

Memo

Behandeld door:
prof. dr. R.M. Freudenthal,
mr. R.L.M.C. Janssen en
mw. mr. D.J.K. Bout

Aan:
Ministerie van Financiën

Datum:
14 maart 2007

Ons kenmerk:
DB/mh/07-270

Onderwerp:
Schenkings- en successierecht

Uw kenmerk:
-

1. Inleiding

1.1 Algemeen

Schenkings- en successierechten kunnen niet altijd op evenveel begrip rekenen. Met regelmaat wordt betoogd dat deze heffingen moeten worden aangemerkt als dubbele of zelfs drievoudige baten uit dezelfde bron, het inkomen van natuurlijke personen of de winst van ondernemingen. Op zich zijn weinig mensen blij met de verplichting tot het moeten voldoen van belasting. Dat geldt ook voor de heffing van schenkings- en successierechten. Dit behoeft evenwel niet te betekenen dat heroverweging van de betreffende heffing aan de orde moet zijn. De ook in de vakliteratuur onderkende zwakke rechtsgrond van de schenkings- en successierechten vraagt wel om een regelmatige toetsing van de werking van de heffingen. Toetsing van deze heffingen dient enerzijds plaats te hebben aan hun plaats binnen het totale Nederlandse belastingstelsel en anderzijds dient toetsing van hun positie plaats te hebben binnen het stelsel van - vooral - Europese regelingen, welke - alleen al vanuit het perspectief van (fiscale) concurrentie - een zeer kritische toetsing rechtvaardigen. Ook de voor de Nederlandse burger toegankelijke tijdschriften spiegelen de Nederlandse schenking- en successieheffing aan die van andere landen. Met name schilderen zij die af ten opzichte van die landen die onlangs de heffing hebben afgeschaft. Geanalyseerd wordt wat de stap van Nederland in dezen zal zijn. In de politiek blijven de schenkings- en successierechten eveneens een belangrijk onderwerp van aandacht. Het gaat dan soms over een heroverweging op bepaalde punten; soms is het een oproep tot een gedeeltelijke of een totale afschaffing van deze heffingen.

Naar aanleiding van Kamervragen over de plaats van het schenkings- en successierecht heeft de toenmalige staatssecretaris Wijn de toezegging gedaan een onderzoek te laten uitvoeren naar de werking van het schenkings- en successierecht in een aantal Europese landen.

1.2 Onderzoeksvragen

Het Ministerie van Financiën heeft vervolgens de onderzoeksvraag uitgewerkt in een zevental meer specifieke vragen. Deze zijn verwoord in de rapportage. In dezen zij verwezen naar hoofdstuk 2 van de rapportage. De vermelde vragen zijn voorgelegd aan een achttal landen. Deze landen zijn gememoreerd in de rapportage. In dezen zij eveneens verwezen naar hoofdstuk 2 van de rapportage.

1.3 Onderzoeksopzet en rapportage

De door het Ministerie geformuleerde vragen zijn aan de diverse betrokken landen voorgelegd. De wijze waarop de rapportage door de diverse betrokken landen heeft plaatsgevonden, werd zodanig gecoördineerd dat de structuur van het onderzoek gebaseerd werd op de diverse door de opdrachtgever geformuleerde vragen en wel in zodanige mate, dat een onderlinge vergelijking van de onderzoeksresultaten werd gefaciliteerd.

Van de basisrapportages, opgeleverd in de Engelse taal, heeft Deloitte Belastingadviseurs B.V. de global editing en vertaling van het eindrapport aan de opdrachtgever verzorgd. De linguïstieke uniformiteit is gewaarborgd en het risico van interpretatieverschillen zijn tot een absoluut minimum beperkt door inschakeling van (ten minste) tweetalige aan Deloitte Belastingadviseurs B.V. verbonden medewerkers.

De basisrapportages zijn door ons integraal beoordeeld op inhoudelijke volledigheid, consistentie in beantwoording van de vragen, duidelijkheid van de antwoorden en ook de herkenbaarheid van de gehanteerde (buitenlandse) begrippen. Becommentariëring van de uit de diverse landen aangeleverde informatie heeft uitdrukkelijk niet plaatsgevonden. In het begeleidingsproces is het toegankelijk maken van de diverse vertaalde documenten voor de Nederlandse lezer een essentieel aandachtspunt geweest. Op deze wijze zou ook een onderlinge vergelijking van de diverse systemen bevorderd kunnen worden.

De resultaten van het onderzoek c.q. het antwoord op de voorgelegde vragen zijn opgenomen in de rapportage. Wij verwijzen daar met genoegen naar.

2. Vergelijking

In de rapportage zijn alle vragen uitgewerkt. In het onderstaande zijn de heffingsprincipes, de tariefstructuren en de reguliere (niet zijnde bedrijfsopvolgingsfaciliteit) vrijstellingen in de verschillende landen weergegeven. Dit, om de principes, de structuren en de vrijstellingen (ogenschijnlijk) inzichtelijk te maken en zulks teneinde het (ogenschijnlijk) mogelijk te maken daaruit conclusies te trekken.

2.1 België

2.1.1 Heffingsprincipes België

De heffingsprincipes in België zijn in het kort als volgt weer te geven:

- Bij overlijden van een inwoner wordt het wereldvermogen belast.
- Voor situsgoederen geldt een recht van overgang zonder schuldenaftrek.
- Voor wat betreft het schenkingsrecht is een belastingvrije handgift mogelijk.

2.1.2.a Tarief Successierecht range België

(naast elkaar staan: Wallonië, Brussel en Vlaanderen)

IA	3-30%	idem	3-27%
IB	3-30%	idem	idem
II	20-65%	idem	30-65%
III (oom/neef)	25-70%	35-70%	45-65%
III (anderen)	30-80%	40-80%	45-65%

2.1.2b Tarief Schenkingsrecht range België

(naast elkaar staan: Wallonië, Brussel en Vlaanderen)

Registergoederen

IA	3-30%	idem	idem
IB	3-30%	idem	idem
II	20-65%	idem	idem
III (oom/neef)	25-70%	35-70%	25-70%
III (anderen)	30-80%	40-80%	30-80%

Roerende zaken

IA	3%	idem	idem
IB	3%	idem	idem
II	5%	7%	idem
III (oom/neef)	5%	7%	idem
III (anderen)	7%	idem	idem

2.1.3 Vrijstellingen België

De vrijstellingen die België kent zijn in het kort:

(naast elkaar staan: Wallonië, Brussel en Vlaanderen)

• 2-4% per kind		idem	n.v.t.
• 1-jaarsregeling		idem	idem
• Langstlevende	€ 12.500 - 25.000	15.000	n.v.t.
• Kinderen	€ 12.500 - 62.500	15.000-65.000	n.v.t.
• Natuurgebieden		n.v.t.	Natuurgebieden

2.2 Luxemburg

2.2.1 Heffingsprincipes Luxemburg

De heffingsprincipes in Luxemburg zijn in het kort als volgt weer te geven:

- Bij overlijden van een inwoner wordt het Luxemburgse vermogen belast.
- Voor situsgoederen geldt een recht van overgang zonder schuldenaftrek.
- Bij schenkingsrecht is een belastingvrije handgift mogelijk.

2.2.2a Tarief Successierecht range Luxemburg

IA (met kinderen)	0- 5%
IA (partner zonder kinderen)	5-16%
IB	0- 5%
II	6-19,2%
III (oom/neef)	9-28,8%
III (oudoom-achterneef)	10-30,2%
III (anderen)	15-48%

2.2.2b Tarief Schenkingsrecht range Luxemburg

IA	1,8-4%
IB	1,8-4%
II	6%
III (oom/neef)	8,4%
III (oudoom-achterneef)	9,6%
III (anderen)	14,4%

5

14 maart 2007
DB/mh/07-270

2.2.3 Vrijstellingen Luxemburg

De vrijstellingen die Luxemburg kent zijn in het kort:

- Partner zonder kinderen: € 38.000
- Afstammelingen: ab intestaat erfdeel
- Partner met kinderen: ab intestaat erfdeel

2.3 Frankrijk

2.3.1 Heffingsprincipes

De heffingsprincipes in Frankrijk zijn in het kort als volgt weer te geven:

- Bij overlijden van een inwoner wordt het wereldvermogen belast.
- Voor situsgoederen geldt een recht van overgang met schuldenaftrek.

2.3.2 Tarief Successierecht / Schenkingsrecht range Frankrijk

IA (met kinderen)	5-40%
PACS	40-50%
IB	40-50%
II	35-45%
III (t/m 4e graad)	55%
III (anderen)	60%

2.3.3 Vrijstellingen Frankrijk

De vrijstellingen die Frankrijk kent zijn in het kort:

- Echtgenoot: € 76.000
- PACS: € 57.000
- Op- en neerdalende lijn: € 50.000
- Broers / zussen: € 5.000 of € 57.000
- Algemene vermindering op nalatenschap: € 50.000

6

14 maart 2007
DB/mh/07-270

2.4 Duitsland

2.4.1 Heffingsprincipes

De heffingsprincipes in Duitsland zijn in het kort als volgt weer te geven:

- Bij overlijden van een inwoner wordt het wereldvermogen belast.
- Ook woonplaats verkrijger is aanknopingspunt voor heffing.
- Voor situsgoederen geldt een recht van overgang met schuldenaftrek.

2.4.2 Tarief Successierecht / Schenkingsrecht range Duitsland

IA	7-30%
IB	7-30%
II	12-40%
III (oom/neef)	12-40%
III (anderen)	17-50%

2.4.3 Vrijstellingen Duitsland

De vrijstellingen die Duitsland kent zijn in het kort:

- 10-jaarsregeling
- Echtgenoot € 307.000 + € 256.000
- Kinderen: € 205.000 + (€ 10.300 - € 52.000)
- Ouders: € 51.200

2.5 Oostenrijk

2.5.1 Heffingsprincipes Oostenrijk

De heffingsprincipes in Oostenrijk zijn in het kort als volgt weer te geven:

- Bij overlijden van een inwoner wordt het wereldvermogen belast.
- Voor situsgoederen geldt een recht van overgang met schuldenaftrek.
- 10-jaarstermijn (180-dagenregeling).

2.5.2 Tarief Successierecht / Schenkingsrecht range Oostenrijk

IA	2-15%
IB	4-25%
II	6-40%
III (oom/neef)	8-50%
III (anderen)	14-60%
Goede doelen	2,5%

2.5.3 Vrijstellingen Oostenrijk

De vrijstellingen die Oostenrijk kent zijn in het kort:

- Inboedel en persoonlijke bezittingen.

2.6 Verenigd Koninkrijk

2.6.1 Heffingsprincipes Verenigd Koninkrijk

De heffingsprincipes in het Verenigd Koninkrijk zijn in het kort als volgt weer te geven:

- Bij overlijden van een inwoner wordt het wereldvermogen belast.
- Voor situsgoederen geldt een recht van overgang met schuldenaftrek.
- 7-jaarsregeling (180-dagenregeling).

2.6.2 Tarief Successierecht / Schenkingsrecht range Verenigd Koninkrijk

Successierecht	40%
Schenkingsrecht	20-40%

2.6.3 Vrijstellingen Verenigd Koninkrijk

De vrijstellingen die Verenigd Koninkrijk kent zijn in het kort:

- £ 285.000 algemene korting
- Algehele vrijstelling schenkingsrecht voor echtgenoten

2.7 Italië

2.7.1 Heffingsprincipes Italië

De heffingsprincipes in Italië zijn nog niet bekend. De regering Prodi zal het successie- en schenkingsrecht herintroduceren.

2.7.2 Tarief Successierecht / Schenkingsrecht range Italië

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.

8

14 maart 2007

DB/mh/07-270

6% (zonder maximum) indien het successie- en schenkingsrecht betrekking heeft op de 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.

2.7.3 Vrijstellingen Italië

Vrijstellingen zijn onbekend.

2.8 Zweden

In Zweden is het successie- en schenkingsrecht afgeschaft.

3. Conclusies onderlinge vergelijking

Men zou kunnen menen dat men vanuit het in de rapportage gememoreerde c.q. uit de in de rapportage neergelegde heffingsprincipes, tariefstructuren en de vrijstellingen een onderlinge vergelijking zou kunnen maken.

De uitspraken die alsdan gemaakt zouden kunnen worden zijn die in de trant dat de tarieven 'laag' of 'hoog' zijn of dat - omdat er geen schenkings- en successieheffing in enig land is - dit positief is voor de inwoners van dat betreffende land c.q. een positieve aantrekkingskracht zou hebben voor vermogende particulieren die met hun kapitaal zouden vluchten vanuit een land met een hoog tarief.

Die conclusies zijn naar onze mening niet te trekken. Primaire conclusies als deze kunnen niet aan de orde zijn. Namelijk deze vergelijking zou slechts mogelijk zijn indien ook kennis wordt gedragen van integrale belastingheffing en -praktijk van dat land c.q. van al die landen. Belangrijk is om niet alleen het schenkings- en successierecht te bezien, maar deze in combinatie met andere belastingen, en bijvoorbeeld ook de jaarlijks terugkerende belastingheffing (zoals inkomsten- en vermogengerelateerde belastingen) in ogenschouw te nemen.

Ook is het van belang om te kijken naar de andere belastingfaciliteiten die het desbetreffende land biedt (bijvoorbeeld naar de mogelijkheid om belastingvrij van hand tot hand te schenken). Ook is het van wezenlijk belang om de schenkings- en successierechten te bezien in het licht van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit.

Het destilleren van conclusies zonder een verdere rechts- en wetsvergelijking te doen, lijkt dan ook niet aan de orde te kunnen zijn.

4. Bruikbaarheid van de rapportage

In hoofdstuk 3 is geconcludeerd dat niet eenvoudig conclusies uit de rapportage getrokken kunnen worden c.q. dat geen eenduidige antwoorden uit de rapportage kunnen worden afgelezen. Vraag die dan ook zou kunnen opkomen is hoe deze rapportage dan kan en mag worden gezien.

Eenzijds kan door middel van deze rapportage richting gegeven worden aan het beleid. Van belang in dezen is de vraag welke doelstellingen samenhangen met het onderzoek. Anderzijds lijkt het dat naar aanleiding van deze rapportage andere c.q. aanvullende vragen aan de betreffende landen zouden moeten worden geformuleerd om een eenduidig inzicht te verkrijgen. Wellicht moet ook het aantal landen dan worden uitgebreid?

Belangrijk is ook te concluderen dat de wetten (ook) in betrokken landen geactualiseerd worden. Het actueel houden van de data is dan ook relevant c.q. het verkrijgen van een update van de situatie in de landen is noodzakelijk.

Een aantal voorbeelden (in het geheel niet uitputtend) mag dit verduidelijken. Bij de formulering van de vraagstelling werd ervan uitgegaan dat in Italië de heffing zou zijn afgeschaft. In de rapportage is te lezen dat kort voor de totstandkoming van de rapportage Italië de successierechten weer herintroduceerde, kort nadat zij deze belasting afschafte. Duitsland kent, zo blijkt uit de rapportage, nog geen bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Een regeling op dit punt is wel op korte termijn te verwachten.

Voorts is inmiddels bekend dat in België de Advocaat-Generaal, in de zaak Geurts/Vogten - Belgische Staat, de Belgische successievrijstelling in strijd met het EG-Verdrag verklaarde. Deze vrijstelling, van toepassing in het Vlaamse Gewest als de continuïteit van de onderneming na het overlijden van de ondernemer in gevaar komt wanneer aan de onderneming financiële middelen moeten worden onttrokken om de belastingschuld te betalen en uitsluitend van toepassing bij een participatie in een familiale vennootschap, stelt als voorwaarde dat de onderneming in de drie jaar voorafgaande aan het overlijden ten minste vijf werknemers in het Vlaamse Gewest heeft tewerkgesteld en dat de erfgenamen de tewerkstelling gedurende een daarop volgende periode van vijf jaar behouden.

10

14 maart 2007

DB/mh/07-270

Het lijkt dan ook gewenst dat mede vanwege het Europese perspectief deze ontwikkeling op de voet gevolgd wordt, al is het slechts om eventuele conclusies die uit de rapportage getrokken zijn en die onmiddellijk vermeend uit deze rapportage te kunnen worden getrokken, bij te stellen.

Deloitte Belastingadviseurs B.V.
Private Client Services
voor deze:

prof. dr. R.M. Freudenthal

mr. R.L.M.C. Janssen

mw. mr. D.J.K. Bout