

Successiewet. Vrijstellingen successie- en schenkingsrecht. Juridische fusie.

30 mei 2008, nr. CPP2008/1005M

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit is het beleid over artikel 32 en 33 van de Successiewet 1956 geactualiseerd en samengevoegd. In onderdelen 2.1 en 9.1 zijn nieuwe goedkeuringen opgenomen over de omzetting, fusie of taakafplitsing buiten de sfeer van het algemeen nut en een stakingslijfrente bedongen na het overlijden van de erflater.

1. Inleiding

In dit besluit heb ik mijn beleid over de vrijstellingen van artikel 32 en 33 van de successiewet 1956 opgenomen. Ook behandel ik de belastingheffing bij een juridische fusie.

1.1. Lijst van afkortingen

Successiewet ANBI	Successiewet 1956 Algemeen nut beoogende instelling als bedoeld in artikel 6.33, onderdeel b, van de Wet IB 2001
BW	Burgerlijk Wetboek

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. Als de vermogensovergang plaatsvindt binnen de sfeer van het algemeen nut, is er geen belastbare schenking (artikel 33, eerste lid, onderdelen vier of tien, van de Successiewet). Een vermogensovergang buiten de sfeer van het algemeen nut kan een belastbare schenking zijn. Hierna geef ik aan wanneer in die gevallen kan worden afgezien van heffing van schenkingsrecht.

2.1. Omzetting, fusie of taakafplitsing buiten de sfeer van het algemeen nut

De vermogensovergang bij een omzetting, fusie of taakafplitsing buiten de sfeer van het algemeen nut, kan zijn belast voor het schenkingsrecht. Dit betekent niet dat elke omzetting, fusie of taakafplitsing tot een belastbare schenking leidt. Aan de hand van de feiten en omstandigheden beoordeelt de inspecteur of en in hoeverre er een belastbare schenking is.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) goed dat de vermogensovergang door een fusie, omzetting of taakafplitsing bij stichtingen en verenigingen niet wordt belast met schenkingsrecht als is voldaan aan de volgende uitgangspunten en voorwaarden.

Als belangrijk uitgangspunt geldt dat de vermogensovergang niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Ook mogen er geen rechten overgaan naar derden of uitkeringen worden gedaan aan derden. Dit 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 nieuwe 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 als de betrokken vereniging bestaat uit meer dan 25 leden.

Hierna zijn voorbeelden opgenomen van een vermogensovergang waarbij geen schenkingsrecht wordt geheven. Uitgangspunt is dat daarbij is voldaan aan de hiervoor vermelde criteria.

- Twee stichtingen fuseren (juridisch) met elkaar.
- Twee verenigingen fuseren (juridisch) met elkaar.
- Een vereniging wordt juridisch omgezet in een stichting met dezelfde doelstelling.
- De activiteiten van een vereniging of een zelfstandig onderdeel van de activiteiten met de daarbij behorende activa en passiva (hierna: een taak) worden ondergebracht in een stichting met dezelfde doelstelling.
- De activiteiten van een stichting of een taak worden overgedragen aan een vereniging met meer dan 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 vereniging of stichting. 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 kan voorwaarden stellen met betrekking tot de statutaire bepalingen, zoals de bepalingen over de doelstelling, de bestuursamenstelling en de bestemming van het liquidatiesaldo.

3. Vereenzelvigen verkrijger met ANBI

Een erflater of schenker kan schenken of nalaten aan een natuurlijk persoon die de verkrijging aanwendt voor een ANBI, waarmee die verkrijger wordt vereenzelvd. Als de ANBI rechtstreeks van de erflater of schenker verkrijgt, is geen successie- of schenkingsrecht verschuldigd.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van de hardheidsclausule goed dat op verzoek heffing van successie- of schenkingsrecht achterwege kan blijven. Hierbij gelden de volgende voorwaarden.

- De verkrijger of de instelling maakt aannemelijk dat de verkrijging was bedoeld voor de instelling waarmee de verkrijger wordt vereenzelvd.
- De instelling is een ANBI.
- Aan de verkrijging is niet een opdracht verbonden die daaraan het karakter ontnemt van te zijn geschied in het algemeen belang.
- De verkrijging wordt zo spoedig mogelijk na de verkrijging overgedragen aan de instelling.
- De verkrijger handelt fiscaal alsof hij het verkregen vermogen nooit bezat.
- De verkrijger doet geen beroep op de giftenaftrekregeling voor de inkomstenbelasting.

Hierna zijn voorbeelden opgenomen.

- 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 erfrechtelijke verkrijging, op grond van zijn gelofte van armoede, onmiddellijk beschikbaar aan de religieuze orde waartoe de kloos-

terling behoort. Als aannemelijk is dat de verkrijging was bedoeld voor de kloosterorde waartoe de kloosterling behoort wordt het legaat aangemerkt als een verkrijging door de kloosterorde.

4. Invloed van vervullen testamentaire last op verkrijging

Een verkrijging wordt verminderd met de aan de verkrijging verbonden lasten en of verplichtingen. Op een verkrijging komen slechts in mindering de lasten die leiden tot een verkrijging bij iemand anders (de zogenoemde lastbevoordeelde). Het gevolg hiervan 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 de verkrijging onder de last tot verzorging van een dier. De 'lastbevoordeelde' is het dier; dit is echter geen rechtssubject en dus niet belastingplichtig.

De vrijstellingen van artikel 32, eerste lid, onderdelen 2 en 3, en artikel 33, eerste lid, onderdelen 3 en 4, van de Successiewet gelden voor zover aan de verkrijging niet een opdracht is verbonden, welke aan de verkrijging het karakter ontleent van te zijn geschied in het algemeen belang. Een persoonlijke last wordt belast bij de persoon aan wie deze ten goede komt. Bij een onpersoonlijke last wordt de ANBI belast volgens tariefgroep III. Een onpersoonlijke last is een opdracht die aan de verkrijging het karakter van algemeen belang ontleent.

Voorbeelden

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. X verkrijgt € 250.000, die volledig is vrijgesteld. De neef verkrijgt € 50.000 die op de normale wijze wordt belast.

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 van ANBI Y is nu € 300.000. Hiervan is € 250.000 vrijgesteld en € 50.000 belast tegen tariefgroep III.

5. Samenloop successierecht en loon- of inkomstenbelasting

Een ongevalsuitkering ineens kan belast zijn voor het successierecht (artikel 13 van de Successiewet). De uitkering kan bovendien voor de loon- en inkomstenbelasting zijn belast als loon uit dienstbetrekking. In dat geval wordt over die uitkering tweemaal belasting geheven. De Successiewet kent geen bepaling die

voorziet in verrekening of aftrek van over de uitkering verschuldigde loon- of inkomstenbelasting.

Goedkeuring

Met toepassing van de hardheidsclausule keur ik het volgende goed. Een ongevalsuitkering ineens is vrijgesteld van het successierecht als de uitkering is aan te merken als loon uit dienstbetrekking waarover loon- of inkomstenbelasting wordt geheven.

6. Liquidatie-uitkering aan leden brancheorganisatie

Een liquidatie-uitkering van een vereniging of stichting kan zijn belast met schenkingsrecht. Een vrijstelling van schenkingsrecht geldt als over deze uitkering inkomstenbelasting of een voorheffing van die belasting wordt geheven (artikel 33, eerste lid, onderdeel negen, van de Successiewet). De vrijstelling geldt niet als over de uitkering vennootschapsbelasting wordt geheven.

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.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van de hardheidsclausule het volgende goed. Er wordt geen schenkingsrecht geheven over de door de leden verkregen liquidatie-uitkering als deze is onderworpen aan vennootschapsbelasting. Deze goedkeuring geldt slechts voor zover de leden van de brancheorganisatie aantonen dat de door hen verkregen liquidatie-uitkering voor de heffing van de vennootschapsbelasting in aanmerking is genomen als belastbare opbrengst.

7. Schenking aan rechtspersoon ter bevordering van werknemersbelangen

Voor het schenkingsrecht 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 en anderen, of van de nabestaanden van die werknemers (artikel 33, eerste lid, onderdeel elf, van de Successiewet). Een verkrijging door bijvoorbeeld een stichting die de gezondheid van werknemers of hun nabestaanden bevordert, is dan ook niet belast met schenkingsrecht.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van de hardheidsclausule goed dat in de volgende gevallen op verzoek heffing van schenkings-

recht achterwege blijft voor een schenking aan een rechtspersoon als bedoeld in artikel 33, eerste lid, onderdeel elf, van de Successiewet (hierna: de stichting werknemersbelangen).

– Een directeur of aandeelhouder van een nv of bv schenkt aan de stichting werknemersbelangen die de belangen behartigt van de werknemers die in dienst zijn van die nv of bv.

– De (voormalige) werkgever schenkt aan de stichting werknemersbelangen die de belangen van zijn (voormalige) werknemers behartigt. Dit geldt ook voor een (voormalige) beherend vennoot van de vennootschap waarbij de werknemers in dienst zijn.

– De schenking door 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 pensioenfonds voor werknemers uit dezelfde branche.

– De schenking door een stichting werknemersbelangen aan een andere stichting werknemersbelangen die de belangenbehartiging van een groep werknemers heeft overgenomen. Dit geldt bijvoorbeeld bij een herstructurering van een concern waarbij een bedrijfsonderdeel wordt afgesplitst of bij een fusie van bedrijven.

8. Toepassing eenmalig verhoogde vrijstelling voor schenking aan kind.

Invloed leeftijd echtgenoot of partner

Voor de berekening van het schenkingsrecht worden met elkaar gehuwde personen als één en dezelfde persoon aangemerkt (artikel 26 van de Successiewet). Het schenkingsrecht wordt berekend volgens het tarief en de vrijstelling die gelden voor de echtgenoot die de schenker het naast verwant is. Deze bepaling geldt ook voor partners die voldoen aan de voorwaarden van artikel 24, tweede lid, onderdeel a, van de Successiewet. Een vrijstelling is alleen van toepassing als de verkrijger zelf voldoet aan de daaraan verbonden voorwaarden. Het is niet van belang of de echtgenoot of partner aan de voorwaarden voldoet. Dit geldt ook voor de eenmalig verhoogde vrijstelling. Daarvoor is vereist dat het verkrijgende kind op het moment van de schenking tussen de 18 en 35 jaar oud is (artikel 33, eerste lid, onderdeel vijf, van de Successiewet).

Goedkeuring

Voor de eenmalig verhoogde vrijstelling voor schenkingen aan kinderen ben ik van mening dat een vrijstelling ook kan worden toegepast als het kind zelf niet aan de leeftijdsgrens voldoet, maar zijn echtgenoot of partner wel. Ik keur met toepassing van de hardheidsclausule voor de toepassing van de eenmalige verhoogde vrijstelling van artikel 33,

eerste lid, onderdeel vijf, van de Successiewet het volgende goed. De eenmalig verhoogde vrijstelling kan ook worden toegepast als het kind aan wie is geschonken, zelf niet aan de voorwaarden voldoet, maar wel zijn echtgenoot of partner als bedoeld in artikel 24, tweede lid, onderdeel a, van de Successiewet. Hierbij gelden de volgende voorwaarden.

– De echtgenoot of de partner heeft niet voor een andere schenking door zijn of haar schoonouders een beroep gedaan op de eenmalig verhoogde vrijstelling.
– De goedkeuring vervalt op het moment dat de echtgenoot of partner voor een andere schenking door zijn of haar schoonouders een beroep doet op de eenmalig verhoogde vrijstelling. Belanghebbenden verklaren hiervoor schriftelijk dat in dat geval het door de goedkeuring minder verschuldigde schenkingsrecht met heffingsrente wordt verschuldigd aan de Belastingdienst.

Voorbeeld

Een ouder schenkt aan zijn gehuwde dochter van 36 jaar € 20.000. De echtgenoot van de dochter is op het moment van de schenking 33 jaar oud. In de aangifte voor het schenkingsrecht wordt een beroep gedaan op de eenmalig verhoogde vrijstelling. De vrijstelling wordt in dit geval gehonoreerd. Ontvangt de echtgenoot een jaar later zelf een schenking van zijn schoonouders waarbij een beroep wordt gedaan op de eenmalig verhoogde vrijstelling, dan vervalt alsnog de eerder verleende vrijstelling aan de dochter. Het is immers een eenmalig verhoogde vrijstelling. De dochter is alsnog verschuldigd het door de vrijstelling bespaarde schenkingsrecht op de eerste schenking.

9. Lijfrentevrijstelling

Voor het successierecht geldt een vrijstelling voor de verkrijging van aanspraken ingevolge een pensioenregeling, een lijfrente of een periodieke uitkering bij overlijden (artikel 32, eerste lid, ten vijfde, van de Successiewet). De begrippen zijn omschreven in het vierde lid (de pensioenregeling), vijfde lid (de lijfrenteregeling) respectievelijk het zesde lid (de periodieke uitkeringen bij overlijden) van artikel 32 van de Successiewet.

De lijfrentevrijstelling geldt als aan de cumulatieve voorwaarden van artikel 32, vijfde lid, van de Successiewet is

voldaan. Bepalend is het lijfrentecontract zoals dat luidde op het moment van de premieaftrek voor de inkomstenbelasting. De lijfrentevrijstelling is in 1995 ingevoerd naar aanleiding van de Brede Herwaarderding.

Doorgaans zal een lijfrentecontract dat is afgesloten vóór 1992, niet voldoen aan de regels die gelden onder de Brede Herwaarderding. Alleen als het contract op het moment van de premiestorting wel voldeed aan de regels van de Brede Herwaarderding, 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 premiestorting wel voldeed aan de tot 2001 geldende wettelijke definitie, maar niet voldoet aan de huidige definitie. Met de aanpassing van de wettelijke wijziging beoogd. De vrijstelling kan dus nog steeds gelden voor vóór 2001 afgesloten lijfrentecontracten die op het moment van premiestorting voldeden aan de tot 2001 geldende wettelijke definitie van artikel 32, vijfde lid, van de Successiewet.

Voor de lijfrentevrijstelling wordt uitgegaan van de voorwaarden van de lijfrente verzekering op het moment van de premiestorting. Als de voorwaarden nadien (al dan niet na het overlijden van de erflater) worden gewijzigd heeft dat geen gevolgen voor de toepassing van de vrijstelling. Als een niet-kwalificerende zogenoemde pré-Brede Herwaarderding-lijfrente na het overlijden alsnog wordt aangepast aan de regelgeving van de Brede Herwaarderding, geldt de lijfrentevrijstelling dus niet.

9.1. Stakingslijfrente bedongen na het overlijden van de erflater

De lijfrentevrijstelling geldt voor contracten die bestaan op het moment waarop de erflater is overleden. Een stakingslijfrente kan ook worden bedongen na het overlijden van de erflater (artikel 3.131 van de 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 het successierecht geen rekening kan worden gehouden.

Goedkeuring

Ik acht het redelijk om in bepaalde gevallen toch rekening te houden met de na het overlijden afgesloten lijfrente.

Met toepassing van de hardheidsclausule keur ik goed dat de lijfrentevrijstelling op verzoek ook kan gelden voor de stakingslijfrente als bedoeld in artikel 3.131 van de Wet IB 2001, voor zover de premie in aftrek is gekomen bij de erflater. De goedkeuring geldt alleen voor lijfrenten waarvan de termijnen toekomen aan de echtgenoot of kinderen van de erflater of de verkrijger in de zin van artikel 24, tweede lid, van de Successiewet.

10. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede werkdag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

11. Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

- besluit van 17 januari 1964, nr. D3/7344;
- besluit van 8 april 1983, nr. 283-4466;
- besluit van 6 februari 1987, nr. 286-18163;
- besluit van 28 februari 1990, nr. IB89/592;
- besluit van 22 april 1997, nr. VB97/980;
- besluit van 20 december 2000, nr. CPP2000/3073M;
- besluit van 23 juli 2002, nr. CPP2002/1859M;
- besluit van 13 mei 2003, nr. CPP2003/1096M, onderdelen 5 tot en met 8;
- besluit van 13 mei 2003, nr. CPP2003/1098M;
- besluit van 5 augustus 2003, nr. CPP2003/1902M;
- besluit van 15 augustus 2003, nr. CPP2003/1970M;
- besluit van 5 juli 2004, nr. CPP2004/1541M.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 30 mei 2008.

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze:
de directeur-generaal Belastingdienst,
J. Thumissen.*