



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep IB niet-winst
algemeen

-

Contactpersoon

5.1.2e

Lid Kennisgroep

5.1.2e

5.1.2e

memo

Gevolgen voor de praktijk van het arrest van 3 mei 2013,
ECLI:NL:HR:2013:BY8105

Datum

Versienummer

1.0

Referentienummer

0

Datum vaststelling

22 oktober 2014

Vastgesteld door

Opdrachtgever

Lavaco's IH

Auteur

5.1.2e

Behandeld door

5.1.2e

Kopie aan

Kennisgroepleden

Lavaco IB

Revaco

Bijlagen

Geen

Inleiding

Op 3 mei 2013 heeft de Hoge Raad een drietal belangwekkende arresten¹ gewezen over periodieke giften. Het betrof zaken van erfgenamen van dezelfde erflaatster.

In de praktijk leefden al geruime tijd een aantal vragen over de periodieke giften. Een aantal van deze vragen is in deze arresten beantwoord; een aantal andere vragen is ook nog niet beantwoord. In dit memo geven we een overzicht van antwoorden van de Hoge Raad op de vragen en de gevolgen voor de praktijk van deze arresten. Ook geven we een overzicht van de nog niet beantwoorde vragen.

Casus

Op 11 april 2001 is erflaatster een periodieke gift overeengekomen met een ANBI. Deze periodieke gift bestaat uit 5 jaarlijkse uitkeringen van een aantal certificaten van aandelen. De uitkeringen zijn afhankelijk gesteld van het leven van de erflaatster en haar zoon, d.w.z. dat de uitkeringen uiterlijk eindigen na vijf jaren of wanneer zowel erflaatster als haar zoon eerder zijn overleden. De eerste uitkering heeft plaatsgevonden direct na het aangaan van de overeenkomst in 2001.

Erflaatster is op 67 Awr 2002 overleden. De uitkering over 2002 hebben de erven door omstandigheden pas in 2003 gedaan.

Oordelen van de Hoge Raad

Het eerste en tevens belangrijkste punt waar de Hoge Raad een oordeel over geeft is de vraag naar het moment van de waardeverschuiving²: op welk moment wordt de gift gedaan.

De Hoge Raad overweegt in r.o. 3.4.2 het volgende: *"Of een dergelijke waardeverschuiving heeft plaatsgevonden moet in geval van een schenking worden beoordeeld naar de situatie op het moment waarop de schenkingsovereenkomst tot stand komt."*

Het moment van het doen van de schenking is derhalve het moment van het aangaan van de verplichting, het sluiten van de overeenkomst. De latere uitkeringen zijn slechts de uitvoering van de eerder overeengekomen schenking.

Het tweede punt waar de Hoge Raad een oordeel over heeft gegeven is de vraag omtrent de vrijgevigheid³.

¹ ECLI:HR:2013:BY8105, ECLI:HR:2013:BY8117, ECLI:HR:2013:BY8147

² Dit wordt ook wel aangeduid als de verarming van de schenker en de verrijking van de begiftigde.

³ De staatssecretaris had aangevoerd dat er bij de erven geen sprake was van vrijgevigheid omdat de erven door het testament van de erflaatster een verplichting tot uitkering hadden gekregen.

Ten aanzien van dit punt oordeelde de Hoge Raad in r.o. 3.5.2 dat de vraag of sprake is van vrijgevigheid ook moet worden bepaald op het moment dat de overeenkomst tot stand komt.

Het derde punt waar de Hoge Raad een oordeel over heeft gegeven is de vraag of sprake is van vaste en gelijkmatige uitkeringen in de situatie dat, in tegenstelling tot hetgeen is overeengekomen, de uitkeringen niet jaarlijks plaatsvinden maar meerdere jaren worden samengevoegd.

In aansluiting op de eerdere oordelen in deze casus is de Hoge Raad in r.o. 3.6.3 van oordeel dat voor de vraag of sprake is van vaste en gelijkmatige uitkeringen de verplichtingen die op grond van de overeenkomst op de schenker rusten bepalend zijn. Voor de vraag of sprake is van een periodieke gift is dus niet van belang of de feitelijke uitkeringen ook regelmatig plaatsvinden.

Tevens oordeelde de Hoge Raad in r.o. 3.6.2 nog dat ook sprake van vaste uitkeringen kan zijn indien deze niet zijn uitgedrukt in in Nederland gangbaar geld. Er is ook sprake van vaste uitkeringen als deze zijn uitgedrukt in vaste hoeveelheden, zoals een vast aantal aandelen per jaar of een vast aantal (dezelfde) goederen per jaar.

Gevolgen voor de praktijk

Een (periodieke) gift dient aan een aantal voorwaarden te voldoen:

1. De begunstigde dient een ANBI te zijn. Periodieke giften kunnen daarnaast ook worden gedaan aan een vereniging met ten minste 25 leden, en andere giften kunnen daarnaast ook worden gedaan aan een steunstichting SBBI.
2. Periodieke giften moeten bestaan uit 5 of meer ten minste jaarlijks uit te keren vaste en gelijkmatige uitkeringen, die eindigen uiterlijk bij overlijden. Dit laatste wordt ook wel het onzekerheidsvereiste genoemd.
3. Er moet sprake zijn van een verarming aan de zijde van de schenker en een verrijking aan de zijde van de begunstigde.
4. Er moet sprake zijn van vrijgevigheid.
5. Voor het bepalen van de hoogte van de gift komt een eventuele tegenprestatie, mits deze van meer dan bijkomstige aard is, in mindering op de gift.

De vraag is op welk moment moet worden beoordeeld of aan deze voorwaarden is voldaan. Op het moment van het aangaan van de schenkingsovereenkomst of op het moment van de uitkeringen.

Uit het arrest is af te leiden dat het moment van aangaan van de schenkingsovereenkomst het moment is waarop de schenking wordt gedaan en dus het moment is waarop moet worden beoordeeld of aan de voorwaarden voor een periodieke gift van artikel 6.34 j° artikel 6.38 Wet IB 2001 is voldaan. Op het moment van de overeenkomst krijg je als schenker de verplichting om de uitkeringen te doen. Deze verplichting is een schuld. Hierdoor verarm je als schenker. De begunstigde krijgt op dat moment een vordering, een verrijking.

Het oordeel omtrent de vrijgevigheid sluit aan bij het oordeel over het eerste punt, namelijk dat het moment van het doen van de gift is gelegen op het moment van het aangaan van de overeenkomst. Op dat moment is sprake van vrijgevigheid. Dit oordeel is logisch. Immers, wanneer je als schenker een verplichting op je hebt genomen ben je op grond van de overeenkomst verplicht de jaarlijkse uitkeringen te doen. Dit kan zelfs in rechte worden afgedwongen. De uitkeringen zijn nooit vrijwillig, maar het aangaan van de overeenkomst wel. Op het moment van aangaan van de overeenkomst is derhalve sprake van vrijgevigheid.

Ook het derde oordeel van de Hoge Raad is logisch in het licht van het voorgaande. Het moment van het sluiten van de overeenkomst is het moment van de schenking. Ook op dat moment moet derhalve worden beoordeeld of de (voorgenomen) uitkeringen vast en gelijkmatig zullen zijn. De werkelijke uitkeringen zijn wel van belang om de omvang van het aftrekbare bedrag en het moment van de aftrek te bepalen maar niet voor de vraag of het de bedoeling is de uitkeringen vast en gelijkmatig te doen zijn⁴. De eerdere goedkeuring in onderdeel 3.2 in het Besluit van de Minister van Financiën van 6 april 2010, DGB2010/1594M, met betrekking tot mogelijkheden om de uitkeringen uit de periodieke gift voortijdig te beëindigen⁵, sluit aan bij dit oordeel van de Hoge Raad dat het voornemen in de overeenkomst bepalend is voor de vraag of sprake is van een periodieke gift.

Resterende vragen

Hoewel de Hoge Raad nu een aantal belangrijke vragen heeft beantwoord resteren nog steeds een aantal vragen waarop nog geen expliciet antwoord is gegeven. De oordelen van de Hoge Raad zijn hierbij echter wel richtinggevend.

- Onzekerheids criterium

Doordat het moment van sluiten van de overeenkomst 'allesbepalend' is, moeten ook andere punten die niet in de casus bij de Hoge Raad aan de orde kwamen in dat licht worden beoordeeld. Naar de mening van de Kennisgroep moet op het moment van het sluiten van de overeenkomst derhalve worden bepaald of voldaan is aan het onzekerheids criterium⁶.

- ANBI status

De beoordeling of voldaan is aan het vereiste dat de schenking dient te worden gedaan aan een ANBI, een vereniging of een steunstichting SBBI vindt echter niet uitsluitend plaats op het moment van het aangaan van de verplichting⁷. Immers, een periodieke gift kan in beginsel aan iedereen worden gedaan. Ook op het moment dat de uitkering wordt gedaan moet worden beoordeeld of aan de voorwaarde wordt voldaan dat de uitkering aan een ANBI, een vereniging of een steunstichting SBBI wordt gedaan. Dit valt af te leiden uit de tekst van artikel 6.34 Wet IB 2001 en ook uit doel en strekking van de wet⁸. In de wettekst staat immers dat de uitkeringen dienen te worden gedaan aan instellingen of verenigingen.

- Saldering van de uitkering met een tegenprestatie

Zoals hiervoor al is vermeld dient op het moment van het aangaan van de overeenkomst te worden beoordeeld of de (voorgenomen) uitkeringen vast en gelijkmatig zullen zijn. Bij het bepalen van de omvang van de aftrek dient echter nog wel rekening te worden gehouden met de waarde van een eventuele tegenprestatie. Immers, slechts het saldo komt voor aftrek in aanmerking. Naar de mening van de Kennisgroep heeft een eventueel wisselende waarde van de tegenprestatie, en daardoor een wisselende omvang van het aftrekbare bedrag, geen invloed op de vraag of de uitkering vast en gelijkmatig is. De omvang van de uitkering, het overgemaakte bedrag, blijft gelijk, het

⁴ Zie ook het antwoord van de Kennisgroep IB niet winst algemeen 13-202-0038. Opgemerkt wordt dat wel moet worden beoordeeld of hetgeen op papier is overeengekomen een juiste weergave is van hetgeen in werkelijkheid is beoogd overeen te komen. In dit standpunt van de Kennisgroep wordt daar ook op in gegaan.

⁵ Dit is mogelijk bij arbeidsongeschiktheid of werkloosheid van degene die de giften doet, of bij faillissement van de instelling of het verlies van de ANBI-status.

⁶ De verplichting dat de uitkeringen of verstrekking gedurende vijf of meer jaren moeten plaats vinden, artikel 6.38 Wet IB 2001, is een invulling van het onzekerheids criterium. Indien het eindigen van de verplichting echter van meerdere levens afhankelijk is kan ook bij een periode van vijf jaren mogelijk niet aan het onzekerheidsvereiste zijn voldaan. Zie ook de antwoorden van de Kennisgroep IB niet winst algemeen 13-202-0036 en 14-202-0014.

⁷ Artikelen 6.33, 6.34 en 6.35 Wet IB 2001.

⁸ Zie ook het antwoord van de kennisgroep IB-niet winst algemeen 14-202-0018

bedrag van de aftrek kan door de wisselende omvang van de tegenprestatie echter jaarlijks variëren.

- Hoe gaan we om met 'vergeten' uitkeringen

De Hoge Raad heeft in de arresten van 3 mei 2013 beslist dat het voor de vraag of sprake is van vaste en gelijkmatige uitkeringen niet uitmaakt dat de uitkeringen (in die casus door omstandigheden) niet jaarlijks worden gedaan (r.o. 3.6.3; zie het derde punt bij het onderdeel Oordelen van de Hoge Raad hiervoor). De vraag is hoe ver dit oordeel reikt en of dat oordeel ook geldt als er geen bijzondere omstandigheden zijn. De kennisgroep ziet dat als volgt. Uitgaande van de overweging van de Hoge Raad moet worden beoordeeld wat is overeengekomen. Daarbij is de bedoeling van de schenker van belang. Deze bedoeling zal blijken uit de overeenkomst van schenking. Als het de bedoeling was om ten minste jaarlijks een uitkering te doen van een vaste hoeveelheid geld of andere zaken komen de feitelijke uitkeringen voor aftrek in aanmerking op het moment waarop deze feitelijk zijn gedaan (art. 6.40 IB 2001). Voor de aftrek is niet vereist dat de uitkering of verstrekking jaarlijks wordt gedaan. Als de uitkeringen van meerdere jaren in een jaar worden gedaan is dat op zich geen belemmering voor de aftrek als periodieke gift. Dit is vanzelfsprekend anders als hetgeen in de akte van schenking is opgenomen of de uitvoering ervan niet in overeenstemming is met de werkelijke bedoeling van de schenker en daaruit de conclusie moet worden getrokken dat er geen sprake is van een periodieke maar van een eenmalige gift, of misschien wel helemaal geen gift. In zo'n geval moet de giftenaftrek worden gecorrigeerd. Wellicht ten overvloede merken wij op dat de bewijslast bij de inspecteur ligt: hij zal met bewijs moeten komen dat hetgeen in de akte van schenking is opgenomen niet strookt met de werkelijke bedoeling van de schenker en wat dan de gevolgen zijn van de feiten die zich werkelijk hebben voorgedaan.