

Schenk- en erfbelasting. Internationale aspecten

Besluit van 15 oktober 2014, nr. BLKB2013M/1870M,

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit bevat de aanpassing van het besluit van 25 mei 2010, nr. DGB2010/878M. De onderdelen 2 en 9 zijn aangevuld in verband met aanpassing van het BVDB. Onderdeel 6 is vervangen. Ik ben bereid om ook bij dubbele belasting veroorzaakt door verschillen in toegepast erfrecht te bezien of Nederland op basis van flexibele toepassing van de voorkomingsregels dubbele successiebelasting kan voorkomen. Onderdeel 7 van het oude besluit is vervallen. Het nieuwe onderdeel 7 behandelt de toepassing van artikel 39 van de AWR voor de schenk- en erfbelasting. Aan onderdeel 12 zijn ter verduidelijking voorbeelden toegevoegd. Daarnaast zijn enkele redactionele wijzigingen aangebracht.

1. Inleiding

Dit besluit bevat een aanpassing van het besluit van 25 mei 2010, nr. DGB2010/878M. 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.

De onderdelen 2 en 9 zijn aangevuld in verband met de aanpassing van de artikelen 47, zesde en zevende lid, en 48, vijfde en zesde lid, van het BVDB.

Onderdeel 6 is vervangen. Dit onderdeel behandelde de situatie waarin de langstlevende echtgenoot op grond van een wettelijke verdeling of een ouderlijke boedelverdeling een buitenlandse onroerende zaak verkrijgt. Indien het woonland van de erflater om redenen van daar geldend (internationaal) privaatrecht de wettelijke verdeling niet volgt, kon de door de kinderen aldaar verschuldigde successiebelasting niet worden verrekend met Nederlandse erfbelasting. In onderdeel 6 geef ik aan dat ik thans bereid ben om in een dergelijk geval te bezien of Nederland op basis van flexibele toepassing van de voorkomingsregels dubbele successiebelasting kan voorkomen.

Onderdeel 7 van het oude besluit is vervallen. In dat onderdeel was nog het standpunt ingenomen dat Nederland geen vermindering verleent voor de buitenlandse belasting die een Staat heft over Nederlandse situsgoederen. Bij de aanpassing van het BVDB bij besluit van 23 december 2010 (*Stb.* 2010, 885) is met terugwerkende kracht tot 1 januari 2010 de uitzonderingsbepaling van de derde volzin van artikel 48, eerste lid, (geen voorkoming) vervallen. Degenen op wie de tienjarenregeling van artikel 3 van de Successiewet van toepassing is, komen voortaan wel in aanmerking voor verrekening van buitenlandse belasting over Nederlandse situsgoederen.

Het nieuwe onderdeel 7 behandelt de toepassing van artikel 39 van de AWR voor de schenk- en erfbelasting. Voor een schenking door of de erfenis van een buitenlandse diplomaat die tijdens zijn ambtstermijn in Nederland verblijft, verleen ik vrijstelling van schenk- en erfbelasting. Voor een schenking door of voor een erfenis van een ambtenaar die werkzaam is of was bij een internationale organisatie en die in Nederland woont, verleen ik geen vrijstelling voor de schenk- of erfbelasting.

In onderdeel 12 zijn ter verduidelijking voorbeelden toegevoegd.

Daarnaast zijn enkele redactionele wijzigingen aangebracht.

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR:	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BVDB:	Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
Staat	andere Mogendheid
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. Gelijksoortige 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- of successiebelasting is geheven. Voor vermindering moet de in het buitenland geheven belasting daadwerkelijk zijn betaald.

Gelijksoortige erfbelasting

Een successiebelasting wordt voor de erfbelasting aangemerkt als een gelijksoortige belasting als die belasting dezelfde oorzaak heeft (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, wordt ook als een gelijksoortige belasting aangemerkt.

Als artikel 12, eerste lid, tweede volzin, van de Successiewet van toepassing is op een schenking, is de buitenlandse schenkingsbelasting gelijksoortig aan de erfbelasting (artikel 47, zesde lid en artikel 48, vijfde lid van het BVDB).

Gelijksoortige schenkbelasting

Een schenkingsbelasting wordt voor de schenkbelasting aangemerkt als een gelijksoortige belasting als die belasting dezelfde oorzaak heeft (een vermogensoverheveling uit vrijgevigheid) en hetzelfde object (de overgang van het geschonken vermogen).

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

Afgezonderd particulier vermogen

De van het afgezonderd particulier vermogen geheven vervangende successiebelasting wordt geacht gelijksoortig te zijn aan de erfbelasting (artikel 16 van de Successiewet jo artikel 47, zevende lid, artikel 48, zesde lid, van het BVDB). Voor de schenkbelasting geldt eenzelfde fictiebepaling (artikel 17 van de Successiewet jo artikel 51, eerste lid, onderdeel b, van het BVDB).

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 zijn verzoek uitstel van betaling kan worden verleend voor het successierecht dat over de verkrijging van dat goed verschuldigd is. Het uitstel wordt verleend onder de voorwaarde dat die

erfgenaar of legataris voldoende waarborg stelt (bijvoorbeeld 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. De gevolgen die dit uitstel voor de vermindering van de erfbelasting meebrengt, vind ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

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

3. Belasting geheven door een federatief georganiseerde Staat

Een gelijksoortige buitenlandse schenkings- of successiebelasting komt voor verrekening in aanmerking als deze belasting op centraal overheidsniveau wordt geheven. Voor zover in een andere Staat 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 Staat, 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 door een andere Staat wordt geheven. Een dergelijke belasting treedt als het ware in de plaats van een belasting op federaal niveau. 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 van 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. Dit vind ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur goed dat de 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 buitenlandse schenkings- en successiebelasting geldt de wisselkoers van de dag van betaling van die belasting. Als op meerdere data betalingen hebben plaatsgevonden, geldt het gewogen gemiddelde van de wisselkoersen op die data.

6. Mogelijkheden voor verdergaande verrekening van buitenlandse successie- en schenkingsbelasting

De Europese Commissie heeft gevraagd om een oplossing voor grensoverschrijdende successiebelastingproblemen binnen de EU. In de reactie van 25 mei 2012 op vragen hierover van de Eerste Kamer¹ is onder meer aangegeven dat Nederland bereid is om te bezien of op basis van flexibele toepassing van de voorkomingsregels verdergaand dubbele successiebelasting kan worden voorkomen. Aan de Eerste Kamer zijn als mogelijke voorbeelden genoemd niet-volledige toereikendheid van de aanpassingen in het BVDB voor schenkingen onder opschortende voorwaarde en afgezonderde particuliere vermogens. Ook andere gevallen kunnen uiteraard aan mij worden voorgelegd. Ik denk daarbij vooral aan situaties waarin het BVDB door bijvoorbeeld het uiteenlopen van fiscale en civiele rechtsstelsels van de EU-lidstaten niet leidt tot een voldoende voorkoming van dubbele successiebelasting, zoals de situatie waarin een andere Staat afwijkt van de in Nederland geldende wettelijke verdeling of ouderlijke boedelverdeling. In het vorige besluit DGB2010/878M was in onderdeel 6 nog aangegeven dat niet wordt afgeweken van het BVDB. Ik ben bereid om, voor op 25 mei 2012 nog niet onherroepelijk vaststaande aanslagen, te bezien of er een ruimere verrekening mogelijk is dan volgt uit het BVDB. Een verzoek kan worden voorgelegd aan:
Belastingdienst/Directie Vaktechniek/Team Brieven en Beleidsbesluiten, cluster OVB/SW, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

7. Toepassing van artikel 39 van de AWR

In artikel 39 van de AWR is opgenomen dat een vrijstelling van belasting wordt verleend in gevallen waarin het Volkenrecht, dan wel het internationale gebruik daartoe noopt. Voor een buitenlandse diplomaat en een internationale ambtenaar die werkt voor een in Nederland gevestigde internationale organisatie geldt het volgende.

Buitenlandse diplomatieke ambtenaar

De Successiewet bevat geen vrijstelling voor een schenking door of voor de erfenis van een buitenlandse diplomatieke ambtenaar. Op grond van het verdrag van Wenen inzake het diplomatieke verkeer van 18 april 1961 is een diplomatieke ambtenaar in het gastland vrijgesteld van alle belastingen, met uitzondering van onder meer successieheffingen. Het staat het gastland vrij om aanvullende privileges te geven. Voor een schenking door of voor de erfenis van een lid van een buitenlandse diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging die in Nederland verblijft, wordt in dit kader recht op vrijstelling van schenk- respectievelijk erfbelasting verleend. Hierbij geldt wel als voorwaarde dat het lid van de diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging in de zendstaat als fiscaal inwoner wordt behandeld. Voor een lid van een honoraire consulaire vertegenwoordiging geldt geen vrijstelling voor schenkbelasting respectievelijk erfbelasting.

Ambtenaren werkzaam bij een internationale organisatie

Voor een schenking door of voor de erfenis van een ambtenaar die werkzaam is of was bij een internationale organisatie en die in Nederland woont, geldt geen vrijstelling voor de schenkbelasting respectievelijk de erfbelasting.

¹ Kamerstukken I, 2011/12, nr. 33214-A

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. Toerekening en berekening per verkrijger

Verschuldigde successiebelasting die niet per verkrijger is gespecificeerd, kan aan de erfgenamen worden toegerekend in de verhouding van hun erfporties. Een voorbeeld daarvan is een successiebelasting die feitelijk een boedelbelasting is.

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 één van de verkrijgers uit een nalatenschap, kan niet verrekend worden met de erfbelasting die door andere verkrijgers uit dezelfde nalatenschap is verschuldigd. Dit uitgangspunt geldt ook bij toepassing van artikel 16 en artikel 17 van de Successiewet. De van een afgezonderd particulier vermogen geheven gelijksoortige erf- of schenkbelasting (zie ook onderdeel 2 van dit besluit) wordt toegerekend aan de erfgenamen van de erflater dan wel de begiftigden op basis van dezelfde verdeling als die in artikel 16 of artikel 17 van de Successiewet (artikel 47, zevende lid, artikel 48, zesde lid, en artikel 51, eerste lid, onderdeel b, van het BVDB).

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:

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

Een redelijke wetsuitleg leidt er toe dat voor de toepassing van artikel 2, eerste lid, van de Successiewet 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. Deze bepaling 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 Nederlandse en niet-Nederlandse echtgenoten uit hun gemeenschappelijk vermogen

Partners worden voor de berekening van de schenkbelasting als één en dezelfde persoon aangemerkt (artikel 26, eerste lid, van de Successiewet). Een schenking door een partner wordt dus behandeld als een schenking die is gedaan door de schenker en zijn partner samen. Artikel 3, eerste lid, van de Successiewet is van toepassing als één van beide partners 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.

Schenking door ouders (al dan niet uit hun gemeenschappelijk vermogen)

De schenking uit hun gemeenschappelijke vermogen wordt (economisch gezien) voor de helft toegerekend aan ieder van de echtgenoten. Als slechts één van de echtgenoten de Nederlandse nationaliteit heeft werkt het als volgt uit. 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.

Voorbeeld 1

Vader (Nederlandse nationaliteit) en moeder (geen Nederlandse nationaliteit) zijn in 2010 geëmigreerd. Zij zijn in wettelijke gemeenschap van goederen getrouwd. In 2014 schenkt de vader of de moeder uit hun vermogen aan een kind € 20.000. Artikel 3 van de Successiewet is van toepassing op de helft van de schenking. Het kind wordt in de heffing van schenkbelasting betrokken voor € 10.000. Zijn kindvrijstelling is € 5.229. Het kind is verschuldigd ($€ 10.000 \text{ minus } € 5.229 =$) $4.771 \times 10\% = € 477$. Het maakt dus niet uit of de vader of de moeder schonk.

Voorbeeld 2

Als in voorbeeld 1. Maar de vader en de moeder zijn gehuwd buiten gemeenschap van goederen. Als de vader schenkt is artikel 3 van de Successiewet volledig van toepassing. De volle € 20.000 wordt in de heffing van de schenkbelasting

betrokken. Als de moeder schenkt, is de schenking niet belastbaar. Artikel 3 van de Successiewet is op de schenking van de moeder niet van toepassing.

Om een misverstand te voorkomen, merk ik nog het volgende op. Het hiervoor vermelde standpunt heeft uiteraard geen gevolgen voor artikel 27 of 28 van de Successiewet. Op grond van artikel 27 of 28 worden alle schenkingen binnen één jaar samengeteld tot één schenking. Artikel 3, eerste lid, van de Successiewet wordt toegepast over die samengetelde schenking.

13. Ingetrokken regeling

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van 25 mei 2010, nr. DGB2010/878M.

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.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 15 oktober 2014,

De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,

drs. T.W.M. Poolen

Lid van het managementteam Belastingdienst