

Maar toerekening van het vermogensbestanddeel verhoudt zich slecht – of conceptueel eigenlijk: niet – met belasting van een juridisch afdwingbaar recht. Voorts kunnen juist de aanspraken van begunstigen van een *fixed trust* zeer uiteenlopend, complex en variabel zijn vormgegeven. Toerekening van 'het afgezonderde vermogen' of waardering van 'het juridisch afdwingbare recht' is in die gevallen eigenlijk niet goed mogelijk.

Strijd met het EVRM

12. Het beroep van belanghebbende op strijdigheid van het APV-regime met art. 1 Protocol 1 EVRM wijst de Hoge Raad af onder verwijzing – wat betreft de vraag of de inperking van het tegenbewijs *lawful* is – naar de conclusie van A-G Niessen. Het verbaast mij dat de Hoge Raad uitsluitend voor dit deelaspect van de toets aan het eigendomsgrondrecht verwijst naar de conclusie van de A-G en voor het overige geen inhoudelijke motivering geeft. Nu dit arrest de eerste keer is dat de Hoge Raad zich uitlaat over deze principiële vraag – die in de literatuur toch prominent naar voren is gebracht – zou een adequate motivering die meebrengt dat deze regeling door de beugel kan niet hebben misstaan.

13. Wat betreft de beoordeling of op individueel niveau sprake kan zijn van strijdigheid met het EVRM, zal het voor de belastingplichtige aankomen op het aannemelijk maken van een 'individuele en buitensporige last'. Hierbij komt het aan op een beoordeling van alle omstandigheden van het geval, die maken dat de belastingplichtige zwaarder wordt getroffen door het APV-regime dan andere belastingplichtigen. Hierbij komt het onder meer aan op de omvang van het toegerekende vermogen, de verkregen uitkeringen uit het APV en de financiële positie van de belastingplichtige. In uitzonderlijke gevallen kan met een beroep op art. 1 Protocol 1 EVRM worden voorkomen dat het APV-regime onevenredig zwaar uitpakt.

Resultaat uit overige werkzaamheden

14. De vergoeding voor werkzaamheden die belanghebbende heeft ontvangen van de Stiftung is door het Hof aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden. Het betreft werkzaamheden voor vennootschappen waarvan de aandelen door de Stiftung worden gehouden. De Hoge Raad beslist dat 's Hof's oordeel dat die werkzaamheden zijn verricht in het economische verkeer, en dat het voordeel objectief te verwachten was, geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting. Gelet op zijn eigen vaste rechtspraak, geeft dit oordeel paradoxaal genoeg wel blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Diensten die in het economische verkeer zijn verricht en die tot een positief resultaat hebben geleid, zijn namelijk altijd belast (met als enige uitzondering de zogeheten 'voorzienbaar blijvend verliesgevendende activiteiten').⁹ Het criterium 'voordeel beogen en verwachten' is, met andere woorden, niet relevant bij de beoordeling van diensten die tot een positief resultaat hebben geleid. Het Hofoordeel moge juist zijn, de motivering van de Hoge Raad geeft daarentegen wel blijk van een onjuiste rechtsopvatting.

J.P. Boer

HOGE RAAD 7 mei 2021 (Nr. 20/00171)

(Mrs. Koopman, Fierstra, Wortel, Beukers-van Dooren, Boerlage; A-G IJzerman)

112^{c*}

m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk

Art. 1 lid 7 Successiewet 1956; art. 7:186 lid 2 BW

ECLI:NL:HR:2021:708

Beperkte gemeenschap van goederen in huwelijkse voorwaarden. Schenking?

Belanghebbende en haar echtgenoot zijn gehuwd onder huwelijkse voorwaarden, onder meer inhoudende dat alleen gemeenschap van goederen zou bestaan wat betreft een bankrekening. Op de bankrekening heeft de echtgenoot in 2008 een bedrag gestort van € 10 miljoen. Na diens overlijden in 2012 hebben de erfgenamen, onder wie belanghebbende, bij vaststellingsovereenkomst de waarde van de beperkte gemeenschap per sterfdatum vastgesteld. De Inspecteur heeft aan belanghebbende een navorderingsaanslag in het recht

⁹ HR 19 september 1990, nr. 26 770, BNB 1990/320*, HR 14 april 1993, nr. 28 847, BNB 1993/203* en HR 1 februari 2002, nr. 35 848, 36 238 en 36 668, BNB 2002/127*-129*.

van schenking opgelegd naar een schenking van € 5 miljoen bij het aangaan van het huwelijk in 2008. Het Hof heeft geoordeeld dat bij het aangaan van het huwelijk geen schenking kan worden aangenomen.

HR: 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 tot stand brengen van de huwelijksgemeenschap deed, zoals het Hof terecht heeft overwogen, een aan ieder van de echtgenoten toekomende vordering op de bank ontstaan ten aanzien van het gehele saldo van de bankrekening, dat gedurende het bestaan van de huwelijksgemeenschap kon wijzigen. De omstandigheid dat de echtgenoot ten aanzien van de helft van dat saldo geen vorderingen tegen belanghebbende had kunnen instellen vormt 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.

ARREST

in de zaak van

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

tegen

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 10 december 2019, nr. 18/01036, op het hoger beroep van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 17/2566) betreffende een aan belanghebbende over het jaar 2008 opgelegde navorderingsaanslag in het recht van schenking. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [P], heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende, vertegenwoordigd door A.G. Corver, heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 26 oktober 2020 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie.¹

De Staatssecretaris heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1 Belanghebbende is op 22 september 2008 gehuwd met [G] (hierna: de echtgenoot). Voorafgaand aan het huwelijk zijn de echtgenoten huwelijkse voorwaarden aangegaan. Daarbij zijn zij onder meer het volgende overeengekomen:

- de echtgenoten maken gebruik van de door artikel 1:93 BW gegeven mogelijkheid om af te wijken van de wettelijke algehele gemeenschap van goederen en komen overeen dat zij van de algehele gemeenschap van goederen uitsluiten alle tegenwoordige en toekomstige goederen van de echtgenoten met uitzondering van een in deze voorwaarden genoemde bank- en effectenrekening, en alle schulden van ieder der echtgenoten met uitzondering van de schulden die betrekking hebben op de bank- en effectenrekening;
- de echtgenoten zijn verplicht aan elkaar te vergoeden hetgeen aan het vermogen van de ene echtgenoot is onttrokken ten bate van de andere echtgenoot, ten bedrage van of naar de waarde ten dage van de onttrekking, welke vergoedingen terstond opeisbaar zijn, een en ander voor zover niet anders overeengekomen;
- de kosten der huishouding komen ten laste van het inkomen van de man en voor zover dat ontoereikend is ten laste van het vermogen van de man.

2.2 Op de in 2.1 bedoelde bankrekening heeft de echtgenoot op of rond 1 september 2008 een bedrag gestort van € 10 miljoen.

2.3 De echtgenoot is in 2012 overleden. Erfgenamen zijn belanghebbende en twee kinderen van de echtgenoot. De drie erfgenamen hebben op 14 oktober 2013 een vaststellingsovereenkomst gesloten ten einde de omvang van de beperkte gemeenschap vast te stellen. In de vaststellingsovereenkomst is onder meer bepaald dat de gezamenlijke erfgenamen een schuld aan de beperkte gemeenschap hebben van

¹ ECLI:NL:PHR:2020:989.

€ 600.000, aangezien de echtgenoot van de bankrekening € 600.000 meer heeft opgenomen dan belanghebbende. De waarde van de beperkte gemeenschap per sterfdatum is vastgesteld op € 8.128.116.

2.4 De Inspecteur heeft aan belanghebbende een navorderingsaanslag in het recht van schenking opgelegd naar een schenking van € 5 miljoen bij het aangaan van het huwelijk in 2008.

3. *De procedure voor het Hof*

3.1 Voor het Hof was in geschil of terecht recht van schenking is gegeven.

3.2 Het Hof heeft geoordeeld dat bij het aangaan van het huwelijk geen schenking kan worden aangenomen. Daartoe heeft het Hof overwogen dat de echtgenoot door de storting op de bankrekening een vordering van € 10 miljoen op de bank heeft verkregen en dat dat vorderingsrecht, dat naar zijn aard in hoogte zal fluctueren, tot de beperkte gemeenschap is gaan behoren. Tijdens het huwelijk kan (afgezien van wijziging huwelijkse voorwaarden) niet worden overgegaan tot beëindiging van de beperkte gemeenschap. Zolang die beperkte gemeenschap bestaat, is niet bekend wat de echtelieden aan het einde van de gemeenschap kunnen verdelen. De omvang van de beperkte gemeenschap kan immers aan het einde van de gemeenschap zijn toe- of afgenomen. Daarvan uitgaande kan ten tijde van het aangaan van het huwelijk geen sprake zijn van een voltooide vermogensverschuiving en dus ook niet van een schenking, aldus het Hof. Daarbij merkt het Hof op dat het rechtsgevolg van dit oordeel naar zijn inzicht in overeenstemming is met eerdere rechtspraak van de Hoge Raad, waaronder het arrest van de Hoge Raad van 28 januari 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1786.

4. *Beoordeling van het middel*

4.1 Het middel bestrijdt het in 3.2 weergegeven oordeel van het Hof met de stelling dat dit oordeel blijkt geeft van een onjuiste rechtsopvatting over het begrip schenking, dan wel in het licht van de vaststaande feiten onbegrijpelijk is.

4.2 In het door het Hof aangehaalde 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. Daarop wijst het middel terecht.

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. In zoverre is het middel tevergeefs voorgesteld.

4.7 Ook voor het overige kan het middel niet tot vernietiging van de bestreden uitspraak leiden. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van het middel voor het overige is het namelijk in zoverre niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

5. *Proceskosten*

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

6. *Beslissing*

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie ongegrond, en
- veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van belanghebbende voor het geding in cassatie, vastgesteld op € 1.602 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

HOF Arnhem-Leeuwarden, Vierde Meerv. belastingk., 10 december 2019 (Nr. 18/1036)

Uitspraak

op het hoger beroep enz.;

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 20 september 2018, nummer AWB 17/2566, in het geding enz.;

1 (...)

4 *Beoordeling van het hoger beroep*

4.1 De Inspecteur heeft aan belanghebbende de navorderingsaanslag opgelegd. Daarbij heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat zich een voltooide vermogensverschuiving heeft voorgedaan ten tijde van het aangaan van het huwelijk ten gevolge waarvan de huwelijkse voorwaarden in werking zijn getreden. Belanghebbende heeft betwist dat sprake is van een voltooide vermogensverschuiving.

4.2 Het Hof stelt voorop dat de Inspecteur feiten en omstandigheden dient te stellen, en bij betwisting aannemelijk dient te maken, die leiden tot de conclusie dat sprake is van een schenking, als bedoeld in artikel 1, lid 1, ten derde, van de Successiewet 1956 (wettekst 2008).

4.3 De Inspecteur heeft gesteld dat de echtgenoot door de storting van het bedrag van € 10.000.000 op de en/of-rekening civielrechtelijk een vorderingsrecht op de bank heeft verkregen. Door het aangaan van het huwelijk zijn de huwelijkse voorwaarden in werking getreden en is volgens de Inspecteur een beperkte gemeenschap ontstaan ten aanzien van het vorderingsrecht op de bank ten bedrage van € 10.000.000. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat daarmee een vermogensverschuiving van de echtgenoot naar belanghebbende heeft voorgedaan ten bedrage van € 5.000.000 en dat die vermogensverschuiving definitief is. De Inspecteur vindt steun voor zijn standpunt in de vaststellings-overeenkomst die belanghebbende heeft gesloten met de andere erfgenamen van de echtgenoot; de partijen bij die overeenkomst zijn er bij de vaststelling van de omvang van de beperkte gemeenschap immers van uitgegaan dat het bedrag van € 10.000.000 tot de beperkte gemeenschap behoort (zie 2.5). Ter zitting van het Hof heeft de Inspecteur een aanvullend standpunt ingenomen, namelijk dat met het in werking treden van de huwelijkse voorwaarden geen beperkte gemeenschap is ontstaan, omdat dit niet mogelijk is bij één specifiek vermogensbestanddeel.

4.4 Het Hof stelt voorop dat de vraag wat tussen de echtelieden rechtens is, moet worden beantwoord aan de hand van het huwelijksvermogensrecht en de zogenoemde Haviltexnorm. In het arrest van

13 maart 1981, ECLI:NL:HR:1981:AG4158 (Haviltex), heeft de Hoge Raad deze Haviltexnorm voor de uitleg van schriftelijke overeenkomsten geformuleerd. Deze norm luidt:

“2. (...) De vraag hoe in een schriftelijk contract de verhouding van pp. is geregeld en of dit contract een leemte laat die moet worden aangevuld, kan niet worden beantwoord op grond van alleen maar een zuiver taalkundige uitleg van de bepalingen van dat contract. Voor de beantwoording van die vraag komt het immers aan op de zin die pp. in de gegeven omstandigheden over en weer redelijkerwijs aan deze bepalingen mochten toekennen en op hetgeen zij te dien aanzien redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten. Daarbij kan mede van belang zijn tot welke maatschappelijke kringen pp. behoren en welke rechtskennis van zodanige pp. kan worden verwacht.”.

4.5 De vraag wat tussen de echtelieden na het aangaan van het huwelijk rechtens is, kan dus niet alleen worden beantwoord door middel van een taalkundige uitleg van de huwelijkse voorwaarden. Het komt daarbij ook aan op de zin die de echtelieden over en weer redelijkerwijs aan de door hen gebruikte bewoordingen mochten toekennen en op hetgeen zij te dien aanzien redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten. Een en ander met inachtneming van het huwelijksvermogensrecht.

4.6 Toepassing van huwelijksvermogensrecht, in het licht bezien van de zin die de echtelieden over en weer redelijkerwijs aan artikel 2 van de huwelijkse voorwaarden mochten toekennen en van hetgeen zij te dien aanzien redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten, leidt er volgens het Hof toe dat de verhouding tussen de echtelieden rechtens als volgt is. De echtelieden hebben vóór het huwelijk huwelijkse voorwaarden gemaakt. Deze huwelijkse voorwaarden beginnen te werken vanaf het tijdstip van de voltrekking van het huwelijk. Met de Inspecteur is het Hof van oordeel dat de echtgenoot door de storting van het bedrag van € 10.000.000 op de en/of-rekening civielrechtelijk een vorderingsrecht op de bank heeft verkregen ten bedrage van € 10.000.000. Door het aangaan van het huwelijk zijn de huwelijkse voorwaarden in werking getreden en is een beperkte gemeenschap ontstaan. Anders dan de Inspecteur heeft betoogd, ziet het Hof geen reden voor het oordeel dat een beperkte gemeenschap met betrekking tot één specifiek vermogensbestanddeel niet mogelijk is. Het Hof leidt uit artikel 2 van de huwelijkse voorwaarden af dat het vorderingsrecht op de bank, dat naar zijn aard in hoogte zal fluctueren, tot die beperkte gemeenschap is gaan behoren. Naar het oordeel van het Hof kan uit artikel 2 van de huwelijkse voorwaarden niet worden afgeleid dat het de bedoeling van de echtelieden was een bedrag van € 10.000.000 tot de beperkte gemeenschap te laten behoren; in de huwelijkse voorwaarden is immers geen bedrag vermeld.

4.7 Aan de in 4.6 gegeven uitleg van de huwelijkse voorwaarden doet niet af dat belanghebbende, als langstlevende, en de andere erfgenamen van de echtgenoot bij de vaststelling van de omvang van de beperkte gemeenschap ervan zijn uitgegaan dat het bedrag van € 10.000.000 tot de beperkte gemeenschap behoort (zie 2.5). Deze overeenkomst kan geen licht werpen op de bedoeling van de echtelieden bij het sluiten van de huwelijkse voorwaarden. Bij de vaststellingsovereenkomst is de echtgenoot immers geen partij geweest. Bovendien is tussen het aangaan van de huwelijkse voorwaarden (1 september 2008) en het sluiten van de vaststellingsovereenkomst (14 oktober 2013) een periode van ruim vijf jaar verstreken.

4.8 Uitgaande van de in 4.6 gegeven uitleg van de huwelijkse voorwaarden komt het Hof vervolgens toe aan de beantwoording van de vraag of bij het aangaan van het huwelijk een schenking moet worden aangenomen. Doorslaggevend daarbij is of op dat moment een vermogensverschuiving heeft plaatsgevonden ter grootte van de helft van het saldo van de en/of-rekening. Tijdens het huwelijk kan (afgezien van wijziging van de huwelijkse voorwaarden) niet worden overgegaan tot beëindiging van de beperkte gemeenschap. Dat brengt mee dat, zolang de beperkte gemeenschap bestaat, niet bekend is wat de echtelieden aan het einde van de gemeenschap kunnen verdelen. De omvang van de beperkte gemeenschap kan immers aan het einde van de gemeenschap zijn toe- of afgenomen, bijvoorbeeld door goede dan wel slechte beleggingen. Daarvan uitgaande kan ten tijde van het aangaan van het huwelijk geen sprake zijn van een voltooide vermogensverschuiving.

4.9 Het Hof acht dit rechtsgevolg in overeenstemming met de arresten van de Hoge Raad van 28 januari 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1786, BNB 1959/122, en van 17 maart 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX5018, BNB 1971/95. Partijen zijn het erover eens dat, als de echtelieden waren gehuwd in algemene gemeenschap van goederen, gelet op deze arresten, geen schenking kan worden aangenomen. Zoals belanghebbende naar het oordeel van het Hof terecht heeft geconcludeerd, zou daarmee niet te verenigen zijn dat, gelet op de vermogens van de echtelieden ten tijde van het aangaan van het huwelijk (zie 2.3), wel een schenking zou worden geconstateerd bij het aangaan van een beperkte gemeenschap.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

5 Griffierecht en proceskosten

5.1 Nu de uitspraak van de Rechtbank in stand blijft, wordt ter zake van het door de Inspecteur ingestelde hoger beroep een griffierecht geheven van € 508.

5.2 Aangezien het door de Inspecteur ingestelde hoger beroep ongegrond is, ziet het Hof aanleiding de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep heeft moeten maken.

5.3 Het Hof stelt de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep heeft moeten maken overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op 2 (punten (verweerschrift, bijwonen zitting)) x € 512 (waarde per punt) x wegingsfactor 1 is € 1.024.

6 Beslissing

Het Hof:

- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank,
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep tot een bedrag van € 1.024, en
- bepaalt dat van de Inspecteur op het moment dat deze uitspraak onherroepelijk is komen vast te staan een griffierecht zal worden geheven van € 508.

Uit het beroepschrift in cassatie van de staatssecretaris:

Als middel van cassatie draag ik voor:

Schending van het Nederlandse recht, met name van artikel 1 Successiewet 1956 en artikel 8:77 Algemene wet bestuursrecht, doordat het Hof van oordeel is dat in het onderhavige geval bij het aangaan van het huwelijk met de overeengekomen beperkte gemeenschap geen schenking moet worden aangenomen, aangezien geen sprake kan zijn van een voltooide vermogensverschuiving, zulks in verband met het hiernavolgende ten onrechte althans op gronden die deze beslissing niet kunnen dragen.

Vooraf

De onderhavige kwestie betreft het onder de gegeven omstandigheden heffen van het recht van schenking (schenkelasting) bij het aangaan van huwelijkse voorwaarden, meer in het bijzonder bij een beperkte gemeenschap met betrekking tot één specifiek vermogensbestanddeel. Hierbij doe ik een uitdrukkelijk appel op uw Raad om indien mogelijk een arrest te wijzen waarin een (rechts)kader wordt aangegeven, waarmee wordt voorzien in de behoefte aan de gewenste duidelijkheid op dit gebied. Zie o.a. V-N 2020/7.14, NLF 2020/0109 en Vp-bulletin 2020/2, En óf dat dit geen schenking was!

Beschouwingen

Ten aanzien van de r.o. 4.6 en 4.7 van de uitspraak met daarin de conclusie van het Hof dat het niet de bedoeling van de echtelieden was om een bedrag van € 10.00.000 tot de beperkte gemeenschap te laten behoren, past mijns inziens de volgende kanttekening.

Het in dit verband volledig negeren van de bij het bepalen van de vaststellingsovereenkomst gehanteerde uitgangspunten acht ik vergaand. Het Hof gaat daarbij namelijk volledig voorbij aan het feit dat belanghebbende (als langstlevende) een van de partijen bij die huwelijkse voorwaarden was en de kinderen in de positie van de erflater treden (art. 4:182 BW). Daarnaast kunnen feiten van latere datum licht werpen op de vraag wat de bedoeling van partijen was (o.a. HR 29 juni 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA2504), hetgeen het Hof uit het oog lijkt te verliezen bij de getrokken conclusie.

De kern van de uitspraak van het Hof ligt naar mijn mening echter besloten in de door het Hof in de r.o. 4.8 en 4.9 gevolgde benadering. Meer in het bijzonder wordt daarin geconcludeerd dat in casu bij het aangaan van het huwelijk geen schenking kan worden aangenomen, nu geen sprake zou zijn van een voltooide vermogensverschuiving ter grootte van de helft van het saldo van de en/of-rekening. Die conclusie geeft in mijn optiek echter blijk van een onjuiste rechtsopvatting over het begrip schenking dan wel is in het licht van de vaststaande feiten onbegrijpelijk.

Daartoe heeft het Hof overwogen dat, zolang de beperkte gemeenschap bestaat, niet bekend is wat de echtelieden aan het einde van de gemeenschap kunnen verdelen. De omvang van de beperkte gemeenschap kan immers aan het einde van de gemeenschap zijn toe- of afgenomen, bijvoorbeeld door goede dan wel slechte beleggingen.

In dit verband past het om eerst stil te staan bij de specifieke kenmerken van een en/of-rekening in algemene zin en vervolgens hoe dit is binnen een (huwelijks)gemeenschap:

Kenmerken en/of-rekening

Bij een en/of-rekening dient er nadrukkelijk onderscheid te worden gemaakt tussen enerzijds de verbintenissen van de rekeninghouders ten opzichte van de bank en anderzijds de onderlinge rechtsverhouding tussen de rekeninghouders.

In relatie tot de bank kan ieder van de rekeninghouders vrijelijk over de gelden beschikken dan wel de bank kan deze bedragen bevrijdend aan een ieder uitbetalen. De rekeninghouders zijn tezamen hoofdelijk aansprakelijk voor een eventueel debetsaldo op de rekening.

In hun onderlinge rechtsverhouding dient te worden bedacht dat tussen rekeninghouders van een en/of-rekening van rechtswege geen gezamenlijke gerechtigdheid ter zake van het saldo van die rekening ontstaat. Degene die stortingen op de en/of-rekening verricht, blijft rechthebbende van deze gelden. De eigendomsverhouding ten aanzien van het saldo van de rekening (de vordering op de bank) wordt bepaald door de regels van het civiele recht.

Een en/of-rekening binnen een (huwelijks)gemeenschap

In de relatie van de rekeninghouders ten opzichte van de bank verandert daardoor niets. Met betrekking tot de onderlinge rechtsverhouding tussen de rekeninghouders (eigendomsverhouding) dienen dan de regels van het huwelijksvermogensrecht in acht te worden genomen. Nu conform de huwelijksvoorwaarden geen andere deelgerechtigdheid ten aanzien van het vorderingsrecht (het saldo van de en/of-rekening) is overeengekomen, geldt de hoofdregel dat de echtgenoten beiden voor de helft gerechtigd zijn tot de gemeenschap. De eventuele beleggingen en wederbeleggingen door aanwending van het saldo van deze bankrekening is een besteding van de gemeenschap en de daarmee verkregen goederen vallen vervolgens overeenkomstig het hoofdstelsel eveneens in de gemeenschap.

Daarnaast dient echter uiteraard ook acht te worden geslagen op het bepaalde in de artikelen 1:95 en 1:96 BW. Ingeval de gemeenschap is toegenomen ten koste van het privévermogen van een van de echtelieden heeft deze echtgenoot een vordering op de gemeenschap c.q. heeft de gemeenschap een schuld tegenover die echtgenoot. Dientengevolge leidt het storten vanuit privévermogen naar de gemeenschappelijke rekening tot een vordering/schuldverhouding tussen de gemeenschap en de stortende echtgenoot. Zie hierover ook Breederveld, De bankrekening, de huwelijksgemeenschap en echtscheiding, WPNR 2014/7006, p. 149-161.

Het voormelde toegepast op de onderhavige casus leidt tot de volgende situatie. Tijdens hun huwelijk hebben belanghebbende en haar echtgenoot de voormelde regels in acht genomen, inclusief de bijbehorende vergoedingsrechten en vorderingen tegenover de gemeenschap, resulterend in een gemeenschappelijke en/of-rekening per overlijdensdatum van € 8.128.116. Daarover gaat deze procedure dan ook niet.

Vaststaat echter dat het bedrag op de gemeenschappelijke en/of-rekening bij aanvang van het huwelijk – groot € 10.000.000 – volledig is gestort door en vanuit het eigen vermogen van de echtgenoot van belanghebbende. De € 10.000.000 die op de rekening staat, en als gevolg van het huwelijk gemeenschappelijk wordt, is onmiskenbaar uitsluitend van de echtgenoot afkomstig.

Vanaf de huwelijksvoltrekking hebben beiden de onverdeelde gerechtigdheid tot het geheel. Omdat bij ontbinding van de gemeenschap ieder een gelijk aandeel heeft, is de helft van de (waarde van) de gemeenschap (€ 5 mln.) voor rekening en risico van belanghebbende geworden. Tot de omvang van die waarde c.q. dat bedrag heeft de echtgenoot dus geen vorderingsrecht meer op belanghebbende ingeval van opnames van de rekening door belanghebbende. Daarmee heeft hij dus willens en wetens ter grootte van dat bedrag belanghebbende bevoordeeld. Hierin komt ook in het geheel geen wijziging, waardoor deze vermogensverschuiving als zodanig vaststaat en voltooid is. Dit in tegenstelling tot het door het Hof gestelde in r.o. 4.8. Hiermee wordt dan ook voldaan aan de aan een schenking te stellen vereisten, t.w. bevoordelingsbedoeling, verrijking en verarming.

Een schenking is ingevolge het bepaalde in artikel 1 van de Successiewet 1956 in beginsel onderworpen aan de heffing van schenkbelasting, hetgeen bij schenkingen tussen echtelieden niet principieel anders ligt.

De voorliggende vraag is dan ook of de situatie anders komt te liggen indien de voormelde schenking is ontstaan als gevolg van het aangaan van een huwelijk in samenhang met de overeengekomen huwelijkse voorwaarden.

Het Hof beantwoordt die vraag kennelijk in bevestigende zin (r.o. 4.8 e 4.9), daarbij wijzend op het onvoltooide karakter van de vermogensverschuiving en zich mede baserend op HR 28 januari 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1786, *BNB* 1959/122 en HR 17 maart 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX5018, *BNB* 1971/95. Een onderbouwing die naar mijn mening rechtens niet opgaat.

In de genoemde arresten *BNB* 1959/122 en *BNB* 1971/95 die verband houden met het aangaan of wijziging van het huwelijksgoederenregime in de algehele gemeenschap van goederen (het toenmalige wettelijke systeem) is de cruciale overweging voor uw Raad de volgende:

'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;'

Het ontbreken van een voltooide eenzijdige waardeverschuiving in de context van de algehele gemeenschap is te verklaren vanuit de situatie dat een dergelijke gemeenschap niet enkel betekent dat de tegenwoordige goederen van partijen gemeenschappelijk worden, maar neerkomt op het ontstaan van een goederengemeenschap, die alle tegenwoordige en toekomstige goederen van beide partijen omvat alsmede de inkomsten van beide partijen en al hun tegenwoordige en toekomstige schulden. Dit wordt ook wel de aanzuigende of absorberende werking van deze huwelijksgemeenschap genoemd.

Tegen die achtergrond dient mijns inziens gekeken te worden naar de eventuele onvoltooidheid van de vermogensoverdracht. Zodoende komt in mijn optiek essentiële betekenis toe aan de vraag of in het onderhavige geval sprake is van 'een blijvende rechtsverhouding, welke een basis vormt voor verdere vermogensverschuivingen tussen de echtgenoten over en weer in verband met wat aan toekomstige actief- en passiefposten van de zijde van beide partijen in de gemeenschap mocht vallen'. Zie ook Pipping-van der Storm, En óf dat dit geen schenking was!, *Vp-bulletin* 2020/2.

Gelet op het bepaalde in het weergegeven artikel 2 van de huwelijkse voorwaarden worden buiten het vorderingsrecht op de bank (de bank- en effectenrekening) en eventueel daarmee verband houdende schulden, in het geheel geen andere tegenwoordige en toekomstige goederen en schulden in de gemeenschap gebracht. In zoverre doet zich in casu dus bij het aangaan van het huwelijk met deze huwelijkse voorwaarden wel de situatie van een eenzijdige voltooide vermogensverschuiving voor. De genoemde arresten *BNB* 1959/122 en *BNB* 1971/95 bieden dus geen steun voor het oordeel van het Hof, integendeel.

De door het Hof genoemde risico's bestaande uit goede of slechte beleggingen zijn van een geheel andere orde. De onzekerheid over het uiteindelijke resultaat na een schenking is niet anders dan bij de waardedaling van een geschonken (deel van een) onroerende zaak of een verkeerde besteding van een geschonken geldbedrag. Die latere omstandigheid neemt uiteraard niet het karakter van de eerdere schenking terug.

Zoals al eerder aangegeven heeft de echtgenoot ter grootte van de helft van de initiële storting, groot € 5.000.000, geen vorderingsrecht op belanghebbende. Het saldo op de gemeenschappelijke rekening is vanaf de huwelijksvoltrekking voor de helft voor rekening en risico van belanghebbende gekomen. Op die wijze is het vermogen van belanghebbende 'blijvend' verhoogd met € 5.000.000. Een heffing van schenkbelasting (recht van schenking) hierover past binnen doel en strekking van de Successiewet 1956.

Hierbij kan ook nog op de volgende vergelijking worden gewezen. Het staat buiten kijf dat bij het vooraf aan belanghebbende als zijn (toekomstige) echtgenote geven van € 5.000.000 onder de voorwaarde deze te gebruiken voor een storting op de in het kader van de bij de huwelijkse voorwaarden in het leven te roepen gemeenschappelijke en/of-bankrekening waarop hijzelf ook € 5.000.000 zal storten, niemand

twijfelt aan de aanwezigheid van een schenking tussen de echtelieden met navenante fiscale gevolgen voor de schenkbelasting. In economische zin ligt het onderhavige geval niet anders.

Mitsdien acht ik de uitspraak van het Hof rechtens onjuist dan wel in het licht van de vaststaande feiten onbegrijpelijk.

Beleidskader

Volledigheidshalve breng ik nog in beeld het door mij in dit kader uitgedragen beleid. Daarbij valt te wijzen op het *Besluit van 29 maart 2018, 2018-45958, onderdeel 3.2.*

3.2. Aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden Echtgenoten kunnen er ook voor kiezen om onder huwelijkse voorwaarden te trouwen of om tijdens het huwelijk alsnog huwelijkse voorwaarden op te stellen of te wijzigen. Hierbij kan sprake zijn van een schenking. Dit is afhankelijk van feiten en omstandigheden. Hieronder zet ik enige mogelijke situaties uiteen, waarbij voor de toepassing van de Successiewet geen sprake is van een schenking.

NB. Dit besluit bevat op dit punt overigens geen inhoudelijke wijziging t.o.v. het Besluit van 5 juli 2010, DGB 2010/872M

In *onderdeel 3.4. Wijziging in een beperkte gemeenschap* van dit besluit – met mijn toevoeging tussen haakjes – valt het volgende te lezen:

De genoemde arresten (bedoeld zijn: *BNB 1959/122* en *BNB 1971/95*) zien niet op wijzigingen in het huwelijksgoederenregime door een overgang naar een beperkte gemeenschap of naar een beperkt finaal verrekenbeding. Een vermogensverschuiving door deze overgang kan een schenking zijn.

Voorbeeld

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

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

Op grond van het vorenstaande ben ik van oordeel dat de uitspraak van het Hof niet in stand zal kunnen blijven.

Conclusie Advocaat-Generaal mr. IJzerman:

1. Inleiding

1.1 Heden neem ik conclusie naar aanleiding van het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris), tegen de uitspraak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 10 december 2019 (hierna: het Hof).¹

1.2 Belanghebbende en haar (aanstaande) echtgenoot zijn bij akte van 1 september 2008 huwelijkse voorwaarden aangegaan. Die komen neer op algehele uitsluiting van gemeenschap van goederen, met uitzondering van een bepaalde bank- en effectenrekening die gemeenschappelijk vermogen omvat van de beide echtgenoten tezamen. Die bankrekening behelst aldus, naar huwelijksgoederenrecht, een beperkte gemeenschap.

1.3 Het vermogen van de echtgenoot beliep ten tijde van het aangaan van het huwelijk ongeveer € 150.000.000, dat van zijn jongere echtgenote, belanghebbende, ongeveer € 1.000.000.

1.4 De echtgenoot heeft op of omstreeks 1 september 2008 een bedrag van € 10.000.000 gestort op de bankrekening. In de daarop volgende jaren hebben daarop allerlei mutaties plaatsgevonden.

¹ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 10 december 2019, nr. 18/01036, ECLI:NL:GHARL:2019:10724.

1.5 Op 22 september 2008 heeft het huwelijk plaatsgevonden. Op 27 december 2012 is de echtgenoot overleden met achterlating van belanghebbende en zijn twee kinderen als erfgenamen.

1.6 De Inspecteur heeft aan belanghebbende op 27 september 2016 een navorderingsaanslag opgelegd voor het recht van schenking over 2008, naar een belaste verkrijging van € 5.000.000. Dit is de helft van de stand van de gemeenschappelijke bankrekening nadat daarop door de echtgenoot € 10.000.000 gestort was.

1.7 De Rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank)² is gekomen tot het oordeel dat hier geen sprake was van een schenking ten tijde van het aangaan van het huwelijk en heeft de navorderingsaanslag vernietigd. De aangegane beperkte gemeenschap werd beheerst door huwelijksgoederenrecht aldus dat geen van beide partijen in staat was daaruit zelfstandig een waardeverschuiving naar zichzelf tot stand te brengen. Belanghebbende had dus niet de vrije beschikking verkregen over 'haar' helft van het vermogen, destijds in totaal omvattende € 10.000.000. Daarom heeft de Rechtbank geen schenking aanwezig geacht.

1.8 Het Hof heeft overwogen dat de echtgenoot civielrechtelijk een vorderingsrecht op de bank heeft verkregen door de storting van een bedrag van € 10.000.000 op de bankrekening. Door het aangaan van het huwelijk zijn de huwelijkse voorwaarden in werking getreden en is een beperkte gemeenschap ontstaan. Het Hof leidt uit de huwelijkse voorwaarden af dat het vorderingsrecht op de bank – dat naar zijn aard in hoogte zal fluctueren – tot de beperkte gemeenschap is gaan behoren. Het Hof is verder van oordeel dat uit de huwelijkse voorwaarden niet kan worden afgeleid dat het de bedoeling van de echtelieden was om een bedrag van € 10.000.000 tot de beperkte gemeenschap te laten behoren.

1.9 Het Hof komt vervolgens – op basis van deze uitleg van de huwelijkse voorwaarden – toe aan de beantwoording van de vraag of er bij het aangaan van het huwelijk een schenking moet worden aangenomen. Volgens het Hof is daarbij doorslaggevend of er op dat moment een vermogensverschuiving heeft plaatsgevonden ter grootte van de helft van het saldo van de bankrekening. Het Hof is van oordeel dat zolang de beperkte gemeenschap bestaat, niet bekend is wat de echtelieden aan het eind van de huwelijksgoederengemeenschap kunnen verdelen. De stand van de bank- en effectenrekening – en daarmee de omvang van de beperkte gemeenschap – zal fluctueren. Daarom kan er ten tijde van het aangaan van het huwelijk geen sprake zijn van een voltooide vermogensverschuiving. Het Hof is aldus eveneens van oordeel dat er in 2008 geen schenking van de echtgenoot aan belanghebbende heeft plaatsgevonden, zodat de navorderingsaanslag moet worden vernietigd.

1.10 De Staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) is onder aanvoering van een middel opgekomen tegen de uitspraak van het Hof. De Staatssecretaris bestrijdt met zijn middel het oordeel van het Hof dat bij het aangaan van het huwelijk geen schenking kan worden aangenomen, nu geen sprake zou zijn van een voltooide vermogensverschuiving ter grootte van de helft van het saldo van de en/of rekening.

1.11 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 een overzicht van de relevante wetgeving, parlementaire geschiedenis, jurisprudentie en literatuur. In onderdeel 5 wordt het middel van de Staatssecretaris beoordeeld; gevolgd door de conclusie in onderdeel 6.³

2. De feiten en het geding in feitelijke instanties

De feiten

2.1 Het Hof heeft de feiten als volgt vastgesteld:

2.1 Bij akte van 1 september 2008 zijn belanghebbende en (...) de echtgenoot huwelijkse voorwaarden aangegaan. Hierin zijn zij onder meer het volgende overeengekomen:

² Rechtbank Gelderland, 20 september 2018, nr. AWB 17/2566, ECLI:NL:RBGEL:2018:4043.

³ 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.

“Artikel 2

1. De echtgenoten maken gebruik van de door artikel 1:93 van het Burgerlijk Wetboek gegeven mogelijkheid om af te wijken van de wettelijke algehele gemeenschap van goederen en komen overeen dat zij van de algehele gemeenschap van goederen uitsluiten alle tegenwoordige en toekomstige goederen van de echtgenoten met uitzondering van de in lid 2 genoemde bank- en effectenrekening en alle schulden van ieder der echtgenoten met uitzondering van de schulden die betrekking hebben op bedoelde bank- en effectenrekening.

(...)

2. De in lid 1 bedoelde bank- en effectenrekening is rekening nr. [0000] ten name van de man en/of vrouw bij de Rabobank en daaraan gekoppelde termijndeposito's.

(...)

Artikel 4

De echtgenoten zijn verplicht aan elkaar te vergoeden hetgeen aan het vermogen van de ene echtgenoot is onttrokken ten bate van de andere echtgenoot, ten bedrage van of naar de waarde ten dage van de onttrekking, welke vergoedingen terstond opeisbaar zijn, een en ander voor zover niet anders overeengekomen.

(...)

Artikel 5

De kosten der huishouding komen ten laste van het inkomen van de man en voor zover dat ontoereikend is ten laste van het vermogen van de man.

(...)”

2.2 De echtgenoot heeft op of omstreeks 1 september 2008 een bedrag van € 10.000.000 gestort op de in artikel 2, lid 2, van de huwelijkse voorwaarden bedoelde rekening (hierna: de en/of-rekening). Het bedrag is daarna doorgestort op andere bankrekeningen. Een gedeelte van het bedrag is aangewend voor beleggingen in effecten. Ook hebben belanghebbende en de echtgenoot elk afzonderlijk een aantal keren geld opgenomen van en geld gestort op één van deze bankrekeningen.

2.3 Op 22 september 2008 zijn belanghebbende en de echtgenoot (hierna samen: de echtelieden) met elkaar gehuwd. Tussen partijen is niet in geschil dat het een reëel huwelijk is en dat het geen schijnhuwelijk is. Ten tijde van het aangaan van het huwelijk was het vermogen van de echtgenoot ongeveer € 150.000.000 en dat van belanghebbende ongeveer € 1.000.000. Tijdens het huwelijk heeft geen wijziging van de huwelijkse voorwaarden plaatsgevonden.

2.4 Op 27 december 2012 is de echtgenoot overleden met achterlating van belanghebbende en twee kinderen als erfgenamen.

Belanghebbende, als langstlevende, en de andere erfgenamen van de echtgenoot hebben op 14 oktober 2013 een vaststellingsovereenkomst gesloten teneinde de omvang van de beperkte gemeenschap van goederen vast te stellen. In de vaststellingsovereenkomst is onder meer het volgende vermeld:

“1. Ten aanzien van de beperkte gemeenschap zijn de door Erflater en de Vrouw gestorte en opgenomen gelden gelijk aan elkaar.

In het jaar 2012 zijn door beide echtgenoten uit de beperkte gemeenschap opnamen gedaan. Door Erflater is een bedrag van € 600.000 meer opgenomen ten opzichte van hetgeen door de Vrouw is opgenomen. Dientengevolge heeft de nalatenschap van Erflater / hebben de gezamenlijke erfgenamen een vergoedingsschuld aan de beperkte gemeenschap van € 600.000. Erflater heeft de opname van € 600.000 aangewend voor schenkingen.

2. Door [H] Belastingadviseurs zijn per jaar over de jaren 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 (...) overzichten gemaakt van de omvang van de beperkte gemeenschap en van de mutaties. Deze overzichten zijn aan deze vaststellingsovereenkomst gehecht (Bijlagen).

3. Per de overlijdensdatum van Erflater (27-12-2012) stellen Partijen vast, mede aan de hand van voormelde overzichten dat de beperkte gemeenschap omvat:

Totale waarde bezittingen per 27 december 2012:

(...)

€ 8.128.116

Tot de onverdeelde helft van voormelde huwelijksgemeenschap ad € 4.064.059 zijn de gezamenlijke erfgenamen gerechtigd.”

Rechtbank Gelderland

2.2 Bij de Rechtbank was in geschil of de aanslag recht van schenking voor het jaar 2008 terecht is opgelegd.

2.3 De Rechtbank heeft geoordeeld dat dit niet het geval is en heeft de naheffingsaanslag vernietigd. Daartoe is overwogen (waarbij belanghebbende is aangeduid als 'eiser' en de heffingsambtenaar als 'verweerder'):

8. Bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een schenking zijn de arresten van de Hoge Raad van 28 januari 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1786, *BNB* 1959/122, en van 17 maart 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX5018, *BNB* 1971/95, van belang. Verweerder heeft weliswaar te kennen gegeven dat op deze arresten in de literatuur kritiek is gekomen, maar deze kritiek dateert voor een deel al van kort na het arrest uit 1959. De Hoge Raad heeft daarin geen aanleiding gezien in 1971 anders te oordelen.

9. In beide arresten was sprake van een wijziging van de huwelijksvoorwaarden tijdens het huwelijk. In eerste instantie was elke gemeenschap van goederen uitgesloten. Na de wijziging gold de wettelijke (algehele) gemeenschap van goederen. De kern van de beslissing van de Hoge Raad in beide arresten is dat in die situatie geen sprake is van een schenking. Daarbij heeft de Hoge Raad onder andere meegewogen dat door de wijziging van het huwelijksvermogensregime een gezamenlijke eigendom ontstaat, waarbij partijen gebonden zijn door de regels die de verhouding van de huwelijksgemeenschap beheersen en dat de "bevoordeelde" echtgenoot die gemeenschap niet eenzijdig kan beëindigen en zolang die gemeenschap niet is geëindigd niet over de baten als een haar afzonderlijk toekomend vermogensbestanddeel kan beschikken. Ook is geen sprake van een op een bepaald ogenblik voltooide waardeverschuiving, omdat ook toekomstige baten en lasten tot de gemeenschap behoren.

10. De feiten in deze zaak wijken deels af. In dit geval is direct bij aanvang van het huwelijk sprake van een beperkte gemeenschap. De vraag die de rechtbank dient te beantwoorden, is of dat een andere uitkomst rechtvaardigt.

11. De akte van huwelijksvoorwaarden kan niet los worden gezien van het huwelijk. Dat volgt uit het feit dat vóór het huwelijk gemaakte huwelijksvoorwaarden beginnen te werken vanaf het tijdstip van de voltrekking van het huwelijk (artikel 1:117, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek). Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat het aangaan van een huwelijk, al dan niet onder voorwaarden, niet als een schenkingsovereenkomst kan worden aangemerkt. Het aangaan van een huwelijk is immers niet gericht op de bevoordeling van de ander, maar op het in het leven roepen van een familierechtelijke rechtsbetrekking. Het uitgangspunt is dus dat het aangaan van een huwelijk in de regel geen schenking inhoudt. Het ligt voor de hand daarvan ook uit te gaan in de situatie dat slechts een beperkte gemeenschap ontstaat. Voor zover verweerder niettemin meent dat in de gegeven omstandigheden sprake is van een schenking, en dus een belastbaar feit, dient verweerder de feiten te stellen – en zo nodig te bewijzen – die deze conclusie kunnen dragen.

12. Op grond van de akte van huwelijksvoorwaarden kan naar het oordeel van de rechtbank niet worden geconcludeerd dat sprake is van een schenking. Het feit dat er een en/of-rekening wordt geopend waarop één echtgenoot een bedrag stort is daarvoor niet voldoende. Ook daarvoor geldt immers dat beiden gebonden zijn door de regels die de verhouding van de huwelijksgemeenschap beheersen en dat eiseres die gemeenschap niet eenzijdig kon beëindigen. Weliswaar brengt het karakter van een en/of-rekening mee dat eiseres in beginsel over deze rekening kon beschikken als een haar afzonderlijk toekomend vermogensbestanddeel, maar dat acht de rechtbank niet doorslaggevend. Bij een gemeenschap van bankrekening is er geen sprake van een voltooide waardeverschuiving, omdat ook toekomstige baten en lasten tot de gemeenschap behoren en dus ten tijde van het aangaan van het huwelijk nog niet kan worden vastgesteld of en tot welk bedrag er bij de opheffing van de gemeenschap aanspraken op enig vermogen bestaan.

13. Verweerder heeft zich echter op het standpunt gesteld dat eiseres en de echtgenoot in afwijking van de huwelijksvoorwaarden niet hebben gehandeld alsof sprake was van een gemeenschap van en/of-rekening, maar alsof sprake was van een gemeenschappelijk vermogen van € 10.000.000. Verweerder heeft daarbij gewezen op het feit dat beiden in de regel evenveel opnamen van de rekening en het feit dat eiseres na het overlijden van de echtgenoot nog een bedrag van € 600.000 met de erfgenen heeft verrekend. Dit betekent dat eiseres vanaf het moment van sluiten van het huwelijk

recht had op een bedrag van € 5.000.000. Hierover was geen onzekerheid meer, zo stelt verweerder. In dat opzicht komt de situatie overeen met de beperkte gemeenschap van bijvoorbeeld een pand. Als iemand de helft van een pand om niet overdraagt aan een ander, is dat onmiskenbaar een schenking. Dat wordt niet anders als die ander de echtgenoot is. Het blijft ook een schenking als dit door middel van huwelijksvoorwaarden gebeurt, aldus verweerder. Als gevolg van het huwelijk is de echtgenoot in dit geval verarmd met € 5.000.000. Verweerder heeft daarbij aangevoerd dat als de echtgenoot meer dan € 5.000.000 van de rekening zou opnemen, een vorderingsrecht van eiseres op hem zou ontstaan. Eiseres is volgens verweerder ook verrijkt met € 5.000.000 omdat zij hoe dan ook recht op dat bedrag zou hebben. Dat van een deel van het geld later effecten zijn gekocht, is daarbij niet relevant, omdat de schenking op het moment van huwelijksluiting heeft plaatsgevonden.

14. De rechtbank kan verweerder in zoverre volgen dat de wijze waarop eiseres en de echtgenoot hebben beschikt over het bedrag op de en/of-rekening een aanwijzing vormt dat zij het bedrag van € 10.000.000 als gezamenlijk hebben beschouwd. Dit volgt met name uit de verrekening van een bedrag na het overlijden van de echtgenoot. Bij een zuivere gemeenschap van en/of-rekening wordt als uitgangspunt het saldo op de einddatum verdeeld en zal niet altijd recht op vergoeding van een extra opname bestaan. De grond voor de verrekening kan niet in artikel 4 van de huwelijksvoorwaarden worden gevonden, omdat geen sprake is van onttrekkingen aan het vermogen van de ander, wat de rechtbank leest als het privévermogen van de ander. Ook kan waarde worden gehecht aan de verklaring van de gemachtigde dat de bedoeling van de huwelijksvoorwaarden was dat eiseres bij een eventueel overlijden van de echtgenoot verzorgd achter diende te blijven. Die verzorging is meer gewaarborgd wanneer sprake is van een gezamenlijk bedrag van € 10.000.000 dan wanneer sprake is van een gezamenlijke rekening waarvan het saldo aan het eind van het huwelijk nog ongewis is.

15. Ook als wordt aangesloten bij de feitelijke uitvoering van de afspraken door eiseres en de echtgenoot, is geen sprake van een schenking. Er moet – gelet op de jurisprudentie van de Hoge Raad – op het moment van de schenking sprake zijn van een voltooide vermogensverschuiving. Aan die voorwaarde is hier niet voldaan. Eiseres en de echtgenoot hebben een aantal keren gelden opgenomen van de rekening. Gelet op de hoogte van de bedragen zijn die opnames telkens onderling afgestemd. Nam een van hen een bedrag op, dan mocht de ander eenzelfde bedrag opnemen. Dit wordt het meest duidelijk uit het feit dat na het overlijden nog een bedrag van € 600.000 wordt verrekend. De verklaring die hiervoor ter zitting is gegeven, is dat de echtgenoot schenkingen aan derden wenste te doen voorafgaand aan zijn overlijden. Zijn privévermogen zat echter vast in onroerende zaken. Hij heeft toen met eiseres afgesproken dat hij dit bedrag van de en/of-rekening mocht opnemen, onder de voorwaarde dat hij het zou terugstorten. Voordat hij het kon terugstorten, was hij echter al overleden. Hieruit volgt weliswaar dat de echtgenoot niet meer de vrije beschikking over dit geld had, maar aannemelijk is dat dit andersom ook werkte en dat ook eiseres dus niet de vrije beschikking had over het vermogen of “haar” helft daarvan. Dit past ook bij het karakter van de huwelijksvermogensrechtelijke gemeenschap, waarbij sprake is van onverdeelde eigendom van het geheel. Daarmee is de waardeverschuiving naar het oordeel van de rechtbank niet voltooid bij het aangaan van het huwelijk.

16. Gelet op het voorgaande heeft verweerder niet aannemelijk gemaakt dat sprake is van een schenking. Daarom dient het beroep gegrond te worden verklaard en de aanslag te worden vernietigd.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden

2.4 Ingevolge hoger beroep van de Inspecteur is bij het Hof het geschil voortgezet of in 2008 een schenking heeft plaatsgevonden van de echtgenoot aan belanghebbende.

2.5 Het Hof heeft overwogen:

4.1 De Inspecteur heeft aan belanghebbende de navorderingsaanslag opgelegd. Daarbij heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat zich een voltooide vermogensverschuiving heeft voorgedaan ten tijde van het aangaan van het huwelijk ten gevolge waarvan de huwelijksvoorwaarden in werking zijn getreden. Belanghebbende heeft betwist dat sprake is van een voltooide vermogensverschuiving.

4.2 Het Hof stelt voorop dat de Inspecteur feiten en omstandigheden dient te stellen, en bij betwisting aannemelijk dient te maken, die leiden tot de conclusie dat sprake is van een schenking, als bedoeld in artikel 1, lid 1, ten derde, van de Successiewet 1956 (wettekst 2008).

4.3 De Inspecteur heeft gesteld dat de echtgenoot door de storting van het bedrag van € 10.000.000 op de en/of-rekening civielrechtelijk een vorderingsrecht op de bank heeft verkregen. Door het aangaan van het huwelijk zijn de huwelijkse voorwaarden in werking getreden en is volgens de Inspecteur een beperkte gemeenschap ontstaan ten aanzien van het vorderingsrecht op de bank ten bedrage van € 10.000.000. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat daarmee een vermogensverschuiving van de echtgenoot naar belanghebbende heeft voorgedaan ten bedrage van € 5.000.000 en dat die vermogensverschuiving definitief is. De Inspecteur vindt steun voor zijn standpunt in de vaststellingsovereenkomst die belanghebbende heeft gesloten met de andere erfgenamen van de echtgenoot; de partijen bij die overeenkomst zijn er bij de vaststelling van de omvang van de beperkte gemeenschap immers van uitgegaan dat het bedrag van € 10.000.000 tot de beperkte gemeenschap behoort (zie 2.5). Ter zitting van het Hof heeft de Inspecteur een aanvullend standpunt ingenomen, namelijk dat met het in werking treden van de huwelijkse voorwaarden geen beperkte gemeenschap is ontstaan, omdat dit niet mogelijk is bij één specifiek vermogensbestanddeel.

4.4 Het Hof stelt voorop dat de vraag wat tussen de echtelieden rechtens is, moet worden beantwoord aan de hand van het huwelijksvermogensrecht en de zogenoemde Haviltexnorm. In het arrest van 13 maart 1981, ECLI:NL:HR:1981:AG4158 (Haviltex), heeft de Hoge Raad deze Haviltexnorm voor de uitleg van schriftelijke overeenkomsten geformuleerd. Deze norm luidt:

“2. (...) De vraag hoe in een schriftelijk contract de verhouding van pp. is geregeld en of dit contract een leemte laat die moet worden aangevuld, kan niet worden beantwoord op grond van alleen maar een zuiver taalkundige uitleg van de bepalingen van dat contract. Voor de beantwoording van die vraag komt het immers aan op de zin die pp. in de gegeven omstandigheden over en weer redelijkerwijs aan deze bepalingen mochten toekennen en op hetgeen zij te dien aanzien redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten. Daarbij kan mede van belang zijn tot welke maatschappelijke kringen pp. behoren en welke rechtskennis van zodanige pp. kan worden verwacht.”.

4.5 De vraag wat tussen de echtelieden na het aangaan van het huwelijk rechtens is, kan dus niet alleen worden beantwoord door middel van een taalkundige uitleg van de huwelijkse voorwaarden. Het komt daarbij ook aan op de zin die de echtelieden over en weer redelijkerwijs aan de door hen gebruikte bewoordingen mochten toekennen en op hetgeen zij te dien aanzien redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten. Een en ander met inachtneming van het huwelijksvermogensrecht.

4.6 Toepassing van huwelijksvermogensrecht, in het licht bezien van de zin die de echtelieden over en weer redelijkerwijs aan artikel 2 van de huwelijkse voorwaarden mochten toekennen en van hetgeen zij te dien aanzien redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten, leidt er volgens het Hof toe dat de verhouding tussen de echtelieden rechtens als volgt is. De echtelieden hebben vóór het huwelijk huwelijkse voorwaarden gemaakt. Deze huwelijkse voorwaarden beginnen te werken vanaf het tijdstip van de voltrekking van het huwelijk. Met de Inspecteur is het Hof van oordeel dat de echtgenoot door de storting van het bedrag van € 10.000.000 op de en/of-rekening civielrechtelijk een vorderingsrecht op de bank heeft verkregen ten bedrage van € 10.000.000. Door het aangaan van het huwelijk zijn de huwelijkse voorwaarden in werking getreden en is een beperkte gemeenschap ontstaan. Anders dan de Inspecteur heeft betoogd, ziet het Hof geen reden voor het oordeel dat een beperkte gemeenschap met betrekking tot één specifiek vermogensbestanddeel niet mogelijk is. Het Hof leidt uit artikel 2 van de huwelijkse voorwaarden af dat het vorderingsrecht op de bank, dat naar zijn aard in hoogte zal fluctueren, tot die beperkte gemeenschap is gaan behoren. Naar het oordeel van het Hof kan uit artikel 2 van de huwelijkse voorwaarden niet worden afgeleid dat het de bedoeling van de echtelieden was een bedrag van € 10.000.000 tot de beperkte gemeenschap te laten behoren; in de huwelijkse voorwaarden is immers geen bedrag vermeld.

4.7 Aan de in 4.6 gegeven uitleg van de huwelijkse voorwaarden doet niet af dat belanghebbende, als langstlevende, en de andere erfgenamen van de echtgenoot bij de vaststelling van de omvang van de beperkte gemeenschap ervan zijn uitgegaan dat het bedrag van € 10.000.000 tot de beperkte gemeenschap behoort (zie 2.5). Deze overeenkomst kan geen licht werpen op de bedoeling van de echtelieden bij het sluiten van de huwelijkse voorwaarden. Bij de vaststellingsovereenkomst is de echtgenoot immers geen partij geweest. Bovendien is tussen het aangaan van de huwelijkse voorwaarden (1 september 2008) en het sluiten van de vaststellingsovereenkomst (14 oktober 2013) een periode van ruim vijf jaar verstreken.

4.8 Uitgaande van de in 4.6 gegeven uitleg van de huwelijkse voorwaarden komt het Hof vervolgens toe aan de beantwoording van de vraag of bij het aangaan van het huwelijk een schenking moet

worden aangenomen. Doorslaggevend daarbij is of op dat moment een vermogensverschuiving heeft plaatsgevonden ter grootte van de helft van het saldo van de en/of-rekening. Tijdens het huwelijk kan (afgezien van wijziging van de huwelijkse voorwaarden) niet worden overgegaan tot beëindiging van de beperkte gemeenschap. Dat brengt mee dat, zolang de beperkte gemeenschap bestaat, niet bekend is wat de echtelieden aan het einde van de gemeenschap kunnen verdelen. De omvang van de beperkte gemeenschap kan immers aan het einde van de gemeenschap zijn toe- of afgenomen, bijvoorbeeld door goede dan wel slechte beleggingen. Daarvan uitgaande kan ten tijde van het aangaan van het huwelijk geen sprake zijn van een voltooide vermogensverschuiving.

4.9 Het Hof acht dit rechtsgevolg in overeenstemming met de arresten van de Hoge Raad van 28 januari 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1786, BNB 1959/122, en van 17 maart 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX5018, BNB 1971/95. Partijen zijn het erover eens dat, als de echtelieden waren gehuwd in algemene gemeenschap van goederen, gelet op deze arresten, geen schenking kan worden aangenomen. Zoals belanghebbende naar het oordeel van het Hof terecht heeft geconcludeerd, zou daarmee niet te verenigen zijn dat, gelet op de vermogens van de echtelieden ten tijde van het aangaan van het huwelijk (zie 2.3), wel een schenking zou worden geconstateerd bij het aangaan van een beperkte gemeenschap.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

3. *Het geding in cassatie*

3.1 De Staatssecretaris heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

3.2 De Staatssecretaris heeft als cassatiemiddel aangevoerd:

Schending van het Nederlandse recht, met name van artikel 1 Successiewet 1956 en artikel 8:77 Algemene wet bestuursrecht, doordat het Hof van oordeel is dat in het onderhavige geval bij het aangaan van het huwelijk met de overeengekomen beperkte gemeenschap geen schenking moet worden aangenomen, aangezien geen sprake kan zijn van een voltooide vermogensverschuiving, zulks in verband met het hiernavolgende ten onrechte althans op gronden die deze beslissing niet kunnen dragen.

3.3 Dit middel is als volgt toegelicht:

Ten aanzien van de r.o. 4.6 en 4.7 van de uitspraak met daarin de conclusie van het Hof dat het niet de bedoeling van de echtelieden was om een bedrag van € 10.00.000 tot de beperkte gemeenschap te laten behoren, past mijns inziens de volgende kanttekening.

Het in dit verband volledig negeren van de bij het bepalen van de vaststellingsovereenkomst gehanteerde uitgangspunten acht ik vergaand. Het Hof gaat daarbij namelijk volledig voorbij aan het feit dat belanghebbende (als langstlevende) een van de partijen bij die huwelijkse voorwaarden was en de kinderen in de positie van de erflater treden (art. 4:182 BW). Daarnaast kunnen feiten van latere datum licht werpen op de vraag wat de bedoeling van partijen was (o.a. HR 29 juni 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA2504), hetgeen het Hof uit het oog lijkt te verliezen bij de getrokken conclusie.

De kern van de uitspraak van het Hof ligt naar mijn mening echter besloten in de door het Hof in de r.o. 4.8 en 4.9 gevolgde benadering. Meer in het bijzonder wordt daarin geconcludeerd dat in casu bij het aangaan van het huwelijk geen schenking kan worden aangenomen, nu geen sprake zou zijn van een voltooide vermogensverschuiving ter grootte van de helft van het saldo van de en/of-rekening. Die conclusie geeft in mijn optiek echter blijk van een onjuiste rechtsopvatting over het begrip schenking dan wel is in het licht van de vaststaande feiten onbegrijpelijk.

Daartoe heeft het Hof overwogen dat, zolang de beperkte gemeenschap bestaat, niet bekend is wat de echtelieden aan het einde van de gemeenschap kunnen verdelen. De omvang van de beperkte gemeenschap kan immers aan het einde van de gemeenschap zijn toe- of afgenomen, bijvoorbeeld door goede dan wel slechte beleggingen.

In dit verband past het om eerst stil te staan bij de specifieke kenmerken van een en/of-rekening in algemene zin en vervolgens hoe dit is binnen een (huwelijks)gemeenschap:

Kenmerken en/of-rekening

Bij een en/of-rekening dient er nadrukkelijk onderscheid te worden gemaakt tussen enerzijds de verbintenissen van de rekeninghouders ten opzichte van de bank en anderzijds de onderlinge rechtsverhouding tussen de rekeninghouders.

In relatie tot de bank kan ieder van de rekeninghouders vrijelijk over de gelden beschikken dan wel de bank kan deze bedragen bevrijdend aan een ieder uitbetalen. De rekeninghouders zijn tezamen hoofdelijk aansprakelijk voor een eventueel debetsaldo op de rekening.

In hun onderlinge rechtsverhouding dient te worden bedacht dat tussen rekeninghouders van een en/of-rekening van rechtswege geen gezamenlijke gerechtigdheid ter zake van het saldo van die rekening ontstaat. Degene die stortingen op de en/of-rekening verricht, blijft rechthebbende van deze gelden. De eigendomsverhouding ten aanzien van het saldo van de rekening (de vordering op de bank) wordt bepaald door de regels van het civiele recht.

Een en/of-rekening binnen een (huwelijks)gemeenschap

In de relatie van de rekeninghouders ten opzichte van de bank verandert daardoor niets. Met betrekking tot de onderlinge rechtsverhouding tussen de rekeninghouders (eigendomsverhouding) dienen dan de regels van het huwelijksvermogensrecht in acht te worden genomen. Nu conform de huwelijksvoorwaarden geen andere deelgerechtigdheid ten aanzien van het vorderingsrecht (het saldo van de en/of-rekening) is overeengekomen, geldt de hoofdregel dat de echtgenoten beiden voor de helft gerechtigd zijn tot de gemeenschap. De eventuele beleggingen en wederbeleggingen door aanwending van het saldo van deze bankrekening is een besteding van de gemeenschap en de daarmee verkregen goederen vallen vervolgens overeenkomstig het hoofdstelsel eveneens in de gemeenschap. Daarnaast dient echter uiteraard ook acht te worden geslagen op het bepaalde in de artikelen 1:95 en 1:96 BW. Ingeval de gemeenschap is toegenomen ten koste van het privévermogen van een van de echtelieden heeft deze echtgenoot een vordering op de gemeenschap c.q. heeft de gemeenschap een schuld tegenover die echtgenoot. Dientengevolge leidt het storten vanuit privévermogen naar de gemeenschappelijke rekening tot een vordering/schuldverhouding tussen de gemeenschap en de stortende echtgenoot. Zie hierover ook Breederveld, De bankrekening, de huwelijksgemeenschap en echtscheiding, *WPNR* 2014/7006, p. 149-161.

Het voormelde toegepast op de onderhavige casus leidt tot de volgende situatie. Tijdens hun huwelijk hebben belanghebbende en haar echtgenoot de voormelde regels in acht genomen, inclusief de bijbehorende vergoedingsrechten en vorderingen tegenover de gemeenschap, resulterend in een gemeenschappelijke en/of-rekening per overlijdensdatum van € 8.128.116. Daarover gaat deze procedure dan ook niet.

Vaststaat echter dat het bedrag op de gemeenschappelijke en/of-rekening bij aanvang van het huwelijk – groot € 10.000.000 – volledig is gestort door en vanuit het eigen vermogen van de echtgenoot van belanghebbende. De € 10.000.000 die op de rekening staat, en als gevolg van het huwelijk gemeenschappelijk wordt, is onmiskenbaar uitsluitend van de echtgenoot afkomstig.

Vanaf de huwelijksvoltrekking hebben beiden de onverdeelde gerechtigdheid tot het geheel. Omdat bij ontbinding van de gemeenschap ieder een gelijk aandeel heeft, is de helft van de (waarde van) de gemeenschap (€ 5 mln.) voor rekening en risico van belanghebbende geworden. Tot de omvang van die waarde c.q. dat bedrag heeft de echtgenoot dus geen vorderingsrecht meer op belanghebbende ingeval van opnames van de rekening door belanghebbende. Daarmee heeft hij dus willens en wetens ter grootte van dat bedrag belanghebbende bevoordeeld. Hierin komt ook in het geheel geen wijziging, waardoor deze vermogensverschuiving als zodanig vaststaat en voltooid is. Dit in tegenstelling tot het door het Hof gestelde in r.o. 4.8. Hiermee wordt dan ook voldaan aan de aan een schenking te stellen vereisten, t.w. bevoordelingsbedoeling, verrijking en verarming.

Een schenking is ingevolge het bepaalde in artikel 1 van de Successiewet 1956 in beginsel onderworpen aan de heffing van schenkbelasting, hetgeen bij schenkingen tussen echtelieden niet principieel anders ligt.

De voorliggende vraag is dan ook of de situatie anders komt te liggen indien de voormelde schenking is ontstaan als gevolg van het aangaan van een huwelijk in samenhang met de overeengekomen huwelijksvoorwaarden.

Het Hof beantwoordt die vraag kennelijk in bevestigende zin (r.o. 4.8 en 4.9), daarbij wijzend op het onvoltooid karakter van de vermogensverschuiving en zich mede baserend op HR 28 januari 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1786, *BNB* 1959/122 en HR 17 maart 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX5018, *BNB* 1971/95. Een onderbouwing die naar mijn mening rechtens niet opgaat.

In de genoemde arresten *BNB* 1959/122 en *BNB* 1971/95 die verband houden met het aangaan of wijziging van het huwelijksgoederenregime in de algehele gemeenschap van goederen (het toenmalige wettelijke systeem) is de cruciale overweging voor uw Raad de volgende:

"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 daarmede tevens voor de verkrijging door schenking in de zin der Successiewet 1956;"

Het ontbreken van een voltooide eenzijdige waardeverschuiving in de context van de algehele gemeenschap is te verklaren vanuit de situatie dat een dergelijke gemeenschap niet enkel betekent dat de tegenwoordige goederen van partijen gemeenschappelijk worden, maar neerkomt op het ontstaan van een goederengemeenschap, die alle tegenwoordige en toekomstige goederen van beide partijen omvat alsmede de inkomsten van beide partijen en al hun tegenwoordige en toekomstige schulden. Dit wordt ook wel de aanzuigende of absorberende werking van deze huwelijksgemeenschap genoemd.

Tegen die achtergrond dient mijns inziens gekeken te worden naar de eventuele onvoltooidheid van de vermogensoverdracht. Zodoende komt in mijn optiek essentiële betekenis toe aan de vraag of in het onderhavige geval sprake is van 'een blijvende rechtsverhouding, welke een basis vormt voor verdere vermogensverschuivingen tussen de echtgenoten over en weer in verband met wat aan toekomstige actief- en passiefposten van de zijde van beide partijen in de gemeenschap mocht vallen'. Zie ook Pipping-van der Storm, En of dat dit geen schenking was!, *Vp-bulletin* 2020/2.

Gelet op het bepaalde in het weergegeven artikel 2 van de huwelijkse voorwaarden worden buiten het vorderingsrecht op de bank (de bank- en effectenrekening) en eventueel daarmee verband houdende schulden, in het geheel geen andere tegenwoordige en toekomstige goederen en schulden in de gemeenschap gebracht. In zoverre doet zich in casu dus bij het aangaan van het huwelijk met deze huwelijkse voorwaarden wel de situatie van een eenzijdige voltooide vermogensverschuiving voor. De genoemde arresten *BNB* 1959/122 en *BNB* 1971/95 bieden dus geen steun voor het oordeel van het Hof, intendeel.

De door het Hof genoemde risico's bestaande uit goede of slechte beleggingen zijn van een geheel andere orde. De onzekerheid over het uiteindelijke resultaat na een schenking is niet anders dan bij de waardedaling van een geschonken (deel van een) onroerende zaak of een verkeerde besteding van een geschonken geldbedrag. Die latere omstandigheid neemt uiteraard niet het karakter van de eerdere schenking terug.

Zoals al eerder aangegeven heeft de echtgenoot ter grootte van de helft van de initiële storting, groot € 5.000.000, geen vorderingsrecht op belanghebbende. Het saldo op de gemeenschappelijke rekening is vanaf de huwelijksvoltrekking voor de helft voor rekening en risico van belanghebbende gekomen. Op die wijze is het vermogen van belanghebbende 'blijvend' verhoogd met € 5.000.000. Een heffing van schenkbelasting (recht van schenking) hierover past binnen doel en strekking van de Successiewet 1956. Hierbij kan ook nog op de volgende vergelijking worden gewezen. Het staat buiten kijf dat bij het vooraf aan belanghebbende als zijn (toekomstige) echtgenote geven van € 5.000.000 onder de voorwaarde deze te gebruiken voor een storting op de in het kader van de bij de huwelijkse voorwaarden in het leven te roepen gemeenschappelijke en/of-bankrekening waarop hijzelf ook € 5.000.000 zal storten, niemand twijfelt aan de aanwezigheid van een schenking tussen de echtelieden met navenante fiscale gevolgen voor de schenkbelasting. In economische zin ligt het onderhavige geval niet anders.

Mitsdien acht ik de uitspraak van het Hof rechtens onjuist dan wel in het licht van de vaststaande feiten onbegrijpelijk.

Beleidskader

Volledigheidshalve breng ik nog in beeld het door mij in dit kader uitgedragen beleid. Daarbij valt te wijzen op het Besluit van 29 maart 2018, 2018-45958, onderdeel 3.2.:

"3.2. Aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden Echtgenoten kunnen er ook voor kiezen om onder huwelijkse voorwaarden te trouwen of om tijdens het huwelijk alsnog huwelijkse voorwaarden op te stellen of te wijzigen. Hierbij kan sprake zijn van een schenking. Dit is afhankelijk van feiten en omstandigheden. Hieronder zet ik enige mogelijke situaties uiteen, waarbij voor de toepassing van de Successiewet geen sprake is van een schenking."

NB. Dit besluit bevat op dit punt overigens geen inhoudelijke wijziging t.o.v. het Besluit van 5 juli 2010, DGB 2010/872M

In onderdeel 3.4. Wijziging in een beperkte gemeenschap van dit besluit – met mijn toevoeging tussen haakjes – valt het volgende te lezen:

De genoemde arresten (bedoeld zijn: *BNB 1959/122* en *BNB 1971/95*) zien niet op wijzigingen in het huwelijksgoederenregime door een overgang naar een beperkte gemeenschap of naar een beperkt finaal verrekenbeding. Een vermogensverschuiving door deze overgang kan een schenking zijn.

Voorbeeld

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

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

Op grond van het vorenstaande ben ik van oordeel dat de uitspraak van het Hof niet in stand zal kunnen blijven.

4. *Wetgeving, parlementaire geschiedenis, jurisprudentie en literatuur*

Wetgeving

4.1 Artikel 1 van de Successiewet 1956, geldend in 2008 (hierna: Successiewet) luidt als volgt:

Artikel 1

1. Krachtens deze wet worden de volgende belastingen geheven: (...)
- 3° recht van schenking van de waarde van al wat door schenking wordt verkregen van iemand, die ten tijde van die schenking binnen het Rijk woonde.
(...)
3. 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. Onder schenking wordt niet begrepen de bevoordeling als gevolg van verwerping door een erfgenaam of legataris, noch de bevoordeling als gevolg van het afzien door de echtgenoot van een wettelijke verdeling van de nalatenschap op de voet van artikel 18 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek.

4.2 Artikel 186 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek, zoals hierboven beschreven, luidt als volgt:

1. (...)
2. Als gift wordt aangemerkt iedere handeling die er toe strekt dat degenen 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.

4.3 De relevante artikelen uit de huwelijkse voorwaarden luiden als volgt:

“Artikel 2

1. De echtgenoten maken gebruik van de door artikel 1:93 van het Burgerlijk Wetboek gegeven mogelijkheid om af te wijken van de wettelijke algehele gemeenschap van goederen en komen overeen dat zij van de algehele gemeenschap van goederen uitsluiten alle tegenwoordige en toekomstige goederen van de echtgenoten met uitzondering van de in lid 2 genoemde bank- en effectenrekening en alle schulden van ieder der echtgenoten met uitzondering van de schulden die betrekking hebben op bedoelde bank- en effectenrekening.
(...)
2. De in lid 1 bedoelde bank- en effectenrekening is rekening nr. (...) ten name van de man en/of vrouw bij de Rabobank en daaraan gekoppelde termijndeposito's.
(...)

Artikel 4

De echtgenoten zijn verplicht aan elkaar te vergoeden hetgeen aan het vermogen van de ene echtgenoot is onttrokken ten bate van de andere echtgenoot, ten bedrage van of naar de waarde ten dage van de onttrekking, welke vergoedingen terstond opeisbaar zijn, een en ander voor zover niet anders overeengekomen.

(...)

Artikel 5

De kosten der huishouding komen ten laste van het inkomen van de man en voor zover dat ontoereikend is ten laste van het vermogen van de man.

(...)"

4.4 In oktober 2008 heeft de Staatssecretaris van Financiën een besluit gepubliceerd over schenkingen en een huwelijkse gemeenschap. Over een beperkte gemeenschap is het volgende opgenomen:⁴

2.1. Wijziging in een beperkte gemeenschap

De genoemde arresten zien niet op wijzigingen in het huwelijksgoederenregime door een overgang naar een beperkte gemeenschap of naar een beperkt finaal verrekenbeding. Een vermogensverschuiving door deze overgang kan een schenking zijn. Voor zover met de schenking is voldaan aan een natuurlijke verbintenis, zoals bedoeld in artikel 33, eerste lid, onderdeel 12, van de Successiewet 1956, geldt voor het schenkingsrecht een vrijstelling. De beoordeling of er een schenking is en of met die schenking is voldaan aan een natuurlijke verbintenis, is feitelijk. Een concrete casus kan aan de inspec- teur worden voorgelegd voor zekerheid vooraf over de gevolgen voor het schenkingsrecht.

Jurisprudentie

4.5 De Hoge Raad heeft in 1959 arrest gewezen over de overgang van een huwelijk onder huwelijkse voorwaarden met koude uitsluiting, naar algehele gemeenschap van goederen:⁵

O. dat met het oog op de heffing van schenkingsrecht als bestanddeel van het schenkingsgebeuren van bijzondere betekenis is de – uit vrijgevigheid – tot stand gebrachte eenzijdige vermogensverschuiving, de overgang van een waarde uit het vermogen van den schenker in dat van den begiftigde, waardoor de laatste ten koste van den eerste is verrijkt;

O. dat het deze verrijking is, waarin de waardeovergang voor den begiftigde resulteert, welke blijkens artikel 1, lid 1, onder 3e, en artikel 5, lid 3, van de Successiewet 1956 den grondslag van de heffing vormt;

O. dat uit verschillende bepalingen der Successiewet – artikel 5, lid 3, artikel 21, lid 1 (het tijdstip der verkrijging waarnaar de waarde van het verkregene bepaald wordt), artikel 53 (vermelding van latere gebeurtenissen, die de verkrijging kunnen beïnvloeden) – volgt dat de wetgever de verkrijging door schenking (in overeenstemming met het begrip verkrijging krachtens erfrecht) heeft gedacht als een op een bepaald ogenblik voltooide eenzijdige waardeverschuiving uit het vermogen van den schenker naar dat van den verkrijger, waardoor dit laatste vermogen een bepaalde verrijking vertoont welke (zo vrijgevigheid de oorzaak is) grond geeft voor heffing van schenkingsrecht, behoudens de in artikel 53 voorziene mogelijkheden dat door een latere gebeurtenis de verkrijging wordt vermindert of ongedaan gemaakt en daarom vermindering van aanslag wordt verleend;

O. dat, indien – zoals te dezen is geschied – buiten gemeenschap gehuwde echtgenoten, gebruik makende van de bevoegdheid tijdens het huwelijk hun huwelijkse voorwaarden te wijzigen, overgaan van de uitsluiting van gemeenschap tot algehele gemeenschap van goederen, door en bij het intreden van de gemeenschap een vermogensverschuiving plaats heeft in dien zin dat datgene wat tot nu toe tot ieders privé-vermogen behoorde thans gemeenschapsgoed wordt;

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;

4 Besluit van 14 oktober 2008, CPP2008/1426M, *Stcr.* 2008, 207.

5 Hoge Raad, 28 januari 1959, nr. 13 787, ECLI:NL:HR:1959:AY1786.

4.6 De Hoge Raad heeft deze norm verder uitgewerkt in 1971:⁶

„Schending van art. 968 BW en de art. 12 en 33, lid 1, 12e, Succ. '56 omdat het Hof in de vierde rechts-overweging heeft beslist enz.

O. n.a.v. dit middel:

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;

dat mitsdien 's Hof's beslissing, dat op de wijziging van de huwelijkse voorwaarden de in artikel 12 van de Successiewet 1956 geregelde fictie geen toepassing kan vinden, - wat er zij van de daartoe door het Hof gebezigde gronden en van de hier tegen in het middel aangevoerde bedenkingen - juist is; dat daaruit volgt, dat voor de omvang van belanghebbendes verkrijging uit de nalatenschap van de erflater de vraag, of de wijziging van de huwelijkse voorwaarden tegenover de kinderen moet worden aangemerkt als een gift in de zin van artikel 968 van het Burgerlijk Wetboek, zonder belang is, zodat in zoverre de beslissing van het Hof en de daartegen gerichte stellingen van het middel in dit geding buiten bespreking kunnen blijven;

4.7 De Hoge Raad heeft bij arrest van 13 maart 1981 de Haviltex-norm geformuleerd over de uitleg van schriftelijke overeenkomsten:⁷

2. (...) De vraag hoe in een schriftelijk contract de verhouding van pp. is geregeld en of dit contract een leemte laat die moet worden aangevuld, kan niet worden beantwoord op grond van alleen maar een zuiver taalkundige uitleg van de bepalingen van dat contract. Voor de beantwoording van die vraag komt het immers aan op de zin die pp. in de gegeven omstandigheden over en weer redelijkerwijs aan deze bepalingen mochten toekennen en op hetgeen zij te dien aanzien redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten. Daarbij kan mede van belang zijn tot welke maatschappelijke kringen pp. behoren en welke rechtskennis van zodanige pp. kan worden verwacht.

4.8 De burgerlijke kamer van Hoge Raad heeft arrest gewezen over het vergoedingsrecht, ingeval vermogen onder uitsluitingsclausule op een gemeenschappelijke rekening werd gestort en voor gemeenschappelijke schulden werd aangewend.⁸

3.3.3 Het door de vrouw onder de uitsluitingsclausule verkregen bedrag van € 30.000 dat op de gemeenschappelijke bankrekening van partijen is overgeboekt, is volgens de vaststelling van het hof (rov. 3.6.4.5 en 3.6.4.7) aangewend voor diverse bestedingen. Die omstandigheid doet echter op zichzelf niet af aan het vergoedingsrecht van de vrouw zoals hiervoor in 3.3.2 (slot) omschreven, omdat het erom gaat of die bestedingen betrekking hadden op gemeenschapsschulden dan wel op privé-schulden van de vrouw.

Voor zover uit het gemeenschapsvermogen (de gemeenschappelijke bankrekening waarop het bedrag van € 30.000 is overgeboekt) gemeenschapsschulden zijn voldaan, brengt dat geen wijziging in het recht van de vrouw op vergoeding als bedoeld aan het slot van 3.3.2 hiervoor. Dan geldt immers nog steeds dat de gemeenschap is gebaat door het aan de vrouw toekomende bedrag van € 30.000.

Voor zover echter uit het gemeenschapsvermogen privéschulden van de vrouw zijn voldaan, is zij op grond van art. 1:96 lid 5 (voorheen lid 4) BW gehouden tot vergoeding van het daarmee gemoeide

6 Hoge Raad, 17 maart 1971, nr. 16 473, ECLI:NL:HR:1971:AX5018.

7 Hoge Raad, 13 maart 1981, nr. 11 647, ECLI:NL:HR:1981:AG4158.

8 Hoge Raad, 5 april 2019, nr. 18/00548, ECLI:NL:HR:2019:504.

bedrag aan de gemeenschap. In dat geval zal de hiervoor in 3.3.2 (slot) bedoelde vergoedingsvordering van de vrouw verrekend kunnen worden met haar schuld uit hoofde van art. 1:96 lid 5 BW.

3.3.4 Uit de regel van art. 1:94 lid 5 (oud) BW dat alle schulden van ieder van de echtgenoten tot de huwelijksgemeenschap behoren, met uitzondering van de aldaar onder a en b genoemde schulden en van de in art. 1:94 lid 3 (oud) BW (thans lid 5) bedoelde schulden die aan een van de echtgenoten zijn verknocht, volgt het vermoeden dat de tijdens huwelijk uit het gemeenschapsvermogen voldane schulden gemeenschapsschulden zijn. Daarbij verdient opmerking dat in geval van een huwelijksgemeenschap ook uitgaven in verband met consumptieve bestedingen zijn aan te merken als voldoening van gemeenschapsschulden. Hetzelfde geldt voor uitgaven in verband met de kosten van de huishouding als bedoeld in art. 1:84 BW, ongeacht hoe ingevolge deze bepaling de draagplicht ter zake van die kosten tussen de echtgenoten verdeeld is.

In dit geval, waarin uitgaven zijn gedaan van de gemeenschappelijke bankrekening van partijen, geldt dus ten gunste van de vrouw het vermoeden dat deze uitgaven betrekking hebben gehad op gemeenschapsschulden, hetgeen meebrengt dat het vergoedingsrecht van de vrouw jegens de gemeenschap door die uitgaven niet aangetast is (zie hiervoor in 3.3.3). Het ligt op de weg van de andere echtgenoot, de man in dit geval, om feiten en omstandigheden te stellen en zo nodig te bewijzen op grond waarvan het vergoedingsrecht van de vrouw jegens de gemeenschap niet (of niet volledig) geldend kan worden gemaakt. Dat is bijvoorbeeld het geval voor zover uit het gemeenschapsvermogen privéschulden van de vrouw zijn voldaan (zie hiervoor in 3.3.3), of indien uitdrukkelijk of stilzwijgend is afgesproken dat de vrouw met betrekking tot bepaalde uitgaven ter zake van gemeenschapsschulden geen aanspraak op vergoeding heeft, ook al zijn die uitgaven geheel of ten dele gefinancierd uit aan haar toekomend vermogen.

Volledigheidshalve wordt nog opgemerkt dat denkbaar is dat de vrouw minder heeft bijgedragen aan de kosten van de huishouding dan waartoe zij in haar verhouding tot de man op grond van art. 1:84 BW gehouden was. In dat geval – ter zake waarvan de stelplicht en bewijslast eveneens op de man rusten – heeft (niet de gemeenschap maar) de man aanspraak erop dat de vrouw het tekort aan hem vergoedt. Een dergelijke vordering op grond van art. 1:84 BW is in deze zaak echter niet aan de orde. In de praktijk zal een zodanige vordering vaak verdisconteerd kunnen worden bij de verdeling van de gemeenschap tussen de echtgenoten.

Literatuur

4.9 Schuttevâer heeft bij het arrest van de Hoge Raad uit 1959 geannoteerd:⁹

Spoedig na het in werking treden van het nieuwe huwelijkvermogensrecht is de vraag aan de orde gekomen of wijziging van het geldende huwelijkvermogensregime een met schenkingsrecht belaste handeling zou kunnen opleveren. Men denke hierbij aan twee hoofdtypen van gevallen: I. Huwelijk buiten gemeenschap gesloten; A heeft een ton vermogen, B niets. Naderhand vervangt men het regime door dat van algehele gemeenschap; II. Huwelijk in gemeenschap; A bracht een ton aan, B niets; na enige tijd komt men uitsluiting van iedere gemeenschap overeen, zodanig dat de gemeenschap wordt verdeeld als of er steeds uitsluiting van gemeenschap was geweest.

Dat de dan intredende vermogensverschuivingen tot heffing van schenkingsrecht zouden kunnen leiden is ontkend door P.W. van der Ploeg, WPNR no. 4486 en nader in no. 4502. In andere zin is geoordeeld door alle andere fiscaal- en civielrechtelijke schrijvers die zich met het probleem hebben bezig gehouden.

Zonder aanspraak op volledigheid te maken noem ik: J.M. Polak in Weekblad no. 4315 en in het supplement op zijn preadvies Broederschap der Notarissen in 1957; A.R. de Bruijn in WPNR no. 4471, in zijn oratie en in "Het Nederlandse Huwelijkvermogensrecht" blz. 111; Y.D.C. van Duyn in WPNR nos. 4485 en 4505; A. Prakken in preadvies als boven. Dezelfde zienswijze is ook gehuldigd in min Handboek iz. de wetgeving op het recht van successie enz., blz. 417. Voorts zij gewezen op de in dezelfde geest luidende resolutie van de Minister van Financiën d.d. 13 febr. 1957 (PW no. 16 653).

"In beginsel" de mogelijkheid van schenkingsrecht, aldus de gedachte. De beslissing in elk concreet geval is dan afhankelijk van allerlei factoren, waarbij o.a. de leeftijden – c.q. leeftijdsverschillen – en de grootte der te bereiken verschuivingen een rol zullen spelen. Aldus dan ook de Duitse rechtspraak, waar de vraag herhaalde malen gespeeld heeft bij overgang van de (aldaar wettelijke) uitsluiting van

9 BNB 1959/122.

gemeenschap naar algehele gemeenschap, en dit dan zowel met betrekking tot de kwestie van de aantasting van de legitieme als t.a.v. het schenkingsrecht. "So hat der RFH wohl mit Recht eine steuerpflichtige Schenkung angenommen" – aldus Model, Handbuch zum Testaments- und Erbschaftsteuerrecht, blz. 566, aangehaald in WPNR no. 4502 – "in einem Fall wo ein nicht mehr im Erwerbsleben stehender vermögiger Ehemann...seiner nichtvermögigeren Frau bei kinderloser Ehe durch Vereinbarung der allgemeinen Gütergemeinschaft erhebliches Vermögen zugewendet hatte..... Die bisherige Rechtsprechung legte entscheidende Bedeutung darauf ob solche Güterrechtsverträge in vorgerücktem Alter abgeschlossen werden, ohne das ein Rechtsanspruch oder eine besondere Dienstleistung gegeben ist, während der Hinblick auf baldige Erbfolge erkennbare hervortritt. Ferner auch darauf ob starke Verschiedenheit der Höhe der beiderseitigen Vermögen vorhanden war.....".

Deze cursiveringen zijn niet van mij, doch van Model; ik vermeld dit omdat het thans door de Hoge Raad berechte geval m.i. juist typisch alle elementen bevat welke de Duitse leer (en de, op van der Ploeg na algemene Nederlandse leer) zouden leiden tot heffing van schenkingsrecht.

Van deze leer heeft de Hoge Raad zich nu, althans voor een geval als van groep I hierboven, afgekeerd. En (voor deze categorie) mag men de uitspraak wel als een principiële aanmerken; het betrof hier immers een 72-jarige man met een vermogen van f 160 000 en een 11 jaar jongere echtgenote die maar f 9000 bezat terwijl er geen kinderen of ouders waren.

Ook al om deze annotatie niet te lang te maken wil ik mij onthouden van rechtstreeks commentaar op de in het arrest gebezigde overwegingen. Wellicht heeft aan de Hoge Raad de situatie van de *lex hac edictali* voor de geest gestaan? De analogie is dan toch m.i. maar verwijderd. Doch, zou men haar willen aangrijpen, dan zou het te gemakkelijker zijn geweest, daarin aanleiding te vinden tot het geopend houden van mogelijkheid tot heffing van schenkingsrecht bij het bereiken van de "eindfase". Vgl. punt b hierna.

Ik volsta nu maar met het aanstippen van enkele der fiscaalrechtelijke vragen die n.a.v. het arrest gesteld kunnen worden, om dan met een civielrechtelijke vraag te eindigen.

- a. Welk standpunt dient voortaan te worden ingenomen in de gevallen van de boven vermelde categorie II? Antwoord: geen der overwegingen van het arrest hebben voor die categorie enige betekenis; hier blijft dus de leer van de schrijvers van waarde.
- b. Hoe indien de partijen in een geval van categorie I enige tijd na intreding van de algehele gemeenschap die gemeenschap opheffen en die gemeenschap aldus rijp maken voor scheiding en deling (en dan wellicht tevens die scheiding voltrekken)? Vgl. art. 178 BW In de leer van de Hoge Raad zou m.i. logisch en juist zijn de redenering: toen de gemeenschap werd gecreëerd was er slechts potentieel een vermogensverschuiving. Er ontstonden toen dus rechtsbetrekkingen, waarvan het resultaat later zou blijken. Dat ogenblik is bij de opheffing van de onverdeeldheid aangebroken; het tijdstip voor heffing van schenkingsrecht is dan gekomen. Vgl. o.a. art. 53 van de wet en de nos. 23-29 van mijn Handboek. Uit het slot van het arrest leid ik af dat de Hoge Raad daarover bij voorbaat – en buiten het geschil dat ter beslissing stond – anders heeft geoordeeld, iets wat in zijn leer m.i. niet zo gemakkelijk te plaatsen is. Vgl. ook hierna.
- c. Wat betekent de leer van het arrest voor een geval waarin een onvermögende jongeman als firmant – voorshands zonder opzeggingsmogelijkheid – op fifty-fifty-basis, wordt opgenomen in het zeer kapitaalcrachtig eenmansbedrijf van zijn hoogbejaarde vader? Tegen de heffing van schenkingsrecht pleit het arrest in zijn algemene overwegingen en in hetgeen vervolgens "in de eerste plaats" wordt opgemerkt; door hetgeen dan "in de tweede plaats" in het arrest volgt kan de eindconclusie echter afwijkend zijn.

Tenslotte: ook burgerrechtelijk opent dit arrest perspectieven. Uit het woordje "daarmede" (voorafgaande aan de overweging "in de eerste plaats") blijkt wel – en het kon ook haast niet anders – dat de Hoge Raad de aard van hetgeen is geschied ook burgerrechtelijk heeft benaderd. Gelijk dat in overeenkomstige gevallen in Duitsland uitdrukkelijk is moeten geschieden; vgl. weer WPNR no. 4502. Dan zijn er met een slag erg slecht voor komen te staan de kinderen van een vermögend, buiten gemeenschap gehuwd man die bij het klimmen der jaren zijn onvermögende echtgenote wil bevoordelen door alsnog het gemeenschapsregime in te voeren. Want, waar geen schenking is hebben de legitimarissen het nakijken, ook al zien zij de helft van het vaderlijk vermogen verdwijnen. Of houdt de HR in het slot van zijn arrest nog de deur open voor de mogelijkheid van een legitimaire actie wegens "schenking" ten tijde van het bereiken van de "eindfase"? Maar dan is toch te minder verklaarbaar de duidelijke uitspraak t.a.p. dat op het ogenblik waarop de eerder geschapen "lopende rechtsverhouding" haar concrete resultaat te zien geeft, heffing van schenkingsrecht over de geschiede bevoordeling niet binnen het systeem der wet ligt; vgl. punt b, slot.

4.10 Bij het arrest van de Hoge Raad uit 1971 heeft Schuttevaer geannoteerd:¹⁰

De volgende opmerkingen vallen te maken:

1. De situatie, vermogensrechtelijk bezien, vertoont veel overeenstemming met die, aanwezig in het geval waarover de HR voor het schenkingsrecht een beslissing heeft gegeven bij arrest van 28 januari 1959, *BNB* 1959/122, met een noot van mijn hand. In beide gevallen had de man A een behoorlijk vermogen, terwijl de vrouw B weinig of niets bezat. In beide gevallen betrof het bejaarde echtgenoten. Het leeftijdsverschil tussen beide bedroeg in het geval van 1959 11 jaar (vrouw jonger); in het onderhavige geval is over verschil in leeftijd niets gegeven; daarentegen blijkt dat in casu de man reeds ernstig ziek was toen de wijziging in de huwelijkse voorwaarden werd voltrokken. Hij overleed weinig maanden na dien.

2. Uit de cijfers blijkt dat X's boedel meer dan 2 1/2 ton groter zou zijn geweest als de latere huwelijkse voorwaarden achterwege zouden zijn gebleven. Zou deze vermogensverschuiving als een schenking aan X-Y moeten worden aangemerkt, dan zou dit van betekenis zijn voor de berekening van de legitieme portie van de kinderen (en daarmee voor de successierechten), voorts zou die schenking zijn rol spelen op het gebied van de Successiewet 1956, nu zij plaats vond binnen 180 dagen voor X's overlijden (vgl. art. 12 Sw.).

Gezien het arrest van 1959 zou men nu aan de zijde van de erfgenamen hebben mogen verwachten de redenering: „De wijziging van de huwelijkse voorwaarden bewerkt wel een vermogensverschuiving, maar daarin is geen schenking in de zin van het burgerlijk recht (en daarmee van de Successiewet) te zien: zie het arrest van 1959 met zijn uitvoerige motivering”.

Is aan de belanghebbenden – en aan het Gerechtshof – deze redenering al te zwak, al te gezocht voorgelaten, nu erfslaters overlijden reeds zo na op handen kon worden geacht? Men zou het wel denken, als men ziet dat (m.i. moeizaam) is gewerkt met een constructie waarbij die rechtlijnige redenering werd vermeden, en de oplossing werd gezocht in de bewering: X voldeed in deze aan een natuurlijke verbintenis en uit dien hoofde is er geen schenking”.

3. De Hoge Raad heeft wederom de grondslag van het arrest van 1959 tot uitgangspunt genomen: niet reeds door het intreden van de algehele gemeenschap voltrekt zich een op een bepaald ogenblik voltooide eenzijdige waardeverschuiving, zoals deze kenmerkend is voor bevoordeling door schenking. In zijn arrest van 1959 heeft de HR aan die mening nog een uitgebreide motivering toegevoegd. Vgl. *BNB* 1959/122, blz. 305. Er is daar o.a. gewezen op het karakter van de gebonden mede-eigendom, welke de „bevoordeelde” (aanhalingstekens van de HR) echtgenoot niet eenzijdig kan beëindigen; voorts op het feit dat het intreden van de gemeenschap niet alleen op de tegenwoordige goederen, maar ook op de toekomstige goederen (en schulden) betrekking heeft. Uit een en ander is geconcludeerd dat de geschiede vermogensverschuiving staande de gemeenschap geen enkel realiseerbaar voordeel oplevert voor die „begiftigde”. De gevolgen van de regime verandering zullen pas kunnen blijken bij het einde van de huwelijksgemeenschap. Maar – aldus is tenslotte gezegd – de Successiewet 1956 geeft geen aanknopingspunt voor de heffing van schenkingsrecht in een zodanig geval. Nu het tegendeel niet blijkt zullen wij mogen aannemen dat het deze (door mij verkort weergegeven) redenering is, die ook aan het thans gewezen arrest ten grondslag is gelegd.

4. In mijn noot bij het arrest van 1959 heb ik van twijfel doen blijken of de beslissing en de gegeven motivering wel geheel bevredigend konden worden geacht. Ik wees er op dat alle Nederlandse schrijvers (op P.W. van der Ploeg na) van oordeel waren dat een vermogensverschuiving, intredende door het staande huwelijk, alsnog scheppen van algehele gemeenschap, een schenkingskarakter (civiliter en fiscaliter) kan dragen. Ook in de toen aangehaalde Duitse doctrine is in gelijk zin geoordeeld; gewicht is daarbij toegekend aan de vraag, „ob solche Guterrechtsverträge in vorgerücktem Alter abgeschlossen werden, ohne das ein Rechtsanspruch oder eine besondere Dienstleistung gegeben ist, während der Hinblick auf baldige Erbfolge erkennbar hervortritt.” Verder is ook invloed toegekend aan de vraag, „ob starke Verschiedenheit der Höhe der beiderseitigen Vermögen vorhanden war...”.

De cursiveringen zijn niet van schrijver dezes, maar van de Duitse auteur (Model, Handbuch zum Testaments- und Erbschaftsteuerrecht).

Ik kan het niet anders zien, of het onderhavige geval is – in sterkere mate nog dan dat van 1959, waarbij van ernstige ziekte van echtgenoot A niet uit het arrest is gebleken – een schoolvoorbeeld van een situatie waarin, naar het even geciteerde, een schenking zou moeten worden geconstateerd.

¹⁰ *BNB* 1971/95.

Een schoolvoorbeeld, ook naar de met de Duitse jurisprudentie in overeenstemming zijnde leer van de Duitse doctrine van heden. Naar die opvatting is de gedachte aan „schenking” dan op zijn plaats, „wenn die Gutergemeinschaft ernst vereinbar wird, nachdem sich die Eheleute bereits aus dem Erwerbsleben zurückgezogen haben oder im Zeitpunkt der Vereinbarung der Gutergemeinschaft der baldige Tod des Ehegatten mit dem höheren Vermögen zu befürchten war...” (Megow-Michel, Erbschaftssteuergesetz, 5e Auflage, Vahlen, Berlin, 1969, blz. 507). Oude mensen, doodzieke vermogende echtgenoot...

Met erkenning van het feit dat in beginsel met de argumentatie van de Hoge Raad accoord gegaan kan worden, meen ik dat de „omstandigheden” hier toch tot die rechtsverfijning hadden kunnen en moeten leiden waarvan mijn citaten deden blijken. Kinderen van een vermogende erflater die, in het aangezicht van zijn dood, zijn onbemiddelde tweede echtgenote in het gemeenschapsvermogen laat delen door het alsnog doen intreden van het regime van algehele gemeenschap, zullen (bijzondere gevallen daargelaten) moeilijk kunnen vatten dat zij daartegen geen legitimaire actie hebben. Tekennend is ook wel dat in het „sprekende” geval, dat de inzet van de onderhavige procedure vormde, aan het Gerechtshof in het geheel niet voor de geest is gekomen de gedachte: deze hele verrichting blijft buiten het terrein van de „bevoordeling”. En dat het Hof, in plaats daarvan, de redenering hanteerde van het wel bestaan van een bevoordeling die evenwel het karakter droeg van voldoening aan een natuurlijke verbintenis.

5. Bevredigend kan ik het resultaat van het arrest in een frappant geval als dit niet noemen. Blijft alleen de vraag of de ontwikkelde leer ook invloed heeft op andere situaties van gebonden mede-eigendom dan die van de huwelijksgemeenschap. Wat is de positie van de fiscus, wat is de positie van legitimarissen, in een situatie als de volgende: de hoogbejaarde, ernstig zieke, weduwnaar A (twee kinderen B en C) neemt in de door hem gedreven handelszaak (welke aanzienlijk vermogen ongeveer A's gehele bezit uitmaakt) een onvermogende, jeugdige verre bloedverwant X (sinds kort bij A in dienstbetrekking) als deelgenoot op in de maatschap waarin A's bedrijf wordt omgezet. De maatschap wordt aangegaan voor 10 jaar, behoudens eerder overlijden van A of X. X brengt een gering bedrag in. A voert het beheer. Bij ontbinding zullen beide voor de helft tot het vermogen gerechtigd zijn. Details der regeling laat ik terzijde.

In het kader van de leer van de HR zal geconcludeerd moeten worden dat zowel fiscus als legitimarissen de handen af moeten houden. Tenzij de arresten alleen voor gevallen van huwelijksgemeenschap gelding zouden hebben. In het kader van de korte overweging van de arresten van 1971 (en van de langere overwegingen van dat van 1959) zie ik echter geen reden voor een zodanige beperking. Het zal duidelijk zijn dat ik het resultaat: „er is hier geen schenking” niet bevredigend zou achten.

Ik hoop dat bij publikatie van de arresten in de NJ aan de burgerrechtelijke aspecten goede aandacht zal worden geschonken. In dit kader verwijs ik nog naar mijn „Successiewetgeving”, blz. 148.

4.11 In Vakstudienieuws is een annotatie verschenen van de redactie bij de onderhavige uitspraak van het Hof:¹¹

Met deze uitspraak komen wij weer een stapje verder met betrekking tot de vraag of het aangaan van een beperkte huwelijksgemeenschap tot een schenking kan leiden. Net als de uitspraak van Rechtbank Gelderland 20 september 2018, AWB 17/2566, V-N 2019/9.15 voorzien wij ook de hofuitspraak vanwege het belang voor de fiscale praktijk van een aantekening, ook al is de cassatietermijn nog niet verstreken. De feiten zijn duidelijk en behoeven geen nadere uitleg. Centraal staat de vraag of er sprake is van een voltooide vermogensverschuiving door het aangaan van een beperkte gemeenschap van goederen waartoe slechts één vermogensbestanddeel behoort. Opvallend is de stelling van de inspecteur dat het aangaan van een beperkte gemeenschap niet mogelijk is bij slechts één vermogensbestanddeel. Het hof verwerpt deze stelling zonder hier veel woorden aan vuil te maken. Gegeven de discussie die over dit onderwerp in de literatuur is gevoerd, betreuren wij het dat het hof dit zo gemakkelijk afdoet.

Het hof stelt vast dat het vorderingsrecht op een bank, ofwel het saldo op een bankrekening, naar zijn aard in hoogte zal fluctueren. Dat is in de praktijk het geval, doordat er stortingen en opnames worden gedaan. De omvang van de gemeenschap neemt dus toe of af doordat er ‘iets’ aan de gemeenschap wordt toegevoegd of aan de gemeenschap wordt onttrokken. Beide echtgenoten zijn tot de helft gerechtigd tot het saldo op de en/of-rekening. Pas bij de ontbinding van de gemeenschap blijkt tot welk bedrag ieder is gerechtigd. Dat daardoor de vermogensverschuiving bij het aangaan van de beperkte gemeenschap onvoltooid is, lijkt ons vanzelfsprekend.

11 Vakstudienieuws 2020/7.14.

Het hof hecht veel waarde aan het feit dat het saldo op de bankrekening in de regel fluctueert. Als voorbeeld geeft het hof dat de omvang van de beperkte gemeenschap kan veranderen door goede of slechte beleggingen. Dit voorbeeld intrigeert ons. Het maakt kennelijk niet uit of iets wordt toegevoegd of onttrokken aan de gemeenschap. Het gaat er, zo interpreteren wij deze overweging, om of de waarde van de gemeenschap ten tijde van de ontbinding ervan op voorhand vaststaat. Een simpel voorbeeld. Van het gehele saldo ad € 10 mln. op de en/of-rekening kopen de echtgenoten aandelen ABC. Bij de ontbinding van de gemeenschap is de waarde van deze aandelen gestegen tot € 11 mln. Er is niets toegevoegd of onttrokken aan de gemeenschap, maar de omvang is wel gewijzigd. Als wij het hof goed begrijpen, is dit voldoende om vast te stellen dat bij het aangaan van de beperkte gemeenschap van goederen geen sprake is van een voltooide vermogensverschuiving. In dat geval is ook het aangaan van een beperkte gemeenschap van goederen waarin slechts één onroerende zaak is opgenomen, geen voltooide vermogensverschuiving en kan (ook) dan geen schenking worden geconstateerd bij het aangaan van de beperkte gemeenschap. Het is juist dit voorbeeld dat de Staatssecretaris van Financiën noemt als een mogelijk belaste schenking (zie besluit van 29 maart 2018, 2018-45958, V-N 2018/18.21). Wij verwachten dat de staatssecretaris cassatie instelt tegen deze hofuitspraak. Eerlijk gezegd hopen wij dat ook, want de praktijk is gebaat bij duidelijkheid van de Hoge Raad op dit punt.

4.12 In Rechtspraak Familierecht is de volgende annotatie verschenen:¹²

Bij Wet van 20 januari 1917 (*Stb.* 1917, 189) is een algemene heffing op schenkingen ingevoerd. Een schenking is de overeenkomst om niet, die ertoe strekt dat de ene partij, de schenker, ten koste van eigen vermogen de andere partij, de begiftigde, verrijkt (art. 7:175 lid 1 BW). Of sprake is van een vermogensverschuiving moet worden beoordeeld naar de situatie op het moment dat de overeenkomst tot stand komt. Het sluiten van een huwelijk in een gemeenschap brengt vaak een vermogensverschuiving met zich mee. Dat is het geval indien de ene echtgenoot bij huwelijk meer vermogen aanbrengt dan de ander. Lang heeft de vraag gespeeld of dan sprake is van een schenking. De Hoge Raad heeft zich over deze vraag in 1959 en 1971 uitgelaten (zie onder 'Zie ook'). In beide arresten was sprake van een wijziging van het huwelijksvermogensregime tijdens het huwelijk. In eerste instantie was elke gemeenschap van goederen uitgesloten. Na de wijziging gold de wettelijke (algehele) gemeenschap van goederen. De kern van de beslissing van de Hoge Raad in beide arresten is dat in die situatie geen sprake is van een schenking. Zo is het aangaan van een huwelijk niet gericht op de bevoordeling van de ander, maar op het in het leven roepen van een familierechtelijke rechtsbetrekking. Voorts heeft de Hoge Raad meegewogen dat door de wijziging van het huwelijksvermogensregime een gezamenlijke eigendom ontstaat, waarbij partijen gebonden zijn door de regels die de verhouding van de huwelijksgemeenschap beheersen en dat de "bevoordeelde" echtgenoot die gemeenschap niet eenzijdig kan beëindigen en zolang die gemeenschap niet is geëindigd niet over de baten als een haar afzonderlijk toekomstig vermogensbestanddeel kan beschikken. Ook is geen sprake van een op een bepaald ogenblik voltooide waardeverschuiving, omdat ook toekomstige baten en lasten tot de gemeenschap behoren. De vraag is of deze jurisprudentie ook te gelden heeft in het geval bij huwelijksvoorwaarden een beperkte gemeenschap wordt overeengekomen. De Rechtbank Gelderland en het Hof Arnhem-Leeuwarden oordelen in onderhavige zaak van wel. Stollenwerck (zie onder 'Zie ook') lijkt eenzelfde mening te zijn toegedaan. Er zijn echter ook auteurs (zie onder 'Zie anders') die bepleiten dat het aangaan van een beperkte gemeenschap van een bepaald goed gelijk staat aan schenken. Ook de staatssecretaris (zie het Fiscaal Besluit van 29 maart 2018 onder 'Zie ook') meent dat een vermogensverschuiving, die ontstaat door het opheffen van huwelijksvoorwaarden met koude uitsluiting en het vervolgens overeenkomen van een beperkte gemeenschap, een schenking kan zijn. Als voorbeeld noemt hij een beperkte gemeenschap van één pand, waarbij het pand door één van de echtgenoten wordt ingebracht. Door de wijziging van het huwelijksvermogensregime wordt ieder van de echtgenoten voor de onverdeelde helft gerechtigd tot het pand. De vermogensverschuiving is dan voltooid en bepaalbaar. De partner die het pand heeft ingebracht schenkt aan zijn partner de helft van de waarde van het pand, als gevolg waarvan, volgens de staatssecretaris, schenkbelasting dient te worden geheven. Afgewacht zal moeten worden of de Hoge Raad de visie van de staatssecretaris onderschrijft of het oordeel van de rechtbank en het hof in stand laat.

4.13 Hoogwout heeft geschreven over de onderhavige uitspraak van de Rechtbank:¹³

¹² Rechtspraak Familierecht 2020/83.

¹³ FBN juristen 2019.1.

Volgens de rechtbank houdt het aangaan van een huwelijk in de regel geen schenking in. Dit zal neem ik aan anders zijn in uitzonderingssituaties, zoals een 'nephuwelijk' dat met het leerstuk van *fraus legis* kan worden bestreden. Denk aan het arrest over het geregistreerd partnerschap voor één dag (Hoge Raad 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY0548). Als hiervan sprake zou zijn, moet de Belastingdienst dat bewijzen, maar dat is in de onderhavige zaak niet gebeurd. In lijn van de arresten van de Hoge Raad uit 1959 en 1971 is volgens de rechtbank bij een huwelijksgemeenschap van een bankrekening geen sprake van een voltooide waardeverschuiving, omdat ook toekomstige baten en lasten tot de gemeenschap behoren en dus ten tijde van het aangaan van het huwelijk nog niet kan worden vastgesteld of en tot welk bedrag bij de opheffing van de gemeenschap aanspraken op enig vermogen bestaan. Overigens geldt het voorgaande niet als geen sprake is van een beperkte huwelijksgemeenschap van een bankrekening, maar van een zogenoemde en/ of rekening ten name van beide echtgenoten. In dat geval hebben beide echtgenoten op grond van de met de bank gesloten overeenkomst jegens de bank een zelfstandig recht om over het saldo van de rekening-courant te beschikken. Zij zijn ieder afzonderlijk schuldeiser ten aanzien van het gehele saldo. Wie gerechtigd is tot het saldo van een en/ of-rekening hangt af van het antwoord op de vraag, van wie het saldo op die rekening afkomstig is. Tussen de rekeninghouders bestaat onderling immers geen gemeenschap (art. 6:16 BW). Het saldo blijft van degene die het geld op de rekening heeft gestort, tenzij andersluidende afspraken zijn gemaakt (zie bijvoorbeeld HR 19 oktober 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX5636). Volgens de Belastingdienst hadden de echtgenoten echter in afwijking van de huwelijksvoorwaarden gehandeld alsof de vrouw vanaf het moment van sluiten van het huwelijk recht had op een bedrag van € 5 miljoen. Volgens de Rechtbank is ook als wordt aangesloten bij de feitelijke uitvoering van de afspraken geen sprake van een schenking, aangezien niet voldaan is aan de voorwaarde van een voltooide vermogensverschuiving. De echtgenoten hadden namelijk niet meer de vrije beschikking over dit geld, aangezien bij de huwelijksvermogensrechtelijke gemeenschap sprake is van het onverdeelde eigendom van het geheel. Hiermee refereert de Rechtbank aan het civiele arrest van HR 5 oktober 2012 (ECLI:NL:HR:2012:BW9239) en van HR 3 februari 2017 (ECLI:NL:HR:2017:156). Nu de bank- en effectenrekening in een beperkte gemeenschap van goederen valt, is in de verhouding van de man en vrouw tot deze rekening sprake van één vorderingsrecht dat aan hen gezamenlijk toekomt (art. 6:15 lid 2 BW). De echtgenoten zijn gezamenlijk bestuursbevoegd terzake van deze bank- en effectenrekening (art. 1:97 BW). Goederen op naam staan onder bestuur van de echtgenoot die de goederen op naam heeft. Een vorderingsrecht is een goed op naam volgens de Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie (zie de brief van de Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie Eerste Kamer, vergaderjaar 2010/11, 28 867, H). Volgens de gemachtigde was de bedoeling van de huwelijksvoorwaarden dat de vrouw bij een eventueel overlijden van de man verzorgd achter moest blijven. Volgens de rechtbank is die verzorging meer gewaarborgd wanneer sprake is van een gezamenlijk bedrag van € 10 miljoen, dan wanneer sprake is van een gezamenlijke rekening waarvan het saldo aan het eind van het huwelijk nog ongewis is. Hiermee stelt de gemachtigde dat sprake is van een natuurlijke verbintenis. Hierbij gaat het om een dringende morele verplichting van zodanige aard dat naleving daarvan, ofschoon rechtens niet afdwingbaar, naar maatschappelijke opvattingen als voldoening van een aan die ander toekomende prestatie moet worden aangemerkt (art. 6:3 lid 2 onder b BW). Civielrechtelijk vormt het nakomen van een natuurlijke verbintenis geen schenking (art. 6:5 lid 3 BW), maar voor toepassing van de Successiewet 1956 wordt deze wel als schenking aangemerkt (art. 1 lid 3 SW). Hiervoor kan echter een vrijstelling gelden (art. 33 lid 1 onder 12o SW). Deze geldt overigens niet voor zover de natuurlijke verbintenis ziet op de verzorging van de schuldeiser na het overlijden van de erflater/schuldenaar. Voor die situatie is namelijk heffing van erfbelasting mogelijk.

5. Conclusie

De rechtbank heeft in lijn met de arresten van de Hoge Raad uit 1959 en 1971 geoordeeld. Volgens de rechtbank is er geen rechtvaardiging om de beperkte gemeenschap van goederen anders te behandelen dan de algehele gemeenschap van goederen. Ook bij een gemeenschap van banken effectenrekening is geen sprake van een voltooide waardeverschuiving, omdat ook toekomstige baten en lasten eveneens tot de gemeenschap behoren en dus ten tijde van het aangaan van het huwelijk nog niet kan worden vastgesteld of en tot welk bedrag bij de opheffing van de gemeenschap aanspraken op enig vermogen bestaan. Dit huwelijk is in 2008 aangegaan en in de tussentijd is gebleken dat ook zeer grote vermogens niet 'crisis-bestendig' hoeven te zijn en te maken kunnen krijgen met een faillissement. Als een in enige gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoot failliet wordt, diens faillissement als een faillissement van de gemeenschap behandeld (art. 63 FW). De faillissementsboedel omvat daardoor zowel het privévermogen van de echtgenoot/gefaillieerde als het vermogen van de gemeenschap, zodat hieronder eveneens de en/of-rekening valt. Het oordeel van de rechtbank is volgens mij dan ook juist. Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingesteld. Gezien de belangen zal

de rechtsvraag ongetwijfeld uiteindelijk aan de Hoge Raad worden voorgelegd. Tot de Hoge Raad hierover heeft geoordeeld, blijft de uitkomst uiteraard ongewis.

4.14 Fiscaal up to date heeft bij de uitspraak van het Hof geschreven:¹⁴

Het aangaan van een huwelijk is geen schenking. Het aangaan van of wijzigen naar een algehele gemeenschap van goederen is op grond van zeer oude arresten van de Hoge Raad 28 januari 1959 (zie Fida 20187127) en van 17 maart 1971 (zie Fida 20187128) ook geen schenking. In deze procedure ging het om het antwoord op de vraag of het aangaan van een beperkte gemeenschap van goederen wel tot een te belasten schenking leidde. De echtelieden waren bij hun voor het huwelijk gemaakte huwelijkse voorwaarden afgeweken van het wettelijke regime door alle tegenwoordige en toekomstige goederen uit te sluiten van die gemeenschap met uitzondering van een gezamenlijke bankrekening waarop de man € 10 mln had gestort. Feitelijk was dus een beperkte gemeenschap van goederen aangegaan die uitsluitend bestond uit de gezamenlijke bankrekening. Voor het antwoord op de vraag of sprake is van een schenking is de uitleg van de huwelijkse voorwaarden cruciaal, zoals de Rechtbank en het Hof beslisten. Op basis van de tekst, de partijbedoeling en de uitvoering van de overeenkomst komt het Hof in net als de Rechtbank tot de conclusie dat de storting van € 10 mln door de man voorafgaand aan het huwelijk géén schenking was, omdat niet is voldaan aan de voorwaarde van een voltooide vermogensverschuiving, zoals de Hoge Raad die voorwaarde stelde in de genoemde oude arresten. In ons uitgebreide commentaar bij de uitspraak van Rechtbank Gelderland (zie *FutD* 2018-3268 met ons commentaar) sloten wij ons aan bij deze beslissing. Bij de algehele gemeenschap van goederen is geen sprake van een statisch vermogen: het vermogen kan staande het huwelijk toe- en afnemen en de overheveling van vermogen is pas voltooid bij het einde van het huwelijk. Als de overgang naar een algehele gemeenschap van goederen geen schenking is, is het logisch dat een overgang naar een beperkte gemeenschap van goederen dat ook niet is.

4.15 In *Cursus Belastingrecht* hebben Van Vijfeijken en Gubbels over deze discussie geschreven:¹⁵

De Hoge Raad heeft zich evenmin uitgelaten over de vraag of het aangaan van een beperkte gemeenschap van goederen een schenking inhoudt. In de literatuur lijkt eenstemmigheid te bestaan over de gevolgen van het aangaan van een beperkte gemeenschap die alle goederen van de echtgenoten omvat met uitzondering van een of enkele goederen. Omdat de gemeenschap in dit geval alle niet-uitgezonderde toekomstige goederen en schulden van de echtgenoten gaat omvatten, is evenals bij het aangaan van een wettelijke gemeenschap van goederen geen sprake van een voltooide vermogensverschuiving. Toekomstige goederen van beide partijen alsmede inkomsten van beide partijen en (een deel van) hun tegenwoordige en toekomstige schulden zullen tot de beperkte gemeenschap behoren.

Het is echter de vraag of er evenmin sprake is van een voltooide waardeverschuiving, wanneer één of enkele goederen in de gemeenschap worden ingebracht. Hoogeveen en Idsinga zijn van mening dat er bij de inbreng van een pand in een beperkte gemeenschap een voltooide en bepaalde vermogensverschuiving is, omdat de gemeenschap na het ontstaan geen andere voor- en nadelen kan gaan omvatten. Stollenwerck betoogt daarentegen dat ook bij een beperkte gemeenschap van één of bepaalde goederen geen sprake is van een voltooide waardeverschuiving, omdat de beperkte gemeenschap risico's in zich bergt. Hij wijst op de mogelijkheid van crediteuren van een van de echtgenoten om zich te verhalen op gemeenschapsgoederen en de mogelijkheid dat er onvoorzienbare schade ontstaat aan gemeenschapsgoederen. Het bestaan van deze risico's is volgens Stollenwerck van belang, omdat de onzekere afloop van de boedelmenging naar zijn mening ten grondslag ligt aan het oordeel van de Hoge Raad dat een schenking ontbreekt. Ook Gubbels meent dat bij een beperkte gemeenschap van een of bepaalde goederen, geen sprake is van een schenking omdat het goed niet is overgegaan uit het vermogen van de schenker naar het vermogen van de begiftigde. De inbrengende echtgenoot is immers van de huwelijksgemeenschap nog steeds tot het gehele goed gerechtigd. Rb. Gelderland 20 september 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:4043, *V-N Vandaag* 2018/2710 oordeelde eveneens dat het aangaan van een beperkte gemeenschap geen schenking is. Voor het huwelijk stortte de man € 10 000 000 op de gezamenlijke en/of rekening. Toen zij huwden werd in de huwelijkse voorwaarden een beperkte huwelijksgemeenschap overeengekomen van (het saldo op) deze en/of rekening. Volgens de rechtbank is er geen sprake van een schenking omdat in dit geval de huwelijkse voorwaarden werden opgesteld bij het aangaan van het huwelijk. Het aangaan van een huwelijk is

14 Fiscaal up to date 2019/3338.

15 I.J.F.A. van Vijfeijken; N.C.G. Gubbels, "Cursus Belastingrecht", S&E.6.3.0.A 'Overgang van privévermogens naar een gemeenschap van goederen'. Online geraadpleegd op [2 oktober 2020].

niet gericht op de bevoordeling van de ander maar op het in het leven roepen van een familierechtelijke rechtsbetrekking, aldus de rechtbank. Dat is juist, maar het gaat in het onderhavige geval niet om het aangaan van het huwelijk, maar om de huwelijksvoorwaarden. De huwelijksvoorwaarden zijn niet gericht op het in het leven roepen van een familierechtelijke betrekking maar regelen louter de vermogensrechtelijke gevolgen van het huwelijk. Hierin zou wel een schenking besloten kunnen liggen. Daarnaast oordeelt de rechtbank dat er bij een gemeenschap van een bankrekening geen sprake is van een voltooide waardeverschuiving, 'omdat ook toekomstige baten en lasten tot de gemeenschap behoren en dus ten tijde van het aangaan van het huwelijk nog niet kan worden vastgesteld of en tot welk bedrag er bij de opheffing van de gemeenschap aanspraken op enig vermogen bestaan'. Dit oordeel begrijpen wij niet. De en/of rekening heeft – anders dan een huwelijksgemeenschap – geen aanzuigende werking. Een bankrekening is geen goed dat in de gemeenschap kan vallen. Alleen het vermogen dat erop wordt gestort kan in de gemeenschap vallen. Als dit vermogen toe- of afneemt door stortingen uit het privévermogen of onttrekkingen voor privégebruik, krijgt de beperkte gemeenschap een vergoedingsplicht c.q. vergoedingsrecht. Het saldo van de bankrekening verandert daarvoor echter niet.

In zijn Besluit van 30 maart 2018, nr. 2018-45958, *Stcrt.* 2018, 18050 gaat de staatssecretaris in op verschillende situaties. Het besluit bevestigt nog eens wat we al sinds *BNB* 1959/122 weten: het aangaan van een huwelijksgemeenschap conform het wettelijke regime, bij het aangaan of staande huwelijk, leidt niet tot een schenking. Dit geldt zowel voor het aangaan van de wettelijke gemeenschap zoals die sinds 1 januari 2018 geldt als voor het aangaan van een algehele gemeenschap zoals die tot 2018 gold. Dat dit ook zonder gevolgen voor de schenkbelasting kan in het zicht van overlijden weten we ook al sinds *BNB* 1971/95.

Terecht merkt de staatssecretaris op dat het huwen onder het regime van het huidige huwelijksgoederenrecht in de regel geen vermogensverschuiving met zich meebrengt. De huwelijksgemeenschap ziet immers uitsluitend op vermogen dat na het aangaan van die gemeenschap wordt opgebouwd. Aan de vraag of sprake is van een schenking wordt dan niet toegekomen. Een vermogensverschuiving kan echter wel plaatsvinden als (aanstaande) echtelieden op het moment van het aangaan van de huwelijksgemeenschap vermogen in mede-eigendom bezitten. Dit vermogen behoort – ongeacht de verhouding waarin de echtelieden hiertoe zijn gerechtigd – van rechtswege tot de huwelijksgemeenschap, waartoe de echtelieden 50-50 zijn gerechtigd. Maar, zoals gezegd, vormt deze vermogensverschuiving geen schenking.

4.16 In het recentelijk uitgegeven boek "Wegwijs in de Successiewet, 2020" heeft Sonneveldt het volgende opgenomen over de uitspraak van het Hof:¹⁶

Overgang van 'koude' uitsluiting naar een beperkte gemeenschap van goederen

In de praktijk komt het regelmatig voor dat echtgenoten hun huwelijksvoorwaarden wijzigen in die zin dat in plaats van uitsluiting van de wettelijke gemeenschap van goederen, een beperkte gemeenschap van één of meer goederen ontstaat. In de beperkte gemeenschap brengt een van de echtgenoten bijvoorbeeld het woonhuis in. Het kan voorkomen dat bij echtscheiding het woonhuis vervolgens wordt toegedeeld aan de andere echtgenoot. In de literatuur verschilt men van mening over het antwoord op de vraag of sprake is van een met schenkbelasting te belasten schenking. Is er wel of geen voltooide vermogensverschuiving? Bij het hiervoor vermelde besluit geeft de staatssecretaris aan dat de arresten van de Hoge Raad die betrekking hebben op de wijziging van huwelijksvoorwaarden naar wettelijke gemeenschap van goederen niet zien op de wijzigingen in het huwelijksgoederenregime door een overgang naar een beperkte gemeenschap of naar een beperkt verrekenbeding. Een dergelijke overgang kan naar de mening van de staatssecretaris een schenking zijn. Voor zover sprake is van voldoening aan een natuurlijke verbintenis, zoals bedoeld in art. 33, onder 12°, eerste volzin, *SW* 1956 (zie par. 4.6) geldt voor de schenkbelasting een vrijstelling. De beoordeling of sprake is van een natuurlijke verbintenis, is feitelijk. Wil men zekerheid vooraf over de gevolgen voor de schenkbelasting, dan kan men de concrete casus voorleggen aan de inspecteur. Onlangs werd aan Hof Arnhem-Leeuwarden de vraag voorgelegd of het voorafgaande aan de huwelijksluiting in huwelijksvoorwaarden opnemen van een beperkte gemeenschap kon leiden tot het constateren van een belastbare schenking. De huwelijksvoorwaarden van 1 september 2008 bepalen dat de echtgenoten afwijken van de wettelijke algehele gemeenschap van goederen en dat zij van die algehele gemeenschap van goederen uitsluiten alle tegenwoordige en toekomstige goederen van de echtgenoten met uitzondering van een concreet genoemde bank- en effectenrekening die ten name gesteld

16 F. Sonneveldt, 'Wegwijs in de Successie', Sdu, Den Haag, 2020, p. 120-121.

is van de man en/of vrouw. De man heeft op of omstreeks 1 september 2008 een bedrag van € 10.000.000 op genoemde rekening gestort. De inspecteur stelt dat de man door de storting van het bedrag van € 10.000.000 op genoemde rekening civielrechtelijk een vorderingsrecht op de bank heeft verkregen. Door het aangaan van het huwelijk zijn de huwelijkse voorwaarden in werking getreden en is volgens hem een beperkte gemeenschap met betrekking tot het vorderingsrecht op de bank ontstaan. Volgens de inspecteur heeft zich daarmee een vermogensverschuiving van de man naar de vrouw voorgedaan ten bedrage van € 5.000.000. Het Hof overweegt hieromtrent het volgende:

(...)¹⁷

Bij een overgang tijdens huwelijk van 'koude uitsluiting' naar een beperkte gemeenschap van goederen zou mijns inziens hetzelfde hebben te gelden.

5. Beoordeling van het beroep in cassatie

5.1 De Staatssecretaris is onder aanvoering van een middel opgekomen tegen de uitspraak van het Hof. De Staatssecretaris bestrijdt met zijn middel het oordeel van het Hof dat bij het aangaan van het huwelijk geen schenking kan worden aangenomen, nu geen sprake zou zijn van een voltooide vermogensverschuiving ter grootte van de helft van het saldo van de en/of rekening.

5.2 Het Hof heeft ter beslissing overwogen:

4.8 Uitgaande van de in 4.6 gegeven uitleg van de huwelijkse voorwaarden komt het Hof vervolgens toe aan de beantwoording van de vraag of bij het aangaan van het huwelijk een schenking moet worden aangenomen. Doorslaggevend daarbij is of op dat moment een vermogensverschuiving heeft plaatsgevonden ter grootte van de helft van het saldo van de en/of-rekening. Tijdens het huwelijk kan (afgezien van wijziging van de huwelijkse voorwaarden) niet worden overgegaan tot beëindiging van de beperkte gemeenschap. Dat brengt mee dat, zolang de beperkte gemeenschap bestaat, niet bekend is wat de echtelieden aan het einde van de gemeenschap kunnen verdelen. De omvang van de beperkte gemeenschap kan immers aan het einde van de gemeenschap zijn toe- of afgenomen, bijvoorbeeld door goede dan wel slechte beleggingen. Daarvan uitgaande kan ten tijde van het aangaan van het huwelijk geen sprake zijn van een voltooide vermogensverschuiving.

4.9 Het Hof acht dit rechtsgevolg in overeenstemming met de arresten van de Hoge Raad van 28 januari 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1786, *BNB* 1959/122, en van 17 maart 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX5018, *BNB* 1971/95. Partijen zijn het erover eens dat, als de echtelieden waren gehuwd in algemene gemeenschap van goederen, gelet op deze arresten, geen schenking kan worden aangenomen. Zoals belanghebbende naar het oordeel van het Hof terecht heeft geconcludeerd, zou daarmee niet te verenigen zijn dat, gelet op de vermogens van de echtelieden ten tijde van het aangaan van het huwelijk (zie 2.3), wel een schenking zou worden geconstateerd bij het aangaan van een beperkte gemeenschap.¹⁸

5.3 Het Hof heeft in zijn motivering twee arresten van de Hoge Raad aangehaald, uit 1959 en 1971. Deze jurisprudentie heeft betrekking op de overgang van huwelijkse voorwaarden met koude uitsluiting naar algehele gemeenschap van goederen. De Hoge Raad heeft in die arresten geoordeeld dat het karakter van het huwelijk een schenking dan niet mogelijk maakt.¹⁹ Schuttevâer heeft geannoteerd bij het arrest uit 1971.²⁰

3. De Hoge Raad heeft wederom de grondslag van het arrest van 1959 tot uitgangspunt genomen: niet reeds door het intreden van de algehele gemeenschap voltrekt zich een op een bepaald ogenblik voltooide eenzijdige waardeverschuiving, zoals deze kenmerkend is voor bevoordeling door schenking. In zijn arrest van 1959 heeft de HR aan die mening nog een uitgebreide motivering toegevoegd. Vgl. *BNB* 1959/122, blz. 305. Er is daar o.a. gewezen op het karakter van de gebonden mede-eigendom, welke de „bevoordeelde” (aanhalingstekens van de HR) echtgenoot niet eenzijdig kan beëindigen; voorts op het feit dat het intreden van de gemeenschap niet alleen op de tegenwoordige goederen, maar ook op de toekomstige goederen (en schulden) betrekking heeft. Uit een en ander is geconcludeerd dat de geschiede vermogensverschuiving staande de gemeenschap geen enkel realiseerbaar voordeel oplevert voor die „begiftigde”. De gevolgen van de regime verandering zullen pas kunnen

¹⁷ Zie onderdeel 2.5, r.o. 4.8 en 4.9.

¹⁸ Zie onderdeel 2.5.

¹⁹ Zie 4.5 en 4.6.

²⁰ Zie 4.10.

blijken bij het einde van de huwelijksgemeenschap. Maar – aldus is tenslotte gezegd – de Successiewet 1956 geeft geen aanknopingspunt voor de heffing van schenkingsrecht in een zodanig geval.

5.4 Wat hier beslist is voor de overgang naar een algehele gemeenschap van goederen, moet naar mijn mening ook gelden voor overgang naar een beperkte gemeenschap van goederen. De door de Hoge Raad gegeven ratio om geen schenking aanwezig te achten blijft immers dezelfde.²¹ En overigens zou het gevolg ongerijmd zijn als het aangaan van een relatief kleine beperkte gemeenschap een schenking zou opleveren en het aangaan van een (veel) grotere algehele gemeenschap niet.

5.5 Het aangaan van een huwelijk in algehele gemeenschap van goederen kan niet leiden tot de constatering van een schenking. De overgang van koude uitsluiting naar algehele gemeenschap is evenmin een schenking, aangezien de aard van het huwelijk dit niet toelaat.²² Waarom zou het aangaan van een huwelijk met een beperkte gemeenschap van goederen dat dan wel zijn?

5.6 Het komt mij voor dat de uit 1959 en 1971 daterende arresten nog steeds geldend recht zijn. De wetgever heeft deze problematiek namelijk onder ogen gezien, maar tot wetswijziging is het (uiteindelijk) niet gekomen.²³

5.7 Ten tijde van het aangaan van het onderhavige huwelijk was niet overeen gekomen welk bedrag op de gemeenschappelijke bankrekening zou worden gestort. Gesteld noch gebleken is dat de echtgenoot aan belanghebbende zou hebben gegarandeerd dat er tenminste € 10 miljoen op de rekening zou blijven staan.²⁴ Er is dus niet afgesproken welk bedrag op de rekening gestort zou worden en ook niet dat een bepaald bedrag gegarandeerd over zou blijven. Bij ontbreken van een en ander vermag ik niet in te zien hoe ten tijde van het aangaan van het huwelijk sprake zou kunnen zijn van een voltooide vermogensverschuiving.²⁵

5.8 Het is in beginsel niet mogelijk dat de ene echtgenoot zelfstandig, zonder toestemming van de ander, gelden opneemt van een gemeenschappelijke rekening die een beperkte gemeenschap naar huwelijks-goederenrecht betreft. Als men elkaar toestemming geeft gelden op te nemen naar privé, ligt het voor de hand dat naar gelijke bedragen te doen. Het komt mij voor dat de na overlijden van de echtgenoot

21 Zie onderdeel 2.3, r.o. 10.

22 Zie onderdeel 4.5 en 4.6.

23 In het Belastingplan 2018 was een wetsvoorstel opgenomen waarin stond dat aan artikel 1 van de Successiewet een lid 10 zou worden toegevoegd: *'Het aangaan van een huwelijk of het aangaan of wijzigen van huwelijkske voorwaarden wordt voor de toepassing van deze wet niet aangemerkt als een schenking, behoudens voor zover in deze wet anders is bepaald. (...).'*

Artikel 6 zou komen te luiden: *'Indien door het aangaan of wijzigen van huwelijkske 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 huwelijkske voorwaarden krachtens schenking door die echtgenoot te zijn verkregen voor zover die echtgenoot op het moment onmiddellijk na het aangaan of wijzigen van de huwelijkske voorwaarden is gerechtigd tot meer dan de helft van het totaal van de vermogens van beide echtgenoten.'* (Kamerstukken II, 2017/18, 34 786, nr. 2, p. 7, 8).

Deze wetswijziging is echter nooit doorgevoerd. Het voorstel is, na gebleken weerstand in de Tweede Kamer, op ingetrokken. In de Kamervragen die hierop volgden is het arrest van de Hoge Raad van 1959 aangehaald: *"De leden van de VVD-fractie zijn van oordeel dat deze overwegingen van de Hoge Raad niet anders kunnen worden gelezen dan dat een eventuele vermogensverschuiving (schenking) in het voorkomende geval van het overeenkomen van of wijzigen van huwelijksvoorwaarden tussen partners uitsluitend bij echtscheiding en/of overlijden kan worden vastgesteld. Op dat tijdstip kan worden vastgesteld wat van het gemeenschappelijke vermogen van de huwelijksgemeenschap resteert. Wegens het vervroegen van het tijdstip van een eventuele schenking tot het tijdstip van het aangaan van het huwelijk, van huwelijkske voorwaarden of van een samenlevingsovereenkomst (tegenover het tijdstip van beëindiging van de samenleving conform het arrest van de Hoge Raad), zijn de maatregelen van de regering in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018 (OFM 2018)9 over het verschuldigd worden van schenkelasting in de Tweede Kamer gesneuveld, zo stellen de aan het woord zijnde leden."* (Kamerstukken I, 2017/18, 34 786, nr. C, p. 2). Het komt mij [A-G] voor dat die leden dat goed hebben gezien.

24 De Staatssecretaris heeft gesteld dat bij het aangaan van het huwelijk beide echtelieden gerechtigd zijn tot de onverdeelde boedel van de beperkte gemeenschap, welke een bedrag van € 10 miljoen bedraagt. Echter, de te verdelen bedragen zullen, naar ik opmerk, pas blijken bij ontbinding van de beperkte gemeenschap, in casu wegens overlijden van de echtgenoot.

25 In onderdeel 4.15 stellen Van Vijfeijken en Gubbels dat: *"De en/of rekening heeft – anders dan een huwelijksgemeenschap – geen aanzuigende werking. Een bankrekening is geen goed dat in de gemeenschap kan vallen. Alleen het vermogen dat erop wordt gestort kan in de gemeenschap vallen. Als dit vermogen toe- of afneemt door stortingen uit het privévermogen of onttrekkingen voor privégebruik, krijgt de beperkte gemeenschap een vergoedingsplicht c.q. vergoedingsrecht. Het saldo van de bankrekening verandert daardoor echter niet."* Vgl. het arrest van de burgerlijke kamer van de Hoge Raad, opgenomen in onderdeel 4.8. Echter, blijft mijns inziens juist de opvatting van de arresten van 1959 en 1971 van Schuttevæer: *"Uit een en ander is geconcludeerd dat de geschiede vermogensverschuiving staande de gemeenschap geen enkel realiseerbaar voordeel oplevert voor die "begiftigde" De gevolgen van de regime verandering zullen pas kunnen blijken bij het einde van de huwelijksgemeenschap. Maar – aldus is tenslotte gezegd – de Successiewet 1956 geeft geen aanknopingspunt voor de heffing van schenkingsrecht in een zodanig geval."*

tussen de erfgenamen gesloten vaststellingsovereenkomst tot bijpassen van hetgeen de echtgenoot tijdelijk meer had opgenomen, daarbij aansluit en in dat licht moet worden beoordeeld.²⁶

5.9 In het beroepschrift in cassatie van de Staatssecretaris wordt, op pagina 9, de volgende economische vergelijking aangevoerd:

Hierbij kan ook nog op de volgende vergelijking worden gewezen. Het staat buiten kijf dat bij het vooraf aan belanghebbende als zijn (toekomstige) echtgenote geven van € 5.000.000 onder de voorwaarde deze te gebruiken voor een storting op de in het kader van de bij de huwelijkse voorwaarden in het leven te roepen gemeenschappelijke en/of-bankrekening waarop hijzelf ook € 5.000.000 zal storten, niemand twijfelt aan de aanwezigheid van een schenking tussen de echtelieden met navnante fiscale gevolgen voor de schenkbelasting. In economische zin ligt het onderhavige geval niet anders.

5.10 Ik wil daarentegen opmerken dat het uitgangspunt van toepassing van de Successiewet is gelegen in de onderliggende civielrechtelijke verhoudingen, behoudens wetsficties en dergelijke, maar daarvan is in casu geen sprake. Dat betekent dat per gekozen civielrechtelijke vormgeving – waarvoor naast fiscale ook andere redenen kunnen zijn – moet worden nagegaan wat daarvan de gevolgen zijn voor de toepassing van de Successiewet.²⁷ De door de Staatssecretaris aangevoerde economische vergelijking past daarin niet.

5.11 Op een en ander stuit het middel af.

6. Conclusie

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

Noot

1. In HR 28 januari 1959, nr. 13 787, *BNB* 1959/122, m.nt. Schuttevâer oordeelde de Hoge Raad dat het tijdens het huwelijk aangaan van een algehele gemeenschap van goederen geen schenking inhoudt van de ‘rijke’ echtgenoot aan de ‘arme’ echtgenoot. Ten eerste gaat namelijk door het aangaan van een huwelijksgoederengemeenschap geen vermogen over van de ene echtgenoot naar de andere zoals kenmerkend is voor een schenking. Het vermogen wordt slechts gemeenschappelijk. Geen van beide echtgenoten kan tijdens het huwelijk eenzijdig bewerkstelligen dat zijn of haar onverdeelde aandeel aan hem of haar wordt toegedeeld zodat hij of zij over een afzonderlijk vermogensbestanddeel kan beschikken. Dat is een wezenlijk verschil met een gewone gemeenschap: daarvan kan elke deelgenoot te allen tijde verdeling vorderen (thans: art. 3:178 lid 1 BW). Ten tweede nam de Hoge Raad in aanmerking dat de algehele gemeenschap alle tegenwoordige en toekomstige goederen, inkomsten en schulden van partijen omvatte. Vanwege deze twee aspecten concludeerde de Hoge Raad dat het aangaan van een huwelijksgoederengemeenschap geen enkel realiseerbaar voordeel oplevert maar dat daarmee een blijvende rechtsverhouding is gegeven die “een basis vormt voor verdere vermogensverschuivingen tussen de echtgenoten over en weer in verband met wat aan toekomstige actief- en passiefposten van de zijde van beide partijen in de gemeenschap mocht vallen”. Dit arrest is bevestigd in HR 17 maart 1971, nr. 16 472 en 16 473, *BNB* 1971/94 en 95, m.nt. Schuttevâer.

2. De uitspraken zijn door sommigen bekritiseerd, zoals door Schuttevâer in zijn *BNB*-noten, maar juist onderschreven door anderen. Ook de staatssecretaris meent dat het aangaan van een *algehele* gemeenschap geen schenking inhoudt. Wat betreft het aangaan van een *beperkte* gemeenschap is de literatuur (naar mijn indruk) verdeeld tot onzeker. Aanvankelijk vond de Belastingdienst (specialistenteam Successie en schenking, 13 april 2004) dat ook het aangaan van een beperkte gemeenschap geen schenking oplevert. Zie bijvoorbeeld N. Idsinga, *FBN* 2005/16 en *EstateTip Review* 2004-14. In 2008 stelde de staatssecretaris evenwel dat de arresten van 1959 en 1971 niet zien op het aangaan van een beperkte gemeenschap en dat het aangaan daarvan wél een schenking kan zijn (besluit 14 oktober 2008, CPP2008/1426M, *Stcr.* 2008, 207, V-N 2008/54.28). In 2010 voegde hij daaraan toe dat het aangaan van

26 De Staatssecretaris stelt dat de vaststellingsovereenkomst licht kan werpen op de vraag wat de bedoeling van partijen was. Echter, uit de feiten volgt enkel dat de echtgenoot meer van de bankrekening heeft opgenomen dan belanghebbende en dat dit bedrag als vergoedingsschuld in de nalatenschap is opgenomen. Mijsns inziens zegt dat niets over de partijbedoelingen ten tijde van het aangaan van de beperkte gemeenschap.

27 Vgl. Hoge Raad, 22 november 2019, nr. 18/03218, ECLI:NL:HR:2019:1838, en mijn conclusie daarbij; zie onderdeel 5.20.

een beperkte gemeenschap met één goed (hij geeft het voorbeeld van een pand) een schenking is, omdat volgens hem sprake is van een voltooide vermogensverschuiving (besluit 5 juli 2010, DGB2010/872M, *Stcrt.* 2010, 10783, V-N 2010/34.12, punt 3.2, gehandhaafd in het aanpassingsbesluit 29 maart 2018, 2018-45958, *Stcrt.* 2018, 18050, V-N 2018/18.21. In dezelfde zin: *Kamerstukken II* 2011/12, 28.867, nr. 28, p. 4-5).

3. In bovenstaand geval ging het om het aangaan van zo'n beperkte gemeenschap met één goed. De echtelieden waren reeds bij het aangaan van hun huwelijk in september 2008 niet onbemiddeld: de man had een vermogen van € 150 miljoen en de vrouw € 1 miljoen. Zij beperkten de huwelijksgemeenschap tot één goed, een bankrekening waarop alleen de man € 10 miljoen stortte. Overeenkomstig het vanaf oktober 2008 – dus een maand na het huwelijk – geldende beleid van de staatssecretaris stelde de Inspecteur dat hierdoor sprake was van een schenking van € 5 miljoen van de man aan de vrouw.

4. Hetgeen de staatssecretaris in cassatie aanvoerde ter onderbouwing van zijn sinds 2008 ingenomen standpunt is nogal mager. Hij stelde dat door het aangaan van de beperkte gemeenschap een voltooide vermogensverschuiving van € 5 miljoen van de man naar de vrouw heeft plaatsgevonden. Volgens hem is haar vermogen daardoor 'blijvend' verhoogd. Als ik het goed begrijp is zijn argument daarvoor dat in dit geval slechts één goed in de gemeenschap wordt gebracht en dat dus "in het geheel geen andere tegenwoordige en toekomstige goederen en schulden in de gemeenschap worden gebracht" en dus ook geen in *BNB* 1959/122* bedoelde "verdere vermogensverschuivingen tussen de echtgenoten" kunnen plaatsvinden (5^e en 6^e alinea boven het kopje 'Beleidskader'). Er kan met andere woorden niets meer bij de gemeenschap komen of daarvan afgaan dan waardeveranderingen van en omtrekkingen aan de bankrekening. Dat is juist, maar niet relevant. Als naast de € 10 miljoen meer goederen zouden zijn ingebracht of later tot de gemeenschap zouden gaan behoren, zou de gerechtigdheid van de vrouw tot de € 10 miljoen namelijk niet anders zijn geweest. Wel relevant is dat de € 10 miljoen gemeenschappelijk werd en dat de vrouw tijdens het huwelijk niet kon bewerkstelligen dat zij over 'haar' € 5 miljoen geheel zelfstandig kwam te beschikken (volgens *BNB* 1959/122*: "als een haar afzonderlijk toekomstig vermogensbestanddeel"). Zij krijgt geen – overdraagbaar – aandeel in de beperkte gemeenschap. Zie HR 3 februari 2017, *NJ* 2017/226, m.nt. L.C.A. Verstappen, r.o. 5.2.4. Daarom was geen sprake van de in *BNB* 1959/122* bedoelde vermogensverschuiving van de ene echtgenoot naar de andere die kenmerkend is voor een schenking. Dit essentiële punt negeert de staatssecretaris in zijn cassatiemiddel.

5. Ik meen daarom dat de Inspecteur en de staatssecretaris terecht in drie instanties en van A-G IJzerman ongelijk hebben gekregen. De vrouw kreeg geen 'eigen' vermogensbestanddeel, maar een onoverdraagbaar, onverdeeld aandeel in de gemeenschap waarvan de omvang nog alle kanten op kon. Wat zij, of haar erfgenamen, bij het einde van het huwelijk zou ontvangen, was volkomen onzeker.

6. In zijn besluiten had de staatssecretaris nog gesteld dat het vormen van een beperkte gemeenschap een schenking kán zijn. Dat roept de vraag op uit hoeveel goederen een beperkte gemeenschap moet bestaan wil volgens de staatssecretaris geen sprake zijn van een schenking. Moet ten minste één ander goed worden ingebracht? Of twee? Moet de inbreng een minimale waarde hebben? Is bij wijze van spreken het inbrengen van een fiets voldoende? Of moet de inbreng in een bepaalde verhouding staan tot de inbreng van de ander? Zo ja, hoeveel dan? 30%, of 1%, of 0,1%, of nog iets anders? Ik geef deze voorbeelden maar om de willekeur van het beleid aan te geven en daarmee de onhoudbaarheid ervan.

7. Behalve een rechtsklacht ('de uitspraak van het Hof is rechtens onjuist') had de staatssecretaris ook nog een motiveringsklacht aangevoerd: de uitspraak is "in het licht van de vaststaande feiten onbegrijpelijk". Zie r.o. 4.1. De Hoge Raad verwierpt de motiveringsklacht zonder inhoudelijke motivering, zie r.o. 4.7. Dat is mild. Wat de staatssecretaris met deze motiveringsklacht bedoelde is namelijk raadselachtig. Als hij bedoelde dat het Hof het rechtsoordeel dat geen sprake was van een schenking beter had moeten motiveren, faalt de klacht omdat een rechtsoordeel niet met een motiveringsklacht kan worden bestreden. Anders gezegd: een juist rechtsoordeel kan niet vernietigd worden omdat de motivering ervan beter, duidelijker of vollediger had gekund. Als de staatssecretaris bedoelde dat een *feitelijk* oordeel onbegrijpelijk is, faalt de klacht ook. Hij geeft namelijk niet aan wélk oordeel onbegrijpelijk zou zijn. Evenmin geeft hij aan in het licht van welke gehonoreerde of in het midden gelaten stellingen of andere oordelen dat oordeel in cassatietechnische zin onbegrijpelijk (dus: onnavolgbaar, inconsistent, innerlijk tegenstrijdig of anderszins volkomen onlogisch) zou zijn.

8. In het bovenstaande geval ging het om het aangaan van een beperkte gemeenschap met het oog op een te sluiten huwelijk. Het aangaan van een – al dan niet beperkte – gemeenschap met het oog op het regelen van de fiscale gevolgen van een scheiding is door de burgerlijke kamer van de Hoge Raad toelaatbaar geacht. Zie HR 23 september 1983, *NJ* 1984/544, r.o. 3 (cassatie in het belang der wet). Uiteraard

tenzij sprake zou zijn van *fraus legis*. Zie HR 15 maart 2013, nr. 11/05609, BNB 2013/151*, r.o. 3.3.1. In dat geval was sprake van het ter vermindering van de heffing van overdrachtsbelasting aangaan van een geregistreerd partnerschap dat slechts een dag duurde.

A.E.H. van der Voort Maarschalk

HOGE RAAD 7 mei 2021 (Nr. 20/01260)

(Mrs. Koopman, Wortel, Boerlage)

113*

m.nt. A.O. Lubbers

Art. 2:17 lid 1, art. 7:10 lid 3 Awb

ECLI:NL:HR:2021:709

Geldigheid (per e-mail verzonden) verdagingsbesluit. Aannemelijk maken en betwisting verzending e-mail

Belanghebbende heeft per e-mail bezwaar gemaakt tegen een naheffingsaanslag parkeerbelasting. De gemeente heeft de ontvangst bevestigd. Belanghebbende heeft de Heffingsambtenaar in gebreke gesteld wegens niet tijdig beslissen. Voor het Hof was in geschil of een dwangsom verschuldigd is. Het Hof heeft die vraag ontkennend beantwoord op de grond dat de Heffingsambtenaar bij e-mail de beslistermijn heeft verlengd. Het Hof acht de betwisting van ontvangst van de e-mail minder geloofwaardig.

HR: Voor de geldigheid van een verdagingsbesluit is niet vereist dat het de belanghebbende heeft bereikt. Voldoende is dat het bestuursorgaan dit besluit binnen de beslistermijn aan het juiste e-mailadres heeft verzonden en dat overigens is voldaan aan de wettelijke voorschriften, waaronder de eis dat de geadresseerde kenbaar heeft gemaakt dat hij langs die elektronische weg bereikbaar is. Indien hieraan is voldaan, kan de stelling dat de belanghebbende geen kennis heeft kunnen nemen van het verdagingsbesluit niet afdoen aan de geldigheid van dat verdagingsbesluit.

In de betwisting het verdagingsbesluit (tijdig) te hebben ontvangen ligt besloten de betwisting van (tijdige) verzending van dat besluit. Het bestuursorgaan moet dan die verzending aannemelijk maken, bijvoorbeeld door overlegging van een logbestand waaruit blijkt dat en wanneer de e-mail is verzonden naar het systeem van de provider van de belanghebbende. Het oordeel van het Hof geeft niet blijk van miskenning van deze criteria en is voor het overige feitelijk.

ARREST

in de zaak van

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

tegen

het COLLEGE VAN BURGEMEESTER EN WETHOUDERS VAN DE GEMEENTE EINDHOVEN

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 20 februari 2020, nr. 19/00267, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Oost-Brabant (nr. SHE 18/418) betreffende het verzoek van belanghebbende om toekenning van een dwangsom wegens het niet tijdig doen van uitspraak op bezwaar. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende, vertegenwoordigd door J. van Gemert, heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Eindhoven, vertegenwoordigd door [P], heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1.1 Aan belanghebbende is op 14 augustus 2017 een naheffingsaanslag in de parkeerbelasting opgelegd door de heffingsambtenaar van de gemeente Eindhoven. Op het duplicaat aanslagbiljet is vermeld dat via www.eindhoven.nl/belastingen digitaal bezwaar kan worden gemaakt.