



Schenk- en erfbelasting. Verkrijging door aanstaande of voormalige echtgenoot of partner. Wijziging huwelijkse voorwaarden. Pleegkind

5 juli 2010

nr. DGB2010/872M

Directoraat-Generaal Belastingen. Brieven & beleidsbesluiten

De minister van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit zijn de besluiten van 8 maart 2004, nr. CPP2003/2026M, 21 juni 2007, nr. CPP2007/1223M en 14 oktober 2008, nr. CPP2008/1426M samengevoegd en geactualiseerd. In dit besluit is het beleid opgenomen voor de schenk- en erfbelasting voor een verkrijging door de aanstaande of voormalige echtgenoot of partner, wijziging huwelijksgoederenregime en pleegkind. In onderdeel 2.5 is nieuw beleid opgenomen voor echtgenoten die van tafel en bed zijn gescheiden. Het beleid over schenkingen tussen echtgenoten bij wijziging van hun huwelijksgoederenregime is verduidelijkt. De in onderdeel 3 van het besluit CPP2007/1223M opgenomen goedkeuring is vervallen per 1 januari 2010. Dit is toegelicht in onderdeel 2.6. In onderdeel 2.7. is aangegeven dat de regeling voor mantelzorgers ook geldt voor de ouder die mantelzorg verleende aan zijn kind. Tevens is de tekst redactioneel aangepast aan de wijzigingen (in de terminologie) per 1 januari 2010 van de Successiewet.

1. Inleiding

In dit besluit behandel ik het beleid voor de schenk- en erfbelasting voor een verkrijging door:

- de aanstaande of ex-echtgenoot (onderdelen 2.1 en 2.2);
- de aanstaande of voormalige ongehuwde partner (onderdelen 2.3. en 2.4);
- de van tafel en bed gescheiden echtgenoot (onderdeel 2.5);
- de echtgenoot bij wijziging in het huwelijksgoederenregime (onderdeel 3); of
- een pleegkind (onderdeel 4).

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

Successiewet Successiewet 1956

Partners	Twee personen die als partner worden aangemerkt in de zin van artikel 1a van de Successiewet.
Echtgenoten	Twee personen die met elkaar zijn gehuwd of elkaars geregistreerd partner zijn

2. Tarief aanstaande en ex-echtgenoten of partners

Iemand die een schenking of making verkrijgt van een aanstaande of ex-echtgenoot of partner kan hierover schenk- of erfbelasting zijn verschuldigd. De hoogte van de verschuldigde belasting is afhankelijk van de geldende vrijstelling en het geldende tarief. Hierbij wordt aangesloten bij de (familierechtelijke) relatie op het moment van schenking of overlijden. Als gevolg hiervan wordt een verkrijging door een aanstaande of een ex-echtgenoot belast naar tariefgroep II (artikel 24, eerste lid, van de Successiewet). Hetzelfde geldt voor een verkrijging door een ex-partner, iemand met wie op het moment van de verkrijging de gezamenlijke huishouding als bedoeld in artikel 1a van de Successiewet is beëindigd.

In een aantal situaties levert de wettelijke tariefgroepindeling een onbillijkheid van overwegende aard op. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als de verkrijging van de vermogensbestanddelen het directe gevolg is van de afspraken die zijn gemaakt bij de (echt)scheiding. Een ander voorbeeld is de situatie waarin iemand, onverwacht, kort voor zijn geplande huwelijksdatum overlijdt en de huwelijksvoorberedingen al in een vergevorderd stadium verkeerden.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) goed dat een tegemoetkoming in de schenk- of erfbelasting wordt verleend bij een verkrijging door een:

1. aanstaande echtgenoot (onderdeel 2.1)



2. ex-echtgenoot (onderdeel 2.2.)
3. aanstaande partner (onderdeel 2.3)
4. voormalige ongehuwde partner (onderdeel 2.4)
5. van tafel en bed gescheiden echtgenoot (onderdeel 2.5).

De tegemoetkoming houdt in dat de verschuldigde schenk- of erfbelasting wordt gematigd. De belasting wordt dan berekend naar het tarief dat geldt voor een verkrijging door een partner als bedoeld in artikel 1a, van de Successiewet. Ik benadruk dat de tegemoetkoming alleen geldt voor het tarief. Er wordt geen tegemoetkoming verleend voor de vrijstelling. Voor de hoogte van de vrijstelling wordt aangesloten bij de familierechtelijke betrekking op het moment van schenking of overlijden. De voorwaarden waaronder een tegemoetkoming wordt verleend, zijn hieronder vermeld.

2.1. Aanstaande echtgenoot

De tegemoetkoming bij een verkrijging door een aanstaande echtgenoot wordt alleen verleend als de huwelijksvoorbereidingen, objectief gezien, in een vergevorderd stadium verkeerden. Dit betekent onder meer dat de aanstaande echtgenoot aantoont dat er concrete trouwplannen en zichtbare voorbereidingen waren, zoals een afspraak met de ambtenaar van de burgerlijke stand over de (onder)trouwdatum. Daarnaast geldt dat naarmate de periode tussen het overlijden en het tijdstip van de voorgenomen huwelijksvoltrekking langer is, de rechtvaardiging voor een tegemoetkoming minder wordt. Daarom wordt geen tegemoetkoming verleend indien die periode langer is dan zes maanden. De tegemoetkoming wordt ook niet verleend als de huwelijksvoorbereidingen zijn getroffen in het zicht van het overlijden omwille van de erfbelasting.

Voorbeeld

X en Y zijn van plan te trouwen. X overlijdt door een verkeersongeval. Y is erfgenaam van X. De geplande trouwdatum lag binnen zes maanden na het overlijden. De door Y verschuldigde erfbelasting kan door de goedkeuring toch worden berekend naar tariefgroep I. De partnervrijstelling is niet van toepassing.

2.2. Ex-echtgenoot

De tegemoetkoming wordt bij een schenking aan een ex-echtgenoot verleend voor zover die schenking wordt gedaan ter uitvoering van een door de echtgenoten overeengekomen echtscheidingsregeling (convenant). Voor de (fictieve) verkrijging krachtens erfrecht door het overlijden van een ex-echtgenoot geldt de tegemoetkoming voor zover die verkrijging verband houdt met afspraken die zijn gemaakt bij de echtscheidingsregeling.

Voorbeeld

Twee echtgenoten bezitten allebei de helft van hun echtelijke woning. Zij besluiten tot een echtscheiding en de echtscheiding wordt ingeschreven in de registers van de burgerlijke stand. Eén van de afspraken die zij bij de echtscheidingsregeling maken is de volgende. Bij het overlijden van één van de ex-echtgenoten, zal via een testamentaire making zijn aandeel in het pand aan de andere ex-echtgenoot toekomen. De erfbelasting die deze verkrijger over deze verkrijging is verschuldigd, kan door de goedkeuring worden berekend naar tariefgroep I. De partnervrijstelling is niet van toepassing.

2.3. Aanstaande partner

In mijn brief van 22 oktober 2009, DB2009/618 (Tweede Kamer, 2009–2010, 31 930, nr. 76) heb ik aangegeven dat ik de mogelijkheid zal bezien om de in onderdeel 2.3 van het besluit CPP2007/1223M opgenomen tegemoetkoming uit te breiden naar personen die al wel samenwonen maar de zesmaandstermijn als gevolg van onvoorziene en onvoorzienbare omstandigheden nog niet hebben kunnen volmaken. Betrokkenen kunnen een verzoek indienen voor toepassing van de hardheidsclausule.

De tegemoetkoming wordt net als onder CPP2007/1223M in ieder geval verleend in de volgende situatie. De erflater en zijn vriendin hebben een woning gekocht om daarin duurzaam een gezamenlijke huishouding te gaan voeren. Zij hebben een notarieel vastgelegde wederzijdse zorgverplichting. De gezamenlijke huishouding kon feitelijk niet aanvangen door een ernstige ziekte van de erflater die zich heeft geopenbaard nadat de notariële akte is opgemaakt en de woning is gekocht. De erflater overlijdt als gevolg van deze ziekte. De erfbelasting die de vriendin over een verkrijging van de erflater is verschuldigd, kan door de goedkeuring worden berekend naar tariefgroep I. De partnervrijstelling is niet van toepassing.



2.4. Voormalige ongehuwde partner

Onder een voormalige ongehuwde partner wordt hier verstaan de persoon met wie op het moment van de verkrijging geen gezamenlijke huishouding meer wordt gevoerd. Op het tijdstip van de beëindiging van hun gezamenlijke huishouding werd echter wel voldaan aan de voorwaarden voor ongehuwde partners als bedoeld in artikel 1a, vierde lid, van de Successiewet.

De tegemoetkoming wordt bij een schenking aan een voormalige ongehuwde partner verleend voor zover die schenking wordt gedaan ter uitvoering van een door de voormalige ongehuwde partners overeengekomen verdeling in het kader van de beëindiging van de gezamenlijke huishouding.

Voor de (fictieve) verkrijging krachtens erfrecht door het overlijden van een ex-partner geldt de tegemoetkoming voor zover die verkrijging verband houdt met afspraken die zijn gemaakt in het kader van de beëindiging van de gezamenlijke huishouding.

Voorbeeld 1

Bij de verdeling van de gezamenlijke vermogensbestanddelen wordt één van de voormalige ongehuwde partners overbedeeld. Uit vrijgevigheid ziet de ander af van de onderbedelingsvordering die daardoor ontstaat. De schenkbelasting die hierover verschuldigd is, kan door de goedkeuring worden berekend naar tariefgroep I. De partnervrijstelling is niet van toepassing.

Voorbeeld 2

In het kader van de beëindiging van de gezamenlijke huishouding krijgen de voormalige ongehuwde partners ieder hun deel van het gezamenlijk vermogen. De voormalige partners spreken bij de beëindiging af dat bij het overlijden van één van de partners, zijn deel toekomt toe aan de ander. Eén van de voormalige ongehuwde partners komt te overlijden. De vermogensbestanddelen die de langstlevende als gevolg hiervan verkrijgt, leiden tot verschuldigdheid van erfbelasting. Deze belasting kan door de goedkeuring worden berekend naar tariefgroep I. De partnervrijstelling is niet van toepassing.

2.5. Van tafel en bed gescheiden echtgenoten

Met de invoering van de herziening van de Successiewet per 1 januari 2010 worden van tafel en bed gescheiden echtgenoten vanaf 2010 aangemerkt als ongehuwd (artikel 1a, derde lid, van de Successiewet). Een van tafel en bed gescheiden echtgenoot die van de andere echtgenoot iets verkrijgt uit diens nalatenschap, wordt hiervoor belast naar tariefgroep II, met de daarbij horende vrijstelling. In mijn brief van 22 oktober 2009, DB2009/618 (Tweede Kamer, 2009–2010, 31 930, nr. 76) heb ik aangegeven dat ik bereid ben in die situatie het echtgenotentarief toe te passen, als geen van beiden een andere partner heeft als bedoeld in artikel 1a van de Successiewet.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de erfbelasting die verschuldigd wordt over de verkrijging door een van tafel en bed gescheiden echtgenoot door het overlijden van zijn echtgenoot berekend wordt naar tariefgroep I. Deze verkrijger wordt daarmee voor het tarief behandeld als een echtgenoot. De goedkeuring geldt niet voor de vrijstelling. Bovendien geldt de voorwaarde dat de erflater en de verkrijgende echtgenoot, op het tijdstip van overlijden van de erflater, geen partner hebben als bedoeld in artikel 1a, eerste lid, van de Successiewet.

Voorbeeld

Man en vrouw zijn van tafel en bed gescheiden. De man heeft in zijn testament opgenomen dat hij een geldbedrag vermaakt aan zijn (van tafel en bed gescheiden) echtgenote of hij had haar als begunstigde van een levensverzekering aangewezen. De man overlijdt. Op dat moment hebben man en vrouw beiden geen partner als bedoeld in artikel 1a van de Successiewet. Het legaat of die verzekeringsuitkering kan naar tariefgroep I belast worden. De partnervrijstelling is niet van toepassing.

2.6. Verbreking gezamenlijke huishouding door opname in een verpleeg- of verzorgingstehuis

Ongehuwden kunnen als partner worden aangemerkt (artikel 1a, vierde lid tot en met zevende lid, van de Successiewet). Een van de eisen is dat zij op het tijdstip van de verkrijging een gezamenlijke huishouding voerden. Als de gezamenlijke huishouding tegen de wil van betrokkenen is verbroken, kunnen ze echter onder voorwaarden nog als partner worden aangemerkt (artikel 1a, achtste lid, en



artikel 2 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting). De in onderdeel 3 van het besluit CPP2007/1223M opgenomen goedkeuring is hierdoor vervallen per 1 januari 2010.

De regeling van artikel 2 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting geldt ook voor gevallen waarin de samenwoning vóór 1 januari 2010 is verbroken door opname in een verzorgings- of verpleegtehuis.

2.7. Mantelzorgers

Twee ongehuwden kunnen niet als partner worden aangemerkt als zij bloedverwant zijn in de rechte lijn. Daarop geldt voor de erfbelasting een uitzondering voor bloedverwanten in de eerste graad (artikel 1a, vierde lid, onderdeel d, en zevende lid, van de Successiewet). De partnerregeling voor mantelzorgers geldt zowel wanneer het kind mantelzorg verleende aan zijn ouder, als ook wanneer de ouder mantelzorg verleende aan zijn (gehandicapte) kind.

De uitzondering voor mantelzorgers geldt ingeval een van deze bloedverwanten een uitkering als bedoeld in artikel 19a van de Wet maatschappelijke ondersteuning (mantelzorgcompliment) heeft genoten in verband met in het kalenderjaar voorafgaand aan het jaar van overlijden van de andere bloedverwant aan die bloedverwant verleende zorg.

3. Wijzigen huwelijksgoederenregime

Wijziging van huwelijkse voorwaarden kan een schenking inhouden. Dit is afhankelijk van feiten en omstandigheden.

3.1. Wijziging in een wettelijke gemeenschap van goederen

Wijziging van huwelijkse voorwaarden kan een schenking inhouden. Dit is afhankelijk van feiten en omstandigheden. Voor de wijziging van het huwelijksgoederenregime van huwelijksvoorwaarden in een algehele gemeenschap van goederen zijn de arresten van 28 januari 1959 (BNB 1959/122) en 17 maart 1971 (BNB 1971/95) richtinggevend. Deze arresten zijn voor de heffing van schenkbelasting nog steeds het uitgangspunt.

Voor een schenking is beslissend wie er uiteindelijk wordt verrijkt. Dat is bij het aangaan van een wettelijke gemeenschap van goederen (boedelmenging) niet vast te stellen. Lopende die gemeenschap vindt er geen definitieve vermogensverschuiving plaats. Die vermogensverschuiving is pas vast te stellen bij het einde van de goederengemeenschap. De Successiewet voorziet echter niet in de heffing van schenkbelasting op dat moment.

Bij een wijziging naar een wettelijke gemeenschap van goederen is er geen schenking tussen echtgenoten. Tot het tijdstip van de wijziging ontvangen erfenissen of schenkingen en het op het tijdstip van de wijziging aanwezig privévermogen van de echtgenoten (bijvoorbeeld ondernemingsvermogen) mogen daarbij uitgezonderd blijven van de wettelijke gemeenschap van goederen. Dit geldt ook bij een overgang naar een wederkerig finaal verrekenbeding alsof de echtgenoten in wettelijke gemeenschap van goederen zijn gehuwd.

3.2. Wijziging in een beperkte gemeenschap

De genoemde arresten zien niet op wijzigingen in het huwelijksgoederenregime door een overgang naar een beperkte gemeenschap of naar een beperkt finaal verrekenbeding. Een vermogensverschuiving door deze overgang kan een schenking zijn.

Voorbeeld

De echtgenoten hebben geen goederengemeenschap. De partners gaan een beperkte gemeenschap aan voor bijvoorbeeld een pand. De ene partner brengt het pand in. De andere partner brengt niets in. Door de wijziging van het goederenregime zijn beiden (ieder voor de helft) gerechtigd tot dat pand. De vermogensverschuiving is dan voltooid en bepaalbaar. De partner die het pand heeft ingebracht schenkt aan zijn partner de helft van de waarde van het pand.

Voor zover met de schenking is voldaan aan een natuurlijke verbintenis, zoals bedoeld in artikel 33, onder 12°, van de Successiewet, geldt voor de schenkbelasting een vrijstelling. De beoordeling of er een schenking is en of met die schenking is voldaan aan een natuurlijke verbintenis, is feitelijk. Een concrete casus kan aan de inspecteur worden voorgelegd voor zekerheid vooraf over de gevolgen voor de schenkbelasting.



3.3. Van wettelijke gemeenschap van goederen naar huwelijksvoorwaarden

Als echtgenoten hun wettelijke gemeenschap van goederen alsnog omzetten in huwelijksvoorwaarden, wijzigt hun vermogenspositie. Een vermogensverschuiving door deze overgang kan een schenking zijn.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) goed dat op verzoek geen schenkbelasting wordt geheven als de in wettelijke gemeenschap gehuwden alsnog huwelijksvoorwaarden opmaken in de volgende twee situaties.

1. Aannemelijk is gemaakt dat die wijziging verband houdt met het herstel van aanspraken van kinderen uit een eerder huwelijk op het vermogen van hun ouder en die aanspraken als gevolg van een huwelijk in wettelijke gemeenschap van goederen onbedoeld verloren zijn gegaan.
2. Aannemelijk is gemaakt dat op grond van een misverstand voorafgaand aan het huwelijk geen huwelijksvoorwaarden zijn gemaakt. Als binnen drie jaar na het sluiten van het huwelijk alsnog huwelijksvoorwaarden worden opgemaakt en op dat moment geen sprake is van duurzaam gescheiden leven of echtscheiding, wordt een misverstand verondersteld.

De goedkeuring voor beide situaties geldt als is voldaan aan de volgende voorwaarden.

De huwelijksvoorwaarden worden gemaakt op de voet van Titel 8, afdeling 1 van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek.

- Iedere gemeenschap wordt uitgesloten.
- Na de verdeling zijn de echtgenoten ieder gerechtigd tot hetzelfde vermogen als waartoe zij gerechtigd zouden zijn geweest, indien zij al bij het aangaan van het huwelijk iedere gemeenschap hadden uitgesloten. Het gaat om de gerechtigdheid tot het vermogen, en dus niet om de gerechtigdheid tot de goederen zelf. Door tijdsverloop zal het niet mogelijk zijn of gewenst zijn om elk goed precies toe te delen aan degene die het goed had voor het huwelijk. Ook zullen er nieuwe goederen zijn verworven. Dat vormt geen inbreuk op de goedkeuring. De uiteindelijke uitkomst in vermogenspositie is bepalend.
- De huwelijksvoorwaarden en de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap zijn afgewikkeld binnen zes maanden na de dagtekening van de goedkeurende beschikking van de Belastingdienst.

4. Pleegkinderen

In dit onderdeel is het beleid opgenomen over het begrip pleegkind in de zin van artikel 19, eerste lid, onderdeel c, en tweede lid, van de Successiewet. Dit is van belang indien de pleegouder het pleegkind bij testament tot erfgenaam of legataris benoemd heeft en bij schenkingen aan het pleegkind. Het pleegkind krijgt in dat geval de vrijstelling en het tarief die gelden voor een kind (tariefgroep 1). De Successiewet kent een eigen invulling van het begrip pleegkind. Dat begrip geeft invulling aan een situatie uit het verleden en kan daarom afwijken van de (huidige) definitie die geldt voor de Wet IB 2001 of de Algemene wet kinderbijslag.

4.1. Vijfjaarstermijn

Eén van de vereisten tot gelijkstelling met een wettelijk kind is, dat het pleegkind gedurende ten minste vijf jaren als een eigen kind is onderhouden en opgevoed door de pleegouder. De wettekst spreekt niet van een periode van vijf aaneengesloten jaren. De criteria 'als een eigen kind onderhouden en opvoeden' vereisen naar mijn oordeel echter wel een zodanige duurzaamheid en continuïteit, dat aan dit vereiste niet wordt voldaan indien bijvoorbeeld het kind louter de zondagen en vakantiedagen bij de 'pleegouders' doorbrengt.

De vijfjaarstermijn is uitdrukkelijk gesteld en wordt strikt toegepast. Ik vind strikte toepassing van die termijn alleen onredelijk als de vijfjaarstermijn door het overlijden van de pleegouder niet is vervuld.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) goed dat de vijfjaarstermijn van artikel 19, tweede lid, van de Successiewet niet geldt als uitsluitend als gevolg van het overlijden van de pleegouder de vijfjaarstermijn niet is vervuld. De goedkeuring geldt onder de volgende voorwaarden:

- Het kind behoorde tot het overlijden van de pleegouder tot het huishouden van die pleegouder.
- Aan alle overige vereisten van artikel 19, tweede lid, van de Successiewet wordt voldaan.



4.2. Uitsluitend

Op grond van artikel 19, tweede lid, van de Successiewet moet het kind uitsluitend door de pleegouder – dan wel uitsluitend door hem en zijn echtgenoot tezamen – zijn onderhouden en opgevoed.

Goedkeuring

Met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) keur ik goed dat ook sprake is van een pleegkind als naast de pleegouder ook ten hoogste één persoon, die met de pleegouder heeft samengewoond, zich tijdens die periode met het onderhoud en de opvoeding heeft beziggehouden. Die éne persoon die met de pleegouder heeft samengewoond kan ook één van de ouders van het pleegkind zijn.

4.3. Onderhoud

De omstandigheid dat het pleegkind een verhoudingsgewijs onbelangrijk eigen inkomen had, of dat van een derde (bijvoorbeeld een voogdijsvereniging) een bijdrage in de kosten van het levensonderhoud is ontvangen staat het vereiste onderhoud door de pleegouder niet in de weg, mits het deel dat ten laste van de pleegouder bleef, substantieel is.

4.4. Kleinkind van pleegouder

De gelijkstelling voor de erf- of schenkbelasting van pleegkinderen met kinderen is niet alleen van belang voor de toepassing van de kindvrijstelling en tariefgroep I bij het kind of de oudervrijstelling bij de ouder. De pleegkindrelatie telt door in de op- en neergaande rechte lijn van afstamming. Zo wordt bijvoorbeeld het kind van een pleegkind beschouwd als kleinkind van de pleegouder. Familierelaties zoals pleegbroers- of zussen zijn door de wetswijziging per 1 januari 2010 niet meer van belang, omdat die dezelfde vrijstelling en tarief (tariefgroep II) hebben als derden.

5. Ingetrokken regeling(en)

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

- CPP2003/2026M;
- CPP2007/1223M;
- CPP2008/1426M.

6. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van plaatsing in de *Staatscourant* en werkt terug tot en met 1 januari 2010.

Dit besluit zal in de *Staatscourant* worden geplaatst.

Den Haag, 5 juli 2010

*De minister van Financiën,
J.C. de Jager.*