

komsten van elektriciteitsproducenten. De minister gaat in op de uitwerking in een wetsvoorstel, de evaluatie en consultatie van de Europese Commissie, het hoger vrijgesteld bedrag voor biogas en op een bijstelling van de geraamde opbrengst.

Uitwerking in wetsvoorstel

Het kabinet werkt aan een voorstel voor een zelfstandige uitvoeringswet voor deze tijdelijke heffing. Inmiddels is de internetconsultatie over de ‘Tijdelijke wet inframarginale elektriciteitsheffing’ gesloten. De volgende stap in het proces is om het wetsvoorstel, na behandeling door de ministerraad, voor advies aan te bieden aan de Afdeling advisering van de Raad van State.

Consultatie en evaluatie Europese Commissie

De inframarginale elektriciteitsheffing is van toepassing in de periode 1 december 2022 tot en met 30 juni 2023. In de verordening is een bepaling opgenomen waarmee de Europese Commissie uiterlijk 30 april 2023 de regeling evalueert en eventueel voorstellen kan doen over de toepassingsperiode van de verordening, waarmee ook een verlenging van de heffingsperiode tot de mogelijkheden behoort.

Hoger vrijgesteld bedrag voor elektriciteit opgewekt uit gasvormige biomassa (biogas)

Voor gasvormige biomassa (biogas) zal een hoger vrijgesteld bedrag gelden van € 285 / MWh, in plaats van het huidige plafond van € 240 / MWh. Met het hogere vrijgesteld bedrag wordt beter aangesloten bij het vrijgesteld bedrag dat voor gasvormige biomassa geldt in Duitsland en België en bij Duits onderzoek naar deze sector. Met deze wijziging wordt geborgd dat biogas-WKK's niet minder elektriciteit produceren als direct gevolg van de inframarginale elektriciteitsheffing, wat een onwenselijke situatie zou zijn. Het plafond van € 240 / MWh zal blijven gelden voor vaste biomassa.

Bijstelling geschatte opbrengst

In het Centraal Economisch Plan 2023 van het CPB van 9 maart 2023 wordt een actuele raming van de opbrengst van de inframarginale elektriciteitsheffing opgenomen. Deze raming is nog onderhanden, maar zal uitkomen op € 0,1-0,2 miljard. Dit is een forse daling van de geraamde opbrengsten van € 1,8 miljard die in de Kamerbrief van 30 november 2022 werden opgenomen. De belangrijkste oorzaak van deze daling is dat de elektriciteitsprijzen zijn gedaald, waardoor er veel minder sprake is van omzet die boven het vrijgestelde plafond van de heffing ligt. Voor de komende maanden februari tot en met juni 2023 zijn de prijzen op dit moment vergelijkbaar met die van januari 2023. De inframarginale elektriciteitsheffing vindt pas plaats boven het vrijgesteld bedrag van minimaal € 130 / MWh. De elektriciteit kan niettemin op andere momenten verkocht zijn of nog worden verkocht. Aangezien de raming heel gevoelig is voor de elektriciteitsprijs en het verleden heeft laten zien dat deze binnen korte tijd sterk kan fluctueren, blijft de geschatte opbrengst van de raming zeer onzeker.

Noot: Schouten*

Over de noodzaak en de procedurele totstandkoming van een nieuwe wet schreven we al in onder andere NTFR

* mr. P.S. (Paul) Schouten - schrijft op persoonlijke titel

2023/231. Interessant om te lezen is hoe er nu met de geraamde opbrengst wordt omgegaan. Die was eind november 2022 geraamd op € 1,8 miljard, maar minister Jetten stelt die verwachting nu bij: € 0,1 tot 0,2 miljard. Waarom er gekozen is de opbrengst in miljarden uit te drukken, waar uitdrukken in miljoenen meer voor de hand ligt, laat zich raden. De nu verwachte opbrengst is nog maar 5,5 tot 11,1% van wat het een paar maanden geleden was. Dit is echter op basis van de assumptie dat de inframarginale elektriciteitsheffing tot en met juni 2023 geheven wordt. Er wordt nog op geen enkele manier duidelijk gemaakt of een verlenging aan de orde is. Dat zal waarschijnlijk sterk afhangen van de ontwikkelingen op de elektriciteitsmarkt. Hoe hoger de prijs, hoe groter de kans dat er verlengd wordt.

Successiewet

NTFR 2023/400

S U C C E S S I E W E T

Wijziging huwelijkse voorwaarden in zicht van overlijden vormt fraus legis

Parket bij de Hoge Raad 17 februari 2023, 22/00619
ECLI:NL:PHR:2023:188

Belastingjaar/tijdvak: 1 januari 2017 - 31 december 2017
Wetsartikelen: Art. 1 SW; Art. 12 SW

Samenvatting

Belanghebbende is op 2 september 2015 in wettelijke gemeenschap van goederen (50%-50%) gehuwd met erflater. Belanghebbende en erflater zijn op 19 oktober 2017 huwelijksvoorwaarden aangegaan, waarbij is overeengekomen dat erflater gerechtigd zal zijn tot 10% van de gemeenschap en belanghebbende tot 90%. Erflater was op het moment van het aangaan van de huwelijksvoorwaarden reeds ernstig ziek. Erflater is op [...] 2017 overleden. Belanghebbende is benoemd tot zijn enige erfgename.

De inspecteur heeft de aanslag erfbelasting opgelegd en gehandhaafd uitgaande van een verkrijging door belanghebbende van 50% van de gemeenschap. Daartoe heeft de inspecteur primair gesteld dat de wijziging van de gerechtigdheid in de huwelijksgemeenschap ten gunste van belanghebbende, van 50% naar 90%, moet worden beschouwd als een schenking, als gedaan binnen 180 dagen voor het overlijden van erflater, zodat die schenking moet worden geacht krachtens erfrecht door overlijden te zijn verkregen. Subsidiair heeft de inspecteur gesteld dat het bij huwelijksvoorwaarden overeengekomen moet worden aangemerkt als een verblijvingsbeding in de zin van art. 11 SW. In dat artikel is met name bepaald dat indien het aandeel van een erflater in goederen ten gevolge van een overeenkomst bij zijn overlijden verblijft aan een deelgenoot, dat aandeel wordt geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen. Ten slotte heeft de inspecteur zich beroepen op toepassing van fraus legis.

Hof Amsterdam (4 januari 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:96, NTFR 2022/992) heeft de inspecteur niet gevolgd in zijn primaire en subsidiaire standpunt, maar heeft het beroep op fraus legis gehonoreerd, wegens strijd met doel en

strekking van het bepaalde in art. 1 lid 1 en lid 7 SW in verbinding met art. 12 SW. Het hof heeft daartoe overwogen dat doel en strekking van die artikelen zouden worden miskend ingeval het aangaan van de huwelijksvoorwaarden in het onderhavige geval niet op één lijn zou worden gesteld met een schenking (normvereiste). Tevens acht het hof het aangaan van de huwelijksvoorwaarden in overwegende mate – doorslaggevend – ingegeven door belastingverijdelende motieven (motiefvereiste), te weten het ontgaan van de heffing van erfbelasting.

In cassatie stelt belanghebbende dat het hof ten onrechte *fraus legis* aanwezig heeft geacht.

Volgens A-G IJzerman kon het hof op begrijpelijke wijze komen tot het oordeel dat de wijziging van de huwelijksvoorwaarden heeft plaatsgevonden in het zicht van overlijden van de erflater, in die zin dat ten tijde van het aangaan daarvan voorzienbaar was dat belanghebbende erflater binnen afzienbare tijd zou gaan overlijden. Daarmee is het ontgaan van erfbelasting als motief gegeven. Het komt de A-G voor dat belanghebbende daartegen geen zodanige reële, zakelijke motieven heeft aangevoerd dat die – anders dan het fiscale motief – doorslaggevend zouden kunnen worden geacht voor de wijziging van de huwelijksvoorwaarden.

De overweging van het hof dat sprake is van een bevoordeling van belanghebbende die heeft plaatsgevonden binnen 180 dagen voor het overlijden van erflater die op één lijn moet worden gesteld met een schenking, lijkt de A-G in principe juist. Hoewel op dat moment formeel geen vermogensverschuiving plaatsvindt, betekent de wijziging van de huwelijksgemeenschap naar 90% voor belanghebbende en 10% voor erflater in het zicht van overlijden, dat op het moment van de wijziging van de huwelijksvoorwaarden de verschuiving van het vermogen van erflater naar belanghebbende zo goed als zeker is. Immers is er geen sprake van enigszins gelijke levens- en sterftেকansen. Daaraan voegt de A-G toe dat het hier aanvaarden van de beoogde fiscale gevolgen van wijziging van huwelijksvoorwaarden de weg zou openen naar een herhaalbaar en willekeurig ontgaan van erfbelasting. Dat acht de A-G in strijd met doel en strekking van de Successiewet. Doctrinair heeft hier volgens de A-G te gelden dat toepassing van *fraus legis* ertoe moet leiden dat de rechtshandeling van het aangaan van de huwelijksvoorwaarden wordt genegeerd, oftewel wordt geconverteerd tot nihil. Het gevolg daarvan voor de toepassing van de Successiewet is een erfrechtelijke verkrijging van 50% van de (oorspronkelijke) huwelijksgemeenschap.

Aldus faalt het middel van belanghebbende. De eerste klacht van de staatssecretaris dat door de wijziging van de huwelijksvoorwaarden sprake is van een schenking faalt. Dat geldt ook voor de tweede klacht als gericht tegen het niet toepassen van art. 11 SW door het hof.

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

Noot: Schols*

Het blijft een bijzondere rechtsfiguur die zogeheten ‘breukdelengemeenschap’. Hij is gebaseerd op de onderliggende in art. 1:100 BW opgenomen civielrechtelijke code.

* prof. mr. dr. B.M.E.M. (Bernard) Schols - hoogleraar notarieel belastingrecht Radboud Universiteit Nijmegen, vennoot ScholsBurgerhartSchols Estate planning

Niet iedereen was ervan op de hoogte dat in gemeenschap van goederen gehuwde echtelieden ook anders gerechtigd kunnen zijn tot een huwelijksgemeenschap dan het gebruikelijke bij helfte, zoals in de onderhavige veel besproken sterfbedcasus waarbij op de valreep bij huwelijksvoorwaarden werd overeengekomen dat de man (erflater) gerechtigd zal zijn tot 10% van de huwelijksgemeenschap en belanghebbende (de vrouw) tot 90% daarvan. Thans zijn we in de fase aanbeland waarin de A-G, op 17 februari 2023, ECLI:NL:PHR:2023:188 conclusie heeft genomen en de Hoge Raad in dezen heeft geadviseerd. Hiermee is de finale van deze spannende rechtsstrijd in zicht. De rode draad in de fiscale strijd is het al dan niet van toepassing zijn in dezen van de fiscale toverspreuk ‘*fraus legis*’. De rechtbank vond van niet, het hof vond van wel en net als het hof vond de A-G in zijn recente conclusie ook dat er sprake was van wetsbedrog. De Hoge Raad zal uiteraard de knoop moeten doorhakken, maar voorlopig moeten we het doen met de argumenten van de A-G (gebaseerd op het ontbreken van reële, zakelijke motieven, anders dan fiscale) en die argumenten zijn mijns inziens in casu op *fraus legis* vlak zacht uitgedrukt niet erg sterk. De weg naar *fraus legis* wordt in de procedure vooral gedragen door de in art. 12 SW neergelegde gedachte dat men via fiscale fictie als het ware geacht wordt al eerder te zijn overleden en dat de bevoordeling van de langstlevende echtgenoot via de breukdelengemeenschap (10%-90%) binnen de betreffende sterfbedperiode van 180 dagen voor het overlijden via *fraus legis* op één lijn gesteld wordt met een schenking (of zo men wilt met een gift). Hierover hierna meer. De A-G geeft naast in te stemmen met de toepassing door het hof van *fraus legis*, ook nog een toefgift, 5.28: ‘Indien het principale beroep in cassatie van belanghebbende inderdaad ongegrond wordt bevonden, wordt inhoudelijk niet meer toegekomen aan het door de staatssecretaris (voorwaardelijk) ingestelde incidentele beroep in cassatie. Niettemin ga ik in op de twee aangevoerde klachten.’ De A-G wijst in ieder geval de door de staatssecretaris als eerst geopperde klacht dat er in dit geval door de overeengekomen breukdelengemeenschap civielrechtelijk wel sprake is van een schenking, van de hand: ‘In dit arrest (BS: HR 7 mei 2021, ECLI:NL:HR:2021:708) wordt de lijn bevestigd die is ingezet in 1959. Aanwijzingen dat bij een ongelijke verdeling zoals een 90%-10%-verdeling, sprake zou zijn van een vermogensverschuiving die zou moeten worden aangemerkt als een schenking, zijn niet gegeven.’ Duidelijk, ook boedelmenging in de vorm van een beukdelengemeenschap is civielrechtelijk geen gift. Ten tweede heeft de staatssecretaris gesteld dat hetgeen bij de betreffende huwelijksvoorwaarden overeengekomen is, aangemerkt moet worden als een verblijvingsbeding als bedoeld in art. 11 SW. Hier is de A-G terecht ook snel mee klaar, 5.40 en 5.41: ‘Het tweede lid van artikel 11 SW lijkt mij niet van toepassing, omdat de huwelijksvoorwaarden niet kunnen worden aangemerkt als een verblijvingsbeding. De huwelijksvoorwaarden behelzen een nadere vaststelling in de gerechtigdheid tot de gemeenschap. Het gaat niet om een vooraf gemaakte afspraak over de latere verdeling van het vermogen, zoals zich voordoet ingevolge een verblijvingsbeding of toedelingsbeding.’ En: ‘In het vierde lid van artikel 11 SW gaat het om een bevoordeling van de langstlevende echtgenoot, krachtens een bij huwelijksvoorwaarden gemaakt en van het overlijden van de eerst stervende afhankelijk beding. Een dergelijk beding is hier mijns inziens niet overeen gekomen. De huwelijksvoorwaarden gaan daar niet over.’ Ook duidelijk. Eigenlijk hoefde zoals hiervoor aangestipt de A-G het hier niet meer over te hebben. En dan naar de juridische magie ofwel het spel met de

fiscale toverspreuk en tevens het hoogtepunt: *fraus legis*. De A-G laat onder de noemer ‘literatuur’ publicaties van juridische glossatoren voorbijkomen, onder meer van de Leidse, Tilburgse en Nijmeegse successierechtelijke hoogleraren. Sonneveldt (‘Wegwijs in de Successiewet’, Den Haag: Sdu 2022), Van Vijfeijken, (‘De huwelijksgemeenschap van ongelijke delen’, WPNR 2020/7308) en ondergetekende (‘Een liefdesleven in het zicht van overlijden’, WFR 2022/29), die alle drie, voor wat het waard is, geen *fraus-legis*gevoel hebben bij de onderhavige kwestie, althans niet verwachten dat de Hoge Raad dit toverpad op zal gaan. Sonneveldt: ‘Deze situaties leiden economisch wel tot hetzelfde eindresultaat voor de vrouw, maar civielrechtelijk zijn deze situaties niet vergelijkbaar.’ En: ‘Bovendien kan de man altijd zijn testament wijzigen ten gunste van anderen.’ Maar ook: ‘Ook in een van de eerder genoemde door de Hoge Raad besliste zaken over boedelmenging werd het huwelijkvermogensregime gewijzigd in het zicht van overlijden. Dit gegeven leidde niet tot een andere conclusie.’ Van Vijfeijken: ‘Gezien het voorgaande verwacht ik dat het eindoordeel van de Hoge Raad in onderhavige casus niet anders zal zijn dan de uitspraak van de rechtbank, [...]’

Zelf vind ik twee eerdere arresten van de Hoge Raad in dezen van groot belang waar ons hoogste rechtscollege *fraus legis* nadrukkelijk afwees en dat is HR 14 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5317, BNB 1993/201 en 202 (boedelmenging, echtscheiding en onbelaste verdeling voor de overdrachtsbelasting) en de levensverzekeringsfamilie van HR 11 juli 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3898, NTFR 2008/1388. Wat ik ook opmerkelijk vind, is dat er zowel door het hof als de A-G vanuit wordt gegaan dat er bij onbelaste boedelmenging sprake moet zijn van gelijke levens- en sterftkansen. Bij boedelmenging is er nu eenmaal geen sprake van een schenking, ongeacht de levens- en sterftkansen, art. 7:186 lid 2 BW. Of men wel of niet ernstig ziek is, is voor het schenkingsvraagstuk als zodanig mijns inziens dan ook niet van belang. De A-G vertrouwt overigens hele bijzondere gedachten aan het papier toe. Ik begrijp dat als de betreffende echtelieden kinderen gehad zouden hebben dat het dan voor de conclusie *fraus legis* wel eens anders zou kunnen hebben uitgepakt, 5.12 en 5.13: ‘Ik merk op dat er andere gevallen denkbaar zijn waarin wel sprake is van reële niet-fiscale motieven om in het zicht van overlijden van de man over te gaan van algehele gemeenschap van goederen naar een gerechtigdheid van 90% voor de vrouw en 10% voor de man. Het zou zich bijvoorbeeld kunnen voordoen dat de kinderen in goeden doen zijn, terwijl er verzorgingsbehoefte blijft voor de vrouw. Dan wordt door zo een overgang de financiële positie van de vrouw versterkt ten opzichte van die van de kinderen, als mede-erfgenamen, althans legitimarissen.

In casu doet iets dergelijks zich echter niet voor, omdat uit het huwelijk geen kinderen geboren zijn. Belanghebbende was al voorzienbaar de enige erfgename.’ Dit is nogal wat, *fraus legis* afhankelijk stellen van de aanwezigheid van kinderen? Ook als er geen kinderen zijn wordt de financiële positie van de echtgenote versterkt en nog sterker, huwelijkse voorwaarden zijn contractueel onherroepelijk in het civielrechtelijke beton gegoten en testamenten zijn dat allesbehalve ofwel zijn principieel herroepelijk. In zoverre zijn huwelijkse voorwaarden allesbehalve kunstmatige juridische constructies?

De kunstgreep die door het hof en de A-G wordt toegepast zit in het op één lijn stellen van de betreffende bevoordeling met een schenking. Dat op één lijn stellen stamt uit het driedagenarrest, HR 26 mei 1926, NJ 1926/723, met als potentiële gamechanger: ‘tot zijn dood’. En wanneer

iemand dood is weten wij pas als hij dood is: ‘dat hier eene periodieke uitkeering is tot stand gekomen, die praktisch op ééne lijn is te stellen met eene die tot aan het overlijden van den gerechtigde voortduurt, en dan ook de door partijen geschapen rechtstoestand zóózeer aan den door de wet aan belasting onderworpen toestand nabijkomt, dat doel en strekking der wet zouden worden miskend, indien de in *fraudem legis* gepleegde handeling der partijen niet evenzeer als de in de wet voorziene verrichting door de belasting werd getroffen;’

Hier, met het belasten van het driedagendolletje van de Maastrichtse wijnhandelaar Van Oppen in 1926 heeft niemand problemen, maar dat mag niet op een lijn gesteld worden met transformeren van huwelijkse voorwaarden in een uiterste wil. Of nog beter: het transformeren van onbelaste boedelmenging in een belaste schenking. Wat de A-G volgens mij echt dwars zit is het volgende, 5.18: ‘Daaraan wil ik toevoegen dat het hier aanvaarden van de beoogde fiscale gevolgen van wijziging van huwelijkvoorwaarden, de weg zou openen naar een herhaalbaar en willekeurig ontgaan van erfbelasting. De situatie van erfflater en belanghebbende staat namelijk niet op zich, maar doet zich vaker voor. Ik acht het in strijd met doel en strekking van de Successiewet dat zonder de aanwezigheid van dragende zakelijke motieven, in vergelijkbare gevallen met een pennenstreek heffing van erfbelasting zou kunnen worden voorkomen.’

Dit is mijns inziens nu echt het probleem van de wetgever en niet van de belastingplichtige die zijn eigen weg mag kiezen met alle gevolgen van dien. Ofwel kiezen voor de route huwelijkvermogensrecht of voor de route erfrecht, niet te verwarren met een nephuwelijk maar dat is hier na 33 jaar affectieve relatie en ruim twee jaar huwelijk zeker niet aan de orde. En wat is overigens, afgezien van andere getallen, principieel het verschil tussen ‘bevoordelingen’ van 50% en van 90%, beide nestelen via boedelmenging in het huwelijkvermogensrecht.

En voor wie in deze barre tijden wel van een tikkeltje humor houdt, sluit ik af met de woorden waarmee ook de A-G afsluit: ‘Ten slotte wil ik memoreren dat fictiebepalingen als waar het hier om gaat, restrictief dienen te worden geïnterpreteerd.’ Als iets fictie is wat beperkt uitgelegd zou moeten worden, dan is dat wel de 180-dagenregel, zou ik denken. Fictie op de valreep van leven en dood die echt alleen toegepast mag worden als er civielrechtelijk sprake is van een schenking. Het is dan ook best wel komisch dat er eerst geconstateerd wordt dat er uitdrukkelijk geen sprake is van een schenking om vervolgens te spreken van een bevoordeling die op een lijn te stellen is met een schenking in de zin van art. 12 SW.

Over beperkt uitleggen van een fiscaal fantasietje gesproken.