

Na een rustpauze van ruim 20 jaar ¹⁾ hebben de Hoven 's-Gravenhage en Amsterdam de wet Richtige Heffing ²⁾ voor het eerst weer toepasselijk verklaard. Op respectievelijk 6 mei en 16 juni 1960 werd met een beroep op artikel 1 van deze wet een poging gedaan om aan twee verschillende schenkingshandelingen, de voor de schenkers voordelige fiscale gevolgen, te ontnemen.

Hoewel de feiten, door de vele publicaties en discussies welke eraan zijn gewijd, verondersteld mogen worden bekend te zijn, worden zij volledigheidshalve, zij het zeer in het kort, hieronder weergegeven:

Voor het Hof 's-Gravenhage diende de volgende zaak:

Een vader had in 1955 aan zijn twee meerderjarige kinderen, voor wie hij geen kinderaftrek genoot, schenkingen gedaan in de vorm van coupons en dividendbewijzen van aan toonder luidende binnenlandse effecten, vòòr de vervaldag van die coupons, respectievelijk vòòr de vaststelling van het dividend. Volgens het arrest van de H.R. van 1954 ³⁾ vormden bij schenkingen op deze wijze tot stand gebracht, rente en dividend inkomen van de begiftigden en niet van de schenker. Dit betekende in verband met het progressieve stelsel van het Besluit Inkomstenbelasting 1941, voor de schenker een aanzienlijke belastingbesparing.

Over een soortgelijke zaak kreeg het Hof Amsterdam te oordelen:

Ter vervanging van een voordien jaarlijks betaalde ondersteuning aan haar meerderjarige gehuwde zoon, schonk zijn moeder hem thans het vruchtgebruik van een pakket effecten, zulks tot wederopzeggens en met de bepaling dat het vruchtgebruik in ieder geval zou eindigen bij het overlijden van één hunner. Als motief voor de toekenning van het vruchtgebruik voerde de moeder aan dat zij moeilijkheden tussen haar kinderen-erfgenamen met betrekking tot haar nalatenschap wilde voorkomen. De fiscus trachtte een einde te maken aan deze (veelvuldig voorkomende) wijze van belastingbesparing door met toestemming van de Minister de Wet op de Richtige Heffing toe te passen en had in deze bij beide bovengenoemde Hoven succes.

In maart 1961 echter vernietigde de H.R. beide arresten en hiermee leed de poging om de Wet op de Richtige Heffing tot nieuw leven te wekken schipbreuk.

„En we kunnen hier gelukkig mee zijn” aldus Van Duyn in W.P.N.R. 4668. Maar in hetzelfde blad, nr 4691 vraagt Lancée zich af: „Waar is men zo gelukkig mee?” Het is deze vraag die wij thans aan een nader onderzoek willen onderwerpen.

Het was welhaast te voorzien dat de fiscus op een goed moment de sprong zou wagen en een poging zou doen een einde te maken aan de talrijke schenkingen, gedaan op een fiscaal zeer voordelige wijze, waartoe het arrest van 1954 de weg zoal niet had gewezen, dan toch had vrijgemaakt. ⁴⁾ Temeer, waar reeds, ook op

¹⁾ De laatste uitspraak over deze wet dateert van 26 mei 1941 B. 7357.

²⁾ Wet tot Bevordering van de Richtige Heffing der Directe Belastingen van 29 april 1925 Stbl. 171.

³⁾ H.R. 27 januari 1954 B.N.B. 1954 nr. 101.

⁴⁾ Van Duyn merkt hierover op in W.P.N.R. 4344: „We hebben hier de mogelijkheid om iemand een schenking te doen, die als het ware aftrekbaar is voor de inkomstenbelasting”.

andere terreinen van het fiscale recht gebleken was, hoe groot de vindingrijkheid van de belastingbetaler was, zijn handelingen zò in te richten dat aanzienlijke belastingbesparingen daarvan het gevolg waren.⁵⁾ Bedenklijk wordt dit zeker wanneer men daarbij niet blijft binnen de omheining van het goedgekeurde terrein van belastingbesparing, doch wanneer bovendien getracht wordt de daartoe gestelde grenzen te overschrijden en daarachter naar wegen daartoe te gaan zoeken. Dan immers wordt betreden het terrein van het ongeoorloofde belasting ontgaan, het terrein van de *fraus legis*. En het is daar dat de fiscus zijn machtige arm kan en moet uitstrekken om te beletten dat door slimmigheidjes aan de fiscale voorschriften afbreuk wordt gedaan. Maar wil ieder, zowel de belastingbetaler, als ook de fiscus weten hoever hij gaan kan, dan is noodzakelijk dat de afgrenzing tussen de terreinen van het geoorloofde en het ongeoorloofde ontgaan duidelijk is. En dat dit laatste te wensen overlaat, bewijzen weer eens de arresten van 8 maart 1961⁶⁾ waarbij de fiscus en de Hoven zich op het standpunt stelden dat de grens was overschreden en ingrijpen gerechtvaardigd was, doch waar de H.R. een andere mening bleek te hebben en het door de fiscus gehanteerde wapen, de Wet Richtige Heffing, teruggedreef van een terrein waarop deze naar 's Hoge Raads mening niet mocht opereren.

En dat mag inderdaad een reden zijn dat deze arresten met zoveel blijdschap zijn ontvangen.

Met Lancée geloof ik dat de oorzaak van de vreugde is gelegen in „de generale strekking van de overweging welke in de arresten van 8 maart de centrale plaats inneemt” en welke als volgt luidt: „. dat het niet de bedoeling was om met deze wet te verhinderen dat op normale wijze gebruik zou worden gemaakt van toelaatbare middelen om belasting te ontgaan, hoezeer de ruime formulering van artikel 1 tot die gedachte aanleiding zou kunnen geven”. Deze overweging welke in beide arresten doorklinkt kan inderdaad voldoening schenken; daarmee en daardoor wordt immers de reikwijdte van de wet vastgesteld, in deze negatieve zin althans, dat aangegeven wordt voor welke gevallen de wet niet is bedoeld. En dat het fundament van deze overweging wordt gevormd door de historische interpretatie, behoeft ons allerm minst te verontrusten of redenen tot bezorgdheid te geven.⁷⁾ De H.R. legt hier vast wat naar zijn mening uit de parlementaire geschiedenis gelezen moet worden met betrekking tot de toepasselijkheid van de wet. Nu dit voert tot een resultaat wat ons alleszins bevredigen kan, kunnen we deze authentieke interpretatie toejuichen. Daarnaast hebben wij een houvast in de woorden van de H.R.: „. dat, ook al moge de vorm waarin de onderhavige schenking is vervat naar het oordeel van het Hof omslachtig en ongebruikelijk zijn, deze toch niet kan gelden als een feit of omstandigheid als bedoeld in artikel 1, lid 1, op grond waarvan de onderhavige rechtshandeling onder de werkingssfeer der wet zou kunnen worden gebracht . . .”

Ik wil thans trachten duidelijk te maken, welke betekenis m.i. gehecht moet worden aan de woorden van de H.R.: „. dat het niet de bedoeling was om met deze wet te verhinderen dat *op normale wijze* gebruik zou worden gemaakt

⁵⁾ Men vergelijke o.m. de beide geldleningsarresten: H.R. 3 april 1957 B.N.B. 1957/165 en 26 maart 1958 N.J. 1958/399. Verder, doch zonder succes: 2 december 1959, N.J. 1960/299 en B.N.B. 1960/18.

⁶⁾ H.R. 8 maart 1961 B.N.B. nrs. 133 en 134.

⁷⁾ anders Lancée in zijn eerder aangehaald artikel blz. 392 e.v.

van toelaatbare middelen” Reeds vroeger merkte ik op⁸⁾ dat het niet aannemelijk is dat met „gebruik op normale wijze” bedoeld zou zijn dat wat gebruikelijk is, voor de hand liggend. In deze zin moeten wel worden uitgelegd de overwegingen van de Hoven Amsterdam en 's-Gravenhage, waar zij spreken van „de normale in artikel 1132 B.W. aangegeven weg”⁹⁾ en van „de omslachtige en ongebruikelijke weg van het schenken van nog niet vervallen coupons en dividendbewijzen”¹⁰⁾.

Door beide colleges wordt aldus feitelijk vastgesteld dat de door belanghebbenden gekozen weg niet is de „normale” d.i. „de gebruikelijke”, de „voor de hand liggende weg”. Maar deze overwegingen kunnen als van feitelijke aard niet in cassatie ten toetse komen. En als dan de H.R. zegt dat met deze wet niet verhinderd moet worden een „gebruik op normale wijze” kan daarmee niet bedoeld zijn hierin te lezen „gebruik zoals dit als regel geschiedt” maar moet het woord „normaal” hier door de H.R. gebruikt zijn in normatieve zin, nl. in de zin van aanvaardbaar, overeenkomstig het doel waarvoor die (toelaatbare) middelen zijn gegeven.

In zijn boven reeds enige malen aangehaald artikel verwerpt Lancée deze uitleg van 's Hoge Raads woorden. Hij acht het zinloos te spreken van „een aanvaardbaar, een redelijk gebruik van toelaatbare middelen”. Maar aldus wordt juist de tegenstelling gegeven met het „misbruiken van toelaatbare middelen”, waarop het „agere in fraudem legis” berust. Daar wordt door de ontduiker het objectieve recht gebruikt voor een doel waarvoor het hem niet werd gegeven, hij beroept zich op een rechtsregel, en geeft aldus aan zijn handeling een geoorloofd aanzien, maar de rechtsregel is voor hem slechts middel om aldus een ongeoorloofd resultaat te bereiken, een resultaat dat de wet niet wil, ook al verbiedt zij het niet. Wij wijzen in dit verband op de voor deze materie nog steeds zo belangrijke studie van Meyers¹¹⁾ over misbruik van recht en wetsontduiking. Hij vergelijkt daarin wetsontduiking met rechtsmisbruik: „Bij rechtsmisbruik wordt een door de wet verleend subjectief recht of subjectieve bevoegdheid ingeroepen, doch wordt de handeling als onrechtmatig beschouwd wegens het nadeel, dat men andere personen in de uitoefening van hun subjectieve rechten of bevoegdheden toebrengt. Bij wetsontduiking geschiedt hetzelfde ten aanzien van het objectieve recht, de wet: enerzijds wordt beweerd, dat men niets anders doet dan het *objectieve recht, de wet*, toepassen; anderzijds wordt de handeling als onrechtmatig beschouwd wegens de uitwerking dezer toepassing *ten opzichte van andere wettelijke voorschriften*, wier doel verijdeld wordt”.¹²⁾

Verder vinden wij bij vrijwel alle buitenlandse schrijvers die een definitie geven van wetsontduiking, steeds weer de nadruk gelegd op het „misbruik”, het „onredelijke gebruik van rechtsregels”.¹³⁾

Maar al heeft de H.R. hiermede uitgesproken wanneer van de Wet op de Richtige Heffing geen gebruik mag worden gemaakt, daarmede weten wij nog niet in welke gevallen de wet *wel* gehanteerd zou mogen worden. Wij konden niet

⁸⁾ Wetsontduiking, diss. Leiden 1961.

⁹⁾ Hof Amsterdam 16 juni 1960, B.N.B. 1960/17.

¹⁰⁾ Hof 's-Gravenhage 6 mei 1960 F.E.D. 20-5-1960, suppl. 732, blad 4.

¹¹⁾ Misbruik van Recht en Wetsontduiking 1937. Privaatrechtelijke opstellen I, blz. 62 e.v.

¹²⁾ t.a.p. blz. 67.

¹³⁾ vgl. Wetsontduiking, a.w. blz. 62 e.v.

verwachten dat de H.R. een stap verder zou gaan en aan zijn overweging een beschouwing zou hebben vastgeknoopt wanneer naar het oordeel van dit rechts-college de grens van het „normaal gebruik” zou zijn overschreden, daarmede aangevend wanneer sprake is van „ongeoorloofd ontgaan”. Wij zullen dus een poging moeten doen de grenzen tussen geoorloofd en ongeoorloofd ontgaan uit te stippelen en daarmee, en dan in positieve zin, het terrein voor de Wet Richtige Heffing af te grenzen.

Bij „belasting ontduiken” in de zin zoals Schuttevaër dit aangeeft ¹⁴⁾, waarbij dus sprake is van leugens en bedrog, is evenmin behoefte aan toepasselijkheid van deze wet. Hier vloeit uit het gebruik van dergelijke ongeoorloofde middelen reeds vanzelf de sanctie voort. ¹⁵⁾ Ook dit terrein kan dus buiten beschouwing blijven.

Wij hebben derhalve thans na te gaan wanneer er sprake is van een „rechtens ongeoorloofde wijze van belasting ontgaan”.

Hierbij is geen sprake van liegen of bedriegen, geen sprake van schending van een wettelijke bepaling, hier wordt gebruik gemaakt van geoorloofde middelen, middelen die bij normaal gebruik leiden tot een geoorloofd resultaat, maar die thans worden aangewend om te geraken tot een niet door de wet gewild resultaat. Daarmee is niet gezegd dat de geschapen verhouding op zichzelf ongeoorloofd is, neen het ongeoorloofde zit hierin dat een verhouding werd tot stand gebracht die praktisch gelijk is aan een toestand of verhouding waarvoor belasting is verschuldigd, maar die door een voor de betrokkene onbelangrijke wijziging zo wordt geconstrueerd dat naar de letter de verplichting hiervoor niet geschreven lijkt. Het verschil met het geoorloofde ontgaan zit derhalve niet in het gebruik van de middelen, zelfs niet in de vorm van de handeling al zal deze in het algemeen een gekunsteld karakter vertonen, neen het verschil zit in de combinatie van de (gekunstelde) vorm en het daardoor bereikte resultaat, dat zozeer nabijkomt aan het door de wet aan belasting onderworpen resultaat, dat daarmede een zo praktische gelijkheid vertoont, dat wil men doel en strekking der wet eerbiedigen, dit aldus bereikte resultaat aan dezelfde belastingdruk onderworpen moet worden geacht.

Uit het bovenstaande volgt dat voor het constateren van *fraus legis* en daardoor voor toepassing van de wet R.H. waarmede immers niet anders wordt beoogd dan bestrijding van het „agere in fraudem legis” nimmer volstaan kan worden met te zien naar de vorm der handeling alleen, zelfs niet indien deze vorm wordt gebruikt om belasting te besparen, maar dat het naast de vorm aankomt op het bereikte resultaat. Verschilt dit van het in de wet bedoelde resultaat zo weinig, dat duidelijk is dat dit verschil geen eigen praktische betekenis heeft, geen ander doel heeft dan aan belasting te ontkomen, dan zijn de daarvoor gebruikte (geoorloofde) middelen misbruikt, doordat zij gebruikt zijn voor een doel waarvoor ze niet zijn gegeven, nl. om toepassing van andere wettelijke voorschriften onmogelijk te maken.

Hiermede zien wij ons geplaatst voor een andere vraag, nl. wanneer kan gesproken worden van een praktisch gelijk resultaat? Moet hier zijn een praktische gelijkheid in juridische zin of in economische en/of sociale zin?

Nu zal het voor het belastingrecht, waar immers voor het ontstaan van de

¹⁴⁾ W.P.N.R. 4418.

¹⁵⁾ Schuttevaër in zijn rede op de Belastingconsulentendag 1959: „waar *ontduiking* begint, houdt juist de werking van de wet R.H. - die zich alleen met *ontgaan* bemoeit - op.”

belastingsschuld wordt aangehaakt aan economische toestanden en verhoudingen in de eerste plaats aankomen op een practische gelijkheid in economische zin, zonder dat evenwel voorbij mag worden gegaan aan de juridische aspecten van de verhouding.¹⁶⁾

Kunnen we nu bij de hier besproken schenkingsgevallen zeggen dat de schenkers zichzelf hebben gebracht in een practisch gelijke toestand als die waarvoor Inkomstenbelasting verschuldigd is? Geenszins! De schenkers kozen een vorm, waardoor zij zichzelf in de onmogelijkheid brachten de vruchten, wanneer die eenmaal zouden worden uitgekeerd, als inkomen te genieten. Gevolg: voor dit niet genoten inkomen konden zij ook niet belast worden. Dit is een geheel andere toestand als die waarin iemand verkeert, die eerst zijn inkomen heeft genoten en daarna, wanneer alle omstandigheden hem bekend zijn, zijn voornemen tot schenken, overeenkomstig de toestand van het oogenblik, kan uitvoeren. In het eerste geval immers, hebben de schenkers tevoren, onafhankelijk van daarna intredende gebeurtenissen, zichzelf het genot ontzegd inkomen te verwerven. In het tweede geval is dit inkomen door de schenker genoten en kan hij, na een volledig overzicht van zijn inkomens- en vermogenstoestand, bepaalde delen daarvan weg-schenken.

Anders zou het zijn indien aan de schenking in de eerste vorm zekere voorwaarden waren gekoppeld, bv. „indien het dividend wordt vastgesteld op X, dan wens ik daarvan een gedeelte zelf te innen, blijft het daaronder, dan schenk ik reeds nu alles; of, indien mijn overig inkomen bij het einde van het jaar minder dan X zal hebben bedragen, wens ik de gedane schenking geheel of gedeeltelijk te annuleren”. Dan gaat de toestand waarin de schenker zichzelf brengt, zo zeer gelijken op de toestand als had hij het inkomen eerst zelf genoten dat volgens doel en strekking der wet de vruchten als inkomen bij hem zouden moeten worden belast.

In het gegeven geval echter is het offer gebracht dat de vruchten, ongeacht welke gebeurtenissen verder zullen plaats vinden, door de schenker niet meer als inkomen konden worden genoten.

Zou de wetgever zover willen gaan dat hij ook zou willen belasten het inkomen wat iemand zou *kunnen* genieten, dan zal hij dit in de wet moeten neerleggen. Zolang dit niet is geschied zal alleen belast kunnen worden datgene wat iemand werkelijk heeft genoten.

Het is thans, naar ik hoop, duidelijk dat de Wet op de Richtige Heffing niet gebruikt kan worden om de belastingplichtigen te dwingen hun handelingen te gieten in bepaalde, naar het oordeel van de fiscus, normale vormen. Dit immers zou in directe strijd komen met de vrijheid die ieder rechtssubject heeft om zijn rechtshandelingen zo in te kleden als hij dit verkiest, mits hij daarbij in acht neemt de dwingend wettelijke voorschriften. Dat wil niet zeggen dat ik daarin even ver zou willen gaan als Lancée¹⁷⁾ die aan een belastingplichtige de vrijheid wil geven om, mits hij niet liegt of bedriegt en geen wettelijk voorschrift schendt, aan zijn handelingen die vorm te geven, welke hem het voordeligst uitkomt. Ik zou daaraan nog deze beperking willen toevoegen: en mits hij zijn vrijheid van handelen

¹⁶⁾ Meyers t.a.p. blz. 75: „Men heeft nooit met verboden wetsontduiking te doen, wanneer er tussen de geschapen toestand en de wettelijk verbodene aanmerkelijke juridische verschillen bestaan, die ook practisch betekenis hebben.”

¹⁷⁾ t.a.p. pag. 393 kol. 1.

niet misbruikt. Doet hij dit wel, dan pleegt hij bedrog tegenover de wet, door onder het mom van een geoorloofde constructie een onrechtmatig doel na te streven. In dat geval is er sprake van *fraus legis* en kan op die grond en zo men wil met behulp van de Wet Richtige Heffing¹⁸⁾, de handeling of de toestand worden onderworpen aan het wettelijke voorschrift dat men aldus trachtte (op ongeoorloofde wijze) te ontgaan.

Evenals dit bij ons is geschied in art. 1 van de Wet op de Richtige Heffing is ook in Duitsland de bestrijding van de „Steuerumgehung” in een wettelijke norm verankerd. In § 6 van het Steueranpassungsgesetz lezen wij: „Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Bürgerlichen Rechtes kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden”.

Wat moet hier worden begrepen onder „Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten”? Böhmer¹⁹⁾ zegt hierover:

„Was unter einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten zu verstehen ist, sagt das Gesetz nicht. In Anlehnung an den täglichen Sprachgebrauch wird man annehmen müssen, dass Missbrauch ein Gebrauch ist, der als Mittel zu diesem Zweck zu missbilligen ist. Das bedeutet für den Fall, des § 6 StAnpG dass der Gebrauch einer Gestaltungsmöglichkeit für Bestimmte Zwecke zu missbilligen sein kann. Für die Anwendung des § 6 kommt es daher darauf an, wann ein solcher zu missbilligender Gebrauch vorliegt.

Eine - niet die enige - Voorsetzung für die Annahme eines Missbrauches ergibt sich aus § 6 Abs. 2. Diese Vorschrift bestimmt was im Falle eines Missbrauchs der Besteuerung zugrunde te legen ist. Das ist eine „den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessene rechtliche Gestaltung”. Daraus ist te schliessen, dass bei einem Missbrauch eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen nicht angemessene rechtliche Gestaltung vorliegt. Für die Frage, in welchen Fällen ein Missbrauch i.S.v. § 6 StAnpG vorliegt, kommt es mithin entscheidend darauf an, was onder einer angemessenen und onder nicht angemessenen rechtlichen Gestaltung te verstehen ist.”

En na een diepgaand onderzoek en na verwerping van verschillende meningen en maatstaven komt hij tot de volgende conclusie²⁰⁾: „Entscheidend” voor de vraag „angemessen oder unangemessen” is naar zijn mening: „. die Wertung des Verhältnisses zwischen der Gestaltung einerseits und den Beweggründen und Zielen und weiteren Umständen, mit denen zusammen sie den wirtschaftlichen Hintergrund bilden, andererseits . . .” En wanneer hij aan het eind van zijn studie komt tot een samenvattend resultaat over de voorwaarden waaraan voldaan moet zijn wil er sprake zijn van toepassing van § 6 StAnpG ziet hij het aldus: ²¹⁾ „Voraussetzung für die Anwendung des § 6 StAnpG ist eine ihrem wirtschaftlichen Hintergrund unangemessene Gestaltung, durch deren Wahl eine Steuer, die die angemessene Gestaltung entstehen lassen würde, umgangen wird, während die unangemessene Gestaltung nur einer geringeren oder gar keiner Steuer unterliegt . . .”

¹⁸⁾ Toen de H.R. in 1926 (N.J. 1926/723) eenmaal ook voor het fiscale recht werkte met het leerstuk der *fraus legis*, had bestrijding van dit kwaad op deze grond ook zonder behulp van de Wet op de Richtige Heffing kunnen geschieden.

¹⁹⁾ Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes: P. Böhmer, Düsseldorf 1958 blz. 74/75.

²⁰⁾ t.a.p. blz. 93.

²¹⁾ t.a.p. blz. 134.

In wezen komt zijn gedachtengang overeen met de gedachte waarvan wij hier uitgaan met betrekking tot de vraag wanneer er sprake kan zijn van toepassing van de wet R.H. Ook hij ziet toepassing van § 6 StAnpG eerst dan als mogelijk wanneer er sprake is van „misbruik” van geoorloofde middelen.

Wij kunnen derhalve blij zijn met de uitspraak van de H.R. gedaan op 8 maart 1961, omdat hierdoor een halt is toegeroepen aan een (te) voorbarig hanteren van de wet R.H. Het terrein waarop zij thuis hoort, dat van de fraus legis, is klein, maar nog steeds belangrijk genoeg om te blijven zoeken naar vaste punten waarop duidelijke grenspalen kunnen worden gebouwd.