

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

Het buitenwettelijke leerstuk onder de loep: Een kritische evaluatie

Naam student:	Fabian Gonesh
Studentnummer:	509631
Begeleider:	Dhr. Mr. R.B.N. van Ovost
Tweede beoordelaar:	Dhr. Mr. T.C. Hoogwout
Aantal woorden:	14.999
Datum definitieve versie:	1 maart 2023

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Voorwoord

Geachte lezer,

Met veel enthousiasme presenteer ik u mijn onderzoek over fraus legis en de mogelijke inbreuk op de rechtszekerheid van de belastingplichtige. Momenteel ben ik bezig met de Bachelor Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Tijdens een college vennootschapsbelasting kwam ik voor het eerst in aanraking met dit leerstuk en sindsdien heeft het mijn belangstelling gewekt. Gezien mijn bovengemiddelde interesse in dit leerstuk heb ik besloten om dit onderwerp te kiezen voor mijn onderzoek.

Deze scriptie is bedoeld voor (toekomstige) fiscalisten, advocaten, rechters, inspecteurs, belastingplichtigen en andere geïnteresseerden in de rechtspraak. Ik hoop dat mijn onderzoek een bijdrage kan leveren aan de discussie over fraus legis en de rechtszekerheid.

Tijdens het schrijven van deze scriptie heb ik veel steun en hulp ontvangen. Allereerst wil ik mijn begeleider, die mij altijd heeft geholpen en geadviseerd, enorm bedanken. Maar ook mijn ouders, zus en vrienden, die altijd achter mij staan en mij hebben gemotiveerd, wil ik bedanken.

Met deze scriptie hoop ik u te informeren en te boeien over fraus legis en de mogelijke strijd met de rechtszekerheid.

Met vriendelijke groet,

Fabian Gonesh

Rotterdam, 1 maart 2023

Inhoudsopgave

<i>Voorwoord</i>	2
<i>Lijst van gebruikte afkortingen</i>	5
1. Inleiding	6
1.1 Aanleiding voor het onderzoek	6
1.2 Probleemstelling	8
1.3 Relevantie	8
1.4 Afbakening	9
1.5 Onderzoeksmethode	9
1.6 Opzet van het onderzoek	9
2. De uiterste redmiddelen	11
2.1 Inleiding	11
2.2 De richtige heffing	12
2.3 Het leerstuk fraus legis	14
2.4 De verschillen	19
2.5 Tussenconclusie	20
3. De twee voorwaarden van toepassing	21
3.1 Inleiding	21
3.2 Motiefvereiste	21
3.2.1 Inleiding	21
3.2.2 Doorslaggevend motief	22
3.2.3 Meerwegenleer	25
3.2.4 Derdenwerking	26
3.3 Normvereiste	27
3.3.1 Inleiding	27
3.3.2 Wetshistorische methode	29
3.3.3 Wetssystematische methode	30
3.3.4 Reële betekenis van rechtshandelingen	32
3.3.5 Compenserende heffing	33
3.4 Tussenconclusie	35
4. Een inbreuk op de rechtszekerheid	36
4.1 Inleiding	36
4.2 Een kijkje in het belastingrecht	37
4.3 Toetsing	41
4.4 Tussenconclusie	46
5. Conclusie en aanbevelingen	47
5.1 Samenvatting en conclusie	47
5.2 Aanbevelingen voor vervolgonderzoek	50

<i>Literatuurlijst</i>	51
Tijdschriften.....	51
Boeken	52
<i>Jurisprudentielijst</i>	53
<i>Parlementaire stukken</i>	54
<i>Internetartikelen</i>	54

Lijst van gebruikte afkortingen

Abbb	Algemene beginselen van behoorlijk bestuur
Art.	Artikel
A-G	Advocaat-Generaal
ANPR	Automatic Number Plate Recognition
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
BNB	Beslissingen in belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak
FL	Fraus legis
HR	Hoge Raad
RH	Richtige heffing
Staatssecretaris	Staatssecretaris van Financiën
Wet RH 1925	Wet tot bevordering van de richtige heffing der directe belastingen van 29 april 1925

1. Inleiding

1.1 Aanleiding voor het onderzoek

De aanpak van belastingontwijking is een hot topic binnen de Nederlandse politiek. Zo verzekert de Staatssecretaris van Financiën (hierna: Staatssecretaris) middels een brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal dat de aanpak van belastingontwijking de hoogste prioriteit heeft voor het kabinet.¹ Belastingontwijking doet zich voor wanneer een belastingplichtige van bepaalde constructies gebruikmaakt om minder tot geen belasting te betalen. Strikt genomen is het ontwijken van belasting legaal, zolang binnen de grenzen van de wet gebleven wordt. Tot op zekere hoogte is een belastingplichtige vrij om een weg te bewandelen die fiscaal het meest gunstig is, aldus de Hoge Raad (hierna: HR).² Echter wordt belastingontwijking door menig burger als immoreel ervaren en dit heeft verschillende (negatieve) economische effecten tot gevolg. Belastingontwijking kan onder andere leiden tot:

1. Het verminderen van de overheidsinkomsten met als gevolg dat de Staat minder geld heeft om te besteden aan publieke goederen.
2. Het afnemen van het vertrouwen in de Staat, aangezien burgers zich bewust worden van het feit dat bedrijven en individuen belasting ontwijken.
3. Het belemmeren van groei in het bedrijfsleven, aangezien belastingontwijkende bedrijven een concurrentievoordeel kunnen behalen ten opzichte van hun concurrenten.
4. Het ervaren van een verhoogde belastingdruk bij de burger, aangezien de Staat de misgelopen inkomsten op een andere manier bij de burgers zal verhalen.³

Belastingparadijzen spelen een cruciale rol als het gaat om belastingontwijking. Landen en gebieden kunnen worden aangemerkt als belastingparadijzen, indien zij beschikken over gunstige belastingwetgeving en/of geheimhoudingsverplichtingen. Vermogende individuen en bedrijven kunnen hier hun behaalde winsten en vermogen stallen om daarmee belasting te omzeilen.⁴ Tax Justice Network, een internationale belangenorganisatie, publiceert

¹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2017.

² HR 13 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH5619, *BNB 2009/123*, nr. 43946, r.o. 3.3.

³ Rijksoverheid, 'Aanpak belastingontwijking en belastingontduiking', januari 2023.

⁴ *Aanhangsel Handelingen II 2021/22*, nr. 2022Z00467.

jaarlijkse indexen van belastingparadijzen. In hun rapport van november 2020 komt naar buiten dat Nederland gezien zijn gunstige vestigingsklimaat tot de as van belastingontwijking behoort.⁵ Silvain Nielke, partner bij Ernst & Young, legt uit waarom ons land als belastingparadijs kan worden gezien. Zo benoemt hij de deelnemingsvrijstelling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, het uitgebreide en gunstige verdragennetwerk én de mogelijkheid om vooraf zekerheid te krijgen als belangrijke pijlers van ons gunstige fiscale vestigingsklimaat.⁶ Hoe groot het probleem rondom belastingontwijking wereldwijd is, werd overduidelijk na de publicatie van de Pandora Papers in oktober 2021. Hierin werd onthuld hoe politici, wereldleiders, miljardairs en andere beroemdheden mogelijk misbruik maken van offshore constructies in belastingparadijzen om belastingen op bezittingen en vermogensbestanddelen te ontwijken.⁷

Belastingontwijking doet zich ook voor wanneer een belastingplichtige volgens de letter van de wet handelt, maar dit handelen niet in overeenstemming met doel en strekking van de wet is. Denk bijvoorbeeld aan de situatie waarbij twee personen voor één dag een geregistreerd partnerschap aangaan om aanspraak te maken op een bepaalde vrijstelling om daarmee belastingheffing te voorkomen.⁸ Hoewel dit soort transacties strikt genomen legaal zijn, zijn deze vaak bedoeld om belasting te ontwijken met als gevolg dat deze transacties lijnrecht tegenover de bedoeling van de wetgever komt te staan. Om zulke ontgaanssituaties te bestrijden, heeft de inspecteur een bijzonder instrument achter de hand: Het leerstuk van *fraus legis* (hierna: FL). Dit is een buitenwettelijk leerstuk dat in Nederland voor het eerst tijdens het zogenoemde ‘driedagenarrest’ in 1926 is toegepast. FL vertoont veel overeenkomsten met een soortgelijk instrument: Richtige heffing (hierna: RH). Beide instrumenten dienen als laatste redmiddel van de inspecteur om belastingontwijking tegen te gaan. Beide zijn geen heffingsinstrumenten, maar methoden om de wet uit te leggen. Succesvolle toepassing van deze instrumenten leidt vaak tot een verhoogde aanslag met als

⁵ P. Leclerc, ‘Nederland nummer drie op lijst belastingparadijzen’, oktober 2022.

⁶ S. Nielke, ‘Silvain Nielke (EY) beantwoordt zeven vragen over het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat’, oktober 2022.

⁷ Redactie De Nederlandsche Bank, ‘Wat moeten instellingen doen met de Pandora Papers’, oktober 2022.

⁸ HR 15 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY0548 (concl. A-G Wattel), *BNB 2013/151*, nr. 11/05609, m.nt. J.C. van Straaten.

gevolg dat de belastingplichtige alsnog de verschuldigde belasting, die hij in eerste instantie dacht te omzeilen, dient te betalen.⁹

1.2 Probleemstelling

Toepassing van FL lijkt de rechtszekerheid van de belastingplichtige te schaden. Leenders, fiscaal advocaat bij VOI advocaten, merkt terecht op dat het moeilijk is om precies te bepalen wanneer iemand zich aan de letter van de wet houdt, maar niet aan het doel en de strekking ervan. Dit heeft als gevolg dat een bepaalde mate van onzekerheid en subjectiviteit ontstaat bij de interpretatie van de wet.¹⁰ Zodoende luidt de probleemstelling van mijn onderzoek:

“Schaadt de wijze waarop fraus legis in het Nederlandse belastingrecht wordt toegepast de rechtszekerheid van de belastingplichtige?”

Aan de hand van de volgende deelvragen kan een antwoord op de probleemstelling geformuleerd worden:

1. Wat wordt verstaan onder het begrip fraus legis en waarin verschilt dit leerstuk met de richtige heffing?
2. Wat houden de toepassingsvoorwaarden in en hoe hebben deze zich door de jaren heen ontwikkeld?
3. In hoeverre leidt toepassing van fraus legis tot rechtsonzekerheid en wat zijn de eventuele gevolgen?

1.3 Relevantie

Dit onderzoek kan helpen om een beter begrip te krijgen van de werking van FL en hoe dit instrument kan worden toegepast in de praktijk. Het is van belang dat iedereen op de hoogte is van de voorwaarden waaronder FL kan worden toegepast en welke maatregelen de belastingplichtige kan nemen om eventuele risico's te beperken. Daarnaast wordt rechtszekerheid als een essentieel rechtsbeginsel in onze rechtstaat beschouwd. Dit brengt met zich mee dat burgers moeten kunnen vertrouwen op de geldende regels en dat de

⁹ R. Marchal, NDFR Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen, oktober 2022.

¹⁰ M. Muller, 'Fraus legis verdient aandacht van de wetgever', januari 2023.

overheid zich hieraan houdt. Om rechtszekerheid te waarborgen is het van belang om te onderzoeken welke impact de toepassing van FL heeft op de rechtspositie van belastingplichtigen.¹¹ Ook dit kan bijdragen aan een beter begrip van de werking van FL en het kan helpen om eventuele knelpunten in de toepassing van het instrument op te sporen en op te lossen.

1.4 Afbakening

In dit onderzoek passeert het buitenwettelijk leerstuk de revue, waarbij louter gekeken wordt naar de toepassing van het leerstuk in het Nederlandse belastingrecht. Internationale wetgeving zal slechts aan bod komen voor zover dit ook geïmplementeerd is in de nationale wetgeving. Daarnaast zullen enkel de twee bijzondere methoden van rechtsvinding besproken worden. Andere methoden van rechtsvinding, zoals fiscale herkwalificatie en de extensieve interpretatie van de rechtsregel blijven, gezien de relevantie van dit onderzoek, buiten beschouwing. Tot slot is er voor gekozen om in dit onderzoek niet in te gaan op het zogenaamde ‘pleitbaar standpunt’.

1.5 Onderzoeksmethode

Wetenschappelijke bronnen zijn geraadpleegd om de betrouwbaarheid van het onderzoek te waarborgen. Gezien het onderwerp en de probleemstelling is gekozen om literatuuronderzoek te verrichten. De volgende wetenschappelijke bronnen zijn geraadpleegd: Boeken, tijdschriften, artikelen, Kamerstukken en rapporten. Jurisprudentie is via online bronnen opgezocht met zoektermen als ‘fraus legis’, ‘richtige heffing’, ‘motief- en normvereiste’, ‘legaliteitsbeginsel’ en ‘rechtszekerheidsbeginsel’. Ik heb mij daartoe hoofdzakelijk gefocust op arresten die gepubliceerd zijn in het tijdschrift *Beslissingen in belastingzaken*, Nederlandse Belastingrechtspraak (hierna: BNB).

1.6 Opzet van het onderzoek

In elk hoofdstuk zal één deelvraag behandeld worden en aan het eind van elk hoofdstuk volgt een tussenconclusie. Hoofdstuk 2 staat in het teken van de bijzondere rechtsmiddelen: Het leerstuk FL en RH. Beide instrumenten zullen besproken en vervolgens met elkaar vergeleken

¹¹ Poelmann 2022/4.1.1.A.

worden. Hoofdstuk 3 betreft de stappen die de HR doorloopt om te bepalen of het buitenwettelijke leerstuk terecht is toegepast. Hierbij zullen het motief- en normvereiste grondig geanalyseerd worden. Hoofdstuk 4 behandelt de discussie over FL en de rechtszekerheid. In dit hoofdstuk zal het buitenwettelijke leerstuk getoetst worden aan het legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel. Hoofdstuk 5 bevat de samenvatting en conclusie van het onderzoek. De antwoorden op de deelvragen worden besproken en een antwoord op de probleemstelling zal geformuleerd worden. Indien het onderzoek het toelaat, worden aanbevelingen en suggesties voor vervolgonderzoek gedaan.

2. De uiterste redmiddelen

2.1 Inleiding

Het leerstuk FL kent een lange geschiedenis in de rechtspraak. Al in het Romeinse recht werd aandacht besteed aan de wil van de wetgever en niet enkel aan de bewoordingen van de wet. Aldus hanteerden de Romeinse juristen een ruime interpretatie van de wet: Een belastingplichtige kan zich bij handelingen tegen de bedoeling van de wet niet alleen achter de bewoordingen ervan verschuilen. In het Romeinse recht werd dit handelen als onbillijk beschouwd, aangezien een belastingplichtige belastingvoordelen beoogt te realiseren.¹²

Het buitenwettelijke leerstuk werd in Nederland voor het eerst door de HR toegepast tijdens het driedagenarrest op 26 mei 1926. In de jaren die volgden is het buitenwettelijke leerstuk amper toegepast. Tot de jaren tachtig werden ontgaanssituaties vooral bestreden met RH. RH is net als FL een rechtsvindingsinstrument en vindt zijn oorsprong bij de invoering van de Wet tot bevordering van de richtige heffing der directe belastingen van 29 april 1925 (hierna: Wet RH 1925).¹³ Beide instrumenten kunnen pas worden toegepast als andere methoden van rechtsvinding geen duidelijke oplossing bieden. Beide fungeren als laatste correctiemogelijkheid van de inspecteur en worden derhalve de uiterste redmiddelen genoemd. Succesvolle toepassing van FL of RH leidt alsnog tot het bereiken van het door de wetgever beoogde doel.¹⁴

In dit hoofdstuk zullen de twee uiterste redmiddelen besproken en vergeleken worden. Hierbij zal ingegaan worden op de ontstaansgeschiedenis, de voorwaarden van toepassing en de gevolgen van toepassing. Het hoofdstuk eindigt met een tussenconclusie, die antwoord geeft op de eerste deelvraag:

*Wat wordt verstaan onder het begrip *fraus legis* en waarin verschilt dit leerstuk met de *richtige heffing*?*

¹² R. Marchal, NDFR Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen, par. 2.1, oktober 2022.

¹³ De Werd 2022/7.4.1.

¹⁴ R. Marchal, NDFR Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen, par. 1, oktober 2022.

2.2 De richtige heffing

De invoering van de Wet RH 1925 vormde het startpunt van de bestrijding van ontgaanssituaties in het Nederlandse belastingrecht. Aanleiding hiervoor waren de in de jaren twintig toegenomen constructies om belasting te ontwijken met behulp van naamloze vennootschappen. Nederland kende in die periode nog geen winst- of vennootschapsbelasting van lichamen. Enkel uitgekeerde winst werd belast met dividend- en tantiëmebelasting. Als gevolg hiervan kon men belastingheffing ontgaan door zijn bedrijf of vermogen over te brengen in een naamloze vennootschap en vervolgens geen dividend uit te keren.¹⁵ Het vermogen bleef in de naamloze vennootschap zitten, waardoor dit onbelast bleef. Om dit soort ontgaanssituaties een halt toe te roepen, introduceerde de wetgever de Wet RH 1925. In 1959 zijn de bepalingen van de Wet RH 1925 praktisch onveranderd overgenomen bij de invoering van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR). Op het moment van schrijven zijn deze bepalingen terug te vinden in Hoofdstuk VI van de AWR, artikel (hierna: art.) 31 tot en met 36.¹⁶

Uit de Memorie van Toelichting volgt dat de Wet RH 1925 gericht is tegen misbruiksituaties. Dit zijn situaties, waarbij rechtshandelingen enkel zijn aangegaan om belastingen te ontgaan, die achterwege zouden blijven, indien daarmee geen belasting kon worden ontgaan.¹⁷ Op grond van de omstandigheid hebben deze rechtshandelingen geen wezenlijke verandering van feitelijke verhoudingen ten doel gehad. Indien deze situaties zich voordoen, kan de inspecteur een (verhoogde) aanslag met toepassing van RH opleggen.¹⁸ Het besluit van de inspecteur om een aanslag met toepassing van RH vast te stellen, wordt genomen bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Hiervoor is een ministeriële machtiging vereist.¹⁹ Hoe lang het duurt voordat een ministeriële machtiging wordt verleend, is onder andere afhankelijk van: De aard en de complexiteit van de casus én de beschikbaarheid van en de mogelijkheid om deze beschikbare informatie te verkrijgen. Bij twijfel of rechtshandelingen onder de reikwijdte van de RH-bepalingen vallen, kan de belastingplichtige een proefprocedure starten. De proefprocedure heeft als doel om de juistheid van een aanslag vast te stellen en

¹⁵ De Werd 2022/7.4.1.

¹⁶ De Werd 2022/7.4.1.

¹⁷ R. Marchal, NDFR Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen, par. 2.3, oktober 2022.

¹⁸ Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

¹⁹ Artikel 32 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

om een eendoordeel te geven over de aanslag. Indien de inspecteur niet slaagt om aan te tonen dat de aanslag juist is, zal deze verminderd worden of in zijn geheel komen te vervallen. Als de inspecteur hier wel in slaagt, dan zal de aanslag in stand blijven.²⁰ In het geval een aanslag met toepassing van RH wordt opgelegd, wordt voor de heffing van de directe belastingen geen rekening gehouden met de rechtshandeling.²¹ De rechtshandeling wordt in feite geëlimineerd voor belastingheffing. Hierdoor dient de belastingplichtige alsnog de verschuldigde belasting, die hij in eerste instantie probeerde te omzeilen, te betalen.

In het geval dat de belastingplichtige het niet eens is met de beschikking, kan hij in bezwaar gaan. Als de fiscus het bezwaarschrift ongegrond verklaart, kan hij in beroep gaan bij de rechtbank. De rechtbank handhaaft de uitspraak, indien de in de beschikking omschreven rechtshandeling voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van RH (art. 31 AWR). Daarentegen vernietigt de rechtbank de uitspraak, indien dit niet het geval is.²² In beginsel dient de inspecteur volledig bewijs aan te leveren ter zake van het ontgaansmotief, aldus Advocaat-Generaal (hierna: A-G) Mok. De inspecteur moet bewijs aanleveren, waaruit blijkt dat het resultaat van de rechtshandeling, afgezien van het beoogde fiscale voordeel, voorzienbaar nadelig is, aldus minister Hofstra. In het geval de inspecteur hierin slaagt, moet de belastingplichtige aannemelijk maken dat andere dan fiscale motieven een meer dan bijkomstige rol hebben gespeeld. Echter ontstaat onduidelijkheid in het geval de inspecteur geen volledig bewijs aanlevert omtrent het ontgaansmotief, maar anderzijds ook het tegendeel niet blijkt. In dat geval biedt art. 34 AWR namelijk geen directe oplossing, aangezien dit artikel alleen de gevolgen bepaalt bij het wel of niet voldoen aan de voorwaarden, namelijk: Handhaven of vernietigen. Als oplossing voor dit probleem sluit ik mij aan bij Koopman door de uitspraak te vernietigen, indien het ontgaansmotief niet volledig kan worden aangetoond door de inspecteur.²³

Belangrijke jurisprudentie inzake RH is het zogenoemde 'holdingarrest' HR 27 december 1967, nr. 15772, BNB 1968/80. In het holdingarrest trachtte de belastingplichtige

²⁰ Artikel 33 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

²¹ Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

²² Artikel 34 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

²³ Koopman 1996/4.4.3.

inkomstenbelasting te omzeilen door aandelen over te dragen aan een nieuw opgerichte vennootschap, vervolgens de koopsom schuldig te blijven en geleidelijk de schuld af te lossen met het uitgekeerde dividend. Het Gerechtshof overweegt op grond van de omstandigheid dat de oprichting van de nieuwe vennootschap geen wezenlijke verandering van feitelijke verhoudingen ten doel heeft gehad, waardoor deze rechtshandeling niet zou zijn aangegaan, indien hiermee geen inkomstenbelasting kon worden omzeild. De HR bevestigt dat het Gerechtshof een juiste interpretatie van art. 31 AWR heeft gegeven. Als gevolg van de uitspraak van de HR vond RH toepassing, waardoor eliminatie van desbetreffende rechtshandeling plaats vond. Ofwel werd voor belastingheffing geen rekening gehouden met de nieuw opgerichte vennootschap, waardoor belastingplichtige over het uitgekeerde dividend alsnog inkomstenbelasting verschuldigd was.²⁴ Overigens formuleerde de HR in dit arrest dusdanig een drietal uitgangspunten van de RH, waarop in latere jurisprudentie kon worden voortgebouwd. Deze uitgangspunten zijn als volgt:

1. Art. 31 AWR komt voor toepassing in aanmerking, indien belastingverijdeling de doorslaggevende beweegreden is geweest voor het aangaan van de rechtshandeling.
2. De belastingplichtige komt door de manier waarop hij belasting tracht te ontgaan in strijd met de strekking van de wet.
3. De belastingplichtige maakt als gevolg van zijn handelen niet op normale wijze gebruik van toelaatbare middelen om belasting te ontgaan.²⁵

Toepassing van RH heeft min of meer plaatsgevonden in twee perioden. Het instrument werd menigmaal toegepast in de periode tussen 1925 en 1939 en daarna in de periode tussen 1967 en 1987. Na de bekendmaking van de Staatssecretaris in 1987 om geen ministeriële machtiging meer te verlenen, is RH nooit meer toegepast.²⁶ Sindsdien heeft FL zijn weg gevonden in het Nederlandse belastingrecht.

2.3 Het leerstuk *fraus legis*

Kort na de invoering van de Wet RH 1925 accepteerde de HR voor het eerst de toepassing van het buitenwettelijke leerstuk in het Nederlandse belastingrecht. Het ongeschreven

²⁴ HR 27 december 1967, ECLI:NL:HR:1967:AX6049, *BNB 1968/80*, nr. 15772, m.nt. H.J. Hofstra.

²⁵ De Werd 2022/7.4.1.

²⁶ De Werd 2022/7.4.1.

leerstuk is net als de RH een bijzonder rechtsmiddel om misbruiksituaties te bestrijden. Vandaar dat dit ook wel het leerstuk van wetsontduiking wordt genoemd. Zowel het geheel of gedeeltelijk onmogelijk maken, als het uitstellen van belastingheffing kan met succes bestreden worden met toepassing van het leerstuk FL. Daarentegen is het vrijdelen van belastinginvordering, zoals het voorkomen van de invorderingsaansprakelijkheid, geen reden om FL toe te passen.²⁷ Succesvolle toepassing van het ongeschreven leerstuk leidt tot eliminatie of substitutie van de gewraakte rechtshandeling, waardoor de inspecteur alsnog tot belastingheffing over kan gaan of een vrijstelling kan weigeren.²⁸ Bij eliminatie wordt de gewraakte rechtshandeling genegeerd voor belastingheffing. Indien alsnog een vrijstelling, aftrek of geen-heffing plaatsvindt, treedt substitutie op. Bij substitutie wordt de gewraakte rechtshandeling vervangen door een rechtshandeling die wel tot heffing leidt, waardoor aan het doel en de strekking van de wet wordt voldaan.²⁹ Hier een voorbeeld van substitutie: Een belastingplichtige vervalst een fictieve schenking om de schenkbelasting te ontduiken. In dit geval zou de inspecteur de rechtshandeling van de belastingplichtige (de fictieve schenking) kunnen vervangen door de waardevermindering van de verkregen goederen als een verkrijging in de inkomstenbelasting te beschouwen en deze te belasten tegen de reguliere tarieven.

Naast het feit dat toepassing van FL tot substitutie of eliminatie leidt, zijn er mogelijk andere negatieve gevolgen die de keuze kunnen beïnvloeden om de grenzen op te zoeken. Zo zou een belastingplichtige (afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval) geconfronteerd kunnen worden met boetes, renten en strafrechtelijke vervolgingen. Belastingplichtige kan evenzeer slecht in het nieuws komen, wat tot imagoschade kan leiden. In hoeverre men daarop zit te wachten, is natuurlijk de vraag. Daarnaast kan dit tot een slechte relatie leiden met de adviseur (indien belastingplichtige een adviseur heeft). Afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval kan de adviseur mogelijk als medepleger worden beschouwd.³⁰ Vaak is het de adviseur die de belastingplichtige een route aanwijst. In beginsel is het de taak van de adviseur om de

²⁷ R. Marchal, NDFR Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen, par 3.1, oktober 2022.

²⁸ Chin-Oldenziel & Belkaid-Koubia, *WFR 2013/1492*, par 3.2.

²⁹ De Werd 2022/7.5.1.

³⁰ Sijbers 2022/9.2.6.A.

rechtmatige belangen van de belastingplichtige te behartigen. Echter mag de adviseur niet in strijd met het recht handelen. Ook mag hij niet meewerken aan transacties die leiden tot door de wetgever niet beoogde voordelen voor de belastingplichtige. Dit laatste is het geval bij transacties die onder de reikwijdte van FL vallen. Het is niet altijd gemakkelijk om te bepalen of een transactie in strijd is met het doel en de strekking van de wet.³¹ Toch kan de belastingadviseur aansprakelijk worden gesteld voor de gevolgen van het overtreden van de fiscale plichten van zijn cliënt.³² In geval van fraude kan de adviseur zelfs beboet en strafrechtelijk vervolgd worden. Daarom is het zowel voor de belastingplichtige als de adviseur van belang om zich bewust te zijn van de risico's die gepaard gaan met FL. Om aansprakelijkheid te voorkomen dient de adviseur na te gaan of de rechtshandelingen niet onder de reikwijdte van FL vallen en dient hij de belastingplichtige op de juiste manier te adviseren en te attenderen op de mogelijke gevolgen van het experimenteren in het grijze gebied.³³

Bij ontgaanssituaties kan de inspecteur zich beroepen op het buitenwettelijke leerstuk. Uiteindelijk oordeelt de rechter of daadwerkelijk sprake is van FL en stelt de gevolgen vast. In cassatie oordeelt de HR over de juistheid van de uitspraken van de lagere rechterlijke instanties. Daartoe bekijkt de HR of deze instanties het recht op de juiste manier hebben toegepast. Indien dit niet het geval is, kan de HR de uitspraak van de lagere rechterlijke instantie vernietigen en de zaak terugverwijzen om opnieuw te worden beoordeeld. De grondslag voor de toepassing van de leer van FL is neergelegd in het driedagenarrest HR 26 mei 1926, NJ 1926/723. Blijkens dit arrest voeren de volgende elementen tezamen de toepassing van het buitenwettelijke leerstuk:

- Geen ander belang en geen andere bedoeling dan belastingontwijking;
- De door de partijen geschapen rechtstoestand komt praktisch overeen met de door de wet aan belasting onderworpen toestand;
- Doel en strekking van de wet worden miskend.³⁴

³¹ Hofman 2021/1.5.6.2.

³² Sijbers 2022/9.2.6.A.

³³ Hofman 2021/1.5.6.2.

³⁴ De Werd 2022/7.4.2.

In het driedagenarrest werd een geldsom geschonken tegen een periodieke uitkering. In geschil was of deze schenking belast is, aangezien de schenking drie dagen voor het overlijden van de erflater stopte. In art. 11 Successiewet 1859 (nu art. 13 Successiewet 1956) was bepaald dat bevoordelingen onder het beding van een periodieke uitkering ten gunste en tot overlijden van de schenker geacht werden uit de boedel van die schenker te zijn verkregen. De HR overwoog dat het drie dagen stopzetten van de periodieke uitkering geen andere bedoeling heeft gehad dan om de werking van eerdergenoemd artikel tegen te gaan. Aan de elementen voor de toepassing van FL werd voldaan, waardoor de HR het leerstuk toepaste. Eliminatie van desbetreffende rechtshandeling vond plaats, waardoor het stopzetten van de schenking drie dagen voor overlijden genegeerd werd voor belastingheffing. Zodoende was de periodieke uitkering alsnog belast met schenkbelasting op basis van art. 11 Successiewet 1859.³⁵

De HR bevestigt bovenstaande elementen in het arrest HR 21 november 1984, nr. 22092, BNB 1985/32. In dit arrest werd FL namelijk aanwezig geacht op basis van onderstaande onderdelen:

- Een aanzienlijke belastingbesparing is het enige, althans volstrekt overwegende, motief geweest voor het aangaan van de rechtshandelingen (motiefvereiste);
- De rechtshandelingen hebben los van het fiscale voordeel geen reële, praktische betekenis;
- Indien de verlangde aftrek werd verleend, zou strijdigheid met doel en strekking van de wet optreden (normvereiste).³⁶

Een discussie heerst of de rechter ambtshalve kan oordelen dat sprake is van FL. Niet iedereen is van mening dat de rechter hier de ruimte voor heeft. A-G Wattel concludeerde in een zaak dat de vraag of aan het rechtskundige, objectieve element van FL (strijd met doel en strekking van de wet) is voldaan, een rechtsvraag is die de rechter van ambtswege kan beantwoorden. De HR is, anders dan de feitenrechtters, niet gebonden aan de grenzen van de rechtsstrijd in cassatie en kan daarom ambtshalve ingrijpen. Bovendien blijkt uit een uitspraak van de HR

³⁵ HR 26 mei 1926, ECLI:NL:HR:1926:78 (concl. Mr. Ledeboer), *NJ 1926*, p. 723, m.nt. Prof. Mr. Paul Scholten.

³⁶ HR 21 november 1984, ECLI:NL:PHR:1984:AC8603, *BNB 1985/32*, nr. 22092, m.nt. H.J. Hofstra.

dat de fiscus geen uitdrukkelijk beroep hoeft te doen op FL, mits in de stellingen van de inspecteur de elementen besloten liggen voor het op grond van FL ontzeggen van het beoogde rechtsgevolg. Als de benodigde feiten voldoende gesteld en aannemelijk gemaakt zijn, kan de HR de door de fiscus bepleite uitkomst ook bereiken door daar van ambtswege FL aan ten grondslag te leggen. Desondanks is de HR over het algemeen niet snel geneigd FL toe te passen in het geval de inspecteur wel een ontgaansmotief stelt, maar niet expliciet een beroep op FL doet.³⁷

In het geval de inspecteur FL vermoedt, is het in beginsel aan hem om dit te bewijzen en vast te stellen dat de belastingplichtige zich schuldig heeft gemaakt aan het misbruiken van de wet. Allereerst dient de inspecteur aannemelijk te maken dat de rechtshandeling niet zou zijn aangegaan, indien hiermee geen belasting kon worden bespaard. De term 'aannemelijk maken' houdt hierbij in dat de inspecteur voldoende informatie verstrekt, waardoor het geloofwaardig is dat de belastingplichtige de rechtshandeling los van het ontgaansmotief niet zou zijn aangegaan. Bovendien dient de inspecteur aannemelijk te maken dat belastingverijdeling het volstrekt overwegende motief was voor het aangaan van de rechtshandeling. Aangezien het motief van een belastingplichtige voor derden nimmer kenbaar is, kunnen vermoedens ontstaan als de omstandigheden van het geval zozeer aannemelijk doen zijn dat belastingverijdeling het volstrekt overwegende motief is geweest. Bewijslevering middels vermoedens is mogelijk, aangezien de normale regels van het fiscale recht gelden. Indien de inspecteur slaagt om bewijs aan te leveren, is het aan de belastingplichtige om het tegendeel te bewijzen. Belastingplichtige dient dan aannemelijk te maken dat ook niet-fiscale, meer dan bijkomstige motieven leidden tot het aangaan van de transacties.³⁸

In de decennia na het driedagenarrest is FL amper in de rechtspraak toegepast. Grote bloei kende het niet, gezien de aandacht van de rechtspraak vooral uitging naar de RH. Nadat bekend werd dat het ministerie van Financiën geen machtiging meer zou verlenen voor de RH werden mogelijkheden ontdekt die het buitenwettelijke leerstuk te bieden heeft.³⁹

³⁷ R. Marchal, NDFR Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen, par 3.2, oktober 2022.

³⁸ De Werd 2022/7.5.4.A.

³⁹ De Werd 2022/7.4.2.

Desalniettemin wordt jurisprudentie inzake RH nog vaak aangehaald bij de beoordeling of FL kan worden toegepast, aangezien de materiële vereisten voor toepassing van beide leerstukken met elkaar overeenkomen.⁴⁰

2.4 De verschillen

Ontwikkelingen in de jurisprudentie hebben ertoe geleid dat de materiële vereisten voor toepassing van beide instrumenten min of meer overeenkomen. Zo kunnen beide instrumenten enkel toegepast worden als sprake is van belastingverijdeling en miskenning van doel en strekking van de wet. Het voornaamste materiële verschil is gelegen in de gevolgen van toepassing: RH leidt tot eliminatie, terwijl FL tot eliminatie of substitutie leidt.⁴¹ Beide instrumenten verschillen vooral in formeel opzicht. Hier volgt een opsomming van de belangrijkste formele verschillen:

- Waar voor RH belastingverijdeling als doorslaggevende beweegreden wordt verlangd, volstaat bij FL een volstrekt overwegend motief;
- Bij FL wordt gekeken of de transactie afgezien van het fiscale voordeel een reële, praktische betekenis heeft, terwijl bij RH gekeken wordt of de transactie een nevenmotief van meer dan bijkomstige betekenis heeft;
- RH heeft louter werking op de directe belastingen, terwijl het buitenwettelijke leerstuk ook buiten dat bereik kan worden toegepast;
- Een ministeriële machtiging is vereist voor de toepassing van RH (voor FL niet);
- Alleen bij de RH kan de belastingplichtige een proefprocedure starten;
- De inspecteur kan een aanslag opleggen met toepassing van RH, terwijl de inspecteur slechts een beroep kan op FL (alleen de rechter kan FL toepassen).⁴²

Het is nog maar de vraag of aan de eerste twee genoemde verschillen daadwerkelijk betekenis toekomt. Een doorslaggevende beweegreden en een volstrekt overwegend motief komen in mijn ogen op hetzelfde neer. Hetzelfde geldt voor een transactie met een reële, praktische betekenis en een transactie met een nevenmotief van meer dan bijkomstige

⁴⁰ R. Marchal, NDFR Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen, par. 2.4-5, oktober 2022.

⁴¹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 28 juli 1987.

⁴² Niessen, *WFR 1984/1661*, p. 1637.

betekenis. Zodoende kan geconcludeerd worden dat de verschillen tussen beide instrumenten minimaal zijn.

2.5 Tussenconclusie

Het leerstuk FL is net als de RH een bijzonder rechtsmiddel dat als laatste redmiddel kan worden gebruikt om belastingverijdeling tegen te gaan. De materiële vereisten komen met elkaar overeen. Zo kunnen beide instrumenten enkel toegepast worden als sprake is van belastingverijdeling en miskenning van doel en strekking van de wet. Kijkend naar de formele vereisten worden de (minimale) verschillen tussen beide leerstukken duidelijk. In het kort is de te bewandelen route voor FL sneller en efficiënter: Voor toepassing van FL is geen ministeriële machtiging vereist en het toepassingsbereik is groter (breder dan alleen de directe belastingen). In 1987 is bekend gemaakt dat geen ministeriële machtigingen meer worden verleend voor de toepassing van RH, waardoor dat instrument sindsdien niet meer is toegepast in de praktijk. Als het ware heeft FL de RH overvleugeld. Desondanks worden de voorwaarden van de RH nog steeds gebruikt worden voor de behandeling van het buitenwettelijke leerstuk door de rechter.

3. De twee voorwaarden van toepassing

3.1 Inleiding

Het buitenwettelijk leerstuk kan pas worden toegepast als andere methoden van rechtsvinding niet afdoende zijn. Ofwel is FL een 'ultimum remedium' en kan het instrument slechts worden toegepast, indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Uit het arrest HR 21 november 1984, nr. 22092, BNB 1985/32 volgen drie voorwaarden van toepassing van FL. Echter ga ik net als Chin-Oldenziel en Belkaid-Koubia uit van twee cumulatieve voorwaarden van toepassing, namelijk het motief- en het normvereiste. De omstandigheid of sprake is van een reële betekenis van transacties zie ik net als Chin-Oldenziel en Belkaid-Koubia als een nadere uitwerking van het normvereiste.⁴³ Het spreekt voor zich dat een belastingplichtige daadwerkelijk een rechtshandeling moet hebben verricht om in aanraking te komen met FL.⁴⁴

In dit hoofdstuk zullen de toepassingsvoorwaarden kritisch onderzocht worden. Na dit hoofdstuk gelezen te hebben dient het voor de lezer duidelijk te zijn welke stappen de HR doorloopt om te concluderen of FL terecht is toegepast. Het motief- en normvereiste zullen grondig geanalyseerd worden. Voor zover het kan hoop ik de toepassingsvoorwaarden af te bakenen om de grenzen duidelijk in kaart te brengen. Het hoofdstuk eindigt met een tussenconclusie, die antwoord geeft op de deelvraag:

Wat houden de toepassingsvoorwaarden in en hoe hebben deze zich door de jaren heen ontwikkeld?

3.2 Motiefvereiste

3.2.1 Inleiding

Het motiefvereiste ziet op het feit dat belastingverijdeling het doorslaggevende motief moet zijn geweest voor het aangaan van de transacties. In beginsel rust de bewijslast bij de inspecteur. Bij het aantonen van dit vereiste spelen vermoedens een grote rol, waardoor het motiefvereiste ook wel het subjectieve vereiste genoemd wordt. Van belastingverijdeling is sprake als na rekening te hebben gehouden met de feiten en omstandigheden het verkrijgen

⁴³ Chin-Oldenziel & Belkaid-Koubia, *WFR 2013/1492*, par 3.4.

⁴⁴ Rb. Arnhem 14 februari 2012, ECLI:NL:RBARN:2012:BV3170, *V-N 2012/23.3.2*.

van belastingvoordelen een van de hoofddoelen van de rechtshandelingen was. Het doorslaggevende karakter van de transacties is een belangrijk element om het motiefvereiste aan te tonen. Vaak wordt gekeken naar het samenstel van rechtshandelingen die tezamen een belastingvoordeel oplevert.⁴⁵ Bovendien kan een ontgaansmotief aanwezig worden geacht binnen een samenwerkende groep of bij derden, ongeacht of sprake is van gelieerdheid.⁴⁶

3.2.2 Doorslaggevend motief

Wanneer is een motief doorslaggevend? Dit is het geval wanneer een transactie enkel is aangegaan om belastingvoordelen te behalen. Hierbij wordt gekeken naar eventuele nevenmotieven om te bepalen of het behalen van belastingvoordeel het enige motief is geweest. Een vraag die de rechter kan stellen: Zou belastingplichtige de gewraakte transactie zijn aangegaan als het belastingvoordeel weggedacht wordt? Indien deze vraag niet bevestigend wordt beantwoord, suggereert dit dat de belastingplichtige de transactie alleen is aangegaan met het specifieke doel om de belastingdruk te verlagen en dat er verder geen andere legitieme redenen waren voor het aangaan van de transactie. Bij de beoordeling van de rechter of sprake is van FL is het moment waarop transacties zijn aangegaan van belang. Op het moment van het aangaan van de gewraakte rechtshandeling moet het vermoeden bestaan om belasting te ontwijken. Indien dit niet het geval is, suggereert dit niet meteen dat sprake is van FL.

Onderstaande omstandigheden leiden op zichzelfstaand niet tot een doorslaggevende beweegreden, maar kunnen wel vermoedens oproepen dat het ontgaansmotief aanwezig wordt geacht:

- Het ongebruikelijke en gekunstelde karakter van het samenstel van transacties.
- Het ontbreken van reële, praktische betekenis van transacties buiten het beoogde fiscale voordeel.

⁴⁵ R. Marchal, NDFR Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen, par. 4, oktober 2022.

⁴⁶ HR 26 oktober 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU8247 (concl. A-G van Hilten), *BNB 2013/20*, nr. 10/04331, m.nt. C.J. Hummel.

- Het leiden tot een voorzienbaar nadeel in economische zin als het beoogde belastingvoordeel wordt weggedacht van transacties.⁴⁷

Ter aanvulling op bovenstaande staan gebruikelijke transacties in het maatschappelijke verkeer de toepassing van FL niet in de weg, aldus de HR.⁴⁸ Daarnaast wordt een transactie als voorzienbaar nadelig aangemerkt als de belastingplichtige opzettelijk een nadeel accepteert of veroorzaakt voor de eigen fiscale positie, met de intentie om zo minder belasting te betalen. Dit wordt duidelijk aan de hand van volgend voorbeeld: X sluit een lening af en betaalt rente vooruit. Vervolgens koopt X bankobligaties (inclusief meegekochte rente) met het resterende deel van de lening. Dit heeft X minder opgebracht dan de vooruitbetaalde rente (ofwel een verlies op de transactie). De betaalde rente en de meegekochte rente van de obligaties kan X aftrekken van zijn belastbaar inkomen (fiscaal voordeel). Deze zaak is bij de HR beland. Uit dit arrest wordt daarnaast het volgende duidelijk: “Dat echter ook indien een - afgezien van belastingbesparing - nadelig resultaat ten tijde van het aangaan van de transacties niet voorzienbaar is, de doorslaggevende beweegreden voor het aangaan van de rechtshandelingen kan zijn gelegen in de te verwachten belastingbesparing.” Ofwel maakt het moment van het aangaan van een voorzienbaar nadelige transactie niet uit wat betreft het ontgaansmotief.⁴⁹ Echter blijkt dat een transactie niet aangemerkt kan worden als ‘voorzienbaar nadelig’, als het resultaat van de transactie afhangt van een onzekere gebeurtenis. In dat geval behaalt de belastingplichtige geen voordeel, maar neemt hij een risico gezien de onzekere gebeurtenis. Als de kans op die gebeurtenis van dermate belang is voor het aangaan van de transactie is geen sprake van een voorzienbaar nadelige transactie en is in beginsel geen sprake van FL.⁵⁰

Hierna worden twee voorbeelden uit de praktijk besproken, waarbij het belastingverrijdelingsmotief van de transactie niet doorslaggevend was. Het eerste voorbeeld ziet op een aandelenoverdracht tussen twee zustersvennootschappen, HR 24 september 1980, nr. 19552, BNB 1980/332. Hier kwam de HR tot de conclusie dat concentratie wenselijk wordt

⁴⁷ Van Dam, *TFO 2013/125.1*, par. 3.2.2.1.

⁴⁸ HR 22 juli 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9473, *BNB 1982/243*, nr. 20953, m.nt. H.J. Hofstra.

⁴⁹ HR 7 december 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8750, *V-N 1984/8,5*, nr. 22134, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

⁵⁰ R. Marchal, NDFR Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen, par. 4.1, oktober 2022.

geacht door andere dan fiscaalrechtelijke motieven. Als gevolg hiervan kreeg de gewraakte rechtshandeling reële betekenis (gezien de zakelijke doeleinden) en kon FL geen toepassing vinden.⁵¹ Het tweede voorbeeld gaat over het creëren van een holdingstructuur door tandartsen, HR 9 maart 1994, nr. 29327, BNB 1994/141. Het Hof achtte andere oogmerken aannemelijk en van meer dan bijkomstige betekenis dan belastingverijdeling. In dit geval is dat genoeg motief om belastingverijdeling niet als doorslaggevende beweegreden aan te merken.⁵² Uit deze twee arresten kan het volgende geconcludeerd worden:

- Het nevenmotief moet in elk geval betrekking hebben op de transacties of het samenstel van transacties en niet op de manier waarop het belastingvoordeel behaald wordt;
- Een meer dan bijkomstige betekenis van niet-fiscale motieven wordt aanwezig geacht als een wezenlijke verandering van de omstandigheid heeft plaatsgevonden.

De HR heeft laten zien dat een wezenlijke verandering van de omstandigheid niet altijd tot een meer dan bijkomstige betekenis van niet-fiscale motieven leidt. Dit blijkt uit het zogenoemde 'Hunkemöller-arrest' HR 16 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1152. In casus heeft een investeringsfonds een structuur opgezet om de Hunkemöller groep over te nemen, waarbij de aankoop gedeeltelijk gefinancierd wordt met leningen. In geschil is of de rente fiscaal in aftrek kon worden gebracht met het oog op de opgezette structuur. De HR oordeelde dat belastingverijdeling de doorslaggevende beweegreden was voor het aangaan van de opgezette structuur, ondanks de zakelijke redenen die hieraan ten grondslag zouden hebben gelegen.⁵³ Uit dit arrest blijkt dus dat ook transacties met zakelijke doeleinden in de reikwijdte van FL kunnen vallen. Voor de toepassing van FL doet het blijkbaar niet af of een wezenlijke verandering in de feitelijke omstandigheden heeft plaatsgevonden. Ofwel sluit de aanwezigheid van niet- fiscale motieven de toepassing van FL niet uit.⁵⁴ Dit arrest toont aan dat de fiscale wetgeving voortdurend in beweging is en dat de specifieke feiten en omstandigheden van een situatie van groot belang zijn in de beoordeling of in een specifiek

⁵¹ HR 24 september 1980, ECLI:NL:PHR:1980:AW9889, BNB 1980/332, nr. 19552, m.nt. H.J. Hofstra.

⁵² HR 9 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5618, BNB 1994/141, nr. 29327, m.nt. Van Dijck.

⁵³ HR 16 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1152 (concl. A-G Wattel), BNB 2021/137, nr. 19/02596, m.nt. R.J. de Vries.

⁵⁴ HR 26 januari 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8995, BNB 1983/106, nr. 21444, m.nt. H.J. Hofstra.

geval sprake is van FL. Ook wordt uit dit arrest duidelijk dat het toepassingsbereik van FL door de jaren heen toeneemt.

3.2.3 Meerwegenleer

In de gevallen dat een samenstel van transacties niet tot een wezenlijke verandering van de omstandigheden leidt of louter tot doel heeft om belasting te ontwijken is de toepassing van FL duidelijk. Het kan complex worden wanneer meerdere wegen openstaan om een zakelijk of economisch doel te bereiken. In deze situatie spreekt men van de meerwegenleer of de verschillende wegenleer. In beginsel is de belastingplichtige vrij om ter bereiking van een op zichzelf reëel en zakelijk doel, fiscaal de meest gunstige weg te kiezen. Deze vrijheid kent echter een grens.⁵⁵ Indien verschillende wegen openstaan om een zakelijk doel te bereiken, bestaat de mogelijkheid dat de gekozen weg een miskenning van doel en strekking van de wet inhoudt en dat ondanks het zakelijke doel geoordeeld wordt dat bij het maken van de keuze het ontgaan van belastingen de doorslaggevende beweegreden is geweest.⁵⁶ In het geval voor de meest gunstige route gekozen wordt, betekent niet meteen dat belastingplichtige schuldig wordt bevonden aan FL. In dat geval kan belastingplichtige tegenbewijs aanvoeren door aannemelijk te maken dat uit het samenstel van transacties een meer dan bijkomstig zakelijk motief ten grondslag ligt.⁵⁷ In HR 11 juli 1990, nr. 25579, BNB 1990/290 kwam de meerwegenleer aan de orde. In casus wilde de belastingplichtige voor zichzelf de beschikking hebben over de tot dan toe aan zijn besloten vennootschap toebehoorde bedrijfsmiddelen. Bij het maken van de keuze is voor hem het ontwijken van belasting over geldinkomsten uit vermogen de doorslaggevende beweegreden geweest. Vandaar dat de HR het motiefvereiste aanwezig achtte.⁵⁸

In dit onderzoek is gebleken dat bij een samenstel van transacties met zakelijke doeleinden belastingverijdeling toch het doorslaggevende motief kan zijn geweest voor het aangaan van een of meerdere transacties. Dit betekent dat bij meerdere wegen zowel de keuze voor de weg waarlangs het beoogde resultaat behaald kan worden als die voor het einddoel door niet-

⁵⁵ HR 13 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH5619, *BNB 2009/123*, nr. 43946, r.o. 3.3.

⁵⁶ HR 11 juli 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4348, *BNB 1990/293*, nr. 26306, m.nt. D. Juch.

⁵⁷ Koopman 1996/3.5.1.1.1.

⁵⁸ HR 11 juli 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4348, *BNB 1990/293*, nr. 26306, m.nt. D. Juch.

fiscale redenen moet zijn ingegeven. Dit wordt per transactie individueel getoetst. De omstandigheid dat een bepaald doel via een omweg bereikt wordt kan wel vermoedens voor belastingverijdeling opleveren. Opgeknippte transacties over de tijd heen kunnen ook een samenstel vormen voor zover sprake is van causaliteit.⁵⁹ Als er een duidelijk oorzakelijk verband bestaat tussen de transacties over de tijd heen, kan de inspecteur deze als één samenhangend geheel beschouwen voor de toepassing van het buitenwettelijke leerstuk. In het geval tussentijdse wijzigingen in de feitelijke toestand het geval zijn van handelingen verricht met belastingverijdeling duidt dit op kunstmatig gecreëerde transacties. In die gevallen kan de inspecteur zich op FL beroepen.⁶⁰

De meerwegenleer houdt zodoende in dat niet alleen het doel, maar ook het samenstel van transacties waarmee dat doel bereikt wordt een overwegend niet-fiscale achtergrond moet hebben. Het nemen van een zakelijke omweg met een fiscaal voordeel is toegestaan, zolang de doorslaggevende beweegreden maar niet het ontgaan van belastingheffing is.⁶¹ Als dit laatste wel het geval is, valt de gewraakte rechtshandeling binnen de reikwijdte van toepassing van het buitenwettelijke leerstuk. Naar mijn mening is dat een juiste methode, aangezien dan van opzettelijk antifiscaal handelen sprake is. In de andere gevallen beschermt het rechtszekerheidsbeginsel de belanghebbende tegen buitengewone rechtsvinding.⁶²

3.2.4 Derdenwerking

De meeste gevallen van jurisprudentie inzake FL zijn de gevallen waarin de belastingplichtige verantwoordelijk is voor zijn eigen, verrichte rechtshandelingen. Een probleem ontstaat indien de belastingplichtige, die schuldig wordt bevonden aan het buitenwettelijke leerstuk, voortijdig komt te overlijden. Werkt het leerstuk dan bijvoorbeeld ook door naar erfgenamen of overige derden in verband met eventuele rechtsopvolging? Aangezien derden niet aan het subjectieve vereiste voldoen, lijkt het dat zij door dit buitenwettelijke leerstuk niet getroffen kunnen worden. Nochtans sluit FL derdenwerking vermoedelijk niet uit.⁶³ Alhoewel

⁵⁹ HR 13 juli 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB2642 (concl. A-G mr. Van Kalmthout), *BNB 2001/398*, nr. 35595, m.nt. E. Aardema.

⁶⁰ R. Marchal, NDFR Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen, par 4.4., oktober 2022.

⁶¹ HR 22 juli 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9473, *BNB 1982/243*, nr. 20953, m.nt. H.J. Hofstra.

⁶² R. Marchal, NDFR Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen, par 4.4., oktober 2022.

⁶³ Redactie Vakstudie, 'Vakstudie 01 Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen', aant. 3.3, oktober 2022.

erfgenamen niet aan het subjectieve vereiste voldoen, hebben zij als rechtsopvolgers onder algemene titel een zozeer belang bij de rechtshandeling van overledene dat zij eveneens getroffen worden door art. 31 AWR.⁶⁴ Ik veronderstel dat dit ook opgaat voor FL, aangezien dit leerstuk de RH als het ware heeft overkoepeld. Voor de vraag of FL ook doorwerkt op overige derden is de noodzaak van een nauwe belangenbetrokkenheid van belang bij de uitvoering van de gewraakte rechtshandeling. Daarvan is bijvoorbeeld geen sprake bij tussenpersonen die slechts een dienst verlenen bij de totstandkoming of uitvoering van de betreffende transactie. Zij profiteren namelijk niet van de door de ander beoogde belastingontwijking. Er moet dus sprake zijn van toerekening van de rechtsgevolgen van de anti-fiscale transacties op grond van de belangen door nauwe betrokkenheid van de derde bij de persoon van de belastingplichtige, die de gewraakte rechtshandeling heeft verricht. Aangezien dit nauwelijks in de praktijk voorkomt, is hier weinig jurisprudentie over te vinden.⁶⁵

3.3 Normvereiste

3.3.1 Inleiding

Het normvereiste ziet op rechtshandelingen die in strijd met doel en strekking van de wet zijn. Het betreft een rechtskundige kwestie en wordt daarom het objectieve vereiste genoemd. Tijdens het driedagenarrest werd het normvereiste als volgt omschreven: “Wanneer de door de belanghebbende geschapen rechtstoestand zozeer nabijkomt aan die welke de wet aan belasting onderwerpt, dat doel en strekking miskend wordt.”⁶⁶ Ofwel wordt de wet niet nageleefd waarvoor de wetgever dit bedoeld heeft. Dit kan het geval zijn wanneer de wetgever niet alle ontgaanssituaties bij een wetsartikel uitsluit en belastingplichtige een eigen twist geeft aan het doel en de strekking van de wet. De interpretatie van de belastingplichtige is dan ruimer dan de wetgever bedoeld heeft, waardoor belastingplichtige een voordeel kan behalen. Deze vrije interpretatie kan strijdig zijn met doel en strekking van de wet met als gevolg dat voldaan wordt aan het normvereiste. De reële betekenis van

⁶⁴ HR 11 mei 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3833, *BNB 1988/290*, nr. 25006, m.nt. Van Brunschot.

⁶⁵ Redactie Vakstudie, ‘Vakstudie 01 Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen’, aant. 3.3.2, oktober 2022.

⁶⁶ HR 26 mei 1926, ECLI:NL:HR:1926:78 (concl. Mr. Ledeboer), *NJ 1926*, p. 723, m.nt. Prof. Mr. Paul Scholten.

rechtshandelingen en de compenserende heffing zijn belangrijke componenten van het normvereiste.⁶⁷

In tegenstelling tot het subjectieve vereiste kan de rechter zelf oordelen of aan het objectieve vereiste is voldaan, ongeacht hetgeen is aangevoerd door partijen. De rechter beschikt over verschillende interpretatiemethoden om de wet uit te leggen en toepasselijk te maken in specifieke gevallen, met als doel rechtvaardigheid en een juiste uitvoering van de wet te waarborgen.⁶⁸ Het staat de rechter vrij om meerdere methoden te gebruiken om te kunnen beslissen wat rechtens juist is. Hieronder worden de vier meest voorkomende interpretatiemethoden opgesomd:

1. De taalkundige methode
= De rechter richt zich op de letterlijke betekenis van de woorden van de wet.
2. De wetshistorische methode
= De rechter richt zich op de totstandkomingsgeschiedenis van de wet.
3. De wetssystematische methode
= De rechter richt zich op de wettelijke context van de bepaling door te kijken naar de plaatsing van de bepaling, de bedoeling van de wetgever én de objectieve samenhang en systematiek van het normenstelsel.
4. De teleologische methode
= De rechter richt zich op het vaststellen van de maatschappelijke betekenis van de wet, ongeacht de betekenis die de wetgever daarbij had.⁶⁹

Uit onderzoek van Chin-Oldenziel & Belkaid-Koubia volgt dat de HR veelal gebruikmaakt van de wetshistorische en de wetssystematische methode om het doel en de strekking van de wet te achterhalen. Bij FL is het belangrijk om te bepalen wat de wetgever beoogde te verbieden, waardoor deze methodes de voorkeur genieten van de rechter. Daarentegen wordt de teleologische methode minder vaak gebruikt, aangezien deze methode zich richt op

⁶⁷ Chin-Oldenziel & Belkaid-Koubia, *WFR 2013/1492*, par 3.1.

⁶⁸ R. Marchal, NDFR Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen, par. 5, oktober 2022.

⁶⁹ *Altena 2016/6.2.1.*

het beoogde doel van de wet, wat kan afwijken van de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever.⁷⁰

3.3.2 Wetshistorische methode

De wetshistorische methode is een geschikte methode om te bepalen of transacties in strijd zijn met doel en strekking van de wet. Middels deze methode krijgt de rechter een helder beeld van de bedoelingen van de wetgever bij het invoeren van een wet. Tevens kan de rol van de wetgever in kaart worden gebracht bij het tegengaan van ontgaansconstructies. De mate van bewustheid speelt hierbij een belangrijke rol.⁷¹ De rechter kan er namelijk van uitgaan dat geen sprake is van strijdigheid met doel en strekking van de wet als de wetgever nalaat maatregelen te treffen, terwijl bij de totstandkoming van de wet de ontgaanssituatie te voorzien was (het zogenoemde 'bewustheidsvereiste').⁷² Echter blijkt uit de praktijk dat niet elk nalaten van de wetgever om maatregelen te treffen de mogelijkheid ontnemt om FL toe te passen. Dit wordt duidelijk aan de hand van het al eerder besproken partnerschapsarrest HR 15 maart 2013, nr. 11/05609, BNB 2013/151. In casus trachtte de belastingplichtige overdrachtsbelasting te omzeilen door een geregistreerd partnerschap aan te gaan voor slechts één dag. Belanghebbende beriep zich op het feit dat sprake is van een uitgezonderde verkrijging, aldus art. 15 lid 1 onder e Wet op belastingen van rechtsverkeer. In die periode was de wetgever inmiddels gewaarschuwd van het feit dat overdrachtsbelasting ontgaan kon worden door het aangaan van een geregistreerd partnerschap. Hof Arnhem oordeelde dat aan het bewustheidsvereiste voldaan was, aangezien de wetgever hiervoor gewaarschuwd was, maar vervolgens de wetgeving hier niet op aan paste. Als gevolg hiervan was de rechtshandeling niet in strijd met doel en strekking van de wet en werd niet voldaan aan het normvereiste. Echter vernietigde de HR de uitspraak van het Hof en concludeerde dat in onderhevige casus doel en strekking van de wet zich verzetten tegen toepassing van de eerdergenoemde vrijstelling, waardoor aan het normvereiste wordt voldaan. Van belang is dat de waarschuwing niet gegeven werd bij de invoering van de regeling, maar op een later moment. Tevens was de wetgever niet gehouden de wetgeving daarop te wijzigen, omdat men meende dat het met die constructies niet zo'n

⁷⁰ Chin-Oldenziel & Belkaid-Koubia, *WFR 2013/1492*, par 3.1.

⁷¹ Chin-Oldenziel & Belkaid-Koubia, *WFR 2013/1492*, par. 3.2.

⁷² HR 11 mei 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3833, *BNB 1988/290*, nr. 25006, m.nt. Van Brunschot.

vaart zou lopen. De HR heeft in deze zaak het leerstuk FL toegepast, waardoor eliminatie plaats vond: Voor belastingheffing is geen geregistreerd partnerschap aangegaan. Als gevolg daarvan viel de verkrijging van de onroerende zaken door belanghebbende onder art. 2 lid 1 van de Wet op de belasting van rechtsverkeer en werd dit belast.⁷³

In het partnerschapsarrest wordt een opvallend risico door de wetgever genomen. Nadat de wetgever gewaarschuwd was voor dit soort ontgaansconstructies liet hij alsnog na om maatregelen te treffen. In beginsel accepteert de wetgever in mijn ogen dan de gevolgen van het niet dichten van het gat in de wet. Toch is het gek om te zien dat ondanks het nalaten van de wetgever toch aan het normvereiste kan worden voldaan en daarmee het leerstuk FL toch toepassing kan vinden. Als argument hiervoor wordt gegeven dat men dit soort constructies niet zo vaak in de praktijk zou tegen komen. Dit arrest laat zien dat het bewust aanvaarde risico van de wetgever tegengegaan kan worden door alsnog FL toe te kunnen passen in misbruiksituaties. Ook hieruit blijkt dat de toepassingsvoorwaarden door de jaren heen steeds ruimer worden.

3.3.3 Wetssystematische methode

Bij het ontbreken van de wetshistorie hanteert de rechter vaak de wetssystematische methode om doel en strekking van de wet aan te tonen. De strekking van een bepaling kan worden afgeleid uit de plaats en functie van een wettelijke bepaling in het systeem van de wet. In het geval de ontgaanssituatie overeenkomt met de systematiek van de wet kan FL niet worden toegepast. De ontgaanssituatie is in dat geval dus niet in strijd met doel en strekking van de wet.⁷⁴ Bij een ongelukkige uitwerking van een fundamentele keuze van de wetgever voor een bepaald systeem kan geen beroep gedaan worden op FL, aldus de HR.⁷⁵

In het partnerschapsarrest achterhaalde de HR eerst het doel van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Deze wet heeft tot doel het belasten van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan dergelijke zaken zijn onderworpen.

⁷³ HR 15 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY0548 (concl. A-G Wattel), *BNB 2013/151*, nr. 11/05609, m.nt. J.C. van Straaten.

⁷⁴ Chin-Oldenziel & Belkaid-Koubia, *WFR 2013/1492*, par. 3.3.

⁷⁵ HR 15 juli 1997, ECLI:NL:PHR:1997:AA2208, *BNB 1997/296*, nr. 31552, m.nt. J.W. Zwemmer.

Vervolgens werden de wetsbepalingen uitgelegd aan de hand van dit doel, waarbij gekeken werd naar het systeem van de wet om de strekking van de wettelijke regels af te leiden. De verdelingsvrijstelling strekt ertoe dat heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijft in geval van verkrijging van onroerende zaken krachtens huwelijksverdeling. Deze regels strekken er niet toe een belastingplichtige de mogelijkheid te bieden de verschuldigde overdrachtsbelasting naar believen te vrijdelen. De HR concludeerde dat het in strijd met doel en strekking van de wet is om een geregistreerd partnerschap voor één dag niet te belasten.⁷⁶ Met dat gegeven werd aan het normvereiste voldaan.

Mijns inziens spreekt het vanzelf dat het aangaan van een geregistreerd partnerschap voor slechts één dag in strijd met doel en strekking van de wet is. Echter zou men zich af kunnen vragen hoe lang een geregistreerd partnerschap zou moeten zijn aangegaan, zodat dit niet in strijd met doel en strekking van de wet is en de vrijstelling toch kan worden toegepast. Waar de exacte grens ligt, is niet duidelijk. Zoals uit de fiscaliteit blijkt, zal dit afhangen van de feiten en omstandigheden van het geval. De tijd zal het leren als hier in de toekomst wellicht een ander arrest op wordt gewezen.

Boer is van mening dat FL geen toepassing vindt als het aankomt op formele criteria, zoals bezits- en referentieperiodes of kwantitatieve bezitseisen.⁷⁷ Een voorbeeld uit de praktijk: In 1988 heeft de wetgever bewust aanvaard dat door spreiding van aandelenbezit over familieleden onder de toenmalige grens van 7% van het nominaal gestorte kapitaal gekomen kan worden, waardoor geen sprake meer is van een aanmerkelijk belang.⁷⁸ In dit voorbeeld is dan ook geen sprake van strijd met doel en strekking van de wet. Bovendien kan de systematiek van de wet een keuzevrijheid kennen, waardoor FL geen toepassing kan vinden. Rechtbank Noord-Holland oordeelde op 15 september 2020 dat FL niet van belang is bij de vermogensetikettering in de Wet Inkomstenbelasting 2001. De vrije keuze bij keuzevermogen wordt namelijk beperkt door de grenzen van de redelijkheid, ofwel door goed

⁷⁶ Chin-Oldenziel & Belkaid-Koubia, *WFR 2013/1492*, par. 3.3.

⁷⁷ HR 29 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8110, *BNB 1986/130*, nr. 23524, m.nt. P. den Boer.

⁷⁸ HR 11 mei 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3833, *BNB 1988/290*, nr. 25006, m.nt. Van Brunschot.

koopmansgebruik. Als gevolg daarvan oordeelt de rechter dat FL geen rol speelt, aangezien het normvereiste al in de redelijkheidstoets zit verwerkt.⁷⁹

3.3.4 Reële betekenis van rechtshandelingen

De omstandigheid of sprake is van een reële betekenis wordt in dit onderzoek gezien als een nadere uitwerking van het normvereiste, kijkend naar het arrest HR 17 juni 1987, BNB 1987/289, nr. 24535. In dit arrest concludeert de HR dat het vervreemden van een koopsompolis aan een belastingplichtige met een compensabel verlies geen strijd oplevert met de wet. Belanghebbende had een levensverzekering gesloten die was gefinancierd met een bankkrediet en heeft deze vervolgens overgedragen aan een koper. Kort daaropvolgend ging de koper tot afkoop over en verrekende de afkoopsom met verliezen, wat leidde tot een aanslag in de inkomstenbelasting van nihil. De HR oordeelde dat er geen reden was om de uitzondering voor vervreemding aan een binnenlandse belastingplichtige buiten toepassing te laten, ook al was belastingverijdeling de uitsluitende beweegreden van de betrokken partijen. Ofwel de toepassing van FL bleef achterwege, aangezien doel en strekking van de wet in de ogen van de HR niet werd miskend. Hierbij werd niet onderzocht of belastingverijdeling het enige motief was en of de desbetreffende rechtshandelingen reële betekenis hadden. Concreet betekent dit dat vervreemding van een koopsompolis aan een belastingplichtige met een compensabel verlies geen fraude is volgens de wet, zelfs al was de enige beweegreden voor de vervreemding belastingverijdeling.⁸⁰

Bij toetsing of in strijd met doel en strekking van de wet is gehandeld, is het voor de HR van belang of rechtshandelingen, los van het fiscale voordeel, reële betekenis hebben. In beginsel is de belastingplichtige vrij om ter bereiking van een op zichzelf reëel en zakelijk doel, fiscaal de meest gunstige weg te kiezen. Echter gaat deze vrijheid niet zo ver dat met het oogmerk van belastingontwijking een kunstmatige weg gekozen wordt die geen reële betekenis kent. Dit leidt namelijk tot miskening van het doel en de strekking van de wet. Bij een samenstel van rechtshandelingen die een gezamenlijk, zakelijk doel dienen wordt per rechtshandeling getoetst of deze een zakelijk betekenis heeft.⁸¹ De omstandigheid dat een samenstel van

⁷⁹ Rb. Noord-Nederland 15 september 2020, ECLI:NL:RBNNE:2020:3214, *V-N Vandaag* 2020/2274.

⁸⁰ HR 17 juni 1987, ECLI:NL:PHR:1987:AW7648, *BNB 1987/289*, nr. 24 535, m.nt. Van Dijck.

⁸¹ Chin-Oldenziel & Belkaid-Koubia, *WFR 2013/1492*, par. 3.4.

rechtshandelingen een zakelijk doel dienen, sluit niet uit dat zich daarin rechtshandelingen bevinden die voor de doeleinden niet noodzakelijk zijn en die zouden leiden tot het ontgaan van belasting.⁸² Denk hierbij aan handelingen zoals het tussenschuiven van een vennootschap om belastingvoordelen te creëren.

Hoe belangrijk de reële betekenis van rechtshandelingen is bij het proces om te achterhalen of aan het normvereiste wordt voldaan, blijkt onder andere uit het arrest HR 15 juli 2022, ECLI:NL:HR:2022:1086. In geschil was of renteaftrek was toegestaan in het kader van de opgezette structuur. Het Hof was van mening dat de gewraakte rechtshandeling overeenstemde met de reikwijdte van het wetsartikel. De HR concludeerde dat de gekozen constructie naast het belastingvoordeel geen reële betekenis kende, waardoor aan het normvereiste werd voldaan. Zodoende paste de HR het buitenwettelijke leerstuk toe.⁸³ Ook de uitspraak van het Hof laat dit zien in de zaak Hof Amsterdam 04-01-2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:96. Een man en vrouw huwden in 2015 onder wettelijke gemeenschap van goederen, maar twee jaar later werden huwelijkse voorwaarden opgesteld waarin bepaald werd dat de man 10% en de vrouw 90% zou krijgen van zowel de schulden als de goederen van de gemeenschap. De man overleed in 2017 (twee maanden na het opstellen van de huwelijkse voorwaarden) en de vrouw werd enige erfgename. De inspecteur legde een aanslag erfbelasting op bij de vrouw en verdeelde deze 50/50, maar dit werd door de rechtbank niet geaccepteerd. Echter, werd het hoger beroep van de inspecteur door het Hof gegrond verklaard en werd de uitspraak van de rechtbank vernietigd. Het Hof oordeelde dat sprake was van FL en dat het aangaan van de huwelijkse voorwaarden ingegeven was door een kunstmatig en een van elk reëel belang ontblote, gevolgde weg, afgezien van het verkregen belastingvoordeel.⁸⁴ Nu is het wachten wat de HR hiervan vindt.

3.3.5 Compenserende heffing

Net als de reële betekenis van rechtshandelingen acht de HR bij toetsing of in strijd met doel en strekking van de wet is gehandeld van belang of sprake is van een compenserende heffing.

⁸² HR 6 september 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA1683, *BNB 1996/4*, nr. 27927, m.nt. Hoogendoorn.

⁸³ HR 15 juli 2022, ECLI:NL:HR:2022:1086 (concl. A-G Wattel), *BNB 2022/112*, nr. 20/02096, m.nt. R.J. de Vries.

⁸⁴ Hof Amsterdam 4 januari 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:96, *RFR 2022/56*, 20/00804.

Van een compenserende heffing is in beginsel sprake als het belastingnadeel als gevolg van ontgaanssituaties opweegt tegen een belaste bate en uit de systematiek van de wet kan worden afgeleid.⁸⁵ De vraag of een heffing compenserend is, betreft geen zuivere rechtsvraag en hangt af van de feiten en omstandigheden van het geval. In elke casus moet beoordeeld worden of een grondslag- of belastingschuldvermindering afdoet aan het compenserende karakter van de heffing bij de andere partij. Het tarief en de heffingsgrondslag zijn hierbij van belang.⁸⁶

In beginsel komt men niet toe aan de toepassing van het buitenwettelijke leerstuk als sprake is van een compenserende heffing. In dat geval loopt de fiscus geen inkomsten mis, aangezien alsnog belastingheffing plaatsvindt. Er bestaan mogelijkheden waarbij de compenserende heffing de toepassing van FL niet in de weg staat. Dit is onder andere het geval als belastingverijdeling ook bij aanwezigheid van de compenserende heffing ‘onaanvaardbaar’ zou zijn.⁸⁷ A-G Wattel geeft als mogelijke verklaring voor de term ‘onaanvaardbaar’ dat de compenserende heffing zich ook voor zou doen als de gewraakte rechtshandelingen niet hadden plaatsgevonden. Ofwel als de compenserende heffing, ongeacht de rechtshandelingen van de belastingplichtige, zou bestaan. Bovendien heeft de HR besloten dat belastingheffing buiten Nederland ook kan kwalificeren als een compenserende heffing.⁸⁸ Dit kan tot situaties leiden waarbij de gewraakte rechtshandeling slechts een poging is om de compenserende heffing te matigen. Stel een Nederlandse vennootschap gaat een schuld aan met een buitenlandse vennootschap en ter zake van de ontvangen rente wordt in het land van de buitenlandse vennootschap belasting geheven. In het geval dat de buitenlandse heffing naar Nederlandse maatstaven als billijk kan worden beschouwd, kan de Nederlandse vennootschap niet van FL worden beschuldigd als zij de betaalde rente als aftrekpost opvoert. In het geval dat de buitenlandse heffing naar Nederlandse maatstaven als onbillijk kan worden beschouwd, staat de (beperkte) compenserende heffing FL niet in de weg. Wanneer

⁸⁵ Chin-Oldenziel & Belkaid-Koubia, *WFR 2013/1492*, par. 3.5.

⁸⁶ HR 8 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AB2856 (concl. A-G Wattel), *BNB 2002/118*, nr. 36358, m.nt. G.T.K. Meussen.

⁸⁷ HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638 (concl. A-G Wattel), *BNB 2017/162*, nr. 15/05357, m.nt. P.G.H. Albert.

⁸⁸ HR 20 september 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA1682, *BNB 1996/5*, nr. 29737, m.nt. Hoogendoorn.

kan een buitenlandse heffing naar Nederlandse maatstaven als (on)billijk worden beschouwd? Ook dit hangt wederom af van de feiten en omstandigheden van het geval.⁸⁹

3.4 Tussenconclusie

Het motief- en normvereiste gaan hand in hand en dienen als cumulatieve voorwaarden van toepassing van het buitenwettelijk leerstuk. In het geval aan een van de twee voorwaarden niet wordt voldaan, kan FL niet worden toegepast. Aan het motiefvereiste wordt voldaan als belastingverijdeling het doorslaggevende motief is geweest voor het aangaan van de transacties. Dit subjectieve vereiste is gebaseerd op vermoedens. De keuze voor de belastingplichtige om fiscaal de meest gunstige weg te kiezen, kent zijn grenzen en kan door toepassing van FL onthouden worden. In beginsel leidt de omstandigheid dat gekozen kan worden voor een andere route niet tot FL. Echter als daarmee miskennis van doel en strekking van de wet ontstaat en belastingverijdeling het doorslaggevende motief is, dan kan dit leiden tot toepassing van FL. De grens wordt bereikt als een omweg wordt bewandeld met belastingverijdeling als doorslaggevende beweegreden. Ook sluit derdenwerking de toepassing van FL niet uit. Daarnaast wordt aan het normvereiste voldaan, indien de ontgaansmogelijkheid niet inherent is aan de door de wetgever gekozen systematiek. Ofwel als de ontgaansmogelijkheid in strijd is met doel en strekking van de wet. De compenserende heffing sluit de toepassing van FL in beginsel niet uit. Bovendien is de reële betekenis van rechtshandelingen bij beide vereisten enorm van belang. Uit de behandelde jurisprudentie kan in elk geval opgemerkt worden dat verrichte transacties, die onmiddellijk daarna weer ongedaan gemaakt worden, in veel gevallen leiden tot toepassing van FL (zoals het aangaan van een geregistreerd partnerschap voor slechts één dag). Geconcludeerd kan worden dat het toepassingsbereik door de jaren heen steeds ruimer wordt.

⁸⁹ Bruijsten, *WFR 2004/1150*.

4. Een inbreuk op de rechtszekerheid

4.1 Inleiding

Bij toepassing van FL wordt de letter van de wet opzij gezet, waarbij gekeken wordt naar het doel en de strekking van de wet. De letterlijke betekenis van de wettekst komt niet altijd overeen met de geest van de wet. Twijfel kan hierdoor ontstaan bij het interpreteren van de wet, wat het vertrouwen in de rechtstaat kan aantasten en de rechtszekerheid van de burgers ondermijnt. Strijd lijkt in elk geval te ontstaan met het rechtszekerheidsbeginsel. Dit beginsel houdt in dat het voor de belastingplichtige duidelijk moet zijn wat hij van de overheid kan verwachten.⁹⁰ In geval van FL is het voor de belastingplichtige op voorhand onduidelijk of een rechtshandeling onder de reikwijdte van FL valt. Daarnaast spreekt het voor zich dat de rechter over verschillende interpretatiemethoden beschikt om een wetsartikel uit te leggen en dat dit niet in de wet hoeft worden opgenomen, aangezien die werkwijze algemeen aanvaard lijkt te zijn. Alleen verbaast het mij dat, ondanks FL een buitenwettelijk instrument betreft, nergens in de wet terug te vinden is dat de inspecteur over dit instrument beschikt (zoals bij RH het geval was). Ook dit lijkt de rechtszekerheid van de belastingplichtige te ondermijnen.

In dit hoofdstuk zal een kijkje worden genomen in het belastingrecht, waarbij de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (hierna: Abbb) de revue passeren. Zo zal de ontstaansgeschiedenis aan bod komen en worden de gevolgen van strijdigheid besproken. Welke impact de toepassing van FL heeft op de rechtspositie van de belastingplichtige wordt getoetst aan de van het legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel. Het hoofdstuk eindigt met een tussenconclusie, die antwoord geeft op de deelvraag:

In hoeverre leidt toepassing van fraus legis tot rechtsonzekerheid en wat zijn de eventuele gevolgen?

⁹⁰ Stijnen 2011/4.5.

4.2 Een kijkje in het belastingrecht

Het belastingrecht kan worden onderverdeeld in materieel en formeel belastingrecht. Het materiële belastingrecht ziet op de regelgeving die bepaalt hoe veel belasting iemand verschuldigd is. Bronnen van het materiële belastingrecht zijn: Rijksbelastingwetten, belastingvoorschriften lagere overheden, verdragen, EU-regelgeving, jurisprudentie en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Het formele belastingrecht ziet op de regelgeving waaraan partijen zich moeten houden bij het heffen en innen van belasting. Bronnen van het formele belastingrecht zijn: AWR, Algemene Douanewet en Wet op de accijns, Algemene wet bestuursrecht en de Invorderingswet.⁹¹

Belastingheffing heeft niet alleen als doel om overheidsuitgaven te financieren, maar dient ook als beleidsinstrument om gedrag te sturen. Denk bijvoorbeeld aan: Accijnzen op alcohol en tabak om gezondheidsrisico's te verminderen; Belasting op brandstoffen om milieuverontreiniging te beperken; Belastingverlagingen op de energiebesparende producten en technologieën om duurzame energie te bevorderen. Deze voorbeelden laten zien dat de overheid middels belastingheffing bepaald gedrag kan aanmoedigen of afremmen. Het feit dat belastingheffing in toenemende mate als beleidsinstrument wordt ingezet, heeft veranderingen tot gevolg voor de karakteristieken van het belastingstelsel. Deze veranderingen moeten wel overeenstemmen met de kernwaarden van ons belastingstelsel: Rechtvaardigheid, effectiviteit en efficiëntie. Aan deze kernwaarden liggen verschillende rechtsbeginselen ten grondslag, die bekend staan als de abbb. Als het ware handhaven de abbb de gedragsregels van de overheid ten opzichte van de burgers. De abbb spelen een belangrijke rol bij de interpretatie en toepassing van geschreven rechtsregels.⁹²

Tot eind jaren 70 zag de HR geen noodzaak om juridische betekenis toe te kennen aan bij de belastingplichtige gewekte verwachtingen door de fiscus. Dit betekende bijvoorbeeld dat de belastingrechter niet bereid was de inspecteur te binden aan het gewekte vertrouwen als de inspecteur een toezegging had gedaan aan een belastingplichtige, maar vervolgens onverminderd de wet toepaste. De zogenoemde 'doorbraak-arresten' uit 1978 brachten hier

⁹¹ Stevens & De Smit 2020/2.

⁹² Gosen 2014/3.1.

verandering in. Tijdens deze arresten aanvaardde de HR de abbb voor het eerst als bron van recht. De HR oordeelde dat de rechter niet alleen moet beoordelen of de fiscus de wet op de juiste wijze heeft toegepast, maar ook moet beoordelen of de fiscus in strijd met de abbb heeft gehandeld. Zodoende heeft de HR principieel erkend dat het legaliteitsbeginsel onder omstandigheden moet wijken voor het vertrouwen dat de fiscus heeft gewekt bij een belastingplichtige. Ofwel kan de fiscus gebonden worden aan zijn uitingen en gedragingen, óók als dat leidt tot een uitkomst die in strijd is met de wet.⁹³ Een actueel voorbeeld dat hier goed op aansluit is in de zaak Rechtbank Zeeland-West-Brabant 14 oktober 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:5968. X, een Amerikaan die in 2016 naar Nederland is geëmigreerd, ontvangt in 2017 een afkoopsom van een pensioenaanspraak uit de Verenigde Staten. Voorafgaand aan de emigratie bevestigde de inspecteur in 2014 per e-mail dat de afkoopsom belastbaar is in de Verenigde Staten en Nederland voorkoming van dubbele belasting verleent. Desondanks weigert de inspecteur bij het opleggen van de aanslag IB/PVV 2017 voorkoming te verlenen.⁹⁴ De rechtbank oordeelt dat X een beroep kan doen op het door de inspecteur gewekte vertrouwen en dat de inspecteur alsnog voorkoming van dubbele belasting moet verlenen op het inkomen uit de afkoopsom.⁹⁵

Sinds de invoering van de Algemene wet bestuursrecht in 1994 zijn een aantal beginselen van behoorlijk bestuur gecodificeerd. Zo is in het Burgerlijk Wetboek opgenomen dat een bestuursorgaan privaatrechtelijke bevoegdheden niet in strijd met het ongeschreven recht mag uitoefenen.⁹⁶ De gedragsregels ofwel de algemene normen zijn onder te verdelen in formele en materiële beginselen. Formele beginselen (ook wel procedurele normen genoemd) zien op de bevoegdheid om besluiten te nemen. Voorbeelden van formele beginselen: Het legaliteits-, zorgvuldigheids- en rechtszekerheidsbeginsel. Materiële beginselen (ook wel inhoudelijke normen genoemd) zien op de inhoud van de besluiten. Voorbeelden van materiële beginselen: Het gelijkheids-, motiverings- en

⁹³ Cramwinckel 2022/4.2.2.1.

⁹⁴ Artikel 19 lid 2 j.o. 25 lid 7 Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen.

⁹⁵ Rb. Zeeland-West-Brabant 14 oktober 2022, ECLI:NLRBZWB:2022:5968, V-N 2023/6.19, nr. 21/2099.

⁹⁶ Artikel 3:14 Burgerlijk Wetboek.

evenredigheidsbeginsel.⁹⁷ Met het erkennen van de abbb als een bron van recht wordt willekeur en machtsmisbruik door de overheid voorkomen.

Sinds de doorbraak-arresten uit 1978 is de rol van de rechter helder: De rechter moet beoordelen of de fiscus de wet op de juiste wijze heeft toegepast én beoordelen of de fiscus in strijd met de abbb heeft gehandeld. In het geval een besluit van de fiscus in strijd met de abbb is, kan belastingplichtige beroep aantekenen bij de bestuursrechter. In eerste instantie ligt de bewijslast bij de belastingplichtige, aangezien hij aan moet kunnen tonen dat de fiscus zich niet aan de abbb heeft gehouden. Indien de belastingplichtige hierin slaagt, kan strikte wetstoepassing achterwege blijven. Per omstandigheid zal de rechter beoordelen of de wet onverminderd van toepassing is hetzij het geschonden beginsel wetstoepassing verhindert. In geval van een geschonden beginsel zal de rechter het besluit vernietigen en de fiscus opdragen om de beslissing opnieuw te nemen in overeenstemming brengen met de abbb. Bovendien kan de rechter de overheid veroordelen tot schadevergoeding. In feite dient de rechter als toezichthouder op de uitvoering van de overheidstaak en garandeert hij dat de beslissingen van de overheid in overeenstemming zijn met de abbb en de wet- en regelgeving in ons land. Door deze rechtsbeginselen in acht te nemen is het in elk geval duidelijk wat de belastingplichtige qua rechtsbescherming van de overheid kan en mag verwachten.⁹⁸

Het rechtzekerheidsbeginsel gaat hand in hand met het legaliteitsbeginsel. Het legaliteitsbeginsel houdt in dat alles wat de overheid doet, gebaseerd moet zijn op een wetsbepaling. In beginsel kan de overheid louter krachtens een wettelijke grondslag optreden.⁹⁹ Het gaat hierbij om de vraag op welke materieelrechtelijke bepaling de overheid haar bevoegdheid ontleent een bepaald besluit te nemen om belasting te heffen.¹⁰⁰ Als uitgangspunt mag de belastingplichtige in beginsel erop vertrouwen dat hem enkel wetstoepassing deelachtig wordt voor zover dit voortvloeit uit de letter van de wet.¹⁰¹ Zodoende geeft het legaliteitsbeginsel de grens aan tot waar de rechter mag gaan en beoogt het de belastingplichtige bescherming te bieden tegen ambtelijke willekeur, aldus A-G

⁹⁷ Stijnen 2011/4.5.

⁹⁸ Poelmann 2022/4.1.1.E.

⁹⁹ Artikel 104 Grondwet.

¹⁰⁰ Stijnen 2011/4.5.

¹⁰¹ Bavinck & Cornelisse, *WFR 2022/43*, par. 2.

IJzerman.¹⁰² Uit art. 10 lid 1 Grondwet volgt dat eenieder recht heeft op eerbiediging van zijn persoonlijke levenssfeer. De overheid mag daar alleen inbreuk op maken bij of krachtens wet te stellen beperkingen.¹⁰³ Met deze bepaling beoogt de wetgever te garanderen dat belastingheffing op correcte wijze geschiedt.¹⁰⁴ Daarnaast houdt het rechtszekerheidsbeginsel in dat burgers te allen tijde het recht hebben om te weten waar zij aan toe zijn wat betreft hun rechtsverhouding met de overheid. Ofwel moet het voor de burger duidelijk zijn welke gedragingen wel en niet strafbaar zijn. Hierbij is het van belang dat voorschriften en besluiten duidelijk moeten zijn geformuleerd en de betekenis voor eenieder hetzelfde is. Dit laatste blijkt in de praktijk nog niet altijd zo te zijn. Als uitgangspunt staat het rechtszekerheidsbeginsel de terugwerkende kracht van wetgeving en besluiten in de weg.¹⁰⁵ Concreet betekent dit dat de overheid de rechtspositie van haar burgers niet op onvoorziene wijze mag aantasten.¹⁰⁶ Kortom, beide formele beginselen richten zich op het waarborgen van de rechtszekerheid en het creëren van duidelijke regels en verantwoordelijkheden.

Een relevant voorbeeld uit de praktijk is het arrest HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:287. In casus stelt werkgever aan werknemer een auto ter beschikking met verklaring 'geen privégebruik auto'. Uit onderzoek van de inspecteur blijkt de rittenadministratie van het privégebruik van de belanghebbende niet te kloppen. Op basis van die gegevens heeft de inspecteur naheffingsaanslagen loonbelasting opgelegd, inclusief boete. Belanghebbende verzette zich hier tegen en beriep zich op de Wet Bescherming Persoonsgegevens. In geschil is of überhaupt sprake is van een wettelijke grondslag, aangezien de inspecteur gebruik heeft gemaakt van Automatic Number Plate Recognition gegevens (hierna: ANPR-gegevens). Hiervoor is een wettelijke grondslag vereist, aangezien het verzamelen, vastleggen, bewerken, bewaren en gebruiken van ANPR-gegevens inbreuk maken op de persoonlijke levenssfeer. De rechter oordeelde dat de wettelijke grondslag ontbrak: "Er is niet één wettelijke bepaling die de inspecteur een voldoende precieze grondslag verschaft voor de gevolgde handelwijze." Dientengevolge kan en mag de inspecteur de naheffingsaanslagen en

¹⁰² IJzerman 1991, p. 87

¹⁰³ Artikel 10 lid 1 Grondwet.

¹⁰⁴ Stevens & De Smit 2020, p. 21.

¹⁰⁵ Stijnen 2011/4.5.

¹⁰⁶ Poelmann 2022/4.1.1.A.

boeten niet opleggen op basis van de verzamelde ANPR-gegevens.¹⁰⁷ Uit dit voorbeeld komt de rechtsbescherming naar voren die de abbb de belastingplichtige bieden. Omdat een wettelijke grondslag ontbreekt, is de inspecteur niet bevoegd om op basis van de ANPR-gegevens een naheffingsaanslag inclusief boete aan de werkgever op te leggen. Dit zou namelijk een inbreuk vormen op art. 10 lid 1 Grondwet. Zodoende zou de inspecteur een andere onderzoeksmethode moeten verrichten om toch tot naheffing over te kunnen gaan.

4.3 Toetsing

Wat betreft het legaliteitsbeginsel wordt het wel of niet aanwezig zijn van een wettelijke grondslag in dit onderzoek niet in twijfel getrokken. Bij FL wordt namelijk de wet uitgelegd, waarbij gekeken wordt of er strijd is met doel en strekking van een wetsbepaling. Hiermee wordt dus aan een wettelijke basis voldaan. Daarnaast is het legaliteitsbeginsel een heffingsmechanisme en dient FL als correctiemechanisme, waardoor het wel of niet aanwezig zijn van een wettelijke grondslag niet van belang is voor de toetsing. Wat daarentegen wel relevant is voor de toetsing is het uitgangspunt van het beginsel. Het legaliteitsbeginsel heeft namelijk als uitgangspunt dat de belastingplichtige in beginsel erop mag vertrouwen dat hem enkel wetstoepassing deelachtig wordt voor zover dit voortvloeit uit de letter van de wet.¹⁰⁸ Hier lijkt schending van het beginsel plaats te vinden. Bij toepassing van FL vindt wetstoepassing plaats, aangezien dit voortvloeit uit het doel en de strekking ervan en niet uit de letter van de wet. Hierdoor ontstaat strijd met het legaliteitsbeginsel. Daarnaast vloeit uit het rechtszekerheidsbeginsel voort dat de burgers ten alle tijden het recht hebben om te weten waar zij aan toe zijn wat betreft hun rechtsverhouding met de overheid. Ofwel moet het voor de burger duidelijk zijn welke gedragingen wel en niet strafbaar zijn. Hierbij is het van belang dat voorschriften en besluiten duidelijk moeten zijn geformuleerd en de betekenis voor eenieder hetzelfde is.¹⁰⁹ De belastingplichtige weet op voorhand niet of hij alsnog kan worden teruggefloten als zijn handelen niet in lijn is met geest en strekking van de wet, waardoor dit strijd oplevert met het rechtszekerheidsbeginsel.

¹⁰⁷ HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:287, *V-N Vandaag 2017/424*, nr. 15/02069.

¹⁰⁸ Bavinck & Cornelisse, *WFR 2022/43*, par. 2.

¹⁰⁹ Stijnen 2011/4.5.

Uit bovenstaande wordt duidelijk dat toepassing van FL strijd oplevert met het legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel. Onduidelijkheid en onzekerheid bestaat namelijk over de uitleg, interpretatie en toepassing van de wet- en regelgeving. Dit heeft ondermijning van de rechtszekerheid als gevolg, wat in onze rechtstaat een absolute 'no go' is. In dit onderzoek leidt de ondermijning van de rechtszekerheid tot rechtsonzekerheid. Naast de rechtsonzekerheid omtrent de uitleg, interpretatie en toepassing van de wet- en regelgeving kan dit leiden tot de volgende ernstige gevolgen:

1. Ineffectieve rechtshandhaving: Toepassing van FL kan tot ineffectieve rechtshandhaving leiden, waardoor het niet mogelijk is om wetten en regels effectief te handhaven en deze na te leven.
2. Vertrouwenscrisis: Het misbruik van de wet kan een vertrouwenscrisis veroorzaken, waardoor het vertrouwen van burgers in de rechtsstaat wordt ondermijnd.
3. Discriminatie: Toepassing van FL kan discriminatie veroorzaken, waarbij bepaalde groepen in de samenleving oneerlijk worden behandeld.
4. Verlies aan geloofwaardigheid: Als overheidsinstanties wetten en regels op een oneerlijke manier toepassen, dan vermindert dit hun geloofwaardigheid en reputatie, wat negatieve gevolgen kan hebben voor hun werkzaamheden in de toekomst.

De ernst van de gevolgen hangen mijns inziens samen met de grootte van de inbreuk op de rechtszekerheid van de belastingplichtige. Hoe groter de inbreuk op de rechtszekerheid, des te ernstiger de gevolgen. Ik ben van mening dat de bovenstaande gevolgen niet op zullen gaan, gezien de omvang van de inbreuk op de rechtszekerheid van de belastingplichtige. Te beginnen met een uitspraak van A-G Wattel in het zogenoemde 'ruilverkavelingsarrest', HR 1 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY1262: "Toepassing van FL tast de rechtszekerheid aan die de wettekst normaliter moet bieden en is daarom beperkt tot uitzonderingssituaties."¹¹⁰ Enkel de rechter kan het buitenwettelijke leerstuk toepassen, mits voldaan aan de stringente toepassingsvoorwaarden. Het moet gek lopen, voordat een belastingplichtige met zijn handelen aan deze voorwaarden zal voldoen. Vaak betreffen dit gekunstelde constructies waarbij de belastingplichtige bewust de randjes opzoekt. Bij een beroep op FL ligt de bewijslast wat betreft het ontgaansmotief in beginsel bij de fiscus.¹¹¹ Mede door dit

¹¹⁰ HR 1 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY1262, *BNB 2013/105*, nr. 12/02030.

¹¹¹ Van Dam, *TFO 2013/125.1*, par. 3.2.2.2.

intensieve proces behoudt het instrument zijn kracht, aangezien het voorkomt dat de fiscus misbruik zal maken door zich onnodig vaak op dit leerstuk te beroepen. In de praktijk komt een beroep op het leerstuk niet vaak voor, aangezien vaak andere rechtsvindingsmethoden afdoende zijn. Menig burger wordt daardoor ook niet getroffen door dit leerstuk en weet waarschijnlijk niet eens van het bestaan af. Daarnaast ben ik van mening dat het buitenwettelijke leerstuk net als de abbb als bron van recht kan worden aangemerkt. FL is namelijk een specifiek instrument dat de rechter kan gebruiken om een bepaling die in de wet is opgenomen uit te leggen. Ofwel kan FL gezien worden als een uitbreiding van de eerder besproken interpretatiemethoden.

Al hetgeen hierboven aangevoerd rechtvaardigt mijns inziens een doorbreking van de rechtszekerheid van de belastingplichtige, waardoor bij toepassing van FL het legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel zouden moeten wijken. In 1958 zei minister Hofstra iets soortgelijks: “Bovendien moet worden bedacht, dat constructies, welke de richtige heffingsbepalingen terzijde willen stellen, geen dagelijks voorkomend verschijnsel zijn, doch dat zij in de regeling liggen in het schemerige grensgebied van wat, gezien de doelstelling van de belastingheffing, nog juist door de beugel kan en wat deze grens net overschrijdt. Het spreekt vanzelf, dat zekerheid in het recht een waardevol goed is, maar men mag, wanneer men in dat grensgebied gaat avonturen, niet verwachten in dezelfde mate als elders met de waarborg van de rechtszekerheid te worden omgeven.” Alhoewel deze uitspraak gedateerd is, kan deze als universeel worden beschouwd. Het kan namelijk zo zijn dat de belastingplichtige gekunstelde transacties aangaat om belasting te ontwijken. In deze ontgaanssituaties vind ik het gerechtvaardigd dat de inspecteur nog een laatste redmiddel achter de hand heeft, ondanks dat dit ten koste gaat van de rechtszekerheid van desbetreffende belastingplichtige. Om ontgaanssituaties de baas te zijn, is het niet onvermijdelijk dat dit resulteert in een inbreuk op de rechtszekerheid van de belastingplichtige. Want zoals minister Hofstra terecht heeft gezegd, kan de belastingplichtige tijdens het avonturen in grensgebieden niet uitgaan van dezelfde bescherming en zekerheid van de Staat.¹¹² Overigens wil ik hiermee niet zeggen dat de inbreuk in onze rechtstaat gewenst is.

¹¹² Bavinck & Cornelisse, *WFR 2022/43*, par. 2.

Wat ten goede zal komen aan de rechtszekerheid van de belastingplichtige is het codificeren van FL. Tot de dag van vandaag is nergens in de wet te vinden dat de inspecteur ontgaanssituaties kan bestrijden door een beroep te doen op FL. Logisch enerzijds, omdat FL een buitenwettelijk leerstuk betreft. Echter ben ik van mening dat de wetgever serieus moet gaan kijken naar de mogelijkheid om FL in de wet op te nemen, aangezien dan een heldere en actuele richtlijn zal ontstaan. Als gevolg hiervan zou het voor de belastingplichtige duidelijker moeten zijn wat er van hem verwacht wordt. Ook kan ervoor gekozen worden de RH-bepalingen nieuw leven in te blazen en deze up-to-date te maken.¹¹³ Beide opties zouden in principe op hetzelfde neer moeten komen en zal ik dadelijk toelichten.

Uit de brief van de Staatssecretaris in 1987 is mijns inziens terecht gebleken dat het naast elkaar functioneren van RH en FL vanuit het oogpunt van de rechtszekerheid niet optimaal is. Dit heeft onder andere te maken met het volgende scenario: Een belastingplichtige wordt door succesvolle toepassing van FL teruggefloten, nadat toepassing van RH geen doorgang kon vinden. In dit geval heeft de inspecteur een tweede kans gekregen wat per definitie het rechtszekerheidsbeginsel schaadt.¹¹⁴ Zodoende was integratie van beide instrumenten urgent en werd uit de brief duidelijk dat FL de voorkeur genoot boven RH. Dit heeft te maken met het feit dat het gebruik van FL doeltreffender is en dat de gevolgen van toepassing een groter gebied beslaan. Uiteindelijk heeft de Staatssecretaris medegedeeld dat ontgaanssituaties alleen nog maar met FL kon worden bestreden.¹¹⁵ Ondanks dat hij zich bewust was van het nadeel dat de fiscus hierbij afhankelijk is van de ontwikkelingen in de jurisprudentie, vraag ik mij af in hoeverre hij rekening heeft gehouden met de impact op de rechtszekerheid van de belastingplichtige.¹¹⁶

Uit diezelfde brief volgen ook andere mogelijke oplossingen om te bereiken dat ontgaanssituaties met slechts één rechtsmiddel bestreden wordt. Eén van die oplossingen is het vervangen van de RH-bepalingen door een abstracte bepaling waaruit volgt dat misbruiksituaties bestreden zullen worden door FL. Ik vraag mij af waarom de Staatssecretaris

¹¹³ M. Muller, 'Fraus legis verdient aandacht van de wetgever', januari 2023.

¹¹⁴ Zwemmer, *FED 1989/577*.

¹¹⁵ De Werd 2022/7.4.1.

¹¹⁶ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 28 juli 1987.

hier niet voor gekozen heeft. Zijn bezwaren zijn namelijk als volgt: Codificering van FL sluit niet uit dat het instrument ook als buitenwettelijk leerstuk blijft bestaan, waardoor nog steeds sprake zou zijn van twee bijzondere rechtsmiddelen en codificering van FL leidt tot het vastleggen van de grenzen in de wet en dat beperkt de flexibiliteit van het instrument.¹¹⁷ Zijn bezwaren vind ik opmerkelijk, aangezien ik deze oplossing als volgt interpreteer: De RH-bepalingen worden vervangen door een bepaling, waarin staat vermeld dat de fiscus de mogelijkheid heeft om ontgaanssituaties te bestrijden met het leerstuk FL. De toepassingsvoorwaarden worden niet gecodificeerd, dit volgt namelijk uit jurisprudentie. Zo behoudt het leerstuk zijn kracht en verliest het dus niet zijn flexibiliteit, aangezien de grenzen van het instrument niet in de wet worden vastgelegd. Daarnaast wordt voorkomen dat twee bijzondere instrumenten naast elkaar functioneren, aangezien zij elkaar juist aan zullen vullen. De wettelijke bepaling vermeldt namelijk alleen de mogelijkheid dat de fiscus zich kan beroepen op FL en de jurisprudentie geeft vervolgens invulling aan dit instrument. Mijns inziens weerlegt dat de bezwaren van de Staatssecretaris en komt dit ook ten goede aan de rechtszekerheid van de belastingplichtige. In plaats van de RH-bepalingen te vervangen kan ook gedacht worden om hier nieuw leven in te blazen en deze actueel te maken.¹¹⁸ Belangrijk hierbij is dat de aan de RH klevende beperkingen worden weggelaten en dat de grenzen van het instrument niet worden vastgelegd. De vernieuwde RH-bepalingen zullen dan naar FL-jurisprudentie verwijzen voor de invulling van het instrument. Ook deze RH-bepalingen zullen louter de mogelijkheid benoemen dat de fiscus een instrument achter de hand heeft om ontgaanssituaties te bestrijden. Belangrijk is dat dit duidelijk geformuleerd wordt, zodat de belastingplichtige weet waaraan hij toe is.

Aan bovengenoemde suggesties wil ik toevoegen dat ook gedacht kan worden aan het opnemen van een bepaling waarin de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om vooraf zekerheid te krijgen. Dit zal ten goede komen aan de rechtszekerheid en de efficiëntie. Zo kan de belastingplichtige vooraf de fiscale consequenties van zijn handelen inschatten en eventueel zijn handelen daarop aanpassen. Mogelijk verminderen de hoeveelheid procedures als gevolg van het vooroverleg.¹¹⁹ Helaas is vooroverleg ter verkrijging van

¹¹⁷ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 28 juli 1987.

¹¹⁸ M. Muller, 'Fraus legis verdient aandacht van de wetgever', januari 2023.

¹¹⁹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 28 juli 1987.

zekerheid vooraf niet meer mogelijk in de gevallen dat de fiscus de indruk heeft dat de belastingplichtige de grenzen aan het verkennen is.¹²⁰ Ofwel kan de belastingplichtige bij het verkennen van de grenzen van de wet op basis van de huidige wetgeving geen zekerheid vooraf krijgen.

4.4 Tussenconclusie

Toepassing van FL houdt in dat de fiscus buiten de letter van de wet treedt en de wet uitlegt naar de bedoeling van de wetgever. Rechtsonzekerheid dreigt hier voor de belastingplichtige, omdat de letter van de wet niet altijd overeenkomt met het doel en de strekking van de wet. In eerste instantie volgt uit de toetsing dat toepassing van FL leidt tot strijd met het legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel, wat rechtsonzekerheid suggereert. Echter wordt de inbreuk op de rechtszekerheid van de belastingplichtige gerechtvaardigd en leidt dit niet tot ernstige gevolgen. Dit heeft te maken met de volgende aspecten: De meeste burgers worden tegen dit instrument beschermd, aangezien FL louter in ontgaanssituaties wordt toegepast, waarbij aan strikte voorwaarden dienen te zijn voldaan; FL fungeert als laatste redmiddel van de inspecteur; De bewijslast rust in beginsel op de inspecteur; Het leerstuk kan als bron van recht gezien worden, waarbij het een uitbreiding vormt van de interpretatiemethoden. Daarnaast ben ik net als minister Hofstra van mening dat tijdens het avonturen in grensgebieden de belastingplichtige niet dezelfde rechtszekerheid van de Staat hoeft te verwachten. Overigens vind ik het opmerkelijk dat de Staatssecretaris in 1979 gekozen heeft om geen machtigingen meer te verlenen voor de toepassing van RH, waardoor alleen FL nog kon worden toegepast. Ik vraag mij af of hij bij deze keuze nagedacht heeft over de impact op de rechtszekerheid van de belastingplichtige. Wat in elk geval ten goede zal komen aan de rechtszekerheid is het opnemen van een wetsbepaling, waarin vermeld staat dat de fiscus de mogelijkheid heeft om ontgaanssituaties te bestrijden met FL. Belangrijk hierbij is dat de grenzen van het instrument niet worden vastgelegd, maar dat dit overgelaten wordt aan de jurisprudentie. Als gevolg hiervan zou het voor de belastingplichtige duidelijker moeten zijn wat er van hem verwacht wordt. Het is geen optie om de grenzen in de wet vast te leggen, aangezien dan de kracht van het instrument verloren zal gaan.

¹²⁰ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 23 april 2019.

5. Conclusie en aanbevelingen

5.1 Samenvatting en conclusie

FL, ook wel bekend als het leerstuk van wetsontduiking, kent een lange geschiedenis in de Nederlandse rechtspraak en is in 1926 voor het eerst door de HR toegepast. De inspecteur kan zich op dit leerstuk beroepen om belastingverrijdeling te bestrijden. Het is een bijzonder rechtsmiddel dat als laatste redmiddel kan worden gebruikt en vertoont veel overeenkomsten met de RH. De materiële vereisten van beide instrumenten komen min of meer met elkaar overeen. Zo vinden beide instrumenten enkel toepassing als sprake is van belastingontwijking en van miskening van doel en strekking van de wet. Echter, kijkend naar de formele vereisten worden de verschillen duidelijk. Zo is de te bewandelen route voor FL sneller en efficiënter dan die van de RH (geen ministeriële machtiging vereist). Ook heeft FL een groter toepassingsbereik, waardoor de RH in feite plaats heeft moeten maken voor FL. In 1979 heeft de Staatssecretaris bekend gemaakt dat geen machtigingen meer verleend worden voor de toepassing van RH. Ofwel blijkt hieruit de voorkeur van de Staatssecretaris om ontgaanssituaties te bestrijden met FL. Als het ware heeft FL de RH overvleugeld. Desondanks werden de uitgangspunten voor de RH na die periode nog steeds gebruikt voor de behandeling van het buitenwettelijk leerstuk door de rechter. Al het bovenstaande beantwoordt deelvraag 1: *“Wat wordt verstaan onder het begrip fraus legis en waarin verschilt dit leerstuk met de richtige heffing?”*

Het leerstuk van wetsontduiking kan alleen worden toegepast als aan het motief- en normvereiste wordt voldaan. Als aan een van deze voorwaarden niet wordt voldaan, kan FL geen toepassing vinden. Aan het motiefvereiste wordt voldaan als belastingverrijdeling het doorslaggevende motief is geweest voor het aangaan van de rechtshandeling. Als gevolg van dit subjectieve vereiste mag de belastingplichtige fiscaal gezien niet de meest gunstige route kiezen als daarmee de wet niet wordt nageleefd of als daarmee het doel en de bedoeling van de wetgever veronachtzaamd worden. Als er een omweg wordt gevonden met als enig doel belastingverrijdeling, dan kan FL ook van toepassing zijn, zelfs als de omweg via derden loopt. Het normvereiste houdt in dat de ontgaansmogelijkheid niet in strijd mag zijn met het doel en de strekking van de wet. Ofwel kan een belastingontwijkende constructie een halt toegeroepen worden indien deze ontgaansmogelijkheid niet inherent is aan de door de

wetgever gekozen systematiek. Tevens sluit de compenserende heffing de toepassing van FL in beginsel niet uit. Bovendien is de reële betekenis van rechtshandelingen belangrijk bij het bepalen of FL toepasbaar is. Zo kunnen transacties die direct daarna weer ongedaan worden gemaakt, vaak leiden tot toepassing van FL. In de loop der jaren is gebleken dat het toepassingsbereik van het buitenwettelijk instrument steeds ruimer wordt. Dit is logisch als je kijkt naar het doel van het instrument: Het bestrijden van ontgaanssituaties. Zolang er telkens burgers zijn die op zoek gaan naar (nieuwe) mazen in de wet, zal mijns inziens het toepassingsbereik van FL blijven toenemen om ook deze (nieuwe) situaties de baas te blijven. Dit is de kracht van het instrument: De flexibiliteit. Al het bovenstaande beantwoordt deelvraag 2: *“Wat houden de toepassingsvoorwaarden in en hoe hebben deze zich door de jaren heen ontwikkeld?”*

FL dreigt de rechtszekerheid van de belastingplichtige te verminderen. Toepassing van FL betekent namelijk dat de fiscus buiten de letter van de wet treedt en de wet uitlegt volgens de bedoeling van de wetgever. Strijd ontstaat hier met het legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel. Het legaliteitsbeginsel heeft namelijk als uitgangspunt dat de belastingplichtige in beginsel erop mag vertrouwen dat hem enkel wetstoepassing deelachtig wordt voor zover dit voortvloeit uit de letter van de wet. Bij toepassing van FL is dit niet het geval en vindt wetstoepassing plaats, aangezien dit voortvloeit uit het doel en de strekking van de wet. Daarnaast valt uit het rechtszekerheidsbeginsel af te leiden dat burgers te allen tijde het recht hebben om te weten waar zij aan toe zijn wat betreft hun rechtsverhouding met de overheid. Gezien de interpretatieverschillen bij toepassing van FL lijkt dit niet op te gaan, aangezien belastingplichtige in een positie van onzekerheid wordt gebracht. Desalniettemin wordt de inbreuk op de rechtszekerheid gerechtvaardigd en leidt dit niet tot ernstige gevolgen. Van belang is dat de inspecteur zich met terughoudendheid beroept op FL. Dit is belangrijk om ervoor te zorgen dat burgers hun belastingzaken op een voorspelbare en rechtmatige manier kunnen afhandelen, zonder dat ze onnodig blootgesteld worden aan onzekerheid en mogelijke sancties. De volgende factoren spelen hierbij ook een rol, zoals de strenge toepassingsvoorwaarden, de bewijslast die in beginsel bij de inspecteur rust en de rol van FL als laatste redmiddel. Ook kan over FL gezegd worden dat het als bron van recht beschouwd dient te worden. Het leerstuk kan gezien worden als een uitbreiding op de verschillende interpretatiemethoden van de rechter. Daarnaast ben ik net als minister Hofstra

van mening dat tijdens het avonturen in grensgebieden de belastingplichtige niet dezelfde rechtszekerheid van de Staat hoeft te verwachten. Al het bovenstaande beantwoordt deelvraag 3: *“In hoeverre leidt toepassing van fraus legis tot rechtsonzekerheid en wat zijn de eventuele gevolgen?”*

Met de beantwoorde deelvragen kan een antwoord geformuleerd worden op de probleemstelling: *“Schaadt de wijze waarop fraus legis in het Nederlandse belastingrecht wordt toegepast de rechtszekerheid van de belastingplichtige?”* Een eenduidig antwoord op de probleemstelling valt niet te geven, aangezien de kwestie genuanceerder ligt. In beginsel ondervindt de belastingplichtige rechtsonzekerheid als gevolg van toepassing van FL. Wegens de interpretatieverschillen en het feit dat niet gecodificeerd is dat de fiscus zich op FL kan beroepen ontstaat onduidelijkheid en weet de belastingplichtige niet wat hij van de Staat kan verwachten. Ik sluit mij aan bij de uitspraak van minister Hofstra en ik ben van mening dat het gerechtvaardigd is dat belastingplichtigen, die de trukendoos tevoorschijn halen en de randjes bewust opzoeken, niet op dezelfde rechtszekerheid van de Staat hoeven te rekenen. Ofwel wordt de inbreuk op de rechtszekerheid gerechtvaardigd en leidt dit niet tot ernstige gevolgen, zoals een vertrouwenscrisis, discriminatie of een verlies aan geloofwaardigheid. Hieruit volgt dat het legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel zouden moeten wijken om toepassing van FL mogelijk te maken. Tot slot ben ik van mening dat het codificeren van FL ten goede zal komen aan de rechtszekerheid van de belastingplichtige. Belangrijk hierbij is dat de grenzen van het instrument niet worden vastgelegd, maar dat dit overgelaten wordt aan jurisprudentie. Enkel de mogelijkheid van de fiscus om ontgaanssituaties te kunnen bestrijden middels FL zou gecodificeerd moeten worden. Zo blijft het buitenwettelijk leerstuk flexibel en behoudt het mijns inziens zijn kracht. Belangrijk te vermelden is dat deze bepaling alleen van kracht zal zijn op de belastingplichtige (en adviseur) die de grenzen van de wet verkennen. Als gevolg van toekomstige, gekunstelde constructies van belastingplichtigen om (te denken) de wet te slim af te zijn, zal naar alle waarschijnlijkheid het toepassingsbereik van het instrument toenemen om ook deze ontgaanssituaties de baas te blijven. Als gevolg van de codificering zou het voor de belastingplichtige duidelijker moeten zijn wat er van hem verwacht wordt en beperkt dit de inbreuk op de rechtszekerheid. De wetgever is volgens mij nu aan zet.

5.2 Aanbevelingen voor vervolgonderzoek

In dit onderzoek zijn de abbb in het kader van het legaliteits- en het rechtszekerheidsbeginsel aan bod gekomen. Ik heb de aanname gemaakt dat rondom deze beginselen de meeste twijfels zouden kunnen ontstaan. Het is voor de betrouwbaarheid van het onderzoek en de uitkomsten van belang om FL aan alle beginselen te toetsen, waardoor ik dit voor vervolgonderzoek zou aanbevelen. Daarbij kan het ook interessant zijn hoe het leerstuk in het buitenland toegepast wordt (als het daar bestaat) en of in dit proces nog verschillen zitten. Tot slot kan ook vervolgonderzoek gedaan worden naar de kwestie of na toepassing van FL een boete kan worden opgelegd. Waar auteurs zich geregeld uitlaten over deze kwestie heeft de HR dit nog niet gedaan. Tot nu toe is een boete bij FL vaak vernietigd. Vooralsnog deel ik dezelfde mening als Van Leijenhorst: “Fraude is strafbaar en dat is misbruik van recht niet.”¹²¹

¹²¹ Van Leijenhorst, V-N 2015/2.0.

Literatuurlijst

Tijdschriften

Bavinck & Cornelisse, *WFR 2022/43*

C.B. Bavinck & R.P.C. Cornelisse, 'Fraus Legis; het normvereiste toegespitst op het Hunkemöller-arrest', *WFR 2022/43*.

Bruijsten, *WFR 2004/1150*

C. Bruijsten, 'Stelt de compenserende heffing een kwantitatieve grens aan de toepassing van fraus legis?', *WFR 2004/1150*.

Chin-Oldenziel & Belkaid-Koubia, *WFR 2013/1492*

M. Chin-Oldenziel & M. Belkaid-Koubia, 'Fraus legis, het normvereiste geanalyseerd', *WFR 2013/1492*.

Niessen, *WFR 1984/1661*

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

Van Dam, *TFO 2013/125.1*

J.J. van Dam, 'Schijnhandelingen, fiscale herkwalificatie en fraus legis in de directe belastingen', *TFO 2013/125.1*.

Van Leijenhorst, *V-N 2015/2.0*

G.J. Van Leijenhorst, 'Uitvergroet: Column door Hans van Leijenhorst', *V-N 2015/2.0*.

Zwemmer, *FED 1989/577*

J.W. Zwemmer, 'Hoe constant moet rechtspraak zijn? Richtige heffing en fraus legis', *FED 1989/577*.

Boeken

Altena 2016

J.G.H. Altena, *Het legaliteitsbeginsel en de doorwerking van Europees recht in het Nederlandse materiële strafrecht (Meijers-reeks, nr. 268)*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

Cazander, Herreveld & Van Leijenhorst 2014

L. Cazander, F.R. Herreveld & G.J. Van Leijenhorst, *Leo Stevens. Bijzonder nummer (Spiegelbundel)*, Deventer: Wolters Kluwer 2014.

Cramwinckel 2022

T.A Cramwinckel, *Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context. Een juridisch en communicatiewetenschappelijk onderzoek naar gewekt vertrouwen (Fiscale Monografieën nr. 177)*, Deventer: Wolters Kluwer 2022.

Hofman 2021

C. Hofman, *Het systeem van sanctionering van fiscale fraude (Fiscale Monografieën nr. 166)* (diss. Rotterdam), Deventer: Wolters Kluwer 2021.

IJzerman 1991

R.I.H. IJzerman, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht (Fiscale Monografieën nr. 54)*, Deventer: Kluwer BV 1991.

Koopman 1996

R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken*, Deventer: Wolters Kluwer 1996.

Poelmann, Raaijmakers, Van Roij, Sijbers & De Werd 2022

E. Poelmann, J.H.P.M. Raaijmakers, W.A.P. van Roij, F.H.H. Sijbers & M.M. de Werd, *Cursus Belastingrecht (Formeel belastingrecht)*, Deventer: Wolters Kluwer 2022.

Stevens & De Smit 2020

L.G.M. Stevens & R.C. de Smit, *Elementair Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Stijnen 2011

R. Stijnen, *Rechtsbescherming tegen bestraffing strafrecht en bestuursrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2011.

Jurisprudentielijst

- HR 26 mei 1926, ECLI:NL:HR:1926:78, *NJ 1926*.
- HR 27 december 1967, ECLI:NL:HR:1967:AX6049, *BNB 1968/80*.
- HR 24 september 1980, ECLI:NL:PHR:1980:AW9889, *BNB 1980/332*.
- HR 22 juli 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9473, *BNB 1982/243*.
- HR 26 januari 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8995, *BNB 1983/106*.
- HR 7 december 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8750, *V-N 1984/8,5*.
- HR 21 november 1984, ECLI:NL:PHR:1984:AC8603, *BNB 1985/32*.
- HR 29 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8110, *BNB 1986/130*.
- HR 17 juni 1987, ECLI:NL:PHR:1987:AW7648, *BNB 1987/289*.
- HR 11 mei 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3833, *BNB 1988/290*.
- HR 11 juli 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4348, *BNB 1990/293*.
- HR 9 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5618, *BNB 1994/141*.
- HR 6 september 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA1683, *BNB 1996/4*.
- HR 20 september 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA1682, *BNB 1996/5*.
- HR 15 juli 1997, ECLI:NL:PHR:1997:AA2208, *BNB 1997/296*.
- HR 13 juli 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB2642, *BNB 2001/398*.
- HR 8 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AB2856, *BNB 2002/118*.
- HR 13 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH5619, *BNB 2009/123*.
- HR 26 oktober 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU8247, *BNB 2013/20*.
- HR 1 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY1262, *BNB 2013/105*.
- HR 15 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY0548, *BNB 2013/151*.
- HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:287, *V-N Vandaag 2017/424*.
- HR 21 April 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, *BNB 2017/162*.
- HR 16 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1152, *BNB 2021/137*.
- HR 15 juli 2022, ECLI:NL:HR:2022:1086, *BNB 2022/112*.
- Hof Amsterdam 4 januari 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:96, *RFR 2022/56*.

Rb. Arnhem 14 februari 2012, ECLI:NL:RBARN:2012:BV3170 , *V-N 2012/23.3.2*.

Rb. Noord-Nederland 15 september 2020, ECLI:NL:RBNNE:2020:3214, *V-N Vandaag 2020/2274*.

Rb. Zeeland-West-Brabant 14 oktober 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:5968, *V-N 2023/6.19*.

Parlementaire stukken

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 28 juli 1987 (Kamerstukken II 1986/87, 17050, nr. 80).

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2017 (Kamerstukken II 2017/18, 25087, nr. 188).

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 23 april 2019 (Kamerstukken II 2018/19, 25087, nr. 237).

Aanhangsel Handelingen II 2021/22, nr. 2022Z00467.

Internetartikelen

M. Muller, 'Fraus legis verdient aandacht van wetgever', januari 2023, geraadpleegd via: <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/fraus-legis-verdient-aandacht-van-wetgever/>.

P. Leclerc, 'Nederland nummer drie op lijst belastingparadijzen', oktober 2022, geraadpleegd via: <https://www.rtlnieuws.nl/nieuws/nederland/artikel/5198293/belastingontwijking-belastingparadijs-nederland>.

Redactie De Nederlandsche Bank, 'Wat moeten instellingen doen met de Pandora Papers', oktober 2022, geraadpleegd via: <https://www.dnb.nl/nieuws-voor-de-sector/toezicht-2022/wat-moeten-instellingen-doen-met-de-pandora-papers/>.

Redactie Vakstudie, 'Vakstudie 01 Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen', oktober 2022, geraadpleegd via: https://new.navigator.nl/STI/WKNL_CSL_606/artikel/idf19b9f64b44122c402a7527c4370d9c3/tekst.

Rijksoverheid, 'Aanpak belastingontwijking en belastingontduiking', januari 2023, geraadpleegd via: <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/aanpak-belastingontwijking-en-belastingontduiking/aanpak-belastingontduiking>.

R. Marchal, 'NDFR Commentaar: Artikel 31 Algemene wet inzake rijksbelastingen, oktober 2022', geraadpleegd via: <https://www-ndfr-nl.eur.idm.oclc.org/content/c-NDFR-BWBR0002320-31>.

S. Niekel, 'Silvain Niekel (EY) beantwoordt zeven vragen over het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat', oktober 2022, geraadpleegd via: <https://www.ey.com/nl/nl/eye-on-finance-magazine/2022/maart/7-vragen-over-het-nederlandse-fiscale-vestigingsklimaat>.