



Wijziging van het besluit van 19 december 2014, nr. BLKB2014/1415M, Staatscourant [2014, 36877]

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van 31 maart 2023, nr. 2023-77781

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit wijzigt het besluit van 19 december 2014, nr. BLKB2014/1415M (Stcrt. 2014, 36877). De wijziging betreft twee nieuwe onderdelen. In het nieuwe onderdeel 2.6 wordt aangegeven dat het voor het in aanmerking nemen van een periodieke gift op basis van een redelijke wetstoepassing niet uitmaakt op welke datum de uitkeringen of verstrekkingen (hierna: uitkeringen) in de kalenderjaren vervallen, zolang deze uitkeringen maar in vijf opeenvolgende kalenderjaren plaatsvinden. In dat geval treedt er over een kalenderjaar bezien namelijk geen wijziging op van de waarde van de in aanmerking te nemen periodieke gift, waardoor geen sprake is van het op een oneigenlijke manier behalen van fiscaal voordeel. In het nieuwe onderdeel 2.7 wordt aangegeven wanneer een beroep kan worden gedaan op het arrest¹ van de Hoge Raad van 7 oktober 2022 met betrekking tot de periodieke gift die afhankelijk is van het overlijden van meer levens.

ARTIKEL I

Het besluit van 19 december 2014, nr. BLKB2014/1415M (Stcrt. 2014, 36877) wordt als volgt gewijzigd:

A

Aan onderdeel 1 wordt een alinea toegevoegd, luidende:

Dit besluit is gewijzigd bij besluit van 31 maart 2023, nr. 2023-77781. De wijziging betreft de nieuw toegevoegde onderdelen 2.6 en 2.7. In onderdeel 2.6 is aangegeven dat het voor het in aanmerking nemen van een periodieke gift op basis van een redelijke wetstoepassing niet uitmaakt op welke datum de uitkeringen in de kalenderjaren vervallen, zolang deze uitkeringen maar in vijf opeenvolgende kalenderjaren plaatsvinden. In onderdeel 2.7 is aangegeven wanneer een beroep kan worden gedaan op het arrest van de Hoge Raad van 7 oktober 2022 met betrekking tot de periodieke gift die afhankelijk is van het overlijden van meer levens.

B

Aan onderdeel 2 worden twee onderdelen toegevoegd, luidende:

2.6. Gelijktijdigheidseis bij periodieke giften

Als de notariële akte of onderhandse akte van schenking de verplichting bevat om de uitkeringen gedurende vijf of meer kalenderjaren ten minste jaarlijks te laten plaatsvinden, waarbij de uitkeringen verschillende vervaldata kennen, wordt niet voldaan aan de voorwaarde dat de uitkeringen gelijkmatig zijn. Daarnaast heeft de periodieke gift daardoor een feitelijke looptijd van minder dan vijf jaar.

Bij besluit van 10 maart 1997, nr. DB97/273M, BNB 1997/167 is goedgekeurd dat schenkingen, waarbij de eerste lijfrentetermijn direct bij het aangaan van de verplichting vervalt als gevolg waarvan de feitelijke looptijd net iets meer dan vier jaar belooft, kwalificeren als giften in de zin van artikel 47, tweede lid, Wet IB 1964. Hieruit volgt dat het voldoende is dat de uitkeringen in vijf opeenvolgende kalenderjaren plaatsvinden.

In het onderschrift bij het intrekken van het cassatieberoep tegen de uitspraak van Hof Amsterdam van 11 november 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AV3675, is aangegeven dat door het aanpassen van de vervaldatum van de tweede tot en met de vijfde termijn in de overeenkomst van 31 december naar 1 mei niet langer wordt voldaan aan de voorwaarde dat de uitkeringen gelijkmatig zijn.

¹ ECLI:NL:HR:2022:1377.



Omdat hiermee geen sprake is van het op een oneigenlijke manier behalen van fiscaal voordeel, is deze kwestie niet aan de Hoge Raad voorgelegd.

Een redelijke wetstoepassing brengt met zich mee dat het ook in de situatie waarbij de uitkeringen verschillende vervaldata kennen voldoende is dat de uitkeringen in vijf opeenvolgende kalenderjaren plaatsvinden. Over een kalenderjaar bezien, treedt er namelijk geen wijziging op van de waarde van de in aanmerking te nemen periodieke gift, waardoor geen sprake is van het op een oneigenlijke manier behalen van fiscaal voordeel.

Voorbeeld

De belastingplichtige heeft in een notariële akte opgenomen dat hij een periodieke gift zal doen aan een ANBI, bestaande uit vijf jaarlijkse uitkeringen van € 2.000, waarbij de eerste uitkering vervalt op 31 december van het eerste kalenderjaar en de tweede tot en met vijfde uitkering op 31 januari van de daaropvolgende vier kalenderjaren. De periodieke gift heeft daardoor een feitelijke looptijd van drie jaar en één maand. In deze situatie heeft de belastingplichtige op basis van een redelijke wetstoepassing recht op giftenaftrek voor periodieke giften.

2.7 Periodieke gift afhankelijk van het overlijden van meer levens

Op 7 oktober 2022 heeft de Hoge Raad arrest² gewezen over een periodieke gift van een belastingplichtige en zijn echtgenote, waarbij de verplichting tot schenking vervalt door het overlijden van de langstlevende schenker. Daarbij heeft de Hoge Raad geoordeeld dat als de notariële akte of onderhandse akte van schenking de verplichting bevat om de uitkeringen gedurende vijf of meer kalenderjaren ten minste jaarlijks te laten plaatsvinden, ervan uit moet worden gegaan dat een risico-element van wezenlijke betekenis aanwezig is. Dit betekent dat als de sterftekans feitelijk lager is dan ongeveer één procent dit niet aan aftrek als periodieke gift in de weg staat. Evenmin staat in een dergelijke situatie aan die aftrek in de weg de omstandigheid dat de periodieke gift afhankelijk is van meer levens. Uit de in de artikelen 6.34 en 6.38 Wet IB 2001 neergelegde regeling volgt immers niet dat alleen giften die afhankelijk zijn van één leven als periodieke gift in aanmerking kunnen worden genomen. Ambtshalve vermindering is niet mogelijk voor aanslagen die op 7 oktober 2022 al onherroepelijk vaststonden, omdat sprake is van nieuwe jurisprudentie (artikel 45aa, onderdeel b, Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001).

Voorbeeld

De belastingplichtige en zijn echtgenote hebben in een onderhandse akte opgenomen dat zij een periodieke gift zullen doen aan een ANBI, bestaande uit vijf jaarlijkse uitkeringen van € 10.000 die uiterlijk bij het overlijden van de langstlevende eindigen. De sterftekans is lager dan ongeveer één procent. De eerste uitkering vindt plaats in 2020 en de laatste uitkering in 2024. Op 7 oktober 2022 staan de aanslagen inkomstenbelasting over 2020 en 2021 al onherroepelijk vast. Dit betekent dat de giften die zijn gedaan in 2020 en 2021 als andere gift aftrekbaar zijn. De giften die in 2022 tot en met 2024 zijn/worden gedaan, zijn als periodieke gift aftrekbaar als ook aan de overige voorwaarden voor periodieke giftenaftrek is voldaan.

ARTIKEL II

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal met de toelichting in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 31 maart 2023

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

² ECLI:NL:HR:2022:1377.



TOELICHTING

In artikel I, onderdeel A, wordt aan onderdeel 1 een passage toegevoegd ter toelichting van de wijzigingen via dit besluit.

De in artikel I, onderdeel B, opgenomen wijzigingen betreffen de toevoeging van twee nieuwe onderdelen. In onderdeel 2.6 is aangegeven dat het voor het in aanmerking nemen van een periodieke gift op basis van een redelijke wetstoepassing niet uitmaakt op welke datum de uitkeringen in de kalenderjaren vervallen, zolang deze uitkeringen maar in vijf opeenvolgende jaren plaatsvinden. In dat geval treedt er over een kalenderjaar gezien namelijk geen wijziging op van de waarde van de in aanmerking te nemen periodieke gift, waardoor geen sprake is van het op een oneigenlijke manier behalen van fiscaal voordeel. Als ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan, heeft de belastingplichtige recht op giftenaftrek voor periodieke giften.

In onderdeel 2.7 is het arrest van de Hoge Raad van 7 oktober 2022 over de periodieke gift toegelicht, waarbij de verplichting tot schenking vervalt door het overlijden van de langstlevende schenker en waarbij de sterftkans lager is dan ongeveer één procent. Daarbij is aangegeven dat ambtshalve vermindering voor aanslagen die op 7 oktober 2022 al onherroepelijk vaststonden niet mogelijk is, omdat sprake is van nieuwe jurisprudentie (artikel 45aa, onderdeel b, Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001).

Artikel II regelt de datum van inwerkingtreding van de onderhavige wijziging. Deze datum wordt gesteld op de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst. Dit besluit is na de inwerkingtreding terstond uitgewerkt en bevat daarom geen vervalbepaling (zie Aanwijzing 6.25 Aanwijzingen voor de regelgeving (Stcrt. 1992, 230)).

Den Haag, 31 maart 2023

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