

Kennisstandpunten rond de AWR, SW en WBR

Jelle van den Berg en Johan van den Belt

Als adviseur dien je permanent op de hoogte te zijn van de regelgeving. Dat is ondoenlijk. Vanuit de redactie besteden wij dan ook regelmatig aandacht aan recente regelgeving rond bepaalde thema's. Zo las u in het februarinummer een overzicht van een aantal ontwikkelingen op het gebied van de IB-ondernemer/dga.¹

In deze bijdrage gaan wij in op een aantal actualiteiten rond de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR), rond de Successiewet (SW) en rond de Wet Belastingen rechtsverkeer (WBR).

Fiscaal partnerschap door erkennen ongeboren kind tijdens zwangerschap

De Kennisgroep inkomstenbelasting niet-winst heeft geconcludeerd dat er *geen* sprake kan zijn van fiscaal partnerschap wanneer een belastingplichtige een ongeboren kind van een andere belastingplichtige erkent. Fiscaal partnerschap ontstaat pas als het kind is geboren.²

Situatie

Belastingplichtigen staan allebei ingeschreven op hetzelfde woonadres in de basisregistratie personen (hierna: BRP) en zijn in verwachting van een kind. De man heeft gedurende de zwangerschap het ongeboren kind erkend.

Standpunt kennisgroep

Fiscaal partnerschap kan ontstaan met degene uit wiens relatie met de belastingplichtige een kind is geboren, dan wel degene die een kind van de belastingplichtige heeft erkend. Een ongeboren kind wordt gelijkgesteld met een geboren kind, als het belang van het ongeboren kind hierbij is gebaat. Het fiscaal partnerschap dient enkel het belang van de aanstaande ouders. Er is geen sprake van een specifiek belang voor het ongeboren kind, waardoor deze al als een geboren kind moet worden aangemerkt. Bij erkenning van een ongeboren kind is daarom nog geen sprake van fiscaal partnerschap, omdat geen sprake is van het erkennen van een kind.

In artikel 2, derde lid, onderdeel i, AWR wordt het begrip kind voor toepassing van alle belastingwetten gedefinieerd. Een kind is een eerstegraads bloed- of aanverwant in de neergaande lijn. Dat wil zeggen een eigen kind, een stiefkind of een kind van een geregistreerd partner. In de AWR wordt niet gedefinieerd wat de status is van een ongeboren kind.

¹ Drs. J.E van den Berg, Actualiteiten in de vennootschapsbelasting, VfP 2025/2, blz. 10 t/m 15.

² Kennisgroepstandpunt 20 december 2024, Fiscaal partnerschap door erkennen ongeboren kind tijdens zwangerschap, KG:202:2024:38.

Voor de fiscaalrechtelijke invulling van het begrip ongeborn kind wordt aangesloten bij wat hierover civielrechtelijk is bepaald. In artikel 1:2 van het Burgerlijk Wetboek staat dat het kind waarvan een vrouw zwanger is, reeds als geboren wordt aangemerkt zo dikwijls zijn belang dit vordert. Hierdoor kan een kind al voor de geboorte worden erkend of geadopteerd. De erkenning of adoptie heeft in dat geval werking vanaf het tijdstip van de geboorte van het (levende) kind.

Er is dus alleen sprake van een kind, wanneer het belang van het ongeborn kind hierbij is gebaat. Bij de vraag of sprake is van fiscaal partnerschap ligt het belang bij de belastingplichtigen. In dit geval de ouders. Hierdoor is geen sprake van een specifiek belang voor het ongeborn kind. Bovendien heeft de erkenning pas werking vanaf het moment dat het kind wordt geboren.

Aandachtspunten voor de adviseur

- Een ongeborn kind wordt al wel gezien als erfgenaam. Dit is namelijk in het belang van het kind. Als een vrouw zwanger is op het moment dat haar echtgenoot / partner komt te overlijden, dan wordt het ongeborn kind ook al als erfgenaam in de verdeling opgenomen. Voorwaarde is wel dat het levend geboren wordt.
- Erkenning van ongeborn kinderen kan in elke gemeente in Nederland. Zo heeft het kind bij de geboorte meteen twee wettelijke ouders. Als de (aanstaande) moeder niet meekomt, moet zij schriftelijke toestemming voor erkenning geven. Als zij zwanger is van een meerling, geldt de erkenning voor alle kinderen waarvan zij op dat moment zwanger is.

Conserverende navorderingsaanslag (artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR)

De Kennisgroep formeel recht heeft geconcludeerd dat het niet mogelijk is om met toepassing van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR een conserverende navorderingsaanslag op te leggen.³

Situatie

Naar aanleiding van een ingediende aangifte inkomstenbelasting over het jaar van (e)migratie (een zogeheten M-biljet of M-aangifte), had naast een "gewone" aanslag ook een conserverende aanslag moeten worden opgelegd. De inspecteur heeft wel de gewone aanslag vastgesteld, maar door een administratieve vergissing wordt de conserverende aanslag niet vastgesteld binnen de aanslagtermijn van drie jaar.

³ Kennisgroepstandpunt 20 december 2022, Conserverende navorderingsaanslag op grond van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR niet mogelijk, omdat niet is voldaan aan het kenbaarheidsvereiste, KG:206:2022:6.

Standpunt Kennisgroep

Navordering stuit af op het kenbaarheidsvereiste van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR. Belastingplichtige heeft immers geen conserverende aanslag of zogeheten “beschikking geen (conserverende) aanslag” als bedoeld in artikel 12 AWR ontvangen, waaraan hij als het ware in één oogopslag had moeten zien dat die niet juist was. In dit geval is verzuimd naast de gewone aanslag een conserverende aanslag op te leggen als gevolg van een administratieve vergissing. De inspecteur is het opleggen van de conserverende aanslag vergeten. Hoewel met elkaar verweven, zijn de gewone aanslag en de conserverende aanslag twee afzonderlijke belastingaanslagen. Belanghebbende ontvangt dus wel de gewone aanslag, maar niet de conserverende aanslag. Nu de termijn van opleggen van een conserverende aanslag voorbij is, kan dit niet worden hersteld met een conserverende navorderingsaanslag.

Aandachtspunten adviseur

- Een conserverende aanslag wordt, bij emigratie, opgelegd als
 - er in het verleden lijfrentepremies zijn afgetrokken,
 - er met fiscaal voordeel pensioenrechten in Nederland zijn opgebouwd,
 - de waarde in een kew, sew of bew hoger is dan de geldende vrijstelling,
 - de waarde van de aanmerkelijk belang aandelen hoger is dan de verkrijgingsprijs van die aandelen.
- Een conserverende aanslag heeft meestal een geldigheidsduur van 10 jaar. Daarna vervalt deze aanslag.

Bezits- en voortzettingseis, start zonne- en/of windpark op grond landbouwbedrijf

De Kennisgroep successiewet heeft een vraag beantwoord over de bezits- en voortzettingseis van de Berijfsopvolgingsregeling SW (BOR) als landbouwgrond wordt aangewend voor het zelf exploiteren van een zonne- en/of windpark.

Situatie

Een ondernemer heeft een bietenteeltbedrijf, met toepassing van de BOR, geschonken gekregen. Tot de onderneming behoort landbouwgrond. In de voortzettingsperiode besluit de ondernemer om een deel van die grond niet langer te gebruiken voor de bietenteelt, maar als ondergrond voor een door hem te exploiteren zonne- en windpark. Hij start hiermee een nieuwe onderneming. De vraag is of dit in strijd is met de spelregels van de BOR.

Standpunt Kennisgroep

De BOR sluit aan bij het ondernemingsbegrip in de Wet inkomstenbelasting 2001. De onttrekking van een bedrijfsmiddel aan een onderneming leidt in beginsel niet tot staking van die onderneming en is niet in strijd met het voortzettingsvereiste. Dat is anders als daardoor sprake is van duurzame inkrimping van een onderneming. Duurzame inkrimping

leidt tot gedeeltelijke staking in de inkomstenbelasting, waardoor de verkrijger gedeeltelijk ophoudt winst te genieten uit de verkregen onderneming.

Mt het starten van een zonne- en/of windpark op landbouwgrond gaat de ondergrond van het zonne- en/of windpark van de oorspronkelijke onderneming over naar de gestarte onderneming en neemt dus het vermogen van de oorspronkelijke onderneming af.

Afhankelijk van de feitelijke situatie kan dan sprake zijn van duurzame inkrimping van de oorspronkelijke onderneming. Bij een duurzame inkrimping vindt er een gedeeltelijke staking plaats en wordt er in strijd met de spelregels van de BOR gehandeld.

Aandachtspunten adviseur

- Indien de onderneming minimaal 30% kleiner wordt, is er sprake van duurzame inkrimping. Zie voor een nadere toelichting op het leerstuk van duurzame inkrimping. Zie ook het standpunt van de kennisgroep BOR, gemengd bedrijf (IB-onderneming), bezits- en voortzettingsvereiste 21 juni 2023, KG:063:2023:21.
- Om gebruik te maken van de BOR vrijstelling moet aan een aantal voorwaarden worden voldaan. Waaronder een voortzettingstermijn. Wordt de onderneming, of een deel ervan, minder lang voortgezet, dan kan (een deel van) de vrijstelling niet meer worden gebruikt.
- Indien uw klant een deel van de grond wil gebruiken voor (bijvoorbeeld) zonnepanelen dan moet de 30% grens goed in de gaten worden gehouden. Deze sanctie vervalt na
 - 3 jaar als de onderneming in 2025 of daarna is verkregen en
 - 5 jaar als de onderneming vóór 1 januari 2025 is verkregen.

Aftrekbeperkingen artikel 10 SW 1956 wegens vruchtgebruik erflater

De Kennisgroep successiewet heeft een vraag beantwoord over de fiscale gevolgen van artikel 10, tweede lid Successiewet 1956 (SW) voor het kind indien ouder en kind beiden gerechtigd zijn in een onroerend goed en dit zodanig verdelen dat de ouder het vruchtgebruik krijgt en het kind het bloot-eigendom. Daarna overlijdt de ouder.⁴

Situatie

Stel dat A (vader) en B (zoon) ieder voor de onverdeelde helft in onroerend goed zijn gerechtigd en tot scheiding overgegaan, zo dat A het vruchtgebruik, B de blote eigendom verkrijgt. Sterft na enkele jaren A, dan wordt B als fictieve legataris beschouwd voor de helft die voor de scheiding aan A toebehoorde. Kan B in mindering van de waarde van dat fictieve legaat brengen hetgeen hij wegens het gemis van het genot van de wederhelft in het onroerend goed na het aangaan van de scheiding heeft moeten derven?

⁴ Kennisgroep strandpunt 13 februari 2025, Aftrekbeperkingen artikel 10 SW 1956 wegens vruchtgebruik erflater, KG:063:2025:01.

Standpunt Kennisgroep

Artikel 10, tweede lid, SW 1956 bepaalt dat het vruchtgebruik dat (mede) door erflater is genoten op grond van artikel 7, eerste lid, SW 1956 niet in mindering kan worden gebracht.

Artikel 10 SW 1956 ziet zowel op hetgeen ten koste van erflaters vermogen is verkregen, als op goederen waarvan erflater ten laste van zijn vermogen een vruchtgebruik heeft verworven. Het eerste ziet bijvoorbeeld op de schenking van de blote eigendom van vermogen, het tweede onder meer op de aankoop met eigen geld van vruchtgebruik van een bepaald goed waarvan een familielid (zoals bedoeld in artikel 10, vierde lid, SW) de blote eigendom verwerft. In geval van een verdeling van de nalatenschap van een in gemeenschap van goederen gehuwde eerststervende, werkt dit thans als volgt uit.

Voorbeeld

- A en B zijn in 1980 getrouwd in wettelijke gemeenschap van goederen en hebben vier kinderen. A overlijdt.
- In het testament van A zijn de kinderen tot enig erfgenaam benoemd.
- Het enige bezit van het echtpaar is een huis, waard 100.
- Er zijn geen schulden.
- B is 76 jaar (een vruchtgebruik afhankelijk van diens leven heeft dan met toepassing van de tabellen van het Uitvoeringsbesluit SW 1956 een waarde van 30%).

B en de kinderen verdelen direct na het overlijden van A de huwelijksgoederengemeenschap. B krijgt het levenslange vruchtgebruik van het hele huis (voor de waardering wordt aangesloten bij de toepassing van de SW, waard 30) toebedeeld. De kinderen krijgen de blote eigendom toegedeeld (voor toepassing van de SW waard 70). Voor het verschil (20) krijgt B een onderbedelingsvordering op de kinderen.

Uitwerking

Verdeling

1. B zet de volle eigendom van diens huwelijkse helft van het huis om in vruchtgebruik, ter waarde van 30% van 50 = 15 en krijgt daardoor een onderbedelingsvordering van 35.
2. B verwerft het vruchtgebruik van de huwelijkse helft van A in het huis, ook ter waarde van 30% van 50 = 15 en saldeert dat bedrag met zijn onderbedelingsvordering $35 - 15 = 20$.

B heeft dan het vruchtgebruik van het hele huis waard	30
en een vordering op de erven A van 35 minus 15	20
hetgeen samen weer diens huwelijkse helft maakt van	50

Ten tijde van de verdeling is qua vermogensposities sprake van een 'neutrale' rechtshandeling, dus er vindt geen schenking plaats.

Overlijden B - fiscale gevolgen

Stel dat B kort daarna overlijdt. De woning bedraagt dan nog steeds 100 en tot de nalatenschap van B behoort de onderbedelingsvordering van 20. Voor de eenvoud blijft de renteberekening van artikel 7, derde lid, SW buiten beschouwing.

Bij het overlijden van B is artikel 10 SW van toepassing. Bij de verdeling zette B namelijk volle eigendom van diens helft van de woning om in vruchtgebruik en verwierf B het vruchtgebruik van de andere helft (de helft die de kinderen erfden van A). Beide handelingen leiden tot toepassing van artikel 10 SW. De eerste handeling valt onder artikel 10, eerste lid, eerste zinsgedeelte (*ten koste van*). De tweede handeling valt onder artikel 10, eerste lid, tweede zinsgedeelte (*ten laste van*). Voor beide handelingen kan in mindering worden gebracht hetgeen de kinderen werkelijk hebben opgeofferd (artikel 7, eerste lid, SW).

In cijfers:

- Artikel 10 inzake *ten koste van*: half huis met een waarde van 50
AF: hetgeen de kinderen voor verwerving half huis hebben opgeofferd, i.c. de overbedelingsschuld aan B van 35
Artikel 10 SW 'netto' (50 -/- 35) is 15
- Artikel 10 inzake *ten laste van*: andere helft van het huis met een waarde van 50
AF: opoffering door de kinderen van 35
Artikel 10 SW 1956 'netto' (50 -/- 35) is 15
- Belast ex artikel 1 SW de onderbedelingsvordering na saldering (zie hiervoor) is 20
BIJ: fictieve verkrijging artikel 10 SW 1956 (15 + 15) = 30
Samen (20 + 30) is 50

Een zogenoemde gesplitste aankoop kan worden onderscheiden in een letterlijk gesplitste aankoop (de ouder koopt van een derde het vruchtgebruik van een goed en tegelijk koopt het kind van die derde de blote eigendom van dat goed), en de aankoop door ouders van het vruchtgebruik van een goed van het kind. Beiden vallen onder de noemer gesplitste aankoop, zie hiervoor onder meer Eerste Kamer 2009-2010, 31930, nr. D, p. 12-13. In het laatste geval geldt als hetgeen het kind heeft opgeofferd, de waarde van de blote eigendom ten tijde van de aankoop van het vruchtgebruik (zie het beleidsbesluit Schenk- en erfbelasting). Toepassing van artikel 9, 10 en 15 SW, van 18 oktober 2016, nr. BLKB2016/130M, Stcrt. 2016/57602). In dit voorbeeld is de blote eigendomswaarde van het erfdeel van de kinderen van A ten tijde van de verdeling hun opoffering. Die waarde bedroeg toen 35.

Aandachtspunten adviseur

- Art. 10 SW is eigenlijk een anti-misbruikbepaling. Het is een van de belangrijkste fictiebepalingen in de Successiewet 1956. Men doet alsof erfgenamen verkrijgen krachtens erfrecht, teneinde te voorkomen dat erfbelasting wordt ontweken door vermogen van een toekomstig erflater om te zetten in niet-verervende genotsrechten.
- Artikel 10 SW is niet van toepassing wanneer de erflater jaarlijks ten minste 6% van de waarde van de goederen betaalt ter compensatie van het verkregen genot van de vermogensbestanddelen.

Doeleis bij rechtspersoon die als enige bezit een belang kleiner dan 1/3 in een OZR heeft

De Kennisgroep overdrachtsbelasting heeft op 22 oktober 2024 aangegeven dat een rechtspersoon die als enige bezitting een belang kleiner dan 1/3 in een onroerendezaakrechtspersoon (OZR) heeft voldoet aan de doeleis van artikel 4 Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR).⁵

Situatie

Z verkrijgt alle aandelen in Holding X BV. Holding X BV heeft als enige bezitting een 10%-deelneming in Y BV. Y BV is een OZR, omdat zij uitsluitend een onroerende zaak bezit die wordt verhuurd aan derden. Nu het belang in Y BV minder is dan 1/3 vindt er geen consolidatie plaats in de zin van artikel 4, vierde lid WBR. De vraag komt op of een rechtspersoon die als enige bezitting een belang heeft van kleiner dan 1/3 in een OZR voldoet aan de doeleis van artikel 4 WBR.

Standpunt Kennisgroep

Voor de toepassing van artikel 4, eerste lid, WBR wordt het 10%-belang in Y BV fictief aangemerkt als onroerende bezitting van Holding X BV (ingevolge artikel 4, tweede lid, WBR). Nu dit de enige bezitting van Holding X BV is, is dus niet in geschil dat Holding X BV voldoet aan de bezitseis van artikel 4 WBR. Holding X BV voldoet ook aan de doeleis van artikel 4 WBR.

De doeleis houdt in dat de onroerende bezittingen van de te beoordelen rechtspersoon hoofdzakelijk dienstbaar zijn aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van die onroerende zaken.

Ingevolge artikel 4, tweede lid, WBR worden voor de toepassing van artikel 4, eerste lid, WBR onder onroerende zaken mede verstaan fictieve onroerende zaken. Door de introductie van

⁵ Standpunt Kennisgroep Doeलेis bij rechtspersoon die als enige bezit een belang kleiner dan 1/3 in een OZR heeft 22 oktober 2024, KG:052:2024:7.

de consolidatieregeling in artikel 4, vierde lid, WBR op 28 december 2000 is artikel 4, tweede lid, WBR alleen nog van belang bij een OZR-deelneming van minder dan 1/3.

Het 10%-belang in Y BV is dus (op grond van artikel 4, tweede lid, WBR) voor Holding X BV fictief een onroerende zaak, nu Y BV een OZR is. Als waarde van deze bezitting dient bij het bepalen of aan de bezitsei wordt voldaan, de waarde van de deelneming in aanmerking te worden genomen.

Op grond van de wetgeschiedenis en jurisprudentie (HR 3 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:126, BNB 2017/75) komt de kennisgroep tot de conclusie dat voldaan is aan de doelgroepei.

Aandachtspunten adviseur

- De Belastingdienst heeft verduidelijkt dat een rechtspersoon die als enige bezit een belang kleiner dan 1/3 in een OZR heeft, automatisch voldoet aan de doelei. Dit betekent dat als een vennootschap geen andere activa bezit en enkel een minderheidsbelang in een OZR-deelneming, zij als een onroerendezaakrechtspersoon wordt beschouwd. Hierdoor is er in dat geval sprake van een belastbare verkrijging en moet er overdrachtsbelasting worden betaald.
- Dit standpunt is met name van belang voor (bouw)bedrijven die investeren in vastgoed, of die via deelnemingen betrokken zijn bij vastgoedvennootschappen, is het essentieel om rekening te houden met de OZR-regels. Een onbedoelde kwalificatie als OZR kan onverwachte fiscale gevolgen hebben, zoals een heffing van overdrachtsbelasting bij de overdracht van aandelen.

Tot slot

In deze bijdrage is een aantal standpunten van de Belastingdienst rond de AWR, de SW en de WBR behandeld. Het is goed te realiseren dat dit standpunten zijn en geen wetgeving of jurisprudentie. Mocht u andere uitkomsten zien, dan is procederen (met de juiste argumenten) zeker een optie.