

Artikel 31 - Algemene wet inzake rijksbelastingen

Rechtshandelingen alleen om belasting te ontgaan



R. Marchal

werkzaam bij de Hoge Raad der Nederlanden

🕒 Bijgewerkt tot 20 juni 2021

1. Inleiding

De ultieme vorm van rechtsvinding wordt gevormd door de bijzondere rechtsmiddelen richtige heffing en fraus legis. Door toepassing van deze rechtsmiddelen wordt met rechtshandelingen geen rekening gehouden (genegeerd, zie [art. 31 AWR](#)) dan wel worden deze weggedacht of vervangen door andere (rechts)handelingen (fraus legis). Richtige heffing en fraus legis zijn uiterste redmiddelen die pas worden toegepast als andere rechtsvindingsmethoden geen oplossing bieden om het door de wet beoogde doel te bereiken. ¹ Als gevolg van fraus legis kunnen de fiscale gevolgen van in samenhang beziene rechtshandelingen anders zijn dan wanneer zij afzonderlijk worden beziën.

Richtige heffing is een fiscaal rechtsvindingsinstrument waarvan de oorsprong teruggaat naar de Wet richtige heffing (hierna: Wet RH) uit 1925 (wet van 29 april 1925 tot bevordering van de richtige heffing van de directe belastingen, Stb. 1925, 171). Het is sinds de invoering van de AWR in 1959 in art. 31 t/m 36 AWR opgenomen. Fraus legis daarentegen is een buitenwettelijk leerstuk en is afkomstig uit het algemene (Romeinse) recht. Het kent een veel langere historie.

Het kenmerkende onderscheid tussen fraus legis en richtige heffing enerzijds en de overige rechtsvindingsmethoden anderzijds is, dat bij fraus legis en richtige heffing het vereiste van vrijdeling van belastingheffing als doorslaggevend oogmerk wordt gesteld. Bovendien is de toepassing beperkt tot gevallen waarin strijdigheid met doel en strekking van de wet aanwezig is en die strijdigheid niet met wetsinterpretatie opgeheven kan worden.

In de hiernavolgende behandeling van beide rechtsmiddelen ligt de nadruk op fraus legis. Voor toepassing van richtige heffing wordt immers sinds 1987 door de staatssecretaris van Financiën geen machtiging als bedoeld in [art. 32 AWR](#) meer verleend (Kamerstukken II, 1986-1987, 17 050, nr. 80 (Notitie betreffende het voorgenomen beleid inzake de bestrijding van het ontgaan van belastingheffing) en Kamerstukken II, 1986-1987, 19 700, IX B, nr. 63). Richtige heffing is daardoor sinds 1987 niet meer toegepast en naar verwachting zal dat ook niet meer gebeuren.

Ik ga hierna in [aantekening 2](#) in op de historische ontwikkeling van fraus legis en richtige heffing. In [aantekening 3](#) concentreer ik mij op fraus legis, waarvan ik de twee belangrijkste toepassingsvoorwaarden uitwerk in [aantekening 4](#) en [aantekening 5](#). [Aantekening 6](#) behandelt de

gevolgen van toepassing van *fraus legis*. Vervolgens komen nog aan de orde de internationale aspecten ([aantekening 7](#)) en de EU-aspecten van *fraus legis* ([aantekening 8](#)).

2. Historische ontwikkeling

2.1. Romeins recht

Fraus legis is een leerstuk dat reeds lang in het recht wordt toegepast. Al in het Romeinse recht bestond de erkenning dat de wil van de wetgever wordt bepaald door de doelstellingen van de wet en niet uitsluitend door haar woorden. ² Deze ruime interpretatie van de wet hield in de visie van de Romeinse juristen in dat men zich bij handelingen tegen de bedoeling van de wet niet achter de bewoordingen kon verschuilen. Deze opvatting stond in contrast met de aanvankelijke benadering van de Romeinse juristen, die uitging van de grammaticale interpretatie van de wet. Kaser en Wubbe merken op dat de klassieke Romeinse juristen zich bij hun interpretatie niet star aan de letter van de wet hielden, maar naar het doel van de norm (*utilitas*) vroegen en zo zochten naar gerechtigheid (*aequitas*). ³

De Romeinen gingen echter verder dan het teleologisch interpreteren van de wet. In de *Digesta* ⁴ zijn twee teksten opgenomen waarin het leerstuk *fraus legis* te herkennen is. Paulus zegt:

'Contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit.' ⁵

In *Digesta* 1.3.30 merkt Ulpianus op:

'Fraus enim legi fit, ubi quod fieri noluit, fieri autem non vetuit, id fit: et quod distat hryton apo dianoiias (dictum a sententia) hoc distat fraus ab eo, quod contra legem fit.' ⁶

Uit deze teksten blijkt dat de Romeinse juristen oog hadden voor de strekking van de wet achter de bewoordingen daarvan. Bovendien zien zij het fijnmazige onderscheid tussen casus die binnen de wettelijke regeling blijven maar strijden met de bedoeling (aangeduid als 'ontduiking', moderne juristen noemen dat 'ontwijking') en casus die daarbuiten gaan. Het handelen in *fraudem legis* werd in het Romeinse recht als ongeoorloofd beschouwd. ⁷

Het middeleeuwse recht gaf een nog sterkere ethische lading aan het begrip *fraus legis*. Kakebeeke vermeldt: ⁸

'Ook het canonieke recht, doordrongen als dit was van ethische beginselen, kon onmogelijk de ogen sluiten voor het leerstuk der wetsontduiking. Het ging zelfs zover, al die handelingen aantastbaar te willen zien, die op enigerlei wijze als niet geheel correct werden beschouwd, of waaruit een te grote listigheid of handigheid sprak. Op deze wijze kreeg het begrip "in fraudem legis agere" een veel te ruime inhoud en de Franse en Duitse schrijvers der volgende eeuwen keerden dan ook terug naar de begripsomschrijvingen van het Romeinse recht zoals we die uit de bronnen vinden weergegeven.'

De benadering van de Romeinse juristen heeft nog steeds betekenis. Die betekenis zit in de aandacht voor de strekking van de wettelijke regeling. In [aantekening 5](#) komt de betekenis daarvan aan de orde.

2.2. Fraus legis in het privaatrecht

In het privaatrecht kent *fraus legis* een beperkte toepassing. Er zijn weinig arresten en uitspraken te vinden waarin het rechtsmiddel is toegepast. IJzerman wijt dat aan de omstandigheid dat in het burgerlijke recht een beperkt aantal dwingende bepalingen bestaat en bovendien die dwingende bepalingen veelal dienen ter bescherming van de belangen van partijen. ⁹ De toepassing van de redelijkheid en billijkheid kan worden gebruikt om een redelijke uitleg te bereiken van hetgeen partijen hebben afgesproken. Nieuwenhuizen heeft het idee dat de burgerlijke rechter technieken hanteert die vergelijkbaar zijn met *fraus legis*, maar daarvoor een andere terminologie hanteert. ¹⁰

In de civielrechtelijke literatuur wordt het leerstuk van de wetsontduiking wel beschreven. ¹¹ Sieburgh en Hartkamp schrijven bijvoorbeeld:

'Een overeenkomst waardoor de wet wordt ontdoken, mag niet worden gelijkgesteld met een door de wet verboden overeenkomst. Of een dergelijke overeenkomst al dan niet een ongeoorloofd karakter heeft, moet op grond van de omstandigheden worden beoordeeld en worden getoetst aan art. 3:40 lid 1 (strijd met goede zeden). (...) De rechter zal in elk geval afzonderlijk moeten uitmaken, of een bepaalde overeenkomst, waardoor de wet wordt ontdoken, ongeoorloofd is. In beginsel zal daarvan sprake zijn indien partijen hebben gehandeld met het oogmerk een resultaat te bereiken dat strijdig is met de strekking van de wetsbepaling.' ¹²

2.3. Toepassing van richtige heffing in het belastingrecht

In het belastingrecht is de bestrijding van het ontgaan van de belastingwet begonnen met de invoering van de Wet RH. Aanleiding voor deze wet was het gestegen aantal belastingontwijkende constructies, in het bijzonder het overbrengen van ondernemingen naar naamloze vennootschappen waaruit vervolgens geen winst werd uitgekeerd. Nederland kende tot 1942 geen winstbelasting van lichamen (vennootschapsbelasting), maar een belasting ter zake van uitgedeelde winst (de dividend- en tantiëmebelasting), ¹³ die met deze constructies werd vermeden. Een andere constructie was gericht op het ontgaan van het bronnenfictiesysteem zoals dat in de Wet IB 1914 ¹⁴ was opgenomen. In dat systeem werd bij de aanvang van het belastingjaar (1 mei) vastgesteld welke bronnen van inkomen een belastingplichtige had (art. 12 Wet IB 1914). De te belasten opbrengst werd vervolgens gelijkgesteld aan die van het afgelopen jaar (art. 13 Wet IB 1914). Door kunstmatig te vermijden dat op 1 mei van enig jaar een bron van inkomsten aanwezig was, kon belastingheffing worden vermeden.

Om dergelijke constructies te bestrijden werd een bepaling voorgesteld die in de oorspronkelijke tekst luidde:

'Voor de heffing van de personeele belasting, de rijks- en plaatselijke inkomstenbelasting, de vermogensbelasting en de verdedigingsbelastingen wordt geen rekening gehouden met rechtshandelingen die, al dan niet in verband met andere rechtshandelingen, kennelijk zijn verricht om de heffing van een dier belastingen overeenkomstig haar doel, geheel of ten deele, onmogelijk te maken.'

Aanvankelijk overwoog de regering een speciale wettelijke voorziening tegen constructies te introduceren. Daarvan werd echter afgezien met als overweging dat de wet dan verder dan de bedoeling zou kunnen gaan (in het huidige spraakgebruik: *overkill* zou hebben) en voorts weer nieuwe kunstgrepen zou uitlokken (Kamerstukken II, 1923-1924, 396, nr. 3 (MvT), p. 1). Daarom werd gekozen voor een

algemene omschrijving om belastingverijdeling tegen te gaan. Uit de memorie van toelichting blijkt dat de wet niet gericht is tegen normale handelingen die gebruikmaken van wettelijke mogelijkheden om belastingheffing te ontgaan, maar tegen misbruiksituaties, bijvoorbeeld misbruik van een rechtsvorm, waardoor belastingheffing onmogelijk wordt gemaakt. Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel ontstond nogal wat weerstand tegen het wetsontwerp. De kritiek richtte zich op de rechtsonzekerheid die het gevolg zou zijn van invoering (Kamerstukken II, 1924-1925, 92, nr. 1 (VV), p. 1). Door een amendement van het Kamerlid Van Schaik werden de woorden 'overeenkomstig haar doel' uit de tekst van art. 1 Wet RH verwijderd (Kamerstukken II, 1924-1925, 92, nr. 10). De gedachte was dat het begrip 'overeenkomstig haar doel' te ruim was. [15](#)

Na de Kamerbehandeling luidde de tekst van art. 1, lid 1, Wet RH:

'Voor de heffing van de personeele belasting, de Rijks- en plaatselijke inkomstenbelasting, de vermogensbelasting en de verdedigingsbelastingen wordt geen rekening gehouden met rechtshandelingen waarvan op grond dat zij geen wezenlijke verandering van feitelijke verhoudingen hebben ten doel gehad of op grond van andere bepaalde feiten en omstandigheden moet worden aangenomen, dat zij zouden achterwege gebleven zijn, indien daarmee niet de heffing van een dier belastingen, in geval zij reeds toepassing heeft gevonden of voor toepassing in aanmerking zou komen, voor het geheel of ten deele zou worden onmogelijk gemaakt.'

Volgens lid 2 van dit artikel was voor de vaststelling van een aanslag met toepassing van lid 1 een machtiging van de minister van Financiën vereist. Aan de Eerste Kamer deed de minister de toezegging dat de machtiging zeer spaarzaam verleend zou worden (Kamerstukken I, 1924-1925, 92, p. 797 (MvA)).

De belastingplichtige kon volgens art. 3 Wet RH de inspecteur verzoeken mede te delen of een voorgenomen rechtshandeling onder de reikwijdte van de wet zou vallen (zie thans [art. 33 AWR](#)).

Art. 4 Wet RH wees Hof Den Haag aan als bevoegde rechter voor de toepassing van de wet. Tegen de uitspraak van het hof stond geen rechtsmiddel open. De keuze voor Hof Den Haag was opvallend, omdat de rechtspraak met betrekking tot de directe belastingen in eerste aanleg destijds was opgedragen aan de Raden van beroep met voor de directe belastingen de mogelijkheid van cassatieberoep bij de Hoge Raad. De jurisprudentie van het hof heeft vrijwel geheel betrekking op gevallen die al in de wetsgeschiedenis van de Wet RH vermeld waren, namelijk dat een naamloze vennootschap was opgericht onder omstandigheden waaruit bleek dat zij ten doel had het ontgaan van inkomstenbelasting.

Met de vervanging van de Wet op de Dividend- en Tantiëmebelasting 1917 door het Besluit op de Winstbelasting 1940 werd de fiscale behandeling van vennootschappen geheel veranderd: belasting werd geheven naar de winst, ongeacht of deze aan de aandeelhouders werd uitgedeeld of niet. De ontgaansmogelijkheid werd dientengevolge beëindigd. Daardoor kwam de feitelijke betekenis van de Wet RH te vervallen. Daar kwam nog bij dat de fiscus driemaal bot ving bij de Hoge Raad (waar de rechtsmacht sinds de invoering van de Wet ARB in 1957 was komen te liggen) in zijn pogingen de Wet RH toe te passen. De eerste poging strandde omdat de Hoge Raad het door de fiscus gewenste resultaat bereikte door middel van uitlegging van de gewone wettelijke regeling (HR 11 januari 1961, nr. 14.391, BNB 1961/86). In twee latere pogingen oordeelde de Hoge Raad op grond van een wetshistorische interpretatie van de Wet RH dat op de door de fiscus bestreden constructies geen richtige heffing kon worden toegepast. De Wet RH had volgens de Hoge Raad niet de bedoeling te verhinderen dat op normale wijze gebruik wordt gemaakt van toelaatbare middelen om belasting te ontgaan. De bestreden constructies leken te zeer op

een voorbeeld uit de wetsgeschiedenis dat door de minister een 'volkomen geoorloofde rechtshandeling' werd genoemd (HR 8 maart 1961, nr. 14.368, BNB 1961/133 en HR 8 maart 1961, nr. 14.395, BNB 1961/134).

Onder de Wet RH heeft de Hoge Raad geen richtige heffing toegepast. Bij de invoering van de AWR in 1959 zijn de bepalingen van de Wet RH vrijwel ongewijzigd overgenomen in art. 31 t/m 36 AWR. In de memorie van toelichting bij de AWR is opgemerkt:

'Hoewel tot dusver sedert de vervanging van de dividend- en tantiëmebelasting door een belasting naar de winst de wet op de richtige heffing geen of weinig toepassing vindt, is het nodig de daarin vervatte regeling tegen het ontgaan van belasting in de voorgestelde vorm te handhaven wegens de grote preventieve werking die er van uitgaat.' (Kamerstukken II, 1954-1955, 4080, nr. 3 (MvT), p. 18)

Die preventieve werking was ook het enige doel dat de regering met de overneming van de bepalingen uit de Wet RH beoogde, want een toename van het aantal procedures werd niet verwacht:

'Bedenkt men hierbij, dat het aantal gevallen, waarin deze wet toepassing heeft gevonden, vooral ook beperkt is gebleven doordat de ministeriële machtiging, die de inspecteur van node heeft om te dezen een procedure in te leiden, slechts in sprekende gevallen wordt verleend, dan is de verwachting gewettigd, dat van een belangrijke toeneming van het aantal rechtsgeschillen inzake de richtige heffing geen sprake zal zijn, wanneer deze procedure voor de gewone belastingrechter in stede van voor het gerechtshof te 's-Gravenhage zal worden gevoerd.' (Kamerstukken II, 1955-1956, 4080, nr. 5 (MvA), p. 11)

De toepassing van de richtige heffing bleef uit [16](#) tot het arrest HR 27 december 1967, nr. 15.772, BNB 1968/80, waarin de Hoge Raad toepassing van art. 31 AWR wel aanvaardde. De casus betrof een geval waarin de aandeelhouders van NV 1 een andere NV 2 oprichtten. NV 2 kocht de aandelen NV 1 en bleef de koopprijs schuldig. NV 2 betaalde rente en loste haar schuld af uit de dividenden die zij van NV 1 ontving.

Het hof overwoog:

'dat dan echter de slotsom moet worden getrokken, dat de overdracht der aandelen aan NV A een rechtshandeling was, waarvan moet worden aangenomen, dat zij achterwege zou zijn gebleven, indien daarmede niet de heffing van ink.bel. ter zake van uitgekeerde dividenden NV B voor het vervolg geheel of ten dele zou worden onmogelijk gemaakt; (...) dat dit te dezen echter aldus is geschied, dat desondanks die dividenden aan hen blijven toevloeien, zij het middellijk en getransformeerd in aflossingen op geldleningen; dat zij daarbij tevens hun economisch belang bij de NV in vrijwel dezelfde omvang behielden, al is er dan een belangrijke wijziging gekomen in de vorm, waarin hun rechten zijn gegoten, en al is op andere punten dan dat van het economisch belang bij de aandelen wel het een en ander in de verhoudingen veranderd; dat dit laatste echter niet in zo ingrijpende mate is geschied, dat in economische zin niet meer van een identiek belang zou kunnen worden gesproken;

dat onder deze omstandigheden de slotsom moet worden getrokken, dat door de wijze, waarop de belangh. en zijn broer en zusters hebben getracht de belasting te ontgaan, zij in strijd zijn gekomen met de strekking van de fiscale wetgeving en dit onder omstandigheden, welke veroorzaken dat op niet meer aanvaardbare wijze de normale toepassing van de wettelijke bepalingen is doorkruist;'

De Hoge Raad verenigde zich met dit oordeel en overwoog dat het hof een juiste uitleg van art. 31 AWR had gegeven. In het arrest zijn reeds de huidige eisen voor toepassing van *fraus legis* te herkennen. Deze eisen worden behandeld in [aantekening 3](#) e.v., waarbij ook derichtigeheffingsjurisprudentie aan de orde komt.

2.4. Ontwikkeling van het begrip *fraus legis* in het belastingrecht

Parallel aan de invoering van de Wet RH (en nauwelijks later) aanvaardde de Hoge Raad de toepassing van *fraus legis* in het belastingrecht. In het zogenoemde driedagenarrest (HR 26 mei 1926, PW 12 157, NJ 1926/723) was een geldsom geschonken tegen een periodieke uitkering die drie dagen voor het overlijden van de erflater eindigde. Zou de periodieke uitkering tot de dag van overlijden hebben voortgeduurd, dan zou de schenking belast zijn.

De Hoge Raad overwoog:

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

In de eerste decennia na het driedagenarrest is *fraus legis* sporadisch toegepast. ¹⁷ In de late jaren zeventig en de jaren tachtig van de vorige eeuw is een gestage stroom van jurisprudentie op gang gekomen over het leerstuk *fraus legis*. Het leerstuk *fraus legis* bleek voor de fiscus beter en ruimer toepasbaar dan de beperkte en procedureel moeizame richtige heffing, zodat sinds 1987 ¹⁸ richtige heffing niet meer wordt toegepast. In de jurisprudentie inzake richtige heffing zijn echter belangrijke oordelen van de Hoge Raad te vinden die voor de toepassing van *fraus legis* hun belang hebben behouden. Bij de behandeling van de eisen voor toepassing van *fraus legis* komt deze rechtspraak ook aan de orde.

2.5. Verschillen tussen *fraus legis* en richtige heffing

De materiële eisen voor toepassing van *fraus legis* en richtige heffing zijn in de jurisprudentie inmiddels gelijkgesteld (zie hierna onder 3.1). Er zijn echter ook verschillen tussen beide rechtsmiddelen. Bij toepassing van *fraus legis* kan een rechtshandeling zowel worden genegeerd als gesubstitueerd (zie ook hierna [aantekening 6](#)), terwijl met richtige heffing op grond van [art. 31 AWR](#) slechts rechtshandelingen kunnen worden genegeerd. Voorts kent richtige heffing een afzonderlijke procedure: [art. 32 AWR](#) schrijft voor dat voor toepassing van richtige heffing met voorafgaande machtiging een afzonderlijke beschikking wordt genomen door de inspecteur, waartegen een afzonderlijke rechtsgang openstaat. *Fraus legis* daarentegen wordt in de aanslagregeling zelf toegepast, hetgeen een meer efficiënte wijze van handelen is en bovendien voor de belastingplichtige sneller duidelijkheid omtrent zijn fiscale positie geeft. Als de belastingplichtige twijfelt of een voorgenomen rechtshandeling onder art. 31 AWR valt, kan hij een proefprocedure starten op grond van [art. 33 AWR](#). De belastingplichtige legt deze vraag dan schriftelijk voor aan de inspecteur die daarop een voor bezwaar vatbare beschikking neemt. Vooralsnog ontbreekt bij *fraus legis* de mogelijkheid om een dergelijke proefprocedure te voeren.

3. Begripsomschrijving fraus legis

3.1. Inleiding

Fraus legis is een wapen tegen het geheel of gedeeltelijk onmogelijk maken van belastingheffing. ¹⁹ Ook het uitstellen van belastingheffing is met succes bestreden met fraus legis. Het betrof een geval waarin uitstel door de wetgever uitdrukkelijk als onbedoeld was aangemerkt. ²⁰ Sinds HR 21 november 1984, nr. 22.092, BNB 1985/32 moet aan twee vereisten ²¹ zijn voldaan om fraus legis toe te kunnen passen:

1. De doorslaggevende beweegreden voor het aangaan van de (rechts)handeling is verijdeling van de belastingheffing (het subjectieve vereiste of motiefvereiste).
2. De gekozen wijze van belastingverijdeling is strijdig met doel en strekking van de wet (het objectieve vereiste of normvereiste).

De Hoge Raad overwoog in dit arrest:

'Het Hof heeft geoordeeld dat de onderwerpelijke transacties voor belanghebbende buiten het daarmee beoogde fiscale voordeel geen reële, praktische, betekenis hadden. (...). Tevens heeft het Hof geoordeeld dat voor belanghebbende het bereiken van een aanzienlijke belastingbesparing het enige, althans volstrekt overwegende, motief is geweest voor het sluiten van de onderwerpelijke transacties. Dit oordeel heeft het Hof gebaseerd op eerdergenoemde oordelen in samenhang met het feit dat belanghebbende al voor de datum waarop de eerste aankoop tot stand kwam, besloten had naar België te emigreren. Onder deze omstandigheden heeft het Hof terecht geoordeeld dat door in dit geval de door belanghebbende meegekochte rente in aftrek toe te laten, doel en strekking van artikel 35 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zouden worden miskend.'

De twee eisen (verijdelingsmotief en miskenning doel en strekking) werden opnieuw gesteld in HR 15 mei 1985, nr. 22.154, BNB 1985/171; het ontbreken van reële, praktische betekenis van de rechtshandeling is blijkens dat arrest geen zelfstandig vereiste. In HR 10 augustus 2001, nr. 35.890, NTFR 2001/1211, BNB 2001/399 komen de twee vereisten nog duidelijker naar voren:

'Het in mindering op de winst komen van de rente kan echter niet worden aanvaard indien de schuld is aangegaan met als doorslaggevend motief belastingheffing te verijdelen en dat onder omstandigheden waardoor in strijd wordt gekomen met doel en strekking van de wet.'

In HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, NTFR 2012/639, BNB 2012/127 en nr. 09/03203, NTFR 2012/640, BNB 2012/128 vatte de Hoge Raad zijn fraus-legisjurisprudentie als volgt samen. Opnieuw zijn de twee vereisten duidelijk herkenbaar:

'3.3.1. Het is vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat het een belastingplichtige weliswaar vrij staat om de voor hem voordeligste weg te kiezen, maar dat die vrijheid niet zo ver gaat dat, met het oogmerk van belastingverijdeling, een kunstmatige en van elk reëel belang ontblote weg kan worden gekozen die ertoe leidt dat in strijd met doel en strekking van de wet wordt gehandeld (...).'

De twee vereisten zijn niet altijd even duidelijk van elkaar te onderscheiden. Soms is het normvereiste afhankelijk van het motiefvereiste. Zo was in HR 11 juli 2008, nr. 43.376, NTFR 2008/1385, BNB 2008/266

sprake van strijd met doel en strekking van de wet *indien* was voldaan aan het normvereiste:

'3.4.3. Indien het doorslaggevende motief voor de omzetting van de geldlening in een lijfrenteverplichting was gelegen in de vrijdeling van de toepassing van artikel 10a, lid 2, aanhef en letter b, van de Wet – de bewijslast daarvan rust op de Inspecteur – zou, behoudens indien A over de lijfrente een compenserende heffing bedoeld in artikel 10a, lid 3, letter b, van de Wet zou zijn verschuldigd, de door belanghebbende verlangde aftrek ter zake van de oprenting van de lijfrenteverplichting in strijd komen met doel en strekking van die bepaling.'

Vóór HR 21 november 1984, nr. 22.092, BNB 1985/32 en HR 15 mei 1985, nr. 22.154, BNB 1985/171 werd aangenomen dat de gekunsteldheid van de gevolgde weg eveneens een vereiste was voor toepassing van *fraus legis*. ²² Na HR 21 november 1984, nr. 22.092, BNB 1985/32 en HR 15 mei 1985, nr. 22.154, BNB 1985/171 is er geen verschil meer tussen de materiële eisen voor toepassing van *fraus legis* en richtige heffing. In beide gevallen wordt zowel de subjectieve als de objectieve eis gesteld. Bovendien bleek uit HR 15 mei 1985, nr. 22.154, BNB 1985/171 dat naast substitutie ook eliminatie (het resultaat van richtige heffing) met *fraus legis* bereikt kan worden. Richtige heffing kent alleen de mogelijkheid van eliminatie (HR 11 juni 1986, nr. 23.641, BNB 1986/283).

Bij het leerstuk *fraus legis* past de kanttekening dat de reikwijdte ervan – als door de rechter ontwikkeld en aan verandering onderhevig leerstuk – lastig exact te bepalen is. ²³

3.2. Ambtshalve toepassen *fraus legis*

Het is de vraag of de rechter ook ambtshalve kan oordelen dat sprake is van *fraus legis*. In de literatuur is betoogd dat de rechter daartoe de ruimte heeft. ²⁴ Volgens IJzerman is 'toetsing aan het leerstuk van de wetsontduiking een toetsing aan het recht (...), zodat op de inspecteur ten deze geen stelplicht rust'. ²⁵ Hofstra meent dat de rechter tot taak heeft 'de aangevallen uitspraak te toetsen aan het recht, waarvan de buitenwettelijke rechtsbeginselen zoals het leerstuk van de wetsontduiking mede deel uitmaken'. ²⁶ Anderen menen dat de rechter *fraus legis* niet ambtshalve kan toepassen. ²⁷ De (feiten)rechter zal over het algemeen niet snel geneigd zijn *fraus legis* toe te passen als de inspecteur weliswaar een ontgaansmotief stelt, maar niet uitdrukkelijk een beroep doet op *fraus legis*. ²⁸

A-G Wattel concludeerde in een zaak waarin vaststond dat aan het motiefvereiste was voldaan, maar waarin door de fiscus geen beroep werd gedaan op *fraus legis*:

'6.41. De vraag of aan het rechtskundige, objectieve element van *fraus legis* (strijd met doel en strekking van de wet) is voldaan, is een rechtsvraag, die u [de Hoge Raad; RM] zo nodig van ambtswege kunt beantwoorden. (...).'

[\(Conclusie A-G Wattel 10 september 2014, nr. 14/00486, NTFR 2014/2520\)](#)

Daarbij moet worden opgemerkt dat op grond van [art. 29 AWR](#) de Hoge Raad, anders dan de feitenrechters, niet is gebonden aan de grenzen van de rechtsstrijd in cassatie (in de zin van [art. 8:69 Awb](#)) zoals deze door partijen wordt gevoerd, en dus ambtshalve kan ingrijpen.

3.2.1. *Fraus legis* en het ambtshalve aanvullen van rechtsgronden

Uit [HR 23 mei 2014, nr. 12/04575, NTFR 2014/1485](#), BNB 2014/172 blijkt dat de fiscus in ieder geval geen uitdrukkelijk beroep hoeft te doen op het leerstuk *fraus legis*. Voldoende is dat in de stellingen van de

inspecteur de elementen besloten liggen voor het op grond van fraus legis ontzeggen van het beoogde rechtsgevolg.

Als de benodigde feiten voldoende gesteld zijn en bij betwisting voldoende aannemelijk gemaakt zijn, met name het vrijdelingsmotief, kan de rechter de door de fiscus (op andere rechtsgrond) bepleite uitkomst dus ook bereiken door daar van ambtswege fraus legis aan ten grondslag te leggen, nu beoordeling van doel en strekking van de wet een rechtsvraag inhoudt en de rechter dan ambtshalve de rechtsgronden aanvult (art. 25 Rv., [art. 8:69, lid 2, Awb](#) en [art. 29e, lid 2, AWR](#)).

Bij de enigszins verwante rechtsvindingsmethode van de zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie heeft de Hoge Raad uitdrukkelijk overwogen dat ambtshalve toepassing ervan mogelijk is ([HR 9 april 2021, nr. 20/01619, NTFR 2021/1256](#)).

3.3. Fraus legis en zekerheid vooraf

In het Besluit fiscaal bestuursrecht ([besluit van 15 februari 2016, nr. BLKB2016/19](#), Stcrt. 2016, 9680 ([NTFR 2016/929](#)), paragraaf 3, onderdeel 3. is bepaald dat de inspecteur geen zekerheid vooraf geeft als de (voorgenomen) (rechts)handelingen voldoen aan de voorwaarden voor fraus legis:

'3.De inspecteur hoeft niet in te gaan op een verzoek om vooroverleg, als:

- a. belastingbesparing de enige dan wel de doorslaggevende beweegreden voor het verrichten van die (rechts)handeling(en) is,
 - b. de (rechts)handeling(en) voor de belanghebbende buiten het beoogde fiscale voordeel geen of weinig reële, praktische betekenis heeft (hebben),
 - c. doel en strekking van de wet of een verdrag of internationaal erkend beginsel³ zouden worden miskend als de door de belanghebbende verlangde rechtstoepassing zou worden gevolgd.
- Als tijdens het vooroverleg blijkt dat sprake is van een of meer van deze situaties geeft de inspecteur geen zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen.'

4. Het motiefvereiste

Het subjectieve vereiste van belastingvrijdeling ziet op de beweegreden waarmee (of: voor het tijdstip waarop ²⁹) de (rechts)handelingen zijn begaan. Vrijwel altijd gaat het daarbij om een samenstel van verschillende (rechts)handelingen. Een verband tussen de verschillende handelingen die tezamen een voordeel opleveren, is daarom vaak cruciaal voor het vaststellen van een ontgaansmotief. ³⁰ Ook in de tijd verspreide of opgeknipte transacties kunnen een samenstel vormen. ³¹ Een motief kan ook aanwezig zijn binnen een samenwerkende groep ³² of bij meerdere betrokkenen tezamen. ³³ Gelieerdheid is daarbij niet vereist. Ook niet-gelieerde partijen kunnen samen belasting ontgaan en de opbrengsten delen. ³⁴ De aanwending van het geld dat de belastingbesparing oplevert, bijvoorbeeld voor liefdadigheid, is (uiteraard) niet van belang. ³⁵ Als de beweegreden voor het aangaan van een rechtshandeling weliswaar het behalen van een belastingvoordeel is, maar dit doel niet wordt bereikt omdat het beoogde voordeel bij reguliere toepassing van de wet niet wordt behaald, kan fraus legis geen toepassing vinden op betreffende rechtshandeling. ³⁶

Het motief van belastingverijdeling rechtvaardigt dat het resultaat van reguliere rechtsvinding – rechtsvinding door middel van vaststelling van de feiten en interpretatie van de rechtsregel – opzij wordt gezet, waardoor de door de belastingplichtige beoogde fiscale gevolgen van de (rechts)handelingen niet worden bereikt. Alleen als een belastingplichtige bewust (opzettelijk ³⁷) antifiscaal handelt kan er sprake zijn van belastingverijdeling. ³⁸ Er moet sprake zijn van het vrijdelen van de belastingheffing; het vrijdelen van belastinginvordering, zoals het voorkomen van invorderingsaansprakelijkheid, is (althans in het heffingsproces) geen reden om fraus legis toe te passen. ³⁹ Het resultaat van fraus legis wijkt af van wat 'normale' (niet antifiscaal handelende) belastingplichtigen als resultaat van het rechtsvindingsproces mogen verwachten: als belastingverijdeling niet speelt, hoeft een belastingplichtige geen rekening te houden met de mogelijkheid van substitutie of eliminatie van zijn (rechts)handelingen. ⁴⁰

Voor de toepassing van fraus legis is niet vereist dat er geen wezenlijke verandering in de feitelijke omstandigheden heeft plaatsgevonden. Ook bij zo'n wezenlijke verandering kan het doorslaggevende motief voor het aangaan van de rechtshandelingen de vrijdeling van de belastingheffing zijn. ⁴¹

Dat de rechtshandelingen in het maatschappelijk verkeer gebruikelijk zijn (normaal in kwantitatieve zin) staat aan toepassing van fraus legis niet in de weg. ⁴² Een bepaalde constructie kan snel gebruikelijk worden, bijvoorbeeld doordat zij door banken massaal aan hun cliënten wordt aangeprezen. ⁴³ Bovendien kan ook van een 'normale' handeling het behalen van een belastingvoordeel het wezenlijke doel zijn. ⁴⁴

4.1. Bewijs vrijdelingsmotief

De vraag of voldaan is aan het subjectieve vereiste is een feitelijke kwestie en voorbehouden aan de feitenrechter in twee instanties. ⁴⁵ Een geschil over het motiefvereiste kan dan ook alleen worden gewonnen bij de feitenrechter. Het vrijdelingsmotief is voorwerp van stellen, betwisten en bewijzen. Dat het oordeel van de feitenrechter op het punt van het vrijdelingsmotief van groot belang is blijkt bijvoorbeeld uit het verschil tussen HR 15 september 1982, nr. 21.290, BNB 1982/302 enerzijds en HR 9 maart 1983, nr. 21.533, BNB 1983/151 anderzijds, waarin bij sterk vergelijkbare constructies in het eerste geval wel en in het tweede geval geen vrijdelingsmotief door het hof was vastgesteld; beide hofoordelen doorstonden cassatie.

De inspecteur dient te stellen en bij gemotiveerde betwisting door de belastingplichtige aannemelijk te maken dat een vrijdelingsmotief aanwezig is. Daarbij gelden de normale regels van het fiscale bewijsrecht. ⁴⁶ Bewijslevering door middel van vermoedens is dus eveneens mogelijk: de feitenrechter mag aan de omstandigheden het door tegenbewijs te ontzenuwen vermoeden ontlenen dat, buiten de ervan te verwachten belastingbesparing, aan een bepaalde rechtshandeling geen reële praktische betekenis kan worden toegekend. ⁴⁷ Ook aan het feit dat bepaalde transacties een omvangrijk belastingvoordeel opleveren mag het vermoeden worden ontleend dat die transacties zijn aangegaan met een belastingbesparingsmotief, waarna op de belastingplichtige de last mag worden gelegd het vermoeden te ontzenuwen. ⁴⁸

4.2. Voorzienbaar nadelige transacties

Als afgezien van het fiscale voordeel een transactie in economische zin voorzienbaar nadelig is, levert dat volgens de Hoge Raad het vermoeden op dat belastingverijdeling het doorslaggevende motief is geweest.

In HR 22 juli 1982, nr. 20.953, BNB 1982/243 [49](#) oordeelde de Hoge Raad:

'dat het Hof, in cassatie onbestreden, heeft geoordeeld dat aan belanghebbende van de aanvang af duidelijk voor ogen moet hebben gestaan dat het onderhavige samenstel van rechtshandelingen hem uitsluitend financieel voordeel zou brengen als gevolg van de daarmee beoogde besparing van inkomsten- en vermogensbelasting en dat, anders gezegd, afgezien van bedoelde besparing deze transacties slechts een per saldo negatief resultaat van aanzienlijke omvang zouden kunnen opleveren;

dat alsdan moet worden aangenomen dat verijdeling van de heffing van inkomsten- en vermogensbelasting de doorslaggevende beweegreden is geweest voor het aangaan van het onderhavige samenstel van rechtshandelingen, tenzij blijkt van een andere meer dan bijkomstige beweegreden voor het aangaan van die rechtshandelingen;'

De voorzienbaarheid van het nadeel moet beoordeeld worden naar het moment waarop de transacties zijn aangegaan (HR 23 april 1986, nr. 23.511, BNB 1986/277). Ook als het resultaat niet gegarandeerd negatief is kan het 'voorzienbaar negatief' zijn. In HR 15 september 1982, nr. 20.908, BNB 1982/298, financierde een belastingplichtige mantels van courante obligaties, die hem een rendement opleverden van 5,5% per jaar, uit een rekening-courantkrediet met een rente van 8,4% per jaar. Het resultaat was voorzienbaar nadelig, waarbij volgens de Hoge Raad van belang was:

'dat uit 's Hofs uitspraak en de stukken van het geding niet blijkt dat is gesteld dat, naar in 1973 *redelijkerwijze kon worden verwacht* [curs. RM], belanghebbende de lening voor de aflossingsdatum van de obligaties zou aflossen of dat de rente op de lening voor die datum ooit zou dalen beneden het niveau van het bovenvermelde rendement van 5,5 percent per jaar'.

Uit HR 4 mei 1988, nr. 25.203, BNB 1988/254 blijkt dat als het resultaat van een transactie afhankelijk is van een onzekere gebeurtenis (bijvoorbeeld overlijden) en de kans op die gebeurtenis een wezenlijke betekenis heeft voor het aangaan van een transactie (bij een kans van 7,03% was dat het geval), de transactie niet 'voorzienbaar nadelig' is.

'4.1. Het Hof heeft zijn oordeel dat andere beweegredenen voor het aangaan van de gewraakte transacties dan verijdeling van belastingheffing geen meer dan bijkomstige rol hebben gespeeld, onder meer doen steunen op het oordeel dat niet aannemelijk is gemaakt dat de geringe kans dat belanghebbende zou overlijden voor de expiratedatum van de verzekering – in welk geval de transacties mogelijk ook afgezien van belastingbesparing een voordelig resultaat zouden hebben – een meer dan bijkomstige rol heeft gespeeld.

Het Hof heeft voorts vastgesteld dat op het tijdstip waarop de onderwerpelijke verzekeringsovereenkomst werd gesloten de kans dat een man van 47 jaar – de toenmalige leeftijd van belanghebbende – zou overlijden binnen tien jaren 7,03 percent bedroeg.

4.2. De onder 4.1 vermelde overlijdenskans is zodanig, dat in het algemeen moet worden aangenomen dat deze van wezenlijke betekenis is voor iemand die een verzekeringsovereenkomst als de onderhavige sluit.

Het Hof had daarom, nu belanghebbende had gesteld dat hij de verzekering mede had gesloten om een weduwenvoorziening te treffen, niet zonder nadere motivering mogen oordelen als hierboven onder 4.1

vermeld. Bovendien bestond er, gelet op de omvang van de overlijdenskans, geen reden om te dezen, zoals het Hof klaarblijkelijk heeft gedaan, de bewijslast bij belanghebbende te laten.' Voldoende is dat de gecreëerde rechtstoestand 'in het algemeen en afgezien van te verwachten belastingbesparing voorzienbaar nadelig is.' De belastingplichtige mag dan worden belast met het bewijs dat in zijn geval een positief resultaat kon worden voorzien (HR 16 mei 1984, nr. 22.200, BNB 1984/198 en HR 23 april 1986, nr. 23.511, BNB 1986/277). Daaraan kan hij voldoen door aannemelijk te maken dat er voordelen zijn die ten minste opwegen of naar verwachting zouden opwegen tegen het voorzienbare nadeel van de gecreëerde rechtstoestand (HR 30 mei 1984, nr. 22.218, BNB 1984/201).

In HR 7 december 1983, nr. 22.134, BNB 1984/21 herhaalde de Hoge Raad dat bij een voorzienbaar nadelige transactie een vrijdelingsmotief moet worden aangenomen en voegde daaraan toe: [50](#)

'dat echter ook indien een – afgezien van belastingbesparing – nadelig resultaat ten tijde van het aangaan van de transacties niet voorzienbaar is, de doorslaggevende beweegredenen voor het aangaan van de rechtshandelingen kan zijn gelegen in de te verwachten belastingbesparing;'

4.3. Transacties met geen of geringe economische betekenis

In de vennootschapsbelasting geldt dat – bij financiering van een onderneming door het aangaan van schulden – de verschuldigde rente ten laste van de winst dient te worden gebracht, ook als de lening is verstrekt door een gelieerde partij. Als de leningen echter geen economische betekenis hebben (ook wel aangeduid als 'circulaire transacties'), kan de feitenrechter op grond daarvan oordelen dat belastingvrijdeling het doorslaggevende motief was (HR 26 april 1989, nr. 24.446, BNB 1989/217): '4.2. Bij zijn bestreden uitspraak heeft het Hof geoordeeld: dat de overdracht door A aan belanghebbende van de aandelen C en het schuldig blijven door belanghebbende van de koopsom – bij wijze van geldlening – tot een bedrag van f 7 000 000 geen wezenlijke verandering van de feitelijke verhoudingen tussen A en C ten gevolge hebben gehad; dat zulks bevestiging vindt in de omstandigheid dat A via belanghebbende nog steeds alle invloed in C kan uitoefenen, en bovendien nog steeds – zij het deels ten titel van aflossing van en rente op een vordering – volledig over alle reserves van C kan beschikken; dat de doorslaggevende reden voor genoemde transacties de vrijdeling van de heffing van vennootschapsbelasting is geweest.

Deze oordelen geven geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kunnen, daar zij zijn verweven met waarderingen van feitelijke aard en niet-onbegrijpelijk zijn, voor het overige in cassatie niet met vrucht worden bestreden.'

In HR 29 maart 1995, nr. 29.142, BNB 1995/160 kwam vast te staan dat sprake was van een vrijdelingsmotief, waarbij relevant was dat van de gewraakte transactie *geen voorzienbaar voordeel* mocht worden verwacht en plaatsvond ter uitvoering van een fiscaal advies.

In een btw-zaak ([HR 29 mei 2015, nr. 14/01134, NTFR 2015/1746](#)) was de bouw van een school volgens de oorspronkelijke opzet al voor 80% gevorderd. Op dat moment vonden (rechts)handelingen plaats die er niet op waren gericht ten opzichte van de oorspronkelijke, in hoge mate reeds gerealiseerde opzet enige verandering te brengen in de feitelijke omstandigheden noch in de financiële en economische gevolgen. Op grond daarvan was de conclusie gerechtvaardigd dat de (rechts)handelingen zonder werkelijke betekenis waren geweest voor de bekostiging, de realisering en het gebruik van de school. Aan het motiefvereiste was daarom voldaan.

4.4. Meerwegenleer

Op grond van *fraus legis* kan belastingplichtigen niet de keuze voor de fiscaal voordeligste weg worden onthouden. Als er echter meerdere wegen zijn naar het te bereiken (zakelijke) einddoel, mag het ontgaan van belasting niet de *doorslaggevende* beweegreden geweest zijn om te kiezen voor een bepaalde weg. De vrijheid om de fiscaal voordeligste weg te kiezen vindt 'haar grens (...) daar waar de in feite gevolgde weg leidt tot wetsontduiking' (HR 19 januari 1994, nr. 28.646, BNB 1994/87). De grens wordt dus bereikt als een *omweg* wordt bewandeld met belastingverijdeling als doorslaggevende beweegreden. Reeds in HR 23 december 1981, nr. 20.460, BNB 1982/73 onderschreef de Hoge Raad het oordeel van het hof (curs. RM): 'dat *de gevolgde weg* is gekozen met geen ander doel dan om de evenbedoelde wetsbepaling te omzeilen, zulks in strijd met hetgeen de wetgever bij het in het leven roepen van dit voorschrift heeft beoogd, (...)'.

De belastingplichtige die zijn koopsompolis schonk aan zijn dochter, enkele dagen voor zij naar Schotland zou verhuizen, kwam niet weg met de verklaring dat hij zijn dochter een schenking wilde doen, maar moest ook een verklaring geven waarom hij die schenking deed *in de vorm van* een koopsompolis (HR 18 november 1987, nr. 24.300, BNB 1988/116):

'Onderzocht moet worden welke voor belanghebbende de doorslaggevende beweegreden is geweest om voor de hulp aan zijn dochter de vervreemding van een koopsompolis te kiezen.'

Ook in de arresten over kasgeld- en holdingconstructies kwam de meerwegenleer tot uitdrukking. In HR 11 juli 1990, nr. 25.579, BNB 1990/290 was sprake van een verijdelingsmotief omdat voor de belastingplichtige, die voor zich persoonlijk de beschikking wilde hebben over tot dan toe aan zijn bv toebehoorde middelen, 'bij de te maken keuze tussen de onderscheidene mogelijkheden, gelet op de daaraan verbonden fiscale gevolgen, het ontgaan van belasting over inkomsten uit vermogen de doorslaggevende beweegreden is geweest.' In HR 11 juli 1990, nr. 26.306, BNB 1990/293 was sprake van een reële bedrijfsopvolging. Hof Amsterdam had van geen belang geacht dat belastingplichtige en zijn vader de bedrijfsopvolging ook op andere wijze hadden kunnen regelen. De Hoge Raad overwoog: [51](#)

'Dit oordeel is zonder nadere redengeving niet begrijpelijk. Immers de omstandigheid dat aan belanghebbende en zijn vader klaarblijkelijk verschillende wegen openstonden het terugtreden van de vader van belanghebbende te regelen en tot een volledige afwikkeling van hun zaken te geraken, laat open dat bij het maken van de keuze tussen de onderscheidene mogelijkheden, gelet op de verschillende daaraan verbonden fiscale gevolgen, het ontgaan van belasting over inkomsten uit vermogen – voor zover belanghebbende betreft – de doorslaggevende beweegreden is geweest.'

Ook als er niet-fiscale beweegredenen voor de rechtshandelingen zijn kan belastingverijdeling het doorslaggevende motief zijn geweest. Dat betekent dat bij twee of meer wegen zowel de keuze voor de weg waarlangs het beoogde resultaat behaald kan worden als die voor het einddoel door niet-fiscale redenen moet zijn ingegeven. [52](#) Het nemen van een zakelijke omweg met een fiscaal voordeel is toegestaan. In HR 22 juli 1982, nr. 20.651, BNB 1982/242 overwoog de Hoge Raad dat 'de omstandigheid dat nog andere wegen naar hetzelfde doel leidden, niet verhindert aan te nemen dat het nagestreefde doel een meer dan bijkomstige reden was om de ingeslagen weg te begaan.' Alleen het nemen van een antifiscale omweg is niet toegestaan. Van een antifiscale omweg kan worden gesproken als het niet-fiscale belang slechts een bijkomstige rol heeft gespeeld (HR 11 juli 1990, nr. 25.687, BNB 1990/292). De uitkomst van het hiervoor geciteerde arrest HR 11 juli 1990, nr. 26.306, BNB 1990/293 heeft de Hoge Raad

in het arrest in de verwijzingsprocedure (HR 13 juli 1994, nr. 29.673, BNB 1994/269) enigszins genuanceerd. Als er meerdere zakelijke wegen openstaan naar het einddoel hoeft de belanghebbende niet te kiezen voor de voor hem fiscaal minst of minder gunstige weg:

'Het Hof heeft geoordeeld dat tussen partijen niet in geschil is dat het motief voor de in het verwijzingsarrest HR 11 juli 1990, nr. 26.306, BNB 1990/293, omschreven transacties was gelegen in de wens van de vader van belanghebbende om zich uit de te zamen met belanghebbende gedreven ondernemingen terug te trekken en om zijn belang in die ondernemingen te verzilveren. Daarvan uitgaande heeft het Hof onderzocht of ondanks dit motief mogelijk toch het ontgaan van belasting over inkomsten uit vermogen de doorslaggevende beweegreden voor de transacties is geweest. Het heeft bij de beantwoording van die vraag, overeenkomstig de verwijzingsopdracht, in zijn beoordeling betrokken de verschillende fiscale gevolgen welke waren verbonden aan de onderscheiden wegen die openstonden om het gewenste doel te bereiken, en is tot de slotsom gekomen dat die vraag ontkennend moet worden beantwoord. Het Hof behoefde zich van dit oordeel, dat van feitelijke aard is en dat geen nadere motivering behoefde, niet te laten weerhouden door de omstandigheid dat de andere wegen die belanghebbende openstonden voor hem fiscaal minder gunstig waren.'

In het kader van de heffing van vennootschapsbelasting kwam de meerwegenleer ook aan de orde. In HR 6 september 1995, nr. 27.927, BNB 1996/4 oordeelde de Hoge Raad:

'De omstandigheid dat een samenstel van rechtshandelingen, in zijn geheel bezien, strekt ter verwezenlijking van zakelijk gefundeerde doeleinden, sluit niet uit dat daarin rechtshandelingen zijn begrepen die voor het bereiken van die doeleinden niet noodzakelijk zijn en die – indien zij voor de heffing van de vennootschapsbelasting zouden worden aanvaard – zouden leiden tot een willekeurige en voortdurende verijdeling van deze heffing. Ook een naar bedrijfseconomische maatstaven normale verhouding tussen eigen en vreemd vermogen brengt niet zonder meer mee dat met betrekking tot de verschuldigde rente geen sprake kan zijn van een willekeurige verijdeling van de heffing.'

Uit HR 13 juli 2001, nr. 35.595, NTFR 2001/1043, BNB 2001/398 blijkt opnieuw dat een belastingplichtige voor het bereiken van een bepaald resultaat (zoals de aankoop van een pakket aandelen) vrij is een bepaalde weg te kiezen zolang de doorslaggevende beweegreden maar niet het ontgaan van belasting is:

'Het Hof heeft geoordeeld dat tussen de door belanghebbende van B SA opgenomen geldlening en de dividenduitkeringen door G BV aan B SA niet zodanige rechtstreekse verbanden zijn aan te wijzen, dat de conclusie gerechtvaardigd is dat buiten het financieringsprogramma voor de verwerving van de aandelen A NV, bij belanghebbende schulden zijn ontstaan in directe samenhang met de uitkering van dividenden door G BV met als doorslaggevende beweegreden het ontgaan van vennootschapsbelasting. Dit oordeel, waarmee het Hof tot uitdrukking heeft gebracht dat de vermelde rechtshandelingen geen samenstel van rechtshandelingen vormen, geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op zijn juistheid worden getoetst. Het is ook niet onbegrijpelijk. Uitgaande van het ontbreken van een samenstel van rechtshandelingen heeft het Hof voorbij mogen gaan aan de omstandigheid dat de aankoop van het pakket aandelen in A NV ook op een andere wijze had kunnen worden gefinancierd.'

In HR 17 december 2004, nr. 39.080, NTFR 2004/1863, BNB 2005/169 was de keuze voor de vorm van een op zichzelf zakelijke financiering aan de orde. Uit het arrest volgt dat een belastingplichtige mag kiezen voor de fiscaal meest gunstige vorm van financiering (eigen vermogen of vreemd vermogen). De

keuzevrijheid tussen eigen vermogen of vreemd vermogen neemt mijns inziens niet weg dat een belastingplichtige – na de keuze voor een bepaalde vorm – in voorkomende gevallen binnen die vorm verschillende (om)wegen kan bewandelen. Over die kwestie gaat het arrest naar mijn mening niet. Het arrest beperkt zich tot het zakelijk karakter van de vorm van financiering:

'3.2. Indien, zoals in het onderhavige geval, een concern door middel van een Nederlandse (holding-) vennootschap van derden de aandelen in een vennootschap overneemt en die (holding-) vennootschap ter financiering daarvan een schuld aangaat, is het zakelijk karakter van die schuld gegeven, ook indien dit een renteloze schuld is aan een andere concernvennootschap. (...)'

[Hof Amsterdam 18 april 2019, nr. 18/00018 en 18/00019, NTFR 2019/1547](#) ⁵³, meent dat voornoemd arrest niet meer relevant is voor de behandeling van externe acquisities. Het hof wijst erop dat de jurisprudentie aanvankelijk beperkt was tot zogenoemde 'verhangingen', waarbij binnen een groep werd geschoven met een vennootschap en een rentelast werd gecreëerd. Deze beperking maakte ook deel uit van de codificatie van die jurisprudentie met [art. 10a Wet VPB 1969](#). Omdat met ingang van 2007 de werkingssfeer van [art. 10a Wet VPB 1969](#) is uitgebreid met rentelasten die betrekking hebben op externe acquisities, moet volgens het hof ervan worden uitgegaan dat het vrijdelen van belastingheffing door het creëren van een rentelast met als doorslaggevend oogmerk de vrijdeling van belastingheffing, óók bij een externe acquisitie met *fraus legis* kan worden bestreden. Overigens was in deze zaak sprake van een 'omleiding' van de financiering; een dergelijk geval wordt als gezegd mijns inziens überhaupt niet gedekt door HR 17 december 2004, nr. 39.080, NTFR 2004/1863. A-G Wattel wijst er in zijn conclusie in de cassatiezaak tegen voornoemde uitspraak van Hof Amsterdam op dat NTFR 2004/1863 weliswaar inhield 'dat met de zakelijkheid van een overname ook de zakelijkheid van de financiering was gegeven, maar (...) dat (*Marchal: NTFR 2004/1863*) na de includering van externe acquisities onder de verdachte rechtshandelingen in art. 10a Wet Vpb geen maatstaf meer is bij de toepassing van die bepaling. (*Marchal: NTFR 2004/1863*) is daardoor (...) evenzeer achterhaald bij de beoordeling van mogelijke ontduiking van art. 10a Wet Vpb.'

De verschillende wegen die een belastingplichtige kan bewandelen om een bepaalde belastbare (rechts)handeling uit te voeren kunnen ook bestaan uit verschillende *momenten* met – bijvoorbeeld door tussentijdse wijziging van de feitelijke toestand – verschillende fiscale gevolgen. Wanneer de wetgever een bepaald feit als belastbaar heeft aangemerkt, aanvaardt hij daarmee dat het de belastingplichtige vrijstaat daarvoor het meest gunstige moment te kiezen. Een belastingplichtige mag bijvoorbeeld het fiscaal meest gunstige moment kiezen voor overdracht van aandelen in een lichaam dat op het ene moment kwalificeert als zogenoemd 'onroerendezaaklichaam' en op een ander moment – als gevolg van wijzigingen in de feitelijke toestand – niet meer. Dat is slechts anders indien die tussentijdse wijzigingen in de feitelijke toestand het gevolg zijn van handelingen verricht met belastingverijdeling als doorslaggevende beweegreden (kunstmatig zijn gecreëerd). ⁵⁴

De meerwegenleer houdt derhalve in dat niet alleen het doel, maar ook het samenstel van rechtshandelingen waarmee (de weg waarlangs) dat doel wordt bereikt een overwegend niet-fiscale achtergrond heeft (geen 'antifiscale omweg'). Als dat het geval is lijkt *fraus legis* niet toegepast te kunnen worden. ⁵⁵ Dat is terecht, want van opzettelijk antifiscaal handelen is alsdan geen sprake, zodat het rechtszekerheidsbeginsel de belanghebbende beschermt tegen buitengewone rechtsvinding.

4.5. Buitenlandse fiscale motieven

In HR 21 september 1983, nr. 22.060, BNB 1983/316 oordeelde het hof dat de belanghebbende met een samenstel van rechtshandelingen had beoogd de Nederlandse belastingheffing te verijdelen. De Hoge Raad overwoog:

'dat het Hof met dit oordeel klaarblijkelijk tot uitdrukking heeft willen brengen dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat ten opzichte van de beoogde verijdeling van de Nederlandse belastingheffing de Belgische fiscale redenen een meer dan bijkomstige rol hebben gespeeld;'

In de overweging van de Hoge Raad schemert door dat mogelijk geen sprake zou zijn geweest van *fraus legis* als aan het buitenlandse belastingvoordeel overwegende betekenis had kunnen worden toegekend. In HR 28 juni 1989, nr. 25.451, BNB 1990/45 oordeelde de Hoge Raad echter dat het antwoord op de vraag of de betreffende belastingplichtige ook het ontgaan van Canadese belasting beoogde *niet van belang* was in het geding over (het ontgaan van) Nederlandse belasting. Het lijkt er dus op dat buitenlandse fiscale motieven voor *fraus legis* niet van belang zijn. Zij vormen dan een niet ter zake doende 'derde categorie' motieven, naast binnenlandse fiscale motieven en zakelijke motieven.

In zijn conclusie ([Conclusie A-G Wattel 3 juli 2020, nr. 19/05112, NTFR 2020/2369](#)) betoogt A-G Wattel dat gebruik van internationale dispariteiten (*mismatches*) (in het betreffende geval in de kwalificatie van geldverstrekkingen of van rechtsvormen) niet leidt tot "strijd met doel en strekking van de Nederlandse belastingwet".

5. Het normvereiste

Het objectieve vereiste van strijd met doel en strekking van de wet is een rechtskundige kwestie, [56](#) waarover dus ook bij de Hoge Raad gestreden kan worden. Bij die stelling past een nuancering: of er sprake is van strijd met doel en strekking van de wet kan wel van feiten *afhankelijk* zijn, bijvoorbeeld omdat het antwoord op de vraag of een constructie grondslagmanipulatie mogelijk maakt uit de feiten moet blijken. [57](#) Anders dan bij het feitelijke motiefvereiste kan de rechter ten aanzien van het rechtskundige normvereiste ook los van hetgeen door partijen daarover is aangevoerd oordelen dat aan het vereiste voldaan is. De rechter heeft de beschikking over verschillende methoden om doel en strekking van een fiscale regeling bloot te leggen. [58](#) Het ligt het meest voor de hand dat de rechter gebruikmaakt van de wetshistorische of de wetssystematische methode.

5.1. De mogelijkheid van grondslagmanipulatie

Hoewel het doel van de wet niet is het genereren van een zo hoog mogelijke belastingopbrengst, [59](#) is belasting betalen ook geen kwestie van vrijwilligheid. [60](#) De Hoge Raad overwoog in HR 22 juli 1982, nr. 20.953, BNB 1982/243: [61](#)

'dat de in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 toegelaten aftrek van rente van schulden niet kan zijn bedoeld om belastingplichtigen in staat te stellen (...) min of meer onbeperkt en op ieder door hen daartoe nuttig geacht moment hun belastbare inkomen te verminderen;'

In HR 29 april 1987, nr. 24.062, BNB 1987/233 en nr. 24.108, BNB 1987/234 [62](#) trok de Hoge Raad de regel door naar aftrekposten in het algemeen:

'Daarvan [van strijd met doel en strekking van de wet; RM] kan bij wettelijke bepalingen die aanspraak geven op aftrekposten bij de berekening van het belastbare inkomen, in het algemeen gesproken worden als zich omstandigheden voordoen die bewerken dat de belastingplichtige – bijvoorbeeld doordat deze de desbetreffende transactie(s) financiert met behulp van geldleningen – zich min of meer onbeperkt en op ieder door hem daartoe nuttig geacht moment van de aftrek kan bedienen.'

In HR 26 april 1989, nr. 24.446, BNB 1989/217 [63](#) – waarin fraus legis voor het eerst in de vennootschapsbelasting in internationale verhoudingen werd toegepast – drukte de Hoge Raad de 'vrijwilligheid' van de belastingbetaling uit met de woorden dat de belasting 'naar willekeur' en 'desgewenst herhaaldelijk' kon worden vrijdeld:

'Het als fiscaal toelaatbaar aanvaarden van een constructie als hiervoor onder 4.3.2 bedoeld [holdingconstructie; RM] zou (...) ertoe leiden dat een naamloze of besloten vennootschap naar willekeur aanzienlijke bedragen als rente ten laste van haar winst zou kunnen brengen en aldus de heffing van de vennootschapsbelasting geheel of gedeeltelijk zou kunnen vrijdelen door – desgewenst herhaaldelijk – zonder dat zulks betekenis zou hebben voor haar vermogenspositie dan wel voor de vermogenspositie of de zeggenschap van degenen bij wie het belang in haar berust, overeenkomstig bedoelde constructie te handelen. Deze consequentie, die zou neerkomen op het aanvaarden van een renteaftrek waarvoor een toereikende rechtvaardiging niet valt aan te wijzen, is strijdig met doel en strekking van de Wet Vpb.'69.'

De manipulatie van de heffingsgrondslag door de belastingplichtige kwam ook aan de orde in de voor de heffing van inkomstenbelasting gewezen kasgeldarresten (HR 11 juli 1990, nr. 25.579, BNB 1990/290-293). Daarin gebruikte de Hoge Raad de formulering 'op ieder door hen daartoe nuttig geacht moment': [64](#)

'De aan de toepassing van artikel 24 ten grondslag liggende scheiding tussen de vermogens- en de inkomenssfeer zou immers niet tot haar recht komen wanneer het artikel particuliere aandeelhouders in staat zou stellen door verkoop van aandelen met behoud van het belang in de vennootschap wier aandelen worden verkocht, steeds en op ieder door hen daartoe nuttig geacht moment de beschikking over de reserves te verkrijgen zonder deze tot de inkomsten uit vermogen te moeten rekenen, doordat de kopende vennootschap, zonder dat dit tot belastingheffing leidt, ter voldoening van de al dan niet schuldig gebleven koopsom terstond kan putten uit het vermogen van de vennootschap wier aandelen zijn verkocht.'

In [HR 15 maart 2013, nr. 11/05609 en 11/05617, NTFR 2013/699](#), BNB 2013/151 overwoog de Hoge Raad dat strekking van een uitzondering op belastingheffing niet is het bieden van de mogelijkheid de belasting 'naar believen te vrijdelen':

'3.3.1. De (...) overdrachtsbelasting heeft tot doel het belasten van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan dergelijke zaken zijn onderworpen (...). De uitzondering van artikel 3, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet BRV (...) strekt ertoe dat heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijft in geval van – onder meer – een verkrijging van een onroerende zaak krachtens verdeling van een gemeenschap van goederen die is ontstaan door een huwelijk. Op grond van artikel 2, lid 6, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen geldt hetzelfde bij verkrijging van een onroerende zaak krachtens verdeling van een gemeenschap van goederen die is ontstaan door een geregistreerd partnerschap. Deze regels strekken er niet toe om aan degene die een onroerende zaak gaat verkrijgen de mogelijkheid te bieden de ter zake van die verkrijging verschuldigde overdrachtsbelasting naar believen te vrijdelen. (...).'

In een arrest over een Zwitserse bank vallen de door de Hoge Raad gebruikte woorden 'onbeperkt' en 'willekeur' op: [65](#)

'De door belanghebbenden opgezette structuur leidt er namelijk telkens toe dat zij door het creëren van rentelasten hun winsten onbeperkt, althans tot aanzienlijke bedragen, en naar willekeur kunnen verminderen met die lasten, terwijl zonder deze structuur vennootschapsbelasting zou zijn geheven over de winsten die belanghebbenden hebben behaald voordat zij tot het concern gingen behoren.'

Van strijd met doel en strekking is dus sprake in gevallen waarin de belastingplichtige zichzelf min of meer onbeperkt kan bedienen van aftrekmogelijkheden en daardoor in wezen zelf de belastinggrondslag kan bepalen.

5.2. De invloed van (het ontbreken van) reparatie- of antiontgaanswetgeving

Als de wetgever wetgeving heeft geïntroduceerd om ongewenste fiscale gevolgen tegen te gaan, kan daaruit blijken dat daarnaast geen ruimte meer bestaat voor toepassing van *fraus legis*. Daarvan zijn in de jurisprudentie verschillende voorbeelden te vinden. In HR 17 juli 1987, nr. 24.535, BNB 1987/289 was bij invoering van de antimisbruikwetgeving die was gericht tegen verkoop van lopende levensverzekeringopolissen aan in het buitenland wonende personen door de wetgever welbewust gesteld dat die wetgeving niet was gericht tegen verkoop aan een binnenlandse belastingplichtige, omdat in dat geval de uitkering te zijner tijd in beginsel bij die binnenlandse belastingplichtige zou worden belast. Verkoop aan een binnenlandse belastingplichtige met een compensabel verlies kon in dat licht niet met *fraus legis* worden bestreden:

'4.2. Gelet op deze overwegingen die ten grondslag hebben gelegen aan de formulering van de in artikel 31, zesde lid, gemaakte uitzondering voor vervreemding aan een binnenlandse belastingplichtige, bestaat er onvoldoende reden om die uitzondering buiten toepassing te laten in een geval als het onderhavige, waarin de polis van levensverzekering is vervreemd aan een belastingplichtige die een compensabel verlies waarover hij beschikt, met het voor hem uit de polis voortvloeiende inkomensbestanddeel zou willen verrekenen. Daaraan doet niet af dat voor de betrokken partijen belastingverijdeling de uitsluitende beweegreden is geweest.'

Een ander voorbeeld levert HR 27 juni 1990, nr. 26.758, BNB 1990/317. Als de wet al een antimisbruikbepaling kent en de wetgever heeft er bewust voor gekozen het misbruik op een bepaalde wijze aan te pakken (bijvoorbeeld niet bij de aandeelhouder maar bij de vennootschap), dan is er geen ruimte om het misbruik met *fraus legis* toch op die bewust niet gekozen andere wijze te bestrijden (in het voorbeeld: toch bij de aandeelhouder) als de bestaande sanctie voor lief wordt genomen:

'Bij de beoordeling van de vraag of te dezen sprake is van wetsontduiking heeft het Hof vooropgesteld dat artikel 23 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, evenals het vroegere artikel 3 van de Wet op de herkapitalisatie 1957 (Wet van 12 februari 1958, Staatsblad 75), een sanctie beoogt te stellen op oneigenlijk gebruik dat schuilt in een kapitaalvermindering na een gefaciliteerde herkapitalisatie. Vervolgens heeft het Hof uit de geschiedenis van de totstandkoming van evenbedoeld artikel 3 afgeleid dat de wetgever bewust ervoor heeft gekozen de sanctie op bedoeld gebruik niet te richten tegen de aandeelhouders maar tegen het lichaam. Het Hof heeft terecht geoordeeld dat een en ander meebrengt dat voor een beroep op het leerstuk van de wetsontduiking als door de Inspecteur voorgestaan [het

bestrijden van de kapitaalsvermindering na een gefacilieerde herkapitalisatie bij de aandeelhouders; RM] geen plaats meer is.'

Met name bij de toepassing van [art. 10a Wet VPB 1969](#) is de vraag aan de orde gekomen of de invoering van reparatie- of antiontgaanswetgeving de toepassing van fraus legis in alle gevallen verhindert. Uit HR 11 juli 2008, nr. 43.376, NTFR 2008/1385, BNB 2008/266 blijkt dat dat niet het geval is. In die zaak werd [art. 10a Wet VPB 1969](#) zelf ontgaan door een lening – die volgens de Hoge Raad getroffen zou worden door dat artikel – om te zetten in een niet door dat artikel gedekte lijfrenteverplichting. Nadat de Hoge Raad had geoordeeld dat onjuist was het oordeel van het hof dat het eerste lid van [art. 10a Wet VPB 1969](#) kon worden toegepast, overwoog de Hoge Raad ten aanzien van de subsidiaire stelling van de inspecteur dat fraus legis kon worden toegepast: [66](#)

'3.4.3. Indien het doorslaggevende motief voor de omzetting van de geldlening in een lijfrenteverplichting was gelegen in de verijdeling van de toepassing van artikel 10a, lid 2, aanhef en letter b, van de Wet – de bewijslast daarvan rust op de Inspecteur – zou, behoudens indien A over de lijfrente een compenserende heffing bedoeld in artikel 10a, lid 3, letter b, van de Wet zou zijn verschuldigd, de door belanghebbende verlangde aftrek ter zake van de oprenting van de lijfrenteverplichting in strijd komen met doel en strekking van die bepaling.'

Constructies die door middel van renteaftrek de grondslag eroderen en er aldus toe leiden dat de vennootschapsbelasting wordt ontgaan, maar niet onder [art. 10a Wet VPB 1969](#) vallen, kunnen gewoon worden bestreden met fraus legis (HR 1 juni 2012, nr. 11/00009, NTFR 2012/1432, BNB 2012/213). Niet alleen bij het ontgaan van [art. 10a Wet VPB 1969](#) zelf is dus ruimte voor toepassing van fraus legis, maar ook *naast* [art. 10a Wet VPB 1969](#) (zie ook [Hof Amsterdam 22 februari 2021, nr. 20/00185 en 20/00193, NTFR 2021/1401](#)).

In de HIR-arresten [67](#) werd art. 15e Wet VPB 1969 ontgaan, de antimisbruikbepaling tegen uitstel van belastingheffing door de handel in lichamen met een herinvesteringsreserve (HIR), door de tijdsvolgorde van de rechtshandelingen zo in te richten dat die bepaling niet van toepassing was. Volgens de Hoge Raad kon fraus legis worden toegepast. Ook uit deze arresten blijkt dus dat het bestaan van een antimisbruikbepaling op zichzelf niet in de weg staat aan de toepassing van fraus legis: ook een antimisbruikbepaling kan weer frauslegiaans ontweken worden.

Hoewel het misbruikelijk ontgaan van antiontgaanswetgeving zelf dus kan worden bestreden, is het aan de vooravond van een wetswijziging benutten van de fiscaal gunstige mogelijkheden die de oude wetgeving biedt op zichzelf niet in strijd met doel en strekking van de wet (HR 13 december 1989, nr. 25.743, BNB 1990/68).

5.3. Het systeem van de wet

Fraus legis kan niet worden toegepast indien de ontgaansmogelijkheid inherent is aan de door de wetgever gekozen systematiek. Zo oordeelde de Hoge Raad ten aanzien van zogenoemde turbovennootschappen (onder het systeem van de Wet IB 1964 fiscaal interessante vennootschappen met een hoog gestort kapitaal waarin winstgevendende activiteiten werden ingebracht, gevolgd door terugbetaling van kapitaal) dat een ongelukkige uitwerking van een keuze van de wetgever voor een bepaald systeem niet door de rechter met fraus legis kan worden hersteld:

'4.2. (...) Het (...) door de wetgever tot stand gebrachte systeem berust zozeer op een fundamentele keuze van de wetgever dat het niet in een geval als het onderhavige met een beroep op het leerstuk der wetsontduiking kan worden terzijde gesteld. Weliswaar kan aan de Staatssecretaris worden toegegeven dat het objectieve stelsel in een geval als het onderhavige tot uitkomsten kan leiden die niet aansluiten bij wat maatschappelijk als inkomen wordt ervaren, maar de vervanging van dit stelsel door een meer subjectief bepaald begrip opbrengt van aandelen – zoals inmiddels tot stand is gebracht voor aandelen die behoren tot een aanmerkelijk belang – kan slechts door de wetgever geschieden.'

(HR 15 juli 1997, nr. 31.552, BNB 1997/296)

Wanneer de wetgever een regeling systematisch zo opzet dat de toepassing ervan in het geval waarin gebruik wordt gemaakt van de vorm van een naamloze of een besloten vennootschap kwantitatieve vereisten gelden, terwijl die kwantitatieve vereisten niet gelden indien wordt gekozen voor een andere – fiscaal transparante – vorm, kan ontwijking door te kiezen voor een bepaalde vorm niet worden bestreden met *fraus legis*:

'De Hoge Raad overweegt dienaangaande dat in het onderhavige geval niet in strijd met doel en strekking van de wet belasting die normaal verschuldigd zou zijn, wordt ontweken. Gelet op de verschillende mogelijkheden van juridische vormgeving en het door de wetgever aanvaarde verschil in behandeling daarvan (...), kan belanghebbende geen wetsontduiking worden tegengeworpen.'

([HR 19 april 2013, nr. 11/03600, NTFR 2013/1074](#), BNB 2013/155)

In [HR 7 februari 2014, nr. 12/04640, NTFR 2014/739](#), BNB 2014/80 ⁶⁸ lag in het systeem van de wet volgens de Hoge Raad (kennelijk volledige) keuzevrijheid besloten, zodat de keuze van de belastingplichtige niet in strijd kon zijn met doel en strekking van de wet:

'3.6. Voor het Hof heeft de Inspecteur subsidiair de stelling ingenomen dat zich met betrekking tot de herfinanciering *fraus legis* voordoet. Deze stelling wordt verworpen. In het systeem van de Wet ligt besloten dat een belastingplichtige keuzevrijheid heeft bij de financiering van een vennootschap waarin zij deelneemt. Benutting van die keuzevrijheid vormt, mede in aanmerking genomen de strekking van de deelnemingsvrijstelling, geen handelen in strijd met doel en strekking van de Wet.'

Boer meent dat *fraus legis* geen rol speelt als de wetgever gebruikmaakt van formele criteria, zoals bezitsperiodes, referentieperiodes of kwantitatieve bezitseisen. Het is volgens hem in overeenstemming met doel en strekking van een formeel criterium om dat als zodanig toe te passen. ⁶⁹

In het systeem van de wet kan ook een keuzevrijheid besloten liggen die meebrengt dat er geen ruimte meer is voor *fraus legis*. [Rechtbank Noord-Nederland 15 september 2020, nr. 18/2297, NTFR 2020/2991](#), oordeelde dat *fraus legis* geen rol speelt bij de etikettering van keuzevermogen. Bij keuzevermogen hebben belastingplichtigen een vrije keuze, die wordt beperkt door de grenzen van de redelijkheid. Voor zover de belastingplichtige vrij kan kiezen, binnen de grenzen van de redelijkheid dus, kan de belastingplichtige geen 'verkeerde' (*frauslegiaanse*) keuze maken. Het normvereiste ligt volgens de rechtbank al besloten in de redelijkheidstoets, zodat van een aanvullende beperking door *fraus legis* geen sprake kan zijn.

5.4. Voor de hand liggende, bekende of bewust aanvaarde ontgaansmogelijkheden

Als de wetgever blijkens de wetsgeschiedenis bij de totstandkoming van een wet reeds een (specifieke 70) ontgaansmogelijkheid heeft onderkend of had moeten onderkennen, maar desondanks nalaat maatregelen te treffen, zal dat ertoe leiden dat de rechter aanneemt dat er geen sprake is van strijd met doel en strekking van de wet als er van die ontgaansmogelijkheid gebruik wordt gemaakt. 71 In HR 11 mei 1988, nr. 24.918, BNB 1988/289, nr. 25.006, BNB 1988/290 en nr. 25.231, BNB 1988/291 oordeelde de Hoge Raad dat AB-verwateringsconstructies niet in strijd waren met doel en strekking van de wet omdat de wetgever *bewust had aanvaard* dat door verspreiding van het aandelenbezit de AB-grens kon worden onderschreden. De wettekst was niet adequaat geredigeerd tegen een betrekkelijk eenvoudige en in de jurisprudentie reeds mogelijk gebleken methode om te komen tot spreiding.

In een arrest over de heffing van overdrachtsbelasting, HR 8 juli 1992, nr. 28.211, BNB 1992/308, 72 oordeelde de Hoge Raad dat *fraus legis* niet kon worden toegepast als de wetgever tegen een voor de hand liggende ontgaansmogelijkheid geen dam heeft opgeworpen, tenzij de toepasselijkheid van die ontgaansmogelijkheid kunstmatig wordt gecreëerd:

'3.4. Een aandeelhouder van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid handelt niet in strijd met doel en strekking van artikel 4, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet indien hij aandelen in een onroerend-goedlichaam niet zelf verkrijgt maar door de besloten vennootschap doet verkrijgen, ook niet indien hij zelf reeds aandelen in het onroerend-goedlichaam hield. Aangenomen moet worden dat als de wetgever deze voor de hand liggende ontgaansmogelijkheid had willen uitsluiten, hij daarvoor een regeling zou hebben getroffen. Toepassing van het leerstuk van de wetsontduiking kan wel aan de orde komen indien de aandeelhouder het te verwerven pakket op kunstmatige wijze uitsplitst over meer besloten vennootschappen.'

In HR 12 april 2002, nr. 36.056, NTFR 2002/594, BNB 2002/187; nr. 36.057, NTFR 2002/597, BNB 2002/188; nr. 36.058, NTFR 2002/595; nr. 36.059, NTFR 2002/596, BNB 2002/189 leidde het ontgaan van overdrachtsbelasting door het achterlaten van het risico van tenietgaan van een onroerende zaak bij de verkoper niet tot strijd met doel en strekking van de wet. De ontgaansmogelijkheid was door het parlement voorzien en door de regering was daarop slechts gereageerd met de aankondiging dat als constructies zouden opduiken, er snel en adequaat gereageerd zou worden (met wetgeving dus). Dit stond aan de toepassing van *fraus legis* in de weg:

'3.3. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat de besparing van belasting die belanghebbende heeft gerealiseerd doordat het belastbare feit van artikel 2, lid 2, van de Wet zich niet heeft voorgedaan, niet leidt tot strijd met doel en strekking van de Wet, nu de wetgever blijkens de wetsgeschiedenis uitdrukkelijk niet als belastbaar feit in de zin van de overdrachtsbelasting heeft willen aanmerken de overeenkomst waarbij niet enig risico van tenietgaan van de onroerende zaak op de koper overgaat.

Het tweede middel, dat zich tegen dit oordeel richt, faalt, aangezien dit oordeel juist is.'

5.4.1. Stilzitten van de wetgever

Uit HR 8 januari 1986, nr. 23.031, BNB 1986/127 blijkt reeds dat 'de enkele omstandigheid dat de wetgever de mogelijkheid heeft (...) maatregelen te treffen, doch hiervan geen gebruik heeft gemaakt' niet aan toepassing van *fraus legis* in de weg staat. De Hoge Raad heeft op de regel dat een bij de wetgever *bekende* ontgaansmogelijkheid niet kan worden bestreden met *fraus legis* een belangrijke nuance aangebracht. Als een ontgaansconstructie zich ná invoering van de wet openbaart, hoeft de wetgever

geen nadere wetgeving uit te vaardigen, zo blijkt uit HR 10 juli 2009, nr. 43.363, NTFR 2009/1834, BNB 2009/237. De Hoge Raad overwoog:

'3.3.2. In onderdeel 5.6 van 's Hofs uitspraak ligt voorts het oordeel besloten dat in het onderhavige geval geen sprake is van een zo voor de hand liggende ontgaansmogelijkheid dat de wetgever, als hij deze had willen uitsluiten, daarvoor een regeling zou hebben getroffen (vgl. HR 8 juli 1992, nr. 28211, BNB 1992/308). Ook dit oordeel is juist.

3.3.3. Belanghebbendes algemene stelling dat de wetgever, na te hebben kennisgenomen van het arrest van de Hoge Raad van 26 november 1986, nr. 23542, BNB 1987/129, geen actie heeft ondernomen, kan hieraan niet afdoen. Aan die stelling ligt kennelijk de opvatting ten grondslag dat indien blijkt dat constructies worden opgezet om aan toepassing van een regeling te ontkomen, het uitblijven van een bestrijding van zulke constructies door middel van nadere wetgeving eraan in de weg staat dat het ontgaan van de geldende wetgeving wordt bestreden met een beroep op het leerstuk van *fraus legis*. Deze opvatting is onjuist, zodat het middel in zoverre faalt.'

Van belang lijkt dus dat de ontgaansmogelijkheid niet voor de hand liggend was; in dat geval is het ook moeilijk vol te houden dat de ontgaansmogelijkheid niet eerder bekend was. 'Nieuwe' constructies kunnen dus (kennelijk langdurig) worden bestreden met *fraus legis*. Mogelijk speelt een rol dat *fraus legis* in sommige gevallen, anders dan reparatiewetgeving, de mogelijkheid biedt maatwerkoplossingen te vinden voor misbruiksituaties. De wetgever heeft invoering van antimisbruikwetgeving al eens uitdrukkelijk laten afhangen van het resultaat van een procedure over toepassing van *fraus legis* op de te bestrijden gevallen. [73](#)

In [HR 15 maart 2013, nr. 11/05609 en 11/05617, NTFR 2013/699](#), BNB 2013/151 (het partnerschapsarrest) was een geregistreerd partnerschap voor één dag aangegaan onder uitsluiting van iedere gemeenschap met uitzondering van tien onroerende zaken. Het geregistreerd partnerschap werd aangegaan met het oogmerk de overdrachtsbelasting te vrijdelen. Bij de ontbinding van het geregistreerd partnerschap zou sprake zijn van een uitgezonderde verkrijging. In HR 14 april 1993, nr. 27.789, BNB 1993/201 en nr. 27.828, BNB 1993/202 had de Hoge Raad het kortstondig aangaan van een huwelijksgemeenschap nádat reeds een echtscheidingsvonnis was uitgesproken niet in strijd geacht met doel en strekking van de wet. In die zaak kon daardoor een voorheen aan de man toebehorende echtelijke woning zonder heffing van overdrachtsbelasting aan de vrouw worden toegescheiden. Bij de invoering van het geregistreerd partnerschap en de fiscale gelijkstelling daarvan met het huwelijk werd de wetgever in de literatuur en tijdens de parlementaire behandeling uitdrukkelijk gewaarschuwd dat door het aangaan van een geregistreerd partnerschap onder meer de overdrachtsbelasting moeiteloos ontgaan zou kunnen worden. Ondanks deze waarschuwing kon volgens de Hoge Raad *fraus legis* worden toegepast op de partnerschap-voor-een-dag-constructie. Van belang lijkt dat de waarschuwing niet werd gegeven bij de invoering van de regeling van de uitgezonderde verkrijging bij ontbinding van een huwelijksgemeenschap, maar op een moment dat die regeling reeds bestond. De wetgever was namelijk niet gehouden de wetgeving *te wijzigen*. De wetgever was met andere woorden bij algemene gelijkstelling van het geregistreerd partnerschap met het huwelijk niet gehouden op straffe van het verlies van het *fraus-legis*wapen alle *reeds bestaande* ontgaansmogelijkheden door middel van een huwelijk af te dichten met antiontgaansregels:

'3.3.2. Het middel betoogt terecht dat het voorgaande niet anders wordt doordat de Staatssecretaris van Justitie in het kader van een wetsvoorstel tot invoering van een regeling met betrekking tot het geregistreerd partnerschap is gewezen op de mogelijkheid overdrachtsbelasting te ontgaan door middel van een geregistreerd partnerschap en daarin geen aanleiding heeft gevonden een wijziging van de fiscale wetgeving op dit punt te bevorderen (Kamerstukken I, 1996-1997, 23 761, nr. 157d, blz. 3). Aan het

andersluidende oordeel van het Hof ligt kennelijk de opvatting ten grondslag dat indien kenbaar is dat constructies kunnen worden opgezet om een (vrijstellende) regeling van toepassing te laten zijn, het achterwege blijven van een wettelijke regeling ter bestrijding daarvan eraan in de weg staat dat het ontgaan van de geldende wetgeving door middel van die constructies wordt bestreden met een beroep op het leerstuk van wetsontduiking. Deze opvatting is onjuist (vgl. HR 10 juli 2009, nr. 43 363, LJN BJ2006, BNB 2009/237).'

In dezelfde lijn lijken te liggen de eerder genoemde HIR-arresten [74](#), waarin de antimisbruikbepaling tegen uitstel van belastingheffing door de handel in HIR-lichamen (art. 15e (oud) Wet VPB 1969, thans [art. 12a Wet VPB 1969](#)) werd ontgaan. Aanvankelijk voorzag de antimisbruikbepaling uitsluitend in vrijval van een gevormde HIR in het geval waarin een lichaam ten tijde van een relevante belangenwijziging over een HIR beschikte. Door de herinvestering, die door de overnemer van de vennootschap gewenst werd, reeds te doen vóór de belangenwijziging ('voorafplossing') dan wel door de HIR-constituerende desinvestering pas ná de belangenwijziging te laten plaatsvinden ('achteraafplossing'), bestond er op het moment van belangenwijziging geen HIR en was de bepaling (naar de letter) niet van toepassing. Na invoering van de bepaling was de wetgever erop gewezen dat de formulering van het toepassingsbereik van art. 15e Wet VPB 1969 niet alle gevallen omvatte die de wetgever bedoelde te treffen. A-G Wattel kon zich 'moeilijk voorstellen dat het partnerschapsarrest zou inhouden dat geen betekenis meer zou toekomen aan stilzitten van de fiscale wetgever waar ingrijpen duidelijk op diens weg ligt' ([Conclusie A-G Wattel 25 juni 2013, nr. 12/05645, NTFR 2013/1797](#)). De advocaat-generaal wees erop dat de wetgever bovendien bij een posterieure wijziging van de antimisbruikbepaling – die de 'achteraafplossing' bestreed – naliel ook de 'voorafplossing' onder de grammaticale reikwijdte van de bepaling te brengen. De Hoge Raad achtte echter – zónder in te gaan op het stilzitten of het gebrekkig repareren van de wetgever – fraus legis toepasbaar. Weinig voor de hand liggend, maar evenmin ondenkbaar is dat de Hoge Raad daarmee stilzwijgend afscheid heeft genomen van de leer dat voor de hand liggende, bekende of bewust aanvaarde ontgaansmogelijkheden niet kunnen worden bestreden met fraus legis.

5.5. Compenserende heffing

Strijd met doel en strekking van de wet is in de jurisprudentie van de Hoge Raad ook afhankelijk gesteld van de vraag of belastingverijdeling bij een belastingplichtige aanleiding gaf tot belastingheffing bij een ander. Het belastingvoordeel wordt dan tenietgedaan omdat er een belaste bate tegenover staat; er is sprake van een 'compenserende heffing'. [75](#) In HR 10 maart 1993, nr. 27.295, BNB 1993/194, nr. 28.139, BNB 1993/196 en nr. 28.484, BNB 1993/197 kwam de aanwezigheid van een compenserende heffing binnen de vennootschapsbelasting aan de orde:

'Het Hof heeft – in cassatie niet bestreden – beslist dat A NV in het onderhavige jaar in Nederland was gevestigd. Dit betekent dat de door X BV aan A NV betaalde rente bij de berekening van de aan de heffing van vennootschapsbelasting onderworpen winst van deze hier te lande gevestigde en tot hetzelfde concern behorende vennootschap in aanmerking moet worden genomen. Hieruit volgt dat niet kan worden gezegd dat de aanvaarding van de verplichting tot rentebetaling heeft geleid tot een met doel en strekking van de Wet strijdige verijdeling van de belastingheffing.'

[HR 21 april 2017, nr. 15/05278, NTFR 2017/1240](#) leert dat een compenserende heffing niet aan toepassing van fraus legis in de weg staat als belastingverijdeling ook bij aanwezigheid van een compenserende heffing 'onaanvaardbaar' zou zijn: [76](#)

'Aan hetgeen hiervoor in 3.2.3.7 is overwogen [dat sprake is van strijd met doel en strekking van de Wet Vpb; RM] doet niet af dat er bij [X London Branch] sprake is van een zogenoemde compenserende heffing ter zake van de door belanghebbenden verschuldigde rente, aangezien het toestaan van de renteaftrek bij belanghebbenden – ook bij aanwezigheid van een compenserende heffing ter zake van de rente – zou leiden tot een onaanvaardbare belastingverijdeling over de door het concern 'gekochte' winsten, te weten de winsten die belanghebbenden hebben behaald voordat zij tot het concern gingen behoren.'

Waarin de onaanvaardbaarheid schuilt, wordt uit het arrest niet duidelijk. Een mogelijke verklaring is dat de compenserende heffing in het betreffende geval zich ook zou voordoen als de frauslegiaanse handelingen niet hadden plaatsgevonden (vgl. [Conclusie A-G Wattel 25 augustus 2016, nr 15/05278 en 15/05349-57, NTFR 2016/2409](#), onderdeel 4.37).

Compenserende heffing werd ook aanwezig geacht in een geval waarin de schuldeisende vennootschap beschikte over compensabele verliezen die dreigden te verdampen als die verliezen ten laste van dezelfde gerechtigden zijn gekomen (HR 10 maart 1993, nr. 28.139, BNB 1993/196). Dat is anders als de aanwezige verliezen zijn aangekocht (HR 10 maart 1993, nr. 28.484, BNB 1993/197).

Besparing van de ene belasting kan ook gecompenseerd worden door een andere belasting (HR 23 augustus 1995, nr. 29.521, BNB 1996/3). Belastingheffing in het buitenland kan eveneens kwalificeren als een 'compenserende heffing'. In HR 20 september 1995, nr. 29.737, BNB 1996/5 oordeelde de Hoge Raad:

'Indien een hier te lande gevestigde vennootschap een schuld aangaat tegenover een niet hier te lande gevestigde vennootschap en ter zake van de rente voor deze schuld van laatstbedoelde vennootschap in het land van haar vestiging belasting naar de winst of het inkomen wordt geheven, die naar hier te lande geldende maatstaven als redelijk is aan te merken, kan – daargelaten of in zodanig geval kan worden aangenomen dat verijdeling van de heffing van vennootschapsbelasting de doorslaggevende beweegreden vormde voor het aanvaarden van de rentelast – reeds op die grond niet worden gezegd dat is voldaan aan de voor de toepassing van artikel 31 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen te stellen eis dat de uit de verschuldigdheid van de rente voortvloeiende vermindering van de winst van eerstgenoemde vennootschap in strijd is met doel en strekking van de Wet.'

De omvang van de als redelijk aan te merken compenserende heffing kwam aan de orde in HR 8 februari 2002, nr. 36.358, NTFR 2002/237, BNB 2002/118, waarin de schuldeisende vennootschap gebruik kon maken van het Ierse regime voor International Financial Services Companies. De Hoge Raad zocht aansluiting bij het Nederlandse (effectieve) tarief dat zou zijn geheven. Uit de toepassing van het concernfinancieringsregime volgde een Nederlands tarief van 7%. De Hoge Raad overwoog:

'Aldus heeft de wetgever aanvaard dat een financieringsmaatschappij onder omstandigheden feitelijk belast wordt naar een tarief van 7%. Op grond hiervan moet worden aangenomen dat voor financieringsmaatschappijen een tarief van 7% nog als een redelijke heffing geldt. Dit heeft niet alleen te gelden voor financieringsmaatschappijen die voldoen aan de vereisten van artikel 15b van de Wet, maar ook voor financieringsmaatschappijen waarvan de werkzaamheden niet wezenlijk verschillen van een onder artikel 15b vallende maatschappij.'

Om te kunnen spreken van een redelijke heffing is uiteraard niet alleen het tarief, maar ook de heffingsgrondslag van belang. In HR 10 maart 1993, nr. 28.139, BNB 1993/196 was sprake van een

compenserende heffing omdat (curs. RM) 'de ten laste van de winst van die vennootschap gebrachte rente voor de schuldeiser (...) behoort tot de aan de heffing van de vennootschapsbelasting onderworpen, *niet onder enigerlei vrijstelling vallende winst.*'

Als de heffing naar Nederlandse maatstaven niet redelijk is, wordt *fraus legis* niet evenredig toegepast. De niet-voldoende-compenserende heffing komt dus niet in mindering op de Nederlandse heffing die het gevolg is van toepassing van *fraus legis* (HR 23 januari 2004, nr. 38.258, NTFR 2004/127, BNB 2004/142).

6. Gevolgen van toepassing van *fraus legis*

Bij toepassing van *fraus legis* op een casus kan een rechtshandeling of een feitelijke handeling ⁷⁷ zowel worden genegeerd als worden vervangen door een andere (rechts)handeling. ⁷⁸ Soms bestaat de conversie alleen maar uit het omdraaien van de volgorde van de (rechts)handelingen. ⁷⁹ In HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, NTFR 2012/639, BNB 2012/127 en nr. 09/03203, NTFR 2012/640, BNB 2012/128 heeft de Hoge Raad de gevolgen van *fraus legis* als volgt samengevat:

'3.3.1. (...). Indien van een dergelijk [*fraus legis*]; RM] handelen van een belastingplichtige sprake is, moet belastingheffing plaatsvinden op een zodanige wijze dat de (meest) juiste wetstoepassing wordt bereikt, in het bijzonder door de belastingheffing toe te passen op de naastgelegen – wel tot heffing leidende – situatie of verrichte handelingen voor de belastingheffing te veronachtzamen dan wel daaraan geen fiscale gevolgen te verbinden.'

Ook een gedeelte van een (rechts)handeling kan worden genegeerd of gesubstitueerd. ⁸⁰ Reden voor splitsing kan zijn dat er naast een fiscale reden een zakelijke reden is voor de verrichte (rechts)handeling. ⁸¹ Een andere reden voor splitsing kan zijn dat er slechts gedeeltelijk ontoelaatbaar sprake is van strijd met doel en strekking van de wet. In [HR 21 april 2017, nr. 15/05278, NTFR 2017/1240](#) werd een bedrag aan rente opgedeeld en slechts gedeeltelijk getroffen door toepassing van *fraus legis*, omdat van het andere gedeelte niet kon worden gezegd dat de heffing van vennootschapsbelasting ermee werd verijdeld.

Bij misbruik van een 'faciliteit', zoals het recht op aftrek van voorbelasting in de Wet op de omzetbelasting, is de vraag opgeworpen of het negeren of substitueren van enige rechtshandeling wel nodig is. Zie [Conclusie A-G Ettema 29 oktober 2019, nr. 18/05512, NTFR 2020/38](#), onderdeel 3.4. Weigering van de 'faciliteit' zou voldoende kunnen zijn; conversie is dan niet meer aan de orde. Overigens lijkt ook de laatste zinsnede van het hiervoor opgenomen citaat uit NTFR 2012/640 de mogelijkheid van een dergelijk gevolg open te laten ('dan wel daaraan geen fiscale gevolgen te verbinden'). In het arrest dat volgde op de conclusie ([HR 18 december 2020, nr. 18/05512, NTFR 2021/52](#)), overwoog de Hoge Raad dat:

'[h]et Nederlandse fiscale recht [erin] voorziet (...) dat het door misbruik van recht verkregen voordeel wordt ontnomen, dan wel dat aan misbruik van recht niet het beoogde voordelige gevolg wordt verbonden',

maar ook dat:

'de in het kader daarvan verrichte transacties zo moeten worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de (rechts)handelingen die dit misbruik vormen.'

Toepassing van fraus legis in het ene jaar kan ook gevolgen hebben voor andere belastingjaren. In [HR 21 april 2017, nr. 15/05278, NTFR 2017/1240](#) zette de Hoge Raad gedetailleerd uiteen hoe de beperking van renteaftrek in het ene jaar via regels over veriesverrekening doorwerkte had naar andere jaren.

Niet alleen degenen die een bepaalde ontgaansconstructie opzetten kunnen worden getroffen door toepassing van fraus legis. Derdenwerking is niet uitgesloten. In HR 11 mei 1988, nr. 25.006, BNB 1988/290 leidde een AB-verwateringsconstructie opgezet door een belastingplichtige om een aanmerkelijk belang bij haar beoogde erfgenamen te voorkomen tot een ontgaansmotief bij die (aan die handelingen meewerkende) latere erfgenamen. Algemene conclusies op grond van dit arrest lijken voorbarig, nu de Hoge Raad van belang achtte dat de erfgenaam – verkrijger onder algemene titel – medebelanghebbende was. Fraus legis kon in die zaak overigens niet worden toegepast omdat de verwateringsconstructie niet in strijd was met doel en strekking van de wet (zie hiervoor, onder 5.4). [82](#)

De gevolgen van fraus legis (bijvoorbeeld herkwalificatie van feiten) bij toepassing van de ene belastingwet werken niet automatisch door naar een andere belastingwet. In HR 11 juli 2008, nr. 43.376, NTFR 2008/1385, BNB 2008/266 overwoog de Hoge Raad: [83](#)

'De omstandigheid dat artikel 24 van de Wet IB 1964 op grond van het leerstuk van wetsontduiking van toepassing zou zijn, heeft echter nog niet tot gevolg dat ook voor de toepassing van artikel 10a, lid 1, van de Wet sprake zou zijn van een winstuitdeling.'

Wanneer de gevolgde weg kan worden bestreden met fraus legis, wordt de belastingplichtige niet het resultaat onthouden voor zover hij dat ook langs andere niet frauslegiaanse weg zou kunnen hebben verwezenlijkt. Toepassing van fraus (rijks)legis had bijvoorbeeld in HR 28 juni 1989, nr. 25.451, BNB 1990/45 tot gevolg dat de dividenduitkering aan een Antilliaanse vennootschap werd gesubstitueerd door een dividenduitkering aan een Canadese vennootschap, waardoor het dividendbelastingtarief alsnog werd beperkt door het Verdrag Nederland-Canada. In dit geval was de dividenduitkering aan de Canadese vennootschap het werkelijke einddoel. In een ander geval, waarin de beoogde (normaliter belaste) overdracht van een 50%-belang in onroerendgoedlichaam via een zesstappenplan werd geconstrueerd tot overdracht vrij van overdrachtsbelasting, negeerde de Hoge Raad alle tussenstappen, waarna slechts een belaste overdracht van het onroerendgoedlichaam resteerde. [84](#) Daaraan deed niet af dat één van de buiten beschouwing te laten rechtshandelingen niet tot heffing van overdrachtsbelasting zou hebben geleid als deze buiten het samenstel van rechtshandelingen was verricht. Relevant verschil met BNB 1990/45 lijkt te zijn dat de betreffende rechthandeling niet het eigenlijke einddoel was en ook niet nodig was voor het bereiken van het einddoel. De tussenstap vormde met andere woorden ook zonder de vijf andere tussenstappen een fiscaal gemotiveerde en daarom te negeren omweg.

6.1. De redelijke wetstoepassing

Veel constructies die – afgezien van het fiscale voordeel – voorzienbaar nadelig zijn, leveren na het uitsluitend negeren van één onderdeel van de constructie (bijvoorbeeld de betaalde rente) een positief resultaat op, dat vervolgens alsnog belast zou kunnen worden. Aldus zou de belastingplichtige niet alleen het beoogde fiscale voordeel missen, maar ook belasting betalen over een resultaat dat in werkelijkheid niet bestond – de constructie was immers nadelig. In HR 22 juli 1982, nr. 20.991, BNB 1982/245 [85](#) (richtige heffing) oordeelde de Hoge Raad dat een redelijke wetstoepassing meebracht dat als geen rekening werd gehouden met de elementen van een constructie die de belastinggrondslag verminderden,

de elementen van de constructie die baten opleverden (bijvoorbeeld de met een lening gefinancierde vermogensbestanddelen) ook moesten worden genegeerd:

'dat overigens een redelijke toepassing van artikel 31 meebrengt dat de omstandigheid dat bij de heffing van belasting van belanghebbende geen rekening wordt gehouden met de door belanghebbende gesloten overeenkomst van geldlening, tevens zal beletten rekening te houden met inkomensbestanddelen die zijn terug te voeren op de overeenkomst van geldlening;'

In HR 14 juni 1989, nr. 25.748, BNB 1989/240 (richtige heffing) werd zelfs op een zogenoemde bijzondertariefconstructie die ook afgezien van het belastingvoordeel voordelig uitpakte de leer van redelijke wetstoepassing losgelaten. Daarmee bleef ook het voordelige resultaat van die constructie onbelast.

In HR 27 januari 1993, nr. 28.602, BNB 1993/111 (fraus legis) komt de Hoge Raad tot een vergelijkbaar oordeel zonder te verwijzen naar de redelijkheid daarvan:

'3.8. Toepassing van het leerstuk der wetsontduiking met betrekking tot betaalde rente brengt mee dat geen rekening mag worden gehouden met de op die rente terug te voeren inkomsten. (...)'

In de kasgeldarresten rekende de Hoge Raad op grond van fraus legis de in de koopsom van de aandelen begrepen vergoeding voor de reserves van de vennootschap wier aandelen zijn verkocht, tot de inkomsten uit vermogen. De vraag rees vervolgens of het progressieve tarief voor dividenden dan wel het bijzondere tarief voor liquidatie moest worden toegepast. De Hoge Raad zocht het antwoord in de redelijkheid:

'Voor wat betreft de vraag naar welk tarief die vergoeding moet worden belast, ligt het dan voor de hand de verkoop gelijk te stellen met een liquidatie van A Participatie BV omdat het redelijk is – nu belanghebbende en B alle aandelen in die vennootschap hebben verkocht – het bij het liquidatieregime van artikel 25, lid 1, letter e, of artikel 31, lid 3, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 behorende tarief van artikel 57, lid 1, letters d of e, en lid 2 van die wet toe te passen.'

(HR 11 juli 1990, nr. 25.579, BNB 1990/290 [86](#))

Dat de Hoge Raad fraus legis nog altijd 'redelijk' toepast (hoewel niet meer zo aangeduid), blijkt uit de samenvatting van de Hoge Raad van zijn fraus-legisjurisprudentie in HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, NTFR 2012/639, BNB 2012/127 en nr. 09/03203, NTFR 2012/640, BNB 2012/128:

'3.3.1. (...) Daarmee [met eliminatie of substitutie; RM] moeten niet alleen de beoogde voor de belastingplichtige voordelige gevolgen worden weggenomen, maar ook de daarop terug te voeren 'nadelige' gevolgen in de vorm van belastingheffing als gevolg van de niet in aanmerking te nemen handelingen (...)'

6.2. Fraus legis en beboeting of strafvervolgning

Voor het opleggen van een vergrijpboete en voor fiscale strafvervolgning is opzet of grove schuld vereist. Hierbij speelt een rol of sprake is van een 'pleitbaar standpunt'. De vraag is wat het betekent voor de straf- of beboetbaarheid van het gedrag van een belastingplichtige en de pleitbaarheid van zijn standpunt, als in alle openheid [87](#) doelbewust – met belastingverijdeling als doorslaggevende reden – een leemte in

de wet wordt opgezocht. ⁸⁸ In de literatuur ⁸⁹ is de vraag opgeworpen of doel en strekking voor de belastingplichtige voldoende kenbaar waren als de rechter *fraus legis* toepast en of het legaliteitsbeginsel aan het bestraffen van handelen in *fraudem legis* in de weg staat. ⁹⁰ Poelmann meent dat sprake is van een pleitbaar standpunt als wordt geconstateerd dat het op de letterlijke wettekst gestoelde standpunt van een belastingplichtige *fraus legis* oplevert, totdat de Hoge Raad over een objectief vergelijkbaar geval heeft geoordeeld. Hij maakt voorts een uitzondering voor het geval waarin de bedoeling van de wetgever eenduidig uit de parlementaire geschiedenis blijkt. ⁹¹ Het moet met andere woorden niet op voorhand volstrekt duidelijk zijn dat de constructie niet door de beugel kan. De Bont wijst erop dat het oogmerk tot belastingbesparing nog niet betekent dat ook opzettelijk onjuiste aangifte is gedaan. Het ontgaan van belastingen is er juist op gericht om binnen de grenzen van de wet te blijven. De fiscus zal daarnaast moeten bewijzen dat de belastingplichtige de wil heeft gehad om de fiscale wetgeving te overtreden, dan wel de wil de aanmerkelijke kans daarop te aanvaarden, door een aangifte te doen die onjuist of onvolledig was, zo betoogt hij. Pas daarna komt de vraag aan de orde of er sprake is van een pleitbaar standpunt. ⁹²

In de zaak die leidde tot het partnerschapsarrest ([HR 15 maart 2013, nrs. 11/05609 en 11/05617, NTFR 2013/699](#), BNB 2013/151) (zie hiervoor, onder 5.4.1) achtte Rechtbank Arnhem ⁹³ *fraus legis* toepasbaar op het handelen van de belastingplichtige, maar vernietigde zij de door de inspecteur opgelegde vergrijpboete omdat het standpunt van de belastingplichtige pleitbaar was:

'De rechtbank zal echter de aan eiser opgelegde vergrijpboete vernietigen omdat sprake is van een pleitbaar standpunt. Op grond van de wet is eiser ter zake van de verdeling geen overdrachtsbelasting verschuldigd. Ook is zijn standpunt, dat in dit geval geen sprake is van *fraus legis*, niet bij voorbaat onverdedigbaar. Rechterlijke beslissingen zijn er nog niet en de literatuur is niet eenduidig. Het beroep, voor zover gericht tegen de vergrijpboete, is dan ook gegrond.'

In het arrest over een Zwitserse bank was een constructie aan de orde die ertoe leidde dat bij vennootschappen, die door de bank gedurende een bepaald jaar werden aangekocht, reeds aanwezige (in dat jaar nog te belasten) winsten teniet werden gedaan door (na overname gecreëerde) rentelasten. De constructie werd getroffen door een succesvol beroep van de fiscus op *fraus legis*. De fiscus had eveneens boetes opgelegd, omdat er volgens hem met het handelen in *fraudem legis* opzettelijk onjuiste aangiften waren gedaan. Volgens de belanghebbenden waren de standpunten die aan de aangiften ten grondslag liggen op zijn minst objectief pleitbaar.

Het hof ging daarin mee: ⁹⁴

'Gelet op de wettekst, de door belanghebbenden aangehaalde passages uit de wetsgeschiedenis en de op grond daarvan in de fiscale vakliteratuur verdedigde opvattingen, kan naar 's Hofs oordeel niet worden gezegd dat belanghebbenden met hun structuur en hun aangiften, alsmede met de door hen vóór het opleggen van de aanslagen verstrekte informatie de grens naar strafwaardig handelen in de hiervoor bedoelde zin hebben overtreden; wat die informatieverstrekking betreft verwijst het Hof nog naar hetgeen is overwogen in 4.2.26 en 4.2.27 dat hier *mutatis mutandis* van toepassing is.

Bij zijn oordeel heeft het Hof in aanmerking genomen dat in het maatschappelijk klimaat ten tijde van het opzetten en implementeren van de structuur en het doen van de aangiften, in de maatschappelijke kringen waarvan belanghebbenden en haar adviseurs deel uitmaakten structuren als de onderhavige als legaal en toelaatbaar werden beschouwd.

Hun standpunt dient derhalve, in termen van de jurisprudentie van de Hoge Raad, als objectief pleitbaar te worden aangemerkt. Hieruit volgt dat de boeten, ook voor zover daaraan (subsidiar) grove schuld ten grondslag is gelegd, dienen te worden vernietigd.'

De Hoge Raad liet in het midden of het handelen van de belastingplichtigen strafwaardig was en onderschreef het hofoordeel ten aanzien van het pleitbare standpunt:

'3.4.8. In dit geval heeft het Hof bij de beantwoording van de vraag of belanghebbenden I een pleitbaar standpunt hadden dat aan het opleggen van een vergrijpboete in de weg staat, beoordeeld of naar objectieve maatstaven voor het door hen ingenomen standpunt, ook al wordt dit ten slotte onjuist bevonden, zodanige argumenten zijn aan te voeren dat niet kan worden gezegd dat zij door het innemen van dat standpunt dermate lichtvaardig hebben gehandeld dat het aan hun opzet of grove schuld is te wijten dat te weinig belasting is geheven. Deze aan het arrest BNB 1993/193 ontleende maatstaf is in overeenstemming met hetgeen hiervoor in 3.4.5 is overwogen. In zoverre faalt het derde middel van de Staatssecretaris.

3.4.9. 's Hof's oordeel dat in dit geval sprake is van een pleitbaar standpunt geeft geen blijk van een miskennis van die maatstaf, gelet op de wettekst, de door belanghebbenden I aangehaalde passages uit de wetsgeschiedenis en de op grond daarvan in de fiscale vakliteratuur verdedigde opvattingen, en in aanmerking genomen dat in de jurisprudentie van de Hoge Raad tot dat moment geen oordelen waren gegeven over een voldoende vergelijkbaar geval. Gelet op het geobjectiverde karakter van de aan te leggen maatstaf, kon het Hof tot dit oordeel komen zonder kennis te nemen van de hiervoor in 3.4.1.4 bedoelde opinies. Dit oordeel is zelfstandig dragend voor de vernietiging van de boeten door het Hof, zodat het middel faalt, wat er zij van de andere door het Hof in dit verband gebezigde gronden.'

Uit het arrest kan worden opgemaakt dat bij toepassing van *fraus legis* van geval tot geval moet worden beoordeeld of de belanghebbende een pleitbaar standpunt had.

7. *Fraus legis* in internationaal verband

Toepassing van het leerstuk van de wetsontduiking (*fraus legis*) roept in het kader van belastingverdragen twee vragen op. Allereerst is de vraag of bepaalde verdragsvoordelen kunnen worden onthouden omdat met een vrijdelingsmotief in strijd met doel en strekking van het betreffende verdrag wordt gehandeld (*fraus conventionis*). Voorts rijst de vraag of de eliminatie of substitutie van rechtshandelingen wegens het in strijd met doel en strekking van de nationale wet handelen met een vrijdelingsmotief (toepassing van het nationaalrechtelijke leerstuk *fraus legis*) ook doorwerkt naar verdragskwalificaties.

7.1. *Fraus conventionis*

Bij *fraus conventionis* ⁹⁵ gaat het om het – in strijd met doel en strekking van het verdrag – creëren van een rechtstoestand met het motief om een bepaalde (belastingvrijdelende) verdragstoepassing te bereiken. ⁹⁶ De fiscus heeft zich tot nu toe bij de Hoge Raad nog niet met succes op het leerstuk *fraus conventionis* kunnen beroepen. De Hoge Raad wijst *fraus conventionis* echter niet categorisch af, zo blijkt uit HR 29 juni 1994, nr. 28.734, BNB 1994/294:

'3.4. Voor de in het middel naar voren gebrachte opvatting dat in geval van onbelastbaarheid in Nederland van het onderhavige voordeel, doel en strekking van het Verdrag zouden worden miskend, is geen steun te vinden in de tekst van het Verdrag, noch in de toelichtingen van de Verdragsluitende partijen, zodat het middel ook voor het overige faalt.'

In HR 12 mei 2006, nr. 39.223, NTFR 2006/805, BNB 2007/36; nr. 39.224, NTFR 2006/806; nr. 40.452, NTFR 2006/810, BNB 2007/39 en nr. 41.324, NTFR 2006/808, BNB 2007/40 [97](#) toetst de Hoge Raad of het leerstuk van *fraus conventionis* kan worden toegepast. In die concrete gevallen was daar geen sprake van, maar de arresten laten de mogelijkheid open voor toepassing van *fraus conventionis*. Dat zou wellicht mogelijk zijn in gevallen waarin in de tekst van het verdrag of de toelichting daarop aanknopingspunten zijn te vinden dat door het met een verijdelingsmotief voldoen aan de toepassingsvoorwaarden van een verdrag doel en strekking van de desbetreffende verdragsbepalingen zouden worden miskend:

'3.3. (...) Voorzover in 's Hofs oordeel tot uiting komt de opvatting dat in geval van onbelastbaarheid in Nederland van de onderhavige liquidatie-uitkering, doel en strekking van het Verdrag zouden worden miskend, is het onjuist. Nu het Verdrag gevolgen verbindt aan de plaats van de werkelijke leiding van de vennootschap, kan het Verdrag niet aldus worden uitgelegd dat het oogmerk van de verplaatsing alsnog een rol speelt ten aanzien van die gevolgen.'

Mogelijk brengen de uitkomsten van het BEPS-project [98](#) , waarvan actiepunt 6 betreft 'Preventing te Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances' in de toekomst veranderingen in de mogelijkheden om *fraus conventionis* toe te passen. [99](#)

7.2. Doorwerking van *fraus legis* in verdragskwalificatie

De Hoge Raad heeft zich diverse malen uitgelaten over de doorwerking van het nationaalrechtelijke *fraus-legis* leerstuk in de verdragskwalificatie. De fiscus heeft de Hoge Raad daartoe tot op heden nog niet weten te verleiden. Rechtsonzekerheid en de eenzijdigheid van het doorwerken van *fraus legis* in de verdragskwalificatie zijn belangrijke bezwaren. [100](#) Op grond de jurisprudentie van de Hoge Raad kan echter niet worden geconcludeerd dat doorwerking van *fraus legis* categorisch is uitgesloten. In HR 15 december 1993, nr. 29.296, BNB 1994/259 [101](#) (internationale kasgeldconstructie) kon de verkoop van aandelen voor de toepassing van het Verdrag Nederland-Verenigde Staten niet met behulp van het *fraus-legis* leerstuk worden geherkwalificeerd tot een dividenduitkering. Redengevend daarvoor was dat noch uit de tekst van het verdrag, noch uit de toelichtingen bleek van een gemeenschappelijke bedoeling om *fraus legis* door te laten werken naar de verdragstoepassing. De deur staat daarmee dus op een kier voor het geval van een dergelijke bedoeling wel zou blijken:

'3.4. Noch uit de tekst van het Verdrag, noch uit de toelichtingen van de verdragsluitende partijen blijkt dat zij de gemeenschappelijke bedoeling hebben gehad voor de toepassing van evenbedoeld artikel VII, lid 1, onder dividenden ook te begrijpen voordelen als het onderhavige [voordelen uit de verkoop van aandelen; RM] die met toepassing van het leerstuk van de wetsontduiking zoals dat geldt in het nationale recht van de Staat waarin het in artikel VII, lid 1, als eerste vermelde lichaam is gevestigd, aldaar op dezelfde wijze als dividend worden behandeld (...).'

Inmiddels is in het Verdrag Nederland-Duitsland een bijzondere bepaling over de toepassing van antimisbruikmaatregelen opgenomen ([art. 23](#)), op grond waarvan het Verdrag niet zodanig mag worden uitgelegd dat het de verdragsluitende staten belet hun nationale ontgaansmaatregelen toe te passen. In art. XV, lid 2, van het Protocol bij dat belastingverdrag, waarin art. 23 nader wordt uitgewerkt, wordt uitdrukkelijk het leerstuk van *fraus legis* genoemd.

7.3. *Fraus legis*

Een wat vreemde eend in de internationale fraus-legisbijt vormt de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK), een regeling die veel gelijkenis vertoont met een verdrag. Anders dan tot nu toe in verdragsituaties paste de Hoge Raad in HR 8 januari 1986, nr. 23.031, BNB 1986/127 fraus legis wél toe op de BRK (fraus rijkslegis).

In HR 28 juni 1989, nr. 25.451, BNB 1990/45 overwoog de Hoge Raad uitdrukkelijk dat in dat specifieke geval (tussenschuiven Antilliaanse vennootschap nadat reeds besloten was dividend uit te keren) doel en strekking van de BRK (net als verdragen: voorkoming van dubbele belastingheffing) werden miskend:

'4.5. (...) Voormeld artikel 11 strekt ter voorkoming van dubbele belastingheffing ter zake van dividenden die verschuldigd zijn door een lichaam dat inwoner is van Nederland of de Nederlandse Antillen, en die worden genoten door een inwoner van een van die landen. Het is niet in overeenstemming met deze strekking om aan het bepaalde in genoemd artikel mede toepassing te geven, indien een niet in de Nederlandse Antillen gevestigde rechthebbende tot een dividend tot uitkering waarvan door een in Nederland gevestigd lichaam is besloten, zodanige uitsluitend op het ontgaan van belasting gerichte rechtshandelingen verricht dat dit dividend hem alsnog door tussenkomst van een in de Nederlandse Antillen gevestigd lichaam ten goede komt.'

Inmiddels is in [art. 35a BRK](#) een bepaling opgenomen waarin uitdrukkelijk is bepaald dat constructies die onder het nationale belastingrecht met behulp van leerstukken zoals fraus legis kunnen worden bestreden, ook onder de Belastingregeling voor het Koninkrijk kunnen worden bestreden.

8. Fraus legis en EU-recht

Net als in verdragsverhoudingen speelt in EU-rechtelijke verhoudingen fraus legis (of de EU-rechtelijke equivalent daarvan: 'misbruik van recht') op twee wijzen een rol. [102](#) Er kan sprake zijn van 'rechtstreeks' misbruik van (primair of secundair) EU-recht en er kan sprake zijn van misbruik van de nationale wet waarbij wordt 'geschuild' achter het EU-recht. [103](#) Voor de op EU-richtlijnen gebaseerde omzetbelasting is het Europeesrechtelijke leerstuk misbruik van recht van groot belang. Ook andere belastingwetten kennen op Europese leest geschoeide bepalingen. Als het gaat om richtlijnrecht, vindt het Europeesrechtelijke leerstuk 'misbruik van recht' toepassing via het Nederlandse leerstuk fraus legis. [104](#) In het navolgende onderdelen licht ik toepassing van (het nationaalrechtelijke leerstuk) fraus legis in de omzetbelasting nader uit, omdat dat nationaalrechtelijke leerstuk in die belasting volledig is verweven met het EU-recht. Een verdere behandeling van fraus legis vanuit EU-perspectief gaat buiten de reikwijdte van dit commentaar. Hiervoor wordt verwezen naar het commentaar in het NDFR-deel Internationaal/Algemene leerstukken/Antimisbruikregelingen (4. Europees).

8.1. Fraus legis in de omzetbelasting

Lange tijd was onzeker of fraus legis ook kon worden toegepast in de omzetbelasting. De eerste drie pogingen van de fiscus om de Hoge Raad te verleiden tot het toepassen van fraus legis in een btw-zaak strandden.

In HR 16 september 1992, nr. 27.162, BNB 1993/223 verhuurde een door een bank opgerichte bv een pand aan die bank. Dat pand had de belanghebbende eerder verkregen van de bank, die geen btw in aftrek kon brengen. De belanghebbende en de bank opteerden voor belaste verhuur. De btw die de belanghebbende

verschuldigd was over de verhuur was lager dan de aftrekbare btw over de investering in het pand. Het gebruik dat de belanghebbende en de bank maakten van de regeling die belaste verhuur mogelijk maakte was volgens de Hoge Raad niet in strijd met doel en strekking van die regeling. In de overweging schemert al door dat de Hoge Raad *fraus legis* in de omzetbelasting niet uitsluit:

'3.4. (...) In het systeem van deze regeling ligt besloten dat verhuurder en huurder gezamenlijk een verzoek als hiervoor bedoeld zullen doen, indien zij verwachten dat het voordeel bestaande uit de aftrek van voorbelasting, bij de verhuurder groter is dan het nadeel dat eventueel ontstaat doordat de huurder de over de huur berekende omzetbelasting niet of niet geheel in aftrek kan brengen, en het gebruik maken van vermelde regeling kan dan ook – ongeacht hoezeer toepassing van de regeling voordeliger is dan het achterwege laten van vorenbedoeld verzoek – bijzondere omstandigheden daargelaten, niet in strijd worden geacht met doel en strekking van de Wet. (...).'

In HR 31 augustus 1998, nr. 33.483, BNB 1998/354 [105](#) achtte de Hoge Raad de in HR 16 september 1992, nr. 27.162, BNB 1993/223 bedoelde bijzondere omstandigheden niet aanwezig:

'Dat de (...) per saldo aan de fiscus ten goede komende omzetbelasting een lager bedrag belooft dan in het geval dat de in geding zijnde rechtshandelingen niet zouden zijn verricht, brengt niet mee dat het verrichten van die rechtshandelingen in strijd met doel en strekking van de Wet is geschied. Dat bij belanghebbende de bedoeling heeft vooropgestaan de volledige beschikkingsmacht over de kerk te behouden, is geen bijzondere omstandigheid die tot een ander oordeel moet leiden.'

In de literatuur werd de verklaring voor het uitblijven van succes van bijzondere rechtsmiddelen in de btw gezocht in het feit dat de btw 'in beginsel een logisch, systematisch opgezet en sluitend stelsel is' [106](#) en het Europese aspect en objectieve karakter van de btw. [107](#) De wetgever zou zelf mogelijkheden creëren die het gemakkelijk maakten door middel van het kiezen van een andere structuur een belastingvoordeel te behalen, waardoor niet gesteld kon worden dat werd gehandeld in strijd met doel en strekking van de wet. [108](#)

8.1.1. Europese doorbraak van het leerstuk misbruik van recht

In het arrest *Gemeente Leusden en Holin Groep* (HvJ 29 april 2004, zaken C-487/01 en C-7/02, NTFR 2004/670, BNB 2004/260) overwoog het Hof van Justitie uitdrukkelijk dat de bestrijding van misbruik een doel is dat door de Zesde Richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd. Het arrest *Halifax* (HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02, NTFR 2006/359, BNB 2006/170) zorgde vervolgens voor de echte (Europese) doorbraak van het leerstuk 'misbruik van recht' in de omzetbelasting. Het Hof van Justitie liet zich daarin uit over de voorwaarden voor toepassing van het leerstuk binnen de omzetbelasting. Centraal stond een onroerendgoedconstructie met callcenters van de vrijwel geheel van omzetbelasting vrijgestelde bank Halifax. Volgens de Britse fiscus vormde de constructie misbruik van recht, zodat transacties die uitsluitend zijn verricht met de bedoeling btw te ontwijken zouden moeten worden genegeerd. In de overwegingen van het HvJ zijn twee vereisten te herkennen die gelijkenissen vertonen met de twee vereisten voor toepassing van *fraus legis* (het normvereiste en het motiefvereiste):

'74. (...) om te kunnen vaststellen of er op btw-gebied sprake is van misbruik, [is] (...) ten eerste vereist dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend.

75. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. Zoals de advocaat-generaal in punt 89 van zijn conclusie heeft gepreciseerd, geldt het verbod van onrechtmatige praktijken immers niet wanneer er voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen.'

Aan de tweede voorwaarde lijkt te zijn voldaan als naast het oogmerk van belastingbeperking niet een andere zelfstandige reden is aan te voeren op basis waarvan de transacties gerechtvaardigd kunnen worden. [109](#)

Het arrest Halifax is inmiddels in andere arresten uitgewerkt en genuanceerd. Zo heeft het HvJ het tweede criterium verduidelijkt in het arrest Part Service Srl (HvJ 21 februari 2008, zaak C-425/06, NTFR 2008/404, BNB 2009/1): de handelingen moeten *in wezen* het verkrijgen van belastingvoordeel tot doel hebben (r.o. 43). Belastingverijdeling hoeft dus niet het *enige* doel te zijn. In het arrest Weald Leasing (HvJ 22 december 2010, zaak C-103/09, NTFR 2011/81, BNB 2011/203) heeft het HvJ expliciet overwogen dat de door het leerstuk misbruik van recht getroffen transacties zodanig moeten worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen (r.o. 48). Voorts kan uit het arrest Weald Leasing worden opgemaakt dat ook uitstel van belastingheffing [110](#) misbruik kan vormen. [111](#) In het geval van Weald Leasing was uitstel namelijk geen misbruik, *op voorwaarde dat* (onder meer) de contractvoorwaarden overeenstemden met 'normale marktvoorwaarden'.

De door het HvJ aan misbruik van recht gestelde voorwaarden lijken de toepassingsvoorwaarden voor *fraus legis* niet veel te ontlopen. [112](#) Reeds uit het arrest Halifax blijkt dat ook het Nederlandse uitgangspunt dat *fraus legis* niet meebrengt dat niet de fiscaal voordeligste weg mag worden gekozen door belastingplichtigen (en de daaraan gerelateerde meerwegenleer (zie onder 4.3)) een Europese equivalent kent: [113](#)

'73. (...) Wanneer de belastingplichtige kan kiezen tussen twee transacties, verplicht de Zesde richtlijn hem niet de transactie te kiezen waarvoor de hoogste btw is verschuldigd. Zoals de advocaat-generaal in punt 85 van zijn conclusie heeft opgemerkt, heeft de belastingplichtige integendeel het recht om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft.'

8.1.2. Nederlandse doorbraak van het leerstuk misbruik van recht (*fraus legis*) in de btw

De Nederlandse doorbraak van het leerstuk misbruik van recht – in de gedaante van het nationaalrechtelijke leerstuk *fraus legis* – liet in hoogste nationale instantie op zich wachten tot in 2012. In HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, NTFR 2012/639, BNB 2012/127 had een ziekenhuis, dat geen omzetbelasting in aftrek kon brengen, gebruikgemaakt van een zogenoemde 'ziekenhuisconstructie'. Met die constructie kon btw die bij aanschaf van de ziekenhuisapparatuur in rekening werd gebracht toch (effectief voor een deel) in aftrek worden gebracht. Na een samenvatting van zijn *fraus legis* jurisprudentie, de constatering dat hij toepassing van *fraus legis* niet heeft uitgesloten voor de heffing van omzetbelasting en een weergave van het Europeesrechtelijke leerstuk van misbruik van recht blijkt uit de daaropvolgende overwegingen van de Hoge Raad dat *fraus legis* ook in btw-zaken kan worden toegepast, als dat maar gebeurt in overeenstemming met het Unierecht. Dat neemt niet weg dat de Hoge Raad ook in de btw (in beginsel) gewoon lijkt te toetsen aan de twee vereisten voor *fraus legis* (het normvereiste en het motiefvereiste):

'3.3.3. Het Nederlandse fiscale recht voorziet in het ontnemen van gevolg aan misbruik van recht. Dit dient in voorkomende gevallen in overeenstemming met het recht van de Unie plaats te vinden. Het Hof is bij zijn oordeel dat sprake is van misbruik van recht en dat belanghebbende mitsdien geen recht op aftrek toekomt, hiervan terecht uitgegaan.

(...)

3.5.2. (...) Aangezien (...) door het Hof is vastgesteld – en in cassatie niet bestreden – dat het onderwerpelijke samenstel van (rechts)handelingen – waaronder de voorziene overdracht van aandelen – uitsluitend verricht werd met het oog op het (...) belastingvoordeel en dat met dit handelen sprake was van handelen in strijd met doel en strekking van de wettelijke bepalingen, is daarmee (...) voldaan aan de voorwaarden voor het aanrekenen van misbruik van recht. (...).'

Uit het op dezelfde dag uitgesproken arrest HR 10 februari 2012, nr. 09/03203, NTFR 2012/640 is af te leiden dat de gelijkschakeling van *fraus legis* met het Europese misbruikcriterium zo ver gaat dat ook als uit de jurisprudentie van de Hoge Raad zou zijn af te leiden dat *fraus legis* in het concrete geval niet zou kunnen worden toegepast, op grond van verdergaande rechtspraak van het Hof van Justitie het leerstuk van misbruik van recht toch wordt toegepast: 114

'3.4.2. Als uitgangspunt heeft te gelden dat het beginsel van rechtszekerheid niet belet dat aan belastingplichtigen het verbod van misbruik van recht wordt tegengeworpen (...). Ook indien juist zou zijn de in het middelonderdeel neergelegde opvatting dat uit de jurisprudentie van de Hoge Raad niet anders kon worden geconcludeerd dan dat de Hoge Raad voor een geval als het onderhavige geen misbruik van recht aanwezig zou achten, dan nog heeft te gelden dat het beginsel van rechtszekerheid niet meebrengt dat justitiabelen erop moeten kunnen rekenen dat de Hoge Raad zijn jurisprudentie ongeacht nieuwe jurisprudentie van het Hof van Justitie zal handhaven in toekomstige gevallen, ook niet indien die arresten gevallen zullen betreffen die zich vóór het wijzen van nieuwe jurisprudentie van het Hof van Justitie hebben voorgedaan. Het is uitsluitend aan het Hof van Justitie om de werking van zijn arresten in de tijd te beperken. (...).'

Het *fraus-legis* leerstuk wordt in EU-context dus volledig ingekleurd door het Europese leerstuk 'misbruik van recht'. Uit HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, NTFR 2012/944, BNB 2012/202 blijkt dan ook dat de feitenrechters bij toepassing van *fraus legis* gehouden zijn zich te laten leiden door de jurisprudentie van het Hof van Justitie als die afwijkt van de jurisprudentie van de Hoge Raad:

'5.1.2. (...) Indien juist zou zijn dat uit de door het middelonderdeel bedoelde arresten van de Hoge Raad niet anders kan worden geconcludeerd dan dat de Hoge Raad in een geval als het onderhavige geen misbruik van recht aanwezig zou achten, dan geldt dat nadien verschenen jurisprudentie van het Hof van Justitie nieuw licht heeft geworpen op de toepassing van het verbod van misbruik van recht. Het Hof heeft dit laatste in zijn beoordeling verdisconteerd. Hiertoe was het Hof gehouden.'

Hoewel de door het HvJ aan misbruik van recht gestelde voorwaarden de toepassingsvoorwaarden voor *fraus legis* niet veel lijken te ontlopen, zullen door de Europese invulling op zijn minst nuanceverschillen ontstaan. Het meest in het oog springende mogelijke verschil is dat het subjectieve element op EU-niveau meer geobjectiveerd wordt dan in het Nederlandse belastingrecht. 115 Dat subjectieve element moet voor de toepassing van het leerstuk misbruik van recht immers 'uit een geheel van objectieve factoren blijken'.

Inmiddels heeft de fiscus niet alleen voornoemde ziekenhuisconstructies, maar ook constructies met scholen [116](#) met succes met fraus legis bestreden.

9. Fraus legis in de invordering

Hoewel erkend wordt dat fraus legis zelfs buiten het belastingrecht toepassing kan vinden (zie [onderdeel 2.2](#)), bestaat er discussie over de vraag of fraus legis van toepassing is op de invordering. De discussie is aangezwengeld door een opmerkelijke passage in de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel 'Overige fiscale maatregelen 2019' ([Kamerstukken II 2018-2019, 35 027, nr. 6](#)). Dat wetsvoorstel bevatte invorderingsmaatregelen ter bestrijding van verhaalsconstructies. De passage luidt:

'Het middel van fraus legis is inzetbaar in de fase van de vaststelling van de belastingschuld en niet in de fase van inning daarvan. Fraus legis is dus geen middel dat de geconstateerde invorderingsproblemen kan aanpakken.'

De wetgever heeft niet toegelicht waarom hij van mening is dat misbruik van recht in de invorderingsfase in – zo lijkt het – geen enkel geval kan worden bestreden met het leerstuk van fraus legis. Het ligt mijns inziens geenszins voor de hand dat theoretisch het gehele invorderingsrecht een uitzondering zou vormen op de toepasbaarheid van een breed toepasbaar gebleken buitenwettelijk leerstuk. Ik zie niet in waarom het invorderingsrecht zo'n bijzondere positie zou innemen ten aanzien van deze vorm van bijzondere rechtsvinding. Ook Schouten, ['Nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2019 \(35 027\), NTFR 2018/2521](#) en Meussen, ['Vaarwel 2018 en welkom 2019', NTFR 2019/1](#), betwijfelen of het standpunt van het kabinet juist is. Meest voor de hand liggend is daarom dat de passage een *slip of the pen* is geweest, en dat het beter was geweest als de wetgever had opgeschreven dat fraus legis *in de specifieke gevallen* die de wetgever met de nieuwe wetgeving beoogt te bestrijden geen effectief middel is [117](#) .

Voetnoten

- [\[1\]](#) Zie HR 4 februari 1987, nr. 24.335, BNB 1987/160; HR 20 juli 1990, nr. 26.879, BNB 1990/285; HR 3 juli 1991, nr. 25.942, BNB 1991/255; HR 25 oktober 2000, nr. 35.957, NTFR 2000/1625, BNB 2001/123, r.o. 4.3 en HR 17 maart 1999, nr. 33.808, BNB 1999/325. De onderlinge verhouding tussen de verschillende rechtsvindingsmethoden is behandeld in het onderdeel Rechtsvinding hiervoor.
- [\[1\]](#) Celsus, Digesta D.1.3.17: Scire leges non hoc est verba earum tenere, sed vim ac potestatem – De wetten kennen betekent niet de woorden ervan machtig zijn, maar hun kracht en strekking. De vertaling is afkomstig uit: J.E. Spruit, R. Feenstra & K.E.M. Bongenaar, Corpus iuris civilis: tekst en vertaling, Deel II: Digesten 1-10, Sdu Uitgevers, Den Haag 1994.
- [\[2\]](#) M. Kaser & F.B.J. Wubbe, Romeins privaatrecht, Tjeenk Willink, Zwolle 1971, p. 33.
- [\[3\]](#) Een verzameling teksten van Romeinse juristen opgenomen in het Corpus Iuris Civilis.
- [\[4\]](#) Digesta 1.3.29: In strijd met de wet handelt, wie datgene doet wat de wet verbiedt. De wet

- ontduikt echter, wie met behoud van de letter van de wet de strekking ervan omzeilt (vertaling J.E. Spruit, R. Feenstra & K.E.M. Bongenaar, Corpus iuris civilis: tekst en vertaling, Deel II: Digesten 1-10, Sdu Uitgevers, Den Haag 1994).
6. [5] Ontduiking van de wet vindt namelijk plaats, wanneer datgene geschiedt wat zij niet heeft gewild dat zou geschieden, maar dat ook niet heeft verboden. En zoals de tekst verschilt van de bedoeling, zo onderscheidt zich wetsontduiking van wetsovertreding (vertaling J.E. Spruit, R. Feenstra & K.E.M. Bongenaar, Corpus iuris civilis: tekst en vertaling, Deel II: Digesten 1-10, Sdu Uitgevers, Den Haag 1994.).
 7. [6] Codex, L 5 C de leg 4,14: 'Non dubium est in legem committere eum, qui verba legis amplexus contra legis nititur voluntatem: nec poenas insertas legibus evitabit, qui se contra iuris sententiam scaeva praerogativa verborum fraudulenter excusat.'
 8. [7] M.A. Kakebeeke-van der Put, Wetsontduiking, Kluwer, Deventer 1961, p. 18.
 9. [8] R.L.H. IJzerman, Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht, Kluwer, Deventer 1991, p. 31.
 10. [9] J.H.M. Nieuwenhuizen, Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid, Kluwer, Deventer 2010, p. 21.
 11. [10] Zie bijvoorbeeld [J.D.M. Schoonbrood, 'De invloed van juridische splitsing op het structuurregime', WPNR 2017/7146](#), waarin 'fraus legis in civilibus' wordt genoemd als middel ter voorkoming van het verijdelen van de werking van de dwingendrechtelijke bepalingen uit de vennootschapsrechtelijke structuurregeling door middel van splitsing van een rechtspersoon.
 12. [11] C.H. Sieburgh & A.S. Hartkamp, Asser 6-III Algemeen overeenkomstenrecht, Kluwer, Deventer 2014, p. 274-275.
 13. [12] Wet op de Dividend- en Tantiëmebelasting 1917, Stb. 1918, 4.
 14. [13] Wet van 19 december 1914, Stb. 1914, 563.
 15. [14] Handelingen II, 1924-1925, 63, p. 1811, Van Schaik: 'Over de vraag wat het doel van een belasting is, kan men lang en breed praten, maar ik zie in het doel van een belasting niets anders dan om geld in 's Lands schatkist te brengen. Als dat juist is, dan behoeft niet uitdrukkelijk bepaald te worden, dat de rechtshandeling moet zijn gericht geweest op het onmogelijk maken van een heffing overeenkomstig dat doel. Wilde Minister aan het woord "doel" een andere beteekenis hechten, bijv. die van "strekking" of "economische beteekenis", dan begeven wij ons op het onbegrensde terrein van allerlei mogelijkheden.'
 16. [15] In de op grond van art. 33 AWR gevoerde proefprocedure HR 24 maart 1965, nr. 15.277, BNB 1965/186, achtte de Hoge Raad de wetsgeschiedenis van de Wet RH ook van belang voor de uitleg van Hoofdstuk VI van de AWR (Bevordering van de richtige heffing). Net als in HR 8 maart 1961, nr. 14.368, BNB 1961/133 en HR 8 maart 1961, nr. 14.395, BNB 1961/134 kon in deze proefprocedure op de constructie geen richtige heffing worden toegepast, omdat de Wet RH niet de bedoeling had

te verhinderen dat op normale wijze gebruik wordt gemaakt van toelaatbare middelen om belasting te ontgaan en de constructie te zeer leek op een voorbeeld uit de wetsgeschiedenis van de Wet RH, dat door de Minister een 'volkomen geoorloofde rechtshandeling' werd genoemd.

17. [\[16\]](#) Zie bijvoorbeeld HR 2 december 1959, nr. 14.070, BNB 1960/80. Een eerdere poging van de fiscus strandde (HR 17 februari 1954, nr. 506, BNB 1954/140).
18. [\[17\]](#) Kamerstukken II, 1986-1987, 17 050, nr. 80 (Notitie betreffende het voorgenomen beleid inzake de bestrijding van het ontgaan van belastingheffing) en Kamerstukken II, 1986-1987, 19 700, IX B, nr. 63.
2. [\[1\]](#) Celsus, Digesta D.1.3.17: Scire leges non hoc est verba earum tenere, sed vim ac potestatem – De wetten kennen betekent niet de woorden ervan machtig zijn, maar hun kracht en strekking. De vertaling is afkomstig uit: J.E. Spruit, R. Feenstra & K.E.M. Bongenaar, Corpus iuris civilis: tekst en vertaling, Deel II: Digesten 1-10, Sdu Uitgevers, Den Haag 1994.
3. [\[2\]](#) M. Kaser & F.B.J. Wubbe, Romeins privaatrecht, Tjeenk Willink, Zwolle 1971, p. 33.
4. [\[3\]](#) Een verzameling teksten van Romeinse juristen opgenomen in het Corpus Iuris Civilis.
5. [\[4\]](#) Digesta 1.3.29: In strijd met de wet handelt, wie datgene doet wat de wet verbiedt. De wet ontduikt echter, wie met behoud van de letter van de wet de strekking ervan omzeilt (vertaling J.E. Spruit, R. Feenstra & K.E.M. Bongenaar, Corpus iuris civilis: tekst en vertaling, Deel II: Digesten 1-10, Sdu Uitgevers, Den Haag 1994).
6. [\[5\]](#) Ontduiking van de wet vindt namelijk plaats, wanneer datgene geschiedt wat zij niet heeft gewild dat zou geschieden, maar dat ook niet heeft verboden. En zoals de tekst verschilt van de bedoeling, zo onderscheidt zich wetsontduiking van wetsovertreding (vertaling J.E. Spruit, R. Feenstra & K.E.M. Bongenaar, Corpus iuris civilis: tekst en vertaling, Deel II: Digesten 1-10, Sdu Uitgevers, Den Haag 1994.).
7. [\[6\]](#) Codex, L 5 C de leg 4,14: 'Non dubium est in legem committere eum, qui verba legis amplexus contra legis nititur voluntatem: nec poenas insertas legibus evitabit, qui se contra iuris sententiam scaeva praerogativa verborum fraudulenter excusat.'
8. [\[7\]](#) M.A. Kakebeeke-van der Put, Wetsontduiking, Kluwer, Deventer 1961, p. 18.
9. [\[8\]](#) R.L.H. IJzerman, Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht, Kluwer, Deventer 1991, p. 31.
10. [\[9\]](#) J.H.M. Nieuwenhuizen, Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid, Kluwer, Deventer 2010, p. 21.
11. [\[10\]](#) Zie bijvoorbeeld [J.D.M. Schoonbrood, 'De invloed van juridische splitsing op het structuurregime', WPNR 2017/7146](#), waarin 'fraus legis in civilibus' wordt genoemd als middel ter

voorkoming van het verijdelen van de werking van de dwingendrechtelijke bepalingen uit de vennootschapsrechtelijke structuurregeling door middel van splitsing van een rechtspersoon.

12. [\[11\]](#) C.H. Sieburgh & A.S. Hartkamp, Asser 6-III Algemeen overeenkomstenrecht, Kluwer, Deventer 2014, p. 274-275.
13. [\[12\]](#) Wet op de Dividend- en Tantiëmebelasting 1917, Stb. 1918, 4.
14. [\[13\]](#) Wet van 19 december 1914, Stb. 1914, 563.
15. [\[14\]](#) Handelingen II, 1924-1925, 63, p. 1811, Van Schaik: 'Over de vraag wat het doel van een belasting is, kan men lang en breed praten, maar ik zie in het doel van een belasting niets anders dan om geld in 's Lands schatkist te brengen. Als dat juist is, dan behoeft niet uitdrukkelijk bepaald te worden, dat de rechtshandeling moet zijn gericht geweest op het onmogelijk maken van een heffing overeenkomstig dat doel. Wilde Minister aan het woord "doel" een andere beteekenis hechten, bijv. die van "strekking" of "economische beteekenis", dan begeven wij ons op het onbegrensde terrein van allerlei mogelijkheden.'
16. [\[15\]](#) In de op grond van art. 33 AWR gevoerde proefprocedure HR 24 maart 1965, nr. 15.277, BNB 1965/186, achtte de Hoge Raad de wetsgeschiedenis van de Wet RH ook van belang voor de uitleg van Hoofdstuk VI van de AWR (Bevordering van de richtige heffing). Net als in HR 8 maart 1961, nr. 14.368, BNB 1961/133 en HR 8 maart 1961, nr. 14.395, BNB 1961/134 kon in deze proefprocedure op de constructie geen richtige heffing worden toegepast, omdat de Wet RH niet de bedoeling had te verhinderen dat op normale wijze gebruik wordt gemaakt van toelaatbare middelen om belasting te ontgaan en de constructie te zeer leek op een voorbeeld uit de wetsgeschiedenis van de Wet RH, dat door de Minister een 'volkomen geoorloofde rechtshandeling' werd genoemd.
17. [\[16\]](#) Zie bijvoorbeeld HR 2 december 1959, nr. 14.070, BNB 1960/80. Een eerdere poging van de fiscus strandde (HR 17 februari 1954, nr. 506, BNB 1954/140).
18. [\[17\]](#) Kamerstukken II, 1986-1987, 17 050, nr. 80 (Notitie betreffende het voorgenomen beleid inzake de bestrijding van het ontgaan van belastingheffing) en Kamerstukken II, 1986-1987, 19 700, IX B, nr. 63.
19. [\[1\]](#) Het onmogelijk maken van de heffing van inkomstenbelasting kon dan ook niet zonder meer leiden tot het toepassen van *fraus legis* in de vermogensbelasting; zie HR 15 september 1982, nr. 20.975, BNB 1982/300 (richtige heffing).
20. [\[2\]](#) [HR 23 mei 2014, nr. 12/04575, NTFR 2014/1485](#); [nr. 12/05645, NTFR 2014/1486](#); [nr. 13/00215, NTFR 2014/1487](#); [nr. 13/00280, NTFR 2014/1489](#); [nr. 13/01647, NTFR 2014/1467](#); [nr. 13/01702, NTFR 2014/1483](#); [nr. 13/02154, NTFR 2014/1488](#) en [nr. 13/02325, NTFR 2014/1484](#), BNB 2014/171-178. Zie ook R.E.C.M. Niessen, 'Fraus legis in de 21e eeuw', NTFR-B 2011/6, die meent dat van *fraus legis* sprake kan zijn wanneer belastingheffing alleen maar wordt uitgesteld.
21. [\[3\]](#) R.E.C.M. Niessen, 'Fraus legis in de 21e eeuw', NTFR-B 2011/6 beschouwt het verrichten van een rechtshandeling of een complex van met elkaar samenhangende rechtshandelingen met als gevolg

dat de belasting die zonder die handeling(en) zou zijn geheven, geheel of gedeeltelijk niet kan worden geheven als afzonderlijke voorwaarde. Zie ook J.J. van Dam, 'Schijnhandeling, fiscale herkwalficatie en fraus legis in de directe belastingen', TFO 2013/125.1 en R.E.C.M. Niessen, 'Wetsmisbruik en de Nederlandse Belastingrechter', TFB 2018/18.

22. [4] In HR 13 maart 1974 was geen sprake van wetsontduiking omdat 'de transactie niet als gekunsteld kan worden aangemerkt en (...) geenszins is komen vast te staan, noch zonder meer aannemelijk is, dat de als gevolg van die transactie ontstane rechtstoestand voor de bij die transactie betrokken partijen buiten het belastingvoordeel geen reële praktische betekenis had;' Dat voor de toepassing van richtige heffing gekunsteldheid geen vereiste was bleek reeds uit HR 22 juli 1982, nr. 21.106, BNB 1982/246, HR 9 maart 1983, nr. 21.533, BNB 1983/151 en HR 22 juni 1983, nr. 21.461, BNB 1983/238.
23. [5] In dit kader past de opmerking van Marres dat 'het zinloos is om het toepassingsbereik van fraus legis in precieze criteria te willen vangen, omdat de rechter zich nimmer de vrijheid zal laten afnemen om rechtsmisbruik te voorkomen als hij dat nodig vindt'. Zie R. Hiemstra, 'Verslag van de 6e NOB Rondetafelbijeenkomst "Misbruik onder nationaal en Europees recht"', WFR 2014/133.
24. [6] J.W. Zwemmer, 'Hoe constant moet rechtspraak zijn? Richtige heffing en fraus legis', FED 1989/577 en E. Aardema in noot onder BNB 2000/258.
25. [7] Noot onder FED 1985/96.
26. [8] Noot onder BNB 1982/241.
27. [9] M. Chin-Oldenziel en M. Belkaid-Koubia, 'De wet kennen betekent niet slechts de woorden ervan begrijpen, maar ook hun kracht en strekking', in: Gerverdick e.a. (red.), Wetenschappelijk Bijdragen, bundel ter gelegenheid van het 35-jarig bestaan van het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden, Boom Juridische Uitgevers, Den Haag 2014, p. 128. Ook Douma meent dat het aan de inspecteur is om te beslissen of hij fraus legis al dan niet in stelling wil brengen; de rechter kan dit volgens Douma niet ambtshalve doen; S.W. Douma, 'Verkeerde bedoelingen', TFO 2016/147.3.
28. [10] Zie bijvoorbeeld [Rechtbank Gelderland 3 juni 2019, nr. 16/4346, NTFR 2019/2141](#) en [Rechtbank Gelderland 29 juli 2019, nr. 18/4527, NTFR 2019/2019](#).
19. [1] Het onmogelijk maken van de heffing van inkomstenbelasting kon dan ook niet zonder meer leiden tot het toepassen van fraus legis in de vermogensbelasting; zie HR 15 september 1982, nr. 20.975, BNB 1982/300 (richtige heffing).
20. [2] [HR 23 mei 2014, nr. 12/04575, NTFR 2014/1485](#); [nr. 12/05645, NTFR 2014/1486](#); [nr. 13/00215, NTFR 2014/1487](#); [nr. 13/00280, NTFR 2014/1489](#); [nr. 13/01647, NTFR 2014/1467](#); [nr. 13/01702, NTFR 2014/1483](#); [nr. 13/02154, NTFR 2014/1488](#) en [nr. 13/02325, NTFR 2014/1484](#), BNB 2014/171-178. Zie ook R.E.C.M. Niessen, 'Fraus legis in de 21e eeuw', NTFR-B 2011/6, die meent dat van fraus legis sprake kan zijn wanneer belastingheffing alleen maar wordt uitgesteld.

21. [3] R.E.C.M. Niessen, 'Fraus legis in de 21e eeuw', NTFR-B 2011/6 beschouwt het verrichten van een rechtshandeling of een complex van met elkaar samenhangende rechtshandelingen met als gevolg dat de belasting die zonder die handeling(en) zou zijn geheven, geheel of gedeeltelijk niet kan worden geheven als afzonderlijke voorwaarde. Zie ook J.J. van Dam, 'Schijnhandeling, fiscale herkwalficatie en fraus legis in de directe belastingen', TFO 2013/125.1 en R.E.C.M. Niessen, 'Wetsmisbruik en de Nederlandse Belastingrechter', TFB 2018/18.
22. [4] In HR 13 maart 1974 was geen sprake van wetsontduiking omdat 'de transactie niet als gekunsteld kan worden aangemerkt en (...) geenszins is komen vast te staan, noch zonder meer aannemelijk is, dat de als gevolg van die transactie ontstane rechtstoestand voor de bij die transactie betrokken partijen buiten het belastingvoordeel geen reële praktische betekenis had;' Dat voor de toepassing van richtige heffing gekunsteldheid geen vereiste was bleek reeds uit HR 22 juli 1982, nr. 21.106, BNB 1982/246, HR 9 maart 1983, nr. 21.533, BNB 1983/151 en HR 22 juni 1983, nr. 21.461, BNB 1983/238.
23. [5] In dit kader past de opmerking van Marres dat 'het zinloos is om het toepassingsbereik van fraus legis in precieze criteria te willen vangen, omdat de rechter zich nimmer de vrijheid zal laten afnemen om rechtsmisbruik te voorkomen als hij dat nodig vindt'. Zie R. Hiemstra, 'Verslag van de 6e NOB Rondetafelbijeenkomst "Misbruik onder nationaal en Europees recht"', WFR 2014/133.
24. [6] J.W. Zwemmer, 'Hoe constant moet rechtspraak zijn? Richtige heffing en fraus legis', FED 1989/577 en E. Aardema in noot onder BNB 2000/258.
25. [7] Noot onder FED 1985/96.
26. [8] Noot onder BNB 1982/241.
27. [9] M. Chin-Oldenziel en M. Belkaid-Koubia, 'De wet kennen betekent niet slechts de woorden ervan begrijpen, maar ook hun kracht en strekking', in: Gerverdick e.a. (red.), Wetenschappelijk Bijdragen, bundel ter gelegenheid van het 35-jarig bestaan van het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden, Boom Juridische Uitgevers, Den Haag 2014, p. 128. Ook Douma meent dat het aan de inspecteur is om te beslissen of hij fraus legis al dan niet in stelling wil brengen; de rechter kan dit volgens Douma niet ambtshalve doen; S.W. Douma, 'Verkeerde bedoelingen', TFO 2016/147.3.
28. [10] Zie bijvoorbeeld [Rechtbank Gelderland 3 juni 2019, nr. 16/4346, NTFR 2019/2141](#) en [Rechtbank Gelderland 29 juli 2019, nr. 18/4527, NTFR 2019/2019](#).
29. [1] Zie bijvoorbeeld HR 11 juni 1986, nr. 23.641, BNB 1986/283.
30. [2] Zie bijvoorbeeld HR 13 juli 2001, nr. 35.595, NTFR 2001/1043, BNB 2001/398.
31. [3] Zie bijvoorbeeld HR 11 juli 1990, nr. 25.579, BNB 1990/290, HR 11 juli 1990, nr. 25.687, BNB 1990/292 en HR 19 januari 1994, nr. 29.237, BNB 1994/88. Vgl. de btw-zaak HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, NTFR 2012/639, BNB 2012/127, waarin rekening mocht worden gehouden met handelingen die in de toekomst lagen en daardoor niet geheel zeker waren.

32. [\[4\]](#) HR 19 januari 1994, nr. 29.237, BNB 1994/88.
33. [\[5\]](#) HR 10 augustus 2001, nr. 35.890, NTFR 2001/1211, BNB 2001/399. Zie ook [Rechtbank Noord-Holland 5 juni 2019, nr. 16/1410, NTFR 2019/1880](#).
34. [\[6\]](#) Zie bijvoorbeeld HR 26 oktober 2012, nr. 10/04331, NTFR 2012/2650, BNB 2013/20 (btw-zaak). (Actieve) medewerking van de ander lijkt wel essentieel.
35. [\[7\]](#) HR 6 oktober 1982, nr. 21.250, BNB 1982/313 en HR 8 juni 1983, nr. 21.630, BNB 1983/236.
36. [\[8\]](#) [HR 21 april 2017, nr. 16/03673, NTFR 2017/1032](#).
37. [\[9\]](#) [Conclusie A-G Wattel 26 juli 2013, nr. 12/04640, NTFR 2013/1905](#): '... alleen wie opzettelijk antifiscaal kaatst, moet de frauslegiaanse bal verwachten en dus niet klagen over aantasting van zijn rechtszekerheid en van het fiscale legaliteitsbeginsel.'
38. [\[10\]](#) HR 20 december 1989, nr. 26.322, BNB 1990/70. Voorwaardelijk opzet (zich welbewust aan de aanmerkelijke kans blootstellen) is niet voldoende; HR 26 februari 1992, nr. 27.734, BNB 1992/153.
39. [\[11\]](#) HR 6 november 1991, nr. 27.102, BNB 1992/97.
40. [\[12\]](#) Vgl. [Conclusie A-G Wattel 30 december 2011, nr. 11/02194, NTFR 2012/486](#).
41. [\[13\]](#) HR 26 januari 1983, nr. 21.444, BNB 1983/106.
42. [\[14\]](#) HR 22 juli 1982, nr. 20.953, BNB 1982/243, HR 22 juli 1982, nr. 20.954, BNB 1982/244 en HR 22 juli 1982, nr. 21.106, BNB 1982/246.
43. [\[15\]](#) Aldus A-G Mok in zijn conclusie voor HR 22 juli 1982, nr. 20.651, BNB 1982/242. De Hoge Raad wees er in HR 6 oktober 1982, nr. 21.250, BNB 1982/313 en HR 8 juni 1983, nr. 21.630, BNB 1983/236, op dat 'dat gebruik kan zijn gevestigd om wille van de daaraan verbonden fiscale gevolgen'.
44. [\[16\]](#) HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, NTFR 2012/944, BNB 2012/202 (btw-zaak).
45. [\[17\]](#) HR 21 september 1983, nr. 22.060, BNB 1983/316; HR 22 juni 1983, nr. 21.461, BNB 1983/238; HR 13 juli 1994, nr. 29.673, BNB 1994/269; [HR 21 april 2017, nr. 15/05287, NTFR 2017/1240](#), r.o. 3.2.3.
46. [\[18\]](#) Zie over fiscaal bewijsrecht R.J. Koopman, *Bewijs in belastingzaken*, Kluwer, Deventer 1996.
47. [\[19\]](#) HR 29 januari 1986, nr. 23.524, BNB 1986/130.
48. [\[20\]](#) HR 4 mei 1988, nr. 25.352, BNB 1988/208. Zie ook HR 23 februari 1994, nr. 29.361, BNB 1999/1.
49. [\[21\]](#) Zie ook HR 22 juli 1982, nr. 20.954, BNB 1982/244; HR 15 september 1982, nr. 20.908, BNB

1982/298 en nr. 20.974, BNB 1982/299; HR 26 januari 1983, nr. 21.444, BNB 1983/106; HR 21 juli 1989, nr. 26.294, BNB 1989/263; HR 27 januari 1993, nr. 28.602, BNB 1993/111.

50. [\[22\]](#) Zie ook HR 29 maart 1995, nr. 29.142, BNB 1995/160: 'Het voorzienbaar nadelig zijn van een transactie is (...) niet de enige toetssteen.'
51. [\[23\]](#) Zie ook HR 2 juni 1993, nr. 28.084, BNB 1993/246.
52. [\[24\]](#) Zie ook R.E.C.M. Niessen, De fiscaal voordeligste weg: keuzevrijheid of staatsdwang?, Gouda Quint, Arnhem 1994, en E.J.W. Heithuis, 'Winstdrainage, externe acquisities en de "verschillende wegen"-leer', WFR 1996/6195.
53. [\[25\]](#) HR 11 juli 1990, nr. 26.487, BNB 1990/257, waarin dat motief afwezig was. Vgl. HR 6 oktober 1999, nr. 33.971, BNB 2000/19, waarin wel sprake was van een verijdelingsmotief.
54. [\[26\]](#) In gelijke zin O.C.R. Marres, Winstdrainage door renteaftrek, p. 45, Kluwer, Deventer 2005.
55. [\[27\]](#) Zie ook [Rechtbank Noord-Holland 10 februari 2020, nr. 17/476, NTFR 2020/1373](#).
45. [\[17\]](#) HR 21 september 1983, nr. 22.060, BNB 1983/316; HR 22 juni 1983, nr. 21.461, BNB 1983/238; HR 13 juli 1994, nr. 29.673, BNB 1994/269; [HR 21 april 2017, nr. 15/05287, NTFR 2017/1240](#), r.o. 3.2.3.
46. [\[18\]](#) Zie over fiscaal bewijsrecht R.J. Koopman, Bewijs in belastingzaken, Kluwer, Deventer 1996.
47. [\[19\]](#) HR 29 januari 1986, nr. 23.524, BNB 1986/130.
48. [\[20\]](#) HR 4 mei 1988, nr. 25.352, BNB 1988/208. Zie ook HR 23 februari 1994, nr. 29.361, BNB 1999/1.
49. [\[21\]](#) Zie ook HR 22 juli 1982, nr. 20.954, BNB 1982/244; HR 15 september 1982, nr. 20.908, BNB 1982/298 en nr. 20.974, BNB 1982/299; HR 26 januari 1983, nr. 21.444, BNB 1983/106; HR 21 juli 1989, nr. 26.294, BNB 1989/263; HR 27 januari 1993, nr. 28.602, BNB 1993/111.
50. [\[22\]](#) Zie ook HR 29 maart 1995, nr. 29.142, BNB 1995/160: 'Het voorzienbaar nadelig zijn van een transactie is (...) niet de enige toetssteen.'
51. [\[23\]](#) Zie ook HR 2 juni 1993, nr. 28.084, BNB 1993/246.
52. [\[24\]](#) Zie ook R.E.C.M. Niessen, De fiscaal voordeligste weg: keuzevrijheid of staatsdwang?, Gouda Quint, Arnhem 1994, en E.J.W. Heithuis, 'Winstdrainage, externe acquisities en de "verschillende wegen"-leer', WFR 1996/6195.
53. [\[25\]](#) HR 11 juli 1990, nr. 26.487, BNB 1990/257, waarin dat motief afwezig was. Vgl. HR 6 oktober 1999, nr. 33.971, BNB 2000/19, waarin wel sprake was van een verijdelingsmotief.

54. [\[26\]](#) In gelijke zin O.C.R. Marres, Winstdrainage door renteaftrek, p. 45, Kluwer, Deventer 2005.
55. [\[27\]](#) Zie ook [Rechtbank Noord-Holland 10 februari 2020, nr. 17/476, NTFR 2020/1373](#).
56. [\[1\]](#) [Conclusie A-G Wattel 10 september 2014, nr. 14/00486, NTFR 2014/2520](#), onderdeel 6.41. Zie ook J.H.M. Nieuwenhuizen, Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid, Kluwer, Deventer 2010, p. 29.
57. [\[2\]](#) Zie bijvoorbeeld HR 13 december 1989, nr. 25.743, BNB 1990/68, HR 7 februari 1990, nr. 26.099, BNB 1990/123. Zie hierover ook R.L.H. IJzerman, 'Over fraus legis, herkwalificatie en het motiefvereiste', in: S. van Weeghel en Ch.J. Langereis, Van Brunschot-bundel: de grote lijn, Kluwer, Deventer 2006, p. 76. In [Rechtbank Noord-Holland 20 november 2020, nr. 19/2137, ECLI:NL:RBNHO:2020:9677](#), achtte de rechtbank het relevant dat geen sprake was van een constructie met een *met zekerheid* te verkrijgen fiscaal voordeel. In de zaak waren huwelijkse voorwaarden opgesteld die een fiscaal voordeel gaven, maar die fiscaal zeer ongunstig hadden kunnen uitpakken als de andere partner de eerststervende was geweest.
58. [\[3\]](#) Zie hierover M. Chin-Oldenziel en M. Belkaid-Koubia, 'Fraus legis, het normvereiste geanalyseerd. De wet kennen betekent niet slechts de woorden ervan begrijpen, maar ook hun kracht en strekking', WFR 2013/1492.
59. [\[4\]](#) Ch.P.A. Geppaart, 'Fiscale rechtsvinding, Een onderzoek naar de rechtsvinding door de rechter in belastingzaken in het bijzonder aan de hand van de rechtspraak in de periode 1 maart 1957-1 maart 1965', FED 1965/67.
60. [\[5\]](#) J. den Boer, R.J. Koopman & P.J. Wattel, Algemeen belastingrecht (Fiscaal commentaar), Kluwer, Deventer 1999, p. 69-70.
61. [\[6\]](#) Zie ook HR 22 juli 1982, nr. 20.954, BNB 1982/244; HR 15 september 1982, nr. 20.908, 20.974 en 21.037, BNB 1982/298, 299 en 301; HR 9 maart 1983, nr. 21.533, BNB 1983/151; HR 22 juni 1983, nr. 21.461, BNB 1983/238; HR 13 december 1989, nr. 25.743, BNB 1990/68; HR 27 januari 1993, nr. 28.602, BNB 1993/111.
62. [\[7\]](#) Zie ook HR 7 februari 1990, nr. 26.099, BNB 1990/123.
63. [\[8\]](#) Vgl. HR 7 juni 1989, nr. 24.239, BNB 1990/72.
64. [\[9\]](#) HR 11 juli 1990, nr. 25.579, BNB 1990/290. Zie ook HR 19 januari 1994, nr. 28.646, BNB 1994/87.
65. [\[10\]](#) [HR 21 april 2017, nr. 15/05278, NTFR 2017/1240](#).
66. [\[11\]](#) In HR 19 maart 2010, nr. 09/02250, NTFR 2010/778, BNB 2010/215, is het oordeel van het verwijzingshof dat fraus legis kon worden toegepast bezegeld.
67. [\[12\]](#) [HR 23 mei 2014, nr. 12/04575, NTFR 2014/1485](#); [nr. 12/05645, NTFR 2014/1486](#); [nr. 13/00215, NTFR 2014/1487](#); [nr. 13/00280, NTFR 2014/1489](#); [nr. 13/01647, NTFR 2014/1467](#); [nr. 13/01702, NTFR](#)

- [2014/1483](#); [nr. 13/02154](#), [NTFR 2014/1488](#) en [nr. 13/02325](#), [NTFR 2014/1484](#), BNB 2014/171-178.
68. [\[13\]](#) Zie ook [HR 7 februari 2014](#), [nr. 12/03540](#), [NTFR 2014/738](#), BNB 2014/79.
69. [\[14\]](#) In HR 29 januari 1986, nr. 23.524, BNB 1986/130 was de wetgever zich ervan bewust geweest, dat geen wettelijke regeling kan worden gemaakt die in haar formulering alle door de wetgever beoogde gevallen bestrijkt. Dat was echter geen argument om *fraus legis* niet toe te passen.
70. [\[15\]](#) Vgl. HR 22 juli 1982, nr. 21.106, BNB 1982/246, waarin richtige heffing kon worden toegepast omdat er voor de wetgever aanvankelijk 'geen reden was ook een bepaling in de wet op te nemen ter bestrijding van de door belanghebbende toegepaste methode' en de wetgever niet aan mogelijk misbruik had gedacht. Zie ook Hofstra in zijn noot onder HR 15 september 1982, nr. 20.908, BNB 1982/298, die meent dat richtige heffing bedoeld is om door de wetgever *niet voorzien* misbruik tegen te gaan.
71. [\[16\]](#) Een voorbeeld waarin de fiscus er niet in slaagde aan te tonen dat een dergelijke uitsplitsing kunstmatig was, levert HR 15 juni 2012, nr. 11/02194, NTFR 2012/1632, BNB 2012/239.
72. [\[17\]](#) Brief staatssecretaris van Financiën van 10 mei 2017, nr. 2017-0000092216, [NTFR 2017/1211](#).
73. [\[18\]](#) [HR 23 mei 2014](#), [nr. 12/04575](#), [NTFR 2014/1485](#); [nr. 12/05645](#), [NTFR 2014/1486](#); [nr. 13/00215](#), [NTFR 2014/1487](#); [nr. 13/00280](#), [NTFR 2014/1489](#); [nr. 13/01647](#), [NTFR 2014/1467](#); [nr. 13/01702](#), [NTFR 2014/1483](#); [nr. 13/02154](#), [NTFR 2014/1488](#) en [nr. 13/02325](#), [NTFR 2014/1484](#), BNB 2014/171-178.
74. [\[19\]](#) C. Bruijsten en P. Bielen, 'Fraus legis in Nederland en de nieuwe antimisbruikregeling van België', MBB 2013 nr. 3, zien in de compenserende heffing een nadere uitwerking van het subjectieve criterium dat belastingverijdeling de doorslaggevende beweegreden moet zijn geweest van de rechtshandelingen. Bij voldoende compenserende heffing gaat het volgens hen niet (doorslaggevend) om belastingverijdeling. De Hoge Raad laat veelal in het midden of er een ontgaansmotief is, maar laat wel doorschemeren dat dat betwijfeld kan worden. Zie bijvoorbeeld HR 20 september 1995, nr. 29.737, BNB 1996/5: 'daargelaten of in zodanig geval kan worden aangenomen dat verijdeling van de heffing van vennootschapsbelasting de doorslaggevende beweegreden vormde'.
75. [\[20\]](#) Vgl. [Rechtbank Noord-Holland 5 juni 2019](#), [nr. 16/1410](#), [NTFR 2019/1880](#).
76. [\[21\]](#) J.P. Boer, BNB 2020/152.
59. [\[4\]](#) Ch.P.A. Geppaart, 'Fiscale rechtsvinding, Een onderzoek naar de rechtsvinding door de rechter in belastingzaken in het bijzonder aan de hand van de rechtspraak in de periode 1 maart 1957-1 maart 1965', FED 1965/67.
60. [\[5\]](#) J. den Boer, R.J. Koopman & P.J. Wattel, Algemeen belastingrecht (Fiscaal commentaar), Kluwer, Deventer 1999, p. 69-70.

61. [\[6\]](#) Zie ook HR 22 juli 1982, nr. 20.954, BNB 1982/244; HR 15 september 1982, nr. 20.908, 20.974 en 21.037, BNB 1982/298, 299 en 301; HR 9 maart 1983, nr. 21.533, BNB 1983/151; HR 22 juni 1983, nr. 21.461, BNB 1983/238; HR 13 december 1989, nr. 25.743, BNB 1990/68; HR 27 januari 1993, nr. 28.602, BNB 1993/111.
62. [\[7\]](#) Zie ook HR 7 februari 1990, nr. 26.099, BNB 1990/123.
63. [\[8\]](#) Vgl. HR 7 juni 1989, nr. 24.239, BNB 1990/72.
64. [\[9\]](#) HR 11 juli 1990, nr. 25.579, BNB 1990/290. Zie ook HR 19 januari 1994, nr. 28.646, BNB 1994/87.
65. [\[10\]](#) [HR 21 april 2017, nr. 15/05278, NTFR 2017/1240](#).
66. [\[11\]](#) In HR 19 maart 2010, nr. 09/02250, NTFR 2010/778, BNB 2010/215, is het oordeel van het verwijzingshof dat *fraus legis* kon worden toegepast bezegeld.
67. [\[12\]](#) [HR 23 mei 2014, nr. 12/04575, NTFR 2014/1485](#); [nr. 12/05645, NTFR 2014/1486](#); [nr. 13/00215, NTFR 2014/1487](#); [nr. 13/00280, NTFR 2014/1489](#); [nr. 13/01647, NTFR 2014/1467](#); [nr. 13/01702, NTFR 2014/1483](#); [nr. 13/02154, NTFR 2014/1488](#) en [nr. 13/02325, NTFR 2014/1484](#), BNB 2014/171-178.
68. [\[13\]](#) Zie ook [HR 7 februari 2014, nr. 12/03540, NTFR 2014/738](#), BNB 2014/79.
69. [\[14\]](#) In HR 29 januari 1986, nr. 23.524, BNB 1986/130 was de wetgever zich ervan bewust geweest, dat geen wettelijke regeling kan worden gemaakt die in haar formulering alle door de wetgever beoogde gevallen bestrijkt. Dat was echter geen argument om *fraus legis* niet toe te passen.
70. [\[15\]](#) Vgl. HR 22 juli 1982, nr. 21.106, BNB 1982/246, waarin richtige heffing kon worden toegepast omdat er voor de wetgever aanvankelijk 'geen reden was ook een bepaling in de wet op te nemen ter bestrijding van de door belanghebbende toegepaste methode' en de wetgever niet aan mogelijk misbruik had gedacht. Zie ook Hofstra in zijn noot onder HR 15 september 1982, nr. 20.908, BNB 1982/298, die meent dat richtige heffing bedoeld is om door de wetgever *niet voorzien* misbruik tegen te gaan.
71. [\[16\]](#) Een voorbeeld waarin de fiscus er niet in slaagde aan te tonen dat een dergelijke uitsplitsing kunstmatig was, levert HR 15 juni 2012, nr. 11/02194, NTFR 2012/1632, BNB 2012/239.
72. [\[17\]](#) Brief staatssecretaris van Financiën van 10 mei 2017, nr. 2017-0000092216, [NTFR 2017/1211](#).
73. [\[18\]](#) [HR 23 mei 2014, nr. 12/04575, NTFR 2014/1485](#); [nr. 12/05645, NTFR 2014/1486](#); [nr. 13/00215, NTFR 2014/1487](#); [nr. 13/00280, NTFR 2014/1489](#); [nr. 13/01647, NTFR 2014/1467](#); [nr. 13/01702, NTFR 2014/1483](#); [nr. 13/02154, NTFR 2014/1488](#) en [nr. 13/02325, NTFR 2014/1484](#), BNB 2014/171-178.
74. [\[19\]](#) C. Bruijsten en P. Bielen, 'Fraus legis in Nederland en de nieuwe antimisbruikregeling van België', MBB 2013 nr. 3, zien in de compenserende heffing een nadere uitwerking van het subjectieve criterium dat belastingverijdeling de doorslaggevende beweegredenen moet zijn geweest

van de rechtshandelingen. Bij voldoende compenserende heffing gaat het volgens hen niet (doorslaggevend) om belastingverijdeling. De Hoge Raad laat veelal in het midden of er een ontgaansmotief is, maar laat wel doorschemeren dat dat betwijfeld kan worden. Zie bijvoorbeeld HR 20 september 1995, nr. 29.737, BNB 1996/5: 'daargelaten of in zodanig geval kan worden aangenomen dat verijdeling van de heffing van vennootschapsbelasting de doorslaggevende beweegreden vormde'.

73. [\[18\] HR 23 mei 2014, nr. 12/04575, NTFR 2014/1485; nr. 12/05645, NTFR 2014/1486; nr. 13/00215, NTFR 2014/1487; nr. 13/00280, NTFR 2014/1489; nr. 13/01647, NTFR 2014/1467; nr. 13/01702, NTFR 2014/1483; nr. 13/02154, NTFR 2014/1488](#) en [nr. 13/02325, NTFR 2014/1484](#), BNB 2014/171-178.
74. [\[19\]](#) C. Bruijsten en P. Bielen, 'Fraus legis in Nederland en de nieuwe antimisbruikregeling van België', MBB 2013 nr. 3, zien in de compenserende heffing een nadere uitwerking van het subjectieve criterium dat belastingverijdeling de doorslaggevende beweegreden moet zijn geweest van de rechtshandelingen. Bij voldoende compenserende heffing gaat het volgens hen niet (doorslaggevend) om belastingverijdeling. De Hoge Raad laat veelal in het midden of er een ontgaansmotief is, maar laat wel doorschemeren dat dat betwijfeld kan worden. Zie bijvoorbeeld HR 20 september 1995, nr. 29.737, BNB 1996/5: 'daargelaten of in zodanig geval kan worden aangenomen dat verijdeling van de heffing van vennootschapsbelasting de doorslaggevende beweegreden vormde'.
75. [\[20\]](#) Vgl. [Rechtbank Noord-Holland 5 juni 2019, nr. 16/1410, NTFR 2019/1880](#).
76. [\[21\]](#) J.P. Boer, BNB 2020/152.
77. [\[1\]](#) HR 11 juni 1986, nr. 23.641, BNB 1986/283.
78. [\[2\]](#) Vgl. [HR 23 mei 2014, nr. 12/04575, NTFR 2014/1485; nr. 12/05645, NTFR 2014/1486; nr. 13/00215, NTFR 2014/1487; nr. 13/00280, NTFR 2014/1489; nr. 13/01647, NTFR 2014/1467; nr. 13/01702, NTFR 2014/1483; nr. 13/02154, NTFR 2014/1488](#) en [nr. 13/02325, NTFR 2014/1484](#), BNB 2014/171-178.
79. [\[3\]](#) HR 21 september 1983, nr. 22.060, BNB 1983/316; HR 16 mei 1984, nr. 22.203, BNB 1984/199 en nr. 22.346, BNB 1984/200; HR 20 maart 1985, nr. 22.836, BNB 1985/148.
80. [\[4\]](#) Dat niet voor de gehele verrichte (rechts)handeling fiscale motieven zijn aan te wijzen is onvoldoende; zie HR 16 mei 1984, nr. 22.200, BNB 1984/198.
81. [\[5\]](#) HR 11 mei 1988, nr. 25.006, BNB 1988/290. Zie voor derdenwerking bij erfopvolging ook HR 23 november 1988, nr. 25.830, BNB 1989/10.
82. [\[6\]](#) Bij het samenspel tussen de btw en de zogeheten 'strafheffing' van de overdrachtsbelasting speelt een vergelijkbare kwestie. Die strafheffing (het niet gelden van de vrijstelling) wordt geheven als (kortgezegd) sprake is van een btw-belaste transactie tegen een te lage vergoeding terwijl de verkrijger de btw niet voor 90% of meer in aftrek kan brengen. De vraag is of na het toepassen van fraus legis binnen de btw de strafheffing moet worden teruggenomen.

83. [\[7\] HR 3 februari 2017, nr. 15/04988, NTFR 2017/332.](#)
84. [\[8\]](#) Zie ook HR 6 oktober 1982, nr. 21.251, BNB 1982/314; HR 26 januari 1983, nr. 21.444, BNB 1983/106; HR 8 juni 1983, nr. 21.630, BNB 1983/236; HR 2 maart 1988, nr. 25.062, BNB 1988/135.
85. [\[9\]](#) Zie ook HR 11 juli 1990, nr. 25.687, BNB 1990/292 en HR 11 juli 1990, nr. 26.306, BNB 1990/293.
86. [\[10\]](#) Het gaat dus niet om een situatie waarin bewust onjuiste of onvolledige gegevens zijn verstrekt.
87. [\[11\]](#) Voorbeelden zijn te vinden in Hof Arnhem 2 december 1997, nr. 96/1735, kenbaar uit BNB 2000/19, en Hof Amsterdam 18 mei 2006, nr. 04/03301, NTFR 2006/903.
88. [\[12\]](#) Zie ook Ch.J. Langereis en M.J.F. In de Braekt, 'Is er een grens tussen fraus legis en fraude?', MBB 1995/193.
89. [\[13\]](#) J.D. Baron en R.S. Bekker, 'The usual suspects: doen geloven dat een aan fraus legis gekoppelde boete niet bestaat', WFR 2014/1292. Zie ook M.W.C. Soltysik, 'Misbruik, sale and lease back van roerende zaken en de lageprijs-variant met onroerende zaken', WFR 2008/158.
90. [\[14\]](#) E. Poelmann, 'Enkele opmerkingen over fraus legis, pleitbaar standpunt en boete', Fipb 2014/1804.
91. [\[15\]](#) G.J.M.E. de Bont, 'Over de definitie van belastingfraude', in: G.J.M.E. de Bont (red.), My way. Liber amicorum mr. Hans Hertoghs, De Bont advocaten, Amsterdam 2016.
92. [\[16\]](#) Rechtbank Arnhem 24 maart 2011, nr. 09/03590, NTFR 2011/1269.
93. [\[17\] Hof Amsterdam 8 oktober 2015, nrs. 13/00777 tot en met 13/00799, NTFR 2016/355.](#)
94. [\[18\]](#) De toepassing van fraus legis op een concreet geval kan uitstralingseffecten hebben op vergelijkbare gevallen. Een dergelijke repeteerbare ingreep in de feiten zou daarom theoretisch kunnen worden geduid als rechtsregel. Maas meent dan ook dat toepassing van fraus legis veeleer is te typeren als een ingreep in het recht dan een ingreep in de feiten. Zie C. Maas, 'Fraus legis en de rechtsvormende taak van de rechter', in: L.J.A. Pieterse, en R. van Scharrenburg (red.), Springende punten. Van Amersfoort-bundel, Deventer: Wolters Kluwer, p. 207-222.
85. [\[9\]](#) Zie ook HR 11 juli 1990, nr. 25.687, BNB 1990/292 en HR 11 juli 1990, nr. 26.306, BNB 1990/293.
86. [\[10\]](#) Het gaat dus niet om een situatie waarin bewust onjuiste of onvolledige gegevens zijn verstrekt.
87. [\[11\]](#) Voorbeelden zijn te vinden in Hof Arnhem 2 december 1997, nr. 96/1735, kenbaar uit BNB 2000/19, en Hof Amsterdam 18 mei 2006, nr. 04/03301, NTFR 2006/903.
88. [\[12\]](#) Zie ook Ch.J. Langereis en M.J.F. In de Braekt, 'Is er een grens tussen fraus legis en fraude?', MBB 1995/193.

89. [\[13\]](#) J.D. Baron en R.S. Bekker, 'The usual suspects: doen geloven dat een aan fraus legis gekoppelde boete niet bestaat', WFR 2014/1292. Zie ook M.W.C. Soltysik, 'Misbruik, sale and lease back van roerende zaken en de lageprijs-variant met onroerende zaken', WFR 2008/158.
90. [\[14\]](#) E. Poelmann, 'Enkele opmerkingen over fraus legis, pleitbaar standpunt en boete', Fipb 2014/1804.
91. [\[15\]](#) G.J.M.E. de Bont, 'Over de definitie van belastingfraude', in: G.J.M.E. de Bont (red.), My way. Liber amicorum mr. Hans Hertoghs, De Bont advocaten, Amsterdam 2016.
92. [\[16\]](#) Rechtbank Arnhem 24 maart 2011, nr. 09/03590, NTFR 2011/1269.
93. [\[17\]](#) [Hof Amsterdam 8 oktober 2015, nrs. 13/00777 tot en met 13/00799, NTFR 2016/355.](#)
94. [\[18\]](#) De toepassing van fraus legis op een concreet geval kan uitstralingseffecten hebben op vergelijkbare gevallen. Een dergelijke repeteerbare ingreep in de feiten zou daarom theoretisch kunnen worden geduid als rechtsregel. Maas meent dan ook dat toepassing van fraus legis veeleer is te typeren als een ingreep in het recht dan een ingreep in de feiten. Zie C. Maas, 'Fraus legis en de rechtsvormende taak van de rechter', in: L.J.A. Pieterse, en R. van Scharrenburg (red.), Springende punten. Van Amersfoort-bundel, Deventer: Wolters Kluwer, p. 207-222.
95. [\[1\]](#) Ook aangeduid met 'fraus pacti' en 'fraus tractatus'. Zie voor een overzichtsartikel over fraus conventionis M. Tydeman-Yousef, 'Fraus conventionis, quae est?', WFR 2014/3.
96. [\[2\]](#) Vgl. de definitie van A-G Van Ballegooijen in de bijlage bij zijn conclusies voor HR 12 mei 2006, nrs. 39.223-39.225 en 40.450-40.453, NTFR 2006/805-810, BNB 2007/36-40.
97. [\[3\]](#) Zie ook HR 14 juli 2006, nr. 42.522, NTFR 2006/1098, BNB 2007/42.
98. [\[4\]](#) Het project 'Base Erosion & Profit Shifting' van de OESO.
99. [\[5\]](#) Zie hierover Q.W.J.C.H. Kok, 'Enkele aspecten van de principal purpose test', WFR 2015/184.
100. [\[6\]](#) Zie T. Bender, 'Antimisbruikregels in belastingverdragen: een balancing act', WFR 2011/539.
101. [\[7\]](#) Vrijwel woordelijk herhaald in een zaak over een internationale holdingconstructie (HR 29 juni 1994, nr. 28.734, BNB 1994/294) en in HR 15 maart 1995, nr. 29.531, BNB 1995/150. Nog eens bevestigd in HR 6 december 2002, nr. 36.773, NTFR 2002/1877, BNB 2003/285.
95. [\[1\]](#) Ook aangeduid met 'fraus pacti' en 'fraus tractatus'. Zie voor een overzichtsartikel over fraus conventionis M. Tydeman-Yousef, 'Fraus conventionis, quae est?', WFR 2014/3.
96. [\[2\]](#) Vgl. de definitie van A-G Van Ballegooijen in de bijlage bij zijn conclusies voor HR 12 mei 2006, nrs. 39.223-39.225 en 40.450-40.453, NTFR 2006/805-810, BNB 2007/36-40.

97. [\[3\]](#) Zie ook HR 14 juli 2006, nr. 42.522, NTFR 2006/1098, BNB 2007/42.
98. [\[4\]](#) Het project 'Base Erosion & Profit Shifting' van de OESO.
99. [\[5\]](#) Zie hierover Q.W.J.C.H. Kok, 'Enkele aspecten van de principal purpose test', WFR 2015/184.
100. [\[6\]](#) Zie T. Bender, 'Antimisbruikregels in belastingverdragen: een balancing act', WFR 2011/539.
101. [\[7\]](#) Vrijwel woordelijk herhaald in een zaak over een internationale holdingconstructie (HR 29 juni 1994, nr. 28.734, BNB 1994/294) en in HR 15 maart 1995, nr. 29.531, BNB 1995/150. Nog eens bevestigd in HR 6 december 2002, nr. 36.773, NTFR 2002/1877, BNB 2003/285.
102. [\[1\]](#) Zie B.J.M. Terra & P.J. Wattel: European Tax Law, Kluwer, Deventer 2012, hoofdstuk 18, met name par. 18.1.2.
103. [\[2\]](#) Zie P.J. Wattel, 'Nothing either good or bad, but thinking makes it so', in: R.P.C. Cornelisse & P.J. Wattel (red.), Dat is verder geen probleem, Vriendenbundel Jaap Zwemmer, Sdu Uitgevers, Den Haag 2006. Een voorbeeld van een (mislukte) poging om te schuilen achter het EU-recht levert [HR 21 april 2017, nr. 15/05278, NTFR 2017/1240](#).
104. [\[3\]](#) In HvJ 12 mei 1998, zaak C-367/96 (Kefalas), Jur. 2000, p. I-01705, punt 21 overweegt het HvJ dat nationale gerechtelijke instanties een nationale regel inzake rechtsmisbruik kunnen toepassen om te beoordelen of van een uit een gemeenschapsbepaling voortvloeiend recht misbruik wordt gemaakt. Zie ook Conclusie A-G Van Hilten 14 april 2011, nr. 09/03203, NTFR 2011/1444 voor HR 10 februari 2012, nr. 09/03203, NTFR 2012/640.
105. [\[4\]](#) Zie ook HR 28 april 1999, nr. 33.482, BNB 1999/349.
106. [\[5\]](#) Finkensieper in zijn noot onder BNB 1993/223.
107. [\[6\]](#) Van Hilten in haar noot onder BNB 1998/354.
108. [\[7\]](#) P.C.J. Oerlemans en R.N.G. van der Paardt, 'De noodzaak van het beginsel misbruik van recht in de omzetbelasting' in: Maatschappelijk heffen, opstellen, op 8 december 2006 aangeboden aan prof.dr. L.G.M. Stevens ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar fiscale economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, Kluwer, Deventer 2006, p. 473.
109. [\[8\]](#) Aldus M.W.C. Soltysik, 'Misbruik, sale and lease back van roerende zaken en de lageprijs-variant met onroerende zaken, WFR 2008/158.
110. [\[9\]](#) Bijvoorbeeld het vertragen effect van niet-aftrekbaarheid door ervoor te kiezen bedrijfsmiddelen te leasen in plaats van deze rechtstreeks te verwerven.
111. [\[10\]](#) Zie Conclusie A-G Van Hilten 14 april 2011, nr. 09/03222, NTFR 2011/1444 voor HR 17 februari 2012, nr. 09/03222, V-N 2011/34.9.10.

112. [\[11\]](#) Zie P. Kavelaars, 'Misbruik van recht in de EU', WFR 2011/41 en P.J. Wattel, 'Nothing either good or bad, but thinking makes it so', in: R.P.C. Cornelisse & P.J. Wattel (red.), *Dat is verder geen probleem, Vriendenbundel Jaap Zwemmer*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2006.
113. [\[12\]](#) Vgl. de btw-zaken HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, NTFR 2012/2078, BNB 2013/35 en HR 16 november 2012, nr. 10/04024, NTFR 2012/2813, BNB 2013/81.
114. [\[13\]](#) Zie ook HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, NTFR 2012/944, BNB 2012/202.
115. [\[14\]](#) P.J. Wattel, 'Nothing either good or bad, but thinking makes it so', in: R.P.C. Cornelisse & P.J. Wattel (red.), *Dat is verder geen probleem, Vriendenbundel Jaap Zwemmer*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2006.
116. [\[15\]](#) HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, NTFR 2012/944, BNB 2012/202 en HR 26 oktober 2012, nr. 10/04331, NTFR 2012/2650, BNB 2013/20 en [HR 29 mei 2015, nr. 14/01134, NTFR 2015/1746](#).
105. [\[4\]](#) Zie ook HR 28 april 1999, nr. 33.482, BNB 1999/349.
106. [\[5\]](#) Finkensieper in zijn noot onder BNB 1993/223.
107. [\[6\]](#) Van Hilten in haar noot onder BNB 1998/354.
108. [\[7\]](#) P.C.J. Oerlemans en R.N.G. van der Paardt, 'De noodzaak van het beginsel misbruik van recht in de omzetbelasting' in: *Maatschappelijk heffen, opstellen, op 8 december 2006 aangeboden aan prof.dr. L.G.M. Stevens ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar fiscale economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam*, Kluwer, Deventer 2006, p. 473.
109. [\[8\]](#) Aldus M.W.C. Soltysik, 'Misbruik, sale and lease back van roerende zaken en de lageprijs-variant met onroerende zaken', WFR 2008/158.
110. [\[9\]](#) Bijvoorbeeld het vertragen effect van niet-afrekbaarheid door ervoor te kiezen bedrijfsmiddelen te leasen in plaats van deze rechtstreeks te verwerven.
111. [\[10\]](#) Zie Conclusie A-G Van Hilten 14 april 2011, nr. 09/03222, NTFR 2011/1444 voor HR 17 februari 2012, nr. 09/03222, V-N 2011/34.9.10.
112. [\[11\]](#) Zie P. Kavelaars, 'Misbruik van recht in de EU', WFR 2011/41 en P.J. Wattel, 'Nothing either good or bad, but thinking makes it so', in: R.P.C. Cornelisse & P.J. Wattel (red.), *Dat is verder geen probleem, Vriendenbundel Jaap Zwemmer*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2006.
113. [\[12\]](#) Vgl. de btw-zaken HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, NTFR 2012/2078, BNB 2013/35 en HR 16 november 2012, nr. 10/04024, NTFR 2012/2813, BNB 2013/81.
114. [\[13\]](#) Zie ook HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, NTFR 2012/944, BNB 2012/202.

115. [\[14\]](#) P.J. Wattel, 'Nothing either good or bad, but thinking makes it so', in: R.P.C. Cornelisse & P.J. Wattel (red.), *Dat is verder geen probleem*, Vriendenbundel Jaap Zwemmer, Sdu Uitgevers, Den Haag 2006.
116. [\[15\]](#) HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, NTFR 2012/944, BNB 2012/202 en HR 26 oktober 2012, nr. 10/04331, NTFR 2012/2650, BNB 2013/20 en [HR 29 mei 2015, nr. 14/01134, NTFR 2015/1746](#).
109. [\[8\]](#) Aldus M.W.C. Soltysik, 'Misbruik, sale and lease back van roerende zaken en de lageprijs-variant met onroerende zaken', WFR 2008/158.
110. [\[9\]](#) Bijvoorbeeld het vertragen effect van niet-afrekbaarheid door ervoor te kiezen bedrijfsmiddelen te leasen in plaats van deze rechtstreeks te verwerven.
111. [\[10\]](#) Zie Conclusie A-G Van Hilten 14 april 2011, nr. 09/03222, NTFR 2011/1444 voor HR 17 februari 2012, nr. 09/03222, V-N 2011/34.9.10.
112. [\[11\]](#) Zie P. Kavelaars, 'Misbruik van recht in de EU', WFR 2011/41 en P.J. Wattel, 'Nothing either good or bad, but thinking makes it so', in: R.P.C. Cornelisse & P.J. Wattel (red.), *Dat is verder geen probleem*, Vriendenbundel Jaap Zwemmer, Sdu Uitgevers, Den Haag 2006.
113. [\[12\]](#) Vgl. de btw-zaken HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, NTFR 2012/2078, BNB 2013/35 en HR 16 november 2012, nr. 10/04024, NTFR 2012/2813, BNB 2013/81.
114. [\[13\]](#) Zie ook HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, NTFR 2012/944, BNB 2012/202.
115. [\[14\]](#) P.J. Wattel, 'Nothing either good or bad, but thinking makes it so', in: R.P.C. Cornelisse & P.J. Wattel (red.), *Dat is verder geen probleem*, Vriendenbundel Jaap Zwemmer, Sdu Uitgevers, Den Haag 2006.
116. [\[15\]](#) HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, NTFR 2012/944, BNB 2012/202 en HR 26 oktober 2012, nr. 10/04331, NTFR 2012/2650, BNB 2013/20 en [HR 29 mei 2015, nr. 14/01134, NTFR 2015/1746](#).
117. [\[1\]](#) Tekstra kan zich bij het inzetten van 'het instrument van de fraus legis (...) weinig (...) voorstellen', naar ik meen, bedoelt hij dat niet algemeen maar in de specifieke gevallen waarvoor de nieuwe wetgeving is geschreven; A.J. Tekstra, 'Een fiscale paulianaregeling voor de ontvanger', [TFB 2019/1](#), p. 13.