

MBB

Onafhankelijk Maandblad voor Belastingrecht & Belastingpraktijk

Themanummer: De crisis voorbij...???

Inhoud van dit nummer

<i>Prof. mr. drs. H.P.A.M. van Arendonk</i> De crisis voorbij...???	309
<i>Dr. M.P. van der Hoek</i> Laat een goede crisis niet onbenut. De politieke economie van een economische crisis	320
<i>Mr. dr. S.T.M. Beelen</i> De btw in tijden van crisis, de btw in crisis?	329
<i>Prof. em. dr. H.A. Kogels</i> Ontwikkeling van de belastingvergroening	335
<i>Mr. A.L. Mertens</i> Ondernemers versus werknemers: het schijngevecht tegen de schijnzelfstandigheid	343
<i>Prof. mr. G.T.K. Meussen</i> De invloed van Europa op de fiscaliteit	354
<i>Prof. mr. G.J.M.E. de Bont</i> Over rechtszekerheid, het legaliteitsbeginsel en het onderscheid tussen belastingfraude en belastingontgaan	363
<i>Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau</i> Fiscale transparantie: de moeilijke weg naar meer vertrouwen	370
<i>Prof. dr. J.P. Boer</i> De verander(en)de omgeving van de belastingadviseur. Over de crisis, technologisering en maatschappelijke opvattingen	385
<i>Prof. mr. drs. H.P.A.M. van Arendonk</i> Fiscaal beleid crisisjaren: een overzicht	396
Korte literatuurnotities	406

85
JAAR
MBB

Over rechtszekerheid, het legaliteitsbeginsel en het onderscheid tussen belastingfraude en belastingontgaan

Prof. mr. G.J.M.E. de Bont¹

In deze bijdrage² wordt ingegaan op het onderwerp *fraus legis* en het legaliteitsbeginsel, het onderscheid belastingontgaan en -fraude en het opzetelement in dat kader.

1. Inleiding

Nadat aanvankelijk de bankiers de schuld hadden gekregen van de crisis, en deze naderhand werden opgevolgd door de multinationals, is het vizier uiteindelijk (ook) gericht op de belastingadviseur. De perceptie van de maatschappij van de belastingadviseur is daarbij danig gewijzigd. Van een onmisbare steun en toeverlaat voor de ondernemer, verwerd de belastingadviseur tot een chicanerende, de maatschappij schade berokkenende *consigliere* die slechts de belangen van zichzelf en zijn cliënt voor ogen houdt. De crisis heeft er voorts toe geleid dat de handelwijze van de belastingadviseur aan ethische normen wordt getoetst. Uiteraard bestaat daartegen weinig bezwaar.

Ondertussen hebben de Europese regelmakers niet stilgezeten. Zo werd allereerst een richtlijn³ aangenomen tot wijziging van de Moeder-dochterrichtlijn om misbruik van deze richtlijn tegen te gaan en onlangs werd de richtlijn⁴ vastgesteld ter bestrijding van belastingontwikingspraktijken binnen de Europese Unie. In deze laatste richtlijn wordt voor de vennootschapsbelasting bepaald dat bij belastingontwijking de kunstmatige constructies buiten beschouwing worden gelaten. In art. 6 van de Anti Tax Avoidance-richtlijn is voorgeschreven dat voor de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting een constructie of een reeks van constructies buiten beschouwing wordt gelaten 'die is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is.' Een constructie is kunstmatig voor zover zij niet is opgezet op grond van

geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.

Nadat de Europese Commissie al eerder had aangedrongen op een verbeterde internationale uitwisseling van fiscale gegevens, bestaat ook op globaler niveau thans het momentum voor aanpak van belastingontduiking door meer gegevensuitwisseling. Meer concreet heeft de OESO hard gewerkt aan de definitieve actierapporten van het BEPS-rapport. Agressieve fiscale structuren die leiden tot grondslaguitholling en winstverschuiving staan daar centraal. Belastingontwijking als een motor voor veel internationale regelgeving die uiteindelijk de nationale wetgeving zal dicteren.

Het gewijzigde sentiment in de samenleving, politiek en bij de Belastingdienst zouden echter – zonder wettelijke aanpassingen – voor het recht niet mogen uitmaken. Vanzelfsprekend kan de politiek op basis van deze herijking nieuwe wetgeving aannemen, maar het volksgevoel zou er naar mijn stellige overtuiging niet toe mogen leiden dat de uitleg van de wet wordt gewijzigd. Nog kwalijker zou zijn dat het nieuwe perspectief ertoe zou leiden dat structuren die aanvankelijk 'rechtens' waren, als gevolg van de maatschappelijke ontwikkelingen opeens strafwaardig zouden zijn.

In dat kader rijst de vraag of het onderscheid tussen de strafbare belastingfraude enerzijds en de toelaatbare belastingontwijking anderzijds wel zo helder is. Bij gebreke aan heldere regels kan de rechter de ruimte nemen om bij zijn interpretatie de maatschappelijke ontwikkelingen mee te wegen. Vanzelfsprekend ontstaat dan ook het gevaar dat meer subjectieve opvattingen van de rechter een rol kunnen gaan spelen.

Dat morele verontwaardiging ook bij inspecteurs een rol kan spelen, blijkt uit overweging 4.5.8 van de uitspraak van Hof Amsterdam⁵ waaruit kan worden afgeleid dat de inspecteur de volgende stelling heeft ingenomen:

'dat het niet zo kan zijn dat agressieve tax planning die als *fraus legis* moet kunnen worden gekwalificeerd, een 'lote-rij zonder nieten' wordt ingeval daarop geen fiscale boete kan worden gesteld.'

De stelling van de inspecteur kan niet anders worden begrepen dan dat hij bij agressieve tax planning een boete gepast acht. *Fraus legis* wordt door hem op één lijn gesteld met fraude.

¹ Hoogleraar Formeel belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en als advocaat verbonden aan De Bont Advocaten.

² Een eerdere versie van deze publicatie is opgenomen in: *My way, liber amicorum* mr. Hans Hertoghs, p. 75-87, 2016.

³ Richtlijn (EU) 2015/121 van de Raad van 27 januari 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten.

⁴ Richtlijn (EU) 2016/1164 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwikingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt.

⁵ Hof Amsterdam 8 oktober 2015, nrs. 13/00777 v/m 13/00799, ECLI:NL:GHAMS:2015.4098, NTFR 2016/355, V-N 2015/53.10.

Het hof wikkelt dit geschil af door (met name) te beoordelen of sprake is van een pleitbaar standpunt. Mijns inziens wordt daarmee een gevaarlijke weg bewandeld, nu een essentiële voorvraag ten onrechte wordt miskend. In dergelijke zaken zou de rechter allereerst dienen vast te stellen of sprake is van het ontgaan van belastingen dan wel een poging tot belastingfraude. Slechts in het laatste geval zou nog kunnen worden bezien of een pleitbaar standpunt aanwezig is. Indien 'slechts' sprake is van *fraus legis*, zou geen enkele noodzaak behoeven te bestaan voor het in stelling brengen van het verweer van de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt.

Alvorens te trachten een dogmatisch onderscheid te definiëren tussen belastingontgaan en belastingfraude, wordt in deze bijdrage eerst nader ingegaan op het legaliteitsbeginsel en art. 7 EVRM.

2. *Fraus legis* en het legaliteitsbeginsel

Als de belastingrechter heeft geoordeeld dat de aangifte onjuist is omdat het leerstuk van *fraus legis* dient te worden toegepast, betekent dat dan ook dat voor de strafrechter vaststaat dat de aangifte onjuist is? Mijns inziens kan dat – in het algemeen – niet juist worden geacht. Allereerst zijn de bewijsregels voor de fiscale procedure niet identiek aan de bepalingen in het Wetboek van Strafvordering. Cruciaal is daarbij dat in de procedures waarin art. 6 EVRM van toepassing is, de onschuldpresumptie geldt.

Een onderscheid kan verder nog worden gevonden in de doorwerking van het legaliteitsbeginsel. Dit werkt vanzelfsprekend door in zowel de fiscale als de strafrechtelijke procedure, maar toch kan daarbij wel een onderscheid worden onderkend.

In art. 104 Grondwet is verankerd dat belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld. Het legaliteitsbeginsel heeft er echter niet aan in de weg gestaan dat verstreckende rechtsvindingsmethoden als *fraus legis* in *fiscalibus* zijn toegelaten.

Voor bestuurlijke boeten kan het legaliteitsbeginsel worden gevonden in art. 5:4 Awb. De inhoud daarvan is gelijk aan art. 1, lid 1, Sr.:

'Geen feit is strafbaar dan uit kracht van een daaraan voorafgegane wettelijke strafbepaling.'

Dat het legaliteitsbeginsel in het boete- en strafrecht (nog) belangrijker is dan in het fiscale recht, vloeit voort uit de aard van het recht, maar ook uit de historie. De Duitsers

voegden tijdens de bezetting de volgende passage toe aan art. 1 Sr:

'Valt een feit niet onder de tekst, doch wel onder de grondgedachte van een wettelijke strafbepaling, zo is de strafbepaling toepasselijk, indien het feit naar gezond rechtsgevoel strafwaardig is.'

Het gevolg was dat de open normen de rechters alle ruimte lieten om een eigen interpretatie toe te passen in het belang van de gemeenschap.⁶ Mede in reactie daarop is het legaliteitsbeginsel en analogieverbod internationaal verankerd in art. 7, lid 1, EVRM:

'Niemand mag worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten, dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakte ten tijde dat het handelen of nalaten geschiedde. Evenmin mag een zwaardere straf worden opgelegd dan die, die ten tijde van het begaan van het strafbare feit van toepassing was.'

Het is vaste jurisprudentie van het EHRM 'that Article 7 embodies the principle *nullum crimen, nulla poena sine lege*, and the requirement that the criminal law must not be extensively construed to the detriment of an accused, for instance by analogy.'⁷

De hamvraag is of ingevolge art. 69 AWR sprake is van een onvolledige of onjuiste aangifte als met behulp van *fraus legis* bepaalde rechtshandelingen worden geconverteerd of weggedacht, waardoor de fiscale behandeling die bij het (gekunstelde) feitencomplex zou voortvloeien uit de letterlijke tekst van de belastingwetgeving aan de belastingplichtige wordt onthouden.

Als *fraus legis* via de 'onvolledige en onjuiste aangifte' in art. 69 AWR zou kunnen doorwerken vanuit het fiscale recht naar het strafrecht, betekent dat (nagenoeg) een gelijkstelling van het legaliteitsbeginsel, waarbij de uitleg van dit beginsel in het fiscale recht de norm zou zijn. In de jurisprudentie van het EHRM (en met name de zaak *Khodorkovskiy en Lebedev v. Rusland*)⁸ kunnen in dit kader een aantal interessante vuistregels worden gevonden.

Allereerst is van belang dat onder 'recht' in de zin van art. 7 EVRM ook wordt verstaan 'case law'. Als in het fiscale recht *fraus legis* al eens op een bepaald feitencomplex werd toe-

6 Zie in dit verband: P.H.J. Essers, *Belast verleden, Het Nederlandse belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime*, Kluwer, Deventer 2012, p. 79 en C. Jansen en D. Venema, *De Hoge Raad en de Tweede Wereldoorlog, recht en rechtsbeoefening in de jaren 1930-1950*, Uitgeverij Boom, Amsterdam 2011, p. 59.

7 Zie in dat kader bijvoorbeeld *Jorgic v. Germany*, nr. 74613/01, § 100, ECHR 2007-II (extracts), of *Kafkaris v. Cyprus* [GC], nr. 21906/04, § 138, ECHR 2008.

8 EHRM 25 juli 2013, nr. 11082/06 en 13772/05.

gepast, dan kan worden gesteld dat deze uitspraak tot het recht behoort, indien een belastingplichtige strafrechtelijk wordt vervolgd nadat hij een aangifte in strijd met deze uitspraak heeft gedaan. Poelmann merkt terecht op dat een casus nooit identiek is en de vergelijkbaarheid van de voorliggende zaak met de eerdere jurisprudentie niet eenvoudig is vast te stellen.⁹

Het EHRM stelt centraal de 'accessibility and foreseeability' van het recht. Uit de rechtspraak blijkt dat het EHRM de nationale rechters ruimte biedt voor de interpretatie van wetten, tenzij 'there has been a flagrant non-observance or arbitrariness in the application of that law'. Daarvan is geen sprake bij een geleidelijke verduidelijking van de regels omtrent strafrechtelijke aansprakelijkheid 'through judicial interpretation from case to case, provided that the resultant development is consistent with the essence of the offence and could reasonably be foreseen'.

Voorzienbaarheid staat dus centraal. In hun lezenswaardige analyse geven Baron en Bekkers¹⁰ aan dat met name bij *fraus legis* geen sprake is van voorzienbaarheid. Zij verwijzen in dat kader naar Nieuwenhuizen die in zijn proefschrift¹¹ vaststelt dat *fraus legis* wordt toegepast als andere methoden van rechtsvinding geen uitkomst bieden. Dat bij *fraus legis* als voorwaarde wordt gesteld dat sprake is van een doelstelling om belasting te besparen, heeft als achtergrond dat deze bijzondere wijze van rechtstoepassing niet voorzienbaar zou zijn voor de betrokken belastingplichtige. De redenering is dan dat de rechtsvinding niet voorzienbaar is, maar slechts wordt toegepast als de belastingplichtige belastingminimalisatie nastreeft. Met deze invulling zou de inbreuk op het legaliteitsbeginsel slechts gelden voor uitzonderingsgevallen.

Fraus legis wordt echter geschaard onder de rechtsvinding door analogie. Van deze wijze van rechtsvinding was nu juist gesteld dat deze niet toelaatbaar was op grond van art. 7 EVRM. Toch lijkt het EHRM een terughoudende opstelling te kiezen bij zijn supervisie over de wetsinterpretatie door de nationale rechter in het licht van het legaliteitsbeginsel in art. 7 EVRM. Het wordt de strafrechter dan ook toegestaan interpretatiemethoden van andere (belasting)rechters over te nemen. Zo werd in de zaak *Khodkovskiy en Lebedev v. Rusland* geoordeeld:

'The Code describes tax evasion as "knowing" inclusion of "false data" in the fiscal declarations. By itself such a

broad definition does not raise any issue under Article 7 of the Convention. Forms of economic activity are in constant development, and so are the methods of tax evasion. In order to define whether a particular behaviour amounts to "tax evasion" in the criminal-law sense the domestic courts may invoke legal concepts from other areas of law, in particular the tax law. The law in this area may be sufficiently flexible to adapt to new situations, without, however, becoming unpredictable.'

Ondanks de ruimte die wordt geboden, blijft de voorzienbaarheid een belangrijk aspect. In dat kader is nog wel van belang dat het EHRM heeft geoordeeld dat de voorzienbaarheid aanwezig is als dit voor een individu kenbaar is door de tekst van de wet en de interpretatie daarvan door de rechters 'or by way of appropriate legal advice, to a degree that is reasonable in the circumstances, what acts and omissions will make him criminally liable'.¹² Omtrent het aanzoeken van juridisch advies wordt door het EHRM in bovenvermelde zaak nog het volgende opgemerkt:

'A law may still satisfy the requirement of "foreseeability" where the person concerned has to take appropriate legal advice to assess, to a degree that is reasonable in the circumstances, the consequences which a given action may entail (see *Scoppola v. Italy* (no. 2) [GC], no. 10249/03, § 102, 17 September 2009).'

'784. Further, in the highly technical spheres, such as, for example, taxation, the Court's case-law incites businessmen to take "special care" in assessing the risks that their professional activity entails (see *Cantoni v. France*, 15 November 1996, § 35, Reports of Judgments and Decisions 1996-V), if need be with the assistance of a lawyer (see *Jorgic*, cited above, §§ 101-102).'

Feit van algemene bekendheid is dat structuren die in het fiscale domein worden geraakt door *fraus legis*, nagenoeg altijd worden 'uitgedokterd' door gespecialiseerde fiscaal juristen. De belastingplichtige vaart hierbij op het kompas van deze juridisch specialist.

Indien de structuur of de transacties plaatsvinden ter uitvoering van het advies dat door de fiscaal jurist werd verstrekt, mag worden aangenomen dat deze omtrent de toelaatbaarheid van de aangiften heeft aangegeven dat deze conform de fiscale wetgeving zijn. De belastingplichtige heeft zich dus laten informeren omtrent de relevante wetgeving door een jurist en zich dientengevolge actief ingezet om de fiscale wet te kennen. Als nadien blijkt dat de aangezochte (fiscaal) jurist zich heeft vergist en ten onrechte

9 E. Poelmann, Hoofdstuk 2 in *Geschrift 256 van de vereniging voor belastingwetenschap, Misbruik van recht, een nationaal, internationaal en Unierechtelijk perspectief*, 2016, p. 17.

10 J.D. Baron en R.S. Bekker, 'The usual suspects: doen geloven dat een aan *fraus legis* gekoppelde boete niet bestaat', *WFR* 2014/1292

11 J.H.M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Kluwer, Deventer 2010.

12 Zie in dat kader ook *Livik v. Estonia*, nr. 12157/05, § 93, 25 June 2009; *Acthour v. France* [GC], nr. 67335/01, § 42, ECHR 2006-V.

heeft miskend dat de structuur of transacties als gevolg van *fraus legis* niet zouden leiden tot de gewenste fiscale behandeling, dan kan dat de belastingplichtige niet worden aangewreven. Hij heeft immers gekeken, of laten kijken, naar de tekst van de wet en de eventuele jurisprudentie en literatuur daaromtrent. Voorts heeft hij het rechtsgeleerde oordeel van een specialist gevraagd. Als dan toch de uiteindelijke uitkomst in een procedure anders is, kan eigenlijk slechts worden geoordeeld dat de wet niet 'foreseeable' was. De consequentie van die conclusie is dan dat de toepassing van *fraus legis* in het fiscale recht niet kan doorwerken naar bestraffende procedures aangezien niet wordt voldaan aan het legaliteitsbeginsel van art. 7 EVRM.

3. Het onderscheid tussen belastingontgaan en -fraude

Belastingheffing beïnvloedt het gedrag van de belastingplichtigen. In veel gevallen wordt dat ook nadrukkelijk beoogd. Zuinige auto's worden lager belast om deze interessanter te maken voor de automobilist met als doelstelling het milieu te redden. Het investeren in bepaalde branches wordt in bepaalde gevallen fiscaal gunstiger behandeld om de werkgelegenheid te waarborgen of banen te creëren. De belastingwet als instrument voor beleidsdoelstellingen is een geaccepteerd gegeven in de maatschappij (totdat de essentie van de fiscale wetgeving (te veel) geweld wordt aangedaan).

Maar ook als de wetgever het niet beoogt, zal de belastingplichtige zo mogelijk zijn gedrag afstemmen op de fiscale wetten. Als er een bepaalde overname zal plaatsvinden, vindt veelal overleg plaats tussen de contractant en zijn belastingadviseur om te bezien op welke wijze deze het beste fiscaal kan worden ingekleed. Het voorkomen van heffingen zal centraal staan; in bepaalde gevallen zal het motief om zo min mogelijk belasting te betalen mogelijk zelfs de boventoon voeren.

Het voorgaande heeft tot gevolg dat fiscale wetten een uitwerking hebben op de structurering van een bepaalde overname, belegging of investering, als gevolg waarvan deze economische aangelegenheid in een bepaalde (civiel) juridische vormgeving wordt gegoten. Als deze de juiste intenties en afspraken tussen de partijen behelzen, kan van fraude geen sprake zijn. Zelfs ingeval de (gekunstelde) structuur met een overwegend motief van belastingbesparing is opgezet, dan nog kan niet worden gesteld dat hetgeen in de contracten werd vastgelegd, afwijkt van de wil van de partijen. Dat is natuurlijk anders als er *side-letters* zijn waarin de vastgelegde afspraken worden geamendeerd.

Als de juiste afspraken zijn vastgelegd, is van schijn geen sprake, maar dat betekent echter niet dat (wel) sprake kan zijn van *fraus legis*. Daarvan is overigens evenmin sprake

als een belanghebbende gebruik heeft gemaakt van 'de verschillende mogelijkheden van juridische vormgeving en het door de wetgever aanvaarde verschil in behandeling daarvan'.¹³ Als sprake is van een dergelijke aanvaarding, kan in beginsel niet eenvoudig worden aangenomen dat is gehandeld in strijd met doel en strekking van de wet.

Als echter wordt vastgesteld dat het aangaan van een transactie heeft plaatsgevonden met als doorslaggevend motief het ontgaan van belasting, en de beoogde fiscale behandeling in strijd komt met doel en strekking van de relevante bepalingen in de van toepassing zijnde belastingwetgeving, is sprake van wetsontduiking of *fraus legis*.¹⁴

Indien wordt vastgesteld dat sprake is wetsontduiking, kan worden geconcludeerd dat de aangifte onjuist is gedaan. Zowel Hertoghs¹⁵ als Langereis en In de Braekt¹⁶ wijzen erop dat een belastingplichtige er veelal niet aan ontkomt om bij het invullen van zijn aangifte fiscale standpunten in te nemen. Deze standpunten hebben tot gevolg dat er – in het licht van de fiscale duiding – een selectie en waardering van de feiten plaatsvindt.

De redenering van Langereis en In de Braekt is dan vervolgens dat ingeval de fiscale standpunten met *fraus legis* terzijde worden gesteld ook de selectie van de onderliggende feiten onjuist is en gesteld kan worden dat geen openheid is betracht ten aanzien van de relevante feiten. Dat sluit aan bij de definitie die Hertoghs geeft waarbij een (bewuste) frustratie van de fiscale waarheidsvinding centraal staat. Eerder¹⁷ heeft hij aangegeven onder belastingfraude te willen verstaan:

'iedere (bewuste) frustratie van de fiscale waarheidsvinding.'

Toch is het mijns inziens maar de vraag of deze redenering, waarbij fiscale waarheidsvinding centraal staat, daadwerkelijk opgaat.

In dat kader kan allereerst worden verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 28 mei 2004¹⁸, waaruit blijkt dat een

13 HR 19 april 2013, nr. 11/03600, ECLI:NL:HR:2013:BX4034, NTFR 2013/1074, BNB 2013/155.

14 Zie bijvoorbeeld HR 15 maart 2013, nr. 11/05609, ECLI:NL:HR:2013:BY0548, NTFR 2013/699, BNB 2013/151.

15 J.J.M. Hertoghs, 'Van fiscale controle naar fiscaal strafrecht (en terug)', MBB 1984 nr. 1, p. 31-32.

16 Ch.J. Langereis en M.J.F. In de Braekt, 'Is er een grens tussen *fraus legis* en fraude?', MBB 1995 nr. 6.

17 J.J.M. Hertoghs, 'Belastingfraude: een ongrijpbaar begrip?', in congresbundel ter gelegenheid van het 8e LOF-congres, 6 november 1992, Den Haag: Sdu Juridische & Fiscale Uitgeverij, p. 49-58.

18 HR 28 mei 2004, nr. 39.160, NTFR 2004/823, BNB 2004/249.

gemachtigde en dus ook de achterliggende belastingplichtige de ruimte krijgt zijn antwoorden te plaatsen in het kader van het juridische standpunt dat is ingenomen:

‘3.2. Middel V bestrijdt onder meer ’s Hofs in zijn rechts-overweging 4.13.1 gegeven oordeel dat de verhoging terecht is opgelegd omdat belanghebbende de mogelijke belastbaarheid van het behaalde voordeel niet heeft vermeld in (een bijlage bij) zijn aangifte en met name ook omdat belanghebbende de Inspecteur telefonisch onjuist en onvolledig heeft geïnformeerd. Met dit laatste heeft het Hof, gelet op zijn verwijzing naar enkele arresten van de Hoge Raad betreffende toerekening van handelingen van een gemachtigde aan een belastingplichtige, klaarblijkelijk het oog gehad op de in zijn in rechtsoverweging 2.20 vermelde reactie van de gemachtigde van belanghebbende op een telefonisch door de Inspecteur gestelde vraag. De aldus door het Hof in aanmerking genomen feiten en omstandigheden laten echter geen andere conclusie toe dan dat belanghebbende geen opzet kan worden verweten. Belanghebbende heeft immers in zijn aangiftebiljet geen gegevens verzwegen die hij had dienen te vermelden en zijn gemachtigde heeft wat betreft de feitelijke gang van zaken geen onjuiste informatie verstrekt. Voor het overige heeft die gemachtigde slechts een juridische kwalificatie gegeven, die weliswaar achteraf onjuist is geoordeeld, maar waarvan die onjuistheid, gelet op hetgeen het Hof (...) heeft geoordeeld omtrent de complexiteit van zowel de feiten als de juridische kwalificatie, niet op voorhand duidelijk was.’

In zijn recente uitspraak benadrukt Hof Amsterdam¹⁹ dat de belastingplichtigen ‘niet gehouden waren – gelet op het (objectief) pleitbare standpunt dat de geclaimde renteaftrek diende te worden verleend – in hun aangiften (spontaan) inzicht te verschaffen in de (potentiële) samenhang tussen de verrichte rechtshandelingen alsmede de bestemming van door de buitenlandse deelnemingen gepleegde investeringen (“de uiteindelijke bestemming van de gelden”).’

De constatering dat bepaalde feiten en omstandigheden niet in de aangifte zijn vermeld, is *an sich* dus niet voldoende voor de stelling dat sprake zou kunnen zijn van belastingfraude in plaats van het ontgaan van belastingheffing, waaraan geen sancties kunnen worden verbonden. Daarbij is dan natuurlijk wel van belang dat het ingenomen fiscale standpunt redelijkerwijs verdedigbaar is.

Overigens geldt voor het omgekeerde, te weten volledige openheid ten aanzien van de onderliggende fiscaal relevante feiten, bij een (welhaast) onverdedigbare fiscale stel-

lingname, wel dat van belastingfraude niet kan worden gesproken. Zo overwoog de Hoge Raad²⁰ over een boete die werd opgelegd in een situatie waarin een belastingplichtige meende dat de administratieve en boekhoudkundige voorwaarden die in de Zesde Btw-Richtlijn worden gesteld aan een intracommunautaire levering zich niet verhouden tot de vrijheid van goederenverkeer in het (toen nog) EG-verdrag als volgt:

‘Indien zij van mening was dat wegens de strijdigheid van de Zesde richtlijn met artikel 14 EG van haar niet kon worden geveerd dat zij een verdere controle uitoefende omtrent de bestemming van de pannensets, had zij die mening kenbaar moeten maken bij de aangifte dan wel in een bezwaar tegen het op aangifte voldane bedrag. Aldus zou zij zich een ingang hebben verschaft tot een procedure waarin omtrent de geldigheid van de Zesde richtlijn zodanig een prejudiciële vraag had kunnen worden gesteld aan het Hof van Justitie. Door laatstbedoelde weg niet te volgen heeft belanghebbende op voorhand aanvaard dat het mogelijk niet zou komen tot een vaststelling van de onrechtmatigheid van de Zesde richtlijn door de bij uitsluiting tot een zodanige vaststelling bevoegde instantie. Door niettemin van die onrechtmatigheid uit te gaan, heeft zij dermate lichtvaardig gehandeld dat het aan haar grove schuld is te wijten dat door haar te weinig belasting is voldaan.’

Geconcludeerd kan worden dat een volledige openheid ten aanzien van de fiscaal relevante feiten voorkomt dat sprake kan zijn van belastingfraude, ondanks een mogelijke fiscaal onjuiste duiding van die feitenconstellatie. Het enkele feit dat relevante feiten en omstandigheden niet in de aangifte zijn vermeld, is onvoldoende om tot belastingfraude te concluderen, nu de selectie van de feiten een gevolg kan zijn van een fiscale stellingname die redelijkerwijs verdedigbaar is.

4. Waarop is het opzet gericht?

Nu het onderscheid tussen enerzijds het (straffeloze) ontgaan van belastingen en anderzijds belastingfraude niet gemaakt kan worden op grond van de vraag of alle relevante gegevens bij de aangifte zijn verschaft, rijst de vraag wat dan wel een steekhoudend criterium voor het onderscheid kan vormen.

Langereis en In de Braekt gaan zo ver dat zij vrezen dat een daadwerkelijk onderscheid moeilijk te maken is. Met name als er als gevolg van de selectie van de feiten in het licht van het ingenomen fiscale standpunt, relevante feiten niet zijn vermeld in de aangifte, menen zij dat een daadwerkelijk

¹⁹ Hof Amsterdam 8 oktober 2015, nrs. 13/00777 t/m 13/00799.

ECLI:NL:GHAMS.2015.4098, NFR 2016/355, V-N 2015/53.1.0, r.o. 4.2.26.

²⁰ HR 20 december 2002, nr. 36.622, NFR 2003/57, BNB 2003/101

strafrechtelijk risico intreedt. Deze conclusie is een gevolg van hun analyse van het subjectieve motief van de belastingplichtige bij *fraus legis*. Zij merken dienaangaande op:²¹

'Als gevolg van de aanwezigheid van een subjectief motief tot belastingbesparing als doorslaggevend motief voor het aangaan van de genegeerde of geconverteerde rechtshandelingen, zal het immers niet eenvoudig zijn tot het oordeel te komen dat de belastingplichtige niet wist dat zijn aangifte in strijd was met het geldende recht dan wel dat hij uitging van een zodanige interpretatie van dat recht dat hij juist handelde door van een bepaald feit geen melding te maken. Een en ander speelt uiteraard in verstrekte mate indien hij op basis van eerdere jurisprudentie kon verwachten dat toepassing van *fraus legis* een reële mogelijkheid was.'

Deze redenering kan naar mijn stellige overtuiging niet juist zijn. Er zijn hele volksstammen die – al dan niet op instigatie van hun belastingadviseurs – hun fiscale afdracht willen minimaliseren, maar slechts een enkeling zal bereid zijn daarvoor daadwerkelijk de wet te overtreden. Mijns inziens wordt het 'subjectief motief', dat hierna als het opzet wordt aangeduid, te ruim uitgelegd.

Uiteraard is het opzet er bij *fraus legis* op gericht belasting te besparen. Daarmee is geheel niets mis. Als (achteraf) blijkt dat de aangifte als gevolg van toepassing van het leerstuk van *fraus legis* als onjuist dient te worden aangemerkt, mag dat oogmerk tot belastingbesparing niet worden geacht te omvatten het opzet op het doen van een onjuiste aangifte. Het is zeer wel mogelijk dat allerlei deskundigen hebben aangegeven dat de aangifte kon worden gedaan op de wijze die uiteindelijk is gedaan, terwijl de Hoge Raad daar nadien onder verwijzing naar *fraus legis* anders over denkt. De belastingplichtige had een streven naar, zelfs het opzet op belastingminimalisatie, maar als vast komt te staan dat de deskundigen het onjuist hadden, maakt dat toch niet dat de belastingplichtige (retrospectief) zijn opzet had op die onjuiste aangifte? Hij wilde belasting besparen, maar wilde de keizer geven wat hem toekwam. Als de rechter bepaalt dat de keizer meer toekwam dan de belastingplichtige aanvankelijk kon en mocht bevroeden, maakt hem dat naar mijn stellige overtuiging geen belastingfraudeur.

Mijns inziens is essentieel voor het onderscheid tussen het ontgaan van belastingen en belastingfraude het opzet van de belastingplichtige en met name waarop dat gericht is geweest. Het opzet is in beide gevallen gericht op de minimalisatie van de heffing, maar bij het ontgaan van belastingen wenst de belastingplichtige dit te bereiken binnen de grenzen die door de wet worden gesteld, terwijl de belastingfraudeur de belastingbesparing nastreeft zonder zich geremd te voelen door de wet en de hem bekende aan-

merkelijke kans wil aanvaarden dat een onjuiste aangifte wordt gedaan. Poelmann schrijft dat 'een bewezen streven naar een lagere fiscale last' niet kan worden vereenzelvigd 'met de grofschuldige of opzettelijke intentie tot het doen van een onjuiste aangifte'.²² Baron en Bekker²³ stellen zich op een (gelijk) standpunt als zij schrijven dat pas sprake kan zijn van een vergrijpboete als 'de belastingplichtige wist dat hij in strijd handelde met doel en strekking van de wet'. Ook zij oordelen dientengevolge dat het opzet gericht moet zijn op schending van de fiscale wet.

Ofschoon dit criterium voor de hand lijkt te liggen, is het dogmatisch niet bij voorbaat een eenvoudige klus dit onderscheid in het strafrecht te incorporeren.²⁴ De Hoge Raad²⁵ heeft immers reeds in 1952 geoordeeld dat (ook voor ordeningsrecht) het kleurloze opzet geldt.

Een verdachte behoeft zich dus op het moment van het plegen van de daad niet te hebben gerealiseerd dat zijn handelwijze onrechtmatig was. Van belang is slechts dat het opzet op de delictsbestanddelen wordt bewezen die na opzet in de delictsomschrijving zijn opgenomen, tenzij sprake is van een zogeheten objectief gevolgbestanddeel.

Eerder heb ik betoogd²⁶ dat zelfs bij het uitgangspunt van het kleurloze opzet bij fiscale delicten in art. 69 AWR het opzet gericht dient te zijn op de onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte. Uit het tweede lid vloeit immers voort dat strafbaar is hij 'die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doet'. Het opzet dient dus gericht te zijn en bewezen te worden ten aanzien van de onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte en dus op de fiscale wederrechtelijkheid. Ook De Hullu²⁷ merkt over de vraag waarop het opzet gericht dient te zijn, het volgende op:

'In het fiscale strafrecht moet in feite het opzet vaak mede zijn gericht op overtreding van de fiscale wetgeving (opzettelijk onjuist of onvolledig aangifte doen bijvoorbeeld).'²⁸

22 E. Poelmann, Hoofdstuk 2 in Geschrift 256 van de vereniging voor belastingwetenschap, *Misbruik van recht, een nationaal, internationaal en Unierechtelijk perspectief*, 2016, p. 16

23 J.D. Baron en R.S. Bekker, 'The usual suspects: doen geloven dat een aan *fraus legis* gekoppelde boete niet bestaat', *WFR* 2014/1292.

24 Zie hierover: W.E.C.A. Valkenburg, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, vierde herziene druk, Kluwer, Deventer 2010, p. 33.

25 HR 18 maart 1952, *NJ* 1952, 314.

26 G.J.M.E. de Bont, 'Opzet in fiscaal boete- en strafrecht', *TFB* 2002/6.

27 J. de Hullu, *Materieel strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Kluwer, Deventer 2015, p. 226

28 Zie daarover tevens: F. de Jong en E. Sikkema, 'Subjectieve bestanddelen', in: *Bijzonder Strafrecht*, Kluwer, Deventer 2011, p. 401-406.

Van een dergelijke gerichtheid is naar mijn overtuiging bij het ontgaan van belasting geen sprake. Het opzet van de belastingplichtige is in die situaties immers zeker niet gericht op de overtreding van de fiscale wetgeving, maar juist om belastingbesparing te realiseren binnen de grenzen die de fiscale wetgeving stelt. Slechts de belastingfraudeur heeft zijn opzet gericht op overtreding van de fiscale wetgeving.

Als niet kan worden bewezen dat de belastingplichtige de wil heeft gehad om de fiscale wetgeving te overtreden, dan wel de wil de aanmerkelijk kans daarop te aanvaarden, door een aangifte te doen die onjuist of onvolledig was, kan van belastingfraude geen sprake zijn. Hooguit van het ontgaan van belasting.

Bij de beantwoording van de vraag of de belastingplichtige nu wel of niet de intentie heeft gehad de belastingminimalisatie te realiseren door de fiscale wetgeving te schenden, kan van belang zijn of de in de aangifte ingenomen fiscale standpunten redelijkerwijs verdedigbaar waren.

Als daarvan sprake is, kan in ieder geval worden vastgesteld dat de belastingplichtige redelijkerwijs kon en mocht menen dat de fiscale stellingname in de aangifte en de daarbij behorende selectie van de onderliggende feiten toelaatbaar was. Indien een pleitbaar standpunt aanwezig is, kan onder geen enkele omstandigheid belastingfraude aanwezig worden geacht. Dogmatisch zou een beroep op een pleitbaar standpunt mijns inziens echter niet noodzakelijk behoeven te zijn. Het is aan de inspecteur in geval van boete of de officier van justitie bij een strafrechtelijke vervolging, het bewijs aan te dragen dat het opzet van de belastingplichtige was gericht op de schending van de fiscale wetgeving. Als dat bewijs niet kan worden geleverd, omdat 'slechts' sprake was van het streven belasting te ontgaan, komen we in het geheel niet toe aan het beroep van de verdachte/boeteling op zijn pleitbare standpunt.

5. Ten slotte

Rechtszekerheid dient ertoe te leiden dat normen niet zo vaag kunnen en mogen zijn dat de invulling daarvan aan de subjectieve invulling van overheidsdienaren wordt overgelaten. In een democratische rechtsstaat markeert de wet de macht van de Staat over de onderdanen maar (ook) de rechten van de onderdanen ten opzichte van die Staat. Met name de rechtszekerheid in het boete- en strafrecht, die tot uiting komt in het legaliteitsbeginsel, mag niet verworden tot een inhoudsloos begrip. Ofschoon de bedoeling van de wetgever in het fiscale domein in bepaalde gevallen de toepassing van de (letterlijke tekst van de) wet kan elimineren doordat rechtshandelingen worden geconverteerd of weggedacht, mag een dergelijke verstrekkende methode

van rechtstoepassing niet lichtvaardig worden doorvertaald naar het strafrecht.

Duidelijk dient te zijn dat de voorzienbaarheid van de wet aanwezig is en dat de belastingplichtige een bewuste intentie had deze wet te schenden. Anders kan sprake zijn van het ontgaan van belastingen, waarvoor zeker geen sancties mogen volgen.

De crisis heeft onmiskenbaar de druk voor de belastingadviseurs opgevoerd. Hun handelen zal vanuit een ethische optiek worden beoordeeld en zo nodig bekritiseerd. Dit feit mag er niet toe leiden dat ook de (interpretatie van de) wet wordt opgerekt op een wijze die ertoe leidt dat een schending van de wet voortvarender wordt aangenomen.