

De wet kennen betekent niet slechts de woorden ervan begrijpen, maar ook hun kracht en strekking¹

Martine Chin-Oldenziel en Mariam Belkaid-Koubia²

1 Inleiding

De Hoge Raad heeft in 1926 het voortouw genomen in de bestrijding van belastingontwijking door *fraus legis*, dat reeds bestond in het Romeinse recht³ en in het Nederlands veelal bekend is als ‘het leerstuk van wetsontduiking’ of ‘misbruik van recht’,⁴ in de belastingrechtspraak toe te passen. Ook thans speelt het leerstuk een belangrijke rol in de bestrijding van belastingontwijking.

De heersende leer is dat aan twee cumulatieve voorwaarden moet zijn voldaan wil *fraus legis* van toepassing zijn. In de eerste plaats moet belastingverijdeling de doorslaggevende beweegreden zijn geweest voor het verrichten van de handeling(en), het motiefvereiste. Dit is een subjectief vereiste. In de tweede plaats moet(en) de handeling(en) in strijd met doel en strekking van de wet zijn, ook wel het normvereiste genoemd. Dit is een objectief vereiste.

-
- 1 Ulpianus *Digesta*, 1.3.17 ‘*Scire leges non hoc est verba earum tenere, sed vim ac potestatem*’.
 - 2 De auteurs danken mrs. R.L.H. IJzerman en D.G. van Vliet voor hun opmerkingen. Een bewerkte versie van dit artikel is reeds gepubliceerd in *WFR* 2013/1492.
 - 3 Illusterend is de Romeinse doctrinaire regel: ‘*Fraus legis* vindt plaats als geschiedt wat de wet niet wil dat geschiedt, maar dit niet (nadrukkelijk) verboden heeft’ uit: Ulpianus *Digesta*, 1.3.30 ‘*Fraus enim legi fit, ubi quod fieri noluit, fieri autem non vetuit, id fit*’.
 - 4 Het Hof van Justitie van de Europese Unie hanteert het begrip ‘abus de droit’. Dit is in het Nederlands vertaald als ‘misbruik van recht’. Het Europese leerstuk van misbruik van recht komt grotendeels overeen met *fraus legis*.

In deze bijdrage wordt onderzocht langs welke weg de Hoge Raad tot de conclusie komt dat in strijd met doel en strekking van de wet is gehandeld. Daartoe wordt nader ingegaan op het normvereiste dat zich wegens zijn objectieve karakter goed leent voor een jurisprudentieonderzoek waarbij zowel de directe als de indirecte belastingen worden onderzocht. Daarbij wordt geanalyseerd in hoeverre er verschillen zijn aan te treffen tussen deze twee typen belastingen.

In hoofdstuk 2 zijn de hoofdlijnen van *fraus legis* beschreven. In hoofdstuk 3 volgt een weergave van onze onderzoeksbevindingen. Afgesloten zal worden met een samenvatting en conclusie in hoofdstuk 4.

2 *Fraus legis*

Het uitgangspunt in het belastingrecht is dat een belastingplichtige in beginsel vrij is, ter bereiking van een op zichzelf reëel en zakelijk einddoel, een weg te bewandelen die voor hem fiscaal het minst belastend is. Echter, die vrijheid is niet onbegrensd. De Hoge Raad heeft geoordeeld 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, ook al brengen deze handelingen naar de letter van de wet toepassing van de vrijstelling mee.'⁵ Toepassing van *fraus legis* houdt in dat de inspecteur tot belastingheffing over kan gaan of een belastingvrijstelling kan weigeren ook al voldoet een belastingplichtige naar de letter van de wet wel aan de voorwaarden voor die vrijstelling of recht op aftrek, wanneer aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan. In de eerste plaats moet belastingverijdeling de doorslaggevende beweegreden zijn geweest voor het verrichten van de handeling(en) (motiefvereiste). Dit is een subjectief vereiste. In de tweede plaats moet(en) de handeling(en) in strijd met doel en strekking van de wet zijn (normvereiste). Dit is een objectief vereiste.

In de literatuur wordt ook wel eens gesproken van drie voorwaarden waarbij als derde voorwaarde wordt genoemd dat de rechtshandelingen geen reële betekenis hebben.⁶ Dit vindt zijn oorsprong in het arrest van de Hoge Raad van 21 november 1984⁷ waarin de Hoge Raad overwoog:

5 HR 13 maart 2009, nr. 43 946, ECLI:NL:HR:2009:BH5619, *BNB* 2009/123.

6 De Vakstudie, Algemeen Deel, artikel 31 AWR, aant. 2.

7 HR 21 november 1984, nr. 22092, *BNB* 1985/32.

‘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. (...). 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.’

Wij sluiten ons aan bij de leer dat aan twee voorwaarden moet zijn voldaan en vinden daarvoor steun in onder meer het arrest van de Hoge Raad van 17 juni 1987 waarin de Hoge Raad *fraus legis* niet toepaste, omdat geen sprake was van strijd met doel en strekking van de desbetreffende wetsbepaling. Daaraan deed volgens de Hoge Raad niet af dat voor de betrokken partijen belastingverrijdeling de uitsluitende beweegreden is geweest.⁸ De Hoge Raad onderzocht niet separaat of de rechtshandelingen reële betekenis hadden. Uit het arrest blijkt duidelijk dat de Hoge Raad twee cumulatieve voorwaarden stelt voor de toepassing van *fraus legis*. Dit bevestigt de Hoge Raad nog eens in zijn arrest van 10 augustus 2001, *BNB* 2001/399.⁹ Ook uit de door ons geanalyseerde latere arresten blijkt niet dat de Hoge Raad de reële betekenis van rechtshandelingen als op zichzelf staande voorwaarde beschouwd.¹⁰ Zoals in hoofdstuk 3 nader uitgewerkt zal worden, beschouwen wij de omstandigheid of sprake is van een reële betekenis van rechtshandelingen als een nadere uitwerking van het normvereiste.

Fraus legis kan niet zonder meer worden toegepast. Aan de toepassing van *fraus legis* wordt pas toegekomen wanneer belastingheffing niet op een andere manier mogelijk is, zoals uitleg van de wet naar doel en strekking of het gebruik van andere interpretatiemethoden of door de handelingen te kwalificeren als schijnhandelingen. *Fraus legis* is dan ook een *ultimum remedium*.¹¹ Op de inspecteur rust de bewijslast, althans ten aanzien van de feitelijke ele-

8 HR 17 juni 1987, nr. 24 535, *BNB* 1987/289.

9 HR 10 augustus 2001, nr. 35 890, ECLI:NL:HR:2001:AB3138, *BNB* 2001/399.

10 Zie bijvoorbeeld *BNB* 2005/139 en *FED* 2013, 43.

11 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* (diss. Leiden), Amsterdam: FED, eerste druk 1965, p. 9 en R.L.H. IJzerman, *Het leerstuk*

menten, dat sprake is van *fraus legis*. De rechter kan dit leerstuk niet ambtshalve toepassen.

In het 'drie-dagenarrest', *NJ* 1926/723, paste de Hoge Raad in 1926 *fraus legis* voor het eerst toe. P. Scholten (in *NJ* 1926/723) sprak zijn lof uit over het arrest met de bewoordingen:

'Een merkwaardige beslissing, belangrijk voor de leer der methode van wetstoepassing. (...) is dit arrest een bewijs van den frisschen geest die in de laatste jaren veelal uit de uitspraken van ons hoogste rechtscollege spreekt. Die geest maakt levend, de letter doodt – het is verblijdend dat de cassatierechter, wiens taak hem zo licht in andere richting dringt, van deze waarheid vervuld is.'

Terwijl *fraus legis* bij de directe belastingen reeds een lange geschiedenis kent,¹² heeft het een lange tijd geduurd voordat het leerstuk van wetsontduiking werd toegepast bij de indirecte belastingen. In de omzetbelasting kwam de Hoge Raad lange tijd niet toe aan toepassing van *fraus legis*, omdat niet werd voldaan aan het normvereiste.¹³ In de literatuur werd (mede) daarom het standpunt ingenomen dat de omzetbelasting zich niet goed leende voor toepassing van het leerstuk van *fraus legis*. Daarbij werd gewezen op het rechtskarakter van de omzetbelasting,¹⁴ de geformaliseerde antimisbruikbepalingen als bedoeld in artikel 27 van de Zesde richtlijn, het systeem van de Wet op de omzetbelasting 1968 en de opties die het een belastingplichtige geeft¹⁵ en

van de wetsontduiking in het belastingrecht (diss. Amsterdam, UvA) Deventer: Kluwer 1991, p. 104-105, 148. In de fiscale literatuur heerst over het algemeen consensus over dit standpunt.

12 Het in artikel 31 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen gecodificeerde rechtsmiddel 'richtige heffing' gaat het bestek van dit artikel te buiten maar speelt een belangrijke rol in de ontwikkeling van het leerstuk van *fraus legis*. Zie ook: R.E.C.M. Niessen, *Richtige heffing en fraus legis*, Arnhem: Gouda Quint 1985.

13 HR 31 augustus 1998, nr. 33 483, ECLI:NL:HR:1998:AA2359, *BNB* 1998/354 en HR 28 april 1999, nr. 33 482, ECLI:NL:HR:1999:AA2744, *BNB* 1999/349.

14 G.G.M. Kortenaar, 'Fraus legis in de Omzetbelasting', in: B.J.M. Terra en R.F.W. van Brederode (red.) *'De ware koningin der belastingen'*, Deventer: FED 1990; A. van Dongen, 'Fraus legis in de btw', *WFR* 1999/347.

15 Zie P.C.J. Oerlemans en R.N.G. Van der Paardt, 'De noodzaak van het beginsel van misbruik van recht in de omzetbelasting' in: D.A. Albregtse en P. Kavelaars (red.), *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*, Deventer: Kluwer 2006.

de subjectieve maatstaf van heffing.¹⁶ In de literatuur werd betoogd dat door middel van fiscale kwalificatie, misbruik in de omzetbelasting kon worden bestreden.¹⁷ Toepassing van *fraus legis* heeft op het gebied van omzetbelasting een ontwikkeling ondergaan onder invloed van jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ), die een aantal arresten heeft gewezen die invulling hebben gegeven aan het Europese leerstuk van misbruik van recht.¹⁸ De Hoge Raad oordeelde pas voor het eerst in 2012 dat zogenoemde ‘ziekenhuisconstructies’ (HR BNB 2012/127 en 128)¹⁹ en een bepaalde levering van een schoolgebouw stranden op grond van misbruik van recht.²⁰

3 Het normvereiste

3.1 Algemeen deel

Eén van de cumulatieve vereisten voor toepassing van *fraus legis* is dat de handeling(en) in strijd met doel en strekking van de wet moeten zijn. IJzerman noemt in zijn proefschrift dat het begrip ‘doel en strekking’ naar zijn mening in principe op de navolgende wijzen zou kunnen worden opgevat:

- a. in economische zin doordat aansluiting wordt gezocht bij de door de wetgever beoogde economische realiteit, zo nodig in afwijking van de door belanghebbende gekozen civielrechtelijke vormgeving;
- b. door aansluiting te zoeken bij aan een belastingwet ten grondslag liggende beginselen zoals het draagkrachtbeginsel;
- c. door uit te gaan van doel en strekking van concrete wettelijke bepalingen;
- d. in verband met het systeem van een bepaalde belastingwet;
- e. als een combinatie van twee of meer van de interpretaties a.-d.

Hoewel het normvereiste voor zichzelf lijkt te spreken, is de invulling van dit vereiste een lastige exercitie. In deze bijdrage wordt nader ingegaan langs wel-

16 Zie C.J. Hummel, ‘Fraus legis in de btw: wisselend beeld’, *NTRFB* 2012/44.

17 Zie onder meer J.J.M. Lamers, ‘Wetsontduiking in de omzetbelasting’, *WFR* 1995/384 en A. van Dongen, ‘Fraus legis in de btw’, *WFR* 1999/347.

18 HvJ 21 februari 2006 C-255/02, *BNB* 2006/170 (Halifax), HvJ 21 februari 2008, C-245/06 (Part Service.), HvJ 22 mei 2008, C-162/07 (Ampliscientifica en Amplifin), HvJ 22 oktober 2010, C-103/09 (Weald Leasing.), HvJ 22 oktober 2010, C-277/09 (RBS Deutschland).

19 HR 10 februari 2012, nr. 09/03203, ECLI:NL:HR:2012:BQ4228, *BNB* 2012/128, HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, ECLI:NL:HR:2012:BK1057, *BNB* 2012/127. Zie ook: HR, 17 februari 2012, nr. 09/03221, ECLI:NL:HR:2012:BQ4336, HR 17 februari 2012, nr. 09/03207, ECLI:NL:HR:2012:BQ4321, HR 16 februari 2012, nr. 09/03222, ECLI:NL:HR:2012:BQ4342.

20 HR 30 maart 2013, nr. 09/03079, ECLI:NL:HR:2012:BR4476, *BNB* 2012/202.

ke weg de Hoge Raad tot de conclusie komt dat in strijd met doel en strekking van de wet is gehandeld. Daartoe zijn de arresten van de Belastingkamer van de Hoge Raad met als trefwoorden 'fraus legis' en 'doel en strekking' onder de loep genomen. Wij hebben ons daarbij gericht op de arresten welke gepubliceerd zijn in het blad *Beslissingen in belastingzaken/Nederlandse belastingrechtspraak* (hierna: *BNB*). Bij dit onderzoek is gekeken in hoeverre er een onderscheid valt te maken tussen de directe en de indirecte belastingen. Wij hebben daarbij gekeken welke methoden de Hoge Raad gebruikt om doel en strekking van de wet vast te stellen.

3.2 Interpretatiemethoden

De (belasting)rechter heeft verschillende interpretatiemethoden tot zijn beschikking om in een voorgelegd geval de wet uit te leggen. In de eerste plaats is dat de grammaticale interpretatie, dat wil zeggen interpretatie naar de letter van de wet. Voorts zijn er de wethistorische, de teleologische en de wets-systematische interpretatie. Bij de wethistorische interpretatie wordt de wet uitgelegd aan de hand van de totstandkomingsgeschiedenis van de wettelijke bepalingen. Bij een teleologische interpretatie wordt gekeken naar de doelstelling van de wet. Bij een wetsystematische interpretatie gaat het om interpretatie in het licht van het stelsel van de wet. Andere interpretatiemethoden die gehanteerd kunnen worden zijn voorts nog interpretatie naar analogie, waarbij gekeken wordt naar een vergelijkbare situatie waarop dezelfde redenering kan worden toegepast, en interpretatie a contrario. Bij een interpretatie a contrario kan gedacht worden aan het geval dat de wettekst voorschrijft dat een bepaald geval niet onder de wettekst valt. Bij een a contrario redenering wordt dan de gedachtesprong gemaakt dat het tegenovergestelde van dat geval wel onder die wettekst valt.

Zoals in paragraaf 2 uiteen is gezet, is *fraus legis* een *ultimum remedium*. Het betreft een laatste correctiemogelijkheid voor de inspecteur om tot heffing over te gaan. Dat betekent dat aan *fraus legis* pas wordt toegekomen indien de normale interpretatiemethoden niet tot dat resultaat kunnen leiden. Leidt bijvoorbeeld een grammaticale interpretatie tot de conclusie dat een vrijstelling moet worden geweigerd, dan wordt niet meer aan *fraus legis* toegekomen. *Fraus legis* is een bijzondere wetstoepassing.

Uit ons onderzoek is gebleken dat de Hoge Raad bij de toetsing aan het normvereiste de wethistorie (directe belastingen) en de wetssystematiek (direct en indirecte belastingen) in ogenschouw neemt om doel en strekking van de wet te achterhalen. Wij spreken in dit kader van het gebruik van de wethisto-

rische en de wetssystematische methode en niet van de wethistorische en wetssystematische *interpretatiemethoden*, dit ter onderscheid van de interpretatiemethoden die de (belasting)rechter voorhanden heeft voordat aan *fraus legis* wordt toegekomen. Voorts blijkt uit de jurisprudentie van de Hoge Raad dat bij het normvereiste de reële betekenis van rechtshandelingen (directe en indirecte belastingen) en compenserende heffingen (directe belastingen) een belangrijke rol spelen. Wij lichten dit in de volgende paragrafen toe.

3.3 Wethistorische methode

De wethistorische methode is een belangrijke methode ter bepaling van doel en strekking van de wet. De wetsgeschiedenis geeft vaak een duidelijk beeld van hetgeen de wetgever voor ogen heeft gehad bij het invoeren van een wet. Wat moet onder welke voorwaarden belast worden en waarom? Derhalve is dit een uitgelezen methode om vast te stellen of bepaalde rechtshandelingen in strijd met doel en strekking van de wet zijn. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat dit met name geldt op het gebied van de directe belastingen. Immers, de nationale indirecte belastingen zijn gestoeld op Europese regelgeving waar nagenoeg geen wetsgeschiedenis van voorhanden is en waaruit, indien wel voorhanden, in beperkte mate informatie kan worden geput. De wethistorische methode is dan ook niet gebruikt in de gewezen arresten van de Hoge Raad op het terrein van de omzetbelasting.

Uit de onderzochte arresten blijkt dat de Hoge Raad in zijn overwegingen die blijk geven van een wethistorische methode 1) duidelijk naar de wetsgeschiedenis verwijst met vermelding van de vindplaats of deze zelfs citeert²¹ 2) naar de wetsgeschiedenis verwijst zonder vermelding van de vindplaats 3) naar de wetsgeschiedenis verwijst welke in de uitspraak van de feitelijke rechter of de conclusie van de advocaat-generaal²² is aangehaald. Voorts komt het geregeld voor dat de Hoge Raad naar de wetsgeschiedenis verwijst op een manier zoals hiervoor onder 1) - 3) is weergegeven in samenhang met een wetssystematische methode (zie hierna onder 3.4).²³

Daarnaast is de wetsgeschiedenis in het kader van *fraus legis* van belang met betrekking tot het vaststellen van de rol van de wetgever bij de bestrijding van ongewenste belastingconstructies. Uit de rechtspraak op het gebied van de

21 HR 15 december 1999, nr. 33 830, ECLI:NL:HR:1999:AA3862, *BNB* 2000/126.

22 HR 30 juni 1999, nr. 34 219, ECLI:NL:HR:1999:AA2791, *BNB* 1999/323.

23 HR 14 april 1993, nr. 27 828, ECLI:NL:HR:2001:AB2086, *BNB* 1993/201-202; HR 15 maart 2013, nr. 11/05609, ECLI:NL:HR:2013:BY0548, *BNB* 2013/151.

directe belastingen²⁴ volgt dat het bewust aanvaarden van een ontgaansmogelijkheid aan toepassing van *fraus legis* in de weg kan staan. In dat kader wordt ook wel gesproken van het bewustheidsvereiste. Reeds in 1986 overwoog de Hoge Raad:²⁵

‘Het Hof heeft ten onrechte de juistheid van evenvermelde stelling van de Inspecteur in het midden gelaten. Immers de enkele omstandigheid dat de wetgever de mogelijkheid heeft voor gevallen als het onderhavige maatregelen te treffen, doch hiervan geen gebruik heeft gemaakt, rechtvaardigt niet de gevolgtrekking dat de Inspecteur de gevraagde teruggaaf van dividendbelasting niet had mogen weigeren.’

Hieruit volgt dat niet elk nalaten van de wetgever om maatregelen te treffen de inspecteur de mogelijkheid ontnemt om *fraus legis* toe te passen. In voormeld arrest uit 1986 kan een lichte bewustheid van de wetgever worden aangemerkt (de enkele omstandigheid dat). Een zwaardere bewustheid van de wetgever kan wel aan toepassing van *fraus legis* in de weg staan. Het gaat daarbij om de situatie dat indien de wetgever zich bewust is geweest van een voor de hand liggende ontgaansmogelijkheid en als hij deze had willen uitsluiten, daarvoor een regeling zou hebben getroffen.²⁶ In dat geval lijkt geen plaats te zijn voor toepassing van *fraus legis*. Echter, de Hoge Raad houdt ook hier een slag om de arm. In de eerste plaats kan *fraus legis* in dat geval toch worden toegepast op ontgaansconstructies die worden opgezet,²⁷ zoals de situatie dat de aandeelhouder het te verwerven pakket op kunstmatige wijze uitsplitst over meer besloten vennootschappen om heffing van de overdrachtsbelasting te ontwijken.²⁸

Met betrekking tot het bewustheidsvereiste is het arrest van de Hoge Raad van 15 maart 2013²⁹ interessant om te bezien. De Hoge Raad oordeelde in dit arrest dat het ontgaan van overdrachtsbelasting door het voor de duur van één dag aangaan en vervolgens ontbinden van een geregistreerd partnerschap, *fraus legis* is. Belanghebbende stelde zich in deze zaak op het standpunt dat

24 HR 11 mei 1988, nr. 25 006, LJN ZC3833, *BNB* 1988/290.

25 HR 8 januari 1986, nr. 23 031, LJN AW8119, *BNB* 1986/127.

26 HR 8 juli 1992, nr. 28 211, LJN ZC5034, *BNB* 1992/308, HR 10 juli 2009, nr. 43 363, ECLI:NL:HR:2009:BJ2006, *BNB* 2009/237.

27 HR 10 juli 2009, nr. 43 363, ECLI:NL:HR:2009:BJ2006, *BNB* 2009/237.

28 HR 8 juli 1992, nr. 28 211, LJN ZC5034, *BNB* 1992/308.

29 HR 15 maart 2013, nr. 11/05609, ECLI:NL:HR:2013:BY0548, *BNB* 2013/151.

sprake is van een uitgezonderde verkrijging omdat de verkrijging krachtens verdeling van een partnersgemeenschap heeft plaatsgevonden waardoor wettelijk geen overdrachtsbelasting is verschuldigd. Het gerechtshof te Arnhem had geoordeeld dat nu de wetgever tijdens het wetgevingsproces op deze ontgaansmogelijkheid was gewezen maar geen aanleiding zag tot aanpassing van de voorgestelde wetgeving, voldaan was aan het bewustheidsvereiste en aldus geen sprake was van strijd met doel en strekking van de wet. De Hoge Raad oordeelde dat het Hof daarmee een onjuiste rechtsopvatting huldigde. Volgens de Hoge Raad onderscheidde de onderhavige zaak zich van het arrest van de Hoge Raad van 14 april 1993, nr. 27789, *BNB* 1993/201 waarin een gemeenschap van goederen ontstond tijdens het huwelijk van de betrokkenen, en er geen aanwijzing bestond dat dit huwelijk slechts was aangegaan om overdrachtsbelasting te vermijden. Dit is volgens de Hoge Raad niet anders doordat de wetgever was 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 tot stand te brengen. De Hoge Raad overwoog dat de opvatting luidende 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 onjuist is. Daarbij verwees de Hoge Raad naar zijn eerdere arrest van 10 juli 2009.³⁰ Uit het voormelde arrest van 15 maart 2013 kan een verdere verenging van voornoemde 'slag om de arm' worden afgeleid. Van Straaten merkt op dat uit het arrest kan worden afgeleid dat alleen aan het bewustheidsvereiste wordt toegekomen indien de wetgever de ontgaansmogelijkheid heeft aanvaard ten tijde van het maken van de fiscale regeling en dus niet wanneer ontgaansconstructies later aan het licht komen.³¹ Wij sluiten ons daar bij aan en voegen daaraan toe, dat de enkele omstandigheid dat de wetgever onder ogen heeft gezien dat ontgaansconstructies kunnen worden opgezet, niet meebrengt dat de wetgever die constructies ook heeft aanvaard. In het arrest van 15 maart 2013 was de ontgaansmogelijkheid in het wetgevingstraject wel besproken, maar zonder dat daaraan consequenties werden verbonden, omdat men meende dat het met die constructies niet zo'n vaart zou lopen. En dat was, vinden wij, misschien wat naïef maar op zichzelf bezien niet zo vreemd. Want wie stapt er nu alleen maar om overdrachtsbelasting te ontduiken voor één dag in het huwelijks- of

³⁰ HR 10 juli 2009, nr. 43 363, ECLI:NL:HR:2009:B]2006, *BNB* 2009/237.

³¹ *BNB* 2013/151.

‘registratiebootje’? Wij menen dat die naïviteit niet gelijk te stellen is met het bewust aanvaarden van de constructie.

3.4 Wetssystematische methode

De plaats en functie van een wettelijke bepaling in het systeem van de wet geeft inzicht in de strekking van een bepaling. In de literatuur is men verdeeld of strijd met doel en strekking van de wet ook strijd met systematiek van de wet kan omvatten. Enerzijds wordt betoogd dat strijd met doel en strekking van de wet ook strijd met de strekking van het systeem van de wet kan omvatten.³² Anderzijds wordt ook het standpunt gehuldigd dat wanneer wordt gehandeld in overeenstemming met de systematiek van de wet en het resultaat hiervan onbevredigend is voor de wetgever, geen sprake is van strijdigheid met doel en strekking van de wet omdat *fraus legis* geen middel vormt om gebrekkige keuzes of fouten van de wetgever te herstellen.³³

Uit de door ons geanalyseerde arresten volgt dat de Hoge Raad de wetssystematiek gebruikt om doel en strekking van de wet te achterhalen. Deze systematiek kan daarbij gecombineerd zijn met een teleologische interpretatie van de wetgeving. Een voorbeeld hiervan is reeds aangehaalde arrest van de Hoge Raad van 15 maart 2013. De Hoge Raad overwoog in dat arrest (met onze cursivering):

‘3.3.1. De in de Wet BRV geregelde overdrachtsbelasting *heeft tot doel* het belasten van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan dergelijke zaken zijn onderworpen (artikel 2, lid 1, van de Wet BRV). *De uitzondering van* artikel 3, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet BRV (hierna: de vrijstelling) *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

32 R.L.H. IJzerman, Over *fraus legis*, herkwalficatie en het motiefvereiste, in: S. van Weeghel en Ch.J.Langereis (red.), *De grote lijn (Van Brunschot-bundel)*, Deventer: Kluwer 2006, p. 75-76.

33 M.T.E. Robben, *Overdrachtsbelasting en onroerende zaaklichamen*, Deventer: Kluwer 2006, p. 338-339.

van die verkrijging verschuldigde overdrachtsbelasting naar believen te verijdelen. *Daarom verzetten doel en strekking* van artikel 2 en artikel 3, lid 1, letter b, van de Wet BRV zich tegen toepassing van de laatstbedoelde bepaling in een geval als het onderhavige, waarin een geregistreerd partnerschap naar de bedoeling van partijen is aangegaan voor een zo korte periode dat de door de wet aan dit partnerschap verbonden plichten geen reële praktische betekenis konden hebben.⁷

De Hoge Raad neemt in dit arrest in aanmerking wat de doelstelling van de Wet BRV is. De bepalingen van deze wet worden in het kader van dit doel uitgelegd. Daarbij wordt ook gekeken naar de wetssystematiek van de betreffende bepalingen. Hieruit leidt de Hoge Raad de strekking van de wettelijke regels af en oordeelt dat het in strijd met doel en strekking van de Wet BRV is om een geregistreerd partnerschap dat is aangegaan voor één dag niet te belasten.

Ook op andere terreinen van het directe belastingrecht wordt de wetssystematische methode regelmatig toegepast.³⁴ Daarbij kan het zijn dat de Hoge Raad een uiteenzetting geeft van wat het betreffende wettelijke systeem inhoudt en vervolgens de betreffende casus tegen dat systeem aanhoudt. Dat kan dan tot de conclusie leiden dat het toestaan van de betreffende constructie in strijd komt met doel en strekking van de wet.³⁵

Mede gelet op het in overwegende mate ontbreken van de mogelijkheid van een wethistorische methode bij gebreke van wetsgeschiedenis, speelt de wetssystematische een belangrijke rol bij toepassing van *fraus legis* bij de indirecte belastingen. Ook het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) leidt vaak de *ratio legis* van een bepaling op deze manier af of door middel van teleologische interpretatie³⁶ bij gebrek aan wetsgeschiedenis.

Op het gebied van de omzetbelasting kwam de Hoge Raad in HR *BNB* 1993/223³⁷ tot het oordeel dat de wet voorzag in het gebruik van de betreffende handelingen (optie van belaste verhuur). Hoewel het gebruik maken van de betreffende regeling voordeliger is, brengt dit volgens de Hoge Raad met niet met zich mee – bijzondere omstandigheden daargelaten – dat in strijd met

34 Zie bijvoorbeeld HR 6 september 1995, nr. 27 927, ECLI:NL:HR:1995:AA1683, *BNB* 1996/4.

35 HR 22 juli 1992, nr. 31 260, ECLI:NL:HR:1997:AA2258, *BNB* 1997/369.

36 Zie bijvoorbeeld HvJ 11 januari 2001, C-76/99, *NTFR* 2001/181, punt 23 (Commissie/Frankrijk).

37 HR 16 september 1992, nr. 27 162, LJV ZC5077, *BNB* 1993/223.

doel en strekking van de wet is gehandeld. Voorts kan uit HR *BNB* 2012/128³⁸ worden afgeleid dat niet met strijd en doel en strekking van de wet wordt gehandeld wanneer een ondernemer geen recht heeft op aftrek van de omzetbelasting, maar door het verrichten van een samenstel van speciaal op aftrek gerichte (rechts)handelingen heeft bereikt dat toch een substantieel bedrag aan omzetbelasting in aftrek kan worden gebracht. Dit lijkt te duiden op een wetssystematische methode. Voorts speelt bij de beoordeling of in strijd met doel en strekking van de wet wordt gehandeld niet alleen de wetssystematiek en doelstelling van de fiscale wetgeving, de Europese regelgeving en Wet op de omzetbelasting 1968, een belangrijke rol, maar kan ook niet-fiscale wetgeving van belang zijn. In de ‘scholenzaken’ kwam de Hoge Raad in twee zaken³⁹ tot het oordeel dat niet in strijd met doel en strekking van de wet werd gehandeld omdat juist de betreffende onderwijswetgeving in de mogelijkheid van de betreffende rechtshandelingen voorzag. In *BNB* 2013/35⁴⁰ casseerde de Hoge Raad het oordeel van het gerechtshof te 's-Gravenhage dat in strijd met doel en strekking van de wet werd gehandeld. De Hoge Raad oordeelde dat de gemeente ingevolge de bepalingen van de Wet op het primair onderwijs in beginsel gehouden was de eigendom van het schoolgebouw aan het bevoegd gezag van de twee niet-gemeentelijke scholen over te dragen. Het stond de gemeente derhalve vrij om de eigendom over te dragen aan de stichting. Overigens is in de literatuur de vraag opgeroepen of deze nationale onderwijswetgeving doorslaggevend zou moeten zijn bij het bepalen of rechtshandelingen in strijd met doel en strekking van de wet zijn.⁴¹ Deze kritiek kunnen wij begrijpen, omdat het bij *fraus legis* gaat om toepassing van de fiscale wetgeving. Het ligt dan ook voor de hand om doel en strekking aan de hand van de fiscale wetgeving te bepalen. Wanneer conform niet-fiscale wetgeving wordt gehandeld kan dit in overweging worden genomen en dat zou mogelijk tot de conclusie kunnen leiden dat niet aan een belastingverijdelingsmotief is voldaan (de handelingen zijn gedaan omdat die niet-fiscale wetgeving moest worden gevolgd). Echter wanneer conform niet-fiscale wetgeving is gehandeld, wil dat nog niet zeggen dat daarmee niet in strijd met de fiscale wetgeving kan zijn gehandeld. Wij menen dat hierbij met name van belang is of de niet-fiscale regels langs verschillende wegen kunnen worden nageleefd. Als die keuzemogelijkheid er niet is, zal het naleven van een dwingend niet-fiscaal voorschrift naar onze

38 HR 10 februari 2013, nr. 09/03203, ECLI:NL:HR:2012:BQ4336, *BNB* 2012/128.

39 HR 16 november 2012, nr. 10/04024, ECLI:NL:HR:2012:BY3261, *BNB* 2013/81 en HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, ECLI:NL:HR:2012:BR4525, *BNB* 2013/35.

40 HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, ECLI:NL:HR:2012:BR4525, *BNB* 2013/35.

41 Zie de noot van J.J.P. van Swinkels in *BNB* 2013/81.

indruk eigenlijk nooit tot toepassing van *fraus legis* kunnen leiden. Maar als die keuze er wel is, zal beoordeeld moeten worden of de gekozen route strijd oplevert met doel en strekking van de fiscale wet.⁴²

Deze kritiek kunnen wij begrijpen, omdat het bij *fraus legis* gaat om toepassing van de fiscale wetgeving. Het ligt dan ook voor de hand om doel en strekking aan de hand van de fiscale wetgeving te bepalen. Wanneer een belastingplichtige handelt in overeenstemming met niet-fiscale wetgeving, wil immers nog niet zeggen dat daarmee niet in strijd met de fiscale wetgeving kan zijn gehandeld.

3.5 Reële betekenis van de rechtshandelingen

Zowel bij de directe als bij de indirecte belastingen heeft de Hoge Raad bij toetsing of in strijd met doel en strekking van de wet is gehandeld van belang geacht of de rechtshandelingen, afgezien van de beoogde fiscale voordelen, reële betekenis hebben. Zoals in hoofdstuk 2 uiteen is gezet, is het uitgangspunt dat de belastingplichtige in beginsel vrij is om ter bereiking van een op zichzelf reëel en zakelijk doel, de weg te bewandelen die voor hem fiscaal het minst belastend is. Deze vrijheid wordt overschreden indien, met het oogmerk van belastingverrijdeling, een weg wordt gekozen die als kunstmatig en van elk reëel belang ontbloeit moet worden aangemerkt en die ertoe leidt dat wordt gehandeld in strijd met doel en strekking van de wet.⁴³ De realiteit van de rechtshandelingen is derhalve van belang voor de beoordeling of met doel en strekking van de wet wordt gehandeld. Ook uit het arrest van de Hoge Raad van 15 maart 2013 (zie 3.3) volgt dat de reële betekenis van rechtshandelingen van belang is. Een ander voorbeeld ter illustratie:⁴⁴ in HR *BNB*

42 Vergelijk de leer van de verschillende wegen uit o.a. het hierna weergegeven arrest HR 6 september 1996, nr. 27 927, ECLI:NL:HR:1995:AA1683, *BNB* 1996/4.

43 HR 13 maart 2009, nr. 43 946, ECLI:NL:HR:2009:BH5619, *BNB* 2009/123.

44 Overige voorbeelden: in HR 17 december 2004, nr. 40 778, ECLI:NL:HR:2004:AR7766, *BNB* 2005/139 overwoog de Hoge Raad dat de door belanghebbende verrichte handelingen niet konden worden aangemerkt als een gekunstelde vorm van herwaardering. Om die reden had het gerechtshof te Amsterdam met juistheid geoordeeld dat van handelen door belanghebbende in strijd met doel en strekking van de wet geen sprake was. In HR 21 oktober 2005, nr. 40 539, ECLI:NL:HR:2005:AU4734, *BNB* 2006/114 had de Inspecteur aan een Nederlandse moedermaatschappij aanslagen vennootschapsbelasting opgelegd op grond van *fraus legis*. Daaraan lag de Inspecteur ten grondslag dat er geen reële risico-overdracht was van de herverzekeringsovereenkomst van een Nederlandse moedermaatschappij aan haar Antilliaanse dochtermaatschappij. Het risico is aldus de Inspecteur nog steeds bij de moedermaatschappij gebleven, waardoor de inkomsten uit de herverzekeringsovereenkomst toch belast zijn in Nederland. Het gerechtshof te 's-Gravenhage had geoordeeld dat niet kan worden gezegd dat

2009/123⁴⁵ had het gerechtshof te Arnhem overwogen dat door kunstmatig de voorwaarden te creëren om recht op een vrijstelling van de kapitaalsbelasting te verkrijgen de Inspecteur terecht de vrijstelling had geweigerd op grond van toepassing van het leerstuk van *fraus legis*. De Hoge Raad oordeelde dat het Hof op goede gronden een juiste beslissing had gegeven.

Ook kan er sprake zijn van een samenstel van rechtshandelingen waarmee als geheel een zakelijk doel wordt beoogd. Binnen dat geheel kunnen ook rechtshandelingen zijn die kunstmatig zijn, zoals het tussenschuiven van een holding. In dat geval kan de belastingplichtige op *fraus legis* stuiten. In HR BNB 1996/4⁴⁶ overwoog de Hoge Raad namelijk dat ‘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.’

IJzerman betoogde in zijn proefschrift dat dergelijke tussenstappen genegeerd of geconverteerd dienen te worden.⁴⁷ Daarmee kan worden bereikt dat de ‘kunstmatige’ tussenstappen gesanctioneerd worden. Bezien vanuit een complexbenadering zijn er volgens IJzerman twee posities. In de eerste plaats kan het eindresultaat van het complex geen aanvaardbare (economische) zin hebben, doordat sprake is van circulaire bewegingen. Willekeur en haalbaarheid van het constitueren van dergelijke bewegingen is in strijd met doel en strekking van de wet. In de tweede plaats kan in beginsel wel sprake zijn van een aanvaardbaar eindresultaat, maar zijn binnen het complex onaanvaardbare (tussen-)stappen, oftewel omwegen, aanwezig.⁴⁸ Deze benaderingen zijn ook terug te vinden in de arresten van de Hoge Raad.⁴⁹

deze herverzekeringsovereenkomst reële betekenis mist, afgezien van de fiscale voordelen. Volgens het gerechtshof was dan ook geen sprake van *fraus legis*. De Hoge Raad liet dit oordeel van het gerechtshof in stand.

45 HR 13 maart 2009, nr. 43 946, ECLI:NL:HR:2009:BH5619, BNB 2009/123.

46 HR 6 september 1995, nr. 27 927, ECLI:NL:HR:1995:AA1683, BNB 1996/4.

47 R.L.H. IJzerman, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht* (diss. Amsterdam, UvA) Deventer: Kluwer 1991, p. 136.

48 E.C.G. Okhuizen (red.), *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2012, p. 267.

49 Wat betreft de eerste positie, zie HR 1 juni 2012, nr. 11/00009, ECLI:NL:HR:2012:BW7073, BNB 2012/213 en wat betreft de tweede positie, zie HR 6 september 1995, nr. 27 927, ECLI:NL:HR:1995:AA1683, BNB 1996/4.

Ook in de omzetbelasting speelt de reële betekenis van rechtshandelingen een belangrijke rol. In HR *BNB* 2013/81⁵⁰ had Gemeente Ermelo besloten om bedragen beschikbaar te stellen aan een instelling voor voortgezet onderwijs voor uitbreiding en verbouwing van schoolgebouwen. Naar aanleiding van een fiscaal advies over een mogelijke besparing van omzetbelasting, is de gemeente Ermelo als opdrachtgever en contractspartner van de bouwwerkzaamheden opgetreden, waardoor zij de omzetbelasting die drukt op de werkzaamheden in aftrek kon brengen. Deze aftrekmogelijkheid is niet mogelijk voor de middelbare school, omdat zij is vrijgesteld van de omzetbelasting. De Hoge Raad overwoog in deze zaak dat 'gelet op de omstandigheid dat de belanghebbende [gemeente Ermelo] ter zake van de uitbreiding als financier is opgetreden, niet kan worden gezegd dat haar rol als opdrachtgever voor de bouwwerkzaamheden als gekunsteld moet worden aangemerkt. Daarom kan niet worden geoordeeld dat de ter zake van de uitbreiding door belanghebbende verrichte prestatie misbruik van recht (*fraus legis*) vormt'.⁵¹

Zoals in hoofdstuk 2 uiteen is gezet heeft het HvJ het leerstuk van misbruik van recht toegepast in de omzetbelasting. Bij de vraag of sprake is van misbruik van recht, hecht het HvJ belang aan economische realiteit. Wij verwijzen in dit verband naar het arrest van het HvJ van 22 december 2010, *RBS Deutschland*, C-277/09, *BNB* 2011/213.⁵²

'51. Zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, kan aan de hand van de kenmerken van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen en van de aard van de verhouding tussen de vennootschappen die deze handelingen hebben verricht, niet worden aangetoond dat een kunstmatige constructie is opgezet die geen verband houdt met de economische

50 HR 16 november 2012, nr. 10/04024, ECLI:NL:HR:2012:BY3261, *BNB* 2013/81.

51 Voorts verwijzen we naar HR *BNB* 2013/20: 'Ook in andere gevallen is denkbaar dat een partij met medewerking van een ander door middel van een kunstmatig samenstel van rechtshandelingen een belastingvoordeel beoogt te bereiken.'

52 Een ander voorbeeld treffen we aan in het arrest *Weald Leasing* (HvJ 22 december 2010, C-103/09, *BNB* 2011/203 (*Weald Leasing Ltd.*). In dat arrest had een verzekeringsgroep, die zelf hoofdzakelijk vrijgestelde diensten verleent, besloten om niet zelf bedrijfsmiddelen te kopen maar om deze te leasen. *Weald Leasing* kocht de bedrijfsmiddelen en leasede die weer aan een derde intermediair die op haar beurt subleasede aan de verzekeringsgroep. Volgens het HvJ was hier geen sprake van misbruik van recht 'op voorwaarde dat de contractvoorwaarden inzake deze leasetransacties, in het bijzonder die met betrekking tot de vaststelling van de leasevergoeding, overeenstemmen met normale marktvoorwaarden en de betrokkenheid van een derde intermediair bij die transacties niet ertoe leidt dat de toepassing van die bepalingen wordt verhinderd, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan.'

realiteit en die alleen dient om een belastingvoordeel te verkrijgen (...) aangezien RBSD een in Duitsland gevestigde vennootschap is die bank- en leasingdiensten verricht.'

Uit voorgaande overweging zou afgeleid kunnen worden dat de economische realiteit met name een rol speelt bij de vraag of sprake is van belastingverijdeling. Recent heeft het HvJ het belang van de economische realiteit nog benadrukt door te oordelen dat in het kader van de btw de contractuele bepalingen niet doorslaggevend zijn voor de vraag wie de dienst verricht en wie de dienst ontvangt, wanneer blijkt dat zij niet de economische en commerciële realiteit weergeven, maar een zuiver kunstmatige constructie vormen die verband met de economische realiteit houdt en alleen bedoeld is om een belastingvoordeel te verkrijgen.⁵³

3.6 Compenserende heffing

Uit de oudere jurisprudentie, met name op het gebied van de vennootschapsbelasting blijkt dat bij de vraag of *fraus legis* kan worden toegepast een rol speelt of tegenover een fiscaal voordeel, zoals renteaftrek een belaste bate staat. Hiermee wordt het fiscale nadeel gecompenseerd door een belaste bate. Vandaar dat wordt gesproken van een compenserende heffing. Van een compenserende heffing kan sprake zijn wanneer door compensabele verliesverrekening niet tot heffing wordt overgegaan.⁵⁴ Uit HR *BNB* 1993/197⁵⁵ volgt echter dat in die zaak dat de eigen winsten onbepaald en naar willekeur verrekenen van verliezen wel in strijd kwam met doel en strekking van de wet.

Of sprake is van een compenserende heffing kan van belang zijn voor de vraag of in strijd met doel en strekking van de wet wordt gehandeld wanneer het belastingvoordeel zou worden toegekend. Overigens kan dit ook van belang

53 HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey).

54 HR 10 maart 1993, nr. 28 139, LJN ZC5286, *BNB* 1993/196. In HR 23 augustus 1995, nr. 29 521, LJN AA1781, *BNB* 1993/3 werd niet in strijd met doel en strekking van de wet gehandeld doordat gebruik werd gemaakt van horizontale compensatie van winsten en verliezen door middel van toepassing van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

55 HR 10 maart 1993, nr. 28 484, LJN ZC5289, *BNB* 1993/197. De Hoge Raad overwoog: 'Weliswaar vormt het door de dochtervennootschap als rente ontvangen bedrag, in beginsel aan de heffing van vennootschapsbelasting onderworpen winst, doch deze winst wordt verrekend met de nog te compenseren verliezen, welke verliezen zijn geleden voor belanghebbende de aandelen in de dochtervennootschap had verkregen en aldus niet middellijk ten laste van belanghebbendes aandeelhouders zijn gekomen.'

zijn voor de vraag of aan het vrijdelingsmotief is voldaan.⁵⁶ Van compenserende heffing kan ook sprake zijn als de belaste bate in het buitenland wordt belast, mits deze buitenlandse heffing naar Nederlandse maatstaven redelijk is.⁵⁷ Een voorbeeld van een dergelijk uitgangspunt zien we in HR *BNB* 2002/118:⁵⁸

‘3.8. Vooropgesteld moet worden dat indien een hier te lande gevestigde vennootschap een schuld aangaat tegenover een niet hier te lande gevestigde vennootschap en ter zake van de rente over 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, – daargelaten of in zodanig geval kan worden aangenomen dat vrijdeling van de heffing van vennootschapsbelasting de doorslaggevende beweegreden vormde voor het aanvaarden van de rentelast – reeds op die grond niet kan worden gezegd dat is voldaan aan de voor de toepassing van het leerstuk van *fraus legis* te stellen eis dat de uit de verschuldigdheid van de rente voortvloeiende vermindering van de winst van eerstbedoelde vennootschap in strijd is met doel en strekking van de Wet (vgl. HR 20 september 1995, nr. 29 737, *BNB* 1996/5). Weigering van renteaftrek wegens *fraus legis* is derhalve in een geval als het onderhavige niet gerechtvaardigd, indien de over de rente die de niet hier te lande gevestigde vennootschap ontvangt door die vennootschap verschuldigde belasting naar Nederlandse maatstaven als redelijk is aan te merken.’

De mogelijkheid van compenserende heffing speelt bij de indirecte belastingen tot dusverre geen rol. Ook is gelet op de systematiek van de omzetbelasting niet aannemelijk dat compenserende heffing een rol in de toekomst zal spelen. Bij de omzetbelasting gaat het met name om de vraag of de betreffende belanghebbende recht op aftrek moet worden ontzegd op grond van *fraus legis*. In de omzetbelasting is het aftrekrecht gekoppeld aan belaste prestaties. Degene die de omzetbelasting in aftrek wil brengen, dient voor de omzetbelasting belaste prestaties te verrichten. Voor vrijgestelde prestaties is in beginsel geen aftrekrecht. De voorwaarde om omzetbelasting in aftrek te brengen is

⁵⁶ Zie HR 9 februari 1994, nr. 28 787, LJN ZC5585, *BNB* 1994/231.

⁵⁷ Zie in dit verband HR 6 december 2002, nr. 37 072, ECLI:NL:HR:2002:AE5299, *BNB* 2003/183 (niet naar Nederlandse maatstaven redelijk tarief), HR 16 november 2007, nr. 42 626, ECLI:NL:HR:2007:AY3632, *BNB* 2008/68 (niet naar Nederlandse maatstaven redelijk tarief).

⁵⁸ HR 8 februari 2002, nr. 36 358, ECLI:NL:HR:2002:AB2856, *BNB* 2002/118.

dus gekoppeld aan de afdracht van deze belasting. Daarbij kan de omstandigheid zich voortdoen dat een ondernemer meer omzetbelasting in aftrek brengt, dan dat hij heeft afgedragen. De gedachtegang van compenserende heffing kan dus niet een rechtvaardiging zijn om recht op aftrek van de btw toe te staan.

4 Samenvatting en conclusie

Uit ons onderzoek is gebleken dat de Hoge Raad twee methodes gebruikt om vast te stellen of aan het normvereiste is voldaan: de wetshistorische en de wetssystematische methode. De wetshistorische methode lijkt daarbij in eerste instantie de meest geëigende methode te zijn om vast te stellen wat doel en strekking van de wetgeving is, omdat de wetsgeschiedenis inzicht zou moeten geven in de achtergrond en doelstelling van de betreffende wetsbepalingen. Ook is de wetsgeschiedenis van belang om de rol van de wetgever te analyseren, hetgeen van belang is voor de toetsing van het bewustheidsvereiste. Uit de door ons geanalyseerde arresten volgt dat de Hoge Raad minder arresten afdoet onder verwijzing naar de wetsgeschiedenis dan men in eerste instantie zou verwachten. Voorwaarden voor toepassing van de wetshistorische methode is dat er wetshistorie voorhanden is en dat deze duidelijk is. Nu dit niet altijd het geval is, is gebruik van de wetshistorische methode niet altijd de aangewezen route.⁵⁹ In dat geval biedt toepassing van de wetssystematische methode uitkomst. IJzerman merkt in dit kader op:⁶⁰

‘Doel en strekking gelegen in het systeem der wet, ligt aan de buitenste rand van de toepassing van *fraus legis*. Niettemin kan het systeem der wet bij *fraus legis* een belangrijke rol spelen, bijvoorbeeld omdat de Hoge Raad heeft beslist omtrent de strekking van de in de wet voorziene aftrek van rente, dat die niet kan zijn bedoeld om het inkomen of de winst willekeurig *risicoloos* te verminderen. Men realiseert zich dat doel en strekking hier uit het systeem worden afgeleid doordat verondersteld wordt dat het systeem niet voorziet in regelingen die datgene dat met het systeem wordt beoogd, zoals het belasten van winst of inkomen, op willekeurige

59 Een voorbeeld van bruikbare wetshistorie betreft de wetshistorie op het gebied van de aanmerkelijk belangregeling, zie de noot van Van Dijck onder punt 5 bij HR 6 januari 1993, nr. 27 775, LJN ZC5216, BNB 1993/81.

60 E.C.G. Okhuizen (red.), *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2012, p. 269.

wijze onmogelijk kunnen maken. Juist die willekeur veroorzaakt de strijd met doel en strekking van de wet.'

De wetshistorische methode heeft tot dusverre bij de indirecte belastingen geen rol gespeeld. De reden hiervoor is naar onze mening dat weliswaar de nationale bepalingen wel wetsgeschiedenis kennen, maar dat dit niet het geval is voor de Europese bepalingen waarop de nationale wetgeving is gestoeld. De ratio legis van een bepaling kan dan worden vastgesteld aan de hand van de wetssystematiek al dan niet in combinatie met een teleologische interpretatie. De wetssystematische methode wordt met name gebruikt om de plaats en functie van wettelijke bepalingen binnen het systeem vast te stellen. Op grond daarvan kan voorts het doel en de strekking van de betreffende wetsbepalingen worden vastgesteld. De wetssystematische methode wordt zowel bij de directe als de indirecte belastingen veelvuldig gebruikt om vast te stellen of aan het normvereiste is voldaan.

Naast de voormelde methoden zijn voor de toets of aan het normvereiste is voldaan van belang de reële betekenis van de rechtshandelingen (zowel directe als bij de indirecte belastingen) alsmede of er een mogelijkheid is van compenserende heffing (directe belastingen). In hoeverre de rol van de (economische) realiteit van rechtshandelingen een rol speelt om te toetsen of aan het normvereiste is voldaan is lastig vast te stellen. Wel speelt dit criterium zowel bij de directe als de indirecte belastingen een belangrijke rol bij toetsing aan *fraus legis*. Ook het HvJ hecht waarde aan de economische realiteit in het kader van het Europese leerstuk van misbruik van recht. De reële betekenis van rechtshandelingen kan voorts ook van belang zijn bij de beoordeling of aan het vrijdelingsmotief is voldaan. De mogelijkheid tot compenserende heffing speelt bij de indirecte belastingen bij toetsing aan het normvereiste tot dusverre geen rol. Ook is gelet op de systematiek van de omzetbelasting niet aannemelijk dat compenserende heffing een rol in de toekomst zal spelen.

Voorts merken wij op dat het bij veel arresten niet duidelijk kan worden vastgesteld op grond waarvan de Hoge Raad tot de conclusie komt dat in strijd met doel en strekking van de wet wordt gehandeld. Soms lijkt de Hoge Raad ook geen strikt onderscheid te maken tussen de twee voorwaarden van *fraus legis*. De Hoge Raad overwoog namelijk in *BNB 1985/32*:⁶¹

61 HR 21 november 1984, nr. 22 092, LJN AC8603, *BNB 1985/32*, zie ook W.R. Kooiman 'De toetsing van *fraus legis* naar omstandigheden', *TFB 2012/06*.

‘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 jurisprudentie van de Hoge Raad zou naar onze mening aan duidelijkheid en wellicht ook aan voorspelbaarheid winnen, wanneer in toekomstige arresten wèl expliciet wetssystematische en/of wetshistorische overwegingen aan een beslissing over het normvereiste ten grondslag werden gelegd.

Toepassing van *fraus legis* is nog volop levendig. De aangehaalde recente arresten van de Hoge Raad op het gebied van de omzetbelasting en overdrachtsbelasting getuigen ervan, in de woorden van de annotator bij het drie-dagen-arrest uit 1926, dat de Hoge Raad nog immer vervuld is van de waarheid dat ‘den frisschen geest’ levend maakt en de letter doodt.