

Death as a taxable event and
its international ramifications
IFA – Rome - 2010

Rik Deblauwe
Tiberghien advocaten

1

Bedoeling

- q Voorstelling van het national report voor Rome
- q Veel bekende dingen
- q Graag input op een aantal punten

2

Burgerlijk recht en successierecht

- q Ons burgerlijk recht:
 - q Uit de Code Napoleon
 - q Belangrijke wijzingen:
 - q Erfrecht v/d langstlevende Eg
 - q Huwelijksgoederenrecht
- q Successierecht is regionaal
 - q De 3 regio's
 - q Het criterium van verdeling

3

Erfrecht:

- q De orden en de rechten van de echtgenote en van de "surviving legal partner"; cfr schema

4

Order	Heirs	Rights of a surviving spouse	Rights of a surviving legal partner
First	Children (legitimate or illegitimate) and their decedents	The usufruct of the entire estate	The usufruct of the common house and its furniture (⚭)
Second	Parents (each one quarter), brothers and sisters (receiving equal shares of the remainder)	The matrimonial property and the usufruct of other the goods.	
Third	Parents and ascendants (the nearest in line receive half of the estate belonging to that line)		
Fourth	Uncles, aunts, etc. and other relatives in the side lines		
Fifth	The surviving spouse		
Sixth	The Belgian State		

⚭ except if the legal partner is a descendant of the deceased

5

Testamenten – de reserve

- q Voor de Echtgenote, de kinderen, de ouders
- q Niet voor de legal partner
- q Moet gevraagd worden

6

Afwezigheid

- q Nieuwe wet
- q 5 jaar na een vonnis dat een vermoeden van afwezigheid vaststelt
- q Of 7 jaar nadat voor het laatst nieuws van een persoon werd gehoord
- q Kan een verklaring van afwezigheid uitgesproken worden
- q Met hetzelfde effect als een overlijden

7

Administratieve formaliteiten

- q Le mort saisit le vif
- q Testamentuitvoerder is mogelijk, maar niet nodig
 - q Is mede-aansprakelijk voor SuccR "in so far as it depended upon him to follow the rules of the law"

8

IPR

- q Roerend/onroerend
- q Choice of law is mogelijk, met zekere beperkingen

9

Fiscaal: het Successierecht

- q History
 - q De wet van 22 frimaire VII
 - q Wijzigingen in 1821 en 1851
- q Taxable event
 - q Overlijden als Belgian resident
 - q Fiscal residence in een bepaald gewest
- q Rates:
 - q VI, Bxl, Wall

10

Fiscaal: het Successierecht

- q Vrijstellingen
 - q Voor het gewest zelf
 - q Charities
 - q "ucits investing in service flats for elderly people, recognised by the Flemish Government"
 - q Forests
 - q Family owned businesses (komen we op terug)

11

Fiscaal: successierecht

- q Waardering:
 - q Gewoon de regels van het wetboek,
 - q O.a. voor VG, BE, tijdelijke renten, enz.
- q Aftrekbaar:
 - q Voor residents:
 - q De passiva + begrafeniskosten

12

...

-
- q Voor non-residents:
 - q Geen aftrek
 - q Tot de zaak Eckelkamp (C-11/07)
 - q Nu: "debts, contracted especially in order to acquire or conserve the Belgian real estate"
 - ü We komen hierop terug

13

...

-
- q Anti abuse provisions
 - q Art 7 en 108
 - q New Requalification rule (seldom used; was always possible)
 - q Reporting obligations:
 - q Aangifte

14

...

-
- q Assessment procedure
 - q Eigenlijk geen: gewoon betalen
 - q Bericht is geen aanslagbiljet
 - q Evt. burgerlijke procedure bij conflict

15

Family owned businesses

- q Voor de 3 regio's: telkens alle voorwaarden voor en na het overlijden, schematisch

16

Vlaanderen, 60bis

Vlaanderen	3 jaar voor +	5 jaar na +
Participation	50% samen met Eg + K'n; ook vorderingen	Geen
Employment	500000 €	5/3 van voor +
Capital	Kapverh: ec of fin motieven	Kapverm of terugbetaling verboden
Formal requirements	Jaarrekening; verzoek a/d VI Reg; spontaan aangeven	Jaarrekening; aangifte na 5 j

7

Brussel, 60bis

Brussel	3j voor +	5 jaar na +
Participation	25% in business or profession	Activity to be continued
Employment	Minder dan 250	Minstens 75% behouden
Capital	Minder dan 40m€ omzet of minder dan 27m€ balanstotaal; KapVerh ec of fin motieven	Kapverm verboden
Formal requirements	Speciale aangifte a/ Bxl regering; shareholders agreement indien < 50%	Ieder jaar aangifte

18

Wallonië, 60bis

Wallonië	3 jaar voor +	5 jaar na +
Participation	10%, business or profession evt samen met de dochtervenn'n	Activiteit verder zetten
Employment	Minstens 1 Wnemer OF overledene + Eg + K'n enige zelfstandigen	75% te behouden
Capital	KapVerh mits ec of fin motieven	Kapverm verboden
Formal requirements	Spec aangifte a/ Waalse regering; indien < 50%: shareholders agreement	Ieder jaar aangifte

19

Sancties bij niet vervulling van de voorwaarden

- q In Vlaanderen: proportionele terugname;
- q In Brussel: volledig verlies van de vrijstelling
- q In Wallonie: volledig verlies van de vrijstelling, tenzij overmacht

20

Revenue

- q - for Flanders: 1.022.486.000 € on a total budget of 4.693.547.000 € [\[1\]](#)
- q - for Brussels: 317.061.000 € on a total budget of 1.061.950.000 € [\[2\]](#)
- q - for Wallonia: 521.000.000 € on a total budget of 3.918.843.000 € [\[3\]](#)
- q [\[1\] http://jsp.vlaamsparlement.be/docs/stukken/2008-2009/g13-1-a.pdf](http://jsp.vlaamsparlement.be/docs/stukken/2008-2009/g13-1-a.pdf) , begroting
- q [\[2\] http://www.vanhengel.info/documents/090106%20-%20afsluiting%202009%20\(3%201\).pdf](http://www.vanhengel.info/documents/090106%20-%20afsluiting%202009%20(3%201).pdf) , geïnd in 2008
- q [\[3\] http://wallex.wallonie.be/PdfLoader.php?type=doc&linkpdf=13917-14452-1171](http://wallex.wallonie.be/PdfLoader.php?type=doc&linkpdf=13917-14452-1171)

21

Developments

- q Vroeger heel rustige belasting
- q Regionalisering sinds 1989
- q In de SuccR: begonnen met het Vlaams decreet van 20 december 1996
- q Sindsdien elk jaar wijzigingen
- q € Hof:
 - q Geurts-Vogten: C 464/05 (60bis)
 - q Eckelkamp: C 11/07 (ROO)

22

...

- q GwH:
 - q 90% Waalse succR ongrondwettig
- q Plannen tot afschaffing?
 - q M.i. geen

23

Interaction with gift taxes

- q 3% of 3 jaar onzekerheid voor roerend goed
- q Progressievoorbehoud voor Belgisch onroerend goed
- q Geen gift tax, geen progressievbh voor buitenlands onroerend goed

24

Income tax and capital gains taxes

- q Eerder zeldzaam
- q Alleen indien beroepsactiva
 - q Bb moment is de "vaststelling" (mention) in any deed
 - q Tax applies on a worldwide basis
- q Vrijstelling indien voortzetting door de Eg of erfgenamen in rechte lijn
 - q Dan ook geen step up in basis

25

Other taxes: VAT

- q Overdracht bij overlijden is in principe een dienst
- q Maar niet bij "transfer in going concern"
- q Ook niet als de erfgenamen de voorraad verkopen onder het BTW-nr van de overledene
- q Geen BTW op oud onroerend goed
- q BTW op auto's: enkel 50% (want 50% recovery)

26

Other taxes, not levied but affected by the decease:

- q In general, other taxes are not affected by the decease of the taxpayer. We can mention the following:
- q - for income taxes, the surviving spouse has an option to be taxed separately or jointly with the deceased spouse in the year of death [\[1\]](#);
- q - children continue to be considered as dependents for the computation of income tax, if they die during the time they are dependent [\[2\]](#);
- q - a step up in basis for the depreciation is possible, if the capital gain has been taxed with income tax on the occasion of the death (see supra nr. 2.1.2.) [\[3\]](#);
- q - registration tax may be due on death of one of the co-owners of Belgian real estate in case of joint property [\[4\]](#).
- q [\[1\]](#) Art. 126 § 3 Inc.TC
- q [\[2\]](#) Art. 138 Inc TC
- q [\[3\]](#) art. 61 Inc TC, j° 46 § 2 Inc TC
- q [\[4\]](#) Art. 44 j° 144 Reg TC
- q Met dank voor de input op dit punt van de vergadering bij de presentie van het rapport!

27

Territoriality rules: 1 - persons

- q succR: domicile or center of fortune within the realm
 - q Geen ficties bij verhuis buiten België
 - q Wel binnen België: (5 jaar regel)
 - q Concept of domicile is not very clear
 - q "domicile depends only upon the factual circumstances"

28

Territorialy rules: 2 - assets

- q Relevance: voor onr. Goed
 - q Kwalificatie door de bronstaat wordt aanvaard
 - q Bv. schadeloosstelling voor oorlogsschade in Frankrijk (W 1946)
 - q Recent: Nederlandse onroerend goed-vennootschap (meer dan 70% onr.goed): belangrijk!
 - q Bijgevolg: ook voor een tax haven vennootschap die Italiaans onroerend goed bezit? (cfr. Cass. It. 11 juni 2007, TFR nr 346)

29

Territoriality: 3 – debts

- q Tot vrij recent nauwelijks of geen belang (uitz. Art 23 W Succ:
 - q Art. 23. Het jaarlijks bedrag in geld der periodieke renten en prestatieën betaalbaar in natura wordt geregeld naar het gemiddeld bedrag van de marktprijzen der twee jongste jaren van de markt
 - q die het naast bij de tot waarborg aangewende goederen
 - q en bij ontstentenis van bezwaarde goederen, bij de woonplaats van de schuldenaar gelegen is;
 - q indien geen marktprijzen bestaan, wordt dit bedrag door de aangevende partijen begroot.

30

...

-
- q Sinds de zaak Eckelkamp (C-11/07) echter: groot belang in het ROO
 - q Regel van het € Hof:
 - q "deductibility of debts secured on such property"
 - q Vlaamse regeling:
 - q Schulden aangegaan om ... goederen te verwerven of te behouden
 - q Waalse regeling (D 30 4 2009):
 - q Die in het bijzonder betrekking hebben op die goederen"
 - q Dit is niet noodzakelijk hetzelfde!

31

Situs rules as a cause double taxation

- q Vooral bij ROO
- q Zelfs na de aanpassing aan het Eckelkamp arrest

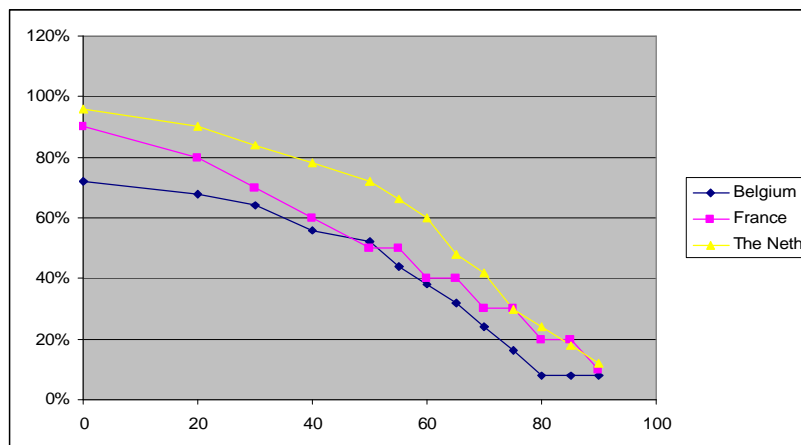
32

Avoidance of double taxation under domestic law

- q Credit method
 - q Maar alleen voor onroerend goed
- q Voor roerende goed:
 - q Alleen aftrek van de belastbare basis
 - q En alleen als het 'estate taxes' zijn (on the estate as a whole)
- q Credit method: calculated per heir
 - q Daardoor: insufficient relief possible, bv. bij VG

33

Waarde VG in België, Fr, Ned.



34

Nederlandse OBV

- q Eg krijgt goederen, min schuld
- q Kinderen krijgen schuld
- q Eg betaalt in Nederland
 - q Geen of weinig verrekening in België
- q Kinderen betalen in België
 - q Geen of weinig verrekening in België

35

Verrekening per persoon

- q waar staat dat eigenlijk?
- q Niet in de wettekst!
- q Wordt door de fiscus afgeleid uit het algemeen systeem
- q Net zoals bij verwerping
- q May be challenged, m.i. cfr. NBS 2008/2

36

Avoidance of double taxation under treaties

- q We hebben er nauwelijks
- q Wel met Zweden
 - q Maar Zweden heeft geen SuccR meer
- q Ook met Frankrijk
 - q Vrij goed verdrag, uit 1959
 - q Niet volgens OECD (bestond nog niet!)
 - q Ook voor r.g. belast in Frankrijk
 - q Ook voor schulden
 - q Iedere Staat behoudt recht tot belasting met progressievoorbehoud (ook de bronstaat!)

37

...

- q Er was ook een verdrag met de US getekend, maar niet geratificeerd
 - q Maar de US wilde ook de roerende goederen belasten, gelegen in de US
 - q België wilde geen credit geven
 - q Het verdrag zou dus tot dubbele belasting leiden!
 - ü De uitwisseling van inlichtingen aan de Amerikaanse administratie zal in feite de dubbele belasting doen toenemen vermits de Amerikaanse schatkist successiebelasting zal kunnen heffen op waarden die voordien totaal ontsnapten aan de belasting." Vraag nr. 147 van de heer Caluwé d.d. 29 november 1996 (N.), Vr. Antw. Senaat, Zitting 1996-97, bulletin 1-39.

38

Verdragen voor uitwisseling van inlichtingen

- q Het (wellicht) oudste verdrag ter wereld, ons verdrag van Rijssel van 1843, met Frankrijk!
 - q Werd in 1870 niet langer uitgevoerd: de registers werden niet meer bijgehouden
 - q Terug in leven geroepen in het verdrag van 1960
- q NB: Op de presentatie van het rapport kwam nog het verdrag van Straatsburg ter sprake – bij nader toezien vraagt de general reporter echter niet naar verdragen over uitwisseling van inlichtingen, alleen naar verdragen ter vermijding van dubbele belastingen.

39

...

- q Gelijkaardige verdragen met Nederland (1845) en Luxemburg (1845)
 - q Maar nooit geratificeerd door het Belgisch parlement
 - q May be challenged as unconstitutional, m.i.

40

So, in summary:

- q the treaties with Sweden and France only cover inheritance tax;
- q no treaty has been concluded according to the OECD model, neither the 1966 nor the 1982 model;
- q gift taxes are not covered;
- q the commentary of the OECD might have a certain authority, as international legal doctrine, but is certainly not binding;
- q the treaties address residence-source taxation as well as dual residence;

41

...

- q they add little to the unilateral relief, except if there are substantial debts, or, in the case with France only, for French businesses and corporeal movable goods;
- q double non-taxation is not an issue, as Belgium uses the credit method and gives no notional credit;

42

...

- q the problems of uncomplete credit remain, in case of diverging valuation or diverging taxable persons;
- q if a conditional exemption is given, Belgium grants a conditional credit in its internal law, so also here the treaty offers little more than internal law^[1];

43

...

- q relief is not given for gift taxes, but Belgium does not tax foreign real estate, even if given immediately before death;
- q the treaty with France gives protection against French tax on the heir or legatee;
- q no treaty would address double taxation arising from the levy of an exit tax, as they apply only to inheritance taxes.
- q ^[1] Adm. Decision 6 januari 1959, Rep. R.J. s 79/01.01, Decuyper o.c., nr. 1433

44

Income tax treaties

- q Worden niet toegepast op Estate taxes
 - q Wel in Italië (Cass. It. 11 juni 2007, TFR 346): als er geen verdrag is wordt een tax haven venn met Italiaans onroerend goed belast met ROO
- q Non tax treaties
 - q Belangrijk voor de woonplaats van diplomaten
 - q NATO, Shape, Benelux, WEU, enz.

45

Compatibility with EU law

- q Charities can now benefit from lower rates
 - q Nadat de € commissie België in gebreke had gesteld
 - q Quid na Hein Persche?
 - q 70. As regards charitable bodies in a non-member country, it must be added that it is, as a rule, legitimate for the Member State of taxation to refuse to grant such a tax advantage
 - q if
 - ü in particular, because that non-member country is not under any international obligation to provide information,
 - q it proves impossible to obtain the necessary information from that country"
 - q En wat als er dus wél een verdrag is?? (cfr G20!)

46

...

-
- q Geurt-Vogten
 - q Werd aangepast, m.i. correct
 - q Eckelkamp
 - q Werd aangepast, m.i. niet betwistbaar (cfr. supra)

47

...

-
- q Verjaringstermijn voor aandelen is anders:
 - q Voor Belgische vennootschappen: 2 jaar
 - q Voor niet-Belgische:
 - q Geen controleschatting mogelijk
 - q Dus 10 jaar
 - q Dit lijkt in strijd met € recht
 - q Als de fiscus kennis had van de goederen
 - q Tenzij de langere periode dient om in te vorderen

48

...

q Arrest 155/08 en 157/08:

- q "The second situation is where the tax authorities of a Member State have evidence concerning taxable items located in another Member State which enables an investigation to be initiated.
- q In that situation, the application by the first Member State of an extended recovery period
 - q which is not specifically intended to permit the tax authorities of that Member State to have effective recourse to mechanisms of mutual assistance between Member States
 - q and which commences once the taxable items concerned are located in another Member State
- q cannot be justified."

49

...

q Is er strijdigheid telkens er internationaal hogere belasting is dan in nationale situaties?

- q Neen, helaas:
 - q Community law [...] does not lay down any general criteria for the attribution of areas of competence between the Member States in relation to the elimination of double taxation within the European Community. [...]
 - q It follows from this that, [...], the Member States [...] are not obliged [...] to allow the inheritance tax paid in a Member State other than that in which the heir is resident to be deducted [...]"
 - q = Decision of 12 Februari 2009 (Margarete Block Case), Case C-67/08

50

...

-
- q Arens-Sikken case (43/07):
 - q Nederlandse OBV
 - q Nederland belastte alles in hoofde van de Eg,
 - q Dus hoger (progressief) tarief
 - q Dat (en alleen dat) is strijdig met € R
 - q Ook in België:
 - q Art 65 W Succ laat enkel aftrek toe van
secundaire legaten in het SuccR, niet in het
ROO

51

Conclusion:

- q België heft op basis van residence
- q Belast niet-rijksinwoners alleen op Belgisch
onroerend goed
- q En geeft ook credit voor buitenlands
onroerend goed
- q Dit lijkt logisch en coherent

52

Niettemin blijven er vele gevallen van dubbele belasting

- q Schulden:
 - q Kunnen niet verrekenbaar zijn in de situs staat
 - q Maar worden wel in aanmerking genomen voor de verrekening in België
- q € Hof:
 - q Geeft maar beperkte hulp:
 - q Interne verschillende behandeling is verboden
 - q Als de dubbele belasting komt door 2 landen, niet

53

...

- q België heeft maar 2 verdragen inzake SuccR
 - q En Zweden heeft geen SuccR meer
 - q Er zijn meer dan 150 nationaliteiten in Brussel alleen!
- q Verdragen afsluiten neemt veel tijd
 - q En het federaal niveau is niet erg geïnteresseerd
- q Daarom: waarom SuccR niet mee opnemen in de inkomstenverdragen (zoals vermogensbelastingen en cap gains tax)?

54

Vragen nu?

q ?

55

Vragen later?

rik.deblauwe@tiberghien.com

Brussels Office
Tour & Taxis
Havenlaan 86C / 419
B-1000 Brussel
Tel +32 (0)2 773.40.46
Fax +32 (0)2 773.40.55

www.tiberghien.com



56