

3.4 Duitsland

Welke wetssystematiek kent Duitsland voor wat betreft de successie- en schenkingsrechtwetgeving?

Het navolgende overzicht is gebaseerd op de bepalingen van de Duitse Successie- en Schenkingsrechtwet, zoals deze van kracht waren op 17 december 2006. De voorgenomen wijzigingen in 2007 zijn opgenomen onder III.

Rechtsgrondslag

Wettelijk: De Duitse Successie- en schenkingsrechtwet ("Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz"⁵³), hierna genoemd de ITA;

Bestuursrechtelijk: Erfrechtlijnen 2003 ("Erbchaftsteuer-Richtlinien"), zoals uitgevaardigd door het Duitse Ministerie van Financiën; diverse besluiten over specifieke kwesties van de Erfrechtwet, eveneens uitgevaardigd door het Duitse Ministerie van Financiën.

Basisschema van de belastingheffing op grond van de ITA

- a) Rangschikking van belastbare gebeurtenissen en
- b) Persoonlijke belastingplichtigheid;
- c) Definitie van de belastingdatum (de datum die beslissend is voor belastingplichtigheid en waardering van vermogensbestanddelen);
- d) Berekening van de heffingsgrondslag;
- e) Berekening van de verschuldigde belasting.

Belastbare gebeurtenissen

- artikel 1 lid 1 nr. 1 ITA: Verwerving door overlijden (*mortis causa*)
- artikel 1 lid 1 nr. 2 ITA: Schenkingen *inter vivos*
- artikel 1 lid 1 nr. 3 ITA: Legaten aan een bijzonder doel ("Zweckzuwendungen")
- artikel 1 lid 1 nr. 4 ITA: Familiestichtingen (elke 30 jaar)

Belastbare gebeurtenissen in de gevallen nr. 1 tot en met nr. 3 betreffen overdracht van vermogensbestanddelen. Bij nr. 4 is iedere dertig jaar belasting verschuldigd (fictieve overdracht). Om die reden kan het Duitse successie- en schenkingsrecht in het algemeen worden aangemerkt als een zaakbelasting (niet een transactiebelasting)⁵⁴.

⁵³ Zoals aangekondigd op 27 feb 1997 (Federal Law Gazette 1997 I, 378) van kracht per 17 dec 2006.

⁵⁴ *Seer in Tipke/Kruse, Steuerrecht (Belastingrecht)*, 18^{de} Editie, biz. 464.

1.1. Successierechten (artikel 1 lid 1 nr. 1 ITA: Verwerving *mortis causa*)

TABEL 1 (Belastbare gebeurtenis: Verwerving *mortis causa*)

ITA-artikel	Belastbare gebeurtenis
Artikel 3 lid 1 Nr. 1	Erfenis („Erfanfall“); aanspraak op een wettelijk aandeel in de nalatenschap („Pflichtteilsanspruch“); testamentaire schenking/legaat („Vermächtnis“); een gemaakte aanspraak op een wettelijk aandeel in de nalatenschap („Pflichtteilsanspruch“);
Nr. 2	Schenking bij het overlijden van de schenker/ <i>donatio mortis causa</i> („Schenkung auf den Todesfall“); inclusief overgang krachtens erfrecht van aandelen in een maatschap of vennootschap bij het overlijden van een partner of aandeelhouder;
Nr. 3	Verwervingen die juridisch op dezelfde wijze worden behandeld als testamentaire schenkingen/legaten;
Nr. 4	Ieder geldelijk voordeel van derden („Vermögensvorteil“) dat (bij overlijden) rechtstreeks is verkregen uit een overeenkomst gesloten met de overledene;
Artikel 3 lid 2 Nr. 1	Overgang krachtens erfrecht van vermogensbestanddelen naar een Duits fonds opgericht door de overledene of naar een buitenlands fonds met een vaste doelstelling;
Nr. 2	Ieder geldelijk voordeel verkregen door vervulling van een verplichting of voorwaarde gesteld door de overledene (bij vervulling van de verplichting/voorwaarde);
Nr. 3	Ieder geldelijk voordeel van derden ontleend aan goedkeuring van een schenking door de overledene;
Nr. 4	Iedere vergoeding die wordt toegekend voor afstand van aanspraak op een verplicht deel, voor weigering/afwijzing van een erfdeel, voor weigering van een wettelijk aandeel in de nalatenschap of voor weigering van een testamentaire schenking/legaat;
Nr. 5	Iedere vergoeding die wordt toegekend (na het verstrijken van de afwijzingsperiode) voor een testamentaire schenking/legaat die of dat onderworpen is aan een beperking/voorwaarde;
Nr. 6	Iedere vergoeding die wordt toegekend voor overdracht van de toekomstige nalatenschap van een „Vertragserbe“ (revisory heir);
Nr. 7	Iedere vergoeding die wordt verkregen door een („heir conventional“) een gewoon erfgenaam in regres voor schenkingen uit de erfenis die zijn gedaan door de overledene.

⁵⁵

Voetnoot Deloitte Belastingadviseurs BV: Vertragserbe houdt in een erfgenaam uit hoofde van een contract, niet zijnde een testament. Er bestaat een verschil tussen „Vorerbe“ en „Nacherbe“. Een erfenis kan allereerst vallen in de „Vorerbe“ en na het overlijden naar de „Nacherbe“.

1.2. Schenkingsrechten (artikel 1 lid 1 nr. 2 ITA: Giften/Schenking *inter vivos*)

Een schenking in de zin van de Duitse ITA vereist dat:

- de schenker weet dat hij niet uit hoofde van de wet, een overeenkomst of andere hoofde tot zijn schenking verplicht is; en
- dat hij vrijwillig handelt ten bate van de begunstigde.

In geval van wederzijdse overeenstemming zal in het algemeen een schenking worden verondersteld voorzover er een duidelijke economische discrepantie bestaat tussen de geruilde vermogensbestanddelen ("gemischte Schenkung"): in het kader van de Duitse ITA worden bij een dergelijke transactie twee componenten onderscheiden: overdracht in ruil voor vergoeding (niet belastbaar op grond van de ITA) en schenking (wel belastbaar op grond van de ITA). Hetzelfde is van toepassing bij een schenking die bezwaard is met een verplichting (bijvoorbeeld aanvaarding van aansprakelijkheid)⁵⁷.

⁵⁶ Voetnoot Deloitte Belastingadviseurs BV: Indien de nalatenschap wordt geëffectueerd door een contract (voorafgaande aan de dood).

⁵⁷ Seer in Tipke/Lang, als boven (voetnoot 43), blz. 471.

TABEL 2 (Belastbare gebeurtenis: Verwerving *inter vivos*)

ITA-artikel	Belastbare gebeurtenis
artikel 7 lid 1 nr. 1	ledere vrijwillige toedeling voorzover de begunstige verrijkt wordt ten laste van de schenker;
Nr. 2	ieder geldelijk voordeel verkregen zonder vergoeding door vervulling van een verplichting of voorwaarde van de schenker;
Nr. 3	ieder geldelijk voordeel verkregen door derden bij goedkeuring van een schenking (voordelen van een derde die voorwaardelijk zijn voor de schenking);
Nr.4	ledere verrijking die toevalt aan een echtgenoot/echtgenote wanneer een gemeenschap van goederen/gemeenschappelijke zaken ("Gütergemeinschaft") wordt overeengekomen met de echtgenote/echtgenoot;
Nr. 5	ledere vergoeding die wordt toegekend voor weigering/afwijzing van een erfdeel ("Erbverzicht") voorafgaand aan de erfenis;
Nr. 6	ieder geldelijk voordeel verkregen door tussentijdse afwikkeling van een erfenis ("vorzeitiger Erbausgleich");
Nr. 7	ieder geldelijk voordeel dat een eerdere erfgenaam/bepaalde erfgenaam ("Vorerbe") toekent terzake van een revisionair erfgenaam ("Nacherbe") voorafgaand aan de verkrijging;
Nr. 8	ledere overgang van vermogensbestanddelen door de oprichting van een Duits fonds of een buitenlands fonds met een vaste doelstelling;
Nr. 9	ieder geldelijk voordeel verkregen bij faillissement/ontbinding van een fonds of een buitenlands fonds met een vaste doelstelling;
Nr. 10	ledere vergoeding verkregen in ruil voor aanspraken die zijn onderworpen aan een voorwaarde of beperking, voorafgaand aan vervulling van de voorwaarde/afloop van de beperking;

1.3. Legaten aan een bijzonder doel (artikel 1 lid 1 Nr. 3 ITA)

Een legaat aan een bijzonder doel is iedere schenking *inter vivos* of *mortis causa* die is onderworpen aan de voorwaarde dat deze wordt gebruikt voor een bepaald doel. Anders dan een schenking *inter vivos* of *mortis causa*, wordt een legaat aan een bijzonder doel niet verstrekt ten gunste van een bepaald persoon maar aan een gespecificeerd doel⁵⁸. Aangenomen wordt dat de vermogensbestanddelen worden bijgedragen aan een algemeen doel beogende instelling.

1.4. Familiestichtingen (artikel 1 lid 1 Nr. 4 ITA)

Over de juridische nalatenschap (vermogensbestanddelen) van een familiestichting of vereniging wordt elke 30 jaar belasting geheven (ongeacht of vermogen is overgedragen) om ervoor te zorgen dat successierecht niet wordt ontlopen door een eenmalige (belastbare) overdracht en daaropvolgend (belastingvrij) gebruik van vermogen – mogelijk door generaties – van de begunstigde familie(s). Nr. 4 is van toepassing op stichtingen die zijn opgericht ten behoeve van een of meer bepaalde families.

De *initiële* overdracht van vermogensbestanddelen naar het fonds wordt in het algemeen aangemerkt als een schenking *inter vivos* of *mortis causa*. Artikel 1 lid 1 Nr. 4 is voorzover niet van toepassing.

Persoonlijke belastingplichtigheid

De bovengenoemde belastbare gebeurtenissen kunnen onderworpen zijn aan

- onbeperkte of
- beperkte belastingplichtigheid onder het erfrecht.

Van onbeperkte belastingplichtigheid is sprake indien:

- de overledene op het moment van overlijden; of
- de begunstigde op het moment waarop de schenking wordt uitgevoerd; of
- de verkrijger op het moment waarop de belastingplichtigheid ontstaat geacht wordt Duits ingezetene te zijn.

⁵⁸ Seer in Tipke/Lang, als boven, blz. 472.

⁵⁹ Artikel 2 lid 1 nr. 1 en 2 ITA.

Dit is het geval:

- wanneer een persoon zijn woonplaats of normale verblijfplaats in Duitsland heeft (in geval van een overledene: had)
- wanneer een Duits staatsburger die in een ander land woont zijn Duitse woonplaats/normale verblijfplaats minder dan vijf jaar eerder heeft verlaten;
- ongeacht de termijn van vijf jaar: een Duits staatsburger (en andere Duitse staatsburgers in zijn huishouden) zonder woonplaats of normale verblijfplaats in Duitsland, die in dienst is van een Duitse publiekrechtelijke rechtspersoon;
- wanneer een vennootschap, vereniging van personen of juridische nalatenschap zijn bestuur of zetel in Duitsland heeft.

Indien aan de bovengenoemde voorwaarden is voldaan, is het hele (wereldwijde) erfdeel in het algemeen belastbaar in Duitsland. Bovendien schept de Duitse Wet op belasting over buitenlandse transacties ("Außensteuergesetz") een 10-jarige belastingplichtigheid voor Duitse staatsburgers die hun Duitse woonplaats/normale verblijfplaats in Duitsland heeft verlaten, maar een aanzienlijk financieel belang in Duitsland houden.

Indien echter geen van de partijen als Duits ingezetene wordt aangemerkt, zijn alleen de zaken die zich in Duitsland bevinden onderworpen aan belastingheffing (beperkte belastingplichtigheid).

Zaken die zich in Duitsland bevinden

Tot zaken die zich in Duitsland bevinden behoren:

- in Duitsland gelegen landbouw- en bosgrond;
- in Duitsland gelegen grond en gebouwen;
- zakelijke eigendommen van een permanente vestiging of eigendom van een permanente vertegenwoordiger die zich in Duitsland bevindt;
- aandelen in een ingezeten vennootschap indien de (niet ingezeten) aandeelhouder, alleen of tezamen met verbonden personen, een direct of indirect belang heeft van ten minste 10%;
- in Duitsland geregistreerde uitvindingen en gebruiksmodellen;
- bedrijfsmiddelen verhuurd aan een bedrijf dat zich in Duitsland bevindt;
- hypotheek, andere bezwaren van onroerende zaken alsmede andere vorderingen en rechten waarvoor in Duitsland gelegen onroerende zaken als zekerheid zijn verstrekt (inclusief in Duitsland geregistreerde schepen);
- rechten uit een deelneming als stille vennoot in een handelsbedrijf of uit een deelnemende lening indien de schuldenaar een ingezeten persoon, maatschap of vennootschap is; en
- het recht van vruchtgebruik op een van de bovengenoemde vermogensbestanddelen.

⁶⁰ Artikel 2 lid 1 Nr. 3 ITA.

Belastbare personen⁶¹

Belastbare personen zijn:

- in het algemeen de verkrijger;
- de schenker en de begunstigde in geval van een *schenking inter vivos* (gemeenschappelijke belastingplichtigheid);
- de persoon die door het legaat verplicht is tot een bijzonder doel;
- de familiestichting.

Heffingsgrondslag⁶²

De heffingsgrondslag wordt berekend volgens het volgende schema.⁶³ Vermogensbestanddelen worden gewaardeerd per de relevante datum (d.w.z. de datum van overlijden van de overledene). In theorie gelden de vigerende (markt) waarden. In de praktijk zijn vigerende waarden niet van toepassing op iedere soort vermogensbestanddelen, maar slechts op een minderheid van de vermogensbestanddelen. Andere⁶⁴ waarderingsmethoden worden toegepast op bedrijfsmiddelen, vastgoed, e.d. Dit is aangevochten als ongelijkheid (discriminatie van andere vermogensbestanddelen) en verwezen naar het Duitse Constitutionele Hof.⁶⁵ Zie vraag III. hierna, voor meer bijzonderheden.

⁶¹ Artikel 20 ITA.

⁶² Artikel 10 ITA.

⁶³ Erfrechtlijn 2003, R 24.

⁶⁴ Als vermeld in de Duitse Waarderingswet ("Bewertungsgesetz"), waarnaar artikel 10 ITA verwijst.

⁶⁵ Duitse Federale Financiële Rechtbank, besluit van 22 mei 2002, II R 61/99; de zaak (1 BvL 10/02) is aanhangig voor het Duitse Constitutionele Hof.

TABEL 3 (Schema voor de Berekening van de Heffingsgrondslag)

Stap		Zie
	Belastingwaarde van landbouw- en bosgrond	
/.	Vrijstelling volgens artikel 13 lid 1 Nr. 2 en 3	vraag II.3. zie hieronder
+	Belastingwaarde van zakelijke goederen	
/.	Vrijstelling volgens artikel 13 lid 1 Nr. 2 en 3	vraag II.3. zie hieronder
+	Belastingwaarde van aandelen in vennootschappen	
=	<i>Subtotaal</i>	
/.	Aftrek en waardevermindering volgens artikel 13a	vraag II.3. zie hieronder
+	Belastingwaarde van vastgoed	
/.	Vrijstelling volgens artikel 13 lid 1 Nr. 2 en 3	vraag II.3. zie hieronder
+	Belastingwaarde van andere zaken/vermogensbestanddelen	
/.	Vrijstelling volgens artikel 13 lid 1 Nr. 1 en 2	vraag II.3. zie hieronder
=	<i>Aanvaarding van zaken tegen belastingwaarde</i>	
/.	Belastingwaarde van aftrekbare passiva van de nalatenschap	vraag II.3. zie hieronder
=	<i>Vrijking van de verwerver/begunstigde</i>	
/.	Van belasting vrijgestelde verevening van het overschot na beëindiging van een huwelijk (indien van toepassing), artikel 5	vraag II.3. zie hieronder
+	Eerdere verkrijgingen volgens artikel 14	vraag II.3. zie hieronder
/.	Persoonlijke aftrek volgens artikel 16	vraag II.3. zie hieronder
/.	Bijkomende aftrek volgens artikel 17	vraag II.3. zie hieronder
=	<i>Belastbare verkrijging (naar beneden af te ronden op de eerstvolgende €100)/ heffingsgrondslag</i>	

⁶⁶ Wordt gewijzigd in 2007. Zie vraag III. voor meer informatie.

Totstandkoming van belastingverplichting⁶⁷

Er bestaan verschillende specifieke bepalingen met betrekking tot het moment waarop de belastingverplichting ter zake van schenkingen *mortis causa* ontstaat. In het algemeen ontstaat de belastingverplichting:

- in geval van schenkingen *mortis causa*: bij het overlijden van de overledene;
- in geval van schenkingen *inter vivos*: bij definitieve uitvoering van de schenking;
- in geval van een legaat aan een bijzonder doel: bij het ontstaan van de desbetreffende verplichting;
- in geval van een stichting: elke 30 jaar, voor de eerste keer 30 jaar nadat de vermogensbestanddelen zijn overgedragen aan het fonds.

Aangifte en meldingsverplichtingen⁶⁸

Iedere belastbare gebeurtenis moet worden gemeld door de verkrijger (in geval van een legaat aan een bijzonder doel: de verplichte persoon) binnen een periode van drie maanden nadat hij voor het eerst kennis kreeg van de gebeurtenis. In geval van een schenking *inter vivos* is ook de schenker verplicht te melden. De meldingsverplichting is ook van toepassing op notarissen, rechtbanken en burgerlijke stand, vermogensbeheerders/trustees en verzekeringsmaatschappijen. De verkrijger is niet meldingsplichtig:

1. in geval van verkrijging *mortis causa*: indien de testamentaire beschikking is geopend door een Duitse burgerlijke rechter, notaris of consul;
2. in geval van verkrijging *inter vivos*: indien de schenking bij notariële akte is gedaan.

De belastingdienst kan verzoeken om een formele aangifte (met inachtneming van een kennisgevingstermijn van een maand) van een persoon betrokken bij een *donatio inter vivos* of *mortis causa* of bij een legaat aan een bijzonder doel.

⁶⁷ Artikel 9 ITA.

⁶⁸ Art. 30, 31, 33 en 34 ITA.

- II. Wat is de tariefstructuur en wat is de opbrengst (gerelateerd aan macro-economische grootheden als het BBP en de totale belastingopbrengsten) en welke vrijstellingen zijn van toepassing?

OPBRENGST

Onderstaande cijfers zijn overeenkomstig de door het Duitse Bondsbureau voor de Statistiek ("Statistisches Bundesamt") gepubliceerde informatie. Aangezien deze cijfers niet konden worden geverifieerd, wordt opgemerkt dat Deloitte geen aansprakelijkheid aanvaardt voor deze cijfers, noch voor de eraan ontleende verhoudingen.

TABEL 4
ITA opbrengst

In miljarden euro's *	2003	2004	2005	2006	2007 (na begrotingswet)
Schenkingsrecht	-	-	-	-	-
Successierecht	-	-	-	-	-
Totaal schenkings- en successierechten, TSS	3,373	4,283	4,097	-	-
BBP ²	2161,5	2207,2	2241	-	-
Totale cumulatieve belastingopbrengsten, TCB	479.589	479.495	489.166	-	-
Verhouding TSS/BBP (%)	0,156%	0,194%	0,183%	-	-
Verhouding TSS/TCB (%)	0,703%	0,893%	0,838%	-	-

* 1 miljard euro = € 1.000.000.000

[1] ITT omvat mede successie- en schenkingsrecht, aangezien er geen separate cijfers beschikbaar waren. Cijfers als gepubliceerd door het Duits bureau voor statistiek (Statistisches Bundesamt), http://www.destatis.de/themen/d/thm_finanzen3.php (as per 11 Nov 2006).

[2] Zoals de vorige verwijzing.

[3] Cijfers zoals gepubliceerd door het Duitse bureau voor de statistiek (Statistisches Bundesamt), http://www.destatis.de/themen/d/thm_finanzen3.php (as per 11 Nov 2006).

De opbrengsten uit Duits successie- en schenkingsrecht worden niet als significant beschouwd in verhouding tot het Duitse bruto binnenlands product. In de afgelopen drie jaar (2003 tot 2005) bedroegen de opbrengsten uit successie- en schenkingsrecht minder dan 1% van de totale belastingopbrengsten.

TARIEFSTRUCTUUR

Nominale successie- en schenkingsrechtstarieven variëren, afhankelijk van twee algemene criteria:

- Relatie met de erfgenaam/schenker (zie tabel 5 hieronder) – hoe nauwer de relatie, hoe lager het tarief;
- Heffingsgrondslag (waarde van het erfdeel/de schenking – zie tabel 6 hieronder) – hoe hoger de heffingsgrondslag, hoe hoger het toepasselijke tarief.

N.B. Het zijn de *effectieve* belastingtarieven die worden beïnvloed:

door verschillende aftrekmogelijkheden en vrijstellingen (zie vraag II.3. hieronder);

door aanpassingen op grond van de dispensatie die in bepaalde gevallen beschikbaar is (zie tabel 7 hieronder);

door verschillende aftrekposten die beschikbaar kunnen zijn om de effectieve belastingdruk te verlagen (zie tabel 8 hieronder).

De effectief verschuldigde belasting wordt berekend volgens het volgende schema.⁶⁹

⁶⁹ Erfrechtlijnen 2003, R 24.

TABEL 5 (Schema voor de berekening van verschuldigde belasting)

Stap	Zie
1. Belasting volgens tarief	
Berekening van de heffingsgrondslag	tabel 3 hierboven
Bepaling van toepasselijke belastingtarieven-categorie en tarief	zie hieronder
Verlaging belasting indien dispensatie van toepassing is	zie hieronder
=	<i>Belasting volgens tarief</i>
J. In te houden belasting volgens artikel 14 lid 1 (vergoeding van eerdere verkrijgingen van dezelfde persoon en door dezelfde begunstigde binnen 10 jaar voorafgaand aan de verkrijging in kwestie)	zie hieronder
J. Aftrek volgens artikel 19a ITA, van toepassing indien bedrijfsmiddelen, landbouwgrond of bos of aandelen in vennootschappen worden verkregen door personen in belastingtarief-categorieën II en III.	zie hieronder
=	<i>Subtotaal 1</i>
2. Belastingaftrek	
J. Verlaging van belasting volgens artikel 27 ITA in geval van eerder verkrijgingen van dezelfde activa van dezelfde persoon door een andere begunstigde in de afgelopen 10 jaar	zie hieronder
J. Verlaging van belasting volgens artikel 6 lid 3 ITA in geval van **plaatsvervangende erfgenaam	zie hieronder
=	<i>Subtotaal 2</i>
3. Verdere belastingaftrek	
J. Aftrek wegens buitenlands successierecht	zie hieronder
=	<i>Subtotaal 3</i>
J. Maximaal tarief volgens artikel 14 wegens eerdere verkrijging	zie hieronder
=	<i>Aan te geven belasting</i>

Artikel 14 ITA zorgt ervoor dat het progressieve belastingtarief niet omzeild wordt (en dat persoonlijke aftrekposten niet meer dan eenmaal per 10 jaar gebruikt worden) door één verkrijging in verschillende latere transacties op te splitsen. Voor dit doel worden alle verkrijgingen:

- van dezelfde persoon en
- door dezelfde begunstigde,

- die hebben plaatsgevonden binnen 10 jaar voorafgaand aan de jongste verwerving (= de verwerving in kwestie)

in aanmerking genomen bij het berekenen van de belastingdruk voor de jongste verwerving. Belastingen die (aangemerkt worden als zijnde) betaald zijn bij eerdere verwerving binnen de termijn van 10 jaar kunnen verrekend worden met de totale belastingdruk.

N.B. Er vindt echter geen belastingteruggave plaats indien de totale (geconsolideerde) belastingdruk lager is dan de voor eerdere verwervingen betaalde belasting.

TABEL 6 (Belastingtarievencategorieën⁷⁰)

Belastingtarievencategorie ("Steuerklasse") volgens artikel 15 ITA	Relatie met overledene/schenker
I	1. echtgenoten/echtgenotes 2. kinderen, stiefkinderen 3. kleinkinderen, achterkleinkinderen 4. in geval van erfenis: ouders en grootouders
II	1. in geval van schenkingen: ouders en grootouders 2. broers en zusters 3. kinderen van broers en zusters (neven en nichten) 4. stiefouders 5. schoonzonen en -dochters 6. schoonvaders en -moeders 7. gescheiden echtgenoten/echtgenotes
III	alle andere personen, met inbegrip van legaten aan een bijzonder doel

Voorbeelden:

1. Vererving door (of schenking aan) de zoon van de overledene. Belastingtarievencategorie 1 is van toepassing.
2. Gift aan (of vererving door) schoondochter: Belastingtarievencategorie 2 is van toepassing.

⁷⁰ Artikel 15 ITA.

TABEL 7 (Nominale belastingtarieven ⁷¹)

De Duitse ITA hanteert progressieve belastingschalen: Hoe hoger de grondslag voor de belastingheffing, des te hoger het belastingtarief voor de volledige belastinggrondslag.

Belastinggrondslag tot en met €	Belastingtarief (in %) per belastingschaal		
	I	II	III
52.000	7	12	17
256.000	11	17	23
512.000	15	22	29
5.113.000	19	27	35
12.783.000	23	32	41
25.565.000	27	37	47
Boven 25.565.000	30	40	50

Voorbeelden:

1. Vererving door zoon van de overledene (belastingschaal 1 is van toepassing), veronderstelde belastinggrondslag van € 300.000. Toepasselijk belastingtarief: 15%.
2. Gift aan schoondochter (belastingschaal 2 is van toepassing), veronderstelde belastinggrondslag van € 300.000 Toepasselijk belastingtarief: 22%.

⁷¹ Artikel 19 ITA.

VRIJSTELLINGEN / DISPENSATIE / VERMINDERINGEN

Bijzondere aftrek

Een bijzondere aftrek is van toepassing indien personen volgens belastingschalen II of III bedrijfsmiddelen,⁷² landbouw- en bosgrond of aandelen in vennootschappen verwerven (zie ook hierna).

Dispensatie bij drempeloverschrijdingen

De Duitse wet voorziet in belastingverlichting in bijzondere gevallen waarin een onevenredige belastingtoename veroorzaakt wordt door het overschrijden van een drempel (zogenoemde hardheidsdispensatie, "Härteausgleich"). Het belastingverschil tussen:

- de (werkelijke) belasting volgens tabel 6 en
- de (fictieve) belasting die verschuldigd zou zijn indien de toepasselijke drempel (bijv. € 256.000) niet overschreden was, is slechts verschuldigd voor zover hij betaald kon worden;
- (in geval van een belastingtarief van tot aan 30%) van de helft van het bedrag dat de drempel overschrijdt;
- (in geval van een belastingtarief van boven de 30%) van driekwart van het bedrag dat de drempel overschrijdt.

TABEL 8 (Dispensatie⁷³)

Drempel volgens artikel 19 ITA	Beschikbare dispensatie indien de relevante drempel (meest linkse kolom) met maximaal € ... wordt overschreden in belastingschaal		
	I	II	III
€			
52.000	57.300	59.800	63.500
256.000	285.200	301.700	329.100
512.000	578.000	623.300	588.700
5.113.000	5.870.400	5.707.500	6.015.200
12.783.000	15.006.100	14.464.900	15.522.200
25.565.000	29.399.700	27.756.200	28.632.700

Voorbeelden:

1. Vererving door de zoon van de overledene, veronderstelde belastinggrondslag van € 300.000. De drempel van € 256.000 wordt overschreden (waardoor een belastingtarief van 15% van toepassing is in plaats van 11%).

⁷² Artikel 19a ITA.

⁷³ Artikel 19 lid 3 ITA, Richtlijnen Successierecht 2003, H 75.

Evenwel wordt de dispensatiedrempel van € 285.200 ook overschreden. Daardoor is er geen dispensatie beschikbaar.

2. Gift aan schoondochter, veronderstelde belastinggrondslag van €300.000. De drempel van € 256.000 wordt overschreden (waardoor een belastingtarief van 22% van toepassing is in plaats van 17%). De dispensatiedrempel van €301.700 wordt niet overschreden. Daardoor is de volgende dispensatie beschikbaar:
 - a) Feitelijke belasting volgens tabel 2 (22% van € 300.000=) € 66.000
 - b) Verschil tussen € 66.000 en de fictieve belasting (17% of € 256.000= € 43.520): € 22.480.
 - c) Bedrag dat de drempel overschrijdt: €44.000 (= € 300.000 ./ € 256.000)
 - d) ½ van €44.000: € 22.000
 - e) Korting: € 22.480 ./ € 22.000 = € 480.
 - f) Verschuldigde belasting na dispensatie: € 66.000 ./ € 480 = € 65.520.

Aftrekposten

De volgende verschillende aftrekposten kunnen het effectieve belastingtarief ook wijzigen.

TABEL 9 (Verschillende aftrekposten)

ITA-artikel	Betreffende gevallen	Vorm van belastingverlaging																		
Artikel 27	Verwerving <i>mortis causa</i> door begunstigde van categorie I (belastbaar feit 2); dezelfde activa zijn verworven door een andere begunstigde van categorie I binnen 10 jaar voorafgaand aan jongste verwerving (belastbaar feit 1)	Belastingverlaging van ... % indien de tijd tussen belastbare feiten 1 en 2 ... jaar bedraagt: <table style="margin-left: 20px;"> <tr> <td>%</td> <td>Jaren</td> </tr> <tr> <td>50</td> <td>Tot aan 1</td> </tr> <tr> <td>45</td> <td>1 tot 2</td> </tr> <tr> <td>40</td> <td>2 tot 3</td> </tr> <tr> <td>35</td> <td>3 tot 4</td> </tr> <tr> <td>30</td> <td>4 tot 5</td> </tr> <tr> <td>25</td> <td>5 tot 6</td> </tr> <tr> <td>20</td> <td>6 tot 8</td> </tr> <tr> <td>10</td> <td>8 tot 10</td> </tr> </table>	%	Jaren	50	Tot aan 1	45	1 tot 2	40	2 tot 3	35	3 tot 4	30	4 tot 5	25	5 tot 6	20	6 tot 8	10	8 tot 10
%	Jaren																			
50	Tot aan 1																			
45	1 tot 2																			
40	2 tot 3																			
35	3 tot 4																			
30	4 tot 5																			
25	5 tot 6																			
20	6 tot 8																			
10	8 tot 10																			
artikel 6 lid 3	Verwerving door een Vertragserbe (van eerdere erfgenaam) onafhankelijk van de dood van de eerdere erfgenaam	Belastingaftrek voor Vertragserbe voor het door de eerdere erfgenaam betaalde bedrag aan belasting (noot: indien er geen belastingaftrek voor werkelijke verrijking resteert voor de eerdere erfgenaam).																		
Artikel 21	Verwervingen van zich niet in Duitsland bevindende activa die onderhevig zijn geweest aan successierecht of vergelijkbare belasting in een ander land	Aftrek wegens buitenlands successierecht Bepalingen van het belastingverdrag prevaleren.																		

Vrijstellingen

De Duitse wet op het successie- en schenkingsrecht kent verschillende vrijstellingen.

Indien echtgenoten het oneens zijn over gemeenschap van goederen, behoudt elke echtgenoot/echtgenote in het algemeen zijn/haar goederen. In geval van beëindiging van het huwelijk (door dood of echtscheiding) kan elke echtgenoot/echtgenote van de ander de helft van het tijdens de huwelijksperiode opgebouwde gemeenschappelijke overschot vorderen (overschotverevening). In het algemeen is de verevening van het werkelijke overschot niet belastbaar.⁷⁴ Deze vrijstelling is in praktijk zeer belangrijk, maar zeer complex doordat hij verband houdt met specifieke civielrechtelijke bepalingen.

Aftrekposten / belastingvrije bedragen

In geval van verwerving *mortis causa* gelden er verschillende aftrekposten, afhankelijk van de relatie van de begunstigde met de overledene.⁷⁵ De posten worden afgetrokken voordat het belastingtarief toegepast wordt.

TABEL 10 (Aftrekposten/belastingvrije bedragen)

Begunstigde	Aftrek (€) volgens artikel 16 ITA
Echtgenoot/echtgenote	307.000
Kinderen en stiefkinderen volgens belastingschaal I (of, indien overleden: hun kinderen)	205.000
Ouders en grootouders	51.200
Personen volgens belastingschaal II	10.300
Alle andere personen	5.200

N.B. Deze aftrekposten zijn alleen van toepassing in gevallen van onbeperkte belastingplicht, indien de verwerver een natuurlijk persoon is.⁷⁶ In geval van beperkte belastingplicht geldt er slechts een algemene aftrekpost van €1.100 voor elke begunstigde.

⁷⁴ Artikel 5 ITA.

⁷⁵ Artikel 16 lid 1 ITA.

⁷⁶ Zie hiervoor, p. 4 *et seq.*

⁷⁷ Artikel 16 lid 2 ITA.

Aanvullende aftrekposten

In geval van verwerving *mortis causa* zijn er voor echtgenoten/echtgenotes en kinderen aanvullende aftrekposten beschikbaar⁷⁸. Ook deze posten worden van de belastinggrondslag afgetrokken.

TABEL 11 (Aanvullende aftrekposten)

Begunstigde	Aanvullende aftrekpost (€) volgens artikel 17 ITA
Echtgenoot/echtgenote	256.000
Kinderen (tot vijf jaar oud)	52.000
Kinderen (tussen 5 en 10 jaar oud)	41.000
Kinderen (tussen 10 en 15 jaar oud)	30.700
Kinderen (tussen 15 en 20 jaar oud)	20.500
Kinderen (tussen 20 en 27 jaar oud)	10.300

In geval van verwervingen *mortis causa* zijn de volgende passiva aftrekbaar:

TABEL 12 (Aftrekbare passiva van de nalatenschap)

ITA - artikel 10 lid 5	Betreffende passiva
Nr. 1	Passiva van de overledene (tenzij in verband met een bedrijf en reeds in aanmerking genomen in de belastinggrondslag)
Nr. 2	Passiva uit testamentaire schenkingen/legaten, verplichtingen ten gunste van anderen, door derden ingestelde vorderingen met betrekking tot een wettelijk aandeel in de nalatenschap of met betrekking tot compensatie voor tussentijdse afwikkeling van de erfenis
Nr. 3	Uitvaartkosten (forfaitaire heffing van € 10.300 tenzij hogere kosten gespecificeerd worden)

⁷⁸ Artikel 17 ITA.

TABEL 13 (Specifieke vrijstellingen volgens artikel 13 ITA)

ITA-artikel	Reikwijdte van vrijstelling
artikel 1 Nr. 1 **lid a	Meubilair en persoonlijke eigendommen verworven door begunstigde van categorie I, indien totale waarde niet € 41.000 overschrijdt.
Nr. 1 **lid b	Andere roerende zaken (die niet onder Nr. 2 vallen) verworven door begunstigde van categorie I indien de waarde € 10.300 niet overschrijdt.
Nr. 1 **lid c	Meubilair en persoonlijke eigendommen (die niet onder Nr. 2 vallen) verworven door begunstigde van categorie II of III indien de totale waarde € 10.300 niet overschrijdt.
Beperking:	De bovenstaande vrijstellingen gelden niet voor activa behorende bij landbouwgrond of bos, bij vastgoed of bedrijfsmiddelen of bij geld, effecten, edelmetalen, edelstenen en parels.
Nr. 2	Vastgoed, kunstwerken, kunstverzamelingen, wetenschappelijke collecties, bibliotheken en archieven zijn. <ul style="list-style-type: none"> • voor 60% vrijgesteld van belasting indien hun onderhoud van maatschappelijk belang is (wegens relevantie op het gebied van kunst, geschiedenis of wetenschap) indien de onderhoudskosten de opbrengsten ervan overtreffen en indien openbaar gebruik verzekerd is; • volledig van belasting vrijgesteld indien aan de bovenstaande criteria is voldaan en de begunstigde overeenkomt de gebouwen op de monumentenlijst te plaatsen, of indien de panden ten minste 20 jaar in bezit van de familie zijn en op de monumentenlijst staan in overeenstemming met specifieke bepalingen van de Duitse Wet ter voorkoming van de Migratie van Cultureel Erfgoed.
Nr. 3	Vastgoed dat vrijwillig beschikbaar is gesteld voor openbaar gebruik, indien het onderhoud ervan van maatschappelijk belang is en indien de onderhoudskosten de opbrengsten overtreffen.
Nr. 4	Gratis logies of logies tegen gereduceerd tarief dat verstrekt wordt in overeenstemming met een civielrechtelijke verplichting.
Nr. 4a	Schenken <i>inter vivos</i> , indien een zich in Duitsland bevindende gezinswoning aan de echtgenoot/echtgenote overgedragen wordt, indien een van de echtgenoten de door de ander gemaakte schulden overneemt bij de verwerving van de gezinswoning, of indien een echtgenoot aanvullende verwervings- of onderhoudskosten draagt.
Nr. 5	Baten uit een afstandsverklaring van de overledene, indien de verplichting waarvan afstand gedaan wordt in eerste instantie terzake van levensonderhoud of onderwijs was aangegaan.
Nr. 6	Iedere verwerving door ouders, stiefouders, adoptieouders of grootouders van de overledene, indien die – samen met alle andere activa van de verwerfer – € 41.000 niet overschrijdt en indien de verwerfer permanent arbeidsongeschikt is.
Nr. 7	Allerlei vorderingen op grond van specifieke wettelijke bepalingen (zoals <i>prisoners relief act</i> "Häftlingshilfegesetz", war relief act, etc).
Nr. 8	Aanspraken op grond van de Duitse Wet compensatie van nazi-slachtoffers.

Nr. 9	Iedere verwerving van maximaal € 5.200 door een persoon die de overledene kosteloos of voor een lage vergoeding onderdak of verzorging heeft geboden.
Nr. 10	Alle activa die door ouders of grootouders aan hun kinderen of kleinkinderen toegekend zijn, indien deze activa door deze ouders of grootouders nu opnieuw verworven worden.
Nr. 11	Afwijzing/afstand doen van een erfenis.
Nr. 12	Schenkeningen <i>inter vivos</i> ter zake van levensonderhoud of onderwijs.
Nr. 13	Schenkeningen aan in aanmerking komende pensioenfondsen en dergelijke, afhankelijk van verdere voorwaarden.
Nr. 14	Conventionele/gebruikelijke schenkingen (zoals verjaardagsgeschenken, bruiloftsgeschenken enz.).
Nr. 15	Alle verwervingen door de Duitse bondsstaat, de Duitse deelstaten of gemeenschappen, of alle verwervingen die de doelen van deze publieksrechtelijke lichamen dienen.
Nr. 16	Schenkeningen aan bepaalde religieuze publieksrechtelijke lichamen.
Nr. 17	Schenkeningen uitsluitend gewijd aan kerkelijke, liefdadige en nutsdoelstellingen.
Nr. 18	Schenkeningen aan politieke partijen zoals gedefinieerd in de Duitse Wet op de politieke partijen.

Specifieke aftrek en waarderingsvermindering voor bedrijfsmiddelen, landbouw- en bosgrond en aandelen in vennootschappen

In geval van een schenking *mortis causa* of in geval van een verwachte "Vorweggenommene Erbfolge"⁷⁹), is de verwerving van

- bedrijfsmiddelen;
- landbouw- en bosgrond of
- aandelen in vennootschappen (indien de begunstigde ten tijde van de schenking meer dan 25% van het aandelenkapitaal houdt) voor elke begunstigde tot een bedrag van €225.000 vrijgesteld van de belastinggrondslag. Daarnaast dient slechts 65% van de resterende waarde (fiscale waarde) in aanmerking te worden genomen voor de belastinggrondslag.

Voorbeeld:

- | | | |
|----|--|----------|
| 1. | fiscale waarde van geërfde bedrijfsmiddelen: | € 1,225m |
| 2. | ./. aftrek volgens artikel 13a (€ 225.000): | € 1m |
| 3. | ./. waarderingsvermindering volgens artikel 13a (€ 350.000): | €650.000 |
- N.B. Naar verwachting worden deze bepalingen in 2007 gewijzigd⁸⁰.

⁷⁹ Voetnoot Deloitte Belastingadviseurs BV: Hier wordt bedoeld op de situatie dat men al vóór het overlijden van iemand bij contract (niet een testament) is benoemd als verkrijger van een deel van de erfenis.

III. Zijn er feitelijke voornemens tot wijziging in de successie- en/of schenkingsrechtwetgeving? En wat zijn de motieven voor het verhogen, verminderen of afschaffen van successie- en/of schenkingsrechten?

De huidige wetgeving zal binnenkort gewijzigd worden, mogelijk reeds met ingang van 1 januari 2007. De voornaamste reden is om successie van bedrijfsmiddelen te vereenvoudigen.

Volgens het huidige wetsontwerp⁸¹ is het voornemen om successierecht op de overdracht van zogenoemde productieve bedrijfsmiddelen op te schorten. Binnen een termijn van tien jaar na de overdracht wordt jaarlijks een tiende van de belastinglatentie kwijtgescholden indien het bedrijf wordt gecontinueerd.⁸² In totaal resulteert dit in een volledige belastingvrijstelling voor bedrijfsmiddelen of aandelen in een vennootschap van meer dan 25% (indien het bedrijf in de tien jaar na de overdracht is gecontinueerd). De huidige specifieke bepalingen (aftrek, waarderingsvermindering) zouden in zoverre vervallen.

Niet-productieve bedrijfsmiddelen (zoals aan derden verhuurd vastgoed, geld, effecten enz.) zullen waarschijnlijk niet onder de vrijstelling vallen, teneinde te voorkomen dat in privé gehouden vastgoed naar het bedrijf overgeheveld wordt om van de vrijstelling te profiteren.

De details van de herziening zijn evenwel nog onduidelijk. Dit komt ook door het feit dat het Duitse Constitutionele Hof (DCH) voor 2007 naar verwachting een uitspraak van mogelijk fundamenteel belang zal doen. De Duitse Federale Financiële Rechtbank heeft het DCH gevraagd om een uitspraak over de vraag of het in overeenstemming is met de Duitse Grondwettelijke Garanties (gelijke behandeling) dat verschillende soorten bedrijfsmiddelen tegen hetzelfde belastingtarief belast worden hoewel ze volgens verschillende methoden gewaardeerd worden (actuele waarde/lagere waarde).

Dit is ook relevant voor de overdracht van bedrijfsmiddelen. Het is mogelijk dat het DCH de Duitse wetgever ertoe verplicht kernbepalingen van de ITA en/of de bepalingen van de Duitse Waarderingswet te wijzigen. Gezien de potentiële gevolgen van de uitspraak van het DCH, worden de huidige herzieningsplannen waarschijnlijk opgeschort tot het moment waarop de uitspraak van het DCH bekend is geworden.

⁸⁰ Zie vraag III. voor meer bijzonderheden.

⁸¹ Wetsontwerp ter facilitering van bedrijfsopvolging ("Kabinettsentwurf zum Gesetz über die Erleichterung der Unternehmensnachfolge") per 25 Okt 2006.

⁸² Of het bedrijf niet is gestaakt wordt bepaald door een vergelijking van een aantal criteria, zoals omzetcijfers, bedrijfsmiddelen en aantallen werknemers. Dit kan echter nog steeds onderwerp van discussie zijn.

⁸³ Lopende procedure bij de GCC (1 BvL 10/02); verwijzing door het Duitse Hof voor Financiële Zaken d.d. 22 mei 2002 (II R 61/99).
Voetnoot Deloitte Belastingadviseurs BV: inmiddels is in dezen een uitspraak gevolgd.

IV. Welke wijzigingen in het successie- en schenkingsrecht hebben de afgelopen vijf jaar plaatsgevonden?

In de afgelopen vijf jaar zijn slechts wijzigingen van weinig belang in de wet aangebracht. De voor 2007 verwachte wijzigingen zullen veel significanter zijn.

TABEL 14 (Wijzigingen in de ITA in de afgelopen vijf jaar)

Betreffend ITA-artikel	Doel van het betreffende artikel	Wijziging dmv	Resultaat van de wijziging
Artikel 9	Vaststelling van de belastingplichtigheid	Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts	Specificatie van moment waarop belastingplichtigheid ontstaat in geval van nieuw opgerichte stichtingen als begunstigen
Artikels 30, 32, 34, 37	Meldingsverplichtingen met betrekking tot belastbare feiten	Third Statute to Amend Administrative Provisions	Invoering van schriftelijke meldingsplicht
Artikels 13a, 19a	Tariefverlaging met betrekking tot bedrijfsmiddelen, landbouw- en bosgrond en aandelen in vennootschappen	Haushaltbegleitgesetz 2004	Vermindering van beschikbare tariefverlagingen

⁸⁴ Art. 2 „Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts“ van 15 juli 2002 (Staatsbulletin 2002 I, 2634); “Wet ter modernisering van het recht van stichtingen”.

⁸⁵ Art. 27 „Drittes Gesetz zur Änderung verfahrensrechtlicher Vorschriften“ van 21 augustus 2002 (Staatsbulletin 2002 I, 3322) “Derde wet ter wijziging van administratieve bepalingen”.

⁸⁶ Art. 13 „Haushaltbegleitgesetz 2004“ van 29 december 2003 (Staatsbulletin 2003 I, 3076) “Wet in verband met nationale begroting 2004”.

VI. Bestaan er spanningen tussen het Duitse successie- en schenkingsrecht en het EU-recht?

Er zijn enkele potentiële tegenstrijdigheden tussen het primaire EU-recht (fundamentele vrijheden) en het Duitse successierecht. Evenwel dient te worden opgemerkt dat dit slechts een algemene evaluatie betreft. Voor elk specifiek geval zou een uitvoerige evaluatie nodig zijn.

TABEL 15 (Mogelijke tegenstrijdigheden tussen ITA en EU-wetgeving)

Betreffend ITA-artikel	Doel van het betreffende artikel	Potentiële strijdigheid met EU-wetgeving
Artikel 10	Beperking van aftrek van belastinggrondslag met betrekking tot passiva in het kader van belastingvrije activa (zich niet in Duitsland bevindend vastgoed)	In geval van persoonlijke legaten zou een dergelijke beperking in strijd met EU-wetgeving kunnen zijn
Artikel 12	Volgens deze bepaling dient zich niet in Duitsland bevindend vastgoed in aanmerking worden genomen tegen de huidige waarde	Er is een mogelijke strijdigheid met EU-wetgeving, aangezien zich in Duitsland bevindend vastgoed tegen een algemeen lagere waarde ("Bedarfswert") in aanmerking wordt genomen
Artikel 13a	Aftrek voor bedrijfsmiddelen, landbouw- en bosgrond en aandelen in vennootschappen	Geen aftrek mogelijk voor zich niet in Duitsland bevindende activa, vastgoed of aandelen.

VII. Hoe wordt in Duitsland successie- en schenkingsrecht geheven bij (internationale) kapitaalstromen van en naar doelvermogens zoals stichtingen en trusts?

De ITA-belasting op (internationale) kapitaalstromen hangt af van het type en kwalificering van de doelvermogens waarheen of waarnaar de overdracht plaatsvindt. Systematisch kunnen er drie soorten doelvermogen worden onderscheiden.

Soort doelvermogen	Belasting van kapitaalstroom ⁸⁷
Fiscaal transparant doelvermogen (bijv. maatschap)	Kapitaalstromen tussen individuen/aandeelhouders die het lichaam in eigendom hebben of begunstigen zijn
Vennootschappen	Kapitaalstromen van/naar aandeelhouders worden belast, in bepaalde gevallen accepteert het Duitse Hof van Beroep voor Belastingzaken deze behandeling niet (erkent geen belastbare kapitaalstroom)
Afgescheiden fondsen met rechtspersoonlijkheid (bijv. stichting, doelfondsen)	Kapitaalstromen naar dergelijke fondsen worden beschouwd als legaten aan een speciaal doel (zie I.2.a). Een dergelijke kapitaalstroom van de fondsen naar particulieren of een wettelijke aanspraak van particulieren op dergelijke activa (d.w.z. aanspraak op een levenslange annuïteit uit een familiestichting) wordt door de ITA in aanmerking genomen.

Het ITA belastingtarief op dergelijke kapitaalstromen wordt bepaald aan de hand van de relatie tussen de particulieren (belastingsschalen I tot III) of als een legaat aan een speciaal doel (belastingsschaal III) ⁸⁸.

⁸⁷ Ervan uitgaande dat de overdracht van middelen een belastbaar feit vormt (zie I.2.a) en geen verkoop van middelen betreft enz.

⁸⁸ Zie Tabel 5.

'Trusts' zijn in Duitsland geen specifieke rechtspersoon. Daarom moet in het algemeen vastgesteld worden of een buitenlandse trust als een transparant doelvermogen aangemerkt moet worden of als een stichting/doelfonds. De ITA beschouwt dergelijke trusts sinds 1999 evenwel als afzonderlijke fondsen met rechtspersoonlijkheid.

Of een internationale kapitaalstroom belastbaar is onder de Duitse ITA hangt af

- van de persoonlijke belastingplichtigheid van de betrokken particulieren/doelvermogens (zie I.2.b, c));
- van de locatie van de activa (in verband met de persoonlijke belastingplichtigheid),
- van het toepasselijke Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting⁸⁹; voor ITA-doeleinden zijn er momenteel voor zes landen VDB's van kracht .

⁸⁹ Denemarken (van kracht sinds 1/1/1997), Griekenland (1/1/1953), Oostenrijk (gewijzigd op 1/1/2003), Zweden (1/1/1995), Zwitserland (28/0/1980), VS (gewijzigd 15/12/2000).

3.5 Oostenrijk

I. Welke wetssystematiek kent Oostenrijk voor wat betreft de successie- en schenkingsrechtwetgeving?

In Oostenrijk worden twee soorten belasting geheven over de overdracht om niet van goederen of rechten. De overdracht van vermogensbestanddelen bij overlijden van natuurlijke personen is onderworpen aan successierechten (*Erbschaftssteuer*, ErbStG 1955, Staatsblad 1955/141, zoals laatstelijk gewijzigd in Staatsblad I 2005/161). Dit systeem blijft dicht bij het draagkrachtprincipe en legt alleen belasting op over de hoeveelheid goederen die een bepaalde begunstigde ontvangt. Derhalve heeft het Oostenrijkse successierecht niet het karakter van een boedelbelasting. Voorts is de vermogensbelasting (*Vermögensteuer*) met ingang van 1 januari 1994 afgeschaft.

De overdracht bij overlijden kan plaatsvinden door middel van vererving, akten en testamenten, legitieme portie bij overlijden, alsmede op grond van door de overdragende partij afgesloten contracten.

Schenken bij leven zijn onderworpen aan schenkingsrecht (*Schenkungssteuer*, ErbStG 1955, Staatsblad 1955/141, zoals laatstelijk gewijzigd in Staatsblad I 2005/161). Dit systeem is technisch gezien grotendeels gelijk aan successierecht.

Onroerend goed in Oostenrijk is voorts onderworpen aan een minimum successie- of schenkingsrecht (*Grunderwerbsteueräquivalent* of *Mindesterbschaftssteuer*) op basis van de taxatiewaarde van het onroerend goed (die sterk afwijkt van de reële marktwaarde), die ook verschuldigd is als de grondslag voor de successierechten negatief zou zijn of als de verkrijging vrijgesteld is van belasting.

Schenken van onroerend goed in Oostenrijk bij leven zijn tevens onderworpen aan overdrachtsbelasting (*Grunderwerbsteuer*, GrEStG 1987, Staatsblad 1987/309, zoals laatstelijk gewijzigd in Staatsblad I 2001/144) voorzover de schenking erkend is (impliciete vergoeding als last, zoals overname van hypotheek). De belastbare waarde van de last op de schenking vormt de grondslag voor de overdrachtsbelasting. Derhalve is een schenking van binnenlands onroerend goed onderworpen aan drie soorten belasting: schenkingsrecht, het minimum successie- of schenkingsrecht op onroerend goed (dat geheven wordt in aanvulling op het gewone schenkingsrecht) en de belasting op de verkrijging van onroerend goed. De overdracht van binnenlands onroerend goed als gevolg van overlijden brengt uitsluitend successierecht en het minimum successierecht mee, maar valt niet onder de belasting op de verkrijging van onroerend goed.

Gezien de tariefstructuur van successie- en schenkingsrecht, die deels afhangt van de relatie tussen de overdragende en de verkrijgende partij, zijn er in Oostenrijk geen aanvullende belastingen ingevoerd waarbij een generatie wordt overgeslagen. Er worden geen provinciale successie- of schenkingsrechten geheven.

Onbeperkte en beperkte belastingplicht

Het minimum successie- of schenkingsrecht en overdrachtsbelasting worden uitsluitend geheven over de overdracht van binnenlands onroerend goed. De belasting is gekoppeld aan de ligging van de zaak.

De criteria die worden gehanteerd voor de verschuldigdheid van successie- en schenkingsrecht zijn woonplaats (*Wohnsitz*), gewone verblijfplaats (*gewöhnlicher Aufenthalt*), en in geval van rechtspersonen de zetel (*Sitz*) of de plaats van de bedrijfsleiding (*Ort der Geschäftsleitung*). Sinds 1 januari 2005 is nationaliteit geen criterium meer voor belastingplicht.

Artikel 26 van de Oostenrijkse Federale Belastingwet (*Bundesabgabenordnung*, AFFA) geeft een definitie van woonplaats en gewone verblijfplaats. Een persoon wordt geacht te wonen in de plaats waar hij een woning of appartement aanhoudt (niet noodzakelijkerwijs in eigendom; dit kan ook een huurwoning zijn) onder omstandigheden waaruit blijkt dat hij of zij deze woning of dit appartement niet slechts tijdelijk aan zal houden of zal gebruiken (bijvoorbeeld voor slechts één project in Oostenrijk), maar voor permanent eigen gebruik.

Een persoon wordt geacht zijn of haar gewone verblijfplaats in Oostenrijk te hebben, indien zijn of haar verblijf niet slechts van tijdelijke aard is. Verblijven in Oostenrijk langer dan zes maanden leidt in elk geval tot onbeperkte belastingplicht.

De successie- en schenkingsrechten zijn gebaseerd op de woonplaats en de gewone verblijfplaats van de schenker/overledene alsmede van de ontvanger/erfgenaam. Om onbeperkte belastingplicht met betrekking tot de schenking of de erfenis te vermijden, dienen zowel de schenker/overledene als de ontvanger/erfgenaam hun woonplaats naar een ander land te verplaatsen.

Volgens artikel 6 lid 1 van de Oostenrijkse Wet op het Successierecht (hierna ook: AITA) worden de volgende personen voor het successie- en schenkingsrecht (onbeperkte belastingplicht) beschouwd als ingezetenen van Oostenrijk:

- Oostenrijkse staatsburgers die een woonplaats of gewone verblijfplaats in Oostenrijk hebben. (*tot 31.12.2004*: Oostenrijkse staatsburgers, tenzij zij meer dan twee jaar in het buitenland hebben gewoond en geen woonplaats in Oostenrijk hebben);
- personen die geen Oostenrijks staatsburger zijn, maar hun woonplaats in Oostenrijk hebben, d.w.z. die hetzij een woonplaats hetzij een gewone verblijfplaats in Oostenrijk hebben; en
- rechtspersonen die hun zetel of plaats van bedrijfsleiding in Oostenrijk hebben.

Indien hetzij de schenker/overledene, hetzij de ontvanger/erfgenaam een woonplaats of gewone verblijfplaats in Oostenrijk heeft, valt al het vermogen van de schenker of overledene, waar ook ter wereld, onder Oostenrijks successie- of schenkingsrecht. Indien de overledene of schenker een ingezetene van Oostenrijk is, worden alle overgedragen vermogensbestanddelen in Oostenrijk belast, ongeacht de woonplaats of gewone verblijfplaats van de begunstigde. Indien de erfgenaam of ontvanger een ingezetene van Oostenrijk is, zijn alle aan hem overgedragen vermogensbestanddelen in Oostenrijk belastingplichtig, ongeacht de woonplaats of gewone verblijfplaats van de schenker/overledene.

Indien noch de schenker/overledene, noch de ontvanger/erfgenaam Oostenrijks ingezetene is, bestaat er een "beperkte belastingplicht", en vormen alleen bepaalde vermogensbestanddelen die zich in Oostenrijk bevinden onderdeel van de belastinggrondslag, te weten:

- land- of bosbouwgrond en onroerend goed op Oostenrijks grondgebied;
- vermogensbestanddelen die worden aangehouden ten behoeve van handel of bedrijfsactiviteiten in Oostenrijk en een belang in een vennootschap onder firma die in Oostenrijk handel drijft of een bedrijf uitoefent;
- rechten tot gebruik van die vermogensbestanddelen; en
- rechten en aanspraken waarvan de overdracht moet worden ingeschreven in een Oostenrijks register teneinde geldig te zijn.

Andere vermogensbestanddelen, zoals persoonlijke bezittingen (valuta, edelmetalen, inboedel, auto's) zijn niet belastbaar indien geen van de partijen Oostenrijks ingezetene is, zelfs als deze vermogensbestanddelen zich fysiek in Oostenrijk bevinden op het moment van overlijden of schenking. Hetzelfde geldt voor aandelen in zowel buitenlandse als Oostenrijkse ondernemingen, Oostenrijkse of buitenlandse obligaties, tegoeden bij Oostenrijkse banken of rekeningen-courant, schuldverplichtingen, uitkeringen uit hoofde van levensverzekeringen of belangen in beleggingsfondsen of in een trust met activa in Oostenrijk.

Volgens een uitspraak van de Oostenrijkse Bestuursrechter in 1975 vallen belangen in niet-transparante lichamen die hun zetel of plaats van bedrijfsleiding in Oostenrijk hebben (zoals N.V.'s en B.V.'s) niet onder de beperkte belastingplicht, alhoewel de overdracht van eigendom van deze deelnemingen wel moet worden ingeschreven in het Handelsregister (*Firmenbuch*).

Belastingontwijking

Personen die Oostenrijks staatsburger zijn, vallen niet langer onder de onbeperkte belastingplicht als zij hun woonplaats en gewone verblijfplaats in Oostenrijk hebben opgegeven.

Volgens artikel 11 AITA, worden verwervingen die door een en dezelfde persoon aan een andere persoon worden overgedragen, gebruteerd binnen een periode van tien jaar na de laatste verwerving. Derhalve is het niet mogelijk één grote schenking in kleinere delen op te splitsen om meer dan één keer gebruik te kunnen maken van de persoonlijke aftrekposten of ter verlaging van het geldende belastingtarief.

Waardering van vermogensbestanddelen

De belasting wordt geheven over de waarde van de belastbare goederen die aan de ontvanger zijn overgedragen, na aftrek van overgenomen schulden, begrafeniskosten en administratieve onkosten in verband met de overdracht van de boedel.

Goederen en rechten die onder Oostenrijks successie- en schenkingsrecht vallen, worden gewaardeerd op grond van de Oostenrijkse Taxatiewet (*Bewertungsgesetz*, BewG 1955, Staatsblad 1955/148, zoals laatstelijk gewijzigd in Staatsblad I 2006/100).

Binnenlands onroerend goed wordt gewaardeerd tegen de gestandaardiseerde taxatiewaarde (*Einheitswert*), die met drie moet worden vermenigvuldigd om op de waarde ten behoeve van de successie- en schenkingsrechten uit te komen. Deze waarde is gewoonlijk aanzienlijk lager dan de reële marktwaarde van onroerend goed. Buitenlandse onroerende zaken worden niet tegen taxatiewaarde, maar tegen marktwaarde, gewaardeerd. Er is echter een zaak aanhangig bij het Oostenrijkse Constitutionele Hof (*Verfassungsgerichtshof*, G 54/06), waarin wordt onderzocht of de belastinggrondslag voor onroerend goed in Oostenrijk te laag is. Naar verwachting zal het Oostenrijkse Constitutionele Hof niet vóór december 2006 uitspraak doen in deze zaak. De president van het hof, Karl Korinek, heeft verzekerd dat, indien het hof de belastinggrondslag voor onroerend goed ten behoeve van successie- en schenkingsrechten herroept, er een langere overgangperiode voor het Oostenrijkse parlement zal gelden om te komen tot wetgeving die in overeenstemming is met de uitspraak van het Hof.

Bedrijfsonroerend goed dat eigendom is van lichamen die transparant zijn in het kader van de belasting (zoals eenmanszaken, vennootschappen onder firma) wordt gewaardeerd op continuïteitswaarde⁹⁰ (gewoonlijk tegen de werkelijke kosten van vervanging zonder heroverweging van de winstverwachtingen).

Belangen in ondernemingen worden gewaardeerd tegen beursnotering (genoteerde vennootschappen), werkelijke verkoopprijs (in geval van afstoting binnen één jaar na de datum van waardering) of volgens een waarderingmethode die bekend staat als de Weense waarderingmethode (*Wiener Verfahren*), waarbij de waarde van het belang ten behoeve van successie- en schenkingsrecht wordt ontleend aan het gemiddelde van de nettovermogenswaarde en een gestandaardiseerde netto contante waarde op basis van de werkelijke winst. Deze waarde ligt gewoonlijk lager dan de "reële marktwaarde" op basis van toekomstige winsten.

Rechten van vruchtgebruik en soortgelijke rechten worden gewaardeerd tegen netto contante waarde. Goederen die niet uitdrukkelijk zijn genoemd, dienen te worden getaxeed tegen marktwaarde.

⁹⁰ Voetnoot Deloitte Belastingadviseurs BV: Vergelijkbaar met going-concernwaarde.

- II. Wat is de tariefstructuur en wat is de opbrengst (gerelateerd aan macro-economische grootheden als het BBP en de totale belastingopbrengsten) en welke vrijstellingen zijn van toepassing?

OPBRENGST

In de opbouw van de Oostenrijkse binnenlandse financiën spelen de opbrengsten uit successie- en schenkingsrechten slechts een kleine rol. In 2005 en 2004 ontwikkelden de opbrengsten uit successie- en schenkingsrecht zich als volgt:

In miljarden euro's *	2003	2004	2005	2006	2007 (na begrotingswet)
Schenkingsrecht	-	-	-	-	-
Successierecht	-	-	-	-	-
Totaal schenkings- en successierechten, TSS	0,157	0,154	0,140	-	-
BBP	226,243	235,819	245,103	-	-
Totale cumulatieve belastingopbrengsten, TCB	53,5	56,2	57,2	-	-
Verhouding TSS/BBP (%)	0,069%	0,065%	0,057%	-	-
Verhouding TSS/TCB (%)	0,29%	0,27%	0,24%	-	-

* 1 miljard euro = € 1.000.000.000

De meeste opbrengsten uit successie- en schenkingsrecht vloeien voort uit de overdracht van onroerend goed en uit de 5% belasting op bijdragen aan Particuliere Stichtingen. Er bestaan echter geen officiële statistieken inzake de totale waarde van vererfde en geschonken vermogensbestanddelen. Derhalve is er geen informatie beschikbaar over de opbouw van de opbrengsten uit successie- en schenkingsrecht.

Aangezien de opbrengsten uit successie- en schenkingsrecht zeer laag zijn in verhouding tot de totale belastingopbrengst en aangezien de administratiekosten voor het aanhouden van afzonderlijke financiële autoriteiten hoog zijn, wordt de volledige afschaffing van successie- en schenkingsrecht voorgesteld, met name door de Oostenrijkse Volkspartij (ÖVP).

De meeste andere partijen ondersteunen dit voorstel niet. Derhalve kan de verdere ontwikkeling niet worden voorzien, vooral omdat de ÖVP de parlementaire verkiezingen van oktober 2006 heeft verloren en er nog geen nieuwe regering is ingesteld.

TARIEFSTRUCTUUR

De geldende belastingtarieven hangen enerzijds af van het ontvangen bedrag en anderzijds van de familierechtelijke relatie tussen de schenker/overledene en de ontvanger. De belastingtarieven zijn progressief en variëren van 2% tot 60%.

Er worden vijf categorieën onderscheiden: onder de eerste categorie (met de laagste belastingtarieven (van 2% tot 15%)) vallen alleen de echtgenoot en de kinderen, terwijl onder de vijfde categorie alleen ontvangers zonder familierechtelijke relatie tussen schenker/overledene en ontvanger vallen (belastingtarieven van 14% tot 60%).

- Categorie I: echtgenoot, kinderen, stiefkinderen, adoptiekinderen (niet: pleegkinderen);
- Categorie II: afstammelingen van de in categorie I genoemde kinderen;
- Categorie III: ouders, grootouders en verder verwijderde voorouders, stiefouders, broers en zusters, alsmede halfbroers en halfzusters;
- Categorie IV: schoonzoons en -dochters, schoonouders, neven en nichten;
- Categorie V: alle overige ontvangers (ook: samenwonende partners en voormalige echtgenoten, aangezien er geen familierechtelijke relatie (meer) bestaat).

Alle goederen die in de voorgaande tien jaar van dezelfde persoon zijn ontvangen, moeten bij elkaar worden opgeteld ten behoeve van de berekening van de belasting. De belasting over het totaal wordt bepaald in overeenstemming met de tabellen, en de reeds over eerdere overdrachten betaalde belasting wordt in mindering gebracht om het verschuldigde bedrag te berekenen.

Tarieven

De belastingtarieven zijn als volgt (artikel 8 lid 1 AITA):

Belastbare overdrachten in €	I	II	III	IV	V
	%	%	%	%	%
1 – 7.300	2	4	6	8	14
7.301 – 14.600	2,5	5	7,5	10	16
14.601 – 29.200	3	6	9	12	18
29.201 – 43.800	3,5	7	10,5	14	20
43.801 – 58.400	4	8	12	16	22
58.401 – 73.000	5	10	15	20	26
73.001 – 109.500	6	12	18	24	30
109.501 – 146.000	7	14	21	28	34
146.001 – 219.000	8	16	24	32	38
219.001 – 365.000	9	18	27	36	42
365.001 – 730.000	10	20	30	40	46
730.001 – 1.095.000	11	21	32	42	48
1.095.001 – 1.460.000	12	22	34	44	51
1.460.001 – 2.920.000	13	23	36	46	54
2.920.001 – 4.380.000	14	24	38	48	57
meer dan 4.380.001	15	25	40	50	60

Aangezien het belastingtarief voor de gehele belastbare overdracht geldt, wordt een marginale aftrek verleend in gevallen waarin de overgedragen waarde slechts enigszins hoger is dan de ondergrens van een bepaalde schijf.

In geval van onroerend goed worden belastingtarieven verhoogd met 2% indien de ontvanger de echtgenoot, ouder of kind⁹¹ is van de overledene/schenker en met 3,5% in alle andere gevallen. Daar staat tegenover dat die overdrachten vrijgesteld zijn van overdrachtsbelasting (*Grunderwerbsteuer*), die anders 3,5% zou bedragen.

⁹¹ Voetnoot Deloitte Belastingadviseurs BV: aangegeven is dat wordt bedoeld op alle kinderen. Ook stiefkinderen, geadopteerde kinderen en ook aangetrouwde kinderen zouden daar onder vallen.

In plaats van bovengenoemde belastingtarieven geldt een bijzonder forfaitair tarief van 2,5% voor vermogensbestanddelen die worden ontvangen door charitatieve instellingen en kerken, tenzij de gewone vrijstelling voor charitatieve doeleinden van toepassing is (zie hierna).

Bijzondere tarieven gelden voor overdrachten van vermogensbestanddelen aan Particuliere Stichtingen (*Privatstiftungen*). Een overdracht van vermogensbestanddelen door de insteller (oprichter) aan de Particuliere Stichting is belast tegen een bijzonder tarief van 5% (of, in geval van onroerend goed, 8,5%). Schenkingen aan de stichting door anderen dan de insteller zijn belastbaar tegen het normale (belastingcategorie V) tarief (zie onder vraag VII).

Aftrek

Sinds 1 januari 2000 worden twee soorten aftrek verleend.

Persoonlijke aftrek wordt verleend aan iedere belastingplichtige ontvanger. De aftrek varieert naar gelang de categorie van de ontvanger (I en II: € 2.200; III en IV: € 440 en V: € 110). Schenkingen van de ene echtgenoot aan de andere zijn vrijgesteld van belasting tot een totale waarde van € 7.300, zodat de maximale aftrek tussen echtgenoten € 9.500 bedraagt.

Artikel 15a AITA bepaalt dat een objectgerelateerde aftrek tot een maximum van € 365.000 wordt verleend in verband met de overdracht van bedrijfsonroerend goed van eenmanszaken en van erkende belangen in firma's en vennootschappen. De objectgerelateerde aftrek is niet afhankelijk van familierechtelijke relaties tussen schenker/overledene en ontvanger, en wordt in het geval van firma's en vennootschappen alleen verleend indien de schenker/overledene een belang hield van ten minste 25% (minimum deelneming) en een belang van ten minste 25% (minimum overdracht) heeft overgedragen. De schenker/overledene moet ten minste 55 jaar oud zijn of niet langer in staat zijn om zijn bedrijfsactiviteiten voort te zetten.

De ontvanger moet de bedrijfsvoering ten minste vijf jaar voortzetten na de overdracht; anders wordt de belastingaftrek achteraf belast. De aftrek is beperkt tot binnenlandse ondernemingen (met hun plaats van vestiging of bedrijfsleiding in Oostenrijk), hetgeen strijdig zou kunnen zijn met het Gemeenschapsrecht (het Duitse Federale Hof voor Financiële Zaken heeft in verband met een soortgelijke Duitse bepaling gesteld dat dit strijdig is met het Gemeenschapsrecht).

Indien hetzelfde onroerend goed of conglomeraat van onroerende goederen binnen korte tijdsintervallen meermalen belast wordt met successie- en/of schenkingsrecht, kan een aanzienlijk verlies ontstaan (artikel 17 AITA). Indien de verkrijgende partijen van alle overdrachten binnen vijf jaar vóór verkrijging zijn opgenomen in belastingcategorie I of II wordt het successie- of schenkingsrecht gehalveerd. Indien de eerdere verkrijging binnen de periode tussen jaar 5 en jaar 10 vóór verkrijging heeft plaatsgevonden, wordt het successie- of schenkingsrecht met 25% verlaagd.

VRIJSTELLINGEN

In artikel 15 van de AITA zijn diverse zaken genoemd die vrijgesteld zijn van successie- en schenkingsrecht. Belangrijke belastingvrije overdrachten zijn:

- Inboedel en persoonlijke bezittingen (belastingcategorie I en II onbeperkt, belastingcategorie III en IV tot € 1.460) en overige vermogensbestanddelen tot een maximum van € 1.460 (belastingcategorie I en II) of € 600 (belastingcategorie III en IV);
- Schenkingen bij leven door de ene echtgenoot aan de andere ten behoeve van een gelijk aandeel bij de verkrijging van een huis met een maximale oppervlakte van 150 m²;

- De overdracht van bepaalde historisch belangrijke zaken (erfgoed);
- Prijzen in bepaalde loterijen;
- Terugkeer bij ouders van goederen die aan kinderen zijn geschonken;
- Giften ten behoeve van levensonderhoud en opleiding van de begunstigde;
- Gebruikelijke geschenken bij bepaalde gelegenheden (verjaardag, huwelijk, etc.);
- Donaties en giften aan charitatieve instellingen betreffende materiële roerende goederen of vorderingen (anders 2,5%, bijvoorbeeld op onroerend goed; in geval van onroerend goed geldt de minimum aanvullende successie- en schenkingsrecht van 3,5% voor overdracht van onroerend goed); Oostenrijks belastingrecht geeft charitatieve instellingen een voorkeursstatus.

Charitatieve instellingen zijn rechtspersonen die openbare, charitatieve of kerkdoelen stimuleren. Ook bepaalde stichtingen genieten de voorkeursstatus.

Volgens artikel 5 onder 6 van de Oostenrijkse Wet op de vennootschapsbelasting (*Körperschaftsteuergesetz*) zijn charitatieve instellingen die voldoen aan de eisen voor "openbaar nut" (*Gemeinnützigkeit*) vrijgesteld van onbeperkte belastingplicht. Met betrekking tot de vrijstelling van successie- en schenkingsrecht is het voorts noodzakelijk dat een charitatieve instelling voldoet aan de eisen van openbaar nut. Deze eisen zijn gedetailleerd opgenomen in artikel 34 e.v. van de Oostenrijkse Federale Belastingwet.

- Overdrachten door openbare instellingen of lichamen (bijvoorbeeld subsidies);
- Uitkeringen door Particuliere stichtingen (*Privatstiftungen*);
- Bepaalde overdrachten ten behoeve van een bepaald doel;
- Overdrachten ter compensatie van schade als gevolg van rampen (overstromingen, aardverschuivingen, lawines, etc.);
- Bepaalde soorten particuliere beleggingen waarvan de opbrengst valt onder de Oostenrijkse bronbelasting op inkomsten uit beleggingen van 25% ("eindbelasting", *Endbesteuerung*). Deze vrijstelling betreft alleen successierecht, niet het schenkingsrecht. Deze uitgebreide vrijstelling van successie- (maar niet schenkings)recht geldt sinds de invoering in 1993 van een bronbelasting als eindbelasting (*Kapitalertragsteuer*) die wordt geheven over inkomsten uit de desbetreffende vermogensbestanddelen (inbaar in Oostenrijk). Voorts geldt sinds 1 april 2003 de vrijstelling van successierecht indien de vermogensbestanddelen worden gehouden of inbaar zijn bij een buitenlandse bank, mits de inkomsten uit deze vermogensbestanddelen in de persoonlijke aangifte inkomstenbelasting zijn aangegeven. Deze inkomsten worden belast tegen een bijzonder forfaitair tarief van 25%. Deze vermogensbestanddelen zijn:
 - banktegoeden;
 - effecten (indien openbaar aangeboden);
 - converteerbare en winstdelingsobligaties (indien openbaar aangeboden); en
 - beleggingsfondsen, indien het fonds effecten en obligaties als hiervoor bedoeld houdt.

- Deelnemingen in Oostenrijkse of buitenlandse ondernemingen zijn ook vrijgesteld van successie- (maar niet schenkings)recht, mits de overdragende partij minder dan 1% van het nominale kapitaal van de vennootschap hield. Deze vrijstelling geldt ook voor beleggingsfondsen.

Voorkoming dubbele belasting – eenzijdige aftrek

Onder Oostenrijks recht en met betrekking tot eenzijdige aftrek zijn er twee bepalingen bekend waaronder internationale meervoudige belasting van erfenissen en schenkingen voorkomen kan worden, te weten artikel 6 lid 3 AITA en artikel 48 AFFA.

In principe wordt door de verschuldigdheid van successie- of schenkingsrecht in het buitenland noch de belastingplicht noch het bedrag van de verschuldigde belasting beïnvloed.

Voorzover de verschuldigdheid van buitenlandse belastingen die - op grond van hun kenmerken - gelijksoortig zijn aan het Oostenrijkse successie- of schenkingsrecht gebaseerd is op (1) onroerend goed of bedrijfsroerend goed in het buitenland, (2) schulden aan de schenker of de overledene door niet-ingezetenen of (3) op rechten die slechts door middel van inschrijving in een buitenlands register kunnen worden overgedragen, mag de buitenlandse belasting van de Oostenrijkse belastinggrondslag worden afgetrokken. Dit leidt uiteraard niet tot voorkoming van dubbel of meervoudig successie- en schenkingsrecht, maar alleen tot een matiging van dubbele belasting. In geval van wederkerigheid kan het Federale Ministerie van Financiën naar eigen goeddunken een heffingskorting verlenen voor de Oostenrijkse successie- of schenkingsrechten in verband met buitenlandse successierechten op bovengenoemde goederen en rechten. Randvoorwaarde voor eenzijdige aftrek in overeenstemming met artikel 6 lid 3 AITA is effectieve internationale dubbele belasting.

Artikel 48 AFFA bevat een regel met betrekking tot elke vorm van dubbele belasting. Voorkoming van effectieve, virtuele en economische dubbele belasting valt binnen de reikwijdte van deze regel. De eenzijdige aftrek wordt discretionair verleend door het Federale Ministerie van Financiën. In geval van effectieve dubbele belasting door middel van successie- of schenkingsrecht verleent het Federale Ministerie van Financiën een eenzijdige aftrek indien in het hypothetische geval van het bestaan van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting (volgens het OESO-model), Oostenrijk het recht zou verliezen om het desbetreffende goed of recht te belasten.

In verhouding met andere landen die geen successie- of schenkingsrecht heffen, kan het Oostenrijkse Federale Ministerie van Financiën eenzijdige aftrek verlenen om reciprociteit te waarborgen. Volgens een recente uitspraak van de Oostenrijkse bestuursrechter (*Verwaltungsgerichtshof*) is het reciprociteitsbeginsel geen automatisme, maar is het beperkt tot gevallen waarin Oostenrijk een redelijk economisch belang heeft bij voorkoming van dubbele belasting. Anderzijds heeft de Oostenrijkse bestuursrechter op 30 maart 2000 geoordeeld dat het Federale Ministerie van Financiën een eenzijdige aftrek moest verlenen indien Oostenrijk het recht zou verliezen belasting te heffen in geval van toepassing van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting volgens het OESO-model.

Voorts verleent het Federale Ministerie van Financiën gewoonlijk geen eenzijdige aftrek indien Oostenrijk niet het land is waar de belastingplichtige woonachtig is, aangezien het Ministerie van mening is dat het land waar de belastingplichtige woonachtig is (en niet diens land van afkomst) verantwoordelijk is voor het voorkomen van dubbele of meervoudige belasting.

Voorkoming dubbele belasting – tweezijdige aftrek

Om dubbele belasting te voorkomen heeft Oostenrijk belastingverdragen gesloten met de volgende landen:

- Tsjechië (1 maart 2000);
- Frankrijk (1 september 1994);
- Duitsland (7 september 1955);
- Hongarije (9 februari 1976);
- Liechtenstein (26 september 1956);
- Nederland (1 januari 2003);
- Zweden (10 juni 1963);
- Zwitserland (4 december 1974);
- Verenigde Staten (1 juli 1983).

Alleen de verdragen met Tsjechië, Frankrijk, Nederland en de Verenigde Staten hebben betrekking op successie- en schenkingsrecht, terwijl alle overige verdragen uitsluitend successierecht omvatten.

Al deze verdragen zijn gebaseerd op het OESO Modelverdrag ter voorkoming van dubbele belasting op boedels en erfenissen en op schenkingen van 1966 en 1982. Volgens de toekenningsregels van de belastingverdragen wordt onroerend goed belast in de staat waar het zich bevindt, terwijl roerend goed dat aan een bedrijf toebehoort belast wordt in de staat waar de vaste inrichting is gevestigd waaraan de activa en passiva toe te rekenen zijn. Het recht om alle overige eigendommen van de overledene of schenker te belasten, blijft berusten bij de staat waar de overledene of schenker woonachtig is.

Oostenrijk voorkomt dubbele belasting altijd door middel van de vrijstellingsmethode, terwijl sommige andere verdragspartners (met name Frankrijk, Nederland en de Verenigde Staten) de heffingskortingsmethode toepassen.

Hierbij dient echter opgemerkt te worden dat Oostenrijk niet voornemens is verdere verdragen te sluiten ter voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot successie- en schenkingsrecht, aangezien alle inspanningen gericht moeten worden op de vergroting van het verdragsnetwerk met betrekking tot de belasting van inkomsten en vermogen.

III. Zijn er feitelijke voornemens tot wijziging in de successie- en schenkingsrechtwetgeving? En wat zijn de motieven waarom landen ervoor kiezen om successie- en schenkingsrechten te verhogen, te verminderen dan wel af te schaffen?

Er zijn vrijwel geen wijzigingen te verwachten. Behoudens de hiervoor gememoreerde wijzigingen:

De Österreichische Volkspartei (hierna ook: ÖVP) heeft voorgesteld om het successierecht in Oostenrijk af te schaffen. Dit, omdat de opbrengsten uit successie- en schenkingsrechten zeer laag zijn in verhouding tot de totale belastingopbrengst en aangezien de administratiekosten voor het aanhouden van afzonderlijke financiële autoriteiten hoog zijn. De ÖVP heeft evenwel de vorige verkiezingen, in oktober 2006, verloren. Een nieuwe regering is nog niet gevormd; daarmee is de afschaffing minder in de schijnwerpers komen te staan.

Er is een zaak aanhangig bij het Constitutionele Hof inzake de belastinggrondslag voor onroerende zaken in Oostenrijk (Verfassungsgerichtshof, G 54/06). Aldaar zal de vraag worden beantwoord of de belastinggrondslag voor onroerende zaken in Oostenrijk te laag is. Zoals is aangegeven (zie onder I) zal indien het Hof meent dat de heffingsgrondslag niet akkoord is, er een langere overgangperiode voor het Oostenrijkse parlement gelden om tot een wetgeving te komen die in overeenstemming is met de uitspraak van het Hof.

IV. Welke wijzigingen in het successie- en schenkingsrecht hebben de afgelopen 5 jaar plaatsgevonden?

In wezen is de AITA de afgelopen jaren niet substantieel gewijzigd. Niettemin is er een aantal selectieve wijzigingen geweest met grote gevolgen. De belangrijkste wijzigingen in de afgelopen vijf jaar waren:

- Sinds 31 december 2005 zijn schenkingen ter compensatie van schade als gevolg van rampen (overstromingen, aardverschuivingen, lawines, etc.) vrijgesteld van successie- en schenkingsrecht, tenzij de schade is gedekt door een verzekering of door andere schenkingen/overdrachten die sowieso vrijgesteld zijn van successie- en schenkingsrecht. Schenkingen blijven ook belastbaar op grond van successie- en schenkingsrecht voorzover zij het ter dekking van de schade benodigde bedrag te boven gaan.
- Tot 30 december 2004 waren Oostenrijkse staatsburgers onbeperkt belastingplichtig op grond van successie- en schenkingsrecht gedurende een periode van twee jaar na het opgeven van hun woonplaats en/of gewone verblijfplaats in Oostenrijk (waarbij belasting uitsluitend gebaseerd was op nationaliteit). Aangevoerd werd dat deze regel in strijd was met het Gemeenschapsrecht, in het bijzonder met HvJ 11 december 2003, C-364/01, *Barbier*. Dienovereenkomstig is artikel 6 lid 1 AITA gewijzigd. Sinds 31 december 2004 zijn Oostenrijkse staatsburgers uitsluitend onbeperkt belastingplichtig indien zij hun woonplaats of gewone verblijfplaats in Oostenrijk hebben. Op deze wijze kan nationaliteit niet meer leiden tot een onbeperkte belastingplicht en worden Oostenrijkse staatsburgers en niet-Oostenrijkse staatsburgers thans gelijk behandeld voor wat betreft de onbeperkte belastingplicht op grond van successie- en schenkingsrecht.
- Ook in 2004 is een vrijstelling van schenkingsrecht ingevoerd voor prijzen in bepaalde loterijen. De vereisten voor deze vrijstelling zijn dat de loterijen gratis moeten zijn en voor het publiek toegankelijk moeten zijn. De reden voor deze vrijstelling is dat deze loterijen veelal deel uitmaken van de marketingactiviteiten van een bedrijf en dat derhalve de prijzen niet bepaald royaal zijn. Vermeldenswaardig is het feit dat de vrijstelling is ingevoerd met terugwerkende kracht tot 1 januari 2003.
- Tot 31 oktober 2000 kon men anonieme spaarrekeningen hebben in Oostenrijk. Dit betekent dat de eigenaar zichzelf niet hoefde te legitimeren wanneer hij of zij een spaarrekening had bij een Oostenrijkse bank. Het Gemeenschapsrecht bepaalt dat het Oostenrijkse bankrecht gewijzigd moest worden, zodat een persoon zich bij de bank moet legitimeren (niet tegenover derden; het bankgeheim is gebleven) wanneer hij of zij een spaarrekening heeft. In verband met de afschaffing van anonieme spaarrekeningen is een vrijstelling van schenkingsrecht voor overdracht van spaarrekeningen bij Oostenrijkse banken of bij Oostenrijkse filialen van buitenlandse banken ingevoerd (met bepaalde beperkingen indien de overdracht belastingcategorie V betreft). Deze vrijstelling was echter van oorsprong alleen tijdelijk van kracht tot 30 juni 2002, maar is vervolgens verlengd tot 31 december 2003. Sinds die datum is de overdracht van spaarrekeningen bij Oostenrijkse banken of bij Oostenrijkse filialen van buitenlandse banken niet langer vrijgesteld van schenkingsrecht. Er bestaat echter nog wel een vrijstelling van successierecht, aangezien rente valt onder de Oostenrijkse bronbelasting, welke een eindbelasting vormt (zie hiervoor in Hoofdstuk 1.5).
- Vermogensbestanddelen zijn vrijgesteld van successierecht (niet van schenkingsrecht) voorzover de inkomsten uit deze vermogensbestanddelen onder de Oostenrijkse 25% bronbelasting vallen (*Kapitalertragsteuer*), welke wordt geheven als een eindbelasting. Dit betreft uitsluitend de volgende vermogensbestanddelen indien de inkomsten uit die vermogensbestanddelen in Oostenrijk worden ontvangen (anders zouden de inkomsten niet onder de Oostenrijkse bronbelasting kunnen vallen):

- banktegoeden;
- effecten (indien openbaar aangeboden);
- converteerbare en winstdelingsobligaties (indien openbaar aangeboden); en
- beleggingsfondsen, indien het fonds effecten en obligaties als hiervoor bedoeld houdt.

Deze vrijstelling van successierecht is oorspronkelijk in 1993 ingevoerd. In 2003 is de Oostenrijkse Wet op de inkomstenbelasting gewijzigd, zodat vergelijkbare inkomsten uit vermogensbestanddelen die uit het buitenland worden ontvangen ook belast zijn tegen een forfaitair tarief van 25%. Derhalve is de vrijstelling van successierecht uitgebreid naar die buitenlandse vermogensbestanddelen.

Sinds 21 augustus 2003 zijn vermogensbestanddelen ook vrijgesteld van successierecht indien de inkomsten uit die vermogensbestanddelen uit het buitenland worden ontvangen en belast zijn tegen het forfaitaire inkomstenbelastingtarief van 25% (ook een eindbelasting). Met betrekking tot converteerbare en winstdelingsobligaties geldt de vrijstelling alleen als zij openbaar aangeboden worden.

- In 2001 is een verdere vrijstelling van successie- (niet schenkings)recht ingevoerd voor belangen of deelnemingen in binnenlandse of buitenlandse ondernemingen, indien de overledene op het moment van overlijden minder dan 1% van het nominale kapitaal van de vennootschap hield.
- Inbreng in Particuliere Stichtingen (door de oprichter) was tot 31 december 2000 belast op grond van schenkings- (of successie)recht tegen 2,5%. Inbreng door anderen dan de oprichter was belast tegen de normale tarieven die golden volgens belastingcategorie V. Sinds 1 januari 2001 bedraagt het schenkingsrecht voor inbreng in Particuliere Stichtingen (door de oprichter) in feite 5%. Het belastingtarief van 2,5% geldt nog steeds indien de oprichter van de Particuliere Stichting zelf ook een Particuliere Stichting is.
- De belastinggrondslag voor onroerend goed (in Oostenrijk) is uitermate laag in verhouding tot de marktwaarde, aangezien de taxatiewaarde de belastinggrondslag bepaalt. Tot 31 december 2000 werd deze taxatiewaarde gebruikt als belastinggrondslag voor successie- en schenkingsrecht. Sinds 1 januari 2001 is deze belastinggrondslag verhoogd tot drie maal de taxatiewaarde. Deze belastinggrondslag is echter nog steeds aanzienlijk lager dan de marktwaarde van onroerend goed. Onroerend goed in het buitenland is voor successie- en schenkingsrecht altijd tegen marktwaarde gewaardeerd.
- Er wordt een objectgerelateerde aftrek tot een maximum van € 365.000 verleend over de overdracht van bedrijfsonroerend goed van eenmanszaken en van erkende belangen in firma's en vennootschappen. Deze belastingvrije voet is in 1999 ingevoerd, met ingang van 1 januari 2000.

VI. Bestaan er spanningen tussen het successie- en schenkingsrecht en het EU-recht?

In principe moet gesteld worden dat successie- en schenkingsrechten geen deel uitmaken van de belastingharmonisatie binnen de Europese Unie. Dit betekent dat successie- en schenkingsrecht binnen de functionele reikwijdte van elk van de lidstaten valt. Niettemin dienen successie- en schenkingsrechten in overeenstemming te zijn met EG-recht en -beginselen in het algemeen, en de vier fundamentele vrijheden in het bijzonder.

Hoewel geen van de Oostenrijkse Hooggerichtshoven nog heeft geoordeeld dat successie- en schenkingsrechten in strijd zijn met het Gemeenschapsrecht, hebben de rechters aangegeven dat de Oostenrijkse Successiewet binnen de reikwijdte van het Gemeenschapsrecht, en in het bijzonder de vier fundamentele vrijheden, valt, in tegenstelling tot een uitspraak van de belastingrechter te Düsseldorf d.d. 3 juli 1996.

Volgens de heersende opvatting in de wetenschappelijke literatuur worden de volgende bepalingen van de Oostenrijkse Successiewet geacht in strijd te zijn met het Gemeenschapsrecht:

- Beperkte belastingplicht voor burgers van de Europese Unie (op basis van *Schumacker*);
- De uitgebreide belasting voor Oostenrijkse staatsburgers na vertrek naar het buitenland werd gezien als zijnde strijdig met het Gemeenschapsrecht. Deze potentiële strijdigheid is reeds opgelost (zie hiervoor de wijzigingen in de Oostenrijkse Successiewet), aangezien volgens een recente wijziging met ingang van 1 januari 2005 nationaliteit niet langer een criterium is voor belastingplicht.
- Discriminatoire waardering van onroerend goed buiten Oostenrijk (tegen reële marktwaarde in plaats van drie maal de (nogal lage) "taxatiewaarde" voor binnenlands onroerend goed). Het is de Oostenrijkse autoriteiten echter niet mogelijk om een taxatiewaarde vast te stellen voor buitenlands onroerend goed.
- Discriminatie van buitenlandse charitatieve instellingen (geen belastingvrijstelling en toepassing van het volledige belastingtarief, terwijl binnenlandse charitatieve instellingen hetzij vrijgesteld zijn van successie- of schenkingsrecht hetzij onder een belastingtarief van slechts 2,5% vallen; op basis van de *Royal-Bank-of-Scotland*-zaak);
- Reciprociteit voor heffingskortingen voor buitenlandse belastingen binnen de Europese Unie (op basis van de *Avoir-fiscal*-zaak);

- Aftrek wegens overdracht van bedrijfsonroerend goed is beperkt tot vaste inrichtingen in Oostenrijk en tot firma's en vennootschappen die hun woonplaats of plaats van bedrijfsleiding in Oostenrijk hebben (op basis van HvJ 13 april 2000, C-251/98, *Baars*).

Voorts wordt Oostenrijk krachtens de heersende opvatting aansprakelijk gehouden voor het niet opheffen van dubbele belasting op grond van successie- en schenkingsrecht door bilaterale of multilaterale verdragen te sluiten met andere lidstaten van de Europese Unie, zoals is voorgeschreven op grond van artikel 293 van het Verdrag (oud artikel 220).

In tegenstelling tot de uitspraak van de belastingrechter te Düsseldorf d.d. 3 juli 1996 is men in de Oostenrijkse wetenschappelijke literatuur van mening dat het Oostenrijkse successie- en schenkingsrecht binnen de reikwijdte van het Gemeenschapsrecht valt, voorzover de fundamentele vrijheden van de Europese Unie niet in het geding zijn. De belastingrechter oordeelde dat het erven van goederen en rechten geen economische activiteit was en derhalve niet binnen de reikwijdte van het Gemeenschapsrecht viel. *Lang M. (Europarechtliche Aspekte der Besteuerung von Erbschaften, in: Birk (Hrsg), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG 22, Keulen 1999, 255 e.v.)* wees erop dat de vraag niet is of de verkrijging door middel van vererving of schenking al dan niet een economische activiteit is, maar of die verkrijging door middel van grensoverschrijdende vererving of schenking beperkt is op grond van het nationaal recht. De beperking van grensoverschrijdende transacties kan een inbreuk inhouden op een of meer fundamentele vrijheden. In elk geval kan het vrije verkeer van kapitaal in gevaar zijn, indien onder identieke omstandigheden de grensoverschrijdende vererving of schenking onderworpen is aan een hogere belasting dan een zuiver nationale vererving of schenking.

Aangezien successierecht als een directe belasting gezien wordt, kunnen veel van de uitspraken van het Europese Hof van Justitie met betrekking tot inkomstenbelasting (die ook een directe belasting vormt) ook van toepassing zijn op zaken van successie- en schenkingsrecht.

Blijkens een uitspraak van het Europese Hof van Justitie (HvJ 13 april 2000, C-251/98, *Baars*) is de vrijheid van vestiging niet beperkt tot de inkomsten- of vennootschapsbelasting, maar strekt deze zich ook uit tot alle andere soorten belasting die mogelijk discriminerend zijn voor de vestiging van ondernemingen in het buitenland of deze kunnen beperken. De weigering in de Nederlandse Wet op de vermogensbelasting om een aftrek te verlenen voor meerderheidsbelangen in buitenlandse ondernemingen, maar het toestaan van die aftrek voor meerderheidsbelangen in binnenlandse ondernemingen vormt een inbreuk op de vrijheid van vestiging.

Artikel 15a AITA (alsmede artikel 13a van de Duitse Successiewet) biedt een aftrek van € 365.000 voor de schenking of vererving van binnenlandse vestigingen, belangen in binnenlandse firma's van ten minste 25% (maar alleen voorzover de activa toe te rekenen zijn aan een Oostenrijkse vaste inrichting), en belangen in binnenlandse vennootschappen van ten minste 25%. Vererving of schenking van belangen in ondernemingen die in een lidstaat van de Europese Unie zijn gevestigd en die hun plaats van bedrijfsleiding in het buitenland hebben, genieten deze voorkeursbehandeling voor de belasting niet, zelfs niet als alle activa van de buitenlandse onderneming toe te rekenen zijn aan vaste inrichtingen in Oostenrijk.

In zijn uitspraak in de zaak *Baars* heeft het Europese Hof van Justitie duidelijk gemaakt dat vormen van belasting die de fundamentele vrijheden beperken niet in overeenstemming zijn met het Gemeenschapsrecht en derhalve terzijde dienen te worden gezet. Niet alleen belastingen op inkomsten kunnen inbreuk maken op het Gemeenschapsrecht, maar ook belastingen op vermogen en andere niet-inkomensgerelateerde waarden of transacties.

VII. Hoe wordt in Oostenrijk successie-en schenkingsrecht geheven bij internationale kapitaalstromen van en naar doelvermogens zoals stichtingen en trusts?

A. Particuliere Stichting

De Particuliere Stichting is een rechtspersoon die, net als een commerciële vennootschap, wordt opgericht door middel van inschrijving in het Handelsregister. De grondslag voor een Particuliere Stichting is een officiële akte van de oprichter, waardoor vermogensbestanddelen voor expliciete doeleinden aan de Particuliere Stichting worden overgedragen. Particuliere Stichtingen worden voornamelijk opgericht voor (eigenbelang) doelstellingen, maar kunnen ook worden opgericht voor charitatieve doeleinden. De Particuliere Stichting heeft geen economische eigenaar, maar alleen maar begunstigden die alleen recht hebben op een uitkering in overeenstemming met de wensen van de oprichter van de Particuliere Stichting.

A.1. Fiscale behandeling van de overdracht van vermogen aan de particuliere Stichting

De overdracht van vermogensbestanddelen aan een Particuliere Stichting bij leven of als gevolg van overlijden is onderworpen aan successie- (schenkings)recht. De inbreng wordt belast tegen een tarief van 5%, ongeacht de waarde, tenzij het om een inbreng gaat in een Particuliere Stichting zonder winstoogmerk of de schenkende oprichter een Particuliere Stichting is, in welke gevallen het belastingtarief 2,5% bedraagt (voor de geldende algemene belastingvrijstellingen voor charitatieve doeleinden, zie hiervoor). Deze verlaagde "instapbelasting" geldt voor de inbreng van vermogensbestanddelen in het kader van de oprichting van een Particuliere Stichting, maar ook voor latere overdrachten door de oprichter.

Indien een derde na oprichting vermogensbestanddelen overdraagt aan de Particuliere Stichting (aanvullende inbreng), wordt deze behandeld als een zuivere schenking zonder belastingvoordeel en, omdat er geen sprake is van een familierechtelijke relatie, geldt het hoogste belastingtarief, namelijk het belastingtarief in categorie V (tot 60%).

In geval van overdracht van onroerend goed aan een Particuliere Stichting wordt het belastingtarief verhoogd met 3,5%. Voorts is dan een wettelijk inschrijvingsrecht verschuldigd van 1% van dezelfde waarde van het onroerend goed.

Om misbruik van de Particuliere Stichting te voorkomen geldt er een naheffing voor schenkingsrecht binnen tien jaar na elke inbreng in de Particuliere Stichting, zodat het gunstige belastingtarief van 5% alleen geldt als de ingebrachte vermogensbestanddelen na inbreng ten minste tien jaar door de Particuliere Stichting worden aangehouden. Rendement of waardevermeerdering met betrekking tot ingebrachte vermogensbestanddelen vallen niet onder deze verplichting.

Als ingebrachte vermogensbestanddelen binnen tien jaar na inbreng in de Particuliere Stichting aan een begunstigde worden overgedragen, is de waarde van het vermogensbestanddeel op het moment van inbreng onderworpen aan schenkingsrecht tegen het gewone belastingtarief (normaliter belastingcategorie V), na aftrek van de reeds betaalde belasting. Een tijdens deze periode door de Particuliere Stichting gegenereerde waardevermeerdering is daarvan echter uitgesloten. Indien een vermogensbestanddeel van de Particuliere Stichting onder bezwarende titel wordt vervreemd, geldt deze bijzondere belastingverplichting voor het vervangende vermogensbestanddeel. Teruggave aan de oprichter van de Particuliere Stichting of overdracht aan een begunstigde in overeenstemming met de regels omtrent betaling van redelijke kosten van levensonderhoud zijn niet onderworpen aan een dergelijke naheffing van schenkingsrecht.

Voor de bepaling van de grondslag voor de heffing wordt de waarde van bedrijfsonroerend goed berekend op basis van de continuïteitswaarde, terwijl andere activa (zoals effecten of buitenlands onroerend goed) worden berekend op basis van hun marktwaarde. De grondslag voor de waarde van binnenlands onroerend goed is drie maal de taxatiewaarde of, indien die lager is, de reële marktwaarde, indien de belastingplichtige dit kan aantonen.

Indien de vermogensbestanddelen van de oprichter worden overgedragen aan de Particuliere Stichting tezamen met een bezwarende verplichting, wordt de bevrijding van de oprichter van deze verplichting gezien als een inbreng van de Particuliere Stichting aan de oprichter en is deze derhalve onderworpen aan bronbelasting (tegen 25%). Dit geldt niet indien de verplichting tezamen met het goed wordt overgedragen en verband houdt met de aankoop en het beheer daarvan. Verplichtingen met betrekking tot gebruiksrechten vallen niet onder deze regels.

De inbreng van bepaalde binnenlandse activa van een buitenlandse trust of instelling in een Particuliere Stichting is vrij van successie- (schenkings) recht indien de nieuw opgerichte Particuliere Stichting waaraan deze activa worden overgedragen vóór 31 december 1995 was ingeschreven in het Handelsregister. Regels met betrekking tot activa die als binnenlands dienen te worden beschouwd zijn uitgebreid uiteengezet in artikel VIII van de Wet op de Particuliere Stichtingen. De inbreng van activa kan op enig later tijdstip door de oprichter of een derde plaatsvinden.

Indien een niet-ingezetene van Oostenrijk vermogensbestanddelen inbrengt in een Particuliere Stichting hangen de fiscale gevolgen daarvan in de staat waar hij of zij woonachtig is af van de desbetreffende plaatselijke belastingwetgeving.

A.2. Fiscale behandeling van uitkeringen uit de particuliere stichting

In het kader van de inkomstenbelasting worden overdrachten door Particuliere Stichtingen gekwalificeerd als inkomsten uit vermogensbestanddelen. Overdrachten aan een bedrijf worden behandeld als belastbare bedrijfsinkomsten.

Alle overdrachten zijn gewoonlijk onderworpen aan 25% bronbelasting, welke een eindbelasting vormt. Donaties (schenkingen) aan specifieke wetenschappelijke instellingen en musea zijn echter niet onderworpen aan bronbelasting.

Voor overdrachten aan begunstigden geldt geen naheffing. Schenkingsrecht wordt slechts verschuldigd in geval van overdracht van vermogensbestanddelen aan begunstigden binnen de periode van tien jaar na inbreng in de Particuliere Stichting. In dat geval mag de begunstigde echter het betaalde schenkingsrecht aftrekken van de door hem of haar verschuldigde inkomstenbelasting over uitkeringen van de Particuliere Stichting.

Indien een Particuliere Stichting vermogensbestanddelen uitkeert aan een niet-ingezetene van Oostenrijk hangen de fiscale gevolgen in de staat waar deze woonachtig is af van de desbetreffende plaatselijke belastingwetgeving.

B. Trust

B.1. Fiscale behandeling van de overdracht van vermogen aan een buitenlandse stichting/trust

Inbreng in buitenlandse stichtingen/trusts valt niet onder het forfaitaire schenkingsrecht tarief van 5% dat alleen van toepassing is op inbreng in Particuliere Stichtingen. Derhalve is de inbreng onderworpen aan de algemene regels met betrekking tot successie- en schenkingsrecht. In principe geldt het schenkingsrecht tarief voor belastingcategorie V.

B.2. Fiscale behandeling van uitkeringen uit een buitenlandse stichting/trust

Uitkeringen aan ingezetenen van Oostenrijk door buitenlandse stichtingen/trusts zijn niet vrijgesteld van successie- en schenkingsrecht. Het is niet duidelijk of die uitkeringen van buitenlandse stichtingen/trusts onderworpen zijn aan schenkingsrecht. Indien de statuten van de stichting/trust geen verplichting bevatten en de overdracht derhalve als discretionair wordt beschouwd, zijn die uitkeringen van buitenlandse stichtingen/trusts onderworpen aan schenkingsrecht.

Gewone uitkeringen van buitenlandse stichtingen/trusts aan Oostenrijkse ingezetenen uit hoofde van een verplichting in de statuten zijn alleen onderworpen aan inkomstenbelasting (tot 50%) en derhalve niet onderworpen aan Oostenrijks successie- en schenkingsrecht.

De fiscale gevolgen van inbreng in en uitkeringen door een buitenlandse stichting/trust in het land waar de stichting/trust is opgericht, zijn afhankelijk van de desbetreffende plaatselijke wetgeving.

3.6 Verenigd Koninkrijk

I. Welke wetssystematiek kent het Verenigd Koninkrijk voor wat betreft de successie- en schenkingsrechtwetgeving?

In het Verenigd Koninkrijk wordt over de nalatenschap van een natuurlijk persoon belasting geheven op basis van de *Inheritance Tax* (hierna: IHT) wetgeving, die is vastgelegd in de *Inheritance Taxes Act 1984* (IHTA 1984). Verdere wetgeving is vastgelegd in de jaarlijkse *Finance Act* (Financieringswet, zie hierna).

Er bestaat geen specifieke systematiek voor *schenkingsrecht* in het Verenigd Koninkrijk; voor sommige schenkingen geldt de successierechtwetgeving, afhankelijk van de positie van de schenker. Hoewel de begiftigde mogelijk successierecht moet afdragen indien deze wetgeving van toepassing is, bestaat er als zodanig geen schenkingsrecht.

Daarnaast dient ook rekening gehouden te worden met de *vermogenswinstbelastingwetgeving*, vastgelegd in de *Taxation of Chargeable Gains Act 1992*.

Ieder jaar, normaliter in maart en november, kondigt de regering wijzigingen en nieuwe wetgeving aan in de begrotingsrapportage respectievelijk de voorlopige begrotingsrapportage. Deze kunnen onmiddellijk van kracht worden (vanaf de datum van de betreffende rapportage), zelfs als de betreffende wetgeving pas later als onderdeel in de jaarlijkse *Finance Act* is verwerkt.

Daarnaast geeft de belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk, *Her Majesty's Revenue & Customs* ("HMRC"), in de loop van het jaar persberichten uit waarin zij wijzigingen in de wetgeving aankondigt.

- II. Wat is de tariefstructuur en wat is de opbrengst (gerelateerd aan macro-economische grootheden als het BBP en de totale belastingopbrengsten) en welke vrijstellingen zijn van toepassing?

OPBRENGST

In miljarden GBP *	2003/ 2004	2004/ 2005	2005/ 2006	2006/ 2007	2007/ 2008 (na begrotings- wet)
Schenkingsrecht	-	-	-	-	-
Successierecht	-	2,9	3,2	3,6	-
Totaal schenkings- en successierechten, TSS	-	2,9	3,2	3,6	-
BBP ⁹²	-	1155,120	1178,630	-	-
Totale cumulatieve belastingopbrengst en, TCB	-	371,1	399,8	424,4	-
Verhouding TSS/BBP (%)	-	0,25%	0,27%	-	-
Verhouding TSS/TCB (%)	-	0,78%	0,8%	0,85%	-

* 1 miljard GBP = £ 1.000.000.000

Genoemde cijfers zijn voor de boekjaren in het Verenigd Koninkrijk; het boekjaar 2005/2006 loopt van 6 april 2005 tot en met 5 april 2006.

De belastingopbrengsten uit successierechten in het Verenigd Koninkrijk nemen ieder jaar verder toe. In 2001/2002 (d.w.z. in het boekjaar eindigend op 5 april 2002), bedroeg dit GBP⁹³ 2,4 miljard, en in 2004/2005 overtrof het de opbrengst aan vermogenswinstbelasting met een resultaat van GBP 2,9 miljard.

In de in maart 2006 gedrukte "Begroting 2006" van de Britse Belastingdienst staat dat hogere aandelenprijzen de opbrengst uit vermogenswinstbelasting en successierechten in totaal met nog zo'n GBP 0,5 miljard zouden doen toenemen, afgezet tegen de

⁹²

Pro rata berekent aan de hand van de kwartaalcijfers van het bruto binnenlands product van het Verenigd Koninkrijk voor de jaren 2004 tot en met 2006.

⁹³

Voetnoot Deloitte Belastingadviseurs BV: een GBP is € 1,4922 (koers 20/12/2006).

Voorlopige Begrotingsrapportage 2005. Wij hebben hieronder een samenvatting gegeven van de inkomsten uit beide belastingen, afgezet tegen de totale belastingopbrengst en het BBP. Deze cijfers zijn afkomstig uit het hiervoor genoemde document van de Britse Belastingdienst.

Het geschatte aantal nalatenschappen waarover in het Verenigd Koninkrijk successierecht verschuldigd is bedroeg in 2005/06 35.000, ongeveer 6% van alle overledenen.

TARIEFSTRUCTUUR

1. Successierechten

Successierecht in het Verenigd Koninkrijk kan verschuldigd zijn over de nalatenschap van een natuurlijk persoon, en ook over sommige bij leven gedane schenkingen.

Na het overlijden wordt over het vermogen (ongeacht waar zich dat bevindt) van een in het Verenigd Koninkrijk woonachtige persoon successierecht geheven, voorzover (een deel van) zijn/haar nalatenschap niet in aanmerking komt voor vrijstelling of belastingvermindering (hierna besproken).

Wanneer een natuurlijk persoon buiten het Verenigd Koninkrijk woonachtig was, is successierecht gewoonlijk alleen verschuldigd over bezit dat zich in het Verenigd Koninkrijk bevindt. De term 'woonachtig' wordt hieronder uitgelegd.

Over de eerste GBP 285.000 (voor het boekjaar 2006/2007; dat is € 425.277) van een nalatenschap van een natuurlijk persoon waarover in het Verenigd Koninkrijk successierecht betaald dient te worden, waarvoor vrijstelling of belastingvermindering niet aan de orde is, geldt het nul-tarief. Over het meerdere wordt 40% successierecht geheven.

Schenkingen bij leven, met uitzondering van schenkingen aan een natuurlijk persoon, liefdadigheidsinstelling of gekwalificeerde trust voor gehandicapten, zijn 'belastbare overdrachten bij leven' in het kader van successierecht, tenzij er een vorm van algemene vrijstelling geldt. Wanneer er sprake is van een belastbare overdracht bij leven is daarover onmiddellijk 20% successierecht verschuldigd (voorzover het overgedragene valt boven de laag van het nul-tarief, ongebruikte jaarlijkse vrijstellingen en andere geldende belastingvermindering). Mocht de schenker binnen zeven jaar na het doen van de schenking komen te overlijden, dan is er voorts 40% successierecht verschuldigd over de schenking (behoudens de beschikbare ruimte in het nul-tarief) waarbij rekening wordt gehouden met het reeds bij leven betaalde bedrag aan successierecht.

Ook kunnen bij leven gedane schenkingen aan een natuurlijk persoon, liefdadigheidsinstelling of gekwalificeerde trust voor gehandicapten beschouwd worden als 'mogelijk vrijgestelde overdrachten'. Het voordeel daarvan is dat er geen successierecht verschuldigd is op het moment dat de schenking wordt gedaan, maar dat het tarief voor successierecht 40% is wanneer de schenker binnen zeven jaar na de schenking komt te overlijden (behoudens de beschikbare ruimte in het nul-tarief).

N.B. Echtgenoten worden apart aangeslagen voor belasting in het Verenigd Koninkrijk en zodoende hebben beide recht op eigen ruimte in het nul-tarief etc.

Het recht van domicilie

Zoals hiervoor uiteengezet is de officiële woonplaats van een natuurlijk persoon van wezenlijke invloed op de vraag of hij/zij successierechtplichtig is in het Verenigd Koninkrijk. Een natuurlijk persoon wordt geacht woonachtig te zijn in het Verenigd Koninkrijk in het kader van successierecht indien hij of zij naar Brits recht officieel in het Verenigd Koninkrijk woont, of indien hij/zij als zodanig beschouwd wordt op grond van de uitgebreide regels omtrent successierecht.

Normaliter is de officiële woonplaats van een natuurlijk persoon gelegen in het land dat hij/zij beschouwt als zijn/haar thuisland. In algemene zin neemt een natuurlijk persoon bij geboorte de officiële woonplaats van zijn vader aan ("domicilie van afkomst"). Mocht de officiële woonplaats van de vader wijzigen voordat hij/zij meerderjarig is, dan neemt hij/zij die nieuwe officiële woonplaats aan ("domicilie van afhankelijkheid"). Daarna kan hij/zij een "domicilie van zijn/haar keuze" aannemen door naar een nieuw land te verhuizen met de bedoeling zich daar blijvend te vestigen. Echter, dit is niet eenvoudig om voor elkaar te krijgen, want alle banden (daaronder begrepen sociale, zakelijke, financiële banden etc.) met het land van de domicilie van afkomst dienen te worden verbroken.

Daarnaast kan een persoon, uitsluitend in het kader van successierecht, worden geacht woonachtig te zijn in het Verenigd Koninkrijk, mocht daar niet al sprake van zijn onder de hiervoor omgeschreven gewone regels, indien:

- hij/zij drie jaar voorafgaand aan de overdracht of overlijden op enig moment in het Verenigd Koninkrijk woonachtig is geweest; of
- hij/zij woonachtig is geweest in het Verenigd Koninkrijk in het kader van belastingplicht gedurende ten minste 17 van de 20 fiscale jaren eindigend met het jaar waarin de overdracht of het overlijden plaatsvond.

Soorten overdrachten

Algemeen gesproken zijn er drie hoofdsoorten overdracht (schenking) die in overweging moeten worden genomen in het kader van successierecht:

Vrijgestelde overdrachten

Deze kunnen gewoonlijk buiten beschouwing gelaten worden; daaronder vallen ook schenkingen aan liefdadigheidsinstellingen die in het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd.

Belastbare overdrachten

Over het algemeen betreft dit soort schenkingen bij leven aan de meeste categorieën familietrusts of andere schenkingen die niet behandeld worden als mogelijk vrijgestelde overdrachten, mogelijk vrijgestelde overdrachten die niet als zodanig zijn aangemerkt of schenkingen bij overlijden waarvoor geen vrijstelling geldt. Over bij leven belastbare overdrachten kan mogelijk onmiddellijk successierecht verschuldigd zijn.

Mogelijk vrijgestelde overdrachten

Dit zijn bij leven gedane schenkingen aan natuurlijke personen, liefdadigheidsinstellingen of een speciale vorm van trust voor gehandicapte begunstigden.

VRIJSTELLINGEN EN TARIEVEN (SUCCESSIERECHTEN)

Over de eerste GBP 285.000 (voor het boekjaar 2006/2007) van een nalatenschap van een natuurlijk persoon, die niet in aanmerking komt voor vrijstellingen of 100% belastingvermindering, is geen belasting verschuldigd. Dit is de belastingvrije voet of nul-tariefgroep.

Bij overlijden geldt voor het meerdere een tarief van 40%. Het belastingtarief voor belastbare overdrachten bij leven die dit bedrag te boven gaan is de helft van het tarief aan successierecht bij overlijden, m.a.w. 20%.

De hoogte van de waarde van de nalatenschap van een natuurlijk persoon waarover geen belasting verschuldigd is, hangt af van de mate waarin hij/zij nog ruimte heeft in het nul-tarief bij overlijden. Schenkingen die binnen zeven jaar voor overlijden zijn gedaan, worden meegerekend bij het berekenen van het over de nalatenschap van de overledene verschuldigde successierecht. De beschikbare ruimte in het nul-tarief wordt eerst 'gebruikt' voor bij leven gedane schenkingen.

Bij deze regels wordt onderscheid gemaakt tussen belastbare schenkingen en mogelijk vrijgestelde overdrachten. In het geval van belastbare schenkingen bij leven is de stelregel dat de verschuldigde belasting opnieuw berekend wordt tegen het bij overlijden geldende tarief wanneer de schenker binnen zeven jaar na de schenking overlijdt. Echter, wanneer de schenker tussen drie en zeven jaar na de schenking overlijdt, neemt het tarief geleidelijk aan af:

Jaren verstreken tussen overdracht en overlijden	Percentage waarop het volle tarief geldt
Meer dan 3 maar minder dan 4	80%
Meer dan 4 maar minder dan 5	60%
Meer dan 5 maar minder dan 6	40%
Meer dan 6 maar minder dan 7	20%

Er vindt geen belastingteruggave plaats wanneer het bij overlijden verschuldigde bedrag lager blijkt te zijn dan het bij leven betaalde bedrag over een belastbare schenking.

Mogelijk vrijgestelde overdrachten zijn anders dan belastbare overdrachten bij leven in die zin dat er over de schenking niet onmiddellijk 20% belasting verschuldigd is. Dit betekent dat er geen belasting verschuldigd is, indien de schenker na de schenking nog minimaal zeven jaar leeft. Mocht de schenker voordien overlijden, dan is er 40% belasting verschuldigd (behoudens de ruimte in het nul-tarief) bij overlijden binnen drie jaar. Daarna neemt het belastingtarief geleidelijk aan af, conform bovenstaande tabel.

In de wetgeving wordt een grote groep mensen genoemd die mogelijk belastingplichtig zijn in verband met een schenking. In het geval van belastbare overdrachten ligt de belastingplicht in eerste instantie bij de schenker, maar hij/zij kan afspreken met de ontvangende partij dat die de verschuldigde belasting betaalt. In dat geval geldt als waarde van het geschonkene eenvoudigweg de waarde ervan minus eventuele vrijstellingen of belastingvermindering; er wordt geen factor toegevoegd vanwege het feit dat de schenker belasting betaalt. Indien de belasting door de schenker wordt voldaan, dan geldt de brutowaarde van de schenking voor successierecht, waarbij de betaalde belasting inbegrepen is.

Ook in het geval van mogelijk vrijgestelde overdrachten wordt in de wetgeving een lange lijst van mensen genoemd die belastingplichtig kunnen zijn in verband met de schenking.

Echter, de primaire verantwoordelijkheid voor het betalen van successierecht ligt bij de ontvanger van de schenking.

Vorbehoud van (vrucht)gebruik⁹⁴

Er is sprake van een schenking met een dergelijk voorbehoud van uitkering wanneer een schenker een schenking onder bepaalde voorwaarden doet, of wanneer er geen afstand wordt gedaan van het geschonkene op of na 18 maart 1986; bijvoorbeeld iemand schenkt een onroerende zaak aan een ander, maar blijft er wel in wonen. De regels ter voorkoming dat geen belasting betaald wordt zijn ingewikkeld; wanneer er sprake is van een schenking met voorbehoud van uitkering is het effect ervan gewoonlijk buitengewoon ongunstig. Het betekent dat over de onroerende zaak belasting wordt geheven alsof dit deel uitmaakte van de nalatenschap van de schenker tegen de waarde ten tijde van zijn/haar overlijden, tenzij het voorbehoud eerder was opgeheven. De ontvanger van de schenking dient echter het verschuldigde successierecht te betalen.

Hoewel een aanslag voor de onroerende zaak wordt opgelegd als behoorde het aan de schenker ten tijde van zijn/haar overlijden, is er geen overeenkomstige verhoging in de aankoopwaarde van het betreffende vermogensbestanddeel in het kader van vermogenswinstbelasting, waarvan wel sprake zou zijn geweest indien het vermogensbestanddeel daadwerkelijk deel uitmaakte van zijn/haar persoonlijke bezittingen.

Er is nog een ander nadeel, namelijk dat, indien de schenker ooit het gebruik van het vermogensbestanddeel staakt of de voorwaarden opheft (de schenker verhuist, in bovengenoemd voorbeeld), dan wordt de schenker beschouwd als iemand die op dat tijdstip nogmaals de onroerende zaak schenkt.

In dit soort situatie bestaat een reëel risico dat er meerdere malen successierecht moet worden betaald. Met regelingen en wettelijk bepalingen wordt getracht deze situatie zoveel mogelijk te voorkomen, maar niet ieder denkbaar scenario is daarin afgedekt.

Vermogenswinstbelasting

Daarnaast dient er rekening te worden gehouden met de vermogenswinstbelastingwetgeving, aangezien er bij het schenken van een vermogensbestanddeel in bepaalde gevallen sprake kan zijn van belastbare winst/verlies.

⁹⁴ Voetnoot Deloitte Belastingadviseurs BV: Dit wordt ook wel aangeduid als "Reservation of benefit".

2. Schenkingsrechten

Schenken bij leven

Wanneer een natuurlijk persoon een vermogensbestanddeel aan een ander dan zijn/haar echtgeno(o)t(e) of een liefdadigheidsinstelling schenkt, wordt dit behandeld als een belastbare vervreemding waarbij de opbrengst gelijk wordt gesteld aan de marktwaarde van dat vermogensbestanddeel ten tijde van de vervreemding. Schenkingen tussen echtgenoten onderling worden behandeld als schenkingen waarbij geen winst/verlies wordt gemaakt, zodat daarover geen belasting verschuldigd is en de verkrijger in feite de datum van verkrijging en de betreffende kosten van de schenker overneemt.

Daarnaast is er bij een schenking de mogelijkheid tot belastingvermindering, omdat deze als bedrijfsvermogensbestanddeel onder artikel 165 van de Taxation of Chargeable Gains Act (hierna ook: TCGA) 1992 (Wet belasting over Belastbare Winst) valt of omdat er een onmiddellijke belastingplicht onder de successierechtwetgeving bestaat (artikel 260, TCGA 1992). Mocht aan de betreffende criteria zijn voldaan, dan wordt de winst berekend en meegenomen tegen de aanschafwaarde van het vermogensbestanddeel voor de begiftigde.

De regels die bepalen wanneer belastingvermindering geldt zijn ingewikkeld. Dit blijft in dezen verder onbesproken.

Schenken bij overlijden

Er is geen vermogenswinstbelasting verschuldigd over vermogensbestanddelen die worden overgedragen vanwege het overlijden van de eigenaar ervan. In het kader van de vermogenswinstbelasting wordt de overdracht geacht te geschieden zonder het maken van winst/verlies en de begiftigde ontvangt dientengevolge een vermogenswinstbelastingvrije drempel ter hoogte van de aanschafwaarde. Mocht deze het vermogensbestanddeel later verkopen, dan zijn de aanschafwaarde in het kader van vermogenswinstbelasting het bedrag dat gehanteerd wordt voor het bepalen van het verschuldigde successierecht, d.w.z. de marktwaarde ten tijde van het overlijden.

VRIJSTELLINGEN (SCHENKINGSRECHTEN)

Er zijn twee belangrijke categorieën vrijstelling en belastingvermindering: de ene geldt uitsluitend gedurende het leven van een natuurlijk persoon en de andere geldt tijdens zijn/haar leven en na zijn/haar overlijden. Hieronder volgen de belangrijkste gevallen van vrijstelling en belastingvermindering die in een van deze categorieën vallen.

Deze vrijstellingen gelden voor belastbare schenkingen bij leven en voor mogelijk vrijgestelde overdrachten, waarbij de schenker binnen zeven jaar na de schenking overlijdt.

A. Vrijstellingen alleen beschikbaar gedurende het leven

Beschikkingen ten behoeve van onderhoud van gezinsleden

Over schenkingen door een echtgeno(o)t(e) voor het onderhoud, onderwijs of opvoeding van een kind van een der huwelijkspartijen is geen belasting verschuldigd behoudens bepaalde beperkingen. Over financiële voorzieningen na echtscheiding is ook geen belasting verschuldigd, net als een redelijke voorziening voor een afhankelijk familielid.

Schenken van minder dan GBP 3.000 in enig boekjaar

Er kan maximaal GBP 3.000 (in totaal, niet per begiftigde) belastingvrij geschonken worden. Wanneer de ruimte van deze vrijstelling niet helemaal is gebruikt, kan het restsaldo worden meegenomen naar het volgende boekjaar.

Vrijstelling voor kleine schenkingen

Er geldt een algemene vrijstelling voor schenkingen tot maximaal GBP 250 per persoon, ongeacht het aantal personen, per boekjaar. De vrijstelling kan niet worden gebruikt om vrijstelling te krijgen voor grotere schenkingen.

Schenkeningen aan trustees zijn uitgesloten. De vrijstelling kan niet worden gebruikt in combinatie met een andere vrijstelling.

Schenkeningen ten behoeve van een huwelijk

Schenkeningen ter gelegenheid van een huwelijk, op voorwaarde dat het huwelijk ook daadwerkelijk voltrokken wordt, zijn vrijgesteld, mits zij binnen bepaalde grenzen blijven.

Ook schenkingen via een trust vallen daaronder, maar de regels daarvoor zijn buitengewoon restrictief. In wezen is de groep begunstigden beperkt tot de huwelijkspartners, hun kinderen en kleinkinderen, en de eventuele nieuwe echtgeno(o)t(e) en zijn/haar kinderen en kleinkinderen. Hieronder staan nadere gegevens omtrent schenkingen waarover geen successie- en schenkingsrecht verschuldigd is.

<i>Schenker</i>	<i>Vrijgesteld bedrag</i>
Ouder van een der echtgenoten	GBP 5.000
Een der huwelijkspartners	GBP 2.500
Grootouders of overgrootouders	GBP 2.500
Anderen	GBP 1.000

Gewone onkosten uit inkomen

Wanneer een schenking wordt gedaan uit inkomsten en wanneer deze wordt gezien als 'gewone onkosten', is geen successierecht verschuldigd. Om als zodanig gezien te worden, moeten zij vallen binnen het gewone patroon van de schenker, zowel wat betreft de frequentie als de hoogte van het bedrag. Daarnaast dient de schenker, na het doen van de schenking, nog voldoende inkomsten over te houden om zijn/haar gewone levensstijl te kunnen continueren.

B. Vrijstellingen gedurende het leven en na overlijden

Schenkeningen aan de echtgeno(o)t(e)

Schenkeningen tussen echtgenoten zijn vrijgesteld van belasting, ongeacht of de overdracht plaatsvindt tijdens het leven van de schenker of na zijn/haar overlijden. In dit kader valt onder de term echtgeno(o)t(e) ook de geregistreerde partner. De enige beperking hierbij is dat deze vrijstelling geldt voor maximaal GBP 55.000 bij leven indien de begunstigde behandeld wordt als iemand die buiten het Verenigd Koninkrijk woonachtig is in het kader van successie- en schenkingsrecht, terwijl de schenker wordt behandeld als iemand die in het Verenigd Koninkrijk woonachtig is.

Schenkeningen aan liefdadigheidsinstellingen

In eenvoudige bewoordingen is een schenking aan een Britse liefdadigheidsinstelling vrijgesteld, voorzover de afname in waarde van het vermogen van de schenker toe te schrijven is aan hetgeen is geschonken.

Schenkeningen aan politieke partijen

Schenkeningen aan een officiële politieke partij zijn vrijgesteld. In dit kader is een officiële politieke partij een partij die er bij de algemene verkiezingen en alvorens de schenking is verkregen, voor heeft gezorgd dat:

- twee leden in het parlement zijn gekozen, of
- één lid in het parlement is gekozen en er minimaal 150.000 stemmen zijn uitgebracht op kandidaten die lid zijn van die partij.

Overige vrijstellingen

Hieronder vallen schenkingen die geacht worden te zijn gedaan ten behoeve van het land, alsmede overdrachten aan officiële woningbouwverenigingen en aan bepaalde trusts voor werknemers. Daarnaast komen sommige erfgoederen in aanmerking voor vrijstelling, mits aan bepaalde voorwaarden (toegankelijkheid voor publiek en onderhoud) is voldaan.

BELASTINGVERMINDERING

Naast bovengenoemde vrijstellingen zijn er ook vormen van belastingvermindering die van toepassing kunnen zijn op bepaalde soorten vermogensbestanddelen. Deze worden uiteengezet.

A. Belastingvermindering voor bedrijfsactiva

Op dit moment geldt voor kwalificerende bedrijven een zeer grote mate van belastingvermindering onder de successie- en schenkingsrechtwetgeving. De algemene regel is dat bedrijfsactiva twee jaar in eigendom moeten zijn geweest alvorens zij in aanmerking komen voor belastingvermindering, hoewel er speciale regels gelden voor vervangende bedrijfsactiva.

De soorten activa die in aanmerking komen voor belastingvermindering voor bedrijfsactiva staan hieronder vermeld:

- a) Activa bestaande uit een bedrijf of een belang in een bedrijf.
- b) Effecten van een niet-beursgenoteerde onderneming die hetzij afzonderlijk of in combinatie met andere door de schenker gehouden effecten of aandelen de schenker zeggenschap over de onderneming gaven met betrekking tot alle belangrijke zaken.
- c) Aandelen in een niet-beursgenoteerde onderneming.
- d) Aan de beurs genoteerde effecten waarmee een controlerend belang is verkregen.
- e) Grond of gebouwen, apparatuur of machines die, onmiddellijk voor de schenking, (bijna) volledig werden gebruikt voor een bedrijf geleid door een onderneming waarover de schenker destijds zeggenschap had of door een firma waarvan hij of zij destijds firmant was.
- f) Grond, gebouwen, apparatuur of machines die in trust worden beheerd waarin de schenker een kwalificerend belang in bezit heeft (d.w.z. een absoluut recht op genot van het inkomen daaruit) en dat (bijna) volledig wordt gebruikt in het kader van het door hem of haar gevoerde bedrijf.

Onder bovengenoemde regels worden aandelen en effecten behandeld als 'genoteerd' indien zij genoteerd zijn aan een officieel erkende beurs. Aandelen die uitsluitend op de *UK Alternative Investment Market* (Alternatieve Investeringsmarkt in het Verenigd Koninkrijk) worden verhandeld, worden beschouwd als niet-genoteerde aandelen.

Voorts is belastingvermindering niet toegestaan, behalve in bepaalde omstandigheden, wanneer er een bindend koopcontract is gesloten.

Alleen bepaalde soorten bedrijf komen in aanmerking voor belastingvermindering. Bedrijven waarvan de activiteiten (bijna) geheel bestaan uit het handelen in effecten of aandelen, grond of gebouwen of het doen van investeringen of het aanhouden van belangen daarin, komen niet in aanmerking. Zo geldt ook voor in bedrijven gehouden aandelen of effecten geen belastingvermindering wanneer de betreffende bedrijven deze toets zelf niet doorstaan.

Deze beperking is wat minder strikt in het geval van een bedrijf dat (bijna) geheel handelt als houdstermaatschappij van een concern waarin een of meer dochterondernemingen zich bezighouden met kwalificerende bedrijfsactiviteiten. Zo worden bedrijven die zich bezighouden met *market making* ook behandeld als bedrijven die kwalificerende bedrijfsactiviteiten verrichten.

De mate van belastingvermindering is royaal, en dient ter vermindering van de waarde van de geschonken bedrijfsactiva:

Categorie	Waardevermindering
(a)	100%
(b)	100%
(c)	100%
(d)	50%
(e)	50%
(f)	50%

De waarde van de betreffende bedrijfsactiva dat in aanmerking komt voor belastingvermindering, kan worden beperkt wanneer die waarde toe te schrijven is aan bepaalde activa die niet voor de handel bestemd zijn.

Speciale regels voor schenkingen van bedrijfsactiva bij leven

Er zijn speciale regels die gaan over de situatie waarin een schenker is overgegaan tot een mogelijk vrijgestelde overdracht van bedrijfsactiva. Dit is van belang wanneer de schenker binnen zeven jaar na het doen van de schenking komt te overlijden. Om voor de schenking gebruik te kunnen maken van belastingvermindering voor bedrijfsactiva, geldt in het algemeen dat de begiftigde de schenking in kwestie nog in bezit dient te hebben ten tijde van het overlijden van de schenker. Wanneer de begiftigde voordien is overleden, is de voorwaarde dat hij/zij het geschonkene op de datum van zijn/haar overlijden nog in bezit had. In ieder geval mag er op dat moment geen bindend verkoopcontract bestaan. Daarnaast moet het geschonkene ook nog geschikt zijn als bedrijfsactivum, waarbij de minimale aanhoudperiode van twee jaar in dit kader vervalt. Deze regel wordt minder streng toegepast wanneer de begiftigde het betreffende activum heeft verkocht, mits daarvoor in de plaats een equivalent activum in de daarop volgende drie jaar is aangeschaft. Ook zijn de regels in bepaalde gevallen minder strikt wanneer er een bedrijf wordt opgericht. Een soortgelijke reeks regels geldt wanneer het activum een bij leven belastbare overdracht betrof.

Betaling van belasting in termijnen

Aleen voor bepaalde soorten bedrijfsactiva kan de verschuldigde belasting in tien gelijke jaarlijkse termijnen betaald worden. Dit geldt voor grond, bepaalde soorten aandelen en effecten en (belangen in) bedrijven, alsmede belangen in bosgebieden.

In verband met aandelen of effecten zijn er nadere voorwaarden. Zij voldoen indien zij onderdeel uitmaken van een controlerend aandelenbezit. Aandelen of effecten in een niet-genoteerde onderneming voldoen ook mits de over die deelneming verschuldigde belasting en eventuele deelnemingen in andere niet-genoteerde bedrijven ten minste 20% van de in totaal verschuldigde belasting vertegenwoordigt.

Belasting over aandelen en effecten mag ook in termijnen betaald worden in gevallen waarin de hardheidsclausule geldt of indien de waarde van de betreffende aandelen meer bedraagt dan GBP 20.000, waarbij nog aan sommige andere vereisten moet worden voldaan. Deze houden in dat het aandelenbezit niet minder mag zijn dan 10% van de nominale waarde van het kapitaal van de vennootschap, of, in het geval van gewone aandelen, 10% van het gewone aandelenkapitaal.

Om in aanmerking te komen voor betaling in termijnen zijn de activiteiten van de vennootschap op zich niet van belang, maar deze zijn wel bepalend voor de vraag of u over de betalingen in termijnen rente verschuldigd bent. In het algemeen geldt dat er uitsluitend rente verschuldigd is over termijnen indien zij te laat voldaan zijn.

Volledige rente dient betaald te worden over het uitstaande bedrag wanneer de activa betrekking hebben op een vennootschap die niet geldt als kwalificerende onderneming. De regels zijn ruimer in verband met houdstermaatschappijen van handelsconcerns, en voor bedrijven die actief zijn in *market making*.

Het voordeel van de mogelijkheid tot betaling in termijnen geldt voor overdrachten bij overlijden, en voor bepaalde schenkingen bij leven. Dit is het geval wanneer de ontvanger ervan heeft afgesproken de belasting te zullen voldoen bij het overlijden van de schenker. Er dient mogelijk aan nadere voorwaarden worden voldaan, afhankelijk van de omstandigheden. Verkoop van (een deel van) de activa waarvoor in termijnen belasting wordt betaald leidt tot de verplichting om het totaal verschuldigde te betalen, of een passend deel ervan.

B. Belastingvermindering voor landbouwactiva

Onder de successie- en schenkingsrechtregels is een royale belastingvermindering mogelijk om de waarde van landbouwactiva te verlagen met 100% of 50%. De regels zijn ingewikkeld, en de volgende opmerkingen geven slechts een overzicht.

Kwalificerende landbouwactiva

Onder deze definitie valt landbouwgrond of weiland. Ook valt daaronder bosterrein en eventuele gebouwen die gebruikt worden in verband met intensieve vee- of visteelt. Verder vallen daaronder arbeidershuisjes, boerderijgebouwen en boerderijen, die bewoond worden tezamen met het bijbehorende land, wanneer deze een karakteristiek onderdeel zijn van de betreffende landbouwactiva. Ook onroerende zaken die gebruikt worden in verband met het fokken van paarden op een stoeterij, daaronder begrepen het weiden van deze paarden, komen in aanmerking voor belastingvermindering. Belastingvermindering op landbouwactiva is alleen mogelijk voor activa die zich in het Verenigd Koninkrijk, de Kanaaleilanden of het Eiland Man bevinden.

Landbouwkundige waarde

De gegeven belastingvermindering onder de wettelijke regels is beperkt tot de landbouwkundige waarde van de betreffende activa. Hierbij wordt verondersteld dat hiervoor een eeuwigdurend convenant geldt dat andersoortig gebruik verbiedt. Dit heeft een aantal gevolgen. Zo komt een eventuele mogelijkheid voor projectontwikkeling op landbouwgrond niet in aanmerking voor belastingvermindering voor landbouwactiva. Dit hoeft geen probleem te zijn, want wellicht is 100% belastingvermindering voor bedrijfsactiva mogelijk om de betreffende waarde te verlagen.

Echter, deze grondslag voor waardering geeft meer problemen wanneer het boerenhoeven betreft, vooral waar het kleinere landbouwbedrijven betreft. Het gevolg van het aannemen van deze waarderingsgrondslag kan zijn dat het percentage belastingvermindering voor landbouwactiva tot 70% van de marktwaarde van de hoeve beperkt wordt. Het restbedrag komt niet in aanmerking voor belastingvermindering voor bedrijfsactiva, zodat over dit deel alsnog mogelijk successierecht verschuldigd is, bij gebreke van andere vormen van belastingvermindering of vrijstelling.

Minimale periode van bewoning of bezit

De algemene regel is dat belastingvermindering voor landbouwactiva niet mogelijk is, tenzij de onroerende zaken:

- bewoond waren door de schenker in het kader van de uitoefening van een boerenbedrijf gedurende een periode van twee jaar voorafgaand aan de datum van de schenking, of
- in bezit waren van de schenker gedurende een periode van zeven jaar voorafgaand aan de schenking en gedurende die periode bewoond werden door een ander die daar het boerenbedrijf uitoefende.

Dit zijn slechts algemene regels, en dus geldt er een aantal uitzonderingen, waaronder gevallen die betrekking hebben op vervangende onroerende zaken en gevallen waarin boerenbedrijven worden opgericht.

Verminderingspercentages

Wanneer de onroerende zaak voldoet als landbouwactivum, is het percentage van vermindering 100% of 50%. 100% vermindering is mogelijk wanneer het belang van de schenker in de onroerende zaak, onmiddellijk voorafgaand aan de schenking, het recht gaf tot leeg te aanvaarden bezit, of het recht tot verkrijging daarvan binnen twaalf maanden.

Er zijn speciale regels waarbij 100% vermindering mogelijk is, wanneer het belang van des schenker hem/haar geen recht gaf op leeg te aanvaarden bezit omdat het verhuurd was, terwijl het contract na 31 augustus 1995 was aangevangen. Er zijn nadere regels waarbij 100% vermindering mogelijk is, wanneer de schenker het belang reeds voor 10 maart 1981 in bezit had. In alle andere gevallen is het percentage van vermindering 50%.

Aandelen in boerenbedrijven die de betreffende grond in eigendom hebben komen voor 100% vermindering in aanmerking, maar alleen wanneer de persoon in kwestie een controlerend belang bezit. Vermindering voor bedrijfsactiva is ook mogelijk voor geringere belangen, doch alleen indien de onderneming aan de hiervoor genoemde voorwaarden voldoet.

Samenspel met belastingvermindering voor bedrijfsactiva

Belastingvermindering voor landbouwactiva heeft voorrang boven belastingvermindering van bedrijfsactiva. Het is ook mogelijk dat vermindering voor bedrijfsactiva geldt wanneer die vermindering voor landbouwactiva om de een of andere reden niet mogelijk is.

Speciale regels voor schenkingen bij leven

Er zijn speciale regels die gaan over de situatie waarbij de schenker overgaat tot een mogelijk vrijgestelde overdracht van landbouwactiva. Dit is van belang wanneer de schenker (of de begiftigde) binnen zeven jaar na de schenking komt te overlijden. Om toch gebruik te kunnen maken van de belastingvermindering voor landbouwactiva, dient er aan nadere voorwaarden te worden voldaan. In algemene zin geldt daarbij dat de ontvanger van de schenking nog steeds eigenaar is van het geschonkene op de datum dat de schenker overlijdt. Daarnaast moeten de activa nog gebruikt worden voor het uitoefenen van een boerenbedrijf. Wanneer de begiftigde voordien is overleden, dient hij/zij het geschonkene op de datum van zijn/haar overlijden nog in bezit te hebben. In ieder geval mag er op dat moment geen bindend verkoopcontract bestaan. Daarnaast moet het geschonkene ook nog geschikt zijn als landbouwactivum, hoewel de minimale aanhoudperiode van twee jaar in dit kader vervalt. Deze regel wordt minder streng toegepast wanneer de begiftigde het betreffende activum heeft verkocht, mits daarvoor in de plaats een equivalent activum in de daarop volgende drie jaar is aangeschaft. Ook zijn de regels in bepaalde gevallen minder strikt wanneer er een bedrijf wordt opgericht. Er zijn speciale regels waar de schenking betrekking had op aandelen in een bedrijf dat het land bewerkt. Een soortgelijke reeks regels geldt wanneer het activum een bij leven belastbare overdracht gold.

Betaling van belasting in termijnen

Het successierecht kan rentevrij betaald worden in tien gelijke jaarlijkse termijnen, wanneer dat door de begiftigde dient te worden voldaan. Dit geldt zowel voor schenkingen na overlijden als voor schenkingen die gedaan worden bij leven. Deze mogelijkheid staat ook open voor controlerend aandelenbezit in een boerenbedrijf. Minderheidsaandeelhouders in dergelijke bedrijven worden verwezen naar het voorgaande hoofdstuk over belastingvermindering voor bedrijfsactiva.

C. Belastingvermindering van bosgebieden

Belastingvermindering voor bedrijfsactiva tegen 100% is mogelijk om de waarde van commercieel beheerd bosgebied te verlagen, mits is voldaan aan alle andere voorwaarden die gelden voor bedoelde vermindering.

Bij een minder aantrekkelijke vorm van belastingvermindering is het mogelijk om te opteren voor uitstel van belasting met betrekking tot de bomen – maar niet met betrekking tot de grond – wanneer de schenking bij overlijden plaatsvond. Het voorbehoud hierbij is dat het bosgebied niet in aanmerking moet komen als landbouwactiva. De optie dient uitgeoefend te worden binnen twee jaar na het overlijden van de persoon die verantwoordelijk was voor betaling van de verschuldigde belasting. Daarnaast geldt als vereiste dat de overledene het bosgebied de laatste vijf jaar voor zijn/haar overlijden in bezit heeft gehad. Een andere mogelijkheid is dat hij/zij het activum heeft gekregen.

Dit betekent dat aan de vijfjaars-toets moet worden voldaan voor gekocht bosgebied, maar niet voor bosgebied dat is verworven door schenking of erfenis. Het gevolg van de optie is dat betaling van belasting wordt uitgesteld totdat de bomen erop verkocht worden.

Het samenspel tussen de verschillende vormen van belastingvermindering is ingewikkeld, en het bovenstaande geeft slechts een sterk vereenvoudigd overzicht.

D. Uitgesloten bezit

Daarnaast ziet de wetgeving voorbij aan bepaalde soorten bezit, het zogenaamde 'uitgesloten bezit'. Dit betreft een scala aan verschillende soorten bezit, zoals:

- Activa in het buitenland van personen die in het kader van successierechten niet als woonachtig in het Verenigd Koninkrijk beschouwd worden.
- Toekomstige belangen in een trust opgericht voor personen anders dan de betrokkene, zijn/haar echtgeno(o)t(e), of geregistreerd partner.
- Buitenlands bezit dat in trust gehouden wordt waarbij degene die het bezit heeft vastgezet voor een ander destijds werd beschouwd als woonachtig buiten het Verenigd Koninkrijk, zelfs indien hij/zij dientengevolge geacht moet worden op een later tijdstip woonachtig te zijn in het Verenigd Koninkrijk in het kader van successierecht.
- Bepaalde overheidseffecten, toegestane beleggingsfondsen, en open-eind beleggingsmaatschappijen in bezit van personen die niet in het Verenigd Koninkrijk woonachtig zijn.

III. Zijn er feitelijke voornemens tot wijziging in de successie- en schenkingsrechtwetgeving? En wat zijn de motieven waarom landen ervoor kiezen om successie- en schenkingsrechten te verhogen, te verminderen dan wel af te schaffen?

In de Begroting voor 2002 kondigde de Britse Minister van Financiën aan dat de regering de huidige regels omtrent officiële woonplaats zou herzien, aangezien deze van invloed waren op de fiscale behandeling van natuurlijke personen. Echter, er is nog steeds geen aanwijzing voor de vorm en/of termijn van eventuele toekomstige wetswijzigingen die daaruit voortvloeien. Aangezien successierecht wordt geheven op grond van de officiële woonplaats van een natuurlijk persoon zouden wijzigingen op dit gebied van invloed kunnen zijn op de wijze van belastingheffing.

De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft in de laatste paar jaren echter ook maatregelen aangekondigd (voornamelijk omtrent belasting voor "pre-owned vermogensbestanddelen"⁹⁵ en de wijzigingen in de regels voor trusts, zie hierna) met de bedoeling de beoogde ontwijking van betaling van successierechten in te perken. Daarnaast is de nominale jaarlijkse verhoging in het nul-tarief niet gelijk opgegaan met de stijgende huizenprijzen in het Verenigd Koninkrijk, en als gevolg daarvan merken veel meer mensen in het Verenigd Koninkrijk dat hun vermogen vaker boven de nul-tariefgroep uitkomt dan in voorgaande jaren.

Of de successierechten nu wel of niet worden afgeschaft, of het effect ervan minder wordt, hangt af van de fiscale positie en de politieke kleur van de regering op het tijdstip van beslissing daarover. De zittende regering heeft geen directe plannen kenbaar gemaakt voor het doorvoeren van grote wijzigingen of het afschaffen van deze vorm van belasting op korte termijn.

⁹⁵ Voetnoot Deloitte Belastingadviseurs BV: vermogensbestanddelen die eerder aan belastingplichtige erflater / schenker hebben toebehoord en die werden geschonken of werden gekocht met de door belastingplichtige geschonken gelden en van welke goederen de eerdere eigenaar het gebruiksrecht toekomt.

IV. Welke wijzigingen in het successie- en schenkingsrecht hebben de afgelopen 5 jaar plaatsgevonden?

A. Belasting over pre-owned vermogensbestanddelen

De successieregels omtrent schenkingen onder voorbehoud van uitkering (zoals hiervoor behandeld) waren oorspronkelijk bedoeld om een aantal ideeën omtrent vermogensplanning in het kader van successierecht tegen te gaan, waarbij schenkers hun vermogensbestanddelen konden weggeven maar daar tot hun overlijden nog wel het gebruik van konden genieten. Helaas zijn deze regels (die waren gebaseerd op bepalingen uit de successierechtwetgeving) berucht geworden vanwege hun gebrek aan duidelijkheid en het gemak waarmee ze te omzeilen waren. In plaats van het invoeren van specifieke wetgeving ter vermindering van belastingontwijking heeft de regering ervoor gekozen belasting te heffen over 'pre-owned vermogensbestanddelen'.

Dit is een belasting die een jaarlijkse bijtelling bij de inkomstenbelasting oplegt aan natuurlijke personen met betrekking tot voordelen die zij genieten (of potentieel genieten) van bepaalde vormen van bezit waarvan zij op of na 18 maart 1986 eigenaar waren, of waarbij zij financiering voor die voorziening voor eigen gebruik hadden verstrekt. De regels richten zich op drie verschillen categorieën bezit: grond, roerende goederen en immateriële activa.

De hoogte van de bijtelling is beperkt door verwijzing naar drie basisregels. Ten eerste is deze belasting niet van toepassing op natuurlijke personen die buiten het Verenigd Koninkrijk woonachtig zijn, ongeacht waar zij hun officiële woonplaats hebben. Ten tweede is deze bijtelling niet van toepassing op in trust gehouden bezit dat valt onder uitgesloten bezit in het kader van successierecht, ongeacht de officiële woonplaats van de persoon in kwestie. Ten derde geldt de bijtelling niet voor natuurlijke personen die buiten het Verenigd Koninkrijk woonachtig (of niet geacht worden te) zijn, indien het bezit zich niet in het Verenigd Koninkrijk bevindt.

Daarnaast hoeven de bijtellingsbepalingen niet te gelden door een groot aantal wettelijke uitsluitingen en algemene vrijstellingen. Tot slot is er de mogelijkheid om te opteren voor onderbrenging van het bezit onder de regels omtrent schenking met voorbehoud van uitkering, zodat er geen bijtelling voor de inkomstenbelasting hoeft plaats te vinden.

Deze regels zijn extreem ingewikkeld. Een verdere uitleg blijft in dezen achterwege.

B. Wijzigingen met betrekking tot trusts

Met de Finance Act 2006 (Britse Financieringswet 2006) zijn fundamentele en onverwachte wijzigingen ingevoerd met betrekking tot de behandeling van trusts in het kader van successierecht.

De regering heeft getracht de behandeling van *Interest in Possession Trusts* (trust waarover volledig vrij beschikt kan worden) en *Accumulation and Maintenance Trusts* (Trust voor accumulatie van inkomen en onderhoud) in het kader van successierecht op een lijn te stellen met die van de zogenoemde *Discretionary Trusts*.

Hierna zetten we in algemene lijnen uiteen wat de belangrijkste soorten trusts zijn die in het Verenigd Koninkrijk voorkomen en geven we een samenvatting van de eerder dit jaar aangebrachte veranderingen, waarbij we ons richten op de gevolgen voor successierecht. Het is van belang op te merken dat de positie van discretionary trusts en die van liefdadigheidstrusts ongewijzigd blijven onder de nieuwe successieregels. Zie in dezen Hoofdstuk 7 hierna.

De behandeling van *bare trusts* is ook ongewijzigd.

Soorten Trust

De belangrijkste soorten trust die naar Engels recht worden erkend staan hieronder vermeld:

- *Interest in Possession* (hierna ook: *IIP*) *Trust*: Een of meerdere natuurlijk personen hebben recht op inkomen gedurende hun leven en daarna gaat het kapitaal over op anderen.
- *Discretionary Trust*: De trusteees hebben de bevoegdheid naar eigen inzicht uitkeringen uit inkomen te doen en soms, maar niet altijd, uit het kapitaal.
- *Accumulation & Maintenance (A&M) Trust*: Alle relevante begunstigen krijgen recht op het inkomen of het inkomen en kapitaal vanaf hun 25^e verjaardag. Voor de presentatie van de begroting, werden deze trusts vaak opgezet met de bedoeling inkomen te verschaffen aan kinderen jonger dan 25.
- *Bare Trust*: De begunstigen hebben een direct en absoluut recht op zowel het kapitaal als het inkomen uit de trust. Het doel van de trust is alleen recht van eigendom op het vermogen te hebben.

Trusts kunnen worden ingesteld op basis van een testament of gedurende iemands leven.

De Nieuwe Regels

1. Overdrachten bij leven aan de IIP en A&M Trusts

Vanaf 22 maart 2006, is iedere overdracht bij leven aan een nieuwe A&M of IIP trust of extra inbreng bij leven in een bestaande A&M of IIP trust belast als een bij leven belaste overdracht, in plaats van een mogelijk vrijgestelde overdracht, en kan leiden tot een aanslag voor successierechten van maximaal 20% (afhankelijk van de ruimte in het nul-tarief en niet gebruikte jaarlijkse vrijstellingen en de waarde en soort van het overgedragen vermogensobject).

Daarnaast gelden voor nieuwe IIP en A&M trusts de tienjaarlijkse successierechten en belasting over uitkeringen zoals deze geldt voor discretionary trusts (zie hierna). Deze zijn gesteld op een maximumtarief van 6%.

Trusts voor gehandicapten vormen een uitzondering op deze regel, in die zin dat een trust voor een gehandicapte (zoals gedefinieerd) onder de oude regels valt. Aldus is een overdracht bij leven aan zo'n trust een mogelijk vrijgestelde overdracht en zijn de tienjaarslasten en uitstaplusten niet van toepassing. In plaats daarvan wordt de begunstigde behandeld alsof ware hij/zij eigenaar van de onderliggende vermogensbestanddelen.

2. Nieuwe Trusts opgezet na overlijden

Indien een trust wordt opgezet na overlijden, wordt over de over te dragen vermogensbestanddelen op gewone wijze belasting geheven, als onderdeel van de nalatenschap. Daarna geldt iedere tien jaar een aanslag voor successierechten op de trusts en tevens bij uitkering van vermogensbestanddelen, tenzij de trust valt in de hierna genoemde groep bevoorrechte trusts.

- **Trusts voor minderjarige (half)wezen**
Er is sprake van een trust voor een minderjarige (half)wees:
 - Wanneer de trust is opgezet bij het overlijden van een ouder, of
 - Wanneer de trust een statutory trust is (bij wet ingestelde trust) die voortvloeit uit het feit dat de ouder zonder nalating van een testament is overleden, of

- Wanneer de trust is opgezet onder het *Criminal Injuries Compensation Scheme* (Vergoedingsregeling voor bij misdrijven veroorzaakt letsel), en, in alle drie de gevallen, het inkomen, opgebouwd inkomen en kapitaal van de trust aan het kind toekomen wanneer deze 18 wordt.

Deze trusts zijn bedoeld om te voorzien in de behoeften van jonge kinderen wanneer een of beide ouders zijn overleden. Zolang de begunstigde jonger dan 18 is, heeft hij/zij recht op alle inkomsten uit de trust; in het andere geval mag het inkomen niet ten goede komen aan anderen. Een trust dat aan deze regels voldoet wordt een *trust for a bereaved minor* (hierna ook: TBM) genoemd.

Een trust wordt gezien als een TBM indien het wordt opgezet op basis van een testament of indien een ouder zonder nalating van een testament overlijdt en de achterblijvende kinderen op dat moment jonger dan 18 zijn.

- **Trusts voor 18- tot 25-jarigen**

De TBM structuur is uitgebreid voor 18- tot 25-jarigen. Wat deze trusts gemeen hebben met trusts voor minderjarigen is dat zij kunnen worden opgezet op basis van een testament van een ouder, wanneer het overlijden plaatsvindt voordat het kind 25 is:

- De voorwaarde dat het kind absoluut recht op het inkomen en kapitaal van de trust krijgt op zijn/haar 18^e verjaardag is enigszins verruimd, al staat daar wel een kleine belastingboete op.
- In plaats van de situatie dat alle inkomsten en het kapitaal absoluut toekomen aan het kind op zijn/haar 18^e verjaardag, is het nu mogelijk voor de (half)wees om een absoluut belang te nemen in het inkomen en kapitaal op ieder gewenst moment, totdat hij/zij 25 wordt.
- Echter, gedurende de zeven jaar in de periode tussen zijn/haar 18^e en 25^e verjaardag wordt successierecht opgebouwd. Dit betekent dat er nog 4,2% belasting wordt geheven als de begunstigde het vermogen uit de trust rechtstreeks op zijn/haar 25^e ontvangt in plaats van op zijn/haar 18^e.

- **An immediate post death interest**

An immediate post-death interest (hierna ook: IPDI) (een onmiddellijk belang na overlijden) ontstaat wanneer de trust is opgezet op basis van een testament of bij overlijden zonder nalating van een testament en de begunstigde recht krijgt op de IIP trust bij het overlijden van de erflater. Dit nieuwe soort belang is in algemene zin ontwikkeld om te voorzien in de levensbehoeften van begunstigten, zoals de achterblijvende echtgeno(o)t(e). De trust kan echter ook aangewend worden om te voorzien in de kosten van verzorging/opvoeding van kinderen.

In deze omstandigheden gelden de voormalige successierechtregels, in die zin dat de begunstigde wordt behandeld als ware hij/zij eigenaar van de onderliggende vermogensbestanddelen.

- **Een belang voor gehandicapten**

Een belang voor gehandicapten is een belang in een trust waarover vrij en volledig beschikt kan worden ten behoeve van een gehandicapte. Hieronder valt ook een vrij en volledig geacht belang waarbij een gehandicapte wordt behandeld als iemand die een belang heeft in een discretionary trust dat is opgezet te zijner/harer gunste onder eerder bestaande regels. Een gehandicapte is gedefinieerd door de wetgeving als iemand die:

- niet in staat is zijn zaken te beheren vanwege een geestelijke stoornis.
- een vergoeding voor sociale verzorging ontvangt.
- een vergoeding voor levensonderhoud wegens invaliditeit ontvangt.

Hieronder vallen ook sommige personen die niet in aanmerking komen voor vergoeding voor sociale verzorging of vergoeding voor levensonderhoud wegens invaliditeit, maar de definitie 'gehandicapt' blijft eng.

Zo'n trust wordt op dezelfde manier behandeld als een onmiddellijk belang na overlijden (zie hiervoor).

3. Bestaande Trust

3A. De A&M trusts

Voor de presentatie van de Begroting golden voor A&M en IIP Trusts geen doorgaande successierechtlasten, maar met ingang van 6 april 2008 zullen bestaande A&M en IIP trusts alleen voordeel blijven hebben van hun huidige bevoorrechte status in het kader van successierecht indien de begunstigden het absolute recht krijgen op hun aandeel in het vermogen van de trust op hun 18^e verjaardag. Indien de trustovereenkomst daarin niet reeds voorziet, en de trustee's willen wel dat dit gebeurt, dan dient de overeenkomst voor 6 april 2008 te worden gewijzigd. Indien de voorwaarden niet gewijzigd worden, dan geldt een andere behandeling in het kader van successierecht vanaf die datum, waarbij de behandeling op een lijn wordt gesteld met trusts die zijn opgezet na de Presentatie van de Begroting, zodat iedere tien jaar successierecht en kosten bij uitkering gelden.

Het is ook mogelijk dat een A&M trust (die voor 22 maart 2006 al bestond), in aanmerking komt voor behandeling als een '18 - 25' trust (zie hiervoor) wanneer het voor 6 april 2008 aan de toets voldoet.

3B. IIP Trusts

De belangrijkste fiscale behandeling van bestaande IIP trusts en hun overgang naar de nieuwe regels staat hieronder uitgelegd:

- **Voor 22 maart 2006 bestaande bij leven ingestelde belangen die eindigen gedurende het leven**
Voor 6 april 2008, wanneer een IIP trust eindigt ten gunste van een IIP voor een of meer begunstigden, is het nieuwe belang een *transitional serial interest* ("TSI") (serieel overgangsbelang), en de bestaande behandeling blijft ook gelden voor de houder van de nieuwe IIP – over het vermogen van de trust wordt successierecht geheven als onderdeel van de nalatenschap van de nieuwe levenslange eigenaar na diens overlijden en daarna valt het onder het betreffende vermogensregime tenzij het vermogen direct aan een begunstigde wordt nagelaten. Er is sprake van overdracht van waarde bij beëindiging van de oorspronkelijke IIP, maar dit kan ook een mogelijk vrijgestelde overdracht zijn of uitkering bij vrijstelling onder echtgenoten.

Na 6 april 2008, indien de bestaande IIP eindigt tijdens het leven van de houder ervan, ten gunste van een of meer begunstigden, is er sprake van een belastbare overdracht bij leven, waardoor er 20% successierecht verschuldigd is (hetgeen kan oplopen tot 40% indien de schenker binnen 7 jaar komt te overlijden, waarbij een aflopend tarief geldt). Het vermogen in de trust wordt niet opgeteld bij het vermogen van de nieuwe levenslange eigenaar, en daarover worden periodieke en uitstapkosten geheven, zoals bij discretionary trusts.
- **Voor 22 maart 2006 bestaande belangen die eindigen bij het overlijden van de houder van de IIP**
Indien een belang bij leven eindigt door overlijden en het vermogen gaat absoluut over op iemand anders, dan wordt over het belang bij leven 40% successierecht geheven over de nalatenschap, zoals steeds het geval is geweest (behoudens vrijstellingen en beschikbare ruimte voor belastingvermindering). Het vermogen staat dan geheel ter vrije beschikking van de begiftigde, en successierecht wordt geheven indien het bij overlijden van de begiftigde nog deel uitmaakt van diens nalatenschap.

Wanneer een belang bij leven eindigt met het overlijden van de bestaande eigenaar ten gunste van een belang bij leven ten behoeve van een ander dan de echtgeno(o)t(e), wordt hierover 40% successierecht geheven over de nalatenschap en het vermogen dat in beheer blijft valt onder het relevante vermogensregime, met een opbouw van tienjaarlijks successierecht en uitstapkosten. Het wordt niet gerekend tot de nalatenschap van de nieuwe eigenaar indien deze komt te overlijden.

Overgangsregels betekenen dat de oude regels blijven gelden indien het overlijden plaatsvond voor 6 april 2008, aangezien het nieuwe belang bij leven een TSI is, zoals hiervoor behandeld.

Wanneer het belang eindigt, door overlijden, ten gunste van een overlevende echtgeno(o)t(e) wordt dit een TSI, ongeacht of het overlijden voor of na 6 april 2008 plaatsvond. De vrijstelling voor echtgenoten geldt voor het overlijden van de eerste echtgeno(o)t(e) en over het vermogen in de trust wordt successierecht geheven in de nalatenschap van de langstlevende echtgeno(o)t(e) bij diens overlijden; daarna geldt het relevante vermogensregime tenzij het vermogen direct aan een begunstigde is nagelaten.

VI. Bestaan er spanningen tussen het successie- en schenkingsrecht en het EU-recht?

Wij kennen geen specifieke jurisprudentie met betrekking tot spanningen tussen het successierecht in het Verenigd Koninkrijk en het EU-recht.

In het Verenigd Koninkrijk worden alleen aan in het Verenigd Koninkrijk gevestigde liefdadigheidsinstellingen bepaalde rechten tot belastingvermindering voor successierecht (en andere belastingen) verleend, en de Europese Commissie heeft een formeel verzoek gedaan aan het Verenigd Koninkrijk om een einde te maken aan deze rechtsongelijkheid. Dit verzoek kent de vorm van een beargumenteerd advies d.d. 10 juli 2006 op grond van Artikel 226 van het EG Verdrag (ref. 2005/2281). Indien het Verenigd Koninkrijk niet binnen twee maanden een bevredigend antwoord geeft op dit beargumenteerd advies, dan kan de Commissie de zaak doorverwijzen naar het Europese Hof van Justitie. Voor zover ons bekend is er nog geen reactie gegeven op dit advies.

Er zijn andere mogelijkheden tot belastingvermindering in het kader van successierecht voor bezit in het Verenigd Koninkrijk, waarop een soortgelijke procedure ook invloed kan hebben.

VII. Hoe wordt in het Verenigd Koninkrijk successie- en schenkingsrecht geheven bij internationale kapitaalstromen van en naar doelvermogens zoals stichtingen en trusts?

A. Trusts zonder liefdadigheidskenmerk

Belasting op overdrachten aan trusts zonder liefdadigheidskenmerk is grotendeels hiervoor behandeld, maar daarnaast zetten we hieronder nog de consequenties uiteen voor successierecht bij overdracht van vermogensobjecten naar een discretionary trust.

Een discretionary trust is een trust waarbij een groep begunstigden mogelijk baat kan hebben, zonder dat ze een vastgesteld recht op hetzij kapitaal of inkomsten hebben. De trusteees kunnen naar believen uitkeringen doen aan personen binnen de groep begunstigden. Gedurende een beperkte periode, gewoonlijk 21 jaar nadat de trust is opgezet, kunnen er inkomsten bijeengebracht en aan het kapitaal toegevoegd worden. De trusteees hebben gewoonlijk ook de bevoegdheid om naar eigen inzicht te beschikken over het kapitaal en kunnen een of meer begunstigden uitkiezen om kapitaal aan vrij te geven. In sommige gevallen kunnen de trusteees zelfs nieuwe trusts met een vast belang opzetten ten behoeve van een of meer begunstigden.

Een schenking aan een discretionary trust is in het kader van successierecht een belastbare overdracht.

Trustees kunnen iedere tien jaar na het opzetten van een trust een belastingaanslag krijgen, en ook wanneer er vermogensbestanddelen uit de trust worden afgestoten en wanneer er bepaalde personen worden benoemd die in aanmerking komen voor een vast belang. De toepasselijke successierechtstarieven kunnen heel laag zijn, vooral afgezet tegen de belastingtarieven die gelden bij overlijden. Het maximumtarief voor de tienjaarssuccessierechten is 6%.

In het kader van successierecht wordt degene die vermogensbestanddelen in de trust inbrengt ten behoeve van een ander, zonder dat hij/zelf wordt uitgesloten van voordeel daaruit, behandeld als eigenaar van de vermogensbestanddelen in de trust waarvoor de regels voor trusts onder voorbehoud van uitkering gelden. Deze regels gelden niet specifiek in het geval de echtgeno(o)t(e) van de 'inbrenger' begunstigde is maar indien deze als zodanig is genoemd en uit de trust een uitkering ontvangen heeft, dan ligt de bewijsopdracht bij de 'inbrenger' dat laatstgenoemde geen indirect voordeel heeft genoten.

B. Liefdadigheidstrusts

Het komt in het Verenigd Koninkrijk steeds vaker voor dat vermogende families hun eigen liefdadigheidstrust opzetten, vooral om zeggenschap te hebben over de aanwending van hun middelen voor liefdadigheid. Het is relatief gesproken makkelijk om bij leven een liefdadigheidstrust op te zetten, mits men de juridische en toezichhoudende vereisten goed in de gaten houdt. De liefdadigheidstrust kan op een fiscaal zeer voordelige manier in het Verenigd Koninkrijk worden gefinancierd. Schenkingen aan liefdadigheidsinstellingen na overlijden kunnen ook fiscaal aantrekkelijk worden gedaan.

Een liefdadigheidstrust is een soort discretionary trust die specifiek voor een goed doel is opgezet. Een liefdadigheidstrust moet een doel dienen dat aan een of meerdere van de vier onderstaande voorwaarden voldoet:

- Armoedebestrijding;
- Bevordering van onderwijs. Hieronder vallen ook betalingen aan scholen, jeugdorganisaties, musea en bibliotheken;
- Bevordering van godsdienst, bijvoorbeeld voor herstel van gebedshuizen of het ondersteunen van geestelijken of missionarissen;
- Ieder ander doel dat nuttig is voor de gemeenschap. Dit gaat zo ver als bijstand voor zieken, donaties aan politiediensten of aan nutsbedrijven zonder winstoogmerk en lokale vrijwilligersdiensten.

Liefdadigheidsinstellingen genieten een aantal belangrijke fiscale voordelen. Al zijn de regels royaal, het is wel van belang dat precies aan de vereisten van de wet wordt voldaan, aangezien toepassing van de regels strikt is.

Rechtstreekse overdrachten aan in het Verenigd Koninkrijk gevestigde liefdadigheidsinstellingen zijn gewoonlijk vrij van successierecht, ongeacht of deze door een schenker bij leven of na diens overlijden hebben plaatsgevonden.

Indien betalingen aan een liefdadigheidstrust plaatsvinden uit hoofde van de *Gift Aid Scheme* (Schenkingshulpregeling), worden deze geacht netto (basistarief, thans 22%) te hebben plaatsgevonden, en de trust kan het teveel betaalde terugvragen. Mensen die in de hogere tariefgroep belasting betalen, kunnen ook belastingvermindering vragen over het verschil tussen het basistarief (22%) en het hogere IB-tarief (40%).

In het andere geval, waarbij aandelen worden geschonken aan de liefdadigheidsinstelling, kan vermindering van inkomstenbelasting gevraagd worden over de marktwaarde van de aandelen. Daarnaast is er voorzien in verdere belastingvermindering omdat de overdracht niet wordt behandeld als belastbare afstoting in het kader van vermogenswinstbelasting.

De liefdadigheidstrust betaalt geen belasting over haar inkomsten uit belegging (zolang deze worden gebruikt voor een goed doel). Ook betaalt zij geen vennootschapsbelasting of successierecht, of zakelijke tarieven in het geval zij eventueel een eigen kantoor heeft. Verder hoeft zij ook niet als BTW-plichtige ingeschreven te staan, tenzij het om een hele grote trust gaat.

Door de trustee's gerealiseerde vermogenswinst is over het algemeen vrijgesteld van vermogenswinstbelasting, mits de opbrengst wordt gebruikt voor een goed doel.

3.7 Italië

I. Welke wetssystematiek kent Italië voor wat betreft de successie- en schenkingsrechtwetgeving?⁹⁶

Situatie vóór 3 oktober 2006

In art. 13 van Wet nr. 383 d.d. 18 oktober 2001 werden de regels met betrekking tot successie- en schenkingsrecht gewijzigd.

De regering Berlusconi heeft successie- en schenkingsrecht afgeschaft om de Italiaanse economie te stimuleren en het mogelijk te maken vermogensbestanddelen over te dragen zonder dat daarover belasting verschuldigd is.

Voor wat betreft successierecht geldt dat Italië het successierecht, met inbegrip van de verplichting tot indiening van een aangifte, heeft afgeschaft, tenzij de nalatenschap onroerende zaken of rechten met betrekking tot onroerende zaken omvat.

Derhalve geldt op grond van de nieuwe belastingbepaling dat de erfgenamen en legatarissen niet langer belastingplichtig zijn op grond van het successierecht.

Voor wat betreft schenkingsrecht geldt dat Italië ook dit heeft afgeschaft voor schenkingen van vermogensbestanddelen tussen echtgenoten, aan alle familieleden in de directe lijn (ouders, kinderen) en aan familieleden in de indirecte lijn tot en met de vierde graad (tantes, ooms, nichten en neven).

In alle overige gevallen gold voor schenkingen boven een bedrag van € 180.760 een registratiebelasting.

Situatie na 3 oktober 2006

In tegenstelling tot de regering Berlusconi zal de nieuwe regering Prodi het successie- en schenkingsrecht herinvoeren; de nieuwe regering zal een belastingbeleid voeren om fraude/ontduiking te voorkomen en belastingen te innen om de Italiaanse schuld te dekken.

⁹⁶ Voetnoot Deloitte Belastingadviseurs BV: Aan Zweden en Italië is gevraagd om uitsluitend vraag V te beantwoorden. Vanwege de herinstructie van de successie- en schenkingswetgeving is door Italië aandacht besteed aan het huidige wettelijke kader, voor zover dit op 24 november 2006 bekend was.

II. Wat is de tariefstructuur en wat is de opbrengst (gerelateerd aan macro-economische grootheden als het BBP en de totale belastingopbrengsten) en welke vrijstellingen zijn van toepassing?

OPBRENGST

Vanwege de herintroductie van het successie- en schenkingsrecht is deze vraag onbeantwoord gebleven.

TARIEFSTRUCTUUR

De belastingtarieven voor successie- en schenkingsrecht zoals deze gisteren⁹⁷ door het parlement zijn goedgekeurd, zijn als volgt:

- 4% (tot een maximum van € 1.000.000 voor iedere begunstigde) indien het successie- en schenkingsrecht betrekking heeft op de overdracht van vermogensbestanddelen tussen echtgenoten en aan alle familieleden in de directe lijn (ouders, kinderen) van de schenker of erflater.
- 6% (zonder maximum) indien het successie- en schenkingsrecht betrekking heeft op overdracht van vermogensbestanddelen aan familieleden in de indirecte lijn tot en met de vierde graad (tantes, ooms, nichten en neven).
- 8% (zonder maximum) in alle overige gevallen.

Voor onroerende zaken geldt ook een kadastrale en hypotheekbelasting van 3%.

Voor wat betreft het successierecht merken wij op dat de nieuwe wet ingaat op 3 oktober 2006, de datum van publicatie in de *Gazzetta Ufficiale*.

Voor wat betreft het schenkingsrecht merken wij op dat de nieuwe wet ingaat op na publicatie in de *Gazzetta Ufficiale*.

⁹⁷ Voetnoot Deloitte Belastingadviseurs BV: Gedoeld wordt op Wetsbesluit DL 262/2006 met betrekking tot de Staatsbegroting voor 2007. Deze Wet is aangenomen d.d. 23 november 2006.

IV. Welke wijzigingen in het successie- en schenkingsrecht hebben de afgelopen 5 jaar plaatsgevonden?

Helaas is Wetsbesluit DL 262/2006 met betrekking tot de Staatsbegroting voor 2007 gisteren⁹⁸ goedgekeurd, zodat wij kunnen bevestigen dat de nieuwe regering het successie- en schenkingsrecht heeft heringevoerd.

Op grond van art. 76 en 77 van het Italiaanse Staatsrecht is in het algemeen de bevoegdheid tot het uitvaardigen van wetten en besluiten toegekend aan het Italiaanse parlement.

Voor wetsbesluiten – alleen in urgente en uitzonderlijke gevallen – is deze bevoegdheid toegekend aan de Italiaanse regering die het wetsbesluit uitvaardigt en vervolgens ter goedkeuring en omzetting in wetgeving naar het parlement stuurt.

Het wetsbesluit wordt onmiddellijk van kracht op de dag van publicatie in de *Gazzetta Ufficiale* (het Italiaanse Staatsblad). Indien het wetsbesluit niet binnen 60 dagen door het parlement wordt omgezet in een wet verliest het zijn rechtskracht. Het wetsbesluit is op 3 oktober 2006 in de *Gazzetta Ufficiale* gepubliceerd.

Het wetsbesluit dient binnen 60 dagen in een wet te zijn omgezet door middel van publicatie in de *Gazzetta Ufficiale*. Tijdens deze periode kan de wet nog gewijzigd worden.

N.B.: De wijzigingen die in het wetsbesluit worden ingevoerd, gaan eerst in op de dag van omzetting in wetgeving.

Wij bevestigen dat het wetsbesluit inmiddels door het parlement omgezet is in een wet en dat het derhalve op korte termijn in de *Gazzetta Ufficiale* moet worden gepubliceerd. De wet gaat in op de dag na publicatie in de *Gazzetta Ufficiale*

98 Voetnoot Deloitte Belastingadviseurs BV: De Wet is aangenomen d.d. 23 november 2006.

3.8 Zweden

- V. Wat was de doelstelling van de afschaffing van het successie- en schenkingsrecht? Is deze doelstelling gerealiseerd? Wat waren de budgettaire consequenties voor het afschaffen van het successie- en schenkingsrecht, hoe is dit gefinancierd en zijn er hinderlijke tweede ordereffecten aan de afschaffing verbonden?

De opmerkingen zijn gebaseerd op het voorbereidingstraject van het Zweedse ministerie van Financiën⁹⁸ (zoals Prop. 2004/05:25 en SOU 2004:66).

Motieven voor afschaffing van het Successie- en schenkingsrecht

Het Zweedse successie- en schenkingsrecht was gebaseerd op twee fundamentele beginselen. Ten eerste het gewone beginsel in het belastingrecht, nl. het vermogen om belasting te betalen. Het successie- en schenkingsrecht was ingevoerd op basis van het beginsel dat de erfgenaam een tijdelijk vermogen had om belasting te betalen, hetgeen het argument vormt om dit tijdelijke inkomen te belasten. De tweede reden voor invoering van het successie- en schenkingsrecht betrof puur binnenlands politieke belangen. Het schenkingsrecht was een manier om de economische verschillen in de Zweedse maatschappij te nivelleren.

Om de reden lag het Zweedse successie- en schenkingsrecht al vele jaren onder vuur. De kritiek luidt vooral dat er vaak geen mogelijkheid is om het successierecht te betalen, aangezien de waarde vaak niet-liquide vermogensbestanddelen betreft. Het successierecht is gebaseerd op de mogelijkheid om goederen om te zetten in contanten, maar zelfs hierop is kritiek geweest, omdat het tijd kost om de goederen te verkopen en dit ook in strijd is met het testament van de overledene. In het bijzonder is er kritiek geweest van langstlevende echtgenoten en samenwonende partners die steeds meer successierecht moesten betalen als gevolg van de stijging van de taxatiewaarde van vastgoed. Als men bedenkt dat de andere kostwinner is, kan dit in feite betekenen dat de langstlevende echtgenoot economisch slechter af is dan daarvoor, in welk geval het vermogensbeginsel grondslag mist.

Verder is het zo geweest dat verschillende goederen verschillend gewaardeerd zijn, zoals aandelen, waarbij aandelen met een A-notering aan de Beurs van Stockholm grondslag vormen voor successie- en schenkingsrecht, maar aandelen met een O-notering niet.

⁹⁸ Voetnoot Deloitte Belastingadviseurs BV: Aan Zweden en Italië is gevraagd om uitsluitend vraag V te beantwoorden.

Tevens vormde vastgoed grondslag voor successie- en schenkingsrecht, maar gold er meestal voor appartementen geen waarde voor het successie- of schenkingsrecht, aangezien de waarde van het appartement werd berekend op basis van het vermogen van de vereniging¹⁰⁰. Het appartement zou echter een aanzienlijke marktwaarde kunnen vertegenwoordigen. Er is ook kritiek geweest in geval van opvolging binnen kleine familiebedrijven, waarbij het successierecht een groot probleem vormde.

Aangezien de verschillende goederen verschillend werden gewaardeerd, was het erg eenvoudig om, met hulp van een belastingconsulent, successie- en schenkingsrecht te vermijden. Als iemand SEK 1 miljoen aan een ander wilde schenken, konden zij aandelen kopen met een O-notering aan de Beurs van Stockholm of een appartement kopen zonder boedelwaarde en een en ander belastingvrij aan de andere persoon schenken.

Het binnenlandse politieke belang is ook verkleind als gevolg van het feit dat het successie- en schenkingsrecht slechts een zeer kleine opbrengst heeft voor de Zweedse regering in verhouding tot de administratieve last.

Zijn de doelstellingen gehaald?

De doelstellingen zijn gehaald. Uit wat wij konden achterhalen, en na contact met het Ministerie van Financiën in Zweden, blijkt dat op de afschaffing van het successie- en schenkingsrecht zeer instemmend is gereageerd.

Gevolgen voor de begroting?

In het financiële jaar 2004 brachten successie- en schenkingsrechten voor de Zweedse regering 2,6 miljard SEK¹⁰¹ op (d.w.z. ongeveer 0,1% van het BNP). De totale opbrengst voor het financiële jaar 2006 bedraagt 784 miljard SEK. De administratiekosten voor de Zweedse Belastingdienst in verband met de afhandeling van de belasting bedroegen ongeveer 48 miljoen SEK. Gesteld werd dat afschaffing van het successie- en schenkingsrecht zou leiden tot een verlaging van de administratiekosten voor boedeltaxaties die primair aan de Zweedse Belastingdienst werd doorgegeven ter bepaling van het successierecht.

¹⁰⁰ De meeste koopappartementen in Zweden zijn eigendom van een economische vereniging waarvan de "eigenaar" van het appartement lid is. Het appartement is dus niet rechtstreeks eigendom van het desbetreffende lid.

¹⁰¹ Voetnoot Deloitte Belastingadviseurs BV: 1 SEK = € 0,1108 (koers 20/12/2006).

Gevolgen voor de begroting?

In het financiële jaar 2004 brachten successie- en schenkingsrechten voor de Zweedse regering 2,6 miljard SEK op (d.w.z. ongeveer 0,1% van het BNP). De totale opbrengst voor het financiële jaar 2006 bedraagt 784 miljard SEK. De administratiekosten voor de Zweedse Belastingdienst in verband met de afhandeling van de belasting bedroegen ongeveer 48 miljoen SEK. Gesteld werd dat afschaffing van het successie- en schenkingsrecht zou leiden tot een verlaging van de administratiekosten voor boedeltaxaties die primair aan de Zweedse Belastingdienst werd doorgegeven ter bepaling van het successierecht.

Hoe is de afschaffing gefinancierd?

De afschaffing van het successie- en schenkingsrecht is gefinancierd door middel van normale aanvullende inkomsten. Er is geen specifieke belasting of vergoeding geweest om de afschaffing te financieren.

Heeft de afschaffing negatieve bijwerkingen gehad?

Afgezien van het feit dat een paar honderd belastingadvocaten die gespecialiseerd waren in het successie- en schenkingsrecht werkloos zijn geworden – de meeste hebben echter nieuw werk gevonden – heeft een en ander gevolgen gehad voor de financiële markt voor kapitaalverzekeringen. Aangezien de kapitaalverzekering werkt als een levensverzekering, kon een begunstigde de waarde van de kapitaalverzekering bij overlijden belastingvrij erven. Het bank- en verzekeringswezen uitte de zorg dat de sector schade zou lijden als gevolg van het feit dat kapitaalverzekeringen voortaan geen voordeel meer zouden bieden bij de vermogensplanning. Deze sector voorzag een verandering in het gedrag van de klant ten opzichte van de periode vóór afschaffing van het successierecht tussen echtgenoten. Anderzijds heeft het bank- en verzekeringswezen een nieuwe vorm van verzekering ingevoerd als gevolg van een rechtzaak voor het Europese Hof van Justitie, die gelijksoortig was aan de kapitaalverzekering, maar geen grondslag vormde voor vermogensbelasting – nog een belasting die in Zweden sterk ter discussie staat.

Verder zijn er, voorzover wij en het Ministerie van Financiën weten, geen negatieve bijwerkingen geweest.

N.B.: Er is geen formeel onderzoek geweest naar de gevolgen van afschaffing van het successie- en schenkingsrecht.

Deloitte is met ongeveer 6.000 medewerkers en kantoren door heel Nederland de grootste organisatie op het gebied van accountancy, belastingadvies, consultancy en financiële advisering. Deloitte Nederland is een onafhankelijke memberfirm van Deloitte Touche Tohmatsu, met 135.000 medewerkers en vestigingen in 140 landen.

Deloitte
Admiraliteitskade 50
Postbus 4433
3006 AK Rotterdam

Tel: 010 272 15 00
Fax: 010 272 11 56

Website: www.deloitte.nl

©Deloitte, maart 2007

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu, a Swiss Verein, its member firms, and their respective subsidiaries and affiliates. As a Swiss Verein (association), neither Deloitte Touche Tohmatsu nor any of its member firms has any liability for each other's acts or omissions. Each of the member firms is a separate and independent legal entity operating under the names "Deloitte," "Deloitte & Touche," "Deloitte Touche Tohmatsu," or other related names. Services are provided by the member firms or their subsidiaries or affiliates and not by the Deloitte Touche Tohmatsu Verein.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu

