

Nr. 19

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 29 april 2009

Bij het Algemeen overleg met de vaste commissie voor Financiën, dat op 26 november 2008 heeft plaatsgevonden over onder andere de modernisering van de Successiewet 1956 (30 375, nr. 7), heb ik toegezegd een brief aan de Kamer te zenden over de successieverdragen die Nederland heeft gesloten, en over de vraag hoe het wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet 1956 zich verhoudt tot de internationale context.

Overzicht van Nederlandse successieverdragen

In verband met het verzoek van de Commissie inzake successieverdragen die Nederland heeft gesloten, heb ik in een bijlage¹ bij deze brief een overzicht opgenomen van de successieverdragen in kwestie. In het overzicht, voorzien van een toelichting, is aangegeven met welke landen Nederland een dergelijk verdrag heeft gesloten (in chronologische volgorde), en zijn de data van ondertekening, inwerkingtreding en toepassing vermeld alsmede de vindplaatsen in het Tractatenblad. Verder is aangegeven of de verdragen alleen gelden voor de successiebelasting of ook tevens voor de schenkingsbelasting (de reikwijdte van de verdragen). Een aantal verdragslanden heeft inmiddels hun successiebelasting (Israël) dan wel hun successie- en schenkingsbelasting (Zweden en Oostenrijk) afgeschaft. Als gevolg daarvan hebben de successieverdragen van Nederland met die drie landen nog slechts beperkte betekenis. In het overzicht is eveneens de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK) opgenomen, aangezien deze regeling ook successie- en schenkingsbepalingen bevat.

Internationale context van het wetsvoorstel

Met betrekking tot de vraag hoe het wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet 1956 zich verhoudt tot de internationale context merk ik het volgende op.

¹ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

1. Mogelijke heffingsbeginselen

In grensoverschrijdende gevallen kan het voorkomen dat behalve Nederland ook een ander land vermogen onderwerpt aan successie- of schenkingsbelasting, zodat dubbele heffing zou kunnen ontstaan. Dit kan met name het geval zijn als heffingsbeginselen met elkaar in conflict komen. Er zijn meerdere internationaal aanvaarde heffingsbeginselen op grond waarvan personen in de heffing kunnen worden betrokken. In de eerste plaats kan worden genoemd het woonplaatsbeginsel. Hierbij wordt voor de heffing aangeknoopt bij de woonplaats van de erflater en de schenker. Ook kan naast of in plaats van de woonplaats van de erflater en de schenker worden aangeknoopt bij de woonplaats van de verkrijger (in beperkte vorm, namelijk als de verkrijger gedurende een bepaalde minimale periode inwoner is of is geweest, dan wel in onbeperkte vorm, dus ongeacht hoelang de verkrijger inwoner is of is geweest). In de tweede plaats kan als heffingsbeginsel worden genoemd het situsbeginsel. Hierbij wordt voor de heffing aangesloten bij de ligging van een vermogensbestanddeel in een land. Ten slotte kan worden gewezen op het nationaliteitsbeginsel. Bij dit beginsel wordt voor de heffing aangeknoopt bij de nationaliteit van de erflater en de schenker en/of bij de nationaliteit van de verkrijger. Het nationaliteitsbeginsel kan in beperkte vorm worden toegepast (bijvoorbeeld alleen gedurende een beperkte tijd na emigratie) of gedurende het gehele leven.

a. Heffingsbeginselen in OESO-successiemodelverdrag

In het OESO-successiemodelverdrag 1982, dat in het algemeen als richtlijn wordt gebruikt bij onderhandelingen tussen staten over het sluiten van successieverdragen, is gekozen voor het woonplaatsbeginsel en het situsbeginsel. Het situsbeginsel heeft daarbij voorrang op het woonplaatsbeginsel. Bij het woonplaatsbeginsel gaat het om de woonplaats van de erflater of de woonplaats van de schenker, en niet om de woonplaats van de verkrijger. Het OESO-model bevat geen nationaliteitsbeginsel. Het Commentaar bij het OESO-model maakt daarvan wel melding. Verder maakt het Commentaar onder meer melding van de mogelijkheid om het woonplaatsbeginsel ten aanzien van de erflater en schenker uit te breiden voor een bepaalde periode na emigratie.

b. Heffingsbeginselen in huidige Successiewet 1956

In de huidige Successiewet 1956 wordt, in overeenstemming met het woonplaatsbeginsel van het OESO-model en de internationale praktijk, voor de heffing uitgegaan van de woonplaats van de erflater en de schenker en wordt tevens uitgegaan van het situsbeginsel, eveneens conform het OESO-model en de internationale praktijk. Daarnaast kent de huidige Successiewet 1956, in afwijking van het OESO-model, het nationaliteitsbeginsel. Het gaat daarbij om de Nederlandse nationaliteit van de erflater en de schenker die niet meer in Nederland woont. Dit nationaliteitsbeginsel geldt gedurende tien jaar na emigratie uit Nederland (de zogenoemde tienjarenregeling). Verder is het nationaliteitsbeginsel van toepassing op erflaters en schenkers met de Nederlandse nationaliteit, die niet in Nederland wonen en in dienstbetrekking staan tot een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon (behoudens enkele uitzonderingen). Zij worden op grond van hun nationaliteit als inwoner van Nederland aangemerkt. Onder voorwaarden worden hun echtgenoot en kinderen ook als inwoner aangemerkt.¹ Nog vermeld wordt dat met betrekking tot het schenkingsrecht het woonplaatsbeginsel nog is uitgebreid met de zogenoemde eenjaarsregeling: ieder die in Nederland heeft gewoond en binnen een jaar na emigratie een schenking heeft gedaan, wordt geacht in

¹ In dit kader wordt niet ingegaan op de woonplaatsfictie voor bepaalde bemanningsleden van schepen en luchtvaartuigen, en ook niet op de woonplaatsregeling voor rechtspersonen bij schenkingen.

Nederland te hebben gewoond ten tijde van de schenking (geen nationaliteitsseis).

2. Heffingsbeginselen in het wetsvoorstel

In het voorstel nieuwe schenk- en erfbelasting zijn het hiervoor genoemde woonplaatsbeginsel en het hiervoor genoemde beperkt toegepaste nationaliteitsbeginsel van die wet gehandhaafd. De hiervoor genoemde uitbreiding van het woonplaatsbeginsel met de eenjaarsregeling is ook gehandhaafd.¹ Met betrekking tot het nationaliteitsbeginsel wordt nog opgemerkt dat in het wetsvoorstel de toepassing van de nieuwe schenk- en erfbelasting op de kring van Nederlandse overheidsambtenaren die niet in Nederland wonen, is ingeperkt tot uitgezonden Nederlandse leden van diplomatieke, permanente en consulaire vertegenwoordigingen van Nederland in het buitenland en Nederlanders (met inbegrip van partner en kinderen onder voorwaarden) die zijn uitgezonden om werkzaamheden te verrichten in een andere mogendheid in het kader van een verdrag waarbij Nederland partij is.

Het situsbeginsel, dat uitgangspunt is bij het voor niet-inwoners geldende recht van overgang in de huidige Successiewet 1956 en dat in het OESO-model alsook in internationale successieverdragen toepassing vindt, is daarentegen in het wetsvoorstel verlaten. In het voorstel nieuwe schenk- en erfbelasting zijn de artikelen inzake het recht van overgang dan ook geschrapt. In het wetsvoorstel wordt het recht van overgang afgeschaft, enerzijds vanwege de geringe budgettaire opbrengst en anderzijds omdat op onderdelen ingewikkelde (reparatie)wetgeving nodig zou zijn om het toch al complexe recht van overgang in overeenstemming te brengen met het Europese recht, de Europese jurisprudentie en met de voorgenomen invoering van de personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid. Met de voorgestelde afschaffing van het recht van overgang heeft ook de zogenaamde 90%-regeling voor niet-inwoners in de huidige Successiewet 1956 haar belang verloren. Deze regeling, die in 2002 is ingevoerd met het oog op de Europese regelgeving, biedt niet-inwoners de mogelijkheid om onder voorwaarden te kiezen voor (fictief) inwonerschap in Nederland, indien 90% of meer van het nagelaten of geschonken vermogen bestaat uit Nederlandse situsgoederen.

Het schrappen van het recht van overgang betekent voor personen die niet in Nederland wonen en geen Nederlandse nationaliteit bezitten, dat zij niet langer aan Nederlandse successie- of schenkingsbelasting zijn onderworpen voor de waarde van in Nederland gelegen vermogensbestanddelen, zoals een tweede woning, een vakantiewoning, grond, een onderneming of aandelen in een onroerendezaaklichaam (fictieve onroerende zaken), behoudens toepassing van de eenjaarsregeling. Dubbele belasting (geheel of gedeeltelijk) zal zich derhalve bij hen niet (meer) voordoen.

3. Voorkoming van dubbele belasting

a. Bilateraal

Dubbele belasting kan in beginsel wel voorkomen, als het door Nederland toegepaste woonplaatsbeginsel in conflict komt met het door een ander land toegepaste situsbeginsel, of als het door Nederland toegepaste nationaliteitsbeginsel in conflict komt met het door een ander land gehanteerde woonplaatsbeginsel. Naast deze dubbele belasting als gevolg van toepassing van verschillende heffingsbeginselen kan ook dubbele belasting ontstaan, wanneer twee staten beide hetzelfde woonplaatsbeginsel

¹ Zie voetnoot 1 (de in voetnoot 1 bedoelde woonplaatsfictie en woonplaatsregeling zijn overigens gehandhaafd).

toepassen op eenzelfde persoon, zodat deze persoon in beide staten als inwoner wordt aangemerkt.

Om internationale dubbele belasting te voorkomen zijn er regelingen getroffen. In de eerste plaats kan worden gewezen op de door Nederland gesloten successieverdragen en de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK). In die verdragen gaat, zoals internationaal gebruikelijk is, het situsbeginsel voor boven het woonplaatsbeginsel. Zo komt op grond van het successieverdrag het heffingsrecht over een vakantiewoning die een inwoner van Nederland in Oostenrijk bezit, toe aan Oostenrijk als situsstaat.

Bij de voorkoming van deze dubbele belasting hanteert Nederland in zijn successieverdragen in het algemeen de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet. Dit houdt in dat Nederland als woonstaat, onder bepaalde voorwaarden, de buitenlandse successie- en schenkingsbelasting verrekent met de Nederlandse belasting, tenzij de Nederlandse belasting die is toe te rekenen aan de buitenlandse situsgoederen, lager zou zijn. In dat geval wordt niet het bedrag van de buitenlandse belasting in mindering gebracht op de Nederlandse belasting, maar het bedrag van de Nederlandse belasting dat wordt toegerekend aan de buitenlandse situsgoederen. Onder een enkel successieverdrag kan ook de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud worden toegepast.

De successieverdragen en de BRK regelen via een speciaal woonplaatsartikel ook de situatie dat volgens het woonplaatsbeginsel in hun nationale wetgeving zowel Nederland als het andere land personen als inwoner beschouwen, om aldus te voorkomen dat beide landen het wereldvermogen in de heffing betrekken. Wordt op grond van het woonplaatsartikel in het verdrag of de BRK het andere land voor de heffing als woonstaat aangewezen, dan wordt door Nederland dus het woonplaatsbeginsel van zijn eigen wetgeving niet toegepast, maar alleen het situsbeginsel. Het woonplaatsartikel heeft slechts gelding voor zover het de toepassing van het verdrag betreft en heeft dus geen doorwerking naar het nationale recht.

Het wetsvoorstel leidt er niet toe dat de successieverdragen en de BRK op grond van het vorenstaande zouden moeten worden aangepast.

Dubbele belasting kan overigens ook ontstaan, als staten vermogensbestanddelen verschillend kwalificeren. Zo kan de ene staat aandelen in onroerendezaaklichamen kwalificeren als situsgoederen, terwijl een andere staat deze aandelen aanmerkt als niet-situsgoederen. De successieverdragen bevatten een regeling op grond waarvan de bevoegde autoriteiten in onderling overleg kunnen treden om te trachten de hiervoor bedoelde kwalificatieverschillen op te lossen. Zo nodig kan worden gestreefd naar een oplossing via aanpassing van een verdrag.

b. Eenzijdig

Naast bilaterale successieverdragen en de BRK heeft Nederland eenzijdig een regeling getroffen in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (het Besluit 2001). Daarvoor geldt ook dat het situsbeginsel voorgaat boven het woonplaatsbeginsel. Op grond van het Besluit 2001 verleent Nederland dan ook voorkoming voor bijvoorbeeld een vakantiewoning die een inwoner van Nederland in Frankrijk bezit.

Het Besluit 2001 voorziet ook in een voorkomingsregeling waarbij het woonplaatsbeginsel van een andere staat voorrang heeft boven het nationaliteitsbeginsel dat Nederland hanteert bij de tienjarenregeling. Zo verleent Nederland, naast voorkoming voor in die andere staat gelegen situsgoederen, onder meer voorkoming voor vermogensbestanddelen die in die andere staat in de heffing worden betrokken op grond van het

woonplaatsbeginsel. Ook met betrekking tot de eenjaarsregeling voorziet het Besluit 2001 in een voorkomingsregeling.

Bij de voorkoming van dubbele belasting hanteert Nederland in het Besluit 2001 de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet (zie hiervoor de passage over de verrekeningsmethode onder punt 3 a).

Als het Besluit 2001 geen mogelijkheid biedt voor een vermindering van de Nederlandse belasting door middel van de verrekeningsmethode, kan onder voorwaarden de buitenlandse successie- of schenkingsbelasting als schuld op de verkrijging in mindering worden gebracht.

In verband met de nieuwe schenk- en erfbelasting, waarvan de afschaffing van het recht van overgang en het vervallen van de eerdergenoemde 90%-regeling deel uitmaken, zal het Besluit 2001 worden aangepast.

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager