



Schenk- en erfbelasting. Internationale aspecten

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Besluit van 13 mei 2025, nr. 2024-18281

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 15 oktober 2014, nr. BLKB2013M/1870M en bevat het beleid over voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting en de toepassing van de woonplaatsficties in de Successiewet 1956.

Onderdeel 12 van het besluit van 15 oktober 2014 is vervallen omdat dit onderdeel door rechtspraak achterhaald is. Het nieuwe onderdeel 12 bevat een goedkeuring voor de toepassing van de evenredigheidsbreuk van artikel 47 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. De overige onderdelen zijn waar nodig in lijn gebracht met de huidige wet- en regelgeving.

1. Inleiding

Dit besluit actualiseert en vervangt het besluit van 15 oktober 2014, nr. BLKB2013M/1870M. In dit besluit is het beleid opgenomen over:

- de voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting; en
- de toepassing van de artikelen 2 en 3 van de Successiewet 1956.

Onderdeel 2 bevat een goedkeuring voor verrekening van uitstel van betaling van Belgisch Successierecht verleend op grond van artikel 79 van het Wetboek der Successierechten. De tekst is aangepast omdat deze bepaling niet langer in het Vlaamse Gewest van kracht is.

Onderdeel 6 is aangevuld in verband met de inwerkingtreding van de Europese Erfrechtverordening.

Onderdeel 7 is aangevuld met een onderdeel dat de behandeling voor de schenk- en erfbelasting beschrijft van een ambtenaar die werkt voor een in Nederland gevestigde internationale organisatie.

Onderdeel 12 van het oude besluit is vervallen. In onderdeel 12 van het oude besluit werd verondersteld dat de schenking uit een huwelijksgoederengemeenschap (economisch gezien) voor de helft wordt toegerekend aan ieder van de echtgenoten. Naar aanleiding van een uitspraak van gerechtshof Arnhem-Leeuwarden is deze veronderstelling en daarmee dit onderdeel achterhaald.¹ In deze uitspraak heeft het gerechtshof beslist dat de enkele omstandigheid dat echtgenoten in algehele gemeenschap van goederen zijn gehuwd, niet betekent dat een echtgenoot (mede) partij is bij een door de andere echtgenoot aangegane rechtshandeling. De omstandigheid dat een echtgenoot in gemeenschap van goederen is gehuwd, brengt dus voor de werking van artikel 3 van de Successiewet 1956 niet mee dat de andere echtgenoot partij is bij de schenking. Voor de toepassing van dit artikel zijn dus alleen de woonplaats en nationaliteit van de handelende echtgenoot van belang.

In het nieuwe onderdeel 12 is een goedkeuring opgenomen waardoor het mogelijk is om bij toepassing van artikel 47 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, in de noemer van de evenredigheidsbreuk van artikel 47, derde lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 rekening te houden met de vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling zoals omschreven in hoofdstuk IIIA van de Successiewet 1956. Deze goedkeuring geldt ook voor de artikelen 48 en 51 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

De overige onderdelen van het besluit zijn overgenomen uit het genoemde besluit van 15 oktober 2014, nr. BLKB2013M/1870M. Daarbij zijn waar nodig ter verduidelijking enkele redactionele wijzigingen aangebracht, zonder inhoudelijke gevolgen.

De goedkeuringen in dit besluit zijn gebaseerd op artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule).

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR: Algemene wet inzake rijksbelastingen

¹ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 26 juli 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:6512.



BOR: de bedrijfsopvolgingsregeling van hoofdstuk IIIA van de Successiewet 1956

BVDB: Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

schenkingsbelasting: door een andere Mogendheid geheven belasting bij een schenking die gelijksoortig is aan de schenkbelasting

successiebelasting: door een andere Mogendheid geheven belasting bij overlijden die gelijksoortig is aan de erfbelasting

Successiewet: Successiewet 1956

2. Gelijksoortige successie- en schenkingsbelasting

Op grond van het BVDB kan een vermindering van schenk- of erfbelasting worden verleend als over dezelfde verkrijging zowel in Nederland schenk- of erfbelasting als in het buitenland schenkings- of successiebelasting is geheven. Voor vermindering moet de in het buitenland geheven belasting daadwerkelijk zijn betaald.

Gelijksoortige erfbelasting

Een successiebelasting wordt voor de erfbelasting aangemerkt als een gelijksoortige belasting als die belasting dezelfde oorzaak heeft (het overlijden) en hetzelfde object (de overgang van het nagelaten vermogen). Het maakt daarbij niet uit of de belasting wordt geheven over het nagelaten vermogen als geheel of over iedere verkrijging afzonderlijk.

Buitenlands recht van overgang dat wordt geheven bij overlijden, wordt ook als een gelijksoortige belasting aangemerkt.

Als artikel 12, eerste lid, tweede volzin, Successiewet van toepassing is op een schenking, is de buitenlandse schenkingsbelasting gelijksoortig aan de erfbelasting (artikel 47, zesde lid, en artikel 48, vijfde lid, BVDB).

Gelijksoortige schenkbelasting

Een schenkingsbelasting wordt voor de schenkbelasting aangemerkt als een gelijksoortige belasting als die belasting dezelfde oorzaak heeft (een vermogensoverheveling uit vrijgevigheid) en hetzelfde object (de overgang van het geschonken vermogen).

Buitenlands recht van overgang dat wordt geheven bij schenking, wordt eveneens als een gelijksoortige belasting aangemerkt.

Afgezonderd particulier vermogen

De van het afgezonderd particulier vermogen geheven vervangende successiebelasting wordt geacht gelijksoortig te zijn aan de erfbelasting (artikel 16 Successiewet jo artikel 47, zevende lid, en artikel 48, zesde lid, BVDB). Voor de schenkbelasting geldt eenzelfde fictiebepaling (artikel 17 Successiewet jo artikel 51, eerste lid, onderdeel b, BVDB).

2.1. Verrekening bij uitstel van betaling Belgisch successierecht

De successiewetgeving van de Belgische gewesten kent in artikel 79 van het Wetboek der successierechten een bepaling die inhoudt dat aan een erfgenaam of legataris die een goed in blote eigendom erft, op zijn verzoek uitstel van betaling kan worden verleend voor het successierecht dat over de verkrijging van dat goed verschuldigd is.² Het uitstel wordt verleend onder de voorwaarde dat die erfgenaam of legataris voldoende waarborg stelt (bijvoorbeeld door het verlenen van een hypotheek op een onroerende zaak). Het uitstel geldt tot uiterlijk de datum waarop het vruchtgebruik door het overlijden van de vruchtgebruiker of door het verstrijken van de termijn eindigt. De gevolgen die dit uitstel voor de vermindering van de erfbelasting meebrengt, vind ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat het verlenen van uitstel van betaling door een Belgisch gewest op grond van artikel 79 van het Wetboek der successierechten voor de toepassing van het BVDB wordt aangemerkt als een betaling.

² Per 1 januari 2015 is het Wetboek der successierechten voor het Vlaamse gewest vervangen door de Vlaamse Codex Fiscaliteit. Artikel 79 van het Wetboek der successierechten is niet overgenomen en geldt dus niet langer voor het Vlaamse Gewest.



3. Belasting geheven door een federatief georganiseerde Staat

Een gelijksoortige buitenlandse schenkings- of successiebelasting komt voor verrekening in aanmerking als deze belasting op centraal overheidsniveau wordt geheven. Voor zover in een andere Staat op het niveau van de lagere overheden belasting wordt geheven, kunnen de regels van het BVDB in beginsel geen toepassing vinden. Belasting die in een federatief georganiseerde Staat, bij afwezigheid van belastingheffing op federaal niveau, wordt geheven op niveau van de samenstellende delen van de federatie, mag worden beschouwd als een belasting die door een andere Staat wordt geheven. Een dergelijke belasting treedt als het ware in de plaats van een belasting op federaal niveau. Dit is bijvoorbeeld het geval in België. Het Vlaams Gewest, het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en het Waals Gewest heffen ieder op gewestelijk niveau successierecht op basis van hun eigen Wetboek der successierechten.

4. Verrekening van door een staat van de VS geheven successiebelasting

In de Verenigde Staten van Amerika (VS) wordt over nalatenschappen op federaal niveau 'Federal Estate Tax' geheven. Ingevolge het op 15 juli 1969 gesloten successieverdrag met de VS (Trb. 1969, 221 en Trb. 1971, 33) bestaat de mogelijkheid van verrekening van 'Federal Estate Tax' met Nederlandse erfbelasting, en omgekeerd.

Door de afzonderlijke staten van de VS wordt bij overlijden ook 'State Tax' geheven, waarop het successieverdrag niet van toepassing is. Deze successiebelasting kan derhalve niet worden verrekend. Dit vind ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de door een staat van de VS geheven 'State Tax' bij overlijden voor de berekening van de Nederlandse erfbelasting als schuld op de verkrijging(en) uit de nalatenschap in mindering wordt gebracht. Deze goedkeuring geldt alleen voor zover de 'State Tax' bij overlijden is geheven over goederen die zich in de VS bevinden. Verminderingen op grond van deze goedkeuring worden per verkrijger berekend. Voorts dient de als schuld in aftrek te brengen belasting te zijn betaald.

5. Wisselkoers

Voor de omrekening van schenkings- en successiebelasting geldt de wisselkoers van de dag van betaling van die belasting. Als op meerdere data betalingen hebben plaatsgevonden, geldt het gewogen gemiddelde van de wisselkoersen op die data.

6. Mogelijkheden voor verdergaande verrekening van buitenlandse successie- en schenkingsbelasting

De Europese Commissie heeft gevraagd om een oplossing voor grensoverschrijdende successiebelastingproblemen binnen de EU. In de reactie van 25 mei 2012 op vragen hierover van de Eerste Kamer³ is onder meer aangegeven dat Nederland bereid is om te bezien of op basis van flexibele toepassing van de voorkomingsregels verdergaand dubbele successiebelasting kan worden voorkomen. Aan de Eerste Kamer zijn als mogelijke voorbeelden genoemd niet-volledige toereikendheid van de aanpassingen in het BVDB voor schenkingen onder opschortende voorwaarde en afgezonderde particuliere vermogens. Ook kunnen zich andere situaties voordoen waarin de verrekenmogelijkheden te beperkt blijken. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als een land andere grondslagen voor de heffing van een successiebelasting kent dan in Nederland het geval is. Bijvoorbeeld in een situatie dat het andere land de figuren van een wettelijke verdeling of ouderlijke boedelverdeling niet kent.

Ook na de inwerkingtreding van de Europese Erfrechtverordening op 17 augustus 2015⁴ kunnen zich gevallen van dubbele belastingheffing voordoen. De verordening regelt namelijk alleen enkele civielrechtelijke aspecten van grensoverschrijdende nalatenschappen. De verordening ziet niet op de fiscale aspecten.

Ik ben bereid om in voorkomende gevallen te bezien of er een ruimere verrekening mogelijk is dan volgt uit het BVDB. Een verzoek kan worden voorgelegd aan:

Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Team Brieven en Beleidsbesluiten

³ Kamerstukken I, 2011/12, nr. 33214-A

⁴ Verordening (EU) nr. 650/2012 bevoegdheid, toepasselijke recht, erkenning en tenuitvoerlegging beslissingen op het gebied van erfopvolging, alsmede instelling Europese erfrechtverklaring.



Cluster OVB/SW
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

7. Toepassing van artikel 39 van de AWR

In artikel 39 van de AWR is opgenomen dat een vrijstelling van belasting wordt verleend in gevallen waarin het Volkenrecht, dan wel het internationale gebruik daartoe noopt. Voor een buitenlandse diplomaat en een internationale ambtenaar die werkt voor een in Nederland gevestigde internationale organisatie geldt het volgende.

Buitenlandse diplomatieke ambtenaar

De Successiewet bevat geen vrijstelling voor een schenking door of voor de erfenis van een buitenlandse diplomatieke ambtenaar. Op grond van het verdrag van Wenen inzake het diplomatieke verkeer van 18 april 1961 is een diplomatieke ambtenaar in het gastland vrijgesteld van alle belastingen, met uitzondering van onder meer successieheffingen. Het staat het gastland vrij om aanvullende privileges te geven. In dit kader wordt een vrijstelling van schenk- respectievelijk erfbelasting verleend voor een schenking door of voor de erfenis van een lid van een buitenlandse diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging die in Nederland verblijft. Hierbij geldt wel als voorwaarde dat het lid van de diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging in de zendstaat als fiscaal inwoner wordt behandeld. Voor een lid van een honoraire consulaire vertegenwoordiging geldt geen vrijstelling voor schenk- respectievelijk erfbelasting.

Ambtenaren werkzaam bij een internationale organisatie

Voor een schenking door of voor de erfenis van een ambtenaar die ten tijde van de schenking of het overlijden werkzaam is bij een internationale organisatie en in Nederland woont, kan op grond van het Protocol van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie of op grond van een zetelverdrag tussen een internationale organisatie en Nederland, voor de schenk- respectievelijk de erfbelasting gelden dat er geen Nederlands inwonerschap ontstaat voor de duur van de periode dat hij werkzaam is bij de internationale organisatie. Of hiervan sprake is, kan per zetelverdrag verschillen.⁵ Omdat de heffing van schenk- en erfbelasting op grond van artikel 1 Successiewet bij Nederlands inwonerschap aansluit, doet zich dan geen belastbaar feit voor in Nederland.

8. Samenloop van de artikelen 47 en 48 met artikel 49 BVDB

De situatie kan zich voordoen dat de regeling van de artikelen 47 of 48 BVDB van toepassing is, maar dat de vermindering bij toepassing van de regeling van artikel 49 BVDB hoger zou zijn. In dat geval kan de regeling van artikel 49 BVDB niet worden toegepast. Het BVDB biedt niet de mogelijkheid van een keuze voor de regeling die tot het gunstigste resultaat leidt. De regeling van artikel 49 BVDB geldt slechts als voor de verrekening van de buitenlandse belasting geen andere regeling geldt.

9. Toerekening en berekening per verkrijger

Verschuldigde successiebelasting die niet per verkrijger is gespecificeerd, kan aan de erfgenamen worden toegerekend in de verhouding van hun erfporties. Een voorbeeld daarvan is een successiebelasting die feitelijk een boedelbelasting is.

Per verkrijger wordt beoordeeld of recht bestaat op voorkoming van dubbele heffing van erf- of schenkbelasting (artikel 50 BVDB). Ook de berekening van de vermindering geschiedt per verkrijger. Hiermee is aangesloten bij het systeem van de Successiewet, waarbij de erf- of schenkbelasting per verkrijger wordt geheven.

Voorbeeld

Tot de nalatenschap van een erflater die in Nederland woonde, behoort een woning in een andere mogendheid met een waarde van 500. Er zijn geen schulden aan deze woning verbonden. Verder behoort tot de nalatenschap de woning van erflater in Nederland van 1.000. Daarop rust een schuld van 500.

Erflater heeft tot erfgenamen benoemd zijn enige kind en een nabij de buitenlandse woning geves-

⁵ Een voorbeeld van een zetelverdrag is het verdrag *Headquarters Agreement between the International Criminal Court and the host State*, 's Gravenhage, 7 juni 2007 (vertaling: Zetelverdrag tussen het Internationaal Strafhof en het Gastland).

tigde kloostergemeenschap, elk voor de helft. De aanslag successiebelasting in de andere mogelijkheid bedraagt 150 en is aan de gezamenlijke erfgenamen opgelegd, maar door het kind betaald. In Nederland heeft het klooster de status van algemeen nut beogende instelling zodat over de verkrijging door de kloostergemeenschap geen Nederlandse erfbelasting verschuldigd is. Het kind is in Nederland erfbelasting verschuldigd over de helft van de nalatenschap, dus de helft van $(1.000 + 500 - 500) = 500$. Rekening houdend met een kindvrijstelling van afgerond 25 en een tarief van 20% is het kind 95 erfbelasting in Nederland verschuldigd. De eerste limiet bij de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting is de buitenlandse successiebelasting. Deze wordt naar rato van het erfdeel van het kind meegeteld zodat deze uitkomt op 75.

De tweede limiet is het bedrag aan Nederlandse erfbelasting dat kan worden toegerekend aan de buitenlandse woning. Rekening houdend met het erfdeel van het kind, bedraagt de tweede limiet:

$$\frac{(\text{buitenlandse woning})}{(\text{alle goederen} - \text{alle schulden} - \text{vrijstelling})} \times \text{erfbelasting in NL}$$
$$\frac{(250)}{(750 - 250 - 25)} \times 95 = 50$$

De vermindering bedraagt de laagste van de twee limieten, ofwel 50.

Er wordt in bovenstaand voorbeeld geen rekening gehouden met het feit dat het klooster geen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting kan claimen. Dat zou neerkomen op een vermindering op nalatenschapsniveau en dat is in strijd met artikel 50 BVDB. Successiebelasting die is geheven van één van de verkrijgers uit een nalatenschap, kan dus niet verrekend worden met de erfbelasting die door andere verkrijgers uit dezelfde nalatenschap is verschuldigd.

Dit uitgangspunt geldt ook bij toepassing van artikel 16 en artikel 17 Successiewet. De van een afgezonderd particulier vermogen geheven gelijksoortige erf- of schenkbelasting (zie ook onderdeel 2 van dit besluit) wordt toegerekend aan de erfgenamen van de erflater dan wel de begiftigden op basis van dezelfde verdeling als die in artikel 16 of artikel 17 Successiewet (artikel 47, zevende lid, artikel 48, zesde lid, en artikel 51, eerste lid, onderdeel b, BVDB).

10. Aanvang tienjaarsperiode bij einde publiekrechtelijke dienstbetrekking

Een Nederlander die binnen tien jaar nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten, een schenking doet of overlijdt, wordt geacht op dat moment in Nederland te wonen (artikel 3, eerste lid, Successiewet).

Een Nederlander die in dienstbetrekking staat tot de Staat der Nederlanden, wordt steeds geacht in Nederland te wonen, indien hij is uitgezonden:

- als lid van een diplomatieke, permanente of consulaire vertegenwoordiging van het Koninkrijk der Nederlanden in het buitenland; of
- om in het kader van een verdrag waarbij de Staat der Nederlanden partij is, in een andere mogelijkheid werkzaamheden te verrichten (artikel 2, eerste lid, Successiewet).

Ook zijn partner en de kinderen die jonger zijn dan 27 jaar en die in belangrijke mate door hem worden onderhouden in de zin van artikel 1.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001, worden geacht in Nederland te wonen.

De fictieve woonplaats van artikel 2, eerste lid, Successiewet vervalt als de dienstbetrekking eindigt. Voor de toepassing van artikel 3, eerste lid, Successiewet is van belang of de tienjaarsperiode aanvangt:

- na het einde van de dienstbetrekking; of
- op het moment waarop Nederland metterwoon is verlaten.

Een redelijke uitleg leidt ertoe dat voor de toepassing van artikel 2, eerste lid, Successiewet de tienjaarsperiode ingaat op het moment waarop Nederland feitelijk metterwoon is verlaten. Deze uitleg geldt voor alle gevallen waarop artikel 2, eerste lid, Successiewet van toepassing is, zoals voor Nederlandse diplomaten en Nederlanders die werkzaam zijn bij de Europese Unie.

11. Wijziging van nationaliteit na emigratie

Een van de eisen voor de toepassing van artikel 3, eerste lid, Successiewet is dat de schenker of erflater Nederlander is. De schenker of erflater moet de Nederlandse nationaliteit hebben op zowel het moment van emigratie als op het moment van de schenking of overlijden. Deze bepaling geldt daarom niet voor degene die pas de Nederlandse nationaliteit krijgt nadat hij Nederland metterwoon heeft

verlaten, of voor een Nederlander die op het moment van de schenking of overlijden de Nederlandse nationaliteit niet meer bezit.

12. Toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling bij de berekening van de evenredigheidsbreuk ter voorkoming van dubbele erf- en schenkbelasting

Artikel 47 BVDB regelt de wijze waarop de vermindering van erfbelasting plaatsvindt ter zake van een door de erflater gedreven buitenlandse onderneming en onroerende zaken die binnen het gebied van een andere Mogendheid zijn gelegen en aldaar zijn onderworpen aan een gelijksoortige belasting. De vermindering wordt gesteld op de laagste van de volgende twee bedragen, ook wel limieten genoemd. Ten eerste het bedrag van de door de andere Mogendheid geheven belasting, de zogenoemde eerste limiet. Ten tweede het bedrag aan Nederlandse erfbelasting dat toerekenbaar is aan de hiervoor genoemde goederen, de zogenoemde tweede limiet. Deze limiet wordt berekend aan de hand van de evenredigheidsbreuk als omschreven in artikel 47, derde lid, BVDB.

Bij de herziening van het BVDB in 2005 naar aanleiding van het arrest De Groot is de voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting zodanig aangepast dat voor de berekening van de evenredigheidsbreuk bepaalde subjectieve vrijstellingen en schulden niet langer evenredig worden omgeslagen over de buitenlandse en binnenlandse bezittingen.⁶ Hiermee werd voorkomen dat een deel van de tegemoetkoming verloren gaat. Artikel 47, derde lid, onderdeel b, BVDB regelt thans dat in het bedrag van de noemer, de waarde van alle schulden die aftrekbaar zijn voor de Successiewet, alsmede de van toepassing zijnde vrijstellingen, bedoeld in artikel 32 Successiewet, op de waarde van de verkregen bezittingen in mindering mogen worden gebracht.

Voorbeeld 1

Tot de nalatenschap van een erflater die in Nederland woonde, behoren bezittingen ter waarde van 1.712 en schulden ter waarde van 700. De verkrijging bedraagt 1.012. Er geldt een vrijstelling van 12. De Nederlandse erfbelasting wordt berekend over $1.012 - 12 = 1.000$. Voor de leesbaarheid wordt uitgegaan van een tarief van 20%, zodat de verschuldigde erfbelasting 200 bedraagt. Tot de nalatenschap behoort een buitenlandse woning van 500 waaraan een schuld is verbonden van 300. Over deze buitenlandse woning wordt voorkoming verleend. Over de buitenlandse woning is 45 buitenlandse successiebelasting geheven (eerste limiet). De tweede limiet bedraagt:

$$\frac{(\text{buitenlandse woning} - \text{buitenlandse schuld})}{(\text{alle goederen} - \text{alle schulden} - \text{vrijstelling})} \times \text{erfbelasting in NL}$$

$$\frac{(500 - 300)}{(1.712 - 700 - 12)} \times 200 = 40$$

Bij de herziening van het BVDB in 2005 is opgemerkt dat uit bovengenoemde aanpassing volgt dat een vrijstelling die specifiek betrekking heeft op een bezitting die in de verkrijging is begrepen, een zogenoemde objectvrijstelling, in mindering kan worden gebracht op de waarde van de bezittingen die in de noemer zijn opgenomen.⁷ Op deze wijze wordt voorkomen dat erfbelasting wordt toegerekend aan een object dat is vrijgesteld. Net als bij een objectvrijstelling acht ik het redelijk dat bij toepassing van de evenredigheidsbreuk van artikel 47, derde lid BVDB, rekening wordt gehouden met de BOR. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat voor de toepassing van artikel 47, derde lid, onderdeel b, BVDB, op de waarde van alle verkregen bezittingen de aan belastingplichtige verleende BOR-vrijstelling in mindering komt.

Voorwaarden

- Als de BOR-vrijstelling is toegepast op ondernemingsvermogen als bedoeld in artikel 47, eerste lid, BVDB dat is belast in de andere Mogendheid, geldt deze goedkeuring slechts indien het bedrag

⁶ Besluit van 8 april 2005 tot wijziging van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 in verband met het arrest De Groot van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (C-385/00) en in verband met enkele technische aanpassingen, Stb. 2005, 197, blz. 21.

⁷ Besluit van 8 april 2005 tot wijziging van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 in verband met het arrest De Groot van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (C-385/00) en in verband met enkele technische aanpassingen, Stb. 2005, 197, blz. 21 en 22.

van de verleende BOR-vrijstelling voor zover dat daarop betrekking heeft ook in mindering wordt gebracht op het bedrag als omschreven in artikel 47, derde lid, onderdeel a, BVDB (de teller van de evenredigheidsbreuk).

- Deze goedkeuring heeft net als de BOR zelf een voorwaardelijk karakter. Dit betekent dat als niet aan het voortzettingsvereiste van artikel 35e Successiewet wordt voldaan, de goedkeuring in zoverre vervalt. Bij het opleggen van de aanvullende aanslag of conserverende aanslag, bedoeld in artikel 37, derde lid, Successiewet, zal de inspecteur de tegemoetkoming op grond van artikel 47 BVDB en dit onderdeel, herrekenen.

Bovenstaande goedkeuring en voorwaarden gelden ook voor de toepassing van de vermindering van erfbelasting bij fictief in Nederland wonende erflaters (artikel 48, derde lid, onderdeel b BVDB) en voor de schenkbelasting (artikel 51 BVDB).

Wanneer er in de andere Mogendheid een vergelijkbare regeling als de BOR is toegepast, dan heeft dit geen invloed op de voorkomingsbreuk omdat de toepassing hiervan al is verdisconteerd in de eerste limiet.

Voorbeeld 2⁸

Tot de nalatenschap van een erflater die in Nederland woonde, behoren de volgende bezittingen en schulden:

- Een woning in een andere mogendheid van 500
- Een aan deze woning verbonden schuld van 100 (buitenlandse schuld)
- Een woning in Nederland van 700
- Een schuld in Nederland van 200
- Een onderneming in Nederland van 3.000

Er is één erfgenaam, namelijk de nicht van erflater. Zij zet de onderneming voort. De BOR-vrijstelling over de onderneming in Nederland bedraagt 2.625 (1.500 + (3.000 – 1.500) x 75%). Over 3.000 – 2.625 = 375 is erfbelasting verschuldigd.

De Nederlandse belastinggrondslag kan als volgt worden berekend: de woningen en het niet vrijgestelde gedeelte van de onderneming (1.200 + 375 = 1.575) minus de schulden (100 + 200 = 300) = 1.275. Hierover is 30% ofwel 382 Nederlandse erfbelasting verschuldigd.

De erfgenaam is in het buitenland ook successiebelasting verschuldigd, en wel over het saldo van de buitenlandse bezittingen en de daarmee verband houdende schulden. De grondslag in het buitenland is dus 400. Stel dat zij hierover 150 aan buitenlandse successiebelasting betaalt. Dit is de zogenoemde eerste limiet.

De berekening van de tweede limiet met toepassing van bovenstaande goedkeuring is als volgt:

$$\frac{(\text{buitenlandse woning} - \text{buitenlandse schuld})}{(\text{alle goederen} - \text{alle schulden} - \text{BOR})} \times \text{erfbelasting in NL}$$

$$\frac{(500 - 100)}{(4.200 - 300 - 2.625)} \times 382 = 120$$

De tweede limiet is lager dan de eerste limiet, daarom is de vermindering 120.

Voorbeeld 3

Tot de nalatenschap van een erflater die in Nederland woonde, behoren de volgende bezittingen en schulden:

- Een buitenlandse onderneming van 3.000
- Een woning in Nederland van 700
- Een schuld in Nederland van 200

Er is één erfgenaam, namelijk de neef van erflater. Hij zet de onderneming voort. In de andere mogendheid is over de onderneming 180 aan successiebelasting verschuldigd. Dit is de zogenoemde eerste limiet.

⁸ Voor de leesbaarheid worden in de volgende voorbeelden de vrijstellingen van artikel 32 Successiewet achterwege gelaten. Daarnaast wordt uitgegaan van het 30% tarief.



In Nederland wordt een beroep gedaan op de BOR. De BOR-vrijstelling in Nederland over de buitenlandse onderneming bedraagt 2.625. De Nederlandse belastinggrondslag kan als volgt worden berekend: de woning en het niet vrijgestelde gedeelte van de onderneming ($700 + 375 = 1.075$) minus de schulden (200) = 875. Hierover is de neef 262 Nederlandse erfbelasting verschuldigd.

De berekening van de tweede limiet met toepassing van bovenstaande goedkeuring, waarbij zowel het bedrag van de teller als de noemer worden verminderd met de Nederlandse BOR-vrijstelling is als volgt:

$$\frac{(\text{buitenlandse onderneming} - \text{BOR buitenlandse onderneming})}{(\text{alle goederen} - \text{alle schulden} - \text{BOR})} \times \text{erfbelasting in NL}$$

$$\frac{(3.000 - 2.625)}{(3.700 - 200 - 2.625)} \times 262 = 112$$

De tweede limiet is lager dan de eerste limiet, daarom is de vermindering 112.

13. Ingetrokken regeling

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:
– het besluit van 15 oktober 2014, nr. BLKB2013M/1870M.

14. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 13 mei 2025

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*