

Het pleitbaar standpunt: kruisbestuiving?

Binnen het fiscale boeterecht neemt het pleitbaar standpunt een belangrijke plaats in. Een geslaagd beroep hierop heeft tot gevolg dat er, ondanks een fout in de aangifte, geen boete kan worden opgelegd. Dit leerstuk is ontwikkeld door de belastingrechter. De strafrechter heeft er vervolgens ongeveer twintig jaar over gedaan om het ook in fiscale strafzaken toe te passen. Maar daarbij blijkt wel een verschil in benadering. Waar voor de belastingrechter de pleitbaarheid louter objectief moest worden beoordeeld, bekijkt de strafrechter dat meer subjectief. Op 1 april 2012 deed de belastingkamer van Hof Amsterdam echter een opmerkelijke uitspraak.



**Guido de Bont en
Annabel Vissers**
*Prof. mr. dr.
G.J.M.E. de Bont en
mr. A.B. Vissers zijn
als advocaat ver-
bonden aan De
Bont Advocaten te
Amsterdam*



Het opmerkelijke zit hem hierin dat de belastingkamer van Hof Amsterdam expliciet aansluiting zocht bij de lijn van de strafkamer van de Hoge Raad.¹ Ook de belastingkamer van de Hoge Raad lijkt die kant op te gaan.² Hoewel dus de figuur van het pleitbaar standpunt uit het belastingrecht komt en pas in een later stadium door de strafrechter is aanvaard, zoekt de belastingrechter nu expliciet aansluiting bij de jurisprudentie van de strafrechter.

De vraag of sprake was van een pleitbaar standpunt, werd in het belastingrecht objectief getoetst. Wanneer in een geschil het pleitbaar standpunt als een konijn uit de hoge hoed werd getoverd, leek de belastingrechter niet geïnteresseerd in de vraag of dat konijn daadwerkelijk al die tijd in de hoed had gezeten. Oftewel, in de vraag of het desbetreffende standpunt de belanghebbende daadwerkelijk voor ogen had gestaan op het moment van doen van de aangifte. Deze vraag bleek voor de strafrechter juist van doorslaggevend belang. Moet de uitspraak van Hof Amsterdam worden beschouwd als een witte raaf of is de belastingrechter nu ook het nieuwsgierigste jongetje van de klas dat wil vaststellen waar dat konijn precies vandaan komt?

Achtergrond

Dat het pleitbaar standpunt zich in eerste instantie juist binnen het belastingrecht heeft ontwikkeld, is

niet zo vreemd. De belastingwetgeving eist immers van praktisch alle inwoners dat in ieder geval eenmaal per jaar belastingaangifte wordt gedaan. Dat dient tijdig, juist en volledig te gebeuren. Dit kan niet alleen voor de leek, maar ook voor de doorgewinterde belastingadviseur nogal wat voeten in de aarde hebben. Het invullen van de aangifte vereist immers een zekere fiscale kwalificatie van de onderliggende feiten. Het niet, niet volledig of onjuist doen van aangifte kan leiden tot het opleggen van verzuim- en/of vergrijpboeten en kan zelfs tot gevolg hebben dat de belastingplichtige en/of diens belastingadviseur strafrechtelijk worden vervolgd.

Het steeds complexer en omvangrijker worden van de fiscale wet- en regelgeving, alsook het gebruik van open normen in het belastingrecht, hebben ten grondslag gelegen aan het reeds in 1984 – toen de boete nog verhoging werd genoemd – door de Hoge Raad geïntroduceerde pleitbaar standpunt.³ Feteris overwoog in zijn noot onder een later arrest van de Hoge Raad waarin het pleitbaar standpunt aan de orde was:

Het arrest maakt duidelijk dat de belastingrechter niet snel een boete aanvaardt wanneer de wet een open norm hanteert, en de belastingplichtige die buiten de werking van die norm wenst te blijven daartoe een structuur opzet die nogal scherp aan de wind vaart, om in scheepvaarttermen te blijven.

Dat lijkt mij ook terecht: wanneer de fiscale wetgever ervoor kiest om vage normen te formuleren, behoort de daaruit voortvloeiende onzekerheid niet tot een verhoogd boeterisico voor de belastingplichtigen te leiden.⁴

Deze in de jurisprudentie ontwikkelde figuur wordt door de belastingkamer van de Hoge Raad erkend als sprake is van een standpunt dat zodanig pleitbaar wordt geacht dat een belanghebbende mocht menen juist te handelen. Een beroep op een pleitbaar standpunt leidt ertoe dat, wanneer men een standpunt inneemt dat alhoewel onjuist, toch in redelijkheid verdedigbaar is, het opleggen van een sanctie uitblijft.⁵ Een pleitbaar standpunt kan betrekking hebben op zowel een feitelijke kwestie als een juridisch geschilpunt.⁶ Sinds 2000 heeft het tevens een plek veroverd in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB). Van een pleitbaar standpunt is volgens dit BBBB sprake als 'een door belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen. Een pleitbaar standpunt sluit het opleggen van zowel een verzuimboete als een vergrijpboete uit.'⁷

Objectieve invulling

Het pleitbaar standpunt heeft in de jurisprudentie van de belastingkamer een objectieve invulling gekregen.⁸ Zo overweegt de Hoge Raad in zijn arrest van 23 september 1992:

Bij de beantwoording van de vraag of terecht een verhoging is opgelegd, dient in aanmerking te worden genomen dat voor het standpunt (...) zodanige argumenten zijn aan te voeren dat niet kan worden gezegd dat belanghebbende door bedoeld standpunt in te nemen dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat het aan haar opzet of grove schuld is te wijten dat van haar te weinig belasting is geheven.⁹

Het gaat zodoende om de vraag of aan de gedraging een standpunt dat men niet verwijtbaar handelde, ten grondslag kan liggen, en niet of dat standpunt daar ook daadwerkelijk aan ten grondslag heeft gelegen. Het standpunt dient naar objectieve maatstaven pleitbaar te zijn. Dit heeft tot gevolg dat een slimme gemachtigde bijvoorbeeld tijdens de fase van beroep nog een pleitbaar standpunt zou kunnen formuleren. Wanneer dat standpunt objectief pleitbaar was, kon men op deze wijze aan een boete ontsnappen.

Strafrecht

De strafkamer van de Hoge Raad heeft er tot 2005 over gedaan om het pleitbaar standpunt met zoveel woorden te omarmen.¹⁰ Dat dit zo lang heeft geduurd, is niet verwonderlijk. Het leerstuk valt namelijk maar

Het pleitbaar standpunt heeft in de jurisprudentie van de belastingkamer een objectieve invulling gekregen

moelijk in de strafrechtelijke dogmatiek in te passen. Dat de strafrechter vervolgens helemaal moeite heeft met de objectieve benadering van de belastingkamer, mag gelet op de achterliggende gedachte van het strafrecht nog minder verbazing wekken.¹¹

Anders dan in het fiscale recht heeft het pleitbaar standpunt binnen het strafrecht dan ook een subjectieve invulling gekregen.¹² De strafrechter toetst steeds of de belastingplichtige, of diens adviseur, een bepaald standpunt op het moment van doen van de aangifte ook daadwerkelijk voor ogen stond. Subjectieve elementen als wetenschap van de verdachte en het tijdstip waarop het standpunt is ingenomen, spelen daarbij een rol. Dit komt heel duidelijk naar voren in het arrest van de strafkamer van de Hoge Raad van 6 maart 2012. Deze zaak betrof de vervolging van een belastingadviseur wiens telefoon – toevallig, het had met de zaak niets te maken – door de politie werd getapt. Daardoor was volstrekt duidelijk dat hij *zelf* meende dat de desbetreffende aangifte vierkant fout was. In de strafzaak tegen hem wegens medeplegen van het doen van onjuiste aangifte kwam de verdediging op de proppen met opinies van twee professoren in het belastingrecht, die een op zichzelf overtuigend verhaal hadden waarmee het standpunt als het ware pleitbaar werd gepraat. Die vlieger ging evenwel niet op:

Bij de beoordeling van het middel moet worden vooropgesteld dat indien de verdachte het verweer voert dat hij bij het doen van belastingaangifte heeft gehandeld op grond van een zogenoemd fiscaal pleitbaar standpunt, de rechter dient te beoordelen of hij redelijkerwijs kon en mocht menen dat de wijze waarop hij die aangifte heeft gedaan, toelaatbaar was (vgl. HR 8 februari 2005, LJN AR3719). Indien de rechter evenwel vaststelt dat de verdach-

Anders dan in het fiscale recht heeft het pleitbaar standpunt binnen het strafrecht een subjectieve invulling gekregen



Een verschil in benadering tussen het strafrecht en het fiscale recht kan vergaande gevolgen hebben

te, toen hij deze aangifte deed niet in de veronderstelling verkeerde dat de wijze waarop deze aangifte is gedaan toelaatbaar was, stuit het verweer reeds op die vaststelling af.¹³

Objectief versus subjectief

Het onderscheid tussen de objectieve (fiscale) en de subjectieve (strafrechtelijke) benadering werd in de literatuur met een kritische blik bezien. Of een zaak fiscaal of strafrechtelijk wordt afgedaan, kan immers afhangen van een ongelukkige toevalligheid als de status van de betrokkene of het al dan niet inschakelen van een adviseur.¹⁴ Een verschil in benadering tussen het strafrecht en het fiscale recht kan in dat verband vergaande gevolgen hebben. Immers, een later ingenomen pleitbaar standpunt zou de belanghebbende in een fiscale procedure kunnen redden, terwijl het standpunt van een verdachte in een strafrechtelijke procedure met exact dezelfde papieren, in beginsel zou worden ver-

worpen. Ofschoon in de literatuur in dat verband vaak is gepleit voor een objectieve benadering door de strafrechter, lijkt thans een tegenovergestelde tendens waarneembaar.¹⁵

Recente ontwikkelingen

De belastingkamer van Hof Amsterdam lijkt afstand te nemen van de objectieve benadering en zoekt in haar uitspraak van 1 april 2012 expliciet aansluiting bij de wijze waarop door de strafkamer van de Hoge Raad invulling aan het begrip wordt gegeven. Na de hiervoor opgenomen passage uit het arrest van de Hoge Raad van 6 maart 2012 te hebben aangehaald, overweegt het hof:

4.14. Het Hof vindt geen aanleiding bij de beantwoording van de vraag of belanghebbende ten onrechte een vergrijpboete is opgelegd omdat hij zich beroept op een pleitbaar standpunt een ander criterium aan te leggen.

Het Hof onderkent in de onder 4.13 geciteerde overweging van de Hoge Raad zowel een objectieve component (kon en mocht de betrokkene redelijkerwijs menen dat de wijze waarop hij heeft gehandeld toelaatbaar was), als een subjectieve component (dacht de betrokkene ook daadwerkelijk dat hij toelaatbaar handelde). De betrokkene moet derhalve

een keuze, een afweging, hebben gemaakt en tot de slotsom zijn gekomen dat zijn handelwijze fiscaal toelaatbaar was.¹⁶

De belastingkamer van het hof kiest hier dus expliciet voor de lijn van de strafrechter. Het hof overweegt dat onvoldoende grond bestaat voor de veronderstelling dat belanghebbende de keuze heeft gemaakt om de desbetreffende inkomsten niet in zijn aangifte te verantwoorden omdat hij dacht dat dit toelaatbaar was. Reeds om die reden kan er volgens het hof geen sprake zijn van een pleitbaar standpunt. De vraag of überhaupt sprake is van een pleitbaar standpunt, hoeft dan in beginsel niet meer te worden beantwoord.¹⁷

Ruim een jaar later komt de belastingkamer van de Hoge Raad met een overweging waar mogelijk dezelfde beweging in schuilgaat.¹⁸ In het desbetreffende arrest stond overwegend de kostenaftrekbeperking ter zake van criminele activiteiten centraal. Het betrof navorderingsaanslagen met boeten over de jaren 2001 en 2002. Tegenover het wederrechtelijk verkregen voordeel in de desbetreffende jaren stond inmiddels een voorziening ter zake van de ontnemingsvordering. De toepassing van de niet-aftrekbare kosten stond nog ter discussie. Deze kosten waren pas niet-aftrekbaar geworden op het moment dat het strafrechtelijk veroordelend vonnis onherroepelijk was geworden in het jaar 2005.

De belanghebbende had aangevoerd dat sprake was van een pleitbaar standpunt, omdat hij mocht menen juist te handelen nu wel een vergoeding was verkregen voor het feitelijk leidinggeven aan de handel in verboden middelen, maar ter zake van deze verdiensten geen kosten waren gemaakt, en de kostenaftrekbeperking dus niet kon spelen. Het hof had met betrekking tot de vergrijpboeten enkel overwogen het aannemelijk te achten dat belanghebbende willens en wetens had nagelaten aangifte te doen van de 'andere, onbekende, inkomstenbron'. In cassatie werd erover geklaagd dat het hof zich ten onrechte niet had uitgelaten over de stelling van belanghebbende dat sprake was van een pleitbaar standpunt. De Hoge Raad overwoog dat daarover in beginsel terecht werd geklaagd, maar dat die klacht niet tot cassatie kon leiden, aangezien 'dat standpunt blijkens het middel geen betrekking had op belanghebbende's gedragingen bij het doen van de hiervoor vermelde aangifte, op grond van welke gedragingen het Hof het voor de boetes vereiste opzet heeft aangenomen'.

Ook de belastingkamer van de Hoge Raad gaat hier uit van een subjectieve benadering. Het middel kan niet tot cassatie leiden omdat het standpunt geen betrekking had op het standpunt van belanghebbende *tijdens* het doen van de aangifte. Dat is voor de Hoge Raad voldoende. Ofschoon het hier een bijzondere casus betreft, waarbij het pleitbaar standpunt (mede) verband lijkt te houden met feiten en omstandigheden die in de toekomst liggen – het onherroepelijk worden van het strafrechtelijk vonnis en de ontnemingsvordering – had in de objectieve lijn moeten worden beoordeeld of belanghebbende had mogen menen juist te handelen toen hij er-

De belastingkamer van Hof Amsterdam kiest hier dus expliciet voor de lijn van de strafrechter

van uitging dat er geen kosten waren gemaakt ter zake van de verdiensten. Bij een objectieve benadering is niet van belang of dat standpunt belanghebbende ook daadwerkelijk voor ogen stond tijdens het doen van aangifte.

Heeft het kunstje met de hoge hoed nog zin?

Ofschoon het wellicht nog te vroeg is om definitief te concluderen dat de belastingrechter een andere weg is ingeslagen, zou een nieuwe invalshoek wel aanzienlijke gevolgen voor de bestaande praktijk kunnen hebben. Voor de vraag of een standpunt pleitbaar is, moet worden getoetst aan de stand van het recht op het moment van het doen van aangifte. De Hoge Raad oordeelde in 1986 reeds dat van een pleitbaar standpunt in ieder geval sprake is als het standpunt, hoewel in cassatie onjuist, door het hof als juist was aanvaard.¹⁹ Een soortgelijke overweging treffen we in het arrest van de Hoge Raad van 11 januari 2013.²⁰ Ook voor een standpunt dat is gebaseerd op een uitspraak van een rechtbank, geldt in beginsel dat goede kans bestaat dat het standpunt als pleitbaar zal worden aangemerkt. Maar het is uiteraard niet zo dat de vernietiging van de boete door de rechtbank automatisch leidt tot een pleitbaar standpunt; namelijk niet (steeds) wanneer de feitenvaststelling door de rechtbank in hoger beroep geen stand houdt.²¹ Ook wanneer een standpunt wordt gebaseerd op de conclusie van een A-G of de opvattingen van gezaghebbende auteurs, bestaan er kansen voor een geslaagd beroep op een pleitbaar standpunt.

Daarbij komt gewicht toe aan de inhoud van de aangehaalde literatuur, de bestendige gedragslijn in de jurisprudentie en de kennis en kunde van de verdachte zelf,²² alsmede aan het antwoord op de vraag of de competente verdachte studie heeft verricht naar overige literatuur of jurisprudentie.²³ Rechtbank Zeeland West-Brabant oordeelde onlangs dat een standpunt van belanghebbende dat strijdig was met een besluit van de staatssecretaris, pleitbaar was.²⁴ Daarbij achtte ze het echter wel van belang dat de jurisprudentie waaruit het ongelijk van de belanghebbende bleek, dateerde van het einde van het naheffingstijdvak.

Ook de belastingkamer van de Hoge Raad gaat in dezelfde zaak uit van een subjectieve benadering

De toekomst zal moeten uitwijzen of de belastingrechter definitief afscheid neemt van een objectieve benadering

Ook een kwaadwillende belastingplichtige had derhalve in een van voornoemde situaties goede papieren. Een belastingplichtige kon opzettelijk een onjuiste aangifte indienen, dan wel ten aanzien daarvan laakbaar onachtzaam handelen, en daar dan toch mee wegkomen, namelijk wanneer een creatieve gemachtigde in een later stadium alsnog een pleitbaar standpunt wist te formuleren.

Gaat de Hoge Raad richting een meer subjectieve invulling, dan zal deze praktijk verleden tijd zijn. Immers, ook al wordt een standpunt ingenomen dat bijvoorbeeld reeds door een eerdere rechter juist werd bevonden, dan nog kan dit belanghebbende niet meer helpen als komt vast te staan dat dit standpunt hem niet voor ogen stond tijdens het doen van aangifte. Niet alleen de vraag of sprake is van een standpunt dat objectief pleitbaar is, maar ook de vraag of dat standpunt betrokkene daadwerkelijk voor ogen stond, zullen in dat geval door de fiscale rechter moeten worden beantwoord.²⁵

Ten slotte

De toekomst zal moeten uitwijzen of de belastingrechter definitief afscheid neemt van een objectieve benadering. Feit is wel dat de verschillende interpretatiemethoden niet alleen tot discussie in de literatuur, maar ook tot verwarring in de praktijk leiden. In dat verband kan nog worden gewezen op een uitspraak van de strafrechter van Rechtbank Overijssel van 16 december 2013.²⁶ Hij overwoog expliciet dat de pleitbaarheid van een standpunt naar objectieve maatstaven moet worden beoordeeld. Er blijkt sprake van kruisbestuiving waarbij een definitieve lijn zich nog zal moeten uitkristalliseren.

Voor zover sprake is van een transitie richting een meer subjectieve invulling, moet deze ontwikkeling kritisch worden gezien. Het onzekere karakter en de complexiteit van het belastingrecht komen in de subjectieve benadering onvoldoende tot uitdrukking. Subjectieve elementen kunnen immers geen verandering brengen in het bestaan van onduidelijkheid, c.q. rechtsonzekerheid ten aanzien van een bepaald standpunt. Het is dan ook te hopen dat ook in de toekomst de goochelaar met zijn hoge hoed nog ten tonele mag verschijnen. De belastingrechter zal de vraag of het konijn daadwerkelijk in de hoed zat, buiten beschouwing moeten laten en de vraag moeten beantwoorden die er in dit verband feitelijk toe doet: is het konijn daadwerkelijk een konijn? <<<

Noten

- 1 Hof Amsterdam 1 april 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BW4436.
- 2 HR 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW7156.
- 3 HR 11 juli 1984, BNB 1984/268.
- 4 HR 12 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE4480, BNB 2004/75.
- 5 Kamerstukken II, 1993-1994, 23740, nr. 3, blz. 44.
- 6 HR 7 september 1988, BNB 1988/270.
- 7 § 4 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, Besluit van 16 december 2013, nr. BLKB2013/1814M, Staatscourant 35876.
- 8 o.a. L.A. de Blicq, e.a. Algemene wet inzake rijksbelastingen, Deventer: Kluwer 2013, p. 349, alsmede M.W.C. Feteris, Formeel Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2007, p. 350 en 351.
- 9 HR 23 september 1992, BNB 1993/193, zo ook HR 22 april 1998, BNB 1998/201.
- 10 Eerder kwam het pleitbaar standpunt al aan de orde in HR 13 november 2001, ECLI:NL:HR:2001:AD4466.
- 11 In latere (feiten)rechtspraak komt het pleitbaar standpunt met enige regelmaat expliciet aan de orde. Zie in dit verband o.a. Rb Zwolle 13 september 2005, LJN AU2558, Rb Den Bosch 27 februari 2007, LJN AZ9322, Hof Amsterdam 7 juli 2011, HR 6 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596.
- 12 Er bestaat overigens in de literatuur verdeeldheid over de vraag hoe het pleitbaar standpunt binnen het strafrecht kwalificeert. Zie in dat verband onder meer J.M. Sitsen en G.J.M.E. de Bont, Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2007, Tijdschrift Formeel Belastingrecht, 2007/08; J.W. IJssink in de bundel L.J.A. Pieterse, e.a. Draaicirkels van formeel belastingrecht; Enkele gedachten over het fiscale pleitbare standpunt in strafzaken, Den Haag: SDU uitgevers 2009; L.A. de Blicq, e.a. Algemene wet inzake rijksbelastingen, Deventer: Kluwer 2013, p. 349.
- 13 HR 6 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596.
- 14 AAFD richtlijnen, Stcrt. 2011, 11782.
- 15 Zie o.a. S.F. van Immerseel en D. Liem, 'Het pleitbaar standpunt: de objectieve versus de subjectieve benadering', TFB 2011/07; M. Drok, 'Wanneer is er ook al weer sprake van een pleitbaar standpunt?', Advocatenblad 5 april 2012, p. 25.
- 16 Hof Amsterdam 1 april 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BW4436.
- 17 Hof Arnhem Leeuwarden komt op 22 oktober 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:7970, met een uitspraak waarin wordt overwogen dat een standpunt 'reeds op voorhand pleitbaar moet zijn' en verwijst daartoe expliciet naar HR 28 mei 2004. Een dergelijke conclusie hebben wij echter niet uit dat arrest kunnen afleiden.
- 18 HR 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW7156.
- 19 HR 26 november 1986, BNB 1987/305.
- 20 HR 11 januari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY8091, BNB 2013/63.
- 21 HR 28 oktober 2011, ECLI:NL:PHR:2011:BN7194 met Conclusie A-G Wattel.
- 22 Rb Oost-Brabant 13 augustus 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:4422.
- 23 Rb Oost-Brabant 22 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6490.
- 24 Rb Zeeland-West-Brabant, 8 maart 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:3987, V-N 2013/40.17
- 25 Volledigheidshalve kan er nog op worden gewezen dat het feit dat een bepaald standpunt belanghebbende ten tijde van het doen van aangifte niet voor ogen zou hebben gestaan, door de inspecteur dient te worden gesteld en bewezen. Daar zal hij in de praktijk doorgaans niet makkelijk in slagen.
- 26 Rb Overijssel 16 december 2013, ECLI:NL:RBOVE:2013:3318.