

De verbinding tussen het pleitbaar standpunt en fraus legis

Bachelor scriptie



Naam student: *Franciska Vroegindeweij*
Studentnummer: *430891*
Scriptiebegeleider: *Prof. Dr. P. Kavelaars*

30 juni 2018

Inhoudsopgave

Lijst van afkortingen.....	3
Hoofdstuk 1: De inleiding	4
1.1 Het onderwerp.....	4
1.2 De opzet van de scriptie	6
1.3 De afbakening.....	6
Hoofdstuk 2: Het pleitbaar standpunt	7
2.1. Inleiding	7
2.2 Rechtsgeschiedenis.....	7
2.3 Huidige invulling pleitbaar standpunt.....	9
2.3.1 Er moet voldaan worden aan een juiste interpretatie of toepassing van het recht	10
2.3.2 Het standpunt moet naar objectieve maatstaven verdedigbaar zijn	11
2.3.3 Het standpunt moet gebaseerd zijn op de vastgestelde feiten die samenvallen met de gedane aangifte.....	12
2.3 Ontstaan en erkenning pleitbaar standpunt.....	13
2.4 Gebruik en gevolg pleitbaar standpunt.....	14
2.5 Uitleiding.....	15
Hoofdstuk 3: Fraus legis	16
3.1. Inleiding	16
3.2 Geschiedenis fraus legis	16
3.3 Toepassing fraus legis	18
3.3.1 Subjectieve voorwaarden	19
3.3.2 Objectieve voorwaarde.....	21
3.4 Gevolgen fraus legis.....	23
3.5 Sluitstuk	24
Hoofdstuk 4: Relatie tussen fraus legis en pleitbaar standpunt	25
4.1 Inleiding	25
4.2 De relatie tussen fraus legis en een pleitbaar standpunt	25
4.3 Geschiedenis	26
4.4 Huidige behandeling fraus legis en pleitbaar standpunt.	28
4.5 Gevolgen relatie tussen beide leerstukken	29
4.6 Verdere ontwikkelingen.....	31
4.7 Uitleiding.....	32
Hoofdstuk 5: Conclusie en aanbevelingen.....	34
5.1 Deelvragen	34
5.1.1 Wat houdt een pleitbaar standpunt in?	34
5.1.2 Wat houdt fraus legis in?	35
5.1.3 Hoe zijn fraus legis en een pleitbaar standpunt met elkaar verbonden?.....	36
5.2 Conclusie en aanbevelingen	36
Bibliografie	38

Lijst van afkortingen

A-G	Advocaat-generaal
Art.	Artikel
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BBBB	Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst
BNB	Beslissing in belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak
ECLI	European Case Law Identifier
HR	Hoge Raad
VpB	Vennootschapsbelasting

Hoofdstuk 1: De inleiding

1.1 Het onderwerp

De aanleiding tot de probleemstelling

Een belastingplichtige heeft het recht om te kiezen voor fiscaal de voordeligste weg. Dit wordt de belastingplichtige steeds moeilijker gemaakt door verschillende fiscale leerstukken die zien op voordelig structuren. De lijn tussen juist en onjuist kan soms erg duidelijk zijn en overschrijding van deze lijn is natuurlijk strafbaar, maar wanneer deze lijn nog niet duidelijk is ingekleurd is het voor de belastingplichtige aftasten. Wanneer de belastingplichtige denkt te handelen binnen de grenzen van de wet en deze toch overtreedt, betekent dat in sommige gevallen niet het einde. Het pleitbaar standpunt kan een redding vormen en de belastingplichtige een boete laten ontwijken.

Het Credit-Suisse arrest bracht een onderwerp naar boven dat sinds vorig jaar de fiscale gemoederen bezighoudt; het pleitbaar standpunt. Een fiscaal begrip dat een steeds grotere rol is gaan spelen in de jurisprudentie. Tijdens het arrest heeft AG Wattel een duidelijke uitleg gegeven omtrent de invulling en het gebruik van een pleitbaar standpunt binnen het boeterecht en het strafrecht. Daarmee lijkt het een waterdicht fiscaal principe. Toch blijven er grijze gebieden bestaan omtrent het begrip, dat in de fiscale jurisprudentie al een aardige historie voor zichzelf heeft opgebouwd. In de Credit Suisse¹ arresten sprak de Hoge Raad zich uit over het onderwerp, maar dit was niet de eerste keer dat het ter sprake werd gebracht. Ook in andere veelbesproken arresten, zoals het Mauritius arrest², het Italiaanse beursvennootschap arrest³ en het recente onderwijst arrest⁴ komt het pleitbaar standpunt nadrukkelijk aan de orde. De interesse werd met name gewekt door de uitleg van de HR of fraud legis een pleitbaar standpunt uitsluit en hoe een pleitbaar standpunt dan gevormd moet worden om zo uitsluitbaarheid van fraud legis te bereiken. Het plegen van fraud legis is strafbaar, kan beboet worden en in sommige gevallen zelfs leiden tot zwaardere straffen dan alleen een boete. Zo betreft het pleitbaar standpunt ook het fiscale boeterecht en het fiscale strafrecht. Om dit te voorkomen is de inname van een pleitbaar standpunt cruciaal.

Het pleitbaar standpunt kan gezien worden als een middel, die bij een opzettelijk verkeerde aangifte, een boete of strafrechtelijke stappen kan voorkomen. Vaak zal het begrip 'pleitbaar standpunt' in verband gebracht worden met fraud legis, het opzettelijk misbruiken van het recht. Het pleitbaar standpunt is cruciaal om te voorkomen dat men beschuldigd wordt van fraud legis.

¹ HR 21 april 2017, V-N 2016/53.11, ECLI:NL:HR:2017:638

² HR 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2167

³ HR 6 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2016:1350

⁴ HR 15 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:38

Er zal met name gefocust worden op de relatie tussen een pleitbaar standpunt en fraus legis. Deze twee begrippen zijn in het fiscale vakgebied onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn.

De inname van een pleitbaar standpunt is dus van belang om een boete of straffen uit te sluiten. Wel is het dan noodzakelijke dat het standpunt juist wordt ingenomen en duidelijk gemeten kan worden aan objectieve maatstaven. Bij de inname van een standpunt is het echter zeer interessant hoe deze dan daadwerkelijk moet worden ingenomen. De bovengenoemde arresten hebben te maken met een vorm van fraus legis. Het opzettelijk misbruiken van de wet tegen doel en strekking in. Dit kan in de bezwaarfase van een zaak naar voren komen. Is het punt verdedigbaar, maar niet pleitbaar, of is het voldoende pleitbaar, maar niet volledig. Er blijven hierbij grijze gebieden die nog nader gedefinieerd moeten worden.

Zoals gezegd is een pleitbaar standpunt van zeer groot belang bij mogelijke fraus legis structuren of situaties. Een pleitbaar standpunt kan gevormd worden als er wordt voldaan aan objectieve maatstaven. Ondanks het feit dat objectieve maatstaven een geharmoniseerde invulling van het pleitbaar standpunt beogen, blijven daar haken en ogen aan. De kenmerkende criteria voor een pleitbaar standpunt zijn:

- Er moet sprake zijn van een pleitbare fiscale uitleg
- Er moet redelijkerwijs gemeend worden dat de aangifte die gedaan is juist is.
- Er mag er geen sprake zijn van opzet of grove schuld.

Het is wel mogelijk dat sprake is van kwader trouw. Het hebben van een pleitbaar standpunt voorkomt het opleggen van een boete.

De scriptie wordt ingaan op de vraag wanneer er sprake is van ene pleitbaar standpunt en hoe deze zich verhoudt tot fraus legis.

De formulering van de probleemstelling voor het schrijven van de bachelorscriptie is als volgt:

“In hoeverre is een pleitbaar standpunt voldoende helder geformuleerd om fraus legis uit te sluiten?”

De probleemstelling wordt getoetst aan de hand van de volgende deelvragen:

- Wat houdt een pleitbaar standpunt in?
- Wat houdt fraus legis in?

De scriptie wordt ingaan op de relevantie van een pleitbaar standpunt, het vormen van een pleitbaar standpunt en de gevolgen van het wel of niet hebben van een pleitbaar standpunt. Hierbij zal gefocust worden op actuele literatuur en arresten.

1.2 De opzet van de scriptie

Onderzoeksmethode en probleemstelling

De beantwoording van de probleemstelling zal gebeuren door middel van een literatuuronderzoek. Hoofdstuk 2 zal met name in gaan op het invullen en uitwerken van het pleitbaar standpunt. Er zal dan gekeken worden naar de verschillende uitwerkingen die langs objectieve maatstaven gevormd zijn en tot in hoeverre deze uitwerkingen ingevuld moet worden. Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 de relatie tussen het pleitbaar standpunt en *fraus legis* uitgelegd en hoe deze beide begrippen zich verhouden in het fiscale strafrecht en boeterecht. Dit zal kort meegenomen worden in de uitleg. Vervolgens wordt in hoofdstuk 4 gekeken worden naar de eventuele mogelijkheden die men overhoudt in situaties waarin een pleitbaar standpunt gemaakt moet worden en welke gevolgen dit heeft voor de belastingplichtige. De scriptie wordt afgesloten met een samenvatting en een conclusie.

1.3 De afbakening

De reikwijdte van de scriptie

Het literatuuronderzoek van deze scriptie zal beperkt blijven tot de kenmerken en gevolgen van het pleitbaar standpunt. *Fraus legis* zal kort uitgelegd worden. Er wordt vooral gekeken hoe het pleitbaar standpunt geformuleerd wordt. Onderscheid tussen verschillende invullingen van het een pleitbaar standpunt, die ontstaan zijn door verschillen in de verscheidende soorten belastingrecht, zullen niet besproken worden. Er zal in het literatuuronderzoek met name gericht worden op de invullingen van een pleitbaar standpunt in de afgelopen 15 jaar.

Hoofdstuk 2: Het pleitbaar standpunt

2.1. Inleiding

Het leerstuk van het pleitbaar standpunt is met name gebaseerd op het idee dat er van de belastingplichtige niet kan worden verwacht er altijd volledig zeker van te zijn dat de ingevulde aangifte juist is. Het pleitbaar standpunt geeft de belastingplichtige een uitweg om zo de boete te ontlopen die samenhangt met het doen van een foutieve aangifte. In dit hoofdstuk zal de geschiedenis omtrent het begrip besproken worden, de huidige invulling van het pleitbaar standpunt en het gebruik en gevolgen van het pleitbaar standpunt.

2.2 Rechtsgeschiedenis

Het pleitbare standpunt wordt gevormd door een lange geschiedenis, die haar introductie kende in een arrest in het jaar 1984. In dit arrest van 11 juni 1984⁵ werd een zeer brede beschrijving gegeven van het begrip dat men nu een pleitbaar standpunt noemt. In het geschil had de belastingplichtige, volgens de inspecteur, een foutieve aangifte gedaan. De belastingplichtige beargumenteerde in zijn verdediging in lijn van de wet gehandeld te hebben. Het Hof concludeerde in deze zaak dat de belastingplichtige redelijkerwijs had mogen denken dat dit inderdaad het geval was. Het Hof sloot zich echter ook aan bij het standpunt van de inspecteur dat de belastingplichtige niet juist had gehandeld, maar het Hof benadrukte dat het oogpunt van de belastingplichtige op zich waar had kunnen zijn. Het Hof heeft vervolgens geoordeeld dat, ondanks de foutieve aangifte, de belastingplichtige hierom niet verder vervolgd zou worden door het ontbreken van opzet of grove schuld. De uitleg die het Hof gaf, is het startpunt geweest van het leerstuk pleitbaar standpunt. De uitleg kwam neer op het volgende:

Het Hof kan het standpunt van de belastingplichtige niet volgen, maar acht het standpunt desondanks zodanig pleitbaar dat het Hof op grond daarvan aannemelijk acht dat belanghebbende heeft gemeend juist te handelen.

In het hoger beroep sloot de HR zich aan dat het Hof zo heeft gehandeld. Vanaf de uitspraak van arrest BNB 1984/268, heeft de HR dezelfde uitleg aangehouden.

De tweede keer dat het pleitbaar standpunt naar boven kwam binnen het fiscale boeterecht was in september 1988⁶. De HR gaf toen een meer uitgebreide uitleg over de samenloop van het fiscale boeterecht en het pleitbaar standpunt. Aan de eerdere beschrijving van het Hof en de HR in 1984 werd toegevoegd dat een dergelijk pleitbaar standpunt in dergelijke mate

⁵ HR 11 juni 1984 BNB:1984/268

⁶ HR 7 september 1988 BNB:1988/319

verdedigbaar moet zijn. De samengevoegde beschrijving luidde toen dat de belastingplichtige redelijkerwijs kon menen juist te hebben gehandeld en dat het ingenomen standpunt in bepaalde mate verdedigbaar moet zijn, om zo de beweegredenen van de belastingplichtige te verduidelijken. Daarnaast bepaalde de HR dat wanneer sprake is van een voldoende pleitbaar standpunt, er geen toegang is tot het fiscale boeterecht door het ontbreken van opzet of grove schuld.

Na deze twee arresten heeft het pleitbaar standpunt de vorm gekregen die we vandaag de dag nog steeds gebruiken; de basis is gevormd. Toch bleek dat de vrije invulling van het pleitbaar standpunt niet altijd voldoende was om een fiscale boete te ontlopen. Dit is te zien in het aantal arresten die door de jaren heen hebben plaatsgevonden. Belastingplichtige en fiscus hadden regelmatig een hevige discussie over de verdedigbaarheid van een standpunt en de redelijkheid dat de belastingplichtige juist had kunnen zijn. De belichaming van het pleitbaar standpunt had diverse grenzen nodig om zo meer duidelijkheid te creëren voor de belastingplichtige en andere betrokken partijen.

In september 1992⁷ stelde de HR dat een standpunt moet voldoen aan een objectieve invulling gevormd door zodanige argumenten dat uit het standpunt blijkt dat geen sprake is van lichtvaardigheid van de belastingplichtige. Aan het begrip pleitbaar standpunt werd een objectieve invulling gegeven en in het vervolg werd aan deze objectieve maatstaven getoetst. Wanneer blijkt dat niet voldaan wordt aan de objectieve invulling, wordt de belastingplichtige veroordeeld tot lichtvaardig handelen en daarmee is er voldoende basis voor de toegang tot het fiscale boeterecht. Met lichtvaardig handelen oordeelt de HR dat men dan schuldig is aan opzet of grove schuld.

Doordat de objectieve maatstaven tot 2000 gevormd werden door rechters, niet de wet, bleef er veel onduidelijk voor de belastingplichtige. De grote vraag bleef op basis waarvan de rechter oordeelde dat het standpunt wel objectief genoeg was en wanneer dit niet het geval was. Duidelijke objectieve criteria ontbreken en de invulling van het leerstuk was doordoor niet duidelijk gevormd. Dit bracht veel complexiteit en risico's met zich voor de belastingplichtige. Daarom werd in 2000 door de staatssecretaris van Financiën een omschrijving in het Besluit Bestuurlijke Boete Belastingdienst⁸ (BBBB) van het pleitbaar standpunt opgenomen met daaraan gehangen een drietal criteria waaraan het standpunt moet voldoen. Ook in de huidige regelgeving is dit de enige, niet uit jurisprudentie ontstane geschreven uitleg vanuit de Nederlandse wetgeving die gehanteerd wordt.

Toch leidt de invulling die het BBBB voorwaardelijk stelt aan het pleitbaar standpunt niet altijd voldoende duidelijkheid en blijven er nog steeds vragen. Het arrest van 12 september 2003⁹ is hier een voorbeeld van. De HR vond dat het standpunt dat de belastingplichtige had

⁷ HR 23 september 1992 BNB:1993/193

⁸ Besluit staatssecretaris 9 november 2000, RTB2000/2474M

⁹ HR 12 september 2003 BNB:2004/75

ingenomen onjuist, doch pleitbaar zolang de wet een open norm hanteert. Dit blijkt uit het arrest, dat door een noot van Feteris aan het einde van het arrest, herbevestigd wordt.

Het arrest maakt duidelijk dat de belastingrechter niet snel een boete aanvaardt wanneer de wet een open norm hanteert, en de belastingplichtige die buiten de werking van die norm wenst te blijven daartoe een structuur opzet die nogal scherp aan de wind vaart, om in scheepvaarttermen te blijven. Dat lijkt mij ook terecht: Wanneer de fiscale wetgever ervoor kiest om vage normen te formuleren, behoort de daaruit voortvloeiende onzekerheid niet tot een verhoogd boeterisico voor de belastingplichtigen te leiden.¹⁰

De gemoederen van het fiscale werkgebied werden een paar jaar later nogmaals goed beziggehouden door het pleitbaar standpunt, namelijk door het bekende Credit Suisse arrest¹¹. Hierin neemt de HR een duidelijk standpunt in over de invulling van het pleitbaar standpunt binnen het fiscale boeterecht en het verschil van invulling met die uit het fiscale strafrecht. De HR spreekt zich duidelijk uit over het standpunt dat men straffeloos blijft wanneer men een onjuiste aangifte doet, terwijl verondersteld wordt dat deze aangifte juist is. Als wordt voldaan aan de maatstaven, die gebaseerd zijn op de wetsgeschiedenis, dan is er sprake van een pleitbaar standpunt. Ook stelt de HR dat achteraf bedachte standpunten ook meetellen bij het kwalificeren als een pleitbaar standpunt.

Door het laatstgenoemde arrest lijkt er nu duidelijkheid te zijn over het standpunt en de invulling hiervan. De toekomst zal echter moeten uitwijzen of dit werkelijk zo zal zijn.

2.3 Huidige invulling pleitbaar standpunt

De huidige invulling van het pleitbaar standpunt wordt door diverse aspecten gevormd, zowel het BBBB als de jurisprudentie spelen een grote rol in de vorming van het huidige standpunt.

Zoals hierboven is uiteengezet is de huidige wettelijke beschrijving van het pleitbaar standpunt terug te vinden in het BBBB. Het BBBB hanteert de volgende uitleg voor het pleitbaar standpunt:

Van een pleitbaar standpunt is sprake als een door belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat de belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen.¹²

¹⁰ HR 12 september 2003 BNB:2004/75

¹¹ HR 21 april 2017 ECLI:NL:HR: 2017/638

¹² BBBB

Hieruit is op te maken dat het pleitbaar standpunt stelt dat de belastingplichtige een op de wet of jurisprudentie gebaseerd standpunt moet hebben gevormd om zo de boete te kunnen ontlopen. Daarnaast wordt opnieuw het woord redelijkerwijs genoemd. Een begrip dat binnen elk arrest dat een pleitbaar standpunt omvat, genoemd wordt. Aan het begrip hangt niet duidelijk een omschrijving tot in hoeverre de belastingplichtige juist had moeten handelen. De rechter kan hier zelf een invulling aan geven en dit wordt vaak gedaan door het standpunt te meten aan de objectieve maatstaven. Dit is echt niet zo voor de hand liggend als dat het lijkt, de gestelde objectieve maatstaven zijn multi interpretabel, wat toetsen niet altijd even gemakkelijk maakt.

Binnen het fiscale boeterecht is er geen ruimte voor subjectieve maatstaven, iets wat meermalen is duidelijk gemaakt in de jurisprudentie. Vaak blijkt dit al uit het feit dat de rechter geen aandacht besteedt aan subjectieve omstandigheden en doet hier vaak ook geen onderzoek naar. De rechter komt in de meeste gevallen al voor dat men naar de subjectieve criteria gaat kijken, tot conclusie dat sprake is van een pleitbaar standpunt. Toch blijken subjectieve criteria in sommige gevallen wel nodig om de juiste ondersteuning te geven aan het standpunt dat ingenomen wordt. Subjectieve criteria zijn vaak gebaseerd op de omstandigheden van het geschil, niet zozeer op de letter van de wet zelf. De criteria vormen dan de nodige omlijning van de omstandigheden, maar onderzoek naar de subjectieve omstandigheden vindt niet plaats.

Uit de jurisprudentie komen drie kenmerkende criteria naar boven waaraan een pleitbaar standpunt getoetst wordt:

1. Er moet voldaan worden aan een juiste interpretatie of toepassing van het recht.
2. Het standpunt moet naar objectieve maatstaven verdedigbaar zijn.
3. Het standpunt moet gebaseerd zijn op de vastgestelde feiten die samenvallen met de gedane aangifte.

Hieronder zullen de drie criteria worden uitgewerkt en toegelicht met voorbeelden uit de jurisprudentie.

2.3.1 Er moet voldaan worden aan een juiste interpretatie of toepassing van het recht

Bij dit criterium moet door de rechter vastgesteld worden dat de standpunten die de belastingplichtige tijdens het arrest naar voren brengt, ook daadwerkelijk gebaseerd zijn op een juiste vaststelling van de feiten of de toepassing van het recht. Een pleitbaar standpunt moet voldoen aan de vastgestelde feiten, die onder een passend rechtsbegrip vallen. De vaststelling van de feiten wordt vaak aangetoond met duidelijk bewijs dat dit daadwerkelijk zo gebeurd is, bijvoorbeeld een contract of zichtbare transacties. Feitelijke standpunten

vormen geen pleitbaar standpunt¹³ door het ontbreken van een zuiver¹⁴ rechtsoordeel of door een andere vaststelling van de gepresenteerde feiten dan zoals de rechter dat ziet. Kort na het arrest in 2011 heeft de HR zijn standpunt herhaald en alom aangenomen dat een pleitbaar standpunt alleen gebaseerd kan zijn op rechtsoordelen.¹⁵ Een rechtsoordeel moet zelf voldoen aan de inhoud, doel en strekking van de wet. Rechtsoordelen zijn terug te vinden in de literatuur of in de wet. Er zijn zuivere rechtsoordelen en kwalificatieoordelen, die beide kunnen zorgen voor een voldoende basis voor een pleitbaar standpunt. Zuivere rechtsoordelen zijn in lijn met de strekking van de wet in algemene zin. Kwalificatieoordelen omvatten het proces waarbij gekeken wordt of de vastgestelde feiten onder een rechtsbegrip vallen.

Er blijft echter een risico bestaan voor de belastingplichtige door het hanteren van een ‘open norm’. Bij situaties met een “open norm”, die zich niet eerder hebben voorgedaan binnen de jurisprudentie, blijft het risico dat een ingenomen standpunt niet voldoet aan het eerste criterium, waardoor het niet pleitbaar blijkt. Het onderscheid tussen feitelijke standpunten en rechtskundige standpunten wordt beoordeeld door de rechter.

Wanneer een belastingplichtige een standpunt inneemt en beargumenteert dat voldoende past binnen de bovenstaande gestelde voorwaarden, voldoet hij aan het eerste criterium. Er wordt hier niet besproken of de belastingplichtige ook daadwerkelijk het door hem aangebrachte standpunt voor ogen had ten tijde van de aangifte. De intentie van de belastingplichtige speelt dus geen rol bij het vaststellen van het eerste criterium. Er mag dus sprake zijn van kwader trouw, maar hier wordt tijdens het onderzoek van het leerstuk geen aandacht aan besteed.

2.3.2 Het standpunt moet naar objectieve maatstaven verdedigbaar zijn

Dit criterium komt met name neer op het feit dat de belastingplichtige door interpretatie van de wet en de jurisprudentie op een redelijke manier tot de conclusie had kunnen komen dat het ingenomen standpunt juist is. Wanneer het standpunt voldoet aan een rechtskundige onderbouwing, die weliswaar niet volledig juist is, kan de HR toch oordelen dat geen sprake is van opzet. Of dit ook daadwerkelijk het geval was is niet van belang. Er kan dus sprake zijn van kwader trouw, waarbij de belastingplichtige zinspeelt op een pleitbaar standpunt en zo de boete ontloopt. Uit de feiten moet blijken dat geen sprake is van opzet of grove schuld, omdat de wet toch op begrijpelijke wijze geïnterpreteerd kan worden door de belastingplichtige. Vanuit de opgedane informatie en de aanvullende wet en jurisprudentie of standpunten uit de literatuur moet duidelijk worden gemaakt dat het standpunt ook op deze manier

¹³ HR 28 oktober 2011 BNB:2012/25

¹⁴ A-G Wattel, conclusie 11 augustus 2010

¹⁵ HR 2 maart 2012, BNB 2012/123

geïnterpreteerd had kunnen worden. Het risico blijft dat de rechter hier uiteindelijk over oordeelt.

2.3.3 Het standpunt moet gebaseerd zijn op de vastgestelde feiten die samenvallen met de gedane aangifte

Dit criterium is eigenlijk meer een gevolg. Wanneer een belastingplichtige niet kan voldoen aan één van de twee bovengenoemde standpunten, is het zeer aannemelijk dat de belastingplichtige een ander doel voor ogen had met de foutieve aangifte en niet de intentie had om juist te handelen. De feiten die door de belastingplichtige naar voren worden gebracht kunnen dus bijna niet anders dan in lijn liggen met het vastgestelde feitencomplex¹⁶.

De feiten die naar voren worden gebracht bij een geschil, moeten wel duidelijk te halen zijn uit de gedane aangifte. Het kan niet zo zijn dat er op een bepaalde manier gehandeld is bij het invullen van de aangifte en dat vervolgens het pleitbaar standpunt gevormd wordt door een volledig andere uitleg, die niet past bij de aangifte.

Het standpunt dat tijdens een geschil uiteindelijk wordt vastgesteld, moet wel een dergelijke binding hebben met de zaak¹⁷. Dit betekent ook dat de feiten waarop het standpunt gebaseerd is, ook binding moeten hebben met de zaak.

Dit komt bijna niet voor. De rechter volgt de feitelijke standpunten en voldoet daardoor direct aan dit standpunt.

Kortom, een belastingplichtige moet redelijkerwijs hebben kunnen menen de wet en de bijbehorende jurisprudentie juist te hebben geïnterpreteerd en dit kenbaar hebben gemaakt door de juiste feiten naar voren te brengen. Of de belastingplichtige dit ook daadwerkelijk voor ogen had bij het doen van de aangifte, is niet belangrijk bij het vaststellen van het standpunt. De ruimte die de belastingplichtige houdt vormt een nadeel en een voordeel. Een nadeel in de vorm van een risico, dat de belastingplichtige loopt doordat de bepaling van een pleitbaar standpunt ex nunc¹⁸ plaatsvindt en dus ook afgemeten wordt aan de wet en jurisprudentie op dat moment. Een voordeel in de vorm van gratis tijd. Mocht de belastingplichtige vanuit kwader trouw hebben gehandeld, dan kan de belastingplichtige de tijd gebruiken om toch met een degelijke uitleg te komen, mits de feiten samenvallen met de aangifte.

¹⁶ M.W.C Ferteris, onder noot in BNB 2004:75

¹⁷ Feteris, noot onder BNB 2004/75

¹⁸ De Blieck 2015

2.3 Ontstaan en erkenning pleitbaar standpunt

Een pleitbaar standpunt wordt, zoals eerder vermeld, door een rechter vastgesteld. Hierboven is vastgesteld waar een pleitbaar standpunt inhoudelijk aan moet voldoen. In deze paragraaf wordt er gekeken hoe de rechter een pleitbaar standpunt erkent en op welke manieren hij tot deze erkenning komt.

Allereerst moet de rechter vanuit het geschil een aanknopingspunt hebben om zo te onderzoeken of het feitencomplex kan voldoen aan een pleitbaar standpunt. De belastingplichtige en de inspecteur kunnen alleen de grootte van het geschil bepalen, het pleitbaar standpunt ontstaat uiteindelijk doordat de belastingrechter de naar voren gebrachte argumenten beoordeeld. De vorming van een pleitbaar standpunt begint echter wel bij de belastingplichtige: hij zal kenbaar moeten maken waarom er op deze manier gehandeld is. Het is aan de rechter om te bepalen of de standpunten voldoen.

Een pleitbaar standpunt kan op verschillende manieren ontstaan. Deze manieren bieden de nodige aanknopingspunten voor de rechter om het standpunt te toetsen aan de objectieve voorwaarden. Er zijn verschillende methodes die de rechter kan gebruiken om te toetsen of sprake is van een pleitbaar standpunt. De meest bekende en meest gebruikte methode is de wetshistorische interpretatiemethode¹⁹. Hierbij wordt er vanuit de toepassing van een bepaling op basis van de parlementaire geschiedenis geoordeeld of de belastingplichtige juist handelde.

Daarnaast is er de wetsystematische interpretatiemethode. Alle wetten samen vormen een groot geheel en zijn vaak hecht met elkaar verbonden. Ons rechtssysteem is systematisch opgebouwd en toont samenhang. Wetten passen vaak binnen een hoofdstuk, paragraaf of gedeelte van een wetboek en dus moet er bij de uitleg van een wet ook naar het geheel van alle wetten daaromheen worden gekeken. Ook kan een standpunt pleitbaar worden bevonden als er getoetst wordt op basis van de rechtshistorische interpretatiemethode; hierbij wordt getoetst aan de ontwikkeling van de wetgeving. De laatste mogelijkheid is de teleologische methode²⁰. Een argument wordt dan getoetst aan doel en strekking van de wet. Het blijft echter wel cruciaal dat het aanknopingspunt duidelijk wordt gemaakt. Vaak wijst de formulering van een geschil uit dat de belastingplichtige redelijkerwijs juist gehandeld zou hebben.

De rechter zal vaak een pleitbaar standpunt toetsen bij situaties met een open norm, waarin de wet niet volledig specifiek is in de omschrijving van begrippen of een vrije interpretatie toelaat, veelal doordat uit het geschil al naar voren is gekomen dat sprake is van twee interpretaties. Daarnaast is het ook mogelijk dat sprake kan zijn van bepalingen uit verschillende rechtsniveaus, bijvoorbeeld nationaal recht en Unierecht, die niet

¹⁹ Geppart 1965, p. 53-54

²⁰ Niessen 2009, p. 15-17

overeenkomen of beide niet specifiek zijn. In een klein deel van de gevallen kan een rechter een standpunt pleitbaar achten wanneer de inspecteur geoordeeld heeft dat sprake is van *fraus legis*. Hierdoor kan een rechter oordelen dat inderdaad sprake is van een standpunt dat getoetst kan worden.

Pas sinds 2013 heeft de HR²¹ het verplicht gesteld dat rechters kenbaar maken waarom zij vinden dat een standpunt pleitbaar is. Dit gebeurt veelal aan de hand van een vergelijkbare zaak of er wordt gemotiveerd waarom het standpunt pleitbaar is door te verwijzen naar de literatuur.

Uiteindelijk is de rechter de aangewezen persoon om te oordelen of een standpunt pleitbaar is en is sinds kort dus verplicht om de nodige uitleg te geven waarom dit al dan niet het geval is. Hiervoor was dit dus niet zo, waardoor het vormen van een pleitbaar standpunt vanuit het oogpunt van de belastingplichtige niet altijd even gemakkelijk is geweest. Het was dermate lastig te bepalen of het standpunt dat de belastingplichtige inneemt ook daadwerkelijk pleitbaar is, aangezien de rechter degene is die het pleitbaar standpunt toetst. Doordat er nog geen duidelijkheid was omtrent het toetsingsproces van de rechter, leidde dit tot een risico. Mocht het toendertijd zo zijn dat er geen vergelijkbare zaak bestaat, dan loopt de belastingplichtige het risico dat de rechter geen aanknopingspunt ziet voor een pleitbaar standpunt of het standpunt niet voldoende verdedigbaar vindt. Daarnaast is het zeker niet aan te raden om erop te vertrouwen dat de rechter op eigen initiatief gaat onderzoeken of de aangedragen argumenten pleitbaar zijn. Kortom, sinds het moment dat de rechter kenbaar moet maken hoe hij het standpunt voldoende pleitbaar is, is er meer duidelijkheid ontstaan. Dit is makkelijker voor zowel belastingplichtige als rechter.

2.4 Gebruik en gevolg pleitbaar standpunt

Het alom bekende gevolg van het niet juist invullen van de belastingaangifte is bij iedere fiscalist bekend, de boete. Deze boete wordt opgelegd door de inspecteur in geval van het overtreden van de belastingwet. In 1998 heeft de staatssecretaris zijn standpunt²² gegeven over het gevolg van een foutieve aangifte en geeft een uitweg aan de belastingplichtige: een pleitbaar standpunt. Hierin nam de staatssecretaris een duidelijke positie in. Een pleitbaar standpunt voorkomt de boete die verband houdt met de foutieve aangifte. De boete kan door de inspecteur niet wordt opgelegd, of worden vernietigd wanneer men zich al in het bezwaarproces bevindt. Gezien de tijdsperiode die de belastingplichtige heeft, lijkt het uiterst voordelig om, dan wel bewust of onbewust, te komen tot een creatieve verdediging. Het pleitbaar standpunt wordt namelijk *ex nunc*²³ onderzocht, waardoor de belastingplichtige tijd heeft om de juiste verdediging te vormen. Dit is in het voordeel van de belastingplichtige en

²¹ HR 19 april 2013, BNB 2013/156

²² BBBB

²³ De Blieck 2015.

het oordeel van de HR in de Credit Suisse arresten lijkt dit te bevestigen. De huidige ontwikkeling, die tijdens het Credit Suisse arresten zijn ingezet, doet erop lijken dat een nadeel voor de belastingplichtige uitblijft bij het hebben van een pleitbaar standpunt, ongeacht de daadwerkelijke motieven. Doordat kwader trouw buiten beschouwing blijft, kan hier toch sprake van zijn. Dit blijft dan straffeloos. Toch kan gesproken worden over een nadeel voor de belastingplichtige, door het tijdstip waarop een pleitbaar standpunt bepaald wordt. Door de continue ontwikkelingen in de wet en de jurisprudentie, kan het soms zeer lastig blijken om een standpunt te vormen dat verdedigbaar blijft²⁴. Vaak doordat geschillen een lang tijdbestek in beslag nemen en de wet constant ontwikkelt, kan het zijn dat eerdere pleitbare standpunten nu niet meer voldoen door bijvoorbeeld de toevoeging van anti-misbruikbepalingen. Jurisprudentie is daardoor niet altijd even relevant.

Wanneer het standpunt gevormd moet zijn of welke intentie de belastingplichtige had bij het invullen van de aangifte blijft buiten beschouwing. Dit betekent in het eerste geval dus dat de belastingplichtige in de meeste gevallen een lange tijd heeft om tot een creatief standpunt te komen. Ook het Credit Suisse arrest bevestigt dat standpunten later gevormd mogen worden dan tijdens het doen van de aangifte. Hierdoor behoudt de belastingplichtige ruimte om tot een goede formulering van het standpunt te komen. In het tweede geval betekent het dat de belastingplichtig wel degelijk gehandeld kan hebben vanuit kwader trouw. Maar voor de vaststelling van het pleitbaar standpunt wordt hier geen rekening mee gehouden, net zomin als er rekening gehouden wordt met een mogelijk opzettelijke overtreding van de wet.

2.5 Uitleiding

Het leerstuk pleitbaar standpunt heeft een rijke geschiedenis, die zijn start kent in 1984. Door de jaren heen is het leerstuk gevormd tot zijn huidige vorm. Het heeft zijn invulling gekregen en is door de jurisprudentie gevormd tot een interessant middel voor de belastingplichtige. Wanneer de belastingplichtige redelijkerwijs denkt te handelen in lijn met de wet, kan hij een bestuurlijke boete ontlopen. De rechter moet echter wel vaststellen dat er sprake is van een pleitbaar standpunt en gebruikt een aantal criteria om te toetsten of er daadwerkelijke sprake is van een verdedigbaar standpunt. Hierbij kan de rechter alleen oordelen over de vastgestelde feiten, mits deze relevant zijn voor het rechtsoordeel. Kortom, de vorming van een pleitbaar standpunt is cruciaal om een boete te voorkomen. Toch blijkt uit de vele jurisprudentie omtrent het leerstuk dat er nog wel degelijk vele haken en ogen aan het leerstuk pleitbaar standpunt zitten.

²⁴ Gribnau 2012

Hoofdstuk 3: Fraus legis

3.1. Inleiding

Regels zijn er om overtreden te worden, een bekende uitspraak die mensen aanzet tot overtreding van de vastgestelde regels. Iedereen heeft dit gedaan en doet dit meerdere malen. Vaak zonder gevolgen of schade voor anderen, maar in sommige gevallen is dit niet zo. Wanneer iemand opzettelijk de letter van de wet wenst te negeren, kan dit tot fraus legis leiden. Fraus legis, bedrog van de wet, heeft vaak wel gevolgen. Bij fraus legis handelt de belastingplichtige zodanig dat het door hem opgestelde feitencomplex in strijd is met doel en strekking van de wet. Wanneer dit het geval is kenmerkt de HR het als fraus legis. Als dit is vastgesteld, bepaalt de HR hoe de onrechtmatige rechtshandeling, door vervanging of ongedaanmaking, toch leidt tot de juiste heffing.

3.2 Geschiedenis fraus legis

Het ontstaan van fraus legis wordt al deels 'verraden' door het woord zelf. De Romeinen waren de eersten die het een omschrijving gaven fraus legis²⁵. Zij keken niet alleen naar de bewoording van de wet, maar ook naar de bedoeling van de wet. Zij hebben het begrip fraus legis opgenomen in hun wetgeving. De toepassing van fraus legis nam sterk toe in de Middeleeuwen. Voor allerlei zaken waarbij het vermoeden bestond dat er niet volledig juist gehandeld was, werd het geduid als fraus legis. Na deze korte periode van intensieve toepassing van fraus legis, werd er meer teruggegaan naar het door de Romeinen ingevulde begrip.

Binnen de Nederlandse wet werd fraus legis geïntroduceerd in het driedagenarrest²⁶. Dit arrest omsloot een fraus legis situatie omtrent art. 11 Successiewet 1859. De belastingplichtige had een overeenkomst gesloten met zijn familielid omtrent een periodieke uitkeringen van 2.000 gulden per jaar tot het totale bedrag van 50.000 gulden. De belastingplichtige wilde heffing ontlopen door een periodieke uitkering tot drie dagen voor de dood van de schenker te laten vervallen. Dit moest doen lijken alsof de schenking teniet werd gedaan vanuit de erflater. Art. 11 Successiewet 1859 had toen nog de volgende vorm: 'dat voor de regeling van de rechten van successie geacht worden bij overlijden in den boedel te zijn en bij legaat door den verkrijger of bevoordeelde te zijn verkregen al wat door den overledene aan bloed- of aanverwanten - is afgestaan, indien de overledene zich daartoe tot zijn dood heeft voorbehouden een recht op een vruchtgenot of op een periodieke uitkeering'. De schenker kwam te overlijden en door de overeenkomst werd de toepassing van het wetartikel ontweken.

²⁵ De Digesta, Romeins rechtboek

²⁶ HR 26 mei 1926, NJ:1926/723

De HR bepaalde echter dat deze constructie in strijd was met de letter van de wet. Uit het arrest bleek dat de HR een drietal cumulatieve voorwaarden heeft doorlopen om te bepalen of sprake was van *fraus legis*. Deze voorwaarden waren:

1. Er moet aannemelijk worden gemaakt dat er door de belastingplichtige rechtshandelingen zijn verricht die de heffing van belasting in de weg staat. De belasting zou wel geheven zijn, als deze handelingen niet hadden plaatsgevonden.
2. De belastingplichtige moet een belastingbesparend motief voor ogen hebben gehad.
3. De opgezette constructie of handelingen moet in strijd zijn met doel en strekking van de wet.

Als gevolg hiervan werd de besmette rechtshandeling door de HR vervangen door de juiste rechtshandeling, die wel leidde tot de juiste heffing. In *fraus legis* gevallen die volgden na dit arrest, werd het vervangen van de besmette rechtshandelingen aangehouden.

In 1925 werd in de Nederlandse wetgeving een nieuw begrip geïntroduceerd voor gevallen waar *fraus legis* aan werd toegeschreven. De “richtige heffing”²⁷ was met name tot stand gekomen om situaties van belastingontwijking in de directe belastingen te voorkomen. In dezelfde periode waren NV’s met name in trek door IB-ondernemers. Door omzetting van hun bedrijf in een NV, werd belasting ontweken. De richtige heffing moest erop toezien dat in deze situaties er richtig geheven werd. Dit begrip is in 1959 opgenomen in art. 31 AWR. De overeenkomsten met *fraus legis* waren groot, beide gingen structuren tegen die de belasting ontweken of niet in lijn lagen met de letter van de wet, maar toch verschilden beide begrippen op sommige vlakken. Zo is *fraus legis* toepasbaar binnen elk gebied van het belastingrecht, terwijl richtige heffing alleen de directe belastingen betrof. Daarnaast kon richtige heffing alleen worden vastgesteld in de voorprocedure, er moest een aparte voorprocedure plaatsvinden om vast te stellen dat er sprake was van toepassing van het leerstuk. Dit is bij *fraus legis* niet het geval. Richtige heffing is na 1987 niet meer toegepast. Dit komt doordat het leerstuk van *fraus legis*, die de HR in 1987 heeft gevormd, beter toepasbaar is in een procedure dan richtige heffing²⁸. Aangezien beide leerstukken zagen op dezelfde problemen, is richtige heffing afgeschaft.

Fraus legis kwam in meerdere arresten aan bod, in deze alinea worden er twee uitgewerkt. In 1985²⁹ kreeg *fraus legis* een nieuwe functie. Vanaf het driedagenarrest (1926) heeft de HR de besmette handeling vervangen door de juiste, door de wet bedoelde, handeling. In het arrest van 1985 werd bepaald dat een bepaalde rechtshandeling, die in strijd was met strekking en doel, geëlimineerd kon worden.

²⁷ H. Vermeulen, “Richtige heffing”, *Cursus belastingrecht*, FBR 7.3.1

²⁸ R.A. de Boer en J.C.G.M. Naalden, ‘Het leerstuk van *fraus legis* – een overzicht en enkele recente ontwikkelingen’, *Forfaitair* 2013, p. 8-13

²⁹ HR 20 maart 1985, BNB:1985/171

De belanghebbende, een arts die zijn functie uitoefende vanuit een maatschap, was een aantal dagen voor zijn emigratie naar Canada een lening aangegaan. De totale rentesom van de lening heeft hij direct betaald en de rentekosten in aftrek op de winst gebracht. Hierdoor was zijn stakingswinst een stuk lager dan wanneer dit niet had plaats gevonden. De HR oordeelde dat hier sprake was van *fraus legis* en elimineerde de rechtshandeling van de belanghebbende.

Wat opvalt aan dit arrest is dat *fraus legis* getoetst wordt aan twee voorwaarden, het motief van de belastingplichtige en of de opgezette constructie in strijd is met de wet, niet aan de eerste voorwaarde, of de handelingen de heffing in de weg staan. Dit kwam ook naar voren in een arrest dat een paar maanden voorafging aan het arrest van 20 maart 1985. In dit arrest³⁰ werd er niet getoetst op alle voorwaarden. De HR deed dit bewust niet omdat sommige situaties anders zijn dan de situaties beschreven in de wet. De twee criteria waar in beide arresten aan werd getoetst zijn de volgende:

1. Het motief dat de belastingplichtige voor ogen heeft, moet duiden op belastingbesparing.
2. Doel en strekking van de wet wordt door de belastingplichtige miskend.

De handelingen die zien op een belastingbesparende opzet werden dus niet meer getoetst aan drie criteria van *fraus legis*. Dit, omdat niet elke situatie overeenkomt met een passende situatie binnen de wet.

Het motief dat de belastingplichtige voor ogen heeft moet hoofdzakelijk een belastingbesparend doel hebben. Er kunnen andere motieven bestaan naast het belastingbesparende motief, maar zolang deze niet het hoofdmotief vormen, voldoet de belastingplichtige aan het criterium.

3.3 Toepassing *fraus legis*

In de paragraaf hiervoor zijn de voorwaarden naar voren gekomen, waar een situatie aan moet voldoen, wil de rechter oordelen dat er sprake is van *fraus legis*. De voorwaarden zijn:

1. De belanghebbende moet een belastingbesparend motief voor ogen hebben gehad.
2. De opgezette constructie of handelingen zijn in strijd met de doel en de strekking van de wet, zoals hij geschreven staat.

Hiervan is de eerste voorwaarde subjectief, de tweede is objectief. Mocht de aangifte voldoen aan de twee voorwaarden, dan is er sprake van *fraus legis*.

³⁰ HR 21 november 1984, BNB:1985/32

De voorwaarde waar niet meer aan getoetst wordt, is:

Er moet aannemelijk worden gemaakt dat er, door de belanghebbende, rechtshandelingen zijn voltooid die de heffing van belasting in de weg staat. De belasting zou wel geheven zijn, als deze handelingen niet hadden plaatsgevonden.

De HR heeft besloten niet meer te toetsen op deze voorwaarde, omdat het in sommige gevallen moeilijk te bepalen is wanneer er voldaan wordt aan deze voorwaarde. De wet is niet altijd volledig en sommige opgezette situaties passen dan niet helemaal in de situatie die beschreven staat in de wet. Hierdoor wordt het in sommige gevallen heel lastig om te bepalen of er aan deze voorwaarde voldaan wordt. Zou de HR hierop wel blijven toetsten, dan brengt dit een groot aantal bepalingen en richtlijnen met zich om aan de voorwaarde duidelijke grenzen te kunnen geven. Toch zal dit zelfs dan niet voldoende zijn, aangezien elke situatie uniek is. Door deze problematische toetsing van de voorwaarde, is de voorwaarde komen te vervallen.

De subjectieve voorwaarden worden anders vastgesteld en behandeld dan de objectieve voorwaarden. Hieronder worden beide nader toegelicht.

3.3.1 Subjectieve voorwaarden

Subjectieve criteria blijken uiterst moeilijk om te onderzoeken. Het is haast onmogelijk om de gedachtegang van de belastingplichtige volledig te kunnen onderzoeken. Vaak wordt in situaties als deze gekeken naar het motief van de belastingplichtige. Door de uitkomst te bekijken van het feitencomplex en dit te vergelijken met de uitkomst van een situatie die doel en de strekking van de wet volgt, kan er bepaald worden of de belastingplichtige, in de woorden van Wattel³¹, een volstrekt overwegende vrijdelingsmethode voor ogen had.

Om te toetsen er sprake is van het voldoen aan het subjectieve criterium worden er twee situaties vergeleken. De eerste situatie ziet op het feitencomplex dat naar voren is gekomen uit het geschil. Deze situatie wordt vergeleken met een feitencomplex dat bijna volledig gelijk is aan die van de eerste situatie, waarbij alleen de gevolgde handelingen wel overeenkomen met de lijn van de wet. Er wordt bij het creëren van een dergelijke situatie gebruik gemaakt van de feiten die uit het geschil naar voren zijn gekomen en vervolgens worden er fictieve handelingen verricht die wel in lijn zijn met de wet. Deze fictieve situatie leidt dus wel tot de juiste heffing.

³¹ P.J. Wattel, "Fraus Legis" Algemeen belastingrecht, Kluwer Deventer 1999

De vergelijking van beide situaties ziet met name op een voorzien nadeel³². Wanneer de belastingplichtige de letter van de wet had gevolgd in de situatie die in het arrest naar voren kwam, dan zou de belastingplichtige wel de belasting moeten betalen. Door de door de belastingplichtige opgezette constructie hoeft dat niet. De betaalde belasting kan in de 'juiste' situatie gezien worden als een kostenpost³³. Wanneer dit door een rechter wordt vastgesteld, wordt er aangenomen dat de belastingbesparende opzet reden is geweest tot voorkoming van de kostenpost en heeft dit als gevolg dat het gekenmerkt wordt als *fraus legis*. Dit is echter niet in elk geval de methode om te bekijken of sprake is van belastingbesparende motieven. Een voorbeeld hiervan is een arrest in 1983³⁴. Hierbij werd niet vastgesteld dat sprake was van een voorzien nadeel, maar volgens de HR voldeed de belanghebbende toch aan de subjectieve voorwaarde.

De bewijslast voor het bewijzen dat er dermate onjuist is omgegaan met de letter van de wet, ligt bij de fiscus. Uit de uitspraak van de HR in het arrest van 7 december 1983 blijkt namelijk dat de HR de bewijslast toegewezen heeft aan de fiscus. Als de fiscus aannemelijk kan maken dat de opgezette structuur, afgezien van de te verwachte belastingbesparing, alleen een voorzienbaar nadelig gevolg heeft, is dit voldoende voor de HR om te concluderen dat sprake is van een belastingbesparend motief. De belastingplichtige heeft dan echter nog wel de kans om zich te beroepen op het recht van tegenbewijs. De belastingplichtige zal dan aannemelijk moeten maken dat hij met de opgezette structuur een ander doel voor ogen had dan een belastingbesparend doel. Het arrest van 21 september 1993³⁵ is hier een voorbeeld van. De belastingplichtige was door de fiscus beschuldigd van het opzetten van een belastingbesparende constructie. De fiscus toonde dit ook voldoende aan, maar de HR heeft toen wel aangegeven dat de belastingplichtige zich kon beroepen op de mogelijkheid van tegenbewijs. In een eerder arrest, bekend van de Holdingarresten³⁶, heeft de belastingplichtige dit met succes gedaan. Hij toonde toen aan dat de door hem opgezette constructie niet het doel had om heffing te vermijden, maar om de concurrentiepositie van het bedrijf te verbeteren. Ook gezien de omstandigheden binnen de branche waarin de onderneming actief was, kwam de rechter tot het oordeel dat de constructie voor reële praktische redenen was opgezet en niet met de bedoeling om belastingkosten te besparen.

Wanneer de rechter van mening is dat er wordt voldaan aan subjectieve voorwaarden, kan sprake zijn van *fraus legis*. Wanneer ook wordt voldaan aan de objectieve voorwaarde, is daadwerkelijk sprake van *fraus legis*. Er bestaat dan geen mogelijk voor de belastingplichtige om zich te beroepen op een andere rechtsmethode om te bepalen of dit daadwerkelijk het geval is.

³² HR 21 november 1984, BNB:1985/32

³³ Niessen 1984

³⁴ HR 21 september 1983, BNB:1984/24

³⁵ HR 21 september 1983, BNB:1984/24

³⁶ HR 24 september 1980, BNB:1980/331

Kortom, de subjectieve voorwaarde blijft moeilijk te toetsten. De methode die de uitkomsten van twee gelijksoortige situaties vergelijkt, om te bepalen of er sprake is van een voorzien nadeel wordt in de huidige geschillen het meest toegepast. Als de fiscus kan bewijzen dat er sprake is van een feitencomplex of rechtshandeling die in strijd zijn met de wet, dan is het aan de belastingplichtige om te bewijzen dat dit niet zo is.

3.3.2 Objectieve voorwaarde

De enige objectieve voorwaarde waaraan een feitencomplex moet voldoen, wil er sprake zijn van *fraus legis*, is de voorwaarde dat het in strijd is met doel en strekking van de wet.

Wanneer er gehandeld wordt in lijn met doel en strekking van het recht, betekent dit dat het artikel binnen de wet wordt nageleefd zoals men dit bedoeld heeft. Dit lijkt een duidelijk gegeven, maar niets is minder waar. Niet alle wetsartikelen zijn duidelijk verwoord en soms is een onderdeel onduidelijk. Dit leidt al snel tot een vrijere interpretatie dan uiteindelijk bedoeld is. De wetgever heeft bij het opstellen van de wet gekeken naar de huidige situatie. Soms kan het zijn dat tijdens het bestaan van een wet er ontgaansmogelijkheden ontstaan waar de wet niet op ziet. Of het kan zijn dat de wet niet volledig alle mogelijke situaties dekt, waardoor een belastingplichtige zijn eigen invulling geeft aan doel en strekking van de wet en het daardoor in zijn voordeel toepast. De belastingplichtige gebruikt dan zijn vrije interpretatie om zo een voordeel te behalen. Deze vrije interpretatie kan zo ver van de wet afliggen of niet juist zijn dat er dan sprake kan zijn van het voldoen aan het objectieve criterium.

In het driedagenarrest³⁷ gaf de HR voor het eerst een beschrijving over doel en strekking van de wet, namelijk;

*Wanneer de door de belanghebbende geschapen rechtstoestand zozeer nabijkomt aan die welke de wet aan belasting onderwerpt, dat de doel en strekking miskend wordt.*³⁸

De HR bedoelt hiermee situaties die nagenoeg overeenkomen met de situaties die de wet betreft, maar toch in dergelijke mate kunstmatig zijn dat doel en strekking van de wet worden miskend. Om te onderzoeken wanneer dit het geval is, kan de rechter een aantal methoden aanspreken. In de meeste gevallen worden daar twee verschillende methoden voor gebruikt. Deze methoden worden hieronder toegelicht.

³⁷ HR 26 mei 1926, NJ:1926/723

³⁸ HR 26 mei 1926, NJ 1926/723

*Wetshistorische methode*³⁹

Bij deze methode wordt er gekeken naar de vorming van de wetsbepaling en de bedoeling achter het opstellen van de wet. De reden waarom deze wet gevormd is, is het referentiekader voor doel en strekking van het wetsartikel. Wanneer deze overeenkomt met de aangedragen argumenten van de belastingplichtige is er geen sprake van *fraus legis*.

*Wetsystematische methode*⁴⁰

Bij deze methode wordt er gekeken hoe de wet systematisch is opgesteld en of deze ook wordt gevolgd in het feitencomplex. Daarnaast wordt er onderzocht wat de gebruikelijke toepassing is van de wet. Hiervoor wordt vaak eerdere jurisprudentie aangehaald of er wordt gekeken hoe het totale systeem van de wet. Het doel van de wet wordt hier grotendeels door gedekt, alleen de strekking van de wet blijft soms onduidelijk. Vaak wordt dit veroorzaakt doordat de toelichting ontbreekt of dat sprake is van nuancerende jurisprudentie.

Er bestaan gevallen waarbij wel sprake was van een situatie die in strijd is met doel en strekking van het recht, maar waarbij toch geen sprake was van *fraus legis*. Een voorbeeld hiervan is een arrest uit 1993⁴¹. In het arrest was sprake van een BTW-constructie tussen een moeder- en een dochter BV. Er werd een pand aangeschaft en deze werd ondergebracht bij de dochter. De dochter verhuurde het pand vervolgens aan de moeder. Doordat de dochter recht had op aftrek van omzetbelasting, konden zo de heffingskosten van de koop van het pand en de kosten van de huur bij de dochter worden afgetrokken. Er is in deze situatie geopteerd voor belast verhuur, waardoor er door deze constructie geen omzetbelasting was verschuldigd. Wanneer de koop via de moeder verliep, was dit wel het geval. De HR oordeelde dat geen sprake was van *fraus legis*, omdat de opgezette constructie niet in strijd was met doel en strekking van de wet: de wet was hier niet sluitend. De belastingplichtige had in de ogen van de HR optimaal gebruik gemaakt van de ruimte die de wet bood.

Eerder, in een arrest in 1987⁴², oordeelde de HR dat wanneer de wetgever ervan op de hoogte was dat een onderdeel van de wet niet volledig sluitend is, en ruimte openliet voor de opzet van een constructie is er geen sprake van *fraus legis*. De HR was van mening dat wanneer de wetgever weet van een mogelijkheid en hier vervolgens niet op acteert, er geen sprake is van *fraus legis*. In een daaropvolgend arrest in 1988⁴³ bleek ook, dat wanneer de wetgever op de hoogte was van een ontgaansmogelijkheid, dit niet leidt tot *fraus legis*.

³⁹ M. Chin-Oldenziel en mevr. mr. M. Belkaid-Koubia, “*Fraus legis*, het normvereiste geanalyseerd”, Weekblad voor fiscaal recht, WFR 2013/1492

⁴⁰ M. Chin-Oldenziel en mevr. mr. M. Belkaid-Koubia, “*Fraus legis*, het normvereiste geanalyseerd”, Weekblad voor fiscaal recht, WFR 2013/1492

⁴¹ HR 16 september 1992, BNB 1993/223

⁴² HR 17 juni 1987, BNB 1987/289

⁴³ HR 11 mei 1988, BNB:1988/289

De objectieve voorwaarde wordt dus getoetst aan doel en de strekking van de wet. Hierbij wordt gekeken naar het systeem van de wet en de wetshistorie. Wanneer een opgezette constructie of een feitencomplex in strijd is met het voorgaande, is sprake van *fraus legis*.

3.4 Gevolgen *fraus legis*

Wanneer een feitencomplex voldoet aan zowel de subjectieve als de objectieve voorwaarde, is sprake van *fraus legis*. Wanneer is vastgesteld dat sprake is van *fraus legis*, kunnen er twee dingen gebeuren. De HR gaat over tot een substitutie van de verkeerde toepassing door de juiste of de HR bepaalt dat de rechtshandeling, die in strijd was met doel en strekking, wordt genegeerd. Hieronder worden beide varianten uitgewerkt.

Substitutie

De originele rechtshandeling wordt vervangen door een handeling die wel in lijn ligt met de wet. De heffing van belasting vindt dan plaats alsof sprake is van een andere heffing dan die in het feitencomplex.

Rechtshandeling wordt genegeerd

Wanneer de rechtshandeling genegeerd wordt, zal de belasting geheven worden zonder dat sprake is van een ander feitencomplex. De heffing heeft geen praktisch reële betekenis en wordt om die rede geëlimineerd⁴⁴. De heffing wordt vervolgens geheven alsof de opgezette rechtshandeling nooit heeft plaats gevonden en er juist gehandeld is met de wet.

Het standpunt van de HR⁴⁵ is duidelijk, met betrekking tot de twee methodes die aangesproken kunnen worden, dat blijkt uit het arrest van 10 februari 2012. Betreffende de bovengenoemde manieren om tot de juiste heffing te komen, heeft de HR geen voorkeur. De HR vindt het bereiken van een juiste heffing, die plaats had moeten vinden, belangrijker. De HR bepaalt dus welke van de varianten hij kiest om toch tot de juiste heffing te komen.

Daarnaast zijn er gevallen bekend waarin *fraus legis* vastgesteld was, maar dit niet leidde tot fiscale gevolgen. De HR⁴⁶ is van mening dat als de fiscus zich bewust is van ontgaansmogelijkheden en openingen in de wet, waar de belastingplichtige gebruik van kan maken, dat dit niet leidt tot gevolgen voor de belastingplichtige. De HR vindt dat de wetgever hierop had kunnen reageren door een sanctie op te stellen of een bepaling toe te voegen aan de wet. Wanneer de wetgever ervoor kiest dit niet te doen, mag de belastingplichtige erop vertrouwen dat hij juist handelt.

⁴⁴ Niessen 1984.

⁴⁵ HR 10 februari 2012, BNB 2012/128

⁴⁶ HR 8 juli 1992, BNB 1992/308

Uiteindelijk leidt de heffing alleen tot fiscale gevolgen. Civielrechtelijk blijft de transactie bestaan.

3.5 Sluitstuk

Een belastingplichtige heeft het recht om altijd te kiezen voor de voordeligste fiscale weg. Wanneer de belastingplichtige buiten de lijntjes kleurt, bevindt hij zich in een situatie die in strijd is met doel en strekking van de wet. Om dit vast te stellen moet de fiscus bewijzen dat dit het geval is. De HR beoordeelt uiteindelijk of het feitencomplex of rechtshandeling voldoet aan een tweetal voorwaarden. Wanneer dit het geval is, is er sprake van *fraus legis*. De belastingplichtige kan zich dan beroepen op het recht van tegenbewijs. Faalt de belastingplichtige om te bewijzen dat de opgezette rechtshandeling puur zakelijke motieven heeft, dan wordt het gekenmerkt als *fraus legis*. De HR kan dan twee verschillende methodes toepassen om tot de juiste heffing te komen. Ze kan de rechtshandeling elimineren of vervangen door de juiste handeling. Dit heeft fiscale gevolgen, civielrechtelijk zal er niets veranderen.

Hoofdstuk 4: Relatie tussen fraus legis en pleitbaar standpunt

4.1 Inleiding

De bovengenoemde leerstukken lijken grotendeels op zichzelf te staan, maar sinds het Credit Suisse arrest zijn ze onlosmakelijk met elkaar verbonden. Dit was niet altijd het geval. Het leerstuk van fraus legis is ouder en heeft meer omvang door de vele jurisprudentie door de jaren heen. In de huidige fiscale sferen hebben de leerstukken een redelijke relatie met elkaar opgebouwd. In dit hoofdstuk zal belicht worden waarom deze relatie ontstaan is en hoe de relatie zich op dit moment verhoudt.

4.2 De relatie tussen fraus legis en een pleitbaar standpunt

De belastingplichtige heeft in Nederland de ruimte om te kiezen voor de meest voordelige weg als het gaat om zijn belastingheffing. Toch is de grens met fraus legis soms zo flinterdun dat de belastingplichtige deze overschrijdt. Opzettelijk of niet.

Bij het vaststellen van fraus legis wordt er alleen gekeken naar de feiten die verbonden zijn met de fiscale gevolgen van een rechtshandeling of een feitencomplex. Het motief van de belastingplichtige is hier uiterst belangrijk voor. Het motief moet als zwaarstwegende factor belastingverijdeling omvatten. Wanneer de belastingplichtige de keus heeft om andere wegen in te slaan om zo zijn doel te bereiken, maar dit niet heeft gedaan vanwege het motief, is het leerstuk van fraus legis al snel gerechtvaardigd.

Zoals als eerder heeft de belastingplichtige het recht om de voordeligste weg te kiezen. Dit leidt ook tot het principe dat de belastingplichtige, in gevallen waarin de wet een open norm hanteert, een gunstige wijze van de wet kan interpreteren. Wanneer het kiezen voor de voordeligste weg ook kan leiden tot het vaststellen van fraus legis, wordt de vrijheid van de belastingplichtige al snel beperkt. Door de toepassing van het leerstuk pleitbaar standpunt wordt deze vrijheid niet beperkt en kan de belastingplichtige zich beroepen op het feit dat hij redelijkerwijs kon denken wel juist gehandeld te hebben.

Een pleitbaar standpunt beschermt het recht van de belastingplichtige dermate dat een interpretatie of rechtshandeling, waar geen opzet aan ten gronde ligt, niet hard afgestraft wordt. Het houdt de optie open dat door de meerwegenleer een rechtshandeling juist kan zijn gezien de omstandigheden en de kennis van de belastingplichtige.

4.3 Geschiedenis

Fraus legis is een leerstuk dat een langere historie heeft dan een pleitbaar standpunt. Voordat het pleitbaar standpunt ten tonele kwam, werd er als wel fraus legis vastgesteld. Hierdoor is er in zaken waarbij fraus legis is vastgesteld, niet onderzocht of er sprake was van een pleitbaar standpunt.

In het eerste arrest waar fraus legis aan bod komt, het driedagenarrest uit 1926, werd de mening of de denkwijze van de belastingplichtige nog niet in de beoordeling betrokken. De belastingplichtige draagt wel een standpunt aan, maar de HR oordeelde puur vanuit het leerstuk fraus legis en concludeerde dat het standpunt van de belastingplichtige niet juist was. Dit is ook logisch aangezien het leerstuk van het pleitbaar standpunt op dat moment nog niet gevormd was. Wat wel opmerkelijk was, is dat geen sprake was van behandeling van het standpunt van de belastingplichtige.

Begin jaren '80 van de vorige eeuw is het pleitbaar standpunt gevormd; toch kwam het leerstuk niet altijd ter sprake. Er zijn diverse arresten geweest waarbij fraus legis is vastgesteld, maar het pleitbaar standpunt niet genoemd of getoetst is. Uit het eerdergenoemde arrest in 1985⁴⁷ was sprake van fraus legis onder de verwoording dat sprake was van het leerstuk wetsontduiking. In het arrest werd aan de belastingplichtige een drietal vragen gesteld, waarop de belastingplichtige antwoord kon geven. In één van die vragen was de HR van mening dat het standpunt van de belastingplichtige niet geheel onbegrijpelijk was. Toch ging de HR niet over op onderzoek of er sprake was van een pleitbaar standpunt; de navorderingsaanslag en het oordeel van wetontduiking bleven in stand. Opmerkelijk is de beoordeling dat het standpunt van de belastingplichtige niet geheel onbegrijpelijk was maar dat hier toch niets mee gedaan lijkt te zijn. Dit aspect komt grotendeels overeen met één van de voorwaarden van een pleitbaar standpunt namelijk de voorwaarde dat de belastingplichtige redelijkerwijs had kunnen denken juist gehandeld te hebben.

Een aantal jaar later, in 1996⁴⁸, werd er door een belastingplichtige cassatie ingediend tegen het oordeel van fraus legis, met het betoog dat hij echt gemeend heeft juist gehandeld te hebben. Ook in dit arrest kwam het pleitbaar standpunt niet aan de orde, terwijl de belastingplichtige in het geschil duidelijk gemaakt had, dat hij juist dacht te handelen en gewoonweg een 'open norm' anders had geïnterpreteerd. De HR oordeelde dat er sprake was van opzet en liet het oordeel van het Hof in stand. Ook dit geval lijkt op een pleitbaar standpunt. Door het aantekenen van beroep in cassatie, wilde de belastingplichtige duidelijk maken dat het geen opzet was. De HR ging hier niet op in en oordeelde in het voordeel van de staatssecretaris.

⁴⁷ HR 20 maart 1985, BNB 1985/171

⁴⁸ HR 6 september 1995, BNB: 1996/4

Niet in alle arresten waarbij *fraus legis* is vastgesteld, werd het leerstuk van het pleitbaar standpunt overgeslagen. Er zijn diverse voorbeelden te noemen waar dit het geval was, zoals BNB 1993/193, dat besproken is in hoofdstuk twee.

In latere arresten, zoals BNB 2000/19⁴⁹, was er sprake van *fraus legis* en ging de HR er eigenlijk vanuit dat het aangedragen standpunt door de belastingplichtige pleitbaar was. Er zijn rond die periode een aantal arresten waaruit blijkt dat de HR vaak uitgaat dat een standpunt pleitbaar is en hier in het arrest weinig aandacht aan is besteed. In deze periode was het ook nog niet gebruikelijk dat de HR de vaststelling van een pleitbaar standpunt uitwerkt in het arrest. Hierdoor leek het er vaak op dat een boete gekoppeld aan een boetegeschil snel werd weggewerkt door een pleitbaar standpunt. Ook in het arrest van 11 november 2005⁵⁰ lijkt een pleitbaar standpunt aan te nemen zonder enige vorm van uitleg of verduidelijking. Pas in 2013⁵¹ heeft de HR bepaald dat voor het vaststellen van een pleitbaar standpunt, er een duidelijke onderbouwing gegeven moet worden waarom dit het geval is.

Desalniettemin bleef er veel onduidelijkheid bestaan welke invloed een pleitbaar standpunt daadwerkelijk heeft op *fraus legis*. In 2017, in het Credit Suisse arrest sprak de HR zich uit over de relatie tussen beide leerstukken. Dit gaf de duidelijkheid waar de fiscale wereld aan toe was.

Credit Suisse, een Zwitsers bankenconcern had op grootschalige wijze een taxplanning structuur opgezet. De structuur was in strijd met art. 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet VpB 1969). De inspecteur had hierop gereageerd door een aantal aanslagen, een navorderingsaanslag en een boete op te leggen, omdat hij van mening was dat sprake was van *fraus legis*.

De taxplanning structuur die Credit Suisse opgezet had, zag er als volgt uit. Het concern had over een bepaalde periode een aantal winstvennootschappen gekocht. Deze diverse vennootschappen hadden vlak voor de aankoop hun ondernemingen doorgeschoven naar gelieerde partijen, waardoor er binnen de vennootschappen voornamelijk boekwinst achterbleef. Vervolgens werden er via het Verenigd Koninkrijk leningen aangegaan en is de rente van de leningen in aftrek gebracht op de boekwinsten van de aangekochte vennootschappen. Het doorgeleiden van geld door gebruikt te maken van verschillende vennootschappen om zo het belastbare bedrag te verlagen, is in strijd met de anti-misbruik bepaling van art. 10a Wet VpB 1969, aldus de Hoge Raad.

⁴⁹ HR 6 oktober 1999, BNB: 2000/19

⁵⁰ HR 11 november 2005, BNB: 2006/147

⁵¹ HR 19 april 2013, BNB 2013/156

Het Hof ging bij het geschil in op drie punten: de navorderingsaanslag, fraus legis en de opgelegde boete. De laatste twee begrippen uit het arrest zullen besproken worden. De betekenis van de navorderingsaanslag is niet van belang bij de inhoud van de andere twee onderwerpen, die hier besproken worden.

De HR oordeelde dat de handelingen, die het concern was aangegaan omtrent de renteaftrek op de boekwinsten, inderdaad in strijd waren met de wet. De HR was van mening dat het concern doelbewust een structuur had opgezet dat de rentekosten binnen Nederland vielen om zo belastingheffing over de boekwinsten te vrijdelen. Bekeken vanuit de toelichting in het vorige hoofdstuk was hier sprake van een motief en was de opzet strijdig met de wet wat leidde tot een vaststelling van fraus legis. Credit Suisse zag dit anders, namelijk dat de opgezette structuur het primaire doel had de operationele activiteiten van het concern te financieren. Dit werd door de HR afgedaan, ondanks het feit dat er wel geringe economische risico's onderkend werden. De HR oordeelde dat deze zo gering waren dat dit niet als het primaire doel van de structuur gezien kon worden.

Nadat er geoordeeld was dat er sprake was van fraus legis, heeft de HR onderzocht of de opgezette structuur, die naar voren kwam uit de aangiftes, toch voldoende verdedigbaar was vanuit het oogpunt van de belastingplichtige. Wanneer dit het geval zou zijn, zou de vergrijpboete vernietigd worden. De HR oordeelde dat er geen boete opgelegd kan worden indien de aangifte, die weliswaar onjuist is, een standpunt ten grondslag heeft die als pleitbaar beschouwd kan worden. Dit betekent dat het standpunt, ten tijde van de aangifte, naar objectieve maatstaven gemeten moet worden en dat de belastingplichtige redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg juist was. Volgens de HR is hierdoor geen grove schuld of opzet toe te wijzen aan de belastingplichtige.

De HR oordeelde dat de belastingplichtige in dit geval een pleitbare uitleg had omtrent de opgezette taxplanning structuur. In hoofdstuk 2 is beschreven aan welke voorwaarden volgens de HR een pleitbaar standpunt getoetst kan worden. In dit geval was er sprake van een pleitbaar standpunt gezien het maatschappelijke klimaat waarin Credit Suisse zich ten tijde van de aangifte bevond. De HR oordeelde dat opzet en grove schuld uitgesloten moesten worden. Als gevolg daarvan vernietigde de HR de opgelegde vergrijpboete.

4.4 Huidige behandeling fraus legis en pleitbaar standpunt.

Binnen het leerstuk van fraus legis werden in het arrest de volgende stappen ondernomen: de inspecteur bewees succesvol dat de opgezette structuur in strijd was met doel en strekking van de wet en die daardoor dus gekenmerkt is als fraus legis. De belastingplichtige kon niet aannemelijk maken dat dit niet het geval was. De HR oordeelde dat er sprake was van fraus legis.

Fraus legis wordt in een geschil eerder vastgesteld dan een pleitbaar standpunt. In een geschil zal er eerst bepaald worden of er sprake is van fraus legis, daarna pas zal het leerstuk pleitbaar standpunt ter sprake komen. Zoals eerder genoemd kan de HR hier verschillende methodes voor hanteren, waaronder de wetshistorische methode en de wetssystematische methode. De HR is echter zelf vaak terughoudend met het onderzoek naar fraus legis, omdat het zich dan mogelijk bevindt op het gebied van de wetgever. Hier zal in de volgende paragraaf duidelijker op ingegaan worden. De inspecteur is echter degene die moet bewijzen dat er sprake is van fraus legis. Wanneer de inspecteur er voldoende in geslaagd is aannemelijk te maken dat er sprake van fraus legis is, dan wordt geconstateerd dat er sprake is van fraus legis. De belastingplichtige kan dan nog wel als tegenbewijs aannemelijk maken dat hij een andere overweging had bij het opzetten van de rechtshandelingen. De HR zal uiteindelijk oordelen of de belastingplichtige dat voldoende heeft gedaan.

Na het vaststellen van fraus legis, onderzoekt de HR de mogelijkheid tot het hebben van een pleitbaar standpunt. De belastingplichtige moet duidelijk zijn standpunt innemen en deze onderbouwen, maar het is de HR dit bepaalt naar de gestelde voorwaarde of er sprake is van een pleitbaar standpunt. Wanneer de belastingplichtige duidelijke argumenten heeft aangedragen en de HR oordeelt dat door deze argumenten er sprake is van een pleitbaar standpunt, wordt fraus legis uitgesloten. Dit is een herziening van iets wat de HR eerder heeft beslist.

Fraus legis zal altijd eerder worden onderzocht door de HR, omdat het onderdeel is van het belastinggeschil. Het pleitbaar standpunt is onderdeel van het boetegeschil, dat altijd na het belastinggeschil behandeld wordt.

4.5 Gevolgen relatie tussen beide leerstukken

Uitsluiting van een boete is met name het hoofdvoordeel dat behaald wordt door het hebben van een pleitbaar standpunt. Wanneer het standpunt dus niet pleitbaar is, blijft de boete bestaan.

Belastingplichtigen nemen vaak een adviseur in de arm om hun fiscale zaken te regelen of te ondersteunen bij kiezen voor de voordeligste weg. Gezien de huidige wetgeving is dat vaak aan te raden. Het pleitbaar standpunt heeft hier ook effect op. Wanneer een belastingplichtige kiest voor de voordeligste weg en deze uiteindelijk gekenmerkt wordt als fraus legis en hij door de foutieve aangifte een boete opgelegd krijgt, schaadt dit de relatie met de adviseur. Het is dan ook met name interessant om te kijken of de belastingplichtige hier schuld draagt of dat dit deels ook toe te wijzen is aan de adviseur. In een zaak van Hof van 's-Hertogenbosch oordeelde het Hof dat er sprake was van een pleitbaar standpunt, mede doordat de belastingplichtige advies ingewonnen had van een adviseur. Dit doet lijken alsof advies van een belastingadviseur voldoende is om een pleitbaar standpunt te hebben. De

vraag die hierbij komt opspelen is, of het hebben van ingewonnen informatie voldoende is voor het hebben van een pleitbaar standpunt. In een arrest van 11 oktober⁵² noemt de HR dat de kennis en wetenschap van een adviseur aan de belanghebbende toegerekend wordt aan de belanghebbende. De belanghebbende wordt hierdoor dus indirect aangewezen als hoofdverantwoordelijke. Een aantal jaar later kwam dit in een ander arrest nogmaals naar boven. De HR stelde dat, tenzij de adviseurs gevolmachtigd zijn, het feitencomplex aan de belanghebbende wordt toegerekend.⁵³ De HR is dus van mening dat de ingewonnen raad van een adviseur tot de verantwoording van de belastingplichtige hoort.

De objectieve uitleg, die de HR gegeven heeft aan het pleitbaar standpunt, doet in dit geval wel recht aan het beginsel van fair play⁵⁴. Dit beginsel heeft betrekking op de bescherming van informatie die tussen cliënt en adviseur gedeeld worden. Door het beginsel van fair play kan de inspecteur geen gebruik maken van zijn bevoegdheid om deze informatie op te vragen. Hij is dus niet in staat om eventuele informatieuitwisselingen en of andere vormen van communicatie te achterhalen tussen cliënt en adviseur. De informatie omtrent de belastinggegevens van de cliënt blijven dus vertrouwelijk. De adviseur en cliënt hebben dus alle ruimte om de aangifte met elkaar te bespreken en hoe zij deze willen invullen, zonder zich zorgen te maken over eventueel belastende ideeën met elkaar uit te wisselen. Hierdoor komt de relatie tussen belastingplichtige en diens adviseur niet onder druk te staan.

Zeer recentelijk heeft de Europese raad een richtlijn aangenomen die ziet op situaties met agressieve fiscale planningsstructuren, welke met het doel om de belastinglast te verminderen, zijn opgezet. Adviseurs zijn verplicht zulke mogelijke structuren te melden bij de belastingdienst, zelfs wanneer men er uiteindelijk voor kiest deze niet te gebruiken. Lidstaten zijn vervolgens verplicht om deze informatie door te geven aan de centrale bank. De richtlijn is pas van kracht eind 2019. Door de richtlijn zal het in de toekomst moeilijker worden om belastingbesparende structuren op te zetten, zonder dat deze onderzocht worden door een overheidsinstantie. Nadeel aan deze regeling is dat het een grote administratieve last met zich mee en maakt de adviseur medeplichtig aan het opzetten van agressieve structuren.

De regeling gaat zagezegd in eind 2019. Tijd zal moeten wijzen of deze regeling de oplossing gaat zijn tegen agressieve planningsstructuren. Een probleem die kan opspelen is bijvoorbeeld de praktische uitvoering van de regeling. De basisregel stelt dat wanneer een adviseur en zijn client vallen onder het verschoningsrecht, dat de adviseur eventuele structuren niet hoeft te melden bij de Belastingdienst, maar de rapportageverplichting wel moet melden aan zijn of haar cliënt. Hierover is de regeling niet duidelijk.

⁵² HR 11 oktober 2002, BNB:2003/5

⁵³ HR 11 november 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT6018

⁵⁴ Nationale ombudsman 10-08-2016, 2016/073 (uitspraak), P.J Stolk

4.6 Verdere ontwikkelingen

De relatie tussen het pleitbaar standpunt en *fraus legis* is door het arrest van *Credit Suisse* duidelijk geworden. Toch blijven beide leerstukken vragen oproepen. De belangrijkste punten van discussie worden hieronder uitgewerkt.

Een rechterlijk oordeel dat sprake is van *fraus legis* leidt ertoe dat de rechterlijke macht zich bevindt binnen het gebied van de wetgever. De *trias politica* stelt een absolute scheiding tussen de drie machten, maar door het leerstuk *fraus legis* onderzoekt de rechterlijke macht vaak doel en strekking van een wet die bepaald is door de wetgevende macht. Dit kan leiden tot een spanningsveld. Hierdoor is de HR vaak terughoudend met het toepassen van een onderzoek naar *fraus legis*, om de *trias politica* te respecteren.

Dit is niet de enige reden dat de HR terughoudend is met het toepassen van het leerstuk. Wanneer het leerstuk wordt toegepast, bevindt de rechterlijke macht zich niet alleen aan de andere kant van de grens, de rechterlijke macht repareert de gaten in de wetgeving, iets wat niet haar taak is⁵⁵. Dit kan twee gevolgen hebben: de wetgever kan scherpere verliezen op het aanpassen van de wetgeving en misschien daardoor niet actief op de ontwikkelingen anticiperen. Maar het kan ook van een andere kant bekeken worden: wanneer de rechterlijke macht de grijze gebieden van de wet definieert met jurisprudentie hoeft de wetgever niet per se de wet meer aan te passen. De invulling van het grijze gebied kan dan vanuit rechterlijke macht gebruikt worden in toepasbare casussen. Daarnaast schept dit duidelijkheid voor de belastingplichtige, want slechte of niet volledige wetgeving kan een negatieve invloed hebben op de belastingplichtige.⁵⁶

Niet alleen het leerstuk van *fraus legis* is niet volledig dichtgetimmerd, ook het leerstuk van pleitbaar standpunt kent vage grenzen. Bijvoorbeeld, uit het *Credit Suisse* arrest blijkt niet alleen dat een pleitbaar standpunt *fraus legis* uitsluit, maar ook dat de aangedragen standpunten, die uiteindelijk voldoende pleitbaar zijn, op een later moment vastgesteld mogen worden. Het ontstaan van het standpunt is niet beslissend wat een latere of andere onderbouwing mogelijke maakt, zo blijkt uit de woorden van A-G Wattel⁵⁷. Deze uitspraak is met name interessant als men dit bekijkt vanuit *backwards induction*⁵⁸. *Backwards induction* is een proces waarbij terug geredeneerd wordt in de tijd. Wanneer de belastingplichtige ervan op de hoogte is dat het hebben van een pleitbaar standpunt een boete en *fraus legis* uitsluit en hij op een later moment het standpunt mag vormen, omdat het hebben van een pleitbaar standpunt ten tijde van de aangifte niet beslissend is, vormt dit een mogelijkheid tot een groot

⁵⁵ Gribnau 2004

⁵⁶ Gribnau 2013b

⁵⁷ ECLI:NL:PHR:2016:897

⁵⁸ John von Neumann and Oskar Morgenstern, "Theory of Games and Economic Behavior", Section 15.3.1. Princeton University Press.

voordeel voor de belastingplichtige. De belastingplichtige wordt hierdoor tijd gegund met een voldoende verdedigbaar standpunt te komen.

In de huidige tijd is zoveel relevante informatie voor de belastingplichtige beschikbaar voor het vormen van een verdedigbaar pleitbaar standpunt dat het wellicht mogelijk kan zijn om zo een aanzienlijke kans te hebben fiscale voordelen te bewerkstelligen. Dit werkt 'moral hazard' in de hand. Moral hazard⁵⁹, letterlijk vertaald als moreel wangedrag, is een economisch begrip dat ziet op het gedrag van mensen wanneer zij niet direct aansprakelijk meer zijn voor hun daden. Door het hebben van een pleitbaar standpunt, wordt fraus legis zonder enig pardon uitgesloten, terwijl de rechtshandelingen die strijdig zijn wel met opzet tot stand zijn gekomen. Het pleitbaar standpunt staat dus tussen de belastingplichtige en de beboete gevolgen van fraus legis in, wat de belastingplichtige niet volledig direct aansprakelijk maakt.

De leerstukken van fraus legis en pleitbaar standpunt lijken aardig gevormd te zijn, de grenzen zijn er en de relatie tussen beide wordt steeds meer gedefinieerd. Toch blijven de twee leerstukken als een puzzel die nog niet af is. Sommige puzzelstukjes liggen niet op de juiste plaats en sommige moeten nog gevonden worden. Toch kunnen vragen in de bovengenoemde situaties alleen beantwoord worden door een uitspraak van de HR. Wat nodig lijkt is een duidelijke gedragsnorm waaraan een belastingplichtige zich dient te houden en wellicht ook de adviseurs die achter de belastingplichtige staan. Het zal echter vrij moeilijk worden om deze gedragsnorm te vormen, aangezien er sprake is van beschermde informatie asymmetrie⁶⁰ tussen de belastingplichtige en de inspecteur. Hoogstwaarschijnlijk kan deze asymmetrie niet opgelost worden. Informatie asymmetrie omvat het probleem dat de ene partij in een geschil meer weet dan de andere partij. Hierdoor heeft de ene partij meer kennis van de situatie en kan dit tegen de andere partij gebruiken. Dit kan ontstaan tussen de belastingplichtige en de inspecteur.

4.7 Uitleiding

Fraus legis wordt vastgesteld in het belastinggeschil van een arrest. De inspecteur moet bewijzen dat er sprake is van rechtshandelingen die in strijd zijn met doel en strekking van de wet. De HR oordeelt uiteindelijk of de inspecteur er voldoende in geslaagd is fraus legis te bewijzen. Wanneer hieruit volgt dat er inderdaad sprake is van fraus legis, zal de HR onderzoeken of er sprake is van een pleitbaar standpunt. Voldoen de naar voren gebrachte standpunten aan de voorwaarden van een pleitbaar standpunt, dan zal er geoordeeld worden dat er sprake is van een pleitbaar standpunt. Wanneer hier sprake van is, sluit dit een boete

⁵⁹ Mirrlees, J. A. (1999). The theory of moral hazard and unobservable behaviour: Part I. *The Review of Economic Studies*, 66(1), 3-21.

⁶⁰ Balakrishnan, S., & Koza, M. P. (1993). Information asymmetry, adverse selection and joint-ventures: Theory and evidence. *Journal of economic behavior & organization*, 20(1), 99-117.

en fraus legis uit. De HR heeft duidelijk gemaakt dat het hebben van een pleitbaar standpunt opzet of grove schuld uitsluit. Desondanks leidt de relatie tussen beide leerstukken nog wel tot vragen. Het kan zijn dat moral hazard optreedt of dat adviseurs juist net dat stapje te ver gaan in hun taak om de belastingplichtige te ondersteunen in de hun keuze tot de voordeligste weg.

Hoofdstuk 5: Conclusie en aanbevelingen

Voordat de probleemstelling beantwoord zal worden, zullen de deelvragen uit de inleiding kort besproken worden.

5.1 Deelvragen

5.1.1 Wat houdt een pleitbaar standpunt in?

Het leerstuk pleitbaar standpunt heeft zich vanaf de jaren '80 gevormd tot een uiterst handig middel voor de belastingplichtige. Ontstaan vanuit het idee dat een belastingplichtige een foutieve aangifte kan doen, zonder zich hier bewust van te zijn waardoor opzet ontbreekt, kan het pleitbaar standpunt een redding vormen door de boete te vernietigen die opgelegd wordt voor het doen van een foutieve aangifte. Een pleitbaar standpunt is namelijk een goede manier een boete te vrijdelen, die vaak ten gevolge van een foutieve aangifte opgelegd wordt. Als men ten tijde van het doen van aangifte gemeend heeft deze juist ingevuld te hebben en dit achteraf niet het geval blijkt te zijn, kan de rechter onderzoeken of er sprake is van een pleitbaar standpunt. Om te voldoen aan een pleitbaar standpunt wordt er getoetst aan een drietal voorwaarden:

1. Er moet voldaan worden aan een juiste interpretatie of toepassing van het recht.
2. Het standpunt moet naar objectieve maatstaven verdedigbaar zijn.
3. Het standpunt moet gebaseerd zijn op de vastgestelde feiten die samenvallen met de gedane aangifte.

Deze voorwaarden gelden cumulatief; het voldoen aan een of twee voorwaarden is niet voldoende voor het hebben van een pleitbaar standpunt. De eerste voorwaarde gaat vooral in op of de aangifte in lijn is met zuivere rechtsoordelen. De belastingplichtige moet redelijkerwijs gemeend hebben dat hij de bedoeling van de wet volgde. Probleem bij dit criterium is dat de wet een 'open norm' hanteert. Bij een 'open norm' is de wet niet altijd volledig in het omschrijven van begrippen en daardoor ruimte laat voor een vrije interpretatie. Het tweede criterium ziet er vooral op toe dat de belastingplichtige op een redelijke manier tot de conclusie had kunnen komen dat de rechtshandelingen juist waren. Het laatste criterium is het gevolg van de eerste twee criteria. Het pleitbaar standpunt moet aansluiten met de aangifte en kan daardoor niet gebaseerd zijn op andere feiten. De feiten die naar voren gebracht worden in het boetegeschil moeten ook daadwerkelijk in lijn zijn met de aangifte.

De rechter is degene die onderzoekt of er sprake is van een pleitbaar standpunt. Hier kan hij verschillende methodes voor hanteren. De bekendste methode is de wetshistorische methode. Hierbij wordt gekeken wat het doel van de wet in de parlementaire geschiedenis was. Wanneer de rechter oordeelt dat er sprake is van een pleitbaar standpunt, wordt de opgelegde boete vernietigd.

5.1.2 Wat houdt *fraus legis* in?

Het Latijnse woord *fraus* komt van bedrog, wat de combinatie *fraus legis* de volgende betekenis geeft; bedrog van de wet. De vorming van het begrip *fraus legis* vond al plaats in de tijd van de Romeinen. Zij waren de eersten die niet keken naar de letter van de wet zelf maar naar de geest van de wet. Binnen Nederland kende *fraus legis* zijn introductie in het driedagenarrest.

Fraus legis is het handelen in strijd met doel en strekking van de wet. De rechtshandelingen moeten zo zijn vorm gegeven dat het doel van de wet gemist wordt. Ook aan dit leerstuk is een aantal voorwaarden verbonden:

1. Het motief dat de belastingplichtige voor ogen heeft, moet duiden op belastingbesparing.
2. De doel en strekking van de wet wordt door de belastingplichtige miskend.

De eerste voorwaarde omvat met name het motief van de belastingplichtige. Dit is een subjectieve voorwaarde. Het hoofdmotief dat de belastingplichtige voor ogen had moet met name gericht zijn op besparing van de hoogte van de belasting. De tweede voorwaarde is de objectieve voorwaarde van het leerstuk. Het ziet met name toe op de rechtshandelingen van de belastingplichtige. Als deze zo zijn opgezet dat de rechtstoestand bijna gelijk is aan die de wet voorschrijft, wordt doel en strekking gemist. Subjectieve standpunten worden niet meegenomen. Eigenlijk ziet de tweede voorwaarde toe op een sluwe opgezette constructie die doet lijken alsof het de letter van de wet volgt, maar dit niet het geval is.

Wanneer er aan beide voorwaarde voldaan wordt, is er sprake van *fraus legis*. De inspecteur zal dit moeten bewijzen in een geschil. Wanneer de rechter zich aansluit bij de inspecteur, heeft de belastingplichtige nog wel het recht om tegenbewijs te leveren. Mocht de belastingplichtige niet slagen, dan blijft het oordeel van *fraus legis* staan.

Wanneer er sprake is van *fraus legis* kan een tweetal middelen ingezet worden om toch tot de juiste heffing te komen. Dit kan door substitutie; de besmette rechtshandeling wordt dan vervangen door een rechtshandeling die wel in lijn is met de wet, of dit kan doordat de besmette rechtshandeling genegeerd wordt. Er wordt dan belasting geheven alsof de handeling niet plaats heeft gevonden.

5.1.3 Hoe zijn fraus legis en een pleitbaar standpunt met elkaar verbonden?

Fraus legis wordt bepaald in het belastinggeschil, dat voor het boetegeschil behandeld wordt. Hierdoor kan fraus legis gevolgd worden door een pleitbaar standpunt. Wanneer er sprake is van een pleitbaar standpunt, wordt fraus legis uitgesloten. Er bestaat dus een correlerende relatie tussen beide leerstukken. Uit het Credit Suisse arrest blijkt dat de HR van mening is dat wanneer er sprake is van een pleitbaar standpunt, grove schuld of opzet uitgesloten zijn. Dit heeft direct uitwerking op het oordeel over toepassing van fraus legis.

De vaststelling van een pleitbaar standpunt heeft als gevolg dat de belastingplichtige geen boete is verschuldigd.

Toch zijn er grijze gebieden in de relatie tussen beide leerstukken. Niet alle grijze gebieden zijn ingekleurd en met de huidige samenleving waarin informatievoorziening soms sneller lijkt te gaan dan men kan beseffen, zullen deze grijze gebieden nog nader getoetst moeten worden. Adviseurs en belastingplichtigen zullen door gebruik te maken van verschillende jurisprudentie, die overal ter wereld beschikbaar is in de huidige maatschappij, toch opzoek gaan naar eventuele lope holes in de wet.

Voorbeelden hiervan zijn mogelijk moral hazard en informatie asymmetrie. Moral hazard kan veroorzaakt worden doordat de belastingplichtige, door het in tweede instantie hebben van de mogelijkheid van een pleitbaar standpunt, niet direct aansprakelijk wordt gehouden voor de gemaakte fouten in de aangifte en dit risicovol handelen (het doen van een discutabele aangifte) in de hand werkt. Informatie asymmetrie ontstaat doordat de ene partij meer informatie heeft dan de andere.

De grijze gebieden kunnen worden opgehelderd door het vormen van een gedragsnorm. Het lastige met het vormen van een gedragsnorm is wel dat het zich bevindt in het subjectieve deel van het recht. Het is moeilijk te toetsen of de belastingplichtige, adviseur en de inspecteur zich beiden aan de norm houden.

5.2 Conclusie en aanbevelingen

De conclusie zal antwoord geven op de probleemstelling:

“In hoeverre is een pleitbaar standpunt voldoende helder geformuleerd om fraus legis uit te sluiten?”

Naar mijn mening is een pleitbaar standpunt helder gedefinieerd. De voorwaarden zijn door de jaren heen duidelijk bepaald en dekken vrijwel alle aspecten af. Daarnaast is het duidelijk dat een pleitbaar standpunt fraus legis uitsluit. Deze twee leerstukken zijn in de huidige fiscale

sferen niet los van elkaar te bedenken. Ondanks het feit dat beide leerstukken een grote historie kennen, voorwaarden en duidelijke gevolgen, zijn alle vragen rondom de leerstukken en de relatie tussen beide nog zeker niet voldoende beantwoordt. Zolang de wetgevende macht hier niet zal ingrijpen, zullen deze vragen met name beantwoord worden in jurisprudentie. De jurisprudentie rondom dit onderwerp is in mijn mening voorlopig niet uitgegroeid en zal nog meerdere grote vraagstukken inkleuren.

Toch worden er vandaag de dag nog vele vraagtekens geplaatst bij beide leerstukken. Niet alleen op inhoudelijk gebied, maar ook op de uitwerking in de wet en de uitwerking op cliënt, inspecteur en adviseur. Een voorbeeld hiervan is het feit dat adviseurs sterk worden uitgedaagd op de randen van de wet op te zoeken wanneer dit leidt tot belastingbesparing. Een pleitbaar standpunt lijkt hun redding wanneer de situatie uit de hand gelopen is en toch gekenmerkt wordt als *fraus legis*. Kortom het werkt speculatie met de wet in de hand. Dit is bijvoorbeeld het geval bij *backwards induction*. Door vanuit het pleitbaar standpunt terug te kijken naar de mogelijkheden bij die men dan overhoudt bij het invullen van de aangifte, kunnen er toch besmette rechtshandelingen tot stand komen. Daarnaast werkt het ook moral hazard in de hand.

Een gedragsnorm kan een oplossing zijn. Door voorwaarden aan de gedragsnorm toe te voegen kan de gedragsnorm op zich zorgen voor een oplossing. Zelf wil ik pleiten voor een vrijwillige gedragscode door de beroepsgroep van belastingadviseurs. Dit is dus een vorm van zelfregulering, waar zowel belastingplichtige als adviseur behoefte aan kunnen hebben. Wanneer er transparant omgegaan wordt met de gedragsnorm wordt een zelf corrigerend middel toegepast. Deze code kan vervolgens weer getoetst worden in een belastinggeschil of boetegeschil. Mocht dit na verloop van tijd toch geen effect hebben, kan de wetgever alsnog zelf het heft in handen nemen.

Bibliografie

Hoge Raad

- HR 26 mei 1926, NJ:1926/723
- HR 24 september 1980, BNB:1980/331
- HR 21 september 1983, BNB:1984/24
- HR 11 juni 1984 BNB:1984/268
- HR 21 november 1984, BNB:1985/32
- HR 20 maart 1985, BNB:1985/171
- HR 17 juni 1987, BNB 1987/289
- HR 11 mei 1988, BNB:1988/289
- HR 7 september 1988 BNB:1988/319
- HR 8 juli 1992, BNB 1992/308
- HR 16 september 1992, BNB 1993/223
- HR 23 september 1992 BNB:1993/193
- HR 6 september 1995 BNB: 1996/4
- HR 6 oktober 1999, BNB: 2000/19
- HR 11 oktober 2002, BNB: 2003/5
- HR 12 september 2003 BNB:2004/75
- HR 11 november 2005, BNB: 2006/147
- HR 11 november 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT6018
- HR 28 oktober 2011 BNB:2012/25
- HR 10 februari 2012, BNB 2012/128
- HR 2 maart 2012, BNB 2012/123
- HR 19 april 2013, BNB 2013/156
- HR 6 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2016:1350
- HR 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2167
- HR 15 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:38
- HR 21 april 2017, V-N 2016/53.11, ECLI:NL:HR:2017:638

Jurisprudentie

- ECLI:NL:PHR:2016:897

Artikelen

Balakrishnan, S., & Koza, M. P.

Balakrishnan, S., & Koza, M. P. (1993). Information asymmetry, adverse selection and joint-ventures: Theory and evidence. *Journal of economic behavior & organization*, 20(1), 99-117.

M. Chin-Oldenziel en mevr. mr. M. Belkaid-Koubia

M. Chin-Oldenziel en mevr. mr. M. Belkaid-Koubia, "Fraus legis, het normvereiste geanalyseerd", Weekblad voor fiscaal recht, WFR 2013/1492

Gribnau, J. L. M.

Gribnau, J. L. M. (2004). Trias politica in fiscalibus:Een kwestie van geven en nemen'. NTFR: Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, 4(14), 1-4.

Mirrlees, J. A.

Mirrlees, J. A. (1999). The theory of moral hazard and unobservable behaviour: Part I. *The Review of Economic Studies*, 66(1), 3-21.

Niessen 1984

Niessen 1984 R.E.C.M. Niessen, Richtige heffing en fraus legis, WFR 1984/1661

John von Neumann and Oskar Morgenstern

John von Neumann and Oskar Morgenstern, "Theory of Games and Economic Behavior", Section 15.3.1. Princeton University Press.

Gribnau, J. L. M.

Gribnau, J. L. M. (2013). Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen. MBB: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad voor Belastingrecht en Belastingpraktijk, 82(7-8), 203-216.

Boeken

De Blieck e.a. 2015

L.A. de Blieck, J. de Blieck, E.A.G. van der Ouderaa, R.J. Koopman, S.C.W. Douma, J. Wortel, Algemene wet inzake rijksbelastingen, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

R.A. de Boer en J.C.G.M. Naalden

R.A. de Boer en J.C.G.M. Naalden, 'Het leerstuk van fraus legis – een overzicht en enkele recente ontwikkelingen', Forfaitair 2013, p. 8-13

De Digesta

De Digesta, romeins rechtboek

Geppaart 1965

Ch.P.A. Geppaart, Fiscale rechtsvinding, Zutphen: Nauta 1965.

Gribnau 2012

J.L.M. Gribnau, 'Instrumentalisme en vrijheid', NTFR 2012/517.

Niessen 2009

R.E.C.M. Niessen, Rechtsvinding in belastingzaken, Amersfoort: Sdu 2009.

Prof. Dr. H. Vermeulen

Prof. Dr. H. Vermeulen, "Richtige heffing", Cursus Belastingrecht, FBR 7.3.1

P.J. Wattel

P.J. Wattel, "Fraus Legis" Algemeen belastingrecht, Kluwer Deventer 1999

Besluit staatssecretaris

Besluit staatssecretaris 9 november 2000, RTB2000/2474M

Conclusie A-G

<i>Datum</i>	<i>ECLI/BNB</i>	<i>Paragrafen</i>
11 augustus 2010	ECLI:NL:PHR:2011:BN7194	2.4.1, 2.5.1.1, 2.5.4
12 september 2003	BNB 2004/75	2.3.1, 2.4.1, 2.5.3, 3.4.3.6.4, 4.2.1, 4.3.3, 6.5.1.1

Overig

Nationale ombudsman 10-08-2016, 2016/073 (uitspraak), P.J Stolk