nalatenschap van alle niet-rijksinwoners de aftrek toe van de schulden die in het bijzonder betrekking hebben op de betrokken onroerende goederen (art.1, al.1, 2 en art.18 Waals W.Succ.). De Brusselse ordonnantie van 26 augustus 2010 voerde in wezen dezelfde regeling in als de Vlaamse regeling (art.27 Brus. W.Succ.).

¹⁰² A. BIESMANS en R. DEBLAUWE, “Toepassing van het arrest Eckelkamp: recht op teruggave van de rechten”, *Nieuwsbrief Successierechten* 2010, 8/6.

¹⁰³ R. DEBLAUWE, Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting, Herentals, KnopsPublishing, 2015,340.

¹⁰⁴ A. BIESMANS en R. DEBLAUWE, “Toepassing van het arrest Eckelkamp: recht op teruggave van de rechten”, *Nieuwsbrief Successierechten* 2010, 8/7-8/8.

die door een testament (met o.m. het aandeel van de erflater in een in Nederland gelegen onroerende zaak) was opgelegd. De echtgenoot van Arens-sikken woonde op het tijdstip van zijn overlijden in Italië. De Nederlandse fiscus weigerde de schuld in rekening te brengen, hetgeen hij niet zou gedaan hebben indien de overledene wél in Nederland had gewoond. Ook hier werd de situatie van inwoners en niet-inwoners over het algemeen als objectief vergelijkbaar beschouwd.¹⁰⁵ Eveneens werd de vereiste van een direct verband bevestigd, ook al besliste het Hof in deze zaak dat het verband reeds door de nationale rechters was aangetoond.¹⁰⁶

Welk arrest nu juist baanbrekend is op welk vlak, raakt de essentie natuurlijk niet. Feit is dat na de arresten *Barbier*, *Arens-sikken* en *Eckelkamp* vast staat dat, voor wat betreft *de aftrek van schulden*, de Schumacker-doctrine niet toegelaten is indien een rechtstreeks verband tussen schuld en onroerend goed vaststaat. Eenzelfde redenering (zonder de voorwaarde van een direct verband) zal, voor wat betreft *belastingvoordelen*, bevestigd worden in de zaken *Mattner*, *Welte* en *Hünnebeck* (*infra*, rn. 44 ev.).

43. Nog een laatste opmerking: art. 2.7.3.2.13. VCF laat de aftrek toe van iedere som, rente of pensioen die gelegateerd werd aan een derde van de belastbare basis van de erfgenaam die gehouden is de som, rente of pensioen te betalen. Dit artikel is enkel van toepassing in het successierecht. Op basis van de hierboven beschreven rechtspraak lijkt het duidelijk dat de aftrek van lasten ook mogelijk zou moeten zijn in het recht van overgang.¹⁰⁷

Lagere persoonlijke belastingvoordelen

44. In *Welte* verwijst het Hof voor het eerst expliciet naar het arrest *Schumacker*.¹⁰⁸ Hier kan m.i. niet meer gesproken worden van een stilzwijgende verwerping van de Schumacker-doctrine. De zaak ging over de nalatenschap van mevrouw W-S. Zij overleed in Zwitserland en was bij haar overlijden o.m. eigenares van haar ouderlijk huis in Duitsland. De Duitse fiscus kende een belastingvrije som toe die 250 keer kleiner was dan het geval waarin de erflaatster of haar man ten tijde van het openvallen van de nalatenschap in Duitsland zou gewoond hebben. Dezelfde redenering op het vlak van belastingvoordelen vindt men hier terug. Het Hof stelde

¹⁰⁵ HvJ (3^{de} k.) 11 september 2008, nr. C-43/07, ECLI:EU:2008:490, Arens-Sikken, par. 57.

¹⁰⁶ *Ibid.*, 45.

¹⁰⁷ R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2015, 274; R. DEBLAUWE, “IFA2010 – Onderwerp II – De dood als belastbaar feit en zijn internationale gevolgen – Belgisch verslag”, *TFR* 2010, 651.

¹⁰⁸ HvJ (3^{de} k.) 17 oktober 2013, nr. C-181/12, ECLI:EU:2013:662, Yvon Welte, par.46.

vast dat de erfbelasting op een onroerend goed berekend werd op basis van de waarde van het pand en de persoonlijke band tussen de erflater en de erfgenaam. De regels voor de berekening zijn derhalve dezelfde voor ingezetenen en niet-ingezetenen, behalve voor wat betreft de belastingvrije som. Volgens het Hof was er dus geen objectief verschil dat een ongelijke fiscale behandeling rechtvaardigde.¹⁰⁹ Advocaat-generaal P. MENGGOZZI pakte het voorzigtiger aan en stelt dat “indien met de principes uit *Schumacker* rekening wordt gehouden, Duitsland de hogere belastingvrije som toch nog moet verlenen omdat bijna het geheel van de nalatenschap in Duitsland wordt belast”. Het Hof maakt dergelijk onderscheid niet, wat in het voordeel van de belastingplichtige is. In het arrest *Mattner*, drie jaar voordien, sprak het Hof zich trouwens reeds uit over de Duitse regeling in kwestie en bevond deze discriminerend. Ook hier had het argument van de Duitse regering betrekking op het feit dat de situatie van een inwoner en van een niet-inwoner niet objectief vergelijkbaar zijn. In *Welte* wordt dan ook niet zelden verwezen naar dit arrest, waar het weliswaar ging over een met het Europees recht strijdige *schenkbelasting*.¹¹⁰ Het lijkt erop dat hetzelfde principe op zowel erfbelasting als schenkbelasting kan worden toegepast.

De niet-toepassing van de Schumacker-doctrine inzake erfbelasting wordt later ook bevestigd in *Commissie t. Duitsland* (C-211/13)¹¹¹ en *Commissie t. Spanje* (C-127/12)¹¹², en zelfs recentelijk in 2016 in de zaken *Commissie t. Griekenland* (C-244/15)¹¹³ en *Hünnebeck*¹¹⁴. Ook in de rechtsleer vindt men er geen doekjes meer om.¹¹⁵

45. Advocaat-generaal P. WATTEL bij de Hoge Raad der Nederlanden vindt §55¹¹⁶ van het arrest *Welte* onverenigbaar met de Schumacker-doctrine, maar vindt wel dat deze laatste niet toegepast moet worden in erfbelastingzaken.¹¹⁷ Voor het verschil in uitkomst tussen *Schumacker* en *Mattner* (en andere bovenvermelde zaken) wijst hij naar een opinie van GLADPOOTJES.¹¹⁸ Inzake inkomstenbelasting is de achtergrond van de vrijstelling meestal

¹⁰⁹ HvJ (3^{de} k.) 17 oktober 2013, nr. C-181/12, ECLI:EU:2013:662, Yvon Welte, par.49.

¹¹⁰ HvJ (2^{de} k.) 22 april 2010, nr. C-510/08, ECLI:EU:C:2010:216, Mattner, par.36.

¹¹¹ HvJ (3^{de} k.) 4 september 2014, nr. C-211/13, ECLI:EU:C:2014:2148, Commissie t. Bondsrepubliek Duitsland, par. 48-53.

¹¹² HvJ (2^{de} k.) 3 september 2014, nr. C-127/12, ECLI:EU:C:2014:2130, Commissie t. Koninkrijk Spanje, par.77-79.

¹¹³ HvJ (7^{de} k.) 26 mei 2016, nr. C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359, Commissie t. Helleense Republiek, par.36.

¹¹⁴ HvJ (1^{ste} k.) 8 juni 2016, nr. C-479/14, ECLI:EU:C:2016:412, Sabine Hünnebeck, par.54.

¹¹⁵ B. VERDICKT, “Griekse successierechten in strijd met het Europese recht”, Nieuwsbrief Successierechten 2016, 11/3.

¹¹⁶ “Aangezien de hoogte van de belastingvrije som niet afhankelijk is van de hoogte van de heffingsgrondslag, maar wordt toegekend aan de erfgenaam als belastingplichtige, is de beperkte belastingplicht van de niet-ingezeten erfgenaam van een niet-ingezeten erflater dus geen omstandigheid die ertoe kan leiden dat de situatie van deze erfgenaam, gelet op de belastingvrije som, objectief verschilt van de situatie van de niet-ingezeten erfgenaam van een ingezetenen erflater dan wel van die van de ingezetenen erfgenaam van een ingezetenen of niet-ingezetenen erflater.” (§55)

¹¹⁷ Conclusie van Advocaat-generaal P.J. WATTEL, 12 juni 2014, nr. 14/00521, ECLI:NL:PHR:2014:585, 1.9.

¹¹⁸ Conclusie van Advocaat-generaal P.J. WATTEL, 12 juni 2014, nr. 14/00521, ECLI:NL:PHR:2014:585, 8.7.

gebaseerd op het feit dat beneden een bepaald minimum geen belasting verschuldigd is; in erfen schenkelastingzaken is de vrijstelling vaak gebaseerd op verwantschap. Hijzelf countert deze verklaring door te stellen dat het Hof in voorgaande zaken niet de vrijstellingsbepalende factor beslissend achtte, maar het feit dat deze factor (voor erfbelasting verwantschap en voor inkomstenbelasting een bepaald minimum) niet samenhangt met inwonerschap.¹¹⁹ Hij hoopt dat de erfbelastingrechtspraak op termijn de Schumacker-leer ook voor de inkomstenbelasting opzij gaat schuiven.¹²⁰ Verder volgt de Nederlandse Advocaat-generaal het standpunt van PATERNOTTE dat “voordelen alleen maar toegekend moeten worden in de mate de goederen aanwezig zijn in het land in kwestie”.¹²¹ Zij verdedigen dat enkel een proportioneel voordeel verleend zou moeten worden aan de niet-ingezetene, nl. in verhouding tot het inkomen of het vermogen dat zich bevindt in de betrokken lidstaat (*in casu* 62%). Het Hof daarentegen veronachtzaamt de door *Welte* eveneens verkregen 38% niet-situsgoederen.¹²² De volle belastingvrije som komt toe aan de erfgenamen.¹²³ De auteurs zouden op dit punt een grote vrijheid aan de staten zelf willen geven, zij pleiten alvast voor een belastingvoordeel dat niet slechter is dan het belastingvoordeel in verhouding tot het vermogen dat zich bevindt in de bronstaat.¹²⁴

46. Nu vaststaat dat het Hof, na zijn rechtspraak aangaande de aftrek van schulden, ook op het vlak van de toekenning van belastingvoordelen inwoners en niet-inwoners in het algemeen als objectief vergelijkbaar beschouwd, kan m.i. met zekerheid worden geponeerd dat het Hof van de Schumacker-doctrine afstand genomen heeft voor de erfbelasting. In zaken waar niet-inwoners ongunstiger behandeld worden, kan dus eigenlijk aan de ‘*comparability test*’ worden voorbijgegaan. Men moet wel indachtig blijven dat de nationale regeling nog steeds kan gerechtvaardigd worden door een dwingende reden van algemeen belang (*infra*, §2, C).

b. Neutralisering emigratie

47. De Nederlandse wetgeving inzake erfbelasting werkt met een woonplaatsfictie: voor de toepassing van de erfbelasting wordt een (gewezen) inwoner van Nederland met de Nederlandse nationaliteit tot tien jaar na zijn emigratie toch als inwoner van Nederland

¹¹⁹ Conclusie van Advocaat-generaal P.J. WATTEL, 12 juni 2014, nr. 14/00521, ECLI:NL:PHR:2014:585, 8.8.

¹²⁰ *Ibid.*, 8.17.

¹²¹ Conclusie van Advocaat-generaal P.J. WATTEL, 12 juni 2014, nr. 14/00521, ECLI:NL:PHR:2014:585, 8.14.

¹²² HvJ (3^{de} k.) 17 oktober 2013, nr. C-181/12, ECLI:EU:2013:662, Yvon Welte, par.54.

¹²³ *Ibid.*, 55; Conclusie van Advocaat-generaal P.J. WATTEL, 12 juni 2014, nr. 14/00521, ECLI:NL:PHR:2014:585, 8.11.

¹²⁴ Conclusie van Advocaat-generaal P.J. WATTEL, 12 juni 2014, nr. 14/00521, ECLI:NL:PHR:2014:585, 1.9.

beschouwd. De door de effectieve woonstaat verschuldigde erfbelasting wordt wel in aftrek gebracht. Een dergelijke regel hebben wij niet in België, de problematiek stelt zich hier (nu) dus niet.

48. De verenigbaarheid van deze regeling met het Europese recht werd in de zaak *van Hilten* in vraag gesteld.¹²⁵ Mevrouw van Hilten overleed in Zwitserland binnen de tienjaarsperiode na haar emigratie uit Nederland. Voor de Nederlandse erfbelasting werd ze beschouwd als Nederlands inwoner en werd als dusdanig ook zo belast. Bijzonder aan deze zaak is dat we zien dat het Hof zelfs ongevraagd antwoordt op bepaalde vragen. De verwijzende rechter had reeds vastgesteld dat de desbetreffende regeling het vrij verkeer van kapitaal belemmerde of minder aantrekkelijk maakte.¹²⁶ Hij voegde er ook nog aan toe dat er sprake was van een willekeurige discriminatie op basis van nationaliteit.¹²⁷ Het Hof stond hiermee voor voldongen feiten, toch belette dat hem niet om de litigieuze handeling alsnog te toetsen aan het gemeenschapsrecht.¹²⁸

49. Het Hof is van mening dat er *geen* schending van de vrijheid van kapitaalverkeer voorligt. *Van Hilten* is één van de enige arresten inzake erfbelasting waar het Hof hier reeds toe besluit in de eerste stap (beperking van het vrij verkeer). De tienjaarsperiode kan volgens het Hof Nederlanders die geëmigreerd zijn er niet van doen afzien in Nederland investeringen te doen vanuit een andere lidstaat, en omgekeerd: Nederlanders die niet verhuisd zijn er niet van doen afzien investeringen te doen in een andere lidstaat. Bovendien kan de tienjaarsperiode evenmin de waarde van de nalatenschap verminderen bij emigratie. Allemaal vrij ‘logisch’ volgens het Hof: u wordt namelijk belast alsof u niet verhuisd bent! Ten tweede, benadrukt het Hof dat zelfs de uitdrukkelijke verwijzing naar de nationaliteit niet leidt tot een verboden discriminatie omdat dit criterium *in casu* wordt gebruikt voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid. Hier gaan we uitgebreider op in in Hoofdstuk IV (§3).

50. Toch nog één belangrijke bedenking: de verhuis op zich valt niet onder de vrijheid van kapitaalverkeer.¹²⁹ Het vermogen van de erflater zoals dat was samengesteld op het moment waarop zij zich buiten Nederland vestigde, omvatte goederen in talrijke lidstaten. Het is onjuist te stellen dat dit vermogen naar Zwitserland zou zijn overgebracht op het moment van vestiging

¹²⁵ HvJ (3^{de} k.) 23 februari 2006, nr. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, Erven Van Hilten.

¹²⁶ *Ibid.*, 19.

¹²⁷ *Ibid.*, 20.

¹²⁸ *Ibid.*, 26.

¹²⁹ *Ibid.*, 49.

in Zwitserland.¹³⁰ De emigratie is niet vergezeld gegaan met een kapitaalbeweging. De nationale tienjaarsregel moet dus een investering belemmeren, niet de verhuis als zodanig. Vandaar ook dat het Hof besloot dat de desbetreffende regeling investeringen in het buitenland (door een ingezetene) of in het binnenland (door een niet-ingezetene) niet ontmoedigt. Misschien zou het daarmee wel om een beperking van de vrijheid van vestiging (*infra*, rn. 68 ev.) gaan, maar het Hof onderzocht dit niet. Het Hof zou wellicht tot een negatief besluit zijn gekomen aangezien de vrijheid van vestiging niet toepasselijk is in de relatie tot derde-landen. Bovendien oordeelde het Hof in het kader van het vrije verkeer van personen reeds dat een loutere verhuis naar een andere lidstaat terwijl men zijn economische activiteit in de lidstaat van vertrek behoudt, een interne situatie is die geen verdragsbescherming geniet.¹³¹ Uit latere arresten blijkt dat deze stelling in bepaalde gevallen genuanceerd wordt.¹³²

c. Ongunstigere behandeling van in het buitenland gelegen erfgoederen

51. Er zijn landen die een hogere erfbelasting heffen op de in het buitenland gelegen onroerende goederen. Ook dit hindert het vrij verkeer van kapitaal: wetende dat erfgenamen meer belasting zullen moeten betalen op buitenlandse onroerende goederen, zullen investeringen in eigen land wellicht de voorkeur krijgen. DAFNOMILIS breidt deze categorie uit tot alle in het buitenland gelegen activa.¹³³ Op die manier zouden ook deelnemingen in buitenlandse vennootschappen binnen de groep vallen. Omdat ook de vrijheid van vestiging niet zelden opgeworpen wordt in dergelijke zaken, bespreken wij deze (deel)categorie onder Afdeling §2, B, 2.

52. Het arrest *Jäger*¹³⁴ is het eerste arrest inzake erfbelasting waar in het buitenland gelegen onroerende goederen ongunstiger behandeld werden dan binnenlandse onroerende goederen. Mevrouw Jäger woonde in Duitsland, maar bezat landbouw –en bosgronden in Frankrijk. Bij haar overlijden werd door Duitsland erfbelasting geheven over haar goederen, ook op de Franse gronden. De Duitse wetgeving maakte voor de berekening van de erfbelasting op deze gronden een onderscheid naargelang die gronden al dan niet *in Duitsland gelegen* waren: buitenlandse

¹³⁰ Conclusie van Advocaat-generaal P. LÉGER, 30 juni 2005, nr. C-513/03, ECLI:EU:C:2005:416, Erven Van Hilten, par.58.

¹³¹ B. TERRA en P. WATTEL, *European Tax Law*, Deventer, Kluwer, 2005, 30.

¹³² HvJ 12 mei 1988, nr.C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, Gilly, par.21-22; Zie voor andere gevallen: B. TERRA en P. WATTEL, *European Tax Law*, Deventer, Kluwer, 2005, 31-33.

¹³³ V. DAFNOMILIS, “A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances”, *European Taxation* 2015, nr.12, 505.

¹³⁴ HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger.

goederen werden gewaardeerd tegen de normale waarde, terwijl voor binnenlandse goederen een bijzondere waarderingsprocedure gold, die gemiddeld een uitkomst van slechts 10% van de normale waarde opleverde. Ook het bijzonder belastingvrij bedrag, was niet van toepassing bij de verkrijging van buitenlandse land- en bosbouwgronden. Zes jaar later sprak het Hof zich uit over een gelijkaardige zaak: de zaak *Q*¹³⁵. In deze zaak verzocht *Q* om een in Engeland gelegen onroerende zaak waarvan zij eigenaar is, aan te wijzen als “landgoed” in de zin van de Natuurschoonwet in 1928. De Nederlandse wet voorzag slechts in een belastingvoordeel bij de overdracht van een “landgoed” *gelegen in Nederland*. In de zaak *Jäger* besliste het Hof dat er een inbreuk was op het Europese recht, terwijl de situatie in de zaak *Q* verenigbaar werd geacht met het Europees recht.

53. Beperkende maatregelen in de zin van art. 63 VWEU omvatten volgens vaste rechtspraak maatregelen die leiden tot waardevermindering van de nalatenschap van een persoon die woonplaats heeft in een andere lidstaat dan deze waar de betrokken zaken zich bevinden en waar de vererving van die zaken wordt belast.¹³⁶ In *Jäger* had de Duitse regeling inderdaad tot gevolg dat de in Frankrijk gelegen gronden aan een hogere erfbelasting onderworpen werden dan verschuldigd zou zijn indien de gronden uitsluitend in Duitsland waren gelegen. Hoewel het arrest *Q* betrekking had op de schenkbelasting, verwees het Hof in eerste instantie naar het arrest *Jäger* om ook hier te besluiten tot een verboden beperking in de zin van art. 63 VWEU.¹³⁷

54. In het licht van het arrest *Jäger* is artikel 2.7.3.3.2. VCF wellicht in strijd met het Europees recht. Het artikel wijkt voor onroerende goederen die in het buitenland liggen af van art. 2.7.3.3.1. VCF, hetwelk de waardering van het actief regelt. Als de verkoopwaarde niet blijkt uit akten of bescheiden gebeurt de waardering van deze goederen op een andere manier dan in art. 2.7.3.3.1. VCF. De voorwaarde ‘als de verkoopwaarde niet blijkt uit akten of bescheiden’ wordt in de praktijk wel ruim geïnterpreteerd.¹³⁸ Toch blijft het verschil in behandeling in de theorie wel bestaan. Bovendien zijn situaties waarin er geen buitenlandse ‘akten en bescheiden’ zijn, niet ondenkbaar: in Nederland wordt het recht van overgang

¹³⁵ HvJ (2^{de} k.) 18 december 2014, nr. C-133/13, ECLI:EU:C:2004:2460, *Q*.

¹³⁶ HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor *Jäger*, par.31.

¹³⁷ HvJ (2^{de} k.) 18 december 2014, nr. C-133/13, ECLI:EU:C:2004:2460, *Q*, par.20.

¹³⁸ O. VAN ACOLEYEN en F. WERDEFROY, *Successierecht*, Brussel, Fiscale hogeschool, 1976, 269-270; R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2015, 289.

bijvoorbeeld niet meer geheven¹³⁹; de kans is groot dat voor Nederlands onroerend goed er geen ‘bescheiden’ zijn waaruit de waarde van overlijden blijkt.

55. Hoewel elke rechtvaardigingsgrond onder Afdeling 2, C apart onderzocht wordt, lijkt het mij hier interessant de ingeroepen motieven casusgericht te behandelen. Niet zelden wordt een belastingvoordeel enkel gekoppeld aan een in het binnenland gelegen goed en worden hiervoor gelijkaardige motieven van nationale aard ingeroepen. De onderscheidingen die het Hof in zijn arresten maakt, zijn op zijn minst subtiel te noemen. Welke motivering de nationale wetgever in de memorie van toelichting geeft, lijkt alvast heel bepalend te zijn.

56. Een beperking als hierboven is slechts verenigbaar met het vrije kapitaalverkeer, indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.¹⁴⁰

In de eerste plaats moet dus worden vastgesteld of het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn. Het Hof gaat over tot een ‘*comparability assessment*’.¹⁴¹ In elk van de gevallen vergelijkt het Hof de nationale situatie met de internationale situatie. Één van de belangrijkste criteria bij deze beoordeling is de doelstelling en inhoud van de nationale bepaling.¹⁴² De regeling in *Jäger* streefde doelstellingen in verband met het voortbestaan van de activiteit van land- en bosbouwondernemingen na, alsmede met het behoud van de werkgelegenheid in deze ondernemingen. Met het belastingvoordeel bij de overdracht van een “landgoed” in de Nederlandse regeling wordt een doelstelling nagestreefd van behoud van nationaal natuurschoon, met inbegrip van het behoud van cultuurhistorisch erfgoed. In *Jäger* beschouwde het Hof de nationale situatie als objectief vergelijkbaar met de internationale situatie, in *Q* ging zij niet uit van objectief vergelijkbare situaties. Merk hierbij op dat het Hof in *Jäger* hiertoe besliste louter omwille van het feit dat de erfbelasting rechtstreeks berekend wordt op basis van de waarde van de tot de erfenis behorende zaken (de in het binnenland én buitenland bevindende goederen).¹⁴³ Eigenlijk zou het Hof op basis van deze redenering dus ook in het arrest *Q* tot hetzelfde resultaat gekomen zijn. Toch stelde het

¹³⁹ BUYSSE, C., “Recht van overgang bij overlijden gaat voor de bijl”, *Fiscoloog (I.)* 2009, afl. 313, 8.

¹⁴⁰ HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger, par. 42; HvJ (2^{de} k.) 18 december 2014, nr. C-133/13, ECLI:EU:C:2014:2460, Q, par.22.

¹⁴¹ V. DAFNOMILIS, “A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances”, *European Taxation* 2015, nr.12, 507

¹⁴² HvJ (2^{de} k.) 18 december 2014, nr. C-133/13, ECLI:EU:C:2014:2460, Q, par.22; HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger, par.52.

¹⁴³ HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger, par. 44.

Hof hier dat er geen sprake was van objectief vergelijkbare situaties omwille van de doelstelling van de Nederlandse bepaling die erop gericht is *bepaalde landgoederen behorend tot het Nederlands cultuurhistorisch erfgoed*, te behouden.¹⁴⁴ Het Hof ging daarom niet meer over tot een onderzoek van de eventuele dwingende redenen van algemeen belang, zoals de Advocaat-generaal J. KOKOTT het Hof had uitgenodigd te doen.¹⁴⁵

57. In tweede instantie wordt de voorwaarde inzake het nastreven van een doel van algemeen belang behandeld. Hier onderzocht het Hof in *Jäger*, weliswaar in een later stadium dan in *Q*, de vergelijkbaarheid van situaties op basis van de doelstelling van de betrokken regeling. Doelstellingen in verband met het voortbestaan van ondernemingen, kunnen onder bepaalde omstandigheden een doelstelling van algemeen belang zijn en een beperking op het vrij verkeer van kapitaal rechtvaardigen. Het Hof vervolgt echter: “Met betrekking tot de doelstelling kan uit niets in het hoofdgeding worden afgeleid dat in andere lidstaten gevestigde ondernemingen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden als ondernemingen die in Duitsland zijn gevestigd.”¹⁴⁶ Ook het behoud van bossen in het buitenland kan dus belangrijk zijn voor de economie daar.

58. Het lijkt erop dat een gunstregeling met *economische motieven* in principe moet gelden voor alle lidstaten en een gunstregeling met motieven van *natuurbescherming* beperkt mag blijven tot de lidstaat die ze toekent. Uit de conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT bij het arrest *Q* kan wat betreft dit laatste motief een nog preciezer onderscheid gemaakt worden. Zij onderzocht heel uitgebreid in welke mate een louter nationaal doel (van natuurbehoud) achter het fiscale voordeel een rechtvaardigingsgrond kan vormen. Wanneer het door de lidstaat nagestreefde doel in de Verdragen wordt erkend als een nationaal doel, ligt het in principe voor de hand dat het desbetreffende doel een rechtvaardiging op het vrij verkeer van kapitaal kan zijn.¹⁴⁷ Dit is het geval bij het behoud van het *nationaal cultureel erfgoed* (art. 36 VWEU). Ook in de rechtspraak wordt dit bevestigd.¹⁴⁸ J. KOKOTT gaat ervan uit dat hetzelfde geldt voor het behoud van *natuurlijk erfgoed dat tot het cultureel erfgoed behoort* omdat het bij een gebouw hoort of een bouwwerk vormt. De vraag rijst of een doelstelling van *behoud van nationaal natuurlijk erfgoed, zonder dat de onroerende zaak ook nationaal cultureel erfgoed*

¹⁴⁴ HvJ (2^{de} k.) 18 december 2014, nr. C-133/13, ECLI:EU:C:2004:2460, Q, par.27.

¹⁴⁵ Conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 2 oktober 2014, nr. C-133/13, ECLI:EU:C:2014:2255, Q, par. 30.

¹⁴⁶ HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger, par.50-52.

¹⁴⁷ Conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 2 oktober 2014, nr. C-133/13, ECLI:EU:C:2014:2255, Q, par. 42.

¹⁴⁸ HvJ (2^{de} k.) 18 december 2014, nr. C-87/13, ECLI:EU:C:2014:2459, X, par. 31-32.

herbergt, een beperking kan rechtvaardigen. De vraag werd door het Hof in het arrest *Q* bevestigend beantwoord.

59. Toch blijft onduidelijkheid heersen in de rechtsleer omtrent de juiste draagwijdte van deze arresten. Zo werd de verenigbaarheid van de Natura 2000-regeling in art. 55bis Waals W.Succ. reeds in vraag gesteld.¹⁴⁹ Er wordt in een gunstregeling voorzien voor de Natura 2000-gebieden *gelegen in het Waalse Gewest*. Natura 2000 is een Europees natuurnetwerk dat de toekomst tracht te verzekeren van Europa's meest kwetsbare dieren, plantensoorten en hun leefgebied. De auteur twijfelt of deze regeling verenigbaar is met het Europese recht. De auteur beroept zich op het arrest *Jäger*, maar ook op het bericht van de Europese commissie, dat op 30 september 2010 Nederland aanbevolen heeft om zijn discriminerende regeling voor landgoederen aan te passen. Ondertussen echter, werd deze regeling daarna in het arrest *Q* (133/13) goedgekeurd door het Hof. Feit is ook dat, hoewel de auteur er zelf op wijst dat de Europese Commissie na het arrest *Jäger* de fiscale wetgeving van de overige lidstaten onder de loep is gaan nemen, de Waalse regelgeving tot vandaag de dag geen fundamentele wijzigingen heeft ondergaan. In Vlaanderen bestaat gelijkaardige regeling in art. 2.7.6.0.2. VCF, waar gronden gelegen in VEN-gebieden (Vlaams Ecologisch Netwerk) vrijgesteld worden van erfbelasting. Toch denk ik op basis van het arrest *Ålands Vindkraft* een argument te vinden voor het niet-aanvaarden van de in deze regeling besloten doelstelling als rechtvaardigingsgrond. Het Hof erkende hier dat een stimulerende maatregel van een lidstaat in beginsel een nationaal georiënteerd doel kan hebben, *voor zover het gesteunde gebied niet geharmoniseerd is door het Unierecht*.¹⁵⁰ Dit is natuurlijk wel het geval voor Natura-2000 aangezien deze een samenhangend netwerk van beschermde gebieden in de Europese Unie vormt. Als dat klopt, wordt het dan dus wel heel belangrijk te weten welk soort motieven van natuurbescherming aan de grondslag van de regeling liggen.

60. Recentelijk nog werd ook het standpunt nr. 16076 d.d. 3 oktober 2016 van de Vlaamse Belastingdienst in vraag gesteld in het licht van de arresten *Jäger* en *Q*.¹⁵¹ Vlabel besliste dat de vrijstelling voor bossen in art. 2.7.6.0.3. VCF enkel kan worden toegepast indien de betrokken bossen in het Vlaamse Gewest zijn gelegen.¹⁵² De ingeroepen motieven kaderen in

¹⁴⁹ T. DE CLERCK, "Natura 2000-regeling: strijdig met het vrij verkeer van kapitaal?", *Nieuwsbrief Successierechten* 2011.

¹⁵⁰ HvJ (grote k.) 1 juli 2014, nr. C-573/12, ECLI:EU:C:2014:2037, *Ålands Vindkraft*, par.94

¹⁵¹ R. DEBLAUWE, "Vlabel weigert vrijstelling voor buitenlandse bossen", *Nieuwsbrief Successierechten* 2017.

¹⁵² Memorie van toelichting bij het Decreet van 9 mei 2003 (Decreet tot invoering van een vrijstelling van successierechten voor bossen en van een vrijstelling van successierechten en onroerende voorheffing voor gronden gelegen in het VEN, B.S. 2 juni 2003), Stuk 1609 (2002-2003) – Nr. 2, p. 4

de bescherming van het bosareaal in Vlaanderen tegen versnippering en teloorgang. Bepaalde argumenten in het verslag van de commissie bij het decreet van 9 mei 2003 trachten, zonder zich expliciet uit te spreken over de verenigbaarheid met het Europese recht, te rechtvaardigen waarom de vrijstelling enkel geldt voor Vlaamse bossen. In Vlaanderen wordt slechts 10,8% van de oppervlakte ingenomen door bossen.¹⁵³ Daarmee is Vlaanderen één van de meest bosarme regio's in de Europese Unie, waar het aandeel bos gemiddeld 36% bedraagt. Het verslag verwijst ook naar “de andere buurlanden die trouwens al passende maatregelen op dat hebben vlak genomen”. Er wordt o.a. naar de Nederlandse Natuurschoonwet verwezen. Vlabel stelt in zijn beslissing dat “deze argumentatie in het verleden aanvaard werd door de Europese Commissie”. DEBLAUWE duidt terecht op het gebrek aan bronvermelding. Het valt af te wachten of de Europese Commissie België hierover zal aanspreken, maar in het licht van het arrest Q zou dan het feit dat in Vlaanderen de bosoppervlakte schaarser is dan in andere lidstaten een voldoende rechtvaardiging moeten zijn om in een afwijkende regeling te voorzien.¹⁵⁴

61. Er is nog geen absolute zekerheid omtrent de juiste draagwijdte van beide arresten. Als richtsnoer kan alvast worden meegegeven dat economische motieven zoals het voortbestaan van de activiteit van land- en bosbouwondernemingen (die weliswaar ook een maatschappelijke meerwaarde vervullen) niet aanvaard worden door het Hof en motieven die verband houden met natuurbewoud in principe wel. Een rechtsonderhorige, die zich belemmerd voelt in zijn recht op vrij kapitaalverkeer, zou zich in de gevallen waar een regeling geharmoniseerd is door het Unierecht, kunnen trachten te beroepen op het arrest *Ålands Vindkraft*. Natuurlijk mag deze scherpe scheiding niet overdreven worden. De belastingplichtige kan steeds aantonen dat het onroerend goed in het buitenland wél bijdraagt tot de ingeroepen rechtvaardigingsgrond.¹⁵⁵ Dit zal echter vrij moeilijk zijn indien deze een zuiver nationaal doel nastreeft. De vraag die dan alleen nog rest is in hoeverre het doel van een nationale fiscale stimuleringsregeling louter nationaal mag worden gedefinieerd.¹⁵⁶ Ten tweede, zal de rechtvaardigingsgrond steeds, in een derde stap, de proportionaliteitstoets moeten doorstaan (*infra*, rn. 135 ev.).

¹⁵³ Stuk 1609 (2002-2003) – nr.2, 4.

¹⁵⁴ R. DEBLAUWE, “Vlabel weigert vrijstelling voor buitenlandse bossen”, *Nieuwsbrief Successierechten* 2017, 1/11.

¹⁵⁵ HvJ (2^{de} k.) 18 december 2014, nr. C-133/13, ECLI:EU:C:2014:2460, Q, par.28.

¹⁵⁶ Conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 2 oktober 2014, nr. C-133/13, ECLI:EU:C:2014:2255, Q, par.28.

d. *Verskillende procedureregels*

62. De Belgische case *Halley* staat hier centraal.¹⁵⁷ Het Belgische Wetboek van de Successierechten voorzag in een termijn van twee jaar voor de vordering tot controleschatting en voor de vordering van rechten, interesten en boeten in geval van te lage waardering van de aan controleschatting onderworpen goederen (art. 137, eerste lid, 2° W. Succ.). Het ging o.m. om zich *in België* bevindende onroerende goederen en onlichamelijke roerende goederen. Daardoor was de verjaring voor de desbetreffende goederen gelegen binnen België twee jaar, terwijl ze voor goederen buiten België tien jaar bedroeg.

De ouders van verzoekers in het hoofdgeding zijn gelijktijdig overleden. Hun woonplaats was gelegen in België. Aandelen op naam in een vennootschap met zetel in Frankrijk, maakten deel uit van de nalatenschap. De fiscus verwierp de waardering van die aandelen na vijf jaar. Aan het Hof van Justitie werd de vraag gesteld of het verschil in verjaringstermijn, naargelang de (*in casu*: onlichamelijke roerende) goederen zich al of niet in België bevinden verenigbaar is met het vrij kapitaalverkeer. Het Hof besluit inderdaad tot een belemmering van het vrij kapitaalverkeer, want wie weet dat er tien jaar onzekerheid is bij een investering in een buitenlandse vennootschap, en maar twee jaar bij een Belgische vennootschap kan (mede) hierdoor afzien van buitenlandse investeringen.¹⁵⁸ Naast nationale bepalingen met een rechtstreeks pecuniair effect (zoals lagere belastingvoordelen, beperktere aftrek schulden, ongunstigere waarderingsregels, weigering gunststarief,..) worden dus ook bepalingen met ongunstigere procedurele effecten door het Hof in vraag gesteld.

63. De beslissing betrof uitsluitend de aan de schatting onderworpen aandelen, maar reikte waarschijnlijk wel verder: zo zullen ook onroerende goederen buiten België die voor een te lage waarde worden aangegeven in de aangifte in strijd met het kapitaalverkeer worden geacht.¹⁵⁹ DAFNOMILIS rangschikt deze zaak dan ook onder de categorie (*sensu lato*) hierboven (*supra*, 1.3, sub c).¹⁶⁰ Vermits de controleschatting komt te vervallen in de huidige Vlaamse Codex Fiscaliteit, wordt ook artikel 137, eerste lid, 2° niet overgenomen.¹⁶¹ Het onderscheid tussen het recht van successie en het recht van overgang bestaat niet meer: de termijn is nu vijf jaar

¹⁵⁷ HvJ (2^{de} k) 15 september 2011, nr. C-132/10, ECLI:EU:C:2011:586, *Halley*.

¹⁵⁸ *Ibid.*, 24.

¹⁵⁹ J. DECUYPER, “Verjaringstermijn voor waardering van aandelen in niet- ingezeten vennootschappen die langer is dan voor aandelen in ingezeten vennootschappen is in strijd met artikel 63 VWEU”, *Nieuwsbrief Successierechten* 2014, 7/7.

¹⁶⁰ V. DAFNOMILIS, “A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances”, *European Taxation* 2015, afl. 12, 505.

¹⁶¹ R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2015, 659.

(art. 3.3.3.0.1., §4/1 VCF). Ten gevolge van de wijziging zijn de rechten van de belastingplichtige (in België) er hier dus wel op achteruitgegaan.

e. Voorbehouden gunsttarieven binnenlandse legatarissen

64. In de drie Belgische Gewesten is in de erfbelasting voorzien in een gunsttarief voor legaten aan caritatieve verenigingen. Vroeger waren verlagingen alleen op Belgische rechtspersonen toepasselijk. Onder invloed van de Europese Commissie werd dit gewijzigd tot alle lidstaten van de Europese Unie.¹⁶² Het Waalse Gewest stelde evenwel nog altijd strengere eisen wanneer het legaat werd gemaakt aan een vereniging met zetel in een andere lidstaat waarin de erflater niet daadwerkelijk heeft verbleven of zijn arbeidsplaats heeft gehad. Het Hof van Justitie sprak zich in 2011 over de Waalse regeling uit naar aanleiding van een prejudiciële vraag van de rechtbank van Luik in het arrest *Missionswerk*.¹⁶³

Een vrouw met woonplaats in het Waalse Gewest liet haar nalatenschap na aan ‘Missionswerk’, een religieuze vereniging met maatschappelijke zetel in Duitsland. Missionswerk verzocht om de toepassing van het verlaagde tarief, maar het verzoek werd afgewezen omdat niet afdoende bewezen was dat de overledene in Duitsland had verbleven of er arbeid had verricht.

Het Hof is van oordeel dat de Waalse regeling het vrij verkeer van kapitaal beperkt. De toepassing van een hoger belastingtarief maakt de grensoverschrijdende kapitaalbewegingen minder aantrekkelijk aangezien het hogere tarief Belgische ingezetenen ervan doet afzien als legatarissen personen aan te wijzen die zijn gevestigd in lidstaten waar zijzelf niet daadwerkelijk zijn verbleven of hun arbeidsplaats hebben gehad.¹⁶⁴

Volgens vaste rechtspraak zou de maatregel de toets van het Europees recht kunnen doorstaan indien het verschil in behandeling betrekking heeft op niet objectief vergelijkbare situaties of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (*supra*, rn. 39). Het Hof stelt dat niet alle organismes zonder winstoogmerk zomaar als objectief vergelijkbaar kunnen beschouwd worden. Het aanvaardt dat een lidstaat, met het oog op de toekenning van bepaalde

¹⁶² Parlementaire werken stuk 1948 (2003-2004) – nr.1, 23.

¹⁶³ HvJ (2^{de} k) 10 februari 2011, nr. C-25/10, ECLI:EU:C:2011:65, *Missionswerk Werner Heukelback*. Zie ook: A. BIESMANS en R. DEBLAUWE, “Verlaagde tarieven voor legaten aan caritatieve instellingen: Waalse regeling in strijd met de Europese vrijheden”, *Nieuwsbrief Successierechten* 2011.

¹⁶⁴ HvJ (2^{de} k) 10 februari 2011, nr. C-25/10, ECLI:EU:C:2011:65, *Missionswerk Werner Heukelback*, par.25.

belastingvoordelen, mag verlangen dat er een voldoende nauwe band bestaat tussen de organismen waarvan hij erkent dat zij sommige van zijn doelstellingen van algemeen belang nastreven, en de door deze organismen verrichte activiteiten.¹⁶⁵ Toch kan een lidstaat die voordelen niet uitsluitend voorbehouden aan de organismen die op zijn grondgebied zijn gevestigd. *In casu* stelde het Hof dat de zetel van werkzaamheden geen relevant criterium was om het verlaagd tarief te weigeren.¹⁶⁶ Hieronder (*infra*, rn. 124 ev.) zullen we zien dat ook het verlies van inkomensbelasting (dat dergelijk gebruikte criterium zou kunnen vermijden) niet kan ingeroepen worden als reden van algemeen belang.

65. Het Hof boog zich ook reeds over andere strengere vereisten wanneer een legaat gemaakt wordt aan een vereniging met zetel in een andere lidstaat. Frankrijk werd recentelijk op de vingers getikt omwille van het feit dat zij de vrijstelling voor legaten aan bepaalde verenigingen in een andere EU-lidstaat slechts toeliet in zoverre deze lidstaat met Frankrijk een bilaterale overeenkomst had gesloten die voorzag in wederkerigheid.¹⁶⁷ De Franse argumenten dat er een onderscheid werd gemaakt tussen situaties die niet vergelijkbaar waren en ondergeschikt dat het verschil in behandeling verantwoord was door het algemeen belang om een coherent fiscaal systeem te hebben en de inning van de belasting te verzekeren, konden het Hof niet overtuigen.

66. Hoewel de aangepaste (Belgische en Franse) regeling voortaan verwijzen naar de Europese Unie, is dit mogelijks niet voldoende.¹⁶⁸ De vrijheid van kapitaalverkeer geldt ook in relatie tot derde landen. In de rechtsleer wordt dan ook geopperd dat het vereiste dat de zetel in de EU moet gevestigd zijn, wel eens voor problemen zou kunnen zorgen op het vlak van de vrijheid van kapitaalverkeer in relatie tot derde landen.¹⁶⁹

67. De rechtspraak op dit punt lijkt mij duidelijk. Ook in het werkdocument van de Europese Commissie waarin de beginselen van een niet-discriminerende erf- en schenkbelasting worden

¹⁶⁵ *Ibid.*, par.30.

¹⁶⁶ *Ibid.*, 34.

¹⁶⁷ HvJ (6^{de} k.) 16 juli 2015, nr. C-485/14, ECLI:EU:C:2015:506, Commissie t. Franse Republiek.

¹⁶⁸ P. GABRIËL, “Frankrijk op de vingers getikt: regeling schenkingen en legateren aan buitenlandse goede doelen van vóór 30 december 2014 schendt Europees vrij verkeer van kapitaal”, *Nieuwsbrief Successierechten* 2016, 9/4.

¹⁶⁹ R. DEBLAUWE, “IFA2010 – Onderwerp II – De dood als belastbaar feit en zijn internationale gevolgen – Belgisch verslag”, *TFR* 2010, 650; M. PETIT, “Legs caritatifs et donations à certaines personnes morales – Commentaires du décret flamand du 6 décembre 2013 instaurant un taux linéaire unique – Pour des réformes bruxelloise et wallonne”, *Rec.gén.enr.not.* 2014, afl. 26605, 99.

uiteengezet, komt dit zeer duidelijk tot uiting.¹⁷⁰ Toch slagen bepaalde landen erin om hun regelgeving nog steeds niet conform de Europese rechtspraak aan te passen. Op 4 mei 2017 werd Griekenland nog door het Hof veroordeeld voor dergelijke regeling.¹⁷¹

2. Vrijheid van vestiging

68. We zagen in heel wat zaken met betrekking tot erfbelasting dat het vrij verkeer van kapitaal ingeroepen werd door de lidstaten of de Commissie als geschonden Verdragsbepaling. Slechts wanneer uitzonderlijke omstandigheden voorhanden zijn, wordt (ook) beroep gedaan op de vrijheid van vestiging. Deze bijzondere omstandigheden waren aanwezig in de zaken *Geurts-Vogten*¹⁷² en *Scheunemann*¹⁷³.

2.1. Begrip vrijheid van vestiging

69. De zaak *Geurts-Vogten* (2007) is het eerste arrest waar Vlaamse regelgeving bij betrokken was. Het toenmalige artikel 60bis van het Vlaams Successiedecreet voorzag in een nultarief inzake erfbelasting bij de vererving van familiebedrijven. De vrijstelling van art. 60bis voor familiale vennootschappen, vereiste vijf in *Vlaanderen* tewerkgestelde werknemers in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden. De in de bepaling ingeschreven tewerkstellingsvoorwaarde werd door het Hof van Justitie strijdig geacht met art. 49 VWEU. Ironisch genoeg werd deze tewerkstellingsvoorwaarde op aanbeveling van de Europese Commissie¹⁷⁴ in het Vlaams decreet ingeschreven. De lidstaten werden hierin aangemaand om de nodige maatregelen te nemen om de overdracht van ondernemingen te vergemakkelijken en de werkgelegenheid te vrijwaren. Werkgelegenheidsbeleid is dan ook de eerste rechtvaardigingsgrond waar de Belgische regering zich op beroept (*infra*, rn. 121).

De heer J. Vogten, Nederlands staatsburger, woonde op tijdstip van zijn overlijden (en gedurende de vijf jaren daaraan voorafgaand) in het Vlaams Gewest. Tot het gemeenschappelijk vermogen van wijlen J. Vogten en zijn echtgenote behoorde, onder meer, 100% van de aandelen

¹⁷⁰ Europese Commissie, Commission Staff Working Document: Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law accompanying the document Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances, 15 december 2011, SEC(2011) 1488 def, 9-10.

¹⁷¹ HvJ (7^{de} k.) 4 mei 2017, nr. C-98/16, ECLI:EU:C:2017:346, Commissie t. Helleense Republiek.

¹⁷² HvJ (4^{de} k.) 25 oktober 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:631, Maria Geurts en Dennis Vogten.

¹⁷³ HvJ (2^{de} k.) 19 juli 2012, nr. C-31/11, ECLI:EU:C:2012:481, Marianne Scheunemann.

¹⁷⁴ Aanbeveling 94/1069/EG van de Commissie inzake de overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen van 7 december 1994, *P.B.* L 385 van 31 december 1994.

in twee familiale vennootschappen met zetel in Maastricht (Nederland). Zijn erfgenamen kwamen in principe in aanmerking voor de toepassing van artikel 60bis VI. W. Succ.; alleen waren de werknemers in Nederland, en dus niet in het Vlaams Gewest tewerkgesteld. De Belgische fiscus weigerde op grond hiervan de belastingvrijstelling. De weduwe en de zoon brachten de zaak voor de Rechtbank van Eerste Aanleg waarop deze laatste een prejudiciële vraag richtte tot het Europese Hof van Justitie. De verenigbaarheid van de regionale tewerkstellingsvoorwaarde in art. 60bis VI.W.Succ. met de art. 49 en 63 VWEU betreffende de vrijheid van vestiging respectievelijk de vrijheid van kapitaal (*infra* rn. 76 ev. voor wisselwerking tussen beide vrijheden) werd in vraag gesteld.

Blijkens art. 49 VWEU, tweede alinea, omvat de vrijheid van vestiging de toegang tot werkzaamheden, anders dan in loondienst, en de oprichting en het beheer van ondernemingen en vennootschappen in de ene lidstaat door een onderdaan van een andere lidstaat. In een eerste opmerking maakt het Hof duidelijk dat hoewel de tekst van art. 43 VWEU zich enkel richt tegen de lidstaat van ontvangst (*in casu* Nederland), dit artikel door de rechtspraak ook op de lidstaat van vertrek (*in casu* België) toegepast wordt.¹⁷⁵ Advocaat-generaal KOKOTT verduidelijkt in haar conclusie het begrip ‘vestiging’ in de zin van art. 49 VWEU.¹⁷⁶ Volgens vaste rechtspraak krijgt het begrip vestiging een ruime invulling. Het houdt in dat een gemeenschapsonderdaan duurzaam kan deelnemen aan het economische leven van een andere lidstaat dan zijn staat van herkomst. Er is dus sprake van uitoefening van het recht van vestiging wanneer een onderdaan van een lidstaat een deelneming in het kapitaal van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap heeft, die hem een zodanige invloed op de besluiten van de vennootschap verleent, dat hij de activiteiten ervan kan bepalen. Dit is uiteraard het geval voor een Europees onderdaan met een 100% deelneming in het kapitaal van een vennootschap die is gevestigd in een andere lidstaat dan die van zijn woonplaats.¹⁷⁷

Het is duidelijk dat deze situatie onder de vrijheid van vestiging valt: door vererving zijn de 100% aandelen in Nederlandse vennootschappen die wijlen heer Vogten samen met zijn echtgenote bezat, overgegaan naar de erfgenamen van J.Vogten, die ook in België wonen.

¹⁷⁵ HvJ (4^{de} k.) 25 oktober 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:631, Maria Geurts en Dennis Vogten, par. 15.

¹⁷⁶ Conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 15 februari 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:108, Maria Geurts en Dennis Vogten, par.16.

¹⁷⁷ Conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 15 februari 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:108, Maria Geurts en Dennis Vogten, par.17.

70. Vijf jaar later, in 2012, komt een tweede zaak voor het Hof van Justitie, waar de verenigbaarheid van een Duitse successieregeling met de vrijheid van vestiging in vraag werd gesteld. De zaak *Scheunemann* is opvallend omdat het gaat om aandelen in vennootschappen gevestigd en bestuurd buiten de EU of de EER. Mevrouw Scheunemann is enige erfgename van haar vader, overleden in februari 2007. Vader en dochter woonden beiden in Duitsland. Tot de nalatenschap (die in Duitsland werd onderworpen aan de erfbelasting) behoorde onder meer een deelneming als *enige* vennoot in een *Canadese* kapitaalvennootschap. Het Duitse Wetboek der Successierechten voorziet onder bepaalde voorwaarden in een gunstregime voor aandelen in kapitaalvennootschappen. De erflater moest voor meer dan een vierde rechtstreeks deelnemen in het nominale kapitaal van de vennootschap. Een tweede vereiste voegde daaraan toe dat de betrokken vennootschap moet gevestigd zijn in of bestuurd worden vanuit de EER. Bij wijze van anekdote is het bijzonder te vermelden dat de voordelen oorspronkelijk alleen golden voor vennootschappen gevestigd in Duitsland en deze regeling ingevolge het arrest *Jäger* (*supra*, rn. 52) uitgebreid werd tot vennootschappen in de EER.

71. Hoewel de afbakening tussen het vrij verkeer van kapitaal en de vrijheid van vestiging in het arrest *Geurts-Vogten* reeds aan bod kwam, worden de afbakeningscriteria tussen beide vrijheden in *Scheunemann* heel duidelijk gesteld. In geval van samenloop tussen de vrijheden waarbij derde landen betrokken zijn, rijst immers meer dan ooit de vraag naar de afbakening tussen beide vrijheden aangezien alleen de vrijheid van kapitaalverkeer ook geldt ten aanzien van derde landen (*supra*, rn. 30), zoals Canada.

Voor de afbakening moet rekening gehouden worden met het voorwerp van de litigieuze nationale regeling, haar verdere doelstelling en de feitelijke deelnemingsverhoudingen.¹⁷⁸ Op een gestructureerde wijze wordt hier eigenlijk het criterium van de beslissende invloed herhaald. Er moet immers worden nagegaan of het voorwerp van de nationale bepaling deelnemingen betreft, die de mogelijkheid bieden aan de houder ervan een duidelijke invloed op de besluitvorming van de onderneming uit te oefenen. Het doel van desbetreffende regeling hangt hiermee samen; de erfgenaam van aanzienlijke deelnemingen ertoe aanzetten zich om het bestuur van de vennootschap te bekommeren om zo het voortbestaan van de onderneming te verzekeren.¹⁷⁹ Als het voorwerp en het doel van de wet duidelijk toelaat om de toepasselijke

¹⁷⁸ Conclusies van Advocaat-generaal V. TRSTENJAK, 20 maart 2012, nr. C-31/11 ECLI:EU:C:2012:150, Marianne Scheunemann, par.31; HvJ (2^{de} k.) 19 juli 2012, nr. C-31/11, ECLI:EU:C:2012:481, Marianne Scheunemann, par.20-27.

¹⁷⁹ HvJ (2^{de} k.) 19 juli 2012, nr. C-31/11, ECLI:EU:C:2012:481, Marianne Scheunemann, par.24 en 27.

vrijheid te bepalen, gebeurt de beoordeling *in abstracto* en is er sprake van *specifieke wetgeving*.¹⁸⁰ Het zal gaan om maatregelen die uitsluitend van toepassing zijn wanneer er een beslissende invloed is, of omgekeerd: om maatregelen die uitsluitend van toepassing zijn wanneer er geen beslissende invloed is.

Ingeval het voorwerp en het doel van de wet niet duidelijk toelaat om de toepasselijke vrijheid te bepalen, is er sprake van *generieke wetgeving*.¹⁸¹ Dan zal er *in concreto* moeten nagegaan worden of de aandeelhouder een beslissende invloed heeft over de vennootschap.¹⁸² In dit stadium zal er o.a. rekening worden gehouden met de feitelijke deelnemingsverhoudingen.

72. In dit laatste geval moet rekening gehouden worden met de feiten van het geval. In de zaak *Scheunemann* is duidelijk dat aan het criterium van de beslissende invloed voldaan is aangezien de erflater een 100% deelneming aanhield. Hoewel slechts '*obiter dictum*', is het toch interessant om enkele overwegingen van Advocaat-generaal V. TRSTENJAK bij het arrest *Scheunemann* m.b.t. de hoogte van de minimumdeelneming in ogenschouw te nemen.¹⁸³ Dit kan van belang zijn voor toekomstige conflicten die betrekking hebben op deelnemingen van minder dan 100% en ook het voorwerp en het doel van de wet geen duidelijkheid schept. Om aanspraak te maken op het gunstregime voorzien in de Duitse wetgeving moet de aandeelhouder over een deelneming van meer dan 25% beschikken. Kan een aandeelhouder met een relatief bescheiden deelneming als 26% een beslissende invloed uitoefenen op de kapitaalvennootschap? Het is duidelijk dat dit *in concreto* onderzocht moet worden. Hoe de aandelen in de vennootschap verspreid zijn, lijkt alvast een eerste belangrijke factor.¹⁸⁴ Is de overige 74% in handen van één persoon of verspreid over meerdere personen? Toch zou het in dit laatste geval niet ondenkbaar zijn alsnog een invloed op de vennootschap uit te oefenen. Er kan worden nagegaan welke mogelijkheden het nationaal vennootschapsrecht biedt aan aandeelhouders met relatief bescheiden deelnemingen. *In casu* bijvoorbeeld haalt de Duitse regering aan dat elke statutenwijziging van een Duitse NV een besluit van de algemene vergadering behoeft en dat deze pas wordt genomen door een meerderheid van ten minste $\frac{3}{4}$ van het maatschappelijke kapitaal.¹⁸⁵ Een aandeelhouder met meer dan 25% kan de

¹⁸⁰ S. VAN CROMBRUGGE, Europees Fiscaal Recht, *onuitg.*, Academiejaar 2015-2016, 307-308.

¹⁸¹ *Ibid.*

¹⁸² V. DAFNOMILIS, "A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances", *European Taxation* 2015, nr. 12, 503.

¹⁸³ Conclusie van Advocaat-generaal V. TRSTENJAK, 20 maart 2012, nr. C-31/11, ECLI:EU:C:2012:150, Marianne Scheunemann, par.48-51.

¹⁸⁴ *Ibid.*, 48.

¹⁸⁵ *Ibid.*

statutenwijziging dus blokkeren. Het is relevant deze overwegingen mee te nemen in de Belgische context aangezien een beslissing bij een statutenwijziging in een Belgische vennootschap eveneens moet worden aangenomen bij $\frac{3}{4}$ meerderheid (art. 286 W.Venn.). Ook de geschillenregeling (uitsluiting en uittreding) bij ons kan een minderheidsaandeelhouder de kans geven een meerderheidsaandeelhouder uit te sluiten mits deze aandeelhouder een 30% deelneming bezit (art. 334 W.Venn.).

Uit de arresten *Lasertec* en *Truck Center* zou weleens afgeleid kunnen worden dat het Hof een wettelijke minimumvereiste van meer dan 25% reeds voldoende acht om van een beslissende invloed te spreken. In deze zaken besloot het Hof *zonder meer* dat een deelneming van 67% resp. 48% de aandeelhouder een bepalende invloed gaf.¹⁸⁶ Deze drempel kan m. i. zeker richtinggevend zijn, maar het blijft toch belangrijk dat de lidstaten steeds *in concreto* nagaan of de aandeelhouder werkelijk in staat is de belangrijke beslissingen van de vennootschap te beïnvloeden.

2.2. Beperking vrijheid van vestiging

73. In beide zaken zagen we dat de litigieuze nationale regelingen binnen de werkingssfeer van de bepalingen inzake vrijheid van vestiging vallen. In een tweede stap wordt onderzocht of er sprake is van een *beperking* van de vrijheid van vestiging.

74. Art. 49 VWEU, eerste lid verbiedt beperkingen van de vrijheid van vestiging voor *onderdanen* van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat. Ook hier moet voorafgaandelijk worden opgemerkt dat zowel beperkingen van de vrijheid van vestiging door de lidstaat van ontvangst als beperkingen door de lidstaat van oorsprong verboden worden onder art. 49 VWEU.¹⁸⁷ Een verschillende behandeling van gelijke situaties kan de uitoefening van de door het VWEU gewaarborgde vrijheid van vestiging verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken.¹⁸⁸ In deze gevallen spreekt het Hof van een discriminatie van de vrijheid van vestiging. De discriminatie kan twee vormen aannemen. Wanneer een gelijke situatie verschillend behandeld wordt op basis van een expliciet verboden onderscheidingscriterium

¹⁸⁶ HvJ (4^{de} k.) 10 mei 2007, nr. C-492/04, ECLI:EU:C:2007:273, *Lasertec*, par.23; HvJ (4^{de} k.) 22 december 2008, nr. C-282/07, ECLI:EU:C:2008:513, *Truck Center*, par. 28-29.

¹⁸⁷ Conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 15 februari 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:108, *Maria Geurts en Dennis Vogten*, par.28.

¹⁸⁸ T. JANSEN en P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 441.

zoals nationaliteit of, wat vennootschappen betreft, de plaats van zetel, is er sprake van directe discriminatie. Vaker echter, zal een nationale regeling een vorm van indirecte, verkapte discriminatie uitmaken. Toepassing van andere onderscheidingscriteria dan deze die rechtstreeks aanknopen bij de plaats van vestiging zal *de facto* tot hetzelfde resultaat leiden.

75. De in *Geurts-Vogten* betwiste regionale tewerkstellingsvoorwaarde is een goede illustratie van een vorm van indirecte discriminatie. De Belgische regering betoogde, terecht, dat de litigieuze regeling de erfgenamen niet op grond van nationaliteit discrimineerde en geen vereiste van vestiging in het Vlaamse Gewest inhoudt. In de Vlaamse regeling wordt inderdaad niet *openlijk* gediscrimineerd.¹⁸⁹ Toch leidt de tewerkstellingsvereiste in feite tot hetzelfde resultaat; in de praktijk is het immers moeilijk voor te stellen dat een onderneming ononderbroken vijf werknemers in het Vlaams Gewest tewerkstelt zonder daar over een vestiging te beschikken.¹⁹⁰ Een vennootschap die in Nederland gevestigd is kan ook werknemers in Vlaanderen tewerkstellen, *maar* voor een onderneming die in Vlaanderen gevestigd is, is dat veel makkelijker. Op een *indirecte* manier wordt de uitoefening van vrijheid van vestiging belemmerd. Of de discriminatie gerechtvaardigd kan worden, is een andere vraag (*infra*, §2, C).

3. Verhouding tussen beide vrijheden

76. De werkingssferen van de vrijheid van vestiging en het vrij verkeer van kapitaal kunnen elkaar in zoverre overlappen, dat de investering van kapitaal ook dienstig kan zijn voor de vestiging in een andere lidstaat. In *Scheunemann* en *Geurts-Vogten* werd de verenigbaarheid van de litigieuze regeling onder zowel het vrij verkeer van kapitaal als de vrijheid van vestiging in vraag gesteld. De vraag naar de verhouding tussen beide vrijheden kwam dan ook aan bod. Is parallele toepassing van beide vrijheden mogelijk of sluit de toepassing van de ene vrijheid de andere uit? Het belang van deze vraag kan groot zijn voor de rechtsonderhorige. In het arrest *Scheunemann* bijvoorbeeld konden de erfgenamen zich immers niet beroepen op de vrijheid van vestiging omdat de betrokken onderneming gevestigd was in een derde land (Canada). Voor hen is de vraag of het vrij verkeer van kapitaal (waarvan derde landen ook genieten) subsidiair kan worden ingeroepen aldus van groot belang. Ook in andere gevallen kan het belang groot

¹⁸⁹ Conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 15 februari 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:108, Maria Geurts en Dennis Vogten, par.29 en 32.

¹⁹⁰ HvJ (4^{de} k.) 25 oktober 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:631, Maria Geurts en Dennis Vogten, par.21.

zijn: lidstaten kunnen zich in het geval de vrijheid van vestiging van toepassing is, niet beroepen op de uitzonderingen zoals bepaald in art. 65, lid 1 VWEU (*supra*, rn. 39).

77. Het valt op dat, waar de Advocaat-generaal telkens heel uitgebreid ingaat op de problematiek, het Hof er zich in beide zaken onder de klassieke vermelding “*volgens vaste rechtspraak van het Hof...*” vrij snel van afmaakt.¹⁹¹ Wat houdt die ‘vaste rechtspraak’ nu juist in en wat is de ratio legis van de rechtspraak? Laat mij toe via de verwijzingen van het Hof in het arrest *Scheunemann* (2012) terug te gaan in zijn precedents.

In *Scheunemann* par. 23-29 wordt onderzocht welke vrijheid *hoofzakelijk* geraakt wordt. Ter zake kan verwezen worden naar het criterium van de bepalende invloed hierboven (*supra*, rn. 71) waar we zagen dat de situatie inderdaad onder de werkingssfeer van art. 49 VWEU valt. Er bestaat geen twijfel dat de omstandigheden in het arrest ook onder de werkingssfeer van het vrij verkeer van kapitaal kunnen vallen.¹⁹² Het gaat immers over een grensoverschrijdende verkrijging na overlijden (*supra*, rn. 32).

In par. 30 wordt bepaald dat de nationale wetgeving *overwegend* de vrijheid van vestiging raakt en, *overeenkomstig de rechtspraak van het Hof*, **enkel** onder de verdragsbepalingen betreffende die vrijheid valt.¹⁹³ Het Hof past het zgn. ‘dominantiecriterium’ toe en toetst aan één enkele vrijheid. Het voegt er nog aan toe dat eventuele beperkingen van het vrij verkeer van kapitaal slechts beschouwd moeten worden als een *onvermijdelijke consequentie* van de belemmering van de vrijheid van vestiging. Hieruit volgt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale maatregel niet aan de verdragsbepalingen betreffende het vrij kapitaalverkeer moet worden getoetst.

Als enige bron wordt in par. 30 verwezen naar *Geurts-Vogten*, waar inderdaad beslist werd, in par.16, dat wanneer een situatie onder de vrijheid van vestiging valt, zij niet meer aan de vrijheid van kapitaalverkeer getoetst moet worden. In de zaak *Geurts-Vogten* werd beslist tot schending op basis van de vrijheid van vestiging, wat maakt dat de overweging in par. 16 slechts *obiter dictum* was; in de zaak *Scheunemann* was deze echter *ratio decidendi*.

¹⁹¹ HvJ (4^{de} k.) 25 oktober 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:631, Maria Geurts en Dennis Vogten, par. 16; HvJ (2^{de} k.) 19 juli 2012, nr. C-31/11, ECLI:EU:C:2012:481, Marianne Scheunemann, par.30-32.

¹⁹² Conclusie van Advocaat-generaal V. TRSTENJAK, 20 maart 2012, nr. C-31/11, ECLI:EU:C:2012:150, Marianne Scheunemann, par. 34-39.

¹⁹³ HvJ (2^{de} k.) 19 juli 2012, nr. C-31/11, ECLI:EU:C:2012:481, Marianne Scheunemann, par.30.

In *Geurts-Vogten* wordt in par. 16 verwezen naar twee arresten uit 2007 (*Tax Claimants in the Thin Cap Group Litigation*¹⁹⁴ en *A en B*¹⁹⁵) waar inderdaad opnieuw gesteld wordt dat belemmeringen van het vrij verkeer van kapitaal een onvermijdelijk gevolg van de belemmering van de vrijheid van vestiging uitmaken en zij een toetsing aan deze eerste vrijheid aldus niet rechtvaardigen (dominantiecriterium). Verder onderzoek van de arresten waarnaar verwezen wordt in deze twee zaken, leidt tot dezelfde vaststelling.¹⁹⁶

In *Tax Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, par. 34, wordt verwezen naar het arrest *Omega*, par. 27, waar we de uiteindelijke ratio legis vinden. Het Hof verwijst voor de ratio legis naar het advies van de Advocaat-generaal in par. 32 van zijn conclusie.¹⁹⁷ Op die plaats wordt immers gesteld dat volgens ‘*vaste rechtspraak van het Hof*’ de toetsing aan een fundamentele vrijheid *overbodig* kan zijn indien de beperking van deze fundamentele vrijheid het onvermijdelijke gevolg is van de rechtstoestand met betrekking tot een andere fundamentele vrijheid die van primair belang is. Ingeval van beperking van de primaire vrijheid *hoeft* geen afzonderlijk onderzoek van de artikelen betreffende de secundaire vrijheid plaats te vinden. De redenering is dus logisch: als er een schending is van een vrijheid, is de wettelijke bepaling in kwestie onverenigbaar met het Europees recht. Vanuit proceseconomisch oogpunt is verder onderzoek dan inderdaad niet nodig.

De uiteindelijke ‘*vaste rechtspraak*’¹⁹⁸ waar de Advocaat-generaal naar verwijst, is teleurstellend en heeft in elk geval niet de hierboven beschreven draagwijdte. Zo maakt het Hof in het arrest *Schindler* uit 1994 geen afweging tussen verschillende vrijheden, het komt louter tot de conclusie dat enkel de vrijheid van diensten van toepassing kan zijn op de litigieuze regeling (en dus niet onder de werkingssfeer van de andere vrijheden kan vallen).

78. De uitspraak in de zaak *Scheunemann* berust dus op vrij onzekere gronden. Bovendien is de *vaste rechtspraak* met haar achterliggende ratio legis niet logisch in de zaak *Scheunemann*.

¹⁹⁴ HvJ (grote kamer) 13 maart 2007, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*.

¹⁹⁵ HvJ (5^{de} k.) 21 november 2002, C-436/00, ECLI:EU:C:2002:704, X en Y.

¹⁹⁶ HvJ (1^{ste} k.) 14 oktober 2004, C-36/02, ECLI:EU:C:2004:614, *Omega Spielhallen*; HvJ (grote kamer) 12 september 2006, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, *Cadbury Schweppes plc en Cadbury Schweppes Overseas Ltd*; HvJ (grote kamer) 3 oktober 2006, C-452/04, ECLI:EU:C:2006:631, *Fidium Finanz*; HvJ 28 januari 1992, C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35, *Hanns-Martin Bachmann*.

¹⁹⁷ Conclusie van Advocaat-generaal C. STIX-HACKL, 18 maart 2004, C-36/02, ECLI:EU:C:2004:162, , *Omega Spielhallen*, par.32.

¹⁹⁸ HvJ 24 maart 1994, C-257/92, ECLI:EU:C:1994:119, *Schindler*, par. 21-25.

Aangezien de zetel van de vennootschap in het buitenland gevestigd was, viel de situatie niet onder de vrijheid van vestiging. Vanuit proceseconomische motieven was aldus geen reden voorhanden om de vrijheid van kapitaalverkeer niet meer te onderzoeken.

79. Het lijkt er dus wel op dat het Hof, wanneer twee of meer vrijheden naast elkaar van toepassing kunnen zijn, telkens nagaat welke fundamentele vrijheid *hoofdzakelijk* wordt aangetast: *i.e.* het dominantiecriterium. De ene fundamentele vrijheid wordt als secundair beschouwd wanneer de gevolgen van de nationale regeling op de uitoefening van die vrijheid slechts een onvermijdelijk gevolg vormen van de beperking van een andere, door deze regeling primair aangetaste vrijheid. Zo heeft het Hof in het verleden feitelijke situaties die binnen de werkingssfeer van beide fundamentele vrijheden vielen, nu eens prioritair aan het criterium van het vrij verkeer van kapitaal¹⁹⁹ getoetst, en dan weer prioritair aan de vrijheid van vestiging²⁰⁰.

80. Toch pleiten veel argumenten voor de parallelle toepassing van beide fundamentele vrijheden.

81. Ten eerste kan dienaangaande gewezen worden op het feit dat de rechtspraak tot op heden niet eensluidend is.²⁰¹ Het Hof heeft bijvoorbeeld met betrekking tot de verwerving van een onroerende zaak ten behoeve van vestiging, in het arrest *Konle*, uitdrukkelijk beide fundamentele vrijheden van toepassing verklaard.²⁰² Het Hof heeft de bepaling ten slotte als strijdig met artikel 63 VWEU aangemerkt en is daarom niet meer op de verenigbaarheid met art. 49 VWEU ingegaan.²⁰³ Ook in het arrest *Holböck* besliste het Hof dat de betrokken bepaling moest worden onderzocht uit het oogpunt van artikelen 49 én 63 VWEU.²⁰⁴ *Holböck* is interessant omdat het, net als in *Scheunemann*, ging over kapitaalsofbrengsten afkomstig uit een derde land. Echter kan niet gesproken worden van een baanbrekend arrest aangezien er, naast de niet-schending van vrijheid van vestiging, ook niet besloten werd tot een schending van het vrij verkeer van kapitaal. Het Hof achtte de ‘*grandfathering clause*’ in art. 64 VWEU (*supra*,

¹⁹⁹ HvJ 4 juni 2002, C-483/99, ECLI:EU:C:2002:327, Commissie t. Frankrijk; HvJ 4 juni 2002, C-503/99, ECLI:EU:C:2002:328, Commissie t. België; HvJ 13 mei 2003, C-463/00, ECLI:EU:2003:272, Commissie t. Spanje; HvJ (1^{ste} k.) 28 september 2006, C-282/04, ECLI:EU:C:2006:608, Commissie t. Nederland.

²⁰⁰ HvJ (5^{de} k.) 13 april 2000, C-251/98, ECLI:EU:C:2000:205, C. Baars; HvJ 5 november 2002, C-208/00, ECLI:EU:C:2002:632, *Überseering*; HvJ (grote kamer) 13 maart 2007, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*; HvJ (4^{de} k.) 25 oktober 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:631, *Maria Geurts en Dennis Vogten*; HvJ (2^{de} k.) 19 juli 2012, nr. C-31/11, ECLI:EU:C:2012:481, *Marianne Scheunemann*.

²⁰¹ S. J. C. HEMELS en J. W. ROMPEN, “Vestiging of kapitaalverkeer: welke vrijheid heeft prioriteit?”, *Weekblad voor fiscaal recht* 2010, afl. 1058, 1.

²⁰² HvJ 1 juni 1999, nr. C-302/97, ECLI:EU:C:1999:271, *Klaus Konle*, par. 22.

²⁰³ HvJ 1 juni 1999, nr. C-302/97, ECLI:EU:C:1999:271, *Klaus Konle*, par.55.

²⁰⁴ HvJ (4^{de} k.) 24 mei 2007, nr. C-157/05, ECLI:EU:C:2007:297, *Holböck*, par. 24.

rn. 30) van toepassing. Ik betwijfel of het Hof tot een toetsing aan het vrij verkeer van kapitaal was gekomen indien de uitkomst daarvan positief was geweest voor de belastingplichtige. *Commissie/Italië* (C-326/07) is belangrijker in die zin dat het Hof, nadat het vaststelde dat er sprake was van een schending van de vrijheid van vestiging, toch nog afzonderlijk onderzocht of ook de vrijheid van kapitaalverkeer geschonden was.²⁰⁵ Waar het Hof in het arrest *Konle* de verenigbaarheid met de tweede vrijheid niet meer verder onderzocht, doet het dit hier dus wel. Desalniettemin gaan beide arresten uit van hetzelfde uitgangspunt; nl. van de parallelle toepasbaarheid van beide fundamentele vrijheden. Dit heeft als grootste verschil met de in rn. 77 besproken rechtspraak dat het Hof ingeval van niet-schending van de eerste vrijheid, de tweede vrijheid nog onderzocht zou hebben.

Het Hof lijkt zijn argumentatie te vinden in het feit dat er in voorgaande gevallen sprake is van een ‘rechtstreekse aantasting’ van zowel de vrijheid van kapitaalverkeer als het recht van vestiging en de nationale maatregel in deze gevallen aan beide vereisten moet voldoen. Het zijn gevallen waarvan niet duidelijk is welke vrijheid *hoofdzakelijk* wordt aangetast. *In casu* gaat het immers over nationale wettelijke regelingen die van toepassing zijn ongeacht de grootte van de deelneming van de aandeelhouder in een vennootschap (generieke wetgeving).²⁰⁶

82. Vóór de parallelle toepassing van beide fundamentele vrijheden naast elkaar pleiten, ten tweede, overigens ook Advocaat-generaal ALBER in zijn conclusie in de zaak Baars (par. 12 e.v.), Advocaat-generaal KOKOTT in de zaken *Geurts-Vogten* (par. 22-27), *Oy AA* (par. 16) en *Bouanich* (par. 71) en Advocaat-generaal LA PERGOLA in zijn Conclusie van 24 juni 1999 in de zaak *Verkooijen* (par. 35, 38 en 45).

Het bestaan van artikel 65, lid 2, VWEU en de in artikel 49, tweede alinea, VWEU opgenomen formulering “behoudens de bepalingen van het Hoofdstuk betreffende het kapitaal” pleiten ervoor dat in dergelijke gevallen noch de ene, noch de andere fundamentele vrijheid het onderspit delft, maar dat beide fundamentele vrijheden naast elkaar van toepassing kunnen zijn.²⁰⁷ Indien enig verband met het kapitaalverkeer reeds de toepassing van het Hoofdstuk inzake de vrijheid van vestiging zou uitsluiten (of omgekeerd), zou deze fundamentele vrijheid

²⁰⁵ HvJ (3^{de} k.) 26 maart 2009, nr. C-326/07, ECLI:EU:C:2009:193, Commissie t. Italië, par.32 j° 40-55 en 56-74.

²⁰⁶ HvJ (4^{de} k.) 24 mei 2007, C-157/05, ECLI:EU:C:2007:297, Holböck, par.24; HvJ (3^{de} k.) 26 maart 2009, C-326/07, ECLI:EU:C:2009:193, Commissie t. Italië, par.36.

²⁰⁷ Conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 14 juli 2005, C-265/04, ECLI:EU:C:2005:479, Bouanich, par.71, voetnoot 57; Conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 12 september 2006, C-231/05, ECLI:EU:C:551, OY AA, par. 16.

haar praktische betekenis verliezen, aangezien de vestiging in een andere lidstaat in de regel gepaard gaat met de overmaking van kapitaal. De bepalingen inzake de fundamentele vrijheden regelen de vrijheid van een gedraging vanuit een bepaalde economische invalshoek. Eén enkele gedraging kan echter vanuit verschillende invalshoeken bescherming verdienen en daarom tegelijkertijd onder meer dan één fundamentele vrijheid vallen.²⁰⁸

Toch blijft ook hun verdediging beperkt tot de situatie waarin sprake is van een gelijktijdige ‘rechtstreekse aantasting’ van beide fundamentele vrijheden. Met andere woorden: wanneer de aantasting van een vrijheid slechts indirect tot een belemmering van een andere vrijheid leidt, blijven de Advocaten-generaal toch de mening toegedaan dat enkel de bepalingen inzake die eerste vrijheid van toepassing zijn. Zij gaan er dus vanuit dat de artikelen 65, lid 2, VWEU j° 49, tweede alinea VWEU de parallelle toepasbaarheid slechts in *bepaalde gevallen* kunnen beperken.²⁰⁹ Het gaat om de gevallen waarin geen van beide vrijheden als secundair kan worden beschouwd. In dit verband merk ik op dat dergelijk criterium onvoldoende nauwkeurig en te vaag is om hier consistentie conclusies uit af te leiden.

83. Vervolgens kan de uitspraak in *Scheunemann* niet verklaard worden vanuit proceseconomische motieven. Het arrest kan daarentegen veeleer in die zin worden uitgelegd dat de ene fundamentele vrijheid een *lex specialis* ten opzichte van de andere is. Dit blijkt ook uit de bewoordingen in het arrest *Überseering*²¹⁰, alleen hadden deze bewoordingen hier geen verregaande consequenties aangezien er besloten werd tot een schending van de *primaire* vrijheid. Dit was niet het geval in *Scheunemann*. Bovendien: zelfs als men de redenering van het Europese Hof zou volgen, en aanvaarden dat een situatie die onder de vrijheid van vestiging valt, niet langer op strijdigheid van kapitaalverkeer onderzocht moet worden, dan nog lijkt de uitspraak in *Scheunemann* mij niet te rechtvaardigen. Immers, aangezien de vennootschap in het buitenland gevestigd was, viel de situatie uiteindelijk niet onder de vrijheid van vestiging, de zgn. ‘*lex specialis*’. Het is niet omdat iemand zich als bestuurder niet op het Europees recht kan beroepen, dat die persoon zich niet als aandeelhouder op dit recht kan beroepen.

84. Tot slot nog volgende bedenking: veronderstel dat het Europese Hof bij zijn rechtspraak blijft. Een controleparticipatie in een vennootschap buiten de Europese Unie kan dus niet

²⁰⁸ Conclusie van Advocaat-generaal S. ALBER, 14 oktober 1999, C-251/98, ECLI:EU:C:1999:502, C. Baars jr., par.14.

²⁰⁹ Conclusie van Advocaat-generaal S. ALBER, 14 oktober 1999, C-251/98, ECLI:EU:C:1999:502, C. Baars jr., par.26-30.

²¹⁰ HvJ 5 november 2002, C-208/00, ECLI:EU:C:2002:632, *Überseering*, par.77.

genieten van de vrijheid van kapitaalverkeer, een participatie zonder controle wel. Veronderstel dat de grens op 25% ligt. Dat zou betekenen dat wanneer een vader aan zijn zoon A 76% legateert en aan zijn zoon B 24%, alleen B van de vrijheid van kapitaalverkeer kan genieten. Overeenkomstig artikel 2.7.4.2.2. VCF zou B dus kunnen erven tegen 3%, als hij aan de voorwaarden beantwoordt, terwijl A tot 27% betaalt. Dit leidt tot het eigenaardige gevolg dat de bescherming die onderdanen/inwoners van derde landen aan het VWEU ontleen, groter is naarmate hun invloed in vennootschappen kleiner is.²¹¹

4. Andere economische vrijheden?

85. Een eerste vaststelling is alvast dat de hierboven besproken arresten inzake erfbelasting door het Hof enkel onderzocht werden ofwel onder het vrij kapitaalverkeer, ofwel onder de vrijheid van vestiging. Inzake erfbelasting bestaan er (voor zover ik weet) geen arresten waar het Hof zich over andere vrijheden gebogen heeft. Dit is anders voor de inkomstenbelasting.²¹² Toch is het m.i. daarom niet uitgesloten dat een nationale erfbelastingregeling in strijd zou kunnen zijn met één van de andere vrijheden. Zo zou een regeling die bijvoorbeeld enkel aan in de lidstaat werkende personen een bepaalde vrijstelling verleent en niet aan diegene die niet in de lidstaat werken, een beperking van het vrij verkeer van werknemers (als component van het vrij verkeer van personen) inhouden.

86. Bovendien is het zo dat reeds in het *Barbier* arrest (*supra*, rn. 38) de vrijheid van werknemers ingeroepen werd door de lidstaten en de Commissie.²¹³ Het Hof onderzocht de Nederlandse regeling echter niet in het licht van deze vrijheid. De opmerking dat “de gevolgen van de fiscale wetgeving op het gebied van de erfopvolging ook behoren tot de overwegingen die een onderdaan van een lidstaat in aanmerking mag nemen bij zijn beslissing om wel of niet gebruik te maken van het door het VWEU geboden vrije verkeer”, volstond hierbij volgens het Hof.²¹⁴ Uit de bewoordingen in par. 75²¹⁵ lijkt overigens dat proceseconomische motieven aan de basis liggen van het niet onderzoeken door het Hof. Of de vrijheid van werknemers dan

²¹¹ Zie evenwel nuance voor ontvangen dividenden in S. VAN CROMBRUGGE, Europees Fiscaal Recht, *onuitg.*, Academiejaar 2015-2016, 309.

²¹² B. PEETERS, *Europees belastingrecht*, Gent, Larcier, 2005, 115-155; L. HINNEKENS, *Europese Unie en directe belasting*, Gent, Larcier, 2012, 300-303, 316-317, 367-369, 508-509.

²¹³ HvJ (5^{de} k.) 11 december 2003, nr. C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, H. Barbier, par.49 en 53.

²¹⁴ *Ibid.*, 75.

²¹⁵ “Uit het voorgaande (nl. dat er een beperking was van de vrijheid van kapitaalverkeer) volgt dat de prejudiciële vragen niet behoeven te worden onderzocht voorzover zij betrekking hebben op het vrij verkeer van personen.” (§75)

werkelijk als secundaire vrijheid wordt beschouwd ten opzichte van de vrijheid van kapitaal en de redenering zoals in rn. 79 toegepast kan worden, kan m.i. hieruit niet worden afgeleid.²¹⁶

87. In *Geurts* (*supra*, rn. 69) maakte het Hof ook melding van het feit “dat een goed huisvader mag letten op de fiscaliteit van het land waar hij gaat investeren”, maar gebruikte deze opmerking hier wél om de desbetreffende regeling te onderzoeken onder de vrijheid van vestiging (als tweede component van het vrij verkeer van personen).²¹⁷

88. Inzake schenkbelasting in het arrest *Mattner* (*supra*, rn. 44-45) betwijfelde de verwijzende rechter of de litigieuze regeling verenigbaar was met het vrij verkeer van personen.²¹⁸ Het Hof onderzocht deze regeling ook hier slechts onder het vrij kapitaalverkeer.²¹⁹ De bewoordingen in par. 23²²⁰ lijken niet zozeer gebaseerd te zijn op proceseconomische gronden. Het Hof beslist hier immers toe, in tegenstelling tot *Barbier*, nog vóór een schending van het vrij kapitaalverkeer vastgesteld werd. Bovendien verwees het, ter argumentatie, naar par. 19 in *Busley en Cibrian*. Hierin wordt echter enkel gesteld dat personen die in een bepaalde lidstaat wonen en aldaar onbeperkt belastingplichtig zijn en in een andere lidstaat gelegen activa erven, onder het kapitaalverkeer vallen en bijgevolg niet onder het vrij verkeer van personen.²²¹

89. In *Missionswerk* (*supra*, rn. 64) gaat het Hof zelfs nog een stapje verder. In deze zaak stelde de verwijzende rechter zijn prejudiciële vraag enkel in het licht van het vrij verkeer van personen.²²² Toch besliste het Hof dat het vrij kapitaalverkeer moest worden toegepast. We zien dat de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter niet zoveel belang had: het Hof zoekt zelf wel uit welk artikel van toepassing is. Zonder verdere verwijzingen stelt het Hof in par. 14 dat het vrij verkeer van personen *in casu* niet relevant is.

90. Het resultaat is dat de Europese Commissie en de lidstaten in recente zaken nog maar enkel de vrijheid van kapitaalverkeer inroepen. Wanneer speciale omstandigheden voorhanden

²¹⁶ In diezelfde zin: DAFNOMILIS, V., “A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances, part 1”, *European Taxation* 2015, afl. 12, 502.

²¹⁷ HvJ (4^{de} k.) 25 oktober 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:631, Maria Geurts en Dennis Vogten, par.17 j° 29.

²¹⁸ HvJ (2^{de} k.) 22 april 2010, nr. C-510/08, ECLI:EU:C:2010:216, Mattner, par.15.

²¹⁹ *Ibid.*, 23.

²²⁰ “Onder deze omstandigheden is het, nu de verwijzingsbeslissing geen enkel gegeven bevat dat in het hoofdgeding kan dienen als aanknopingspunt bij het vrije verkeer van werknemers of de vrijheid van vestiging, niet nodig te onderzoeken of de artikelen 39 EG en 43 EG van toepassing zijn (zie in die zin arrest *Busley en Cibrian Fernandez*, reeds aangehaald, punt 19).” (§23)

²²¹ HvJ (3^{de} k.) 15 oktober 2009, nr. C-35/08, ECLI:EU:C:2009:625, *Busley en Cibrian*, par.19.

²²² HvJ (2^{de} k.) 10 februari 2011, nr. C-25/10, ECLI:EU:C:2011:65, *Missionswerk Werner Heukelback*, par.13.

zijn, kan in erfbelastingzaken ook beroep worden gedaan op de vrijheid van vestiging (*supra*, rn. 68). Zelfs wanneer de lidstaten het Hof niet eens een alternatief laten, en de vraag enkel stellen in het licht van het vrij verkeer van personen, dan nog onderzoekt het Hof de regeling onder het vrij kapitaalverkeer. In erfbelastingzaken is de vrijheid van kapitaalverkeer onbetwistbaar de meest toepasselijke vrijheid (geworden).

5. Samenvatting

91. Het Hof toetste in erfbelastingzaken aan het vrij kapitaalverkeer en de vrijheid van vestiging. Andere opgeworpen rechtvaardigingsgronden werden in het verleden steeds van tafel geveegd.

92. De door het Hof behandelde zaken kunnen gegroepeerd worden in verschillende categorieën.

In een eerste reeks zaken wordt een onderscheid gemaakt tussen nalatenschappen van overleden inwoners en overleden niet-inwoners. In de eerste plaats komt het voor dat niet-inwoners benadeeld worden door de aftrek van schulden te beperken. In het arrest *Eckelkamp en Arens-sikken* werd duidelijk dat de uitzonderingsbepaling in art. 65, lid VWEU strikt geïnterpreteerd dient te worden. Door nalatenschappen van twee categorieën van personen voor de belastingheffing op nalatenschappen gelijk te behandelen, *behalve voor de aftrek van schulden*, erkent de Belgische Staat eigenlijk dat tussen deze twee personen er geen objectief verschil in situatie bestaat. Hier werd de ‘Schumacker-doctrine’ stilzwijgend verworpen. In de tweede plaats komt het voor dat niet-inwoners benadeeld worden door de persoonlijke voordelen te beperken. Eenzelfde redenering (zonder de voorwaarde van een direct verband) wordt voor wat betreft deze subcategorie bevestigd in de zaken *Mattner*, *Welte* en *Hünnebeck*.

De verenigbaarheid van een zgn. ‘woonplaatsfictie’ met het Europees recht werd in de zaak *Van Hilten* in vraag gesteld. Het Hof is van mening dat in dergelijke gevallen geen schending van de vrijheid van kapitaalverkeer voorligt: u wordt immers belast alsof u niet verhuisd bent. De verhuis op zich valt niet onder de vrijheid van kapitaalverkeer.

In een derde categorie zaken worden in het buitenland gelegen goederen ongunstiger behandeld dan binnenlandse goederen. De arresten *Jäger en Q* zorgen voor onzekerheid binnen de

rechtsleer aangezien deze op het eerste zicht gelijke zaken in een andere zin beslecht werden. Één van de belangrijkste criteria ter beoordeling van de vergelijkbaarheid is de doelstelling en inhoud van de nationale bepaling. Het behoud van de werkgelegenheid in de *Jäger* case werd niet aanvaard, terwijl het behoud van cultuurhistorisch erfgoed in de *Q* case wel aanvaard werd.

In *Halley* hoorden we dat een verschillende verjaringstermijn voor Belgische resp. Franse aandelen, in strijd is met het Europese recht. Ook ongunstigere procedureregels m.b.t. goederen gelegen in het buitenland overleven de Europese toets dus niet.

Een laatste categorie arresten betreft de voorbehouden gunsttarieven aan binnenlandse legatarissen. In *Missionswerk* kreeg België voor de derde keer een veroordeling omdat het Duitse instellingen zwaarder belaste dan Belgische. Een lidstaat kan wel een zekere band met haar territorium eisen om een verlaagd tarief toe te staan, maar die mag er niet in bestaan dat ‘legaten aan deze organismen tot een begrotingscompensatie kunnen leiden’ (*infra*, rn.124).

93. De vrijheid van vestiging kan pas spelen wanneer de aandeelhouder over een deelneming in een vennootschap beschikt die hem een zodanige invloed op de besluiten van de vennootschap verleent dat hij de activiteiten ervan kan bepalen. Als het voorwerp en het doel van de wet duidelijk toelaat om de toepasselijke vrijheid te bepalen (*specifieke wetgeving*), gebeurt de beoordeling *in abstracto*. Als de wet kan worden toegepast op de gevallen waarin er een beslissende invloed is als op de gevallen waarin die er niet is (*generieke wetgeving*) moet er *in concreto* onderzocht worden. Indicaties zijn alvast: meerderheidsparticipatie, de feitelijke deelnemingsverhoudingen, de nationale vennootschapswetgeving, en zelfs heel concreet: de drempel van 25% deelneming.

94. In geval van samenloop tussen het vrij verkeer van kapitaal en de vrijheid van vestiging onderzoekt het Hof de bestreden maatregel *in principe* enkel ten aanzien van één van de vrijheden: de heersende rechtspraak van het Hof hanteert het zgn. ‘dominantiecriterium’. Onder de vaste bewoordingen “indien uit de omstandigheden van de zaak blijkt dat een van de vrijheden volledig ondergeschikt is aan de andere”, toetst het Hof enkel aan de dominante vrijheid. Dat is makkelijker gezegd dan gedaan, nu blijkt dat zelfs de Advocaat-generaal en het Hof niet op dezelfde lijn zitten; het Hof blijkt bovendien zelf nog te worstelen met de problematiek. Wanneer het voorwerp van de nationale bepaling de toetsing aan zowel de

vrijheid van vestiging als het vrij kapitaalverkeer mogelijk maakt (generieke wetgeving), lijkt het Hof in *sommige gevallen* over te gaan tot de toetsing van beide vrijheden (*supra*, rn. 81). Al blijft het, wat betreft de ‘derde landen’-problematiek, (on)bewust beperkt tot de gevallen waar de belastingplichtige dreigt geconfronteerd te worden met de toepassing van de *grandfathering clause* (Holböck).²²³

C. Tweede stap in de analyse: rechtvaardigingsgrond

1. The rule of reason

95. In een tweede stap wordt nagegaan of er uitzonderingen op het verbod van discriminatie of belemmering van de verdragsvrijheden voorhanden zijn. In het VWEU zelf, maar ook in de jurisprudentie, zijn gronden te vinden die belemmeringen toestaan. Voorafgaandelijk dient opgemerkt te worden dat EVA-landen beschouwd worden als derde-landen wanneer het de rechtvaardiging van een beperking betreft.^{224 225}

96. De in het VWEU opgesomde rechtvaardigingsgronden, de zgn. ‘verdragsexcepties’, zijn in het belastingrecht niet echt bruikbaar. Enkel art. 65, lid 2, sub b VWEU inzake het vrij kapitaalverkeer bevat een eigen specifieke fiscale rechtvaardigingsgrond. Maatregelen om overtredingen van nationale wetten tegen te gaan op fiscaal gebied kunnen een rechtvaardiging opleveren. Er wordt ook verwezen naar procedures voor kennisgeving van kapitaalbewegingen ter informatie van de overheid of voor statistische doeleinden. De klassieke rechtvaardigingsgrond “openbare orde of openbare veiligheid” komt ook in dit artikel voor. Voor de andere vrijheden is deze terug te vinden in art. 36 (goederen), art. 45, 3^{de} lid (werknemers), art. 52 (vestiging) en art. 62 (diensten) VWEU.

97. Aangezien de in het VWEU limitatief opgesomde gronden onvoldoende waren om tegemoet te komen aan de publieke belangen van de lidstaten, heeft het Hof de zgn. ‘*rule of reason*’ geïntroduceerd. Dit is een tweede categorie van uitzonderingen die verwijst naar de

²²³ L. JANSSENS, “Vrij verkeer in relatie met derde landen: welke vrijheid is van toepassing?”, *Fiscoloog (I.)* 2007, afl.286, 4.

²²⁴ DAFNOMILIS, V., “A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances, part 1”, *European Taxation* 2015, afl. 12, 501.

²²⁵ HvJ (3^{de} k) 28 oktober 2010, nr. C-72/09, ECLI:EU:C:2010:645, Rimbaud, par. 26 j° 40.; *In casu* werd Liechtenstein, die nochtans lid is van de EER, voor de toepassing van de rechtvaardigingsgronden beschouwd als derde-land. De Franse regeling dewelke Frankrijk toeliet de belastingvrijstelling voor een vennootschap met zetel in Liechtenstein te weigeren omdat tussen deze twee staten geen overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking was gesloten, achtte het Hof niet strijdig met het Europees recht.

dwingende redenen van algemeen belang. In de loop der jaren is deze door het Hof ontwikkelde categorie rechtvaardigingsgronden uitgegroeid tot een beleidsinstrument van het Hof: een soepele of strenge hantering van de toetsingscriteria laat immers toe het toepassingsgebied van het gemeenschapsrecht te verenigen of te verruimen.²²⁶

98. De appreciatiemarge van het Hof is niet onbeperkt: in het algemeen wordt dergelijke rechtvaardigingsgrond slechts aanvaard wanneer hij voldoet aan drie voorwaarden.²²⁷

Ten eerste moet de maatregel *zonder onderscheid* worden toegepast.²²⁸ Een nationale regeling die een (directe of indirecte) discriminatie inhoudt, kan dus *in principe* niet gerechtvaardigd worden. Het Hof past deze voorwaarde niet altijd consistent toe. In de zaak *Geurts-Vogten* waar onrechtstreekse discriminatie werd vastgesteld, ging het Hof toch over tot toetsing aan de ingeroepen rechtvaardigingsgronden (*infra*, rn. 103 en 121).²²⁹

De maatregel moet bovendien een *doel van algemeen belang* nastreven. De dwingende redenen van algemeen belang die tot nu toe in erfbelastingzaken werden ingeroepen, zullen hieronder onderzocht worden. Het gaat om de doeltreffendheid van fiscale controles, bestrijding van belastingfraude, samenhang van het belastingstelsel, het neutraliteitsargument, motieven van sociale (natuurbehoud) en economische (bevorderen nationale economie) aard en de noodzaak om lagere belastinginkomsten te voorkomen. We zullen zien dat éénzelfde dwingende reden van algemeen belang meestal wordt ingeroepen of door de woonstaat of door de bronstaat. We kunnen de rechtvaardigingsgronden in principe dan ook op dergelijke manier indelen.

99. Tot slot is het belangrijk steeds de specifieke omstandigheden van de zaak te onderzoeken. Indien het Hof in een bepaalde zaak dan al erkent dat een nationale vereiste kan worden gerechtvaardigd door een maatregel van algemeen belang, dan nog is het mogelijk dat deze rechtvaardigingsgrond toch niet aanvaard wordt omdat de maatregel *in casu* niet proportioneel is t.o.v. het nagestreefde doel. Niet zelden wordt een rechtvaardigingsgrond

²²⁶ L. HINNEKENS, "European Court goes for robust tax principles for treaty freedoms. What about reasonable exceptions and balances?", *EC Tax Review* 2004, afl. 2, 65.

²²⁷ HvJ 31 maart 1993, nr.C-19/92, ECLI:EU:C:1993:125, Dieter Kraus, par.32; HvJ 30 november 1995, nr.C-55/94, ECLI:EU:C:1995:411, Reinhard Gebhard, par.37.

²²⁸ T. JANSEN en P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 452; M.D. WEBER, *Belastingontwijking en EG-Verdragsvrijheden*, Deventer, Kluwer, 2003, 171;

²²⁹ HvJ (4^{de} k.) 25 oktober 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:631, Maria Geurts en Dennis Vogten, par.21 j° 24.

principeel aanvaard om dan te falen op de proportionaliteitstest. Deze laatste voorwaarde wordt apart behandeld in Afdeling §2, D.

2. Rechtvaardigingsgronden in de praktijk

2.1. Doeltreffendheid van de fiscale controle

100. Teneinde doeltreffende fiscale procedures mogelijk te maken, komt het voor dat lidstaten enkel aan niet-inwoners bepaalde verplichtingen opleggen omdat inwoners op een andere wijze kunnen gecontroleerd worden.²³⁰ De rechtvaardiging is ingegeven door de bekommernis dat een lidstaat in staat moet zijn de belastingschuld van een belastingplichtige juist vast te stellen. Uit de hieronder besproken arresten zal blijken dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controle te waarborgen zowel ingeroepen kan worden door de bronstaat als de woonstaat.²³¹ Desondanks de bronstaat normalerwijs over minder gegevens van de belastingplichtige beschikt dan de woonstaat, kan de woonstaat ook administratieve moeilijkheden ondervinden wanneer goederen in een andere lidstaat gelegen zijn. Over het algemeen zijn weinig gevallen bekend waarin lidstaten zich succesvol beriepen op de rechtvaardigingsgrond. Inzake directe belastingen werd de doeltreffendheid van de fiscale controle reeds door het Hof als rechtvaardigingsgrond aanvaard²³², zij het dat de maatregel dan wel faalde op de proportionaliteitstoets.²³³

101. Volgens vaste rechtspraak kan deze rechtvaardigingsgrond echter geen toepassing vinden wanneer een lidstaat door middel van bijstand van andere lidstaten de noodzakelijke controles in het buitenland kan verrichten. In het principe-arrest *Schumacker* (*supra*, rn. 40) inzake inkomstenbelasting verwierp het Hof de rechtvaardigingsgrond omdat de lidstaten in de mogelijkheid waren met een beroep op Richtlijnen wederzijdse bijstand en invorderingsbijstand alle nodige inlichtingen bij elkaar te kunnen inwinnen.²³⁴ Het ging om de Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde

²³⁰ M. ISENBAERT, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, Amsterdam, IBFD, 668.

²³¹ In *Halley* en *Geurts-Vogten* werd de rechtvaardigingsgrond ingeroepen door de woonstaat; in de zaak *Yvon Welte* door de bronstaat.

²³² HvJ 15 mei 1997, nr. C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239, Futura Participations SA en Singer, par.39; HvJ 8 juli 1999, nr. C-254/97, ECLI:EU:C:1999:368, Société Baxter, par.18; HvJ (1^{ste} k.) 9 november 2006, nr. C-433/04, ECLI:EU:C:2006:702, Commissie t. België, par.35; HvJ (grote kamer) 18 december 2007, nr. C-101/05, ECLI:EU:C:2007:804, A, par.55 (*supra*, rn. 30); HvJ (1^{ste} k.) 19 juni 2014, nr. C-53/13, ECLI:EU:C:2014:2011, Strojirny Prostějov, par.55.

²³³ Enkel arrest A tussen de hierboven geciteerde arresten doorstond de proportionaliteitstoets: de casus had dan ook betrekking op een derde-land; HvJ (grote kamer) 18 december 2007, nr. C-101/05, ECLI:EU:C:2007:804, A, par.55.

²³⁴ HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Roland Schumacker, par.43-45.

autoriteiten van de Lidstaten op het gebied van de directe belastingen.²³⁵ Dit standpunt wordt bevestigd in andere arresten.²³⁶ Het Hof toont zich echter soepeler wanneer lidstaten kunnen aantonen dat één van de uitzonderingsbepalingen van de Wederzijdsebijstandrichtlijn in het geding is.²³⁷ In de rechtspraak zien we dat de rechtvaardigingsgrond eveneens geen toepassing kan vinden wanneer nuttige inlichtingen aan de hand van informatie en bewijs van de belastingplichtige zelf kunnen geleverd worden.²³⁸ Wanneer de genoemde bronnen van informatie in het buitenland bovendien ontoereikend of niet bruikbaar zijn, heeft het Hof zich in het verleden al soepeler opgesteld.²³⁹

102. Hoe wordt de ‘noodzaak om doeltreffendheid van de belastinginning te waarborgen’ ingevuld in erfbelastingzaken? De Richtlijn 77/799 betreffende wederzijdse bijstand was alleen toepasselijk tussen lidstaten van de EU (niet van de EER) én niet op erfbelasting. Ondertussen is deze richtlijn vervangen door de Richtlijn 2011/16 die nu wel de erfbelasting dekt.²⁴⁰ De redenering die het Hof in de zaken *Geurts-Vogten*, *Halley* en *Welte* volgt, is interessant aangezien deze zaken beslist werden onder de vroegere Richtlijn, die niet van toepassing is op erfbelasting. Op basis van de hierboven beschreven rechtspraak inzake directe belastingen, kan een soepele houding vanwege het Hof verwacht worden aangezien de lidstaten geen gebruik konden maken van Richtlijn 77/799.

103. In *Geurts-Vogten* (*supra*, rn. 69) werd de belastingplichtige, ondanks de niet toepasselijkheid van richtlijn 77/799, toch beschermd. De moeilijkheden die hierdoor ontstaan kunnen volgens het Hof geen rechtvaardiging vormen voor een absolute weigering om belastingvoordelen toe te kennen. Net zoals in de rechtspraak inzake directe belastingen, wijst

²³⁵ Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lidstaten op het gebied van de directe belastingen, *P.B.* L 336 van 27 december 1977.

²³⁶ HvJ 28 januari 1992, nr. C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35, Hanns-Martin Bachmann, par.18; HvJ (3^{de} k.) 14 september 2006, nr. C-386/04, ECLI:EU:C:2006:568, Walter Stauffer, par.50; HvJ (grote k.) 27 januari 2009, nr. C-318/07, ECLI:EU:C:2009:33, Hein Persche, par.52; HvJ (10^{de} k.) 23 januari 2014, nr. C-296/12, ECLI:EU:C:2014:24, Commissie t. Koninkrijk België, par.43; HvJ (1^{ste} k.) 10 april 2014, nr.C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249, DFA Investment Trust Company, par.71.

²³⁷ HvJ 28 januari 1992, nr. C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35, Hanns-Martin Bachmann, par.18-20; *in casu* ging het over art.8, lid 1 van de richtlijn 77/799/EG die de fiscale autoriteiten van de lidstaten niet tot samenwerking verplicht wanneer hun wetgeving of administratieve praktijk de bevoegde autoriteit niet toestaat voor eigen doeleinden een onderzoek in te stellen of inlichtingen in te winnen of te gebruiken.

²³⁸ HvJ 28 januari 1992, nr. C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35, Hanns-Martin Bachmann, par.20; HvJ (grote k.) 27 januari 2009, nr. C-318/07, ECLI:EU:C:2009:33, Hein Persche, par.54; HvJ (1^{ste} k.) 10 april 2014, nr.C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249, DFA Investment Trust Company, par.81.

²³⁹ HvJ 15 mei 1997, nr. C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239, Futura Participations SA en Singer, par.42; HvJ (grote k.) 26 oktober 2010, nr. C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632, Ingrid Schmelz, par.63.

²⁴⁰ Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG, *P.B.* L 64/1 van 11 maart 2011.

het Hof erop dat de belastingautoriteiten de belastingplichtigen zelf alle bewijzen kunnen vragen.²⁴¹ Hetzelfde argument wordt een jaar later in *Jäger* (*supra*, rn. 52) gebruikt.²⁴²

104. Alleen in de zaak *Halley* (*supra*, rn. 62), vijf jaar later, aanvaardde het Hof de noodzaak van fiscale controle expliciet als rechtvaardiging²⁴³, maar de maatregel werd uiteindelijk niet evenredig geacht. Er moet immers een onderscheid worden gemaakt tussen twee gevallen. Het eerste geval betreft de situatie waarin belastbare bestanddelen zijn verzwegen en de belastingautoriteiten geen aanwijzingen hebben om een onderzoek te kunnen instellen en het tweede geval betreft de situatie waarin de belastingautoriteiten wel over aanwijzingen over deze belastbare bestanddelen beschikken.²⁴⁴ In het laatste geval, dat zich hier voordoet, kan geen rechtvaardiging worden gevonden voor een verlengde navorderingstermijn die niet specifiek ertoe strekt de belastingautoriteiten in staat te stellen om op een nuttige wijze gebruik te maken van regelingen voor wederzijdse bijstand tussen lidstaten. Concreet houdt het Hof dan rekening met het bestaan van het Belgisch-Frans verdrag inzake successierechten van 20 januari 1959²⁴⁵ en met het feit dat de Belgische belastingautoriteiten voor de waardering van beursgenoteerde aandelen alleszins kunnen steunen op de koers die in de pers of op het internet wordt gepubliceerd²⁴⁶.

105. Ook in de *Welte* case (*supra*, rn. 40) ging het nog om feiten die vielen onder de vroegere Bijstandsrichtlijn 77/799.²⁴⁷ Duitsland haalde aan dat geen fiscale controle mogelijk was omdat de Richtlijn van 1977 niet van toepassing was op derde landen, zoals Zwitserland. Het Hof aanvaardde dit onder de voorwaarde dat het werkelijk onmogelijk was om de inlichtingen op een andere manier uit het derde land te verkrijgen.²⁴⁸ Doorslaggevend argument ter zake was blijkbaar, dat als de *erfgenaam* in Duitsland had gewoond, wat *in casu* niet het geval was (Zwitserland), de Duitse fiscus óók de gegevens in verband met de buitenlandse nalatenschap had moeten controleren, en hij in deze omstandigheden geen beletsel zag in de verlening van de belastingvrije som. Hier lijkt de ‘*comparability assessment*’ aan de basis te liggen tot het

²⁴¹ HvJ (4^{de} k.) 25 oktober 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:631, Maria Geurts en Dennis Vogten, par.28.

²⁴² HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger, par.54.

²⁴³ HvJ (2^{de} k.) 15 september 2011, nr. C-132/10, ECLI:EU:C:2011:586, Halley, par.30.

²⁴⁴ *Ibid.*,33.

²⁴⁵ *Ibid.*,37.

²⁴⁶ *Ibid.*,38.

²⁴⁷ Ondanks het feit dat de *Welte* case uitgesproken was op 17 oktober 2013, werd de procedure geleid door de vroegere Richtlijn.

²⁴⁸ HvJ (3^{de} k.) 17 oktober 2013, nr. C-181/12, ECLI:EU:2013:662, Yvon Welte, par.63.

besluiten in het voordeel van de belangplichtige. Één jaar later in de zaak *Commissie t. Duitsland* (C-211/13) (*supra*, rn. 44) volgt het Hof dezelfde redenering.²⁴⁹

106. Een laatste bedenking bij deze laatste zaak is hier op haar plaats. Zoals hierboven (*supra*, rn. 95) reeds opgemerkt, worden EVA-landen, zoals Zwitserland, voor de toepassing van de rechtvaardigingsgronden beschouwd als derde landen. Het Hof stelde in het verleden reeds vast dat de rechtspraak die betrekking heeft op het vrij kapitaalverkeer binnen de Europese Unie, niet integraal kan worden getransponeerd naar het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen aangezien het kapitaalverkeer met derde landen in een andere juridische context valt dan het verkeer tussen twee lidstaten (*supra*, rn. 30).²⁵⁰ Concreet volgt hier o.a. uit dat een lidstaat de toekenning van een fiscaal voordeel mag weigeren wanneer, door het ontbreken van een verdragsverplichting voor een derde land om informatie te verstrekken, het onmogelijk blijkt om bepaalde inlichtingen van dit land te verkrijgen.²⁵¹ In *Welte* werd niet aangevoerd dat er een verdrag was dat informatie-uitwisseling toeliet met Zwitserland, en op basis daarvan gesteld zou kunnen worden dat het Hof de rechtvaardiging had moeten aanvaarden. Ik ben niet overtuigd dat hieruit geconcludeerd kan worden dat dergelijke rechtspraak niet getransponeerd kan worden naar erfbelastingzaken. Wellicht achtte het Hof in deze zaak de ‘*comparability assessment*’ van doorslaggevend belang.

107. De administratieve moeilijkheden die ontstaan door de niet-toepasselijkheid van de vroegere Richtlijn 77/799 in erfbelastingzaken, brengt het Hof er duidelijk niet toe de rechtvaardigingsgrond zomaar te aanvaarden. Enkel wanneer het werkelijk *onmogelijk* is om de inlichtingen uit het desbetreffende land te krijgen, lijkt het Hof zich wat soepeler op te stellen. Tot nu toe achtte het Hof de mogelijkheid om de informatie aan de belastingplichtige zelf te vragen, andere (bilaterale) verdragen, op het internet te vinden informatie en het feit dat een ingezetene erfgenaam van het voordeel genoot (en een niet-ingezetene erfgenaam niet), voldoende om de rechtvaardigingsgrond niet te aanvaarden. De wijze waarop het Hof zijn redenering opbouwt is niet consistent; beter zou m.i. geweest zijn om net als in de zaak *Halley* ‘de doeltreffendheid van fiscale controles’ te aanvaarden en pas in de derde stap de andere alternatieven te doorlopen (proportionaliteitstoets).

²⁴⁹ HvJ (3^{de} k.) 4 september 2014, nr. C-211/13, ECLI:EU:C:2014:2148, Commissie t. Bondsrepubliek Duitsland, par. 58.

²⁵⁰ HvJ (grote k.) 18 december 2007, nr. C-101/05, ECLI:EU:C:2007:804, A, par.60; HvJ (3^{de} k.) 28 oktober 2010, nr. C-72/09, ECLI:EU:C:2010:645, Rimbaud, par.40; HvJ (3^{de} k.) 19 juli 2012, nr. C-48/11, ECLI:EU:C:2012:485, A Oy, par.34.

²⁵¹ *Ibid.*, 63.

108. In de recente zaak *Allgäu* maakt het Hof voor het eerst in een erfbelastingzaak melding van de nieuwe Richtlijn 2011/16²⁵².²⁵³ De automatische en verplichte uitwisseling van inlichtingen voorzien in art. 8, lid 3 bis van de Richtlijn 2011/16 kon de administratieve samenwerking voor de Duitse fiscale autoriteiten gemakkelijker maken om informatie te verkrijgen waarop de litigieuze maatregel betrekking had. De verwijzende rechter merkte echter terecht op dat de Richtlijn pas vastgesteld is na de feiten die aanleiding hebben gegeven tot het hoofdgeding.²⁵⁴ In deze zaak leidde het Hof uit het ontbreken van enige harmonisatieregeling wél af dat het de lidstaten vrijstond om aan nationale kredietinstellingen wat betreft hun in het buitenland werkzame bijkantoren een verplichting op te leggen om een doeltreffende controle te verzekeren. De vrijheid van vestiging gaat volgens het Hof niet zo ver dat het een lidstaat zou verplichten een informatieverplichting inzake de activa van overleden klanten in haar belastingregeling af te stemmen op die van een andere lidstaat.²⁵⁵ Hoewel in deze zaak louter het voorwerp van de informatieverplichting betrekking had op goederen die deel uitmaakten van een nalatenschap, vind ik deze zaak toch vermeldenswaardig. In tegenstelling tot de zaken *Geurts-Vogten*, *Halley* en *Welte* aanvaardde het Hof de rechtvaardigingsgrond door een gebrek aan enige harmonisatierichtlijn.

2.2. Bestrijding van belastingontwijking en –ontduiking

109. Om belastingvermijding tegen te gaan hebben de meeste landen in een schenkbelasting voorzien en/of antimisbruikbepalingen in hun wetgeving opgenomen.²⁵⁶ Het Hof en de lidstaten vertrekken hier vanuit een totaal andere positie. Terwijl de unilaterale antimisbruikmaatregelen voor de lidstaten voornamelijk ingegeven zijn door budgettaire beleidsmotieven, blijft de voornaamste bekommernis van het Hof de werking van de interne te markt vrijwaren.²⁵⁷ In het eerste fiscale arrest²⁵⁸ was het Hof dan ook de mening toegedaan dat op de vrijheid van vestiging geen afwijking kon worden toegestaan omwille van het risico dat belasting wordt

²⁵² Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG, *P.B.* L 64/1 van 11 maart 2011.

²⁵³ HvJ (3^{de} k.) 14 april 2016, nr. C-522/14, ECLI:EU:C:2016:253, *Sparkasse Allgäu*, par.28.

²⁵⁴ *Ibid.*

²⁵⁵ *Ibid.*, 31.

²⁵⁶ V. DAFNOMILIS, “A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances”, *European Taxation* 2015, afl. 12, 570.

²⁵⁷ S. VAN CROMBRUGGE, “De botsing tussen nationale soevereiniteit en interne markt in het Europees fiscaal recht”, *Kalmthout, Biblo*, 2008, 370.

²⁵⁸ HvJ 28 januari 1986, nr. C-270/83, ECLI:EU:C:1986:37, Commissie t. Franse Republiek, par.25; JANSEN en P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 459; M.D. WEBER, *Belastingontwijking en EG-Verdragsvrijheden*, Deventer, Kluwer, 2003, 81.

ontgaan.²⁵⁹ Ondertussen staat het vast dat een lidstaat gerechtigd is maatregelen te nemen om te voorkomen dat bepaalde van zijn onderdanen de door het VWEU geboden vrijheden gebruiken om zich op een onrechtmatige wijze aan de toepassing van de nationale wetgeving te onttrekken.²⁶⁰ Zelfs art. 65, lid 1, sub b VWEU refereert aan ‘maatregelen die fiscale fraude tegengaan’.

Het is soms niet eenvoudig deze rechtvaardigingsgronden concreet af te lijnen tegen de hierboven besproken rechtvaardigingsgrond. De “effectiviteit van de fiscale controle” en de “bestrijding van belastingontwijking en -ontduiking” zijn in feite twee aspecten van eenzelfde rechtvaardigingsgrond. Het Hof noemt ze soms in één adem.²⁶¹ Volgens M.D. WEBER gooit het Hof beide rechtvaardigingsgronden onterecht op één hoop; de doeltreffendheid van fiscale controle kan enkel maatregelen ter bestrijding van belastingontduiking rechtvaardigen; en niet de maatregelen ter bestrijding van belastingontwijking.²⁶² Op Europees niveau ontbreekt dergelijke duidelijke scheidingslijn ook tussen de begrippen belastingontduiking en belastingontwijking.²⁶³ Helderheid op dit laatste vlak, zou dus ook de helderheid van de rechtvaardigingsgronden ten goede komen.

110. In de zaak *Mattner* (*supra*, rn. 44-45) werd door de Duitse regering aangevoerd dat de regeling, volgens dewelke schenkingen over een periode van tien jaar samengeteld worden voor de heffing van de erfbelasting, tot doel heeft te vermijden dat erfbelasting omzeild zou kunnen worden door gespreide schenkingen te doen. De lagere belastingvrije som voor niet-rijksinwoners zou zijn rechtvaardiging vinden in het feit dat de Duitse wetgeving ervan uitging dat er nog activa was in Nederland. Het Hof beweerde daarentegen dat “niets een lidstaat in het kader van de *beperkte* belastingplicht, rechtvaardigt een belastingvrije som toe te kennen die is afgestemd op de overdracht van het *gehele* vermogen”.²⁶⁴ Daarnaast merkte het Hof op dat, hoewel de bronstaat zeker het recht heeft om zich ervan te vergewissen of de regels inzake

²⁵⁹ Ondanks het feit dat de erkenning van de voorkoming van misbruik in het algemeen als rechtvaardigingsgrond reeds vrij vroeg aanvaard werd in niet-fiscale zaken; Zie hiervoor: M.D. WEBER, *Belastingontwijking en EG-Verdragsvrijheden*, Deventer, Kluwer, 2003, 174.

²⁶⁰ HvJ 8 juli 1999, nr. C-254/97, ECLI:EU:C:1999:368, Société Baxter, par.18; HvJ (3de k.) 14 september 2006, nr. C-386/04, ECLI:EU:C:2006:568, Walter Stauffer, par.60, HvJ (2de k.) 15 september 2011, nr. C-132/10, ECLI:EU:C:2011:586, Halley, par.30.

²⁶¹ HvJ (5de k.) 21 november 2002, nr. C-436/00, ECLI:EU:C:2002:704, X en Y, par.60; HvJ 4 maart 2004, nr.C-334/02, ECLI:EU:C:2004:129, Commissie t. Franse Republiek, par.27; HvJ (2de k.) 15 september 2011, nr. C-132/10, ECLI:EU:C:2011:586, Halley, par.26; HvJ (2de k.) 3 september 2014, nr. C-127/12, ECLI:EU:C:2014:2130, Commissie t. Koninkrijk Spanje, par.83.

²⁶² M.D. WEBER, *Belastingontwijking en EG-Verdragsvrijheden*, Deventer, Kluwer, 2003, 172.

²⁶³ Voor een uitgebreid overzicht zie: S. VAN CROMBRUGGE, “De botsing tussen nationale soevereiniteit en interne markt in het Europees fiscaal recht”, Kalmthout, Biblio, 2008, 354 ev.

²⁶⁴ HvJ (2de k.) 22 april 2010, nr. C-510/08, ECLI:EU:C:2010:216, Mattner, par.47.

erfbelasting niet worden omzeild door opgesplitste schenkingen tussen dezelfde personen, het *in casu* gestelde risico net zo goed bestaat met betrekking tot schenkingen waarbij een ingezetene betrokken is. De toepassing van een lagere belastingvrije som enkel tussen personen die geen ingezetenen zijn van de lidstaat waar de geschonken zaak is gelegen, kan dus niet worden beschouwd als een geschikt middel om het doel te bereiken dat door deze regeling wordt nagestreefd. Achter de redenering van het Hof schuilt een consistentie-vereiste. Het Hof eist dus dat misbruik niet willekeurig, maar consistent, wordt bestreden.²⁶⁵ Alle situaties waarin potentieel een objectief risico bestaat op misbruik moeten hetzelfde worden behandeld.²⁶⁶

111. In *Halley* zou de verlengde belastingtermijn de Belgische belastingadministraties de mogelijkheid bieden om bij ontdekking van tekortschatting van bepaalde activa een onderzoek in te stellen en een bijkomende aanslag op te leggen. Samen met ‘de doeltreffendheid van fiscale controle’ veegt het Hof dit argument van tafel. DAFNOMILIS vindt dat het Hof niet voldoende ondersteuning geeft aan zijn oordeel.²⁶⁷ Naar mijn mening was het Hof wél specifiek genoeg: een verlengde navorderingstermijn voor buitenlandse goederen kan aanvaardbaar zijn als het gaat om verzwegen activa. Zoals hierboven (*supra*, rn. 104) besproken is, was dit *in casu* niet het geval. Beide argumenten worden door het Hof op dezelfde wijze behandeld. De preventie van belastingontduiking wordt in de zaak *Commissie t. Spanje* (C-127/12) (*supra*, rn. 44) ook verworpen omdat Spanje niet aangaf hoe het gebrek aan controle de betrokken wetgeving kon rechtvaardigen.²⁶⁸

112. Hoewel er in deze arresten zelf maar weinig (tot niet) verwezen wordt naar andere rechtspraak, ben ik ervan overtuigd dat de rechtspraak op het vlak van inkomstenbelasting hier ook van toepassing is. Deze rechtspraak gaat er principieel vanuit dat misbruik mag worden bestreden²⁶⁹, maar niet bij vooronderstelling en niet door middel van blinde uitsluitingsregelen omdat die op een disproportionele wijze de vrijheden beperken.²⁷⁰ Het blijkt dat het Hof geen algemene antimisbruikmaatregelen accepteert die niets van doen hebben met misbruik. Afhankelijk van het geval worden dergelijke maatregelen afgewezen op grond van het feit dat de maatregel te algemeen en/of ongeschikt is, te willekeurig is, of niet noodzakelijk is om het

²⁶⁵ HvJ (5de k.) 21 november 2002, nr. C-436/00, ECLI:EU:C:2002:704, X en Y, par.63.

²⁶⁶ M.D. WEBER, *Belastingontwijking en EG-Verdragsvrijheden*, Deventer, Kluwer, 2003, 185.

²⁶⁷ V. DAFNOMILIS, “A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances”, *European Taxation* 2015, afl. 12, 570.

²⁶⁸ HvJ (2de k.) 3 september 2014, nr. C-127/12, ECLI:EU:C:2014:2130, Commissie t. Koninkrijk Spanje, par.83.

²⁶⁹ HvJ 4 maart 2004, nr. C-334/02, ECLI:EU:C:2004:129, Commissie t. Franse Republiek, par.27; HvJ (3de k.) 14 september 2006, nr. C-386/04, ECLI:EU:C:2006:568, Walter Stauffer, par.61;

²⁷⁰ T. JANSEN en P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 460.

doel te bereiken (*i.e.* de proportionaliteitstoets).²⁷¹ Een algemeen vermoeden van belastingfraude of -ontwijking volstaat m.a.w. niet als rechtvaardigingsgrond. Het feit dat een moeder- of dochtervennootschap in een andere lidstaat is gevestigd bijvoorbeeld, betekent op zich niet dat er sprake is van belastingontduiking.²⁷² M.i. betekent het feit dat de schenker in een andere lidstaat woont dan de lidstaat waar de geschonken goederen zich bevinden, zoals in de zaak *Mattner*, op zich niet dat er sprake is van belastingontduiking. In *Halley* kan het feit dat de goederen buiten België gelegen zijn, op zich geen vermoeden van belastingfraude of -ontwijking inhouden.

Hierboven vinden we de principes terug die reeds in 1999 in het arrest *Centros* gesteld werden: de lidstaten mogen misbruik bestrijden maar de maatregelen moeten aan vier voorwaarden voldoen.²⁷³ Zij moeten zonder discriminatie worden toegepast, hun rechtvaardiging vinden in dwingende redenen van algemeen belang, geschikt zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen en niet verder gaan dan noodzakelijk is voor het bereiken van het doel.

2.3. Samenhang van het belastingstelsel

113. De coherentie van het belastingstelsel wordt vaak ingeroepen ter rechtvaardiging van de niet-uitbreiding van een belastingvoordeel in grensoverschrijdende situaties.²⁷⁴ De rechtvaardiging op grond van de samenhang van het Belgische belastingstelsel werd oorspronkelijk aanvaard in *Bachmann* inzake de niet-aftrekbaarheid van in het buitenland betaalde premies.²⁷⁵ Het argument van de Belgische staat was eenvoudig: het Belgische belastingstelsel discrimineerde helemaal niet tegen niet-inwoners omdat aan de niet-aftrekbaarheid van de premie ook een vrijstelling beantwoordde van de pensioenopbrengst. Een rechtstreeks verband tussen de aftrekbaarheid van de premies en de latere belastbaarheid van de uitkering werd in datzelfde jaar nog bevestigd in *Commissie t. België* (C-300/90).²⁷⁶

²⁷¹ M.D. WEBER, *Belastingontwijking en EG-Verdragsvrijheden*, Deventer, Kluwer, 2003, 260 ev.; HvJ (3^{de} k.) 14 september 2006, nr. C-386/04, ECLI:EU:C:2006:568, Walter Stauffer, par.61.

²⁷² HvJ (5^{de} k.) 21 november 2002, nr. C-436/00, ECLI:EU:C:2002:704, X en Y, par.62; HvJ (5^{de} k.) 12 december 2002, nr. C-324/00, ECLI:EU:C:2002:749, Lankhorst-Hohorst, par.37.

²⁷³ HvJ 9 maart 1999, nr. C-212/97, ECLI:EU:C:1999:126, *Centros*, par.34.

²⁷⁴ M. ISENBAERT, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, Amsterdam, IBFD, 2008, 676 ev.

²⁷⁵ HvJ 28 januari 1992, nr. C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35, Hanns-Martin Bachmann, par.27-28.

²⁷⁶ HvJ 28 januari 1992, nr. C-300/90, ECLI:EU:C:1992:37, *Commissie t. België*, par.14-21.

114. Tot een paar jaar geleden leek het ook bij deze twee arresten te blijven, alhoewel de contouren van deze rechtvaardigingsgrond steeds nader werden ingevuld.²⁷⁷ Uit latere arresten bleek al snel dat ‘de noodzaak om de coherentie van het belastingstelsel te waarborgen’ slechts voorwaardelijk aanvaard kan worden. Ten eerste vereist het Hof een rechtstreeks verband tussen de toekenning van het fiscale voordeel en de compensatie van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing.²⁷⁸ Ten tweede moet het voordeel en de heffing dezelfde belasting betreffen en moet het gaan om dezelfde belastingplichtige.²⁷⁹ Tenslotte werd de rechtvaardigingsgrond nader ingevuld door de voorwaarde dat een beroep op de fiscale coherentie beoordeeld moest worden op basis van de doelstelling van de regeling waarvan de lidstaat de samenhang gewaarborgd wil zien.²⁸⁰

115. In *Jäger* (*supra*, rn. 52) beargumenteerde de Duitse regering dat zulks rechtstreeks verband bestond tussen de bijzondere verplichtingen die rusten op de Duitse land- en bosbouwbedrijven en de specifieke vorm van waardering die bij vererving daarop wordt toegepast. Zelfs indien de Franse bedrijven vergelijkbare verplichtingen zouden hebben, dan nog zou de Duitse staat die niet moeten compenseren met een verminderde Duitse erfbelasting. Het Hof verwierp het argument op basis van de proportionaliteitstoets.²⁸¹

116. In *Welte* (*supra*, rn. 44 en 105) voldeed de nationale regeling volgens de Duitse regering aan het ‘beginsel van fiscale samenhang’: bij een beperkte belastingplicht wordt het voordeel van een minder ruime heffingsgrondslag gecompenseerd door het nadeel van een lagere belastingvrije som, terwijl bij een onbeperkte belastingplicht het voordeel van een hogere belastingvrije som wordt gecompenseerd door het nadeel van een ruimere heffingsgrondslag. Het Hof benadrukte dat er *in casu* geen sprake was van een dergelijke compensatie door een

²⁷⁷ T. JANSEN en P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 456; A.J.W. VAN OPZEELAND, *Fiscale coherentie: “a rule of reason”*, 2010, <http://www.europesefiscalestudies.nl>, 2.

²⁷⁸ HvJ (grote k.) 7 september 2004, nr.C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484, Petri Manninen, par.42; HvJ (4^{de} k.) 27 november 2008, nr.C-418/07, ECLI:EU:C:2008:659, Société Papillon, par.43 en 44; HvJ (4^{de} k.) 6 september 2012, C-380/11, ECLI:EU:C:2012:552, Finanziaria di Diego della Valle & C. SapA, par.47; HvJ (3^{de} k.) 17 oktober 2013, nr. C-181/12, ECLI:EU:2013:662, Yvon Welte, par.59.

²⁷⁹ HvJ (5^{de} k.) 18 september 2003, nr.C-168/01, ECLI:EU:C:2003:479, Bosal Holding BV, par.30; HvJ (grote k.) 7 september 2004, nr.C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484, Petri Manninen, par.42; HvJ (1^{ste} k.) 1 december 2011, nr.C-253/09, ECLI:EU:C:2011:795, Commissie t. Republiek Hongarije, par.77; HvJ (4^{de} k.) 6 september 2012, nr.C-380/11, ECLI:EU:C:2012:552, Finanziaria di Diego della Valle & C. SapA, par.47.

²⁸⁰ HvJ (grote k.) 7 september 2004, nr.C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484, Petri Manninen, par.43; HvJ (4^{de} k.) 27 november 2008, nr.C-418/07, ECLI:EU:C:2008:659, Société Papillon, par.44; HvJ (1^{ste} k.) 4 juli 2013, nr.C-350/11, ECLI:EU:C:2013:447, Argenta Spaarbank NV, par.42.

²⁸¹ HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger, par.48-51.

bepaalde belastingheffing uit hoofde van de erfbelasting.²⁸² Duitse ingezetenen genieten immers een belastingvrije som ongeacht de waarde van de nalatenschap.²⁸³

Dit was analoog aan de zaak *Mattner*. De Duitse regering stelde dat het logisch was het fiscale voordeel enkel voor te behouden aan degenen die onbeperkt belastingplichtig zijn aangezien dit stelsel over het geheel genomen minder voordelig is dan het stelsel van toepassing op de beperkt belastingplichtigen.²⁸⁴ Het Hof was van oordeel dat er geen compensatie door een bepaalde belastingheffing in het kader van de schenkbelasting van toepassing was.²⁸⁵ Er is immers geen rechtstreeks verband tussen de toekenning van het belastingvoordeel en de compensatie van het voordeel door de belastingheffing die bij een onbeperkte belastingplicht minder voordelig is dan het stelsel van toepassing op de beperkt belastingplichtigen. In beide gevallen wordt de erf- of schenkbelasting berekend op basis van de waarde van het pand. De regels zijn dezelfde voor beperkt en onbeperkt belastingplichtigen, behalve voor wat betreft de belastingvrije som.²⁸⁶ Eigenlijk poneerde de Duitse regering nogmaals haar eerste argument; dat niet-rijksinwoners zich niet in een objectief vergelijkbare situatie bevinden als rijksinwoners²⁸⁷ (*supra*, rn. 44), maar dan geformuleerd als een ‘noodzaak tot samenhang’ in het belastingstelsel.

117. Recentelijk nog werd deze rechtvaardigingsgrond ingeroepen in de zaak *Hünnebeck* (*supra*, rn. 44). Hünnebeck schonk een goed gelegen in Duitsland aan haar twee dochters. Alle drie hadden ze de Duitse nationaliteit. Ze woonden in het Verenigd-Koninkrijk. De Duitse regeling had tot gevolg dat de belastingvrijstelling bij een schenking lager was indien de schenker en de begunstigde op de datum van de schenking hun woonplaats in een andere lidstaat hadden dan in Duitsland. Volgens een andere regeling kon op verzoek van de begunstigde de hogere belastingvrijstelling worden toegepast mits alle door de schenker gedurende tien jaar vóór en tien jaar na de schenking gedane schenkingen werden meegeteld. Door de mogelijkheid voor niet-ingezetenen te opteren voor de belastingregeling voor ingezetenen wordt, volgens de Duitse regering, de hogere vrijstelling wel degelijk gecompenseerd door een

²⁸² HvJ (3^{de} k.) 17 oktober 2013, nr. C-181/12, ECLI:EU:2013:662, Yvon Welte, par.60.

²⁸³ Conclusie van Advocaat-generaal P. MENGIOZZI, 12 juni 2013, nr. C-181/12, ECLI:EU:C:2013:384, Yvon Welte, par.71.

²⁸⁴ HvJ (2^{de} k.) 22 april 2010, nr. C-510/08, ECLI:EU:C:2010:216, Mattner, par.52.

²⁸⁵ *Ibid.*, 54.

²⁸⁶ A. BIESMANS, “Lagere belastingvrije som bij vererving van onroerend goed tussen niet-ingezetenen discriminerend”, Nieuwsbrief Successierechten 2014, 5/3.

²⁸⁷ De zgn. ‘*comparability assessment*’.

bepaalde belastingheffing in het kader van de schenkbelasting.²⁸⁸ Het Hof voerde echter aan dat “hoewel de Duitse regering slechts op zeer algemene wijze aantoont dat de belastingplicht van niet-ingezeten begiftigden alle voor- en nadelen als gevolg van de toepassing van één van de twee belastingregelingen waarvoor de niet-ingezetene kan kiezen, ‘worden gecompenseerd’, zij niet aantoont in welk opzicht de samentelling van de schenkingen wanneer de begiftigde om de verhoogde belastingvrije som verzoekt, kan worden beschouwd als een geschikt middel om de doelstelling van samenhang te bereiken”.²⁸⁹ De verhoogde belastingvrije som die met zich meebrengt dat rekening wordt gehouden met een tijdvak van tien jaar vóór de schenking wordt daarom niet gecompenseerd door een bepaalde heffing in de schenkbelasting.²⁹⁰

118. Na het arrest *Bachmann* in 1992 heeft het Hof deze rechtvaardigingsgrond steeds verworpen.²⁹¹ Uit de rechtspraak met betrekking tot deze periode kan, minstens tot 2004²⁹² (zie hieronder), worden afgeleid dat het Hof de interpretatie van het coherentiebeginsel systematisch heeft verengd tot een rechtstreekse en onmiddellijke *juridische* band tussen het voordeel enerzijds, en het nadeel anderzijds in hoofde van dezelfde belastingplichtige, met betrekking tot dezelfde belasting en binnen hetzelfde belastingsysteem.²⁹³ Bijgevolg zou het Hof deze rechtvaardigingsgrond waarschijnlijk niet aanvaarden indien louter en alleen de *economische* samenhang van het nationaal belastingstelsel wordt bedreigd.²⁹⁴

119. Sinds 2004 menen sommigen echter dat het coherentiebeginsel ruimer moet worden geïnterpreteerd.²⁹⁵ De enge interpretatie is bekritiseerd door de Advocaat-generaal KOKOTT in haar conclusie in de zaak *Manninen*.²⁹⁶ De laat gerijpte opvatting van het begrip ‘samenhang van het belastingstelsel’ zou op te strikte criteria berusten, die met het oog op het door de litigieuze regelingen nagestreefde doel, niet altijd relevant zou zijn.²⁹⁷ Het Hof lijkt in zijn

²⁸⁸ Conclusie van Advocaat-generaal M. WATHELET, 18 februari 2016, nr. C-479/14, ECLI:EU:C:2016:100, Sabine Hünnebeck, par.67.

²⁸⁹ HvJ (1^{ste} k.) 8 juni 2016, nr. C-479/14, ECLI:EU:C:2016:412, Sabine Hünnebeck, par.63.

²⁹⁰ *Ibid.*, 64.

²⁹¹ A.J.W. VAN OPZEELAND, Fiscale coherentie: “a rule of reason”, 2010, <http://www.europesefiscalestudies.nl>, 8; T. JANSSEN en P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 267;

²⁹² HvJ (4^{de} k.) 23 oktober 2008, nr.C-157/07, ECLI:EU:C:2008:588, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH, par.40-43; HvJ (4^{de} k.) 27 november 2008, nr.C-418/07, ECLI:EU:C:2008:659, Société Papillon, par.41-51.

²⁹³ F. VANISTENDAEL, “Europees belastingrecht op zijn keerpunt?”, *AFT* 2005, afl. 8-9, 2.

²⁹⁴ K. VYNCKE, *De impact van BTW op ondernemingsgroepen; btw-eenheid naar Belgisch, buitenlands en supranationaal recht*, S.I., 2009, 87.

²⁹⁵ Conclusies van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 18 maart 2004, nr.C-319/02, ECLI:EU:C:2004:164, Petri Manninen, par. 50-65 en Advocaat-generaal P. MADURO, 7 april 2005, nr.C-446/03, ECLI:EU:C:2005:201, Marks & Spencer, par.71.

²⁹⁶ Conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 18 maart 2004, nr.C-319/02, ECLI:EU:C:2004:164, Petri Manninen, par. 50-65.

²⁹⁷ Conclusies van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 18 maart 2004, nr.C-319/02, ECLI:EU:C:2004:164, Petri Manninen, par. 57 en Advocaat-generaal P. MADURO, 7 april 2005, nr.C-446/03, ECLI:EU:C:2005:201, Marks & Spencer, par.71.

arresten hierdoor beïnvloed. In de zaak *Manninen* werd het Finse verrekeningsstelsel weliswaar niet conform het Europees recht bevonden maar het Hof lijkt de vereisten ‘eenzelfde belastingplichtige’ en ‘eenzelfde belasting’ te laten varen voor de toepassing van het coherentiebeginsel.²⁹⁸ Het ging deze keer om een argument van de fiscale coherentie in de economische betekenis van het woord, als mogelijke compensatie tussen verschillende belastingplichtigen en zelfs verschillende belastingen.²⁹⁹ Na 2004 is opnieuw rechtspraak³⁰⁰ bekend waar het coherentiebeginsel aanvaard werd³⁰¹, en dit zelfs in een erfbelastingzaak! In 2016 werd de rechtvaardigingsgrond aanvaard door het Hof in het arrest *Max Heinz Feilen*.³⁰²

120. Het is interessant dieper in te gaan op dit arrest. De Duitse regeling voorziet in een vermindering van erfbelasting bij een tweede verkrijging om dubbele belasting in Duitsland uit kort opeenvolgende nalatenschappen gedeeltelijk te voorkomen. De vermindering wordt berekend door toepassing van percentages naargelang van de periode die is verstreken tussen de twee tijdstippen waarop de belastingplicht is ontstaan. Over het vermogensbestanddeel moet bovendien in Duitsland in een periode van tien jaar hieraan voorafgaand al een dergelijke belasting zijn geheven. *In casu* omvatte de nalatenschap een vermogensbestanddeel in Oostenrijk dat afkomstig was uit een eerdere nalatenschap tussen de zus en de moeder van Max-Heinz Feilen. Ten tijde van het overlijden van de zus woonden zij in Oostenrijk. Het Hof stelde dat er inderdaad een beperking was van het vrij verkeer van kapitaal. De regeling heeft immers tot gevolg dat een nalatenschap die vermogensbestanddelen omvat waarover in een andere lidstaat ten tijde van een eerdere successie erfbelasting geheven was, zwaarder wordt belast dan een nalatenschap die alleen vermogensbestanddelen omvat waarover ten tijde van een eerdere successie in Duitsland erfbelasting was geheven.³⁰³

Als rechtvaardigingsgrond werd de coherentie van het belastingstelsel ingeroepen: het voordeel uit de vermindering van de erfbelasting houdt rechtstreeks verband met het feit dat over de eerdere verkrijging al erfbelasting is geïnd. Het rechtstreeks verband betwistte het Hof niet. Duidelijk was echter wel dat de belastingplichtige die de erfbelasting moest betalen over de tweede verkrijging *niet dezelfde* was als degene die erfbelasting over de eerste verschuldigd

²⁹⁸ HvJ (grote k.) 7 september 2004, nr.C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484, Petri Manninen, par.44-48.

²⁹⁹ F. VANISTENDAEL, “Europees belastingrecht op zijn keerpunt?”, *AFT* 2005, afl. 8-9, 2.

³⁰⁰ HvJ (4^{de} k.) 23 oktober 2008, nr.C-157/07, ECLI:EU:C:2008:588, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH, par.40-43; HvJ (4^{de} k.) 27 november 2008, nr.C-418/07, ECLI:EU:C:2008:659, Société Papillon, par.41-51.

³⁰¹ M. ISENBAERT, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, Amsterdam, IBFD, 695-696.

³⁰² HvJ (2^{de} k.) 30 juni 2016, nr. C-123/15, ECLI:EU:C:2016:496, Max-Heinz Feilen.

³⁰³ HvJ (2^{de} k.) 30 juni 2016, nr. C-123/15, ECLI:EU:C:2016:496, Max-Heinz Feilen, par.21.

was. Het Hof stelde dat er *in casu* toch sprake was van zgn. ‘uitzonderlijke omstandigheden’, en hanteerde dus de soepelere interpretatie zoals reeds voorgesteld werd door Advocaat-generaal KOKOTT in haar conclusie in de zaak *Manninen*. Ten eerste *kan* de voorwaarde dat het dezelfde belastingplichtige betreft immers niet van toepassing zijn aangezien de eerste erfgenaam noodzakelijkerwijs reeds overleden is. Ten tweede, hebben het belastingvoordeel en de eerdere heffing in het licht van de doelstelling van de regeling betrekking op dezelfde belasting, hetzelfde vermogen en de nauwe verwanten van eenzelfde familie.³⁰⁴

2.4. Economische motieven en andere sociale overwegingen

121. Het valt niet uit te sluiten dat *economische motieven* in bepaalde gevallen en onder bepaalde voorwaarden een aanvaardbare rechtvaardiging kunnen vormen voor een nationale regeling.³⁰⁵ In de zaken *Geurts*³⁰⁶ en *Jäger*³⁰⁷ stelde het Hof dit principe voorop voor wat betreft het voortbestaan van kleine en middelgrote ondernemingen resp. landbouw- en bosbouwondernemingen. In de praktijk merken we echter dat zuiver economische doelstellingen zoals het behoud van binnenlandse werkgelegenheid zelden aanvaard worden.³⁰⁸ In het licht van de doelstelling van de nationale regeling komt het Hof immers finaal meestal tot het besluit dat de situatie van ondernemingen met zetel in een andere lidstaat vergelijkbaar is met die van een binnenlandse onderneming. Het doel van de nationale regeling kan dus evengoed (maar met een grotere financiële last) bereikt worden door het bepaalde voordeel toe te kennen aan elke onderneming die voldoet aan de vereisten van de regeling, ongeacht de plaats van vestiging.³⁰⁹ Dit wordt bevestigd in de zaken *Geurts*³¹⁰ en *Jäger*³¹¹.

122. *Andere sociale motieven* zoals het behoud van het nationaal natuurlijk en cultureel erfgoed worden door het Hof gemakkelijker aanvaard. Hierboven werd duidelijk dat wanneer het door de lidstaat nagestreefde doel in de Verdragen wordt erkend als een nationaal doel, het in principe voor de hand ligt dat het desbetreffende doel een rechtvaardiging op het vrij verkeer

³⁰⁴ *Ibid.*, 34-41.

³⁰⁵ HvJ 23 september 2003, nr. C-452/01, ECLI:EU:C:2003:493, Margarethe Ospelt, par.38-40; HvJ 25 januari 2007, nr. C-370/05, ECLI:EU:C:2007:59, Festersen, par.27-28.

³⁰⁶ HvJ (4^{de} k.) 25 oktober 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:631, Maria Geurts en Dennis Vogten, par.26.

³⁰⁷ HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger, par.50.

³⁰⁸ HvJ 25 juli 1991, nr. C-288/89, ECLI:EU:C:1991:323, Gouda, par.11; HvJ 19 november 1998, nr. C-159/96, ECLI:EU:C:1998:550, Kohll, par.41; Conclusie van Advocaat-generaal J. MAZÁK, 11 september 2007, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2007:500, Theodor Jäger, par.52; L. HINNEKENS, *Europese Unie en directe belastingen*, Gent, Larcier, 2012, 621.

³⁰⁹ In dezelfde zin: HvJ (3^{de} k.) 30 december 2003, nr. C-39/04, ECLI:EU:C:2005:161, Laboratoires, par. 23; HvJ (2^{de} k.) 26 oktober 2006, nr. C-345/05, ECLI:EU:C:2006:685, Commissie t. Portugal, par.34-35;

³¹⁰ HvJ (4^{de} k.) 25 oktober 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:631, Maria Geurts en Dennis Vogten, par.27.

³¹¹ HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger, par.43 j°51.

van kapitaal kan zijn.³¹² Dit is het geval bij het behoud van het nationaal cultureel erfgoed (art. 36 VWEU). In het arrest *Q* besliste het Hof dat “gelet op de door de betrokken nationale regeling nagestreefde doelstelling de situatie van een belastingplichtige die voornemens is een ‘landgoed’ te schenken dat een ‘buitenplaats’ omvat, niet objectief vergelijkbaar kan worden geacht met de situatie van een belastingplichtige die voornemens is een op het grondgebied van een andere lidstaat gelegen landgoed te schenken”.³¹³ De redenering van hierboven met betrekking tot ondernemingen in een andere lidstaat wordt hier dus niet doorgetrokken.

Een diepere analyse van beide motieven werd reeds besproken in rn. 55 ev. Merk trouwens op dat voornamelijk de woonstaat zich in de praktijk beroept op dergelijke motieven.

123. Een andere doelstelling van algemeen sociaal belang werd aangevoerd in *Commissie t. Griekenland* (C-244/15) (*supra*, rn. 44). Één van de argumenten die door Griekenland werd aangevoerd, was de behoefte op het gebied van woonruimte. Vanuit die optiek werd de vrijstelling dan ook enkel toegekend aan erfgenamen die in Griekenland woonden en die niet over een woonrecht beschikten. Op zich zou dat een goed argument kunnen geweest zijn, ware het niet dat – en daarom keurde het Hof dit argument ook af – Griekenland geen verplichting oplegde voor de betrokken erfgenaam om zich ook effectief te vestigen in het betrokken onroerend goed. Bovendien kan een erfgenaam die niet permanent in Griekenland woont op het moment dat de nalatenschap wordt geopend en geen pand bezit, even goed een nauwe band met de Griekse samenleving onderhouden en in deze staat een pand uit de nalatenschap willen verwerven om hier zijn hoofdwoning te vestigen.³¹⁴

2.5. Noodzaak om lagere belastinginkomsten te voorkomen

124. In de rechtspraak van het Hof werd meermaals bevestigd dat de ‘noodzaak om lagere belastinginkomsten te voorkomen’ niet tot de dwingende redenen van algemeen belang horen die een beperking op het vrij verkeer kunnen rechtvaardigen.³¹⁵ In *Missionswerk* (*supra*, rn. 64) werd een ongelijke behandeling van zowel nationale van algemeen nut erkende organismen als in een andere lidstaat gevestigde soortgelijke organismen, op grond dat de legaten aan

³¹² Conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 2 oktober 2014, nr. C-133/13, ECLI:EU:C:2014:2255, Q, par. 42.

³¹³ HvJ (2^{de} k.) 18 december 2014, nr. C-133/13, ECLI:EU:C:2014:2460, Q, par.27.

³¹⁴ HvJ (7^{de} k.) 26 mei 2016, nr. C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359, Commissie t. Helleense Republiek, par.41.

³¹⁵ HvJ (grote k.) 27 januari 2009, nr. C-318/07, ECLI:EU:C:2009:33, Hein Persche, par.46; HvJ (grote k.) 7 september 2004, nr. C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484, Petri Manninen, par.49; HvJ (5^{de} k.) 3 oktober 2002, nr. C-136/00, ECLI:EU:C:2002:558, Danner, par.56.

laatstgenoemde organismen niet tot een begrotingscompensatie kunnen leiden, niet conform het Europees recht bevonden.³¹⁶ Ook in *Commissie t. Griekenland* (C-244/15) (*supra*, nr. 44 en 123) werd dit argument van tafel geveegd.³¹⁷

125. Toch worden andere argumenten die hier dichtbij liggen soms wel onderzocht. ‘De evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten’ heeft, bijvoorbeeld, eveneens een budgettaire *achtergrond*. Deze rechtvaardigingsgrond werd voor het eerst gehanteerd in de zaak *Marks & Spencer*.³¹⁸ Wanneer de regeling ertoe strekt gedragingen te vermijden die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden, wordt deze rechtvaardigingsgrond ingeroepen. De aard van deze rechtvaardigingsgrond is aldus niet puur economisch, maar verweven met de algemeen internationaal aanvaarde principes. In *Van Hilten* (*supra*, rn. 48 – *infra* rn. 158) stelde het Hof al eerder vast dat het met het oog op de verdeling van de fiscale bevoegdheid niet onredelijk is dat de lidstaten zich laten leiden door de internationale praktijk, met name door de OESO opgestelde Modelverdragen.³¹⁹ De noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten te waarborgen, wordt door het Hof vaak samen bekeken met de volgende rechtvaardigingsgronden: het risico van belastingontwijking (*supra* 2.2.) of van dubbele verliesverrekening (*infra* 2.6.).³²⁰

2.6. Neutraliteitsargument

126. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat de beoordeling of er inbreuk wordt gemaakt op de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer in principe³²¹ gebeurt op basis van een benadering per land.³²² Als de bronstaat discrimineert kan hij dit niet rechtvaardigen door te zeggen dat de woonstaat het betrokken nadeel neutraliseert. Het argument werd voorgelegd in de *Amurta* zaak inzake directe belastingen, en werd daar verworpen in een geval waar geen verdrag was tussen de bronstaat en de woonstaat.³²³ Beroept een lidstaat zich daarentegen wél

³¹⁶ HvJ (2^{de} k.) 10 februari 2011, nr. C-25/10, ECLI:EU:C:2011:65, Missionswerk Werner Heukelback, par.31.

³¹⁷ HvJ (7^{de} k.) 26 mei 2016, nr. C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359, Commissie t. Helleense Republiek, par.43.

³¹⁸ HvJ (grote k.) 13 december 2005, nr. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Marks & Spencer, par.43-46.

³¹⁹ HvJ (3^{de} k.) 23 februari 2006, nr. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, Erven Van Hilten, par.48.

³²⁰ HvJ (grote k.) 18 juli 2007, nr. C-231/05, ECLI:EU:C:2007:439, Oy AA, par.60; HvJ (1^{ste} k.) 8 november 2007, nr. C-379/05, ECLI:EU:C:2007:655, Amurta, par.55; HvJ (5^{de} k.) 12 december 2013, nr. C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822, Imfeld, par.68-69.

³²¹ In de rechtspraak en rechtsleer wordt een onderscheid gemaakt tussen de *per country*- benadering en de *overall*- benadering: zie *infra*, rn. 161.

³²² M.D. WEBER, “In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC”, *Intertax* 2006, afl. 12, 601.

³²³ HvJ (1^{ste} k.) 8 november 2007, nr. C-379/05, ECLI:EU:C:2007:655, Amurta, par.78.

op een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting dat hij heeft gesloten met een andere lidstaat, dan staat het de nationale rechter vrij om vast te stellen of rekening moet worden gehouden met dit verdrag en, in voorkomend geval, na te gaan of met dit verdrag de gevolgen van de beperking van het vrije verkeer van kapitaal kunnen worden geneutraliseerd.³²⁴ Het Hof streeft naar een *volledige* harmonisatie: het nadeel voor de erfgenaam in de bronstaat, moet volledig geneutraliseerd worden door de tegemoetkoming die wordt toegekend door de woonstaat van de erflater.³²⁵ Op basis hiervan, werd het argument in bijna al de zaken waar de lidstaten zich erop beriepen, verworpen door het Hof.³²⁶

127. Later werd het arrest voor het eerst aanvaard in verband met het Belgisch-Nederlands B Belastingverdrag betreffende inkomsten en kapitaal. Uit de voorliggende dossiers bleek dan ook dat de aangevoerde belemmering geheel geneutraliseerd was door een *volledige* verrekening in Frankrijk van de dividendbelasting.³²⁷ Recentelijk ging het Hof in de zaak *Imfeld* nog een stapje verder. In deze zaak vermeldde het Hof uitdrukkelijk dat een staat van zijn verplichting om persoonlijke aftrekken te geven bevrijd kan worden door een dubbelbelastingverdrag, of ook als hij constateert “dat een of meer werkstaten, *zelfs buiten enige overeenkomst om*, over de door hen belaste inkomsten voordelen verlenen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen die niet op het grondgebied van deze staten wonen, maar aldaar belastbare inkomsten verwerven”.³²⁸ De verplichting om de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten toe te kennen, rust in principe op de woonplaats: deze is het best geplaatst om met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige rekening te houden.

128. In erfbelastingzaken trok het Hof de redenering van de *Amurta* case door, en antwoordde dat een lidstaat niet kan verwijzen naar een unilateraal voordeel toegekend in een andere lidstaat, om zelf zijn verplichtingen onder het VWEU niet na te komen. In de zaken *Eckelkamp* (*supra*, rn. 39) en *Arens-sikken* (*supra*, rn. 42) werd het argument van de regering dat dubbele aftrek vermeden moet worden, verworpen. Bovendien merkte het Hof op dat de litigieuze regeling in de bronstaat de aftrek van schulden op de nagelaten onroerende goederen zonder

³²⁴ HvJ (1^{ste} k.) 8 november 2007, nr. C-379/05, ECLI:EU:C:2007:655, *Amurta*, par.84;

³²⁵ HvJ (1^{ste} k.) 8 november 2007, nr. C-379/05, ECLI:EU:C:2007:655, *Amurta*, par.63 en 70; HvJ (1^{ste} k.) 3 juni 2010, nr. C-487/08, ECLI:EU:C:2010:310, Europese Commissie t. Spanje, par.60.

³²⁶ V. DAFNOMILIS, “A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances”, *European Taxation* 2015, afl. 12, 572-573.

³²⁷ HvJ (3^{de} k.) 17 september 2015, nr. C-10/14, ECLI:EU:C:2015:608, J.B.G.T. Miljoen, par.85.

³²⁸ HvJ (5^{de} k.) 12 december 2013, nr. C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822, *Imfeld*, par.69.

meer uitsloot, *i.e. zonder rekening te houden met de behandeling van deze schulden in de woonstaat*. Er werd geen rekening gehouden met de woonstaat waarin de erflater woonde en de wijze waarop de waarde van de zaak in de woonplaats bepaald wordt. In *Mattner* (*supra*, rn. 44, 110 en 116) besliste het Hof hetzelfde m.b.t. de toekenning van meerderde belastingvrije sommen.³²⁹ Het Hof zegt in deze zaken niets uitdrukkelijk over de situatie waarin er een verdrag zou zijn; dit zou trouwens hoe dan ook een *obiter dictum* geweest zijn. Of de *Imfeld*-rechtspraak kan worden doorgetrokken in erfbelastingzaken is onduidelijk. In de rechtspraak vinden we hier althans geen steun voor. DAFNOMILIS pleit voor de verwerping van het neutraliteitsargument in erfbelastingzaken. Hij stelt o.m. dat de verwantschap waarmee rekening gehouden wordt bij erfbelasting, geen familiale en persoonlijke omstandigheid betreft zoals aangehaald in het *Imfeld* arrest.³³⁰

3. Samenvatting

129. 'De doeltreffendheid van fiscale controle' werd niet aanvaard in de zaken *Geurts-Vogten*, *Halley* en *Welte*, hoewel de lidstaten geen beroep konden doen op de vorige Richtlijn 77/799 betreffende wederzijdse bijstand. De administratieve moeilijkheden die hierdoor ontstonden konden volgens het Hof opgevangen worden door o.m. andere (bilaterale) verdragen, de informatie aan de belastingplichtige zelf te vragen of op het internet te vinden informatie. De recente zaak *Allgäu*, waar het Hof het gebrek aan enige harmonisatierichtlijn wel in rekening nam, vormt misschien het begin van een soepelere rechtspraak ter zake.

130. Hoewel het niet erg duidelijk uit de arresten *Halley* en *Mattner* bleek, gelden voor wat betreft de rechtvaardigingsgrond 'bestrijding van belastingontwijking en -ontduiking' dezelfde voorwaarden als in de rechtspraak op het vlak van inkomstenbelasting. Zij moeten zonder discriminatie worden toegepast, hun rechtvaardiging vinden in dwingende redenen van algemeen belang, geschikt zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen en niet verder gaan dan noodzakelijk is voor het bereiken van het doel.

131. In *Jäger*, *Welte*, *Mattner* en *Hünnebeck* accepteerde het Hof, net als alle andere zaken die na het principe-arrest *Bachmann* kwamen, het 'fiscale samenhang' argument niet. Sinds

³²⁹ HvJ (2^{de} k) 22 april 2010, nr. C-510/08, ECLI:EU:C:2010:216, *Mattner*, par.41.

³³⁰ V. DAFNOMILIS, "A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances", *European Taxation* 2015, afl. 12, 574.

2004 lijkt het Hof de vereisten ‘eenzelfde belasting’ en ‘eenzelfde belastingplichtige’ te laten varen: de recente erfbelastingzaak *Max Heinz Feilen* is hier een mooi voorbeeld van.

132. In de rechtspraak merken we dat zuiver economische doelstellingen zoals het behoud van binnenlandse werkgelegenheid zelden aanvaard worden. Dit was het geval in *Jäger* en *Geurts-Vogten*. Andere sociale motieven zoals het behoud van het nationaal natuurlijk en cultureel erfgoed worden door het Hof gemakkelijker aanvaard. Dit was het geval in het arrest *Q*.

133. In de rechtspraak van het Hof werd meermaals bevestigd dat de ‘noodzaak om lagere belastinginkomsten te voorkomen’ niet tot de dwingende redenen van algemeen belang horen die een beperking op het vrij verkeer kunnen rechtvaardigen. Het feit dat legaten aan buitenlandse van algemeen nut erkende organismen niet tot begrotingscompensatie kon leiden, werd in de zaak *Missionswerk* dan ook niet aanvaard.

134. In *Eckelkamp* en *Arens-sikken* antwoordde het Hof op het ingeroepen ‘neutraliteitsargument’ dat een lidstaat niet kan verwijzen naar een unilateraal voordeel toegekend in een andere lidstaat om zelf zijn verplichtingen onder het VWEU niet na te komen. Beroept een lidstaat zich op een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting dat hij heeft gesloten met een andere lidstaat, dan staat het de nationale rechter vrij om vast te stellen of rekening moet worden gehouden met dit verdrag en, in voorkomend geval, na te gaan of met dit verdrag de gevolgen van de beperking van het vrije verkeer van kapitaal kunnen worden geneutraliseerd.

D. Derde stap in de analyse: proportionaliteitsbeoordeling

135. Indien het Hof in een concreet geval al erkent dat een nationale vereiste kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang, dan is het mogelijk dat deze rechtvaardiging uiteindelijk toch niet wordt aanvaard omdat de desbetreffende maatregelen niet proportioneel zijn t.o.v. het nagestreefde doel. Het beginsel van proportionaliteit is een zelfstandig algemeen rechtsbeginsel dat toepassing kan vinden op het niveau van toetsing van de rechtvaardiging van de inbreuk. De uitzonderingen op de verdragsvrijheden moeten strikt

worden uitgelegd.³³¹ Daarom hanteert het Hof een *geschiktheidstoets* die inhoudt dat de maatregel geschikt moet zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen, en een *noodzakelijkheidstoets* die inhoudt dat de maatregelen niet verder mogen gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel.³³²

136. De voorwaarde van geschiktheid en evenredigheid wordt mooi geïllustreerd in de zaak *Max-Heinz Feilen* (*supra*, rn. 120) . In een laatste stap onderzoekt het Hof in par. 40 of de beperking geschikt en evenredig is in het licht van de nagestreefde doelstelling.³³³ Toch blijkt het Hof niet in iedere erfbelastingzaak even consistent te zijn in zijn redenering. In de zaak *Halley* bijvoorbeeld werd de Belgische regering veroordeeld op basis van de proportionaliteitstoets, terwijl het Hof in de zaak *Welte* deze toets niet overliep aangezien het van oordeel was dat de rechtvaardigingsgrond, die nochtans dezelfde was in beide zaken, niet terecht was (*supra*, rn. 107). Beter zou m.i. geweest zijn om net als in de zaak *Halley* ‘de doeltreffendheid van fiscale controles’ te aanvaarden en pas in de derde stap de andere alternatieven te doorlopen. In andere gevallen wordt na de aanvaarding van de rechtvaardigingsgrond zelfs geen proportionaliteitstoets meer doorlopen. In *Allgäu* (*supra*, rn. 108) is het Hof van mening dat gezien de omstandigheden de ‘noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen’ een beperking van de vrijheid van vestiging rechtvaardigt.³³⁴ Of de beperking geschikt is het nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan nodig om het doel te bereiken, wordt vervolgens niet meer onderzocht. De conclusie van Advocaat-generaal S. SZPUNAR bij het arrest volgt daarentegen een consistentere redenering. De voorwaarde van geschiktheid en evenredigheid komt hier uitvoerig aan bod.³³⁵ In nog andere gevallen wordt de proportionaliteitstoets niet uitdrukkelijk onderzocht, maar vormt deze toch de onderliggende verklaring achter de beslissing van het Hof. ‘De doeltreffendheid van fiscale controle’ in de zaken *Geurts*³³⁶ en *Jäger*³³⁷ werd bijvoorbeeld niet aanvaard omdat de belastingautoriteiten de belastingplichtige zelf alle bewijzen konden vragen; hier schuilt een evenredigheidstoets achter.

³³¹ HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger, par.40.

³³² M. ISENBAERT, EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation, Amsterdam, IBFD, 2008, 373.

³³³ HvJ (2^{de} k.) 30 juni 2016, nr. C-123/15, ECLI:EU:C:2016:496, Max-Heinz Feilen, par.40.

³³⁴ HvJ (3^{de} k.) 14 april 2016, nr. C-522/14, ECLI:EU:C:2016:253, Sparkasse Allgäu, par. 29.

³³⁵ Conclusie van Advocaat-generaal M. SZPUNAR, 26 november 2015, nr. C-522/14, ECLI:EU:C:2015:786, Sparkasse Allgäu, par. 69-72.

³³⁶ HvJ (4^{de} k.) 25 oktober 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:631, Maria Geurts en Dennis Vogten, par.28.

³³⁷ HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger, par. 54.

137. In de praktijk vallen de tweede en derde stap samen. Eens volgens de rechtspraak vaststaat dat een bepaalde rechtvaardigingsgrond *in principe* kan aanvaard worden als dwingende reden van algemeen belang, zijn voornamelijk nog de omstandigheden van het desbetreffende geval bepalend of de beperking *in casu* evenredig en geschikt is.³³⁸

§3. SAMENVATTING

138. Voor de samenvatting van de diverse bevindingen van Hoofdstuk III wordt vooreerst verwezen naar de conclusies waarmee §2 B en §2 C werden afgesloten (*supra*, B.5 en C.3). Daarnaast past het de rechtspraak van het Hof inzake interne discriminaties en belemmeringen *in globo* te beoordelen. De Europese rechtspraak inzake erfbelasting volgt een consistente lijn. In de meeste gevallen werd de *vrijheid van kapitaalverkeer* ingeroepen. Gelet op de huidige rechtspraak van het Hof bestaat er geen twijfel over dat nalatenschappen kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU vormen. Het breder territoriaal toepassingsgebied van deze vrijheid is niet zonder belang: rechtvaardigingsgronden worden makkelijker aanvaard in situaties met derde-landen (*supra*, rn. 30). Het Hof is ook vrij duidelijk over het concept ‘beperking’ in erfbelastingzaken: het gaat om maatregelen die leiden tot waardevermindering van een nalatenschap. In vrijwel elke zaak hierboven was er sprake van dergelijke waardevermindering waardoor de aandacht verschoof naar de ‘comparability test’ en de ‘rule of reason’. Voor een eventuele rechtvaardiging op grond van dwingende redenen van algemeen belang wordt telkens vastgesteld of het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn (‘comparability test’) dan wel of het objectief wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (‘rule of reason’). Dezelfde rechtvaardigingsgronden worden over het algemeen onder dezelfde voorwaarden aanvaard.³³⁹ Andere concepten zoals het vereiste van een directe band tussen schuld en onroerend goed, de verwerping van de Schumacker-doctrine, het criterium van de beslissende invloed, het vereiste van een rechtstreeks verband tussen het fiscale voordeel en een bepaalde belastingheffing en het vereiste van geschiktheid en evenredigheid worden systematisch toegepast door het Hof. Het Hof respecteert de bevoegdheid van de nationale rechtbanken om de nationale wetgeving hier te interpreteren.

³³⁸ Zie evenwel andere zin: in V. DAFNOMILIS, “A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances”, *European Taxation* 2015, afl. 12, 576, wordt gesproken van de “underestimated proportionality assessment” aangezien deze toets volgens de auteur enkel toegepast werd in de *Halley* case.

³³⁹ We bemerken zelfs een evolutie op het vlak van “de coherentie van het belastingstelsel”.

139. Hetzelfde geldt niet voor rechtspraak inzake directe belasting in het algemeen. Veel auteurs bekritiseren de inconsistente rechtspraak ter zake.³⁴⁰ Ze zou een “kronkelig doolhof” of “mijnveld” scheppen waaruit het Hof zelf nog moeilijk zijn weg en richting terugvindt.³⁴¹ De consistente rechtspraak in erfbelastingzaken moet bovendien ook niet overdreven worden. Het verdient aanbeveling om eveneens te wijzen op de inconsistenties in erfbelastingzaken.

140. Duidelijkheid zou m.i. welkom zijn omtrent de plaats in de analyse van het Hof op het vlak van de vergelijkbaarheidstest en de proportionaliteitstest. In sommige gevallen wordt de ‘*comparability test*’ in de eerste stap ontleed, dus bij de vaststelling van een belemmering³⁴², in andere gevallen bij de rechtvaardiging door een ‘*rule of reason*’³⁴³. Eigenlijk lijkt het Hof in zijn arresten met de vergelijkbaarheidstest een nieuwe stap in de analyse te creëren tussen de oorspronkelijke eerste (beperking) en tweede (rechtvaardigingsgrond) stap.³⁴⁴ In deze Masterproef is de keuze gemaakt de test te behandelen onder de eerste stap aangezien het daar m.i. de meest logische plaats is. Om uit te maken of een verschil in fiscale behandeling discriminerend is, moet immers onderzocht worden of de betrokken personen zich met betrekking tot de betrokken nationale maatregel in een objectief vergelijkbare situatie bevinden. Is dit niet het geval, dan is er ook geen sprake van een beperking.³⁴⁵ De proportionaliteitstoets verliest in bepaalde gevallen zijn autonome karakter en wordt meer en meer meegenomen in de analyse van stap twee.

141. Er is uitgebreid ingegaan op de problematiek omtrent de verhouding tussen het vrij kapitaalverkeer en de vrijheid van vestiging. De omstandigheden die ertoe leiden dat het Hof een situatie nu eens prioritair aan het criterium van het vrij verkeer van kapitaal toetst, en dan

³⁴⁰ P. WATTEL, “Non-Discrimination à la Cour: The ECJ’s (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases”, *European Taxation* 2015, 542.

³⁴¹ L. HINNEKENS, *Europese Unie en directe belasting*, Gent, Larcier, 2012, 1184.

³⁴² HvJ (3^{de} k.) 11 september 2008, nr. C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489, Hans Eckelkamp, par.55 ev.; HvJ (2^{de} k.) 22 april 2010, nr. C-510/08, ECLI:EU:C:2010:216, Mattner, par. 29 ev.; HvJ (2^{de} k.) 10 februari 2011, nr. C-25/10, ECLI:EU:C:2011:65, Missionswerk Werner Heukelback, par.27 ev. ;

³⁴³ HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger, par.51; HvJ (3^{de} k.) 17 oktober 2013, nr. C-181/12, ECLI:EU:2013:662, Yvon Welte, par.64 ev.; HvJ (2^{de} k.) 22 april 2010, nr. C-510/08, ECLI:EU:C:2010:216, Mattner, par.52.

³⁴⁴ HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger, par.36 ev.; HvJ (3^{de} k.) 11 september 2008, nr. C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489, Hans Eckelkamp, par.55 ev.; HvJ (2^{de} k.) 22 april 2010, nr. C-510/08, ECLI:EU:C:2010:216, Mattner, par.29 ev.; HvJ (2^{de} k.) 10 februari 2011, nr. C-25/10, ECLI:EU:C:2011:65, Missionswerk Werner Heukelback, par.27 ev.; HvJ (3^{de} k.) 17 oktober 2013, nr. C-181/12, ECLI:EU:2013:662, Yvon Welte, par. 41 ev. ; HvJ (1^{ste} k.) 8 juni 2016, nr. C-479/14, ECLI:EU:C:2016:412, Sabine Hünnebeck, par.49 ev.; HvJ (2^{de} k.) 30 juni 2016, nr. C-123/15, ECLI:EU:C:2016:496, Max-Heinz Feilen, par.24 ev.

³⁴⁵ Ook maatregelen zonder onderscheid kunnen een beperking van het vrij verkeer inhouden (zgn. ‘belemmeringen’): dit kan *in casu* nog steeds nagegaan worden.

weer prioritair aan het criterium van de vrijheid van vestiging toetst of aan beiden toetst, wensen verduidelijking.

142. Op het vlak van de ingeroepen *rule of reason* ‘coherentie van het belastingstelsel’, ‘sociale motieven’ en ‘het neutraliteitsargument’, is het voornamelijk afwachten op nieuwe rechtspraak om te zien in welke richting deze evolueren.

143. In het algemeen wordt vastgesteld dat slechts 2 van de 21 (*i.e.* 10%) onderzochte erfbelastingregelingen geen beperking van het vrij verkeer inhielden³⁴⁶ en dat in slechts 3 op de overige 19 (*i.e.* 15%) gevallen de rechtvaardigingsgrond aanvaard werd door het Hof.³⁴⁷ Critici merken op dat het Hof “geen oog meer heeft voor de maatschappelijke rechtvaardigheden”.³⁴⁸ Ze hebben het over de zgn. ‘*power to destroy*’ of ‘*afbraakrechtspraak*’. Het Hof zou zich daarom volgens deze auteurs moeten onthouden van een dergelijke systematische afbraak van de traditionele hoekstenen van nationale belastingstelsels. Ditzelfde standpunt zou ook in erfbelastingzaken gesteld kunnen worden.

³⁴⁶ Het arrest *Van Hilten en Block*. In *Scheunemann* werden de vrijheid van vestiging en het vrij verkeer van kapitaal niet van toepassing geacht omdat de vrijheid niet van toepassing is in de verhouding met derde landen resp. de vrijheid van vestiging de ‘dominante’ vrijheid van de twee was. Er was dus geen sprake van een beperking of niet.

³⁴⁷ Het arrest *Q, Allgäu en Max-Heinz*.

³⁴⁸ L. HINNEKENS, Europese Unie en directe belasting, Gent, Larcier, 2012, 1177.

Hoofdstuk IV.

BESCHERMING BURGER TEGEN DUBBELE BELASTING

§1. INLEIDING

144. Dubbele belasting vindt haar oorsprong in de gelijktijdige uitoefening van soevereiniteit door meerdere lidstaten.³⁴⁹ De verschillen tussen de wetgevingen stellen problemen voor overdrachten van vermogen over de grens. Dubbele belasting op het vlak van erfbelasting wordt gekenmerkt door een geschiedenis van inactiviteit. De OESO was de eerste die het onderwerp aansneed en stelde in 1966 een OESO-Modelverdrag inzake erfbelasting op.³⁵⁰ De laatste versie dateert van 1982. In 1992 werd het gebrek aan bilaterale verdragen tussen lidstaten op het vlak van erfbelasting voor het eerst in de verf gezet³⁵¹ en twee jaar later pakte de Commissie het probleem aan voor KMO's in een mededeling (*supra*, rn. 69).³⁵² Het IFA Congres in 2010 wijdde het tweede hoofdtopic aan "*Death as a taxable event and its international ramifications*".³⁵³ Niet toevallig nam de Europese Commissie een jaar later een aanbeveling aan ter voorkoming van dubbele belasting inzake schenk- en successiebelasting.³⁵⁴ Bijna 50 jaar nadat de OESO voor het eerst het probleem op de voorgrond plaatste, wordt vandaag de dag vastgesteld dat de problemen op het vlak van erfbelasting blijven.³⁵⁵

³⁴⁹ A. ALLEN, *Algemene beginselen en grondslagen van het Belgisch publiekrecht*, Brussel, Story-Scientia, 1988, 31.

³⁵⁰ OECD, *Recommendation of the Council concerning the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Estates and Inheritances and on Gifts* Version 1966, <http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=82&InstrumentPID=79&Lang=en&Book=>.

³⁵¹ A.J. RÄDLER, "Annex 6: Tax treaties and the internal market" in COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, *Report of the Committee of independent experts on company taxation*, Luxemburg, Office for Official Publications of the European Communities, 1992, 371.

³⁵² Aanbeveling 94/1069/EG van de Commissie inzake de overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen van 7 december 1994, *P.B.* L 385 van 31 december 1994.

³⁵³ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010.

³⁵⁴ Aanbeveling 2011/866/EU van de Commissie betreffende de voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen, COM (2011) 866 def.

³⁵⁵ Europese Commissie, Report of EC expert group: Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU, 2015, <http://bookshop.europa.eu/en/ways-to-tackle-inheritance-cross-border-tax-obstacles-facing-individuals-within-the-eu-pbKp0415905/?CatalogCategoryID=dnkKABstlNQAAAEjLpEY4e5L>.

Een goed inzicht in de dubbele belasting-problematiek noodzaakt een voorafgaandelijk onderzoek naar de feitelijke en juridische oorzaken van dubbele belasting. Hiervoor zal o.a. een korte schets van de voornaamste verschillen tussen enkele lidstaten besproken worden. Zowel op nationaal, Europees en internationaal niveau zijn instrumenten ter voorkoming van dubbele belasting voorhanden. Er wordt een overzicht gegeven van deze instrumenten en hun tekortkomingen. De mate waarin de rechtspraak van het Hof van Justitie en andere Europese instrumenten tegemoetkomen aan dergelijke lacunes, wordt hieronder onderzocht. Tot slot zal geëvalueerd worden of voorstellen ter verbetering mogelijk én wenselijk zijn.

145. Om het fenomeen juridische dubbele belasting te verklaren, is het voorafgaandelijk van belang de aanknopingspunten voor belastingheffing die staten hanteren, te overlopen.³⁵⁶ Een *personeel* aanknopingspunt (*'personal nexus rule'*) duidt op een persoon die een aanknopingspunt vormt met een staat, bijvoorbeeld door zijn nationaliteit, woonplaats, residence, domicile of iets dergelijks.³⁵⁷ Zo belast België de nalatenschap van een rijksinwoner, zelfs indien dat in het buitenland werd behaald (het successierecht *sensu stricto*). Een *territoriaal* aanknopingspunt (*'situs rule'*) duidt op de band die bestaat tussen het inkomen en het grondgebied van een staat. Zo belast België de nalatenschap van een in België gelegen onroerend goed, zelfs indien de genietter van de inkomsten in het buitenland is gevestigd (het recht van overgang). Vele landen, zoals België, heffen op basis van beide criteria, maar de concrete criteria kunnen enorm verschillen. De personele nexus kan verbonden worden met de erflater alleen, de erfgenaam alleen of beiden. Zo heft België alleen op basis van de werkelijke domicilie van de erflater (*supra*, rn. 18).

§2. EEN RUWE SCHETS: DISCREPANTIES INZAKE SUCCESSIERECHTEN BINNEN DE EUROPESE UNIE

146. Een groot aantal auteurs is het erover eens dat een vergelijkende analyse van de verschillende nationale wetgeving inzake erfrecht moeilijk ligt.³⁵⁸ Nationale successiewetgeving behelst een verscheidenheid aan regels variërend van eigendomsrecht tot huwelijksvermogensrecht tot verbintenissenrecht. De belastingen van toepassing bij het

³⁵⁶ T. JANSEN en P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 1-3;

³⁵⁷ J. SZCZEPAN'SKI, "Personal Genuine Links under Domestic Inheritance Tax Rules in the Light of International and European Standards", *Intertax* 2015, 10, 595.

³⁵⁸ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 22-25; V. DAFNOMILIS, "A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances", *European Taxation* 2015, afl. 12, 499.

overlijden zijn in de verschillende lidstaten terug te vinden onder verschillende soorten vormen en onder een veelheid aan namen.³⁵⁹ Toch kan de vraag tot (Europese) harmonisatie inzake successierechten niet zonder een voorafgaande beoordeling van de voornaamste verschillen tussen de individuele lidstaten. In deze Masterproef focussen we op de lidstaten die onderwerp waren in een zaak voor het Hof van Justitie. De mate van discrepantie tussen nationale wetgeving is van belang zodat eventuele voorstellen tot harmonisatie hun gewenste doel bereiken.

147. Belastingen van toepassing bij het overlijden kunnen naargelang het belastbare feit in het algemeen twee vormen aannemen. Bij een *estate tax* is de belastbare massa en het tarief gebaseerd op het bedrag dat overgedragen wordt door de erflater. De erfbelasting wordt geheven op de overdrager van de erfenis. De belastingplichtige is in dit geval de overledene (of logischerwijs zijn nalatenschap. De belastbare massa en het tarief bij een *inheritance tax* zijn gebaseerd op het bedrag dat verkregen wordt door de begunstigde (erfgenaam/legataris).³⁶⁰ Hier wordt de erfbelasting geheven op de ontvanger van de erfenis. Binnen de Europese Unie neemt de erfbelasting in de meeste lidstaten de vorm aan van een *inheritance tax*: nl. 13 lidstaten.³⁶¹ België, Frankrijk, Verenigd-Koninkrijk en Denemarken kunnen niet onderverdeeld worden in één van de twee vormen. België (*supra*, rn. 19) en Denemarken³⁶² vertonen kenmerken van beide belastingen. In Frankrijk werd de *estate tax* afgeschaft in 1934 en daarna alleen een *inheritance tax* geheven. Toch vertoont deze belasting kenmerken van de *estate tax*: erfbelasting moet betaald worden indien de overledene een Franse inwoner was, de erfgenamen Franse inwoner zijn of wanneer goederen in Frankrijk gelegen zijn.³⁶³ De erfbelasting in het Verenigd-Koninkrijk wordt een *inheritance tax* genoemd, maar is *de facto* een *estate tax*.³⁶⁴ De Verenigde Staten, Zuid-Afrika en enkele cantons in Zwitserland, heffen bijvoorbeeld enkel een *estate tax*.³⁶⁵

³⁵⁹ Accessions tax, bequest tax, capital acquisitions tax (Ierland), capital transfer tax (Verenigd-Koninkrijk), death duty, estate tax/duty, inheritance tax, legacy duty, probate duty, relief, succession duty, tax on transfers by death, transfer tax (US). Zie hiervoor: EY, *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*, 2016, 320-321; V. DAFNOMILIS, "A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances", *European Taxation* 2015, afl. 12,498.

³⁶⁰ Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 16.

³⁶¹ Bulgarije, Finland, Duitsland, Griekenland, Hongarije, Ierland, Italië, Litouwen, Luxemburg, Nederland, Polen, Slovenië en Spanje. Zie hiervoor: G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 28-29; Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 16.

³⁶² EY, *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*, 2016, 78.

³⁶³ *Ibid.*, 97.

³⁶⁴ *Ibid.*, 349.

³⁶⁵ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 28; Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 17.

De overige 10 lidstaten heffen geen erfbelasting. *Copenhagen Economics* maakte in zijn studie melding van 9 lidstaten.³⁶⁶ Ondertussen heeft Tsjechië zich vervoegd bij de lijst van Europese landen die geen erfbelasting heffen.³⁶⁷ Het feit dat deze lidstaten geen erfbelasting kennen, wil daarom niet zeggen dat er geen belasting wordt geheven na overdracht bij een overlijden. In Tsjechië bijvoorbeeld werd de vroegere erfbelasting geïncorporeerd in de inkomstenbelasting.³⁶⁸ De enorme variëteit aan systemen binnen de Europese Unie nuanceert de strikte scheiding tussen beide vormen van belastingheffing. Niet alle studies liggen dan ook op dezelfde lijn wat deze indeling betreft.³⁶⁹

148. Op het vlak van de tarieven stellen vele studies binnen de Europese Unie een bepaalde uniforme tendens vast.³⁷⁰ In de meeste lidstaten zijn de tarieven progressief en hangen zij af van de graad van verwantschap met de overledene.³⁷¹ We merken dat het laagste tarief vaak toegepast wordt op de langstlevende echtgeno(o)t(e).³⁷² Meer in het algemeen passen de meeste lidstaten een lager tarief toe naarmate de verwantschap met de overledene dichter is.³⁷³ Naast de verwantschap met de erflater, merken we dat het progressief tarief in de lidstaten ook bepaald wordt door een tweede factor: de waarde van de overgedragen goederen.³⁷⁴

Deze gelijklopende concepten op vlak van de tarieven staan in schril contrast met de gemiddelde hoogte van de tarieven die door de lidstaten toegepast worden. De tarieven in België zijn vrij hoog, vooral in de zijlijn: tot 65% in Vlaanderen en tot 80% in Brussel en Wallonië.³⁷⁵ Ook in de rechte lijn is het tarief hoog: indien de erflater meer dan 500 000 euro

³⁶⁶ Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 17.

³⁶⁷ K. BAGGEMAN, M. VAN DOORN-OLEJNICKA, L. GERZOVA, K. JACOBS, M. KINDS, I. KIRETA, A. PERDELWITZ en M. SCHELLEKENS, *European Tax Handboek*, Amsterdam, IBFD, 238.

³⁶⁸ EY, *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*, 2016, 72.

³⁶⁹ Vergelijk bijvoorbeeld voor wat betreft Spanje en Kroatië: Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 17 en A. COLE, "Estate and Inheritance Taxes around the World", Tax Foundation, 2015, nr. 458, 8.

³⁷⁰ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 28-29; Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 17; EY, *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*, 2016, 322.

³⁷¹ *Ibid.*, 16.

³⁷² In België, Nederland, Noorwegen en Zwitserland werd dit uitgebreid tot de samenlevende partner. Zie hiervoor: G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 29.

³⁷³ Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 17.

³⁷⁴ EY, *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*, 2016, 322.

³⁷⁵ K. BAGGEMAN, M. VAN DOORN-OLEJNICKA, L. GERZOVA, K. JACOBS, M. KINDS, I. KIRETA, A. PERDELWITZ en M. SCHELLEKENS, *European Tax Handboek*, Amsterdam, IBFD, 163-164.

nalaat (laatste schijf), bedraagt het tarief 27%.³⁷⁶ In de andere lidstaten zien we een grote variëteit aan tarieven.³⁷⁷ Ook in Frankrijk zijn de tarieven niet laag: een tarief tussen de 5% en 45% voor erfgenamen in de rechte lijn.³⁷⁸ Het Verenigd-Koninkrijk hanteert een tarief van 40% (en 20% voor schenkbelasting), maar de eerste 325 000 pond is vrijgesteld.³⁷⁹ In Duitsland kunnen de tarieven variëren tussen 7% en 50%.³⁸⁰ De begunstigden worden onderverdeeld in drie categorieën waarvan het tarief binnen categorie één (echtgenoten, kinderen, kleinkinderen) maximum 30% kan bereiken.³⁸¹ De tarieven van onze noorderburen, om af te sluiten, liggen lager dan bij ons³⁸²: het tarief in de zijlijn kan maximum 40% bedragen en voor echtgenoten, partners en erfgenamen in de rechte lijn varieert het tarief tussen de 10% en 20%.³⁸³

Binnen Europa kan wel een algemene tendens tot verlaging van de tarieven worden vastgesteld: in Denemarken (0%-52%), Finland (0%-36%), Griekenland (0%-40%) en Nederland (10%-40%) werden de tarieven verlaagd.³⁸⁴ Tien landen binnen de Europese Unie kennen geen erfbelasting (0%) meer. Ons Grondwettelijk Hof vond een belastingverhoging boven de 80% ongrondwettig, omdat het een onteigening geworden zou zijn in plaats van een belasting.³⁸⁵

149. Andere erfbelastingverschillen tussen de lidstaten ontstaan doordat lidstaten niet allemaal dezelfde (objectieve en subjectieve) vrijstellingen of verlaagde tarieven toekennen. Een tweede tendens is dat lidstaten doorheen de jaren het toepassingsgebied van vrijstellingen of verlagingen uitgebreid hebben.³⁸⁶ Een subjectieve vrijstelling (*in casu* eerder een lager tarief) is in België o.a. voorzien voor legaten aan liefdadigheden³⁸⁷: de omvang van het verlaagd tarief is dus afhankelijk van de relatie tot de erflater of wie de verkrijger is.³⁸⁸ In vele lidstaten wordt

³⁷⁶ *Ibid.*

³⁷⁷ Voor een recent overzicht van het tariefbereik binnen de lidstaten zie: EY, *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*, 2016, 380-383.

³⁷⁸ K. BAGGEMAN, M. VAN DOORN-OLEJNICKA, L. GERZOVA, K. JACOBS, M. KINDS, I. KIRETA, A. PERDELWITZ en M. SCHELLEKENS, *European Tax Handboek*, Amsterdam, IBFD, 338.

³⁷⁹ *Ibid.*, 1101; EY, *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*, 2016, 383.

³⁸⁰ EY, *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*, 2016, 381-382; Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 18.

³⁸¹ Dit zal niet vaak het geval zijn: het tarief van 30% wordt slechts toegepast voor een bedrag boven 26 miljoen.

³⁸² Op 1 januari 2010 trad de gewijzigde Successiewet van 28 juni 1859, B.S. 13 mei 1859, in werking: de tarieven werden verlaagd en het recht van overgang werd afgeschaft.

³⁸³ K. BAGGEMAN, M. VAN DOORN-OLEJNICKA, L. GERZOVA, K. JACOBS, M. KINDS, I. KIRETA, A. PERDELWITZ en M. SCHELLEKENS, *European Tax Handboek*, Amsterdam, IBFD, 754.

³⁸⁴ Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 19-20.

³⁸⁵ R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2015, 910.

³⁸⁶ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 33-34.

³⁸⁷ Art. 2.7.4.2.1. VCF.

³⁸⁸ R. DEBLAUWE, "IFA2010 – Onderwerp II – De dood als belastbaar feit en zijn internationale gevolgen – Belgisch verslag", TFR 2010, 639.

voorzien in een volledige vrijstelling voor de echtgenoot. Frankrijk heeft zo'n algemene vrijstelling voor wat echtgenoten betreft.³⁸⁹ Ook in Tsjechië, Denemarken, Polen en het Verenigd-Koninkrijk worden echtgenoten volledig vrijgesteld van erfbelasting.³⁹⁰ Luxemburg gaat nog een stapje verder: voor wat de rechte lijn ab intestato verkrijgt, is ze volledig vrijgesteld.³⁹¹ Finland, Duitsland, Hongarije, Italië en Nederland stellen de echtgenoten slechts gedeeltelijk vrij van erfbelasting.³⁹²

Sommige staten kennen ook objectieve vrijstellingen toe wanneer voldaan is aan bepaalde objectieve criteria. In België zijn bepaalde goederen vrijgesteld van erfbelasting: de waarde van de onbebouwde onroerende goederen in het Vlaams Ecologisch Netwerk (*supra*, rn. 59)³⁹³ en de waarde van de onroerende goederen die te beschouwen zijn als bos (*supra*, rn. 60)³⁹⁴, worden van de erfbelasting vrijgesteld. Frankrijk voorziet in gedeeltelijke vrijstelling voor bepaalde landbouweigendommen als voldaan is aan een reeks van voorwaarden.³⁹⁵ In België is ook in een belangrijke verlaging –vroeger vrijstelling– van tarief voorzien voor familiale ondernemingen (*supra*, nr. 84).³⁹⁶ De meeste lidstaten voorzien in speciale vrijstellingen bij de overdracht van familiale ondernemingen of vennootschappen.³⁹⁷ De reikwijdte van dergelijke vrijstelling verschilt binnen de lidstaten.³⁹⁸

150. Andere zaken waarin de regels binnen de lidstaten kunnen verschillen zijn: de waardering van activa en rechten, de aftrekken, de antimisbruikbepalingen en de heffingsprocedure. In het algemeen is de belastbare waarde van de activa en rechten in België hun verkoopwaarde op het ogenblik van overlijden.³⁹⁹ De marktwaarde wordt in veel lidstaten gehanteerd, maar de definitie is niet in alle lidstaten dezelfde en elke lidstaat voorziet in andere uitzonderingen.⁴⁰⁰ De verschillen op het vlak van de aftrekken zijn hier nog

³⁸⁹ EY, *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*, 2016, 381.

³⁹⁰ Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 23.

³⁹¹ K. BAGGEMAN, M. VAN DOORN-OLEJNICKA, L. GERZOVA, K. JACOBS, M. KINDS, I. KIRETA, A. PERDELWITZ en M. SCHELLEKENS, *European Tax Handboek*, Amsterdam, IBFD, 653.

³⁹² *Ibid.*

³⁹³ Art. 2.7.6.0.2. VCF.

³⁹⁴ Art. 2.7.6.0.3. VCF.

³⁹⁵ B. MONASSIER, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 365.

³⁹⁶ Art. 2.7.4.2.2. VCF.

³⁹⁷ Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 25.

³⁹⁸ *Ibid.*, 26.

³⁹⁹ Art. 2.7.3.3.1 VCF.

⁴⁰⁰ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 31.

vermeldingswaardig: we zagen hierboven (rn. 39) al dat België door het Hof verplicht was met het arrest *Eckelkamp* zijn wetgeving dienaangaande aan te passen. Ook voor niet-rijksinwoners wordt voortaan de aftrek toegelaten van schulden (art. 2.7.3.4.1., tweede lid VCF).⁴⁰¹ Met de Nederlandse gelijkaardige zaak *Arens-sikken* werd ook Nederland veroordeeld door het Hof. De meeste lidstaten laten de aftrek van algemene en specifieke schulden aangegaan door de overledene toe.⁴⁰² Sommige lidstaten staan bepaalde aftrekken slechts toe met een tijdsbeperking. In Griekenland bijvoorbeeld wordt de aftrek van medische kosten niet toegelaten indien deze eerder dan zes maanden voorafgaand aan het overlijden zijn aangegaan.⁴⁰³

151. Het belangrijkste verschilpunt voor de dubbele belasting-problematiek betreft de door de lidstaten gehanteerde territorialiteitsregels. Internationale dubbele belasting vindt zijn voornaamste oorzaak immers in het feit dat staten belastingen heffen op dezelfde situatie, elk op basis van een verschillend aanknopingspunt. Het subjectieve aanknopingspunt gehanteerd door het Belgische successierecht is de woonplaats van de overledene (zoals hierboven beschreven in rn. 18). Daarnaast hanteren wij ook een objectief aanknopingspunt: het recht van overgang bij overlijden op grond van de ligging van de onroerende goederen. Vandaag heffen nagenoeg alle staten *die een erfbelasting kennen*, erfbelasting op basis van beide aanknopingspunten.⁴⁰⁴

De toegepaste criteria om de *personal nexus rule* te bepalen, verschillen van lidstaat tot lidstaat. België, Denemarken, Duitsland, Finland, Ierland, Italië, Litouwen, Luxemburg, Polen, Spanje en Slovenië gebruiken het woonplaats-criterium.⁴⁰⁵ Het domicile-criterium wordt gehanteerd door Frankrijk en het Verenigd-Koninkrijk.⁴⁰⁶ Dit criterium wordt overigens niet in alle lidstaten op dezelfde wijze ingevuld: in het Verenigd Koninkrijk vereist de wetgever een intentie om permanent in de lidstaat te wonen, terwijl Frankrijk hieraan de plaats waar de persoon gewoonlijk woont, koppelt.⁴⁰⁷ Een derde veel gebruikt persoonlijk criterium, het

⁴⁰¹ Het gaat weliswaar om schulden waarvan het bewijs wordt geleverd dat ze specifiek werden aangegaan om deze onroerende goederen te verwerven of te behouden en om een niet-rijksinwoner wiens domicilie gevestigd is in de EER (*supra*, rn. 41, laatste alinea).

⁴⁰² G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 31-32.

⁴⁰³ *Ibid.*

⁴⁰⁴ *Ibid.*, 38-42.

⁴⁰⁵ Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 21.

⁴⁰⁶ *Ibid.*

⁴⁰⁷ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 40.

nationaliteitscriterium, is terug te vinden in Oostenrijk, Cyprus, Estland, Letland, Malta, Portugal, Roemenië, Slowakije en Zweden.⁴⁰⁸ Bepaalde lidstaten gebruiken in hun wetgeving twee persoonlijke aanknopingspunten: Nederland hanteert het eerste en het derde criterium.⁴⁰⁹ In sommige landen wordt het criterium bovendien verlengd in de tijd.⁴¹⁰ Zo werkt de Nederlandse wetgeving inzake erfbelasting met een woonplaatsfictie: voor de toepassing van de erfbelasting wordt een (gewezen) inwoner van Nederland met de Nederlandse nationaliteit tot tien jaar na zijn emigratie toch als inwoner van Nederland beschouwd (*supra*, rn. 47). Duitse onderdanen worden geacht Duits inwoner te zijn tot vijf jaar na hun emigratie.⁴¹¹ Tot slot, kan dergelijk aanknopingspunt in de verschillende lidstaten gekoppeld worden aan de overledene en/of de verkrijger. In België, Griekenland, het Verenigd-Koninkrijk, Italië, Denemarken, Nederland, Luxemburg en Zwitserland wordt de persoonlijke nexus verbonden met de overleden persoon en in Hongarije en Spanje met de erfgenamen. Niet onbelangrijk is ook dat Frankrijk en Duitsland heffen op basis van de domicile resp. woonplaats van de overledene én de verkrijger.

De meeste lidstaten die een vorm van erfbelasting kennen, heffen ook belasting op grond van de ligging: de *source rule*.⁴¹² Nederland is een belangrijke uitzondering: het recht van overgang bestaat hier niet meer, alleen het personeel criterium is behouden. België, Frankrijk en Luxemburg heffen op grond van de ligging van de onroerende goederen. Griekenland, Duitsland, Italië, Spanje en het Verenigd-Koninkrijk heffen ook belasting op de roerende goederen. Deze scheiding moet niet overdreven worden: ook bepaalde roerende goederen in Frankrijk worden bijvoorbeeld belast.⁴¹³ Bovendien kan ook de *situs* van de goederen van lidstaat tot lidstaat verschillen.⁴¹⁴ De *situs* van aandelen is voor Griekenland de plaats waar het werkelijke management zich bevindt, waar deze voor Italië samenvalt met de wettelijke zetel en voor het Verenigd Koninkrijk met de plaats waar het aandelenregister gehouden wordt.⁴¹⁵

⁴⁰⁸ Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 21.

⁴⁰⁹ *Ibid.*

⁴¹⁰ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 40.

⁴¹¹ K. BAGGEMAN, M. VAN DOORN-OLEJNICKA, L. GERZOVA, K. JACOBS, M. KINDS, I. KIRETA, A. PERDELWITZ en M. SCHELLEKENS, *European Tax Handboek*, Amsterdam, IBFD, 381.

⁴¹² G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 41; R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2015, 909.

⁴¹³ Voor een exhaustief overzicht zie hiervoor: K. BAGGEMAN, M. VAN DOORN-OLEJNICKA, L. GERZOVA, K. JACOBS, M. KINDS, I. KIRETA, A. PERDELWITZ en M. SCHELLEKENS, *European Tax Handboek*, Amsterdam, IBFD, 381.

⁴¹⁴ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 41.

⁴¹⁵ *Ibid.*

§3. OORZAKEN DUBBELE BELASTING

152. Eenvoudig gesteld houdt dubbele belasting in dat over eenzelfde inkomen tweemaal belasting verschuldigd is.⁴¹⁶ Naargelang de situatie waarin de dubbele belasting optreedt, kan een onderscheid gemaakt worden tussen juridische dubbele belasting en economische dubbele belasting. Er is sprake van *juridische* internationale belasting indien door ten minste twee verschillende soevereine staten eenzelfde of gelijkaardige belasting wordt geheven ten name van dezelfde belastingplichtige over hetzelfde voorwerp m.b.t. dezelfde periode.⁴¹⁷ Wanneer niet cumulatief voldaan is aan deze vijf voorwaarden, kan het toch nog zijn dat er een *economische* dubbele belasting ontstaat. Denk maar aan vennootschap X die een dividend uitkeert aan vennootschap Y: het dividend wordt tweemaal belast, maar in hoofde van verschillende belastingplichtigen. Twee belastingplichtigen zijn achtereenvolgens belasting verschuldigd over hetzelfde inkomen. Hoewel DBV doorgaans in algemene bewoordingen spreken over de vermijding van dubbele belasting, zijn DBV er in de regel op gericht juridische dubbele belasting te voorkomen.⁴¹⁸ Deze masterproef behandelt voornamelijk de juridische dubbele belasting aangezien er in de onderzochte erfbelastingzaken sprake was van éénzelfde erfgenaam die geconfronteerd werd met een potentiële dubbele belasting.⁴¹⁹

153. Internationale juridische dubbele belasting vindt zijn oorzaak in het feit dat staten, op basis van hun soevereiniteit, belastingen heffen op dezelfde situatie, elk op basis van een verschillend aanknopingspunt. Op basis van de hierboven bestudeerde aanknopingspunten, kunnen zich in principe drie types van conflicten voordoen.⁴²⁰

⁴¹⁶ E.A. BROOD en J. TH. KREBBERS, *Compendium van het Nederlands internationaal belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1992, 4.

⁴¹⁷ A. RUST, *Double Taxation within the European Union*, Alphen aan den Rijn, Wolters, 2011, 1.

⁴¹⁸ R. NEYT, “De Belgische onderneming en juridische en economische dubbele belasting: enkele procedurele aandachtspunten”, *TFR* 2009, 663.

⁴¹⁹ Een uitzondering hierop is de zaak *Max Heinz Feilen*: de belastingplichtige die de erfbelasting moest betalen over de tweede verkrijging was hier niet dezelfde als degene die erfbelasting over de eerste verschuldigd was (*supra*, rn. 120).

⁴²⁰ Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 10-11; I. J.F.A. VAN VIJFEIJKEN en H. F. VAN DER WEERD-VAN JOOLINGEN, “Double taxation of Inheritances and the Recommendations of the European Commission”, *EC Tax Review* 2012, afl. 6, 310-311; V. DAFNOMILIS, “Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?”, *EC Tax Review* 2015, afl. 6, 322.

De meest courante oorzaak van dubbele belasting ontstaat door de botsing van een personeel aanknopingspunt met een objectief aanknopingspunt: een *woonstaat/bronstaat conflict*.⁴²¹ Dit is het geval voor een belastingplichtige die in de bronstaat op een bepaald (on)roerend goed belast wordt, terwijl hij op datzelfde goed ook wordt belast door de lidstaat waar de overledene of de verkrijger (of beiden) zijn personeel aanknopingspunt heeft.⁴²² De erfbelasting die volgt uit het materieel criterium leidt tot een beperkte belastingplicht, terwijl de erfbelasting volgend uit het personeel criterium tot een onbeperkte belastingplicht leidt.⁴²³ In de meeste gevallen kan dit type conflict hersteld worden via eenzijdige nationale wetgeving.⁴²⁴ Een schoolvoorbeeld van dit type conflict is een overledene die een tweede huis bezit in een andere lidstaat.⁴²⁵

Een *woonstaat/woonstaat conflict* houdt de botsing van twee personele aanknopingspunten in.⁴²⁶ Een belastingplichtige wordt in dit geval door verschillende landen als rijksinwoner beschouwd. Hij wordt in beide lidstaten belast op basis van zijn onbeperkte belastingplicht.⁴²⁷ De unilaterale maatregelen van lidstaten ter vermijding van dubbele belasting elimineren de dubbele belasting ontstaan uit dergelijk conflict niet altijd.⁴²⁸ Dit type conflict kan ontstaan uit verschillende factoren: twee lidstaten gebruiken een verschillend personeel aanknopingspunt, éénzelfde aanknopingspunt wordt niet aan éénzelfde persoon gekoppeld (overledene en/of verkrijger) of éénzelfde aanknopingspunt wordt op een andere manier geïnterpreteerd.⁴²⁹ De Nederlandse tienjaarsperiode (besproken in de zaak *Van Hilten supra*, 48 en 125), is een goed voorbeeld van een woonstaat/woonstaat conflict. In *Van Hilten* hielden zowel Nederland als Zwitserland het woonplaats-criterium aan, maar Nederland verlengt dit criterium voor

⁴²¹ V. DAFNOMILIS, "Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?", *EC Tax Review* 2015, afl. 6, 322.

⁴²² E.-J. NAVEZ, "The influence of EU Law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?", *EC Tax Review* 2012, afl. 2, 90.

⁴²³ V. DAFNOMILIS, "Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?", *EC Tax Review* 2015, afl. 6, 322.

⁴²⁴ E.-J. NAVEZ, "The influence of EU Law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?", *EC Tax Review* 2012, afl. 2, 90.

⁴²⁵ I. J.F.A. VAN VIJFEIJKEN en H. F. VAN DER WEERD-VAN JOOLINGEN, "Double taxation of Inheritances and the Recommendations of the European Commission", *EC Tax Review* 2012, afl. 6, 310.

⁴²⁶ T. JANSSEN en P. DE VOS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 2.

⁴²⁷ E.-J. NAVEZ, "The influence of EU Law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?", *EC Tax Review* 2012, afl. 2, 90.

⁴²⁸ V. DAFNOMILIS, "Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?", *EC Tax Review* 2015, afl. 6, 322.

⁴²⁹ I. J.F.A. VAN VIJFEIJKEN en H. F. VAN DER WEERD-VAN JOOLINGEN, "Double taxation of Inheritances and the Recommendations of the European Commission", *EC Tax Review* 2012, afl. 6, 310-311.

Nederlandse onderdanen tot 10 jaar na de emigratie uit Nederland. Zowel Nederland als Zwitserland beschouwden Van Hilten als rijkswoner, wat resulteerde in een dubbele belasting.

Ten slotte, kan een *bronstaat/bronstaat conflict* ontstaan indien twee materiële aanknopingspunten met elkaar in botsing komen. Dit is het geval wanneer twee lidstaten zich als bronstaat voor hetzelfde (on)roerend goed beschouwen. Dit is zo wanneer het concept ‘*situs*’ niet geharmoniseerd is in de verschillende lidstaten.⁴³⁰ Zo wordt door Duitsland erfbelasting geheven op banktegoeden op een bankrekening indien de schuldeiser een Duits inwoner is, terwijl in Spanje het de schuldenaar is die Spaans inwoner moet zijn.⁴³¹ Een typische oorzaak van dubbele belasting is voorts ook de verschillende interpretaties omtrent het begrip ‘onroerend goed’.⁴³²

154. Ook wanneer twee lidstaten beiden hetzelfde aanknopingspunt weerhouden, is juridische dubbele belasting dus niet volledig uitgesloten: hierboven zagen we bijvoorbeeld dat het domicile en woonplaats criterium en het *situs* begrip niet door alle lidstaten op dezelfde wijze geïnterpreteerd worden. Bovendien is zelfs bij een uniforme interpretatie dubbele belasting niet onoverkomelijk: het is bijvoorbeeld mogelijk dat een persoon effectief woont (volgens het uniform geïnterpreteerde woonplaats-criterium) in twee lidstaten.⁴³³

155. In mindere mate kunnen volgende types conflicten eveneens leiden tot dubbele belasting: twee lidstaten die een andere betekenis m.b.t. het concept ‘erfbelasting’ hanteren, een afwijkend erfrecht hebben en/of andere waarderingsregels toepassen.⁴³⁴

156. Steeds meer EU-burgers verhuizen in de loop van hun leven naar een andere EU-lidstaat om er te gaan wonen, te studeren, te werken of op pensioen te gaan; zij kopen een eigendom of beleggen in vermogensbestanddelen in een ander land dan hun land van herkomst.⁴³⁵ Als in deze gevallen een persoon komt te overlijden en de nalatenschap een grensoverschrijdend

⁴³⁰ *Ibid.*, 311.

⁴³¹ E.-J. NAVEZ, “The influence of EU Law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?”, *EC Tax Review* 2012, afl. 2, 91.

⁴³² I. J.F.A. VAN VIJFEIJKEN en H. F. VAN DER WEERD-VAN JOOLINGEN, “Double taxation of Inheritances and the Recommendations of the European Commission”, *EC Tax Review* 2012, afl. 6, 311.

⁴³³ *Ibid.*, 310.

⁴³⁴ Zie voor een uitvoerige bespreking: I. J.F.A. VAN VIJFEIJKEN en H. F. VAN DER WEERD-VAN JOOLINGEN, “Double taxation of Inheritances and the Recommendations of the European Commission”, *EC Tax Review* 2012, afl. 6, 311-312.

⁴³⁵ V. DAFNOMILIS, “Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?”, *EC Tax Review* 2015, afl. 6, 320-321.

element heeft, kan het voorkomen dat meer dan één lidstaat erfbelasting over het nagelaten vermogen mag heffen (*supra*, rn. 24). De mate waarin deze personen dan bescherming genieten onder het VWEU tegen dubbele erfbelasting, wordt hieronder onderzocht.

§4. BESCHERMING ONDER HET VWEU

157. Het Europees Hof van Justitie behandelde twee erfbelastingzaken over juridische dubbele belasting. In de *Van Hilten case*⁴³⁶ (*supra*, nr. 48 en 125) stond de verenigbaarheid van de Nederlandse tienjaarsperiode met het Europees recht centraal, terwijl het Hof zich in de *Block case*⁴³⁷ boog over de ondoeltreffendheid van één van de Duitse verrekeningsregels.

158. De reden waarom *Van Hilten* hierboven reeds behandeld werd, is te wijten aan het feit dat deze zaak geen pure dubbele belastingzaak betreft. Dubbele belasting was hier geen probleem aangezien de Nederlandse regeling Nederlandse onderdanen bleef belasten tien jaar na hun emigratie *onder aftrek van de rechten die zijn geheven in de staat waarnaar de overledene zijn woonplaats had verlegd*.⁴³⁸

Het Hof vergeleek Nederlandse inwoners met Nederlandse niet-inwoners en stelde vast dat de Nederlandse regeling geen onderscheid maakte op basis van woonplaats: de regeling voorziet in een identieke behandeling voor zowel onderdanen die Nederland verlaten als voor onderdanen die op het territorium blijven.⁴³⁹ Zelfs de uitdrukkelijke verwijzing naar de nationaliteit leidt niet tot een verboden discriminatie: wanneer het criterium van de nationaliteit enkel wordt gebruikt voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid, is dat niet in strijd met het Europees recht; dat is immers in overeenstemming met het internationaal aanvaarde Modelverdrag voor successierechten en is ingegeven door de bekommernis om belastingvlucht door emigratie in het vooruitzicht van het overlijden tegen te gaan (*supra*, rn. 48).⁴⁴⁰ In de rechtspraak wordt ‘de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid’ nu eens behandeld onder de ‘*comparability assessment*’ en dan weer onder de ‘*rule of reason*’.⁴⁴¹

⁴³⁶ HvJ (3^{de} k.) 23 februari 2006, nr. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, Erven Van Hilten.

⁴³⁷ HvJ 12 februari 2009, nr. C-67/08, ECLI:EU:C:2009:92, Margarete Block.

⁴³⁸ HvJ (3^{de} k.) 23 februari 2006, nr. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, Erven Van Hilten, par.45 en 52.

⁴³⁹ *Ibid.*, 46.

⁴⁴⁰ *Ibid.*, 47.

⁴⁴¹ M. ISENBAERT, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, Amsterdam, IBFD, 711.

Een vergelijking van de prejudiciële vragen met het dictum van het arrest⁴⁴² deed sommige auteurs toch vermoeden (of hopen) dat het Hof de belastingplichtige beschermde tegen juridische dubbele erfbelasting.⁴⁴³ Het Hof benadrukte in zijn dictum immers een punt dat de verwijzende rechter in zijn prejudiciële vraag niet gesteld had: het belang van de toekenning van een ‘stelsel van belastingkredieten’ om dubbele belasting te vermijden.

Al snel bleek echter dat de uit het arrest afgeleide bescherming⁴⁴⁴ van korte duur was. In de *Kerckhaert Morres* zaak⁴⁴⁵ en daaropvolgende zaken⁴⁴⁶ stelde het Hof duidelijk dat de lidstaten zelf de nadelige gevolgen die voor de werking van de interne markt voortvloeien uit de parallelle uitoefening van belastingbevoegdheid door twee lidstaten, moeten wegwerken.⁴⁴⁷

159. Juridische dubbele belasting was het probleem in de erfbelastingzaak *Block*.⁴⁴⁸ Een inwonster van Duitsland erfde van een andere inwonster van Duitsland tegoeden op een bankrekening in Spanje. Duitsland hief daarop erfbelasting omdat de woonplaats van de schuldeiser (erflater) in Duitsland lag. Spanje hief erfbelasting omdat de woonplaats van de schuldenaar van de tegoeden (Spaanse bank) in Spanje lag. Hier kan dus een bronstaat/bronstaat conflict geïdentificeerd worden: de *situs* van de banktegoeden wordt door Spanje en Duitsland anders ingevuld. Door bijzonderheden van de Duitse wetgeving⁴⁴⁹ kon de Spaanse erfbelasting niet worden afgetrokken van de Duitse rechten.

Het Hof bevestigde zijn standpunt geponen in de inkomstenbelastingzaken hierboven: de hogere fiscale last als gevolg van een internationale dubbele erfbelasting vindt zijn oorsprong in een parallelle uitoefening door de betrokken twee lidstaten van hun fiscale bevoegdheid.⁴⁵⁰ De lidstaten zijn niet verplicht om hun nationale stelsel aan te passen aan de verschillende

⁴⁴² Vergelijk HvJ (3^{de} k.) 23 februari 2006, nr. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, Erven Van Hilten, par.23 met par.52.

⁴⁴³ V. DAFNOMILIS, “Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?”, *EC Tax Review* 2015, afl.6, 324.

⁴⁴⁴ In de mate hier al gesproken kan worden van een ‘bescherming’: in de zaak *Van Hilten* werd immers beslist dat de tienjaarsperiode grensoverschrijdende investeringen niet belemmerde en het vrij kapitaalverkeer aldus niet schond (*supra*, nr. 48).

⁴⁴⁵ HvJ (grote k.) 14 november 2006, nr.C-513/04, ECLI:EU:C:2006:713, Mark Kerckhaert en Bernadette Morres, par.22-23.

⁴⁴⁶ HvJ (1^{ste} k.) 16 juli 2009, nr.C-128/08, ECLI:EU:C:2009:471, Jacques Damseaux, par.35; HvJ (1^{ste} k.) 6 december 2007, nr.C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754, Columbus Container Services BVBA & Co., par.43-45; HvJ (6^{de} k.) 19 september 2012, nr.C-540/11, ECLI:EU:C:2012:581, Daniel Levy en Carine Sebbag, par.21.

⁴⁴⁷ Zie ook: B. PEETERS, “Tackling Cross-Border Inheritance Tax Obstacles within the EU”, *EC Tax Review* 2012, afl.2, 54-55.

⁴⁴⁸ HvJ 12 februari 2009, nr.C-67/08, ECLI:EU:C:2009:92, Margarete Block.

⁴⁴⁹ De wetgeving voorzag voor het desbetreffende geval dat de verrekening van de erfbelasting die in Spanje is betaald over de banktegoeden geen doorgang kon vinden omdat de betrokken tegoeden niet onder het begrip ‘buitenlands vermogen’ vielen aangezien de Duitse wetgever ervoor gekozen heeft om dit begrip aan te knopen bij de woonplaats van de schuldeiser.

⁴⁵⁰ HvJ 12 februari 2009, nr.C-67/08, ECLI:EU:C:2009:92, Margarete Block, par.28

stelsels van de andere lidstaten om dubbele belasting te voorkomen.⁴⁵¹ Het Hof stelt dat de dubbele belasting voorkomen moet worden door het sluiten van dubbelbelastingverdragen, “zoals bedoeld in 239 EG-Verdrag”.⁴⁵²

Art. 239 EG-Verdrag legde aan de lidstaten de verplichting op om te onderhandelen over maatregelen ter afschaffing van dubbele belasting binnen de EU. Zowel inhoudelijk als op het vlak van de afdwingbaarheid ontbrak het artikel aan slagkracht.⁴⁵³ Het artikel werd opgeheven met het Verdrag van Lissabon. Over de (positieve of negatieve) effecten hiervan zijn de meningen verdeeld. Aangezien art. 239 EG niets meer dan een loutere bevestiging inhield dat de afschaffing van dubbele belasting een algemene doelstelling van het Verdrag is, brengt de afschaffing m.i. geen nieuwe positieve en/of negatieve effecten met zich mee.⁴⁵⁴

160. In de hierboven vermelde gevallen gaat het om *dispariteiten* die het gevolg zijn van het rechtmatig naast elkaar bestaan van nationale belastingstelsels. Dit begrip werd voor het eerst vermeld in de zaak *Gilly*.⁴⁵⁵ Het Hof oordeelde in deze zaak dat het verschil in behandeling veroorzaakt door het gebruik van het criterium van nationaliteit bij *de verdeling van de heffingsbevoegdheid* **geen** door het *VWEU-Verdrag* verboden discriminatie oplevert.⁴⁵⁷ Het verband tussen rechtspraak inzake discriminatie/belemmering besproken onder afdeling 1 en juridische dubbele belasting laat toe om drie bevindingen te poneren.⁴⁵⁸

161. Ten eerste stellen we vast dat de nadelige effecten die voortvloeien uit dispariteiten in principe niet onder het toepassingsgebied van de verdragsvrijheden vallen.⁴⁵⁹ In zijn huidige

⁴⁵¹ *Ibid.*, 31.

⁴⁵² *Ibid.*, 29.

⁴⁵³ S. VAN CROMBRUGGE, *De botsting tussen nationale soevereiniteit en interne markt in het Europees fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 179.

⁴⁵⁴ Zie in dezelfde zin: L. HINNEKENS, *Europese Unie en directe belasting*, Gent, Larcier, 2012, 824-825; M. CALLEBAUT, Uitschakeling van internationale dubbele belasting in de EU na het Verdrag van Lissabon, 2013, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/002/163/269/RUG01-002163269_2014_0001_AC.pdf. Zie evenwel in andere zin: E. KEMMEREN, “After repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: the EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely”, *EC Tax Review* 2008, afl. 4, 156.

⁴⁵⁵ HvJ 12 mei 1988, nr.C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, *Gilly*, par.47.

⁴⁵⁶ V. DAFNOMILIS, “Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?”, *EC Tax Review* 2015, afl.6, 326.

⁴⁵⁷ HvJ 12 mei 1988, nr.C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, *Gilly*, par.30-31. *Cfr.*: HvJ (3^{de} k.) 23 februari 2006, nr. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, Erven Van Hilten, par.47.

⁴⁵⁸ V. DAFNOMILIS, “Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?”, *EC Tax Review* 2015, afl.6, 325.

⁴⁵⁹ Zie voetnoot 69 in G. KOFLER, “Double Taxation and European Law: Analysis of the Jurisprudence” in A. RUST (ed.), *Double taxation within the European Union*, Alphen aan den Rijn, Kluwer, 2011, 107; E-J. NAVEZ, “The influence of EU Law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?”, *EC Tax Review* 2012, afl.2, 92.

stand verzet het VWEU zich niet tegen internationale juridische dubbele belasting.⁴⁶⁰ Opvallend is dat het Hof bij zijn beoordeling grote waarde hecht aan de internationale praktijk. Zo zien we o.m. in de zaak *Van Hilten* dat het Hof het niet onredelijk vindt dat lidstaten zich laten leiden door de OESO opgestelde Modelverdragen^{461, 462}

In de rechtsleer zijn meningen hierover verdeeld. We vinden twee grote strekkingen terug waarbij de ene juridische dubbele belasting ziet als een dispariteit (*per country*-benadering) en de andere strekking de mening toegedaan is dat dergelijke dispariteiten ook een verboden beperking van de verdragsvrijheden kunnen uitmaken (*overall*- benadering).⁴⁶³

Op basis van het internationaal fiscaal recht beschikken de lidstaten over een soevereine belastingbevoegdheid. Deze bevoegdheid vormt één van de fundamentele componenten van de nationale soevereiniteit.⁴⁶⁴ Het feit dat verschillende lidstaten hun belastingsoevereiniteit naast elkaar uitoefenen, kan zowel een dubbele belasting als een dubbele niet-belasting teweegbrengen.⁴⁶⁵ De *per country*-benadering stelt dat de dubbele belasting die hieruit voortvloeit geen belemmering van het vrij verkeer kan opleveren.⁴⁶⁶ Deze benadering houdt namelijk in dat een verboden beperking van het vrije verkeer altijd ontstaat uit de wetgeving van één lidstaat, en dus niet afhankelijk kan zijn van de dispariteiten tussen de lidstaten. Aangezien de dubbele belasting, op het gebied van de fundamentele vrijheden, niet bevorderend werkt, proberen vele nationale wetgevingen hieraan tegemoet te komen (*infra*, rn. 165 ev.). Omwille van het gebrek aan algemene regels in het Europees recht op het gebied van de directe belastingen, en in het bijzonder op het gebied van erfbelasting, behoort het tot de taak van de lidstaten om criteria vast te stellen teneinde dubbele belasting te voorkomen.⁴⁶⁷

⁴⁶⁰ Deze stelling moet, zonder hier in detail op in te gaan, genuanceerd worden voor wat betreft de economische dubbele belasting; Voor een uitgebreide bespreking zie hiervoor: S. VAN CROMBRUGGE, *De botsting tussen nationale soevereiniteit en interne markt in het Europees fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 182-214.

⁴⁶¹ *In casu* strookt de Nederlandse regelgeving met het Commentaar op het OESO-Modelverdrag inzake successie en schenking ter voorkoming van dubbele belasting van 1982, www.oecd.org.

⁴⁶² HvJ (3^{de} k.) 23 februari 2006, nr. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, Erven Van Hilten, par.48.

⁴⁶³ Voor een uitgebreid overzicht zie volgende proefschriften: J. VAN DER STRUIS, *De EG Verdragsvrijheden: overall of per country?*, 2008, <http://dare.uva.nl/cgi/arno/show.cgi?fid=124772>; C. ALLERWEIRELDT, A. BROWAEYS, B. BRUNET, J. JACOBS en F. LOMBAERTS, *Globale benadering of benadering per land van de belemmeringen van het EG-verkeer*, 2009, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/391/715/RUG01-001391715_2010_0001_AC.pdf; M. CALLEBAUT, *Uitschakeling van internationale dubbele belasting in de EU na het Verdrag van Lissabon*, 2013, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/002/163/269/RUG01-002163269_2014_0001_AC.pdf.

⁴⁶⁴ Europese Commissie, Report from the Commission to the Council on the scope for convergence of tax systems in the Community van 27 maart 1980, COM(80) 139 def, par.5.

⁴⁶⁵ M.D. WEBER, "In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC", *Intertax* 2006, afl. 12, 588.

⁴⁶⁶ *Ibid.*, 601.

⁴⁶⁷ S. DOUMA, *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*, Amsterdam, IBFD, 170, <https://openaccess.leidenuniv.nl/bitstream/handle/1887/17973/proefdouma.pdf?sequence=3> (consultatie 9 maart 2016); V. DAFNOMILIS, "Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?", *EC Tax Review* 2015, afl.6, 325.

De *overall*-benadering neemt de fiscale gevolgen in meerdere lidstaten mee en kijkt of de belastingplichtige ‘overall’ wordt geconfronteerd met een (verboden) discriminatie of belemmering. Volgens deze benadering houden ook dispariteiten een beperking van de fundamentele vrijheden in. De juridische dubbele belasting die hierdoor ontstaat, kan dan ook niet alleen verwijderd worden door belastingverdragen en secundair Europees recht, maar óók op basis van Europese rechtspraak.⁴⁶⁸

162. Een tweede bevinding toont aan dat het Hof de *per country*-benadering⁴⁶⁹ slechts onderschrijft *in de mate dat de uitoefening van de heffingsbevoegdheden niet discriminerend is*. Het staat de lidstaten weliswaar vrij om de aanknopingspunten ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen, maar het Hof preciseert vervolgens dat “deze verdeling de lidstaten niet toestaat een met de Europese regels strijdige discriminatie in te voeren”.⁴⁷⁰ Deze benadering laat het Hof toe om een beslissing met betrekking tot welke lidstaat zijn heffingsrechten moet opgeven, te vermijden.⁴⁷¹ *De wijze waarop* lidstaten gebruik maken van deze bevoegdheid moet dus nog steeds conform de door het VWEU gegarandeerde vrijheden gebeuren.⁴⁷² Meer concreet betekent dit dat, *wanneer lidstaten beslissen om juridische dubbele belasting te vermijden*, zij dit moeten doen op een consistente wijze. Het is in dit verband dat het kan voorkomen dat lidstaten ‘de noodzaak van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten’ (*supra*, rn. 125) als rechtvaardigingsgrond inroepen.⁴⁷³

Het verband tussen juridische dubbele belasting en de Europese rechtspraak inzake beperkingen van het vrij verkeer wordt, om af te sluiten, mooi geïllustreerd door de *Jäger* case (*supra*, rn. 52, 115 en 121). De inbreuk op het Europees recht was hier niet te wijten aan het feit dat Duitsland slechts een *ordinary credit* toekende in plaats van een *full credit*⁴⁷⁴ (*infra*, rn. 163).

⁴⁶⁸ F. VANISTENDAEL, “Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?”, *EC Tax Review* 2008, afl. 2, 61 en 65.

⁴⁶⁹ Zie arresten hierboven: HvJ (grote k.) 14 november 2006, nr.C-513/04, ECLI:EU:C:2006:713, Mark Kerckhaert en Bernadette Morres, par.22-23; HvJ (1^{ste} k.) 16 juli 2009, nr.C-128/08, ECLI:EU:C:2009:471, Jacques Damseaux, par.35; HvJ (1^{ste} k.) 6 december 2007, nr.C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754, Columbus Container Services BVBA & Co., par.43-45; HvJ (6^{de} k.) 19 september 2012, nr.C-540/11, ECLI:EU:C:2012:581, Daniel Levy en Carine Sebbag, par.21.

⁴⁷⁰ HvJ 21 september 1999, nr.C-307/97, ECLI:EU:C:1999:438, Gobain, par.57; HvJ 12 december 2002, nr.C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, F.W.L. de Groot, par.94; HvJ 19 januari 2006, nr.C-265/04, ECLI:EU:C:2006:51, Bouanich, par.50.

⁴⁷¹ M. CALLEBAUT, Uitschakeling van internationale dubbele belasting in de EU na het Verdrag van Lissabon, 2013, 49, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/002/163/269/RUG01-002163269_2014_0001_AC.pdf (consultatie 9 maart 2016).

⁴⁷² V. DAFNOMILIS, “Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?”, *EC Tax Review* 2015, afl. 6, 325.

⁴⁷³ M. ISENBAERT, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, Amsterdam, IBFD, 699-711.

⁴⁷⁴ Dit houdt de terugbetaling van het niet verrekenende deel van de hogere buitenlandse belasting als gevolg van het verschil van het belastingtarieven tussen lidstaten in.

De inbreuk situeerde zich wel in het feit dat de zgn. ‘*ordinary credit*’ op een inconsistente wijze toegekend werd. Er werd een onderscheid gemaakt in de manier van waardering tussen de Belgische en buitenlandse goederen. De lagere waardering van het binnenlands gelegen goed zorgde er, conform de *ordinary credit* methode, voor dat er een lagere *ordinary tax credit* werd toegekend voor de erfbelasting betaald in het buitenland.

163. Als derde en laatste bevinding wordt vastgesteld welke voorwaarden de verdragsvrijheden opleggen aan de methode tot voorkoming van dubbele belasting. In de zaak *Gilly* kwam uitdrukkelijk aan bod of de verrekeningsmethode de buitenlandse belasting volledig (*full tax credit*) moet verrekenen.⁴⁷⁵ Welke methode ter voorkoming van dubbele belasting lidstaten toepassen mogen zij in principe zelf beslissen (bevinding 1). Hoewel de lidstaten bij het maken van deze keuze rekening dienen te houden met de verdragsvrijheden (bevinding 2), blijkt uit het arrest *Gilly* dat de beslissing rechtsgeldig is *zolang het totale bedrag van de in de beide staten te betalen belastingen niet hoger is dan het bedrag dat verschuldigd zou zijn indien de inkomsten in de staat met de hoogste belastingheffing werden belast* (bevinding 3).⁴⁷⁶ Aangezien de belastingprogressie in Duitsland sterker is dan in Frankrijk zal, bij toepassing van een *ordinary credit*, geen terugbetaling van het niet-verrekende deel van de hogere belasting plaatsvinden en zal het bedrag van de verrekening dus lager zijn dan de belasting die in Duitsland is betaald. Toch besliste het Hof dat dergelijk verrekeningsstelsel verenigbaar met het Europese recht is.⁴⁷⁷ De vrijheden verplichten de lidstaten niet het volledige bedrag van de buitenlandse belasting te verrekenen, laat staan ervoor te zorgen dat het tarief dat uiteindelijk verschuldigd is, steeds het laagste is van de twee betrokken lidstaten.⁴⁷⁸ Geen onbelangrijk detail is dat deze stelling in de lijn ligt met art. 3 van de Aanbeveling van de Europese Commissie tot voorkoming van dubbele belasting inzake schenk- en successiebelasting.⁴⁷⁹

164. Hoewel er onenigheid bestaat over de vraag of lidstaten op grond van de vrijverkeersbepalingen ertoe gehouden zijn dubbele belasting te voorkomen, is iedereen het er nochtans over eens dat dubbele belasting een obstakel vormt voor de ontwikkeling van de

⁴⁷⁵ HvJ 12 mei 1988, nr.C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, *Gilly*, par.40-54.

⁴⁷⁶ M. ISENBAERT, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, Amsterdam, IBFD, 423-424.

⁴⁷⁷ V. DAFNOMILIS, “Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?”, *EC Tax Review* 2015, afl. 6, 326-327.

⁴⁷⁸ S. VAN CROMBRUGGE, *De botsting tussen nationale soevereiniteit en interne markt in het Europees fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 223.

⁴⁷⁹ Aanbeveling 2011/866/EU van de Commissie betreffende de voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen, COM (2011) 866 def.

economische relaties tussen de lidstaten.⁴⁸⁰ De vermijding ervan behoort dan ook zonder enige twijfel tot de algemene doelstelling van de Europese Unie.⁴⁸¹ Inzake erfbelasting nam de Europese Commissie hier trouwens een heel duidelijk standpunt over in.⁴⁸² In het voordeel van de *overall*-benadering pleit volgend argument.

De *per country*-aanhangers stellen dat wanneer dispariteiten onder het toepassingsgebied van de fundamentele vrijheden zouden vallen, de belastingsovereiniteit van de lidstaten in gevaar komt omdat zij niet langer volledig vrij zijn om te bepalen onder welke voorwaarden de belasting wel of niet wordt geheven.⁴⁸³ Het Hof zou in dat geval gedwongen worden te beslissen welke lidstaat verantwoordelijk is voor de beperking en de dubbele belasting moet opheffen. Het Hof zou m.a.w. gedwongen worden politieke keuzes te maken.⁴⁸⁴ Toch is het belangrijk te bemerken dat dit niet *hoeft* zo te zijn. De situatie in Zwitserland en de Verenigde-Staten tonen aan dat dubbele belasting ook een zaak van de rechter kan zijn.⁴⁸⁵ Zowel de Europese Unie als Zwitserland en de Verenigde-Staten onderschrijven gelijkaardige principes die niet goed samengaan met dubbele belasting. Volgens deze laatste landen is dubbele belasting strijdig met de *Swiss fundamental freedoms* en de *US Commerce Clause*. VAN DE VIJVER meent een gelijkaardige wettelijke basis voor de EU te vinden in het recht op een ongestoord genot van eigendom, voorzien in art. 1 eerste protocol EVRM.⁴⁸⁶ Het Zwitsers *Tribunal Fédéral* heeft bijvoorbeeld regels bepaald (afgeleid uit het territorialiteitsprincipe) die toelaten het canton met de sterkste connectie met het belastbaar feit aan te duiden. Ingeval van *buitensporige* internationale dubbele belasting zouden dergelijke allocatieregels, afgeleid uit het eigendomsrecht, binnen de Europese Unie inspirerend kunnen werken.

§5. VERMIJDING VAN DUBBELE BELASTING IN HET INTERN RECHT

⁴⁸⁰ OESO Commentaar, nr.5 en 6; HvJ 12 februari 2009, nr.C-67/08, ECLI:EU:C:2009:92, Block, par.27; M.D. WEBER, “In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC”, *Intertax* 2006, afl. 12, 588; F. VANISTENDAEL, “Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?”, *EC Tax Review* 2008, afl. 2, 61.

⁴⁸¹ B. TERRA e P. WATTEL, *European Tax Law*, Deventer, Kluwer, 2005, 100.

⁴⁸² Standpunt van de Europese Commissie aangaande het verzoekschrift 626/2000 ingediend door Klaus Schuler (Duitse nationaliteit), over een geval van dubbele belasting op een onroerend goed dat door erfenis is verkregen, 26 september 2008, 4; Aanbeveling 2011/866/EU van de Commissie betreffende de voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen, COM (2011) 866 def., 11.

⁴⁸³ M.D. WEBER, “In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC”, *Intertax* 2006, afl. 12, 602-603.

⁴⁸⁴ *Ibid.*, 594.

⁴⁸⁵ A. VAN DE VIJVER, “International Double Taxation in the European Union: Comparative Guidelines from Switzerland and the United States”, *EC Tax Review* 2017, afl.1.

⁴⁸⁶ *Ibid.*, 19; Los van enige grensoverschrijdende context pleitte zij hier al voor in: A. VAN DE VIJVER, “International Double (Non-)taxation: Comparative Guidance from European Legal Principles”, *EC Tax Review* 2015, afl. 5, 244 ev.

165. Hierboven zagen we dat het Europees Hof dubbele belasting niet corrigeert. Het is dus aan de lidstaten om dubbele belasting via eenzijdige nationale wetgeving of via het sluiten van dubbelbelastingverdragen (*infra*, rn. 157 ev.) te vermijden. Methodes ter vermijding van dubbele belasting in de lidstaten nemen over het algemeen de vorm aan van een vrijstelling of een verrekening waarbij deze laatste methode het meest verspreid is binnen de Europese Unie.⁴⁸⁷

166. Verrekening houdt in dat de buitenlandse belasting verrekend wordt met de in het binnenland verschuldigde belasting. Bij vrijstelling wordt de nalatenschap of delen daarvan vrijgesteld van binnenlandse belasting ter compensatie van de betaalde buitenlandse belasting.⁴⁸⁸

167. Dubbele belasting in België wordt vermeden door een verrekeningsmethode. Mits voorlegging van bepaalde documenten geeft België verrekening van buitenlandse erfbelasting.⁴⁸⁹ Het gaat enkel over onroerende goederen, maar de Belgische wetgever aanvaardt dat de kwalificatie gebeurt naar buitenlandse normen (*supra*, rn. 18). Voor roerende goederen is geen verrekening voorzien, maar de administratie aanvaardt wel dat buitenlandse belastingen geheven op de nalatenschap als geheel ('estate taxes' zoals in Engeland), in aftrek mogen komen van het actief.

168. De nationale voorkomingsregelen voor buitenlandse erfbelasting kennen doorgaans evenwel beperkingen. Er zijn heel wat gevallen denkbaar waarin dubbele belasting niet (volledig) geëlimineerd wordt.

Ten eerste kan de gebrekkige voorkoming van dubbele belasting te wijten zijn aan de beperkte werkingssfeer van dergelijke regelingen. Het is mogelijk dat geen voorkoming verleend wordt voor bepaalde belastingen of personen. Zo komt het, bij wijze van voorbeeld, voor dat andere belastingen geheven bij overlijden dan 'erfbelasting', reeds betaalde schenkbelastingen op dezelfde nalatenschap of belastingen over vermogensbestanddelen die zijn gelegen op het

⁴⁸⁷ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 42-44.

⁴⁸⁸ Voor een uitgebreid overzicht zie: B. TERRA e P. WATTEL, *European Tax Law*, Deventer, Kluwer, 2005, 252 ev.

⁴⁸⁹ Art. 2.7.5.0.4. VCF.

grondgebied van de lidstaat die voorkoming verleent, buiten het toepassingsgebied vallen.⁴⁹⁰ Vaak is ook alleen verrekening voorzien voor buitenlandse belastingen die zijn betaald over bepaalde vermogensbestanddelen, zoals onroerende goederen.⁴⁹¹ Veel lidstaten slagen er bovendien niet in om woonstaat/woonstaat conflicten te vermijden omdat zij enkel verrekening voorzien voor het recht van overgang⁴⁹²: als het land van ligging dus een belasting zou heffen op grond van een ander criterium (bv. nationaliteit), zou deze niet verrekenbaar zijn.⁴⁹³ Ook België maakt zich schuldig aan de hierboven opgesomde gebreken.⁴⁹⁴ België geeft, in tegenstelling tot andere lidstaten, wel verrekening voor lokale belastingen.⁴⁹⁵

Dubbele belasting blijft in nog andere gevallen bestaan omwille van de enge interpretatie van nationale termen.⁴⁹⁶ In de *Block* case zagen we reeds dat de enge definitie van het begrip ‘buitenlands vermogen’ ertoe leidde dat de verrekening geen doorgang kon vinden (*supra*, rn. 159). Op het punt of een vermogensbestanddeel als lokaal dan wel als buitenlands moet worden gekwalificeerd, is de Belgische administratie vrij ruimdenkend: zij aanvaardt dat de kwalificatie gebeurt naar buitenlandse normen. Ook het tijdstip waarop vermogensbestanddelen overgaan of waarop de belasting verschuldigd wordt, kunnen voor interpretatieproblemen zorgen.⁴⁹⁷

Tot slot is het mogelijk dat de dubbele belasting niet volledig weggewerkt wordt ingeval slechts een *ordinary credit* toegekend wordt. De meeste lidstaten beperken de verrekening tot het bedrag van de binnenlandse belasting die verschuldigd zou zijn indien de activa zich op hun grondgebied situeerden (*ordinary credit*).⁴⁹⁸ In België wordt de belasting door de administratie berekend per erfgenaam en beperkt tot dat deel van de Belgische belasting, berekend volgens de Belgische regels, dat betrekking heeft op het buitenlands onroerend goed.⁴⁹⁹ In Nederland

⁴⁹⁰ Aanbeveling 2011/866/EU van de Commissie betreffende de voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen, COM (2011) 866 def., (9).

⁴⁹¹ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 42.

⁴⁹² Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 10-11.

⁴⁹³ E-J. NAVEZ, "The influence of EU Law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?", *EC Tax Review* 2012, afl. 2, 95.

⁴⁹⁴ R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2015, 1082.

⁴⁹⁵ *Ibid.*

⁴⁹⁶ V. DAFNOMILIS, "Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?", *EC Tax Review* 2015, afl. 6, 327.

⁴⁹⁷ Aanbeveling 2011/866/EU van de Commissie betreffende de voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen, COM (2011) 866 def., (9).

⁴⁹⁸ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 43.

⁴⁹⁹ R. DEBLAUWE, "IFA2010 – Onderwerp II – De dood als belastbaar feit en zijn internationale gevolgen – Belgisch verslag", TFR 2010, 646.

wordt de verrekening beperkt door twee maxima: de belasting effectief geheven in het buitenland of de Nederlandse belasting die kan worden toegerekend aan de buitenlandse activa, in het geval dit bedrag lager zou zijn.⁵⁰⁰

§6. VERMIJDING VAN DUBBELE BELASTING OP GROND VAN OVEREENKOMSTEN

169. Momenteel bestaat dus geen alomvattende oplossing op nationaal niveau voor dubbele belasting. Een tweede optie ter voorkoming van dubbele belasting is het sluiten van dubbelbelastingverdragen. Zoals de naam het zelf aangeeft, bestaat de hoofddoelstelling van dergelijk verdrag uit het vermijden van dubbele belasting. Er wordt bovendien ook meer en meer belang gehecht aan de rol van DBV als instrument ter voorkoming van belastingontwijking en –fraude. Via bilaterale en multilaterale overeenkomsten zouden bepaalde lacunes zoals deze voorkomen in het nationaal recht, in principe kunnen vermeden worden aangezien de partijen aangeven hoe de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten verdeeld wordt en hoe termen gedefinieerd worden. Een verdrag was bijvoorbeeld nodig om de Canadese *Capital Gains tax*, die geheven werd bij overlijden, als een *estate tax* te beschouwen en aldus te verrekenen met de Amerikaanse belasting.⁵⁰¹ Een verdrag tussen België en Spanje zou op dezelfde manier een oplossing kunnen bieden om de meerwaardebelasting die in Spanje geheven wordt bij overlijden van de eigenaar als verrekenbaar te beschouwen met de Belgische erfbelasting.⁵⁰² *A fortiori* op het gebied van erfbelasting, waar de verschillen tussen de lidstaten groot zijn, lijkt het mij interessant te opteren voor een dubbelbelastingverdrag.

170. De OESO is in het bijzonder actief op het gebied van dubbelbelastingverdragen. In vergelijking tot de inkomstenbelasting, is de activiteit op het vlak van erfbelasting echter heel wat minder.⁵⁰³ Het eerste OESO-Modelverdrag inzake successierechten dateert van 1966. Terwijl het OESO-Model inzake inkomstenbelasting voortdurend geüpdatet wordt⁵⁰⁴, dateert de laatste versie van het OESO-Model inzake successierechten van 1982.⁵⁰⁵

⁵⁰⁰ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 572.

⁵⁰¹ *Ibid.*, 847.

⁵⁰² W. VERMEULEN en B. VERDICKT, "Meerwaardebelasting van een buitenlands onroerend goed", *Nieuwsbrief Successierechten* 2015, 8/1-8/3.

⁵⁰³ Op hun site wordt naast het OESO-Modelverdrag inzake successierechten nauwelijks melding gemaakt van erfbelasting.

⁵⁰⁴ EC Werkdocument ter voorkoming van dubbele belasting, 27.

⁵⁰⁵ OECD Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts (1982), www.oecd.org.

171. De uitgebreide Commentaar bij het OESO-Modelverdrag vertrekt in de introductie van een rechtsvergelijkend uitgangspunt: de meeste lidstaten heffen erfbelasting en schenkbelasting⁵⁰⁶ als de overledene resp. de schenker in de desbetreffende lidstaat permanent woonde of verbleef.⁵⁰⁷ Hoewel hier ook melding werd gemaakt van andere in de EU gebruikte criteria, heeft de tekst van het OESO-Model zich alleen laten leiden door dit vertrekpunt. Het toepassingsgebied beperkt zich immers tot nalatenschappen van (of schenkingen door) personen die bij het overlijden (of bij de schenking) woonden of verbleven in een van de twee verdragsluitende landen.⁵⁰⁸ Het Model vindt dus geen toepassing op triangulaire situaties.⁵⁰⁹ Het verdrag bepaalt niet of iemand zijn “fiscal domicile” heeft in een bepaalde staat: de wetgeving van de staat in kwestie bepaalt dit.⁵¹⁰ Het verdrag komt maar tussen wanneer beide lidstaten iemand als inwoner beschouwen.⁵¹¹ De meeste landen belasten bovendien ook onroerend goed dat op hun territorium ligt: de lidstaat op wiens territorium het goed gelegen is, krijgt onder art. 5 OESO-Model het recht hierop belasting te heffen.

Onder het Modelverdrag vallen alle belastingen die opgelegd worden “by reason of death”, maar wel in de vormen genoemd in art. 2 van het OESO-Model.⁵¹² Ook lokale en regionale belastingen vallen onder het toepassingsgebied.⁵¹³ De bedoeling was de definitie zo breed mogelijk te maken.⁵¹⁴ Het beperkte toepassingsgebied van bepaalde eenzijdige nationale maatregelen staat dan ook in schril contrast met het brede toepassingsgebied van verdragen die volgens dit Model worden afgesloten. Bij de evaluatie van het OESO-Model in het algemeen rapport bij het IFA Rome Congres bespreken de opstellers artikel 2 nochtans onder de “outstanding issues”.⁵¹⁵ De bepaling doet interpretatieproblemen rijzen en de definitie van de laatste versie uit 1982 zou een engere definitie voorstaan dan de vorige versie dewelke het had over belastingen opgelegd “on the occasion of death”. Registratierechten geheven bij de overdracht van een goed worden opgelegd “by occasion of death”, maar niet “by reason of death” aangezien de dood hier geen onderdeel van het belastbare feit uitmaakt.

⁵⁰⁶ Dit was een nieuwigheid van de laatste versie van 1982: ook schenkingen onder levenden behoren voortaan tot het toepassingsgebied.

⁵⁰⁷ OESO Commentaar, nr. 19.

⁵⁰⁸ Art. 1 OESO-Model.

⁵⁰⁹ Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 48-49.

⁵¹⁰ Art. 4 OESO-Modelverdrag.

⁵¹¹ OESO Commentaar, nr. 5 en 6.

⁵¹² Art. 2, lid 2 OESO-Modelverdrag.

⁵¹³ Art. 2, lid 1 OESO-Modelverdrag.

⁵¹⁴ OESO Commentaar, nr. 1.

⁵¹⁵ G. MAISTO, “Death as a taxable event and its international ramifications”, *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 45-46.

172. België heeft op dit ogenblik slechts één overeenkomst afgesloten die betrekking heeft op erfbelasting: de overeenkomst tussen België en Frankrijk van 1959.⁵¹⁶ Een ander verdrag met Zweden van 1956 is *de facto* buiten werking omdat er in Zweden niet langer erfbelasting wordt geheven.⁵¹⁷ Beide verdragen hebben enkel betrekking op erfbelasting, niet op schenkbelasting. Deze verdragen voegen weinig toe aan de eenzijdige regeling ter vermijding van dubbele belasting en het probleem van onvolledige vermijding blijft bestaan in geval van verschillende waardering of verschillende belastingplichtigen.⁵¹⁸ België heeft overigens geen enkel dubbelbelastingverdrag conform het OESO-Model afgesloten.

173. Wereldwijd werden nog geen 100 dubbelbelastingverdragen gesloten waarvan slechts vier vanaf het jaar 2000.⁵¹⁹ Binnen de Europese Unie valt het kleine aantal dubbelbelastingverdragen op: er werden slechts 33 verdragen afgesloten.⁵²⁰ Na 2011 werden geen nieuwe bilaterale overeenkomsten gesloten binnen de Europese Unie.⁵²¹ Het algemeen rapport van het IFA Rome Congres vermeldt als voornaamste reden hiervoor het relatief geringe aandeel van de inkomsten uit erfbelasting in de totale belastinginkomsten van de lidstaten vergeleken met de inspanningen die nodig zijn om dergelijk verdrag af te sluiten.⁵²² Voor de bilaterale aanpak wordt vaak niet gekozen omdat deze vaak te duur of te moeilijk te implementeren zijn of omdat ze niet flexibel genoeg worden geacht door de lidstaten.⁵²³ Als mogelijke oplossing wordt dan ook geponeerd de erfbelasting op te nemen in de gewone dubbelbelastingverdragen inzake inkomstenbelasting. Gezien de grote gelijkheid qua principes met de vermogensbelasting, lijkt mij dit niet onhaalbaar. Het is dan ook uiterst merkwaardig dat de OESO een afzonderlijk verdrag heeft voor erfbelasting, terwijl (gewone)

⁵¹⁶ Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele aanslag en tot regeling van zekere andere vraagstukken inzake belastingen op de erfenissen, getekend op 20 januari 1959, bekrachtigd door de Belgische wet van 20 april 1960, *BS* 10 juni 1960.

⁵¹⁷ Overeenkomst tussen België en Zweden tot voorkoming van dubbele aanslag en tot regeling van zekere andere vraagstukken inzake belastingen op de erfenissen, getekend op 18 januari 1956, bekrachtigd door de Belgische wet van 28 februari 1958, *BS* 5 april 1958.

⁵¹⁸ G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 163.

⁵¹⁹ *Ibid.*, 44.

⁵²⁰ Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, 10.

⁵²¹ Report of expert group, *Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU*, 2015, <http://bookshop.europa.eu/en/ways-to-tackle-inheritance-cross-border-tax-obstacles-facing-individuals-within-the-eu-pbKP0415905/?CatalogCategoryID=dnkKABstlNQAAAEjLpEY4e5L>, 14.

⁵²² G. MAISTO, "Death as a taxable event and its international ramifications", *Cah.dr.fisc.int.* 2010 Rome Congres, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 45.

⁵²³ E-J. NAVEZ, "The influence of EU Law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?", *EC Tax Review* 2012, afl. 2, 95.

vermogensbelastingen wél in het Model inzake inkomstenbelasting en vermogensbelasting werden opgenomen.⁵²⁴ Het Commentaar bij het OESO-Modelverdrag vermeldt trouwens ook zelf dat gezien het OESO-Model inzake inkomstenbelasting en vermogensbelasting als uitgangspunt diende, de woorden dan ook in principe in dezelfde zin geïnterpreteerd dienen te worden.⁵²⁵ De praktijk leerde ons reeds dat het mogelijk is beide belastingen te integreren in één overeenkomst: Frankrijk heeft een dergelijke overeenkomst met enkele landen buiten de EU; binnen de EU valt te denken aan de overeenkomst tussen Duitsland en Denemarken.⁵²⁶

174. Het Werkdocument van de Europese Commissie bij de aanbeveling tot voorkoming van dubbele belasting inzake successierechten (*infra*, rn. 176) raadt een aanbeveling volgens dewelke lidstaten worden aangemoedigd bilaterale verdragen te sluiten volgens dit Modelverdrag, nochtans af (*policy option B3.a*).⁵²⁷ De Europese Commissie bekritiseert het verouderde karakter van het Modelverdrag en het feit dat zij geen toepassing vindt op multilaterale situaties. Zij betwijfelt bovendien of lidstaten effectief zullen overgaan tot het sluiten van dergelijke overeenkomsten aangezien zij dit tot op de dag van vandaag amper deden. Zelfs de optie om bindende regels op te stellen die een deel van de bilaterale overeenkomsten zouden beheersen, wijst zij af (*policy option B4*). Zowel de opstelling van dergelijke bindende regels als het effectief sluiten van de bilaterale overeenkomsten zouden enorme inspanningen vragen. Bovendien blijft het toepassingsgebied beperkt tot bilaterale situaties. De Commissie was eveneens niet te vinden voor een multilaterale dubbelbelastingovereenkomst binnen de EU (*policy option B5*).⁵²⁸ Hoewel deze optie hoog scoorde op het vlak van effectiviteit, overleefde deze de efficiëntie-, proportionaliteits- en flexibiliteitstoets niet. Hoopgevend is wel de positieve evaluatie van de optie dewelke een integratie van de erfbelasting in inkomstenverdragen voorstaat (*policy option B3.c*).⁵²⁹

⁵²⁴ R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2015, 957.

⁵²⁵ OESO Commentaar, nr.13 en 14.

⁵²⁶ Overeenkomst 22 november 1995 tussen Duitsland en Denemarken, Overeenkomst 20 september 1995 tussen Frankrijk en Gabon, overeenkomst 12 februari 1999 tussen Frankrijk en Guinea en overeenkomst 17 oktober 1999 tussen Frankrijk en Algerije.

⁵²⁷ Europese Commissie, Commission Staff Working Document: Impact Assessment accompanying the document Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances, 15 december 2011, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/personal_tax/inheritance/impact_assessment_en.pdf, 27. (Hierna afgekort weergegeven als: Werkdocument EC ter voorkoming van dubbele erfbelasting 2015).

⁵²⁸ *Ibid.*, 28.

⁵²⁹ *Ibid.*, 33.

§7. AANBEVELING VAN DE EUROPESE COMMISSIE TOT VOORKOMING VAN DUBBELE BELASTING

175. Het beperkte succes van de bilaterale aanpak binnen de lidstaten noopte de Europese Commissie tot een meer pragmatische aanpak: de coördinatie van nationale wetgeving via een niet-bindend instrument. De Europese Commissie heeft een initiatief genomen dat na grondige voorbereiding en consultatie uitmondde in een Aanbeveling van 15 december 2011 (hierna afgekort weergegeven als: Aanbeveling).⁵³⁰ De Commissie wilt hiermee een stimulans geven voor een ruimere en flexibelere toepassing van de bestaande nationale oplossingen voor dubbele belasting.

176. De keuze voor een ‘soft-law’ instrument was een weloverwogen beslissing van de Commissie. In het Werkdocument bij de Aanbeveling⁵³¹ werden verschillende opties (*‘policy options’*) tegenover elkaar afgewogen. De coördinatie van nationale wetgeving via een aanbeveling scoorde goed op de effectiviteits- en proportionaliteitstoets en tussen alle andere opties het best op de efficiëntie- en flexibiliteitstoets.⁵³² De gekozen juridische vorm is uiteraard voor kritiek vatbaar aangezien lidstaten niet gebonden zijn door aanbevelingen (art. 288 VWEU). Het gebruik van ‘soft law’ in belastingzaken is in het verleden niet steeds effectief gebleken.⁵³³ Hier wordt uitgebreider op ingegaan in Hoofdstuk V.

177. In de Aanbeveling worden oplossingen gegeven voor gevallen waarin verschillende lidstaten heffingsbevoegdheid hebben, gelet op de ligging van de goederen van een nalatenschap alsook op de persoonlijke banden van de overledene en/of de erfgenaam met die lidstaten. Dit betekent dat voor de heffing van erfbelasting de lidstaten nog steeds uiteenlopende aanknopingspunten kunnen hanteren.⁵³⁴ In overeenstemming met het OESO-Model wordt onder art. 1 Aanbeveling ook schenkbelasting beschouwd als erfbelasting. De uiteindelijke doelstelling van de aanbevolen maatregelen bestaat erin dat de totale belastingdruk op een nalatenschap in een grensoverschrijdende situatie niet hoger is dan in een binnenlandse situatie

⁵³⁰ Aanbeveling 2011/866/EU van de Commissie betreffende de voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen, COM (2011) 866 def (hierna afgekort weergegeven als: Aanbeveling).

⁵³¹ Hierboven werden reeds enkele opties besproken (*supra*, rn. 174).

⁵³² Werkdocument EC ter voorkoming van dubbele erfbelasting 2015, 35.

⁵³³ H. GRIBNAU, “Soft Law and Taxation: EU and International Aspects”, *Jurisprudence* 2008, af.2., <http://dx.doi.org/10.1080/17521467.2008.11424674>, 67-117.

⁵³⁴ Overweging 3 Aanbeveling.

in een van de betrokken lidstaten (art. 3. Aanbeveling). Een *ordinary tax credit* is dus niet strijdig met de Aanbeveling (*supra*, nr. 163).

178. De oplossing bestaat in een rangorde van heffingsbevoegdheden, of omgekeerd een rangorde voor het verlenen van voorkoming in de gevallen waarin twee of meer lidstaten successiebelasting heffen (overweging 14 Aanbeveling). De lidstaten waar de onroerende goederen en vaste inrichtingen gelegen zijn (bronstaat), hebben de primaire heffingsbevoegdheid. Dit betekent omgekeerd dat de woonstaat verplicht is voorkoming te verlenen voor de betaalde erfbelasting in de bronstaat (art. 4.1. Aanbeveling). De woonstaat moet de voorkoming verlenen ongeacht het feit of de staat in zijn eigen wetgeving een *situs* aanknopingspunt gebruikt.⁵³⁵ ⁵³⁶ De Aanbeveling preciseert niet op welke wijze de voorkoming verleent moet worden. De Commissie lijkt de mening toegedaan dat beide methodes gelijk zijn. DAFNOMILIS vergelijkt beide methoden en is van mening dat de verrekeningsmethode effectiever is bij *woonstaat/bronstaat* conflicten en de vrijstellingsmethode bij *woonstaat/woonstaat* conflicten (aangezien deze laatste methode geen ‘verrekenbare buitenlandse erfbelasting’ vereist).⁵³⁷ Art. 4.1 Aanbeveling is daarentegen niet effectief in geval van *bronstaat/bronstaat* conflicten.⁵³⁸ Twee lidstaten kunnen erfbelasting heffen omdat zij het onroerend goed beiden beschouwen als afkomstig van hun territorium: geen van beide lidstaten zal een voorkoming verlenen.

Voor andere roerende goederen is er voorrang voor de staat waarmee de erflater en/of de erfgenaam een persoonlijke band heeft (woonstaat), en moet de lidstaat waarmee de erflater en/of de erfgenaam niet dergelijke band heeft afzien van heffing (art. 4.2. Aanbeveling). Indien Spanje dergelijke regeling zou opnemen in zijn nationale wetgeving, zouden gevallen zoals in *Block* (*supra*, nr. 159) in de toekomst vermeden kunnen worden. Spanje had zich in het voorliggend geval moeten onthouden van de erfbelastingheffing aangezien woonstaat Duitsland het recht had de erfbelasting te heffen op de banktegoeden.

Uit overweging 17 van de Aanbeveling⁵³⁹ blijkt dat de woonstaat van de erflater voorrang heeft

⁵³⁵ I. J.F.A. VAN VIJFEIJKEN en H. F. VAN DER WEERD-VAN JOOLINGEN, “Double taxation of Inheritances and the Recommendations of the European Commission”, *EC Tax Review* 2012, afl.6, 314.

⁵³⁶ Nederland schafte de erfbelastingheffing op basis van de *situs* af.

⁵³⁷ V. DAFNOMILIS, “Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?”, *EC Tax Review* 2015, afl. 6, 332.

⁵³⁸ *Ibid.*, 335.

⁵³⁹ “Het vermogen dat een overledene nalaat, is vaak het resultaat van een levenslange inspanning. De vermogensbestanddelen die deel uitmaken van een nalatenschap, bevinden zich doorgaans ook vaker in de lidstaat waarmee de overledene persoonlijke

op die van de erfgenaam. Vanuit dit vertrekpunt wordt een conflict ingeval de erflater en de erfgenaam hun persoonlijke banden elk in een andere lidstaat hebben, vermeden (art. 4.3. Aanbeveling).

Art. 4.4. Aanbeveling voorziet ten slotte in de voorkoming in geval van meervoudige persoonlijke banden van dezelfde persoon. Lidstaten kunnen ervoor opteren om in onderling overleg de relevante criteria vast te leggen of om de ‘*tie-breaker-rules*’ te volgen in art. 4.4.1. Aanbeveling (*infra*, rn. 179, tweede alinea).

179. Dit alles lijkt een sluitend systeem, ware het niet dat de meest gebruikte termen ongedefinieerd of vaag gebleven zijn. De termen ‘successiebelasting’, ‘voorkoming van belasting’, ‘vermogensbestanddelen’ en ‘persoonlijke band’ worden in art. 2 Aanbeveling gedefinieerd. De Aanbeveling koos voor een brede definitie van ‘erfbelasting’: “iedere op nationaal, federaal, regionaal of lokaal niveau geheven belasting “*upon death*”, ongeacht de benaming van de belasting, de wijze van de heffing en het subject van de belasting, inclusief met name [...]”.⁵⁴⁰ Uit de definitie vloeit voort dat zowel het belastbare feit als op welk niveau de erfbelasting geheven wordt, irrelevant is.⁵⁴¹ De lijst van belastingen die op het einde volgt [...], is louter indicatief. De brede definitie is een voordeel ten opzichte van de definitie in het OESO-Model.

Hoewel de term ‘persoonlijke band’ gedefinieerd wordt in art. 2, d) Aanbeveling, is deze nog steeds onduidelijk: “de band van een overledene of erfgenaam met een lidstaat, waarbij kan worden aangeknoopt bij zijn woonplaats, vaste verblijfplaats, duurzaam tehuis, middelpunt van levensbelangen, gewoonlijke verblijfplaats, nationaliteit of plaats van werkelijke leiding”. Er werd geen hiërarchie bepaald tussen de termen: dit kan problematisch zijn aangezien de lidstaten uiteenlopende aanknopingspunten kunnen hanteren (overweging 3 Aanbeveling). Een oplossing hiervoor is gebruik van de ‘*tie-breaker-rules*’ in art. 4.4.1. Aanbeveling ter bepaling van de lidstaat met de nauwste band. De nauwste band verbreekt de minder nauwe band met de

banden heeft dan in de lidstaat waarmee de erfgenaam zulke banden heeft, indien dat een andere lidstaat is. Wanneer zij een nalatenschap belasten op basis van persoonlijke banden met hun grondgebied, knoopt een meerderheid van de lidstaten aan bij de banden van de overledene in plaats van die van de erfgenaam, zij het dat verschillende onder hen ook of uitsluitend heffen als de erfgenaam een persoonlijke band met hun grondgebied heeft. Gelet op het hierboven beschreven karakter en belang van de persoonlijke banden van de overledene alsook om praktische redenen moet voorkoming van dubbele belasting als gevolg van het feit dat de overledene en de erfgenaam persoonlijke banden hebben met verschillende lidstaten, worden verleend door de lidstaat waarmee de erfgenaam persoonlijke banden heeft.”(overweging 17 Aanbeveling).

⁵⁴⁰ Art. 2, a) Aanbeveling.

⁵⁴¹ V. DAFNOMILIS, “Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?”, *EC Tax Review* 2015, afl. 6, 330.

andere staat.⁵⁴²

Het grootste probleem situeert zich in het gebrek aan een definitie van de termen ‘roerend goed’ en ‘onroerend goed’. Om de effectieve werking van de vastgestelde rangorde (art. 4.1. en art. 4.2 Aanbeveling) te waarborgen, is het van groot belang dat de lidstaten een uniform begrip hanteren. Art. 6 Aanbeveling geeft wel aan dat lidstaten in onderling overleg geschillen betreffende tegenstrijdige definities kunnen regelen. De definitie zou in dat geval slechts tussen twee lidstaten vastliggen.⁵⁴³ De lidstaat waar de erflater en/of de erfgenaam de nauwste band heeft, is de lidstaat waar het duurzaam verblijf (a) zich bevindt, indien die persoon in twee of meer landen een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, moet gekozen worden voor de lidstaat met het middelpunt van levensbelangen (b) en zo verder: gewoonlijk verblijf (c) en nationaliteit (d). Het gebrek aan definitie van deze termen zorgt op zijn beurt voor interpretatieproblemen.

180. Art. 7 Aanbeveling voorziet in een follow-up. De Commissie zal samen met de lidstaten deze Aanbeveling volgen en drie jaar na de goedkeuring ervan een verslag uitbrengen over de stand van zaken. Dit mondde uit in het verslag van de deskundigengroep van de Europese Commissie van december 2015.⁵⁴⁴

§8. VERSLAG VAN DE DESKUNDIGENGROEP VAN DE EUROPESE COMMISSIE

181. Het rapport over *“Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU”* vertegenwoordigt de conclusies van het werk van de deskundigengroep van de Europese Commissie. Hun taak was de Commissie te helpen bij het identificeren van de problemen bij grensoverschrijdende nalatenschappen en het vinden van praktische manieren om deze te elimineren.⁵⁴⁵ Dit verslag nam dus, anders dan de bewoording

⁵⁴² Van de de lidstaat met de nauwste band naar de lidstaat met een minder nauwe band: duurzaam verblijf (a), middelpunt van levensbelangen (b), gewoonlijk verblijf (c) en nationaliteit (d).

⁵⁴³ V. DAFNOMILIS, “Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?”, *EC Tax Review* 2015, afl. 6, 331.

⁵⁴⁴ Europese Commissie, Report of EC expert group: Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU, 2015, <http://bookshop.europa.eu/en/ways-to-tackle-inheritance-cross-border-tax-obstacles-facing-individuals-within-the-eu-pbKP0415905/?CatalogCategoryID=dnkKABstlNQAAAEjLpEY4e5L> (Hierna: Verslag deskundigengroep 2015).

⁵⁴⁵ Europese Commissie, Reports on tackling cross-border tax obstacles facing citizens, 2015, http://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/personal-taxation/direct-tax-crossborder-problems-affecting-citizens/reports-tackling-crossborder-tax-obstacles-facing-citizens_en.

uit art. 7.3. Aanbeveling⁵⁴⁶ deed vermoeden, geen vorm aan een rapport dat per land de ‘compliance’ of niet vaststelde.⁵⁴⁷

182. Het rapport vertrekt wel van het uitgangspunt dat actie op Europees vlak nodig is aangezien “*the recommendation has not led to very much substantial change by Member States, if any, either in relation to their domestic tax regimes or in relation to the negotiation of relevant bilateral treaties*”.⁵⁴⁸ Uit andere bijdragen blijkt dat de Belgische wetgever nog wat werk heeft om onze wetgeving in overeenstemming te brengen met de Aanbeveling.⁵⁴⁹ Nederland voldoet in grote lijnen aan de principes vooropgesteld in de Aanbeveling, maar toch kunnen door de benaderingen vanuit het perspectief van het internationaal privaatrecht van andere landen dispariteiten blijven bestaan.⁵⁵⁰

183. De deskundigengroep weegt verschillende oplossingen tegenover elkaar af. Actie op Europees vlak wordt verkozen boven bilaterale actie. De laksheid van de lidstaten op het vlak van het sluiten van bilaterale overeenkomsten en de omvang en het belang van de problemen die zich voordoen, rechtvaardigen deze keuze.⁵⁵¹ Het aantal bilaterale overeenkomsten dat bovendien nodig zou zijn om de problemen op te lossen, zou gigantisch zijn.⁵⁵²

Gezien “*the failure of the recommendation*” wordt Europese wetgeving in het rapport verkozen boven Europese ‘soft law’.⁵⁵³ Het verslag maakt melding van twee mogelijke inhoudelijke voorstellen. Een eerste bestaat erin de bepalingen van de Aanbeveling op te nemen in een Verordening.⁵⁵⁴ Dit lijkt mij moeilijk aangezien beslissingen inzake aanpassing van nationale wetgevingen die betrekking hebben op directe belastingen *middels richtlijn* worden genomen.⁵⁵⁵ Rekening houdend met de opgesomde gebreken van hierboven (*supra*, rn. 179)

⁵⁴⁶ “De Commissie zal samen met de lidstaten deze aanbeveling volgen en drie jaar na de goedkeuring ervan een verslag uitbrengen over de stand van zaken op het gebied van grensoverschrijdende voorkoming voor successiebelastingen binnen de Unie.” (7.3. Aanbeveling).

⁵⁴⁷ DEBLAUWE verwijst in R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2015, 1092 naar de follow-up procedure die voor het eerst werd toegepast door de Primarolo-werkgroep over ‘harmful corporate practices’: deze ging de *compliance* van de verschillende landen na.

⁵⁴⁸ Verslag deskundigengroep 2015, 5, 18 en 23.

⁵⁴⁹ Voor een uitgebreid analyse zie: R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2015, 1094-1096.

⁵⁵⁰ Voor een uitgebreide analyse zie: F. SONNEVELDT en L. MONTEIRO, “Voldoet Nederland aan de aanbeveling van de Europese Commissie op het gebied van de grensoverschrijdende erfbelasting?”, *WPNR* 2012, afl. 6934, 439-450.

⁵⁵¹ Verslag deskundigengroep 2015, 17.

⁵⁵² Verslag deskundigengroep 2015, 22.

⁵⁵³ Verslag deskundigengroep 2015, 18.

⁵⁵⁴ Verslag 2015, 19; in de samenvatting spreekt men dan weer niet specifiek van een “Verordening”, maar van de aanname van een “bindend EU instrument”: Verslag 2015, 23.

⁵⁵⁵ Art. 114, 2^{de} lid j° art. 115 VWEU.

verdedigt het rapport een tweede voorstel: één erfenis – één erfbelasting.⁵⁵⁶ De werkgroep stelt voor om de heffing van de erfbelasting toe te bedelen aan de woonstaat alleen. Dit betekent concreet dat als de erflater een onroerend goed heeft in een andere lidstaat, deze lidstaat daarop geen erfbelasting meer mag heffen. In de mate dat er dan belasting toegewezen moest worden aan de andere lidstaat (omwille van de ligging van het onroerend goed of de vaste inrichting) gebeurt de verdeling van de opbrengsten nadien.⁵⁵⁷ Dit is positief: de conflicten worden hierdoor naar een hoger niveau getild en de burger zou er geen last meer van hebben. Een nadeel is m.i. evenwel dat het rapport een serieuze breuk met het verleden vormt. Er wordt hiermee afgeweken van de oorspronkelijke richting die door de Aanbeveling werd aangegeven en die trouwens dezelfde is als het OESO-Model en de bestaande verdragen tot vermijding van dubbele belasting.

§9. SAMENVATTING

184. Waar in 2012 nog de vraag gesteld werd “*is the intensification of European case law enough to eliminate obstacles preventing EU citizens from crossing borders within the single market*”⁵⁵⁸, was in 2015 reeds duidelijk dat deze vraag omgevormd moest worden tot “*does the ineffectiveness of European case law*⁵⁵⁹ *lead to an effective EC recommendation*”⁵⁶⁰. Het is inderdaad zo dat de Europese rechtspraak op het vlak van juridische dubbele belasting haar limiet heeft bereikt.

185. Tussen de lidstaten heerst een grote discrepantie op vlak van de erfbelastingregeling. De voornaamste oorzaak van juridische dubbele belasting ontstaat doordat twee of meer lidstaten een verschillend aanknopingspunt hanteren waardoor er mogelijks woonstaat/woonstaat conflicten, woonstaat/bronstaat conflicten of bronstaat/bronstaat conflicten kunnen ontstaan. Gezien de stijgende mobiliteit van de Europese burgers kan verwacht worden dat dergelijke conflicten zich in de toekomst meer zullen voordoen.

186. Waar de juiste draagwijdte in de erfbelastingzaak *Van Hilten* door veel juristen in vraag

⁵⁵⁶ Verslag deskundigengroep 2015, 18-19.

⁵⁵⁷ Verslag deskundigengroep 2015, 19.

⁵⁵⁸ E.-J. NAVEZ, “The influence of EU Law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?”, *EC Tax Review* 2012, afl. 2.

⁵⁵⁹ In de titel staat ‘EU Law’, de auteur doelt in het artikel echter vooral op ‘EU case law’.

⁵⁶⁰ V. DAFNOMILIS, “Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?”, *EC Tax Review* 2015, afl. 6.

gesteld werd, stelde het Hof in de *Kerckhaert Morres* zaak duidelijk dat de lidstaten zelf de nadelige gevolgen die voor de werking van de interne markt voortvloeien uit de parallelle uitoefening van belastingbevoegdheid door twee lidstaten moeten wegwerken. In de erfbelastingzaak *Block* werd bevestigd dat het VWEU zich in zijn huidige stand niet verzet tegen internationale juridische dubbele belasting. Bij gebrek aan unificatie- of harmonisatiemaatregelen op Europees niveau, staat het de lidstaten vrij de criteria vast te stellen voor de afbakening van hun heffingsbevoegdheid. De potentiële juridische belasting moet door de lidstaten zelf voorkomen worden door unilaterale voorkomingsmaatregelen of door DBV te sluiten met andere lidstaten.

187. De hierboven genoemde remedies tegen dubbele belasting blijken in de praktijk niet alle potentiële dubbele belasting op te vangen. De nationale voorkomingsregelen voor buitenlandse erfbelasting kennen doorgaans veel beperkingen en het aantal DBV dat binnen de Europese Unie gesloten werden, is heel beperkt. De Europese Commissie was zich bewust van deze zwakheid en heeft in 2011 dan ook initiatief genomen tot de aanname van een aanbeveling. In een rapport van 2015 bleek echter dat de aanbeveling niet het gewenste resultaat bereikt heeft en dubbele belasting op grote schaal blijft bestaan.

Hoofdstuk V. DISCUSSIE

188. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat interne discriminaties en belemmeringen inzake erfbelasting succesvol aangevochten kunnen worden (Hoofdstuk III). Toch is voorkomen beter dan genezen. Bovendien lijkt het mij niet onwaarschijnlijk dat talrijke andere gevallen van discriminatie misschien nooit bij het Hof terechtgekomen zijn, met name omdat rechtszaken financieel zeer zwaar kunnen zijn voor de belastingplichtige. Het is daarom belangrijk dat de door de Europese Unie ingeslagen weg ter eliminatie van problemen inzake grensoverschrijdende nalatenschappen óók focust op het voorkomen van interne discriminaties en belemmeringen. Het Werkdocument van de Europese Commissie behandelde de “*policy options that address problems caused by tax discrimination of cross-border inheritance*” apart van de opties ter voorkoming van dubbele belasting.⁵⁶¹ Er werd gekozen voor de publicatie van enkele basisprincipes inzake de niet-discriminatoire behandeling van grensoverschrijdende nalatenschappen. In het gepubliceerde werkdocument worden de beginselen van een niet-

⁵⁶¹ Werkdocument EC ter voorkoming van dubbele erfbelasting 2015, 25.

discriminerende erf- en schenkbelasting uiteengezet en met behulp van rechtspraak geïllustreerd.⁵⁶² Dit zal de lidstaten helpen om hun regelgeving in overeenstemming te brengen met het EU-recht, en ook de burgers meer inzicht geven in de voorschriften die de lidstaten in acht moeten nemen.

De Aanbeveling betreffende de voorkoming van dubbele belasting lijkt alleen oog te hebben voor de dubbele belasting-problematiek. Toch denk ik dat de Aanbeveling ook een impact kan hebben op nationale discriminatoire bepalingen. Als de lidstaten hun strategie schikken naar de Aanbeveling wordt ook de noodzaak om discriminatoire bepalingen te elimineren groter. In dit opzicht ben ik ervan overtuigd dat de loutere publicatie van bepaalde basisprincipes voldoende effectief kan zijn. Natuurlijk gaat deze redenering slechts op indien de Aanbeveling ook effectief gebleken is als oplossing ter voorkoming van dubbele belasting.

189. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat dubbele erfbelasting *niet* succesvol aangevochten kan worden (Hoofdstuk IV). Er kan negatief worden geantwoord op de vraag of de Europese Unie haar doelstellingen bereikt ter verwezenlijking van de interne markt inzake erfbelasting. Maar wie is in gebreke? Het is m.i. niet aan het Europese Hof om juridische dubbele belasting te vermijden. Het Hof heeft de verdragsbepalingen al enorm uitgerekt: denk aan de uitbreiding tot gevallen van indirecte discriminatie en van niet-discriminerende belemmeringen, of aan de door het Hof ontwikkelde ‘*rule of reason*’ (als soort van compensatie hiervan).⁵⁶³ Van het Hof kan niet verwacht worden dat het de verdragsbepalingen zo ver interpreteert dat in deze bepalingen een absoluut en direct afdwingbaar verbod op internationale juridische dubbele belasting gelezen wordt. Bij gebrek aan unificatie- of harmonisatiemaatregelen op Europees niveau ter verwezenlijking van de doelstelling van oud art. 239 EG-Verdrag⁵⁶⁴, staat het de lidstaten vrij de criteria vast te stellen voor de afbakening van hun heffingsbevoegdheid. Juridische dubbele belasting moet vermeden worden door positieve harmonisatie, al blijkt de wijze waarop niet altijd even gemakkelijk.

190. De keuze voor een ‘soft-law’ instrument was een weloverwogen beslissing van de

⁵⁶² Europese Commissie, Commission Staff Working Document: Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law accompanying the document Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances, 15 december 2011, SEC(2011) 1488 def.

⁵⁶³ B. TERRA e P. WATTEL, *European Tax Law*, Deventer, Kluwer, 2005, 53.

⁵⁶⁴ De schrapping van art. 239 EG, dat in feite niets meer dan een loutere bevestiging inhield dat de afschaffing van dubbele belasting een algemene doelstelling van het Verdrag is, brengt m.i. geen nieuwe positieve en/of negatieve effecten met zich mee. Zie evenwel in andere zin: E. KEMMEREN, “After repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: the EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely”, *EC Tax Review* 2008, afl. 4, 156.

Commissie. De coördinatie van nationale wetgeving via een aanbeveling scoorde goed op de effectiviteits- en proportionaliteitstoets en tussen alle andere opties het best op de efficiëntie- en flexibiliteits-toets.⁵⁶⁵ De gekozen juridische vorm is uiteraard voor kritiek vatbaar aangezien lidstaten niet verbonden zijn door aanbevelingen (art. 288 VWEU). Het gebruik van ‘soft law’ in belastingzaken is in het verleden niet steeds effectief gebleken.⁵⁶⁶ De Commissie geeft terloops wel aan dat deze weg een oplossing op *korte termijn* biedt.⁵⁶⁷ Op *lange termijn* overweegt de Commissie een bindend instrument.⁵⁶⁸ In tussentijd zou de aanbeveling de mogelijkheid bieden aan lidstaten om vrijwillig hun nationale wetgeving aan te passen en de nationale rechters kunnen inspireren om dubbele belasting aan te pakken. In die optiek kan ik mij enigszins vinden in de keuze voor een instrument dat er in eerste instantie toe bijdraagt de ideeën te fixeren⁵⁶⁹ binnen de lidstaten. Ten minste als de Commissie ook effectief de daad bij het woord voegt, of de daad op zijn minst *overweegt*. De Commissie gaf in 2011 aan over drie jaar een evaluatieverslag op te stellen op basis van de wijzigingen die zijn doorgevoerd n.a.v. de gepresenteerde initiatieven binnen de lidstaten.⁵⁷⁰ Dit gebeurde in 2015 (*supra*, §8). Uit het gepubliceerde document kan m.i. niet voldoende worden afgeleid welke impact de Aanbeveling in elk van de lidstaten heeft gehad, enkel dat deze gering was. In een recent werkdocument van de Commissie over ‘*dispute resolution mechanisms*’ voor dubbele belasting wordt de afwezigheid van beoordeling van de Aanbeveling aangehaald als reden om erfbelasting niet op te nemen in het voorstel.⁵⁷¹

191. De politieke onverschilligheid waarmee de Europese Unie op het vlak van dubbele erfbelasting geconfronteerd wordt, brengt ons tot volgende patstelling. Enerzijds noodzaakt het gebrek aan vrijwillige implementatie van de Aanbeveling het tot stand brengen van een juridisch bindend instrument en anderzijds doet de lage bereidwilligheid binnen de lidstaten vermoeden dat de kans tot succesvolle onderhandelingen hiervoor moeilijk ligt. Laat mij toe

⁵⁶⁵ Werkdocument EC ter voorkoming van dubbele erfbelasting 2015, 35.

⁵⁶⁶ H. GRIBNAU, “Soft Law and Taxation: EU and International Aspects”, *Jurisprudence* 2008, afl.2., <http://dx.doi.org/10.1080/17521467.2008.11424674>, 67-117.

⁵⁶⁷ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité betreffende de oplossing van grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in de EU, 15 december 2011, COM (2011) 864 def., 7.

⁵⁶⁸ Werkdocument EC ter voorkoming van dubbele erfbelasting 2015, 35.

⁵⁶⁹ De fixatie van de in de Aanbeveling vastgelegde ideeën binnen de lidstaten is wat mij trouwens het grootste voordeel van de Aanbeveling lijkt.

⁵⁷⁰ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité betreffende de oplossing van grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in de EU, 15 december 2011, COM (2011) 864 def., 8.

⁵⁷¹ Europese Commissie, Commission Staff Working Document: Impact Assessment accompanying the document Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union, 25 oktober 2016, SWD (2016)343 def., 11.

om een gradering van voorstellen te poneren.

Een multilateraal Verdrag tussen de landen van de Europese Unie werd reeds overwogen in het werkdocument bij de Aanbeveling.⁵⁷² Het lijkt mij onwaarschijnlijk dat de lidstaten hiertoe een vrijwillig initiatief zullen nemen. Hierboven in rn. 173 werd reeds een meer haalbaar voorstel geponeerd: de erfbelasting opnemen in de gewone dubbelbelastingverdragen inzake inkomstenbelasting en vermogensbelasting. Gezien de grote gelijkheid qua principes met de vermogensbelasting, vind ik het merkwaardig dat de OESO een afzonderlijk verdrag heeft voor erfbelasting, terwijl (gewone) vermogensbelastingen wél in het Model inzake inkomstenbelasting en vermogensbelasting werden opgenomen. Een verdragswijziging blijft een weg van lange adem: in België bijvoorbeeld moet de goedkeuring verkregen worden door alle drie de Gewesten.⁵⁷³ Om alle bilaterale overeenkomsten op een effectieve wijze aan te passen, zullen veel inspanningen vereist zijn. Bilaterale overeenkomsten vinden bovendien geen toepassing in geval van problemen tussen meer dan twee lidstaten. De Europese Commissie zou het voorstel kunnen doen in de vorm van een Richtlijn.

De Europese Unie verdient een voorstel waardig aan het idee Europa. De aanname van een Richtlijn ter vermijding van dubbele belasting lijkt mij de beste optie. Alleen is de vraag of dit politiek dan wel mogelijk. Krachtens art. 115 VWEU wordt de beslissing inzake aanpassing van nationale wetgevingen die betrekking hebben op directe belastingen door de Raad met *eenparigheid* van stemmen genomen. Ik ben voorstander van een Richtlijn die bepaalde (in mijn ogen) niet-verregaande basisprincipes vastlegt: *een minimum* dat door alle lidstaten onderschreven moet worden. Ter vermijding van dubbele belasting moet in de Richtlijn een bindend algemeen begrippenkader worden gecreëerd.⁵⁷⁴ Dit legt m.i. de fundamenteën voor verdere samenwerking binnen bepaalde lidstaten. Lidstaten die bereid zijn tot verdere samenwerking kunnen bijvoorbeeld opteren voor een verdrag waarin gekozen wordt voor een uniforme verdeling van de heffingsbevoegdheid en/of waarin de principes in de Aanbeveling overgenomen worden. Dergelijke samenwerking kan dan als voorbeeld fungeren voor andere lidstaten. In een latere fase kunnen deze dan overwogen om ook toe te treden.

⁵⁷² Werkdocument EC ter voorkoming van dubbele erfbelasting 2015, 28.

⁵⁷³ Zo dreigde Waals minister-president Paul Magnette er mee CETA, het vrijhandelsakkoord tussen de EU en Canada, niet te ratificeren: <http://www.hln.be/hln/nl/942/Economie/article/detail/3098751/2017/03/07/Magnette-dreigt-er-opnieuw-mee-CETA-niet-te-ratificeren.dhtml> (geconsulteerd op 1 mei 2017).

⁵⁷⁴ Hetgeen trouwens ontbrak in de Aanbeveling (*supra*, rn. 179).

Ten slotte is het mogelijk deze ‘verdere samenwerking’ invulling te laten geven door het voorstel geponeerd in het verslag van de deskundigengroep: één erfenis, één erfbelasting. Zoals hierboven (*supra*, rn. 183) aangehaald is de breuk met voorgaande instrumenten ter vermijding van dubbele belasting en de praktijk binnen de lidstaten zodanig groot dat de slaagkansen van het initiatief gering zijn. Het sluit wel aan bij de zgn. CCCTB, de Common Consolidated Corporate Tax Base, die nu opnieuw op de voorgrond lijkt te komen.⁵⁷⁵ Het gaat het om poging tot de invoering van een "gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag" in de vennootschapsbelasting.⁵⁷⁶ S. MERTENS schreef hierover dat de basisfilosofie van het idee zo sterk is dat men bereid moet zijn om er een zekere prijs voor te betalen (zoals de administratieve problemen die de eerste jaren na implementatie aanzienlijk zullen zijn).⁵⁷⁷ Als het voorstel de steun van de Europese Raad zou krijgen, kan het debat inzake ‘één erfenis – één erfbelasting’ op die manier misschien terug op de voorgrond komen.

BESLUIT

192. Doorheen deze masterproef werd er een antwoord gezocht op de vraag: “In welke mate bereikt de Europese Unie haar doelstelling ter verwezenlijking van de interne markt inzake erfbelasting?” Vooraleer deze vraag concreet wordt beantwoord, worden de voornaamste resultaten van het onderzoek nogmaals naar voor gebracht.

193. Het Europese Hof bevindt zich in een paradoxale situatie. Enerzijds blijven de lidstaten bij gebrek aan harmonisatie vrij om een eigen invulling te geven aan hun belastingsoevereiniteit. Anderzijds zijn de lidstaten wel verplicht deze bevoegdheden uit te oefenen in overeenstemming met de bepalingen inzake interne markt. De interne markt doelstelling kan op Europees niveau langs twee trajecten worden verwezenlijkt: de positieve en de negatieve integratie. In deze masterproef werd onderzocht welke de realisaties zijn op het vlak van de negatieve en positieve integratie ter herstel of voorkoming van problemen met erfbelasting in grensoverschrijdende situaties. Vandaag kunnen er binnen de Europese Unie op het vlak van erfbelasting in grensoverschrijdende situaties twee grote knelpunten vastgesteld worden.

⁵⁷⁵ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en.

⁵⁷⁶ I. PANIS, “Gemeenschappelijke heffingsgrondslag: deze keer wel succesvol?”, *Fiscoloog (I)* 2016, afl. 396, 1; “Europese Commissie wil EU-vennootschapsbelasting ‘ingrijpen’ hervormen”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1495, 15.

⁵⁷⁷ S. MERTENS, “De Common Consolidated Corporate Tax Base: een revolutie inzake vennootschapsbelasting?”, *A.F.T.* 2012, afl. 1, 58-59.

194. Een eerste probleem is dat burgers geconfronteerd kunnen worden met discriminatie en belemmeringen. Het Hof, dat zich vóór 2003 nog nooit over een geschil over erfbelasting had moeten buigen, heeft sindsdien in 21 dergelijke zaken een arrest moeten wijzen. In de jurisprudentie werd in een eerste arrest van 2003 reeds bevestigd dat nalatenschappen en schenkingen een onderdeel uitmaken van het kapitaalverkeer.⁵⁷⁸ Sindsdien roepen partijen dan ook zelden andere verdragsvrijheden dan die welke verband houden met het kapitaalverkeer. Wanneer speciale omstandigheden voorhanden zijn, kan in erfbelastingzaken ook een beroep worden gedaan op de vrijheid van vestiging. Er zal moeten nagegaan worden of de aandeelhouder een beslissende invloed heeft over de vennootschap. De werkingssferen van de vrijheid van vestiging en het vrij verkeer van kapitaal kunnen elkaar in zoverre overlappen dat de investering van kapitaal ook dienstig kan zijn voor de vestiging in een andere lidstaat. De heersende rechtspraak van het Hof hanteert het zgn. ‘dominantiecriterium’ en toetst enkel aan één vrijheid. Niet alle rechtspraak is evenwel eenduidig.

Of een nationale regeling in overeenstemming is met het vrij verkeer van kapitaal of met de vrijheid van vestiging werd in elk arrest onderzocht aan de hand van een analyse in drie stappen. In eerste instantie onderzoekt het Hof of een nationale regeling een beperking van een Europese vrijheid inhoudt. Het Hof is vrij duidelijk over het concept ‘beperking’ in erfbelastingzaken: het gaat om maatregelen die leiden tot waardevermindering van een nalatenschap. In vrijwel elke zaak hierboven was er sprake van dergelijke waardevermindering, waardoor de aandacht verschoof naar de ‘*comparability test*’, het criterium om de vergelijkbaarheid van situaties te beoordelen. Volgens art. 65, lid 1, sub a VWEU behouden de lidstaten het recht om fiscale bepalingen toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren m.b.t. hun plaats van vestiging of de plaats waar hun kapitaal is belegd. Deze uitzonderingsbepaling wordt op zijn beurt echter opnieuw beperkt door art. 65, lid 3 VWEU. Uit de onderzochte erfbelastingzaken wordt duidelijk dat deze bepaling strikt geïnterpreteerd dient te worden. In de meeste arresten⁵⁷⁹ keert de overweging terug dat het onderscheid tussen puur nationale en grensoverschrijdende situaties niet verenigbaar is met het VWEU, omdat er geen objectief relevant verschil bestaat tussen deze situaties. Zo sprak het Hof zich reeds uit over de verenigbaarheid van nationale bepalingen die een ongunstigere behandeling van een

⁵⁷⁸ HvJ (5^{de} k.) 11 december 2003, nr. C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, H. Barbier, par. 58.

⁵⁷⁹ Dit was enkel anders in het arrest *Q*: Hier stelde het Hof dat er geen sprake was van objectief vergelijkbare situaties omwille van de doelstelling van de Nederlandse bepaling die erop gericht is *bepaalde landgoederen behorend tot het Nederlands cultuurhistorisch erfgoed*, te behouden.

nalatenschap van niet-inwoners, een ongunstigere behandeling van in het buitenland gelegen goederen, minder gunstige procedureregels voor niet-inwoners of een voorbehouden gunsttarief voor binnenlandse legatarissen inhielden. Voor een samenvatting van de diverse categorieën wordt verwezen naar rn. 92.

In een tweede stap werd nagegaan of er uitzonderingen op het verbod van discriminatie of belemmeringen van de verdragsvrijheden voorhanden zijn. Vooral de wijze waarop het Hof zich op de zgn. ‘*rule of reason*’ beroept in zijn arresten, is voor deze stap van belang. De dwingende redenen van algemeen belang die tot nu toe in erfbelastingzaken werden ingeroepen werden hierboven onderzocht. Het gaat om de doeltreffendheid van fiscale controles, bestrijding van belastingfraude, samenhang van het belastingstelsel, het neutraliteitsargument, motieven van sociale (natuurbehoud) en economische (bevorderen nationale economie) aard en argumenten van budgettaire aard (verlies belastinginkomen). Voor een samenvatting van de diverse rechtvaardigingsgronden wordt verwezen naar rn. 129-134.

In een aantal arresten wordt als laatste stap ook de proportionaliteitstoets aangewend. De proportionaliteitstoets verliest in bepaalde gevallen zijn autonome karakter en wordt meer en meer meegenomen in de analyse van stap twee.

In bovenstaande probleemgevallen volgt het Hof een consistente lijn: de lidstaten moeten de in het VWEU neergelegde basisbeginselen van vrij verkeer in acht nemen. Het Hof heeft in 16 van de 21 zaken, waarover het zich sinds 2003 heeft uitgesproken, geoordeeld dat de erfbelastingwetgevingen van de lidstaten op een aantal punten discriminerend waren. Hier levert het Hof een grote bijdrage op het vlak van negatieve integratie ter verwezenlijking van de interne markt.

195. Een tweede probleem dat zich in de praktijk voordoet is het geval waarin eenzelfde nalatenschap twee of meerdere malen belast wordt. Internationale juridische belasting ontstaat doordat twee lidstaten parallel hun belastingsoevereiniteit uitoefenen over hetzelfde inkomen bij dezelfde persoon. Het gaat in deze gevallen niet om een bijkomende kost of last die voortvloeit uit de regelgeving van één lidstaat, maar om *dispariteiten* die het gevolg zijn van het rechtmatig naast elkaar bestaan van nationale belastingstelsels.

Momenteel worden nalatenschappen door de lidstaten zeer verschillend belast. Steeds meer EU-burgers verhuizen in de loop van hun leven naar een andere EU- lidstaat om er te gaan wonen, studeren, werken of om er op pensioen te gaan. Op basis van de huidige situatie kan dus worden verwacht dat er zich in de toekomst meer problemen met erfbelasting zullen voordoen.

In de erfbelastingzaak *Block* werd bevestigd dat het VWEU zich in zijn huidige stand niet verzet tegen internationale juridische dubbele erfbelasting. Het Hof vindt geen juridische grondslag in het VWEU op basis waarvan het zich zou kunnen inmengen in de uitoefening door de lidstaten. De potentiële dubbele belasting kan hier enkel via positieve harmonisatie worden opgeheven.

In tegenstelling tot wat het geval is bij inkomsten- en vermogensbelasting bestaan er slechts weinig nationale of internationale regelingen om op een doeltreffende wijze dergelijke dubbele belasting te voorkomen. Het beperkte succes van de bilaterale aanpak binnen de lidstaten noopte de Europese Commissie tot een meer pragmatische aanpak: de coördinatie van nationale wetgeving via een niet-bindend instrument. De Europese Commissie heeft een initiatief genomen die na grondige voorbereiding en consultatie uitmondde in een Aanbeveling van 15 december 2011. De Aanbeveling begon waar het Hof van Justitie gestopt was. Vier jaar later werd in een follow-up verslag echter besloten dat de Aanbeveling binnen de lidstaten niet geleid heeft tot het gewenste resultaat.

196. Ik ben dan ook de mening toegedaan dat actie op EU-vlak nodig is. De Europese Unie bereikt haar doelstelling ter verwezenlijking van de interne markt slechts gedeeltelijk. Hoewel de realisaties op het vlak van de negatieve integratie groot zijn, is voorkomen beter dan genezen. Hoewel initiatieven genomen zijn op het vlak van de positieve integratie om dubbele belasting te voorkomen, gaan deze niet ver genoeg. Er moeten passende oplossingen worden gevonden om problemen met erfbelasting in grensoverschrijdende situaties aan te pakken omdat kan worden verwacht dat deze in de toekomst nog zullen toenemen als er geen actie wordt ondernomen. In Hoofdstuk V reikte ik reeds enkele voorstellen aan ter vervolmaking van de integratie en alzo van de realisatie van de interne markt doelstelling.

Één enkele eengemaakte erfbelasting op Europees niveau, zou natuurlijk een ideale regeling zijn, maar zulks is niet voor de nabije toekomst. Het ambitieuze voorstel om op lange termijn de heffing van de erfbelasting toe te bedelen aan de woonstaat alleen, lijkt mij zeker het

onderzoeken waard. Dit is dan ook misschien een interessant onderwerp voor een volgende masterproef.

BIBLIOGRAFIE

Wetgeving

1. Internationale en Europese regelgeving

Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lidstaten op het gebied van de directe belastingen, *P.B.* L 336 van 27 december 1977.

OECD Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts (1982), www.oecd.org.

Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG, *P.B.* L 64/1 van 11 maart 2011.

Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VWEU).

Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU).

2. Nationale regelgeving

KB 31 maart 1936, *BS* 7 april, *err.* *BS* 12 april 1936.

Bijzondere wet van 16 januari 1989, *BS* 17 januari 1989.

Decreet van 13 december 2013 houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit, *BS* 23 december 2013.

Rechtspraak

1. Europese rechtspraak

a. Rechtspraak inzake erfbelasting en schenkbelasting

HvJ (5^{de} k.) 11 december 2003, nr. C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, H. Barbier.

HvJ (3^{de} k.) 23 februari 2006, nr. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, Erven Van Hilten.

HvJ (2^{de} k.) 17 januari 2008, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2008:20, Theodor Jäger.

HvJ (4^{de} k.) 25 oktober 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:631, Maria Geurts en Dennis Vogten.

HvJ (3^{de} k.) 11 september 2008, nr. C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489, Hans Eckelkamp.

HvJ (3^{de} k.) 11 september 2008, nr. C-43/07, ECLI:EU:2008:490, Arens-Sikken.

HvJ 12 februari 2009, nr. C-67/08, ECLI:EU:C:2009:92, Margarete Block.

HvJ (2^{de} k.) 22 april 2010, nr. C-510/08, ECLI:EU:C:2010:216, Mattner.

HvJ (2^{de} k.) 10 februari 2011, nr. C-25/10, ECLI:EU:C:2011:65, Missionswerk Werner Heukelback.

HvJ (2^{de} k.) 15 september 2011, nr. C-132/10, ECLI:EU:C:2011:586, Halley.

HvJ (2^{de} k.) 19 juli 2012, nr. C-31/11, ECLI:EU:C:2012:481, Marianne Scheunemann.

HvJ (3^{de} k.) 17 oktober 2013, nr. C-181/12, ECLI:EU:2013:662, Yvon Welte.

HvJ (2^{de} k.) 3 september 2014, nr. C-127/12, ECLI:EU:C:2014:2130, Commissie t. Koninkrijk Spanje.

HvJ (3^{de} k.) 4 september 2014, nr. C-211/13, ECLI:EU:C:2014:2148, Commissie t. Bondsrepubliek Duitsland.

HvJ (2^{de} k.) 18 december 2014, nr. C-133/13, ECLI:EU:C:2004:2460, Q.

HvJ (6^{de} k.) 16 juli 2015, nr. C-485/14, ECLI:EU:C:2015:506, Commissie t. Franse Republiek.

HvJ (3^{de} k.) 14 april 2016, nr. C-522/14, ECLI:EU:C:2016:253, Sparkasse Allgäu.

HvJ (7^{de} k.) 26 mei 2016, nr. C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359, Commissie t. Helleense Republiek.

HvJ (1^{ste} k.) 8 juni 2016, nr. C-479/14, ECLI:EU:C:2016:412, Sabine Hünnebeck.

HvJ (2^{de} k.) 30 juni 2016, nr. C-123/15, ECLI:EU:C:2016:496, Max-Heinz Feilen.

HvJ (7^{de} k.) 4 mei 2017, nr. C-98/16, ECLI:EU:C:2017:346, Commissie t. Helleense Republiek.

b. Rechtspraak inzake directe en indirecte belastingen

HvJ 5 mei 1982, nr. C-15/81, ECLI:EU:C:1982:135, Schul.

HvJ 28 januari 1986, nr. C-270/83, ECLI:EU:C:1986:37, Commissie t. Franse Republiek.

HvJ 12 mei 1988, nr. C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, Gilly.

HvJ 25 juli 1991, nr. C-288/89, ECLI:EU:C:1991:323, Gouda.

HvJ 28 januari 1992, nr. C-300/90, ECLI:EU:C:1992:37, Commissie t. België.

HvJ 28 januari 1992, nr. C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35, Hanns-Martin Bachmann.

HvJ 31 maart 1993, nr. C-19/92, ECLI:EU:C:1993:125, Dieter Kraus.

HvJ 24 maart 1994, nr. C-257/92, ECLI:EU:C:1994:119, Schindler.

HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Roland Schumacker.

HvJ 30 november 1995, nr. C-55/94, ECLI:EU:C:1995:411, Reinhard Gebhard.

HvJ 15 mei 1997, nr. C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239, Futura Participations SA en Singer.

HvJ 19 november 1998, nr. C-159/96, ECLI:EU:C:1998:550, Kohll.

HvJ 9 maart 1999, nr. C-212/97, ECLI:EU:C:1999:126, Centros.

HvJ 1 juni 1999, nr. C-302/97, ECLI:EU:C:1999:271, Klaus Konle.

HvJ 8 juli 1999, nr. C-254/97, ECLI:EU:C:1999:368, Société Baxter.

HvJ 21 september 1999, nr. C-307/97, ECLI:EU:C:1999:438, Gobain.

HvJ 13 april 2000, nr. C-251/98, ECLI:EU:C:2000:205, C. Baars.

HvJ 4 juni 2002, nr. C-503/99, ECLI:EU:C:2002:328, Commissie t. België.

HvJ 4 juni 2002, nr. C-483/99, ECLI:EU:C:2002:327, Commissie t. Frankrijk.

HvJ 5 november 2002, nr. C-208/00, ECLI:EU:C:2002:632, Überseering.

HvJ 21 november 2002, nr. C-436/00, ECLI:EU:C:2002:704, X en Y.

HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, F.W.L. de Groot.

HvJ (5^{de} k.) 12 december 2002, nr. C-324/00, ECLI:EU:C:2002:749, Lankhorst-Hohorst

HvJ 13 mei 2003, nr. C-463/00, ECLI:EU:2003:272, Commissie t. Spanje.

HvJ (5^{de} k.) 18 september 2003, nr. C-168/01, ECLI:EU:C:2003:479, Bosal Holding BV.

HvJ 23 september 2003, nr. C-452/01, ECLI:EU:C:2003:493, Margarethe Ospelt.

HvJ (5^{de} k.) 29 april 2004, nr. C-224/02, ECLI:EU:C:2004:273, Pusa.

HvJ 4 maart 2004, nr. C-334/02, ECLI:EU:C:2004:129, Commissie t. Franse Republiek.

HvJ (grote k.) 7 september 2004, nr. C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484, Petri Manninen

HvJ (1^{ste} k.) 14 oktober 2004, nr. C-36/02, ECLI:EU:C:2004:614, Omega Spielhallen.

HvJ (grote k.) 13 december 2005, nr. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Marks & Spencer.

HvJ 19 januari 2006, nr. C-265/04, ECLI:EU:C:2006:51, Bouanich.

HvJ (grote k.) 12 september 2006, nr. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Cadbury Schweppes plc en Cadbury Schweppes Overseas Ltd.

HvJ (3^{de} k.) 14 september 2006, nr. C-386/04, ECLI:EU:C:2006:568, Walter Stauffer.

HvJ (1^{ste} k.) 28 september 2006, nr. C-282/04, ECLI:EU:C:2006:608, Commissie t. Nederland.

HvJ (grote k.) 3 oktober 2006, nr. C-452/04, ECLI:EU:C:2006:631, Fidium Finanz.

HvJ (1^{ste} k.) 9 november 2006, nr. C-433/04, ECLI:EU:C:2006:702, Commissie t. België.

HvJ (grote k.) 14 november 2006, nr. C-513/04, ECLI:EU:C:2006:713, Mark Kerckhaert en Bernadette Morres.

HvJ (1^{ste} k.) 8 november 2007, nr. C-379/05, ECLI:EU:C:2007:655, Amurta.

HvJ 25 januari 2007, nr. C-370/05, ECLI:EU:C:2007:59, Festersen.

HvJ (grote k.) 18 juli 2007, nr. C-231/05, ECLI:EU:C:2007:439, Oy AA.

HvJ (grote k.) 13 maart 2007, nr. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation.

HvJ (4^{de} k.) 10 mei 2007, nr. C-492/04, ECLI:EU:C:2007:273, Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH.

HvJ (4^{de} k.) 24 mei 2007, C-157/05, ECLI:EU:C:2007:297, Holböck.

HvJ (1^{ste} k.) 6 december 2007, nr. C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754, Columbus Container Services BVBA & Co.

HvJ (grote k.) 18 december 2007, nr. C-101/05, ECLI:EU:C:2007:804, A.

HvJ (4^{de} k.) 23 oktober 2008, nr.C-157/07, ECLI:EU:C:2008:588, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH.

HvJ (4^{de} k.) 27 november 2008, nr.C-418/07, ECLI:EU:C:2008:659, Société Papillon.

HvJ (4^{de} k.) 22 december 2008, nr. C-282/07, ECLI:EU:C:2008:513, Truck Center.

HvJ (grote k.) 27 januari 2009, nr. C-318/07, ECLI:EU:C:2009:33, Hein Persche.

HvJ (3^{de} k.) 26 maart 2009, nr. C-326/07, ECLI:EU:C:2009:193, Commissie t. Italië.

HvJ (1^{ste} k.) 16 juli 2009, nr.C-128/08, ECLI:EU:C:2009:471, Jacques Damseaux.

HvJ (3^{de} k.) 15 oktober 2009, nr. C-35/08, ECLI:EU:C:2009:625, Busley en Cibrian.

HvJ (grote k.) 26 oktober 2010, nr. C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632, Ingrid Schmelz.

HvJ (3^{de} k.) 28 oktober 2010, nr. C-72/09, ECLI:EU:C:2010:645, Rimbaud.

HvJ (1^{ste} k.) 11 november 2010, nr. C-543/08, ECLI:EU:C:2010:669, Commissie t. Portugal.

HvJ (1^{ste} k.) 1 december 2011, nr.C-253/09, ECLI:EU:C:2011:795, Commissie t. Republiek Hongarije.

HvJ (3^{de} k.) 19 juli 2012, nr. C-48/11, ECLI:EU:C:2012:485, A Oy.

HvJ (4^{de} k.) 6 september 2012, nr. C-380/11, ECLI:EU:C:2012:552, Finanziaria di Diego della Valle & C. SapA.

HvJ (6^{de} k.) 19 september 2012, nr.C-540/11, ECLI:EU:C:2012:581, Daniel Levy en Carine Sebbag.

HvJ (1^{ste} k.) 4 juli 2013, nr.C-350/11, ECLI:EU:C:2013:447, Argenta Spaarbank NV.

HvJ (5^{de} k.) 12 december 2013, nr. C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822, Imfeld.

HvJ (grote k.) 1 juli 2014, nr. C-573/12, ECLI:EU:C:2014:2037, Ålands Vindkraft.

HvJ (10^{de} k.) 23 januari 2014, nr. C-296/12, ECLI:EU:C:2014:24, Commissie t. Koninkrijk België.

HvJ (1^{ste} k.) 10 april 2014, nr.C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249, DFA Investment Trust Company.

HvJ (1^{ste} k.) 19 juni 2014, nr. C-53/13, ECLI:EU:C:2014:2011, Strojírny Prostějov.

HvJ (2^{de} k.) 18 december 2014, nr. C-87/13, ECLI:EU:C:2014:2459, X.

2. Conclusies

Conclusie van Advocaat-generaal P. LÉGER, 22 november 1994, nr. C-279/93, ECLI:EU:C:1994:391, Roland Schumacker.

Conclusie van Advocaat-generaal S. ALBER, 14 oktober 1999, nr. C-251/98, ECLI:EU:C:1999:502, C. Baars jr.

Conclusie van Advocaat-generaal J. MISCHO, 12 december 2002, nr. C-364/01, ECLI:EU:C:2002:763, H. Barbier.

Conclusies van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 18 maart 2004, nr.C-319/02, ECLI:EU:C:2004:164, Petri Manninen.

Conclusie van Advocaat-generaal C. STIX-HACKL, 18 maart 2004, nr. C-36/02, ECLI:EU:C:2004:162, Omega Spielhallen.

Conclusie van Advocaat-generaal P. LÉGER, 30 juni 2005, nr. C-513/03, ECLI:EU:C:2005:416, Erven Van Hilten.

Conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 14 juli 2005, nr. C-265/04, ECLI:EU:C:2005:479, Bouanich.

Conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 12 september 2006, nr. C-231/05, ECLI:EU:C:551, OY AA.

Conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 15 februari 2007, nr. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:108, Maria Geurts en Dennis Vogten.

Conclusie van Advocaat-generaal J. MAZÁK, 11 september 2007, nr. C-256/06, ECLI:EU:C:2007:500, Theodor Jäger.

Conclusie van Advocaat-generaal J. MÁZAK, 13 maart 2008, nr. C-43/07, ECLI:EU:C:2008:170, Arens-Sikken.

Conclusie van J. MAZÁK, 13 maart 2008, nr. C-11/07, ECLI:EU:C:2008:169, Hans Eckelkamp.

Conclusie van Advocaat-generaal V. TRSTENJAK, 20 maart 2012, nr. C-31/11 ECLI:EU:C:2012:150, Marianne Scheunemann.

Conclusie van Advocaat-generaal P. MENGOSZI, 12 juni 2013, nr. C-181/12, ECLI:EU:C:2013:384, Yvon Welte.

Conclusie van Advocaat-generaal P.J. WATTEL, 12 juni 2014, nr. 14/00521, ECLI:NL:PHR:2014:585, 1.9.

Conclusie van Advocaat-generaal J. KOKOTT, 2 oktober 2014, nr. C-133/13, ECLI:EU:C:2014:2255, Q.

Conclusie van Advocaat-generaal M. SZPUNAR, 26 november 2015, nr. C-522/14, ECLI:EU:C:2015:786, Sparkasse Allgäu.

Conclusie van Advocaat-generaal M. WATHELET, 18 februari 2016, nr. C-479/14, ECLI:EU:C:2016:100, Sabine Hünnebeck.

3. Nationale rechtspraak

Cass. 19 juli 1836, *Pas.* 1941.

Cass. 6 oktober 1941, *Pas.* 1941.

Rechtsleer

1. Niet bindende normen en voorbereidende documenten

Aanbeveling 94/79/EG van de Commissie betreffende belastingen op bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn van 21 december 1993, *P.B.* L 39/22 van 10 februari 1994.

Aanbeveling 94/1069/EG van de Commissie inzake de overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen van 7 december 1994, *P.B.* L 385 van 31 december 1994.

Aanbeveling 2011/856/EU van de Commissie betreffende de voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen van 15 december 2011, *P.B.* L 336/81 van 20 december 2011.

Europese Commissie, Mededeling aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité: Belasting op dividend van natuurlijke personen in de interne markt, 19 december 2003, COM(2003) 810 def.

Europese Commissie, Mededeling aan de Raad en het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité betreffende de oplossing van grensoverschrijdende successiebelastingproblemen in de EU, 15 december 2011, COM(2011) 864 def.

Europese Commissie, Commission Staff Working Document: Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law accompanying the document Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances, 15 december 2011, SEC(2011) 1488 def.

Europese Commissie, Commission Staff Working Document: Impact Assessment accompanying the document Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances, 15 december 2011, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/personal_tax/inheritance/impact_assessment_en.pdf.

Europese Commissie, Commission Staff Working Document: Impact Assessment accompanying the document Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union, 25 oktober 2016, SWD (2016)343 def.

Europese Commissie, Persmededeling IP/11/1551: Commissie stelt maatregelen voor om problemen met successiebelasting in grensoverschrijdende situaties aan te pakken, Brussel 15/12/2011.

Europese Commissie, Report of EC expert group: Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU, 2015, <http://bookshop.europa.eu/en/ways-to-tackle-inheritance-cross-border-tax-obstacles-facing-individuals-within-the-eu-pbKP0415905/?CatalogCategoryID=dnkKABstlNQAAAEjLpEY4e5L>.

Europese Commissie, Reports on tackling cross-border tax obstacles facing citizens, 2015, http://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/personal-taxation/direct-tax-crossborder-problems-affecting-citizens/reports-tackling-crossborder-tax-obstacles-facing-citizens_en.

Europese Commissie, Standpunt aangaande het verzoekschrift 626/2000 ingediend door Klaus Schuler (Duitse nationaliteit), over een geval van dubbele belasting op een onroerend goed dat door erfenis is verkregen, 26 september 2008.

2. Boeken en bijdragen in verzamelwerken

ALEN, A., *Algemene beginselen en grondslagen van het Belgisch publiekrecht*, Brussel, Story-Scientia, 1988, 511 p.

BAGGEMAN, K., GERZOVA, L., JACOBS, K., KINDS, M., KIRETA, I., PERDELWITZ, A., SCHELLEKENS, M. en VAN DOORN-OLEJNICKA, P., *European Tax Handboek*, Amsterdam, IBFD, 2017, 1164 p.

BROOD, E.A. en KREBBERS, J. TH., *Compendium van het Nederlands internationaal belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1992, 245 p.

CLAEYS BOUUAERT, I. en VANHOUTTE J., *Beginnelsen van het Belgisch belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979, 667 p.

DEBLAUWE, R., *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2015, 1117 p.

DECUYPER, J. en RUYSSSEVELDT, J., *Successierechten 2016-2017*, Mechelen, Kluwer, 2017, 2394 p.

HINNEKENS, L., *Europese Unie en directe belasting*, Gent, Larcier, 2012, 1368 p.

ISENBAERT, M., *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, Amsterdam, IBFD, 2010, 904 p.

JANSEN, T. en DE VOS, P., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 774 p.

KOFLER, G. "Double Taxation and European Law: Analysis of the Jurisprudence" in A. RUST (ed.), *Double taxation within the European Union*, Alphen aan den Rijn, Kluwer, 2011, 233 p.

LENAERTS, K. en VAN NUFFEL, P., *Europees recht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 753 p.

MAISTO, G., *Death as a taxable event and its international ramifications*, *Cah.dr.fisc.int. 2010 Rome Congress*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2010, 906 p.

PEETERS, B., *Europees belastingrecht*, Gent, Larcier, 2005, 851 p.

RÄDLER, A. J., "Annex 6: Tax treaties and the internal market" in COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, *Report of the Committee of independent experts on company taxation*, Luxemburg, Office for Official Publications of the European Communities, 1992, 463 p.

RUST, A. (ed.), *Double Taxation within the European Union*, Alphen aan den Rijn, Wolters, 2011, 233 p.

TERRA B. en WATTEL, P., *European Tax Law*, Deventer, Kluwer, 2005, 756 p.

VAN CROMBRUGGE, S., *De botsting tussen nationale soevereiniteit en interne markt in het Europees fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 406 p.

VAN THIEL, S., *EU Case Law on Income Tax*, Amsterdam, IBFD publications, 2001, 628 p.

WEBER, M.D., *Belastingontwijking en EG-Verdragsvrijheden*, Deventer, Kluwer, 2003, 294 p.

3. Bijdragen in tijdschriften

BIESEMANS, A. en DEBLAUWE, R., "Toepassing van het arrest Eckelkamp: recht op teruggave van de rechten", *Nieuwsbrief Successierechten* 2010, 8/1-8/8.

BIESEMANS, A., "Lagere belastingvrije som bij vererving van onroerend goed tussen niet-ingezetenen discriminerend", *Nieuwsbrief Successierechten* 2014, 5/1-5/4.

BIESMANS, A. en DEBLAUWE, R., "Verlaagde tarieven voor legaten aan charitatieve instellingen: Waalse regeling in strijd met de Europese vrijheden", *Nieuwsbrief Successierechten* 2011, 6/1-6/3.

BUYSSE, C., "Recht van overgang bij overlijden gaat voor de bijl", *Fiscoloog (I.)* 2009, afl. 313, 6-8.

DAFNOMILIS, V., "A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances, part 1", *European Taxation* 2015, afl. 12, 498-508.

DAFNOMILIS, V., "A comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-border Inheritances, part 2", *European Taxation* 2015, afl. 12, 567-577.

DAFNOMILIS, V., “Double Taxation of Inheritances: Does the Ineffectiveness of EU Law Lead to an Effective EC Recommendation?”, *EC Tax Review* 2015, afl. 6, 320-336.

DE CLERCK, T., “Natura 2000-regeling: strijdig met het vrij verkeer van kapitaal?”, *Nieuwsbrief Successierechten* 2011, 8/4-8/11.

DEBLAUWE, R., “IFA2010 – Onderwerp II – De dood als belastbaar feit en zijn internationale gevolgen – Belgisch verslag”, *TFR* 2010, 636-651.

DEBLAUWE, R., “Vlabel weigert vrijstelling voor buitenlandse bossen”, *Nieuwsbrief Successierechten* 2017, 1/7-1/11.

DECUYPER, J., “Verjaringstermijn voor waardering van aandelen in niet- ingezeten vennootschappen die langer is dan voor aandelen in ingezeten vennootschappen is in strijd met artikel 63 VWEU”, *Nieuwsbrief Successierechten* 2014, 7/1-7/7.

GABRIËL, P., “Frankrijk op de vingers getikt: regeling schenkingen en legateren aan buitenlandse goede doelen van vóór 30 december 2014 schendt Europees vrij verkeer van kapitaal”, *Nieuwsbrief Successierechten* 2016, 9/1-9/5.

GRIBNAU, H., “Soft Law and Taxation: EU and International Aspects”, *Jurisprudence* 2008, af.2., 67-117

HEMELS, S. J. H. en ROMPEN, J.W., “Vestiging of kapitaalverkeer: welke vrijheid heeft prioriteit?”, *Weekblad voor fiscaal recht* 2010, afl. 1058, 1-6.

HINNEKENS, L., “European Court goes for robust tax principles for treaty freedoms. What about reasonable exceptions and balances?”, *EC Tax Review* 2004, afl.2, 65-67.

JANSSENS, L., “Vrij verkeer in relatie met derde landen: welke vrijheid is van toepassing?”, *Fiscoloog (I.)* 2007, afl.286, 1-4.

LETTENS, A., “Het begrip ‘fiscale woonplaats’ blijft een feitenkwestie”, *Fiscoloog (I.)* 2011, afl. 335, 5-8.

MERTENS, S., “De Common Consolidated Corporate Tax Base: een revolutie inzake vennootschapsbelasting?”, *A.F.T.* 2012, afl. 1, 58-59.

NAVEZ, E.J., “The influence of EU Law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?”, *EC Tax Review* 2012, afl. 2, 90.

NEYT, R., “De Belgische onderneming en juridische en economische dubbele belasting: enkele procedurele aandachtspunten”, *TFR* 2009, 663.

PANIS, I., “Europese Commissie wil EU-vennootschapsbelasting ‘ingrijpen’ hervormen”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1495, 15.

PANIS, I., “Gemeenschappelijke heffingsgrondslag: deze keer wel succesvol?”, *Fiscoloog (I)* 2016, afl. 396, 1.

PETIT, M., “Legs caritatifs et donations à certaines personnes morales – Commentaires du décret flamand du 6 décembre 2013 instaurant un taux linéaire unique – Pour des réformes bruxelloise et wallone”, *Rec.gén.enr.not.* 2014, afl. 26605, 99.

SZCZEPAN'SKI, J., "Personal Genuine Links under Domestic Inheritance Tax Rules in the Light of International and European Standards", *Intertax* 2015, 10, 595-609.

THOEMMES, O., "Inheritance Tax - A New Issue on the ECJ's List of Discriminatory Provisions", *Intertax* 2004, afl. 5, 264-265.

VAN DE VIJVER, A., "International Double (Non-)taxation: Comparative Guidance from European Legal Principles", *EC Tax Review* 2015, afl. 5, 240-257.

VAN DE VIJVER, A., "International Double Taxation in the European Union: Comparative Guidelines from Switzerland and the United States", *EC Tax Review* 2017, afl. 1, 10-22.

VAN DER WEERD-VAN JOOLINGEN, H. F. en VAN VIJFEIJKEN, J. F. A., "Double taxation of Inheritances and the Recommendations of the European Commission", *EC Tax Review* 2012, afl. 6, 310-311.

VAN DER WOUDE, A., "Toegang tot het EG-Verdrag bij directe belastingen", *Maandblad belastingbeschouwingen* 2002, 157-159.

VAN VIJFEIJKEN, I., "Contours of a Modern Inheritance and Gift Tax", *Intertax* 2006, afl. 3, 151-157.

VANISTENDAEL, F., "Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?", *EC Tax Review* 2008, afl. 2, 61 en 65.

VANISTENDAEL, F., "Europees belastingrecht op zijn keerpunt?", *AFT* 2005, afl. 8-9, 2.

VERDICKT, B., "Griekse successierechten in strijd met het Europese recht", *Nieuwsbrief Successierechten* 2016, 11/1-11/4.

WATTEL, P., "Non-Discrimination *à la Cour*: The ECJ's (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases", *European Taxation* 2015, 542-553.

WEBER, M.D., "In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC", *Intertax* 2006, afl. 12, 602-603.

4. Cursussen

VAN CROMBRUGGE, S., Europees Fiscaal Recht, *onuitg.*, Academiejaar 2015-2016.

5. Proefschriften

VYNCKE, K., De impact van BTW op ondernemingsgroepen; btw-eenheid naar Belgisch, buitenlands en supranationaal recht, S.I., 2009, 484 p.

VAN DER STRUIS, J., De EG verdragsvrijheden: overall of per country?, 2008, <http://dare.uva.nl/cgi/arno/show.cgi?fid=124772>

ALLERWEIRELDT, C., BROWAEYS, A., BRUNET, B., JACOBS J., en LOMBAERTS F., Globale benadering of benadering per land van de belemmeringen van het EG-verkeer, 2009, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/001/391/715/RUG01-001391715_2010_0001_AC.pdf

CALLEBAUT M., Uitschakeling van internationale dubbele belasting in de EU na het Verdrag van Lissabon, 2013, http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/002/163/269/RUG01-002163269_2014_0001_AC.pdf

6. Studies

Copenhagen Economics, *Study on Inheritance taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems on Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, <https://www.copenhageneconomics.com>.

EY, *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*, 2016, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide---country-list>.

7. Online bronnen

A.J.W. VAN OPZEELAND, Fiscale coherentie: “a rule of reason”, 2010, <http://www.europesefiscalestudies.nl>.

Standpunt Vlabel nr. 15123 d.d. 02.09.2015, gepubliceerd op 28 september 2015, <http://belastingen.vlaanderen.be/standpunten-commentaren/administratieve-standpunten/erfbelasting/algemeen/15123-begrip-rijksinwoner>.