

Zitting 1979–1980

16 128

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; 's-Gravenhage, 11 december 1979

Nr. 1

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 8 april 1980. De wens dat deze overeenkomst aan de uitdrukkelijke goedkeuring van de Staten-Generaal zal worden onderworpen, kan door of namens een of beide 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 8 mei 1980.

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

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

's-Gravenhage, 12 maart 1980

Ter voldoening aan het bepaalde in het tweede lid van artikel 60 en onder verwijzing naar het derde lid van artikel 61 van de Grondwet, de Raad van State gehoord, heb ik de eer u hierbij de Nederlandse en de Engelse tekst over te leggen van 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, 184)¹.

Een toelichtende nota bij deze overeenkomst gelieve u hiernevens aan te treffen.

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken
C. A. van der Klaauw

¹ Ter inzage gelegd op de bibliotheek.

TOELICHTENDE NOTA

Inleiding

Op verzoek van de regering van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland zijn in 1977 en 1978 onderhandelingen gevoerd over de totstandkoming van een nieuwe bilaterale regeling tot het voorkomen van dubbele belasting met betrekking tot belastingen van nalatenschappen en verkrijgingen krachtens erfrecht, aangevuld met een regeling betreffende belastingen van schenkingen. De nieuwe regeling zal in de plaats treden van het op 15 oktober 1948 tussen beide staten gesloten Verdrag met betrekking tot rechten wegens overgang van vermogen door overlijden (Stb. 1950, K 381). Het Britse verzoek vond zijn oorzaak in de omstandigheid dat in 1975 in het Verenigd Koninkrijk de «Capital Transfer Tax» werd ingevoerd. Met het invoeren van de «Capital Transfer Tax» trad de tot dan geldende «Estate Duty» buiten werking en kwam een ingrijpende wijziging tot stand in de Britse belastingheffing met betrekking tot de overgang van vermogen door overlijden en door schenking.

Bij beide partijen leefde de wens niet slechts een partiële herziening van het bestaande verdrag na te streven, doch een geheel nieuwe overeenkomst te sluiten. Het lag daarbij voor de hand zoveel mogelijk aansluiting te zoeken bij de inhoud en de bewoordingen van het modelverdrag dat ter zake in 1966 door het Fiscale Comité van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) te Parijs is aanbevolen. Dat de onderhavige overeenkomst toch op niet onbelangrijke punten afwijkt van dit modelverdrag vloeit voort uit de verschillen die tussen de wetgevingen van beide staten bestaan en uit de wens van beide partijen de nieuwe overeenkomst ook op belastingen van schenkingen van toepassing te doen zijn.

Hoofdpijnen van de Britse en de Nederlandse wetgeving

Volgens de Britse wetgeving is aan «Capital Transfer Tax» onderworpen de overgang van vermogen door overlijden of door schenking van personen die hun «domicile» (woonplaats) in het Verenigd Koninkrijk hebben, alsmede de overgang van bepaalde vermogensbestanddelen wegens het overlijden van of wegens schenking door personen die hun «domicile» niet in het Verenigd Koninkrijk hebben.

Het begrip «domicile», zoals dat is neergelegd in de Britse wetgeving, wijkt in belangrijke mate af van het begrip woonplaats dat geldt voor de Successiewet 1956. Voor het hebben van een «domicile» in het Verenigd Koninkrijk is niet zozeer de fysieke verblijfplaats van een persoon van belang, doch veel meer het feit dat banden met het Verenigd Koninkrijk worden aangehouden en de intentie om deze niet te verbreken. Veel waarde wordt toegekend aan de plaats van geboorte, zodat een in het Verenigd Koninkrijk geboren en opgegroeide persoon ook bij een verblijf gedurende langere tijd buiten het Verenigd Koninkrijk voor de toepassing van de «Capital Transfer Tax» veelal geacht wordt zijn «domicile» in het Verenigd Koninkrijk te hebben. Daarentegen wordt ten aanzien van vreemdelingen die in het Verenigd Koninkrijk verblijven, niet zo snel aangenomen dat zij een «domicile» in het Verenigd Koninkrijk hebben. Kenmerkend in dit verband is de in de Britse wetgeving voorkomende fictie, dat personen die in de 20 jaren voorafgaande aan hun overlijden of het doen van de schenking gedurende ten minste 17 jaren als «resident» in de heffing van de Britse «Income Tax» zijn betrokken, voor de heffing van de «Capital Transfer Tax» geacht worden hun «domicile» in het Verenigd Koninkrijk te hebben.

Ingevolge de Nederlandse successiewetgeving zijn in beginsel alleen de nalatenschappen van en de schenkingen gedaan door hen die ten tijde van hun overlijden of het doen van de schenking inwoner van Nederland waren, aan successie- of schenkingsrecht onderworpen. De bepaling van artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956, volgens welke Nederlanders die binnen tien jaren nadat zij het Rijk metterwoon hebben verlaten zijn overleden

of een schenking hebben gedaan geacht worden ten tijde van hun overlijden of het doen van de schenking binnen het Rijk te hebben gewoond, doet – naar mede blijkt uit het derde lid van dat artikel – aan dat beginsel geen afbreuk. Die bepaling is uitsluitend gericht tegen belastingvlucht.

De consequenties van de verschillen tussen het Britse begrip «domicile» en het Nederlandse begrip woonplaats worden overigens in belangrijke mate verzacht door de omstandigheid, dat het aantal vermogensbestanddelen dat in het geval van overlijden of schenking door een persoon die geen «domicile» in het Verenigd Koninkrijk had, doch daar wel feitelijk verblijf hield, aan «Capital Transfer Tax» is onderworpen, aanzienlijk uitgebreider is dan het aantal vermogensbestanddelen dat, in het geval van overlijden of schenking door een persoon die niet in Nederland woonde, aan het recht van overgang is onderworpen.

Gevallen waarin zich dubbele belasting kan voordoen

De overeenkomst heeft, wat Nederland betreft, betrekking op het successierecht, het schenkingsrecht en het recht van overgang. Wat het Verenigd Koninkrijk betreft vindt de overeenkomst toepassing op de «Capital Transfer Tax», die zowel ziet op de overgang van vermogen bij overlijden als op de overgang van vermogen bij schenking.

Toepassing van de Nederlandse en van de Britse wetgeving met betrekking tot de belastingheffing van nalatenschappen en van schenkingen kan tot dubbele belasting leiden indien:

- a. één van de staten belasting heft op grond van de ligging (situs) van vermogensbestanddelen en de andere staat op grond van woonplaats/«domicile» of de nationaliteit van de overledene of de schenker;
- b. beide staten belasting heffen op grond van de woonplaats/«domicile» van de overledene of de schenker;
- c. één van de staten belasting heft op grond van de woonplaats/«domicile» van de overledene of de schenker en de andere op grond van diens nationaliteit.

Voor al deze gevallen zijn in de overeenkomst voorzieningen getroffen om dubbele belasting te vermijden. Deze voorzieningen komen er op 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 primair toekomt aan de staat van de woonplaats en dat de staat van de nationaliteit onder bepaalde omstandigheden een subsidiair recht tot belastingheffing heeft.

Vermogensbestanddelen waarvoor het situs-beginsel geldt

In de overeenkomst zijn enkele vermogensbestanddelen ter belastingheffing toegewezen aan het land waar die vermogensbestanddelen zijn gelegen, te weten: onroerende vermogensbestanddelen (artikel 5) en vermogensbestanddelen die deel uitmaken van het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting of behoren tot een vast middelpunt dat wordt gebezigd voor de uitoefening van zelfstandige arbeid (artikel 6).

Wat Nederland betreft houdt dit een geringe beperking in van de vermogensbestanddelen, die krachtens artikel 5, tweede lid, van de Successiewet 1956, in verbinding met artikel 13, eerste lid, van de Wet op de Vermogensbelasting 1964 aan het recht van overgang zijn onderworpen. Voor het Verenigd Koninkrijk betekenen de zojuist genoemde artikelen van de overeenkomst echter een belangrijke inperking van de belastingheffing op grond van het situs-beginsel zoals dat in de Britse successiewetgeving is belichaamd. Met name zal het Verenigd Koninkrijk onder de werking van de overeenkomst niet meer gerechtigd zijn «Capital Transfer Tax» te heffen ter zake van aandelen in Britse vennootschappen die deel uitmaken van in Nederland opengevallen nalatenschappen of door een inwoner van Nederland worden geschonken.

De vermogensbestanddelen, die een staat overeenkomstig de artikelen 5 en 6 mag belasten, dienen voor hun netto-bedrag in aanmerking te worden genomen. Welke bedragen in aftrek dienen te worden gebracht, is een gelegenheid, die wordt beheerst door de wetgeving van de staat waar het vermogensbestanddeel is gelegen (artikel 10). Van Britse zijde werd aan deze regeling de voorkeur gegeven boven de regels die ter zake worden aanbevolen in het door het Fiscale Comité van de OESO opgestelde model-succesieverdrag.

Schepen en luchtvaartuigen die in internationaal verkeer worden geëxploiteerd en schepen die dienen voor het vervoer in de binnenwateren, alsmede de inventaris van zodanige schepen en luchtvaartuigen, mogen worden belast in de staat waar de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen (artikel 7).

Indien de wetgeving van een van de staten een recht of belang aanmerkt als een vermogensbestanddeel dat onder de artikelen 5, 6 of 7 valt, doch zulks onder de wetgeving van de andere staat niet het geval is, is voor de toepassing van de overeenkomst de wetgeving van de eerstbedoelde staat beslissend (artikel 9).

Belastingheffing op grond van woonplaats

Vermogensbestanddelen waarop de artikelen 5, 6 en 7 van de overeenkomst niet van toepassing zijn, zijn uitsluitend belastbaar in de staat waar de overledene of de schenker ten tijde van zijn overlijden of de schenking zijn woonplaats had (artikel 8), met dien verstande dat ook de staat waarvan hij onderdaan was, onder bepaalde omstandigheden een subsidiaire heffingsbevoegdheid heeft (artikel 11). Daarbij dient op de voet van artikel 10 rekening te worden gehouden met de aftrek van schulden.

De vraag in welke staat de overledene of de schenker voor de toepassing van de overeenkomst zijn woonplaats had, wordt in eerste instantie beoordeeld overeenkomstig de wetgeving van elk van de staten (artikel 4, eerste lid). Uitdrukkelijk is in de regeling neergelegd dat de woonplaatsficties welke in de wetgevingen van de beide staten voorkomen, bij de bepaling van de woonplaats in aanmerking moeten worden genomen. Voor Nederland betekent dit, dat de regelingen van artikel 3, eerste en tweede lid, van de Successiewet 1956 (de z.g. tien-jaren-respectievelijk één-jaarregeling) van belang zijn. Voor het Verenigd Koninkrijk heeft de bepaling onder meer tot gevolg, dat een beroep kan worden gedaan op de in de Britse wetgeving voorkomende bepaling dat een persoon die zijn «domicile» in het Verenigd Koninkrijk heeft gehad, geacht wordt dit «domicile» ten minste drie jaren na het verkrijgen van een «domicile» in een andere staat te hebben behouden.

Moet op grond van de in de beide staten geldende wetgevingen worden aangenomen, dat de overledene of de schenker bij zijn overlijden of de schenking zowel in Nederland als in het Verenigd Koninkrijk woonde, dan gelden bepaalde regels om uit te maken in welke staat hij voor de toepassing van de overeenkomst zijn woonplaats heeft gehad (artikel 4, tweede lid). Deze regels komen mutatis mutandis overeen met de conflictregels die voor de heffing van belastingen naar het inkomen en het vermogen zijn neergelegd in artikel 4 van de Nederlands-Britse belastingovereenkomst van 31 oktober 1967 (laatstelijk Trb. 1977, 161).

Een afwijkende regel is evenwel overeengekomen ten aanzien van personen die bij hun overlijden of ten tijde van de schenking onderdaan van slechts één van de staten waren en zijn overleden of een schenking hebben gedaan terwijl zij in de andere staat verbleven zonder de bedoeling te hebben daar voor onbepaalde tijd te blijven. Deze worden voor de toepassing van de overeenkomst geacht hun woonplaats te hebben gehad in de staat waarvan zij de nationaliteit bezaten, indien zij in de periode van 10 jaren voorafgaande aan hun overlijden of de schenking minder dan 7 jaren in de andere staat hebben verbleven (artikel 4, derde lid).

Een dergelijke regeling komt ook voor in de op 15 juli 1969 tussen Nederland en de Verenigde Staten van Amerika gesloten successieovereenkomst (Trb. 1969, 221) en vormt naar het oordeel van de eerste ondergetekende ook in het onderhavige geval een aanvaardbaar compromis voor het overbruggen van de spanning tussen de Nederlandse wetgeving, die voor het bepalen van de woonplaats uitgaat van de feitelijke omstandigheden op het tijdstip van overlijden of het doen van de schenking, en de Britse wetgeving, die beslissende betekenis toekent aan de intentie die de overledene of de schenker met betrekking tot het aanhouden van zijn banden met het Verenigd Koninkrijk heeft gehad.

Subsidiare heffingsbevoegdheden

De overeenkomst erkent naast de belastingheffing op grond van de ligging van bepaalde vermogensbestanddelen en de belastingheffing op grond van de woonplaats van de overledene of de schenker, in bepaalde gevallen nog subsidiare heffingsbevoegdheden (art. 11).

Het eerste aldaar genoemde geval betreft de heffing op basis van nationaliteit van de overledene of de schenker. Ingevolge deze bepaling, die in feite alleen voor Nederland van belang is, blijft Nederland gerechtigd tot belastingheffing op de voet van artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956, indien de overledene of de schenker een Nederlander is, die in de 10 jaren voorafgaande aan het overlijden of de schenking in Nederland heeft gewoond. Opgemerkt zij evenwel, dat in verreweg de meeste van deze gevallen Nederland reeds primaire heffingsrechten heeft op grond van de woonplaats van de overledene of de schenker. Zoals reeds hiervoor is opgemerkt wordt de woonplaats mede beheerst door de in de wetgevingen van beide staten voorkomende woonplaatsficties en wordt een aldus bepaalde woonplaats alleen ter zijde gesteld indien de in het tweede en derde lid van artikel 4 van de overeenkomst neergelegde conflictsregels daartoe leiden. In het licht van hetgeen hiervoor is vermeld omtrent de Britse wetgeving op dit punt, is dit praktisch gesproken alleen het geval indien de overledene of de schenker binnen 10 jaren na zijn vertrek uit Nederland zodanige nauwe banden met het Verenigd Koninkrijk heeft aangeknoopt, dat hij aldaar een «domicile» in de zin van de Britse wetgeving heeft gekregen. Mocht een zodanig geval zich voordoen, dan heeft Nederland – binnen de in artikel 3 van de Successiewet 1956 genoemde termijn – toch nog een subsidiair heffingsrecht op basis van de nationaliteit van de overledene of de schenker.

Het tweede in artikel 11 genoemde geval heeft betrekking op bepaalde heffingsrechten, welke de Britse wetgeving verbindt aan vermogensbestanddelen die in een vermogensrechtelijke regeling («settlement») zijn begrepen. Het begrip «settlement» is in de Britse wetgeving gedefinieerd en heeft betrekking op een van de vormen waarin een Britse «trust» kan voorkomen. De overeengekomen bepaling leidt ertoe, dat het Verenigd Koninkrijk onder bepaalde voorwaarden zijn nationale heffingsrechten ten aanzien van zijn onderdanen kan blijven uitoefenen.

Aangezien er van Britse zijde voor werd gevreesd dat Nederland in sommige gevallen waarin zij in overeenstemming met artikel 8 van de overeenkomst het uitsluitende heffingsrecht heeft niet in staat zal blijken te zijn haar heffingsrecht te effectueren, is in artikel 11, derde lid, van de overeenkomst een voorziening getroffen welke beoogt te voorkomen dat in die gevallen over goederen die in de zin van de Britse wetgeving situs-goederen zijn, in geen van beide staten belasting wordt betaald. De regeling houdt in, dat indien de Nederlandse bevoegde autoriteit de Britse bevoegde autoriteit mededeelt dat de in Nederland verschuldigde belasting niet is betaald, het Verenigd Koninkrijk ook bevoegd zal zijn tot het heffen van belasting over die goederen.

Voorkoming van dubbele belasting

De overeenkomst gaat uit van een primaire heffingsbevoegdheid van de staat die op grond van de ligging van de in de artikelen 5, 6 en 7 genoemde vermogensbestanddelen belasting mag heffen. De staat die heft op basis van woonplaats of op grond van een haar in de overeenkomst verleende subsidiaire heffingsbevoegdheid, mag die vermogensbestanddelen wel in de heffingsgrondslag begrijpen, doch dient de belasting die de staat van ligging heeft geheven, binnen bepaalde grenzen te verrekenen met de eigen belasting over die vermogensbestanddelen (artikel 13, eerste lid).

In gevallen waarin beide staten belasting heffen over niet in de artikelen 5, 6 en 7 van de overeenkomst genoemde vermogensbestanddelen, dient de staat die belasting heft op grond van de nationaliteit, de belasting van de woonstaat binnen bepaalde grenzen te verrekenen met de eigen belasting over die vermogensbestanddelen (artikel 13, tweede lid). Voorts dient het Verenigd Koninkrijk indien het over zodanige vermogensbestanddelen belasting heft omdat deze zijn begrepen in een vermogensrechtelijke regeling als bedoeld in artikel 11, tweede lid, de met betrekking tot die vermogensbestanddelen geheven Nederlandse belasting met haar eigen belasting te verrekenen (art. 13, derde lid).

Artikel 13, vierde lid, letter a, houdt in, dat de in een van de staten geheven belasting die aan een vermogensbestanddeel is toe te rekenen wordt bepaald met inachtneming van de verrekening die de staat heeft verleend voor belasting die door een derde staat ter zake van het vermogensbestanddeel is geheven.

Ingevolge artikel 12 van de Successiewet 1956 worden schenkingen gedaan binnen 180 dagen voor het overlijden fictief geacht deel uit te maken van de nalatenschap en mitsdien, met verrekening van eventueel reeds geheven schenkingsrecht, in de heffing van het recht van successie betrokken. Ingevolge de bepalingen van de Britse wetgeving worden schenkingen gedaan binnen drie jaren voor het overlijden echter met een aanvullende belasting getroffen, doch deze aanvullende belasting behoudt het karakter van een belasting ter zake van de schenking. Ten einde in dergelijke gevallen over en weer verrekening mogelijk te maken, bevat artikel 13, vierde lid, letter b, een daartoe strekkende voorziening.

Vrijstellingen

De vermogensrechtelijke verhouding tussen echtgenoten is in Nederland en het Verenigd Koninkrijk op zeer verschillende wijzen geregeld. De in Nederland bij gebreke van huwelijksvoorwaarden geldende algehele gemeenschap van goederen komt in het Verenigd Koninkrijk zeer weinig voor. In dat licht bezien is het begrijpelijk, dat de Britse «Capital Transfer Tax» voorziet in een ruime vrijstelling voor verkrijgingen door de overlevende echtgeno(o)t(e). Deze vrijstelling – de z.g. «spouse exemption» – omvat alles wat de overlevende echtgeno(o)t(e) uit de nalatenschap verkrijgt.

De «spouse exemption» geldt indien echtgenoten hetzelfde «domicile» hebben. De vrijstelling is dus ook van toepassing met betrekking tot in het Verenigd Koninkrijk op basis van het situs-beginsel in de belastingheffing betrokken vermogensbestanddelen, toebehorend aan echtgenoten die beide hun «domicile» in Nederland hebben.

Met het oog op het vorenstaande voorziet de overeenkomst, evenals dit het geval is in artikel 10, eerste lid, van de hierboven vermelde Nederlands-Amerikaanse successieovereenkomst, voor de heffing van de Nederlandse rechten ter zake van overlijden in een vrijstelling die naar aard en strekking overeenkomt met de Britse «spouse exemption» (artikel 12). Zij is echter slechts van toepassing op niet-gemeenschapsgoederen en geldt zolang het Verenigd Koninkrijk verkrijgingen door de overlevende echtgeno(o)t(e) voor niet meer dan 50 percent van de waarde in de belastingheffing betreft (artikel 12, derde lid). De vrijstelling kan er voorts niet toe leiden, dat in gevallen

waarin de overledene volgens de Nederlandse wetgeving inwoner was van Nederland, de belasting minder bedraagt dan de belasting die zou zijn geheven indien de overledene zijn woonplaats ook voor de toepassing van de overeenkomst in Nederland zou hebben gehad. De regeling is daardoor in feite alleen van belang voor de heffing van het recht van overgang bij overlijden.

Inwerkingtreding

Ingevolge artikel 20 van de overeenkomst treedt de overeenkomst in werking op de dag waarop de laatste van de beide mededelingen is gedaan, waarbij elk van de overeenkomstsluitende partijen de andere partij ervan in kennis stelt dat de volgens haar wetgeving vereiste procedure om de overeenkomst in werking te doen treden is voltooid. De overeenkomst vindt daarna toepassing met betrekking tot vermogensbestanddelen ten aanzien waarvan na die dag een belastingschuld is ontstaan.

Uitbreiding

De overeenkomst heeft slechts gelding voor het Rijk in Europa. Ingevolge artikel 19, eerste lid, kan de gelding echter worden uitgebreid tot de Nederlandse Antillen en tot gebieden voor welker internationale betrekkingen het Verenigd Koninkrijk verantwoordelijk is. De regering van de Nederlandse Antillen heeft inmiddels de wens te kennen gegeven dat de overeenkomst, met de noodzakelijke wijzigingen, tot haar land wordt uitgebreid. De uitbreiding zal, indien het Verenigd Koninkrijk daarmee instemt, geschieden door middel van een te sluiten afzonderlijke overeenkomst. Deze zal separaat ter goedkeuring aan de Staten-Generaal en aan de Staten van de Nederlandse Antillen worden overgelegd.

De Staatssecretaris van Financiën,
A. Nooteboom

De Staatssecretaris van Buitenlandse Zaken,
D. F. van der Mei