

28 628

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Oostenrijk tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen van nalatenschappen en verkrijgingen krachtens erfrecht en van schenkingen; 's-Gravenhage, 26 november 2001

Nr. 1

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

Aan de Voorzitters van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 4 oktober 2002

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 10 oktober 2002.

De wens dat het verdrag aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal wordt onderworpen kan door of namens één van de Kamers of door ten minste vijftien leden van de Eerste Kamer dan wel dertig leden van de Tweede Kamer te kennen worden gegeven uiterlijk op 9 november 2002.

Overeenkomstig het bepaalde in artikel 2, eerste lid, en artikel 5, eerste lid, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen, de Raad van State gehoord, heb ik de eer U hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen het op 26 november 2001 te 's-Gravenhage totstandgekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Oostenrijk tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen van nalatenschappen en verkrijgingen krachtens erfrecht en van schenkingen (Trb. 2002, 27)¹.

Een toelichtende nota bij dit verdrag treft U eveneens hierbij aan.

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
J. G. de Hoop Scheffer

¹ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

Toelichtende nota

Inleiding

Het advies van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het opmerkingen van redactionele aard bevat (artikel 25a, vijfde lid j° vierde lid, onder b, van de Wet op de Raad van State)

In 1996 zijn onderhandelingen gevoerd over de totstandkoming van een Nederlands-Oostenrijks verdrag tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen van nalatenschappen en verkrijgingen krachtens erfrecht en van schenkingen. Tot dusverre bestond er geen belastingverdrag terzake. Aanleiding tot de onderhandelingen was een concreet geval met betrekking tot een legaat (making) van een in 1989 overleden inwoner van Nederland aan de Oostenrijkse staat en aan een Oostenrijkse het algemeen maatschappelijk belang beogende instelling. Zonder nadere regeling wordt het gehele legaat in Nederland volgens tariefgroep III (41–68%) in de heffing van successierecht betrokken, terwijl een zelfde legaat aan de Nederlandse staat en aan een Nederlandse het algemeen maatschappelijk belang beogende instelling in aanmerking komt voor vrijstelling respectievelijk voor toepassing van een verlaagd tarief van 11%. Op grond van een te treffen wederkerigheidsregeling, zoals die mogelijk is gemaakt in artikel 67, tweede lid, van de Successiewet 1956, werd daarom voor het legaat vrijstelling, respectievelijk verlaging van het normale Nederlandse successietarief tot 11% gevraagd. Oostenrijk stelde daarop voor een successieverdrag te sluiten, aangezien een wederkerigheidsregeling slechts deel terreinen van het grote probleemgebied van de successieheffing kan oplossen. Zo was er het probleem dat bij overlijden inwoners van Nederland met een vakantiewoning in Oostenrijk, op grond van de nationale Oostenrijkse successiewetgeving, in beginsel voor hun wereldvermogen in de Oostenrijkse successieheffing worden betrokken, terwijl zij als inwoner ook in Nederland voor hun wereldvermogen in de successieheffing worden betrokken.

Met betrekking tot het voorgelegde geval uit 1989 zij opgemerkt dat het voor Oostenrijk niet mogelijk bleek om op nationaal wettelijke (wederkerigheids)basis een regeling te treffen. Ook bleken de Oostenrijkse autoriteiten niet bereid om ter oplossing van het voorgelegde geval verregaande terugwerkende kracht te verlenen aan de thans in het successieverdrag opgenomen wederkerigheidsregeling voor staten onderling en voor het algemeen maatschappelijk belang beogende instellingen.

Het sluiten van successieverdragen is, afgezien van de hiervoor weergegeven problematiek, meer in het algemeen van belang, gelet op de toenemende internationale mobiliteit van personen. Het belang van het sluiten van successieverdragen wordt ook benadrukt in het in 1992 verschenen rapport van onafhankelijke deskundigen op het gebied van de belasting op ondernemingen (Comité-Ruding), dat in opdracht van de Commissie van de Europese Gemeenschappen is opgesteld. In de aanbevelingen van dat rapport wordt opgemerkt dat naar het oordeel van de opstellers van het rapport zo spoedig mogelijk meer successieverdragen zouden moeten worden gesloten tussen de Lidstaten van de Europese Unie (Oostenrijk is sinds 1995 ook een EU-lidstaat). Bij beide partijen leefde de wens de successie- en schenkingsbepalingen niet op te nemen in het op 1 september 1970 te Wenen tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Oostenrijk tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (Trb. 1970, 169)(hierna: het Nederlands-Oostenrijkse belastingverdrag), maar in een afzonderlijk verdrag. Het lag daarbij voor de hand zoveel mogelijk aansluiting te zoeken bij de inhoud en de bewoordingen van het modelverdrag ter voorkoming van dubbel successie- en schenkingsrecht, dat in 1982 door het Fiscale Comité van de Organisatie voor Economische Samenwerking

en Ontwikkeling (OESO) te Parijs is aanbevolen (hierna: het OESO-model). Op een aantal punten wijkt het onderhavige Verdrag (hierna: het Verdrag) af van het OESO-model. Dit hangt met name samen met de verschillen die tussen de wetgevingen van beide staten bestaan.

Hoofdlijnen van de Oostenrijkse en de Nederlandse successiewet

In Oostenrijk worden de belastingen van nalatenschappen en verkrijgingen krachtens erfrecht en schenkingen geheven op grond van de «Erbchafts- und Schenkungssteuergesetz». Deze omvatten het recht van successie, het recht van schenking en het recht van overgang. Belasting wordt geheven over de verkrijging van roerende en onroerende vermogensbestanddelen door het overlijden van iemand, door schenking (inter vivos) van iemand en over verkrijgingen voor bijzondere (bijvoorbeeld liefdadige) doelen, «Zweckzuwendungen» genoemd.

Wanneer de overledene of de schenker inwoner van Oostenrijk is, wordt belasting geheven over de wereldwijde goederen die zijn nagelaten of geschonken, ongeacht of de verkrijger inwoner van Oostenrijk is of niet. Wanneer de verkrijger inwoner van Oostenrijk is, wordt in beginsel ook belasting geheven over de totale door hem verkregen goederen, ongeacht of de overledene of de schenker inwoner van Oostenrijk is.

Is de overledene, de schenker of de verkrijger geen inwoner van Oostenrijk, dan vindt slechts belastingheffing plaats over de volgende nagelaten of geschonken goederen:

- onroerende vermogensbestanddelen gelegen in Oostenrijk;
- bezittingen van ondernemingen (waaronder landbouw- en bosbedrijven) die in Oostenrijk zijn gelegen, en rechten op zulke ondernemingen;
- rechten waarvan de overdracht moet worden opgenomen in registers die in Oostenrijk worden bijgehouden.

In de Oostenrijkse successiewet wordt uitgegaan van het begrip «Inländer». Dit begrip wordt in de wet zelf nader uitgewerkt door middel van een opsomming van degenen die geacht worden «Inländer» te zijn. Het gaat om de volgende categorieën:

- a. Oostenrijkse onderdanen, tenzij zij langer dan twee jaren voortdurend in het buitenland hebben verbleven;
- b. «Ausländer» die in Oostenrijk hun woonplaats hebben of bij het ontbreken daarvan gewoonlijk in Oostenrijk verblijven; en
- c. rechtspersonen en verenigingen alsmede instellingen, stichtingen en andere doelvermogens die hun zetel of hun plaats van leiding in Oostenrijk hebben.

Voorts worden geacht «Inländer» te zijn overheidsdienaren uit Oostenrijk die hun ambtelijke woonplaats in het buitenland hebben. Ook de Nederlandse wetgeving kent een soortgelijke fictie voor Nederlandse overheidsdienaren (zie hierna).

Krachtens de Successiewet 1956 worden in Nederland drie belastingen geheven: het recht van successie, het recht van schenking en het recht van overgang. Het recht van successie wordt geheven over de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van dat overlijden in Nederland woonde. Het recht van schenking wordt geheven over de waarde van al wat door schenking wordt verkregen van iemand die ten tijde van die schenking in Nederland woonde. Het recht van overgang wordt geheven over de waarde van datgene wat nader is omschreven in artikel 5, tweede lid, van de Successiewet 1956 en wordt verkregen krachtens schenking, of krachtens

erfrecht door het overlijden, van iemand die ten tijde van die schenking of van dat overlijden niet in Nederland woonde.

Nog opgemerkt wordt dat met ingang van 1 januari 2002 het recht van overgang is uitgebreid tot de economische eigendom als bedoeld in artikel 2, tweede lid, van de Wet op de belastingen van rechtsverkeer van in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen. Voorts is per genoemde datum het recht van overgang uitgebreid tot fictieve onroerende zaken als bedoeld in artikel 4 van de laatstgenoemde wet.

Voor een aantal gevallen wordt het begrip «woonplaats» in de Successiewet 1956 uitgebreid. Zo worden Nederlanders die in het buitenland verblijf houden en in dienst van de Nederlandse overheid zijn (bijvoorbeeld diplomaten), alsmede hun niet duurzaam gescheiden van hen levende echtgenoten en, onder een bepaalde voorwaarde, hun kinderen geacht in Nederland te wonen. Voorts worden Nederlanders tot tien jaar nadat zij Nederland metterwoon hebben verlaten, geacht in Nederland te hebben gewoond (de zogenoemde tienjarenregeling). Ook wordt ieder die in Nederland heeft gewoond en binnen een jaar na het land metterwoon te hebben verlaten een schenking heeft gedaan, geacht in Nederland te hebben gewoond ten tijde van de schenking (de zogenoemde eenjaarsregeling).

Tenslotte zijn per 1 januari 2002 een tweetal nieuwe woonplaatsfictiebepalingen in de vorm van een zogenaamde 90%-regeling opgenomen in de Successiewet 1956. Op grond van de eerste bepaling wordt, indien de waarde van het vermogen als bedoeld in artikel 5, tweede lid, van de Successiewet 1956 90% of meer uitmaakt van hetgeen krachtens die wet zou worden belast met het recht van successie ingeval de erflater in Nederland zou hebben gewoond, op gezamenlijk verzoek van alle verkrijgers uit die nalatenschap de erflater geacht in Nederland te hebben gewoond ten tijde van het overlijden. Ingevolge de tweede bepaling wordt, indien de waarde van het vermogen als bedoeld in artikel 5, tweede lid, van de Successiewet 1956 90% of meer uitmaakt van hetgeen krachtens die wet zou worden belast met het recht van schenking ingeval de schenker in Nederland zou hebben gewoond, op verzoek van de verkrijger de schenker geacht in Nederland te hebben gewoond ten tijde van de schenking.

Gevallen waarin zich dubbele belasting kan voordoen

Wanneer twee staten geen successieverdrag hebben gesloten en geen van beide staten eenzijdig een regeling ter voorkoming van dubbel successie- en schenkingsrecht heeft getroffen of slechts een van beide staten een dergelijke regeling heeft getroffen, kan dat tot dubbele belasting leiden in onder meer de volgende situaties:

- a. een van de staten heft belasting op grond van de ligging van vermogensbestanddelen (situsbeginsel) en de andere staat heft belasting op grond van de woonplaats of de nationaliteit van de overledene of de schenker (woonplaatsbeginsel, respectievelijk nationaliteitsbeginsel);
- b. beide staten heffen belasting op grond van de woonplaats van de overledene of de schenker (dubbele woonplaats);
- c. een van de staten heft belasting op grond van de woonplaats van de overledene of de schenker en de andere staat op grond van diens nationaliteit;
- d. een van de staten heft belasting op grond van de woonplaats van de overledene of de schenker en de andere staat op grond van de woonplaats van de verkrijger.

Voor dergelijke gevallen zijn in het Verdrag voorzieningen getroffen om mogelijke dubbele belasting te vermijden. Deze voorzieningen komen

erop neer dat voor bepaalde vermogensbestanddelen het recht tot belastingheffing primair toekomt aan de staat waar deze vermogensbestanddelen zijn gelegen, dat voor de overige vermogensbestanddelen het recht tot belastingheffing exclusief of primair toekomt aan de staat van de woonplaats van de overledene of de schenker en dat de staat van de nationaliteit van de overledene of de schenker onder bepaalde omstandigheden een primair dan wel een subsidiair recht tot belastingheffing heeft.

In het hiernavolgende worden de artikelen van het Verdrag, in het bijzonder die welke afwijken van het OESO-model, uitgebreid toegelicht, enerzijds omdat het laatste door Nederland gesloten successieverdrag (de op 11 december 1979 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen van nalatenschappen en verkrijgingen krachtens erfrecht en van schenkingen (Trb. 1979, nr. 184)) dateert van 1979 en anderzijds omdat het een ingewikkelde materie betreft met verschillende bijzondere regelingen.

De budgettaire gevolgen van het Verdrag zullen naar verwachting per saldo neutraal zijn. Dit hangt enerzijds samen met de zogenoemde schuldenregeling en de tegemoetkoming bij schenkingen aan algemeen nut beogende instellingen die in Oostenrijk gevestigd zijn, en anderzijds met de erkenning van de Nederlandse ficties bij overlijden en schenking binnen een aantal jaren na vertrek uit Nederland. Voor belastingplichtigen betekent het Verdrag een verbetering.

Koninkrijkspositie

Het Verdrag wordt, wat het Koninkrijk betreft, uitsluitend aangegaan voor Nederland. Oostenrijk kon instemmen met het Nederlandse voorstel een bepaling (artikel 17) op te nemen die de mogelijkheid biedt dit Verdrag ook uit te breiden tot de relatie tussen Oostenrijk en de Nederlandse Antillen of Aruba. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, heeft dit een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk ten behoeve van de Nederlandse Antillen of Aruba met Oostenrijk wordt aangegaan.

Artikelsgewijze toelichting

Nalatenschappen, verkrijgingen krachtens erfrecht en schenkingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 1)

Overeenkomstig het OESO-model geldt het Verdrag slechts voor personen die ten tijde van hun overlijden of van het doen van een schenking inwoner waren van Nederland of van Oostenrijk of van beide staten. Behoudens het bepaalde in artikel 12 (non-discriminatie) kunnen inwoners van derde landen derhalve geen rechten doen gelden op toepassing van het Verdrag. Volgens de nationale Oostenrijkse wetgeving zijn verkrijgers die in Oostenrijk wonen, in beginsel voor hun wereldvermogen onderworpen aan de Oostenrijkse successie- en schenkingsbelasting. Nederland kent daarentegen een dergelijke heffing ten aanzien van verkrijgers niet. Nu evenwel in artikel 1 de werkingssfeer niet is uitgebreid tot verkrijgers, is het Verdrag niet op hen als subject van toepassing en is de verdeling van de heffingsrechten over de belastbare grondslag gebaseerd op de regelingen in dit Verdrag.

Zoals uit de definitie van het begrip «inwoner» in artikel 4 blijkt, is het Verdrag zowel van toepassing op natuurlijke personen als op rechtspersonen. Het spreekt voor zich dat het Verdrag, voor zover het gaat om

rechtspersonen (lichamen) alleen kan zien op schenkingen. Evenals Nederland kent Oostenrijk schenkingsrecht voor rechtspersonen.

Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2)

Het Verdrag geldt voor belastingen die worden geheven over nalatenschappen en verkrijgingen krachtens erfrecht en over schenkingen, ten behoeve van de nationale overheid, de staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan. Overigens zij hierbij vermeld dat Nederland en Oostenrijk, bijvoorbeeld in tegenstelling tot Zwitserland, de hiervoor bedoelde belastingen op centraal niveau heffen en dat Oostenrijk, evenals Nederland, de belasting per verkrijger heft (verkrigingsbelasting) en derhalve niet over de totale nalatenschap in één keer (nalatenschapsbelasting).

Wat Oostenrijk betreft geldt het Verdrag voor de « Erbschaftssteuer » en de « Schenkungssteuer », op grond waarvan successie- dan wel schenkingsrecht kan worden geheven zowel ten aanzien van inwoners van Oostenrijk als niet-inwoners van Oostenrijk.

Wat Nederland betreft is het Verdrag van toepassing op de in artikel 1 van de Successiewet 1956 genoemde drie belastingen: het recht van successie en het recht van schenking voor inwoners van Nederland, en het recht van overgang voor niet-inwoners.

Algemene begripsbepalingen (artikel 3)

De twee begripsomschrijvingen die in het OESO-model voorkomen, zijn overgenomen, namelijk « vermogensbestanddelen die deel uitmaken van de nalatenschap van, of van een schenking gedaan door, een inwoner van een Verdragsluitende Staat » en « bevoegde autoriteit ». De term « vermogensbestanddelen » is overigens op te vatten als « goederen » in de zin van het Burgerlijk Wetboek en omvat derhalve niet alleen onroerende en roerende zaken maar ook vermogensrechten. Voorts is een aantal definities toegevoegd, zoals van « Verdragsluitende Staat », « Nederland », en « onderdaan ». Deze zijn ontleend aan het Nederlandse standaardverdrag voor de directe belastingen, dat op 3 december 1987 werd gepubliceerd als bijlage bij de notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid (kamerstukken II, 1987/88, 20 365, nr. 1). De definitie van de term « onderdaan » is in het OESO-model pas opgenomen in artikel 10. Omdat reeds in artikel 4 van het Verdrag de term « onderdaan » voorkomt, is de omschrijving daarvan in het artikel betreffende de algemene begripsbepalingen opgenomen. Overigens heeft de definitie van deze term zowel betrekking op natuurlijke personen als op rechtspersonen (lichamen). Met betrekking tot de omschrijving van de term « Nederland » zij opgemerkt dat deze niet het Nederlandse deel van het continentale plat in de Noordzee bevat: de jurisdictie van dat deel van het continentale plat is in artikel 2, derde lid, onderdeel d, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet uitgebreid tot de Successiewet 1956.

Fiscale woonplaats (artikel 4)

Het eerste en het tweede lid van dit artikel komen vrijwel overeen met het eerste en het tweede lid van de woonplaatsbepaling in het OESO-model. Het derde lid van de woonplaatsbepaling in het OESO-model, dat voorziet in een regeling voor lichamen (zoals rechtspersonen) in geval van dubbele woonplaats, is in het vierde lid van dit artikel opgenomen.

Aan dit artikel is in het derde lid een bepaling toegevoegd met een variant op de hiervoor genoemde tienjarenregeling, zoals die is opgenomen in artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956. De variant houdt voor Nederland in dat een Nederlander die ten tijde van overlijden of de schenking (fictief) inwoner van Nederland en (feitelijk) inwoner van

Oostenrijk was, minder dan zeven van de tien jaar voorafgaande aan het overlijden of de schenking inwoner was van Oostenrijk en niet de kenmerkende bedoeling had voor onbepaalde tijd in Oostenrijk te blijven, geacht wordt in Nederland te hebben gewoond ten tijde van het overlijden of de schenking. Hierdoor krijgt Nederland het primaire heffingsrecht over de erfenis of de schenking. Als voorbeeld van het hierbedoelde geval kan genoemd worden een Nederlandse werknemer die voor een aantal jaren door een Nederlandse onderneming wordt uitgezonden naar Oostenrijk en die gedurende de uitzendperiode in Oostenrijk komt te overlijden. Nederland streefde ernaar de tienjarenregeling zoveel als mogelijk in het Verdrag te consolideren. Oostenrijk wilde evenwel deze regeling niet ongewijzigd in het Verdrag opnemen. In het kader van een compromis kon een zeven-uit-tienjarenregeling worden overeengekomen. Vergelijkbare regelingen komen voor in de op 11 december 1979 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen van nalatenschappen en verkrijgingen krachtens erfrecht en van schenkingen (Trb. 1979, nr. 184) en de op 15 juli 1969 te Washington tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen van nalatenschappen en verkrijgingen krachtens erfrecht, met Protocol (Trb. 1969, nr. 221).

Voor de toepassing van de zeven-uit-tienjarenperiode behoeft het niet te gaan om een aaneengesloten periode van zeven jaar.

Ook voor Oostenrijk heeft de zeven-uit-tienjarenregeling enige betekenis, aangezien Oostenrijk voor zijn onderdanen die in het buitenland wonen, een tweejareregeling kent (zie hiervoor bij het onderdeel «Hoofdlijnen van de Oostenrijkse en de Nederlandse successiewet»).

Met betrekking tot de beide woonplaatsfictiebepalingen die per 1 januari 2002 in de Nederlandse Successiewet 1956 zijn opgenomen in de vorm van de eerdergenoemde 90%-regeling, kan nog het volgende worden opgemerkt. Inwoners van Oostenrijk op wie die 90%-regeling van toepassing is en wier vermogen derhalve voor 90% of meer in Nederland is gelegen, komen in Nederland op grond van die regeling in aanmerking voor dezelfde voordelen van de Successiewet 1956 (vrijstellingen, ruimere aftrek van schulden) als inwoners van Nederland.

Onroerende vermogensbestanddelen (artikel 5)

De bewoordingen van dit artikel zijn vrijwel geheel in overeenstemming met artikel 5 van het OESO-model. Krachtens dit artikel is het recht van belastingheffing, op grond van het situsbeginsel, primair toegewezen aan de staat waar de onroerende vermogensbestanddelen zijn gelegen. Onder onroerende vermogensbestanddelen worden zowel vermogensbestanddelen verstaan die deel uitmaken van een onderneming (met inbegrip van een zelfstandig uitgeoefend beroep) als vermogensbestanddelen die daarvan geen deel uitmaken. Schepen en luchtvaartuigen worden voor de toepassing van het Verdrag niet als onroerende vermogensbestanddelen beschouwd.

Bedrijfsvermogen van een vaste inrichting en bezittingen behorend tot een vast middelpunt en gebezigd voor het verrichten van zelfstandige arbeid (artikel 6)

Dit artikel komt vrijwel overeen met artikel 6 van het OESO-model. De enkele wijzigingen zijn slechts van redactionele of formele aard. Artikel 6

heeft betrekking op alle vermogensbestanddelen van een vaste inrichting/vast middelpunt verminderd met de vermogensbestanddelen bedoeld in artikel 5. Bij de in artikel 6 bedoelde vermogensbestanddelen moet met name gedacht worden aan roerende zaken. Evenals artikel 5 leidt artikel 6 ertoe dat het recht van belastingheffing, op grond van het situsbeginsel, primair is toegewezen aan de staat waar de vaste inrichting of het vaste middelpunt is gelegen. Het begrip vaste inrichting en de termijn voor bouwwerken, zoals gehanteerd in artikel 6 van het Verdrag en het OESO-model, wijken overigens niet af van het begrip vaste inrichting en de termijn voor bouwwerken zoals die voorkomen in artikel 5 van het Nederlands-Oostenrijkse belastingverdrag en van het OESO-modelverdrag ter zake van dubbele belasting van inkomen en vermogen.

De primaire heffingsrechten voor de situsstaat, zoals neergelegd in dit artikel en in artikel 5, komen nagenoeg overeen met de heffingsrechten op basis van het Nederlandse recht van overgang, zoals dat gold tot 1 januari 2002. Alleen de in de nationale wetgeving genoemde rechten op aandelen in de winst van een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd, zijn niet ter heffing aan de situsstaat toegewezen. Dit spoort overigens ook met de situatie onder de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, waarin voor dergelijke rechten ook geen toewijzing aan de situsstaat is opgenomen, ook al bestaat daarvoor in de nationale wetgeving wel buitenlandse belastingplicht. De beide genoemde artikelen van het Verdrag betekenen derhalve, afgezien van het hiervoor genoemde voorbeeld, ten aanzien van niet-ingezetenen van Nederland geen inbreuk op de nationale Nederlandse heffingsbevoegdheid, zoals die is vastgelegd in artikel 1, eerste lid, ten 2^o, juncto artikel 5, tweede lid, van de Successiewet 1956, zoals van toepassing ten tijde van de onderhandelingen.

Volledigheidshalve zij vermeld dat bij de onderhandelingen vanzelfsprekend geen rekening kon worden gehouden met de uitbreiding van de heffingsrechten voor niet-ingezetenen vanaf 2002 (zie hiervoor onderdeel Hoofdlijnen van de Oostenrijkse en de Nederlandse successiewet). Zo is voor niet-ingezetenen vanaf 2002 het recht van overgang uitgebreid tot aandelen in onroerend-goedlichamen die in Nederland zijn gevestigd. Nu de onderhandelingen vóór 2002 hebben plaatsgevonden, kon met betrekking tot de bedoelde aandelen niet onderhandeld worden over een regeling in het Verdrag, op grond waarvan buiten twijfel zou zijn dat het heffingsrecht daarover aan Nederland zou toekomen.

Overige vermogensbestanddelen (artikel 7)

Deze bepaling komt inhoudelijk overeen met die van het OESO-model. De bepaling houdt in dat vermogensbestanddelen waarop de artikelen 5 en 6 van het Verdrag (situsstaatheffing) geen toepassing vinden, uitsluitend belastbaar zijn in de woonstaat van de schenker (een natuurlijke persoon dan wel een lichaam) of de overledene (woonstaatheffing). De andere staat heeft evenwel als niet-woonstaat in bepaalde gevallen een subsidiaire heffingsbevoegdheid (zie hierna artikel 8).

Voor de toepassing van artikel 7 is het niet van belang of de vermogensbestanddelen zich bevinden in Nederland, Oostenrijk of een derde land. Met de woonstaat wordt ook bedoeld de aangewezen woonstaat van artikel 4, tweede en derde lid.

Nog vermeld zij dat verkrijgers die in Oostenrijk wonen, op grond van dit artikel niet als subject voor hun wereldvermogen in Oostenrijk in de successie- of schenkingsheffing betrokken kunnen worden. Zoals in de toelichting bij artikel 1 is vermeld, kunnen op grond van de nationale Oostenrijkse wetgeving in Oostenrijk woonachtige verkrijgers in beginsel als subject voor hun wereldvermogen onderworpen worden aan de successie- en schenkingsbelasting, ongeacht waar de erflater of de

schenker woont (woonstaatheffing op grond van de woonplaats van de verkrijger). De nationale Oostenrijkse bepalingen op dit punt worden echter door deze verdragsbepaling in samenhang met artikel 1 opzij gezet: het beginsel van heffing op grond van de woonplaats van de overledene of de schenker gaat voor boven het beginsel van heffing op basis van de woonplaats van de verkrijger, zodat dubbele belasting wordt voorkomen.

Subsidiaire heffingsrechten (artikel 8)

In dit artikel zijn de subsidiaire heffingsrechten geregeld, die in bepaalde situaties kunnen worden uitgeoefend. In het OESO-model zijn geen bepalingen opgenomen inzake subsidiaire heffingsrechten. Het Commentaar op het OESO-model sluit evenwel deze mogelijkheid niet uit. De op grond van dit artikel gebaseerde heffingsrechten maken geen inbreuk op de heffingsrechten van de woonstaat, zoals die zijn neergelegd in artikel 7. De andere staat krijgt slechts een aanvullend heffingsrecht (zie ook de toelichting op artikel 11: vermijding van dubbele belasting). Met de woonstaat wordt uiteraard ook bedoeld de aangewezen woonstaat van artikel 4, tweede en derde lid. De subsidiaire heffingsrechten van artikel 8 zijn door Nederland bedongen, ook al kunnen deze ook voor Oostenrijk soms betekenis hebben.

De bepaling van het eerste lid vormt een aanvulling op de bepaling in artikel 4, derde lid, van het Verdrag, waarin een woonplaatsfictie voor Nederlanders is opgenomen in de vorm van een (minder vergaande) variant op de tienjarenregeling van de Nederlandse successiewet (zie de toelichting op artikel 4). Met de bepaling in artikel 4, derde lid, en artikel 8, eerste lid, wordt bereikt dat de tienjarenregeling in artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956 op twee manieren voor Nederland zoveel mogelijk wordt gewaarborgd:

- a. via een woonplaatsbepaling in artikel 4, derde lid, van het Verdrag, op grond waarvan de in artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956 bedoelde Nederlander ook voor de toepassing van het Verdrag als inwoner van Nederland wordt aangemerkt, wanneer hij naast enige andere voorwaarden onder meer minder dan zeven van de tien jaar voorafgaande aan het overlijden of de schenking inwoner van Oostenrijk was. Met deze woonplaatsbepaling behoudt Nederland onder de gestelde voorwaarden een primair heffingsrecht. Hierbij kan gedacht worden aan een voormalig inwoner van Nederland met de Nederlandse nationaliteit die zich niet definitief in Oostenrijk vestigt;
- b. via de heffingsbepaling in artikel 8, eerste lid, van het Verdrag, op grond waarvan Nederland alsnog een subsidiair heffingsrecht krijgt ten aanzien van Nederlanders die feitelijk inwoner van Oostenrijk zijn en fictief inwoner van Nederland maar die niet aan de voorwaarde van artikel 4, derde lid, onderdeel c, van het Verdrag voldoen.

Het moge duidelijk zijn dat aan artikel 8, eerste lid, niet wordt toegekomen, wanneer een Nederlander wel voldoet aan alle voorwaarden van artikel 4, derde lid. Hij wordt dan immers voor de toepassing van het Verdrag beschouwd als inwoner van Nederland. Als voorbeeld van iemand die wel onder de werkingssfeer van artikel 8, eerste lid, kan vallen, kan worden genoemd een Nederlander die zich na zijn pensionering definitief in Oostenrijk vestigt.

In het tweede lid van artikel 8 is de zogenoemde eenjaarsregeling van artikel 3, tweede lid, van de Successiewet 1956 verwerkt. Krachtens deze regeling wordt ieder (ongeacht nationaliteit) die in Nederland heeft gewoond en binnen een jaar nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten, een schenking heeft gedaan, geacht in Nederland te hebben gewoond ten tijde van het doen van de schenking. Op grond van genoemd artikel 3, tweede lid, bestaat er voor Nederland als fictieve woonstaat een heffingsrecht volgens de nationale wetgeving. In het

tweede lid van artikel 8 van het Verdrag wordt dit heffingsrecht omgezet in een subsidiair heffingsrecht voor Nederland. Het tweede lid van artikel 8 vindt evenwel pas toepassing, wanneer het eerste lid van dat artikel niet toepasbaar is (bijvoorbeeld omdat de schenker niet de Nederlandse nationaliteit had).

De in de eerste twee leden van artikel 8 toegekende heffingsbevoegdheid leidt ertoe dat Nederland als niet-woonstaat (in de zin van het Verdrag) ook belasting mag heffen, in overeenstemming met zijn nationale wetgeving, over alle vermogensbestanddelen die vallen onder de saldobepaling van artikel 7 van het Verdrag. Aangezien de woonstaat Oostenrijk in deze gevallen reeds het primaire heffingsrecht heeft, is in de voorkomingsbepalingen van artikel 11, tweede en derde lid, aangegeven op welke wijze Nederland mag bijheffen.

Aftrek van schulden (artikel 9)

In dit artikel is een regeling getroffen voor de verdeling van schulden met betrekking tot vermogensbestanddelen die onderworpen zijn aan successie- of schenkingsrecht. Het artikel zal met name van belang zijn voor successierechten (inclusief recht van overgang bij overlijden). Uit de schuldenregeling kan als algemene regel worden afgeleid dat de staat die het heffingsrecht verkrijgt over bepaalde vermogensbestanddelen, ook de op die bestanddelen betrekking hebbende schulden in aanmerking moet nemen en dat de overige schulden ten laste komen van de woonstaat van de erflater. Het vijfde en het zesde lid vormen op die algemene regel een uitzondering.

Behoudens de verwijzing in het derde lid naar artikel 8 van het Verdrag, welke samenhangt met het opnemen van een artikel over subsidiaire heffingsrechten, komt artikel 9 overeen met het OESO-model.

Het eerste lid heeft betrekking op schulden verzekerd door hypotheek op goederen als bedoeld in artikel 5, en op schulden die niet speciaal verzekerd zijn door hypotheek op de in artikel 5 bedoelde goederen maar die verband houden met bijvoorbeeld de aankoop of de reparatie van dergelijke goederen. De schulden komen in mindering op de waarde van die goederen.

In het tweede lid gaat het om de schulden die betrekking hebben op een vaste inrichting of een vast middelpunt als bedoeld in artikel 6 en die niet reeds vallen onder het eerste lid. Deze schulden worden in mindering gebracht op de waarde van de vaste inrichting of het vaste middelpunt. De in het eerste en het tweede lid bedoelde schulden komen derhalve ten laste van de situsstaat (ook al zou de nationale wetgeving van de situsstaat geen aftrek van deze schulden toestaan): de situsstaat belast de nettowaarde van de vermogensbestanddelen waarover deze het heffingsrecht verkrijgt op grond van de artikelen 5 en 6 van het Verdrag. Het vierde lid kent een regeling voor overschotten van de in het eerste en het tweede lid bedoelde schulden. Als een dergelijke schuld hoger zou zijn dan de waarde van het goed waarop de schuld in mindering kan komen op grond van het eerste en het tweede lid, kan het overschot van deze schuld in mindering worden gebracht op de waarde van andere goederen die ingevolge het Verdrag in dezelfde situsstaat belast mogen worden.

In het derde lid is bepaald dat andere schulden dan die bedoeld in het eerste en het tweede lid ten laste komen van de woonstaat van de erflater of de schenker. Deze schulden worden derhalve in mindering gebracht op de waarde van de vermogensbestanddelen waarop artikel 7 van toepassing is. De woonstaat belast dus de vermogensbestanddelen waarvoor deze het heffingsrecht verkrijgt op grond van artikel 7 van het Verdrag, nadat de waarde daarvan is verminderd met de hiervoor bedoelde andere schulden en dus niet verminderd met de schulden als bedoeld in het eerste en het tweede lid van artikel 9. In het derde lid is

voorts een nadere regeling voor schulden getroffen in verband met het opnemen van subsidiaire heffingsrechten in artikel 8. Deze regeling houdt in dat de in het derde lid van artikel 9 bedoelde andere schulden ook in mindering worden gebracht op de waarde van goederen waarop artikel 8 van toepassing is.

Het vijfde lid voorziet in de mogelijkheid om overschotten van de in het derde lid bedoelde schulden in mindering te brengen op de waarde van goederen die in de situsstaat zijn belast. Wanneer een in het derde lid bedoelde schuld hoger zou zijn dan de waarde van de goederen die ingevolge het Verdrag in de woonstaat belastbaar zijn, wordt derhalve het deel van de schuld, dat niet in mindering kan worden gebracht op de ingevolge het Verdrag in de woonstaat belastbare goederen, in mindering gebracht op de ingevolge het Verdrag in de situsstaat belastbare goederen. Voorts voorziet het vijfde lid in de mogelijkheid om in gevallen waarin na de vermindering door de situsstaat op basis van het vierde lid toch nog schulden resteren of waarin het vierde lid geen soelaas biedt (er zijn geen andere in de situsstaat belaste vermogensbestanddelen), de resterende schulden in mindering te brengen op de waarde van de goederen die ingevolge het Verdrag in de woonstaat zijn belast. De regeling van het vijfde lid is gebaseerd op het uitgangspunt dat per saldo alleen de nettowaarde van de totale nalatenschap in de beide staten dient te worden belast.

In het zesde lid is een regeling getroffen om zoveel mogelijk dubbele aftrek van schulden te voorkomen. In dit lid wordt de verplichting voor een verdragsland om op grond van het eerste tot en met het vijfde lid aftrek van schulden toe te staan beperkt, wanneer de nationale wetgeving van dat land niet zou voorzien in die aftrek. Beperking van de aftrek vindt plaats voor zover op grond van de nationale wetgeving van het andere verdragsland reeds aftrek mogelijk is. Voor Nederland is het zesde lid van belang in verband met het recht van overgang, waarvoor niet in alle gevallen voorzien in dit artikel aftrek van schulden bestaat. Zo is in het Nederlandse recht van overgang aftrek van niet-hypothecaire schulden op onroerende vermogensbestanddelen uitgesloten, terwijl deze schulden op grond van het Verdrag wel aftrekbaar zijn (artikel 9, eerste lid, tweede volzin). Zonder de regeling van het zesde lid zou Nederland, op grond van het Verdrag, voor het recht van overgang aftrek van schulden moeten toestaan in situaties waarin Oostenrijk die schulden mogelijk reeds op grond van zijn nationale wetgeving in mindering brengt. Indien aftrek van schulden mogelijk is op grond van de nationale wetgeving van de woonstaat van de erflater, maar niet tot daadwerkelijke vermindering van belasting zou leiden (bijvoorbeeld omdat de waarde van de nalatenschap reeds zonder die aftrek op nihil is te stellen), dient toepassing van het zesde lid ertoe te leiden dat de situsstaat in gevallen als hiervoor beschreven de aftrek van schulden toestaat, ook al voorziet de nationale wetgeving van de situsstaat daar niet in.

In artikel 9 wordt geen omschrijving gegeven van de term schuld. Gelet op de bepaling in het tweede lid van artikel 3 dient deze term uitgelegd te worden volgens de nationale successiewet. Nog opgemerkt zij dat overeenkomstig het OESO-commentaar contante legaten niet onder de term schulden vallen (zie voor dit aspect de toelichting op artikel 13). Hoewel niet ontkend kan worden dat de regeling van artikel 9 complex is, leidt de regeling tot een bevredigend resultaat. Er wordt immers naar gestreefd optimaal, zowel in de woonstaat als in de situsstaat, rekening te houden met schulden. Daarmee wordt voorkomen dat meer zou worden geheven dan wat, gezien de totale nettoverkrijging, gerechtvaardigd zou zijn. Op deze wijze wordt in het Verdrag een oplossing gevonden voor een probleem dat eenzijdig niet oplosbaar is.

Vrijstellingen en verminderingen (artikel 10)

Het OESO-model kent geen bepaling inzake vrijstellingen en verminderingen van successie- en schenkingsrecht. In het OESO-commentaar wordt in het kader van de non-discriminatiebepaling (artikel 10) wel op de mogelijkheid van een dergelijke bepaling gewezen en worden tekst-suggesties daarvoor gedaan.

De regeling van het eerste lid van artikel 10 van het Verdrag houdt in dat vrijstellingen en verminderingen van successie- en schenkingsrecht die de ene staat aan zichzelf, zijn staatkundige onderdelen of aan zijn plaatselijke publiekrechtelijke lichamen toekent, ook gelden voor de andere staat, de staatkundige onderdelen en plaatselijke publiekrechtelijke lichamen van die andere staat. De bepaling van het eerste lid sluit aan bij de kwijtscheldingsregeling (op basis van wederkerigheid) voorzien in artikel 67, tweede lid, onderdelen a en b, van de Successiewet 1956.

Met het tweede lid wordt bereikt dat het ter zake van vrijstellingen en verminderingen van successie- en schenkingsrecht geen verschil uitmaakt of algemeen maatschappelijk belang beogende rechtspersonen in Nederland dan wel in Oostenrijk zijn gevestigd. Dit betekent bijvoorbeeld dat voor legaten, gedaan aan het Nederlandse Rode Kruis door een inwoner van Oostenrijk, in Oostenrijk dezelfde vrijstelling van successie-rechten geldt als voor legaten, gedaan aan het Oostenrijkse Rode Kruis door een inwoner van Oostenrijk. De regeling van het tweede lid sluit aan bij de kwijtscheldingsregeling (op basis van wederkerigheid) die is voorzien in artikel 67, tweede lid, onderdeel c, van de Successiewet 1956. Zoals is vermeld in het algemene deel van de toelichtende nota, vormde het ontbreken van een wederkerigheidregeling als bedoeld in artikel 67, tweede lid, van de Successiewet 1956 de directe aanleiding voor Oostenrijk tot onderhandelingen over de totstandkoming van een successieverdrag.

Vermijding van dubbele belasting (artikel 11)

In dit artikel hebben Nederland en Oostenrijk vastgelegd welke methode zij als woonstaat zullen hanteren voor vermindering ter voorkoming van dubbel successie- en schenkingsrecht betreffende vermogensbestanddelen die ingevolge het Verdrag in de andere staat (de situsstaat) mogen worden belast. Daarnaast is een voorziening getroffen voor de situaties waarin sprake is van subsidiaire heffingsrechten.

In de voorkomingsbepaling is de voorkomingsmethode van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: het Besluit 2001) met betrekking tot het successie- en schenkingsrecht (artikelen 47, 48 en 51) niet integraal overgenomen, maar is gekozen voor een variant daarop die aansluit op de schuldenregeling in artikel 9. Het verschil tussen de voorkomingsmethode volgens het Verdrag en die volgens het Besluit 2001 is dan ook gelegen in de aftrekbaarheid van de schulden. Onder het Besluit 2001 wordt bij de voorkoming ten aanzien van inwoners van Nederland, met betrekking tot de voorkomingsbreuk, in de teller rekening gehouden met de buitenlandse situsschulden (de aan een buitenlandse onderneming verbonden schulden en de hypothecaire schulden betreffende buitenlandse onroerende vermogensbestanddelen). In de noemer van de voorkomingsbreuk wordt rekening gehouden met de hiervoor bedoelde buitenlandse situsschulden en met de Nederlandse situsschulden (de aan een binnenlandse onderneming verbonden schulden alsmede de hypothecaire schulden betreffende binnenlandse onroerende vermogensbestanddelen). Deze benadering leidt ertoe dat de overige schulden, die niet in mindering worden gebracht op de noemer van de voorkomingsbreuk, geacht worden naar evenredigheid te drukken op het binnenlandse en het buitenlandse deel van de verkrijging. In het Verdrag is in artikel 9 een bepaling opgenomen die een nauwkeurige toerekening

van alle schulden bevat. Het voorkomingsartikel van het Verdrag sluit aan bij die toerekening, waardoor een zuiverdere methode van voorkoming wordt verkregen. Dit betekent dat bij de voorkoming op grond van het Verdrag in de noemer van de breuk ook rekening wordt gehouden met de hiervoor bedoelde overige schulden, zodat het bij de term «totale nalatenschap of schenking» (totale vermogen), als bedoeld in het derde lid, onderdeel b, gaat om de nettowaarde van dat vermogen. Daardoor is de voorkoming onder het Verdrag groter dan onder het Besluit 1989 en derhalve in het algemeen wat voordeliger voor belanghebbenden. Ter rechtvaardiging van de voorkomingsmethode onder het Verdrag kan worden gewezen op het feit dat het Verdrag een sluitende schuldenregeling kent.

Blijkens het eerste lid van dit artikel mag Nederland het successie- en het schenkingsrecht ten aanzien van zijn inwoners (erflaters en schenkers) vaststellen volgens zijn nationale wetgeving. Op grond daarvan begrijpt Nederland als woonstaat van de erflater of de schenker alle vermogensbestanddelen, waar ook ter wereld verkregen, in de heffingsgrondslag, derhalve ook de vermogensbestanddelen die ter heffing aan de situsstaat Oostenrijk zijn toegewezen. Dit betekent dat de in Oostenrijk belaste vermogensbestanddelen een rol spelen bij de bepaling van de hoogte van het Nederlandse successie- en schenkingstarief.

Nederland verleent op grond van het Verdrag vermindering van belasting niet volgens de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud zoals in de verdragen voor de directe belastingen, maar volgens de zogenoemde ordinary-creditmethode: de verrekeningsmethode met evenredigheidsbegrenzing. Deze laatste methode wordt met betrekking tot het successie- en het schenkingsrecht ook in het Besluit 2001 (artikelen 47, 48 en 51) toegepast. De vermindering wordt verleend voor de vermogensbestanddelen die in de situsstaat Oostenrijk belastbaar zijn op grond van de artikelen 5 en 6 van het Verdrag. Daarbij wordt de waarde van de in de situsstaat Oostenrijk belaste vermogensbestanddelen vastgesteld met inachtneming van de schuldenregeling van artikel 9, eerste, tweede en vierde lid.

In het derde lid van artikel 11 is overeenkomstig de verrekeningsmethode met evenredigheidsbegrenzing uitgewerkt welk bedrag aan belastingvermindering Nederland verleent voor vermogensbestanddelen die in Oostenrijk belastbaar zijn. De vermindering bedraagt de belasting die in Oostenrijk is geheven overeenkomstig het eerste lid van dit artikel en, blijkens het vijfde lid, ook is betaald. De vermindering bedraagt evenwel niet meer dan het bedrag van de Nederlandse belasting dat is toe te rekenen aan de in Oostenrijk belastbare vermogensbestanddelen. Daarbij wordt de waarde van de in Oostenrijk belastbare vermogensbestanddelen vastgesteld overeenkomstig het eerste lid, derhalve met inachtneming van de schuldenregeling van artikel 9, eerste, tweede en vierde lid. De waarde van de totale vermogensbestanddelen wordt vastgesteld met toepassing van de schuldenaftrek in de nationale Nederlandse successiewet (de nettowaarde van de verkrijging).

Nog opgemerkt zij dat de verminderingen van belasting per verkrijger worden berekend, overeenkomstig artikel 50 van het Besluit 2001. In het zesde lid van de onderhavige voorkomingsbepaling heeft Nederland deze regeling overgenomen. Onder de in dit lid gehanteerde termen erfgenaam, legataris en begiftigde vallen ook lastbevoordeelden en fictieve verkrijgers. Overigens verleent ook Oostenrijk vermindering per verkrijger.

Zoals reeds is aangegeven, wordt met betrekking tot de Oostenrijkse belasting niet een onderworpenheids criterium bij de voorkomingsmethode gehanteerd maar een betalingscriterium. De keuze voor het betalingscriterium, dat internationaal gebruikelijk is, sluit aan bij het

Besluit 2001 alsook bij de door Nederland gesloten successieverdragen en is gebaseerd op overwegingen van controle-technische aard. Ingevolge artikel 12 van de Successiewet 1956 worden schenkingen, binnen 180 dagen vóór zijn overlijden gedaan door een erflater die ten tijde van zijn overlijden in Nederland woonde, geacht deel uit te maken van de nalatenschap. Deze schenkingen zijn derhalve onderworpen aan Nederlands successierecht, onder verrekening van eventueel reeds geheven Nederlands schenkingsrecht. In dergelijke gevallen zal Nederland bij het verlenen van vermindering rekening houden met alle belastingen door Oostenrijk geheven, in overeenstemming met het Verdrag, over vermogensbestanddelen die deel uitmaken van de in Nederland belastbare nalatenschap. Nederland houdt rekening met de bedoelde Oostenrijkse belastingen voor zover die belastingen niet reeds in aanmerking zijn genomen ten tijde van de schenking. In een bijlage bij deze nota wordt de werking van de hiervoor beschreven Nederlandse voorkomingstechniek aan de hand van een voorbeeld nader toegelicht.

In de voorkomingsbepaling zijn ook voorzieningen opgenomen voor situaties waarbij sprake is van subsidiaire heffingsrechten. In het tweede lid is een regeling getroffen, ingeval Nederland op grond van artikel 8 van het Verdrag subsidiaire (aanvullende) heffingsrechten heeft. Zoals reeds is opgemerkt bij artikel 8, wordt op de primaire heffingsrechten van Oostenrijk geen inbreuk gemaakt. Wanneer Nederland kan overgaan tot subsidiaire heffing, verleent het een vermindering van belasting, volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidsbegrenzing, voor de vermogensbestanddelen die op grond van artikel 7 met inachtneming van de schuldenregeling in artikel 9, derde lid, in Oostenrijk belastbaar zijn. Voor de nadere uitwerking van de verrekeningsmethode is hetgeen hiervoor is gesteld met betrekking tot de (normale) voorkoming van dubbel successie en schenkingsrecht door Nederland als woonstaat, van overeenkomstige toepassing.

In het zevende, het achtste en het negende lid van artikel 11 is de voorkomingsmethode aan Oostenrijkse zijde aangegeven. Ook Oostenrijk verleent als woonstaat van de erflater of schenker vermindering van successie- en schenkingsrecht. Evenals Nederland betreft Oostenrijk ten aanzien van zijn inwoners alle vermogensbestanddelen, waar ter wereld ook verkregen, in de heffingsgrondslag, derhalve met inbegrip van de bestanddelen die aan de situsstaat Nederland ter heffing zijn toegewezen. Zodoende spelen de in Nederland belaste vermogensbestanddelen een rol bij de vaststelling van de hoogte van het Oostenrijkse belastingtarief. In het tiende lid is bepaald dat verzoeken om vermindering (verrekening of restitutie) van belasting op grond van het Verdrag binnen een bepaalde termijn moeten worden gedaan.

Non-discriminatie (artikel 12)

Zoals reeds bij de toelichting op artikel 1 is gebleken, vindt het Verdrag zowel toepassing op natuurlijke personen (erflaters en schenkers) als op rechtspersonen (schenkers). In tegenstelling tot de andere artikelen van het Verdrag is het non-discriminatie-artikel ook van toepassing op onderdanen die inwoner zijn van een derde staat. Om misverstanden ter zake uit te sluiten is, op voorstel van Nederland, in het tweede lid van artikel 12 een non-discriminatiebepaling opgenomen ten aanzien van vaste inrichtingen. Deze bepaling, die niet voorkomt in het OESO-model van 1982 voor successieverdragen, is ontleend aan het OESO-model van 1966 voor successieverdragen. Een en ander geldt ook voor de non-discriminatiebepaling van het derde lid van dit artikel ten aanzien van ondernemingen met in aandelen verdeeld kapitaal.

Regeling voor onderling overleg (artikel 13)

Deze bepaling komt vrijwel overeen met die van artikel 11 van het OESO-model, behoudens de bepaling, zoals die is opgenomen in de tweede volzin van het vierde lid van artikel 11 van het OESO-model. Partijen meenden dat een dergelijke bepaling voor de instelling van een commissie voor mondeling overleg niet nodig is, aangezien deze mogelijkheid ook zonder uitdrukkelijke bepaling openstaat. Problemen die zich voordoen bij samenloop van recht van overgang met successierecht bij legaten onder last, kunnen in onderling overleg op basis van dit artikel worden opgelost. Het gaat hierbij om bijvoorbeeld de volgende situatie. Een in Oostenrijk wonende erflater legateert een in Nederland gelegen onroerende zaak onder de last een geldsom uit te keren aan een derde (sublegaant). Dit sublegaant kan op grond van de Successiewet 1956 niet als schuld voor het Nederlandse recht van overgang in mindering worden gebracht op de waarde van de in Nederland gelegen onroerende zaak. Wanneer Oostenrijk als woonstaat van de erflater het sublegaant met successierecht belast, ontstaat dubbele successieheffing over het sublegaant. Hetzelfde geldt indien de legataris verkrijgt onder de last een aan hemzelf toebehorende zaak af te geven aan een derde. Voor het hiervoor gesignaleerde probleem met legaten onder last is geen expliciete regeling in het Verdrag getroffen, enerzijds omdat het een ingewikkelde materie betreft en anderzijds vanwege het uitzonderlijke karakter van het probleem.

Uitwisseling van inlichtingen (artikel 14)

Dit artikel komt geheel overeen met artikel 12 van het OESO-model, dat evenmin afwijkt van de overeenkomstige bepaling in het OESO-model voor de directe belastingen. Voor het successie- en het schenkingsrecht is namelijk geen aangepaste regeling terzake vereist.

Bijstand bij invordering (artikel 15)

De bepalingen van dit artikel met een regeling inzake wederzijdse bijstand bij invordering zijn niet in het OESO-model opgenomen en komen ook niet voor in het Nederlands-Oostenrijkse belastingverdrag. Zij zijn grotendeels ontleend aan het op 25 januari 1988 te Straatsburg tot stand gekomen Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden (Trb. 1991, 4), een op 1 april 1995 in werking getreden multilateraal bijstandsverdrag, dat onder auspiciën van de OESO en de Raad van Europa tot stand is gekomen en dat op 1 februari 1997 voor het gehele Koninkrijk in werking is getreden (met enige voorbehouden) (Trb. 1997, 10). Oostenrijk is geen partij bij het bijstandsverdrag. Nederland heeft bepalingen als hier bedoeld reeds in een aantal recente verdragen voor de directe belastingen opgenomen en in het op 25 april 1952 te Stockholm tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Zweden tot het vermijden van dubbele belasting en het vaststellen van regelen voor wederzijdse administratieve hulp met betrekking tot rechten ter zake van nalatenschappen, met Protocol (Trb. 1952, 89). Na aanvankelijk een voorbehoud te hebben gemaakt, heeft Oostenrijk uiteindelijk toch ingestemd met dit artikel. Van de in de bijstandsregeling opgenomen elementen die niet in genoemd multilateraal verdrag voorkomen, zijn de belangrijkste een bepaling die gijzeling uitsluit als invorderingsinstrument (tweede lid), een bepaling krachtens welke in nader overleg kan worden overeengekomen dat ter zake van belastingschulden van geringe omvang geen bijstand bij invordering behoeft te worden verleend (twaalfde lid) en een bepaling waarbij wederzijds wordt afgezien van een vergoeding wegens kosten gemaakt in verband met verleende bijstand (dertiende lid).

Noch in het multilateraal bijstandsverdrag noch in dit artikel is een bepaling opgenomen ter vaststelling van de wisselkoers voor belasting-schulden. Dit neemt niet weg dat over de wisselkoers, op basis van het veertiende lid van dit artikel, in onderling overleg nadere regelingen kunnen worden afgesproken, als daartoe aanleiding is.

Diplomatieke en consulaire ambtenaren (artikel 16)

Het eerste lid van dit artikel is ontleend aan het OESO-model (artikel 13). Het tweede en het derde lid zijn, behoudens kleine wijzigingen, ontleend aan de bepalingen zoals die worden voorgesteld in het OESO-commentaar bij artikel 13. Bepalingen van vergelijkbare strekking komen ook voor in de tot dusverre door het Koninkrijk der Nederlanden gesloten successieverdragen. Nu het Verdrag tevens ziet op rechtspersonen (lichamen), worden in het derde lid ook internationale organisaties en organen vermeld.

Inwerkingtreding (artikel 18)

Het Verdrag treedt in werking op de eerste dag van de eerste maand na de laatste der data waarop beide regeringen elkaar schriftelijk hebben medegedeeld dat de in hun onderscheiden staten daartoe geldende grondwettelijke vereisten zijn vervuld. Het Verdrag vindt toepassing op belastbare feiten (overlijden, schenking) die zich voordoen vanaf de datum van de inwerkingtreding van het Verdrag. Wanneer het belastbare feit zich voordoet vóór de datum van de inwerkingtreding van het Verdrag en de desbetreffende aanslag na die datum wordt opgelegd, zijn de verdragsbepalingen betreffende de belastingen geheven in verband met een dergelijk belastbaar feit derhalve niet van toepassing. Deze regeling, welke in het OESO-commentaar wordt aanbevolen, sluit aan bij de regeling inzake de inwerkingtreding die in het Besluit 2001 (artikel 60, derde lid) is getroffen voor de voorkoming ter zake van heffing van het successie- en schenkingsrecht. Ook het merendeel van de door het Koninkrijk der Nederlanden gesloten successieverdragen kent een dergelijke regeling.

Beëindiging (artikel 19)

Het Verdrag wordt in beginsel voor onbepaalde tijd aangegaan. Na verloop van een periode van vijf jaren vanaf zijn inwerkingtreding kan het echter door elk van beide staten worden beëindigd met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste zes maanden vóór het verstrijken van een kalenderjaar. Het Verdrag houdt in dat geval op van toepassing te zijn aan het begin van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

Het Verdrag blijft na beëindiging nog wel van toepassing op belastbare feiten die zich vóór de beëindiging hebben voorgedaan maar waarvoor pas daarna aanslagen worden opgelegd. De regeling inzake de beëindiging, welke ook in het OESO-commentaar wordt aanbevolen, sluit grotendeels aan bij de door het Koninkrijk der Nederlanden gesloten successieverdragen.

De Staatssecretaris van Financiën,
S. R. A. van Eijck

De Minister van Buitenlandse Zaken,
J. G. de Hoop Scheffer

Cijfermatige uitwerking van de Nederlandse voorkomingstechniek in artikel 11, eerste en derde lid, van het Verdrag: Erflater A woont ten tijde van zijn overlijden in Nederland. Enig erfgenaam is zijn zoon B. De nalatenschap van A (in euro's) bestaat uit:

onroerende vermogensbestanddelen in Nederland	70 000
onroerende vermogensbestanddelen in Oostenrijk	80 000
overige bezittingen	50 000
totale bezittingen	200 000

situsschulden m.b.t. de onroerende vermogensbestanddelen in:

Nederland	60 000
totale schulden	60 000
saldo nalatenschap	140 000

Stel dat in Oostenrijk een recht van overgang wordt geheven tegen een percentage van 5, dan is in Oostenrijk 4 000 aan belasting verschuldigd.

Stel dat in Nederland over de verkrijging van 140 000 door B een recht van successie is verschuldigd van uiteindelijk 10%, dan is, zonder toepassing van het Verdrag, in Nederland 14 000 aan belasting verschuldigd. Hiervan is toe te rekenen aan de onroerende vermogensbestanddelen in Oostenrijk: $80\,000 / (200\,000 - 60\,000) \times 14\,000 = 8\,000$.

In deze situatie komt op het Nederlandse recht van successie ad 14 000 in mindering een bedrag ter grootte van de Oostenrijkse belasting (4 000), aangezien dit laatste bedrag lager is dan het bedrag van de Nederlandse belasting, dat is toe te rekenen aan de in Oostenrijk gelegen goederen (8 000). In Nederland wordt derhalve uiteindelijk aan recht van successie geheven: $14\,000 - 4\,000 = 10\,000$.