



EUROPESE COMMISSIE

Brussel, 15.12.2011  
SEC(2011) 1488 final

**VERSLAG VAN DE COMMISSIE  
WERKDOCUMENT VAN DE DIENSTEN VAN DE COMMISSIE**

**Niet-discriminerende systemen van successiebelasting: beginselen uit de EU-  
jurisprudentie**

{C(2011) 8819 final}  
{SEC(2011) 1489 final}  
{SEC(2011) 1490 final}

Dit document is een werkdokument van de diensten van de Europese Commissie en dient slechts ter informatie. Het doet geen uitspraak over het huidige noch het toekomstige officiële Commissiestandpunt met betrekking tot het onderwerp in kwestie.

## 1. INLEIDING EN ACHTERGROND

Achttien EU-lidstaten heffen een belasting bij het overlijden van een persoon; de overige negen (Oostenrijk, Cyprus, Estland, Letland, Malta, Portugal, Roemenië, Slowakije en Zweden) heffen een boedel- noch een verkrijgingsbelasting, zij het dat sommige onder hen nalatenschappen wel op een andere wijze in de heffing betrekken.

Sommige lidstaten heffen een successiebelasting bij de erfgenamen waarbij de heffing is gericht op de draagkrachtvermeerdering van de verkrijger, terwijl andere de boedel belasten en dus de overgang van eigendom als aanknopingspunt hanteren. Met de uitdrukking successiebelasting wordt in dit document verwezen zowel naar boedelbelastingen als naar verkrijgingsbelastingen die naar aanleiding van het overlijden van een persoon worden geheven.

Eenvoudigheidshalve wordt de uitdrukking successiebelasting in dit document ook gebruikt om te verwijzen naar schenkingsbelastingen. Schenkingen worden vaak verricht vooruitlopend op latere erfenissen en dergelijke schenkingen worden in vele lidstaten volgens dezelfde regels als erfenissen belast. Ook in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (het Hof) worden successie- en schenkingsbelastingen aan dezelfde criteria getoetst.

Uit de door de Commissie verrichte effectbeoordeling betreffende oplossingen voor grensoverschrijdende successiebelastingproblemen<sup>1</sup> blijkt dat steeds meer EU-burgers in de loop van hun leven naar een andere EU-lidstaat verhuizen om er te wonen, te werken of op pensioen te gaan, en dat zij in een ander land dan hun land van herkomst een eigendom kopen of in vermogensbestanddelen beleggen.

Uit de effectbeoordeling van de Commissie komt ook naar voren dat burgers en bedrijven in een grensoverschrijdende situatie met twee soorten problemen op het gebied van successiebelasting te maken kunnen krijgen, namelijk de discriminerende toepassing van de successiebelastingregels van een lidstaat en het feit dat er geen voorkoming wordt verleend voor dubbele of zelfs meervoudige belasting over dezelfde nalatenschap. Dit kan EU-burgers belemmeren om ten volle profijt te trekken van hun recht om zich vrij te verplaatsen en activiteiten te ontplooiën binnen de grenzen van de Unie, en het kan ook de overdracht van kleine ondernemingen bij het overlijden van een eigenaar bemoeilijken.

In dit document wordt het probleem van discriminatie bestudeerd. Het probleem van dubbele belasting is aan de orde gesteld in een aanbeveling die de Commissie heeft aangenomen op dezelfde dag als die waarop dit document<sup>2</sup> is gepubliceerd.

---

<sup>1</sup> Effectbeoordeling betreffende oplossingen voor grensoverschrijdende successiebelastingproblemen - *[verwijzing wordt later toegevoegd]*.

<sup>2</sup> Zie aanbeveling van de Commissie betreffende voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen - *[verwijzing wordt later toegevoegd]*.

Bij de huidige stand van het EU-recht hebben de lidstaten en hun staatkundige onderdelen een grote vrijheid in het opzetten van hun belastingstelsels en het verdelen van de heffingsbevoegdheden onder elkaar.

Zij moeten deze bevoegdheid echter uitoefenen in overeenstemming met het EU-recht. Dat betekent dat de belastingstelsels van de lidstaten de fundamentele vrijheden in acht moeten nemen, met name de regels betreffende het vrije verkeer van personen, werknemers, diensten en kapitaal en de vrijheid van vestiging (respectievelijk de artikelen 21, 45, 56, 63 en 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie – VWEU) alsook het algemene beginsel van non-discriminatie op grond van nationaliteit (artikel 18 VWEU)<sup>3</sup>.

Overeenkomstig artikel 21 VWEU heeft iedere burger van de Unie het recht vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven. In ruime zin staat deze vrijheid burgers van een lidstaat toe (ongeacht of zij economisch actief zijn of niet) om naar een andere lidstaat te reizen en daar tijdelijk of permanent te verblijven. Artikel 18 VWEU garandeert dat burgers die het recht van vrij verkeer uitoefenen, niet kunnen worden gediscrimineerd op de enkele grond van hun nationaliteit.

Het beginsel van de vrijheid van vestiging vindt zijn grondslag in de artikelen 49-55 VWEU. Deze bepalingen maken het voor een marktdeelnemer (die zowel een persoon als een bedrijf kan zijn) mogelijk om in een of meer lidstaten op duurzame wijze een economische activiteit te verrichten. Deze bepalingen spelen ook een rol wanneer een aandeelhouder in het bezit is van een aanzienlijke hoeveelheid aandelen die hem zeggenschap verleent over de activiteiten van de onderneming.

Het vrije verkeer van kapitaal, zoals neergelegd in artikel 63 VWEU, is de belangrijkste vrijheid op het gebied van successiebelasting, aangezien de desbetreffende arresten van het Hof voornamelijk op deze vrijheid zijn gebaseerd. Het Hof heeft bij herhaling bevestigd dat erfenissen waarbij een of meer personen de nalatenschap van een overledene verkrijgen, kapitaalverkeer vormen in de zin van artikel 63 VWEU, tenzij alle constituerende elementen binnen één lidstaat gelegen zijn.

Het is van zeer groot belang in de interne markt dat lidstaten geen obstakels opwerpen voor de uitoefening van de fundamentele vrijheden door nalatenschappen in grensoverschrijdende situaties te benadelen ten opzichte van die in binnenlandse situaties. Het beginsel van non-discriminatie speelt een sleutelrol bij de Verdragsvrijheden. Volgens vaste rechtspraak kan discriminatie zich voordoen wanneer vergelijkbare situaties verschillend worden behandeld of verschillende situaties gelijk worden behandeld. Een nationale regeling die voorziet in een verschillende behandeling, kan slechts verenigbaar zijn met de Verdragsvrijheden als zij betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of als zij wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang. Voorts mag deze nationale regeling in geen geval restrictiever zijn dan noodzakelijk is om het beoogde doel te bereiken; zij moet met andere woorden evenredig zijn.

De afgelopen jaren zijn de problemen van fiscale discriminatie in verband met nalatenschappen in grensoverschrijdende situaties steeds sterker op de voorgrond getreden; zij vormden de aanleiding voor de Commissie om, op basis van klachten die zij had ontvangen

---

<sup>3</sup> Wanneer een selectief voordeel wordt verleend in de vorm van een gedifferentieerde fiscale behandeling voor bedrijfsvermogen dat deel uitmaakt van een nalatenschap, moet dit ook in overeenstemming zijn met de EU-mededingingsregels.

dan wel van onderzoek dat ze op eigen initiatief had verricht, inbreukprocedures in te leiden tegen verschillende lidstaten in verband met aspecten van hun wetgeving.

Sinds 2003 heeft ook het Hof zich over successiebelastingregels van de lidstaten gebogen, in tien zaken die door de nationale rechters waren voorgelegd. In acht van deze tien zaken heeft het Hof geoordeeld dat de nationale successie- en schenkingsbelastingregels van de lidstaten in kwestie een inbreuk vormden op de EU-regels van het vrije verkeer van kapitaal en/of de vrijheid van vestiging.

Het Hof heeft zich ook gebogen over de successiebelastingregels in een andere zaak, die betrekking had op hogere successierechten voor legaten aan algemeen nut beogende instellingen in andere lidstaten.

Deze arresten van het Hof hebben tot op zekere hoogte duidelijkheid en zekerheid gecreëerd. In vele gevallen kan er evenwel nog twijfel bestaan over de gevolgen van een uitspraak over de wetgeving van een bepaalde lidstaat voor de wetgeving van andere lidstaten. Bovendien kunnen de lidstaten, zelfs als zij nieuwe belastingregels invoeren naar aanleiding van een uitspraak, dit op zeer uiteenlopende wijze doen.

Tot slot maken arresten van het Hof in individuele gevallen de EU-burgers misschien niet altijd duidelijk welke beginselen de lidstaten in acht moeten nemen wanneer zij nalatenschappen in een grensoverschrijdende situatie belasten.

Daarom lijkt het passend de beginselen van non-discriminatie die uit de rechtspraak voortvloeien en als uitgangspunt zouden moeten dienen voor de inrichting van een systeem van successiebelasting, uiteen te zetten. Dit kan de werking van de fundamentele vrijheden verbeteren doordat de EU-burgers een beter inzicht krijgen in de regels die de lidstaten in acht moeten nemen wanneer zij grensoverschrijdende nalatenschappen belasten. Tevens zou het de lidstaten kunnen helpen om hun successiebelastingbepalingen in overeenstemming te brengen met het EU-recht.

In de volgende hoofdstukken wordt een overzicht gegeven van de belangrijkste relevante arresten voor successie- en schenkingsbelastingen en de uit deze rechtspraak voortvloeiende beginselen.

Preliminair kan erop worden gewezen dat, in tegenstelling tot de directe belastingen, waar inwoners en niet-inwoners in de regel verschillend mogen worden belast wanneer dit gerechtvaardigd wordt door een verschil in omstandigheden, het Hof in zijn meeste arresten in successiebelastingzaken tot het oordeel is gekomen dat inwoners en niet-inwoners gelijk moeten worden behandeld.

## **2. ALGEMENE ANALYSE VAN DE RELEVANTE RECHTSPRAAK**

### **2.1 Zaken waarin het Hof oordeelde dat de successie- en schenkingsbelastingwetgeving van de lidstaten onverenigbaar was met het EU-recht**

#### **2.1.1. De zaak-Barbier (C-364/01)**

Het Hof oordeelde in deze zaak dat een lidstaat geen successiebelastingregels mag toepassen die voor belastingdoeleinden een aftrek op de waarde van een nalatenschap toestaan als de overledene op de datum van zijn overlijden in die lidstaat woonde, maar die deze aftrek weigeren als de overledene voor zijn overlijden in een andere lidstaat woonde.

In deze zaak oordeelde het Hof dat "successies" binnen de werkingssfeer van de bepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal vallen zodra de constituerende elementen grensoverschrijdend zijn. Er zij opgemerkt dat het voor de toepasselijkheid van de bepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal op nalatenschappen niet van belang is of de personen in kwestie zelf een grensoverschrijdende economische activiteit uitoefenen of niet.

In deze zaak oordeelde het Hof dat het niet in overeenstemming met het EU-recht was om bij de bepaling van de waarde van een in de betrokken lidstaat gelegen onroerend goed een verschillende fiscale behandeling toe te passen naargelang de overledene al dan niet inwoner van die lidstaat was op de datum van zijn overlijden. Volgens het Hof moet in een dergelijk geval de waarde van een met het onroerend goed verbonden verplichting voor belastingdoeleinden in aanmerking worden genomen, ongeacht de lidstaat waar de overledene woonachtig was.

Daarnaast stelde het Hof een basisregel vast om te toetsen of nationale bepalingen het vrije verkeer van kapitaal op het gebied van successiebelasting beperken. In dit verband is het een lidstaat verboden een maatregel toe te passen die de waarde van een nalatenschap van een inwoner van een andere lidstaat in sterkere mate verlaagt dan de waarde van een nalatenschap van een inwoner van eerstgenoemde lidstaat. Het Hof heeft deze redenering ook in alle latere arresten op het gebied van successie- en schenkingsbelasting gevolgd.

Voorts heeft het Hof verduidelijkt dat het, wanneer binnenlandse successiebelastingwetgeving op haar verenigbaarheid met het EU-recht wordt getoetst, van geen belang is of er eenzijdig een belastingvoordeel wordt toegekend door een lidstaat die niet de woonstaat is. In de daaropvolgende arresten is deze redenering ook gevolgd.

Het Hof heeft de zaak niet specifiek bestudeerd in het licht van het in het Verdrag neergelegde recht van vrij verkeer van personen. Het heeft evenwel opgemerkt dat successiebelastingen een van de aspecten zijn die een onderdaan van een lidstaat redelijkerwijs in overweging neemt bij zijn beslissing om wel of niet gebruik te maken van het door het Verdrag geboden vrije verkeer.

### **2.1.2. De zaak-Maria Geurts (C-464/05)**

In deze zaak oordeelde het Hof dat er sprake is van discriminatie wanneer de eigenaar van een familiebedrijf en, na diens overlijden, zijn erfgenamen verschillend worden behandeld naargelang het bedrijf werknemers in dienst had in de lidstaat in kwestie of in een andere lidstaat.

Volgens de binnenlandse wetgeving in kwestie werd een vrijstelling van successiebelasting verleend voor aandelen in familiebedrijven die in handen waren van naaste familieleden, op voorwaarde dat het bedrijf een minimumaantal werknemers in dienst had in die lidstaat.

In deze zaak onderzocht het Hof de relevante wetgeving alleen vanuit het oogpunt van het beginsel van de vrijheid van vestiging. De wetgeving was immers alleen van toepassing wanneer ten minste 50 % van het aandelenkapitaal in de betrokken vennootschap in de drie jaar voorafgaand aan het overlijden toebehoorde aan de erflater, eventueel samen met naaste familieleden. Het Hof was van oordeel dat een dergelijke deelneming deze personen invloed op de besluitvorming van de betrokken vennootschap gaf en hen in staat stelde de activiteiten ervan te bepalen. Het Hof was ook van oordeel dat, indien de bestreden wetgeving het vrije verkeer van kapitaal zou beperken, deze beperking slechts een onvermijdelijk gevolg was van het effect dat die wetgeving had op grensoverschrijdende vestiging.

Het Hof oordeelde dat een lidstaat geen vrijstelling van successiebelasting kon weigeren in het geval van een familiebedrijf dat ten minste vijf werknemers in dienst had in een andere lidstaat, wanneer hij een dergelijke vrijstelling wel zou verlenen indien de vijf werknemers in het binnenland werkzaam waren.

### **2.1.3. De zaak-Jäger (C-256/06)**

Het Hof oordeelde in deze zaak dat in het buitenland gelegen goederen niet minder gunstig mogen worden gewaardeerd dan in het binnenland gelegen goederen.

In het geding in de zaak-Jäger was een minder gunstige fiscale behandeling door de woonstaat van in een andere lidstaat gelegen goederen.

Het Hof oordeelde dat de bepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal zich verzetten tegen nationale wetgeving uit hoofde waarvan voor in die lidstaat gelegen goederen een bijzonder gunstig waarderingssysteem wordt gehanteerd en een gedeeltelijke vrijstelling wordt toegepast, terwijl in andere lidstaten gelegen goederen worden gewaardeerd op basis van de gewone marktwaarde. Aangezien de belasting rechtstreeks wordt berekend op basis van de waarde van de tot de nalatenschap behorende goederen, bestaat er volgens het Hof objectief gezien geen verschillende situatie die een verschillende fiscale behandeling kan rechtvaardigen.

### **2.1.4. De zaak-Eckelkamp (C-11/07) en de zaak-Arens-Sikken (C-43/07)**

In deze gevallen oordeelde het Hof dat de toepassing van verschillende belastingregels voor de berekening van de verschuldigde successiebelasting en rechten van overgang voor goederen naargelang de overledene op het tijdstip van zijn overlijden al dan niet inwoner van de lidstaat was, onverenigbaar is met het EU-recht.

In *Eckelkamp* was het Hof van oordeel dat het onwettig is als een lidstaat niet toestaat dat hypothecaire lasten in mindering worden gebracht op de waarde van een onroerend goed om de enkele reden dat de erflater, op het tijdstip van zijn overlijden, inwoner van een andere lidstaat was.

In *Arens-Sikken* oordeelde het Hof dat het in strijd is met het EU-recht als een erfgenaam schulden die zijn verbonden aan een nagelaten onroerend goed, alleen in mindering mag brengen wanneer de erflater, op het tijdstip van zijn overlijden, inwoner was van de lidstaat waar dat onroerend goed is gelegen.

In beide zaken ging het om de berekeningswijze van de successierechten; zij hadden betrekking op situaties die vergelijkbaar zijn met die in de zaak-Barbier.

In *Eckelkamp* oordeelde het Hof dat het weigeren van aftrek voor schulden in strijd is met de bepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal. De betrokken lidstaat weigerde op een nalatenschap rustende schulden in aanmerking te nemen bij de berekening van de verschuldigde successiebelasting wanneer de erflater ten tijde van zijn overlijden niet in die lidstaat woonde. Had de erflater zijn woonplaats wel in die lidstaat gehad ten tijde van zijn overlijden, dan werd er voor deze schulden toch aftrek toegestaan. Aangezien de berekening van de successierechten en van de rechten van overgang overeenkomstig de bestreden wetgeving rechtstreeks gebaseerd was op de waarde van het onroerend goed, bestond er volgens het Hof geen verschil in situatie dat een verschillende fiscale behandeling kon rechtvaardigen met betrekking tot een in de betrokken lidstaat gelegen onroerend goed, afhankelijk van de woonplaats van de erflater ten tijde van zijn overlijden.

In *Arens-Sikken* werd een onroerend goed nagelaten aan de overlevende echtgenote, die evenwel ingevolge een testamentaire ouderlijke boedelverdeling ertoe was gehouden elk van haar kinderen de waarde van hun erfdeel in contanten uit te betalen. Met deze overbedelingsschulden van de overlevende echtgenote jegens haar kinderen was geen rekening gehouden bij de vaststelling van de door haar verschuldigde rechten van overgang. Had de erflater ten tijde van zijn overlijden zijn woonplaats in de betrokken lidstaat gehad, dan hadden deze schulden wel in mindering kunnen worden gebracht. Het Hof oordeelde dat een dergelijk verschil in behandeling onverenigbaar is met het vrije verkeer van kapitaal.

### **2.1.5. De zaak-Mattner (C-510/08)**

Het Hof oordeelde dat een bepaling in de schenkings- (en de successie)belastingwetgeving uit hoofde waarvan de belastingvrije som voor kinderen van de schenker, wanneer alle betrokken partijen niet-inwoners zijn, lager is dan wanneer een van deze partijen inwoner is, onverenigbaar is met het vrije verkeer van kapitaal.

In deze zaak verklaarde het Hof de rechtspraak die het had ontwikkeld op het gebied van successiebelasting, ook van toepassing op nationale wetgeving betreffende schenkingsbelasting.

In het geding was de schenking van een perceel grond dat in de heffende lidstaat was gelegen. Zowel de schenker als de begiftigde, dochter van de schenker, was inwoner van een andere lidstaat.

In de bestreden nationale wetgeving werd een onderscheid gemaakt tussen gevallen waarbij de belastingplichtige werd geacht *beperkt* belastingplichtig te zijn, dat wil zeggen wanneer de schenker en de begiftigde beiden in een andere lidstaat woonden ten tijde van de schenking, en gevallen waarbij de belastingplichtige werd geacht *onbeperkt* belastingplichtig te zijn, dat

wil zeggen wanneer ten minste een van de betrokkenen zijn woonplaats in de heffende lidstaat had. In het tweede geval voorzag de wetgeving in een relatief hoge belastingvrije som voor schenkingen tussen ouders en kinderen, terwijl die som in het eerste geval veel lager was.

Volgens het Hof bestond er geen objectief verschil tussen beide situaties dat het verschil in behandeling kon rechtvaardigen. Voorts besprak het Hof een aantal voorgelegde rechtvaardigingsgronden, namelijk de noodzaak om te voorkomen dat eenzelfde belastingplichtige dezelfde fiscale voordelen tweemaal geniet, de noodzaak om te voorkomen dat de beperkingen worden omzeild door meerdere schenkingen, en de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te garanderen. Geen van deze rechtvaardigingsgronden werd evenwel door het Hof aanvaard.

### **2.1.6. De zaak-Halley (C-132/10)**

In deze zaak oordeelde het Hof dat het discriminerend was om voor successiebelasting-doeleinden verschillende verjaringstermijnen vast te stellen voor de waardering van aandelen op naam naargelang de plaats van werkelijke leiding van de uitgevende vennootschap, waarvan de erflater aandeelhouder was, zich in de heffende lidstaat of in een andere staat bevindt.

Deze zaak had betrekking op een nalatenschap waartoe aandelen op naam in een vennootschap behoorden waarvan de plaats van werkelijke leiding in een andere lidstaat was gelegen dan de heffende lidstaat en waarbij de aandelen krachtens erfrecht waren overgegaan op een erfgenaam in de heffende lidstaat.

Krachtens de nationale wetgeving van de heffende lidstaat kon zijn belastingautoriteit verlangen dat bepaalde in die lidstaten gelegen goederen getaxeerd werden om na te gaan of zij niet te laag waren gewaardeerd in de aangifte van de successiebelasting. De verjaringstermijn waarbinnen de belastingautoriteit een dergelijke taxatie kon verlangen en het bedrag van de verschuldigde successiebelasting bijgevolg naar boven kon worden gecorrigeerd, beliep twee jaar vanaf de datum waarop de aangifte van de successiebelasting was ingediend.

In het geval van aandelen in een vennootschap waarvan de plaats van werkelijke leiding buiten het grondgebied van de heffende lidstaat was gelegen, was een taxatie evenwel niet mogelijk en was de termijn waarbinnen de belastingautoriteiten een vordering konden opleggen wegens onderwaardering met dienovereenkomstig een verhoging van de successiebelasting, tezamen met interesten en boeten, veel langer, namelijk tot tien jaar.

Volgens het Hof was dergelijke wetgeving in strijd met de bepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal omdat de toepassing van een langere verjaringstermijn op erfgenamen met aandelen in een vennootschap waarvan de plaats van werkelijke leiding in het buitenland is gelegen, inwoners van de heffende lidstaat ervan kan weerhouden om te investeren of investeringen aan te houden in buiten deze lidstaat gelegen activa. De erfgenamen van deze inwoners zullen immers langere tijd in onzekerheid verkeren over een mogelijke fiscale navordering.



Het Hof zag geen rechtvaardigingsgrond voor deze beperking van het vrije verkeer van kapitaal, met name omdat de termijn van tien jaar niet gebaseerd was op de tijd die nodig was om een beroep te kunnen doen op de regelingen voor wederzijdse bijstand tussen de belastingdiensten of alternatieven die het mogelijk maken om een onderzoek naar de waarde van deze aandelen in te stellen.

## **2.2 Zaken waarin het Hof oordeelde dat de successiebelastingwetgeving van de lidstaten verenigbaar was met het EU-recht**

### **2.2.1. De zaak-van Hilten-van der Heijden (C-513/03)**

Het Hof oordeelde in deze zaak dat de bepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal zich niet verzetten tegen een regeling waarbij de nalatenschap van een onderdaan van een lidstaat die overlijdt binnen tien jaar nadat hij die lidstaat heeft verlaten, in de heffing wordt betrokken alsof die onderdaan in die lidstaat was blijven wonen. Doorslaggevend hierbij was dat deze regeling geen onderscheid maakte tussen inwoners en niet-inwoners.

In overeenstemming met het dubbelbelastingverdrag tussen de twee betrokken staten diende de nalatenschap van een onderdaan van een lidstaat die overleed binnen de tien jaar nadat hij die lidstaat metterwoon had verlaten, te worden belast alsof die onderdaan in die lidstaat was blijven wonen. Krachtens het dubbelbelastingverdrag moest voorts de heffende staat de aldus verschuldigde belasting verminderen met de belasting die in de andere staat uit hoofde van de woonplaats verschuldigd was.

De bestreden bepalingen werden niet als discriminerend aangemerkt, omdat zij – in tegenstelling tot *Barbier* – geen onderscheid maakten tussen belastingplichtigen volgens hun woonplaats. In tegendeel, zij voorzagen in een identieke behandeling van de nalatenschappen van onderdanen die in het buitenland waren gaan wonen en onderdanen die in de betrokken lidstaat waren blijven wonen.

Volgens het Hof kan dergelijke wetgeving een onderdaan die zijn woonplaats heeft overgebracht naar het buitenland, er niet doen van afzien om in de heffende lidstaat te investeren noch een onderdaan die in de heffende lidstaat is blijven wonen, doen afzien van investeringen in een andere lidstaat. Dergelijke wetgeving vermindert evenmin de waarde van een nalatenschap van een onderdaan die zijn woonplaats naar het buitenland heeft overgebracht. Zoals het Hof erop wees, zijn de lidstaten – zolang er geen sprake van harmonisatie is op dit gebied – vrij om de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen. In dit verband kunnen zij ook, als antimisbruikmaatregel, een ruime invulling geven aan het begrip woonplaats, zoals in voorliggend geval is gebeurd.

### 2.2.2. De zaak-Block (C-67/08)

In deze zaak oordeelde het Hof dat een lidstaat niet verplicht is dubbele belasting van een nalatenschap, die het gevolg is van de parallelle uitoefening door lidstaten van hun fiscale bevoegdheden, te vermijden, bijvoorbeeld door verrekening van in het buitenland betaalde successiebelasting met zijn eigen successiebelasting.

In *Block* moest het Hof zich uitspreken over de vraag of nationale wetgeving die niet voorzag in verrekening van in een andere lidstaat betaalde successiebelasting met de successiebelasting die was verschuldigd door een erfgenaam in diens woonstaat, verenigbaar was met de bepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal.

Het verschil tussen deze zaak en de reeds besproken zaken bestaat erin dat het hier niet gaat om het successiebelastingstelsel van één lidstaat maar om het gevolg van de parallelle uitoefening door twee lidstaten van hun heffingsbevoegdheden.

Zowel de erfgenaam als de erflater woonde in dezelfde lidstaat, maar roerende goederen van de nalatenschap bevonden zich in een andere lidstaat en werden, behalve in de woonstaat van de erfgenaam, ook daar belast.

Het Hof oordeelde dat het gebruik van verschillende aanknopingspunten voor de heffing van successiebelasting op banktegoeden niet in strijd is met het EU-recht, omdat er, bij de huidige stand van het EU-recht, geen algemene criteria op EU-niveau bestaan voor de verdeling van de bevoegdheden tussen de lidstaten ter zake van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Europese Unie.

De lidstaten kunnen dus hun regels op het gebied van directe belastingen naar eigen inzicht vaststellen, inclusief de aanknopingspunten om een persoon of inkomsten op hun grondgebied in de heffing te betrekken.

Voorts zijn zij niet verplicht om hun belastingstelsel aan te passen aan de verschillende belastingstelsels van de andere lidstaten om dubbele belasting als gevolg van de parallelle uitoefening door deze staten van hun fiscale bevoegdheden ongedaan te maken. Zij zijn met name niet verplicht in het buitenland betaalde successiebelasting te verrekenen met hun eigen successiebelasting.

### **2.3. Andere relevante zaken – fiscale behandeling van buitenlandse algemeen nut beogende instellingen**

In *Missionswerk Werner Heukelbach* (C-25/10) oordeelde het Hof dat een lidstaat die bepaalde voordelen op het gebied van successiebelasting toekent aan binnenlandse instellingen, dezelfde fiscale behandeling moet verlenen aan buitenlandse instellingen indien deze voldoen aan de voorwaarden die die lidstaat heeft vastgesteld voor de toekenning van de fiscale voordelen.

Het Hof had zich eerder al gebogen over de fiscale behandeling die de lidstaten geven aan algemeen nut beogende instellingen die in een andere lidstaat zijn gevestigd, alsook over de

behandeling van schenkingen aan dergelijke instellingen. De zaak-Stauffer (C-386/04) had betrekking op de eerste situatie en de zaak-Persche (C-318/07) op de tweede. In beide gevallen oordeelde het Hof dat binnenlandse belastingbepalingen die buitenlandse algemeen nut beogende instellingen discrimineren, onverenigbaar zijn met de bepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal.

In *Missionswerk Werner Heukelbach* verklaarde het Hof de non-discriminatiebeginselen die het in deze eerdere arresten had vastgesteld, ook van toepassing op de successiebelastingwetgeving van de lidstaten. Deze zaak had betrekking op de toepasselijkheid van een verlaagd tarief van het successierecht op een legaat aan een vereniging zonder winstoogmerk. Krachtens de bestreden wetgeving was het verlaagde tarief alleen van toepassing als de zetel van werkzaamheden van de vereniging zich bevond in de heffende lidstaat of in de lidstaat waar de erflater ten tijde van zijn overlijden daadwerkelijk verbleef of zijn arbeidsplaats had, of waar hij voordien daadwerkelijk had verbleven of zijn arbeidsplaats had gehad.

Het Hof oordeelde dat artikel 63 zich verzet tegen dergelijke wetgeving wanneer een vereniging zonder winstoogmerk die als zodanig is erkend door haar lidstaat van vestiging, ook voldoet aan de voorwaarden die de heffende lidstaat oplegt aan vergelijkbare verenigingen. Het feit dat de zetel van werkzaamheden van een buitenlandse instelling zich niet in die lidstaat bevindt of in de lidstaat waar de erflater gewerkt of gewoond heeft, werd niet relevant geacht.

### **3. UIT DE RECHTSPRAAK VOORTVLOEIENDE BEGINSELEN**

De beginselen die uit de relevante rechtspraak naar voren komen, kunnen als volgt worden gegroepeerd:

#### **Geografische banden met de goederen die deel uitmaken van een grensoverschrijdende nalatenschap**

1. De successiebelastingbepalingen van de lidstaten zijn in strijd met de bepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal als zij voorzien in een verschillende fiscale behandeling van goederen in de nalatenschap naargelang deze een bepaalde band hebben met het nationale grondgebied, met name of ze aldaar zijn gelegen. Dit betekent onder meer dat:
  - a. waarderingsmethoden niet minder gunstig mogen zijn voor in het buitenland gelegen goederen;
  - b. er geen beperkingen mogen zijn van de aftrekbaarheid van schulden/lasten die op in het buitenland gelegen goederen rusten, als er geen dergelijke beperkingen zijn voor binnenlandse goederen;
  - c. de successiebelastingbepalingen van de lidstaten niet mogen voorzien in een hoger belastingtarief voor in het buitenland gelegen goederen in een nalatenschap;
  - d. de lidstaten geen verschillende verjaringstermijnen mogen vaststellen voor de herwaardering van aandelen op naam voor successiebelastingdoeleinden naargelang de plaats van werkelijke leiding van de uitgevende vennootschap.

2. De onderliggende beginselen kunnen zich evenzeer onder meer verzetten tegen een fiscale behandeling op het gebied van successiebelasting die:

- a. minder gunstig is voor de erfrechtelijke verkrijging van aandelen die zijn genoteerd aan een buitenlandse beurs of worden gehouden in een in het buitenland gelegen vennootschap, dan van aandelen die zijn genoteerd aan een binnenlandse beurs of worden gehouden in een binnenlandse vennootschap;
- b. betalingen van binnenlandse pensioenverzekeringen als onderdeel van de nalatenschap bevoordeelt ten opzichte van betalingen in dezelfde situatie door buitenlandse verzekeringen;
- c. minder gunstig is voor overheidsschuldbewijzen uitgegeven door andere lidstaten dan voor vergelijkbare schuldbewijzen uitgegeven door de heffende lidstaat.

### **Woonplaats van de personen die betrokken zijn bij een nalatenschap in een grensoverschrijdende situatie**

2. De successiebelastingregels van de lidstaten zijn in strijd met het EU-recht als zij voor schenkingen of nalatenschappen voorzien in hogere belastingvrije sommen voor inwoners dan voor niet-inwoners, wanneer deze zich in een vergelijkbare situatie bevinden.

Naargelang het geval kan dit onder meer betekenen dat lidstaten geen lagere tegemoetkoming voor successiebelasting mogen verlenen om de enkele reden dat de overledene en de erfgenaam geen inwoner waren/zijn van de lidstaat die de tegemoetkoming verleent.

3. Wat de bepaling van de waarde van goederen in een nalatenschap betreft, is het in strijd met het EU-recht om alleen aftrek toe te staan als de overledene een inwoner was van de heffende lidstaat.

Dit kan onder meer ook betekenen dat de successiebelastingregels van lidstaten niet in overeenstemming zijn met het EU-recht als zij de aftrekbaarheid beperken van schulden en lasten op goederen die door een niet-inwoner worden geërfd, maar geen dergelijke beperkingen opleggen voor goederen die door een inwoner worden geërfd.

4. Meer in het algemeen en bij ontstentenis van objectieve rechtvaardigingsgronden zijn de bepalingen van de lidstaten onverenigbaar met het vrije verkeer van kapitaal als niet-ingezeten erfgenamen of erflaters voor de successiebelasting minder gunstig worden behandeld.

### **Behandeling van bedrijven, zoals midden- en kleinbedrijven, voor de successiebelasting**

5. De lidstaten mogen geen fiscale voorkeursbehandeling geven voor de erfopvolging van een bedrijf onder de voorwaarde dat de leiding/uitoefening van het bedrijf in het binnenland wordt voortgezet.
6. De lidstaten mogen geen minder gunstige fiscale behandeling verlenen aan een door erfopvolging verkregen bedrijf uitsluitend omdat de werknemers ervan zich in het buitenland bevinden.
7. Voorkoming voor successiebelasting ten behoeve van bedrijven, zoals vrijstellingen of bijzondere tegemoetkomingen voor de overdracht van familiebedrijven of bedrijven in handen van naaste familieleden bij overlijden, moet op gelijke wijze worden verleend aan erfgenamen die geen inwoner zijn van de lidstaat die voorkoming verleent, als aan erfgenamen die wel inwoner zijn.

#### **Behandeling van algemeen nut beogende instellingen voor de successiebelasting**

8. De successiebelastingbepalingen van de lidstaten mogen geen minder gunstige behandeling voor de successiebelasting geven aan legaten aan een algemeen nut beogende instelling om de enkele reden dat die instelling in een andere lidstaat dan de heffende lidstaat is gevestigd.

#### **4. CONCLUSIES**

In de rechtspraak zijn al vele beginselen inzake non-discriminatie op het gebied van successiebelasting vastgesteld. Het is niet ondenkbaar dat het Hof in de toekomst zal worden gevraagd zich uit te spreken over andere situaties die tot dusver nog niet zijn behandeld en waarin de toepasselijke wetgeving een onderscheid maakt tussen zuiver interne situaties en situaties met een grensoverschrijdend element. Het is evenwel al duidelijk dat het niet verenigbaar is met het EU-recht om een onderscheid te maken tussen zuiver interne en grensoverschrijdende situaties als er geen objectief relevant verschil is tussen deze situaties of er geen rechtvaardigheidsgrond bestaat op basis van dwingende redenen van algemeen belang.

EU-burgers hebben het recht om verhaal te halen wanneer zij vaststellen dat de successiebelastingregels van een lidstaat onverenigbaar zijn met het EU-recht.

De Commissie heeft harerzijds, als hoedster van de EU-verdragen, het recht om passende maatregelen te nemen wanneer zij inbreuken op het EU-recht vaststelt op het gebied van de successie- en de schenkingsbelasting.