

Boom Juridische uitgevers
 Postbus 85576
 2508 CG Den Haag
 T (070) 330 70 33
 F (070) 330 70 30
 E info@bju.nl
 I www.bju.nl

EstateTip Review

Afl. 2007-07

14 februari 2007

Dubbele successiebelasting. En wat dan? Voorkomen of vermijden van meervoudige belasting

In *EstateTip Review* 2006-24 hebben we ‘voorzichtig’ een begin gemaakt met de ‘internationale estate planning’. Veel gebruikte heffingsgrondslagen voor het successierecht, zoals de *woonplaats* van erflater/erfgenaam, diens *nationaliteit*, het *territorialiteits-* en *situsbeginsel*, zijn de revue gepasseerd. De speurtocht in uw ‘internationale dossier’ naar de aanknopingspunten voor de successierechtheffing zal niet zelden tot de slotsom leiden dat *meerdere* staten zich ‘geroepen’ voelen om belasting te heffen over de verkrijging krachtens erfrecht. Dat kan *dubbele* of zelfs *meervoudige* belastingheffing over deze verkrijging opleveren.

Internationale en zelfs Europese harmonisatie op het gebied van de heffing van successierecht of vergelijkbare belastingen is ver te zoeken. Meerdere heffingen en heffingssystemen zullen derhalve veelal naast elkaar bestaan. Oplossingen en tegemoetkomingen voor deze – onrechtvaardige – situatie worden zowel op *internationaal* als *nationaal* niveau gerealiseerd. Wat daarvan ook zij, uitgangspunt is de belastingsoevereiniteit van staten. In de aard van de getroffen maatregelen openbaart zich dan ook een wezenlijk verschil tussen het internationale privaatrecht en het internationale belastingrecht, dat u bij de analyse van de internationale fiscale aspecten van uw dossier voor ogen dient te houden. Waar het internationale privaatrecht door rechtskeuzes, verwijzingsregels, enzovoort ‘uitkomt’ op de toepasselijkheid van het recht(ssysteem) van een bepaald land, biedt het internationale belastingrecht veelal slechts oplossingen uitgaande van het naast elkaar van toepassing blijven van de verschillende heffingssystemen. Men geeft nu eenmaal zijn belastingsoevereiniteit niet snel weg.

In het verlengde daarvan, het zij nog maar eens opgemerkt, bieden (civielrechtelijke) *rechtskeuzes* dan ook geen enkel soelaas ter voorkoming van dubbele of meervoudige belastingheffing. Niet verbazingwekkend overigens ...

Terug naar uw ‘dossier’. Als – aan de hand van de verschillende *aanknopingspunten* – is uitgekristalliseerd welke landen tot heffing kunnen overgaan, is uw onderzoek nog niet voltooid. Vervolgens dient onder meer nog te worden geïnventariseerd welke maatregelen door de betrokken staten getroffen zijn om de dubbele/meervoudige heffing te voorkomen. *Voorkomen* is evenwel, zoals hierna nog zal blijken, een

enigszins misleidende en soms zelfs misplaatste term als men de maatregelen op de keper beschouwt.

In het algemeen kan men de maatregelen onderverdelen in drie niveaus, te weten *multilateraal*, *bilateraal* en *nationaal* niveau. Wij zullen in deze *EstateTip Review* de in Nederland beschikbare regelingen inventariseren en deze aan de hand van de bedoelde niveaus indelen. In een volgende *EstateTip Review* zullen wij dat voor andere, ‘voor de hand liggende’ landen doen.

Allereerst de *multilaterale* regelingen. Nederland heeft op dit niveau de Rijkswet van 28 oktober 1964, houdende *Belastingregeling voor het Koninkrijk*. Deze voorkomt in de artikelen 26 tot en met 29 de dubbele ‘Belastingen ter zake van successie en schenking’ tussen Nederland, de Nederlandse Antillen en Aruba. De Belastingregeling geeft ‘spelregels’ om de woonplaats van een erflater te bepalen, wijst heffingsbevoegdheid toe en geeft aan op welke wijze met eventuele dubbele belasting rekening wordt gehouden.

Vervolgens de *bilaterale* regelingen, oftewel de belastingverdragen. In het algemeen kan worden gesteld dat het met de ‘dichtheid’ van het verdragenennetwerk op het gebied van de successiebelastingen mondiaal gezien slecht gesteld is. Dat geldt – zeker – ook voor Nederland. Op dit moment heeft Nederland met de volgende zes landen een dergelijk verdrag gesloten:

- *Zwitserland* (12 november 1951);
- *Zweden* (25 april 1952);
- *Finland* (29 maart 1954);
- *Verenigde Staten van Amerika* (15 juli 1969);
- *Israël* (9 november 1974);
- *Groot-Brittannië en Noord-Ierland* (11 december 1979);
- *Oostenrijk* (27 november 2001).

Een verdrag met *Frankrijk* is weliswaar gearafeerd, maar nog niet geratificeerd. De na 1966 gesloten verdragen zijn min of meer gemodelleerd naar het zogenoemde *OECD-Successiemodelverdrag 1966*. De gesloten verdragen bevatten doorgaans afspraken over de toedeling van heffingsbevoegdheden, invulling van het woonplaatsbegrip en methoden ter voorkoming van dubbele belasting. Voor de goede orde zij nog opgemerkt dat het belang van het verdrag met Israël in belangrijke mate is afgenomen met de afschaffing van de successiebelastingen aldaar in april 1981. Het resterende belang van dat verdrag is evenwel gelegen in het feit dat het ook van toepassing zal zijn op alle belastingen van nalatenschappen en verkrijgingen krachtens erfrecht die in de toekomst naast of in de plaats van de bestaande belastingen zullen worden geheven, aldus Sonneveldt/Zuiderwijk (F. Sonneveldt, J.C.L. Zuiderwijk, *Internationale aspecten van schenkings- en successierecht*, Deventer: Kluwer 2005, p. 110; zie ook *EstateTip Review* 2006-30).

Ten slotte *eenzijdige* regelingen op nationaal niveau. In Nederland geldt het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. De artikelen 47 tot en met 50 bevatten onder meer enkele voorzieningen voor het geval dubbele *successierechtheffing* optreedt (art. 51 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 ziet op dubbele *schenkingsrechtheffing*). Op de gebruikte *methoden* komen wij hieronder nog terug. Het besluit bevat *geen* tegemoetkoming voor het geval dubbele belasting optreedt als gevolg

van de – Nederlandse – heffing van *recht van overgang*. In het slot van deze *EstateTip Review* zal blijken waarom niet. Voorts bepaalt artikel 1 lid 2 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 dat het besluit slechts toepassing vindt voor zover *niet* op andere wijze in het voorkomen van dubbele belasting is voorzien. Het Besluit dient derhalve als een ‘*vangnetregeling*’, waarbij moet worden bedacht dat dit tot gevolg kan hebben dat het Besluit buiten toepassing blijft ook al leidt de ‘andere wijze’ (bijvoorbeeld verdragstoepassing) tot een *ongunstiger* resultaat dan de voorziening in het Besluit.

Het geheel overziende, zal men vanwege de beperkte reikwijdte van de Belastingregeling voor het Koninkrijk en het geringe aantal verdragen al snel zijn toevlucht moeten zoeken bij het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. In dat besluit wordt een *tweetal methoden* toegepast om de gevolgen van dubbele successiebelastingen te mitigeren, te weten de belastingvermindering op de voet van de zogenoemde *ordinary credit-methode* en de *aftrekmethode*.

In het kort komen deze methoden op het volgende neer.

Bij de *ordinary credit-methode* wordt op het in Nederland verschuldigde successierecht een vermindering toegepast (credit against tax) (zie art. 47 en 48 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001). Deze vermindering is gelijk aan de *elders* over de desbetreffende verkrijging geheven successiebelasting, tenzij het aan die verkrijging naar evenredigheid toe te rekenen Nederlandse successierecht lager uitvalt. In dat geval wordt – slechts – het laatstbedoelde bedrag in mindering toegelaten. Als gevolg van deze methode wordt derhalve nooit meer ‘weggegeven’ dan het naar evenredigheid toe te rekenen bedrag aan Nederlands successierecht. Wordt de verkrijging elders lager belast, dan *heft* Nederland *als het ware bij*; bij een hogere belasting elders, geeft Nederland niet meer terug dan de alhier verschuldigde belasting. U ziet, voorkómen wordt dubbele belasting daardoor zeker niet in alle gevallen.

De *aftrekmethode* kan men beschouwen als een ‘vangnet binnen een vangnet’. Als het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 namelijk geen voorziening oplevert op grond van de artikelen 47 en 48, kan men de *elders* geheven successiebelasting als *boedelschuld* in mindering brengen op de waarde van de in Nederland belaste verkrijging. Het ‘voordeel’ van deze tegemoetkoming is gelijk aan het marginale tarief ‘aan de top’ waartegen de verkrijging in Nederland aan de heffing wordt onderworpen. Een ‘doekje voor het bloeden’ zou men kunnen zeggen.

Het onderzoek in uw internationale dossier vordert. U heeft de *heffingsgrondslagen geïnventariseerd*, onderzocht of in de betrokken landen *voorzieningen* voor dubbele successierechtheffing beschikbaar zijn op de verschillende niveaus en komt tot een inventarisatie daarvan. De slotvraag in deze fase luidt ten slotte, ervan uitgaande dat de voorzieningen geen ‘keurige’ verdeling van heffingsbevoegdheden oplevert als gevolg waarvan dubbele heffing uiteindelijk uitblijft, *welk land* houdt rekening met welke in een ander land geheven successiebelasting. Vanzelfsprekend is hiervoor geen eenduidige, altijd toepasbare vuistregel te geven. Daarvoor zijn de verschillende maatregelen en toepasselijke rechtssystemen te grillig en te onderscheiden. Desalniettemin is er wel *enige ‘structuur’* in aan te brengen. Wij brengen bij u de verschillende heffingsgrondslagen nogmaals in herinnering en constateren bovendien dat – in Nederland – geen voorziening voor dubbele belasting beschikbaar is als

recht van overgang wordt geheven. De 'logica' van het ontbreken van een voorziening voor het recht van overgang wordt pas duidelijker als men zich realiseert dat tussen de verschillende *heffingsgrondslagen* een soort '*pikorde*' bestaat. Naarmate het aanknopingspunt voor de heffing 'sterker' wordt, is de kans kleiner dat het desbetreffende land rekening houdt met de elders geheven belasting. Men heeft immer 'betere papieren'. Zo zal een land dat op grond van het *situsbeginsel* heft, bijvoorbeeld het recht van overgang, *geen voorzieningen* ter voorkoming van dubbele belasting kennen voor het geval elders op grond van bijvoorbeeld de woonplaats of de nationaliteit van erflater wordt geheven. Dezelfde redenering gaat op voor het land dat op grond van de woonplaats heft in relatie tot de landen die op grond van – slechts – de nationaliteit heffen. Omgekeerd zal een land dat op grond van het woonplaatsbeginsel heft wel voorzieningen kennen voor een elders geheven situsbelasting, en zullen 'nationaliteitslanden' dat kennen voor de situs- en woonplaatsbelastingen.

Afgaan op vuistregels en ezelsbruggetjes is in het internationale belastingrecht levensgevaarlijk, maar voor een goed begrip wel handig. In beginsel dient ieder vraagstuk op zich aan een onderzoek te worden onderworpen. De zoektocht wordt echter wel enigszins vergemakkelijkt als men in de gaten heeft en houdt op grond van welke grondslagen belasting wordt geheven.



ScholsBurgerhartSchols

www.scholsburgerhartschols.nl



Boom Juridische uitgevers

www.bju.nl

© 2007 Boom Juridische uitgevers / ScholsBurgerhartSchols

Hoewel de uiterste zorg is besteed aan de inhoud van *EstateTip Review* aanvaarden de uitgever en de redactie geen aansprakelijkheid voor onvolledigheid of onjuistheid.