

24. Franse fiscale gevolgen van de wettelijke verdeling

MR. I.M.G. HEUZÉ MS

Onder de werking van de Europese Erfrechtverordening wordt in dit artikel kort ingegaan op de Franse fiscale gevolgen, voor de Franse erfbelasting, van de toepassing van de Nederlandse wettelijke verdeling bij het eerste overlijden. In dat kader wordt met name een poging gedaan om de Franse fiscale behandeling van de langstlevende en van de kinderen in kaart te brengen, wanneer een Franse onroerende zaak onderdeel van de nalatenschap is, in de situaties waarin het echtpaar zijn woonplaats in Nederland, dan wel in Frankrijk heeft ten tijde van het overlijden.

In dit artikel¹ wordt kort ingegaan op de Franse fiscale gevolgen van de wettelijke verdeling.² Aan de orde komt de situatie waarin de overledene, fiscaal inwoner van Nederland, getrouwd was, minstens één levend kind had en een Franse onroerende zaak bezat (bijv. een vakantiehuis in Frankrijk). De situatie waarin de overledene zijn fiscale woonplaats in Frankrijk had, komt tevens aan bod.

Over de Franse fiscale gevolgen bestaat nog geen officieel beleid van de Franse Belastingdienst en is er nog geen Franse jurisprudentie. Het doel van dit summiere artikel is daarom om enkele suggesties te formuleren over het standpunt dat door de erfgenamen ten aanzien van de Franse Belastingdienst kan worden ingenomen. Een discussie hierover met de Franse Belastingdienst – zelfs eerst met de Franse notaris – lijkt heel waarschijnlijk, welke dan door de Franse rechters opgelost zal moeten worden.

1. Het juridische kader: de Europese Erfrechtverordening

Wanneer de Europese Erfrechtverordening ('de Verordening') van toepassing is, zijn de civielrechtelijke gevolgen van de Nederlandse wettelijke verdeling in principe ook in Frankrijk van toepassing, wanneer de overledene zijn woonplaats in Nederland had in de zin van de Verordening en geen testament had gemaakt, dan wel in het kader van een testament waarin het Nederlandse recht en de wettelijke verdeling van toepassing zijn verklaard. Wat de positie

van de langstlevende en de kinderen betreft, zijn de rechtsverhoudingen die voortvloeien uit de wettelijke verdeling héél anders dan onder het Franse erfrecht, waar de rechten van de kinderen veel sterker zijn.

Zoals bekend ziet de Verordening niet op de fiscale gevolgen van een grensoverschrijdende successie-afwikkeling en zijn deze gevolgen aan de nationale fiscale wetgevingen onderworpen.

Op voorhand wordt opgemerkt dat een Franse rechter die de Franse fiscale gevolgen moet vaststellen van een rechtsverhouding afkomstig van een buitenlands erfrecht, traditiegetrouw probeert om deze verhouding te analyseren aan de hand van de begrippen die onder het Franse civiele recht bekend zijn. Op zich verandert de Verordening hier niets, maar ontstaat in bovengenoemde probleemstelling alleen een nieuwe erfrechtelijke situatie met betrekking tot een Franse onroerende zaak.

In dat nieuwe Europese juridische kader is het zeer de vraag wat de Franse fiscale gevolgen van de wettelijke verdeling zijn, wanneer de nalatenschap (gedeeltelijk of volledig) aan de Franse erfbelasting (hierna '*droits de succession*') onderworpen is, hetgeen altijd het geval is wanneer een Franse onroerende zaak zich in de nalatenschap bevindt.

2. Territorialiteit van de Franse *droits de succession*

Onder art. 750 ter van het Franse *Code Général des Impôts* (CGI) kunnen de Franse *droits de succession* in drie situaties van toepassing en verschuldigd zijn:

- Wanneer de overledene zijn fiscale woonplaats in Frankrijk had – dan is de hele nalatenschap in Frankrijk belast. Of:

1 Een Franse versie van dit artikel zal tevens binnenkort door *Editions Francis Lefebvre* worden gepubliceerd – naar verwachting in de Franse tijdschrift *Solution Notaire*.

2 De auteur bedankt Jean-François Desbuquois, advocaat fiscalist en partner bij FIDAL in Parijs, alsmede Mw Mr Desiree van den Hoonaard, kandidaat-notaris bij Verhees Notarissen, voor hun bijdragen aan dit artikel.

- Wanneer bepaalde goederen van de nalatenschap als *Franse bezittingen* worden aangemerkt in de zin van de Franse fiscale wet: met name Franse onroerende zaken en rechten daarop, maar ook vorderingen op personen die hun woonplaats in Frankrijk hebben (waardoor een Franse bankrekening bijvoorbeeld als een Franse bezitting wordt aangemerkt) – dan wordt de vererving van die Franse bezittingen in Frankrijk belast. Of:
- Wanneer een erfgenaam of legataris zijn fiscale woonplaats in Frankrijk heeft en tevens gedurende minstens zes jaren in de periode van tien jaren voorafgaand aan het overlijden tevens zijn fiscale woonplaats in Frankrijk had – dan is *zijn* hele erfdeel in Frankrijk belast (het maakt dan niet uit waar de goederen gelegen zijn).

Wanneer de overledene zijn fiscale woonplaats in Nederland had (of wanneer de Nederlandse woonplaatsfictie van toepassing is), valt zijn hele nalatenschap onder de reikwijdte van de Nederlandse erfbelasting. Bij gebrek aan een belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk op het gebied van de erfbelasting kan een mogelijke dubbele belasting met een beroep op het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting beperkt worden. Het gedeelte van de betaalde *droits de succession* dat ziet op (rechten op) Franse onroerende zaken mag onder voorwaarden met de Nederlandse erfbelasting verrekend worden (*'tax credit'*), terwijl het gedeelte dat ziet op roerende zaken onder voorwaarden aftrekbaar kan zijn van de grondslag van de Nederlandse erfbelasting.

De *droits de succession* worden per erfgenaam met toepassing van een progressief tarief berekend (ander tarief dan in Nederland), afhankelijk van de rechtsverhouding met de overledene en na toepassing van een vrijstelling die tevens heel anders is dan onder de Nederlandse fiscale wet.

Het moge duidelijk zijn dat de Franse fiscale wet is geschreven met het zicht op de toepassing van het *Franse* erfrecht, en niet van een ander buitenlands erfrecht. Hierdoor ontstaan allerlei Franse fiscale vragen welke nog grotendeels onbeantwoord zijn door de Franse wet, het beleid van de Franse Belastingdienst of de Franse jurisprudentie.

3. De nalatenschap onder Frans fiscaal recht

Voor de bepaling van de grondslag van de *droits de succession* moet de nalatenschap in principe volgens het civiele recht worden vastgesteld, tenzij de *Franse* fiscale wet in een expliciete afwijking daarvan voorziet. In het kader van de Verordening leidt dit fundamentele rechtsbeginsel in principe tot de fiscale erkenning en aanvaarding van de civielrechtelijke rechtsverhoudingen welke voortvloeien uit de wettelijke verdeling. De omvang van de nalatenschap wordt tevens beïnvloed door de omvang van het huwelijkse vermogensregime onder het van toepassing zijnde civiele recht.

Als gevolg van de wettelijke verdeling verkrijgt de langstlevende echtgenoot ('langstlevende') de hele nalatenschap in *volle eigendom* en verkrijgen de kinderen in principe slechts een vordering op de langstlevende, welke in waarde bepaald wordt en welke in principe pas ten tijde van het overlijden van de langstlevende opeisbaar wordt (termijn onbepaald). Soms draagt deze vordering een rente.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft recentelijk al in het kader van de Verordening vastgesteld dat het van toepassing zijnde erfrecht mede de kwestie van de *overgang van het eigendom* van de goederen van de nalatenschap bepaalt (CJUE 12 oktober 2017, C-218/16).

Gezien bovengenoemde territorialiteitsregels van de *droits de succession* zouden de *vorderingen* van de kinderen op de langstlevende *niet* als Franse bezittingen aangemerkt moeten worden, wanneer de langstlevende zijn fiscale woonplaats buiten Frankrijk heeft ten tijde van het overlijden. Dientengevolge lijkt het – op één uitzondering na – in dat geval niet mogelijk om de verkrijgingen van de kinderen aan de *droits de succession* te onderwerpen, terwijl de erfrechtelijke verkrijging door de langstlevende zelf (waaronder de Franse onroerende zaak) tegenwoordig wettelijk volledig is vrijgesteld van *droits de succession*. Als gevolg van beide Franse fiscale regels zou de hele nalatenschap dan vrij van *droits de succession* moeten kunnen blijven ten tijde van het eerste overlijden. Dit kan echter anders wanneer een erfgenaam in Frankrijk woont (derde geval onder bovengenoemd art. 750 ter CGI): zijn hele erfdeel kan dan onderworpen zijn aan de *droits de succession*, zijnde zijn erfrechtelijke vordering op de langstlevende: hierop wordt hierna verder ingegaan.

Wanneer het echtpaar echter zijn fiscale woonplaats in Frankrijk had ten tijde van het eerste overlijden en het Nederlandse erfrecht in het kader van de Verordening van toepassing is (daaronder begrepen als gevolg van een rechtskeuze), kwalificeert de erfrechtelijke vordering van het kind op de langstlevende ouder die in Frankrijk woont als een Franse bezitting, welke aan de *droits de succession* onderworpen zou moeten zijn.

Ondanks bovengenoemde fiscale analyse, welke gebaseerd is op een strikte civielrechtelijke interpretatie van de wettelijke verdeling, lijkt het op dit moment echter niet mogelijk om het risico van een andere interpretatie door de Franse Belastingdienst, of door een Franse rechter uit te sluiten. Beide partijen zouden mogelijk de positie van de langstlevende als die van een simpel vruchtgebruiker van de hele nalatenschap kunnen proberen te kwalificeren, bijvoorbeeld omdat het Nederlandse civiele recht in bepaalde situaties toch wilsrechten aan de kinderen toekent, of omdat de schuld aan de kinderen nog niet bestaat in het vermogen van de overledene zelf op het moment net voorafgaand aan zijn overlijden (in tegenstelling tot bestaande schulden van de overledene die onderdeel zijn van zijn nalatenschap). Op

grond van onze informatie zijn nog geen precedentes over dit kwalificatievraagstuk in Frankrijk gepubliceerd. Onder deze tweede (poging tot een) afwijkende Franse fiscale kwalificatie zouden de kinderen dan als erfgenamen van het blote eigendom van de Franse onroerende zaak (of van hun erfdeel) belast kunnen worden.

4. Aftrekbare schulden voor de *droits de succession*

Als de erflater en zijn echtgeno(o)t(e) hun fiscale woonplaats in Frankrijk hebben ten tijde van het eerste overlijden bestaat het erfdeel van het kind uit een *Franse bezitting* volgens de Franse fiscale territorialiteit. De vraag van de Franse fiscale waardering van deze vordering doet zich dan voor. Deze vraag doet zich tevens voor wanneer een erfgenaam in Frankrijk woont en zijn erfdeel in Frankrijk belastbaar is (derde geval onder art. 750 ter CGI).

De vraag van de Franse fiscale behandeling van de schuld van de langstlevende doet zich trouwens mogelijk ook voor in het kader van de Franse vermogensbelasting, een belasting welke tot eind 2017 volgens de zelfde systematiek werd geheven als de *droits de succession*. Sinds 1 januari 2018 heeft de '*impôt sur la fortune immobilière*' de voormalige '*ISF*' vervangen en zijn nieuwe regels in werking getreden met betrekking tot de fiscale aftrekbaarheid van schulden. Deze regels worden hier niet verder besproken, maar het is belangrijk om te benadrukken dat de fiscale jurisprudentie op het gebied van de voormalige ISF in principe ook geldt voor de *droits de succession*. Hierna volgt een interessant voorbeeld van deze Franse jurisprudentie.

Wat de langstlevende betreft, lijkt de vraag van de fiscale aftrekbaarheid voor de *droits de succession* van de schuld aan de kinderen theoretisch, omdat de vererving door de langstlevende tegenwoordig in Frankrijk volledig is vrijgesteld. Indien een kind echter in Frankrijk woont en, zoals boven aangegeven, zijn erfdeel onderworpen is aan de *droits de succession*, is de fiscale vraag van de hoogte van zijn vordering op de langstlevende, omgekeerd, wel bepalend. Een parallel kan echter worden gemaakt met de analyse die de *Cour de cassation* (cassatierechter voor de erfbelasting, de ISF en de *impôt sur la fortune immobilière*, in plaats van de *Conseil d'Etat*) in twee recente arresten heeft gemaakt in het kader van een Frans recht van vruchtgebruik (Cass com, 24 mei 2016, no 15-17.788, FS-P+B naar aanleiding van Cass com, 27 mei 2015, no 14-16.246, FS-P+B+R+I). Het vruchtgebruik zag op roerende zaken (aandelen), situatie waarin het Franse juridische jargon spreekt van een '*quasi-usufruit*'. De vruchtgebruiker heeft in dat geval, op grond van art. 587 van het Franse *Code civil*, de *wettelijke verplichting* om aan het eind van zijn vruchtgebruik, hetzij roerende zaken van dezelfde aard en in dezelfde hoeveelheid terug te geven, hetzij een bedrag gelijk aan hun waarde op het moment van de restitutie. De Franse Belastingdienst probeerde deze restituteschuld volledig te negeren om de

vruchtgebruiker over de volle waarde in het economisch verkeer van de aandelen aan de Franse vermogensbelasting te onderwerpen. De hoogste rechter was het daar niet mee eens en stelde in beide arresten dat deze schuld *fiscaal aftrekbaar* was, omdat zij haar oorsprong in de wet zelf vindt en inherent is aan de hoedanigheid van vruchtgebruiker.

Om een Frans fiscaal standpunt in te nemen lijkt het onder onze probleemstelling voor de erfgenamen mogelijk om deze gezaghebbende jurisprudentie van de *Cour de cassation* in te roepen, teneinde de Franse *fiscale erkenning* van de schuld van de langstlevende te claimen, welke haar oorsprong in het Nederlandse Burgerlijke Wetboek heeft.

Onder het voorbehoud van bovengenoemde mogelijke tweede kwalificatie van de wettelijke verdeling, waarbij de langstlevende gezien zou worden als een simpel vruchtgebruiker van (de Franse bezittingen in) de nalatenschap, zouden de kinderen dan vermoedelijk onderworpen kunnen worden aan de *droits de succession* als verkrijgers van het desbetreffende blote eigendom – volgens de waarderingsregels die hiervoor onder het Franse fiscale recht lang bekend zijn.

5. Fiscale waardering van de vordering op de langstlevende

Een andere vraag – wanneer de Franse *droits de succession* van toepassing zijn – betreft de Franse fiscale waardering van de erfrechtelijke vordering van het kind op de langstlevende (en, mogelijk, van de desbetreffende schuld in het kader van de Franse vermogensbelasting op het niveau van de langstlevende). Het *Code Général des Impôts* bepaalt in art. 760 ten behoeve van het bepalen van de belastbare nalatenschap dat een schuld (of vordering) op termijn in principe tegen de *nominale waarde* moet worden gewaardeerd (vermeerderd met de lopende rente, mogelijk ook de nog niet betaalde opeisbare rente) – behalve in heel specifieke situaties, zoals bijvoorbeeld ingeval van faillissement van de schuldenaar. Het lijkt derhalve niet mogelijk om de Nederlandse fiscale waarderingsregels toe te passen. Op dit punt mag het tevens duidelijk zijn dat de Franse regels niet zijn bedoeld voor een toepassing op de wettelijke verdeling en dat het niet makkelijk is om per analogie te redeneren.

De waarderingsregels onder een mogelijke kwalificatie van de kinderen door de Franse Belastingdienst als erfgenamen van het blote eigendom worden hier niet uitgewerkt.

6. Franse *déclaration de succession* (aangifte) en praktische aspecten

In de aanwezigheid van (een recht op) een Franse onroerende zaak in de nalatenschap is het noodzakelijk om een Franse aangifte *droits de succession* in te dienen (*déclaration de succession*), zelfs indien, in bepaalde situaties, het

standpunt ingenomen kan worden dat geen Franse erfbelasting aan de orde zou moeten zijn, gezien het bovenstaande – onder andere om een herkwalificatie onder de kwade trouw leer door de Franse Belastingdienst te voorkomen, waaronder fiscale boetes.

In deze aangifte zullen alle uit de wettelijke verdeling voortvloeiende rechtsverhoudingen heel zorgvuldig uitgelegd moeten worden (naast een gedegen taxatie van de Franse onroerende zaak), alsmede meerdere bijlagen en bewijsstukken meegestuurd moeten worden (art. 770 CGI). Omdat, zoals hierboven aangegeven, het risico aanwezig is dat de Franse Belastingdienst een afwijkend standpunt inneemt, is het des te belangrijker om alle feiten en omstandigheden goed op een rij te zetten en om de juridische gronden van het fiscaal ingenomen standpunt uit te leggen. Dit onder andere in het kader van de Franse fiscale verjaring en om mogelijke boetes te voorkomen.

Volgens art. L 180 en L 181 van het *Livre des Procédures Fiscales* ('LPP') mag de Franse Belastingdienst in principe tot 31 december van het derde jaar volgend op het jaar van indiening van de aangifte erfbelasting deze aangifte controleren en corrigeren. Dit korte naheffingstermijn van drie jaren geldt echter slechts indien en voor zover alle omstandigheden omtrent de mogelijke belastingschuld (*droits de succession*) voldoende in de aangifte zijn uitgelegd. Is dat niet het geval, dan wordt de wettelijke verjaringstermijn met drie additionele jaren verlengd (soms zelfs meer, onder andere wanneer de nalatenschap niet volledig in Frankrijk is gelegen). De rechtsonzekerheid aan de zijde van de Franse Belastingdienst kan daarom (heel) lang duren.

Sinds enkele jaren geldt echter soms, onder voorwaarden, een verkorte verjaringstermijn voor de *droits de succession*.

Volgens art. L 21 B al. 1 LPP mogen de erfgenamen binnen drie maanden na het indienen van de aangifte erfbelasting de Franse Belastingdienst schriftelijk verzoeken om deze aangifte binnen slechts één jaar te controleren. Ondanks het feit dat deze wettelijke bepaling vooral bedoeld werd om lange discussies over de taxatie van de goederen in de nalatenschap te voorkomen, lijkt een beroep hierop mogelijk om te proberen om *sneller rechtszekerheid* te bereiken over de Franse belastbaarheid van de nalatenschap.

Daarnaast mag een formeel standpunt van de Belastingdienst tevens in het kader van een verzoek tot een zogenaamde *rescrit* aangevraagd worden – soort ruling (deze fiscale procedure wordt hier niet verder besproken).

Conclusie

Het innemen van een Frans fiscaal standpunt gebaseerd op een strikte analyse van het Nederlandse erfrecht en van de wettelijke verdeling lijkt mogelijk, des te meer onder de Verordening, maar het risico van een geschil met de Franse Belastingdienst kan nog niet worden uitgesloten. Uiteindelijk zal een dergelijk geschil aan de Franse civiele rechter moeten worden voorgelegd: eerst het *tribunal de grande instance*, dan de *cour d'appel*, en uiteindelijk de *Cour de cassation* (wie weet, met mogelijk nog prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie). Voordat de *Cour de cassation* zich uitgesproken zal hebben, kan het dan nog ongeveer tien jaren duren.

Over de auteur

Mr. I.M.G. Heuzé Ms

Advocaat bij de Balies van Parijs en Rotterdam, fiscalist, werkzaam bij I.H. Fiscal Plus B.V. (advocatenkantoor)

VU LAW
ACADEMY

Leergang Filantropie en Notariaat: **NIEUW** geven en nalaten aan goede doelen

Krijg inzicht en overzicht van de sociaal-wetenschappelijke en fiscaal-juridische aspecten van de filantropische sector die voor u relevant zijn.

www.vulaw.nl

(START: 8 NOVEMBER 2018)



VU
VRIJE
UNIVERSITEIT
AMSTERDAM

IS VERDER KIJKEN