

Giftenaftrek tzv door erflaatster geschonken recht op periodieke uitkeringen

LJN: BY8117, Hoge Raad , 12/00802

Datum uitspraak:
03-05-2013

Datum publicatie:
03-05-2013

Rechtsgebied:
Belasting

Soort procedure:
Cassatie

Inhoudsindicatie:

Art. 6.32, 6.34 en 6.40, letter d, Wet IB 2001. 1. Erflaatster schenkt recht op periodieke uitkeringen, bestaande uit 16.000 certificaten van aandelen (vrij van recht). Erfgenamen voeren overeenkomst uit. Giftenaftrek, ook over schenkingsrecht bij erfgenamen. 2. Uitkering over 2002 pas in 2003 uitgevoerd. Aftrek in 2003.

Uitspraak

3 mei 2013
nr. 12/00802

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 28 december 2011, nr. BK-11/00202 (<http://www.fiscaalleven.eu/jur20111228hofDenHaagBK11-00202.htm>), betreffende een aan X te Z (hierna: belanghebbende) opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

1. Het geding in feitelijke instanties

Aan belanghebbende is over het jaar 2003 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur is gehandhaafd.

De Rechtbank te 's-Gravenhage (nr. 09/7347 IB/PVV) heeft het tegen die uitspraak ingestelde beroep ongegrond verklaard (<http://www.fiscaalleven.eu/jur20110309rechtbankDenHaagAWB09-7347.htm>).

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof.

Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank vernietigd, het beroep gegrond verklaard, de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de navorderingsaanslag verminderd. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

2. Geding in cassatie

De Staatssecretaris heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maak daarvan deel uit.

De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 11 december 2012 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep (<http://www.fiscaalleven.eu/jur20121211conclhrCPG12-00802.pdf>).

Zowel de Staatssecretaris als belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

3. Beoordeling van het middel

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

3.1.1. Bij notariële akte van 11 april 2001 heeft de grootmoeder van belanghebbende (hierna: de erflaatster) een aanspraak op periodieke uitkeringen geschonken aan de algemeen nut beogende instelling Stichting A (hierna: de Stichting). Deze aanspraak bestaat uit een jaarlijkse overdracht gedurende vijf opeenvolgende jaren van certificaten van aandelen in het kapitaal van [C] NV (hierna: (de) certificaten) 'vrij van recht'. De erflaatster heeft zich hierbij verplicht om in deze periode jaarlijks 16.000 certificaten aan de Stichting over te dragen. De uitkeringen zijn afhankelijk gesteld van het leven van de erflaatster en van een zoon van haar (hierna: de zoon). De akte bepaalt verder dat de uitkeringen in 2005 een einde nemen als de erflaatster en/of de zoon dan nog in leven zijn en dat de uitkering van certificaten ieder jaar uiterlijk op 23 maart zal geschieden.

3.1.2. De levering van certificaten ter voldoening aan de verplichting voor het jaar 2001 heeft plaatsgevonden bij notariële akte van 11 april 2001.

3.1.3. Op 10 januari 2002 is de erflaatster overleden. Bij testament zijn haar kinderen en kleinkinderen aangewezen als erfgenamen. De erfenis is door de erven aanvaard. Belanghebbende is als erfgenaam voor 1,25 percent gerechtigd tot de nalatenschap.

3.1.4. Ter zake van de hiervoor in 3.1.1 genoemde schenking is met dagtekening 20 mei 2003 een aanslag in het recht van schenking opgelegd ten bedrage van € 182.417. De aanslag is ten laste van de boedel van de erflaatster betaald op 29 juli 2003.

3.1.5. In het jaar 2002 zijn geen certificaten aan de Stichting overgedragen ter uitvoering van de hiervoor in 3.1.1 vermelde schenking. Bij notariële akte van 2 april 2003 hebben de erven alsnog uitvoering gegeven aan de verplichting met betrekking tot het jaar 2002 door levering van de 16.000 toegezegde certificaten. Bij deze akte zijn bovendien 381 certificaten aan de Stichting geleverd, zijnde het stockdividend over 2002, en tevens de 16.000 op 2003 betrekking hebbende certificaten.

3.1.6. Belanghebbende heeft bij zijn aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2003 een met zijn erfdeel evenredig gedeelte van de waarde van de op 2 april 2003 geleverde certificaten en van het betaalde schenkingsrecht in aanmerking genomen als persoonsgebonden aftrek wegens giften.

3.2. Voor het Hof was - voor zover in cassatie nog van belang - in geschil of belanghebbende recht heeft op deze aftrek.

3.3. Het Hof heeft geoordeeld dat door de in 3.1.1 genoemde schenking een waardeverschuiving heeft plaatsgevonden uit het vermogen van de schenker naar dat van de begiftigde. De uit de schenking voortvloeiende periodieke giften kunnen volgens het Hof ingevolge artikel 6.32 Wet IB 2001 als persoonsgebonden aftrekposten in mindering komen op het inkomen van een belastingplichtige. De voorwaarde van vrijgevigheid is volgens het Hof alleen van belang om het schenkingskarakter van een recht op periodieke uitkeringen vast te stellen en is niet van belang voor de aftrekbaarheid van de periodieke giften. In het jaar van voldoening van de lijfrentetermijnen kunnen de erfgenamen de giftenaftrek toepassen. Door het aangaan van de verplichting door de erflater om elk jaar 16.000 certificaten uiterlijk op 23 maart over te dragen wordt in beginsel voldaan aan de voorwaarde dat de uitkeringen vast en gelijkmatig zijn. Dat de betaling van de tweede en derde gift samenviel doet aan de aftrekbaarheid niet af, aldus het Hof. Tegen deze oordelen richt zich het middel.

3.4.1. Het middel betoogt in de eerste plaats dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat met de schenking in 2001 door de erflaatster is voldaan aan de voor toepassing van artikel 6.32 Wet IB 2001 vereiste waardeverschuiving. Volgens het middel is er in dit geval geen sprake van een waardeverschuiving, omdat geen verarming aan de zijde van belanghebbende heeft plaatsgevonden bij het doen van de periodieke uitkeringen en de voldoening van het door de erflater voor eigen rekening genomen schenkingsrecht.

3.4.2. Wil er sprake zijn van een gift in de zin van artikel 6.32 Wet IB 2001, dan moet een waardeverschuiving plaatsvinden uit het vermogen van de gever naar dat van de begiftigde, waardoor diens vermogen wordt vergroot (vgl. HR 12 januari 1972, nr. 16695, BNB 1972/44). 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. Een andere opvatting zou

leiden tot het ongerijmde gevolg dat geen enkele betaling die wordt gedaan ter voldoening aan de verplichtingen die voortvloeien uit een schenkingsovereenkomst als gift in aanmerking genomen zou kunnen worden. De regeling over aftrek van giften in de vorm van periodieke uitkeringen in artikel 6.34 Wet IB 2001 zou dan zinledig zijn.

3.4.3. Het hiervoor in 3.4.2 overwogene heeft ook te gelden in een geval als het onderhavige, waarin de schenker is overleden en de verplichtingen die reeds bij leven op hem rustten op grond van een schenkingsovereenkomst, krachtens erfrecht zijn overgegaan op zijn erfgenamen. Die verplichtingen veranderen immers niet van aard bij de overgang op de erfgenamen (vgl. HR 15 juli 1986, nr. 23413, BNB 1986/298).

3.4.4. De schenking 'vrij van recht' van de certificaten op 11 april 2001 heeft een waardeverschuiving uit het vermogen van de erflaatster naar dat van de Stichting teweeggebracht. Het hiervoor in 3.4.2 en 3.4.3 overwogene brengt daarom mee dat het middel in zoverre faalt.

3.5.1. Voorts betoogt het middel dat niet is voldaan aan de voorwaarde van vrijgevigheid, omdat de erven de certificaten hebben overgedragen ingevolge een testamentaire verplichting. Om dezelfde reden is volgens het middel ook geen sprake van uitkeringen die berusten op een bij notariële schenkingsakte aangegane verplichting als bedoeld in artikel 6.38 Wet IB 2001.

3.5.2. Ten aanzien van dit betoog geldt dat ook de vraag of sprake is van vrijgevigheid, in gevallen waarin een schenkingsovereenkomst wordt uitgevoerd, moet worden beantwoord naar de situatie op het moment waarop die overeenkomst tot stand komt. Het is niet in geschil dat de erflaatster het recht op de onderhavige uitkeringen op dat moment uit vrijgevigheid in het leven heeft geroepen; hetzelfde geldt voor de verplichting die de erflaatster op zich heeft genomen om het ter zake verschuldigde schenkingsrecht voor haar rekening te nemen. Het middel faalt ook in zoverre.

3.5.3. Nu de verplichting van de erflaatster tot het doen van de uitkeringen krachtens erfrecht is overgegaan op haar erfgenamen, en daarbij niet van aard is veranderd (vergelijk onderdeel 3.4.3 hiervoor), geldt ook voor de erfgenamen dat die verplichting berust op een notariële akte. In zoverre faalt het middel daarom evenzeer.

3.6.1. Het middel voert tot slot aan dat er geen sprake is van vaste en gelijkmatige uitkeringen in de zin van artikel 6.34 Wet IB 2001, omdat het bedrag van de uitkeringen in 2003 afwijkt van de overige termijnen.

3.6.2. Bij de beoordeling van dit onderdeel van het middel moet worden vooropgesteld dat van vaste uitkeringen niet alleen sprake is indien de uitkeringen zijn uitgedrukt in een vaste hoeveelheid in Nederland gangbaar geld. Van vaste uitkeringen is evenzeer sprake in een geval als het onderhavige, waarin de uitkeringen zijn uitgedrukt in een vaste hoeveelheid van bepaalde certificaten van aandelen. Het Hof is hier ook van uitgegaan, en het middel komt daar terecht niet tegen op.

3.6.3. Het hiervoor in 3.6.1 vermelde betoog van het middel berust op de opvatting dat de vraag of sprake is van vaste en gelijkmatige uitkeringen moet worden beantwoord aan de hand van de uitkeringen zoals die in feite hebben plaatsgevonden. Deze opvatting is onjuist. Bepalend voor het antwoord op deze vraag zijn de verplichtingen die op grond van de schenkingsovereenkomst op de gever rusten. Het Hof heeft dan ook terecht overwogen dat de omstandigheid dat de Stichting in rechte aanspraak kon maken op vaste en gelijkmatige jaarlijkse uitkeringen meebrengt dat aan de wettelijke voorwaarde met betrekking tot vaste en gelijkmatige uitkeringen is voldaan. De omstandigheid dat belanghebbende de in 2002 vervallen termijn in strijd met de verplichtingen op grond van de schenkingsovereenkomst in 2003 heeft voldaan, doet daaraan niet af.

3.7. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen faalt het middel in al zijn onderdelen.

4. Proceskosten

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie. Hierbij wordt in aanmerking genomen dat de zaken met nummers 12/00801 en 12/00804 met de onderhavige zaak

samenhangen in de zin van het Besluit proceskosten bestuursrecht.

5. Beslissing

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie ongegrond, en veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op een derde van € 236, derhalve € 78,67, voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Dit arrest is gewezen door de vice-president M.W.C. Feteris als voorzitter, en de raadsheren C. Schaap, P.M.F. van Loon, M.A. Fierstra en R.J. Koopman, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier A.I. Boussak-Leeksa, en in het openbaar uitgesproken op 3 mei 2013.

Van de Staat wordt ter zake van het door de Staatssecretaris van Financiën ingestelde beroep in cassatie een griffierecht geheven van € 466.

Conclusie

Nr. 12/00802
Nr. Rechtbank: AWB 09/7347 IB/PVV
Nr. Gerechtshof: BK-11/00202
Derde Kamer B
Inkomstenbelasting 2003

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. R.E.C.M. NIESSEN
ADVOCaat-GENERAAL

Conclusie van 11 december 2012 inzake:
Staatssecretaris van Financiën
tegen
X

1. Inleiding

1.1 Over het jaar 2003 is aan X, wonende te Z (hierna: belanghebbende), een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: ib/pvv) opgelegd berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 11.436 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 12.490.

1.2 Bij het doen van zijn aangifte heeft belanghebbende een persoonsgebonden aftrek van € 6.493, geheel bestaande uit aftrekbare giften, in aftrek gebracht op zijn belastbare inkomen uit werk en woning. Bij het opleggen van de navorderingsaanslag heeft de Inspecteur deze aftrek niet toegelaten omdat bij de belanghebbende naar zijn mening geen sprake was van de wettelijk vereiste vrijgevigheid en als wel vrijgevigheid zou worden aangenomen geen sprake is van vaste en gelijkmatige uitkeringen. Derhalve heeft de Inspecteur het door belanghebbende aangegeven inkomen uit sparen en beleggen met een bedrag van € 6.493 verhoogd.

1.3 Na daartegen gemaakt bezwaar door belanghebbende is de navorderingsaanslag ib/pvv, bij uitspraak van de Inspecteur, gehandhaafd.

1.4 Van de uitspraak van de Inspecteur is belanghebbende in beroep gekomen bij rechtbank 's-Gravenhage (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep van belanghebbende ongegrond verklaard.(1)

1.5 Tegen deze uitspraak heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld bij gerechtshof 's-Gravenhage (hierna: het Hof). Het Hof heeft het hoger beroep gegrond verklaard, de uitspraak van de Rechtbank vernietigd, de uitspraak op bezwaar vernietigd en de aanslag verminderd tot een bedrag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 4.995.(2)

1.6 De Staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. Van belanghebbende is geen verweerschrift ontvangen.

1.7 Het geschil spitst zich toe op de vraag of belanghebbende wegens de verkrijging onder algemene titel van een schenkingsverplichting aan de voorwaarden van de giftenaftrek zoals gesteld in de artikelen 6.32, 6.34 en 6.38 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) voldoet en zo ja, tot welk bedrag belanghebbende de giftenaftrek kan toepassen.

2. De feiten

2.1 De feiten zijn voorzover in cassatie van belang door het Hof als volgt weergegeven, van welke feiten kan worden uitgegaan:

3.1. Bij notariële akte van 11 april 2001 (hierna: de schenkingsakte) heeft de grootmoeder van belanghebbende (hierna: de schenker) een schenking vrij van recht gedaan aan Stichting A (hierna: de Stichting). De Stichting is een algemeen nut beogende instelling. De schenking is gedaan in de vorm van de toezegging van een periodieke uitkering in natura door een jaarlijkse overdracht gedurende vijf opeenvolgende jaren van 16.000 certificaten van aandelen (hierna: de certificaten) in het kapitaal van een naamloze vennootschap gedurende het leven van de schenker en belanghebbende. In de schenkingsakte is onder meer het volgende bepaald:

"1. De uitkering van de lijfrentetermijnen van voormelde certificaten van aandelen zal geschieden door levering bij akte(n) te verlijden voor notaris B te Q, diens plaatsvervanger of opvolger, op of uiterlijk drieëntwintig maart van elk jaar. De eerste overdracht vindt plaats bij akte op heden voor mij, notaris, te verlijden. Deze overdracht vermeldt uitsluiting van ontbinding van de overeenkomst van levering.

2. De lijfrente-uitkeringen zijn vast en gelijkmatig in die zin, dat telkenjare zestienduizend (16.000) certificaten van aandelen X N.V., ten titel van de onderhavige schenking zullen worden overgedragen aan de begiftigde, voor de eerste maal op heden.

3. De koerswaarde bedraagt per drieëntwintig maart tweeduizend één: tweeëntwintig euro en vijftig eurocent (€ 22,50).

3. De toegezegde lijfrentetermijnen in natura eindigen, zoals gezegd, na gemeld tijdsverloop en bij overlijden van de schenker en haar genoemde zoon. In het laatstvermelde geval van eindigen zal geen termijn meer verschuldigd zijn indien de schenker en haar genoemde zoon overlijden op of vóór drieëntwintig maart van het desbetreffende jaar. Bij overlijden van de schenker en haar genoemde zoon na drieëntwintig maart van het desbetreffende jaar behoeft geen teruggave te geschieden.

4. Schenker kan geen beroep op verrekening doen.
5. De periodieke uitkering kan niet worden afgekocht, vervreemd of tot voorwerp van zekerheid dienen.
6. De schenkingsrechten komen voor rekening van de schenker.
7. De kosten van deze akte, de aangifte voor het recht van schenking en de akten(n) van levering komen voor rekening van de schenker of haar genoemde zoon bij overlijden van de schenking"

3.2. De levering van de certificaten ter voldoening aan de uit de schenkingsakte voortvloeiende verplichting voor het jaar 2001 heeft plaatsgevonden bij notariële akte van 11 april 2001.

3.3. Ter zake van de schenking is een aanslag in het recht van schenking opgelegd, gedagtekend 20 mei 2003, berekend naar een verkrijging van € 1.658.340. Op deze aanslag is een bedrag van € 182.417 verschuldigd. Volgens de schenkingsakte komt het schenkingsrecht voor rekening van de schenker. De aanslag in het schenkingsrecht is ten laste van de boedel van de schenker betaald op 29 juli 2003.

3.4. Op 10 januari 2002 is de schenker overleden. Zij heeft bij testament haar kinderen en kleinkinderen aangewezen als erfgenamen. De erfenis is door de erven aanvaard. Belanghebbendes aandeel in de nalatenschap is 1,25 percent.

3.5. In 2002 is geen uitvoering gegeven aan de lijfrenteverplichting jegens de Stichting. Bij notariële akte van 2 april 2003 hebben de erven alsnog de termijn voor het jaar 2002 voldaan door levering van 16.000 certificaten. Bovendien werden 381 certificaten geleverd, zijnde het stockdividend over 2002. Bij dezelfde akte is de termijn voor het jaar 2003, bestaande uit 16.000 certificaten, geleverd.

3.6. Belanghebbende heeft bij zijn aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 2003 een persoonsgebonden aftrek wegens giften in aanmerking genomen van € 6.493, welk bedrag als volgt kan worden gespecificeerd:

Periodieke gift:

Lijfrentegift aan de Stichting € 4.452

Gewone giften:

Aandeel in het schenkingsrecht € 2.280

Af: drempel € 239--/

€ 2.041

Totaal giftenaftrek in de aangifte € 6.493

3.7. De aanslag is in overeenstemming met de aangifte vastgesteld. Nadien is de Inspecteur door zijn ambtsgeenoot van de Belastingdienst/ R ervan op de hoogte gesteld dat de giftenaftrek betrekking heeft op de schenking van een recht op periodieke uitkeringen door de overleden grootmoeder. Naar aanleiding daarvan is aan belanghebbende de onderhavige navorderingsaanslag opgelegd, waarbij de giftenaftrek is gecorrigeerd.

2.2 De schenking welke door de grootmoeder bij notariële akte van 11 april 2001 vrij van recht is gedaan, is door beide bestuursleden van de Stichting aanvaard.

2.3 De erfgenamen hebben, naast de verplichting tot het doen van de resterende jaarlijkse uitkeringen, de verplichting aanvaard tot het voldoen van het verschuldigde schenkingsrecht. Uit de gedingstukken(3) blijkt dat het schenkingsrecht ten bedrage van € 182.417 en de voor de Stichting bestemde aandelen (hierna: cva) in mindering zijn gebracht op de nalatenschap.

Rechtbank en Hof

2.4 De Rechtbank beslist dat nu de periodieke schenking en het schenkingsrecht op de nalatenschap in mindering zijn gebracht voordat het bedrag waartoe de erfgenamen gerechtigd waren werd bepaald, de betaling aan de Stichting niet ten laste is gekomen van het vermogen van belanghebbende. Derhalve kan van een gift in de zin van artikel 6:32 van de Wet IB 2001 alleen om die reden al geen sprake zijn en behoeven de overige argumenten van belanghebbende geen bespreking.

2.5 Het Hof heeft in tegenstelling tot de Rechtbank beslist dat de voorwaarde van vrijgevigheid niet van belang is voor de aftrekbaarheid van de periodieke giften daar deze diende te worden getoetst op het moment van toekenning van het recht op periodieke uitkeringen teneinde het schenkingskarakter daarvan vast te stellen. De periodieke giften worden aldus niet zelf aan het vereiste van vrijgevigheid getoetst.

2.6 Voorts beslist het Hof dat de grootmoeder, door bij notariële akte de verplichting aan te gaan om elk jaar 16.000 cva uiterlijk op 23 maart over te dragen aan de Stichting, aan de vereisten voor de aftrekbaarheid als periodieke gift heeft voldaan. Dat de betaling van de tweede termijn samenviel met de betaling van de derde termijn doet daar niet aan af.

2.7 Omtrent de vraag voor welk bedrag de betaalde lijfrentetermijnen voor de giftenaftrek in aanmerking dienen te worden genomen beslist het Hof dat uitgegaan dient te worden van de (beurs)waarde van de cva op het moment van overdracht (zijnde € 11). Dat is de consequentie van de keuze van de wetgever voor het zogenoemde kasstelsel (artikel 6.40 Wet IB 2001).

2.8 Voorts beslist het Hof dat het beroep van belanghebbende op het vertrouwensbeginsel ontleend aan het besluit van de Staatssecretaris van 26 april 1995, nr. DB95/1366M, V-N 1995, p. 1670, die voor toepassing van de Wet IB 2001 opnieuw is uitgebracht op 29 november 2000, nr. CPP2000/2712M, faalt omdat het besluit niet gaat over de bepaling van de waarde voor de giftenaftrek en belanghebbende, gelet op doel en strekking van het besluit, daaraan rechtens geen vertrouwen kan ontleen.

2.9 Met betrekking tot de aftrekbaarheid van de aanslag in het recht van schenking beslist het Hof dat ook deze verplichting onder algemene titel op de erfgenamen is overgegaan zodat belanghebbende voor zijn aandeel in het betaalde schenkingsrecht, de giftenaftrek kan toepassen.

3. Het geschil in cassatie

3.1 De Staatssecretaris heeft als middel van cassatie voorgesteld:

Schending van het recht, (...), doordat het Hof heeft geoordeeld dat de verplichting tot het doen van periodieke uitkeringen in natura en het betalen van het schenkingsrecht na het overlijden van de erflater onder algemene titel op de erfgenamen is overgegaan, zodat belanghebbende in 2003, het jaar van voldoening van de derde uitkeringstermijn en het schenkingsrecht, de giftenaftrek kan toepassen, (...).

3.2 De Staatssecretaris heeft als klachten aangevoerd:

- er is geen sprake van een vereiste waardeverschuiving omdat geen verarming aan de zijde van belanghebbende optreedt bij het doen van de periodieke uitkeringen doordat de periodieke schenking en het te betalen recht van schenking als schulden van de nalatenschap van belanghebbende op de nalatenschap in mindering zijn gebracht en aldus nimmer tot zijn vermogen hebben behoord;
- het oordeel van het Hof dat de periodieke giften niet zelfstandig aan het vereiste van vrijgevigheid worden getoetst, getuigt van een onjuiste rechtsopvatting. Voor de toepassing van de giftenregeling dient te worden vastgesteld of belanghebbende met het voldoen van de periodieke uitkeringen handelde uit vrijgevigheid of dat hij tot het verstrekken van de periodieke uitkeringen verplicht was;
- er is geen sprake van 'vaste en gelijkmatige' uitkeringen nu het bedrag van de uitkering in 2002 en 2003 in omvang afwijkt van de overige drie termijnen en vanwege het tijdsverloop tussen de uitkeringen in 2001 en 2003;
- er is niet voldaan aan de voorwaarden van artikel 6.38 van de Wet IB 2001 nu belanghebbendes verplichting tot betaling zijn oorsprong niet vindt in een (notariële) schenkingsakte maar is ontstaan bij het overlijden van de erflater krachtens erfrecht, belanghebbende geen betaling in minimaal vijf (verschillende) kalenderjaren heeft gedaan en niet jaarlijks is betaald.

4. Bevoordelingen uit vrijgevigheid oftewel waardeverschuivingen uit het vermogen(4)

Wettekst

4.1 Voor zover van belang luidt met ingang van 1 januari 2003 de wettekst van artikel 6.33 van de Wet IB 2001:

6.33. In deze afdeling en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

- a. giften: bevoordelingen uit vrijgevigheid en verplichte bijdragen waar geen directe tegenprestatie tegenover staat;
- b. instellingen: kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen;
- c. verenigingen: (...)

4.2 De tekst van artikel 7:175 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) luidt met ingang van 1 januari 2003:

Artikel 175. [Omschrijving]

1. Schenking is de overeenkomst om niet, die er toe strekt dat de ene partij, de schenker, ten koste van eigen vermogen de andere partij, de begiftigde, verrijkt.
2. Het tot een bepaalde persoon gericht schenkingsaanbod geldt als aangenomen, wanneer deze na er van kennis te hebben genomen het niet onverwijld heeft afgewezen.

4.3 De tekst van artikel 7:186 van het BW luidt met ingang van 1 januari 2003:

Artikel 186. [Giften]

1. De bepalingen van deze titel zijn van overeenkomstige toepassing op andere giften dan schenkingen, voor zover de strekking van de betrokken bepalingen in verband met de aard van de handeling zich daartegen niet verzet.
2. Als gift wordt aangemerkt iedere handeling die er toe strekt dat degeen die de handeling verricht, een ander ten koste van eigen vermogen verrijkt. Zolang degene tot wiens verrijking de handeling strekt, de prestatie niet heeft ontvangen, noch daarop aanspraak kan maken, worden handelingen als bedoeld in de eerste volzin niet beschouwd als gift.

Wetsgeschiedenis

4.4 Bij de invoering van de giftenaftrek is opgemerkt dat de regeling slechts giften in de sfeer van de besteding van het inkomen betreft:(5)

De in het ontwerp vervatte regeling, welke slechts giften in de sfeer van de besteding van het inkomen betreft, heeft geen fiscale consequenties ten aanzien van die schenkingen, welke - in de vorm van periodieke uitkeringen gedaan - naar de bestaande uitleg van artikel 16, eerste lid, onder 2°, letter b, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 en van artikel 13, derde lid, van het Besluit op de Loonbelasting 1940 negatieve bestanddelen van het zuiver inkomen of het loon uitmaken.

Voorts is over de strekking van de regeling opgemerkt:(6)

In het licht van de vorenstaande beschouwingen moge het duidelijk zijn, dat de voorgestelde regeling naar haar opzet niet meer is dan een fiscale tegemoetkoming, die de strekking heeft de offervaardigheid aan te moedigen, zonder nochtans het wezen van de gift als persoonlijk offer van de belastingplichtige aan te tasten.

4.5 In het kader van de herstructurering van het tarief van de inkomstenbelasting werd het doel van de giftenaftrek als volgt omschreven:(7)

5.5. Aftrekbare giften

De regeling voor de aftrekbaarheid van giften is in 1952 in de inkomstenbelasting en in de vennootschapsbelasting ingevoerd. Het doel is het langs indirecte weg bevorderen van schenkingen aan charitatieve, kerkelijke, culturele, wetenschappelijke en het algemene nut beogende instellingen.

4.6 Over het doel van de giftenaftrek is in het kader van legaten en andere uitgestelde giften opgemerkt dat dit bestaat uit het bevorderen dat iemand tijdens zijn leven vermogen doet toekomen aan algemeen nut beogende instellingen en verenigingen:(8)

3.4. Quasi-legaten en andere uitgestelde giften

Onder de huidige wet is het mogelijk om giftenaftrek te krijgen voor giften die materieel pas effect sorteren op een veel later tijdstip, bijvoorbeeld bij het overlijden van de schenker. Dat komt doordat giften die schuldig worden gebleven, ook al voor aftrek in aanmerking kunnen komen als het schuldig gebleven

bedrag rentedragend is geworden. Daardoor kan de giftenaftrek enerzijds sterk naar voren worden gehaald en anderzijds giftenaftrek worden gecreëerd voor een schenking ter zake des doods, die materieel niet verschilt van een legaat. Hiermee wordt het doel van de giftenaftrek ver voorbij gestreefd. Dit doel is namelijk te bevorderen dat iemand tijdens zijn leven vermogen doet toekomen aan algemeen nuttige instellingen en verenigingen door tegenover de opoffering van dat vermogen een fiscale faciliteit te stellen. Als dat vermogen feitelijk pas na iemands overlijden overgaat, is er geen sprake van een opoffering door de betrokkene en is er ook geen aanleiding om een fiscale faciliteit te verlenen.

Jurisprudentie Hoge Raad

4.7 In het arrest HR 27 oktober 1971, nr. 16595, BNB 1971/245 was de vraag aan de orde of de als erfgenaam en deelgerechtigde in een nalatenschap verplichte afgifte van legaten aan instellingen kunnen worden aangemerkt als giften. De Hoge Raad bevestigde de uitspraak van het hof en oordeelde dat de uitkering van een legaat door een erfgenaam niet kan worden beschouwd als een door deze gedane gift in de zin van art. 47 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Het Hof volgde de inspecteur in zijn standpunt en overwoog na het weergeven van de standpunten van partijen:(9)

"dat blijkens het eerste lid van art. 47 der Wet aftrekbare giften zijn de door de bel.pl. gedane giften aan de aldaar omschreven instellingen, terwijl volgens het derde lid van het art. - voorzover te dezen van belang - uitsluitend als giften worden aangemerkt bevoordelingen uit vrijgevigheid en niet-verplichte bijdragen; dat hieruit volgt, dat, wil er sprake zijn van een aftrekbare gift, de bel.pl. in het belastingjaar een bevoordeling uit vrijgevigheid of een niet-verplichte bijdrage aan vorenbedoelde instellingen moet hebben gedaan; dat, nu volgens de vaststaande feiten de in 1966 overleden vader van belangh.s echtgenote geldsommen heeft gelegateerd aan instellingen als omschreven in art. 47, lid 1, der Wet, deze legatarissen ten dage van voormeld overlijden vorderingsrechten hebben verkregen tegen de erfgenamen van erflater tot uitkering van de aan hen gelegateerde bedragen, zodat sedert dat overlijden mede op belangh.s echtgenote de verplichting drukte tot afgifte van het gelegateerde; dat de voldoening aan deze verplichting niet kan worden aangemerkt als bevoordeling uit vrijgevigheid of als niet-verplichte bijdrage en derhalve van een door de bel.pl. gedane gift als hierboven omschreven geen sprake is; dat derhalve belangh.s grief faalt en de uitspraak moet worden bevestigd;"

4.8 In het arrest HR 12 januari 1972, BNB 1972/44 is beslist dat 'onder "giften" in de zin van art. 47 van de Wet op de ink.bel. 1964 moeten worden verstaan waardeverschuivingen uit het vermogen van de gever naar dat van de begiftigde, waardoor diens vermogen wordt vergroot;'.
(9)

Jurisprudentie gerechtshoven en rechtbanken

4.9 In de met deze conclusie samenhangende zaken met nrs. 12/00801, 12/00802 en 12/00804 heeft de rechtbank Den Haag overwogen dat nu de periodieke schenking en het schenkingsrecht op de nalatenschap in mindering zijn gebracht voordat het bedrag waartoe de erfgenamen gerechtigd waren werd bepaald, de betaling aan de Stichting niet ten laste is gekomen van het vermogen van de erven en dat om die reden al van een gift geen sprake kan zijn.(10)

4.10 Tegen de drie voornoemde uitspraken is hoger beroep ingesteld. In tegenstelling tot de rechtbank overwoog het hof Den Haag - gelijk aan het Hof in de onderhavige zaak - dat de voorwaarde van vrijgevigheid niet van belang is voor de aftrekbaarheid van de periodieke giften. Deze voorwaarde is alleen van belang voor het vaststellen van het schenkingskarakter van het recht op periodieke uitkeringen, aldus worden de periodieke giften dus niet zelfstandig aan het vereiste van vrijgevigheid getoetst. Met het overgaan van de verplichting tot het doen van periodieke uitkeringen onder algemene titel kunnen de erfgenamen uit hoofde van die verplichting de giftenaftrek toepassen in het jaar van voldoening van de lijfrentetermijnen.(11)

4.11 In een andere zaak overwoog hof Den Haag in zijn uitspraak van 3 januari 2012, NTFR 2012/2104 dat de aan een stichting verstrekte gelden niet als een gift konden worden aangemerkt omdat geen sprake was van een vermogensverschuiving van de gever naar de stichting omdat de gever de beschikkingsmacht over de gelden behield:(12)

7.1.3. Gelet op het in 3.2 vermelde, overweegt het Hof dienaangaande dat belanghebbende over de door hem in het onderhavige jaar aan de Stichting gefourneerde gelden tot een bedrag van in totaal € 35.000 in feite dezelfde beschikkingsmacht heeft behouden als hij zou hebben gehad indien deze gelden tot zijn eigen vermogen behoorden. Belanghebbende heeft daarover ook inderdaad beschikt op de door hem gewenste wijze, telkens wanneer de Stichting tot besteding van het door belanghebbende daarin bijeengebrachte vermogen overging. Gelet op het vorenstaande is van een vermogensverschuiving van belanghebbende naar de Stichting geen sprake. In dit oordeel ligt besloten dat de door belanghebbende aan de Stichting verstrekte gelden niet kunnen worden aangemerkt als giften als bedoeld in artikel 6.33 van de Wet IB 2001. Het gelijk is derhalve aan de zijde van de Inspecteur.

Literatuur

4.12 Van Soest schrijft in WFR 1972/172:(13)

Het moest er een keer van komen: de vraag of een legaat t.b.v. charitatieve instellingen e.d. als een gift door de erfgenamen aftrekbaar van het inkomen kan worden aangemerkt. Natuurlijk kan ook te berde worden gebracht dat in feite de erflater geeft. Dat een legaat als een gift kan worden aangemerkt is buiten kijf; vgl. bijv. ook art. 1004 BW. Dit artikel kan zelfs met enig machtsvertoon worden aangedragen: het noemt een legaat een bijzondere beschikking, waarbij de erflater zekere goederen geeft. De Wet op de inkomstenbelasting maakt met dit alles korte metten; er zijn bijzondere spelregelen, als bakens in de zee. Zo is het tijdstip van genieten c.q. uitgeven een dergelijk baken (artt. 33, 38, 46 lid 5 en 47 lid 4); duidelijke tekenen van het reële stelsel. Indien erflater kort voor zijn heengaan de hypotheekrente had voldaan, was hem nog een aftrekpost deelachtig geworden. Zou hij de bank niet meer hebben gehaald, dan was de rente door de erven betaald; de aftrekpost komt dan ten laste van hun inkomen. Hierop aansluitend dan of de erven van de giften-aftrek kunnen profiteren. Gezien in het licht van het vorenstaande zou een argeloze lezer niet terstond een negatieve houding innemen. Er is echter een maar: de giften-aftrek, met haar grenzen, is ook gekoppeld aan een persoon en er is een relatie tussen persoon en uitgave-qua kwalificatie. De erven betonen uiteraard geen vrijgevigheid uit eigen persoon; zij voeren de opdracht van de overledene uit. Het is de vraag in hoever in deze de toerekening gaat; in de procedure kwam de vraag niet uit de verf. Het Hof in Arnhem wees de giften-aftrek af en overwoog: (...) (14) De Hoge Raad besliste in gelijke zin, echter zonder enige motivering: 'dat de uitkering van een legaat door een erfgenaam niet kan worden beschouwd als een door deze gedane gift in de zin van artikel 47 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.' Voor de belanghebbende, die tot het einde streed, weinig bevredigend. Enige verduidelijking van de processuele aspecten wordt nog het beste verkregen door kennisneming van een gedeelte uit het verzoekschrift van de Staatssecretaris (De stukken zijn door de wederpartij ter kennisneming aan de redactie gezonden.): 'Bij erfgenamen wordt voor de heffing van de inkomstenbelasting rekening gehouden met ontvangsten en uitgaven, die, zo de erflater zou zijn blijven leven, bij de erflater zouden zijn belast c.q. zouden zijn afgetrokken. Men spreekt in dit verband van postume ontvangsten en uitgaven. De figuur van de postume ontvangsten en uitgaven speelt niet slechts een rol bij de inkomsten en de aftrekbare uitgaven. Zoals uit het arrest van de Hoge Raad van 2 november 1966 (BNB 1967/26) blijkt, komt zij ook bij de persoonlijke verplichtingen aan de orde. De Hoge Raad overwoog o.m.: "dat het recht van belanghebbendes schoonvader op teruggave van op zijn loon in 1959 en in het met zijn overlijden geëindigde belastingtijdvak van 1960 te veel ingehouden premien ingevolge de Algemene Ouderdomswet en de Algemene Weduwen- en Wezenwet niet van aard veranderde doordat dit recht op zijn erfgenamen overging; dat dan ook de door belanghebbendes echtgenote als erfgename van haar vader in 1961 te dier zake terugontvangen bedragen door haar zijn ontvangen krachtens een haar toekomend recht op teruggave van te veel ingehouden premien-ingevoelge voormelde wetten." Is de figuur van postume ontvangsten en uitgaven-afgezien van door de erfgenamen terugontvangen giften (bijv. kerkelijke belastingen)-ook van betekenis voor de toepassing van de giftenregeling met betrekking tot legaten? Voor bevestigende beantwoording kan pleiten, dat de Hoge Raad bij zijn arrest van 16 mei 1956 (BNB 1956/206) heeft beslist, dat de wetgever met opzet niet van schenkingen, doch van giften heeft gesproken, zodat in de gevallen waarin een schenkingsbelofte als hoedanig een legaat bij het onherroepelijk worden van het testament dan zou moeten worden gezien-en de voldoening daaraan niet samenvallen, voor de toepassing van artikel 47 van de Wet slechts het de voldoening rekening kan worden gehouden. De ondergetekende meent evenwel, dat ontkennende beantwoording van voormelde vraag meer voor de hand ligt, omdat het legateren naar het spraakgebruik niet een schenking (c.q. schenkingsbelofte) inhoudt. Schenkingen spelen zich uitsluitend af onder de levenden. Een legaat is een erfrechtelijke making, waaraan niet afdoet, dat in het Burgerlijk Wetboek op verschillende plaatsen een terminologie wordt gebezigd, welke wijst in de richting, dat ook bij uiterste wel kan worden geschonken. Uit artikel 1703 van het Burgerlijk Wetboek blijkt

evenwel duidelijk, dat onder schenking slechts kan worden verstaan een overeenkomst, waarbij de schenker, bij zijn leven, om niet en onherroepelijk enig goed afstaat ten behoeve van de begiftigde die hetzelfde aanneemt. De ondergetekende is op grond van het vorenstaande van oordeel, dat het Hof een juiste beslissing heeft gegeven en dat het ingestelde beroep niet tot cassatie van de aangevallen uitspraak zal kunnen leiden. Teneinde hierover geen misverstand te laten bestaan, merkt de ondergetekende nog op, dat naar zijn mening erfslaters evenmin ter zake van legaten recht op giftenaftrek hebben. Aan de giftenregeling van artikel 47 van de Wet ligt de gedachte ten grondslag, dat een aftrek op het inkomen gerechtvaardigd is, indien belastingplichtigen reeds tijdens hun leven bereid zijn instellingen in de zin van artikel 47 van de Wet te begunstigen. De giftenregeling geldt slechts voor giften in de sfeer van de besteding van het inkomen (Memorie van Toelichting blz. 4, Wetsontwerp no. 2492, Zitting Tweede Kamer 1951-1952). Daarvan is bij testamentaire makingen geen sprake.' Ontegenzeggelijk heeft de Staatssecretaris in ruime mate aandacht aan het probleem besteed. De postume ontvangsten en uitgaven worden ter sprake gebracht, evenals de begrippen legaat, schenking, gift, waarbij mijns inziens toch niet voldoende naar voren komt of ten aanzien van art. 47 het begrip 'gift' een eigen inhoud heeft. Hetgeen wel eens het geval kon zijn. In feite sluit het betoog weinig aan bij de overwegingen van het Hof, waarin geconcludeerd werd: voldoening aan een plicht, dus geen gift. Al doet het geheel van stellingen en overwegingen wat chaotisch aan, en al wordt node een afdoende overweging van de Hoge Raad gemist, de beslissing acht ik juist. Zij zal er niet toe leiden dat testamenten gewijzigd worden ten nadele van de charitatieve instellingen.

4.13 Stoffer gaat in WFR 1972/618 in op de vraag of wellicht aan de erflater giftenaftrek moet worden verleend:(15)

Het onderhavige arrest kan ook nog in verband worden gebracht met het door C. van Soest in het Weekblad van 24 februari 1972, no. 5074, onder de titel 'Het legaat is geen gift' besproken arrest BNB 1971/245. Bij dat arrest besliste de Hoge Raad, dat erfgenamen ter zake van de afgifte van een legaat aan een instelling geen aanspraak op giftenaftrek hebben. De vraag of wellicht aan de erflater giftenaftrek moet worden verleend, werd door de Hoge Raad niet beantwoord. De staatssecretaris is van mening, dat ook bij de erflater geen giftenaftrek mogelijk is (zie de op blz. 174 van voormeld Weekblad aangehaalde passage uit het verzoogschrift in de zaak BNB 1971/245). De staatssecretaris acht een aftrek op het inkomen slechts gerechtvaardigd, indien een belastingplichtige reeds tijdens zijn leven bereid is een instelling te begunstigen. De giftenaftrek geldt slechts-aldus de staatssecretaris-voor giften in de sfeer van de besteding van het inkomen en daarvan is bij testamentaire makingen geen sprake. C. van Soest laat zich over de hierbedoelde kwestie niet uit. Naar mijn mening behoeft niet bij voorbaat er van te worden uitgegaan, dat de Hoge Raad ter zake van een legaat giftenaftrek bij de erflater zal weigeren. Gelet op het arrest BNB 1969/113, waarbij voor het aanmerkelijk belangregiem werd beslist dat een legaat onder een last (inbreng van de waarde van de gelegateerde aandelen) voor de erflater een vervreemding in de zin van artikel 39 van de Wet IB 1964 vormt, loont het in ieder geval de moeite de hierbedoelde kwestie aan de Hoge Raad voor te leggen.

4.14 Het commentaar bij artikel 7:175 (schenking) respectievelijk 7:186 (gift) van het BW luidt voor zover van belang:(16)

b. Om niet

Tegenover de verrijking van de begiftigde staat geen tegenprestatie. Bij een verwaarloosbaar lage tegenprestatie (verkoop huis tegen symbolische prijs) mag aangenomen worden dat het goed zelf is geschonken (HR 6 december 1968, NJ 1969/310 (Erven Jongbloed)). Dit geldt ook bij verkoop tegen een reële prijs, gevolgd door kwijtschelding van de koopsom als de kwijtschelding een nauwe samenhang vertoont met de koopovereenkomst (HR 19 maart 1982, NJ 1983/250 (Erven Bal)). Bij een lage, maar reële tegenprestatie, kan er een gift zijn als bedoeld in art. 7:186.

(...)

e. Vrijgevigheid

De verrijking moet door de schenker zijn gewild (HR 15 juni 1994, NJ 1995/577 en HR 11 april 2003, LJN AF3410, NJ 2003/493). Het achterliggend motief van de schenker speelt echter geen rol. Of er sprake is van een bevoordelingsbedoeling wordt beoordeeld op het moment van de handeling. Niet van belang is of het voordeel door de begiftigde pas later wordt genoten.

En:

2. Schakelbepaling (lid 1)

De regels geschreven voor de schenkingovereenkomst zijn van overeenkomstige toepassing op andere giften voor zover de strekking daarvan in verband met de aard van de handeling zich daar niet tegen verzet. De wetgever beoogt zo te voorkomen dat de voor schenkingen gegeven regels worden ontdoken door de rechtshandeling vorm te geven als een gift.

(...)

3. Definitie (lid 2) Elementen

(...)

d. Vrijgevigheid

De bevoordeling van de begiftigde moet hebben plaatsgevonden uit vrijgevigheid.

e. Prestatie ontvangen of aanspraak daarop

Zolang de begiftigde de prestatie nog niet heeft ontvangen, of in elk geval daarop aanspraak kan maken, is er nog geen sprake van een gift.

4. Relevant tijdstip

Of er sprake is van een gift moet worden beoordeeld naar het moment van het aangaan van de gift, en niet naar het moment waarop deze uitgevoerd wordt. Dit laatste tijdstip is wel relevant voor de waardering. Dan is het immers mogelijk de verarming en verrijking vast te stellen.

4.15 Van Mens schrijft over het aspect vrijgevigheid:(17)

Naar mijn inzicht is vrijgevigheid steeds mede-oorzaak van de schenking en zal nooit het enige element van de oorzaak zijn. De oorzaak wordt bovendien in het geval van schenking steeds medebepaald door de omvang van het object. Of, anders gezegd, de mate waarin de bevoordeling kenbaar is bedoeld. De omvang van het object van de schenking, de mate van bevoordeling moet worden geobjectiveerd. De mate van vrijgevigheid wordt in principe bepaald naar het moment van de schenking en niet naar een later tijdstip. Zoals hiervoor is aangegeven kan onder omstandigheden ook het motief (in de betekenis die aan dit begrip in het spraakgebruik wordt toegekend) juridische relevantie hebben en daardoor deel uitmaken van de juridische oorzaak. De oorzaak vormt de juridische structuur van de overeenkomst. Dit is niet anders dan het voorwerp van de overeenkomst. Wel is het zo, dat de mate van vrijgevigheid door de omvang van het voorwerp wordt aangegeven.

4.16 Van Mens schrijft in zijn commentaar op het arrest HR 1 november 1989, nr. 26 296, FED 1990/259:

De aanwezigheid van een vermogensrecht is vereist om een verarming en daarmee een gift te kunnen constitueren.

4.17 Ik heb geschreven:(18)

Bij bevoordelingen en bijdragen die wel in aanmerking komen, dient sprake te zijn van een bevoordeling uit vrijgevigheid. Daaronder moet volgens een 'klassieker' van de Hoge Raad worden verstaan: een waardeverschuiving uit het vermogen van de gever naar dat van de begiftigde, waardoor diens vermogen wordt vergroot (HR 12 januari 1972, BNB 1972/44). Het wekt dan ook geen verbazing dat de uitkering van een legaat door een erfgenaam niet kan worden beschouwd als een door deze gedane gift (HR 27 oktober 1971, BNB 1971/245). Dat daadwerkelijk een waardeverschuiving tot stand wordt gebracht, is cruciaal: indien namelijk komt vast te staan dat de gever de beschikkingsmacht heeft behouden over het 'gefourneerde', is een gift als bedoeld in de wet van de baan (HR 8 februari 1989, BNB 1989/111, inzake donaties gedaan aan een door de gever beheerste stichting met ideële doelstelling).

4.18 Van Dijck en Van Vijfeijken menen dat er 'geen reden is de giftenafrek te weigeren in het geval dat een erfgenaam een betaling doet uit hoofde van een verplichting die door de erflater bij zijn leven was aangegaan, bijvoorbeeld de betaling van een donatie of een lijfrentetermijn' en redeneren voorts:(19)

8.6.2 Legaat als gift?

(...) Wij zien dan weinig reden anders te beslissen indien de verplichting door de erflater bij testament is gecreëerd (conform Zwemmer, FED IB'64 art. 47:15). (...) Indien de giftenafrek puur op de (vermindering van de) persoonlijke draagkracht gebaseerd zou zijn, zou het aanvaardbaar zijn de giftenafrek te weigeren voor de afgifte van een legaat. Maar gegeven het feit dat de giftenregeling (mede) een stimuleringsregeling is, valt niet in te zien waarom het altruïsme van de erflater niet bij de erfgenaam geëffectueerd zou mogen

worden. De verarming wordt dan niet getoetst bij de erfgenaam (die inderdaad zelf niet armer wordt) maar bij het span erflater/erfgenaam waar wel een verarming te constateren valt. (...) De erfgenaam verarmt inderdaad niet, maar dat doet niemand die zijn schulden betaalt. Verarming moet beoordeeld worden naar moment van het ontstaan van de schuld. Wij voelen het meest voor een toerekening van de uitkeringsverplichting aan de erfgenaam.

4.19 De Kroon lijkt dezelfde mening toegedaan en annoteert in NTFR 2012/1286 (na verwijzing daarnaar in NTFR 2012/1497) bij de onderhavige en de in cassatie samenhangende zaken met betrekking tot het toetsingsmoment van de vrijgevigheid:

Vervolgens komt de vraag op of de aftrekmogelijkheid voor de belanghebbende afhankelijk is van zijn vrijgevigheid. Anders dan de rechtbank oordeelt het hof dat dit niet het geval is. De verwarring is echter wel voorstelbaar nu de wetgever ervoor heeft gekozen om in feite twee 'peilmomenten' te hanteren. Allereerst is van belang het moment waarop de schenking tot stand komt. Dit is het moment waarop de anbi een periodieke uitkering krijgt aangeboden en deze aanvaardt. Op dat moment moet worden getoetst of sprake is van een schenking die kwalificeert als een periodieke gift in de zin van de Wet IB 2001. Daarnaast is van belang het tijdstip waarop de termijn daadwerkelijk wordt betaald (art. 6.40, lid 1, Wet IB 2001). Dit tijdstip is bepalend voor het antwoord op de vraag wanneer de aftrek door de belastingplichtige wordt genoten. De betaling van de termijn is zelf echter geen schenking, maar slechts de nakoming van een verplichting. Het is dan ook onjuist om de betaling te toetsen aan de voorwaarden die aan een schenking worden gesteld. In die zin is het dan ook verwarrend dat de wetgever ervoor heeft gekozen te spreken van 'aftrekbare gift'. De daadwerkelijke betaling van de termijn is aftrekbaar, maar vormt geen gift (schenking).

5. Periodieke giften(20)

Wettekst

5.1 Met ingang van 1 januari 2003 luidt de wettekst van de artikelen 6.32, 6.34, 6.35 en 6.38 van de Wet IB 2001:

6.32. Aftrekbare giften zijn:

- a. periodieke giften;
- b. andere giften

6.34. Periodieke giften zijn giften in de vorm van vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden, aan in Nederland gevestigde instellingen of verenigingen.

6.35. Andere giften zijn giften aan in Nederland gevestigde instellingen.

6.38. Periodieke giften worden in aanmerking genomen indien zij berusten op een bij notariële akte van schenking aangegane verplichting om de uitkeringen of verstrekkingen gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks uit te keren.

Wetsgeschiedenis

5.2 Over het doel van de periodieke giften is opgemerkt:(21)

Het regime inzake periodieke giften ziet op het schenken van vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen of verstrekkingen die eindigen uiterlijk bij overlijden. Onder dit regime geldt geen inkomensafhankelijke drempel, noch een inkomensafhankelijk plafond. Tevens is het onder dit regime mogelijk periodieke giften aan bepaalde verenigingen in aanmerking te nemen. Dit is niet mogelijk onder het regime inzake andere giften. De reden voor deze verschillende behandeling is dat periodieke giften van een groter belang zijn voor instellingen dan andere giften. Periodieke giften betekenen immers een vaste inkomensstroom. Door het verschil in fiscale behandeling wordt beoogd periodieke giften te stimuleren.

5.3 Naar aanleiding van een vraag over het begrip 'vast en gelijkmatig' werd geantwoord:(22)

Het woord "vaste" heeft betrekking op het bedrag van de uitkering en het woord "gelijkmatige" heeft meer betrekking op het tijdsverloop tussen de uitkeringen in. Bij een waardering die afhangt van een jaarlijkse factor passen alleen gelijkmatige uitkeringen.

Beleid

5.4 Onder toepassing van de Wet IB 1964 is in het Besluit van 26 april 1995, nr. DB95/1366(23) door de Staatssecretaris opgemerkt dat 'het bij mij geen bezwaar ontmoet als de Belastingdienst voor de toepassing van de giftenregeling lijfrenten in natura op dezelfde wijze behandelt als lijfrenten in geld'. Voorts merkt hij op:(24)

4. Uitwerking in de praktijk

Uiteraard zal de lijfrenten in natura wel moeten voldoen aan de criteria van het lijfrentebegrip. Dat betekent onder meer dat de lijfrente-uitkeringen vast en gelijkmatig dienen te zijn. Bij schenking van een collectie objecten zal daarom op het moment waarop de verplichting wordt aangegaan een nauwkeurige verdeling over de termijnen moeten worden vastgesteld aan de hand van de waarde in het economische verkeer van de verschillende objecten. Ik heb de betrokkenen geadviseerd om daarover vooraf contact met de Belastingdienst overleg te voeren.

5.5 Voor de toepassing van de Wet IB 2001 herhaalt hij in het Besluit van 29 november 2000, nr. CPP2000/2712M dit standpunt:(25)

3. Beleid bij schenkingen in natura

Uit verzoeken die ik heb ontvangen is gebleken dat niet iedereen van de onder punt 2 geschetste wijze van schenken gebruik wil maken. Men geeft de voorkeur aan de meer rechtstreekse weg van de schenking in natura, als omschreven bij punt 1.

Ik heb op die verzoeken geantwoord dat het bij mij geen bezwaar ontmoet als de Belastingdienst voor de toepassing van de regeling inzake periodieke giften schenkingen in natura op dezelfde wijze behandelt als schenkingen in geld. Uiteraard zal de schenking moeten voldoen aan de criteria van het begrip periodieke giften. Dat betekent onder meer dat de 'uitkeringen of verstrekkingen' vast en gelijkmatig dienen te zijn. Bij schenking van een collectie objecten zal daarom op het moment waarop de verplichting wordt aangegaan een nauwkeurige verdeling over de jaren moeten worden vastgesteld aan de hand van de waarde in het economische verkeer van de verschillende objecten. Ik heb de betrokkenen geadviseerd om daarover vooraf overleg te voeren met de eenheid van de Belastingdienst waar de schenker onder valt.

5.6 In het Besluit van 21 december 2007 is over de looptijd van vijf jaar van periodieke uitkeringen opgemerkt:(26)

4.2. Minimale looptijd periodieke giften

Een periodieke gift moet berusten op de verplichting om de uitkeringen of verstrekkingen gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks uit te keren (artikel 6.38 van de Wet IB 2001). In veel gevallen waarin vijf termijnen worden geschonken, is geregeld dat de eerste termijn vervalt op de dag van het sluiten van de overeenkomst of kort daarna. De volgende vier termijnen vervallen vervolgens met tussenpozen van een jaar. Feitelijk is de verplichting tot het doen van periodieke giften dan binnen vijf jaar al geëindigd. In die situatie is sprake van een periodieke uitkering (arrest van de Hoge Raad van 3 november 1982, nr. 21 492 (BNB 1983/39*)). Mede gelet op het bijzondere karakter van deze periodieke giften, keur ik goed dat in deze gevallen aftrek wordt verleend.

Als de betaaldatum van de termijnen wijzigt is in het algemeen geen sprake meer van gelijkmatige periodieke uitkeringen.

Jurisprudentie

5.7 De Hoge Raad overwoog in zijn arrest van 1 mei 1996, BNB 1996/214 omtrent de eis van 'vast en gelijkmatig':(27)

3. Beoordeling van het middel

-3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan. Belanghebbende heeft bij notariële akte van 19 december 1989 uit vrijgevigheid op zijn leven ten gunste van de Stichting Y, gevestigd te Q, een lijfrente gevestigd voor een periode van vijf jaren, welke lijfrente het eerste jaar f 400 beliep en de overige vier jaren steeds f 200. De uitkeringen moesten jaarlijks worden voldaan voor het eerst op 28 december 1989 en vervolgens steeds op 28 december van de daarop volgende jaren.

-3.2. Het Hof is terecht ervan uitgegaan dat aan het begrip „lijfrente" in artikel 47, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 geen andere betekenis toekomt dan in artikel 25, lid 2 (oud).

Derhalve moet, wil sprake zijn van een lijfrente, voor zover hier van belang, een recht op vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen zijn overeengekomen. Dat is niet het geval indien de tot de uitkeringen gerechtigde recht heeft op een reeks uitkeringen waarvan zoals hier één termijn afwijkt van de andere termijnen. Een redelijke uitleg van de wet brengt echter mee om in een dergelijk geval voor de toepassing van de bepalingen omtrent lijfrenten slechts dat deel van de uitkeringen uit te zonderen dat uitgaat boven het bedrag dat ten minste in elke uitkering is begrepen (vgl. HR 28 mei 1986, nr. 23 082, BNB 1986/246). Het middel, dat aan de reeks uitkeringen het lijfrentekarakter geheel ontzegt, faalt mitsdien.

5.8 Hof Amsterdam overwoog in zijn uitspraak van 11 november 2003 omtrent de duur van een schenking in de vorm van een lijfrentetermijn:(28)

5.4. Het Hof is van oordeel dat de tekst van artikel 47, tweede lid, van de Wet geen steun biedt voor de opvatting van de inspecteur dat slechts is voldaan aan de daarin opgenomen voorwaarden indien de lijfrenteverplichting een totale looptijd heeft van tenminste vier jaar en acht dagen. De uitdrukking 'gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks uit te keren' biedt evenveel ruimte voor de door belanghebbende verdedigde opvatting dat daaraan is voldaan indien de lijfrentetermijnen gedurende vijf verschillende kalenderjaren zijn betaald.

Voor de beantwoording van de vraag of voldaan is aan de wettelijke voorwaarde dat sprake moet zijn van een verplichting om de termijnen van lijfrente gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks uit te keren acht het Hof naast de wettekst tevens van belang wat daaromtrent is gesteld in de parlementaire toelichting.

In de nota naar aanleiding van het eindverslag bij de Wet van 30 december 1983, Stb. 689, (Kamerstukken II, 16 787, nr. 11) is, voorzover relevant, op bladzijde 5 het volgende opgemerkt:

'Aan de tweede voorwaarde, dat de verruiming van de giftenregeling niet ertoe mag leiden dat normale uitgaven zonder duidelijk offerkarakter voor aftrek in aanmerking komen - een voorwaarde waaraan in de huidige giftenregeling inhoud is gegeven door het stellen van een minimumbedrag - wordt in mijn voorstel voldaan door het vereiste dat de desbetreffende geschonken termijnen van lijfrenten moeten worden toegezegd voor ten minste 5 jaren, waarbij tussen de vervaldatum van de termijnen geen langer tijdvak mag zijn gelegen dan een jaar. Deze voorwaarde is overigens ook in het belang van de begiftigde instellingen zelf. Zij zijn daardoor verzekerd van een vaste en gelijkmatige stroom van inkomsten.'

Op bladzijde 6 van de genoemde nota wordt voorts het volgende vermeld:

'Ten einde de voorgestelde maatregel eenvoudig toepasbaar en controleerbaar te doen zijn komen voor de verruimde aftrekmogelijkheid alleen in aanmerking termijnen van lijfrenten (zijnde vaste en gelijkmatige bedragen) die ten minste gedurende vijf jaren en jaarlijks worden uitgekeerd op grond van een bij notariële akte van schenking aangegane verplichting. Het vereiste met betrekking tot het aantal jaren voorkomt geschillen over de vraag, of in een voorkomend geval een risico-element van wezenlijke betekenis aanwezig is, terwijl het vereiste van een notariële akte de bewijsproblematiek vermindert.'

Het Hof oordeelt dat aan deze parlementaire toelichting voor beide standpunten argumenten kunnen worden ontleend. Nu de toelichting niet eenduidig lijkt, wenst het Hof doorslaggevende betekenis toe te kennen aan doel en strekking van de betreffende bepaling welke er kennelijk in zijn gelegen te voorkomen dat normale uitgaven zonder duidelijk offerkarakter voor aftrek in aanmerking zouden komen en te bewerkstelligen dat een risico-element van wezenlijke betekenis aanwezig is. In dat verband kan betekenis worden toegekend aan het feit dat in het voorliggende geval de betalingen in vijf verschillende kalenderjaren hebben plaatsgevonden en dat de wijziging van de betalingstijdstippen van de termijnen daarin geen wijziging heeft gebracht. Deze wijziging heeft namelijk niet geleid tot verschuiving in de jaren waarin de aftrek plaatsvond en heeft evenmin geleid tot enig belastingvoordeel voor belanghebbende. Gelet op genoemde doel en strekking en op de hiervoor vermelde omstandigheden verwerpt het Hof eveneens de stelling van de inspecteur dat het uit de verwijzing naar het begrip 'lijfrente' voortvloeiende vereiste van vaste en gelijkmatige bedragen zodanig strikt zou moeten worden uitgelegd dat het in casu bekorten van de periode gelegen tussen de eerste en de tweede uitkeringstermijn tot vier maanden tot gevolg heeft dat niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 47, tweede lid, van de Wet.

Om die redenen is het Hof van oordeel dat is voldaan aan de eis dat sprake is van een verplichting om de termijnen van lijfrente gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks uit te keren.

Literatuur

5.9 Van Dijck en Van Vijfeijken schrijven dat uit het arrest van de Hoge Raad van 1 mei 1996, BNB 1996/214 kan worden afgeleid dat onder 'vast' ook wordt verstaan wisselende bedragen die afhankelijk zijn van een objectieve maatstaf die aan de beïnvloeding van partijen is onttrokken.(29)

5.10 Dietvorst en Osch schrijven in dit kader:(30)

Als men van mening is dat een lijfrente in vreemde valuta als een lijfrente gekwalificeerd kan worden, waarom zou dan een in aandelen uitgedrukte lijfrente, ook wel unit-linked-lijfrenten, niet als zodanig aangemerkt kunnen worden? Ook een lijfrente-uitkering die is gekoppeld aan bijvoorbeeld de AEX-index kan als lijfrente aangemerkt worden. Bovendien is de waarde van termijnen - die vooraf zijn vastgesteld - aan de beïnvloeding van partijen onttrokken.

5.11 De redactie van Vakstudie Nieuws maakte melding van de hofuitspraak in V-N 2004/19.1.12 onder de toevoeging dat de Staatssecretaris cassatie heeft ingesteld. Dat beroep heeft de Staatssecretaris later ingetrokken en dit als volgt toegelicht:(31)

Belanghebbende heeft bij notariële akte van 29 december 1998 een schenking gedaan in de vorm van vijf lijfrentetermijnen aan een Stichting die is aangemerkt als een instelling als bedoeld in art. 24, vierde lid, SW 1956. De toegezegde lijfrentetermijnen worden voldaan uiterlijk op 31 december van elk jaar, voor de eerste maal op 31 december 1998. Vervolgens heeft belanghebbende bij notariële akte van 29 april 1999 nogmaals een schenking in de vorm van vijf lijfrentetermijnen gedaan aan de Stichting. Die termijnen vervallen op 1 mei van elk jaar, voor het eerst op 1 mei 1999. Bij notariële akte van 29 april 1999 heeft belanghebbende voorts een bedrag aan de Stichting ter leen gegeven. De aflossing geschiedt door middel van verrekening met de te ontvangen lijfrentetermijnen. In dat kader is de datum waarop de lijfrentetermijnen van de eerste lijfrenteovereenkomst vervallen, gewijzigd in 1 mei van ieder jaar. De tweede termijn lijfrentetermijn van het eerste contract verviel derhalve op 1 mei 1999. Ondanks deze wijziging vervielen deze termijnen dus in vijf verschillende kalenderjaren. Het hof heeft geoordeeld dat aan de parlementaire toelichting op art. 47, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB 1964) voor zowel het standpunt van belanghebbende als voor het standpunt van de inspecteur argumenten zijn te ontleen. Het Hof heeft vervolgens doorslaggevende betekenis toegekend aan doel en strekking van de betreffende bepaling welke er kennelijk in zijn gelegen te voorkomen dat normale uitgaven zonder duidelijk offerkarakter voor aftrek in aanmerking zouden komen en te bewerkstelligen dat het risico-element van wezenlijke betekenis aanwezig is. Ik kan mij vinden in de benadering van het hof. In de ook door het hof aangehaalde passage uit nota naar aanleiding van het verslag bij de Wet van 30 december 1983, Stb. 689, kan worden gelezen dat het denkbaar is dat tussen de vervaldatum van de termijnen een korter tijdvak dan een jaar ligt. Dit impliceert dat de totale looptijd minder kan bedragen dan vijf volle jaren. Mede in dat licht is bij besluit van 10 maart 1997, nr. DB97/273M, BNB 1997/167 ook goedgekeurd dat schenkingen waarbij de eerste lijfrentetermijn direct vervalt als gevolg waarvan de feitelijke looptijd net iets meer dan vier jaar belooft, kwalificeren als giften in de zin van art. 47, tweede lid, Wet IB 1964. Het is derhalve voldoende dat de lijfrentetermijnen in vijf verschillende kalenderjaren vallen en daarvan is in casu sprake. De inspecteur heeft zich voorts op het standpunt gesteld dat in het onderhavige geval na wijziging van de termijnbetaling niet langer van een lijfrente sprake is, omdat niet is voldaan aan de voorwaarde dat de termijnen "vast en gelijkmatig" zijn. Uit de wetsgeschiedenis van de Wet IB 1964 kan worden afgeleid dat het woord "vast" betrekking heeft op het bedrag van de uitkering en het woord "gelijkmatig" betrekking heeft op het tijdsverloop tussen de uitkeringen. Ik ben dan ook met de inspecteur van oordeel dat in het onderhavige geval geen sprake is van gelijkmatige uitkeringen doordat de betaaldatum is gewijzigd. Ik heb echter gemeend om in dit bijzondere geval af te zien van het voorleggen van deze kwestie aan de Hoge Raad. Naar mijn mening heeft belanghebbende met de wijziging niet op een oneigenlijke manier getracht een fiscaal voordeel te behalen. Belanghebbende had het onderhavige resultaat voorts eenvoudig kunnen bereiken door de aflossing van de lening te stellen op 31 december van ieder jaar. Kennelijk heeft men dit niet onderkend en evenmin onderkend dat de gevolgde weg mogelijk tot fiscale problemen zou leiden. Om deze redenen heb ik daarom besloten ook op dit punt af te zien van het instellen van beroep in cassatie.

5.12 De redactie van Vakstudie Nieuws annoteerde hierbij:(32)

Wij hebben melding gemaakt van de hofuitspraak in V-N 2004/19.1.12 onder de toevoeging dat de Staatssecretaris van Financiën cassatie heeft ingesteld. Inmiddels heeft de staatssecretaris zijn beroep ingetrokken en dat nader toegelicht als hierboven weergegeven. Het komt er op neer dat belanghebbende bij twee notariële akten schenkingen is aangegaan voor vijf jaarlijkse lijfrentetermijnen. De eerste akte is later echter aangepast voor wat betreft het tijdstip van de termijnbetaling. Die aanpassing leidt ertoe dat de feitelijke duur van de lijfrente nog maar drie jaar en vier maanden belooft. In lijn met de benadering van het

hof en het Besluit van 10 maart 1997, nr. DB97/273M, BNB 1997/167 (V-N 1997/blz. 1310, punt 17), acht de staatssecretaris het met een beroep op de achtergrond van de regeling voldoende dat de lijfrentetermijnen in vijf verschillende kalenderjaren vallen. Daarvan is in casu sprake. Daarbij tekenen wij nog aan dat voor het onzekerheidsvereiste in het verleden een driejaarstermijn voldoende is geacht (zie bijvoorbeeld het besluit van 14 april 1955, BNB 1955/217). Het feit dat de lijfrente uiteindelijk maar ruim drie jaar en vier maanden loopt, hoeft in zoverre dus inderdaad geen beletsel te zijn. Sterker: een termijn van drie jaar en twee dagen lijkt op zichzelf voldoende indien betaling van de termijnen maar in vijf verschillende kalenderjaren valt. Belangrijk is echter nog wel het door het hof onderbelichte punt dat door verlegging van het tijdstip van de termijnbetaling - van 31 december naar 1 mei van het desbetreffende kalenderjaar - geen sprake meer is van gelijkmatige uitkeringen. Daarin neemt de staatssecretaris in casu een welwillende houding aan. Hij gaat ervan uit dat dit kennelijk door belanghebbende in dit geval niet is onderkend en dat hiermee niet getracht is op een oneigenlijke wijze fiscaal voordeel te behalen. Het lijkt al met al toch verstandig voor de toepassing van de Wet IB 2001 de lijn te blijven volgen die is neergelegd in het Besluit van 20 november 2000, CPP2000/2715M, V-N 2000/54.1. Omdat het volgens art. 6.34 Wet IB 2001 nog steeds moet gaan om gelijkmatige periodieke uitkeringen, zullen de termijnen dus met tussenpozen van een jaar moeten vervallen.

5.13 Over de wetsgeschiedenis met betrekking tot het element 'vast en gelijkmatig' schreef ik:(33)

De wetsgeschiedenis is met betrekking tot het element 'vast en gelijkmatig' niet erg duidelijk. Uit de wetsgeschiedenis blijkt ten aanzien van de ingevoerde definitie eigenlijk maar één ding duidelijk, nl. dat de gerichte lijfrente uitgebannen diende te worden. (...) In de definitie zijn het de woorden 'waarvan het bedrag is vastgesteld bij het totstandkomen van die aanspraak', die het beoogde doel moeten verwerkelijken. Aan de andere aspecten van de definitie werd in de Toelichting bij de Derde Nota van Wijzigingen geen aandacht besteed. De kamerleden Scholten en Van den Tempel nu wensten te vernemen, wat onder 'vast en gelijkmatig' was te verstaan. Scholten vroeg, of een regelmatig opklimmende lijfrente voldoet aan de definitie. De staatssecretaris denkt bij zijn antwoord blijkbaar helemaal niet aan het 'vast en gelijkmatig'; hij zegt, dat is voldaan aan de voorwaarde 'vastgesteld bij het tot stand komen van de aanspraak'. Vervolgens wil Van den Tempel weten, of de fractielijfrente door de beugel kan. Dan volgt het hiervóór al geciteerde antwoord van W.H. van den Berge: het gaat om het beloop, en dat staat vast. Naar mijn mening doelt hij hier niet opnieuw niet op het 'vast en gelijkmatig', maar op vaststelling bij het tot stand komen van de aanspraak. Verwarring ontstaat doordat in de definitie het woord vast in twee betekenissen voorkomt. Aan de eis van vaststelling-vooraf is voldaan, wanneer een objectieve maatstaf is aangelegd bij het sluiten van de overeenkomst. Brouwers' conclusie op dit punt is door de Hoge Raad bevestigd.

5.14 Later schreef ik over de problematiek van de eis van 'vast en gelijkmatig' bij lijfrente-uitkeringen in natura en de waarde van de termijn:(34)

Dit betekent dat de goedkeuring alleen de eerste van de twee in par. 3 genoemde moeilijkheden oplost. De eis 'vast en gelijkmatig' blijft staan. Nu lees ik in de zojuist aangehaalde tekst van het Besluit twee handreikingen. De eerste is dat aan het vastheidsvereiste wordt geacht te zijn voldaan indien de totale collectie op zodanige wijze wordt verdeeld dat elke termijn een gelijke waarde heeft, en dat wordt aanvaard dat die waarden daarna de facto toch uiteen kunnen gaan lopen. Als deze interpretatie juist is, betekent dat een tweede goedkeuring. Het probleem van de waardeverandering treedt trouwens ook op wanneer het eigendomsrecht betreffende één voorwerp in stukjes wordt overgedragen. Impliciet is ook voor dat geval zo'n mutatie geaccepteerd. De tweede handreiking is het aanbod - dat ik tussen de regels door lees - dat de fiscus bereid is om op redelijke wijze aan oplossingen voor het onderhavige probleem mee te werken. (...) Ten slotte rijst nu de vraag hoe het in aftrek te brengen bedrag moet worden bepaald. De door de fiscus verleende goedkeuring impliceert immers dat uitkeringen worden gedaan die onderling van waarde verschillen. Mij dunkt dat jaarlijks zal moeten worden vastgesteld wat de waarde in het economische verkeer van de uitgekeerde termijn is; dat is immers de wettelijke regeling en de staatssecretaris heeft de goedkeuring niet verbonden aan de eis dat in elk jaar hetzelfde bedrag in aanmerking wordt genomen als in het eerste jaar. Maar deze gang van zaken is wel lastig en brengt kosten met zich.

6. Tijdstip van aftrek

Wettekst

6.1 Met ingang van 1 januari 2003 luidt de wettekst van artikel 6.40 van de Wet IB 2001:

6.40. Voorzover in deze wet niet anders is bepaald, komen uitgaven ter zake van persoonsgebonden aftrekposten voor aftrek in aanmerking op het tijdstip waarop zij zijn:

- a. betaald;
- b. verrekend;
- c. ter beschikking gesteld of
- d. rentedragend geworden.

Jurisprudentie

6.2 De Hoge Raad overwoog in zijn arrest van 1 juni 1977, nr. 18 209, BNB 1977/167 omtrent vergoeding van interest wegens achterstallige betaling:(35)

O. dat het Hof omtrent het geschil heeft overwogen:

(...)

dat de vergoeding in 1973 door belanghebbende werd ontvangen en derhalve ingevolge art. 33, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet als in dat jaar genoten moet worden beschouwd, tenzij die vergoeding, zoals belanghebbende heeft gesteld, reeds in 1972 vorderbaar en tevens inbaar was dan wel toen reeds rentedragend was geworden;

dat belanghebbende dit echter niet aannemelijk heeft gemaakt;

dat met name niet aannemelijk is geworden dat belanghebbende de bij beschikking van de Kantonrechter te W op vrijdag 29 december 1972 vastgestelde vergoeding van f 215 000 nog in het jaar 1972 met goed gevolg van A had kunnen opvorderen, nu 29 december, een vrijdag, de laatste werkdag van het jaar was; dat de wet in art. 33, lid 1, aanhef en letter a, sprekende van het tijdstip waarop de inkomsten rentedragend zijn geworden, het oog heeft op het geval dat een liquide vordering onder genot van rente door de tot de vordering gerechtigde blijft uitstaan, zodat het verschuldigd worden van moratoire interessen daaronder niet kan worden begrepen;"

(...)

O. dat belanghebbende in cassatie dezelfde grieven heeft aangevoerd als hij bij het Hof heeft voorgedragen;

O. omtrent die grieven:

(...)

dat tenslotte blijkt 's-Hofs uitspraak belanghebbendes stelling, dat de bovenbedoelde vergoeding in 1972 rentedragend zou zijn geworden, hierop berustte, dat in ieder geval vanaf 29 december 1972, de dag waarop de Kantonrechter zijn beschikking gaf, inhoudende de ontbondenverklaring van de arbeidsovereenkomst en de toekenning van de onderwerpelijke vergoeding, moratoire interessen over het bedrag van die vergoeding verschuldigd zouden zijn geworden;

dat het Hof, op goede grond oordelende dat het verschuldigd worden van moratoire interessen niet kan worden begrepen onder „rentedragend" worden in de zin van art. 33, lid 1, letter a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, niet behoefde in te gaan op de vraag, of, en zo ja, vanaf welk tijdstip in dit geval moratoire interessen verschuldigd zouden zijn geworden;

6.2 In diezelfde lijn overwoog de Hoge Raad in zijn arrest van 1 februari 2002, nr. 35 985, BNB 2003/320:(36)

- 3.3. Bij de beoordeling van de klachten moet het volgende worden vooropgesteld. Met het 'rentedragend zijn geworden' van inkomsten heeft artikel 33, lid 1, van de Wet het oog op het geval dat een liquide vordering onder genot van rente door de tot die vordering gerechtigde blijft uitstaan (vgl. HR 29 maart 1944, B. 7821, en HR 1 juni 1977, nr. 18 209, BNB 1977/167). Hetzelfde geldt voor het 'rentedragend zijn geworden' van kosten in de zin van artikel 38, lid 1, van de Wet. Zolang een vordering niet vaststaat, staat het verschuldigd zijn of zullen worden van rente over die vordering evenmin vast en kan reeds om die reden niet van het rentedragend zijn van die vordering worden gesproken (vgl. HR 29 maart 1944, B. 7821).

Literatuur

6.3 Van Dijck en Van Vijfeijken schrijven over de vraag of sprake is van rentedragend worden bij een te late betaling van lijfrentepremies:(37)

Met name bij de vraag of lijfrentepremies zijn voldaan wordt niet scherp genoeg onderscheiden of de rente, die verschuldigd wordt bij een te late betaling van de premie verleend wordt voor een uitstel van betaling (in

welk geval van moratoire interessen sprake is) dan wel of de premieschuld is omgezet in een geldlening, zodat van 'rentedragend' in de zin van artikel 38 sprake is. Dezelfde onzorgvuldigheid vindt men in de Nota Eindverslag p. 8 Wet van 23.11.1977 Stb. 647 (reparatiewetgeving koopsompolissen). Voor de vraag wanneer premies jaarlijks voldaan zijn verwijst de staatssecretaris naar de verzekeringsvoorwaarden: 'Deze regeling houdt in dat een vervallen premie welke niet tijdig wordt betaald rentedragend wordt. In deze gevallen wordt ook bij te late betaling van een premie welke jaarlijks verschijnt voldaan aan de bedoelde voorwaarde'. Deze formulering is niet juist. Indien een premie te laat wordt betaald is er geen sprake van rentedragend in de zin van art. 38, omdat dan moratoire interessen verschuldigd zijn. Van rentedragend is sprake indien de premie juist wel op tijd is voldaan, zij het door novatie van de premieschuld in een (rentedragende) geldlening. De passage in de genoemde nota zou echter wel met zich mee kunnen brengen dat de belastingdienst het standpunt van de staatssecretaris - al dan niet op grond van het vertrouwensbeginsel - volgt. De conclusie kan alleen maar zijn dat - door de moratoire interessen mede onder 'rentedragend' te begrijpen - zich ten aanzien van het begrip 'rentedragend' een praktijk heeft gevormd die niet met een theoretische benadering van 'rentedragend' in overeenstemming kan worden gebracht. Er is echter naar onze mening maar één theoretisch juist standpunt: rentedragend kan niet betekenen het dragen van moratoire interessen.

7. Maatstaf

Literatuur

7.1 Van Mens schrijft dat de waarde van giften in natura naar het hem voorkomt naar analogie van artikel 34 van de Wet IB 1964 moet worden bepaald.(38) Deze voorloper van artikel 3.144 van de Wet IB 2001 bepaalde dat niet in geld genoten inkomsten in aanmerking worden genomen naar de waarde welke daaraan in het economische verkeer kan worden toegekend.

7.2 Van Dijck en Meussen schrijven:(39)

Artikel 3.144 spreekt over de waardering van bepaalde inkomsten van box 1. De tekst van artikel 3.144 ziet alleen op inkomsten. De wet regelt niet uitdrukkelijk op welke wijze kosten of andere negatieve inkomensbestanddelen die niet in geld worden betaald gewaardeerd moeten worden. In BNB 1993/348 besliste de Hoge Raad categorisch over buitengewone lasten: 'zoals niet in Nederlands geld genoten inkomsten in aanmerking moeten worden genomen voor de waarde in het economische verkeer [dienen] ook niet in Nederlands geld gedane uitgaven naar die maatstaf te worden gewaardeerd'. Men kan dus aannemen dat alle negatieve inkomensbestanddelen die niet in geld worden betaald, zoals aftrekbare kosten, buitengewone uitgaven en giften, volgens de regels van artikel 3.144 in aftrek komen.

7.3 Over de waarde van de termijn in het kader van bij lijfrente-uitkeringen in natura schreef ik:(40)

Ten slotte rijst nu de vraag hoe het in aftrek te brengen bedrag moet worden bepaald. De door de fiscus verleende goedkeuring impliceert immers dat uitkeringen worden gedaan die onderling van waarde verschillen. Mij dunkt dat jaarlijks zal moeten worden vastgesteld wat de waarde in het economische verkeer van de uitgekeerde termijn is; dat is immers de wettelijke regeling en de staatssecretaris heeft de goedkeuring niet verbonden aan de eis dat in elk jaar hetzelfde bedrag in aanmerking wordt genomen als in het eerste jaar. Maar deze gang van zaken is wel lastig en brengt kosten met zich.

7.4 Van Dijck en Van Vijfeijken schrijven over de waardering van een gift in natura:(41)

Het object van de schenking kan bestaan in geld maar ook in goederen: elke waarde die uit het vermogen van de belastingplichtige verdwijnt. Behoudens in art. 6.36 met betrekking tot de waardering van autokosten op basis van een forfait van 18 eurocent per kilometer vindt men in de wet niet een uitdrukkelijke regeling met betrekking tot de bepaling van de waarde die aan een gift in natura moet worden toegekend. Een probleem dat zich hierbij kan voordoen is dat de waarde die de schenker afstaat (aanzienlijk) kan afwijken (zowel positief als negatief) van de waarde die het verkregen goed voor de begiftigde heeft. Hoezeer het eigenlijk gaat om de verrijking van de ANBI, zal de gift in natura voor de inkomstenbelasting toch gewaardeerd moeten worden op de verarming die bij de schenker optreedt. Wij wijzen er hier reeds op dat voor de SW de verrijking van de ANBI in aanmerking komt. Er is geen twijfel dat de regeling van art. 3.144 (overeenkomstig art. 34 Wet IB 1964) naar analogie moet worden toegepast: de waarde in het

economische verkeer. In aanmerking komt de verkoopwaarde: het bedrag dat de schenker bij vervreemding redelijkerwijs zou hebben kunnen bedingen.

8. Behandeling van de middelen

8.1 In feitelijke instanties is tussen partijen niet in geschil dat de door de schenking van de grootmoeder in het leven geroepen verplichting tot levering van de cva krachtens erfrecht onder algemene titel is overgegaan op de erfgenamen, waaronder belanghebbende, en dat de erfgenamen daarbij uitvoering geven aan de door de grootmoeder aan de Stichting gedane schenking en niet aan het door haar aan de Stichting verleende legaat. De Rechtbank en het Hof hebben zich bij dit standpunt van partijen aangesloten.

8.2 Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende een giftenaftrek in het onderhavige jaar kan toepassen, naar rato van zijn aandeel in de nalatenschap, ingevolge de betaling van de derde termijn van de "lijfrentegift" en van de aanslag in het recht van schenking.

8.3 De Staatssecretaris klaagt erover dat de door belanghebbende ingevolge de uit de nalatenschap verkregen verplichting tot het doen van periodieke uitkeringen gedane betalingen in natura niet zijn gedaan uit vrijgevigheid en derhalve niet kunnen worden aangemerkt als (periodieke) giften.

8.4 Vaststaat dat de onderhavige verstrekkingen berusten op een bij notariële akte van schenking aangegane verplichting om de verstrekkingen gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks uit te keren, zoals artikel 6.38 van de Wet IB 2001 vereist. Wanneer een dergelijke overeenkomst is tot stand gekomen, is de schuldenaar verplicht tot het doen van de desbetreffende uitkeringen, ongeacht of deze degene is die de overeenkomst van schenking is aangegaan dan wel diens rechtsopvolger (zie nrs. 4.13, 4.14, 4.17 en 4.18). Voorts is tussen partijen niet in geschil dat ten tijde van de schenking op 11 april 2001 sprake was van vrijgevigheid bij de grootmoeder .

8.5 Daar artikel 6.38 van de Wet IB 2001 geen nadere eisen stelt ten aanzien van de persoon die de uitkeringen doet, faalt de klacht van de Staatssecretaris.

8.6 De klacht dat de uitkeringen niet voortvloeien uit de door erflater aangegane verplichting, kan niet tot cassatie leiden, aangezien deze in strijd is met de vastgestelde feiten (zie nr. 8.4). Dat die verplichting bij wege van erfrechtelijke verkrijging (gedeeltelijk) op belanghebbende kwam te rusten, doet daaraan niet af.

8.7 Voorts betoogt de Staatssecretaris dat de uitkeringen niet voldoen aan de eis dat zij 'vast en gelijkmatig' moeten zijn, omdat de termijn over 2002 pas in 2003 is voldaan.

8.8 De klacht faalt, aangezien artikel 6.38 van de Wet IB 2001 wel eist dat de verstrekkingen berusten op een verplichting om de termijnen ten minste jaarlijks uit te keren, maar niet - zulks anders dan artikel 3.118, lid 1, onderdeel b, van de Wet IB 2001, ten aanzien van betaalde premies bepaalt - dat de uitkeringen daadwerkelijk steeds jaar voor jaar zijn uitbetaald.

8.9 Zou hierover anders worden geoordeeld, dan verliest een lijfrente haar karakter wanneer bijvoorbeeld de verzekeraar in een jaar een uitkering door een administratief probleem niet eind december maar begin januari uitkeert, en een dienstbetrekking het hare wanneer de werkgever achterstallig is met uitbetaling van loon. In het algemeen heeft te gelden dat het karakter van een overeenkomst niet wijzigt door het enkele feit dat één van de condities waaronder zij is aangegaan, tijdelijk niet ten volle wordt nageleefd (zie tevens nr. 5.7 e.v.).(42)

8.10 Voorzover in het middel van de Staatssecretaris wordt geklaagd over de aftrek van het evenredig aandeel in de aanslag schenkingsrecht, wordt het middel terecht voorgedragen, aangezien, naar het Hof heeft vastgesteld, belanghebbende het bedrag daarvan niet heeft geschonken doch de verplichting tot betaling uit de nalatenschap verkregen, zodat de betaling daarvan niet kan worden aangemerkt als andere gift in de zin van artikel 6.35 van de Wet IB 2001. Het middel slaagt in zoverre.

9. Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van de Staatssecretaris gegrond dient te worden verklaard.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

1 Rechtbank 's-Gravenhage 9 maart 2011, nr. AWB 09/7347 IB/PVV, LJN: BP9802, NTFR 2011/1360 m.nt. Zandee-Dingemanse, V-N 2011/31.30.11.

2 Gerechtshof te 's-Gravenhage 28 december 2011, nr. BK-11/00202, LJN: BV6995, NTFR 2012/1311.

3 Bijlage nr. 41 bij beroepsschrift in hoger beroep van belanghebbende. Deze bijlage betreft een brief van 21 november 2005 van D aan E van de Belastingdienst/R welke als bijlage een overzicht van de nalatenschap heeft.

4 Citaten zonder voetnoten.

5 Kamerstukken II 1951/1952, nr. 2492, nr. 3.

6 Kamerstukken II 1951/1952, nr. 2492, nr. 5, p. 5.

7 Kamerstukken II 1982/1983, 17611, nr. 1, p. 34.

8 Kamerstukken II 2009/2010, 32129, nr. 3, p. 11-12.

9 Hoge Raad 27 oktober 1971, nr. 16595, BNB 1971/245.

10 Rechtbank te 's-Gravenhage 9 maart 2011, nr. AWB 09/7308 IB/PVV, LJN: BP9793, NTFR 2011/1054, V-N 2011/31.30.10, Rechtbank te 's-Gravenhage 9 maart 2011, nr. AWB 09/7347 IB/PVV, LJN: BP9802, NTFR 2011/1360 m.nt. Zandee-Dingemanse, V-N 2011/31.30.11., Rechtbank te 's-Gravenhage 9 maart 2011, nr. AWB 09/7350 IB/PVV, LJN: BP9807, NTFR 2011/1055, V-N 2011/31.30.12.

11 Gerechtshof te 's-Gravenhage 28 december 2011, nr. BK-11/00201, LJN: BV6991, NTFR 2012/1312, Gerechtshof te 's-Gravenhage 28 december 2011, nr. BK-11/00202, LJN: BV6995, NTFR 2012/1311, LJN: BV6997, Gerechtshof te 's-Gravenhage 28 december 2011, nr. BK-11/00203, NTFR 2012, 1286, m. nt. De Kroon.

12 Gerechtshof te 's-Gravenhage 3 januari 2012, nr. 10/00237, LJN: BV3639, NTFR 2012/2104 m. nt. Molenaar.

13 C. van Soest, 'Het legaat is geen gift', WFR 1972/172.

14 Zie 4.9.

15 S. Stoffer, 'Pro deo-werkzaamheden ten behoeve van instellingen', WFR 1972/618.

16 J.H. Nieuwenhuis e.a., Burgerlijk Wetboek: de tekst van de boeken 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 en 8 van het BW voorzien van commentaar, digitaal geraadpleegd.

17 K.L.H. van Mens, Civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten van het schenkingsbegrip, Kluwer: Deventer 1985, p. 117-118.

18 R.E.C.M. Niessen, De Wet inkomstenbelasting 2001 (Fiscale Geschriften nr. 1), Sdu Uitgevers: Den Haag 2012, p. 544.

19 J.E.A.M. Van Dijck en I.J.F.A. van Vijfeijken, Instellingen van algemeen nut (Fed Fiscale Brochures), Kluwer: Deventer 2005, p. 87-88.

20 Citaten zonder voetnoten.

21 Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr.3, p. 266-267.

22 Handelingen II 1964/65, p. 1913.

23 V-N 1995/1670.

24 Besluit van 26 april 1995, nr. DB95/1366M, V-N 1995/1670.12, NTFR 2000/1803.

25 Besluit van 29 november 2000, nr. CPP2000/2712M. Dit besluit is opnieuw uitgebracht voor de toepassing van de Wet IB 2001. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de regeling die gold voor de toepassing van de Wet IB 1964, besluit van 26 april 1995, nr. DB95/1366M.

26 Besluit van 21 december 2007, nr. CPP2007/2873M.

27 Hoge Raad 1 mei 1996, nr. 31 452, LJN: AA2032, BNB 1996/214, V-N 1996/1976 m.nt. redactie, FED 1996/612 m. nt. Vandenboorn.

28 Gerechtshof Amsterdam 11 november 2003, nr. 02/06879, LJN: AO2323, NTFR 2004/269, m. nt. Ligthart, V-N 2004/19.1.12.

- 29 J.E.A.M. van Dijck en I.J.F.A. van Vijfeijken, Instellingen van algemeen nut, Kluwer: Deventer 2005, p. 112-113.
- 30 G.J.B. Dietvorst, m.m.v. A.E.M. Osch, Lijfrenten, Kluwer: Deventer 2003, p. 33.
- 31 V-N 2005/20.13 m. nt. van de redactie.
- 32 V-N 2005/20.13.
- 33 R.E.C.M. Niessen, Het begrip lijfrente in de inkomstenbelasting (diss.), Kluwer: Deventer 1982, p. 131-132.
- 34 R.E.C.M. Niessen, Lijfrentegiften in natura, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2005/9.
- 35 Eerder in dezelfde zin HR 29 maart 1944, B.7821.
- 36 Hoge Raad 1 februari 2002, nr. 35 985, LJN: ZC8134, BNB 2003/320, NTFR 2002/203 m. nt. Hemels, V-N 2002/9.17 m. nt. redactie.
- 37 J.E.A.M. van Dijck en I.J.F.A. van Vijfeijken, Het kasstelsel in de Wet IB 2001 (Fed Fiscale Brochures), Fed: Deventer 2006, p. 108.
- 38 T.a.p. noot 18, p. 265.
- 39 J.E.A.M. van Dijck en G.T.K. Meussen, Waarde in het economische verkeer (Fed fiscale brochures), Kluwer: Deventer 2004, p. 37.
- 40 R.E.C.M. Niessen, Lijfrentegiften in natura, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2005/9.
- 41 J.E.A.M. van Dijck en I.J.F.A. van Vijfeijken, Instellingen van algemeen nut (Fed fiscale brochures), Kluwer: Deventer 2005, p. 104.
- 42 Voor de voorwaarden waaronder een overeenkomst kan worden ontbonden verwijs ik naar Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-III 2010, nr. 678 e.v.