

# ECLI:NL:PHR:2023:188

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	17-02-2023
Datum publicatie	03-03-2023
Zaaknummer	22/00619
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2024:239
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	<p>Ongelijke verdeling bij huwelijkse voorwaarden; schenking, fraus legis en verblijvingsbeding.</p> <p>A-G IJzerman heeft conclusie genomen over een wijziging bij huwelijksvoorwaarden van de gerechtigdheid in de gemeenschap van 50%-50% naar 90% (belanghebbende) 10% (erflater), in het zicht van diens overlijden. Fraus legis? Verblijvingsbeding?</p> <p>Het betreft het beroep in cassatie van belanghebbende en het (voorwaardelijk) incidentele beroep van de Staatssecretaris tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 4 januari 2022, nr. 20/00804, ECLI:NL:GHAMS:2022:96.</p> <p>Belanghebbende is op 2 september 2015 in wettelijke gemeenschap van goederen (50% - 50%) gehuwd met erflater. Belanghebbende en erflater zijn op 19 oktober 2017 huwelijksvoorwaarden aangegaan, waarbij is overeengekomen dat erflater gerechtigd zal zijn tot 10% van de gemeenschap en belanghebbende tot 90%. Erflater was op het moment van het aangaan van de huwelijksvoorwaarden reeds ernstig ziek. Erflater is op [] 2017 overleden. Belanghebbende is benoemd tot zijn enige erfgename.</p> <p>De Inspecteur heeft de aanslag erfbelasting opgelegd en gehandhaafd uitgaande van een verkrijging door belanghebbende van 50% van de gemeenschap. Daartoe heeft de Inspecteur primair gesteld dat de wijziging van de gerechtigdheid in de huwelijksgemeenschap ten gunste van belanghebbende, van 50% naar 90%, moet worden beschouwd als een schenking, als gedaan binnen 180 dagen voor het overlijden van erflater, zodat die schenking moet worden geacht krachtens erfrecht door overlijden te zijn verkregen.</p> <p>Subsidiair heeft de Inspecteur gesteld dat het bij huwelijksvoorwaarden overeen gekomen moet worden aangemerkt als een verblijvingsbeding in de zin van artikel 11 SW. In dat artikel is met name bepaald dat indien het aandeel van een erflater in goederen ten gevolge van een overeenkomst bij zijn overlijden verblijft aan een deelgenoot, dat aandeel wordt geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen.</p> <p>Ten slotte heeft de Inspecteur zich beroepen op toepassing van fraus legis. Het Hof heeft de Inspecteur niet gevolgd in zijn primaire en subsidiaire standpunt, maar heeft het beroep op fraus legis gehonoreerd, wegens strijd met doel en strekking van het bepaalde in artikel 1, eerste en zevende lid, SW in verbinding met artikel 12 SW.</p> <p>Het Hof heeft daartoe overwogen dat doel en strekking van die artikelen zouden worden miskend ingeval het aangaan van de huwelijksvoorwaarden in het onderhavige geval niet op één lijn zou worden gesteld met een schenking (normvereiste). Tevens acht het Hof het aangaan van de huwelijksvoorwaarden in overwegende mate - doorslaggevend - ingegeven door belasting verijdelende motieven (motiefvereiste) te weten het ontgaan van de heffing van erfbelasting. In cassatie stelt belanghebbende dat het Hof ten onrechte fraus legis aanwezig heeft geacht.</p> <p>Volgens de A-G kon het Hof op begrijpelijke wijze komen tot het oordeel dat de wijziging van de huwelijksvoorwaarden heeft plaatsgevonden in het zicht van overlijden van de erflater, in die zin dat ten tijde van het aangaan daarvan voorzienbaar was dat belanghebbende erflater binnen afzienbare tijd zou gaan overleven. Daarmee is het ontgaan van erfbelasting als motief gegeven. Het komt de A-G voor dat belanghebbende daartegen geen zodanige reële, zakelijke motieven heeft aangevoerd dat die - anders dan het fiscale motief - doorslaggevend zouden kunnen worden geacht voor de wijziging van de huwelijksvoorwaarden.</p>

De overweging van het Hof dat sprake is van een bevoordeling van belanghebbende die heeft plaatsgevonden binnen 180 dagen voor het overlijden van erflater die op één lijn moet worden gesteld met een schenking, lijkt de A-G in principe juist. Hoewel op dat moment formeel geen vermogensverschuiving plaatsvindt, betekent de wijziging van de huwelijksgemeenschap naar 90% voor belanghebbende en 10% voor erflater in het zicht van overlijden, dat op het moment van de wijziging van de huwelijksvoorwaarden de verschuiving van het vermogen van erflater naar belanghebbende zo goed als zeker is. Immers is er geen sprake van enigszins gelijke levens- en sterftekansen. Daaraan voegt de A-G toe dat het hier aanvaarden van de beoogde fiscale gevolgen van wijziging van huwelijksvoorwaarden, de weg zou openen naar een herhaalbaar en willekeurig ontgaan van erfbelasting. Dat acht de A-G in strijd met doel en strekking van de Successiewet. Doctrinair heeft hier volgens de A-G te gelden dat toepassing van *fraus legis* ertoe moet leiden dat de rechtshandeling van het aangaan van de huwelijksvoorwaarden wordt genegeerd, oftewel wordt geconverteerd tot nihil. Het gevolg daarvan voor de toepassing van de Successiewet is een erfrechtelijke verkrijging van 50% van de (oorspronkelijke) huwelijksgemeenschap. Aldus faalt het middel van belanghebbende. De eerste klacht van de Staatssecretaris dat door de wijziging van de huwelijksvoorwaarden sprake is van een schenking faalt. Dat geldt ook voor de tweede klacht als gericht tegen het niet toepassen van artikel 11 SW door het Hof. De conclusie strekt ertoe dat zowel het principale beroep in cassatie van belanghebbende als het incidentele beroep in cassatie van de Staatssecretaris ongegrond dient te worden verklaard.

Vindplaatsen                      Rechtspraak.nl  
   V-N Vandaag 2023/517  
   Sdu Nieuws Personen- en familierecht 2023/148  
   V-N 2023/15.9 met annotatie van Redactie  
   NLF 2023/0662 met annotatie van Reinier Kooiman  
   Notamail 2023/59  
   NTFR 2023/400 met annotatie van prof. mr. B.M.E.M. Schols  
   Sdu Nieuws Belastingzaken 2023/204  
   Veditax (FutD) 2023030304  
   FutD 2023-0598

## Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL

BIJ DE

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

**Nummer** 22/00619

**Datum** 17 februari 2023

**Belastingkamer** B

**Onderwerp/tijdvak** Erfbelasting 2017

Nr. Gerechtshof 20/00804

Nr. Rechtbank HAA 19/2137

CONCLUSIE

R.L.H. IJzerman

in de zaak van

**[X]**

**tegen**

**de staatssecretaris van Financiën**

## 1 Inleiding

- 1.1 Heden neem ik conclusie naar aanleiding van het beroep in cassatie van [X] , belanghebbende, en het incidenteel beroep in cassatie van de staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 4 januari 2022 (hierna: het Hof).<sup>1</sup>
- 1.2 Belanghebbende is op 2 september 2015 in wettelijke gemeenschap van goederen (50% - 50%) gehuwd met [A] (hierna: erflater), met wie zij reeds 33 jaar een affectieve relatie had. Belanghebbende en erflater zijn op 19 oktober 2017 huwelijksvoorwaarden aangegaan, waarbij is overeengekomen dat erflater gerechtigd zal zijn tot 10% van zowel de schulden als de goederen van de gemeenschap en dat belanghebbende gerechtigd zal zijn tot 90%. Erflater was op het moment van het aangaan van de huwelijksvoorwaarden reeds ernstig ziek.
- 1.3 Erflater is op [...] 2017 overleden. Belanghebbende is benoemd tot zijn enige erfgename. Zij heeft de erfenis zuiver aanvaard.
- 1.4 Belanghebbende heeft aangifte erfbelasting gedaan uitgaande van een verdeling van het gemeenschappelijke vermogen van 50% - 50%. De Inspecteur heeft de aanslag conform de aangifte opgelegd, naar een belaste verkrijging van 1.206.459, uitgaande van een verdeling 50% - 50%.
- 1.5 Belanghebbende heeft tegen deze aanslag bezwaar gemaakt omdat de Inspecteur voorbij is gegaan aan de aantekening op de aangifte dat sprake is van een verdeling 10% - 90%. De Inspecteur heeft bij uitspraak het bezwaar afgewezen en de aanslag gehandhaafd.
- 1.6 Daarop is belanghebbende in beroep gekomen bij de rechtbank Noord-Holland (hierna: de Rechtbank).<sup>2</sup> In geschil is of de verkrijging van belanghebbende door de Inspecteur terecht is berekend op 50% van de huwelijksgemeenschap, ondanks de wijziging bij huwelijksvoorwaarden tot een gerechtigdheid in de huwelijksgemeenschap van 10% voor de man (erflater) en 90% voor de vrouw (belanghebbende). Belanghebbende is van mening dat de aanslag erfbelasting moet worden vastgesteld op basis van die nader overeengekomen verdeling van het gemeenschappelijk vermogen.
- 1.7 De Inspecteur heeft primair gesteld dat de wijziging van de gerechtigdheid in de huwelijksgemeenschap ten gunste van belanghebbende, van 50% naar 90%, moet worden beschouwd als een schenking, als gedaan binnen 180 dagen voor het overlijden van erflater, zodat die schenking moet worden geacht krachtens erfrecht door overlijden te zijn verkregen.
- 1.8 Subsidiair heeft de Inspecteur gesteld dat het bij huwelijksvoorwaarden overeen gekomene moet worden aangemerkt als een verblijvingsbeding in de zin van artikel 11 van de Successiewet 1956 (hierna: SW). In dat artikel is met name bepaald dat indien het aandeel van een erflater in goederen ten gevolge van een overeenkomst bij zijn overlijden verblijft aan een deelgenoot, dat aandeel wordt geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen.
- 1.9 Ten slotte heeft de Inspecteur zich beroepen op toepassing van *fraus legis*.
- 1.10 De Rechtbank heeft over de vraag of ten aanzien van het aangaan van de huwelijksvoorwaarden een schenking moet worden aangenomen, overwogen dat uit arresten van de Hoge Raad uit 1959 en 1971 volgt dat voor de heffing van schenkingsrecht noodzakelijk is dat een eenzijdige vermogensverschuiving tot stand wordt gebracht. Een vermogensverschuiving wordt nader gedefinieerd als de overgang van een waarde uit het vermogen van de schenker in dat van de begiftigde, waardoor de laatste ten koste van de eerste is verrijkt.
- 1.11 Van een voltooide vermogensverschuiving is naar het oordeel van de Rechtbank in casu geen sprake geweest bij het aangaan van de huwelijksvoorwaarden. Hieraan doet niet af dat geen sprake is van een wijziging tijdens het huwelijk van een regime van koude uitsluiting naar gemeenschap van goederen, maar dat in het onderhavige geval de gerechtigdheid met betrekking tot de bestaande gemeenschap van goederen is gewijzigd. Ook dan vindt immers geen voltooide vermogensverschuiving plaats bij het aangaan van de huwelijksvoorwaarden. Dat betekent dat een grondslag voor de heffing van het schenkingsrecht ontbreekt.
- 1.12 De Rechtbank heeft ook het subsidiaire betoog van de Inspecteur verworpen. De Rechtbank heeft overwogen dat van een verblijvingsbeding alleen sprake kan zijn wanneer het is gekoppeld aan het overlijden. Indien het verblijven ook bij leven kan plaatsvinden, kan niet worden gesproken van een

verblijvensbeding. Belanghebbende en erflater hebben in de huwelijksvoorwaarden louter een wijze van verdeling opgenomen met het oog op de ontbinding van de gemeenschap. De werking hiervan is niet afhankelijk van het overlijden van een van de partners, doch kan ook het gevolg zijn van een andere oorzaak van ontbinding van het huwelijk, zoals echtscheiding.

- 1.13 De Rechtbank heeft ook het meer subsidiaire betoog verworpen, dat hier sprake zou zijn van *fraus legis*. Daartoe is met name overwogen dat niet kan worden geoordeeld dat doel en strekking van de SW zouden worden miskend als in de onderhavige situatie geen schenking zou worden aangenomen. De wetgever is namelijk in arresten uit 1959 en 1971 gewezen op de aan de orde zijnde beperking van heffing van erfbelasting, doch heeft tot op heden geen aanleiding gezien tot aanpassing van de wetgeving.
- 1.14 Verder is hier volgens de Rechtbank geen sprake van een constructie met een met zekerheid te verkrijgen fiscaal voordeel. Immers, ook belanghebbende had de eerst stervende kunnen zijn en in dat geval waren de huwelijksvoorwaarden voor haar echtgenoot fiscaal zeer ongunstig geweest. Dat belastingbesparing wel ten grondslag zal hebben gelegen aan de opgestelde huwelijksvoorwaarden, is onvoldoende voor het aannemen van *fraus legis*.
- 1.15 De Inspecteur heeft hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de Rechtbank.
- 1.16 Het Hof is met de Rechtbank van oordeel dat het aangaan van de huwelijksvoorwaarden niet heeft geleid tot een vermogensverschuiving tussen de echtgenoten op grond waarvan een schenking of gift (onder tijdsbepaling) kan worden aangenomen.
- 1.17 Het Hof onderschrijft het oordeel van de Rechtbank dat met het aangaan van de huwelijksvoorwaarden geen verblijvingsbedingen zijn overeengekomen. Dat het aangaan van de huwelijksvoorwaarden met kort daarop de ontbinding van het huwelijk door overlijden vermogensrechtelijk een zelfde uitwerking heeft als een verblijvensbeding, is onvoldoende om te concluderen dat een dergelijk beding is overeengekomen. Daarbij zij bedacht dat de huwelijksgoederengemeenschap ook op andere wijze dan door overlijden zou kunnen zijn ontbonden, terwijl ook in dat geval 90% van die gemeenschap aan belanghebbende zou toekomen. Dit betekent dat de door de Inspecteur in stelling gebrachte leden twee en vier van artikel 11 SW volgens het Hof niet van toepassing zijn.
- 1.18 Het Hof is gekomen tot het oordeel dat het beroep van de Inspecteur op *fraus legis* slaagt, wegens strijd met doel en strekking van het bepaalde in artikel 1, eerste en zevende lid, SW in verbinding met artikel 12 SW.3
- 1.19 Het Hof heeft daartoe overwogen dat doel en strekking van die artikelen zouden worden miskend ingeval het aangaan van de huwelijksvoorwaarden in het onderhavige geval niet op één lijn zou worden gesteld met een schenking (normvereiste). Tevens acht het Hof het aangaan van de huwelijksvoorwaarden in overwegende mate - doorslaggevend - ingegeven door belastingverrijdelende motieven (motiefvereiste) te weten het ontgaan van de heffing van erfbelasting. Het Hof stelt vast dat de door belanghebbende en erflater gevolgde weg kunstmatig en van elk reëel belang ontbloomd is, afgezien van het anti-fiscale belang.
- 1.20 De doorslaggevende reden van belastingverrijdeling, het ontgaansmotief, ziet het Hof louter in vrijgevigheid van erflater aan belanghebbende en niet op het tot stand brengen van een goederengemeenschap ten behoeve van samenleven; de gemeenschap van goederen was er immers al eerder. Tevens was al bekend dat belanghebbende bij ontbinding van het huwelijk door overlijden daartoe gerechtigd zou zijn als enige erfgename.
- 1.21 Daaraan voegt het Hof toe dat zijdens belanghebbende is verklaard dat op het moment van het aangaan van de huwelijksvoorwaarden erflater reeds ernstig ziek was. Uit dit laatste leidt het Hof af dat er ten tijde van het aangaan van de huwelijksvoorwaarden geen sprake was van enigszins gelijke levens- en sterftেকansen; zon anderhalve maand na het aangaan van de huwelijksvoorwaarden is erflater ook daadwerkelijk overleden. De huwelijksvoorwaarden kunnen dan ook geacht worden te zijn aangegaan in het zicht van overlijden.
- 1.22 Een en ander impliceert volgens het Hof dat hier sprake is van een bevoordeling van belanghebbende die heeft plaatsgevonden binnen 180 dagen voor het overlijden van erflater die op één lijn moet worden gesteld met een schenking. Alsdan fingeert artikel 12 SW de bevoordeling tot een verkrijging

krachtens erfrecht. Dit betekent dat met het opleggen van de aanslag de bevoordeling door de Inspecteur terecht in de aanslag erfbelasting is begrepen.

- 1.23 Tegen het oordeel van het Hof dat het beroep van de Inspecteur op fraud legis slaagt, komt belanghebbende thans op in cassatie.
- 1.24 De Staatssecretaris heeft in het verweerschrift tevens (voorwaardelijk) incidenteel beroep in cassatie ingesteld als gericht ten eerste tegen het oordeel van het Hof dat het aangaan van de huwelijksvoorwaarden niet heeft geleid tot een vermogensverschuiving tussen de echtgenoten op grond waarvan een schenking of gift (onder tijdsbepaling) kan worden aangenomen en ten tweede tegen het oordeel van het Hof dat met het aangaan van de huwelijksvoorwaarden geen verblijvingsbedingen zijn overeengekomen.
- 1.25 De opbouw van deze conclusie is verder als volgt. In onderdeel 2 zijn de feiten en het geding in feitelijke instanties weergegeven. Onderdeel 3 bevat een uiteenzetting van het geding in cassatie. Onderdeel 4 omvat relevante wetgeving, parlementaire geschiedenis, literatuur en jurisprudentie. In onderdeel 5 worden de over en weer aangevoerde klachten beoordeeld; met conclusie in onderdeel 6.4

## **2 De feiten en het geding in feitelijke instanties**

2.1 De uitspraak van het Hof, waarin tevens zijn weergegeven alle relevante onderdelen van de uitspraak van de Rechtbank, is hieronder opgenomen:

1. Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende met dagtekening 16 oktober 2018 een aanslag erfbelasting opgelegd ten bedrage van 229.064 naar een belaste verkrijging van 1.206.459.
- 1.2. Belanghebbende heeft hiertegen op 17 oktober 2018 bezwaar gemaakt. De inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar, gedagtekend 27 februari 2019, het bezwaar afgewezen en de aanslag gehandhaafd.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld. Bij uitspraak van 20 november 2020 heeft de rechtbank het beroep gegrond verklaard en als volgt beslist:  
"De rechtbank:
  - verklaart het beroep gegrond;
  - vernietigt de uitspraak op bezwaar;
  - vernietigt de belastingaanslag en bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op bezwaar;
  - veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres tot een bedrag van 1.050; en
  - draagt verweerder op het betaalde griffierecht van 47 aan eiseres te vergoeden."1.4. Het tegen deze uitspraak door de inspecteur ingestelde hoger beroep is bij de griffie van het Hof ingekomen op 31 december 2020 en nader aangevuld bij e-mail en faxbericht van 25 januari 2021. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

1.5. Van de zijde van de inspecteur is bij de griffie van het Hof op 21 oktober 2021 een nader stuk ingekomen. Hiervan is een kopie aan belanghebbende gezonden.1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 10 november 2021. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. De rechtbank heeft - voor zover in hoger beroep nog van belang - de volgende feiten vastgesteld (in deze uitspraak is belanghebbende aangeduid als eiseres en de inspecteur als verweerder):

"Feiten

1. Eiseres is op 2 september 2015 in wettelijke gemeenschap van goederen gehuwd met [A] (hierna ook: erflater), met wie zij reeds 33 jaar een affectieve relatie had. Eiseres en erflater zijn op 19 oktober 2017 huwelijksvoorwaarden aangegaan, waarbij is overeengekomen dat erflater gerechtigd zal zijn tot 10% van zowel de schulden als de goederen van de gemeenschap en dat eiseres gerechtigd

zal zijn tot 90% van zowel de schulden als de goederen van de gemeenschap.

2. Erfflater is op [...] 2017 overleden. Eiseres is benoemd tot zijn enige erfgename. Zij heeft de erfenis zuiver aanvaard.

3. Eiseres heeft aangifte erfbelasting gedaan uitgaande van een verdeling van het gemeenschappelijke vermogen van 50% - 50%. Bij de aangifte is de aantekening gemaakt dat in het aangifteprogramma niet is voorzien in de verdeling 10% - 90%.

4. Verweerder heeft de aanslag conform de aangifte opgelegd, naar een belaste verkrijging van 1.206.459 en uitgaande van een verdeling 50% - 50%.

5. Eiseres heeft tegen deze aanslag bezwaar gemaakt omdat verweerder voorbij is gegaan aan de aantekening op de aangifte dat sprake is van een verdeling 10% - 90%."

3. Geschil in hoger beroep

Evenals bij de rechtbank is in hoger beroep in geschil of de aanslag erfbelasting moet worden vastgesteld uitgaande van een verdeling van het gemeenschappelijk vermogen tussen erflater en belanghebbende van 10%-90%, hetgeen belanghebbende voorstaat, of dat moet worden uitgegaan van de door de inspecteur gehanteerde verdeling van 50%-50%. Meer in het bijzonder is in geschil of het aangaan van huwelijkse voorwaarden waarbij de algehele gemeenschap van goederen wordt gewijzigd in een gemeenschap van goederen waartoe de echtgenoten ongelijk gerechtigd zijn, een schenking vormt voor zover de gerechtigdheid, 50% van het tot de gemeenschap van goederen behorende vermogen overstijgt.

4. Het oordeel van de rechtbank

De rechtbank heeft- voor zover van belang in hoger beroep - het volgende overwogen en beslist:

"Beoordeling van het geschil

Ontvankelijkheid van het beroep

()

Materieel

12. Het geschil betreft allereerst de vraag of ten aanzien van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden een schenking moet worden aangenomen. De rechtbank overweegt dat de Hoge Raad in de arresten van 28 februari 1959, nr. 13787, ECLI:NL:HR:1959:AY1786, BNB 1959/122 en van 17 maart 1971, nr. 16473, ECLI:NL:HR:1971:AX5018, BNB 1971/95 heeft geoordeeld dat voor de heffing van schenkingsrecht noodzakelijk is dat een eenzijdige vermogensverschuiving tot stand wordt gebracht. Een vermogensverschuiving wordt nader gedefinieerd als de overgang van een waarde uit het vermogen van de schenker in dat van de begiftigde, waardoor de laatste ten koste van de eerste is verrijkt. In bovengenoemd arrest van 28 februari 1959 is onder meer overwogen:

"()

dat dit echter niet betekent, dat - indien de ene partij, te dezen de man, een groter vermogen in de gemeenschap brengt dan de ander, de vrouw - reeds door dit intreden van de gemeenschap zich een eenzijdige waardeverschuiving uit het vermogen van den man naar dat van de vrouw heeft voltrokken, zoals deze kenmerkend is voor bevoordeling door schenking en daarmee tevens voor de verkrijging door schenking in den zin der Successiewet;

dat toch, in de eerste plaats, het intreden der algehele goederengemeenschap een gezamenlijken eigendom tussen de echtgenoten doet ontstaan, waarbij partijen - geheel anders dan de deelgenoten in een gewonen mede-eigendom, die in beginsel gerechtigd zijn ten allen tijde den mede-eigendom te doen eindigen en over hun aandelen in de bijzondere objecten te beschikken - in hun rechten op de gemene goederen gebonden zijn door de regels, die de verhouding der huwelijksgemeenschap beheersen;

dat dit betekent dat voor de "bevoordeelde" echtgenoot, die de huwelijksgemeenschap niet eenzijdig kan beëindigen, terwijl aandelen in de verschillende afzonderlijke objecten waarover beschikt zou kunnen worden ontbreken en bovendien nog, als regel, de goederen der gemeenschap onder het bestuur staan van den echtgenoot van wiens zijde zij in de gemeenschap zijn gevallen - derhalve van den "schenkende" echtgenoot -, iedere mogelijkheid ontbreekt om, zolang de huwelijksgemeenschap

niet op een daarvoor wettelijk voorgeschreven wijze is beëindigd, over de baten, welke de boedelmenging voor haar als deelgenoot inhield, als een haar afzonderlijk toekomend vermogensbestanddeel te beschikken;

()

dat de Successiewet 1956 voor het heffen van schenkingsrecht in een zodanig geval geen aanknopingspunt geeft en indien het wenselijk is, in verband met de thans mogelijk geworden wijziging van huwelijkse voorwaarden gedurende het huwelijk, een bevoordeling, waartoe de instelling van een huwelijksgemeenschap uiteindelijk kan hebben geleid, in verband met een vrijgevigheid, waartoe deze bevoordeling valt terug te brengen, te belasten, de wetgever dit geval zal moeten regelen;

()”

In het arrest van 17 maart 1971 is overwogen:

“(

dat daartoe een bevoordeling van de ene echtgenoot door de andere als gevolg van boedelmenging door een wijziging van de huwelijkse voorwaarden als de onderhavige niet kan worden gerekend, omdat niet reeds door het intreden van de algehele gemeenschap van goederen zich een op een bepaald ogenblik voltooide eenzijdige waardeverschuiving uit het vermogen van de ene naar dat van de andere echtgenoot voltrekt, zoals deze kenmerkend is voor bevoordeling door schenking en daarmee tevens voor de verkrijging door schenking in de zin der Successiewet 1956.

()”

De rechtbank concludeert dat ook in het onderhavige geval geen sprake is van een voltooide vermogensverschuiving. Hieraan doet niet af dat in dit geval geen sprake is van een wijziging tijdens het huwelijk van een regime van koude uitsluiting naar een algehele gemeenschap van goederen, maar dat hier de gerechtigdheid met betrekking tot de bestaande gemeenschap van goederen is gewijzigd. Ook in dat geval vindt immers geen voltooide vermogensverschuiving plaats bij het aangaan van de huwelijkse voorwaarden. Dat betekent dat een grondslag voor de heffing van het schenkingsrecht ontbreekt.

13. Verweerder betoogt dat het schenkingsmoment, en daarmee het belastbare feit, reeds in de obligatoire fase moet worden gezocht. De rechtbank kan verweerder hierin niet volgen, nu dit betoog niet te verenigen is met de lijn die de Hoge Raad heeft uitgezet in de hiervoor aangehaalde arresten van 1959 en 1971, en welke lijn de Hoge Raad nadien niet heeft gewijzigd. De Hoge Raad heeft immers duidelijk aansluiting gezocht niet bij het moment van het aangaan van een verplichting, maar bij het moment van een voltooide eenzijdige waardeverschuiving uit het vermogen van de ene echtgenoot naar dat van de andere echtgenoot. Zoals de Hoge Raad in het arrest van 1971 heeft overwogen, is het de taak van de wetgever om desgewenst een wettelijke grondslag voor belastbaarheid te creëren voor situaties als de onderhavige. Nu de wetgever zulks tot op heden heeft nagelaten, is het niet aan de rechtbank om af te wijken van de vaste jurisprudentie van de Hoge Raad.

14. Verweerder betoogt subsidiair dat sprake is van een verblijfsbeding als genoemd in artikel 11, tweede lid, dan wel artikel 11, vierde lid, van de SW. Dienaangaande overweegt de rechtbank dat van een verblijfsbeding in voormelde zin alleen sprake kan zijn wanneer het is gekoppeld aan het overlijden. Indien het verblijven ook bij leven kan plaatsvinden, kan niet worden gesproken van een verblijfsbeding in vorenbedoelde zin. Eiseres en erflater hebben in de huwelijkse voorwaarden louter een wijze van verdeling opgenomen met het oog op de ontbinding van de gemeenschap. De werking hiervan is niet afhankelijk van het overlijden van een van de partners, doch kan ook het gevolg zijn van een andere oorzaak van ontbinding van het huwelijk. De rechtbank verwerpt het subsidiaire betoog van verweerder.

15. Meer subsidiair beroept verweerder zich op het leerstuk van *fraus legis*. Voor het kwalificeren van een rechtshandeling als *fraus legis* is vereist dat de handeling strijdig is met doel en strekking van de wet en dat (onaanvaardbare) belastingverijdeling het doorslaggevende motief is geweest. Naar het oordeel van de rechtbank kunnen de in dit geval gesloten huwelijkse voorwaarden niet worden aangemerkt als een dergelijke gekunstelde constructie. In de eerste plaats kan niet worden geoordeeld



dat doel en strekking van de SW zouden worden miskend als in de onderhavige situatie geen schenking zou worden aangenomen. De wetgever is in de voornoemde arresten uit 1959 en 1971 gewezen op de aan de orde zijnde beperking van de heffing van erfbelasting doch heeft tot op heden geen aanleiding gezien tot aanpassing van de wetgeving.

Daarnaast is geen sprake van een constructie met een met zekerheid te verkrijgen fiscaal voordeel. Immers, ook eiseres had de eerststervende kunnen zijn en in dat geval waren de huwelijkse voorwaarden voor haar echtgenoot fiscaal zeer ongunstig geweest. Dat belastingbesparing wel ten grondslag zal hebben gelegen aan de opgestelde huwelijkse voorwaarden, is onvoldoende voor het aannemen van fraud legis. Ook dit meer subsidiaire standpunt wordt derhalve verworpen.

16. Gelet op het vorenoverwogene dient het beroep gegrond te worden verklaard.”

## 5. Beoordeling van het geschil

### Standpunten inspecteur

- 5.1.1. De inspecteur heeft zijn in eerste aanleg ingenomen standpunten herhaald. In hoger beroep heeft hij daar nog het volgende aan toegevoegd.
- 5.1.2. Aangezien de huwelijkse voorwaarden zijn opgemaakt in het zicht van het overlijden van erflater is geen sprake van een kanscontract, maar van een gift. De inspecteur wijst hierbij op HR 1 oktober 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC1081, NJ 1994/257. Erflater heeft vrijwillig afstand gedaan van zijn recht om (ten minste) 50% tot zijn vermogen te laten behoren. De gift is perfect geworden binnen 180 dagen voor het overlijden. Daarom is artikel 12 van de Successiewet 1956 (SW) van toepassing. Een dergelijke gift zou de legitieme portie ook kunnen verminderen.
- 5.1.3. Subsidiair luidt het standpunt dat sprake is van een verblijvingsbeding aangezien de verdeling zich voltrekt bij de ontbinding van het huwelijk en een andere ontbindingsgrond dan overlijden niet in het verschieft lag. Het doet er dan niet toe wie als eerste overlijdt. De huwelijkse voorwaarden zijn in het zicht van overlijden opgemaakt. De inspecteur wijst in dit verband op HR 2 december 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY0547, BNB 1960/20).
- 5.1.4. Meer subsidiair luidt het standpunt dat sprake is van een beding als bedoeld in artikel 11, lid 4, SW dat afhankelijk is van het overlijden van de eerststervende. Het beding had ook bij leven in werking kunnen treden bijvoorbeeld in geval van echtscheiding, maar dat is in dit geval niet gebeurd. De rechtbank heeft ten onrechte geoordeeld dat voor toepassing van artikel 11, lid 4, SW het beding alleen van het overlijden afhankelijk moet zijn.
- 5.1.5. Aangaande fraud legis heeft de inspecteur gesteld dat het gaat om de ontduiking van artikel 1, lid 7, SW. Hij heeft daartoe aangevoerd dat de enige reden om bij huwelijkse voorwaarden een breukdelengemeenschap van 10%-90% overeen te komen belastingverijdeling is geweest. In economische zin is er niets gewijzigd: staande huwelijk zijn beide huwelijkspartners gerechtigd tot het gehele vermogen. De verdeling is ook op ieder moment weer eenvoudig aan te passen door middel van een notariële akte. Ook wat betreft de erfopvolging voegen de voorwaarden niets toe aangezien belanghebbende in het testament van erflater als enig erfgenaam was benoemd.

### Standpunten belanghebbende

- 5.2.1. Belanghebbende betwist dat sprake is van een gift: bij het aangaan van de huwelijkse voorwaarden is geen sprake van een eenzijdige vermogensverschuiving. Van belang daarbij is dat op voorhand niet vaststond dat erflater eerder zou overlijden dan belanghebbende. Omdat bij het aangaan van de huwelijkse voorwaarden de uiteindelijke verrijking nog niet is vast te stellen, kan geen sprake zijn van een schenking of gift. Er is ook geen sprake van een bevoordelingsbedoeling omdat belanghebbende al als erfgenaam was aangewezen. In dat verband onderschrijft belanghebbende de gezamendehandse visie die is bevestigd in HR 3 februari 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX5018, BNB 1971/95: zowel in geval van een wettelijke gemeenschap van goederen als bij een ongelijke gerechtigdheid in het vermogen op grond van huwelijkse voorwaarden zijn er dan volgens belanghebbende staande huwelijk geen aandelen te onderscheiden in het vermogen; de echtgenoten zijn ieder gerechtigd tot het geheel. Er is dan geen voltooide en bepaalde vermogensverschuiving te onderkennen. Belanghebbende wijst in

dat verband tevens op HR 7 mei 2021, ECLI:NL:HR:2021:708, BNB 2021/112, NJ 2021/223.

- 5.2.2. Belanghebbende betwist dat sprake is van verblijvingsbedingen als bedoeld in artikel 11 SW. Bovendien zijn er ook buiten de huwelijkse voorwaarden geen bedingen gesloten.
- 5.2.3. Er is niet voldaan aan de voorwaarden van *fraus legis*. Zo is er geen enkel aantoonbaar fiscaal voordeel en is sprake van een beperkt benutte erfbelastingvrijstelling.

Oordeel Hof

- 5.3.1. Het Hof stelt voorop dat door in artikel 1, lid 7, SW te verwijzen naar artikel 7:186, lid 2, van het Burgerlijk Wetboek de wetgever heeft bewerkstelligd dat in een geval als het onderhavige van een belastbare schenking alleen sprake kan zijn indien de inspecteur aannemelijk kan maken dat op het door hem gestelde moment het vermogen van de begunstigde tot een op dat moment bepaalbaar bedrag is bevoordeeld doordat een ander dat voordeel vanuit diens vermogen heeft afgestaan. Het Hof is met de rechtbank van oordeel dat het aangaan van de huwelijkse voorwaarden niet heeft geleid tot een vermogensverschuiving tussen de echtgenoten op grond waarvan een schenking of gift (onder tijdsbepaling) kan worden aangenomen. Er is geen toereikende grond om aan te nemen dat belanghebbende op het moment van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden kon beschikken over 90% van de in de huwelijksgemeenschap aanwezige goederen of daarop aanspraak kon maken, als ware het een haar afzonderlijk toebehorend vermogensbestanddeel (vgl. HR 7 mei 2021, ECLI:NL:HR:2021:708, BNB 2021/112, NJ 2021/223). Het Hof neemt daarbij in aanmerking dat het aangaan van de huwelijkse voorwaarden niet heeft geleid tot een wijziging van de huwelijksgoederengemeenschap zoals die voordien bestond tijdens de algehele gemeenschap van goederen; beide echtgenoten waren reeds voor het aangaan van de huwelijkse voorwaarden voor het geheel gerechtigd tot de huwelijksgoederengemeenschap, en daarin is na het maken van de huwelijkse voorwaarden geen wijziging gekomen. Mede gelet op de door de rechtbank aangehaalde jurisprudentie in onderdeel 12 van haar uitspraak, is geen sprake van een schenking (of gift). Omdat geen sprake is van een schenking (of gift) ten tijde van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden is evenmin sprake van een op hetzelfde tijdstip doen van een schenking (of gift) onder tijdsbepaling. Het Hof stelt in dit verband vast dat niets omtrent een tijdsbepaling is overeengekomen tussen erflater en belanghebbende.
- 5.3.2. Het Hof onderschrijft het oordeel van de rechtbank dat met het aangaan van de huwelijkse voorwaarden geen verblijvingsbedingen zijn overeengekomen. Dat het aangaan van de huwelijkse voorwaarden met kort daarop de ontbinding van het huwelijk door overlijden vermogensrechtelijk een zelfde uitwerking heeft als een verblijvingsbeding, is onvoldoende om te concluderen dat een dergelijk beding is overeengekomen. Daarbij zij bedacht dat de huwelijksgoederengemeenschap ook op andere wijze dan door overlijden zou kunnen zijn ontbonden terwijl ook in dat geval 90% van die gemeenschap aan belanghebbende zou toekomen. Dit betekent dat de door de inspecteur in stelling gebrachte leden 2 en 4 van artikel 11 SW niet van toepassing zijn.
- 5.3.3. Het Hof komt anders dan de rechtbank tot het oordeel dat het beroep van de inspecteur op het leerstuk van *fraus legis* wegens strijd met doel en strekking van het bepaalde in artikel 1, lid 1 en lid 7, SW in verbinding met artikel 12 SW (vgl. HR 26 mei 1926, ECLI:NL:HR:1926:78, NJ 1926/723 het zogenoemde 3-dagen arrest en HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY0548, BNB 2013/151), slaagt. Het Hof overweegt daartoe als volgt. De erfbelasting heeft tot doel het belasten van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde (artikel 1, lid 1 aanhef en onder 1, SW). Op grond van artikel 12 SW wordt tevens geacht op grond van erfrecht te zijn verkregen al wat binnen 180 dagen aan het overlijden voorafgegaan is geschonken door een erflater die ten tijde van dat overlijden in Nederland woonde. Zoals hiervoor onder 5.3.1. is overwogen, is met het aangaan van de huwelijkse voorwaarden als zodanig geen sprake van een schenking. Wel zouden doel en strekking van artikel 1, lid 1 en lid 7, en artikel 12, lid 1, SW worden miskend ingeval het aangaan van de huwelijkse voorwaarden in het onderhavige geval niet op één lijn zou worden gesteld met een schenking (normvereiste). Tevens acht het Hof het aangaan van de huwelijkse voorwaarden in overwegende mate - doorslaggevend - ingegeven door belastingverrijdelende

motieven (motiefvereiste) te weten het ontgaan van de heffing van erfbelasting. Het Hof stelt vast dat de door belanghebbende en erflater gevolgde weg kunstmatig en van elk reëel belang ontbloomt is, afgezien van het anti-fiscale belang (vgl. HR 13 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH5619, BNB 2009/123). Het Hof acht daartoe de volgende feiten en omstandigheden redengevend.

5.3.4. Met (en bij) het aangaan van de huwelijkse voorwaarden heeft erflater belanghebbende bevoordeeld aangezien belanghebbende bij ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap (en bij in leven zijn) vanwege de overeengekomen huwelijkse voorwaarden niet langer 50% maar 90% van de huwelijksgoederengemeenschap toekomt. Het oogmerk van handelen door erflater kan in dit geval worden geacht louter te zijn gebaseerd op vrijgevigheid en niet op het tot stand brengen van een goederengemeenschap ten behoeve van samenleven (anders dan in HR 28 februari 1959, nr. 13787, ECLI:NL:HR:1959:AY1786, BNB 1959/122); de(zelfde) algehele gemeenschap van goederen bestond namelijk al op het moment van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden.

Anders dan het (geheel) ontgaan van erfbelasting is niet aannemelijk geworden dat er een andere reden was om de huwelijkse voorwaarden aan te gaan; vast staat immers dat belanghebbende daaraan voorafgaand al gerechtigd was tot dezelfde huwelijksgoederengemeenschap en bij ontbinding van het huwelijk door overlijden daartoe gerechtigd zou zijn als enig erfgenaam. Daar komt bij dat zijdens belanghebbende is verklaard dat op het moment van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden erflater reeds ernstig ziek was. Uit dit laatste leidt het Hof af dat er ten tijde van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden geen sprake was van enigszins gelijke levens- en sterftkansen; zon anderhalve maand na het aangaan van de huwelijkse voorwaarden is erflater ook daadwerkelijk overleden. De huwelijkse voorwaarden kunnen dan ook geacht worden te zijn aangegaan in het zicht van overlijden. Hierdoor is sprake van een bevoordeling van belanghebbende die heeft plaatsgevonden binnen 180 dagen voor het overlijden van erflater die op één lijn moet worden gesteld met een schenking. Alsdan fingeert artikel 12 SW de bevoordeling tot een verkrijging krachtens erfrecht. Dit betekent dat met het opleggen van de aanslag de bevoordeling door de inspecteur terecht in de aanslag erfbelasting is begrepen.

Slotsom

5.4. Het vorenstaande leidt tot de slotsom dat het hoger beroep van de inspecteur gegrond is en dat de uitspraak van de rechtbank dient te worden vernietigd.

## 6. Kosten

Het Hof vindt geen aanleiding voor een veroordeling in de kosten in verband met de behandeling van het hoger beroep op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht in verbinding met artikel 8:108 van die wet.

## 7. Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- verklaart het beroep ongegrond.

2.2 In het beroepschrift bij het Hof heeft de Inspecteur in algemene bewoordingen een beroep gedaan op het leerstuk van *fraus legis*.

2.3 Op de zitting bij het Hof van 10 november 2021 is aan de vertegenwoordigers van de Inspecteur de vraag voorgelegd welke wetsbepaling in het kader van *fraus legis* zou zijn ontdoken. Van die kant is daarop geantwoord dat sprake is van wetsontduiking, meer in het bijzonder van artikel 1, zevende lid, SW. In het proces-verbaal van het verhandelde ter zitting wordt daarover vermeld:

Ter zitting zijn verschenen ( ) namens de inspecteur [B] en [C] .

( )

[B] :

Ik verwijs voor mijn standpunt naar de stukken. Het gaat hier om een belaste schenking of om een verblijvingsbeding dat is belast op grond van artikel 11, lid 4, van de Successiewet 1956 (SW). Ik beroep mij tot slot op *fraus legis*.

()

Het Hof vraagt mij waarom ik het standpunt inneem dat de huwelijkse voorwaarden in het zicht van overlijden van de erflater zijn overeengekomen. Mijn reactie daarop is dat de erflater kort na het opmaken van de huwelijkse voorwaarden is overleden. Belanghebbende stelt echter dat er geen ziekte was en dat de huwelijkse voorwaarden niet in zicht van overlijden zijn opgemaakt. Ik stel daartegenover geen andere feiten.

F.H. van der Kamp :

Dit onderwerp is ook bij de zitting van de rechtbank aan de orde geweest. De partner van belanghebbende was wel ernstig ziek. Hoelang zon ziekte zal duren, weet men nooit. Ik vond de door de inspecteur gehanteerde term "in het zicht van overlijden" vrij boud en heb dat toen proberen te nuanceren. Achteraf kan worden gesteld dat de huwelijkse voorwaarden in het zicht van overlijden zijn opgemaakt. Vooraf was dat niet zo te stellen.

[X] :

Het Hof vraagt mij of mijn partner terminaal ziek was. Ik antwoord daarop ontkennend.

[B] :

Het Hof vraagt mij welke wetsbepaling in het kader van *fraus legis* ontdoken zou zijn. Ik verwijs daarvoor naar het artikel van professor Stevens in WFR: *fraus legis* kan zich ook voordoen als de handelingen uiteindelijk geen effect hebben gehad maar zijn verricht om belasting te besparen. Dus in mijn visie is de erfbelasting in het algemeen ontdoken.

[C] :

Er is sprake van wetsontduiking, meer in het bijzonder van artikel 1, lid 7, van de SW. Belanghebbende heeft een vergelijking gemaakt met het arrest van de Hoge Raad van 7 mei 2021, NJ 2021/223. Dat betrof echter een heel andere zaak. De voorliggende zaak is fundamentele. Bij een beperkte gemeenschap kan worden gesteld dat als het meerdere mag, (een verdeling van 50%-50%), dan mag het mindere ook.

Hier is de verdeling van het gemeenschappelijk vermogen echter 10%-90% geworden en die verdeling kan ook 99%-1% zijn. In feite wordt dan de erfbelasting voor gehuwden afgeschaft. In de gezamendehandse visie gaan de huwelijkse voorwaarden pas werken bij overlijden. Bij de wijze van handelen van belanghebbende wordt de gehele erfbelasting uitgehold en datzelfde geldt dan voor de legitieme portie.

In de voorliggende zaak is het enige doel besparing van erfbelasting. Ik zie in deze zaak geen civielrechtelijk voordeel want belanghebbende was de enige erfgenaam van erflater.

### 3 Het geding in cassatie

3.1 Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraak van het Hof. De Staatssecretaris heeft in één processtuk een verweerschrift ingediend en tevens voorwaardelijk incidenteel beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbende heeft in één processtuk een conclusie van repliek ingediend en het incidentele cassatieberoep beantwoord. De Staatssecretaris heeft meegedeeld af te zien van dupliek in het principale cassatieberoep en repliek in het incidentele cassatieberoep.

#### Beroep in cassatie

3.2 Belanghebbende heeft in cassatie één middel voorgesteld.

#### Cassatiemiddel

Met betrekking tot dit beroep worden het volgende middel van cassatie voorgedragen:

#### Middel I (fraus legis)

Schending en/of onjuist toepassing van het recht en/of schending althans onjuiste toepassing van het recht, in het bijzonder van artikel 8:77, lid 1, onderdeel b, en/of artikel 8:77, lid 2, van de Algemene wet bestuursrecht althans verzuim van vormen waarvan de niet-inachtneming met nietigheid is bedreigd, omdat het gerechtshof ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen, althans zonder nadere motivering - welke ontbreekt - onbegrijpelijk zijn, heeft beslist dat de door [X] en wijlen haar echtgenoot een kunstmatige en van elk reëel belang ontbloot, gevolgde weg is bewandeld bij het aangaan van de huwelijksvoorwaarden.

#### Toelichting

Ter toelichting van dit cassatiemiddel merkt [X] het volgende op:

1.1 Het hof baseert zijn oordeel dat er sprake is van fraus legis op de vooronderstelling dat het aangaan van huwelijksvoorwaarden op 19 oktober 2017 in overwegende mate - doorslaggevend - [is] ingegeven door belastingverijdelende motieven. Dat oordeel is blijkens r.o. 5.3.4 gebaseerd op de vooronderstelling dat Het oogmerk van het handelen van erflater in dit geval geacht wordt louter te zijn gebaseerd op vrijgevigheid en niet op het tot stand brengen van een goederengemeenschap ten behoeve van samenleven. En verder dat er geen andere redenen aanwezig waren om de huwelijksvoorwaarden aan te gaan behoudens het ontgaan van erfbelasting en dat op het moment van het aangaan van de huwelijksvoorwaarden erflater ernstig ziek was.

Tevens is van belang dat in beginsel belastingplichtigen de meest gunstige fiscale weg mag bewandelen. Een "zakelijk vormgegeven familieverzekering bij overlijden", ter optimalisering van de familievermogensrechtelijke positie, is door Uw Raad geoordeeld als niet zijnde "fraus legis", zie HR 11 juli 2008, BNB 2008/253.

1.2 Uit de rechtspraak komt naar voren dat wil sprake zijn van fraus legis voldaan dient te worden aan twee cumulatieve voorwaarden. Die twee cumulatieve voorwaarden zijn dat (i) sprake moet zijn van strijd met doel en strekking van de wet en (ii) belastingverijdeling de doorslaggevende beweegreden is geweest.

1.3 Het maken van huwelijksvoorwaarden is geen gekunstelde constructie. Deze zijn ook niet herroepelijk, in tegenstelling van testamenten. Er kunnen tal van redenen zijn om staande het huwelijk huwelijksvoorwaarden aan te gaan. Daarbij heeft Uw Raad recent geoordeeld dat het opnemen van een (beperkte) huwelijksgemeenschap niet als een schenking is aan te merken (HR 7 mei 2021, BNB 2021/112).

Evenmin is er sprake van een schenking, indien er door opheffen van huwelijksvoorwaarden, houdend koude uitsluiting, wederom een algehele gemeenschap van goederen ontstaat (vóór 2018). Een ongelijk aandeel in de gemeenschap bij ontbinding daarvan, maakt dat niet anders. Er is immers geen beschikkingsmacht en tevens kunnen zich nog allerhande, zelfs nadelige, waardeverschuivingen voordoen. Zie in dat verband de noot van E.A.A. Luijten bij uw uitspraak van 17 maart 1971, onder 3.b.:

“Men denke aan een onverwachte erfenis of loterijprijs, die thans in de gemeenschap valt, doch die - bij het bestaan van huwelijkse voorwaarde - aan de onvermogende echtgenoot in privé zou zijn opgekomen.”

1.4 Het hof gaat er zonder motivering, althans een onvoldoende dan wel onbegrijpelijke motivering, vanuit dat het doel van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden is ingegeven door het ontgaan van erfbelasting.

1.5 Bij het aangaan van de huwelijkse voorwaarden was echter op geen enkele wijze te voorzien dat (i) erflater op afzienbare termijn zou overlijden en (ii) dat erflater eerder zou overlijden dan [X]. Zoals in eerste aanleg en in hoger beroep immer is betoogd, was erflater al jarenlang ernstig ziek. Hij was echter niet uitbehandeld (zie onder meer pag. 2 onderaan van het proces-verbaal ter zitting van het hof, bijlage 2 alsmede 1.7 hierna) en er waren op het moment van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden geen aanwijzingen of indicaties dat erflater op afzienbare tijd zou overlijden. Met kennis achteraf is door de inspecteur - en in navolging daarvan door het hof - gesteld dat de huwelijkse voorwaarden in het zicht van het overlijden zijn gesloten.

Erflater is echter 52 dagen (!) na het aangaan van de huwelijkse voorwaarden overleden.

Het relatief kort daarna overlijden wordt gezien als het in het zicht van overlijden aangaan van de huwelijkse voorwaarden. Immers, zou erflater later zijn overleden, stel in 2019 of 2020, kan niet worden betoogd dat het aangaan van huwelijkse voorwaarden in 2017 is gedaan met het oogmerk om erfbelasting te ontgaan. Zou dat anders zijn, dan is het aangaan van huwelijkse voorwaarden bij voorbaat blijkbaar enkel gericht op het ontgaan van erfbelasting.

1.6 De inspecteur heeft tijdens de mondelinge behandeling van de zaak bij het hof gesteld, op een vraag van het hof, inhoudende waarom het standpunt wordt ingenomen dat er sprake is van het maken van huwelijkse voorwaarden in het zicht van overlijden, dat dit is gedaan omdat erflater kort na het aangaan van de huwelijkse voorwaarden is overleden. Hij stelt nadrukkelijk geen andere feiten (zie bijlage 2, pag. 2, onder het kopje [B], van het proces-verbaal van het hof van het bepaalde ter zitting). Daarmee blijkt duidelijk dat het enkele overlijden kort na het aangaan van de huwelijkse voorwaarden de reden is om te stellen dat sprake zou zijn van *fraus legis*. Er zijn dus geen feitelijk aanwijzingen dat het aangaan van huwelijkse voorwaarden louter heeft plaats gevonden om erfbelasting te ontwijken. Derhalve is er evenmin reden om *fraus legis* te stellen en aanwezig te achten. Zie in dit verband HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY0548.

1.7 Het oordeel van het hof dat geen sprake was van “enigszins gelijke levens- en sterftেকansen” is blijkens r.o. 5.3.4 gebaseerd op het overlijden van erflater kort na het aangaan van de huwelijkse voorwaarden. Daarbij hanteert het hof een onjuiste maatstaf; die beoordeling dient plaats te vinden op het moment van aangaan van de huwelijkse voorwaarden en op basis van de alsdan aanwezige feiten en omstandigheden. In dit verband zij eveneens verwezen naar uw oordeel uit 1971 (HR 17 maart 1971, ECLI:NL:HR:1971:AC5095). Het opheffen van huwelijkse voorwaarden, houdende een uitsluiting van iedere gemeenschap, leidde tot een gemeenschap van goederen. Dit opheffen van de huwelijkse voorwaarden geschiedde op een tijdstip “waarop de man ernstig ziek was”, nog geen drie maanden vóór zijn overlijden. Een situatie of voorwaarde van “enigszins gelijke levens en sterfte kansen” is daarmee in beginsel evenmin relevant.

Tevens behoorde het (uiteraard) tot de mogelijkheden dat [X] eerder zou kunnen overlijden van erflater. Indien [X] eerder zou overlijden dan erflater dan waren de opgestelde huwelijkse voorwaarden als fiscaal ongunstig aan te merken voor de erflater. Dat is ook tijdens de mondelinge behandeling bij het hof uitdrukkelijk ter sprake gekomen (zie pleitaantekeningen procedure bij het hof, bijlage 3).

1.8 De opgenomen verwijzing naar HR 15 maart 2013, BNB 2013/151 door het hof ziet op een situatie waarbij vaststond dat het partnerschap van één dag “naar de bedoeling van partijen is aangegaan voor een zo korte periode dat de door de wet aan dit partnerschap verbonden plichten geen reële praktische betekenis konden hebben.” (r.o. 3.3.1). Daarvan is in onderhavige situatie geen sprake; het maken van deze huwelijkse voorwaarden had reële betekenis welke met name waren gericht op de civiele effecten (zie pleitaantekeningen voor het hof, blz 1, halverwege betreffende de civielrechtelijke gevolgen). Bovendien is Uw Raad in dit arrest niet teruggekomen op uw eerdere arresten uit 1993 (BNB 1993/201 en BNB 1993/202).

1.9 Gelet op het feit dat het aangaan van huwelijkse voorwaarden, ook bij ongelijke delen, niet als een schenking wordt aangemerkt, maakt dat er ook geen sprake kan zijn van het ontgaan van art. 12 Successiewet. Immers, er heeft geen schenking plaatsgevonden voor het overlijden van erflater, omdat er geen sprake is geweest van een voltooide vermogensverschuiving.

Een dergelijke situatie is eerst aan de orde - indien gesteld en bewezen wordt door de inspecteur - indien er sprake is van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden enkel en alleen in het zicht van het overlijden, gedaan met het enkele doel (oogmerk) om erfbelasting te ontgaan.

Door de inspecteur is daarvoor niets als bewijs aangebracht, behoudens de opmerking dat erflater ongeveer anderhalve maand na het aangaan van de huwelijkse voorwaarden is overleden. De overwegingen van het hof volgen ten onrechte en zonder feitelijke grondslag de gedachtegang van de inspecteur.

1.10 Het hof heeft ten onrechte geoordeeld dat [X] bij het aangaan van de huwelijkse voorwaarden is bevoordeeld door het in de huwelijkse voorwaarden opnemen van de verhouding 90/10. Dat oordeel staat op gespannen voet met de oordelen die het hof in haar eerdere overwegingen heeft gegeven, namelijk dat er geen sprake van een schenking en van verblijvingsbedingen. Het oordeel is bovendien niet, dan wel ontoereikend althans onvoldoende begrijpelijk, gemotiveerd.

1.11 Het oordeel van het hof dat het oogmerk van erflater geacht moet worden te zijn gebaseerd op vrijgevigheid, ontbeert eveneens een toereikende en begrijpelijke motivering. Zoals hiervoor al is aangegeven, lijkt het oordeel van het hof te zijn gebaseerd op het relatief kort na het aangaan van de huwelijkse voorwaarden, plaatshebbende overlijden van erflater. Daarbij lijkt het hof er aan voorbij te gaan dat ook [X] eerder had kunnen overlijden of dat het huwelijk ook door bijvoorbeeld scheiding had kunnen eindigen. Bovendien merkt [X] op dat door het hof niet is vastgesteld hoeveel vermogen door erflater en haar zijn ingebracht in de gemeenschap.

1.12 Kortom: het aangaan van deze huwelijkse voorwaarden staande het huwelijk is niet in strijd met doel en strekking van de Successiewet en er is evenmin sprake van een gekunstelde constructie (zie r.o. 15 van de uitspraak van Rb. Noord-Holland 20 november 2020). In dit verband is ook van belang dat het wetsvoorstel -om bepaalde gevallen van het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden als schenking aan te merken (OFM 2018)- na kritiek van verschillende kanten is ingetrokken. Daarmee heeft de wetgever een welbewuste keuze gemaakt. En daarmee is dan ook direct duidelijk dat er geen sprake is van handelen in strijd met doel en strekking van art. 12 Successiewet. Daarbij zij opgemerkt dat betreffende artikel een fictiebepaling betreft en derhalve een zeer beperkte uitleg toekomt. Dit houdt naar het oordeel van [X] in dat uw oordeel uit 1959 nog immer actueel is (HR 28 januari 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1786).

En dit betekent dat het gewezen oordeel van het Gerechtshof niet in stand kan blijven en vernietigd moet worden, onder meer omdat aan de in randnummer 1.2 geschetste voorwaarden geenszins is voldaan: hiervoor is onvoldoende gesteld, laat staan onderbouwd door de Inspecteur.

Conclusie

Op grond van het voorgaande mogen wij uw Raad in overweging geven:

het cassatieberoep gegrond te verklaren en de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 4 januari 2022 met kenmerk 20/00804 te vernietigen en zo nodig de zaak ter inhoudelijke behandeling en afdoening te verwijzen naar een ander gerechtshof;

de Inspecteur te veroordelen tot de forfaitaire proceskostenvergoeding conform het Besluit Proceskostenvergoeding in de bezwaarfase, de (incidentele) beroepsfases en in cassatie.

de Inspecteur te veroordelen tot vergoeding van het griffierecht in de beroepsfase in eerste aanleg en in cassatie.

Verweerschrift in cassatie

3.3 De Staatssecretaris heeft in het verweerschrift het volgende aangevoerd:

Met betrekking tot het middel (fraus legis)

Het middel keert zich met rechts- en motiveringsklachten tegen het oordeel van het Hof dat het beroep van de inspecteur op het leerstuk van fraus legis wegens strijd met doel en strekking van het

bepaalde in artikel 1, lid 1 en lid 7, van de Successiewet 1956 (hierna: SW) in verbinding met artikel 12 SW, slaagt.

Het oordeel van het Hof dat voldaan is aan de voorwaarden van *fraus legis*, getuigt mijns inziens niet van een onjuiste rechtsopvatting. Het oordeel kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd.

Het Hof toetst conform de heersende leer aan de twee cumulatieve voorwaarden voor *fraus legis*, te weten (i) de (rechts)handeling is aangegaan met als enig of doorslaggevend motief de verijdeling van belastingheffing (motiefvereiste) en (ii) de (rechts)handeling is strijdig met doel en strekking van een wettelijke bepaling dan wel de wet, hier: SW (normvereiste).<sup>6</sup> In het arrest HR 13 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH5619, BNB 2009/123, heeft uw Raad geoordeeld dat:

"een belastingplichtige in beginsel vrij is, ter bereiking van een op zichzelf reëel en zakelijk doel, een weg te bewandelen die voor hem fiscaal het minst belastend is. De grens van die vrijheid wordt echter overschreden indien, met het oogmerk van belastingverijdeling, een weg wordt gekozen die als kunstmatig en van elk reëel belang ontbloot moet worden aangemerkt en die ertoe leidt dat gehandeld wordt in strijd met doel en strekking van de wet, ook al brengen deze handelingen naar de letter van de wet toepassing van de vrijstelling mee."

Vast staat dat erflater belanghebbende met het aangaan van de huwelijkse voorwaarden heeft bevoordeeld: bij ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap vanwege de overeengekomen huwelijkse voorwaarden komt belanghebbende immers 90% in plaats van 50% van de huwelijksgoederengemeenschap toe (r.o. 5.3.4). Het oordeel dat belanghebbende door het aangaan van de huwelijkse voorwaarden in het zicht van overlijden van erflater is bevoordeeld, waarbij vrijgevigheid als enig oogmerk aanwezig is, is mijns inziens - anders dan belanghebbende in cassatie stelt - niet strijdig met de eerdere overwegingen van het Hof dat geen sprake is van een schenking of gift (r.o. 5.3.1) en dat geen verblijvingsbedingen zijn overeengekomen (r.o. 5.3.2).

Het Hof acht een bevoordeling (binnen 180 dagen voorafgaand aan het overlijden van erflater) aanwezig die geen schenking of gift vormt maar die daarmee op één lijn moet worden gesteld.

De klachten richten zich voorts tegen het oordeel van het Hof dat het verijdelen van de heffing van erfbelasting het doorslaggevende motief is geweest voor het handelen van belanghebbende en erflater (het aangaan van de huwelijkse voorwaarden). Belanghebbende betoogt dat dit oordeel onvoldoende zou zijn gemotiveerd, aangezien het is gegeven ondanks de door belanghebbende aangevoerde feiten en omstandigheden als in de toelichting op het middel vermeld. Deze klachten falen. Het daarin bestreden oordeel van het Hof berust op de aan het Hof voorbehouden keuze en waardering van de bewijsmiddelen. De inspecteur heeft in de procedure aangevoerd dat de enige reden om bij huwelijkse voorwaarden in het zicht van overlijden van erflater een breukdelengemeenschap van 10/90% overeen te komen, belastingverijdeling is geweest. De huwelijkse voorwaarden missen reële praktische betekenis nu staande huwelijk beide huwelijkspartners immers gerechtigd waren tot het gehele vermogen (op grond van de zogenaamde gezamenhandse visie van de Hoge Raad) en belanghebbende in het testament van erflater als enig erfgenaam was benoemd. De gepleegde constructie kan bovendien willekeurig, dat wil zeggen herhaaldelijk en op elk door de belastingplichtige gewenst moment, worden toegepast; de verdeling is immers op ieder moment weer aan te passen door middel van een notariële akte.

Het Hof oordeelt conform het standpunt van de inspecteur dat het aangaan van de huwelijkse voorwaarden in overwegende mate - doorslaggevend - is ingegeven door belastingverijdelende motieven (ontgaan van de heffing van erfbelasting). Dit oordeel is feitelijk, niet onvoldoende gemotiveerd en evenmin onbegrijpelijk.

Het Hof heeft op grond van de feiten kunnen vaststellen dat de door belanghebbende en erflater gevolgde weg kunstmatig is en zonder enig reëel belang is, afgezien van het anti-fiscale belang. Voor het Hof is niet aannemelijk geworden dat er - anders dan het (geheel) ontgaan van erfbelasting - een ander motief was om de huwelijkse voorwaarden aan te gaan; vast staat immers dat belanghebbende voorafgaand aan de wijziging van de huwelijkse voorwaarden al gerechtigd was tot dezelfde huwelijksgoederengemeenschap en bij ontbinding van het huwelijk door overlijden daartoe gerechtigd



zou zijn als enig erfgenaam. Het handelen is niet gericht op het totstandbrengen van een goederengemeenschap ten behoeve van samenleven, want die gemeenschap was immers twee jaar voordien bij het aangaan van het huwelijk al ontstaan. Vast staat bovendien dat op het moment van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden erflater reeds ernstig ziek was; anderhalve maand na het aangaan van de huwelijkse voorwaarden is erflater ook daadwerkelijk overleden. Het Hof heeft dan ook feitelijk en niet onbegrijpelijk vastgesteld dat er ten tijde van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden geen sprake was van (enigszins) gelijke levens- en sterfttekansen en dat de huwelijkse voorwaarden kunnen worden geacht te zijn aangegaan in het zicht van overlijden.

Anders dan belanghebbende in cassatie betoogt, heeft het Hof wel degelijk de toets aangelegd op basis van de feiten en omstandigheden ten tijde van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden. Zoals de inspecteur heeft aangevoerd, wist men dat de sterfttekansen bij erflater significant hoger waren dan die bij belanghebbende en zijn daarom de huwelijkse voorwaarden aangegaan. Hieraan doet niet af dat de enkele theoretische mogelijkheid bestond dat belanghebbende eerder zou overlijden dan erflater en dat de opgestelde huwelijkse voorwaarden dan als fiscaal ongunstig waren aan te merken voor erflater, zoals belanghebbende in cassatie stelt. Evenmin doet hier aan af de theoretische mogelijkheid van echtscheiding. Dit zijn immers gezien de lange affectieve relatie van erflater met belanghebbende alsmede de ernstige ziekte van erflater geen mogelijkheden waaraan in deze context reële betekenis toekomt. Het gaat met andere woorden om verwaarloosbare kansen.

Belanghebbende verwijst in cassatie voorts naar het arrest HR 17 maart 1971, ECLI:NL:HR:1971:AC5095, BNB 1971/94, waarin - in lijn met HR 28 januari 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1786, BNB 1959/122 - is geoordeeld dat het aangaan van een wettelijke gemeenschap van goederen geen schenking inhoudt van de meestvermogende echtgenoot aan de minstvermogende echtgenoot, ook niet indien die gemeenschap eerst tijdens het huwelijk (en binnen 180 dagen voor het overlijden) is aangegaan. In die zaak was de toepassing van het leerstuk van *fraus legis* echter niet aan de orde. De handelingen waren gericht op het tot stand brengen van een goederengemeenschap ten behoeve van samenleven. Er was anders dan in casu geen sprake van wijziging van de gerechtigdheid met betrekking tot een bestaande gemeenschap van goederen (ofwel van een algehele gemeenschap van goederen die al bestond op het moment van aangaan van de huwelijkse voorwaarden).

Voor wat betreft het normvereiste stelt het Hof terecht voorop dat de erfbelasting tot doel heeft het belasten van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde (artikel 1, lid 1, aanhef en onder 1, SW). Op grond van artikel 12 SW wordt tevens geacht op grond van erfrecht te zijn verkregen al wat binnen 180 dagen aan het overlijden voorafgegaan is geschonken door een erflater die ten tijde van dat overlijden in Nederland woonde. Doel en strekking van artikel 1, lid 1 en lid 7, en artikel 12, lid 1, SW worden, zoals het Hof met juistheid heeft geoordeeld, miskend ingeval het aangaan van de huwelijkse voorwaarden in het onderhavige geval niet op één lijn zou worden gesteld met een schenking en/of een verkrijging krachtens erfrecht. Door de toepassing van *fraus legis* wordt de bevoordeling van belanghebbende die heeft plaatsgevonden binnen 180 dagen voor het overlijden van erflater (het aangaan van huwelijkse voorwaarden in het zicht van overlijden) gefingeerd tot een verkrijging krachtens erfrecht. Het Hof past in casu dus conversie van de gewraakte rechtshandeling toe: deze wordt als een erfrechtelijke verkrijging gezien. *Fraus legis* kan ook leiden tot het wegdenken van de rechtshandeling; dit zou ertoe leiden dat de echtgenoten nog steeds beiden voor 50% gerechtigd zijn in de huwelijksgemeenschap.

De omstandigheid dat de voorgestelde wijziging van de SW voor een vermogensoverdracht bij huwelijk of samenlevingscontract - onderdeel van het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2018 - is ingetrokken (vanwege een aangenomen amendement; Kamerstukken II 2017/18, 34786, nr. 18) maakt niet dat er geen sprake kan zijn van handelen in strijd met doel en strekking van genoemde artikelen uit de SW. Ik wijs bijvoorbeeld op de arresten HR 10 juli 2009, ECLI:NL:HR:2009:BJ2006, BNB 2009/237 en HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY0548, BNB 2013/151, (r.o. 3.3.2), waaruit volgt dat onjuist is de opvatting dat indien kenbaar is dat constructies kunnen worden opgezet om een (vrijstellende) regeling van toepassing te laten zijn, het achterwege blijven van een wettelijke regeling ter bestrijding daarvan aan toepassing van *fraus legis* bij het ontgaan van de geldende wetgeving in de weg staat. Van Straaten merkt in BNB 2013/151, naar mijn mening terecht, op dat uit het arrest kan

worden afgeleid dat alleen aan het bewustheidsvereiste wordt toegekomen indien de wetgever de ontgaansmogelijkheid heeft aanvaard ten tijde van het maken van de fiscale regeling en dus niet wanneer ontgaansconstructies later aan het licht komen. Van een dergelijke situatie waarin de wetgever de ontgaansmogelijkheid als de onderhavige heeft aanvaard bij de totstandkoming van de SW is in casu geen sprake.

Het middel kan niet tot cassatie leiden.

#### Incidenteel beroep in cassatie

### 3.4 In het verweerschrift van de Staatssecretaris is tevens opgenomen:

(Voorwaardelijk) Incidenteel cassatieberoep

#### Ad 1. Schenking of gift

De inspecteur heeft zich primair op het standpunt gesteld dat aangezien de huwelijkse voorwaarden zijn opgemaakt in het zicht van overlijden, geen sprake is van een kanscontract maar van een gift; erflater heeft vrijwillig afstand gedaan van zijn recht om (ten minste) 50% tot zijn vermogen te laten behoren. Deze gift is perfect geworden binnen 180 dagen voor het overlijden, zodat artikel 12 SW van toepassing is (r.o. 5.1.2).

Het Hof heeft evenals de Rechtbank het primaire standpunt van de inspecteur verworpen; het Hof oordeelt daartoe onder verwijzing naar de arresten HR 28 januari 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1786, BNB 1959/122, HR 17 maart 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX5018, BNB 1971/95, en HR 7 mei 2021, ECLI:NL:HR:2021:708, BNB 2021/112, dat het aangaan van de huwelijkse voorwaarden niet heeft geleid tot een vermogensverschuiving tussen de echtgenoten op grond waarvan een schenking of gift (onder tijdsbepaling) kan worden aangenomen.

Ik meen dat het Hof het standpunt van de inspecteur ten onrechte heeft verworpen. Het gaat in casu om een kort voor overlijden gecreëerde breukdelengemeenschap van 90/10% en niet om (het wijzigen van koude uitsluiting naar) een algehele gemeenschap op basis van gelijke delen (50/50%). Het is de vraag of de genoemde arresten ook van toepassing zijn bij een huwelijksgemeenschap waartoe de echtgenoten bij ontbinding in ongelijke delen zijn gerechtigd, zoals dat hier het geval is. Van Vijfeijken schrijft dan ook met betrekking tot de onderhavige zaak (met weglating van voetnoten)<sup>7</sup>:

()<sup>8</sup>

#### Ad 2. Verblijvingsbedingen en artikel 11, lid 2 en lid 4, SW

De inspecteur heeft subsidiair betoogd dat sprake is van een verblijvingsbeding als bedoeld in artikel 11, lid 2, SW en meer subsidiair dat sprake is van een beding als bedoeld in artikel 11, lid 4, SW. Het Hof is evenals de Rechtbank van oordeel dat met het aangaan van de huwelijkse voorwaarden geen verblijvingsbedingen in de zin van genoemde wettelijke bepaling zijn overeengekomen; dit oordeel getuigt mijns inziens van een onjuiste rechtsopvatting omdat ten onrechte wordt aangenomen dat voor toepassing van artikel 11, lid 2, of lid 4, SW het beding alleen van het overlijden afhankelijk moet zijn.

#### Lid 2

Er is sprake van een fictieve erfrechtelijke verkrijging "indien het aandeel van een erflater in goederen ten gevolge van een overeenkomst bij zijn overlijden (...) verblijft (...) aan (...) de deelgenoten of één of meer van hen, (...)." Onder artikel 11, lid 2, SW valt naar mijn mening ook het verblijvingsbeding dat niet alleen afhankelijk is van het overlijden, en dat wel bij overlijden werking krijgt omdat die andere gebeurtenis (hier: ontbinding van het huwelijk door echtscheiding) zich (nog) niet heeft voorgedaan.<sup>9</sup> Ik wijs op het arrest HR 2 december 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY0547, BNB 1960/20. De Hoge Raad overwoog dat artikel 11, lid 2, SW ook van toepassing is als:

"(...) bij overeenkomst het recht tot het overnemen van een zaak verleend is, onder bepaling dat van dit recht eerst gebruik zal kunnen worden gemaakt op zeker toekomstig tijdstip of wel bij het overlijden van den eigenaar, en dat recht bij het overlijden is uitgeoefend, terwijl het toekomstige tijdstip, waarop het in elk geval, onverschillig of de eigenaar nog leeft dan wel reeds overleden is, geldend gemaakt zou kunnen worden, nog niet was verschenen; dat toch alsdan het overlijden de voordien niet bestaande mogelijkheid tot effectuering van het recht heeft geopend; (...)."

Lid 4

Artikel 11, lid 4, SW luidt als volgt:

"Hetgeen aan de langstlevende echtgenoot, krachtens een bij huwelijksvoorwaarden gemaakt en van het overlijden van de eerststervende afhankelijk beding, bij dat overlijden meer toekomt dan de helft der gemeenschap of, in geval van een verrekenbeding of deelgenootschap, meer toekomt dan volgens de wettelijke regeling het geval zou zijn, wordt voor de toepassing van deze wet geacht krachtens erfrecht door het overlijden van de eerststervende te zijn verkregen."

In het algemeen wordt aangenomen dat het verblijvingsbeding waarop dit artikellid ziet zowel eenzijdig als wederkerig mag zijn. Nu het (wederkerige) verblijvingsbeding in werking is getreden door het overlijden van de eerststervende wordt mijns inziens voldaan aan de voorwaarde dat het beding van 'het overlijden van de eerststervende' afhankelijk is. Artikel 11, lid 4, SW is naar mijn mening gelet op de tekst van de wet en doel en strekking van de bepaling - die erin gelegen zijn om aan te sluiten bij het wettelijke stelsel van de gemeenschap van goederen (met 50:50%-verdeling bij ontbinding) - van toepassing.<sup>10</sup>

Op grond van het vorenstaande zal het ingestelde principale beroep niet tot cassatie van de bestreden uitspraak kunnen leiden.

## 4 Wetgeving, parlementaire geschiedenis, jurisprudentie en literatuur

### Wetgeving

#### 4.1 Artikel 1 SW luidt:

1. Krachtens deze wet worden de volgende belastingen geheven:

1°. erfbelasting over de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde;

2°. schenkbelasting over de waarde van al wat krachtens schenking wordt verkregen van iemand die ten tijde van de schenking in Nederland woonde.

()

7. Onder schenking wordt voor de toepassing van deze wet verstaan de gift, bedoeld in artikel 186, tweede lid, van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek, voor zover artikel 13 niet van toepassing is, en voorts de voldoening aan een natuurlijke verbintenis als bedoeld in artikel 3 van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek.

()

#### 4.2 Artikel 11 SW, over het verblijvingsbeding, luidt:

1. ()

2. Indien het aandeel van een erflater in goederen ten gevolge van een overeenkomst bij zijn overlijden hetzij verblijft of kan worden toegedeeld aan, hetzij kan worden overgenomen door de deelgenoten of één of meer van hen, wordt het verbleven, toegedeelde of overgenomen aandeel voor de toepassing van deze wet geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen. Het in de vorige volzin bepaalde is van overeenkomstige toepassing op goederen waaromtrent een overeenkomst is gesloten krachtens welke die goederen bij overlijden van de rechthebbende zullen toebehoren aan of kunnen worden overgenomen door de overige contractanten of één of meer van hen, alsmede op goederen waaromtrent door de erflater een verplichting tot levering is aangegaan en de levering plaatsvindt bij overlijden of een daarmee verband houdend tijdstip.

3. ()

4. Hetgeen aan de langstlevende echtgenoot, krachtens een bij huwelijksvoorwaarden gemaakt en van het overlijden van de eerststervende afhankelijk beding, bij dat overlijden meer toekomt dan de helft der gemeenschap of, in geval van een verrekenbeding of deelgenootschap, meer toekomt dan volgens de wettelijke regeling het geval zou zijn, wordt voor de toepassing van deze wet geacht krachtens erfrecht door het overlijden van de eerststervende te zijn verkregen.

5. ()

#### 4.3 Artikel 12, eerste lid, SW luidt:

Al wat binnen 180 dagen aan het overlijden voorafgegaan is geschonken door een erflater, die ten tijde van dat overlijden in Nederland woonde, wordt, voor de regeling van de erfbelasting, geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen. Al wat wordt verkregen krachtens een schenking die tot stand is gekomen na het overlijden van de schenker, wordt voor de toepassing van deze wet geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen.

#### 4.4 Artikel 1:93 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) luidde in 2017 ten tijde van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden:

Bij huwelijkse voorwaarden kan uitdrukkelijk of door de aard der bedingen worden afgeweken van bepalingen van deze titel, behalve voorzover bepalingen zich uitdrukkelijk of naar hun aard tegen afwijking verzetten.

#### 4.5 Artikel 1:94, eerste en tweede lid, BW luidde in 2015, ten tijde van het aangaan van de wettelijke gemeenschap van goederen:

1. Van het ogenblik der voltrekking van het huwelijk bestaat tussen de echtgenoten van rechtswege een gemeenschap van goederen.

2. De gemeenschap omvat, wat haar baten betreft, alle goederen die reeds vóór de aanvang van de gemeenschap aan de echtgenoten gezamenlijk toebehoorden, en alle overige goederen van de echtgenoten, door ieder van hen afzonderlijk of door hen tezamen vanaf de aanvang van de gemeenschap tot haar ontbinding verkregen, met uitzondering van: ()

#### 4.6 Artikel 1:99, eerste lid, BW luidt:

De gemeenschap wordt van rechtswege ontbonden:

a. in geval van het eindigen van het huwelijk () door overlijden: op het tijdstip van overlijden;

()

g. in geval van opheffing bij latere huwelijkse voorwaarden: op het tijdstip, bedoeld in artikel 120, eerste lid.

#### 4.7 Artikel 1:100, eerste lid, BW luidt:

De echtgenoten hebben een gelijk aandeel in de ontbonden gemeenschap, tenzij anders is bepaald bij huwelijkse voorwaarden ()

#### 4.8 Artikel 1:120, eerste lid, BW luidt:

Tijdens het huwelijk gemaakte of gewijzigde huwelijkse voorwaarden beginnen te werken op de dag, volgende op die waarop de akte is verleden, tenzij in de akte een later tijdstip is aangewezen.

#### 4.9 Artikel 1:121, eerste lid, BW luidt:

Partijen kunnen bij huwelijkse voorwaarden afwijken van de regels der wettelijke gemeenschap, mits die voorwaarden niet met dwingende wetsbepalingen, de goede zeden, of de openbare orde strijden.

#### 4.10 Artikel 7:186, tweede lid, BW luidt:

Als gift wordt aangemerkt iedere handeling die er toe strekt dat degene 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.

#### Beleid en parlementaire geschiedenis

4.11 Voor de achtergrond van deze conclusie is het van belang onder de aandacht te brengen het Besluit van 5 juli 2010, nr. DGB2010/872M, waarin staat dat een wijziging van huwelijkse voorwaarden een schenking kan inhouden.<sup>11</sup> Dit besluit is - zoals hierna verder wordt toegelicht - gewijzigd met het besluit van 29 maart 2018.

4.12 In een brief van 6 februari 2012 aan de Tweede Kamer heeft de Staatssecretaris opgemerkt dat het overeenkomen van een verdeelsleutel die afwijkt van 50-50 (bijvoorbeeld 70-30) naar zijn mening geen schenking is, omdat er geen definitieve vermogensverschuiving heeft plaatsgevonden.<sup>12</sup>

4.13 Op Prinsjesdag in 2017 is een wetsvoorstel ingediend tot Wijziging van enkele Belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2018), (hierna genoemd: OFM 2018). In dat kader werden, ter voorkoming van geconstateerd ongewenst geacht ontgaan door het aangaan van (nadere) huwelijkse voorwaarden met betrekking tot de verdeling van een huwelijksgemeenschap, toevoegingen en wijzigingen voorgesteld in artikel 1 en artikel 6 van de SW. De Tweede Kamer heeft die wetswijzigingen echter niet willen aanvaarden, zodat het niet tot wetswijziging is gekomen. De voorgestelde wijzigingen waren als volgt.<sup>13</sup>

#### 4.14 Aan artikel 1 SW zou een lid worden toegevoegd, luidende:14

10. Het aangaan van een huwelijk of het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden wordt voor de toepassing van deze wet niet aangemerkt als een schenking, behoudens voor zover in deze wet anders is bepaald. De eerste volzin is van overeenkomstige toepassing op het aangaan of wijzigen van een notarieel samenlevingscontract als bedoeld in artikel 1a, eerste lid, onderdeel c, tussen twee ongehuwde personen die voldoen aan de voorwaarden, bedoeld in artikel 1a, eerste lid, onderdelen a, b, d en e.

#### 4.15 En artikel 6 SW zou komen te luiden:15

1. Indien door het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden bij een echtgenoot een gerechtigdheid tot vermogen ontstaat of wordt uitgebreid, wordt die gerechtigdheid geacht op het

moment van het aangaan of wijzigen van de huwelijkse voorwaarden krachtens schenking door die echtgenoot te zijn verkregen voor zover die echtgenoot op het moment onmiddellijk na het aangaan of wijzigen van de huwelijkse voorwaarden is gerechtigd tot meer dan de helft van het totaal van de vermogens van beide echtgenoten.

2. Indien de echtgenoot, bedoeld in het eerste lid, op het moment onmiddellijk voor het aangaan of wijzigen van de huwelijkse voorwaarden reeds gerechtigd is tot meer dan de helft van het totaal van de vermogens van beide echtgenoten, wordt de schenking, in afwijking van het eerste lid, gesteld op het verschil tussen de gerechtigdheid tot die vermogens op het moment onmiddellijk voor het aangaan of wijzigen van de huwelijkse voorwaarden en de gerechtigdheid tot die vermogens op het moment onmiddellijk na het aangaan of wijzigen van de huwelijkse voorwaarden.

()

6. Indien het aangaan van een huwelijk of het aangaan van een notarieel samenlevingscontract als hoofddoel het ontgaan van schenk- of erfbelasting heeft, wordt, in afwijking van het eerste en vijfde lid, elke uitbreiding van een gerechtigdheid tot vermogen als gevolg van het aangaan van dat huwelijk of van het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden, onderscheidenlijk als gevolg van het aangaan of wijzigen van dat notarieel samenlevingscontract, op het moment van die uitbreiding als een schenking aangemerkt.

4.16 Uit de memorie van toelichting wordt duidelijk dat de wetgever met dit voorstel heeft beoogd tax planning in te perken:16

#### 8.1. Verdeling huwelijkvermogensgemeenschap

##### Inleiding

Wanneer aanstaande echtgenoten trouwen in algehele huwelijksgemeenschap, worden beiden volledig gerechtigd tot de huwelijksgemeenschap. Bij het einde van het huwelijk - door echtscheiding of overlijden - is ieder van de echtgenoten gerechtigd tot een gelijk aandeel in de huwelijksgemeenschap. Er is dan geen sprake van een schenking. De echtgenoten kunnen door het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden een ander aandeel dan een gelijk aandeel in de huwelijksgemeenschap afspreken of kiezen voor een andere huwelijksgemeenschap. De Belastingdienst signaleert dat vermogenden van deze mogelijkheden in toenemende mate gebruik (willen) maken, ingegeven door de wens om schenk- en erfbelasting te besparen. De huidige wetgeving bevat op dit punt geen heldere grenzen. Het kabinet acht het wenselijk om duidelijker in de wetgeving vast te leggen in welke gevallen huwelijkse voorwaarden leiden tot verschuldigd zijn van schenk- of erfbelasting. Hiermee wordt de praktijk (burgers, adviseurs en de Belastingdienst) de nodige zekerheid geboden.

Tegelijkertijd biedt dit de mogelijkheid om taxplanning in te perken. In dit wetsvoorstel is daartoe een voorstel opgenomen. Dit voorstel houdt in dat voor echtgenoten die vanaf 2018 trouwen in een beperkte huwelijksgemeenschap met gelijke delen of kiezen voor een algehele huwelijksgemeenschap met gelijke aandelen geen sprake is van schenkbelasting (tenzij sprake is van een nephuwelijk, zie hierna). Bij de vormgeving is aansluiting gezocht bij het in de praktijk levende rechtsgevoel dat echtgenoten hun vermogens in ieder geval zonder gevolgen voor de schenk- en erfbelasting kunnen samenvoegen in de huwelijksgemeenschap, indien dit leidt tot een meer gelijke gerechtigdheid (met als grens 50:50) tot het totale vermogen van de beide echtgenoten. Hiervan uitgaande is uitsluitend schenkbelasting verschuldigd indien het aandeel van de minstvermogende in het totale vermogen hoger wordt dan 50% of het aandeel van de meestvermogende in het totale vermogen toeneemt.

()

4.17 Verder wordt in de nota naar aanleiding van het verslag opgemerkt over hiervoor opgenomen jurisprudentie van de Hoge Raad en over fraud legis:17

Het aantal gevallen waarin huwelijkse voorwaarden worden ingezet om schenk- en erfbelasting te ontgaan is (nog) niet erg groot, maar de belangen in individuele gevallen zijn dat doorgaans wel. De leden van de fracties van de VVD, het CDA en D66 vragen hiernaar. In de voorkomende gevallen is de inzet van huwelijkse voorwaarden aantrekkelijk vanuit het oogpunt van besparing van erfbelasting, ook - zoals de leden van de fractie van het CDA terecht opmerken - wanneer daarbij rekening wordt gehouden met de heffing van erfbelasting bij overlijden van de langstlevende partner. Succesvolle bestrijding daarvan met behulp van bijvoorbeeld fraud legis is evenwel niet altijd zeker. Dit naar

aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van het CDA. Wel is naar het oordeel van het kabinet sprake van een handelen dat niet wenselijk is, kijkend naar doel en strekking van de SW 1956. In het vaak aangehaalde arrest van 28 januari 1959 maakt de Hoge Raad duidelijk dat een vermogensverschuiving die nog niet definitief is, niet leidt tot een schenking. Het arrest betrof een situatie waarin in zogenoemde koude uitsluiting gehuwde echtgenoten bij huwelijkse voorwaarde aansloten bij het wettelijke regime. Of de Hoge Raad dit arrest ook gewezen zou hebben in een situatie waarin men van de 50-50-verdeling afwijkende aandelen bij beëindiging van het huwelijk was overeengekomen, staat niet vast. Tot op heden kent de SW 1956 echter geen aanknopingspunt voor de heffing van schenkbelasting als die vermogensverschuiving eenmaal wel definitief vaststaat. ().

4.18 Op 22 november 2017 is bij amendement van het lid Omtzigt voorgesteld dat, onder andere, de hiervoor genoemde wijzigingen van de artikelen 1 en 6 SW, vervallen. Dit amendement is aangenomen. Daarbij is de volgende toelichting gegeven:18

Dit amendement bewerkstelligt dat het opnemen in de wet van de verschuldigdheid van schenkbelasting bij een vermogensoverdracht bij huwelijk of samenlevingscontract van meer dan de helft van het gezamenlijke vermogen komt te vervallen. Indiener acht het onjuist en maatschappelijk onwenselijk dat het huwelijk of een samenlevingscontract, zonder dat sprake is van misbruik, toch kan worden gekwalificeerd als een belastingconstructie. Slechts indien het huwelijk of een samenleving daadwerkelijk juridisch wordt ingezet om belasting te besparen, dient de Belastingdienst dit tegen te gaan.

Indiener acht het niet waarschijnlijk dat de Belastingdienst op grote schaal te maken zal krijgen met scheve vermogensverdelingen tussen echtelieden of samenwoners met als doel belasting te besparen, omdat over twee levens bezien een scheve vermogensverdeling bijna altijd leidt tot een hogere belastingdruk.

Indien bij wet geregeld wordt wanneer een huwelijk of een samenlevingscontract een schenking inhoudt, ontstaat het gevaar dat gevallen waarin geen schenking is beoogd en waarin naar maatschappelijke opvattingen ook geen sprake is van een schenking, toch in de heffing van schenk- of erfbelasting worden betrokken. Indiener acht dit risico zeer groot bij de huidige formulering van het wetsvoorstel.

Dit is bijvoorbeeld aan de orde wanneer een van de beide echtgenoten een schenking of nalatenschap heeft gekregen onder een uitsluitingsclausule en de andere echtgenoot een schenking of nalatenschap heeft gekregen zonder uitsluitingsclausule. Als beide echtgenoten in deze situatie hun schenking of nalatenschap privé wensen te houden, maar wel al hun overige vermogen in het huwelijksvermogen op 50-50-basis willen brengen, kan op grond van het wetsvoorstel sprake zijn van een belastbare schenking. De echtgenoot betaalt dan schenkbelasting over een deel van zijn eigen privévermogen. Indiener acht dat ongewenst.

Dit is bijvoorbeeld ook het geval als partners schenkingen en erfenissen privé willen houden en de ene partner reeds een erfenis heeft ontvangen en van de andere partner de ouders (of de langstlevende ouder) nog in leven zijn.

Indiener verzoekt de regering te bezien of de maatregel op rechtvaardigere wijze vorm gegeven kan worden door wel het misbruik aan te pakken, maar niet goedwillende burgers te raken. Goedkeurend beleid over een verdeling van het gezamenlijke vermogen dat de 50-50-grens niet overschrijdt, kan in een besluit worden opgenomen.

4.19 Het hiervoor aangehaalde onderdeel uit het wetsvoorstel OFM 2018 om een van 50% - 50% afwijkende verdeling ten gunste van de minst vermogende partner als een schenking aan te merken heeft het, zoals eerder aangegeven, niet gehaald tot wet.

4.20 Uit het besluit van 29 maart 2018 blijkt dat de Staatssecretaris wel van mening is dat in deze situatie sprake is van een schenking. In onderdeel 3.3 van het besluit staat de volgende goedkeuring:19

3.3. Een algehele gemeenschap van goederen met ongelijke delen

De arresten van 28 januari 1959 (BNB 1959/122) en 17 maart 1971 (BNB 1971/95), die veelal worden aangehaald bij situaties waarin echtgenoten hun huwelijksgoederenregime wijzigen naar algehele gemeenschap van goederen, zijn gewezen voor situaties waarin de echtgenoten voor gelijke delen

gerechtigd werden in een algehele gemeenschap van goederen. Er kan verschil van mening bestaan over de vraag of de genoemde arresten ook gelden voor situaties waarbij echtgenoten overeenkomen om bij ontbinding van een algehele gemeenschap van goederen niet te verdelen op basis van gelijke delen. In de brief van 6 februari 2012 aan de Tweede Kamer<sup>20</sup> heeft de toenmalige Staatssecretaris van Financiën toegelicht dat het enkele feit dat de verdeelsleutel afwijkt van 50-50, niet in alle gevallen betekent dat sprake is van een schenking. Als voorbeeld wordt in die brief een verdeelsleutel 70-30 genoemd. Dit gehanteerde voorbeeld heeft in de praktijk tot de vraag geleid of elke verdeelsleutel mogelijk is zonder dat dit tot een schenking leidt. Ik wens duidelijkheid te verschaffen over de reikwijdte van de aangehaalde toelichting. Op basis van een redelijke wetsuitleg keur ik daarom het volgende goed.

#### Goedkeuring

Ik keur het volgende goed. Als één van beide echtgenoten direct voorafgaand aan het aangaan van of wijzigen in een algehele gemeenschap van goederen meer vermogen bezat dan de andere echtgenoot leidt een andere verdeelsleutel dan 50-50 niet tot een schenking voor de toepassing van de Successiewet, indien die echtgenoot gerechtigd blijft tot ten minste 50% van het tot de algehele gemeenschap van goederen behorende vermogen en ten hoogste tot de gerechtigdheid die hij al had. Deze goedkeuring geldt ook als echtgenoten een huwelijk aangaan onder huwelijkse voorwaarden waarbij iedere gemeenschap is uitgesloten en waarbij zij op hetzelfde moment of tijdens het huwelijk alsnog een wederkerig verplicht finaal verrekenbeding overeenkomen dat hen ertoe verplicht om bij echtscheiding en overlijden of alleen bij overlijden hun vermogens te verrekenen alsof zij in algehele gemeenschap van goederen zijn gehuwd.

#### Voorbeeld

Een man en een vrouw gaan trouwen onder huwelijkse voorwaarden waarbij ze een algehele gemeenschap van goederen aangaan met de verdeelsleutel man-vrouw van 70-30. De man heeft bij het aangaan van het huwelijk een vermogen van 1.000.000; de vrouw heeft geen vermogen. Stel dat de huwelijksgoederengemeenschap vijf jaar later wordt ontbonden, dan is de man bij gelijk gebleven vermogens gerechtigd tot 700.000 en de vrouw tot 300.000. Omdat de man 1.000.000 had en bij ontbinding van de gemeenschap gerechtigd is tot meer dan de helft van het tot de algehele gemeenschap behorende vermogen, is er voor de toepassing van de Successiewet geen sprake van een schenking. De goedkeuring geldt niet voor de situatie dat de man en vrouw een verdeling van bijvoorbeeld 30-70 zouden zijn overeengekomen, omdat de gerechtigdheid van de man dan daalt onder 50%.

#### Jurisprudentie

- 4.21 Toepassing van *fraus legis* in het belastingrecht heeft voor het eerst plaatsgevonden in het zogenoemde 'driedagenarrest' van de Hoge Raad van 26 mei 1926.<sup>21</sup> In deze zaak was sprake van een schenking onder voorbehoud van een jaarlijkse uitkering ten behoeve van de schenker tot drie dagen voor zijn dood. Aan de orde was de vraag of artikel 11 van de (oude) Successiewet 1859 ("tot zijn dood") van toepassing was. De Hoge Raad heeft dienaangaande als volgt geoordeeld:
- dat art. 11 der Successiewet bevoorreedingen als de onderwerpelijke schenking belast, indien de schenker tot zijn dood recht had op de periodieke uitkeering, die hij ter gelegenheid er bevoorreding voor zich heeft bedongen; dat geacht mag worden vast te staan, dat bij het maken van het beding krachtens hetwelk de periodieke uitkeering niet bij het overlijden maar drie dagen vóór het overlijden van den schenker zou ophouden, geen ander belang heeft bestaan en geene andere bedoeling heeft voorgezeten dan om de werking van genoemd wetsvoorschrift te verijdelen;
  - dat hier eene periodieke uitkeering is tot stand gekomen, die practisch op ééne lijn is te stellen met eene die tot aan het overlijden van den gerechtigde voortduurt, en dan ook de door partijen geschapen rechtstoestand zóózeer aan den door de wet aan belasting onderworpen toestand nabijkomt, dat doel en strekking der wet zouden worden miskend, indien de in *fraudem legis* gepleegde handeling der partijen niet evenzeer als de in de wet voorziene verrichting door de belasting werd getroffen;
  - dat onder voormelde omstandigheden het wetsvoorschrift toepassing eischt;



4.22 De Rechtbank heeft overwogen dat de Hoge Raad in de arresten van 28 januari 1959 en 17 maart 1971 heeft geoordeeld dat voor de heffing van schenkingsrecht noodzakelijk is dat een eenzijdige vermogensverschuiving tot stand wordt gebracht. Een vermogensverschuiving wordt nader gedefinieerd als de overgang van een waarde uit het vermogen van de schenker in dat van de begiftigde, waardoor de laatste ten koste van de eerste is verrijkt.

4.23 De Hoge Raad heeft op 28 januari 1959 geoordeeld over de vraag of bij het aangaan van de algehele gemeenschap van goederen in huwelijkse voorwaarden sprake is van een schenking:22

dat dit echter niet betekent, dat - indien de ene partij, te dezen de man, een groter vermogen in de gemeenschap brengt dan de ander, de vrouw - reeds door dit intreden van de gemeenschap zich een eenzijdige waardeverschuiving uit het vermogen van den man naar dat van de vrouw heeft voltrokken, zoals deze kenmerkend is voor bevoordeling door schenking en daarmee tevens voor de verkrijging door schenking in den zin der Successiewet;

dat toch, in de eerste plaats, het intreden der algehele goederengemeenschap een gezamenlijken eigendom tussen de echtgenoten doet ontstaan, waarbij partijen - geheel anders dan de deelgenoten in een gewonen mede-eigendom, die in beginsel gerechtigd zijn ten allen tijde den mede-eigendom te doen eindigen en over hun aandelen in de bijzondere objecten te beschikken - in hun rechten op de gemene goederen gebonden zijn door de regels, die de verhouding der huwelijksgemeenschap beheersen;

dat dit betekent dat voor de "bevoordeelde" echtgenoot, die de huwelijksgemeenschap niet eenzijdig kan beëindigen, terwijl aandelen in de verschillende afzonderlijke objecten waarover beschikt zou kunnen worden ontbreken en bovendien nog, als regel, de goederen der gemeenschap onder het bestuur staan van den echtgenoot van wiens zijde zij in de gemeenschap zijn gevallen - derhalve van den "schenkende" echtgenoot -, iedere mogelijkheid ontbreekt om, zolang de huwelijksgemeenschap niet op een daarvoor wettelijk voorgeschreven wijze is beëindigd, over de baten, welke de boedelmenging voor haar als deelgenoot inhield, als een haar afzonderlijk toekomend vermogensbestanddeel te beschikken;

()

dat de Successiewet 1956 voor het heffen van schenkingsrecht in een zodanig geval geen aanknopingspunt geeft en indien het wenselijk is, in verband met de thans mogelijk geworden wijziging van huwelijkse voorwaarden gedurende het huwelijk, een bevoordeling, waartoe de instelling van een huwelijksgemeenschap uiteindelijk kan hebben geleid, in verband met een vrijgevigheid, waartoe deze bevoordeling valt terug te brengen, te belasten, de wetgever dit geval zal moeten regelen;

4.24 De Hoge Raad heeft op 2 december 1959 over artikel 11, tweede lid, SW (oud) geoordeeld:23

O. dienaangaande:

dat ingevolge artikel 11, tweede lid, der Successiewet 1956 de verwerving van zaken, waaromtrent een overeenkomst is gesloten krachtens welke die zaken bij het overlijden van den eigenaar zullen toebehoren aan of kunnen worden overgenomen door de overige contractanten of een of meer van hen, als een verkrijging krachtens erfrecht door het overlijden wordt aangemerkt;

dat naar haar strekking deze bepaling slechts ziet op zaken, wier verwerving tot het overlijden van den eigenaar in oorzakelijk verband staat;

dat hieruit volgt, dat, indien een door den eigenaar van een zaak verleend recht tot het overnemen daarvan weliswaar wordt uitgeoefend bij zijn overlijden, doch op grond van de overeenkomst ook reeds op een eerder tijdstip had kunnen zijn uitgeoefend, de vermelde bepaling toepassing mist, immers in dit geval het overlijden niet de oorzaak is geweest, dat de zaak is kunnen worden overgenomen;

dat het echter anders is, indien bij overeenkomst het recht tot het overnemen van een zaak verleend is, onder bepaling dat van dit recht eerst gebruik zal kunnen worden gemaakt op zeker toekomstig tijdstip of wel bij het overlijden van den eigenaar, en dat recht bij het overlijden is uitgeoefend, terwijl het toekomstige tijdstip, waarop het in elk geval, onverschillig of de eigenaar nog leeft dan wel reeds overleden is, geldend gemaakt zou kunnen worden, nog niet was verschenen;

dat toch alsdan het overlijden de voordien niet bestaande mogelijkheid tot effectuering van het recht heeft geopend;

4.25 In de noot van Schuttevâer in BNB 1960/20 staat over dit arrest:

De HR past een verfijning toe: als het recht bij het overlijden is uitgeoefend, terwijl het "andere tijdstip" toen nog niet was aangebroken, dan is het door de wet vereiste oorzakelijke verband tussen de verkrijging van de zaak en het overlijden aanwezig; anders echter indien het recht weliswaar kon worden - en is - uitgeoefend bij het overlijden, doch die uitoefening ook al op een eerder tijdstip had kunnen geschieden.

4.26 De Hoge Raad heeft bij arrest van 17 maart 1971 overwogen:24

dat het middel - evenals de beslissing van het Hof - uitgaat van de vooronderstelling, dat de wijziging van de huwelijkse voorwaarden, waardoor tussen de erflater en zijn echtgenote - belanghebbende - algehele gemeenschap van goederen ontstond en het halve vermogen van de erflater (binnen 180 dagen voor zijn overlijden) door boedelmenging op zijn onvermogende echtgenote overging, zou moeten worden gehouden voor een schenking als waarop artikel 12, lid 1, der Successiewet 1956 ziet; dat echter dit uitgangspunt niet juist is;

dat artikel 12, lid 1, voornoemd, sprekende over al wat door een erflater is geschonken, uiteraard het oog heeft op hetgeen volgens artikel 1, lid 2, der Successiewet 1956 voor de toepassing van deze wet onder schenking wordt verstaan;

dat daartoe een bevoordeling van de ene echtgenoot door de andere als gevolg van boedelmenging door een wijziging van de huwelijkse voorwaarden als de onderhavige niet kan worden gerekend, omdat niet reeds door het intreden van de algehele gemeenschap van goederen zich een op een bepaald ogenblik voltooide eenzijdige waardeverschuiving uit het vermogen van de ene naar dat van de andere echtgenoot voltrekt, zoals deze kenmerkend is voor bevoordeling door schenking en daarmee tevens voor de verkrijging door schenking in de zin der Successiewet 1956;

4.27 En bij arrest van 13 maart 2009:25

3.3. Het Hof heeft overwogen dat een belastingplichtige in beginsel vrij is, ter bereiking van een op zichzelf reëel en zakelijk doel, een weg te bewandelen die voor hem fiscaal het minst belastend is. De grens van die vrijheid wordt echter overschreden indien, met het oogmerk van belastingverijdeling, een weg wordt gekozen die als kunstmatig en van elk reëel belang ontbloomt moet worden aangemerkt en die ertoe leidt dat gehandeld wordt in strijd met doel en strekking van de wet, ook al brengen deze handelingen naar de letter van de wet toepassing van de vrijstelling mee. Weliswaar is de eindsituatie als blijvend bedoeld, maar van een deel van de tussentijds (op dezelfde dag) uitgevoerde handelingen zijn de resultaten onmiddellijk ongedaan gemaakt, aldus nog steeds het Hof.

().

3.4. Het Hof heeft op goede gronden een juiste beslissing gegeven. ().

4.28 In het arrest van 15 maart 2013 was sprake van een geregistreerd partnerschap voor de duur van één dag. De Hoge Raad heeft aan de hand van het leerstuk van fraus legis geoordeeld dat een vrijstelling van overdrachtsbelasting bij de verdeling van de gemeenschap niet mogelijk is:26

3. Beoordeling van het middel

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

3.1.1. X2 (hierna te noemen: X2) had de juridische eigendom van zes onroerende zaken in Z (registergoederen 1 tot en met 6), waarvan de economische eigendom voor de helft berustte bij X2 en voor de andere helft bij belanghebbende.

3.1.2. Verder waren belanghebbende en X2 ieder voor de onverdeelde helft (juridisch en economisch) eigenaar van vier onroerende zaken in Z (registergoederen 7 tot en met 10).

3.1.3. Op 23 december 2003 zijn belanghebbende en X2 een geregistreerd partnerschap aangegaan onder de voorwaarde van uitsluiting van iedere gemeenschap van goederen met uitzondering van de tien hiervoor vermelde onroerende zaken.

3.1.4.

Het geregistreerd partnerschap tussen belanghebbende en X2 is op 24 december 2003 ontbonden.

3.1.5. Bij akte van 29 december 2003 hebben belanghebbende en X2 de tot de gemeenschap van goederen behorende onroerende zaken verdeeld. Belanghebbende heeft de eigendom van de registergoederen 1 tot en met 6 toebedeeld gekregen en X2 de eigendom van de registergoederen 7 tot en met 10.

3.1.6. Verijdeling van overdrachtsbelasting was het enige motief voor het aangaan van het geregistreerde partnerschap.

3.1.7. Voor de heffing van overdrachtsbelasting is ter zake van de hiervoor in 3.1.5 bedoelde verdeling een beroep gedaan op de uitzonderingsbepaling van artikel 3, lid 1, letter b, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: de Wet BRV).

3.1.8. De Inspecteur heeft dit beroep niet gehonoreerd en heeft aan zowel belanghebbende als X2 een naheffingsaanslag opgelegd waarbij alsnog overdrachtsbelasting is geheven ter zake van de verdeling.

3.2. Voor het Hof was in geschil of de hiervoor in 3.1.5 bedoelde verkrijging door belanghebbende aan overdrachtsbelasting is onderworpen, waarbij door de Inspecteur werd aangevoerd dat sprake was van wetsontduiking. Het geschil spitste zich toe op de vraag of doel en strekking van de Wet BRV zouden worden miskend indien ter zake van de toedeling van de onroerende zaken aan belanghebbende geen overdrachtsbelasting zou worden geheven. Het Hof heeft deze vraag ontkennend beantwoord. Hiertegen keert zich het middel van de Staatssecretaris.

3.3.1. De in de Wet BRV geregelde overdrachtsbelasting heeft tot doel het belasten van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan dergelijke zaken zijn onderworpen (artikel 2, lid 1, van de Wet BRV). De uitzondering van artikel 3, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet BRV (hierna: de vrijstelling) strekt ertoe dat heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijft in geval van - onder meer - een verkrijging van een onroerende zaak krachtens verdeling van een gemeenschap van goederen die is ontstaan door een huwelijk. Op grond van artikel 2, lid 6, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen geldt hetzelfde bij verkrijging van een onroerende zaak krachtens verdeling van een gemeenschap van goederen die is ontstaan door een geregistreerd partnerschap. Deze regels strekken er niet toe om aan degene die een onroerende zaak gaat verkrijgen de mogelijkheid te bieden de ter zake van die verkrijging verschuldigde overdrachtsbelasting naar believen te verijdelen. Daarom verzetten doel en strekking van artikel 2 en artikel 3, lid 1, letter b, van de Wet BRV zich tegen toepassing van de laatstbedoelde bepaling in een geval als het onderhavige, waarin een geregistreerd partnerschap naar de bedoeling van partijen is aangegaan voor een zo korte periode dat de door de wet aan dit partnerschap verbonden plichten geen reële praktische betekenis konden hebben. Hierin onderscheidt het onderhavige geval zich van de zaak die leidde tot het arrest van de Hoge Raad van 14 april 1993, nr. 27789, BNB 1993/201, waarin een gemeenschap van goederen ontstond tijdens het huwelijk van de betrokkenen, en er geen aanwijzing bestond dat dit huwelijk slechts was aangegaan om overdrachtsbelasting te vermijden.

3.3.2. Het middel betoogt terecht dat het voorgaande niet anders wordt doordat de Staatssecretaris van Justitie in het kader van een wetsvoorstel tot invoering van een regeling met betrekking tot het geregistreerd partnerschap is gewezen op de mogelijkheid overdrachtsbelasting te ontgaan door middel van een geregistreerd partnerschap en daarin geen aanleiding heeft gevonden een wijziging van de fiscale wetgeving op dit punt te bevorderen (Kamerstukken I, 1996-1997, 23 761, nr. 157d, blz. 3). Aan het andersluidende oordeel van het Hof ligt kennelijk de opvatting ten grondslag dat indien kenbaar is dat constructies kunnen worden opgezet om een (vrijstellende) regeling van toepassing te laten zijn, het achterwege blijven van een wettelijke regeling ter bestrijding daarvan eraan in de weg staat dat het ontgaan van de geldende wetgeving door middel van die constructies wordt bestreden met een beroep op het leerstuk van wetsontduiking. Deze opvatting is onjuist (vgl. HR 10 juli 2009, nr. 43363, LJN BJ2006, BNB 2009/237).

3.3.3. Gelet op het voorgaande slaagt het middel.

- 4.29 De Hoge Raad heeft op 7 mei 2021 - onder verwijzing naar het hiervoor opgenomen arrest van 28 januari 1959 - geoordeeld over de vraag of sprake is van een schenking bij het aangaan van een beperkte gemeenschap van goederen in huwelijkse voorwaarden.<sup>27</sup> De Hoge Raad overwoog als volgt:
- 4.2 In het () arrest van de Hoge Raad van 28 januari 1959 is geoordeeld dat bij het aangaan van een algehele gemeenschap van goederen tussen gehuwden zich nog niet de eenzijdige vermogensverschuiving voltrekt die kenmerkend is voor bevoordeling door schenking, en daarmee tevens voor de verkrijging door schenking in de zin van de Successiewet 1956 (hierna: SW). Dat oordeel steunde onder meer op de overweging, samengevat, dat de bevoordeelde echtgenoot de huwelijksgemeenschap niet eenzijdig kan beëindigen, en zolang de huwelijksgemeenschap in stand blijft over het voordeel dat de boedelmenging voor hem meebrengt niet kan beschikken als een hem afzonderlijk toekomend vermogensbestanddeel. Daarnaast kende de Hoge Raad belang toe aan de omstandigheid dat de huwelijksgemeenschap een blijvende rechtsverhouding meebrengt die als gevolg van baten en lasten die van beide zijden kunnen opkomen tot verdere vermogensverschuivingen tussen de echtgenoten kan leiden, zodat het resultaat van die vermogensverschuivingen pas bij het einde van de huwelijksgemeenschap kan worden vastgesteld.
- 4.3 Een huwelijksgemeenschap die slechts één vermogensbestanddeel omvat, vertoont niet het kenmerk dat andere, binnen de rechtsverhouding aan de zijde van iedere echtgenoot afzonderlijk opkomende, baten en lasten het resultaat van de vermogensverschuiving kunnen beïnvloeden. ().
- 4.4 Door in artikel 1, lid 7 (in 2008 lid 3), SW te verwijzen naar artikel 7:186, lid 2, BW heeft de wetgever bewerkstelligd dat in een geval als het onderhavige van een belastbare schenking alleen sprake kan zijn indien de inspecteur aannemelijk kan maken dat op het door hem gestelde moment het vermogen van de begunstigde tot een op dat moment bepaalbaar bedrag is bevoordeeld doordat een ander dat voordeel vanuit diens vermogen heeft afgestaan.
- 4.5 Het tot stand brengen van de huwelijksgemeenschap deed, zoals het Hof terecht in zijn overwegingen heeft betrokken, een aan ieder van de echtgenoten toekomende vordering op de bank ontstaan ten aanzien van het gehele saldo van de bankrekening, welk saldo gedurende het bestaan van de huwelijksgemeenschap kon wijzigen. Mede gelet op het bepaalde in artikel 7:186, lid 2, tweede volzin, BW vormt de omstandigheid dat de echtgenoot ten aanzien van de helft van dat saldo geen vorderingen tegen belanghebbende had kunnen instellen geen toereikende grond om aan te nemen dat belanghebbende op het moment van ontstaan van de huwelijksgemeenschap kon beschikken over de helft van het toen aanwezige saldo, of daarop aanspraak kon maken, als ware het een haar afzonderlijk toebehorend vermogensbestanddeel.
- 4.6 Het oordeel van het Hof dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat zich bij het ontstaan van de huwelijksgemeenschap een vermogensverschuiving heeft voorgedaan waarbij belanghebbende ten laste van de echtgenoot is verrijkt met een bedrag gelijk aan de helft van het toen op de bankrekening staande saldo geeft, gelet op het hiervoor overwogene, niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. ().

#### Literatuur

- 4.30 Van Vijfeijken heeft naar aanleiding van het eerder in deze conclusie opgenomen amendement van Omtzigt een artikel geschreven. Voor deze conclusie lijkt met name het volgende daaruit van belang:<sup>28</sup>

#### Gemeenschap met ongelijke delen

Evenmin is duidelijk wat de gevolgen zijn bij het aangaan van een huwelijksgemeenschap met ongelijke delen, waarbij men kan denken aan de figuur dat in de huwelijkse voorwaarden is bepaald dat sprake is van een algehele gemeenschap waarin de vrouw voor 90% is gerechtigd en de man voor 10%. Het ligt voor de hand dat in dergelijke huwelijkse voorwaarden is bepaald dat deze ongelijke verdeling alleen geldt als het huwelijk wordt ontbonden door overlijden. Een dergelijke ongelijke gerechtigdheid wordt veelal opgenomen met het oog op het naderende overlijden van een der echtgenoten. De echtgenoot die naar verwachting als eerste zal overlijden, wordt gerechtigd tot het kleinste aandeel in de ontbonden huwelijksgemeenschap.

Kooiman gaat ervan uit dat hier helderheid over is: geen schenking want onvoltooide vermogensverschuiving. Maar ik zou hier toch wel een kanttekening bij willen plaatsen. De arresten

van de Hoge Raad moeten worden gezien in de maatschappelijke context en in de tijd waarin deze arresten zijn gewezen. Het wettelijke stelsel in Nederland is een gemeenschap van goederen en de vermogens van (aanstaande) echtgenoten zullen exact gelijk zijn. Het spreekt voor zich dat het maatschappelijk gezien uiterst onwenselijk is dat bij het aangaan van een huwelijk in het wettelijke stelsel een schenking wordt geconstateerd. De vraag is echter of de Hoge Raad ook tot dit oordeel komt als een gemeenschap met ongelijke delen wordt aangegaan. Vanuit maatschappelijk oogpunt bestaat er geen bezwaar tegen om een schenking aan te nemen voor zover de ene echtgenoot meer toekomt dan de helft. Het is immers geen standaardregime en de ongelijke gerechtigheid zal in nagenoeg alle gevallen zijn ingegeven vanuit estate-planningsmotieven. Als echtgenoten in gemeenschap van goederen zijn gehuwd en overeenkomen dat bij ontbinding de vrouw gerechtigd is tot 90% en de man tot 10%, zal dit vermoedelijk zijn gebeurd in het vooruitzicht dat de man als eerste overlijdt. Zon ongelijke gerechtigheid bij einde van het huwelijk door echtscheiding komt bij mijn weten in de praktijk niet voor. Omdat de scheve gerechtigheid enkel is ingegeven uit estate-planningsmotieven kan men moeilijk spreken van maatschappelijke bezwaren tegen een heffing over het meerdere boven 50%.

Ook het tijdsgewricht is veranderd. Vijftig jaar geleden was estate planning een (nagenoeg) onbekend fenomeen. Uit eigen ervaring weet ik dat het medio jaren tachtig van de vorige eeuw als belastingadviseur not done was om de inhoud van de huwelijkse voorwaarden en testamenten ter discussie te stellen. Sterker nog, vragen om inzage in dergelijke documenten werd al als een ontoelaatbare inbreuk op de privésfeer van de cliënt gezien. In dat licht bezien rijst de vraag of de Hoge Raad destijds, bij het vellen van zijn oordeel, stil heeft gestaan bij de gevolgen van zijn uitspraak voor een huwelijksgemeenschap met ongelijke delen. Het is mijns inziens niet klip en klaar dat de Hoge Raad voor dergelijke gevallen nu op dezelfde wijze zou oordelen.

Maar al zou de Hoge Raad ook voor deze gevallen vasthouden aan zijn oordeel van vijftig jaar geleden, dan kan weliswaar bij het aangaan van zon gemeenschap van goederen geen heffing plaatsvinden, maar wel op het moment dat het huwelijk wordt ontbonden door het overlijden van (i.c.) de man. In dat geval is art. 11 lid 4 SW 1956 van toepassing. Op grond van art. 1:100 BW hebben de echtgenoten immers een gelijk aandeel in de huwelijksgemeenschap. Partijen wijken bij huwelijkse voorwaarden af van deze verdeling, waardoor er bij ontbinding van het huwelijk door het overlijden van de eerststervende echtgenoot aan de langstlevende echtgenoot "meer toekomt dan de helft der gemeenschap". Een dergelijke afspraak kan worden beschouwd als een verblijvingsbeding. Op grond van art. 11 lid 4 SW 1956 zal dan sprake zijn van een fictieve erfrechtelijke verkrijging.

4.31 Van Vijfeijken heeft in een beschouwing naar aanleiding van het besluit van 29 maart 2018, over de vraag of het aangaan van een huwelijksgemeenschap een schenking vormt, het volgende geschreven:<sup>29</sup>

Hoe nu verder?

De procedures zullen nu onherroepelijk loskomen. Het is gissen hoe de Hoge Raad zal beslissen. Er liggen twee belangrijke kwesties voor:

1. Is het aangaan van een huwelijksgemeenschap van ongelijke delen (waarbij de rijke echtgenoot gerechtigd is tot het kleinste deel) een schenking?
2. Is het aangaan van een beperkte gemeenschap van met name aangeduide vermogensbestanddelen een schenking nu er geen sprake is van een onvoltooide vermogensverschuiving.

Als de Hoge Raad vasthoudt aan de letterlijke tekst van zijn rechtsoverwegingen uit de 2 hiervoor genoemde arresten is in beide gevallen geen sprake van een schenking, vanwege het bijzondere karakter van de huwelijksgemeenschap. Bij een gemeenschap van ongelijke delen komt daar nog eens bij dat sprake is van een onvoltooide vermogensverschuiving.

Het ontgaan van erfbelasting wordt dan wel heel eenvoudig. In het zicht van het overlijden van de rijke partij wordt een gemeenschap aangegaan van 99% - 1% waarbij de langstlevende echtgenoot uiteraard gerechtigd is tot het 99%-deel. Die gemeenschap dient dan wel voor het overlijden te worden ontbonden en verdeeld, omdat anders art. 11, lid 4 SW 1956 van toepassing is.<sup>30</sup>

Met dit in het achterhoofd zou de Hoge Raad ook kunnen oordelen dat nu het wettelijke regime voorziet in een 50-50 verdeling, een andere verdeling een schenking van het meerdere meebrengt.

Niet ontkend kan worden dat de wil tot bevoordeling daarop is gericht. De vraag is dan of de Hoge Raad hier een stokje voor steekt. Vanuit fiscaal oogpunt kan men betogen dat een dergelijke uitspraak een hoog politiek gehalte heeft en de Hoge Raad daar verre van moet blijven. Men mag echter niet uit het oog verliezen dat een uitspraak van de Hoge Raad over het fiscale schenkingsbegrip doorwerkt naar het civiele recht. Op grond van art. 1, lid 7 SW 1956 sluit het fiscale schenkingsbegrip immers aan bij het civiele schenkingsbegrip. Het oordeel van de Hoge Raad dat bij een ongelijk aandeel geen sprake is van een schenking (van het meerdere boven 50%) heeft dan ook civiel te gelden en leidt er bijvoorbeeld toe dat ouders op eenvoudige wijze de legitimaire aanspraken van hun kinderen teniet kunnen doen.

#### 4.32 Sonneveldt heeft naar aanleiding van deze casus het volgende geschreven:<sup>31</sup>

Het hof vergelijkt hier de situatie voorafgaand aan het sluiten van de huwelijkse voorwaarden met die na het overeenkomen daarvan. In de eerste situatie is de vrouw bij het overlijden van de man op grond van huwelijksgoederenrecht gerechtigd tot de helft van de huwelijksgoederengemeenschap en op grond van erfrecht tot de andere helft. In de tweede situatie is zij bij het overlijden van de man op grond van huwelijksgoederenrecht gerechtigd tot 90% van de huwelijksgoederengemeenschap en op grond van erfrecht tot de resterende 10% daarvan. Deze situaties leiden economisch weliswaar tot hetzelfde eindresultaat voor de vrouw, maar civielrechtelijk zijn deze situaties niet vergelijkbaar. Hierbij kan gedacht worden aan de positie van eventuele legitimarissen van de man die in de eerste situatie een beroep kunnen doen op een grotere legitieme dan in de tweede situatie. Bovendien kan de man altijd zijn testament nog wijzigen ten gunste van anderen. In de tweede situatie heeft dit geringere consequenties voor de vermogenspositie van de vrouw dan in de eerste. Het is mijns inziens daarom niet juist om te stellen, zoals het hof doet, dat de door belanghebbende en erflater gevolgde weg kunstmatig en van elk reëel belang ontbloomt is, afgezien van het anti-fiscale belang.<sup>32</sup> Ten slotte benadrukt het hof dat de huwelijkse voorwaarden in het zicht van overlijden zijn aangegaan. Hierdoor zou sprake zijn van een bevoordeling van de vrouw. Dit lijkt mij geen juiste redenering. Ook in een van de eerder genoemde door de Hoge Raad besliste zaken over boedelmenging<sup>33</sup> werd het huwelijkvermogensregime gewijzigd in het zicht van overlijden. Dit gegeven leidde niet tot een andere conclusie. Alles overziend overtuigt de argumentatie van het hof mij niet. Het wachten is nu op een oordeel van de Hoge Raad.

#### 4.33 Van Vijfeijken heeft naar aanleiding van de uitspraak van de Rechtbank in de casus van belanghebbende met name geschreven:<sup>34</sup>

Verblijvingsbeding?

De tweede vraag die aan de orde was, is of sprake is van een verblijvingsbeding als bedoeld in art. 11 lid 2 of art. 11 lid 4 SW 1956. De rechtbank overweegt dat deze bepalingen enkel van toepassing zijn als ze alleen werking hebben bij overlijden. I.c. was de werking van het beding niet beperkt tot het overlijden en daarom werden beide leden van art. 11 SW 1956 niet van toepassing geacht. Art 1:100 BW bepaalt dat ieder der echtgenoten een gelijk aandeel heeft in de ontbonden huwelijksgemeenschap. Vóór de ontbinding zijn de echtgenoten ieder gerechtigd tot het geheel. Bij ontbinding ieder tot de helft. Tenzij anders bepaald bij huwelijkse voorwaarden. Omdat bij huwelijkse voorwaarden wordt afgeweken van de hoofdregel van rechtswege (verdeling bij helfte) is naar mijn mening sprake van een verblijvingsbeding. In de huwelijkse voorwaarden is bepaald dat een groter deel dan die 50% van alle bezittingen en schulden bij ontbinding van de huwelijksgemeenschap toekomt aan (i.c.) de vrouw. Dit meerdere wordt verkregen dankzij dit beding in het huwelijkse voorwaarden. Er verblijft aan die echtgenoot meer dan de helft.<sup>35</sup> Dit is anders als men aanneemt dat, omdat staande de huwelijksgemeenschap ieder gerechtigd is tot het geheel, er geen enkel moment is aan te wijzen dat ieder der echtgenoten is gerechtigd tot de helft en er dus ook geen sprake kan zijn van meer verkrijgen dan zijn aandeel. Deze redenering gaat voorbij aan de economische werkelijkheid dat de echtelieden staande huwelijk ieder gerechtigd zijn tot de helft van de waarde van huwelijksgemeenschap<sup>36</sup> en dat door de bepaling in de huwelijkse voorwaarden bij ontbinding niet bij helfte wordt gedeeld.

Art. 11 lid 4 SW 1956 niet van toepassing?

Aannemende dat sprake is van een verblijvingsbeding, rijst de vraag of de rechtbank art. 11 lid 4 SW 1956 terecht niet van toepassing heeft geacht. Art. 11 lid 4 SW 1956 is van toepassing als wordt verkregen op grond van een van het overlijden van de eerststervende afhankelijk beding. Vaststaat dat de bepaling van lid 4 (ook) ziet op wederkerige bedingen. In het onderhavige geval is hiervan sprake. Het doet er niet toe wie van beide echtgenoten als eerste overlijdt. De verdeling is altijd 90-10. Dit staat aan toepassing van art. 11 lid 4 SW 1956 niet in de weg. Een andere vraag is of art. 11 lid 4 SW 1956 ook van toepassing is als het beding ook werkt bij einde van het huwelijk door echtscheiding. In dat geval is de werking van het beding niet afhankelijk van het overlijden, maar van de ontbinding van het huwelijk. Er is in deze optiek geen sprake van een beding dat enkel werkt bij het overlijden van de eerststervende echtgenoot. Men kan echter evengoed verdedigen dat als het beding werking heeft bij overlijden (zoals in onderhavig geval) het beding door het overlijden van de eerststervende in werking is getreden en de werking daarmee afhankelijk is van het overlijden van de eerststervende. De wettekst is niet eenduidig. Ook met een beroep op doel en strekking van de regeling is geen eenduidig antwoord op onderhavige vraag te geven. In mijn monografie heb ik betoogd dat enerzijds kan worden verdedigd dat naar doel en strekking een verkrijging uit hoofde van zonneding niet onder art. 11 lid 4 SW 1956 behoort te vallen. Niet alleen bij ontbinding van het huwelijk door overlijden krijgt de vrouw 90% van het gemeenschappelijk vermogen. Ook als het huwelijk wordt ontbonden door echtscheiding verkrijgt zij die 90%. In dit geval komt de verkrijging niet een erfrechtelijke zo nabij dat heffing is gerechtvaardigd. Daarvan zou alleen sprake moeten zijn als de verrijking uitsluitend haar grond vindt in het overlijden van de eerststervende. In dat geval kan worden aangenomen dat als de verrijking niet via de huwelijkse voorwaarden was bewerkstelligd, de eerststervende dit via zijn uiterste wilsbeschikking zou hebben gedaan. Anderzijds kan men betogen dat doel en strekking van art. 11 lid 4 SW 1956 erin gelegen zijn om aan te sluiten bij het wettelijke stelsel van de gemeenschap van goederen. In dat geval is art. 11 lid 4 SW 1956 wel van toepassing. Overigens zijn de estate-planningsmogelijkheden niet beëindigd als de Hoge Raad art. 11 lid 4 SW 1956 van toepassing acht. In dat geval zouden echtelieden als de onderhavige nog een extra stap moeten zetten om art. 11 lid 4 SW 1956 te omzeilen: na het aangaan van de gemeenschap van ongelijke delen wordt deze ontbonden en verdeeld. Als dit plaatsvindt voor het overlijden van de man bestaat zijn nalatenschap enkel uit privévermogen ter waarde van 10% van het gemeenschapsvermogen.

Art. 11 lid 2 SW 1956 niet van toepassing?

Rest de vraag of art. 11 lid 2 van toepassing is. Er is sprake van een fictieve erfrechtelijke verkrijging indien het aandeel van de erflater in goederen ten gevolge van een overeenkomst bij zijn overlijden (...) verblijft (...) aan (...) de deelgenoten (...). De rechtbank oordeelt in één zin dat deze fictiebepaling niet geldt omdat het verblijvingsbeding ook tijdens leven werking kan hebben. In HR 2 december 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY0547, BNB 1960/20 overwoog de Hoge Raad dat art. 11 lid 2 SW 1956 ook van toepassing is als: (...) bij overeenkomst het recht tot het overnemen van een zaak is verleend, onder bepaling dat van dit recht eerst gebruik zal kunnen worden gemaakt op zeker toekomstig tijdstip of wel bij het overlijden van de eigenaar, en dat recht bij het overlijden is uitgeoefend, terwijl het toekomstige tijdstip, waarop het in elk geval, onverschillig of de eigenaar nog leeft dan wel reeds overleden is, geldend gemaakt zou kunnen worden, nog niet wat verschenen. Dat toch alsdan het overlijden de voordien niet bestaande mogelijkheid tot effectuering van het recht heeft geopend. Uit deze passage leid ik af dat onder de reikwijdte van art. 11 lid 2 SW 1956 ook het verblijvingsbeding valt dat niet alleen afhankelijk is van het overlijden, en dat wel bij overlijden werking krijgt omdat die andere gebeurtenis (i.c. ontbinding van het huwelijk door echtscheiding) zich nog niet heeft voorgedaan. Dat zou leiden tot de conclusie dat art. 11 lid 2 SW 1956 in het onderhavige geval wel van toepassing is. Waarbij de vraag rijst wat de omvang van de fictieve verkrijging is. Deze is in art. 11 lid 2 SW 1956 nu de werking niet beperkt is tot het meerdere boven de helft van de gemeenschappelijke goederen. Dan komen we toe aan de vraag of art. 11 lid 4 SW 1956 een uitputtende regeling geeft voor verblijvingsbedingen in huwelijkse voorwaarden en daarom niet wordt toegekomen aan art. 11 lid 2 SW 1956. Dat blijkt niet uit de wettekst, maar in het verleden was dit duidelijk wel de bedoeling van de wetgever. Tot 2010 was het huidige art 11 lid 4 SW 1956 opgenomen in art. 7. In art. 11 lid 5 sub 1 stond toen te lezen dat deze bepaling niet van toepassing was op bedingen als bedoeld in art. 7 SW 1956. Met andere woorden: tot 2010 was wettelijk

vastgelegd dat verblijvingsbedingen in huwelijkse voorwaarden enkel werden bestreken door art. 7 (het huidige art. 11 lid 4) en niet door art. 11 lid 2 SW 1956. Deze bepaling is door de verhuizing van de tekst van art. 7 naar art. 11 lid 4 SW 1956 zonder toelichting vervallen. Als we ervan uitgaan dat de wetgever geen verandering op dit punt heeft gewild per 1 januari 2010 dan geeft art. 11 lid 4 SW 1956 inderdaad een uitputtende regeling voor verblijvingsbedingen in huwelijkse voorwaarden en komen we niet toe aan art. 11 lid 2 SW 1956. Dat betekent dat in het onderhavige geval de verkrijging krachtens huwelijksvermogensrecht door de langstlevende van het meerdere niet in enige heffing kan worden betrokken.

#### 4.34 Van Hoek heeft naar aanleiding van de uitspraak van het Hof het volgende geschreven:37

Aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid?

Een derde pijnpunt zit in de onzekerheid dat het vermoedelijk beoogde belastingvoordeel bereikt zal worden. Immers werkt de constructie alleen als de erflater eerder komt te overlijden dan X. De gemeenschap had ook ontbonden kunnen worden door een scheiding (hoewel dit geen reëel scenario lijkt) of door vooroverlijden van X.

Laat ik voorop stellen dat het optuigen van een constructie om een belastingvoordeel te krijgen in feite altijd enige onzekerheid kent of het gewenste effect bereikt wordt. Mensen kunnen komen te overlijden, vennootschappen kunnen failliet gaan. Of *fraus legis* kan worden toegepast, ziet dus mijns inziens niet op de vraag of er een kans is dat het voordeel niet wordt behaald, maar hoe reëel deze kans is. De Hoge Raad oordeelde eerder dat het aangaan van een partnerschap voor één dag teneinde gebruik te kunnen maken van een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting kon worden bestreden met *fraus legis*, ook al was het natuurlijk niet uitgesloten dat een van beide partners net die ene dag zou overlijden.<sup>38</sup>

In casu zit er anderhalve maand tussen het moment van overlijden en het moment dat de voorwaarden van de gemeenschap zijn gewijzigd. Om van *fraus legis* te kunnen spreken moet mijns inziens sprake zijn van een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid.

#### 4.35 Schols heeft naar aanleiding van deze zaak geschreven:39

Op naar de hoofdvraag. Is hier sprake van *fraus legis*? In tijden van het nieuwe fiscale normaal met heldere wetteksten (of een niet-ingrijpende wetgever) is de inderdaad door het hof gehanteerde toverspreuk mijns inziens een zwaktebod. En wel hierom.

Art. 12 SW 1956 (180-dagen) dat in casu gekunsteld ingezet wordt om de betreffende bevoordeling te belasten is uitdrukkelijk alleen van toepassing als sprake is van een gift en dat was volgens het hof nu net niet het geval. Er wordt ook verwezen naar doel en strekking van art. 1 lid 7 SW 1956 terwijl daar zwaar geleund wordt op het civielrechtelijke uitgangspunt oftewel de gift van art. 7:186 lid 2 BW. Huwelijkse voorwaarden en enig erfgenaamschap worden in één adem genoemd, terwijl huwelijkse voorwaarden contractueel van aard zijn en een uiterste wil juist herroepelijk is en dus geen zekerheidje. Er hoeft voor onbelaste boedelmenging helemaal geen sprake te zijn van enigszins gelijke levens- en sterftেকansen. Maar het allerbelangrijkste. Er wordt gelet op het overlijden binnen anderhalve maand ten onrechte geen vergelijking gemaakt met de casus van HR 14 april 1993, BNB 1993/201 (géén *fraus legis*!) waar ook op de valreep van het einde van het huwelijk gegrepen werd naar onbelaste boedelmenging met de meteen daaropvolgende geheel onbelaste verdeling voor de heffing van overdrachtsbelasting en waar aldus de Hoge Raad er geen aanwijzing bestond dat dit huwelijk slechts was aangegaan om overdrachtsbelasting te vermijden., ontleend aan HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:BY0548, r.o. 3.3.1.

Nu er technisch uitdrukkelijk geen sprake is van een gift, werkt de breukdelengemeenschap nog steeds in het civiele recht met het oog op de legitieme portie. Door de werking tijdens leven zal de quasi-legatenregeling van art. 4:126 BW niet van toepassing zijn.

En jubelen op het sterfbed mag voorlopig ook nog wel even. We kennen het digitale waarom. Of beter: het staat gewoon in de wet, art. 12 lid 3 SW 1956. En voor de twijfelaars. De onbelaste wijziging van



huwelijkse voorwaarden in HR 17 maart 1971, BNB 1971/94 speelde zich ook af op het sterfbed. Erflater was ernstig ziek en overleed eveneens binnen 180 dagen.

## 5 Beoordeling

5.1 Het middel van belanghebbende, in principaal beroep in cassatie, is gericht tegen het oordeel van het Hof dat sprake is van *fraus legis*.

5.2 De Staatssecretaris heeft, bij (voorwaardelijk) incidenteel beroep in cassatie, twee klachten aangevoerd. De eerste is gericht tegen het oordeel van het Hof dat geen sprake is van een schenking bij het aangaan van de huwelijksvoorwaarden met een 90% - 10% verdeling ten gunste van belanghebbende. De tweede klacht is gericht tegen het oordeel van het Hof dat het nader bij huwelijksvoorwaarden overeen gekomen niet kan worden aangemerkt als een verblijvensbeding.

5.3 Het Hof is gekomen tot het oordeel dat het beroep van de Inspecteur op *fraus legis* slaagt, wegens strijd met doel en strekking van het bepaalde in artikel 1, eerste en zevende lid, SW in verbinding met artikel 12 SW.40 Het Hof heeft daartoe als volgt overwogen:

5.3.3. Het Hof komt anders dan de Rechtbank tot het oordeel dat het beroep van de inspecteur op het leerstuk van *fraus legis* wegens strijd met doel en strekking van het bepaalde in artikel 1, lid 1 en lid 7, SW in verbinding met artikel 12 SW () slaagt. Het Hof overweegt daartoe als volgt. De erfbelasting heeft tot doel het belasten van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde (artikel 1, lid 1 aanhef en onder I, SW). Op grond van artikel 12 SW wordt tevens geacht op grond van erfrecht te zijn verkregen al wat binnen 180 dagen aan het overlijden voorafgegaan is geschonken door een erflater die ten tijde van dat overlijden in Nederland woonde. Zoals hiervoor () is overwogen, is met het aangaan van de huwelijkse voorwaarden als zodanig geen sprake van een schenking. Wel zouden doel en strekking van artikel 1, lid 1 en lid 7, en artikel 12, lid 1, SW worden miskend ingeval het aangaan van de huwelijkse voorwaarden in het onderhavige geval niet op één lijn zou worden gesteld met een schenking (normvereiste). Tevens acht het Hof het aangaan van de huwelijkse voorwaarden in overwegende mate - doorslaggevend - ingegeven door belastingverijdelende motieven (motiefvereiste) te weten het ontgaan van de heffing van erfbelasting. Het Hof stelt vast dat de door belanghebbende en erflater gevolgde weg kunstmatig en van elk reëel belang ontbloomt is, afgezien van het anti-fiscale belang (). Het Hof acht daartoe de volgende feiten en omstandigheden redenevend.

5.3.4. Met (en bij) het aangaan van de huwelijkse voorwaarden heeft erflater belanghebbende bevoordeeld aangezien belanghebbende bij ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap (en bij in leven zijn) vanwege de overeengekomen huwelijkse voorwaarden niet langer 50% maar 90% van de huwelijksgoederengemeenschap toekomt. Het oogmerk van handelen door erflater kan in dit geval worden geacht louter te zijn gebaseerd op vrijgevigheid en niet op het tot stand brengen van een goederengemeenschap ten behoeve van samenleven (); de(zelfde) algehele gemeenschap van goederen bestond namelijk al op het moment van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden.

Anders dan het (geheel) ontgaan van erfbelasting is niet aannemelijk geworden dat er een andere reden was om de huwelijkse voorwaarden aan te gaan; vast staat immers dat belanghebbende daaraan voorafgaand al gerechtigd was tot dezelfde huwelijksgoederengemeenschap en bij ontbinding van het huwelijk door overlijden daartoe gerechtigd zou zijn als enig erfgenaam. Daar komt bij dat zijdens belanghebbende is verklaard dat op het moment van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden erflater reeds ernstig ziek was. Uit dit laatste leidt het Hof af dat er ten tijde van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden geen sprake was van enigszins gelijke levens- en sterftেকansen; zon anderhalve maand na het aangaan van de huwelijkse voorwaarden is erflater ook daadwerkelijk overleden. De huwelijkse voorwaarden kunnen dan ook geacht worden te zijn aangegaan in het zicht van overlijden. Hierdoor is sprake van een bevoordeling van belanghebbende die heeft plaatsgevonden binnen 180 dagen voor het overlijden van erflater die op één lijn moet worden

gesteld met een schenking. Alsdan fingeert artikel 12 SW de bevoordeling tot een verkrijging krachtens erfrecht. Dit betekent dat met het opleggen van de aanslag de bevoordeling door de inspecteur terecht in de aanslag erfbelasting is begrepen.

- 5.4 Het middel van belanghebbende is gericht tegen dit oordeel van het Hof over fraus legis en behelst dat:
- ( ) het gerechtshof ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen, althans zonder nadere motivering - welke ontbreekt - onbegrijpelijk zijn, heeft beslist dat de door [X] en wijlen haar echtgenoot een kunstmatige en van elk reëel belang ontbloot, gevolgde weg is bewandeld bij het aangaan van de huwelijkse voorwaarden.
- 5.5 Ik merk inleidend op dat op dat er twee voorwaarden zijn om te kunnen toekomen aan toepassing van fraus legis. De eerste toepassingsvoorwaarde is dat er gehandeld is in strijd met doel en strekking van de wet; dit normvereiste behoort tot het recht en wordt door de rechter zelfstandig getoetst, waar nodig met aanvulling van rechtsgronden. De tweede toepassingsvoorwaarde is dat belastingverijdeling de doorslaggevende beweegreden is geweest voor de gekozen weg; of is voldaan aan dit motiefvereiste is in belangrijke mate afhankelijk van de feiten in een bepaalde casus. De toepassingsvoorwaarden zijn cumulatief, zodat aan beide moet zijn voldaan om fraus legis te constateren.<sup>41</sup> Dat komt als volgt tot uitdrukking in de Hofuitspraak.
- 5.6 Het Hof is gekomen tot het oordeel dat het beroep van de Inspecteur op fraus legis slaagt, wegens strijd met doel en strekking van het bepaalde in artikel 1, eerste en zevende lid, SW in verbinding met artikel 12 SW.
- 5.7 Het Hof heeft daartoe overwogen dat doel en strekking van die artikelen zouden worden miskend ingeval het aangaan van de huwelijksvoorwaarden in het onderhavige geval niet op één lijn zou worden gesteld met een schenking (normvereiste).
- 5.8 Tevens acht het Hof het aangaan van de huwelijksvoorwaarden in overwegende mate - doorslaggevend - ingegeven door belasting verijdelende motieven (motiefvereiste) te weten het ontgaan van de heffing van erfbelasting. Het Hof stelt vast dat de door belanghebbende en erflater gevolgde weg kunstmatig en van elk reëel belang ontbloot is, afgezien van het anti-fiscale belang.
- 5.9 De doorslaggevende reden van belastingverijdeling, het ontgaansmotief, ziet het Hof louter in vrijgevigheid van erflater aan belanghebbende en niet op het tot stand brengen van een goederengemeenschap ten behoeve van samenleven; de gemeenschap van goederen was er immers al eerder. Tevens was al bekend dat belanghebbende bij ontbinding van het huwelijk door overlijden daartoe gerechtigd zou zijn als enige erfgename.
- 5.10 Daaraan voegt het Hof toe dat zijdens belanghebbende is verklaard dat op het moment van het aangaan van de huwelijksvoorwaarden erflater reeds ernstig ziek was. Uit dit laatste leidt het Hof af dat er ten tijde van het aangaan van de huwelijksvoorwaarden geen sprake was van enigszins gelijke levens- en sterftেকansen; zon anderhalve maand na het aangaan van de huwelijksvoorwaarden is erflater ook daadwerkelijk overleden. De huwelijksvoorwaarden kunnen dan ook geacht worden te zijn aangegaan in het zicht van overlijden.
- 5.11 Een en ander impliceert volgens het Hof dat hier sprake is van een bevoordeling van belanghebbende die heeft plaatsgevonden binnen 180 dagen voor het overlijden van erflater die op één lijn moet worden gesteld met een schenking. Alsdan fingeert artikel 12 SW de bevoordeling tot een verkrijging krachtens erfrecht. Dit betekent dat met het opleggen van de aanslag de bevoordeling door de Inspecteur terecht in de aanslag erfbelasting is begrepen.
- 5.12 Ik merk op dat er andere gevallen denkbaar zijn waarin wel sprake is van reële niet-fiscale motieven om in het zicht van overlijden van de man over te gaan van algehele gemeenschap van goederen naar een gerechtigdheid van 90% voor de vrouw en 10% voor de man. Het zou zich bijvoorbeeld kunnen voordoen dat de kinderen in goeden doen zijn, terwijl er verzorgingsbehoefte blijft voor de vrouw. Dan wordt door zo een overgang de financiële positie van de vrouw versterkt ten opzichte van die van de kinderen, als mede-erfgenen, althans legitimarissen.
- 5.13 In casu doet iets dergelijks zich echter niet voor, omdat uit het huwelijk geen kinderen geboren zijn. Belanghebbende was al voorzienbaar de enige erfgename.

5.14 Belanghebbende heeft de volgende klacht aangevoerd:

1.5 Bij het aangaan van de huwelijkse voorwaarden was echter op geen enkele wijze te voorzien dat (i) erflater op afzienbare termijn zou overlijden en (ii) dat erflater eerder zou overlijden dan [X]. Zoals in eerste aanleg en in hoger beroep immer is betoogd, was erflater al jarenlang ernstig ziek. Hij was echter niet uitbehandeld () en er waren op het moment van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden geen aanwijzingen of indicaties dat erflater op afzienbare tijd zou overlijden. Met kennis achteraf is door de inspecteur - en in navolging daarvan door het hof - gesteld dat de huwelijkse voorwaarden in het zicht van het overlijden zijn gesloten.

Erflater is echter 52 dagen (!) na het aangaan van de huwelijkse voorwaarden overleden.<sup>42</sup>

Het relatief kort daarna overlijden wordt gezien als het in het zicht van overlijden aangaan van de huwelijkse voorwaarden. Immers, zou erflater later zijn overleden, stel in 2019 of 2020, kan niet worden betoogd dat het aangaan van huwelijkse voorwaarden in 2017 is gedaan met het oogmerk om erfbelasting te ontgaan. Zou dat anders zijn, dan is het aangaan van huwelijkse voorwaarden bij voorbaat blijkbaar enkel gericht op het ontgaan van erfbelasting.

5.15 Naar mijn mening kon het Hof op begrijpelijke wijze komen tot het oordeel dat de wijziging van de huwelijksvoorwaarden heeft plaatsgevonden in het zicht van overlijden van de erflater, in die zin dat ten tijde van het aangaan daarvan voorzienbaar was dat belanghebbende erflater binnen afzienbare tijd zou gaan overleven. Over de precieze mate van voorzienbaarheid zal nooit zekerheid kunnen worden gegeven, maar naar mijn mening blijft hoe dan ook overeind s Hofs dragende oordeel dat er ten tijde van het aangaan van de huwelijksvoorwaarden geen sprake was van enigszins gelijke levens- en sterftekansen.

5.16 Daarmee is het ontgaan van erfbelasting als motief gegeven. Het komt mij voor dat belanghebbende daartegen geen zodanige reële, zakelijke motieven heeft aangevoerd dat die - anders dan het fiscale motief - doorslaggevend zouden kunnen worden geacht voor de wijziging van de huwelijksvoorwaarden. In cassatie heeft belanghebbende als mogelijke zakelijke motieven aangevoerd een onverwachte erfenis of loterijprijs, die kennelijk door wijziging van de huwelijksvoorwaarden dan bijna geheel zou toekomen aan belanghebbende. Dat lijken mij echter dermate zelden voorkomende gebeurtenissen dat daarop geen reële, zakelijke levenswandel te baseren is.

5.17 De overweging van het Hof dat sprake is van een bevoordeling van belanghebbende die heeft plaatsgevonden binnen 180 dagen voor het overlijden van erflater die op één lijn moet worden gesteld met een schenking, lijkt mij in principe juist. In het oordeel van het Hof ligt, naar het mij voorkomt, besloten dat de wijziging van de huwelijksvoorwaarden gelijk moet worden gesteld aan een vermogensverschuiving ten tijde van het aangaan van de huwelijksvoorwaarden. Hoewel op dat moment formeel geen vermogensverschuiving plaatsvindt, betekent de wijziging van de huwelijksgemeenschap naar 90% voor belanghebbende en 10% voor erflater in het zicht van overlijden, dat op het moment van de wijziging van de huwelijksvoorwaarden de verschuiving van het vermogen van erflater naar belanghebbende zo goed als zeker is. Immers is er geen sprake van enigszins gelijke levens- en sterftekansen.

5.18 Daaraan wil ik toevoegen dat het hier aanvaarden van de beoogde fiscale gevolgen van wijziging van huwelijksvoorwaarden, de weg zou openen naar een herhaalbaar en willekeurig ontgaan van erfbelasting. De situatie van erflater en belanghebbende staat namelijk niet op zich, maar doet zich vaker voor. Ik acht het in strijd met doel en strekking van de Successiewet dat zonder de aanwezigheid van dragende zakelijke motieven, in vergelijkbare gevallen met een pennenstreek heffing van erfbelasting zou kunnen worden voorkomen.

5.19 Ik meen dat deze benadering van het ontstaan van strijd met doel en strekking van de wet, strookt met hetgeen de Hoge Raad heeft geoordeeld ten aanzien van de - destijds wettelijk nog zeer ruim gestelde - rente aftrek: dat de in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 toegelaten aftrek van rente van schulden niet kan zijn bedoeld om belastingplichtigen in staat te stellen door het aangaan van transacties [] min of meer onbepert en op ieder door hen daartoe nuttig geacht moment hun belastbare inkomen te verminderen.<sup>43</sup>

5.20 In het kader van strijd met doel en strekking van de wet, heeft belanghebbende de volgende klacht aangevoerd:

In dit verband is ook van belang dat het wetsvoorstel -om bepaalde gevallen van het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden als schenking aan te merken (OFM 2018)- na kritiek van verschillende kanten is ingetrokken. Daarmee heeft de wetgever een welbewuste keuze gemaakt. En daarmee is dan ook direct duidelijk dat er geen sprake is van handelen in strijd met doel en strekking van art. 12 Successiewet.

- 5.21 Ik memoreer hier dat van regeringszijde op Prinsjesdag in 2017 een wetsvoorstel is ingediend tot Wijziging van enkele Belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2018), bekend als OFM 2018. In dat kader werden, ter voorkoming van geconstateerd ongewenst geacht ontgaan door het aangaan van (nadere) huwelijkse voorwaarden met betrekking tot de verdeling van een huwelijksgemeenschap, bij wege van reparatie wetgeving, toevoegingen en wijzigingen voorgesteld in artikel 1 en artikel 6 van de SW. De Tweede Kamer heeft die wetswijzigingen echter niet willen aanvaarden, zodat het niet tot wetswijziging is gekomen.<sup>44</sup>
- 5.22 Daaraan zou belanghebbende als gevolg willen verbinden dat de wetgever de opzet van belanghebbende ongemoeid heeft willen laten, zodat die niet in strijd met doel en strekking van de wet te achten zou zijn. Echter, als men precies kijkt naar de parlementaire gang van zaken, klopt die redenering mijns inziens niet.
- 5.23 Het was namelijk zo dat in het wetsvoorstel werd uitgegaan van bepaalde getalsmatige wijzigingen ingevolge het aangaan van (nieuwe) huwelijkse voorwaarden. Aldus zou het gaan om objectieve toetsing van gewijzigde verhoudingen.
- 5.24 Dat werd tijdens de parlementaire behandeling onacceptabel geacht. Bij een aangenomen amendement is de voorgestelde reparatiewetgeving afgewezen. De indiener was het er namelijk weliswaar mee eens dat fiscaal misbruik hier moest worden tegen gegaan, maar vond dat de slechts objectief opgezette wetsformuleringen ten gevolge zouden hebben dat onrechtvaardigheid zou kunnen ontstaan in gevallen waarin van misbruik geen sprake is. In de toelichting op het amendement staat:<sup>45</sup>
- Indiener acht het onjuist en maatschappelijk onwenselijk dat het huwelijk of een samenlevingscontract, zonder dat sprake is van misbruik, toch kan worden gekwalificeerd als een belastingconstructie. Slechts indien het huwelijk of een samenleving daadwerkelijk juridisch wordt ingezet om belasting te besparen, dient de Belastingdienst dit tegen te gaan.
- 5.25 Naar mijn mening is er aldus geen strijd tussen de constatering dat er in casu sprake is van fraud legis en deze wetsgeschiedenis. Het komt mij zelfs voor dat de indiener door de onderhavige toetsing aan het motief vereiste op zijn wenken bediend is.
- 5.26 Ten slotte nog een opmerking van doctrinaire aard. Het lijkt mij dat toepassing van fraud legis ertoe moet leiden dat hier de rechtshandeling van het aangaan van de huwelijksvoorwaarden wordt genegeerd, oftewel wordt geconverteerd tot nihil. Het gevolg daarvan voor de toepassing van de Successiewet is een erfrechtelijke verkrijging van 50% van de (oorspronkelijke) huwelijksgemeenschap.
- 5.27 Een en ander betekent dat het middel van belanghebbende strandt.
- 5.28 Indien het principale beroep in cassatie van belanghebbende inderdaad ongegrond wordt bevonden, wordt inhoudelijk niet meer toegekomen aan het door de Staatssecretaris (voorwaardelijk) ingestelde incidentele beroep in cassatie. Niettemin ga ik in op de twee aangevoerde klachten.
- 5.29 De eerste klacht van de Staatssecretaris is gericht tegen het oordeel van het Hof - onder verwijzing naar arresten uit 1959, 1971, en 2021 - dat het aangaan van huwelijkse voorwaarden tussen belanghebbende en erflater niet heeft geleid tot een vermogensverschuiving op grond waarvan een schenking of gift (onder tijdsbepaling) kan worden aangenomen.
- 5.30 De Hoge Raad heeft op 28 januari 1959 geoordeeld over de vraag of bij een overgang naar algehele gemeenschap van goederen sprake is van een schenking.<sup>46</sup>

dat dit echter niet betekent, dat - indien de ene partij, te dezen de man, een groter vermogen in de gemeenschap brengt dan de ander, de vrouw - reeds door dit intreden van de gemeenschap zich een eenzijdige waardeverschuiving uit het vermogen van den man naar dat van de vrouw heeft voltrokken, zoals deze kenmerkend is voor bevoordeling door schenking en daarmee tevens voor de verkrijging

door schenking in den zin der Successiewet;

dat toch, in de eerste plaats, het intreden der algehele goederengemeenschap een gezamenlijken eigendom tussen de echtgenoten doet ontstaan, waarbij partijen - geheel anders dan de deelgenoten in een gewonen mede-eigendom, die in beginsel gerechtigd zijn ten allen tijde den mede-eigendom te doen eindigen en over hun aandelen in de bijzondere objecten te beschikken - in hun rechten op de gemene goederen gebonden zijn door de regels, die de verhouding der huwelijksgemeenschap beheersen;

dat dit betekent dat voor de "bevoordeelde" echtgenoot, die de huwelijksgemeenschap niet eenzijdig kan beëindigen, terwijl aandelen in de verschillende afzonderlijke objecten waarover beschikt zou kunnen worden ontbreken en bovendien nog, als regel, de goederen der gemeenschap onder het bestuur staan van den echtgenoot van wiens zijde zij in de gemeenschap zijn gevallen - derhalve van den "schenkende" echtgenoot -, iedere mogelijkheid ontbreekt om, zolang de huwelijksgemeenschap niet op een daarvoor wettelijk voorgeschreven wijze is beëindigd, over de baten, welke de boedelmenging voor haar als deelgenoot inhield, als een haar afzonderlijk toekomend vermogensbestanddeel te beschikken;

()

dat de Successiewet 1956 voor het heffen van schenkingsrecht in een zodanig geval geen aanknopingspunt geeft en indien het wenselijk is, in verband met de thans mogelijk geworden wijziging van huwelijkse voorwaarden gedurende het huwelijk, een bevoordeling, waartoe de instelling van een huwelijksgemeenschap uiteindelijk kan hebben geleid, in verband met een vrijgevigheid, waartoe deze bevoordeling valt terug te brengen, te belasten, de wetgever dit geval zal moeten regelen;

#### 5.31 De Hoge Raad heeft op 17 maart 1971 overwogen:47

dat het middel - evenals de beslissing van het Hof - uitgaat van de vooronderstelling, dat de wijziging van de huwelijkse voorwaarden, waardoor tussen de erflater en zijn echtgenote - belanghebbende - algehele gemeenschap van goederen ontstond en het halve vermogen van de erflater (binnen 180 dagen voor zijn overlijden) door boedelmenging op zijn onvermogene echtgenote overging, zou moeten worden gehouden voor een schenking als waarop artikel 12, lid 1, der Successiewet 1956 ziet; dat echter dit uitgangspunt niet juist is;

dat artikel 12, lid 1, voornoemd, sprekende over al wat door een erflater is geschonken, uiteraard het oog heeft op hetgeen volgens artikel 1, lid 2, der Successiewet 1956 voor de toepassing van deze wet onder schenking wordt verstaan;

dat daartoe een bevoordeling van de ene echtgenoot door de andere als gevolg van boedelmenging door een wijziging van de huwelijkse voorwaarden als de onderhavige niet kan worden gerekend, omdat niet reeds door het intreden van de algehele gemeenschap van goederen zich een op een bepaald ogenblik voltooide eenzijdige waardeverschuiving uit het vermogen van de ene naar dat van de andere echtgenoot voltrekt, zoals deze kenmerkend is voor bevoordeling door schenking en daarmee tevens voor de verkrijging door schenking in de zin der Successiewet 1956;

#### 5.32 Uit deze arresten volgt dat bij een overgang naar algehele gemeenschap van goederen geen sprake is van een voltooide vermogensverschuiving, en dat om die reden geen sprake is van een schenking.

#### 5.33 Bij arrest van 7 mei 2021 is in gelijke zin beslist waar het ging om een de vorming van een beperkte gemeenschap van goederen krachtens de huwelijksvoorwaarden, doordat de zeer vermogende man een bedrag van 10 miljoen stortte op een gemeenschappelijke bankrekening.<sup>48</sup> De Hoge Raad overwoog:

#### 4.2 In het () arrest van de Hoge Raad van 28 januari 1959 is geoordeeld dat bij het aangaan van een algehele gemeenschap van goederen tussen gehuwden zich nog niet de eenzijdige vermogensverschuiving voltrekt die kenmerkend is voor bevoordeling door schenking, en daarmee tevens voor de verkrijging door schenking in de zin van de Successiewet 1956 (hierna: SW). Dat oordeel steunde onder meer op de overweging, samengevat, dat de bevoordeelde echtgenoot de huwelijksgemeenschap niet eenzijdig kan beëindigen, en zolang de huwelijksgemeenschap in stand blijft over het voordeel dat de boedelmenging voor hem meebrengt niet kan beschikken als een hem

afzonderlijk toekomend vermogensbestanddeel. Daarnaast kende de Hoge Raad belang toe aan de omstandigheid dat de huwelijksgemeenschap een blijvende rechtsverhouding meebrengt die als gevolg van baten en lasten die van beide zijden kunnen opkomen tot verdere vermogensverschuivingen tussen de echtgenoten kan leiden, zodat het resultaat van die vermogensverschuivingen pas bij het einde van de huwelijksgemeenschap kan worden vastgesteld.

- 4.3 Een huwelijksgemeenschap die slechts één vermogensbestanddeel omvat, vertoont niet het kenmerk dat andere, binnen de rechtsverhouding aan de zijde van iedere echtgenoot afzonderlijk opkomende, baten en lasten het resultaat van de vermogensverschuiving kunnen beïnvloeden. ( ).
- 4.4 Door in artikel 1, lid 7 (in 2008 lid 3), SW te verwijzen naar artikel 7:186, lid 2, BW heeft de wetgever bewerkstelligd dat in een geval als het onderhavige van een belastbare schenking alleen sprake kan zijn indien de inspecteur aannemelijk kan maken dat op het door hem gestelde moment het vermogen van de begunstigde tot een op dat moment bepaalbaar bedrag is bevoordeeld doordat een ander dat voordeel vanuit diens vermogen heeft afgestaan.
- 4.5 Het tot stand brengen van de huwelijksgemeenschap deed, zoals het Hof terecht in zijn overwegingen heeft betrokken, een aan ieder van de echtgenoten toekomende vordering op de bank ontstaan ten aanzien van het gehele saldo van de bankrekening, welk saldo gedurende het bestaan van de huwelijksgemeenschap kon wijzigen. Mede gelet op het bepaalde in artikel 7:186, lid 2, tweede volzin, BW vormt de omstandigheid dat de echtgenoot ten aanzien van de helft van dat saldo geen vorderingen tegen belanghebbende had kunnen instellen geen toereikende grond om aan te nemen dat belanghebbende op het moment van ontstaan van de huwelijksgemeenschap kon beschikken over de helft van het toen aanwezige saldo, of daarop aanspraak kon maken, als ware het een haar afzonderlijk toebehorend vermogensbestanddeel.
- 4.6 Het oordeel van het Hof dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat zich bij het ontstaan van de huwelijksgemeenschap een vermogensverschuiving heeft voorgedaan waarbij belanghebbende ten laste van de echtgenoot is verrijkt met een bedrag gelijk aan de helft van het toen op de bankrekening staande saldo geeft, gelet op het hiervoor overwogene, niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. ( ).
- 5.34 Uit het voorgaande volgt dat bij een ongelijke verdeling van de huwelijksgemeenschap, in zijn algemeenheid geen sprake is van een vermogensverschuiving en daarmee van een schenking. Dat doet niet af aan de mogelijkheid dat op basis van *fraus legis* een ongelijke verdeling op één lijn kan worden gesteld met een schenking.<sup>49</sup> Het verdient overigens opmerking dat in het arrest van 7 mei 2021 sprake was van het aangaan van een reëel huwelijk, waarbij de beperkte huwelijksgemeenschap was voorzien voor de langere duur van het huwelijk.
- 5.35 In dit arrest wordt de lijn bevestigd die is ingezet in 1959. Aanwijzingen dat bij een ongelijke verdeling, zoals een 90% -10% verdeling, sprake zou zijn van een vermogensverschuiving die zou moeten worden aangemerkt als een schenking, zijn niet gegeven.
- 5.36 Op een en ander stuit de eerste klacht van de Staatssecretaris af.
- 5.37 De tweede door de Staatssecretaris aangevoerde klacht is gericht tegen het oordeel van het Hof dat geen sprake is van een verblijvingsbeding als bedoeld in artikel 11, tweede en vierde lid, SW:50
2. Indien het aandeel van een erflater in goederen ten gevolge van een overeenkomst bij zijn overlijden hetzij verblijft of kan worden toegedeeld aan, hetzij kan worden overgenomen door de deelgenoten of één of meer van hen, wordt het verbleven, toegedeelde of overgenomen aandeel voor de toepassing van deze wet geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen. Het in de vorige volzin bepaalde is van overeenkomstige toepassing op goederen waaromtrent een overeenkomst is gesloten krachtens welke die goederen bij overlijden van de rechthebbende zullen toebehoren aan of kunnen worden overgenomen door de overige contractanten of één of meer van hen, alsmede op goederen waaromtrent door de erflater een verplichting tot levering is aangegaan en de levering plaatsvindt bij overlijden of een daarmee verband houdend tijdstip.
4. Hetgeen aan de langstlevende echtgenoot, krachtens een bij huwelijksvoorwaarden gemaakt en van het overlijden van de eerststervende afhankelijk beding, bij dat overlijden meer toekomt dan de helft der gemeenschap of, in geval van een verrekenbeding of deelgenootschap, meer toekomt dan volgens de wettelijke regeling het geval zou zijn, wordt voor de toepassing van deze wet geacht krachtens

erfrecht door het overlijden van de eerststervende te zijn verkregen.

5.38 Het desbetreffende oordeel van de Rechtbank luidt:

14. Verweerder betoogt subsidiair dat sprake is van een verblijvensbeding als genoemd in artikel 11, tweede lid, dan wel artikel 11, vierde lid, van de SW. Dienaangaande overweegt de rechtbank dat van een verblijvensbeding in voormelde zin alleen sprake kan zijn wanneer het is gekoppeld aan het overlijden. Indien het verblijven ook bij leven kan plaatsvinden, kan niet worden gesproken van een verblijvensbeding in vorenbedoelde zin. Eiseres en erflater hebben in de huwelijkse voorwaarden louter een wijze van verdeling opgenomen met het oog op de ontbinding van de gemeenschap. De werking hiervan is niet afhankelijk van het overlijden van een van de partners, doch kan ook het gevolg zijn van een andere oorzaak van ontbinding van het huwelijk. De rechtbank verwerpt het subsidiaire betoog van verweerder.

5.39 En het in cassatie bestreden oordeel van het Hof luidt:

5.3.2. Het Hof onderschrijft het oordeel van de rechtbank dat met het aangaan van de huwelijkse voorwaarden geen verblijvingsbedingen zijn overeengekomen. Dat het aangaan van de huwelijkse voorwaarden met kort daarop de ontbinding van het huwelijk door overlijden vermogensrechtelijk een zelfde uitwerking heeft als een verblijvingsbeding, is onvoldoende om te concluderen dat een dergelijk beding is overeengekomen. Daarbij zij bedacht dat de huwelijksgoederengemeenschap ook op andere wijze dan door overlijden zou kunnen zijn ontbonden terwijl ook in dat geval 90% van die gemeenschap aan belanghebbende zou toekomen. Dit betekent dat de door de inspecteur in stelling gebrachte leden 2 en 4 van artikel 11 SW niet van toepassing zijn.

5.40 Het tweede lid van artikel 11 SW lijkt mij niet van toepassing, omdat de huwelijksvoorwaarden niet kunnen worden aangemerkt als een verblijvingsbeding. De huwelijksvoorwaarden behelzen een nadere vaststelling in de gerechtigdheid tot de gemeenschap. Het gaat niet om een vooraf gemaakte afspraak over de latere verdeling van het vermogen, zoals zich voordoet ingevolge een verblijvingsbeding of toedelingsbeding.

5.41 In het vierde lid van artikel 11 SW gaat het om een bevoordeling van de langstlevende echtgenoot, krachtens een bij huwelijksvoorwaarden gemaakt en van het overlijden van de eerststervende afhankelijk beding. Een dergelijk beding is hier mijns inziens niet overeen gekomen. De huwelijksvoorwaarden gaan daar niet over.

5.42 Bovendien kan de oorzaak van de ontbinding van een huwelijksgemeenschap niet alleen zijn gelegen in het overlijden van de eerststervende, maar met name ook in een echtscheiding.

5.43 Ten slotte wil ik memoreren dat fictiebepalingen als waar het hier om gaat, restrictief dienen te worden geïnterpreteerd.

5.44 Al met al komt het mij voor dat het oordeel van het Hof juist te achten is<sup>51</sup>, zodat de daartegen gerichte tweede klacht faalt.

## **6 Conclusie**

De conclusie strekt ertoe dat zowel het principale beroep in cassatie van belanghebbende als het incidentele beroep in cassatie van de Staatssecretaris ongegrond dient te worden verklaard.

De Procureur-Generaal bij de  
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

- 
- <sup>1</sup> Gerechtshof Amsterdam 4 januari 2022, nr. 20/00804, ECLI:NL:GHAMS:2022:96.
  - <sup>2</sup> Rechtbank Noord-Holland 20 november 2020, nr. HAA 19/2137, ECLI:NL:RBNHO:2020:9677.
  - <sup>3</sup> Zie voor de relevante wetteksten onderdeel 4.1 en 4.3 van deze conclusie.
  - <sup>4</sup> De in deze conclusie opgenomen citaten uit jurisprudentie en literatuur zijn meestal zonder daarin voorkomende voetnoten opgenomen. Citaten met een tekstbewerking, zoals onderstrepingen, vet- of cursiefzettingen, zijn veelal als onbewerkt weergegeven. In citaten voorkomende witregels zijn soms weggelaten.
  - <sup>5</sup> A-G; de datum van het arrest is 28 januari 1959.
  - <sup>6</sup> Voetnoot in origineel: Zie ook de noot van P.G.H. Albert bij HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, BNB 2017/162 (Credit-Suisse).
  - <sup>7</sup> Voetnoot in origineel: I.J.F.A. van Vijfeijken in *Belastingrecht Actueel*, WPNR 2020/7308, blz. 937-940, De huwelijksgemeenschap van ongelijke delen.
  - <sup>8</sup> Het citaat uit het verweerschrift van de Staatssecretaris is ook opgenomen in onderdeel 4.33 van deze conclusie.
  - <sup>9</sup> Voetnoot in origineel: Zie ook t.a.p. en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijging in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 7.6.4.
  - <sup>10</sup> Voetnoot in origineel: Zie ook I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijging in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 10.4.2.
  - <sup>11</sup> Besluit van 5 juli 2010, Schenk- en erfbelasting. Verrijking door aanstaande of voormalige echtgenoot of partner. Wijziging huwelijkse voorwaarden. Pleegkind, nr. DGB2010/872M, Stcrt. 2010, 10783.
  - <sup>12</sup> *Kamerstukken II 2011/12*, 28867, nr. 28.
  - <sup>13</sup> *Kamerstukken I 2017/18*, 34786, nr. A, p. 8.
  - <sup>14</sup> *Kamerstukken II 2017/18*, 34786, nr. 2, p. 7-8.
  - <sup>15</sup> *Kamerstukken II 2017/18*, 34786, nr. 2, p. 8-9.
  - <sup>16</sup> *Kamerstukken II 2017/18*, 34786, nr. 3, p. 13.
  - <sup>17</sup> *Kamerstukken II 2017/18*, 34786, nr. 6, p. 27.
  - <sup>18</sup> *Kamerstukken II 2017/18*, 34786, nr. 18.
  - <sup>19</sup> Besluit van 29 maart 2018, Wijziging van het besluit van 5 juli 2010, nr. DGB2010/872M, Stcrt. 2010, nr. 10783, nr. 2018-45958, Stcrt. 2018, 18050.
  - <sup>20</sup> Zie ook de verwijzing eerder in deze conclusie naar *Kamerstukken II 2011/12*, 28867, nr. 28.
  - <sup>21</sup> HR 26 mei 1926, ECLI:NL:HR:1926:78, *NJ* 1926, p. 723.
  - <sup>22</sup> HR 28 januari 1959, nr. 13 787, ECLI:NL:HR:1959:AY1786, *BNB* 1959/122.
  - <sup>23</sup> HR 2 december 1959, nr. 14 112, ECLI:NL:HR:1959:AY0547, *BNB* 1960/20 met noot Schuttevaer.
  - <sup>24</sup> HR 17 maart 1971, nr. 16 473, ECLI:NL:HR:1971:AX5018, *BNB* 1971/95.
  - <sup>25</sup> HR 13 maart 2009, nr. 43946, ECLI:NL:HR:2009:BH5619.
  - <sup>26</sup> HR 15 maart 2013, nr. 11/05609, ECLI:NL:HR:2013:BY0548.
  - <sup>27</sup> HR 7 mei 2021, 20/00171, ECLI:NL:HR:2021:708. Zie ook mijn conclusie van 26 oktober 2020 voorafgaand aan dit arrest, ECLI:NL:PHR:2020:989.
  - <sup>28</sup> I.J.F.A. van Vijfeijken, *Partners en schenking: een gemiste kans*, *WFR* 2018/40.
  - <sup>29</sup> I.J.F.A. van Vijfeijken, *Is het aangaan van een huwelijksgemeenschap een schenking? A never ending story*, *WPNR* 2018/7198, p. 463-465.
  - <sup>30</sup> Voetnoot in origineel: Ik heb hierbij reële huwelijken voor ogen. Een huwelijk dat enkel en alleen is aangegaan omwille van de fiscale voordelen zoals aan de orde was in HR 15 maart 2013, BNB 2013/151, zal niet het beoogde effect hebben, nu deze constructies met *fraus legis* kunnen worden bestreden.



- <sup>31</sup> F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, Den Haag: Sdu 2022 (zevenentwintigste druk), par. 4.4.8.
- <sup>32</sup> Voetnoot in origineel: R.o. 5.3.3.
- <sup>33</sup> Voetnoot in origineel: HR 17 maart 1971, *BNB* 1971/94 en 95, *NJ* 1972, 136, *PW* 18 125.
- <sup>34</sup> I.J.F.A. van Vijfeijken, De huwelijksgemeenschap van ongelijke delen, *WPNR* 2020/7308, p. 937-940.
- <sup>35</sup> Voetnoot in origineel: Zie Asser/De Boer, Kolkman & Salomons 1-II 2016/391. Breedveld - de Voogd (T&C Personen- en Familierecht) in aantekening 2 op art. 1:100 BW noemt in de editie van 2012 het verblijvingsbeding als voorbeeld van een dergelijke afspraak. In de huidige druk is deze zin verdwenen.
- <sup>36</sup> Voetnoot in origineel: Zie over discussie ook Asser/De Boer, Kolkman & Salomons 1-II 2016/267.
- <sup>37</sup> C.J. van Hoek, annotatie bij Gerechtshof Amsterdam 4 januari 2022, nr. 20/00804, ECLI:NL:GHAMS:2022:96, *NLF* 2022/0359.
- <sup>38</sup> Voetnoot in origineel: HR 15 maart 2013, 11/05609, ECLI:NL:HR:2013:BY0548.
- <sup>39</sup> B.M.E.M. Schols, Een liefdesleven in het zicht van overlijden, *WFR* 2022/29.
- <sup>40</sup> Zie voor de relevante wetteksten onderdeel 4.1 en 4.3 van deze conclusie.
- <sup>41</sup> Zie uitgebreider over *fraus legis* E.C.G. Okhuizen (e.a.), *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: Boom juridisch 2020, p. 375-386 (niet opgenomen in deze conclusie).
- <sup>42</sup> Zie p-v Hof in onderdeel 2.3 van deze conclusie.
- <sup>43</sup> HR 22 juli 1982, nr. 20 953, ECLI:NL:HR:1982:AW9473, *BNB* 1982/243.
- <sup>44</sup> Zie nader onderdeel 4.13 e.v. van deze conclusie.
- <sup>45</sup> Zie onderdeel 4.18 van deze conclusie.
- <sup>46</sup> HR 28 januari 1959, nr. 13 787, ECLI:NL:HR:1959:AY1786, *BNB* 1959/122, opgenomen in onderdeel 4.23 van deze conclusie.
- <sup>47</sup> HR 17 maart 1971, nr. 16 473, ECLI:NL:HR:1971:AX5018, *BNB* 1971/95, opgenomen in onderdeel 4.26 van deze conclusie.
- <sup>48</sup> HR 7 mei 2021, 20/00171, ECLI:NL:HR:2021:708, ook opgenomen in onderdeel 4.29 van deze conclusie.
- <sup>49</sup> Zoals verwoord door A-G Moltmaker: [Ik ben] van mening, dat de wetstoepassing in gevallen van wetsontduiking geen afzonderlijk „leerstuk” vormt, dat het kader aangeeft waarbinnen de rechter „voorbij” de wetsuitlegging, dus *contra legem*, beslissingen mag nemen. Integendeel, in deze beslissingen concretiseert de rechter de norm; hij realiseert doel en strekking van de wet, zo nodig in strijd met de letterlijke, taalkundige, betekenis van de bewoordingen. Concl. A-G Moltmaker, ECLI:NL:PHR:1984:AC8603, bij HR 21 november 1984, nr. 22 092, ECLI:NL:HR:1984:AC8603, *BNB* 1985/32.
- <sup>50</sup> Het komt mij voor dat de Staatssecretaris met deze klacht aansluit bij een opvatting in de literatuur welke ook is opgenomen in onderdeel 4 van deze conclusie.
- <sup>51</sup> Vgl. HR 2 december 1959, nr. 14 112, ECLI:NL:HR:1959:AY0547, *BNB* 1960/20, opgenomen in onderdeel 4.24 en 4.25.
-