



Schenk- en erfbelasting. Vrijstellingen. Omzetting, fusie of taakafsplitting

Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van 13 december 2022, nr. 2022-0000023865

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit vervangt het besluit van 29 november 2018, nr. 2018-194402. Onderdeel 8 is geactualiseerd naar aanleiding van de verlaging van de eenmalige verhoogde vrijstelling schenkbelasting voor schenkingen ten behoeve van een eigen woning per 1 januari 2023 en de afschaffing daarvan per 1 januari 2024. Verder is in dit besluit de goedkeuring ter voorkoming van samenloop van vennootschapsbelasting en schenkbelasting uitgebreid en is een nieuwe goedkeuring opgenomen voor het terugkrijgen van schenkbelasting.

1. Inleiding

Dit besluit bevat het beleid over de vrijstellingen van de artikelen 32 en 33 Successiewet 1956. Ook wordt behandeld de belastingheffing bij een omzetting, fusie of taakafsplitting.

De goedkeuring in onderdeel 6 ter voorkoming van samenloop van vennootschapsbelasting en schenkbelasting is uitgebreid.

De eenmalige verhoogde vrijstelling van schenkbelasting voor een schenking ten behoeve van de eigen woning wordt afgeschaft. Per 1 januari 2023 is deze vrijstelling verlaagd tot het bedrag van de eenmalige verhoogde vrijstelling zonder bestedingseis. Per 1 januari 2024 volgt afschaffing. Onderdeel 8, dat het beleid inzake de eenmalige verhoogde vrijstelling schenkbelasting bevat, is geactualiseerd naar aanleiding van vorenbedoelde wetswijzigingen. Voor schenkingen vanaf 1 januari 2023 geldt dit besluit. Voor schenkingen van voor die datum, blijft het besluit van 28 november 2018, nr. 2018-194402 gelden.

In onderdeel 8.a tot en met 8.c wordt de afschaffing van de eenmalige verhoogde vrijstelling schenkbelasting ten behoeve van de eigen woning beschreven. De onderdelen 8.1.1 en 8.1.2 blijven van belang voor de vrijstelling van artikel 33, onderdeel 5° van de Successiewet 1956 en voor de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning van artikel 33, onderdeel 7° van de Successiewet 1956 zoals dat onderdeel luidt in 2023. De voorbeelden in deze goedkeuringen zijn redactioneel aangepast naar aanleiding van de nieuwe wetgeving.

De onderdelen 8.2.1 tot en met 8.2.4 zijn aangepast. De voorbeelden zijn redactioneel aangepast aan de wetgeving zoals deze geldt vanaf 1 januari 2023. Per 1 januari 2024 worden artikel 33, onderdeel 5°, onder c en onderdeel 7° van de Successiewet 1956 afgeschaft. Dit betekent dat de wet geen eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning meer kent, waardoor deze onderdelen met ingang van die datum geen belang meer hebben.

Onderdeel 8.2.5 is verduidelijkt. Na een ontbinding van een eerdere schenking ten behoeve van de eigen woning, is een hernieuwd beroep op een eenmalige verhoogde vrijstelling mogelijk.

In onderdeel 8.2.6 was een goedkeuring opgenomen voor schenkingen van vóór 1 januari 2017 onder de opschortende voorwaarde van aanwending voor een eigen woning. Dit onderdeel heeft door tijdsverloop zijn belang verloren en is om deze reden niet langer opgenomen.

In het nieuwe onderdeel 10 is een goedkeuring opgenomen die de mogelijkheid opent om schenkbelasting terug te krijgen in de situatie dat een schuldigerkenning vervalt bij overlijden.

De overige onderdelen van het besluit zijn overgenomen uit het genoemde besluit van 29 november 2018. Daarbij zijn waar nodig ter verduidelijking enkele redactionele aanpassingen aangebracht, zonder inhoudelijke gevolgen.

De goedkeuringen in dit besluit zijn gebaseerd op artikel 63 Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule).



1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Successiewet	Successiewet 1956
ANBI	Algemeen nut beogende instelling als bedoeld in artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen
BW	Burgerlijk Wetboek
Partner	Partner als bedoeld in artikel 5a Algemene wet inzake rijksbelastingen in samenhang met artikel 1a Successiewet
SBBI	Sociaal belang behartigende instelling als bedoeld in artikel 5c Algemene wet inzake rijksbelastingen
Schenking	Schenking als bedoeld in artikel 1, zevende lid, Successiewet
Steenstichting SBBI	Steenstichting SBBI als bedoeld in artikel 5d Algemene wet inzake rijksbelastingen
URSE	Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001

2. Omzetting, fusie of taakafplitsing

Een vermogensovergang bij een omzetting, fusie of taakafplitsing kan een belastbare schenking zijn. De beoordeling daarvan is feitelijk en daarom voorbehouden aan de inspecteur van de Belastingdienst. Als de vermogensovergang plaatsvindt binnen de sfeer van het algemeen belang, is er geen belastbare schenking (artikel 33, onderdeel 4° of onderdeel 10°, Successiewet). Dit geldt ook bij een verkrijging in de sfeer van het sociaal belang door een SBBI of een steunstichting SBBI (artikel 33, onderdelen 13°, respectievelijk 14, Successiewet). Een vermogensovergang bij een omzetting, fusie of taakafplitsing buiten de sfeer van het algemeen belang of het sociaal belang kan een belastbare schenking zijn. Hierna wordt aangegeven wanneer er in die gevallen geen belastbare schenking wordt aangenomen.

2.1 Omzetting, fusie of taakafplitsing buiten de sfeer van het algemeen of sociaal belang

In geval van een vermogensovergang bij een omzetting, fusie of taakafplitsing buiten de sfeer van het algemeen of sociaal belang, beoordeelt de inspecteur van de Belastingdienst aan de hand van de feiten en omstandigheden of en in hoeverre er een belastbare schenking is. Onder bepaalde omstandigheden vind ik het niet gewenst dat een belastbare schenking wordt aangenomen. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de vermogensovergang door een fusie, omzetting of taakafplitsing tussen stichtingen of verenigingen niet als belastbare schenking wordt aangemerkt. Voor de goedkeuring gelden de volgende voorwaarden en uitgangspunten.

Voorwaarden en uitgangspunten

Als belangrijk uitgangspunt geldt dat de vermogensovergang niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van enige belastingheffing. Als de activiteiten die overgaan bestaan uit beleggen of daarmee overeenkomende werkzaamheden, wordt die overgang geacht te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. In een dergelijk geval geldt de goedkeuring niet en is de vermogensovergang belast voor de schenkbelasting.

Ook mogen er geen rechten overgaan naar derden of uitkeringen aan derden worden gedaan. Dit uitgangspunt betekent bijvoorbeeld dat de bestemming en aanwending van (de opbrengsten van) het vermogen en het liquidatiesaldo geen wijziging ondergaan. Bij een fusie van verenigingen betekent dit dat de betrokken leden lid worden van de verkrijgende vereniging, met overeenkomstige rechten, bevoegdheden of aanspraken. Bij een vermogensovergang van een stichting naar een vereniging zal voldoende gewaarborgd moeten zijn dat de leden geen afzonderlijke vermogensaanspraken verwerven. Ook mag een natuurlijk persoon of rechtspersoon niet over het vermogen van de vereniging kunnen beschikken als ware het zijn eigen vermogen. In het algemeen zal aan de uitgangspunten zijn voldaan bij een vereniging met ten minste 25 leden.

Voorbeelden

Hierna volgen enkele voorbeelden van situaties waarbij er, gelet op de hiervoor vermelde voorwaarden en uitgangspunten, geen belastbare schenking wordt aangenomen.

- Twee stichtingen of twee verenigingen fuseren met elkaar. Van een fusie is in dit kader sprake als alle activiteiten met de daarbij behorende activa en passiva van de (verdwijnende) stichting of vereniging worden ondergebracht in een andere stichting of vereniging die de activiteiten voortzet. Dat kan worden bereikt met een juridische fusie. Ook kan de ene rechtspersoon de activiteiten met alle activa en passiva overdragen aan de andere rechtspersoon, waarna de overdragende rechtspersoon wordt geliquideerd.



- Een stichting of vereniging brengt haar activiteiten of een zelfstandig onderdeel van haar activiteiten met de daarbij behorende activa en passiva (hierna: een taak) onder in een stichting met dezelfde doelstelling. Die stichting zet die taak voort.
- Een vereniging wordt omgezet in een stichting met dezelfde doelstelling.
- Een stichting draagt haar activiteiten of een taak over aan een vereniging met ten minste 25 leden. De leden van de vereniging hebben op geen enkele wijze recht op het vermogen (bij liquidatie) van de vereniging.
- Een stichting of vereniging draagt een deel van haar vermogen over aan een (steun)stichting die geen ander doel heeft dan ondersteuning van de overdragende stichting of vereniging. De meerderheid van het bestuur van de steunstichting bestaat uit bestuursleden van de overdragende rechtspersoon. Een batig liquidatiesaldo van de steunstichting komt ten goede aan de overdragende rechtspersoon.

De inspecteur van de Belastingdienst kan voorwaarden stellen met betrekking tot de statutaire bepalingen, zoals de bepalingen over de doelstelling, de bestuurssamenstelling en de bestemming van het liquidatiesaldo.

3. Vereenzelvigen verkrijger met ANBI

Een erflater of schenker kan nalaten of schenken aan een natuurlijk persoon die de verkrijging aanwendt voor een ANBI waarmee die verkrijger wordt vereenzelvigd. Als de ANBI rechtstreeks van de erflater of schenker zou verkrijgen, is geen schenk- of erfbelasting verschuldigd. Ik vind het in een dergelijke situatie niet gewenst dat in alle gevallen schenk- of erfbelasting wordt geheven. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat op een bij de inspecteur van de Belastingdienst in te dienen verzoek heffing van schenk- of erfbelasting achterwege kan blijven als de verkrijger vereenzelvigd kan worden met een ANBI.

Voorwaarden

Voor de goedkeuring gelden de volgende vijf voorwaarden:

- De verkrijger of de ANBI maakt aannemelijk dat de verkrijging was bedoeld voor de ANBI waarmee de verkrijger wordt vereenzelvigd.
- Aan de verkrijging is niet een opdracht verbonden die daaraan het karakter ontnemt van te zijn geschied in het algemeen belang.
- De verkrijger draagt het door hem verkregen vermogen zo spoedig mogelijk over aan de ANBI.
- De verkrijger handelt fiscaal alsof hij het verkregen vermogen nooit in bezit heeft gehad.
- De verkrijger merkt het overgedragen vermogen niet aan als gift voor de Wet IB 2001.

Voorbeelden

- Een schenking of legaat is rechtstreeks aan een geestelijke ter beschikking gesteld voor doeleinden die zijn kerkelijke instelling nastreeft of voor het verrichten van religieuze handelingen. De schenking of het legaat wordt aangemerkt als een verkrijging door de kerkelijke instelling.
- Een kloosterling stelt zijn schenking of erfrechtelijke verkrijging, op grond van zijn gelofte van armoede, onmiddellijk beschikbaar aan de religieuze kloosterorde waartoe hij behoort. Als aannemelijk is dat de verkrijging was bedoeld voor de kloosterorde waartoe de kloosterling behoort, wordt de verkrijging door de kloosterling aangemerkt als een verkrijging door de kloosterorde.

4. Invloed van testamentaire last op verkrijging

Een verkrijging wordt onder meer verminderd met de aan de verkrijging verbonden lasten (artikel 5 Successiewet). Op een verkrijging komen slechts in mindering de lasten die leiden tot een verkrijging bij iemand anders (de zogenoemde lastbevoordeelde). Het betreft hier een persoonlijke last. Het gevolg is dat zogenoemde onpersoonlijke lasten niet in mindering kunnen worden gebracht op een verkrijging. Van een onpersoonlijke last is sprake als niemand als lastbevoordeelde van de opgelegde verplichting is aan te wijzen, bijvoorbeeld een verkrijging onder de last een dier te verzorgen. De lastbevoordeelde is het dier. Het dier is echter geen rechtssubject en kan dus niet iets verkrijgen als lastbevoordeelde.

De vrijstelling voor een ANBI geldt voor zover aan de verkrijging niet een opdracht is verbonden, welke aan de verkrijging het karakter ontnemt van te zijn geschied in het algemeen belang (artikel 32,



eerste lid, onderdelen 2° en 3°, en artikel 33, onderdelen 3° en 4°, Successiewet). De vrijstellingen voor een SBBI of een steunstichting SBBI gelden voor zover aan de verkrijging niet een opdracht is verbonden welke aan de verkrijging het karakter ontnemt van te zijn geschied in het sociaal belang (artikel 32, eerste lid, onderdelen 8°, respectievelijk 9°, en artikel 33, onderdelen 13°, respectievelijk 14°, Successiewet). De heffing bij een verkrijging door een ANBI of (steunstichting) SBBI onder een persoonlijke of onpersoonlijke last, is als volgt. Een persoonlijke last wordt belast bij de lastbevoordeelde. Een onpersoonlijke last die past binnen de doelstelling van de ANBI of (steunstichting) SBBI en aan de verkrijging niet het karakter ontnemt van te zijn geschied in het algemeen of het sociaal belang, valt onder de vrijstelling voor een ANBI of (steunstichting) SBBI en wordt dus niet belast. Andere onpersoonlijke lasten vallen niet onder de vrijstelling. De ANBI of de SBBI wordt daarvoor belast volgens tariefgroep II.

Voorbeeld 1

Erflater A wijst ANBI X aan als enig erfgenaam onder de last om zijn neef een periodieke uitkering met een waarde van € 50.000 uit te keren. De nalatenschap bedraagt € 300.000. ANBI X verkrijgt € 250.000, die volledig is vrijgesteld. De neef verkrijgt € 50.000 die wordt belast tegen het tarief van tariefgroep II met toepassing van de reguliere vrijstelling van € 2.418 (2023).

Voorbeeld 2

Erflater B wijst ANBI Y aan als enig erfgenaam onder de last om zijn paard zo lang het leeft te verzorgen. De geschatte kosten hiervoor bedragen € 50.000. De nalatenschap bedraagt € 300.000. De verkrijging door ANBI Y is nu € 300.000. Hiervan is € 250.000 vrijgesteld en € 50.000 belast tegen het tarief van tariefgroep II.

Voorbeeld 3

Erflater B wijst ANBI Z aan als enig erfgenaam onder de last om voer te kopen voor de katten die ANBI Z verzorgt. ANBI Z is een dierenasiel voor honden en katten. De verkrijging is volledig vrijgesteld.

5. Samenloop erfbelasting en loon- of inkomstenbelasting

Een eenmalige uitkering uit een ongevallenverzekering kan belast zijn voor de erfbelasting (artikel 13 Successiewet). De uitkering kan bovendien voor de loon- of inkomstenbelasting zijn belast als loon uit dienstbetrekking. De Successiewet kent geen bepaling die voorziet in verrekening of aftrek van over de uitkering verschuldigde loon- of inkomstenbelasting. Hierdoor wordt de uitkering tweemaal in de belastingheffing betrokken. Die dubbele heffing vind ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat geen erfbelasting wordt geheven over een eenmalige uitkering uit een ongevallenverzekering waarover bij de verkrijger inkomstenbelasting of loonbelasting wordt geheven.

6. Samenloop schenkbelasting en vennootschapsbelasting

Een vrijstelling van schenkbelasting geldt als over een verkrijging inkomstenbelasting of een voorheffing van die belasting wordt geheven (artikel 33, onderdeel 9° Successiewet). Voor de situatie dat over een verkrijging vennootschapsbelasting wordt geheven, kent de Successiewet geen vrijstelling van schenkbelasting.

6.1 Liquidatie-uitkering vereniging of stichting

Een liquidatie-uitkering die een vereniging of stichting doet, kan bij de verkrijger van die uitkering zijn belast met schenkbelasting. Als een vereniging of stichting een liquidatie-uitkering doet aan een lichaam dat aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, kan zich samenloop met de schenkbelasting voordoen.

Voorbeeld

Een stichting heeft tot doel hulp te verlenen in gevallen waarin een (aspirant-)lid van een bepaalde brancheorganisatie door financiële moeilijkheden zijn verplichtingen niet kan nakomen. De stichting wordt ontbonden en het liquidatiesaldo wordt uitgekeerd aan de huidige leden van de brancheorganisatie. Ik vind het niet gewenst dat de uitkering is belast met schenkbelasting als over deze uitkering bij de verkrijger ook vennootschapsbelasting wordt geheven. Daarom keur ik het volgende goed.



Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarde goed dat geen schenkbelasting wordt geheven over een liquidatie-uitkering waarover bij de verkrijger vennootschapsbelasting wordt geheven.

Voorwaarde

Aan deze goedkeuring verbind ik een voorwaarde:

- De aanslag vennootschapsbelasting waarin de waarde van de schenking tot de belastbare winst van het lichaam is gerekend, staat onherroepelijk vast.

6.2 Schenking ontvangen door een rechtspersoon

Het komt voor dat een rechtspersoon, bijvoorbeeld een bv, een betaling ontvangt uit vrijgevigheid van een natuurlijk persoon. Deze verkrijging kan als schenking kwalificeren, waardoor de rechtspersoon zowel vennootschapsbelasting als schenkbelasting verschuldigd kan zijn over de ontvangen betaling.

Van bovenstaande situatie moet onderscheiden worden de situatie waarin de betaling aan de rechtspersoon primair bedoeld is om de gerechtigde tot het vermogen van die rechtspersoon (doorgaans de aandeelhouder van een bv) te bevoordelen. In dergelijke gevallen zal doorgaans geen vennootschapsbelasting verschuldigd zijn omdat de betaling wordt gezien als informele kapitaalstorting door de aandeelhouder aan de bv. In die situatie is er geen samenloop van vennootschapsbelasting en schenkbelasting.

Of de schenking aan een rechtspersoon ook tot de belastbare winst van die rechtspersoon behoort, zal overigens afhangen van de omstandigheden van het geval. Zo zal bij rechtspersonen waarop artikel 2, vijfde lid, van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 van toepassing is, de schenking onderdeel uitmaken van de belastbare winst voor de vennootschapsbelasting. Bij andere rechtspersonen, bijvoorbeeld een stichting, kan dit anders zijn op grond van HR 10 maart 1999, nr. 33 575, *BNB* 1999/208c (het zgn. Manege arrest). Dit houdt in dat in deze situatie niet per definitie sprake hoeft te zijn van samenloop.

Voorbeeld

Een bv verkeert in financieel zwaar weer en vraagt aan zijn vaste klantenkring om een donatie te doen. Een vaste klant doet hierop een schenking van € 50.000 aan de bv.

Ik vind het in dit geval niet gewenst dat een verkrijging is belast met schenkbelasting als daarover bij de verkrijger ook vennootschapsbelasting wordt geheven. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat geen schenkbelasting wordt geheven over een schenking van een bedrag dat tot de belastbare winst voor de vennootschapsbelasting wordt gerekend.

Voorwaarden

Aan deze goedkeuring verbind ik twee voorwaarden:

- De schenking is ontvangen van een natuurlijk persoon.
- De aanslag vennootschapsbelasting waarin de waarde van de schenking tot de belastbare winst van het lichaam is gerekend, staat onherroepelijk vast.

7. Schenking aan een rechtspersoon ter bevordering van werknemersbelangen

Voor de schenkbelasting geldt een vrijstelling voor verkrijgingen door een rechtspersoon die (nagenoeg) uitsluitend ten doel heeft de bevordering van de materiële en geestelijke belangen van de werknemers in het bedrijf van de schenker, dan wel in de bedrijven van de schenker en anderen, of van de nabestaanden van die werknemers (artikel 33, onderdeel 11°, Successiewet). Een verkrijging door bijvoorbeeld een stichting die de gezondheid van werknemers of hun nabestaanden bevordert, is vrijgesteld van schenkbelasting.

Goedkeuring

Ik keur goed dat in de volgende gevallen heffing van schenkbelasting achterwege blijft voor een



schenking aan een rechtspersoon (de stichting werknemersbelangen) als bedoeld in artikel 33, onderdeel 11°, Successiewet.

Het betreft de schenking door:

- een directeur of aandeelhouder van een naamloze of besloten vennootschap aan de stichting werknemersbelangen die de belangen behartigt van de werknemers die in dienst zijn van die naamloze of besloten vennootschap;
- de (voormalige) werkgever aan de stichting werknemersbelangen die de belangen van zijn (voormalige) werknemers behartigt;
- de (voormalige) beheerend vennoot van de vennootschap waarbij de werknemers in dienst zijn;
- een stichting werknemersbelangen aan een andere stichting werknemersbelangen die de belangen behartigt van dezelfde groep werknemers. Dit geldt bijvoorbeeld bij de overheveling van (overtollig) vermogen uit een VUT-fonds naar een prepensioenfonds voor werknemers uit dezelfde branche; of
- een stichting werknemersbelangen aan een andere stichting werknemersbelangen die de belangenbehartiging van een groep werknemers heeft overgenomen. Voorbeelden hiervan zijn de herstructurering van een concern waarbij een bedrijfsonderdeel wordt afgesplitst en een fusie van bedrijven.

Toelichting bij de schenking door een stichting werknemersbelangen aan een andere stichting werknemersbelangen die de belangen behartigt van dezelfde groep werknemers.

De goedkeuring geldt niet alleen voor een vermogensoverdracht aan een pensioenfonds, maar ook voor een vermogensoverdracht aan een cao-fonds, zoals een scholingsfonds, de bedrijfstak of de beroepsgroep (van dezelfde branche). Het gaat hierbij om een overdracht die het gevolg is van afspraken tussen CAO-partners.

De vermogensoverdracht aan een (pre)pensioenfonds hoeft niet alleen voor verbetering van (pre)pensioenrechten te zijn. Als de vermogensoverdracht leidt tot een verbetering van de liquiditeitspositie van een fonds of een inflatiecorrectie mogelijk maakt dan wordt ook aan de uitgangspunten van de goedkeuring voldaan.

Inmiddels zijn verschillende cao-fondsen samengegaan, waardoor de samenstelling van de groep werknemers (en hun nabestaanden) waaraan wordt uitgekeerd gewijzigd is. Voor de toepassing van deze goedkeuring wordt onder dezelfde groep werknemers ook verstaan de grotere groep van werknemers binnen dezelfde CAO, bedrijfstak of beroepsgroep waarin de oorspronkelijke groep van werknemers is opgegaan.

8. Eenmalige verhoogde vrijstelling schenkbelasting

Dit onderdeel bevat het beleid over de eenmalige verhoogde vrijstellingen schenkbelasting van artikel 33, onderdelen 5° en 7°, Successiewet. De voorwaarden voor deze vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 33, onderdelen 5° en 7°, en 33a Successiewet¹ en in de artikelen 5 en 6 URSE.

8.a Wetgeving in 2023 en 2024

Vanaf 1 januari 2023

Per 1 januari 2023 is de eenmalige verhoogde vrijstelling van schenkbelasting voor een schenking ten behoeve van de eigen woning (hierna: eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning) in de relatie ouders/kinderen verlaagd tot het bedrag van de eenmalige verhoogde vrijstelling voor schenkingen van ouders aan hun kinderen tussen 18 en 40 jaar die niet aan bestedingsvoorwaarden is gebonden. In die relatie is de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning daarmee feitelijk afgeschaft.² De eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning afkomstig van een ander dan een ouder³ is ook verlaagd tot dat bedrag. Gelet op mogelijke onduidelijkheid benadruk ik dat een schenking in de relatie ouders/kinderen in 2023, waarbij in de aangifte een beroep wordt gedaan op de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning, hetzelfde wordt behandeld als de eenmalige verhoogde vrijstelling zonder bestedingseis.

¹ Hiermee wordt artikel 33a Successiewet bedoeld zoals dit geldt vanaf 1 januari 2023. Vanaf 1 januari 2024 komt dit artikel volledig te vervallen. Zie ook hierna onder onderdeel 8.b.

² Artikel 33, onderdeel 5°, onderdeel c, Successiewet. Zie ook: memorie van toelichting Belastingplan 2023, *Kamerstukken II* 2022/23, 36 202, nr. 3, p. 40.

³ Artikel 33, onderdeel 7°, Successiewet.



Vanaf 1 januari 2024

Per 1 januari 2024 volgt afschaffing van de eenmalige verhoogde vrijstellingen eigen woning.

8.b Spreidingsmogelijkheid

Per 1 januari 2023 is artikel 33a, tweede lid, Successiewet, zoals dat luidde op 31 december 2022, vervallen. Dit artikel bepaalde dat een verkrijger die in een kalenderjaar de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning slechts gedeeltelijk heeft benut, in de twee daaropvolgende kalenderjaren aanvullende schenkingen voor de eigen woning van dezelfde schenker alsnog onder de eenmalige verhoogde vrijstelling kan brengen, als ook aan de overige voorwaarden is voldaan.

Op grond van het overgangsrecht geldt dat schenkingen ten behoeve van de eigen woning die voor het eerst in 2021 of 2022 zijn gedaan en waarbij de vrijstelling slechts gedeeltelijk is benut, nog in 2023 kunnen worden aangevuld.

Voorbeeld 1

G schenkt in 2022 een bedrag van € 40.000 aan dochter H voor de eigen woning. In 2023 schenkt G in aanvulling hierop een bedrag van € 60.000 aan dochter H voor de eigen woning. Deze aanvulling in 2023 is nog mogelijk omdat schenkingen ten behoeve van de eigen woning die in het jaar 2022 zijn gedaan, in 2023 aangevuld kunnen worden, als ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan. Het maakt daarbij niet uit of de schenking in 2022 hoger of lager is dan de jaarlijkse vrijstelling (€ 5.677 voor schenkingen in de relatie ouders/kinderen en € 2.274 in de relatie derde/begunstigde). In 2023 heeft dochter H daarnaast recht op de jaarlijkse vrijstelling in de relatie ouders/kinderen. Hetzelfde geldt als G de eerste schenking aan H in 2021 zou hebben gedaan.

Voorbeeld 2

K schenkt in 2023 een bedrag van € 15.000 aan neef L ten behoeve van de eigen woning. In 2024 schenkt K in aanvulling hierop een bedrag van € 10.000 aan neef L ten behoeve van de eigen woning. Voor de aanvulling geldt dat L niet nogmaals de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning kan krijgen. Er is geen spreidingsmogelijkheid voor schenkingen die voor het eerst in 2023 hebben plaatsgevonden.

8.c Bestedingseis

De bestedingseis van artikel 5, eerste lid, sub b, onder 2° URSE blijft van kracht voor zover het schenkingen betreft die met toepassing van de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning zijn verkregen, ongeacht het jaar waarin de schenking ontvangen is. Dit betekent dat het bedrag van de schenking uiterlijk in het tweede kalenderjaar volgend op het eerste kalenderjaar waarvoor een beroep op de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning is gedaan, moet zijn besteed ten behoeve van een eigen woning.

Voorbeeld 1

A schenkt in 2022 een bedrag van € 100.000 aan zoon B ten behoeve van de eigen woning. B koopt vervolgens in 2023 een woning en doet in dit jaar een aanbetaling van € 40.000. De levering van de eigen woning en de betaling van de koopsom vinden in 2024 plaats, waardoor B in 2024 de resterende € 60.000 besteedt. De eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning is van toepassing, als ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan.

Voorbeeld 2

C schenkt in 2023 een bedrag van € 25.000 aan neef D. D doet een beroep op de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning. D koopt in 2026 een woning en besteedt deze € 25.000 ter voldoening van de koopsom. Er is niet voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning, omdat het bedrag pas is besteed in het derde kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarvoor een beroep op de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning is gedaan. De besteding had uiterlijk op 31 december 2025 moeten plaatsvinden.

Voorbeeld 3

E schenkt in 2023 een bedrag van € 25.000 aan neef F ten behoeve van de eigen woning. F koopt vervolgens in 2024 een woning in aanbouw en doet in dit jaar een aanbetaling van € 15.000. De levering van de eigen woning en de betaling van de koopsom vinden in 2025 plaats, waardoor B in



2025 nog eens € 10.000 besteedt. De eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning is van toepassing, als ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan.

8.1 Leeftijdsvereiste

Om voor een eenmalige verhoogde vrijstelling in aanmerking te kunnen komen, moet de begiftigde op het moment van de schenking voldoen aan het daarvoor gestelde leeftijdsvereiste, hetgeen betekent dat hij ten tijde van de schenking tussen de 18 en 40 jaar moet zijn.

Als in dit onderdeel artikel 33, onderdeel 7°, Successiewet wordt vermeld, wordt hiermee de wettekst bedoeld zoals die geldt van 1 januari 2017 tot en met 31 december 2023. Vanaf 1 januari 2024 bevat dit onderdeel 7° niet meer een eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning en daardoor ook niet langer een leeftijdsvereiste. De verwijzingen in dit onderdeel naar artikel 33, onderdeel 7°, Successiewet zijn daarmee slechts van belang voor schenkingen die zijn of worden gedaan in de periode van 1 januari 2017 tot en met 31 december 2023.

Wanneer van de spreidingsmogelijkheid van artikel 33a, tweede lid, Successiewet⁴ gebruik wordt gemaakt, is het moment waarop de (aanvullende) schenking wordt gedaan, bepalend voor het leeftijdsvereiste.

8.1.1 Veertigste verjaardag

De vraag kan opkomen wat exact dient te worden verstaan onder het leeftijdsvereiste (tussen 18 en 40 jaar). Om onduidelijkheid hierover te voorkomen, keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de begiftigde voldoet aan het leeftijdsvereiste van de eenmalige verhoogde vrijstellingen van artikel 33, onderdelen 5° en 7°, Successiewet, als hij op de dag van de schenking 40 jaar oud wordt.

8.1.2 Leeftijd partner

Voor de berekening van de verschuldigde schenkbelasting worden partners als één en dezelfde persoon aangemerkt. Als een beroep wordt gedaan op een vrijstelling worden de schenkingen aan beide partners als een schenking aan één van hen aangemerkt. Voor de toepassing van het tarief en de vrijstelling geldt de naaste verwantschap tussen de schenker of zijn partner en de begiftigde of zijn partner (artikel 26, eerste lid, Successiewet).

De eenmalige verhoogde vrijstellingen zijn echter alleen van toepassing, als de begiftigde zelf voldoet aan de voor deze vrijstellingen geldende voorwaarden, waaronder het leeftijdsvereiste (tussen de 18 en 40 jaar). Voor dit leeftijdsvereiste geldt van oudsher goedkeurend beleid. Op grond hiervan kan de eenmalige verhoogde vrijstelling toch worden toegepast, als niet de begiftigde maar wel zijn partner voldoet aan het leeftijdsvereiste. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2017⁵ is toegezegd dat dit goedkeurend beleid niet is beperkt tot schenkingen aan kinderen, maar ook geldt voor schenkingen ten behoeve van een eigen woning aan anderen. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de begiftigde voldoet aan het leeftijdsvereiste van de eenmalige verhoogde vrijstellingen van artikel 33, onderdelen 5° en 7°, Successiewet, als hij op het tijdstip van de schenking niet maar zijn partner wel tussen 18 en 40 jaar oud is. Deze goedkeuring geldt ook als de schenking plaatsvindt op de dag waarop de partner 40 jaar oud wordt.

Toelichting

De goedkeuring ziet uitsluitend op het leeftijdsvereiste van de eenmalige verhoogde vrijstellingen. Naast het leeftijdsvereiste, moet voor de toepassing van de eenmalige verhoogde vrijstellingen aan de overige wettelijke vereisten worden voldaan. Ter verduidelijking volgen hierna enkele voorbeelden.

⁴ Zoals dit lid luidde op 31 december 2022. Zoals in onderdeel 8b. staat beschreven kan op grond van het overgangsrecht ook in 2023 van de spreidingsmogelijkheid gebruik worden gemaakt.

⁵ Kamerstukken II 2016–2017, 34 553, nr. 7, blz. 50.



Voorbeeld 1

A schenkt aan zijn zoon B (41 jaar oud) € 50.000 ten behoeve van zijn studie. B heeft een partner die op dat moment 39 jaar oud is. In de aangifte schenkbelasting doet B een beroep op de eenmalige verhoogde vrijstelling van artikel 33, onderdeel 5°, sub b, Successiewet. B voldoet niet aan het leeftijdsvereiste, maar aan de overige voorwaarden van de eenmalige verhoogde vrijstelling wordt wel voldaan. De vrijstelling kan in dit geval op grond van de goedkeuring worden toegepast, omdat de partner van B op het tijdstip van de schenking tussen 18 en 40 jaar oud is.

Voorbeeld 2

X schenkt in 2023 aan neef Y (41 jaar oud) € 25.000 ten behoeve van een eigen woning. Y heeft een partner die op dat moment 39 jaar oud is. In de aangifte schenkbelasting doet Y een beroep op de eenmalige verhoogde vrijstelling van artikel 33, onderdeel 7°, Successiewet. Y voldoet niet aan het leeftijdsvereiste, maar aan de overige voorwaarden van de eenmalige verhoogde vrijstelling ten behoeve van een eigen woning wordt wel voldaan. De vrijstelling kan in dit geval op grond van de goedkeuring worden toegepast, omdat de partner van Y op het tijdstip van de schenking tussen 18 en 40 jaar oud is.

Toelichting bij bovenstaande voorbeelden

Partners worden voor het tarief en de vrijstellingen als één en dezelfde persoon aangemerkt. Dit uitgangspunt, gecombineerd met het eenmalige karakter van de verhoogde vrijstellingen, maakt dat als de schenker in de bovenstaande voorbeelden in eerdere kalenderjaren al aan de partner van de begiftigde heeft geschonken en daarvoor een beroep op de eenmalige verhoogde vrijstelling is gedaan, de goedkeuring niet van toepassing is. Er kan immers in dat geval niet nogmaals een beroep op de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning worden gedaan. Ook kan de partner van de begiftigde niet in latere kalenderjaren nog een beroep doen op een eenmalige verhoogde vrijstelling voor een schenking aan hem door dezelfde schenker of de partner van die schenker.

8.2 Schenking ten behoeve van een eigen woning

Op grond van artikel 33, onderdelen 5, onder c, en 7, Successiewet geldt een eenmalige verhoogde vrijstelling voor de schenking ten behoeve van een eigen woning. In artikel 33a, eerste lid, Successiewet is gedefinieerd wat onder een schenking ten behoeve van een eigen woning wordt verstaan. Hieronder wordt ingegaan op enkele specifieke onderwerpen.

Vanwege de afschaffing van de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning per 1 januari 2024, zijn de onderdelen 8.2.1 tot en met 8.2.5 slechts van belang voor schenkingen die zijn of worden gedaan in de periode van 1 januari 2017 tot en met 31 december 2023.

8.2.1 Kwijtschelding eigenwoningschuld

De eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning is onder meer van toepassing op het bedrag van de schenking dat wordt gebruikt voor aflossing van een eigenwoningschuld als bedoeld in artikel 3.119a Wet IB 2001 of voor de aflossing van een schuld die de begiftigde had op het moment direct voorafgaand aan een vervreemding van een eigen woning voor zover deze schuld heeft geleid tot een negatief vervreemdingssaldo eigen woning als bedoeld in artikel 3.119aa van die wet (artikel 33a, onderdeel e, Successiewet). Het is onduidelijk of de kwijtschelding van een dergelijke schuld is aan te merken als een schenking van een bedrag waarmee die schuld wordt afgelost. Bijvoorbeeld in de situatie waarin de ouders aan hun kind een lening hebben verstrekt voor de aanschaf van een eigen woning en de ouders die lening later geheel of gedeeltelijk kwijtschelden. Een redelijke wetstoepassing brengt met zich mee dat kwijtschelding van een dergelijke schuld wordt gelijkgesteld met een schenking van een bedrag waarmee die schuld wordt afgelost. Voor zover nodig keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat een gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van een eigenwoningschuld als bedoeld in artikel 3.119a Wet IB 2001 voor de toepassing van de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning wordt gelijkgesteld met een aflossing van die eigenwoningschuld, als bedoeld in artikel 33a, onderdeel e, Successiewet.

Deze goedkeuring geldt eveneens voor een gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van een schuld die de verkrijger had op het moment direct voorafgaand aan de vervreemding van zijn eigen woning voor



zover deze schuld voor hem heeft geleid tot een negatief vervreemdingsaldo eigen woning als bedoeld in artikel 3.119aa Wet IB 2001.

Ook keur ik voor deze specifieke situaties goed dat deze kwijtschelding wordt gelijkgesteld met het daadwerkelijk betalen door de schenker zoals vereist in artikel 5, eerste lid, onderdeel b, onder 1°, URSE en dat daarbij de schenking en de besteding daarvan geacht worden plaats te vinden op het tijdstip van de kwijtschelding.

8.2.2 Kwijtschelding van een (schuldig gebleven) koopsom na aanschaf van een eigen woning

In plaats van schenking van een bedrag waarmee de begiftigde in staat wordt gesteld om een eigen woning aan te schaffen, kan de schenker kiezen voor overdracht van een woning waarbij hij de koopsom geheel of gedeeltelijk kwijtscheldt. Ik vind deze twee situaties voor de toepassing van de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning met elkaar vergelijkbaar, daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

In geval van verkrijging van de eigendom van een eigen woning waarbij de verkoper de koopsom uiterlijk op de dag van de juridische levering van deze woning geheel of gedeeltelijk kwijtscheldt, keur ik onder voorwaarden goed dat deze kwijtschelding wordt aangemerkt als schenking van een bedrag ter zake van de verwerving van een eigen woning, als bedoeld in artikel 33a, onderdeel b, Successiewet.

De goedkeuring geldt ook bij de overdracht van de economische eigendom van een woning of een recht van lidmaatschap van een coöperatie als bedoeld in artikel 3.111, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001. Voor deze situaties geldt ook dat de gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van de koopsom wordt aangemerkt als schenking van een bedrag ter zake van de verwerving van deze economische eigendom respectievelijk dit lidmaatschapsrecht.

Ook keur ik voor deze specifieke situaties goed dat deze kwijtschelding wordt gelijkgesteld met het daadwerkelijk betalen door de schenker zoals vereist in artikel 5, eerste lid, onderdeel b, onder 1°, URSE en dat daarbij de schenking en de besteding daarvan geacht worden plaats te vinden op het tijdstip van de kwijtschelding.

Voorwaarden

Voor de goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden.

- De goedkeuring geldt alleen voor de kwijtschelding van (een deel van) de koopsom die verschuldigd is door de begiftigde voor de verkrijging van de eigendom, waaronder begrepen de economische eigendom of een recht van lidmaatschap van een coöperatie, van een eigen woning als bedoeld in artikel 3.111, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001.
- De goedkeuring geldt bij eigen woningen als de kwijtschelding door de verkoper uiterlijk plaatsvindt op de dag waarop de notariële akte van levering bij het kadaster is ingeschreven (juridische levering).
- De kwijtschelding dient te blijken uit de notariële akte van levering van de woning of de overeenkomst van schuldigerkenning die tussen de verkoper en de begiftigde uiterlijk op de dag van juridische levering van de woning is gesloten.
- Bij aanschaf van de eigendom van een eigen woning die geen registergoed⁶ is dan wel de aanschaf van de economische eigendom of een recht van lidmaatschap van een coöperatie als bedoeld in artikel 3.111, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001, moet de kwijtschelding blijken uit de koopovereenkomst of de overeenkomst van schuldigerkenning, die tussen de verkoper en de begiftigde op dezelfde dag als de koopovereenkomst is gesloten.

Voorbeeld

Opa en oma verkopen in 2023 aan hun kleindochter (36 jaar oud) een woning. De koopsom is gelijk aan de waarde in het economische verkeer van deze woning en bedraagt € 375.000. De kleindochter gaat deze woning gebruiken als haar hoofdverblijf. Bij de levering van de woning betaalt de kleindochter € 350.000 aan haar grootouders. Het restant van de koopsom van € 25.000 blijft de kleindochter schuldig en schelden de grootouders vervolgens kwijt. Deze kwijtschelding wordt vastgelegd in de

⁶ Een (gedeelte van een) duurzaam aan een plaats gebonden schip of woonwagen als bedoeld in artikel 1, onder I, Wet op de huurtoeslag (artikel 3.111, eerste lid, aanhef Wet IB 2001).



notariële akte van levering van de woning. Voor het kwijtgescholden deel van de koopsom doet de kleindochter een beroep op de eenmalige verhoogde vrijstelling schenkbelasting eigen woning. Als aan de overige voorwaarden van deze vrijstelling wordt voldaan, wordt de kwijtschelding op grond van de goedkeuring aangemerkt als schenking van een bedrag dat is besteed aan de verwerving van een eigen woning als bedoeld in artikel 3.111 Wet IB 2001.

8.2.3 Aanschaf van een woning tegen een prijs beneden de waarde in het economische verkeer

Als een woning wordt verkocht tegen een prijs die lager is dan de waarde in het economische verkeer, kan sprake zijn van een schenking. Gezien de directe samenhang met de aanschaf van een eigen woning door de begiftigde, brengt een redelijke wetstoepassing met zich mee dat ook voor een dergelijke schenking een beroep op toepassing van de eenmalige verhoogde vrijstelling van artikel 33, onderdelen 5° en 7°, Successiewet kan worden gedaan. Daarom keur ik voor zover nodig het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat in geval van aanschaf van een eigen woning tegen een prijs die lager is dan de waarde in het economische verkeer van deze woning, een beroep kan worden gedaan op de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning van artikel 33, onderdelen 5° en 7°, Successiewet. Ook keur ik voor deze specifieke situatie goed dat op het moment van aanschaf geacht wordt aan de voorwaarden van artikel 5, eerste lid, onderdeel b, onder 1° en 2°, URSE te zijn voldaan.

8.2.4 Eigen woning in het buitenland

Voor de toepassing van de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning wordt onder eigen woning verstaan: een woning die voor de verkrijger een eigen woning is als bedoeld in artikel 3.111, eerste of derde lid, Wet IB 2001 (artikel 33a onderdeel a, Successiewet). De vrijstelling is daarmee in beginsel alleen van toepassing op een eigen woning die daadwerkelijk in de heffing van de Nederlandse inkomstenbelasting is betrokken. Ik ben bereid om goed te keuren dat de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning ook geldt voor een buitenlandse eigen woning die niet in de Nederlandse inkomstenbelasting wordt betrokken. Belangrijk daarbij is de controlebaarheid. Immers de vrijstelling geldt alleen als de schenking daadwerkelijk (tijdig) is besteed aan een eigen woning.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning ook kan worden toegepast voor een schenking ten behoeve van een eigen woning van de begiftigde, indien die is gelegen in een land waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft afgesloten.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

- In het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting is de uitwisseling van fiscale informatie geregeld.
- De woning voldoet voor de begiftigde aan de uitgangspunten van artikel 3.111, eerste of derde lid, Wet IB 2001.

8.2.5 Hernieuwd beroep op eenmalige verhoogde vrijstelling na ontbinding eerdere schenking ten behoeve van de eigen woning

Een schenking ten behoeve van een eigen woning kan worden gedaan onder de schriftelijk vastgelegde voorwaarde dat de schenking wordt ontbonden voor zover niet wordt voldaan aan de voorwaarden om voor de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning in aanmerking te komen (artikel 5, eerste lid, onderdeel a, URSE). In dat geval is sprake van een schenking onder ontbindende voorwaarde.

De schenking wordt door het in vervulling gaan van deze voorwaarde ontbonden als het geschonken bedrag niet tijdig door de begiftigde is besteed ten behoeve van een eigen woning. In dat geval, komt de vraag op of de begiftigde voor een latere schenking door dezelfde schenker een hernieuwd beroep op de eenmalige verhoogde vrijstelling eigen woning (of een andere eenmalige verhoogde vrijstelling voor de schenkbelasting) kan doen. Het in vervulling gaan van de ontbindende voorwaarde heeft immers geen terugwerkende kracht, met als gevolg dat het eerder gedane beroep op de eenmalige



verhoogde vrijstelling niet kan worden teruggenomen. Dit gevolg vind ik niet in alle gevallen wenselijk. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat als een schenking ten behoeve van een eigen woning ongedaan is gemaakt door het in vervulling gaan van een ontbindende voorwaarde, voor een latere schenking door dezelfde schenker opnieuw een beroep kan worden gedaan op toepassing van één van de eenmalige verhoogde vrijstellingen als bedoeld in artikel 33, onderdeel 5° of onderdeel 7°, Successiewet.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden.

- Aan de schenking was (uitsluitend) een schriftelijk vastgelegde ontbindende voorwaarde verbonden als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel a, URSE.
- De schenking is als gevolg van het in vervulling gaan van de ontbindende voorwaarde geheel ongedaan gemaakt en de begiftigde heeft als gevolg daarvan het geschonken bedrag geheel aan de schenker teruggegeven.
- Uiterlijk op 31 mei van het derde kalenderjaar na het kalenderjaar waarin het bedrag is geschonken, bericht de begiftigde de inspecteur schriftelijk dat de schenking is ongedaan gemaakt vanwege het niet voldoen aan de voorwaarden van de vrijstelling (artikel 5, tweede lid, URSE).

Voorbeeld

M heeft in 2018 aan zijn zoon N (33 jaar oud) een bedrag van € 90.000 geschonken ten behoeve van een eigen woning. De zoon bezat op dat moment geen eigen woning. Voorafgaand aan het overmaken van het bedrag zijn vader en zoon schriftelijk overeengekomen dat de schenking vervalt als de zoon het geschonken bedrag niet of niet tijdig heeft besteed aan de aanschaf van een eigen woning. N schaft niet binnen de gestelde termijn van drie kalenderjaren (artikel 5, eerste lid, onderdeel b, URSE) een eigen woning aan, hierdoor voldoet hij niet aan het bestedingsdoel van artikel 33a, eerste lid, onderdeel b, onderdeel 2°, Successiewet zoals dit destijds luidde. Vanwege het in vervulling gaan van de ontbindende voorwaarde wordt de schenking ongedaan gemaakt. De zoon geeft het geschonken bedrag van € 90.000 terug aan zijn vader. Hij heeft de inspecteur in maart 2021 meegedeeld dat hij niet heeft voldaan aan de voorwaarden van de vrijstelling.

Als M in 2023 vervolgens € 25.000 schenkt aan zijn zoon, kan N opnieuw een beroep doen op een eenmalige verhoogde vrijstelling, waarbij het niet noodzakelijk is dat de schenking aan de eigen woning wordt besteed. Hij doet hierbij een beroep op toepassing van de bovenstaande goedkeuring. Hij komt in aanmerking voor toepassing van deze vrijstelling als hij voldoet aan alle dan geldende vereisten voor de eenmalige verhoogde vrijstelling.

9. Lijfrentevrijstelling

Voor de erfbelasting geldt onder meer een vrijstelling voor de verkrijging aan waarde van lijfrenten (artikel 32, eerste lid, onderdeel 5°, Successiewet). Wat voor de toepassing van deze vrijstelling onder lijfrenten wordt verstaan, is opgenomen in artikel 32, vierde lid, Successiewet. Bepalend is het lijfrentecontract zoals dat luidde op het moment van de aftrek voor de inkomstenbelasting van de betaalde premie of van de overgemaakte bedragen. De lijfrentevrijstelling is in 1995 ingevoerd naar aanleiding van de invoering van de Brede Herwaardering in 1992. Doorgaans zal een lijfrentecontract dat is afgesloten vóór 1992 (een zogenoemde Pré-Brede Herwaardering-lijfrente), niet voldoen aan de regels die gelden onder de Brede Herwaardering. Alleen als het contract op het moment van de premiebetaling volledig is aangepast aan de regels van de Brede Herwaardering of de Wet IB 2001, kan de lijfrentevrijstelling van toepassing zijn.

Vanaf 2001 geldt een andere definitie voor het begrip lijfrente. Hierdoor kan een lijfrente worden verkregen die op het moment van premiebetaling wel voldeed aan de tot 2001 geldende wettelijke definitie, maar niet voldoet aan de huidige definitie. Met de aanpassing van de wettekst van de lijfrenteregeling in 2001 is ten opzichte van het Brede Herwaarderingsregime geen inhoudelijke wijziging beoogd. De vrijstelling kan dus nog steeds gelden voor de tussen 1992 en 2001 afgesloten lijfrentecontracten (Brede Herwaardering) die op het moment van premiebetaling voldeden aan de tot 2001 geldende wettelijke definitie van het toen geldende artikel 32, vijfde lid, Successiewet. Dit geldt ook als zo'n contract is omgezet in een aanspraak op het tegoed van een lijfrenterekening of de waarde van een lijfrentebeleggingsrecht als bedoeld in artikel 3.126a Wet IB 2001.

Voor de lijfrentevrijstelling wordt uitgegaan van de voorwaarden van de lijfrente op het moment van de betaling van premie voor een lijfrenteverzekering of de overmaking van bedragen naar een lijfrenterekening of lijfrentebeleggingsrecht. Als de voorwaarden nadien (al dan niet na het overlijden



van de erflater) worden gewijzigd, heeft deze wijziging geen gevolgen voor de toepassing van de vrijstelling. Als een Pré-Brede Herwaardering-lijfrente na het overlijden alsnog wordt aangepast aan de regelgeving van de Brede Herwaardering of van de Wet IB 2001, geldt de lijfrentevrijstelling dus niet. Dit geldt ook als een Pré-Brede Herwaardering-lijfrente na het overlijden is omgezet in een aanspraak op het tegoed van een lijfrenterekening of de waarde van lijfrentebeleggingsrecht als bedoeld in artikel 3.126a Wet IB 2001.

9.1 Stakingslijfrente bedongen na het overlijden van de erflater

De lijfrentevrijstelling geldt voor contracten die bestaan op het tijdstip waarop de erflater is overleden. Een stakingslijfrente kan ook worden bedongen na het overlijden van de erflater (artikel 3.131 Wet IB 2001). In dat geval komen de premies voor de inkomstenbelasting in aftrek bij de erflater. De lijfrente bestond nog niet op het tijdstip van overlijden van de erflater zodat hiermee voor de erfbelasting geen rekening kan worden gehouden. Ik vind het redelijk om in bepaalde gevallen toch rekening te houden met de na het overlijden afgesloten stakingslijfrente. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder een voorwaarde goed dat een bij de inspecteur van de Belastingdienst in te dienen verzoek de lijfrentevrijstelling kan worden toegepast voor de verkrijging van een stakingslijfrente als bedoeld in artikel 3.131 Wet IB 2001, voor zover de premie in aftrek is gekomen bij de erflater.

Voorwaarde

Voor de goedkeuring geldt de voorwaarde dat de termijnen van de stakingslijfrente toekomen aan de partner of kinderen van de erflater.

10. Vermindering schenkbelasting na vervallen schenking op grond van artikel 7:177, eerste lid, BW

Een schenker kan ervoor kiezen om het te schenken bedrag niet meteen aan de begiftigde te betalen maar in plaats daarvan een bedrag schuldig te erkennen dat pas op een bepaald tijdstip opeisbaar is. Dit wordt ook wel een papieren schenking genoemd. De schenking vindt plaats op het moment van de schuldiggerkenning en de verkrijging. Op dat moment vindt het belastbaar feit voor de schenkbelasting plaats. Als de opeisbaarheid van de papieren schenking is gekoppeld aan het overlijden van de schenker, is sprake is van een zogenoemde schenking ter zake des doods. Artikel 7:177, eerste lid, BW schrijft voor dat een schenking ter zake des doods, voor zover zij niet reeds tijdens het leven van de schenker is uitgevoerd, met het overlijden van de schenker komt te vervallen als deze niet is vastgelegd in een notariële akte of niet door de schenker persoonlijk is aangegaan. De schuld uit hoofde van de schuldiggerkenning vervalt en is dus geen schuld van de nalatenschap. Dit betekent dat er over het schuldig erkende bedrag naast eerder verschuldigde schenkbelasting ook erfbelasting verschuldigd kan zijn.

Voorbeeld

Schenker B erkent uit vrijgevigheid een bedrag schuldig aan haar nicht A. Over de schuldiggerkenning wordt bij A schenkbelasting geheven. De schuldiggerkenning is een schenking ter zake des doods en is niet notarieel vastgelegd. B komt vervolgens te overlijden. De schuldiggerkenning vervalt. De kinderen C en D zijn gezamenlijk en voor gelijke delen erfgenaam van B. Over het eerder schuldig erkende bedrag wordt bij C en D erfbelasting geheven.

Gerechtshof Arnhem oordeelde in 2011 in een soortgelijke situatie dat de eerder geheven schenkbelasting verrekend moest worden met de erfbelasting.⁷ Dit oordeel is nadien door de Hoge Raad bevestigd.⁸ Redelijke wetstoepassing brengt mee dat het ook mogelijk moet zijn om de schenkbelasting terug te krijgen als degene van wie schenkbelasting is geheven niet ook erfbelasting verschuldigd is. Voor zover nodig keur ik daarom het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de eerder geheven schenkbelasting door de inspecteur kan worden verminderd overeenkomstig artikel 53 Successiewet voor het gedeelte van de schuldiggerkenning dat op grond van artikel 7:177, eerste lid, BW is vervallen.

⁷ Gerechtshof Arnhem, 15 februari 2011, ECLI:NL:GHARN:2011:BP5771.

⁸ Hoge Raad, 9 december 2011, ECLI:NL:HR:2011:BU7268.



Wanneer een schenker meerdere van deze schuldigeringen aan dezelfde begiftigde heeft gedaan en deze tijdens zijn leven gedeeltelijk heeft afgelost, worden de aflossingen geacht steeds betrekking te hebben op de oudste nog niet afgeloste schuldigering.

Voorwaarde

- De vermindering wordt overeenkomstig artikel 53, vijfde lid, Successiewet verleend op een verzoek dat wordt gedaan door het doen van aangifte. Bij deze aangifte toont de belastingplichtige aan welk bedrag aan schenkbelasting in het verleden geheven is en verstrekt de belastingplichtige een opgave van tijdens het leven gedane aflossingen.

Toelichting

Indien de begiftigde tevens erfgenaam is, kan de inspecteur uit doelmatigheidsoverwegingen op grond van artikel 64 Algemene wet inzake Rijksbelastingen besluiten om het bedrag van de vermindering van de schenkbelasting in mindering te brengen op de verschuldigde erfbelasting.

11. Ingetrokken regeling

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

- het besluit van 29 november 2018, nr. 2018-194402 (Stcrt. 2018, 68659).

12. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2023.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 13 december 2022

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*