



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Taxation of cross-border inheritances and donations: suggestions for improvement

Dafnomilis, V.

Citation

Dafnomilis, V. (2021, June 3). *Taxation of cross-border inheritances and donations: suggestions for improvement*. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3182533>

Version: Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3182533>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Cover Page



Universiteit Leiden



The handle <https://hdl.handle.net/1887/3182533> holds various files of this Leiden University dissertation.

Author: Dafnomilis, V.

Title: Taxation of cross-border inheritances and donations: suggestions for improvement

Issue Date: 2021-06-03

Belastingheffing van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen. Voorstellen tot verbetering

In het eerste hoofdstuk van dit onderzoek leg ik uit waarom het naar mijn mening noodzakelijk was een boek te schrijven over de problemen rondom de grensoverschrijdende erf- en schenkbelasting. Op het eerste gezicht lijkt een onderzoek naar grensoverschrijdende erf- en schenkbelasting niet goed te passen bij de huidige stand van het wetenschappelijke onderzoek, dat zich voornamelijk richt op belastingen naar het inkomen. Tot op zekere hoogte laat de focus op belastingen naar het inkomen zich verklaren door het duidelijke belang dat staten en internationale organisaties (in het bijzonder de Organisatie voor Internationale Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) en de Europese Unie (EU)) hechten aan de problematiek van grensoverschrijdende belastingen naar het inkomen met betrekking tot grondslagerosie (*base erosion and profit shifting* of *BEPS*), de relatief lage opbrengsten van erf- en schenkbelastingen en de afschaffing van de erfbelasting door sommige staten. Grensoverschrijdende erf- en schenkbelasting lijkt daarom een rechtsgebied dat is verwaarloosd door staten, internationale organisaties en wetenschappers. Op zowel nationaal, internationaal en EU niveau is slechts beperkte vooruitgang geboekt in het aanpakken van de problemen van erf- en schenkbelasting in grensoverschrijdende situaties. Bij gebrek aan internationale ontwikkelingen, lijkt de huidige wetenschappelijke literatuur wat achter te lopen waar het gaat om het bespreken van de problemen. Als gevolg blijven de problemen in veel gevallen onopgelost, waardoor de huidige noodzaak voor afzonderlijke en holistische oplossingen nog groter wordt. Met de term “afzonderlijke oplossing” wordt bedoeld een oplossing die slechts (deelaspecten van) één probleem met betrekking tot grensoverschrijdende erf- en schenkbelasting behandelt en deze term wordt onderscheiden van het begrip “holistische oplossing”, zijnde een oplossing die alle problemen met betrekking tot grensoverschrijdende erf- en schenkbelasting als één geheel behandelt.

Alvorens deze problemen uiteen te zetten, geef ik in hoofdstuk 2 een overzicht van erf- en schenkbelastingen. Dit overzicht is in lijn met het eerste doel van het onderzoek, te weten het beschrijven en systematiseren van erf- en schenkbelastingwetten als zodanig. Meer specifiek constateer ik dat in grensoverschrijdende gevallen het overlijden gepaard kan gaan met meerdere belastingen: erfbelastingen, boedelbelastingen, *mortis causa* inkomsten- en vermogenswinstbelastingen, land- en registratiebelastingen, overdrachtsbelastingen of zelfs indirecte belastingen op bedrijfsopvolging. Elementen zoals het belastbaar feit, persoonlijke en objectieve nexusregels, belastingtarieven en beschikbare objectieve en subjectieve

vrijstellingen kunnen verschillen tussen erf- en schenkbelastingen van verschillende staten. Bovendien constateer ik in dit hoofdstuk dat de opbrengsten van erfbelastingen in de meeste OESO-lidstaten teruglopen. De inkomsten uit deze belastingen vormen minder dan 1% van de totale opbrengsten van de staten, en men kan zich met recht afvragen of staten in algemene zin veel waarde aan erfbelastingen (zouden moeten) hechten. Echter, mijn onderzoek wijst uit dat meer belang wordt gehecht aan de *rechtvaardigingsgronden* voor erfbelastingen dan aan hun inkomstengenererende vermogen. Meer specifiek identificeer ik in totaal veertien rechtvaardigingsgronden, die gebruikt worden bij erfbelastingen en die genoemd worden in de wetenschappelijke literatuur of in het recente werk van de OESO of worden aangehaald door staten bij de invoering van een erfbelasting (in het bijzonder een erf- en boedelbelasting). De meeste van deze rechtvaardigingsgronden lijken een sociale achtergrond te hebben, hetgeen mijns inziens bevestigt dat het verhogen van inkomsten niet het primaire doel van de erfbelastingen is. Echter, niet alle rechtvaardigingsgronden lijken geschikt als primaire rechtvaardigingsgronden van erfbelastingen.

Mijns inziens kunnen de rechtvaardigingsgronden voor erfbelasting worden ingedeeld in vier categorieën. De eerste categorie betreft rechtvaardigingsgronden die worden uitgelegd vanuit het perspectief van de begunstigde. Deze categorie omvat het merendeel van de rechtvaardigingsgronden, bijvoorbeeld het draagkrachtbeginsel, het gelijkheidsbeginsel, het nivelleringsbeginsel, het stimuleren van arbeidsparticipatie, het beginsel van loon naar werken en het beginsel van de minste pijn. De tweede categorie bevat rechtvaardigingsgronden die worden uitgelegd vanuit het perspectief van de overledene, bijvoorbeeld dat belastingontduiking aan de kant van de overledene bestraft moet worden, de theorie van assurantie en belang, en de theorie van de nabelasting. De derde categorie bevat rechtvaardigingsgronden die worden uitgelegd vanuit het perspectief van zowel de overledene als de begunstigde, bijvoorbeeld het buitenkansbeginsel en het profijtbeginsel. Tot slot ziet de vierde categorie op rechtvaardigingsgronden die worden uitgelegd vanuit het perspectief van het algemeen belang, namelijk het financieren van het '*probate*'-systeem en het afschaffen van nutteloze *ab intestato*-erfopvolging.

Mijns inziens lijkt rechtvaardiging op basis van het buitenkansbeginsel de meest overtuigende en complete rechtvaardigingsgrond voor erfbelasting (en, analoog hieraan, schenkbelasting), omdat het verklaart waarom staten het rechtvaardig achten om incidentele en onverwachte vermogensontvangsten te belasten ("*waarom* belasten") maar om tegelijkertijd het familievermogen te beschermen als het wordt ontvangen door familieleden ("*hoe* belasten"). Deze rechtvaardigingsgrond verklaart daarom progressiviteit zowel op basis van de omvang van het *mortis causa* overgedragen vermogen (belasting van onbedoelde overdrachten van vermogen) als op basis van de mate van verwantschap (bescherming van familievermogen). Echter, het OESO-modelverdrag voor successie- en schenkingsrecht (1982) (hierna: OESO-successiemodelverdrag, het modelverdrag of het model) lijkt zowel het buitenkansbeginsel als het draagkrachtbeginsel als primaire rechtvaardigingsgronden voor erfbelasting te erkennen.

In hoofdstuk 3 bespreek ik de problemen van grensoverschrijdende erf- en schenkbelasting. Deze problemen zijn mijns inziens a) dubbele en meervoudige belastingheffing, b) dubbele of meervoudige niet-belasting, c) discriminatoire behandeling van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen, en d) administratieve problemen. Kort gezegd leidt de parallelle toepassing van erf- en schenkbelastingen door twee of meer staten vaak tot

dubbele of zelfs meervoudige belastingheffing van een grensoverschrijdende nalatenschap en schenking. Nationaalrechtelijke wetten zijn wezenlijk verschillend (bijvoorbeeld met betrekking tot het concept van de persoonlijke nexus of de vaststelling van de persoonlijke nexus bij een ander persoon) en houden niet altijd rekening met de internationale aspecten van een nalatenschap en schenking. Als gevolg moet eenzijdige voorkoming van dubbele belastingheffing niet altijd als vanzelfsprekend worden beschouwd.

In dezelfde zin is dubbele of meervoudige niet-belasting op basis van verschillen in nationale wetgeving denkbaar. Bovendien kan dubbele of meervoudige niet-belasting ontstaan in situaties waarbij de staat van de persoonlijke nexus eenzijdige voorkoming van dubbele belasting biedt door middel van een vrijstelling, maar de bezitting niet feitelijk wordt belast in de staat van de objectieve nexus (bijvoorbeeld omdat de bezitting niet onder de definitie van “binnenlandse bezittingen” valt). Daarnaast kan dubbele of meervoudige niet-belasting voorkomen in gevallen waarbij de staat van de objectieve nexus zich onthoudt van heffing van erf- en schenkbelasting terwijl de staat van de persoonlijke nexus geen erf- of schenkbelasting heft of een faciliteit/vrijstelling/aftrek/verrekening biedt. Tot slot kan dubbele of meervoudige niet-belasting voorkomen in gevallen van belastingmisbruik.

Bovendien kan het voorkomen dat staten een grensoverschrijdende nalatenschap of schenking discrimineren. Meer specifiek kunnen zij additionele vereisten stellen of simpelweg weigeren om voordelen, zoals belastingvrijstellingen of faciliteiten toe te staan bij nalatenschappen en schenkingen met een grensoverschrijdend element. Tot slot kunnen administratieve problemen een rol spelen voor zowel belastingplichtigen als de belastingautoriteiten bij een grensoverschrijdende nalatenschap en schenking. De toepasselijke administratieve belastingprocedures van een staat kunnen discrimineren tegen een grensoverschrijdende nalatenschap en kunnen tekortschieten voor wat betreft coördinatie van administratieve belastingprocedures met een andere staat.

Ik ben van mening dat het OESO-successiemodelverdragen het rapport van de Europese Commissie (EC) expert-groep *“Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU”* uit 2015 (hierna te noemen “het 2015 erfbelastingrapport” of “het rapport”) de bovengenoemde problemen bevestigen. Dit geeft mijns inziens ook een indicatie van de juiste niveaus waarop deze problemen het meest effectief kunnen worden aangepakt door middel van afzonderlijke en holistische oplossingen, te weten op het niveau van de OESO en de EU. Dit is mogelijk doordat beide niveaus mechanismen bieden die een gecoördineerde benadering voor het aanpakken van de problemen garanderen.

Allereerst, op het niveau van de OESO is het OESO-successiemodelverdrag een waardevol instrument om met de genoemde problemen om te gaan. Betoogd kan worden dat het model heeft bijgedragen aan het aanpakken van het probleem van dubbele belastingheffing bij overlijden en schenkbelasting en, in het bijzonder, bij belastingen geheven op nalatenschappen, boedels en schenkingen. Bovendien biedt het Commentaar bij het OESO-successiemodelverdrag nuttige richtlijnen aan staten die een erf- en schenkbelastingverdrag wensen af te sluiten, dat is opgesteld conform het OESO-successiemodelverdrag. Het staat staten ook toe om af te wijken van de bepalingen van het model en stelt in dit verband vaak alternatieve bewoordingen voor. Het zou echter betoogd kunnen worden dat sommige bepalingen van het OESO-successiemodelverdrag en het bijbehorende Commentaar verbeterd kunnen worden, gelet op de doelstellingen van het modelverdrag en de beginselen zoals weergegeven in het Commentaar. Naar mijn idee zou een model,

dat in overeenstemming is met (een aantal van) deze beginselen, de problemen van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen op een meer begrijpelijke wijze aanpakken (gegeven de doelstellingen van het OESO-successiemodelverdrag), dan een model dat *niet* in overeenstemming is met (een aantal van) deze beginselen.

Op het niveau van de EU constateer ik dat de totstandkoming van EU-regelgeving voor de goede werking van de interne markt mogelijk is, en dat dit niveau om deze reden geschikt lijkt om de problemen van grensoverschrijdende erf- en schenkbelasting aan te pakken. Ik constateer echter dat er tot op heden geen voorstellen tot harmonisatie zijn om deze problemen aan te pakken. Alleen de EC poogde, met de aanbeveling van 15 december 2011 betreffende voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen (2011/856/EU, hierna: de aanbeveling), de eenzijdige bepalingen omtrent de voorkoming van dubbele belastingheffing tussen EU-lidstaten te coördineren, maar lijkt deze doelstelling niet te hebben behaald. Bovendien heeft jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EU (hierna: HvJ EU) bijgedragen aan de zogenoemde “negatieve harmonisatie” van erf- en schenkbelastingen binnen de EU. Echter, de jurisprudentie van het HvJ bevat mijns inziens twee aspecten die verder besproken en toegelicht kunnen worden. Tot slot behandelen de EU Richtlijnen 2011/16/EU en 2010/24/EU de administratieve problemen met betrekking tot grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen op het microniveau niet.

Deel II behandelt de afzonderlijke oplossingen, die door de OESO en EU mechanismen geboden kunnen worden voor de problemen van grensoverschrijdende erf- en schenkbelasting. Meer specifiek reageerde de OESO op deze problemen met het voorstel voor het OESO-successiemodelverdrag in 1966 dat vervolgens is bijgewerkt in 1982. Echter, het kan worden betoogd dat bepaalde bepalingen van het OESO-successiemodelverdrag en het bijbehorende Commentaar voor verbetering vatbaar zijn gelet op de doelstellingen van het modelverdrag en de beginselen zoals weergegeven in het bijbehorende Commentaar. Daarom heb ik een maatstaf ontwikkeld die kan worden toegepast op de voorgestelde verbeteringen van bepaalde bepalingen van het model op het punt van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen. In dit verband merk ik op dat het OESO-successiemodelverdrag geen concrete maatstaf bevat. Echter, als men het OESO-successiemodelverdrag en het bijbehorende Commentaar volgt, dan zou betoogd kunnen worden dat hieruit wel bepaalde beginselen van erf- en schenkbelastingwetgeving zijn af te leiden. Aangezien het OESO-successiemodelverdrag de beginselen van erf- en schenkbelastingwetgeving weergeeft van de meerderheid van de OESO-lidstaten, ben ik van mening dat een dergelijke maatstaf slechts gevonden kan worden binnen het systeem dat door de OESO is geïntroduceerd, te weten het OESO-successiemodelverdrag en het bijbehorende Commentaar. Het is om deze reden dat de rechtvaardigingsgronden voor erf- en schenkbelastingen niet als gezamenlijk geheel als maatstaf kunnen dienen; zij zijn *exogeen* aan het systeem dat het OESO-successiemodelverdrag heeft geïntroduceerd. In het bijzonder verwijzen zij naar de bestaande erf- en schenkbelastingwetten, terwijl het model van toepassing is, naar mijn mening, op één concept van een erf- en schenkbelasting. Ik heb ervoor gekozen dit concept “de voorgestelde erf- en schenkbelasting” te noemen dat het resultaat is van compromissen tussen de OESO-lidstaten. Het is ook belangrijk om op te merken dat het feit dat een model niet voldoet aan (bepaalde) elementen van de maatstaf niet automatisch meebrengt dat sprake is van een ineffectief of “slecht model”. Echter, een model dat in lijn is met (sommige) elementen van deze maatstaf lijkt, naar het mij voorkomt, de problemen

van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen op een meer inzichtelijke wijze aan te pakken (gelet op de doelstellingen van het OESO-successiemodelverdrag) dan een model dat niet in lijn is met (een aantal van) deze elementen.

Het eerste element van de voorgestelde erf- en schenkbelasting is haar vereiste van *mortis causa* of *inter vivos*. Meer specifiek wordt de voorgestelde erf- en schenkbelasting geheven in het kader van het overlijden of van een schenking, met uitsluiting van andere gebeurtenissen die tot belastingheffing kunnen leiden. Integendeel, artikelen 2 en 9B, lid 1, van het model lijken te suggereren dat het belastbaar feit, belastbare verkrijging, het bepalen van de belastingplichtige en het aanknopingspunt voor de belastingheffing wellicht van ondergeschikt belang zijn. Desalniettemin constateer ik dat belastingen die aansluiten bij de erflater/schenker voorrang lijken te krijgen op belastingen die aansluiten bij de begunstigde. In dezelfde zin lijken aanknopingspunten voor belastingheffing die aansluiten bij de mate van integratie van een persoon met de gemeenschap, prioriteit te krijgen boven aanknopingspunten voor belastingheffing die niet aansluiten bij die mate van integratie. Het heffen van belasting op *mortis causa* of *inter vivos* buitenkansen dient als tweede element van de maatstaf. In het bijzonder wordt de voorgestelde erf- en schenkbelasting geheven op het voordeel dat niet verdiend werd, met andere woorden de buitenkans die de ontvanger krijgt zonder hieraan te hebben bijgedragen. Dit kan worden afgeleid uit artikelen 2, lid 2, en het Commentaar bij artikel 9A van het model. Het derde element van de maatstaf voor de voorgestelde erf- en schenkbelasting betreft het definiëren van enkele cruciale begrippen naar civiel recht (familierecht, huwelijksvermogensrecht en successierecht). Op verschillende plaatsen in het Commentaar op artikelen 1 en 4 van het OESO-successiemodelverdrag wordt het verband gelegd tussen de huidige erf- en schenkbelasting en de van toepassing zijnde civiele regels. Tot slot is het vierde element van de voorgestelde erf- en schenkbelastingmaatstaf het draagkrachtbeginsel. De *mortis causa* of *inter vivos* overdracht van eigendom vergroot de financiële draagkracht van de begunstigten en daarmee ook hun fiscale draagkracht. De erkenning van het draagkrachtbeginsel als het vierde element van de voorgestelde erf- en schenkbelasting kan voornamelijk worden afgeleid uit het Commentaar bij artikel 9A van het OESO-successiemodelverdrag, dat verwijst naar de toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud.

In hoofdstuk 5 van dit onderzoek bespreek ik de bepalingen van het OESO-successiemodelverdrag die mijns inziens verbeterd zouden kunnen worden gelet op de doelstellingen van het OESO-successiemodelverdrag en de voorgestelde erf- en schenkbelasting. In het bijzonder vindt de bespreking van deze bepalingen plaats in relatie tot elk van de problemen van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen. Bovendien merk ik op dat alle bovengenoemde problemen de toepassing van de voorgestelde erf- en schenkbelasting sterk lijken te beïnvloeden. Meer specifiek lijken in gevallen waarbij een grensoverschrijdende nalatenschap of schenking wordt belast in meer dan één staat/nergens wordt belast/ wordt gediscrimineerd/wordt onderworpen aan veel administratieve moeilijkheden, de toepassing van het draagkrachtbeginsel en het buitenkansbeginsel – twee elementen van de voorgestelde erf- en schenkbelasting – ernstig te worden belemmerd. De bovengenoemde rechtvaardigingsgronden vinden te ruim of te beperkt toepassing in grensoverschrijdende situaties en derhalve lijkt de erf- en schenkbelasting haar doelstellingen niet te halen. Er lijkt echter geen sprake te zijn van een dergelijke te ruime of te beperkte toepassing bij een binnenlandse nalatenschap en schenking. Gesteld kan worden dat erf- en schenkbelasting

haar doelstellingen evenmin lijkt te behalen indien het model weliswaar het probleem oplost maar op een dusdanige wijze, dat geen rekening lijkt te worden gehouden met (een aantal) elementen van de voorgestelde erf- en schenkbelasting. Als gevolg hiervan zullen de OESO-lidstaten mogelijk niet snel geneigd zijn het model te onderschrijven, aangezien het model soms tegenstrijdig lijkt met de eigen erf- en schenkbelasting alsmede de elementen van de voorgestelde erf- en schenkbelasting.

In het bijzonder constateer ik met betrekking tot het probleem van dubbele of meervoudige belastingheffing dat de bepaling over de tienjaarstermijn voor het uitoefenen van subsidiaire heffingsbevoegdheid en het onderliggende anti-misbruik motief, opnieuw bekeken kunnen worden, gelet op de doelstelling van het OESO-successiemodelverdrag van het aanpakken van dubbele belastingheffing, en gelet op de voorgestelde erf- en schenkbelasting. Bovendien constateer ik dat het model geen rekening lijkt te houden met veel voorkomende gevallen van meervoudige belastingheffing, die enkel worden behandeld indien de staat waarvan de overledene fiscaal inwoner was, een verdrag heeft afgesloten met alle andere staten. Deze situatie kan mijns inziens verbeterd worden door een verbreding van de reikwijdte van het begrip “fiscale woonplaats” of door een voorstel voor een multilateraal verdrag. Daarnaast lijkt de tiebreaker-regel voor natuurlijke personen geen rekening te houden met de intentie van de overledene of schenker om fiscaal inwoner te zijn in een verdragsluitende staat en bevat het geen eis ten aanzien van een minimum verblijfsduur in een verdragsluitende staat. De tiebreaker-regel kan daarom worden gezien als tegenstrijdig met a) de wijze waarop sommige staten de band tussen de overledene of de begunstigde met hun grondgebied bepalen, en b) het derde element van de voorgestelde erf- en schenkbelasting (te weten het verband met het burgerlijk recht). Bovendien constateer ik dat er overlappingen mogelijk zijn tussen een erf- en schenkbelastingverdrag enerzijds en een inkomens- en vermogensverdrag anderzijds. Deze overlapping kan in sommige gevallen leiden tot dubbele belastingheffing in gevallen van grensoverschrijdende nalatenschap en schenking. Een dergelijke uitkomst lijkt echter tegenstrijdig met de doelstelling van het OESO-successiemodelverdrag van het voorkomen van dubbele belasting. Daarnaast lijkt de methode van voorkoming van dubbele belasting van artikel 9B (verrekenmethode) niet uitgebreid behandeld te worden in het Commentaar bij het OESO-successiemodelverdrag. Als gevolg hiervan is de interactie tussen a) boedel- en erfbelastingen, en b) de verschillende soorten erf- en schenkbelastingen mijns inziens een uitdagend probleem. Mijns inziens kunnen de bewoordingen van het Commentaar bij artikel 9B van het OESO-successiemodelverdrag verbeterd worden, gelet op de doelstelling van het OESO-successiemodelverdrag van het aanpakken van dubbele belastingheffing, alsmede gelet op de elementen van de voorgestelde erf- en schenkbelasting. Bovendien constateer ik dat het gebrek aan gemeenschappelijke waarderingsgrondslagen vaak tot dubbele belastingheffing zou kunnen leiden. Desalniettemin lijkt het niet toepassen van het model op de waarderingsgrondslagen van bezittingen niet tegenstrijdig met de doelstellingen van het model, aangezien het model niet gericht is op het harmoniseren van de wetgeving van de verdragsluitende staten. Sterker nog, kwalificatieconflicten door verschillen in de classificatie naar nationaal recht, verschillen in de toepassing van het verdrag op de feiten en de interpretatie van verdragsregels zijn denkbaar. Dergelijke conflicten lijken echter tegenstrijdig met de doelstellingen van het OESO-successiemodelverdrag van het voorkomen van dubbele belasting alsmede met de voorgestelde erf- en schenkbelasting. Bovendien

constateer ik dat dubbele belastingheffing kan plaatsvinden met betrekking tot specifieke kenmerken van de verdragsluitende staat, namelijk rechtsfiguren die hun oorsprong vinden in de *civil law* of in het Anglo-Amerikaanse recht zoals de trust, het vruchtgebruik, het fideï-commiss en de stichting. Desalniettemin betoog ik dat het opzettelijk niet opnemen van een algemene regel, die van toepassing is op alle gevallen van overdrachten van en aan bovengenoemde rechtsfiguren, niet in strijd lijkt te zijn met de doelstellingen van het model en de elementen van de voorgestelde erf- en schenkbelasting. Dit komt doordat het model niet ziet op het harmoniseren van de wetgeving van de verdragsluitende staten. Tot slot merk ik op dat de procedure voor onderling overleg kan worden verbeterd gelet op de doelstelling van het model, zijnde het aanpakken van dubbele belastingheffing.

Met betrekking tot het probleem van dubbele of meervoudige niet-belasting constateer ik dat het model in een aantal onderdelen dubbele niet-belasting behandelt. Daarom zou gesteld kunnen worden dat het model ook gericht is op het voorkomen van dubbele niet-belasting. Echter, ik constateer dat de overlapping tussen het OESO-successiemodelverdrag en het OESO-modelverdrag inzake inkomen en vermogen (hierna genoemd: het OESO-modelverdrag) in bepaalde gevallen zou kunnen leiden tot dubbele niet-belasting. Dit lijkt echter in strijd met de doelstelling van het OESO-successiemodelverdrag van het voorkomen van dubbele belasting, en kan worden aangepakt door de bewoordingen van artikel 2 van het model te verbeteren. Daarnaast kunnen bepaalde kwalificatieconflicten aanleiding geven tot dubbele niet-belasting. Dit lijkt echter in strijd met de doelstelling van het model van het aanpakken van dubbele niet-belasting. Tot slot merk ik op dat dubbele niet-belasting als gevolg van de verplichte toepassing van de erf- en schenkbelasting door beide verdragsluitende staten – zelfs na afschaffing van de erf- en/of schenkbelasting-wetgeving door een verdragsluitende staat – ook in strijd lijkt met de bovengenoemde doelstelling van het model.

Met betrekking tot het probleem van discriminatie constateer ik dat de non-discriminatiebepaling op basis van nationaliteit in het OESO-successiemodelverdrag zich richt op de natuurlijke personen die de non-discriminatiebepaling kunnen invoeren en niet op de boedels waarop het model van toepassing is. Bovendien wekken de bewoordingen van de bepaling de indruk dat het discriminatoire element van de wetgeving van de verdragsluitende staat enkel verwijst naar de onderdanen van elke verdragsluitende staat. Mijns inziens is daarom onduidelijk of de bepaling kan worden ingeroepen in het geval van een discriminatoire waardebepaling en regels betreffende de aftrek van schulden. Als gevolg hiervan lijkt de bepaling er in bepaalde gevallen niet in te slagen het probleem van discriminatie van grensoverschrijdende erf- en schenkbelasting aan te pakken. Gelet op de doelstelling van het OESO-successiemodelverdrag bij het aanpakken van bepaalde gevallen van discriminatie van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen, alsmede de elementen van de voorgestelde erf- en schenkbelasting, kan de bepaling daarom verbeterd worden.

Tot slot constateer ik met betrekking tot de administratieve problemen van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen dat de artikelen 11 en 12 van het OESO-successiemodelverdrag geen oplossing lijken te bieden voor de administratieve problemen waarmee begunstigten geconfronteerd kunnen worden in de staat van de objectieve nexus of de staat van de persoonlijke nexus. Daarom behandelt dit onderzoek de onderlinge overlegprocedure en de kaders voor de uitwisseling van informatie niet

vanuit dat perspectief. Desalniettemin ben ik van mening dat de voorgestelde verbeteringen voor de bewoordingen van de reikwijdte van de non-discriminatiebepaling op basis van nationaliteit mogelijk de toepassing van de non-discriminatiebepaling kunnen verbeteren door het bieden van verdragsbescherming tegen discriminatoire formeelrechtelijke belastingregels van de verdragsstaten.

Derhalve stel ik in hoofdstuk 6 afzonderlijke oplossingen voor om de bovengenoemde bepalingen van het model aan te pakken. Ik verdeel het werk aan de aanpassingen in vier delen, die overeenkomen met de problemen van grensoverschrijdende erf- en schenkbelasting. Wat betreft dubbele of meervoudige belasting, constateer ik dat de bepaling voor het subsidiaire heffingsrecht tegenwicht lijkt te bieden voor de nauwe reikwijdte van het model. Echter, de tienjaarstermijn voor het uitoefenen van deze rechten en de onderliggende gedachte dat deze rechten worden uitgeoefend voor het tegengaan van misbruik zouden mijns inziens alleen van toepassing moeten zijn indien de andere verdragsstaat zijn verlengde woonplaatsbepalingen wil toepassen, en niet in andere gevallen. Voorts stel ik voor dat het toevoegen van de nationaliteit van de overledene of schenker als een subsidiair criterium voor het bepalen van de fiscale woonplaats alsook het afsluiten van een multilateraal belastingverdrag, een oplossing zou kunnen bieden voor het probleem van meervoudige belastingheffing op grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen. Bovendien stel ik een specifieke doch optionele tiebreaker-regel voor en/of het aanpassen van de huidige bepaling met elementen die meer in lijn zijn met de wijze waarop sommige staten een levenslange band vaststellen tussen een persoon en hun grondgebied, en met de voorgestelde erf- en schenkbelasting. Wat betreft de overlapping tussen de twee OESO modellen, benader ik de kwestie van de parallelle toepassing van twee typen verdragen op een enkelvoudige overdracht of bezitting als volgt. Ten eerste stel ik voor om de uitputtende lijst van artikel 2, lid 3, van het OESO-successiemodelverdrag te vervangen door een indicatieve lijst. Ten tweede benadruk ik de noodzaak voor een definitie van het begrip “substantieel vergelijkbaar” met een bestaande belasting op boedels en nalatenschappen en op schenkingen. Bovendien stel ik voor dat de voorkoming van dubbele belasting op grond van artikel 9B (verrekenmethode) algemeen wordt toegepast en niet beperkt wordt tot belastingen die worden geheven op basis van hetzelfde belastbaar feit of die worden betaald door dezelfde persoon. Dit geldt ten aanzien van het verband tussen de boedel- en verkrijgingsbelastingen en erf- en schenkbelastingen met *mortis causa* en *inter vivos* inkomens- en vermogenswinstbelasting. Daarnaast besteed ik aandacht aan de vraag hoe het OESO-successiemodelverdrag effectiever kan omgaan met kwalificatieconflicten die resulteren in dubbele belasting. Ten slotte en vooral, stel ik voor een arbitragebepaling op te nemen in de onderlinge overlegprocedure van artikel 11 van het OESO-successiemodelverdrag.

Met betrekking tot het probleem van dubbele of meervoudige niet-belasting, stel ik voor dat i) een transitie van een uitputtende lijst van artikel 2, lid 3, van het OESO-successiemodelverdrag naar een indicatieve lijst, en ii) een definitie van het begrip “substantieel vergelijkbaar” met een bestaande belasting op boedels en nalatenschappen en op schenkingen de problemen van dubbele niet-belasting als gevolg van de toepassing van twee verschillende types verdragen op één enkele overdracht van eigendom kunnen aanpakken. Bovendien bespreek ik hoe het OESO-successiemodelverdrag effectiever kan omgaan met kwalificatieconflicten die leiden tot dubbele niet-belasting. Tot slot stel ik aanpassingen

voor aan artikel 16 van het OESO-successiemodelverdrag, om het probleem van dubbele niet-belasting als gevolg van het eerder opzeggen van een erf- en schenkbelastingverdrag, dan de minimale toepassingsperiode van vijf jaar zoals genoemd in artikel 16 van het OESO-successiemodelverdrag, aan te pakken.

Met betrekking tot het probleem van discriminatie doe ik een voorstel voor bijgewerkte taal voor de non-discriminatiebepaling op basis van nationaliteit van het OESO-successiemodelverdrag, dat mogelijk de reikwijdte van die bepaling verbreedt. Tot slot, met betrekking tot de administratieve problemen van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen, constateer ik dat de update van de non-discriminatiebepaling op basis van nationaliteit van het OESO-successiemodelverdrag, de effectiviteit van de bepaling zou doen toenemen bij de behandeling van discriminatoire procedurele belastingbepalingen van verdragsluitende staten.

Een nieuwe versie van het OESO-successiemodelverdrag is als bijlage I bij dit onderzoek bijgevoegd. In deze versie zijn de voorgestelde verbeteringen van de bepalingen van het model opgenomen, gelet op de doelstellingen van het model en de elementen van de voorgestelde erf- en schenkbelasting. Bovendien bevat de voorgestelde versie van het OESO-successiemodelverdrag algemene updates op de bepalingen van het model die zijn geënt op de 2017 versie van het OESO Modelverdrag. Het is echter belangrijk om te verduidelijken dat deze wijzigingen zijn opgenomen omwille van de volledigheid, en daarom niet zijn bedoeld om een bepaling van het model of het bijbehorende Commentaar te verbeteren, gelet op de doelstellingen van het model en de elementen van de voorgestelde erf- en schenkbelasting.

In hoofdstuk 7 bespreek ik de voortgang die binnen de EU is geboekt bij het aanpakken van de problemen van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen. Hieruit volgt dat hoewel het probleem van dubbele en meervoudige belasting van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen een belemmering vormt voor de goede werking van de interne markt, weinig initiatieven zijn ondernomen op het niveau van de EU om dit probleem aan te pakken. Wat dat betreft merk ik op dat de aanbeveling van de EC enkele jaren geleden gedaan werd en door veel EU-lidstaten niet is overwogen. Hoewel de aanbeveling enkele innovatieve bepalingen bevat, zijn er aspecten die verbeterd kunnen worden. Bovendien constateer ik dat het omzetten van de aanbevelingen in een EU Richtlijn één geharmoniseerde heffingsgrondslag vergt, wat mij een disproportionele oplossing lijkt voor het probleem van dubbele en meervoudige belasting en niet-belasting van nalatenschappen. Anderzijds kan een multilateraal verdrag in de vorm van een EU Richtlijn op basis van het geoptimaliseerde OESO-successiemodelverdrag en geïnspireerd door de innovatieve bepalingen van de aanbeveling, potentieel een oplossing bieden voor het probleem van dubbele en meervoudige belasting van nalatenschappen en schenkingen. Hetzelfde geldt voor de uitbreiding van de reikwijdte van de richtlijn van de Raad 2017/1852 tot geschillen over dubbele belastingheffing die voortkomen uit de toepassing van een erf- en schenkbelastingverdrag.

Met betrekking tot het probleem van dubbele of meervoudige niet-belasting, merk ik op dat artikel 4.2 van de aanbeveling van de EC het probleem van dubbele of meervoudige niet-belasting behandelt. Echter, door een gebrek aan een gemeenschappelijke definitie van de begrippen die in de aanbeveling worden gebruikt is dubbele of meervoudige niet-belasting van de grensoverschrijdende nalatenschap of schenking nog steeds denkbaar.

Wat dat betreft constateer ik dat het omzetten van de aanbeveling tot een EU Richtlijn een disproportionele oplossing zou zijn voor de doelstelling van het aanpakken van het probleem van dubbele of meervoudige niet-belasting van nalatenschappen, net als bij dubbele of meervoudige belasting. Dit gezegd hebbend, zou het sluiten van een multilateraal verdrag in mijn ogen een stap in de juiste richting zijn voor de omgang met vraagstukken rondom dubbele of meervoudige niet-belasting.

Met betrekking tot het probleem van discriminatie bij grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen, constateer ik dat de jurisprudentie van het HvJ EU over erf- en schenkbelasting het meest heeft bijgedragen aan de zogenoemde “negatieve harmonisatie” van de erf- en schenkbelastingstelsels, waarmee sturing wordt gegeven aan de EU-lidstaten over de toepassing van een EU-conform erf- en schenkbelastingstelsel. Wat betreft de afwijzing van de Schumacker doctrine bij erf- en schenkbelasting constateer ik dat het HvJ EU geen onderscheid maakt tussen objectieve en subjectieve belastingvrijstellingen en geen overtuigend antwoord geeft op de vraag waarom belastingvrijstellingen van de inkomstenbelastingstelsels afwijken van de belastingvrijstellingen van de erf- en schenkbelastingstelsels. Hoewel het mijns inziens terecht tot de conclusie komt dat de Schumacker doctrine niet van toepassing is op laatstgenoemde belastingvrijstellingen, lijkt de toelichting van het HvJ EU een aantal punten te bevatten die nadere uitleg behoeven (bijvoorbeeld de doelstelling van subjectieve belastingvrijstellingen van erfbelastingen in vergelijking met de doelstelling van subjectieve vrijstellingen van inkomstenbelastingen). Bovendien constateer ik dat het neutralisatie-argument gelijkelijk van toepassing is, onafhankelijk van het type verdrag (in dit geval een inkomsten- en vermogensbelastingverdrag of een erf- en schenkbelastingverdrag).

Tot slot, met betrekking tot de administratieve problemen van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen, constateer ik dat de Richtlijnen 2011/16/EU en 2010/24/EU al van toepassing zijn op erf- en schenkbelastingen. Desalniettemin merk ik op dat deze EU Richtlijnen focussen op het niveau van de belastingautoriteiten en daarom de administratieve problemen op microniveau, als besproken in hoofdstuk 3 van dit onderzoek, niet direct aanpakken. Bovendien stel ik voor dat Richtlijn 2017/1852/EU wordt aangepast zodat deze ook van toepassing is op geschillen die voortkomen uit de toepassing van een erf- en schenkbelastingverdrag.

Uit het bovenstaande volgt dat alle bovengenoemde oplossingen voor de problemen van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen op zichzelf staan, aangezien zij maar één probleem aanpakken. Bovendien pakken de afzonderlijke oplossingen niet alle aspecten van een specifiek probleem aan. De EU Richtlijnen 2011/16/EU en 2010/24/EU focussen bijvoorbeeld op het niveau van de belastingautoriteiten en pakken de administratieve problemen op microniveau niet aan. Daarom constateer ik dat onderzocht moet worden of een holistische oplossing voor de problemen van grensoverschrijdende erf- en schenkbelasting mogelijk is op EU-niveau. Hiermee wordt deel II van dit onderzoek afgesloten.

In deel III van dit onderzoek bespreek ik een holistische oplossing voor de problemen van grensoverschrijdende erf- en schenkbelasting. Een dergelijke oplossing is naar mijn mening slechts denkbaar op het niveau van de EU, waar harmonisatie van erf- en schenkbelastingwetgeving mogelijk is. Een holistische oplossing voor de belemmeringen van grensoverschrijdende erfbelasting is reeds in 2015 voorgesteld door de expertgroep van

de EC met het concept “*one inheritance – one inheritance tax*” (hierna: het concept). In dat verband constateer ik dat het concept twee stappen kent. In de eerste stap moet de gewone verblijfplaats van de overledene gevonden worden aangezien die wordt gebruikt als fiscaal aanknopingspunt bij het bepalen van de EU-lidstaat die de grensoverschrijdende nalatenschap mag belasten. Als tweede stap past de aangewezen EU-lidstaat zijn eigen erfbelastingwetgeving toe op de gehele nalatenschap, waarbij alle andere EU-lidstaten zijn uitgesloten van belastingheffing op bepaalde elementen van de nalatenschap. Het is weliswaar innovatief, en ik constateer dat dit concept een oplossing kan bieden voor de drie grensoverschrijdende erfbelastingproblemen die de expertgroep van de EC heeft geïdentificeerd. Niettegenstaande het bovengenoemde, constateer ik dat het rapport geen juridisch document is en het concept “*one inheritance – one inheritance tax*” meerdere verduidelijkingen behoeft op het gebied van de subsidiariteit en proportionaliteit van het concept alsook zijn toepassingsbereik en effect op de problemen die in hoofdstuk 3 zijn vastgesteld. Wat dat laatste betreft, is mij opgevallen dat de groep problemen identificeert die enigszins afwijken van de problemen van grensoverschrijdende nalatenschappen die geconstateerd worden in hoofdstuk 3. Evenals de groep constateer ik moeilijkheden met betrekking tot dubbele of meervoudige belasting en administratieve problemen met betrekking tot grensoverschrijdende nalatenschappen als problemen/belemmeringen van grensoverschrijdende nalatenschappen. De aard en het ontwerp van de nationale erfbelastingwetgeving heb ik echter niet als een probleem van grensoverschrijdende nalatenschappen geclassificeerd.

Bovendien geloof ik dat het concept proportioneel is aan de te realiseren doelstellingen, aangezien het uitsluitend die elementen van de erfbelastingwetgeving van EU-lidstaten harmoniseert, die kunnen leiden tot spanningen in grensoverschrijdende situaties. Dit zijn de parallelle toepassing van verschillende persoonlijke nexusregels en de situsbelasting. Integendeel, het concept leidt niet tot harmonisatie van de persoonlijke nexusbegrippen die de EU-lidstaten gebruiken om wereldwijde heffingsbevoegdheid voor erfbelasting vast te stellen, en introduceert geen uniforme, geharmoniseerde belastinggrondslag om zijn doelstellingen te behalen. Bovendien constateer ik dat in bepaalde gevallen het toepassen van het concept kan leiden tot dubbele of meervoudige niet-belasting. In dat verband stel ik voor dat de EU-lidstaat waar sprake is van objectieve nexus zijn heffingsrechten mag uitoefenen indien de EU-lidstaat van gewoonlijk verblijfzijn heffingsrechten niet uitoefent vanwege een specifieke vrijstelling, aftrek, verrekening of faciliteit, of omdat hij geen erfbelasting heft en sprake is van een element van misbruik. Desalniettemin erken ik dat in dat kader nader onderzoek noodzakelijk is, en dan meer specifiek naar de vraag of een element van misbruik altijd aanwezig moet zijn, en ten tweede hoe misbruik beoordeeld moet worden door de EU-lidstaten.

Voorts constateer ik dat het feit dat het concept verder lijkt te gaan dan de fiscale soevereiniteit van EU-lidstaten en de beginselen van het internationaal belastingrecht, niet meebrengt dat het per definitie disproportioneel is. In elk geval erken ik dat nader onderzoek nodig is om vast te stellen of de EU-lidstaten bereid zijn de huidige beginselen van internationale belastingen (zoals vastgelegd in hun nationale erfbelastingwetten) op te geven om zo de problemen van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen aan te pakken.

Na enkele belangrijke elementen van het concept te hebben verduidelijkt, bespreek ik of het concept een holistische oplossing kan bieden voor de problemen van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen. In dat verband constateer ik dat het concept geschikt is om zowel de problemen van dubbele of meervoudige belasting als de administratieve problemen van grensoverschrijdende nalatenschappen aan te pakken. Aan de andere kant lijkt het concept als zodanig geen oplossing te bieden voor discriminatoire bepalingen van EU-lidstaten, die van toepassing zijn op grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen. Dit komt doordat de tweede stap van het concept de aangewezen EU-lidstaat toestaat de grensoverschrijdende nalatenschap als geheel te belasten op grond van zijn eigen nationale erfbelastingwetgeving, die echter discriminatoir kan zijn.

In het licht van deze belangrijke bevinding, doe ik een voorstel voor een EU Richtlijn ter implementatie van het concept. De voorgestelde Richtlijn zou op grond van artikel 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie kunnen worden vastgesteld en van toepassing zijn op grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen. In dat verband zou een grensoverschrijdende nalatenschap kunnen worden gedefinieerd als een nalatenschap waarbij de overledene ten tijde van zijn overlijden gewoonlijk verbleef in een EU-lidstaat en niet alle wezenlijke bestanddelen van deze nalatenschap beperkt zijn tot die EU-lidstaat. In dezelfde trant zou een grensoverschrijdende schenking kunnen worden gedefinieerd als een schenking waarbij de schenker ten tijde van de schenking gewoonlijk verblijft in een lidstaat en niet alle elementen van deze schenking zijn beperkt tot die EU-lidstaat.

Bovendien zou de voorgestelde Richtlijn van toepassing zijn op een grensoverschrijdende nalatenschap, ongeacht het type erfbelasting dat door de betrokken EU-lidstaten wordt geheven. Eveneens zou de voorgestelde Richtlijn van toepassing zijn op grensoverschrijdende schenkingen, ongeacht het type schenkbelasting dat door de betrokken EU-lidstaten wordt geheven. Bovenal zou de voorgestelde Richtlijn van toepassing zijn op een grensoverschrijdende schenking, ongeacht het feit dat de EU Erfrechtverordening niet op deze schenking van toepassing zou zijn. Wat betreft de vaststelling van de toepasselijke erf- en schenkbelastingwetgeving, stel ik voor dat de voorgestelde Richtlijn voorschrijft dat een grensoverschrijdende nalatenschap en schenking slechts aan de wetgeving van één EU-lidstaat onderworpen wordt. De desbetreffende EU-lidstaat zou zijn de staat van de gewone verblijfplaats van de overledene of schenker. Deze EU-lidstaat zou aldus gerechtigd zijn om de gehele grensoverschrijdende nalatenschap en schenking te belasten op grond van zijn eigen nationale regels voor erf- en schenkbelasting. Elke andere EU-lidstaat zou daarentegen worden uitgesloten van belastingheffing. Hierdoor zou de bovengenoemde twee stappen-benadering zowel het probleem van dubbele of meervoudige belasting als de administratieve problemen van grensoverschrijdende nalatenschappen en schenkingen effectief aanpakken. De bovengenoemde twee stappen-benadering zou ook dubbele of meervoudige niet-belasting aanpakken als de EU-lidstaat waar sprake is van objectieve nexus onder bepaalde voorwaarden zou kunnen heffen.

Desalniettemin constateer ik dat de bovengenoemde twee stappen-benadering op het eerste gezicht het probleem van discriminatie niet lijkt aan te pakken. Dit komt doordat de wetgeving van de EU-lidstaat, die door het criterium van gewone verblijfplaats wordt aangewezen, discriminatoire elementen kan bevatten. Daarom stel ik voor dat de Richtlijn die het concept implementeert een non-discriminatieclausule bevat, die EU-lidstaten

verplicht om hun nationale erf- en schenkbelastingwetgeving op niet-discriminatoire wijze toe te passen. Wellicht is het mogelijk om hiervoor enkele aanknopingspunten te vinden in de jurisprudentie van het HvJ EU met betrekking tot erf- en schenkbelasting, die heeft geleid tot de zogeheten “EU-conforme erf- en schenkbelasting”. Daarnaast stel ik voor dat de juiste toepassing van de non-discriminatieclausule wordt gewaarborgd door een mechanisme dat uit vier opeenvolgende stappen bestaat, te weten: a) het voorbereiden van een onderzoek naar de regels van EU-lidstaten met betrekking tot erf- en schenkbelasting, b) het oprichten van een erf- en schenkbelastingforum voor het beoordelen van de resultaten van het onderzoek, c) het entameren van inbreukprocedures tegen de EU-lidstaten die discriminatoire erf- en schenkbelastingbepalingen handhaven, en d) de totstandkoming van een EU Richtlijn met daarin verplichte regels over het afschaffen van discriminatoire eigenschappen van de nationale erf- en schenkbelastingwetgeving van EU-lidstaten. Een voorstel voor een richtlijn van de Raad om het concept “*one inheritance – one inheritance tax*” te implementeren is als bijlage IV bij dit onderzoek bijgevoegd.

Gezien het bovenstaande ben ik van mening dat dit onderzoek zijn beoogde doeleinden heeft behaald, namelijk het beschrijven en systematiseren van erf- en schenkbelastingwetten als zodanig en het doen van voorstellen voor afzonderlijke en holistische oplossingen voor de problemen van grensoverschrijdende erf- en schenkbelasting onder de huidige mechanismen op OESO en EU niveau. De maatstaf voor het verbeteren van bepaalde bepalingen van het OESO-successiemodelverdrag en het voorstel voor een richtlijn van de Raad om het concept “*one inheritance – one inheritance tax*” te implementeren, zijn twee belangrijke uitkomsten van het juridisch-dogmatische onderzoek dat in dit kader is uitgevoerd.

