



EUROPESE COMMISSIE

Brussel, 15.12.2011  
SEC(2011) 1490 definitief

**WERKDOCUMENT VAN DE DIENSTEN VAN DE COMMISSIE**

**SAMENVATTING VAN DE EFFECTBEOORDELING**

*bij*

**DE AANBEVELING VAN DE COMMISSIE**

**betreffende voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen**

{C(2011) 8819 definitief}  
{SEC(2011) 1488 definitief}  
{SEC(2011) 1489 definitief}

## **SAMENVATTING**

In deze effectbeoordeling is een analyse verricht van de problemen van discriminatie en dubbele belasting in verband met nalatenschappen op de interne markt, teneinde oplossingen aan te reiken op basis waarvan de Commissie een voorstel kan doen.

Meer dan ooit verlaten EU-burgers hun land van herkomst en hun familie om in een andere EU-lidstaat te gaan werken, te trouwen of van hun pensioen te genieten. Anderen kopen een eigendom of beleggen in vermogensbestanddelen in het buitenland. In deze context is successiebelasting op nalatenschappen in grensoverschrijdende situaties een thema dat steeds belangrijker wordt.

### **Probleemstelling**

EU-burgers en -bedrijven kunnen in feite met twee soorten problemen worden geconfronteerd als het gaat om successiebelasting in grensoverschrijdende situaties. Ten eerste is er het gevaar van fiscale discriminatie. Ten tweede bestaat het risico dat eenzelfde nalatenschap door twee (of meer) lidstaten wordt belast zonder voorkoming of slechts met gedeeltelijke voorkoming van deze dubbele (of meervoudige) belasting.

Dit 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. Een verhoogde belastingdruk kan de waarde van een nalatenschap doen dalen en grote moeilijkheden veroorzaken voor burgers en bedrijven die gebruik maken van hun recht om zich vrij te verplaatsen en activiteiten te ontplooiën binnen de grenzen van de interne markt.

De problemen kunnen worden veroorzaakt niet alleen door de successiebelastingwetgevingen van de lidstaten maar ook door het nationale erfrecht, of door een combinatie van beide.

Wat het probleem van discriminatie betreft, kan het voorkomen dat particulieren die een eigendom of andere vermogensbestanddelen in het buitenland erven, onderworpen worden aan successiebelastingregels die nadeliger zijn dan de regels die zouden gelden wanneer er geen grensoverschrijdend aspect aanwezig was.

Wat het probleem van dubbele of zelfs meervoudige belasting betreft, moet de oorzaak in wezen worden gezocht in de uiteenlopende regels van de lidstaten die bepalen wie in de heffing moet worden betrokken en welk soort belasting moet worden geheven. Bovendien kan er in vele gevallen geen voorkoming worden verleend voor deze dubbele belasting. Dat komt doordat de eenzijdige voorkomingsregelingen van de lidstaten niet ver genoeg gaan en de lidstaten op dit gebied maar weinig bilaterale overeenkomsten hebben gesloten en daar de afgelopen jaren kennelijk ook niet echt werk van hebben gemaakt.

Wat de omvang van het probleem betreft, zijn de gevolgen op macroniveau onbeduidend. De inkomsten van de EU-lidstaten uit successiebelasting op zowel binnenlandse als grensoverschrijdende nalatenschappen zijn goed voor minder dan 0,5 % van hun totale belastinginkomsten, wat betekent dat grensoverschrijdende nalatenschappen alleen nog veel minder vertegenwoordigen. Op microniveau echter kan zowel discriminatie als dubbele belasting, wanneer deze zich voordoet, enorme gevolgen hebben voor de betrokkenen zelf, aangezien de daaruit voortvloeiende belastingdruk zeer hoog kan zijn, ondanks de dalende tendens in het algemene niveau van de successiebelastingen.

Alle EU-burgers, -bedrijven en andere entiteiten die aan successiebelasting onderworpen zijn, kunnen met deze problematiek te maken krijgen. Aangezien de migratie en het grensoverschrijdende bezit in de EU almaar stijgende cijfers vertonen, kan ook een toename worden verwacht van het aantal klachten en zaken bij het Hof in verband met discriminerende aspecten van de successiebelastingwetgevingen van de lidstaten, alsook van dubbele belasting.

### **Analyse van subsidiariteit**

Het is passend dat de Commissie, die over de goede werking van de interne markt moet waken en het algemene belang van de Unie moet bevorderen, nagaat of, en zo ja welke, actie kan worden ondernomen als er op nationaal niveau geen oplossingen worden gevonden voor grensoverschrijdende fiscale problemen.

Op het gebied van successiebelastingen is er op EU-niveau momenteel geen sprake van harmonisatie. De successiebelasting valt derhalve onder de bevoegdheid van de lidstaten. Bij de uitoefening van deze bevoegdheid moeten zij evenwel de fundamentele vrijheden van het EU-recht in acht nemen en mogen zij dus niet discrimineren op basis van nationaliteit of ongerechtvaardigde beperkingen opwerpen voor de uitoefening van deze vrijheden. Het Hof van Justitie heeft in verschillende recente zaken bevestigd dat deze beginselen van toepassing zijn op de successiebelasting. Het Hof van Justitie heeft evenwel ook verklaard dat de lidstaten niet verplicht zijn om dubbele belasting ongedaan te maken wanneer deze het gevolg is van de parallelle uitoefening van hun heffingsbevoegdheid.

Gelet op de recente toename van het aantal rechtszaken alsook van het aantal klachten, vragen en antwoorden op publieke raadplegingen over dit onderwerp lijkt het raadzaam dat de Commissie nagaat welke actie er kan worden ondernomen om lopende inbreukprocedures aan te vullen en te ondersteunen, maar tegelijkertijd ook passende oplossingen voorstelt voor de dubbele belasting van grensoverschrijdende nalatenschappen.

### **Doelstellingen**

Algemeen strekt dit initiatief ertoe dat burgers in staat worden gesteld hun recht om zich vrij te verplaatsen en activiteiten te ontplooiën op de interne markt, uit te oefenen en dat zij niet worden gehinderd door grensoverschrijdende obstakels op het gebied van successiebelasting. Te dien einde wordt met dit initiatief beoogd:

- discriminatie op het gebied van successiebelasting ongedaan te helpen maken, en
- de dubbele belasting van nalatenschappen in de EU te beperken,

met name om te vermijden dat de belastingdruk buitensporig hoog wordt of dat het algemene belastingniveau zelfs een ruïneus karakter krijgt.

### **Beleidsopties**

Beleidsopties A voor de aanpak van fiscale discriminatie bij grensoverschrijdende successie

*Beleids optie A1 – Handhaving van de bestaande situatie*

*Beleids optie A2 – Publicatie van beginselen voor niet-discriminerende systemen van successiebelasting.* In deze optie publiceren de diensten van de Commissie een werkdocument met alle beginselen die uit de rechtspraak over successiebelastingen

voortvloeiën en als uitgangspunt zouden moeten dienen voor de inrichting van een systeem van successiebelasting. Hiermee zouden de EU-burgers een beter inzicht krijgen in de regels die de lidstaten in acht moeten nemen wanneer zij grensoverschrijdende nalatenschappen belasten. Dit document zou de lidstaten ook kunnen helpen om hun successiebelastingbepalingen in overeenstemming te brengen met het EU-recht.

***Beleids optie A3 – Dwingende regels voor de afschaffing van discriminerende aspecten in de binnenlandse successiebelastingwetgeving van de lidstaten.*** In deze optie legt de Commissie een voorstel voor om de in de desbetreffende Europese rechtspraak ontwikkelde beginselen op EU-niveau verbindend te maken.

Beleids opties B voor de aanpak van dubbele belasting bij grensoverschrijdende successie waarvoor geen voorkoming is verleend

***Beleids optie B1 – Handhaving van de bestaande situatie***

***Beleids optie B2 – Aanbeveling van de Commissie betreffende (eenzijdige) nationale bepalingen ter voorkoming van dubbele belasting bij successie.*** De Commissie zou kunnen nagaan hoe er een grotere samenhang in de wisselwerking tussen de nationale belastingregels kan worden bewerkstelligd om dubbele belasting helemaal op te heffen, en zij zou de lidstaten kunnen vragen hun wetgevingen op basis daarvan te wijzigen.

***Beleids optie B3 – Aanbeveling van de Commissie betreffende de voorkoming van dubbele belasting via bilaterale overeenkomsten tussen de lidstaten ter voorkoming van dubbele belasting bij successie.*** De Commissie zou kunnen aanbevelen dat de lidstaten een volledig netwerk van bilaterale dubbelbelastingverdragen betreffende nalatenschappen tot stand brengen, op basis van het OESO-modelverdrag betreffende successiebelasting van 1982 (***beleids optie B3.a***) dan wel een alternatief model zoals een EU-modelverdrag (***beleids optie B3.b***), of dat zij bepalingen inzake successiebelasting opnemen in het toepassingsgebied van bestaande bilaterale verdragen betreffende inkomstenbelastingen (***beleids optie B3.c***). De eerste suboptie (B3.a) werd onmiddellijk aangemerkt als minder aangewezen omdat het desbetreffende OESO-modelverdrag nog niet werd gewijzigd om geconstateerde tekortkomingen te verhelpen en dus geen doeltreffende oplossing zou bieden voor alle problemen. Een andere reden waarom het huidige modelverdrag geen ideaal uitgangspunt vormt, ligt in het feit dat de OESO momenteel bekijkt of het model niet kan worden geactualiseerd.

***Beleids optie B4 – Dwingende voorschriften voor bilaterale regelingen: het opnemen in EU-wetgeving van a) één aanknopingspunt voor de vaststelling van de belastingplicht, zoals de ligging van vermogensbestanddelen of de woonplaats van de overledene enz., in bilaterale verhoudingen of b) minimale vaste gemeenschappelijke voorschriften voor bilaterale verdragen.*** Deze oplossing is door een aantal belanghebbenden naar voren geschoven, maar het opstellen van dwingende voorschriften zou een onevenredig hoge inspanning vergen omdat zij unanimititeit vereisen; het is ook niet aannemelijk dat het probleem hiermee zou worden opgelost zolang de lidstaten niet eerst bereid zijn om bilaterale successieverdragen te sluiten.

**Beleids optie B5 – Een EU-breed multilateraal dubbelbelastingverdrag.** Sommige belanghebbenden en commentatoren hebben als mogelijke oplossing gesuggereerd dat de lidstaten een multilateraal dubbelbelastingverdrag betreffende nalatenschappen sluiten. Deze optie werd evenwel onmiddellijk als minder geschikt bestempeld omdat het onwaarschijnlijk is dat de lidstaten overeenstemming zullen bereiken over een dergelijk verdrag, gelet op een eerdere mislukte poging om hetzelfde te doen voor de inkomstenbelasting. Bovendien zou een dergelijk verdrag, als het door de Commissie wordt voorgesteld, slechts kunnen worden voorgesteld in de vorm van een richtlijn, hetgeen dan onder beleids optie B6 valt.

**Beleids optie B6 – Bindende EU-wetgeving.** Een EU-breed bindend instrument in de vorm van een richtlijn zou kunnen voorzien in i) één geharmoniseerd aanknopingspunt voor de heffing, bv. er wordt alleen geheven waar de vermogensbestanddelen van de overledene zijn gelegen (**beleids optie B6.a**); ii) een combinatie van gemeenschappelijke begripsomschrijvingen en één geharmoniseerd aanknopingspunt (**beleids optie B6.b**); iii) uitsluitend voorkoming van dubbele belasting via een bindende eenzijdige voorkomingsbepaling in combinatie met een bindend geschillenbeslechtsmechanisme zonder enige wijziging van de successiebelastingregels van de lidstaten (**beleids optie B6.c**); iv) een combinatie van elementen van de beleids opties B6.a, b en c, dat wil zeggen één geharmoniseerd aanknopingspunt, gemeenschappelijke begripsomschrijvingen en een bindend geschillenbeslechtsmechanisme (**beleids optie B6.d**). De eerste suboptie (B6.a) werd als zodanig ongeschikt bevonden, omdat zij niet doeltreffend zou zijn tenzij in combinatie met gemeenschappelijke begripsomschrijvingen, bv. van vermogensbestanddelen, en met regels om om te gaan met een dubbel(e) woonplaats/middelpunt, zoals in een andere suboptie is voorgesteld (B6.b).

### **Beoordeling van de belangrijkste gevolgen**

Er is een analyse verricht van de onderstaande gevolgen:

- fundamentele vrijheden,
- kosten voor belastingplichtigen en belastingdiensten,
- sociale gevolgen,
- economische gevolgen.

Bij de sociale en economische gevolgen is vooral gekeken naar de betrokken individuen, omdat het niet waarschijnlijk is dat oplossingen voor grensoverschrijdende successiebelastingproblemen op macroniveau sterk zullen doorwerken, gezien het geringe aandeel van successiebelastingen in de totale inkomsten van de lidstaten.

Als mogelijke oplossingen voor het probleem van de fiscale discriminatie bij grensoverschrijdende successie (beleids opties A) zouden zowel de publicatie van een reeks beginselen als dwingende regels ertoe kunnen bijdragen dat de fundamentele vrijheden beter in acht worden genomen; dwingende regels zouden ook voor meer rechtszekerheid kunnen zorgen, waardoor het aantal rechtszaken zou kunnen dalen. Om dezelfde redenen zouden beide oplossingen tevens de kosten voor de belastingplichtigen en de belastingdiensten kunnen verlagen. Wat de sociale en economische gevolgen betreft, zouden beide oplossingen een groter vertrouwen in de consequenties van grensoverschrijdend actief zijn en een sterker geloof in de interne markt moeten bewerkstelligen.

Wat de beleidsopties betreft voor de aanpak van dubbele belasting bij grensoverschrijdende successie waarvoor geen voorkoming is verleend (beleidsopties B), zou handhaving van de bestaande situatie erop neerkomen dat dubbele belasting blijft bestaan, waardoor de uitoefening van de fundamentele vrijheden wordt bemoeilijkt. Het ontbreken van voorkomingsmethoden kan in individuele gevallen een dure aangelegenheid zijn. Wat de sociale gevolgen betreft, heeft het ontbreken van alomvattende oplossingen het meest waarschijnlijk een impact op de middenklasse, omdat welgestelde burgers meestal een beroep kunnen doen op een belastingadviseur om hun belastingzaken te regelen, en de kans dat minder vermogende burgers uit het buitenland erven, sowieso klein is. De economische gevolgen van dergelijke dubbele belasting lijken momenteel geen hoog percentage van burgers te treffen, maar kunnen wel zwaarwegend zijn voor zij die gebruik maken van hun recht om grensoverschrijdende activiteiten te ontplooien.

De opties waarbij de Commissie een aanbeveling opstelt over maatregelen die de lidstaten moeten nemen betreffende nationale voorkomingsregelingen (beleidsoptie B2) of ter voorkoming van dubbele belasting via bilaterale overeenkomsten (beleidsoptie B3) kunnen allebei het aantal gevallen van dubbele belasting bij grensoverschrijdende successie helpen te verminderen. De uitoefening van fundamentele vrijheden zou hiermee gebaat zijn. Als in ruimere mate voorkoming van dubbele belasting bij grensoverschrijdende successie wordt verleend, zou dit kunnen leiden tot lagere kosten voor belastingplichtigen en mettertijd ten goede kunnen komen van een groeiend aantal belastingplichtigen die hun recht uitoefenen om grensoverschrijdende activiteiten te ontplooien.

Bindende EU-wetgeving waarbij de lidstaten de verplichting krijgen om ofwel hun belastingsystemen zo in te richten dat de kans op dubbele belasting wordt vermeden, ofwel voorkoming van dubbele belasting te verlenen, zou waarschijnlijk meer zekerheid bieden dan de vorige opties wat de gevolgen betreft.

### **Vergelijking van de beleidsopties**

Bij de beoordeling van de beleidsopties om een eind te maken aan discriminatie (beleidsopties A), is gebruik gemaakt van de volgende criteria:

*Prikkel:* de prikkel die de lidstaten krijgen om hun discriminerende regels te wijzigen

*Doeltreffendheid:* de mate waarin de beoogde handhaving van de EU-wetgeving wordt verwezenlijkt en meer zekerheid wordt bewerkstelligd ten aanzien van discriminerende vormen van regels

*Evenredigheid:* niet verder gaan met EU-maatregelen dan wat nodig is om het doel te verwezenlijken

*Efficiency:* de mate waarin de doelstellingen kunnen worden verwezenlijkt met een bepaald niveau van middelen / met minimale middelen

*Flexibiliteit:* de mate waarin kan worden ingespeeld op wijzigingen in jurisprudentie en binnenlandse wetgeving

In onderstaande tabellen worden de beoordelingsscores van de beleidsopties (negatief, neutraal of positief) met elkaar vergeleken.

### **Vergelijking van beleidsopties A**

**NL**

**NL**

Criteria	A1 – status quo	A2 - publicatie van een reeks beginselen	A3 - wetgeving
Prikkel om wetgeving te wijzigen	0	+	+
Doeltreffendheid	0	+	+
Evenredigheid	+	+	0
Efficiency	-	+	0
Flexibiliteit	nvt	+	0

*Conclusie: De voorkeur gaat uit naar beleids optie A2, omdat deze, doordat zij de inbreukprocedures van de Commissie ondersteunt, de huidige problemen van fiscale discriminatie op doeltreffende, flexibele en kosteneffectieve wijze zou aanpakken.*

Bij de beoordeling van de beleids opties om dubbele belasting te beperken (beleids opties B), is gebruik gemaakt van de volgende criteria:

*Doeltreffendheid:* de mate waarin de beoogde beperking van dubbele belasting wordt verwezenlijkt en zekerheid hierover wordt gegeven

*Evenredigheid:* niet verder gaan met EU-maatregelen/EU-harmonisatie dan wat nodig is om het doel te verwezenlijken

*Efficiency, met name gemak van uitvoering:* de mate waarin de doelstellingen kunnen worden verwezenlijkt met een bepaald niveau van middelen / met minimale middelen, met name wat het gemak van uitvoering betreft

*Flexibiliteit:* inzake toepassingsgebied en gemak van aanpassing aan wijzigingen in wetgeving en praktijken

## Vergelijking van beleidsopties B

Criteria	<u>B1</u>	<u>B2</u>	<u>B3.b</u>	<u>B3.c</u>	<u>B6.b</u>	<u>B6.c</u>	<u>B6.d</u>
	geen wijziging	betere eenzijdige voorkoming	successieverdragen op basis van EU-model	inkomstenbelastingverdragen met successiebepalingen	bindende gemeenschappelijke begripsomschrijvingen en één aanknopingspunt	bindende voorkoming + geschillenbeslechting	B6.b + B6.c
Doeltreffendheid	-	+	+	+	++	++	++
Evenredigheid	0	+	+	+	--	-	--
Efficiency/gemak van uitvoering	0	++	--	--	--	-	--
Flexibiliteit	nvt	++	-	-	--	-	--

*Conclusie:* De voorkeur gaat uit naar beleidsoptie B2, omdat zij een doeltreffende en in ieder geval een evenredige manier is om dubbele belasting aan te pakken. Andere opties zouden aanzienlijk minder kosteneffectief zijn, meer tijd vergen en er zijn ook twijfels over de politieke haalbaarheid ervan. Optie B6.c zou in de toekomst in overweging kunnen worden genomen indien dat nodig blijkt te zijn in het licht van de evaluatie van de tenuitvoerlegging van optie B2. De voorkeur voor optie B2 boven de opties B3.b en B3.c, die beide voorzien in oplossingen via bilaterale maatregelen van de lidstaten, is ook gebaseerd op het feit dat de lidstaten kennelijk geen prioriteit verlenen aan de sluiting of herziening van dubbelbelastingverdragen betreffende nalatenschappen.

### Te verkiezen optie

De optie waarnaar de voorkeur uitgaat, vormt een combinatie van de beleidsopties A2 en B2 en kan als volgt worden samengevat:

De beginselen die uit de rechtspraak over successiebelastingen voortvloeien en als uitgangspunt zouden moeten dienen voor de inrichting van een systeem van successiebelasting, kunnen in één document worden samengebracht en gepubliceerd. De bedoeling hiervan is om EU-burgers een beter inzicht te verschaffen in de regels die de lidstaten in acht moeten nemen wanneer zij grensoverschrijdende nalatenschappen belasten. Dit document zou de lidstaten ook kunnen helpen om hun successiebelastingregels in overeenstemming te brengen met het EU-recht. Zo zou het soort regels die door het Hof als inbreuken op de fundamentele vrijheden zijn aangemerkt, in het document kunnen worden beschreven.

Voorts zou de Commissie een aanbeveling kunnen aannemen (overeenkomstig artikel 292 VWEU) met een overzicht van de elementen die dubbele belasting over de hele linie ongedaan maken zonder dat de lidstaten hun materiële successiebelastingregels hoeven te



wijzigen. Lidstaten zouden daarin kunnen worden opgeroepen om hun nationale voorkomingsregelingen voor dubbele belasting op die basis te wijzigen. Het uiteindelijke doel zou erin kunnen bestaan dat de totale belastingdruk op een nalatenschap in een grensoverschrijdende situatie niet hoger is dan in een binnenlandse situatie, door ervoor te zorgen dat reeds bestaande eenzijdige voorkomingsmethoden beter functioneren.

### **Toezicht en evaluatie**

De Commissie kan periodieke evaluatieverslagen opstellen met een bijzondere aandacht voor gegevens over grensoverschrijdende migratie, bezit van vermogensbestanddelen in het buitenland (inclusief financiële activa en onroerende goederen), nationale successiebelastingtarieven en wijzigingen van de binnenlandse wetgeving van de lidstaten die ertoe strekken discriminatie ongedaan te maken en dubbele belasting te beperken, de ontwikkelingen op het gebied van bilaterale overeenkomsten en de relevante zaken die voor het Hof dienen.

Het recht van de Commissie om in de toekomst een wetgevingsvoorstel in te dienen indien zij zulks nodig acht, blijft uiteraard onverlet.