



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Het motiefvereiste bij de bestrijding van fiscale wetsonthouding

Apeldoorn, L.C.J. van

Citation

Apeldoorn, L. C. J. van. (2025). Het motiefvereiste bij de bestrijding van fiscale wetsonthouding. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2025(7579), 11-22. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4256191>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4256191>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Het motiefvereiste bij de bestrijding van fiscale wetsontduiking

WFR 2025/158

In deze bijdrage wordt de rechtvaardiging van het hanteren van een motiefvereiste bij de bestrijding van wetsontduiking onderzocht. In de literatuur en jurisprudentie heeft zich in de afgelopen eeuw met betrekking tot de invulling van het motiefvereiste een ontwikkeling voorgedaan: waar vroege auteurs belang hechtten aan de aanwezigheid van de opzet tot wetsontduiking, gaat het latere auteurs om de aanwezigheid van een doorslaggevend belastingverijdelingsmotief. Deze ontwikkeling heeft zijn weerslag gehad in de door deze auteurs gegeven rechtvaardigingen voor het motiefvereiste. Vroege rechtvaardigingen hebben aan hedendaags belang ingeboet, terwijl moderne rechtvaardigingen onvoldoende duidelijk maken waarom (slechts) de doorslaggevend gemotiveerde belastingplichtige de rechtsonzekerheid die gepaard gaat met de mogelijke toepassing van het leerstuk moet accepteren. Geconcludeerd wordt dat de besproken argumenten niet in de weg staan aan de suggestie van Happé om het motiefvereiste te laten vervallen, zodat de rechter mogelijk meer armslag zou hebben om agressieve ontwijkingsstructuren aan te pakken.

1. Inleiding

Van fiscale wetsontduiking is volgens gangbare opvattingen sprake als voldaan is aan twee cumulatieve voorwaarden: met het handelen worden doel en strekking van de wet miskend (het normvereiste) en belastingverijdeling is de doorslaggevende beweegreden geweest (het subjectieve of motiefvereiste). Dan kan de inspecteur de wet toepassen op een wijze die strijdig is met haar duidelijke bewoordingen, door de feiten of handelingen te negeren of te substitueren, om zo tot een – in het licht van doel en strekking van de wet – bevredigende belastingheffing te komen.

Sinds de Hoge Raad in 1926 de bestrijding van wetsontduiking of handelen in *fraudem legis* als leerstuk in het belastingrecht introduceerde, is herhaaldelijk gewezen op de grote verdeeldheid in de doctrine over de rol van het sub-

jectieve element:² sommige auteurs beschouwen de motieven waarmee de belastingplichtige handelt als irrelevant, terwijl anderen de aanwezigheid van opzet tot wetsontduiking of belastingverijdeling juist essentieel achten. Deze verdeeldheid duurt tot vandaag voort. Nog niet zo lang geleden heeft Happé geopperd het motiefvereiste te laten vervallen, zodat de rechter meer armslag heeft bij het aanpakken van agressieve ontwijkingsstructuren, en de achterliggende maatschappelijke notie dat er grenzen zijn aan het ongebreideld nastreven van het eigenbelang, beter in het geldende recht tot uitdrukking kan laten komen.³

In deze bijdrage belicht ik het debat over de rol van het subjectieve element in de fiscale wetsontduiking en besteed daarbij met name aandacht aan de vraag naar de rechtvaardiging van het hanteren van een motiefvereiste. Het antwoord op deze vraag is onder meer zo omstreken geweest omdat men heeft gedacht dat het bestaan van de wetsontduiking als afzonderlijk leerstuk daarmee staat of valt. Ik begin met dat te ontkennen (paragraaf 2). Voor het bestaansrecht van het leerstuk is niet bepalend hoe men aankijkt tegen het belang van het subjectieve element. Het is dus onjuist, zoals Scheltens stelt, dat een 'objectieve leer van de *fraus legis* in logisch opzicht niet bestaanbaar is'.⁴ Vervolgens laat ik zien dat zich met betrekking tot de invulling van het motiefvereiste een belangrijke ontwikkeling heeft voorgedaan (paragraaf 3). Waar vroege auteurs belang hechtten aan de aanwezigheid van de opzet tot wetsontduiking, gaat het latere auteurs om de aanwezig-

- 2 Bijvoorbeeld door G. Beelaerts van Blokland, *De wetsontduiking in het internationaal privaatrecht* (diss. Leiden), Purmerend: J. Muusses 1933, p. 7-8; L.E.H. Rutten, 'Schijnhandelingen. Fiduciaire rechtshandelingen. Handelingen in fraudem legis. Handelingen in fraudem creditorum', *WPNR* 1947, afl. 4004, p. 349; M.A. Kakebeeke-van der Put, *Wetsontduiking* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 1961, p. 20 en 119.
- 3 R.H. Happé, *Belastingethiek: een kwestie van fair share* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap; No. 243), Deventer: Wolters Kluwer 2011a, par. 1.9 en 1.10. Kritiek op dit voorstel in G.J.M.E. de Bont, 'Fraus legis als anti-misbruikbeginsel: maatschappelijke en ethische opvattingen en het recht als open stelsel', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht* (Happé-bundel), Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, 21-30. Happé beschouwt het leerstuk als een rechtsbeginsel dat door de rechter in belangrijke mate is geconcretiseerd, waaronder in de vorm van het motiefvereiste. R.H. Happé, 'Belastingrecht en de geest van de wet: een pleidooi voor een beginsel-benadering in de wetgeving', Tilburg: Tilburg University 2011b, p. 38-39; R.H. Happé, 'Belastingrechter, belastingontwijking en maatschappelijke opvattingen', in: L.J.A. Pieterse & R. van Scharrenburg (red.), *Springende punten. Liber Amicorum mr. P.J. van Amersfoort*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 145.
- 4 J.P. Scheltens, 'Het bestaansrecht van een fiscaalrechtelijke leer van de *fraus legis*', in: A.K.P. Jongsma & J. Verburg (red.), *Cyns en dyns. Opstellen aangeboden aan Prof. mr. H.J. Hofstra*, Deventer: Wolters Kluwer 1975, p. 162.

¹ Laurens van Apeldoorn is als universitair docent belastingrecht verbonden aan de Universiteit Leiden.

heid van een doorslaggevend motief tot belastingverijdeling. Na bespreking van de argumenten van tegenstanders van een subjectieve toets (paragraaf 4), laat ik zien dat in de rechtvaardigingen van voorstanders een ontwikkeling is te herkennen die parallel loopt met de veranderende invulling van het vereiste (paragraaf 5). Ik betoog dat geen van deze rechtvaardigingen slagen en concludeer daarom dat ze niet in de weg staan aan het voorstel van Happé om het motiefvereiste te laten vervallen (paragraaf 6).

2. Het motiefvereiste en de wetsontduiking als afzonderlijk leerstuk

Komt het leerstuk van wetsontduiking naast wetsinterpretatie (of analogische dan wel rechtsverfijnende wets-toepassing) een afzonderlijk bestaan toe? Veel auteurs lijken te denken dat het antwoord op die vraag afhangt van de erkenning van een motiefvereiste. De opvatting van Scheltens kan als voorbeeld dienen. Na te betogen dat het motief de wet te omzeilen geen rol zou moeten spelen bij de toepassing van *fraus legis* overweegt hij dat deze opvatting ‘een veel verder strekkende consequentie’ inhoudt. Dan ‘is er voor een afzonderlijk leerstuk van de *fraus legis* geen plaats. Het gaat er dan nog slechts om dat de in het leven geroepen situatie weliswaar niet door interpretatie onder de wet is te brengen maar niettemin zo zeer overeenkomt met hetgeen in de wet is geregeld, dat het een miskennen van de wet zou zijn het geval niet eveneens daar onder te brengen.’⁵ Ontkent men een rol voor het motiefvereiste, dan is toepassing van het leerstuk niets meer of minder dan toepassing geven aan de wet.

Deze conclusie volgt niet zonder aanvullend betoog.⁶ Enerzijds kan men de wetsontduiking als een zelfstandig leerstuk construeren zonder dat het motiefvereiste daarin een functie vervult. Anderzijds kan men de toepassing ervan als vorm van wetsinterpretatie beschouwen (of van analogische of rechtsverfijnende wetstoepassing, voor zover deze strikt van wetsinterpretatie te onderscheiden zijn), maar daarbij wel een noodzakelijke rol zien weggelegd voor een subjectieve toets.

Wanneer is sprake van een zelfstandig leerstuk? Als het een regel of beginsel van ongeschreven recht betreft. Zoals E.M. Meijers tegenwerpt aan auteurs als Telders die de bestrijding van wetsontduiking begrijpen als een vorm van wetstoepassing: die opvatting zou steekhouden als er geen ongeschreven recht bestond. Maar ‘zoodra men een recht buiten de wet erkent, verschijnen misbruik van recht

en wetsontduiking als bijzondere problemen’.⁷ Dan, immers, kan het ongeschreven recht onder omstandigheden nopen tot correctie van de rechtsgevolgen van de wet. Of een dergelijke correctie de aanwezigheid vereist van een vrijdelingsmotief is een vraag naar de inhoud van het ongeschreven recht. Deze vraag kan men zowel bevestigend als ontkennend beantwoorden. Voor een voorbeeld van een (gekwaliceerde) ontkenning, zie wederom Meijers: ‘Het subjectieve element, het oogmerk om de wet te ontduiken’, stelt hij, is ‘niet altijd vereischt. Wanneer met de rechtshandeling onmiddellijk reeds gegeven is, dat het objectieve element, de praktisch gelijke rechtstoestand, geschapen is, dan kan met het objectieve element volstaan worden.’⁸ In die omstandigheden vraagt het ongeschreven recht om de toepassing van de wet in overeenstemming met haar doel en strekking, ook in afwezigheid van een ontduikingsmotief.

Omgekeerd zijn er auteurs die de toepassing van *fraus legis* zien opgaan in wetsuitleg, maar wel het belang van het motiefvereiste verdedigen. In zijn bekende conclusie als A-G bij HR 21 november 1984 (*BNB* 1985/32) betoogt Moltmaker dat de wetstoepassing in het geval van wetsontduiking ‘geen afzonderlijk “leerstuk” vormt, dat het kader aangeeft waarbinnen de rechter “voorbij” de wetsuitlegging, dus contra legem, beslissingen mag nemen’.⁹ Hij komt tot dat oordeel omdat hij – in navolging van Wiarda die geen strikt onderscheid maakt tussen wetsinterpretatie en rechtsvinding¹⁰ – wetsuitleg begrijpt als het vaststellen van de toepasselijke regel in het concrete geval, zodat de exacte inhoud van de regel pas gestalte krijgt in de rechterlijke beslissing.¹¹ In dat proces ziet Moltmaker ruimte voor het motiefvereiste. De rechtszekerheid vereist

5 Scheltens 1975, p. 162. Ook J. Verburg, ‘De jaren twintig’, *MBB* 1980, jg. 49, no. 10, p. 236; B.M. Telders, ‘Wetsontduiking’, *WPNR* 1934, afl. 3360-3363; H.J. Scheltema, ‘Simulatio – *Fraus legi facta*. Een studie over interpretatie’, *RMThemis* 1936, p. 41-2, 117.

6 In gelijke zin, Kakebeeke-van der Put 1961, p. 26.

7 E.M. Meijers, ‘Misbruik van recht en wetsontduiking’, *Annalen voor Rechtsgeleerdheid en Staatswetenschappen*, Leuven: Universiteit te Leuven 1937, p. 710. Ook H.J. Hofstra, noot bij HR 21 november 1984, ECLI:NL:HR:1984:AC8603, *BNB* 1985/32, ziet *fraus legis* als een figuur voorbij de ‘geïnterpreteerde wettekst’ waar het ongeschreven recht zich kan doen gelden.

8 Meijers 1937, p. 719-720. Mijn indruk is dat Meijers ter illustratie van de omstandigheden waarin het objectieve element toereikend is, een toespelings maakt op (Telders’ analyse van) het driedagenarrest: ‘Wanneer het vestigen van een vruchtgebruik voor het leven aan bepaalde fiscale rechten onderworpen is, dan is dit ook een vruchtgebruik gevestigd voor het leven minus vijf dagen. Men behoeft in zoodanige gevallen niet naar een bedoeling om de wet te ontduiken te vragen, ook al zal deze meestal aanwezig zijn. Men kan deze wijze van rechtshanttering een analogische wetstoepassing noemen [zoals Telders deed, *LvA*], maar hiermede gebruikt men slechts een ander woord voor dezelfde zaak’. Ook Verburg *MBB* 1980, p. 235, ziet op dit punt overeenstemming tussen Telders en Meijers. R.E.C.M. Niessen, *Richtige heffing en *fraus legis**, Arnhem: Gouda Quint 1985, p. 61 geeft een eenzijdige lezing van Meijers als hij stelt dat Meijers vasthoudt aan het ‘subjectieve vereiste van de ontduikingsbedoeling’: Meijers ziet de aanwezigheid van deze ontduikingsbedoeling uitdrukkelijk niet als noodzakelijke voorwaarde.

9 Concl. A-G J.K. Moltmaker, ECLI:NL:PHR:1984:AC8603 bij HR 21 november 1984, *BNB* 1985/32, aant. 4.4.2.

10 G.J. Wiarda, *Drie typen van rechtsvinding*, Zwolle: Tjeenk Willink 1980, p. 21, 37-8.

11 Concl. Moltmaker bij HR 21 november 1984, aant. 4.5.2.

dat de rechter in het belastingrecht slechts in 'evidente gevallen' van wetsonthouding een interpretatie geeft van de wet die niet door de letter daarvan gedragen kan worden. De toets of van evidente wetsonthouding sprake is, omvat volgens hem het motiefvereiste als één van de criteria. Wordt in een concreet geval voldaan aan de criteria, en is er dus evident sprake van wetsonthouding, dan vormen de criteria deel van de inhoud van de wettelijke norm zoals die in dat geval moet worden toegepast.¹² Als ik het goed begrijp wordt deze opvatting ook verdedigd door Nieuwenhuizen.¹³

De vraag naar de rol van het motiefvereiste in het leerstuk van de wetsonthouding is dus niet dezelfde als de vraag naar het al dan niet zelfstandige bestaan van dat leerstuk. Zoals nog duidelijker zal blijken gaat het betoog in de literatuur tegen de erkenning van het motiefvereiste weliswaar veelal op in de stelling dat de bestrijding van wetsonthouding een vorm van wetsinterpretatie betreft. Maar de morele of rechtspolitieke overwegingen die men kan aanvoeren voor of tegen het aannemen van een motiefvereiste staan uiteindelijk los van deze classificatie. Het doel in het vervolg van deze bijdrage is om deze overwegingen te belichten en te beoordelen.

3. Om welk motief gaat het?

3.1 De klassieke leer

In de ontwikkeling van (de literatuur over) de wetsonthouding in het belastingrecht is een verschuiving zichtbaar van de invulling van het subjectieve element. Met name in de vroege literatuur die nog sterk geënt is op de Romeins-rechtelijke oorsprong van het leerstuk wordt het motiefvereiste begrepen in termen van de opzet tot wetsonthouding. Men spreekt dan wel over het *consilium fraudandi* of de 'Umgehungsdolus'.¹⁴ Dit motief is aanwezig als de betrokkene niet slechts handelt met een wil gericht op de rechtsgevolgen van de wetsonthouding, maar met een wil gericht op de wetsonthouding zelf. Essentieel is dat daarbij sprake is van wat men wederrechtelijkheidsbewustzijn zou kunnen noemen: betrokkene weet dat hij met zijn gedraging doel en strekking van de wet miskent.¹⁵ Daarom is zijn beroep op de wettekst niet te goeder trouw. Als Beelaerts van Blokland in 1933 de opvatting van auteurs samenvat die een 'frauduleuze bedoeling' als kenmerkend beschouwen voor wetsonthouding, dan stelt hij dat deze auteurs ervan uitgaan dat diegene die 'formeel rechtmatig' handelt maar daarmee aan een rechtsregel weet te

ontkomen, alleen vanwege het 'booze opzet' daartoe kan worden onderworpen aan een 'sanctie'.¹⁶ Inderdaad is deze invulling van het subjectieve element te herkennen in zowel het werk van voorstanders van een motiefvereiste uit deze tijd, zoals Suijling,¹⁷ Kusters,¹⁸ Meijers,¹⁹ Begheyn²⁰ en Beelaerts van Blokland zelf,²¹ als het werk van Telders²² en Scheltema,²³ de meest uitgesproken tegenstanders ervan. Ook later zijn er nog enkele auteurs die dit criterium lijken te hanteren, waaronder Moltmaker,²⁴ Scheltens²⁵ en Schoordijk.²⁶

Deze klassieke invulling van het subjectieve element is ook weerspiegeld in de vroege jurisprudentie. Het drieda-genarrest uit 1926 vormt een geschikt voorbeeld, ook al was de rol van het motiefvereiste daarin van meet af aan omstreden. Telders heeft een tegendraadse lezing als hij ontkent dat de Hoge Raad vanuit juridisch oogpunt enige waarde had gehecht aan de aanwezigheid van een motief tot wetsonthouding. De Hoge Raad oordeelde over de toepassing van art. 11 Successiewet (oud) op een lening die ophield drie dagen voor het overlijden van de schenker:

"dat geacht mag worden vast te staan, dat bij het maken van het beding krachtens hetwelk de periodieke uitkeering niet bij het overlijden maar drie dagen vóór het overlijden van den schenker zou ophouden, geen ander belang heeft bestaan en geene andere bedoeling

12 Concl. Moltmaker bij HR 21 november 1984, aant. 4.6.1.

13 J.H.M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid* (diss. Tilburg), Deventer: Wolters Kluwer 2010, p. 44.

14 P. Neff, *Beiträge zur Lehre von der fraus legi facta in den Digesten* (diss. Berlijn), Stuttgart: Greiner & Prager 1895, p. 19; G. Roton-di, *Gli atti in frode alla legge nella dottrina romana*, Turijn: Unione Tipografico-Editrice, 1911, p. 138; Scheltema, *RMThemis* 1936, p. 124.

15 Scheltema, *RMThemis* 1936, p. 117 en Kakebeeke-van der Put 1961, p. 120 spreken van 'onrechtmatigheidsopzet'.

16 Beelaerts van Blokland 1933, p. 7.

17 J.Ph. Suijling, *Inleiding tot het burgerlijk recht*, Haarlem: Erven F. Bohn 1927, p. 347: 'den wensch een verboden rechtsgevolg indirect te verwezenlijken'.

18 J. Kusters, 'Internationaal huwelijksgoederenrecht', *WPNR* 1925, afl. 2910, p. 635: 'het doel om de wet te ontduiken'.

19 Meijers 1937, p. 719: 'het oogmerk om de wet te ontduiken'.

20 A.J.J.C. Begheyn, 'Opmerkingen over wetsonthouding', *WPNR* 1946, afl. 3931-3933, p. 177: 'openlijk en bewust ingaan tegen een door een gezag gegeven regel'. Hij citeert ook bevestigend Scheltema over de rol en betekenis van het *consilium fraudandi* in de wetsonthouding (Begheyn, *WPNR* 1946, p. 178, n. 5).

21 Beelaerts van Blokland 1933, p. 7, 8: 'den wil tot frauderen', 'de bedoeling de wet te ontduiken'.

22 Telders, *WPNR* 1934, p. 245: 'bedoeling tot wetsonthouding'.

23 Scheltema, *RMThemis* 1936, p. 117, onder verwijzing naar Rotondi 1911, p. 138: de 'wil, gericht op de tegenwettelijkheid der handeling'.

24 J.K. Moltmaker, *De ficties in de wetgeving betreffende de belastingen wegens nalatenschappen en schenkingen van de E.E.G.-staten en Engeland* (diss. Leiden), Amsterdam: FED 1968, p. 51: 'het subjectieve element, t.w. de opzet tot wetsonthouding'; J.K. Moltmaker, *De vorm als norm* (oratie VU), Deventer: Wolters Kluwer, 1972, p. 12: 'De wetsonthouder moet dus welbewust hebben getracht om via een kunstgreep aan de norm te ontkomen, onder welke omstandigheden zijn beroep op de wettekst niet te goeder trouw is'. Hij spreekt echter ook over gedragingen 'uitsluitend om de belasting te ontgaan' (Moltmaker 1968, p. 44) en 'het oogmerk om de belasting te ontgaan' (Moltmaker 1972, p. 12).

25 Scheltens 1975, p. 154: 'de bedoeling de werking van de wet te vrijdelen'. Hij definieert de 'frustratiebedoeling' als 'een (subjectieve) miskenning van doel en strekking van de wettelijke bepalingen'.

26 H.C.F. Schoordijk, 'Enige aspecten van privaats- en fiscaalrechtelijke rechtsvinding', *WFR* 1997/919, par. 2.5: het motief 'de wet te ontduiken'.

heeft voorgezeten dan om de werking van genoemd wetsvoorschrift te verijdelen; dat hier eene periodieke uitkeering is tot stand gekomen, die practisch op ééne 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 verichting door de belasting werd getroffen; dat onder voormelde omstandigheden het wetsvoorschrift toepassing eischt.”²⁷

Dit alles heeft ondanks de schijn daarvan volgens Telders met een theorie van wetsontduiking niets te maken. Dat de Hoge Raad het bestaan van een verijdelingsbedoeling vaststelt en bovendien spreekt over een ‘in fraudem legis gepleegde handeling’ ziet Telders als slechts ‘in psychologisch opzicht’ interessant: het kan verklaren waarom de Hoge Raad het heeft aangedurfd om in dit geval over te gaan tot een ‘kras staaltje’ analogische wetstoepassing.²⁸ Ondersteuning voor deze uitleg zoekt Telders bij Drielsma en Sinninghe Damsté, die het arrest inderdaad beiden noemen als voorbeeld van analogische wetstoepassing of extensieve interpretatie (Sinninghe Damsté spreekt onstemd van een ‘uiterst vrije wetshantering’).²⁹ Of zij zich ook zouden kunnen vinden in Telders’ ontkenning van het juridische belang van de aanwezigheid van een ontduikingsbedoeling is onzeker. Sinninghe Damsté zwijgt daar over. Drielsma stelt dat een analogische wetsuitlegging gegeven de aanwezigheid van een ontduikingsbedoeling ‘alleszins geoorloofd is’.³⁰ Dat de afwezigheid van een dergelijke bedoeling volgens hem in de weg zou hebben gestaan aan een analogische wetsuitlegging is op die basis niet uit te sluiten.

IJzerman behoort tot de auteurs die de lezing van Telders bekritisieren: het is juist een ‘kras staaltje’ om te ontkennen dat de Hoge Raad hier een theorie van wetsontduiking op het oog heeft gehad terwijl hij toch ‘letterlijk zegt fraus legis toe te passen’ en bovendien wijst op de aanwezigheid van een verijdelingsmotief.³¹ Met deze argumenten doet hij Telders tekort. Uit het gebruik van de zinsnede ‘in fraudem legis gepleegd’ is op zichzelf niets af te leiden

nu de rol van het motief bij het vaststellen van het frauduleuze karakter van het handelen in die tijd omstreden was: veel auteurs achtten de toepassing van het leerstuk gerechtvaardigd, niet vanwege het bedrieglijke oogmerk van de betrokkene, maar vanwege de schadelijke – tegenwettige – consequenties van het handelen.³² En hoewel de Hoge Raad inderdaad wijst op het bestaan van een ontduikingsmotief, is de rol daarvan in de gedachtegang onduidelijk. Scheltema, bijvoorbeeld, benadrukt net als Telders dat de Hoge Raad in de cruciale rechtsoverweging ‘zuiver objectief’ redeneert: de geschapen rechtstoestand nadert zo dicht tot een door de wet geregelde toestand dat doel en strekking van de wet zouden worden miskend als de wet buiten toepassing blijft. Dat leidt Scheltema tot de conclusie dat de Hoge Raad ‘hoogstwaarschijnlijk’ geen belang hecht aan de aanwezigheid van een ontduikingsbedoeling.³³

Schuttevåer heeft er terecht op gewezen dat voor de duiding van dit arrest verhelderend is dat het gewezen werd onder voorzitterschap van Kusters, die in de jaren daarvoor in zijn wetenschappelijke publicaties een theorie van wetsontduiking ontvouwd had.³⁴ In deze theorie staat het ontduikingsmotief centraal. Men mag gebruikmaken van de vrijheid die de wet biedt om eigen doeleinden na te streven, betoogt hij in *Internationaal burgerlijk recht in Nederland* (1917). Maar deze vrijheid ‘ontaardt in misbruik’ als ‘de betrokkene, in werkelijkheid langs slinkschen weg, heeft trachten te bereiken, datgene, wat de wet niet gedoogde’.³⁵ Het ‘onzedelijke’ karakter van dit misbruik is gelegen in het ontduikingsmotief, het motief ‘om aan door de wet zelve gewraakte gevolgen te ontkomen’,³⁶ en de aanwezigheid daarvan rechtvaardigt het ingrijpen van de rechter. In 1925 – een jaar voor het driedagenarrest – voegt hij in een artikel over het internationaal huwelijksvermogensrecht aan deze gedachtegang toe dat het ontduikingsmotief moet blijken uit een feitelijke ‘vervalsching’ of ‘machinatie’.³⁷ Alleen door als toepassingsvoorwaarde de aanwezigheid van een kunstmatig feitencomplex te stellen is het leerstuk volgens hem voldoende duidelijk afgebakend om een onderscheid te kunnen maken tussen het ‘geoorloofde ontgaan eener wetsbepaling’ en de ‘ongoorloofde wetsontduiking, die als contra legem handelen is aan te merken’.³⁸

Uit deze overwegingen blijkt duidelijk het belang dat Kusters hecht aan het ontduikingsmotief (zonder welke volgens hem überhaupt geen sprake zou kunnen zijn van

27 HR 26 mei 1926, ECLI:NL:HR:1926:78, NJ 1926, p. 724 (*Oppen/ Ontvanger der Successierechten*).

28 Telders, *WPNR* 1934, p. 228.

29 Telders, *WPNR* 1934, p. 228; H.A. Drielsma, ‘De uitlegging van wetsbepalingen in het fiscaal recht’, *WPNR* 1927, afl. 3012, p. 648; J.H.R. Sinninghe Damsté, *Inleiding tot het Nederlandsch belastingrecht*, Zwolle: Tjeenk Willink 1928, p. 58.

30 Drielsma, *WPNR* 1927, p. 649.

31 R.L.H. IJzerman, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 1991, p. 47. In dezelfde zin, H. Schuttevåer, *Bijdrage tot een theorie der wetsontduiking in het belastingrecht* (oratie Utrecht) (Fiscale Monografieën 7), Deventer: Wolters Kluwer 1956, p. 51; Kakebeeke-van der Put 1961, p. 35.

32 Bijv. Neff 1895, p. 17-19; Rotondi 1911, p. 141; J. Vetsch, *Die Umgehung des Gesetzes* (diss. Zürich), Zürich: Art Institut Orell Füssli 1917, p. 12.

33 Scheltema, *RMThemis* 1936, p. 122.

34 Schuttevåer 1956, p. 51.

35 J. Kusters, *Het internationaal burgerlijk recht in Nederland*, Haarlem: Erven F. Bohm 1917, p. 171.

36 Kusters 1917, p. 171.

37 Kusters, *WPNR* 1925, p. 635.

38 Kusters, *WPNR* 1925, p. 635.

wetsontduiking), zijn invulling van dat motief als de opzet om de werking van een wettelijk voorschrift te frustreren (waarin het *consilium fraudandi* te lezen is) en de objectivering daarvan in termen van de aanwezigheid van een kunstmatig feitencomplex.

Als Kusters' theorie inderdaad doorklinkt in het driedagenarrest, dan ligt de volgende reconstructie voor de hand. Telders' protest ten spijt, acht de Hoge Raad de aanwezigheid van een ontduikingsbedoeling wel degelijk relevant. De aanwezigheid daarvan leidt hij af uit het bestaan van een 'machinatie' in de vorm van het gekunstelde beding dat de periodieke uitkering ophoudt drie dagen voor het overlijden van de schenker. Daaruit blijkt de opzet tot wetsontduiking: betrokkene had geen andere bedoeling dan om de adequate werking van het desbetreffende wetsvoorschrift te verijdelen. Nu ook voldaan is aan een tweede voorwaarde – het bestaan van een toestand die nagenoeg gelijk is aan een door de wet aan belasting onderworpen toestand – is sprake is van wetsontduiking en zou doel en strekking van de wet worden miskend als toepassing van de wet in dit geval achterwege zou blijven.

3.2 De moderne leer

In de meer recente literatuur wordt gewerkt met een andere invulling van het motiefvereiste: de verijdeling van belastingheffing is de enige, althans doorslaggevende weegreden voor de betreffende handelingen. Deze ontwikkeling is significant. Handelen met een doorslaggevend belastingverijdelingsmotief kan duiden op de aanwezigheid van het oogmerk tot wetsontduiking. Maar dat is niet noodzakelijk. Het is immers mogelijk te handelen met een wil gericht op de rechtsgevolgen van wetsontduiking – die in de regel zal bestaan uit een verijdeling van belastingheffing – zonder ook de wetsontduiking zelf te willen. Een 'wederrechtelijkheidsbewustzijn' bij de wetsontduiker kan daarmee niet langer verondersteld worden. Auteurs accepteren vanaf de jaren zestig van de vorige eeuw schijnbaar unaniem deze moderne invulling van het motiefvereiste. We zien deze bijvoorbeeld terug in het werk van Geppaart,³⁹ IJzerman,⁴⁰ Niessen⁴¹ en Nieuwenhuizen,⁴² om enkele representatieve auteurs te noemen. Een veel geciteerd arrest ter ondersteuning van deze invulling is HR 21 november 1984 (BNB 1985/32) met betrekking tot een belastingplichtige die een groot aantal obligaties kocht, inclusief opgebouwde rente, met de bedoeling om zo in Nederland een aftrekpost te creëren zonder dat de overeenkomstige opbrengsten daar vanwege een voorgenomen emigratie belastbaar zouden zijn. De

Hoge Raad oordeelde dat het Gerechtshof 'het leerstuk van de wetsontduiking' terecht toepaste op basis van de volgende overwegingen:

"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."⁴³

Over de betekenis van twee van de drie hier genoemde voorwaarden wordt in de literatuur wel getwist.⁴⁴ Over de invulling van de derde voorwaarde, het motiefvereiste, bestaat geen verschil van mening. Ook Moltmaker, die in zijn wetenschappelijke publicaties een traditionele invulling van het motiefvereiste leek voor te staan, sluit in zijn conclusie aan bij de terminologie van het Gerechtshof.⁴⁵

4. Kritiek op het motiefvereiste

Auteurs die de bestrijding van wetsontduiking willen reduceren tot een vorm van wetsinterpretatie (dan wel analogische of rechtsverfijnende wetstoepassing) hebben veelal als vanzelfsprekend aanvaard dat dan geen ruimte bestaat voor een motiefvereiste. Veth is met haar dissertatie uit 1921 naar mijn weten de eerste in Nederland die de figuur van de wetsontduiking vanwege de opkomst van een 'vrijere wetshanteering' als overbodige relikwie uit een legistisch tijdperk ter zijde schuift.⁴⁶ Het is mogelijk geworden recht te doen aan de 'diepere, verder strekkende betekenis' van de wet, zonder beroep te doen op de schimmige Romeinsrechtelijke figuur van de *fraus legis*. Wetsontduiking wordt daarmee herleid tot een 'ingewikkelde, verkapt en dus minder kennelijke' wetsovertreding.⁴⁷ Dat is voor Veth voldoende om ook het motiefvereiste af te wijzen. Ze bekritiseert de al genoemde theorie

39 Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding* (diss. Leiden), Amsterdam: FED 1965, p. 192.

40 IJzerman 1991, p. 101.

41 R.E.C.M. Niessen & R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Inleiding formeel belastingrecht*, Den Haag: Sdu 2018, p. 371; R.E.C.M. Niessen, 'Wetsmisbruik en de Nederlandse belastingrechter', *TFB* 2018/18, p. 8.

42 Nieuwenhuizen 2010, p. 198.

43 HR 21 november 1984, ECLI:NL:HR:1984:AC8603, BNB 1985/32, m.nt. H.J. Hofstra, r.o. 4.1.

44 Betwist is of de afwezigheid van een 'reële, praktische betekenis' nog een dragend element is van de wetsontduikingstoets en of de miskenning van doel en strekking van de wet een cumulatief vereiste vormt. Zie bijvoorbeeld R.W.J. van der Struijk, 'Fraus legis – enkele observaties', in: L.J.A. Pieterse & R. van Scharrenburg (red.), *Springende punten. Liber Amicorum mr. P.J. van Amersfoort*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 319-326.

45 Concl. Moltmaker bij HR 21 november 1984, aant. 4.6.2, en het in voetnoot 24 geciteerde.

46 Buiten Nederland is dit dan al een gevestigde opvatting. Zie, naast de door Veth geciteerde auteurs, met name Rotondi 1911.

47 G. Veth, *Simulatie in het Privaatrecht* (diss. Amsterdam), Amsterdam: Kruyt 1921, p. 58.

van Koster die inhoudt dat de bestraffing van wetsontduiking slechts passend is in de aanwezigheid van een onzedelijk wetsontduikingsmotief. Die opvatting is volgens haar onjuist omdat deze zogenaamde bestraffing een vorm van wetsinterpretatie betreft: 'Verricht men hier te lande eenige handeling, waardoor men, zij het langs slink-schen weg, datgene bereikt, wat de wet heeft verboden, dan is deze handeling nietig; deze nietigheid is dan echter niet een gevolg van de onzedelijke bedoeling van den handelende, doch is uitsluitend uitvloeisel van juiste interpretatie der betrokken wetsbepaling.'⁴⁸ Of de handeling vanuit zedelijk oogpunt afkeuringswaardig is, is voor de interpretatie en toepassing van de wet van geen betekenis.⁴⁹ Vergelijkbare gevolgtrekkingen zijn te vinden bij Telders,⁵⁰ Scheltema,⁵¹ Van Dijck,⁵² Scheltens,⁵³ Schoordijk⁵⁴ en Kakebeke-van der Put (die overigens, anders dan de andere hier genoemde auteurs, de premisse van het argument niet aanvaardt).⁵⁵

Als deze auteurs aanvullende gronden aanvoeren voor de stelling dat het motief van de betrokkene bij de wetsinterpretatie (dan wel analogische of rechtsverfijnende wets-toepassing) geen rol kan spelen, herhalen zij in de kern twee al door de Italiaanse jurist Rotondi (1885-1918) gehanteerde argumenten. Ten eerste beoordeelt Rotondi de opvatting dat het motief van een rechtssubject het toepassingsbereik of de inhoud van een wettelijke bepaling zou kunnen beïnvloeden als conceptueel gebrekkig, strijdig met de 'juridische logica'.⁵⁶ Hij gaat ervan uit dat de inhoud en verbindendheid van een norm (qua norm) onafhankelijk moet zijn van de motieven van de normadressaat. Zeker kan een wettelijke bepaling rechtsgevolgen verbinden aan subjectieve factoren: de wet kan de strafmaat bijvoorbeeld laten afhangen van de aanwezigheid van opzet. Maar dát de wet een dergelijke strafmaat stelt, kan worden geconstateerd zonder acht te slaan op de motieven van de dader. Telders citeert Rotondi instemmend,⁵⁷ en Scheltema, die Rotondi's werk uitvoerig bespreekt, schrijft:

"Zonder een bepaald positief recht te beschouwen, kan men reeds opmerken, dat deze ontduikingswil eene vreemde figuur is. De toepassing eener dwingende norm zou afhankelijk zijn van den wil om haar te wederstreven. Welke reden is daarvoor aan te voeren? Over het algemeen toch is het objectieve recht – de naam zegt het reeds – een objectieve grootheid. Deze objectiviteit wordt gemeenlijk gerechtvaardigd met het adagium: een ieder wordt geacht de wet te kennen; de al dan niet bewustwording van het tegen wettelijk karakter eener handeling kan geene belemmering zijn voor de toepassing der wet. (...) Het blijft altijd mogelijk, dat iemand, zonder het te willen, eene norm schendt (...) Doet dit aan de werking der dwingende norm iets af? Wij kunnen daartoe met geen mogelijkheid redenen vinden."⁵⁸

Overwegingen met dezelfde strekking vinden wij ook later terug bij Scheltens. Scheltens betoogt dat de aanwezigheid van een 'afkeurenswaardige bedoeling van de belastingplichtige' geen invloed kan hebben op de 'omvang van de werking van de wet'. Als de rechter wil vaststellen of doel en strekking van een wettelijke bepaling door de belastingplichtige wordt miskend, dan bepaalt hij de grens van de werkingssfeer van de wet en 'die grens nu kan niet afhankelijk zijn van wat de belastingplichtige wenste te bereiken, of dit nu al of niet afkeurenswaardig is te noemen'.⁵⁹ Bovendien is onverschillig of de werkingssfeer wordt vastgesteld door middel van interpretatie dan wel met behulp van analogie: analogische wetstoepassing kan evenmin afhankelijk zijn van de motieven van de betrokkene.⁶⁰ Verburg maakt deze opvatting tot de zijne als hij stelt Scheltens' betoog slechts te willen amenderen door naast analogie op het belang van rechtsverfijning te wijzen en vervolgens besluit dat de toepassing van het leerstuk van de *fraus legis* 'in wezen toepassing van analogie c.q. rechtsverfijning' is.⁶¹

Tegen dit betoog kunnen twee bezwaren worden gemaakt. Ten eerste kan men met bijvoorbeeld Moltmaker het begrip van het recht als 'objectieve grootheid' verwerpen. Zijn concept van een rechtswet impliceert dat de betekenis van de wet afhankelijk is van de omstandigheden waarin zij wordt toegepast: 'het begrip "norm" [is] geen statisch gegeven', stelt hij, maar wordt steeds opnieuw 'geconcretiseerd in de rechterlijke beslissingen'.⁶² Daarmee veroorlooft hij zich de conclusie dat het toepassingsbereik van een norm, in omstandigheden van wetsontduiking, ook afhankelijk is van de motieven van de normadressaat. Ten tweede gaat het betoog niet op als men het leerstuk van wetsontduiking construeert als regel of beginsel van onge-

48 Veth 1921, p. 70.

49 Veth 1921, p. 71.

50 Telders, *WPNR* 1934, p. 233.

51 Scheltema, *RMThemis* 1936, p. 118-119.

52 J.E.A.M. van Dijck, 'De Wet Richtige Heffing 1925', in: *Belastingbesparing: voordrachten gehouden op de Belastingconsulentendag 1959*, Amsterdam: FED 1959, p. 39.

53 Scheltens 1975, p. 158.

54 Schoordijk, *WFR* 1997/6251, par. 2.5.

55 Kakebeke-van der Put 1961, p. 124: de verwerping van het motiefvereiste is begrijpelijk 'waar "fraude à la loi" slechts is een vorm van "violation de la loi" is ... Of men wetend, dan wel onwetend, met de bedoeling of zonder de bedoeling daartoe een handeling verricht in strijd met de wet is irrelevant.'

56 Rotondi 1911, p. 157. Hij volgt daarin op zijn beurt G. Ottolenghi, *La frode alla legge e la questione dei divorzi tra italiani naturalizzati all'estero*, Turijn: Unione Tipografico-Editrice 1909, p. 48 en Neff 1895, p. 19.

57 Telders, *WPNR* 1934, p. 233.

58 Scheltema, *RMThemis*, p. 118-119. Zie ook Kakebeke-van der Put 1961, p. 20.

59 Scheltens 1975, p. 159.

60 Scheltens 1975, p. 162.

61 Verburg 1980, p. 236.

62 Concl. Moltmaker bij HR 21 november 1984, aant. 4.5.2.

schreven recht. In dat geval staat het begrip van objectief geldende rechtsnormen niet in de weg aan de conclusie dat de werking ervan in concrete omstandigheden afhangt van de aan- of afwezigheid van subjectieve factoren. In die gevallen kan een (ook weer objectief geldende) ongeschreven regel of beginsel de rechtsgevolgen van de geïnterpreteerde wet corrigeren.⁶³ Rotondi's eerste kritiekpunt staat of valt dus met meer elementaire stellingnames over de aard van het recht en van het leerstuk van wetsontduiking.

Rotondi's tweede zorg heeft een meer uitgesproken rechtspolietiek karakter en daarmee een breder toepassingsbereik. Rotondi acht het onacceptabel dat de wet in de afwezigheid van een ontduikingsmotief niet zou worden gehandhaafd. Dat leidt tot een ongelijke en daarmee onrechtvaardige wetstoepassing.⁶⁴ In de Nederlandse literatuur vinden we bij Adriani een vroeg voorbeeld van de wijze waarop een beroep op rechtsgelijkheid in het belastingrecht de verwerping van het motiefvereiste kan impliceren. In een artikel over de grondslagen van de belastingheffing uit 1925, bekritiseert hij de aanpak van 'juridische belastingontduiking',⁶⁵ in zoverre de onoorbare motieven van de betrokkene bij het vaststellen ervan van belang worden geacht: belastingheffing behoort aan te sluiten bij 'een zeker economisch gebeuren' en de drijfveren van de belastingplichtige doen niet ter zake. Hij beklaagt zich daarom over het 'optreden speciaal tegen de juridische belastingontduikers'. Eist de economische realiteit een heffing, 'dan worde de belasting geheven, zoowel ten laste van hem die de handeling verrichte om aan den fiscus te ontkomen, als van hem die door motieven "les plus honorables" werd gedreven'.⁶⁶

Dit betoog wordt herhaald door Van Dijck, die nadrukkelijker de fundamentele rol van rechtsgelijkheid daarin benoemt. Stelt men voorop dat de 'fiscale behandeling gelijk dient te zijn van rechtstoestanden, welke naar hun economische betekenis identiek zijn', oordeelt hij, 'dan is irrelevant geworden het motief dat aan de rechtshandelingen ten grondslag ligt. Ook indien geen belastingbesparing beoogd is, is er geen reden om een aan een belaste toestand identieke verhouding buiten de belastingheffing te laten'.⁶⁷ De aan- of afwezigheid van een bedoeling tot wetsontduiking, concludeert ook Van Dijck, is alleen relevant voor de morele beoordeling van het handelen.⁶⁸

Dit betoog is aanvechtbaar voor zover het uitgaat van een specifieke – puur op de economische feiten geënte – invulling van het materiële belastingrecht. Maar ook als men slechts wijst op het belang van de gelijke toepassing van de wet in gelijke gevallen, onafhankelijk van de motieven van de belanghebbende, dan veronderstelt men daarmee wat men moet rechtvaardigen. Gaat men immers uit van het belang van het motief waarmee belastingbesparende gedragingen worden ondernomen, dan kan men daarin een objectieve rechtvaardiging vinden voor een ongelijke behandeling. Rotondi kon een wetstoepassing die afhankelijk wordt gesteld van de aanwezigheid van een ontduikingsmotief als onrechtvaardig beoordelen, omdat hij het belang van het ontduikingsmotief eerst als logisch ondeugdelijk had verworpen. Maar die verwerping is, zoals gezegd gebaseerd op juridisch-dogmatische overtuigingen die door voorstanders van het motiefvereiste worden bestreden.

Het beroep op het rechtsgelijkheidsbeginsel laat wel zien dat voorstanders van het motiefvereiste een rechtvaardiging verschuldigd zijn voor de ongelijke behandeling die volgt uit de aanwezigheid van het subjectieve element. Die rechtvaardiging is het onderwerp van de volgende paragraaf.

5. Rechtvaardiging van het motiefvereiste

De Nederlandse literatuur laat voor wat betreft de rechtvaardiging van het motiefvereiste een ontwikkeling zien die parallel loopt met de verruiming van de inhoud van dat vereiste. In de vroege literatuur spitst men de rechtvaardiging toe op het onzedelijke karakter van het *consilium fraudandi* dat vraagt om een 'sanctie' in de vorm van de handhaving van doel en strekking van de wet (paragraaf 5.1). Moderne auteurs zijn terughoudender met morele kwalificaties. Zij zien een doorslaggevend vrijdelingsmotief als voldoende rechtvaardiging van een 'inbreuk' op de rechtszekerheid die de wettekst gewoonlijk biedt (paragraaf 5.2). Het gaat steeds om argumenten van auteurs die accepteren dat de rechter onder omstandigheden doel en strekking van de wet mag laten prevaleren over de wettekst, maar daarvoor wel de aanwezigheid van een subjectief element vereisen.

5.1 Onzedelijke aantasting van het gezag van de wetgever

Morele verontwaardiging klinkt door in veel van de hier besproken bijdragen. Auteurs die het onzedelijke karakter van wetsontduiking als uitgangspunt nemen, zien in de opzettelijke wetsontduiking een gedraging die kwalitatief verschilt van een onopzettelijke miskenning van doel en strekking van de wet. De wetsontduiker frustreert de doelstellingen van de wet terwijl hij zich op haar bewoordingen te beroept en misbruikt daarmee een inherente zwakte van een op algemene regels gebaseerde rechtsorde; een

63 Zie ook Kakebeke-van der Put 1961, p. 124.

64 Rotondi 1911, p. 157-8.

65 In huidige terminologie gaat het Adriani om belastingontwikking: gedragingen waarbij men 'ter bereiking van het gestelde doel die rechtsvorm kiest, welke aanleiding zal geven tot het heffen van zoo weinig mogelijk belasting' (P.J.A. Adriani, 'Over de grondslagen der belastingheffing', *WPNR* 1925, afl. 2884, p. 237).

66 Adriani, *WPNR* 1925, p. 238.

67 Van Dijck 1959, p. 39.

68 Van Dijck 1959, p. 39.

zwakte die, om met Aristoteles te spreken, ligt 'aan de aard van de zaak zelf' want 'de materie van het menselijk handelen laat zich nu eenmaal niet vatten in algemene bepalingen'.⁶⁹ Daarom blijkt juist uit de aanwezigheid van het ontduikingsmotief een laakbare inbreuk op de rechtsorde die een 'sanctie' rechtvaardigt.

Naast Kusters wordt deze opvatting verdedigd door Begheyn en Moltmaker. De kern van het betoog van Begheyn vormt de stelling dat de wetgever recht heeft op nakoming van de door hem gewilde orde, die niet altijd volmaakt in de wet tot uitdrukking komt:

"De wetgever kan onmogelijk zijn wil in algemene formules omschrijven, maar is gedwongen een zekere feitelijke verhouding aan zijn regels ten grondslag te leggen. Men behoort hiervan geen misbruik te maken. De wetgever heeft het recht naleving van de door hem gewilde orde te eisen; het is bovendien een morele plicht zich daaraan te onderwerpen. Het niet nakomen van deze plicht rechtvaardigt het geven van sancties."⁷⁰

Deze plicht verzaakt de wetsontdruiker die zich opzettelijk onttrekt aan de door de wetgever gewilde rechtsgevolgen. Net als Kusters identificeert Begheyn de ontduikingsbedoeling als constitutief voor de wetsontdruiking: slechts in die bedoeling wordt het gezagsondermijnende karakter van het handelen zichtbaar en rechtvaardigt dit daarom een buitengewone wetstoepassing.⁷¹ In antwoord op Scheltema – die zoals gezegd het belang van motieven in dit verband ontkent – stelt Begheyn dat de wet inderdaad kan worden toegepast op diegene die de wet niet kent of niet weet ermee in strijd te handelen, maar enkel voor zover sprake is van gewone wetsinterpretatie. 'In geval van *consilium fraudandi* moet echter een buitengewone interpretatie toegepast worden op grond van het dan in buitengewone mate aangetaste gezag van den wetgever ... Het is deze meerdere ernst van de aantasting, die een meerdere sanctie eist en rechtvaardigt.'⁷²

Moltmaker geeft een vergelijkbare rechtvaardiging. Het is een 'inbreuk op de rechtsorde' wanneer opzettelijke wetsontdruiking wordt gehonoreerd.⁷³ Pogingen van een belastingplichtige om door bepaalde kunstgrepen onder de belastingheffing uit te komen zijn laakbaar, en de laakbaarheid is gelegen in de opzettelijkheid waarmee de werking van de wet gefrustreerd wordt. In normale omstandigheden mogen belastingplichtigen ervan uitgaan dat hun belastingsschuld wordt vastgesteld aan de hand

van uitdrukkelijke wetsbepalingen.⁷⁴ Echter, in de aanwezigheid van de opzet tot wetsontdruiking is het beroep van de belastingplichtige op de wettekst niet te goeder trouw, en is de bestrijding van wetsontdruiking gerechtvaardigd.⁷⁵

Over het bestaan van de door Kusters, Begheyn en Moltmaker veronderstelde morele plicht kan men twisten.⁷⁶ Neemt men die als uitgangspunt, dan blijft het de vraag of daarmee een voldoende basis wordt geboden voor de rechtvaardiging van het motiefvereiste. Op basis van die veronderstelde plicht moet men immers ook de onopzettelijke miskenning van doel en strekking van de wet als moreel laakbaar veroordelen. Niet is in te zien waarom het opzettelijk ontduiken van de rechtsgevolgen van een wettelijke bepaling immoreel zou zijn, als men overigens niet verplicht is die rechtsgevolgen te aanvaarden. Inderdaad stelt Begheyn in de hierboven geciteerde passage uitdrukkelijk dat het bij wetsontdruiking uiteindelijk gaat om het niet nakomen van de plicht tot onderwerping aan de wil van de wetgever. Deze plicht verzaakt men eveneens door zonder wetsontdruikingsmotief, maar bijvoorbeeld vanwege onoplettendheid, de door de wetgever gewilde rechtsgevolgen te ontlopen. Waarom zijn dergelijke gedragingen volgens Begheyn niet evenzeer onderhevig aan een gerechtvaardigde sanctie? Enerzijds wijst hij op de 'meerdere ernst'⁷⁷ van de opzettelijkheid waarmee het gezag van de wetgever wordt aangetast. Anderzijds antwoordt hij op Scheltema, die stelt dat onwetendheid over de wet of over de strijdigheid van handelen met de wet niet aan wetshandhaving in de weg kan staan, dat dit uitgangspunt slechts geldt voor gewone wetsinterpretatie. Maar daarmee is geen principieel antwoord gegeven. Het verklaart niet waarom een buitengewone wetsinterpretatie ongepast zou zijn als sanctie op de (weliswaar minder ernstig) laakbare onopzettelijke miskenning van doel en strekking van de wet. Dit geldt ook voor Moltmakers punt dat het beroep op de wet door de onopzettelijke wetsontdruiker te goeder trouw is; dat neemt de laakbaarheid van zijn inbreuk op de rechtsorde niet weg (ook al is deze minder ernstig).

Hoe dan ook verdient opmerking dat deze rechtvaardiging van het motiefvereiste een klassieke invulling het subjectieve element veronderstelt: juist vanwege de opzet tot wetsontdruiking zijn de betreffende gedragingen volgens

69 Aristoteles, *Ethica Nicomacheia* V.14, 1137b, geciteerd in Happé 2011a, par 1.7. Happé spreekt in dit verband van 'de weerloze kant van het belastingrecht' (Happé 2011a, Inleiding).

70 Begheyn, *WPNR* 1946, p. 177.

71 Begheyn, *WPNR* 1946, p. 178; Koster 1917, p. 171.

72 Begheyn, *WPNR* 1946, p. 178.

73 Moltmaker 1968, p. 51.

74 Moltmaker 1968, p. 50.

75 Moltmaker 1972, p. 12. In gelijke zin Nieuwenhuizen 2010, p. 189.

76 Zie bijvoorbeeld Schuttevâer 1956, p. 44: 'Bestaat er, met andere woorden, een algemene morele norm met een voldoende objectief en concreet karakter? Het antwoord moet, dunkt mij, in beginsel ontkennend luiden. Als men reeds op het gebied van het ontduiken van belastingen (waar men dus duidelijk en rechtstreeks de geschreven wet schendt) zeer uiteenlopende oordeelsvellingen vindt nopens het ethisch aspect daarvan, hoeveel te meer zal zulks dan het geval zijn op een gebied waar van rechtstreekse wetsschennis geen sprake is?'

77 Begheyn, *WPNR* 1946, p. 178.

deze auteurs laakbaar, is een beroep op de wettekst niet te goeder trouw, en is een sanctie gerechtvaardigd. Toetst men echter of sprake is van een doorslaggevend belastingverijdelingsmotief, dan is daarmee niets gezegd over de aanwezigheid van een moreel laakbare ontduikingsbedoeling (al was het maar omdat belastingverijdeling niet noodzakelijkerwijs wordt bereikt door middel van wetsontduiking). De hier besproken rechtvaardiging is daarom nog maar van beperkte betekenis voor de hedendaagse jurisprudentie.

5.2 *Verspelen van aanspraak op rechtszekerheid*

De moderne invulling van het motiefvereiste wordt in de literatuur geplaatst in het perspectief van het belang van de rechtszekerheid. Kortweg is het uitgangspunt dat het gelijkheidsbeginsel vraagt om een gelijke toepassing van de wet, in beginsel ongeacht de motieven waarmee men handelt. Echter alleen in de aanwezigheid van het subjectieve element is de 'doorbreking' van het legaliteitsbeginsel en de daarmee gepaard gaande rechtsonzekerheid te rechtvaardigen, die het gevolg is van de toepassing van het leerstuk van de wetsontduiking. Deze denkwijze lijkt zijn oorsprong te vinden in een opmerking van Hofstra (als Minister van Financiën) over het type belastingconstructies dat met antimisbruikbepalingen kan worden aangepakt. Bedacht moet worden dat deze constructies 'in de regel liggen in het schemerige grensgebied van wat, gezien de doelstelling van de belastingheffing, nog juist door de beugel kan en wat deze grens net overschrijdt. Het spreekt vanzelf', stelt Hofstra, dat 'wanneer men in het grensgebied gaat avonturen', men niet mag verwachten 'in dezelfde mate als elders met de waarborg van de rechtszekerheid te worden omgeven'.⁷⁸ In dit beeld van de fiscale fortuinzoeker die een kans op financieel voordeel moet bekopen met een verminderde rechtszekerheid, hebben auteurs een rechtvaardiging gezien voor het moderne motiefvereiste. Daarbij zijn drie argumenten te onderscheiden die in verschillende constellaties in het werk van deze auteurs terugkomen.

Volgens de eerste rechtvaardiging verzekert het motiefvereiste de voorzienbaarheid van de toepassing van het leerstuk. Bij IJzerman vinden we een scherpe formulering:

"Indien het motief-vereiste wordt gesteld is het voor een belanghebbende kenbaar dat de kans bestaat, dat de fiscale gevolgen van zijn handelen op grond van *fraus legis* anders zullen worden bepaald dan voortvloeit uit de geïnterpreteerde wettekst. Nu het belanghebbende duidelijk kan zijn dat de beoogde fiscale gevolgen van zijn handelingen niet zullen worden aanvaard, is de wetstoepassing te zijnen aanzien niet willekeurig en staat het legaliteitsbeginsel in zoverre

niet in de weg aan een doorbreking van de door de wettekst in principe geboden rechtszekerheid."⁷⁹

Omdat belastingplichtigen inzicht hebben in hun eigen drijfveren, en dus weten of zij handelen met een doorslaggevend belastingverijdelingsmotief, is hen op voorhand duidelijk of er een risico bestaat dat een buitengewone wetsinterpretatie zal worden toegepast.⁸⁰ Daarmee is volgens IJzerman de rechtszekerheid geborgd.⁸¹

Deze eerste rechtvaardiging voor het stellen van een motiefvereiste is evident ondeugdelijk. De kans op de 'doorbreking' van de rechtszekerheid wordt niet beter kenbaar of voorzienbaar door introductie van het motiefvereiste. De kenbaarheid daarvan is allereerst afhankelijk van de kenbaarheid van de door de rechter gehanteerde voorwaarden bij de toepassing van het leerstuk van de wetsontduiking. Voor deze kenbaarheid is niet van belang of de rechter wel of geen motiefvereiste stelt.⁸² Daarnaast heeft de introductie van dat vereiste geen invloed op de (kenbaarheid van de) omvang van het risico en de geboden rechtszekerheid. Neem de doorslaggevend fiscaal gemotiveerde belastingplichtige: de onzekerheid over de vraag of zijn gedragingen als wetsontduiking zullen worden beoordeeld wordt niet groter of kleiner door de introductie van het subjectieve element als cumulatief vereiste. Natuurlijk wordt de onzekerheid voor de niet fiscaal gemotiveerde belastingplichtige met de introductie van het motiefvereiste weggenomen. Het motiefvereiste beperkt in die zin het toepassingsbereik van het leerstuk. Maar daarmee vergroot het nog niet de voorzienbaarheid van de mogelijke toepassing voor de belastingplichtigen die wel onder het toepassingsbereik vallen.

Een tweede argument faalt om een vergelijkbare reden. Auteurs benadrukken dat de fiscaal gemotiveerde belastingplichtige weet dat hij zich blootstelt aan de mogelijkheid dat het leerstuk van de wetsontduiking zal worden toegepast. Daarmee is sprake van een risicoaanvaarding

78 H.J. Hofstra, *Handelingen II*, deel I 1957/58, 25 februari 1958, p. 872, lk.

79 IJzerman 1991, p. 104-5. Ook R.L.H. IJzerman, 'Vergroting en verkleining van rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en doelmatigheid in het belastingrecht door toepassing van *fraus legis*', in: C.W. Maris e.a. (red.), *Recht, rechtvaardigheid en doelmatigheid*, Deventer: Kluwer 1990, p. 267. R.E.C.M. Niessen, 'Fraus legis in de 21^e eeuw', *NTFRB* 2011/6, par. 5: 'Ingeval de belasting wordt geheven met toepassing van de leer van de wetsontduiking, wordt de wet niet toegepast op de feiten zoals deze hebben plaatsgevonden (...) Het is daarom noodzakelijk om aan deze vorm van wetstoepassing extra waarborgen voor de belastingplichtige te verbinden. Het vereiste van het ontgaansmotief biedt die waarborg aangezien een belastingplichtige zelf kan weten met welk oogmerk hij de transacties heeft verricht, en dus ook welk procesrisico hij loopt.' Niessen & Niessen-Cobden 2018, p. 374. *Vakstudie Algemeen Deel*, art. 31 AWR, aant. 2.3.2.

80 IJzerman 1991, p. 102.

81 IJzerman 1991, p. 102.

82 Van belang is wel dat de rechter de criteria – welke dat ook zijn – consistent toepast. Voor zorgen daaromtrent in verband met het leerstuk van de wetsontduiking, zie Ch.J. Langereis, 'Over de voorspelbaarheid van het fiscale recht', *FED* 1989/578, par. 3.

die de rechtsonzekerheid die het gevolg is van de mogelijke toepassing van het leerstuk rechtvaardigt. Dit argument schemert bijvoorbeeld door in de volgende passage van Niessen:

“Aan het vertrouwen dat de burger aan de wet mag ontnemen, komt per definitie een eind zodra hij of zij bewust handelingen verricht die geen ander doel hebben dan de belastingheffing geheel of gedeeltelijk onmogelijk te maken. Daarmee is het vereiste van het anti-fiscale motief gegeven en verklaard: het legitimeert de afwijking van de normale wetstoepassing door de rechter. Belanghebbende weet dat hij louter uit fiscaal winstbejag handelt en dat hij zich daarmee in de “gevaarzone” begeeft.”⁸³

Of bondiger, in de woorden van Wattel: ‘alleen wie opzettelijk antifiscaal kaatst, moet de frauslegiaanse bal verwachten en dus niet klagen over aantasting van zijn rechtszekerheid en van het fiscale legaliteitsbeginsel’.⁸⁴ Het probleem zit hem in het woordje ‘dus’. Toetst de rechter bij de toepassing van het leerstuk van de wetsontduiking aan het motiefvereiste, dan wordt de belastingplichtige keuzevrijheid geboden zich wel of niet bloot te stellen aan het risico van een afwijkende wetstoepassing, en in de hier bedoelde omstandigheden aanvaardt de belastingplichtige dit risico. Maar de vraag is waarom de blootstel-

ling van de belastingplichtige aan dit risico passend is, gegeven de aanwezigheid van het ‘anti-fiscale’ motief. Waarom dient (alleen) de doorslaggevend fiscaal gemotiveerde belastingplichtige dit risico redelijkerwijs te dragen? Het feit dat hij dit risico accepteert is daarop als antwoord onvoldoende.⁸⁵

Deze tweede rechtvaardiging heeft met de eerste gemeen dat geen antwoord wordt gegeven op de vraag naar de geschiktheid van de ‘sanctie’ van rechtsonzekerheid in relatie tot de aanwezigheid van een doorslaggevend belastingverijdelingsmotief. De derde en laatste rechtvaardiging doet dat wel: de belastingplichtige verspeelt zijn ‘recht’ op rechtszekerheid als hij handelt op grond van doorslaggevende belastingverijdelingsmotieven. Dit idee motiveert Ijzerman als hij stelt dat de ‘rechtszekerheid die in beginsel wordt geboden door de wet’ niet ‘bedoeld is’ voor ‘degenen die zich slechts richten op de frustratie van de werking van die wet’.⁸⁶ Dergelijk handelen ‘verdient’ niet dezelfde bescherming als handelen op basis van reële, niet-fiscale economische motieven.⁸⁷ We vinden dit betoog ook terug in de Cursus Belastingrecht:

“Wordt aan dit [motief]vereiste voldaan, dan verspeelt de belastingplichtige als het ware zijn recht op rechtsvinding aan de hand van de toepassing van de normale interpretatiemethoden en wordt een ultimatum remedium ingezet om tot een door de rechter gewenst rechtsgevolg te komen.”⁸⁸

Helaas zeggen de auteurs verder weinig over de overwegingen die het op deze wijze onthouden van rechtszekerheid aan de doorslaggevend fiscaal gemotiveerde belastingplichtige zou moeten ondersteunen. Omdat Ijzerman in dit verband spreekt over een motief de werking van de wet te frustreren, zou men kunnen denken dat hij in feite uitgaat van de aanwezigheid van een opzet tot wetsontduiking.⁸⁹ Uit de aanwezigheid van een belastingverijdelingsmotief wordt dan een bewuste miskenning van doel en strekking van de wet afgeleid: de belastingplichtige heeft gepoogd een adequate werking van de wet te frustreren zodat zijn beroep op de wettekst niet te goeder trouw is en hij daaraan geen vertrouwen mag ontnemen.

83 Niessen, *TFB2018/18*, p. 8. Ook, *Vakstudie Algemeen Deel*, art. 31 AWR, aant. 1.9.5, waar de rechtvaardiging van het motiefvereiste wordt gevonden in het feit dat de belastingplichtige ‘door zijn overwegend fiscaal gemotiveerde handeling het risico van de toepassing van analogie heeft aanvaard.’ G.J.M.E. de Bont, ‘De economische realiteit’, in: J. van der Geld & I. van Vijfeijken (red.), *Rijkersbundel*, Tilburg: Tilburg University 2013, p. 18: ‘Ook bij toepassing van *fraus legis* is de inbreuk op de rechtszekerheid acceptabel, nu daarvan slechts sprake kan zijn indien door de inspecteur aannemelijk wordt gemaakt dat de uitgevoerde transacties plaatsvonden met als doelstelling de belastingheffing te ontgaan. Als een belastingplichtige ervoor kiest de (mooiste) bloempjes bij het ravijn te willen plukken, weet hij dat hij een risico neemt. Een beroep op rechtszekerheid komt hem verminderd toe.’ Nog een andere versie van dit argument is mogelijk te vinden in C.B. Bavink & R.P.C. Cornelisse, ‘*Fraus legis*; het normvereiste toegespitst op het Hunkemöller-arrest’, *WFR* 2022/43, par. 2. Na te stellen dat belastingplichtigen in beginsel mogen vertrouwen op de tekst van de belastingwet, vervolgen zij dat, ‘[i]ndien men op het scherp van de fiscale snede gaat acteren en zulks omwille (doorslaggevend motief) van het nagestreefde fiscale voordeel dan is sprake van het aanvaarden van een risico waarvan het redelijk is dat bij manifestatie van het risico de gevolgen daarvan niet worden gelegd bij het collectief maar bij het individu (i.c. de belastingplichtige).’ Met de manifestatie van het risico bedoelen de auteurs de omstandigheid dat de belastingplichtige doel en strekking van de wet miskent. Uit de rest van hun betoog wordt niet volledig duidelijk wat hen leidt tot het oordeel dat het redelijk is dat enkel doorslaggevend fiscaal gemotiveerde belastingplichtigen de gevolgen van deze miskenning – in de vorm van een ‘doorbreking’ van de rechtszekerheid – moeten dragen. Zijn zij tot die conclusie gekomen op basis van de overweging dat deze belastingplichtigen het risico daarop hebben aanvaard, dan vormt ook dit een voorbeeld van de hier bedoelde tweede rechtvaardiging.

84 Concl. A-G P.J. Wattel, ECLI:NL:PHR:2013:701 bij HR 26 juli 2013, *V-N* 2013/54.10, aant. 8.1.

85 Neem de volgende analogie: het feit dat iemand een bestraffende wet opzettelijk overtreedt, vormt geen rechtvaardiging voor het bestaan van de wet: gevraagd naar zo een rechtvaardiging, zou het absurd zijn te antwoorden dat de overtreder de wet kent en de sanctie dus accepteert.

86 Ijzerman 1991, p. 89.

87 Ijzerman 1991, p. 102.

88 F. Belhaj, *Cursus belastingrecht, Methoden van rechtsvinding. Interpretatiemethoden en fraus legis*, FBR.7.5.4.A Inleiding. Mogelijk komt dit idee ook tot uitdrukking in de bij voetnoot 84 geciteerde passage, als Niessen stelt dat de doorslaggevend fiscaal gemotiveerde belastingplichtige ‘per definitie’ geen vertrouwen mag ontnemen aan de wettekst.

89 Zie ook Nieuwenhuizen 2010, p. 189, die het in een adem heeft over ‘het vrijdelen van belasting dus het beogen van gevolgen die in strijd zijn met doel en strekking van de wet’.

We zijn dan terug bij de in paragraaf 5.1 besproken rechtvaardiging van het motiefvereiste. Daar merkte ik al op dat die rechtvaardiging niet gebruikt kan worden voor de moderne invulling ervan. De aanwezigheid van een doorslaggevend belastingverijdelingsmotief impliceert immers niet een subjectieve miskening van doel en strekking van de wet, en het beroep van de betrokkene op de wettekst is daarmee ook niet zonder meer te kwader trouw.

Merk op dat het de belastingplichtige in beginsel niet alleen vrijstaat om de 'fiscaal voordeligste' weg te kiezen,⁹⁰ maar óók om die keuze te maken op grond van doorslaggevend fiscale motieven.⁹¹ Dat is slechts anders als hij daarmee doel en strekking van de wet miskent. Er is een categorie gedragingen waarbij voldaan wordt aan het moderne motiefvereiste, maar die geen wetsontduiking kan opleveren omdat wordt gehandeld in overeenstemming met de doelstellingen van de wet. Ik zie geen reden waarom de belastingplichtige in dat geval zijn recht op rechtsvinding aan de hand van normale interpretatiemethoden zou verspelen. Men kan tegenwerpen dat in de bedoelde omstandigheden buitengewone interpretatiemethoden niet aan de orde kunnen zijn, omdat er immers geen sprake is van een miskening van doel en strekking van de wet. Maar die repliek doet geen recht aan de rechtsonzekerheid die gepaard gaat met de blootstelling aan de káns daarop. Wellicht zien auteurs dit over het hoofd als zij suggereren dat een 'inbreuk' op de rechtszekerheid slechts veroorzaakt wordt door de daadwerkelijke toepassing van het leerstuk.⁹² Maar de rechtszekerheid is gelegen in de voorspelbaarheid of voorzienbaarheid van de interpretatie en toepassing van de wet in de rechterlijke beslissing.⁹³ Die is ook in het geding bij de mógelijke toepassing ervan.

Als men desalniettemin voet bij stuk houdt en stelt dat het beroep van de doorslaggevend fiscaal gemotiveerde belastingplichtige op de wettekst te kwader trouw is en deze belastingplichtige daarom geen beroep toekomt op de wettekst, dan kan men de al onder 5.1 besproken vraag herhalen waarin de laakbaarheid van het subjectieve element gelegen is en hoe dit het stellen van een motiefvereiste rechtvaardigt.

6. Conclusie

In de hiervoor besproken rechtvaardigingen voor het stellen van een motiefvereiste wordt verondersteld dat het vereiste functioneert als cumulatieve toepassingsvoorwaarde (naast het normvereiste), zodat daarmee het bereik van het leerstuk wordt beperkt:⁹⁴ enkel belastingplichtigen die handelen met de opzet de wet te ontduiken dan wel met een doorslaggevend belastingverijdelingsmotief, worden blootgesteld aan de mogelijke toepassing van een buitengewone wetsinterpretatie die recht doet aan doel en strekking van de wet. Men kan echter ook denken dat het motiefvereiste niet als cumulatief criterium functioneert, maar als hulptoets bij het vaststellen van een miskening van doel en strekking van de wet. Dat was bijvoorbeeld al de opvatting van Beelaerts van Blokland en mogelijk ook die van Meijers.⁹⁵ Recentelijk heeft Van der Struijk erop gewezen dat het motiefvereiste in de overwegingen van de Hoge Raad niet altijd duidelijk functioneert als zelfstandig criterium, maar in sommige gevallen onderdeel lijkt te vormen van het normvereiste: dat sprake is van een miskening van doel en strekking van de wet volgt in die gevallen uit de 'voorliggende (te gekunstelde) feiten en omstandigheden, inclusief het belastingverijdelingsoogmerk van de belastingplichtige'.⁹⁶ In dat geval missen de hiervoor besproken kritieken op, en rechtvaardigingen van, een motiefvereiste doel. Enerzijds staat de rechtsgelijkheid en objectiviteit van de wet niet in de weg aan de toets van een subjectief element, omdat de wet geïnterpreteerd naar haar doel en strekking in dat geval verwijst naar de aanwezigheid van een motief. Anderzijds beperkt het motiefvereiste niet het toepassingsbereik van het leerstuk (het vormt eerder een uitbreiding ervan) en het behoeft daarom geen speciale rechtvaardiging in het licht van de rechtsgelijkheid. Deze overwegingen zijn ook van belang voor het voorstel van Happé om het motiefvereiste te laten vervallen, zodat de rechter agressieve ontwijkingsstructuren doeltreffender kan aanpakken. Dat voorstel is slechts begrijpelijk voor zover het motiefvereiste als cumulatief criterium functioneert, en dus de 'slagvaardigheid' van de rechter beperkt.⁹⁷ Maar voor zover dat inderdaad het geval is, stel ik vast dat hiervoor besproken rechtvaardigingen voor het stellen van een motiefvereiste niet aan dat voorstel in de weg staan. Argumenten in de vroege literatuur die uitgaan van de

90 Schuttevâer 1956, p. 38; Geppaart 1965, p. 189; Scheltens 1975, p. 158; IJzerman 1991, p. 100.

91 Dat lijkt me bijvoorbeeld geïmpliceerd in de stelling dat de 'belastingplichtige het recht heeft om binnen de door het recht gestelde grenzen ernaar te streven de door hem te betalen belasting te matigen' (Niessen, *TFB* 2018/18, p. 8). Ook De Bont 2011, p. 28-29.

92 Bijvoorbeeld IJzerman 1991, p. 102: 'Toepassing van *fraus legis* is een doorbreking van de rechtszekerheid geboden door de wettekst.' Hij lijkt daarmee te denken dat inbreuken op de rechtszekerheid bestaan in afwijkingen van het fiscale legaliteitsbeginsel van art. 104 Grondwet, op basis waarvan de belastingplichtige heffing volgens de letter van de wet zou mogen verwachten. Toepassing van *fraus legis* laat die verwachting dan onvervuld.

93 Concl. Moltmaker bij HR 21 november 1984, aant. 4.5.1; Nieuwenhuizen 2010, p. 42.

94 Of, in het geval van Moltmaker, weliswaar niet cumulatief – omdat het subjectieve element in het geval van wetsontduiking volgens Moltmaker onderdeel vormt van de geïnterpreteerde wet –, maar wel steeds noodzakelijk. Hetzelfde geldt waarschijnlijk voor Nieuwenhuizen.

95 Beelaerts van Blokland 1933, p. 6 stelt dat '[z]onder te letten op het feit eener frauduleuze bedoeling (...) vele ontduikingen niet achterhaald' kunnen worden. Meijers 1937, p. 719-720 ziet de aanwezigheid van het subjectieve element onder omstandigheden als voorwaarde om te kunnen vaststellen dat aan het objectieve element voldaan is.

96 Van der Struijk 2017, p. 326.

97 Zie ook De Bont 2011, p. 29.

aanwezigheid van een opzet tot wetsontduiking zijn niet zonder meer relevant voor de moderne praktijk waarbij getoetst wordt of sprake is van een doorslaggevend belastingverijdelingsmotief. Rechtvaardigingen in de moderne literatuur schieten tekort, omdat daaruit niet duidelijk wordt waarom de doorslaggevend fiscaal gemotiveerde belastingplichtige gerechtvaardigd onderhevig is aan de 'sanctie' van rechtsonzekerheid. En in afwezigheid daarvan legt het feit dat de belastingplichtige het risico van de toepassing van het leerstuk heeft voorzien en bewust heeft aanvaard, geen gewicht in de schaal.