



Schenk- en erfbelasting. Internationale aspecten

25 mei 2010

Nr. DGB2010/878M

Directoraat-generaal Belastingdienst/Brieven en beleidsbesluiten

De Minister van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit zijn de besluiten van 7 december 2005, nr. CPP2005/1649M en 21 december 2005, nr. CPP2005/2546M, samengevoegd. De besluiten zijn geactualiseerd en redactioneel aangepast aan de wijzigingen (in de terminologie) per 1 januari 2010 van de Successiewet. Deze redactionele aanpassingen leiden niet tot een inhoudelijke wijziging.

1. Inleiding

In dit besluit is het beleid opgenomen over:

- de voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting vanaf 2010; en
- de toepassing van artikelen 2 en 3 van de Successiewet.

Het BVDB zal in de loop van 2010 worden aangepast aan de wijzigingen in de herziene Successiewet 1956 per 2010. Waar in het BVDB nu nog wordt gesproken over het schenkingsrecht en successierecht, wordt tevens bedoeld de schenkbelasting respectievelijk de erfbelasting.

Bij de samenvoeging van de besluiten is in beginsel dezelfde volgorde aangehouden. Onderdeel 6 uit het besluit CPP2005/1649M is opgenomen onder 2.1. (Uitstel betaling Belgisch successierecht).

De volgende onderdelen van het besluit van 7 december 2005, nr. CPP2005/1649M zijn niet meer opgenomen.

- Onderdeel 1. (Terugwerkende kracht van het Wijzigingsbesluit BVDB 2001). Dit regelde terugwerkende kracht tot 1 januari 2005.
- Onderdeel 11. (Recht van overgang. Fictieve onroerende zaken). Het recht van overgang is vervallen per 1 januari 2010.

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

BVDB: Het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

schenkingsbelasting: Door een andere Mogendheid geheven belasting bij een schenking die gelijksoortig is aan de schenkbelasting

successiebelasting: Door een andere Mogendheid geheven belasting bij overlijden die gelijksoortig is aan de erfbelasting

Successiewet: Successiewet 1956

2. Toerekening successie- en schenkingsbelasting

Op grond van het BVDB kan een vermindering van schenk- of erfbelasting worden verleend als over dezelfde verkrijging zowel in Nederland schenk- of erfbelasting als in het buitenland schenkings- respectievelijk successiebelasting is geheven. Voor vermindering moet de in het buitenland geheven belasting daadwerkelijk zijn betaald.

Successiebelasting

Een successiebelasting kan wat de erfbelasting betreft als een gelijksoortige belasting worden aangemerkt als die belasting dezelfde oorzaak heeft, namelijk het overlijden, en hetzelfde object, de overgang van het nagelaten vermogen. Het maakt daarbij niet uit of de belasting wordt geheven over het nagelaten vermogen als geheel of over iedere verkrijging afzonderlijk.

Buitenlands recht van overgang dat wordt geheven bij overlijden, kan eveneens als een gelijksoortige belasting worden aangemerkt.

Het kan voorkomen dat de in het buitenland verschuldigde belasting niet per verkrijger is gespecificeerd, bijvoorbeeld doordat de daar geheven gelijksoortige belasting een boedelbelasting is. De belasting kan dan aan de erfgenamen worden toegerekend in de verhouding van hun erfporties.



Schenkingsbelasting

Voor de schenkbelasting is sprake van een gelijksoortige belasting, als de heffing dezelfde oorzaak heeft, namelijk een vermogensoverheveling uit liberaliteit, en hetzelfde object, de overgang van het geschonken vermogen.

Buitenlands recht van overgang dat wordt geheven bij schenking, kan eveneens als een gelijksoortige belasting worden aangemerkt.

2.1. Verrekening bij uitstel van betaling Belgisch successierecht

De successiewetgeving van de drie Belgische gewesten kent in artikel 79 van het Wetboek der successierechten een bepaling die inhoudt dat aan een erfgenaam of legataris die een goed in blote eigendom erft, op diens verzoek uitstel van betaling kan worden verleend voor het successierecht dat over de verkrijging van dat goed verschuldigd is. Het uitstel wordt verleend indien die erfgenaam of legataris voldoende waarborg stelt (bijv. door het verlenen van een hypotheek op een onroerende zaak). Het uitstel geldt tot uiterlijk de datum waarop het vruchtgebruik door het overlijden van de vruchtgebruiker of door het verstrijken van de termijn eindigt.

Goedkeuring

Ik keur goed dat het verlenen van uitstel van betaling door een Belgisch gewest op grond van het hiervoor genoemde artikel 79, voor de toepassing van het BVDB wordt aangemerkt als een betaling.

3. Belasting geheven door een federatief georganiseerde Mogendheid

Als door een andere Mogendheid geheven belasting wordt aangemerkt de belasting die door een andere staat op centraal overheidsniveau wordt geheven. Voor zover in een Mogendheid op het niveau van de lagere overheden belasting wordt geheven, kunnen de regels van het BVDB in beginsel geen toepassing vinden. Belasting die in een federatief georganiseerde Mogendheid, bij afwezigheid van belastingheffing op federaal niveau, wordt geheven op niveau van de samenstellende delen van de federatie, mag worden beschouwd als een belasting die vanwege een andere Mogendheid wordt geheven. Een dergelijke belasting treedt als het ware in de plaats van een belasting vanwege de federatief georganiseerde Mogendheid. Dit is bijvoorbeeld het geval in België. Het Vlaams Gewest, het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en het Waals Gewest heffen ieder op gewestelijk niveau successierecht op basis van hun eigen Wetboek der successierechten.

4. Verrekening met door een staat van de VS geheven successiebelasting

In de Verenigde Staten van Amerika (VS) wordt over nalatenschappen op federaal niveau 'federal estate tax' geheven. Ingevolge het op 15 juli 1969 gesloten successieverdrag met de Verenigde Staten (*Trb.* 1969, 221 en *Trb.* 1971, 33) bestaat de mogelijkheid van verrekening van federal estate tax met Nederlandse erfbelasting, en omgekeerd.

Door de afzonderlijke staten van de VS wordt bij overlijden ook 'state tax' geheven, waarop het successieverdrag niet van toepassing is. Deze successiebelasting kan derhalve niet worden verrekend.

Goedkeuring

Ik keur goed dat door een staat van de VS geheven state tax bij overlijden voor de berekening van de Nederlandse erfbelasting als schuld op de verkrijging(en) uit de nalatenschap in mindering wordt gebracht. Deze goedkeuring geldt alleen voor zover de state tax bij overlijden is geheven over goederen die zich in de VS bevinden. Verminderingen op grond van deze goedkeuring worden per verkrijger berekend. Voorts dient de als schuld in aftrek te brengen belasting te zijn betaald.

5. Wisselkoers

Voor de omrekening van de schenkings- en successiebelasting geldt de wisselkoers van de dag van betaling van die belasting. Indien op meer data betalingen hebben plaatsgevonden, geldt het gewogen gemiddelde van de wisselkoersen op die data.

6. Buitenlandse belasting bij nieuw erfrecht of ouderlijke boedelverdeling

Als de langstlevende echtgenoot op grond van een wettelijke verdeling of een ouderlijke boedelverdeling een buitenlandse onroerende zaak heeft verkregen, geldt het volgende. In dergelijke gevallen is alleen bij de langstlevende echtgenoot sprake van een dubbele heffing voor de in het buitenland gelegen onroerende zaak. Hieruit volgt dat de verrekening op grond van artikel 47 van het BVDB



slechts kan worden verleend ten behoeve van die echtgenoot. De kinderen van de erflater hebben immers geen (aandeel in een) onroerende zaak verkregen maar slechts een vordering in geld op hun langstlevende ouder. De kinderen verkrijgen derhalve geen goederen, als bedoeld in artikel 47 van het BVDB. Zij kunnen in dat geval slechts aanspraak maken op verrekening op grond van artikel 49 van het BVDB. Verzoeken om toepassing van een ruimere verrekeningsmogelijkheid wijs ik af.

Indien het gaat om een situatie als bedoeld in artikel 48 van het BVDB, kan voor de successiebelasting die is geheven over de onderbedelingsvorderingen van de kinderen op hun langstlevende ouder wel verrekening plaatsvinden.

7. Geen vermindering voor buitenlandse belasting over Nederlandse situsgoederen

Volgens internationaal aanvaarde opvattingen heeft Nederland met betrekking tot in Nederland gelegen situsgoederen een sterker heffingsrecht dan een andere Mogendheid. Die Mogendheid kan wel over deze goederen heffen, maar op basis van een minder sterk heffingsrecht, namelijk op basis van woonplaats of nationaliteit. In een dergelijk geval bestaat voor Nederland geen reden om op enige wijze terug te treden. Het ligt op de weg van de Mogendheid die een zwakker heffingsrecht heeft om te voorzien in een vermindering van de aldaar geheven belasting over de Nederlandse situsgoederen.

8. Samenloop van de artikelen 47 en 48 met artikel 49 van het BVDB

De situatie kan zich voordoen dat de regeling van de artikelen 47 of 48 van het BVDB van toepassing is, maar dat de vermindering bij toepassing van de regeling van artikel 49 van het BVDB hoger zou zijn. In dat geval kan de regeling van artikel 49 van het BVDB niet worden toegepast. Het BVDB biedt niet de mogelijkheid van een keuze voor de regeling die tot het gunstigste resultaat leidt. De regeling van artikel 49 van het BVDB geldt slechts als voor de verrekening van de buitenlandse belasting geen andere regeling geldt.

9. Berekening per verkrijger

Per verkrijger wordt beoordeeld of recht bestaat op voorkoming van dubbele heffing van erf- of schenkbelasting (artikel 50 van het BVDB). Ook de berekening van de vermindering geschiedt per verkrijger. Hiermee is aangesloten bij het systeem van de Successiewet, waarbij de erf- of schenkbelasting per verkrijger wordt geheven.

Berekening van de vermindering per nalatenschap is in strijd met artikel 50 van het BVDB. Successiebelasting die is geheven van een van de verkrijgers uit een nalatenschap, kan niet verrekend worden met de erfbelasting die door andere verkrijgers uit dezelfde nalatenschap is verschuldigd.

10. Aanvang tienjaarsperiode bij einde publiekrechtelijke dienstbetrekking

Een Nederlander die binnen tien jaar, nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten, een schenking doet of overlijdt, wordt geacht op dat moment in Nederland te wonen (artikel 3, eerste lid, van de Successiewet).

Een Nederlander die in dienstbetrekking staat tot de Staat der Nederlanden, wordt steeds geacht in Nederland te wonen, indien hij is uitgezonden:

- a. als lid van een diplomatieke, permanente of consulaire vertegenwoordiging van het Koninkrijk der Nederlanden in het buitenland; of
- b. om in het kader van een verdrag waarbij de Staat der Nederlanden partij is, in een andere mogendheid werkzaamheden te verrichten (artikel 2, eerste lid, van de Successiewet).

Ook zijn partner en de kinderen die jonger zijn dan 27 jaar en die in belangrijke mate door hem worden onderhouden in de zin van artikel 1.5 van de Wet IB 2001, worden geacht in Nederland te wonen.

De fictieve woonplaats van artikel 2, eerste lid, van de Successiewet vervalt als de dienstbetrekking eindigt. Voor de toepassing van artikel 3, eerste lid, van de Successiewet is van belang of de tienjaarsperiode aanvangt:

- na het einde van de dienstbetrekking; of
- op het moment waarop Nederland metterwoon is verlaten.

Een redelijke wetsuitleg leidt er toe dat de tienjaarsperiode ingaat op het moment waarop Nederland feitelijk metterwoon is verlaten. Deze wetsuitleg geldt voor alle gevallen waarop artikel 2, eerste lid, van de Successiewet van toepassing is, zoals voor Nederlandse diplomaten en Nederlanders die werkzaam zijn bij de Europese Unie.



11. Wijziging van nationaliteit na emigratie

Een van de eisen voor de toepassing van artikel 3, eerste lid, van de Successiewet is dat de schenker of erflater Nederlander is. De schenker of erflater moet de Nederlandse nationaliteit hebben op zowel het moment van emigratie als op het moment van de schenking of overlijden. Artikel 3, eerste lid, van de Successiewet geldt daarom niet voor degene die pas de Nederlandse nationaliteit krijgt nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten, of voor een Nederlander die op het moment van de schenking of overlijden de Nederlandse nationaliteit niet meer bezit.

12. Schenking door Nederlander en niet-Nederlander uit het gemeenschappelijk vermogen

Een schenking door een gehuwde schenker wordt behandeld als een schenking die is gedaan door de schenker en zijn echtgenoot samen (artikel 26, eerste lid, van de Successiewet). Artikel 3, eerste lid, van de Successiewet is van toepassing als één van beide echtgenoten de Nederlandse nationaliteit heeft én de schenking is gedaan binnen de tienjaarsperiode. De schenking is dan geheel belast. De belastbaarheid is niet afhankelijk van andere omstandigheden. Het maakt bijvoorbeeld niet uit of een echtgenoot formeel toestemming had moeten geven of welke echtgenoot het bestuur had van de geschonken goederen.

De schenking uit hun gemeenschappelijke vermogen wordt (economisch gezien) voor de helft toegerekend aan ieder van de echtgenoten. De Nederlandse echtgenoot mag worden gezien als de schenker van de helft van de totale schenking. Alleen die helft van de totale schenking is op grond van artikel 3, eerste lid, van de Successiewet onderworpen aan de heffing van Nederlandse schenkbelasting.

Deze redelijke wetsuitleg komt overeen met de toepassing van artikel 12 van de Successiewet. Op grond van die bepaling wordt een schenking binnen 180 dagen voor het overlijden, geacht door overlijden te zijn verkregen. Deze 180-dagenregeling wordt bij een erflater die in algehele gemeenschap van goederen was gehuwd, slechts toegepast op de helft van de schenking.

Om een misverstand te voorkomen, merk ik nog het volgende op. Het hiervoor vermelde standpunt heeft uiteraard geen gevolgen voor artikel 28 van de Successiewet. Op grond van artikel 28 van de Successiewet worden alle schenkingen van ouders binnen één jaar aan een kind samengeteld. De toepassing van artikel 3, eerste lid, van de Successiewet vindt plaats na de samentelling van artikel 28 van de Successiewet.

13. Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- CPP2005/1649M; en
- CPP2005/2546M.

14. Tijdstip van inwerkingtreding van het besluit

Het besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met 1 januari 2010.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 25 mei 2010

*De Minister van Financiën,
J.C. de Jager.*