

AANBEVELINGEN

AANBEVELING VAN DE COMMISSIE

van 15 december 2011

betreffende voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen

(2011/856/EU)

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name artikel 292,

Overwegende hetgeen volgt:

- (1) In de meeste lidstaten wordt belasting geheven bij het overlijden van een persoon, met name een boedel- of een verkrijgingsbelasting, maar in sommige worden erfzaken ook op andere wijze in de heffing betrokken, zoals via de inkomstenbelasting. Alle belastingen die worden geheven bij het overlijden van een persoon, worden hierna aangeduid met de uitdrukking „successiebelastingen”.
- (2) De meeste lidstaten die een successiebelasting heffen, heffen ook een belasting op schenkingen tussen levenden.
- (3) Voor de heffing van successiebelasting kunnen de lidstaten uiteenlopende aanknopingspunten hanteren. Zij kunnen uitgaan van een persoonlijke band, zoals de woonplaats, vaste verblijfplaats of nationaliteit van de overledene, van de erfgenaam of van beiden. Een aantal lidstaten kan meer dan een van deze aanknopingspunten hanteren of antimisbruikbepalingen toepassen waarbij aan het begrip woonplaats of vaste verblijfplaats voor belastingdoeleinden een ruimere invulling wordt gegeven.
- (4) Naast deze persoonlijke band kunnen de lidstaten ook de ligging van goederen op hun grondgebied als basis voor de heffing van successiebelasting nemen. Op grond van dit beginsel kan worden geheven zelfs wanneer de overledene noch de erfgenaam een persoonlijke band had met het land waar de goederen zijn gelegen.
- (5) Steeds meer EU-burgers verhuizen in de loop hun leven naar een andere EU-lidstaat om er te gaan wonen, te studeren, te werken of op pensioen te gaan; zij kopen een eigendom of beleggen in vermogensbestanddelen in een ander land dan hun land van herkomst.
- (6) Als in deze gevallen een persoon komt te overlijden en de nalatenschap een grensoverschrijdend element heeft, kan het voorkomen dat meer dan een lidstaat successiebelasting over het nagelaten vermogen mag heffen.
- (7) Tussen de lidstaten zijn slechts zeer weinig bilaterale verdragen gesloten ter voorkoming van dubbele of meervoudige successiebelasting.
- (8) De meeste lidstaten voorzien via eenzijdige nationale wetgeving of administratieve praktijken in voorkoming van dubbele belasting wanneer in het buitenland successiebelasting wordt geheven.
- (9) Deze nationale voorkomingsregelingen voor buitenlandse successiebelasting kennen doorgaans evenwel beperkingen. Zij kunnen met name een beperkte werkingssfeer hebben wat betreft de belastingen en de personen waarop zij zien. Het is mogelijk dat zij geen voorkoming verlenen voor reeds betaalde schenkingsbelastingen over dezelfde nalatenschap of voor belastingen die op lokaal of regionaal in plaats van op nationaal niveau worden geheven, of voor alle belastingen die door andere landen bij overlijden worden geheven. De voorkoming kan beperkt zijn tot de buitenlandse belastingen die zijn betaald over bepaalde buitenlandse vermogensbestanddelen. Het is mogelijk dat geen voorkoming wordt verleend voor buitenlandse belasting over een vermogensbestanddeel in een ander land dan dat van de erfgenaam of de overledene. Het is ook mogelijk dat geen voorkoming wordt verleend voor vermogensbestanddelen die zijn gelegen op het grondgebied van de lidstaat die voorkoming verleent. De nationale voorkomingsregelingen kunnen ook tekortschieten omdat zij geen rekening houden met afwijkende successiebelastingregels in andere lidstaten, met name ten aanzien van de vraag of een vermogensbestanddeel als lokaal dan wel als buitenlands moet worden gekwalificeerd, en ten aanzien van het tijdstip waarop vermogensbestanddelen overgaan en het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt. Tot slot kan de beslissing tot het verlenen van voorkoming zijn overgelaten aan de bevoegde autoriteit, hetgeen betekent dat er geen zekerheid daaromtrent bestaat.
- (10) Het ontbreken van passende middelen om een cumulatieve heffing over een nalatenschap te voorkomen, kan tot gevolg hebben dat de totale belastingdruk aanzienlijk hoger is dan de belasting die zou zijn geheven in zuiver binnenlandse verhoudingen in slechts één van de betrokken lidstaten.
- (11) Dit kan EU-burgers belemmeren om ten volle profijt te trekken van hun recht om zich vrij te verplaatsen en activiteiten te ontplooiën binnen de grenzen van de Unie. Het kan ook de overdracht van kleine ondernemingen bij het overlijden van een eigenaar bemoeilijken.

- (12) Ofschoon het aandeel van de inkomsten uit successiebelastingen in de totale belastinginkomsten van de lidstaten relatief gering is, en grensoverschrijdende gevallen alleen een nog veel kleiner deel daarvan uitmaken, kan dubbele belasting van nalatenschappen toch grote gevolgen hebben voor de betrokken individuen.
- (13) Momenteel bestaat er voor dubbele belasting van nalatenschappen geen alomvattende oplossing op nationaal of bilateraal niveau of op basis van EU-wetgeving. Om de goede werking van de interne markt te garanderen, moet worden gewerkt aan een breder opgezette voorkomingsregeling voor dubbele belasting van nalatenschappen in grensoverschrijdende situaties.
- (14) Er moet worden voorzien in een rangorde van heffingsbevoegdheden of, omgekeerd, in een rangorde voor het verlenen van voorkoming in gevallen waarin twee of meer lidstaten successiebelasting heffen over dezelfde nalatenschap.
- (15) Als hoofdregel, en in overeenstemming met de meest gangbare praktijk op internationaal niveau, moeten de lidstaten waar onroerende goederen zijn gelegen alsook roerende goederen die tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting behoren, als staat met de nauwste band, de primaire bevoegdheid hebben om successiebelasting over zulke vermogensbestanddelen te heffen.
- (16) Aangezien roerende goederen die niet tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting behoren, gemakkelijk naar een andere plaats kunnen worden overgebracht, is de band van zulke goederen met de lidstaat waar zij zich bevinden op het tijdstip van overlijden, in het algemeen veel minder nauw dan de persoonlijke banden die de overledene of de erfgenaam met een andere lidstaat kan hebben. De lidstaat waar zulke roerende goederen zich bevinden, moet deze daarom van zijn successiebelasting vrijstellen als de lidstaat waarmee de overledene en/of de erfgenaam een persoonlijke band heeft, ook een dergelijke belasting heft.
- (17) Het vermogen dat een overledene nalaat, is vaak het resultaat van een levenslange inspanning. De vermogensbestanddelen die deel uitmaken van een nalatenschap, bevinden zich doorgaans ook vaker in de lidstaat waarmee de overledene persoonlijke banden heeft dan in de lidstaat waarmee de erfgenaam zulke banden heeft, indien dat een andere lidstaat is. Wanneer zij een nalatenschap belasten op basis van persoonlijke banden met hun grondgebied, knoopt een meerderheid van de lidstaten aan bij de banden van de overledene in plaats van die van de erfgenaam, zij het dat verschillende onder hen ook of uitsluitend heffen als de erfgenaam een persoonlijke band met hun grondgebied heeft. Gelet op het hierboven beschreven karakter en belang van de persoonlijke banden van de overledene alsook om praktische redenen moet voorkoming van dubbele belasting als gevolg van het feit dat de overledene en de erfgenaam persoonlijke banden hebben met verschillende lidstaten, worden verleend door de lidstaat waarmee de erfgenaam persoonlijke banden heeft.
- (18) Botsing tussen de persoonlijke banden met verschillende lidstaten kan worden opgelost op basis van een onderlingoverlegprocedure met tiebreakbepalingen om te bepalen welke persoonlijke band het nauwst is.
- (19) Aangezien het tijdstip waarop successiebelasting wordt geheven, tussen de betrokken lidstaten kan verschillen en de oplossing van grensoverschrijdende gevallen van successiebelasting aanzienlijk meer tijd kan vergen dan die van binnenlandse gevallen omdat rekening moet worden gehouden met meer dan een rechtssysteem en/of belastingstelsel, moeten de lidstaten voorzien in een redelijke termijn waarin een verzoek om voorkoming kan worden gedaan.
- (20) Deze aanbeveling bevordert de grondrechten die met name in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie zijn erkend, zoals het recht op eigendom (artikel 17), dat uitdrukkelijk het recht om rechtmatig verkregen goederen te vermaken, garandeert, de vrijheid van ondernemerschap (artikel 16) en het recht van EU-burgers om zich vrij binnen de Unie te verplaatsen (artikel 45),

HEEFT DE VOLGENDE AANBEVELING VASTGESTELD:

1. Onderwerp

- 1.1. In deze aanbeveling wordt uiteengezet hoe de lidstaten maatregelen kunnen nemen, of bestaande maatregelen kunnen verbeteren, om voorkoming te verlenen voor dubbele of meervoudige belasting als gevolg van de heffing van successiebelasting door twee of meer lidstaten (hierna: dubbele belasting).
- 1.2. Deze aanbeveling is van overeenkomstige toepassing op schenkingsbelastingen, wanneer schenkingen krachtens dezelfde of soortgelijke regels als nalatenschappen in de heffing worden betrokken.

2. Definities

Voor de toepassing van deze aanbeveling gelden de volgende definities:

- a) successiebelasting: iedere op nationaal, federaal, regionaal of lokaal niveau geheven belasting bij overlijden, ongeacht de benaming van de belasting, de wijze van heffing en het subject van de belasting, inclusief met name boedelbelasting, erfbelasting, overdrachtsbelasting, recht van overgang, zegelrecht, inkomsten- en vermogenswinstbelasting;
- b) voorkoming (voor belasting): een in wetgeving en/of algemene beleidsregels of -aanwijzingen opgenomen voorziening op grond waarvan een lidstaat voorkoming verleent voor successiebelasting die in een andere lidstaat is betaald, door de buitenlandse belasting met in het binnenland verschuldigde belasting te verrekenen, door de nalatenschap of delen daarvan vrij te stellen van binnenlandse belasting ter compensatie van de betaalde buitenlandse belasting, of door anderszins af te zien van de heffing van successiebelasting;

c) vermogensbestanddelen: roerende en/of onroerende goederen en/of rechten die aan successiebelasting zijn onderworpen;

d) persoonlijke band: de band van een overledene of erfgenaam met een lidstaat, waarbij kan worden aangeknoopt bij zijn woonplaats, vaste verblijfplaats, duurzaam tehuis, middelpunt van levensbelangen, gewoontelijke verblijfplaats, nationaliteit of plaats van werkelijke leiding.

Voor de toepassing van punt a) wordt voorheen betaalde schenkingsbelasting over hetzelfde vermogensbestanddeel aangemerkt als successiebelasting met het oog op het toestaan van verrekening.

De begrippen „vaste inrichting”, „onroerende goederen”, „roerende goederen”, „inwoner”, „woonplaats”, „onderdaan/nationaliteit”, „gewoontelijke verblijfplaats” en „duurzaam tehuis” worden uitgelegd overeenkomstig de binnenlandse wetgeving van de lidstaat die het begrip gebruikt.

3. Algemene doelstelling

De aanbevolen maatregelen strekken ertoe gevallen van dubbele belasting zo op te lossen dat de totale belastingdruk op een bepaalde nalatenschap niet hoger is dan de druk die op de nalatenschap zou rusten indien van alle betrokken lidstaten alleen de lidstaat met het hoogste belastingniveau heffingsbevoegdheid zou hebben over de nalatenschap als geheel.

4. Verlenen van voorkoming

Bij de heffing van successiebelasting moeten de lidstaten voorkoming verlenen overeenkomstig de punten 4.1 tot en met 4.4.

4.1. Voorkoming voor belasting ter zake van onroerende goederen en roerende goederen van een vaste inrichting

Bij de heffing van successiebelasting moet een lidstaat voorkoming verlenen voor de successiebelasting die door een andere lidstaat wordt geheven over de volgende vermogensbestanddelen:

- a) onroerende goederen gelegen in die andere lidstaat;
- b) roerende goederen behorende tot het bedrijfsvermogen van een in die andere lidstaat gelegen vaste inrichting.

4.2. Voorkoming voor belasting ter zake van andere soorten roerende goederen

Ter zake van andere roerende goederen dan die behorende tot het bedrijfsvermogen als bedoeld in punt 4.1.b)

moet een lidstaat waarmee de overledene noch de erfgenaam een persoonlijke band heeft, afzien van de heffing van successiebelasting voor zover een andere lidstaat een dergelijke belasting heft vanwege de persoonlijke band van de overledene en/of de erfgenaam met die andere lidstaat.

4.3. Voorkoming in gevallen waarin de overledene een persoonlijke band had met een andere lidstaat dan de lidstaat waarmee de erfgenaam een persoonlijke band heeft

Behoudens punt 4.1 moet, in gevallen waarin meerdere lidstaten een nalatenschap in de heffing kunnen betrekken omdat een overledene persoonlijke banden had met een lidstaat en de erfgenaam persoonlijke banden heeft met een andere lidstaat, laatstgenoemde lidstaat voorkoming verlenen voor de belasting die is betaald over de nalatenschap in de lidstaat waarmee de overledene persoonlijke banden had.

4.4. Voorkoming in geval van meervoudige persoonlijke banden van dezelfde persoon

Wanneer eenzelfde persoon overeenkomstig de bepalingen van verschillende lidstaten wordt geacht een persoonlijke band te hebben met meer dan een heffende lidstaat, moeten de bevoegde autoriteiten van de betrokken lidstaten in onderling overleg treden om overeenkomstig de procedure van punt 6 of op andere wijze te bepalen welke lidstaat voorkoming moet verlenen indien successiebelasting wordt geheven in een staat waarmee deze persoon een nauwere persoonlijke band heeft.

4.4.1. Een nauwere persoonlijke band van een persoon kan als volgt worden bepaald:

- a) hij kan worden geacht een nauwere persoonlijke band te hebben met de lidstaat waar hij een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft;
- b) indien de onder a) bedoelde lidstaat geen belasting heft of indien de persoon in meer dan een lidstaat een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, kan hij worden geacht een nauwere persoonlijke band te hebben met de lidstaat waarmee zijn persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn (middelpunt van de levensbelangen);
- c) indien de onder b) bedoelde lidstaat geen belasting heft of indien niet kan worden bepaald in welke lidstaat de persoon zijn middelpunt van levensbelangen heeft, of indien deze in geen enkele lidstaat een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, kan hij worden geacht een nauwere persoonlijke band te hebben met de lidstaat waar hij gewoonlijk verblijft;

d) indien de onder c) bedoelde lidstaat geen belasting heft of indien de persoon in meer dan een lidstaat dan wel in geen enkele lidstaat gewoonlijk verblijft, kan hij worden geacht een nauwere persoonlijke band te hebben met de lidstaat waarvan hij onderdaan is.

4.4.2. In het geval van een andere dan een natuurlijke persoon, zoals een liefdadigheidsinstelling, kan worden geacht dat er een nauwere persoonlijke band bestaat met de lidstaat waar de plaats van werkelijke leiding is gelegen.

5. Termijn waarbinnen een verzoek om voorkoming kan worden gedaan

De lidstaten moeten voorzien in een redelijke termijn waarbinnen voorkoming kan worden verleend, bijvoorbeeld tot tien jaar na de uiterste termijn voor de betaling van de door hen geheven successiebelasting.

6. Onderlingoverlegprocedure

Indien de verwezenlijking van de in punt 3 genoemde algemene doelstelling zulks vereist, treden de lidstaten in onderling overleg om geschillen in verband met dubbele belasting te regelen, met inbegrip van geschillen betreffende tegenstrijdige definities van roerende en onroerende goederen, de ligging van vermogensbestanddelen of de bepaling van de lidstaat die in een gegeven geval voorkoming moet verlenen.

7. Follow-up

7.1. De lidstaten moeten blijven streven naar een verbetering van de samenwerking tussen de belastingdiensten, inclusief op lokaal en regionaal niveau, om belastingplichtigen die onderworpen zijn aan dubbele belasting, bijstand te verlenen.

7.2. De lidstaten moeten ook een gecoördineerd standpunt innemen bij de besprekingen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) over successiebelastingen.

7.3. De Commissie zal samen met de lidstaten deze aanbeveling volgen en drie jaar na de goedkeuring ervan een verslag uitbrengen over de stand van zaken op het gebied van grensoverschrijdende voorkoming voor successiebelastingen binnen de Unie.

8. Geadresseerden

Deze aanbeveling is gericht tot de lidstaten.

Gedaan te Brussel, 15 december 2011.

Voor de Commissie
Algirdas ŠEMETA
Lid van de Commissie