

Het pleitbaar standpunt: de objectieve versus de subjectieve benadering

Mr. S.F. van Immerseel en mw. mr. D. Liem*

'The only thing certain in life is death and taxes', aldus een beroemde uitspraak van Benjamin Franklin. Of het betalen van belasting voor eenieder inderdaad altijd zo'n zekere zaak is, kan worden betwijfeld. Er geldt namelijk vaak geen zekerheid als het aankomt op de vraag of een ingediende belastingaangifte juist of onjuist is. Zo zal bijvoorbeeld niet iedere belastingplichtige zich bij het invullen van zijn belastingaangifte realiseren dat hij antwoord geeft op vragen die zijn gegrond op fiscale regels waarvan de interpretatie in de rechtspraak nog niet is uitgekristalliseerd.

De vraag naar de juistheid van de belastingaangifte is van belang, omdat het opzettelijk indienen van een onjuiste aangifte de autoriteiten aanleiding kan geven tot het opleggen van een (hoge) boete of zelfs het instellen van een strafrechtelijke vervolging. In het fiscale boeterecht neemt het leerstuk van het pleitbaar standpunt een belangrijke plaats in. Dit leerstuk houdt kort gezegd in dat een boete komt te vervallen, als het in de belastingaangifte vervatte standpunt weliswaar onjuist, maar toch verdedigbaar/pleitbaar is.

Nog niet zo lang geleden is het leerstuk van het pleitbaar standpunt ook doorgedrongen tot het fiscale strafrecht. In het fiscale strafrecht lijkt echter een andere (meer subjectieve) invulling te worden gegeven aan het leerstuk dan in het fiscale boeterecht. In dit artikel belichten wij het onderscheid tussen de invulling van het pleitbaar standpunt door enerzijds de belastingrechter en anderzijds de strafrechter. In paragraaf 1 zal worden toegelicht dat de strafrechter in vergelijking met de belastingrechter een meer subjectieve invulling lijkt te geven aan het pleitbaar standpunt. Vervolgens wordt in paragraaf 2 omschreven welke nadelen er kleven aan een meer subjectieve invulling. Tot slot wordt in paragraaf 3 toegelicht welke mogelijkheid wij zien om het pleitbaar standpunt in het fiscale strafrecht – net als in het fiscale boeterecht – objectief in te vullen.

1. Objectief versus subjectief

Het leerstuk van het pleitbaar standpunt is ontstaan en tot ontwikkeling gekomen in de rechtspraak van de belastingrechter. Het leerstuk is niet gecodificeerd in de wet. Kort

gezegd, komt het leerstuk erop neer dat een boete komt te vervallen, als het in de belastingaangifte vervatte standpunt weliswaar onjuist, maar toch verdedigbaar is. In de belastingrechtspraak is geen vaste definitie van het pleitbaar standpunt te vinden. In enkele uitspraken gebruikt de Belastingkamer van de Hoge Raad de term 'pleitbaar',² maar in andere uitspraken is dat niet het geval.³ De staatssecretaris van Financiën heeft in beleidsbesluiten verschillende (van elkaar afwijkende) definities van het pleitbaar standpunt geformuleerd.⁴ De Hoge Raad gebruikt die definities echter niet in overwegingen over het pleitbaar standpunt. Een regelmatig terugkerende formulering van de Belastingkamer is

'dat voor het standpunt van [de belastingplichtige], ook al wordt dit tenslotte onjuist bevonden, zodanige argumenten zijn aan te voeren dat niet kan worden gezegd dat [de belastingplichtige] door dat standpunt in te nemen dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat het aan [zijn] opzet of grove schuld is te wijten dat te weinig belasting is geheven'.⁵

In de literatuur wordt ervan uitgegaan dat de Belastingkamer van de Hoge Raad de pleitbaarheid van een standpunt naar objectieve maatstaven beoordeelt en dat daarbij subjectieve elementen als de kennis en wetenschap van een belastingplichtige geen rol spelen.⁶

Het uit het fiscale boeterecht afkomstige leerstuk van het pleitbaar standpunt is inmiddels ook doorgedrongen tot het fiscale strafrecht. In de strafrechtelijke rechtspraak is het pleitbaar standpunt nog een betrekkelijk jong/nieuw leer-

Het pleitbaar standpunt: de objectieve versus de subjectieve benadering

stuk. Tot op heden lijkt de strafrechter het pleitbaar standpunt meer subjectief in te vullen dan de belastingrechter dat doet bij fiscale boeten. Zo valt uit de rechtspraak van de strafrechter af te leiden dat bij de beoordeling van de vraag of een standpunt pleitbaar is, waarde wordt gehecht aan subjectieve elementen als:

- ‘hetgeen de verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen’;⁷
- de vraag of de belastingplichtige zijn standpunt aan de bela stinginspecteur heeft voorgelegd;⁸
- en het tijdstip waarop de verdachte het standpunt had ingenomen.⁹

Uit de (in de afgelopen twintig jaar gewezen) rechtspraak van de Belastingkamer van de Hoge Raad valt niet af te leiden dat de belastingrechter aan dergelijke subjectieve elementen waarde hecht bij de beoordeling van een pleitbaar standpunt.¹⁰

Een meer subjectieve benadering van het pleitbaar standpunt leidt doorgaans eerder tot bestraffing dan een meer objectieve benadering van het pleitbaar standpunt. Dat kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

De heer Jansen heeft op 10 maart 2009 zijn belastingaangifte ingediend. In die aangifte heeft de heer Jansen verzwegen dat hij een bate van het type X had ontvangen. Uit enkele e-mailberichten die de heer Jansen op 9 en 11 maart 2009 heeft verzonden, blijkt dat de heer Jansen ervan overtuigd is dat hij op 10 maart 2009 een onjuiste aangifte heeft ingediend. Op 18 juni 2009 oordeelt Rechtbank Den Haag dat de bate van het type X niet fiscaal belast is. Op 25 juni 2009 oordeelt een andere rechtbank, Rechtbank Haarlem, dat bate X wel fiscaal belast is. In hoger beroep oordeelt Hof Den Haag dat bate X niet fiscaal belast is en Hof Amsterdam dat de bate wel fiscaal belast is. Op 15 april 2011 hakt de (Belastingkamer van de) Hoge Raad over deze kwestie een knoop door. De Hoge Raad oordeelt dat bate X fiscaal belast is.

Bij een objectieve invulling van het pleitbaar standpunt wordt niet de mening van de heer Jansen betrokken op het moment dat hij de aangifte indiende. Beoordeeld wordt of het standpunt dat in de aangifte is verrat, verdedigbaar is. Eerst op 15 april 2011 is door de uitspraak van de Hoge Raad komen vast te staan dat bate X fiscaal belast is. Voor die datum was het mogelijk daarover van mening te verschillen. Nu een meervoudige belastingkamer bij zowel de rechtbank als het hof van oordeel was dat bate X niet fiscaal belast was, is het standpunt van de heer Jansen verdedigbaar/pleitbaar te noemen. Uit de belastingrechtspraak volgt namelijk dat een standpunt over de uitleg van het belastingrecht of over de kwalificatie van de feiten onder het belastingrecht, in ieder geval pleitbaar is als een belastingrechter of een advocaat-generaal van oordeel is dat dat standpunt juist is.¹¹ Bij een objectieve invulling zal het beroep op een pleitbaar standpunt dus slagen, zodat geen beboeting/bestrafing

volgt. Bij een subjectieve invulling slaagt het beroep op een pleitbaar standpunt niet, omdat de heer Jansen op het moment dat hij de aangifte indiende, *meende* dat die aangifte onjuist was.¹²

In paragraaf 2 zullen wij toelichten welke drie nadelen er naar onze mening zijn te ontwaren als in het fiscale strafrecht wordt uitgegaan van een subjectieve benadering¹³ van het pleitbaar standpunt.

2. Nadelen bij een subjectieve invulling

2.1. *Nadeel 1: er wordt onvoldoende rekening gehouden met het onzekere karakter van het belastingrecht*

In vergelijking met andere rechtsgebieden is het belastingrecht betrekkelijk jong recht, dat sterk wordt beïnvloed door maatschappelijke verhoudingen en staatkundige opvattingen. Het belastingrecht wordt gekenmerkt door rechtsonzekerheid en complexiteit.¹⁴ Die rechtsonzekerheid wordt onder meer veroorzaakt door de voortdurende stroom van wetwijzigingen die telkens weer nieuwe onzekerheden en interpretatieproblemen opleveren. Een grote bijdrage aan de in het belastingrecht heersende onduidelijkheid/rechtsonzekerheid wordt ook geleverd door het gebruik door de wetgever van open/vage normen.

Door deze onduidelijkheid/rechtsonzekerheid kan in de belastingwetgeving en -regelgeving vaak geen duidelijk antwoord worden gevonden op de vraag of een in de aangifte verrat standpunt juist of onjuist is. Waar onduidelijkheid al bezwaarlijk is voor de ‘heffingssfeer’, geldt dit des te meer als naast de (na)heffing/navordering van belasting ook een boete wordt opgelegd of een strafrechtelijke vervolging wordt ingesteld. Met het in art. 1 Wetboek van Strafrecht neergelegde legaliteitsbeginsel en het in art. 7 EVRM vervatte voorzienbaarheids- of voorspelbaarheidsvereiste (*foreseeability*) staat op gespannen voet dat iemand wordt gestraft voor een in de belastingaangifte ingenomen standpunt, waarvan (nog) niet zeker is of dat onjuist is. Door toepassing van het leerstuk van het pleitbaar standpunt blijven beboeting en bestraffing achterwege wanneer een in de aangifte verrat standpunt verdedigbaar is.

Subjectieve elementen als de mening van de verdachte en het tijdstip waarop hij het standpunt heeft ingenomen, brengen geen wijziging in een bestaande toestand van onduidelijkheid/rechtsonzekerheid. Indien bijvoorbeeld in de lagere rechtspraak verschillend wordt geoordeeld over de vraag of een bate van het type X in de belastingaangifte moet worden opgenomen, is aan die onduidelijke situatie niet opeens een einde gekomen als de heer Jansen op het moment dat hij zijn aangifte indient, meent dat hij bate X in zijn aangifte moet opnemen, maar hij dat vervolgens expres nalaat te doen. De bestaande onzekerheid is pas weggenomen als de belastingrechter in hoogste instantie of de wetgever over die vraag een knoop heeft doorgehakt. Een benadering van

het pleitbaar standpunt waarin geen waarde wordt gehecht aan de mening van een individuele belastingplichtige, maar waarin het gaat om een beoordeling van de verdedigbaarheid van het standpunt dat in de aangifte is vervat, past daarom naar onze mening bij het rechtsonzekere karakter van het belastingrecht.

2.2. *Nadeel 2: de strafrechtelijke weg leidt eerder tot bestraffing dan de boeterechtelijke weg*

Als in het fiscale strafrecht – in vergelijking tot het fiscale boeterecht – een meer subjectieve invulling wordt gegeven aan het pleitbaar standpunt, zal de strafrechtelijke weg doorgaans eerder tot bestraffing leiden dan de boeterechtelijke weg.¹⁵ Dat is volgens de wetsgeschiedenis een onwenselijke situatie. Daarin is namelijk het volgende opgemerkt over de verhouding tussen het fiscale boeterecht en het fiscale strafrecht:

‘Het schrappen van de voorwaardelijke opzet als grond voor het vaststellen van bestuurlijke boeten bij primitieve aanslag zou tot gevolg hebben dat het begrip opzet in het fiscale bestuurlijke boeterecht een beperktere betekenis krijgt dan in het fiscale en commune strafrecht. Daardoor zou in gevallen waarin bij de primitieve aanslag geen opzet, doch (slechts) voorwaardelijk opzet bewezen kan worden, voor bestraffing de strafrechtelijke weg moeten worden bewandeld, terwijl niet de minder stigmatiserende weg van bestuurlijke boete-oplegging kan worden gevolgd. Dit is niet in overeenstemming met het algemeen aanvaarde uitgangspunt dat het (fiscale) strafrecht heeft te gelden als het sluitstuk in de handhavingketen.’¹⁶

Als in het fiscale strafrecht dus – in vergelijking tot het fiscale boeterecht – een meer subjectieve invulling wordt gegeven aan het pleitbaar standpunt, dan kan zich de in de wetsgeschiedenis omschreven onwenselijke situatie voordoen, dat de strafrechtelijke weg eerder leidt tot bestraffing dan de boeterechtelijke weg. Het fiscale strafrecht fungeert dan dus niet meer als sluitstuk in de handhavingketen.

2.3. *Nadeel 3: er is geen reële beperking op de ruime strafrechtelijke aansprakelijkheid*

Het opzettelijk indienen van een onjuiste aangifte is strafbaar gesteld in art. 69, lid 2, Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). De delictomschrijving van art. 69, lid 2, AWR bestaat uit de volgende bestanddelen: (1) ‘een bij de belastingwet voorziene aangifte’, (2) ‘onjuist of onvolledig’, (3) ‘opzettelijk’ en (4) ‘indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven’. Als de strafrechter deze vier bestanddelen bewezen acht, dan is de delictomschrijving vervuld, zodat de rechter in beginsel tot bestraffing kan overgaan.

Er is relatief snel sprake van een ‘onjuist of onvolledig’ en van ‘opzet’.¹⁷ Ook aan het bestanddeel ‘een bij de belastingwet voorziene aangifte’ worden blijkens de jurisprudentie geen hoge eisen gesteld.¹⁸ Verder beperkt het bestanddeel ‘indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt

geheven’ de ruime werking van de strafbaarstelling ook nauwelijks.¹⁹ Bij de delictomschrijving van art. 69, lid 2, AWR is de reikwijdte van een mogelijke strafrechtelijke aansprakelijkheid dus omvangrijk. Als wordt uitgegaan van een objectieve benadering van het pleitbaar standpunt, dan fungeert het leerstuk als een beperking op de ruime aansprakelijkheid van art. 69, lid 2, AWR.²⁰ Echter, als wordt uitgegaan van een subjectieve benadering van het pleitbaar standpunt, dan komt bij de toepassing van dit leerstuk waarde toe aan de mening van een belastingplichtige op het moment dat de aangifte wordt ingediend. Er is dan geen sprake van een ‘extra’ toets of een ‘extra’ beperking op de ruime aansprakelijkheid. Wat een verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen op het moment waarop de aangifte werd ingediend, wordt immers ook reeds betrokken bij de toetsing van het bestanddeel opzet, waarvan voorwaardelijk opzet de ondergrens vormt. Van voorwaardelijk opzet op het indienen van een onjuiste aangifte kan in het fiscale strafrecht (al) sprake zijn als de belastingplichtige kon en moest weten dat zijn aangifte onjuist was.²¹ Als de toepassing van het pleitbaar standpunt dus zou neerkomen op een toets van hetgeen een verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen op het moment dat de aangifte werd ingediend, heeft dat leerstuk voor het fiscale strafrecht weinig tot geen toegevoegde waarde.

3. *Mogelijkheid om het leerstuk objectief in te vullen*

Als het pleitbaar standpunt in het fiscale strafrecht zou worden gekoppeld aan het bestanddeel ‘onjuist of onvolledig’ in plaats van aan het bestanddeel ‘opzettelijk’, ontstaat er naar onze mening ruimte om het pleitbaar standpunt objectief te benaderen. Dat kan als volgt worden toegelicht.

In het fiscale boeterecht koppelt de belastingrechter het pleitbaar standpunt als leerstuk aan ‘opzet’ en ‘grove schuld’. Uit de belastingrechtspraak blijkt niet duidelijk waarom het leerstuk aan opzet en grove schuld is gekoppeld.²² Ook de strafrechter zou ervoor kunnen kiezen om het leerstuk te koppelen aan opzet. Dat doet Rechtbank Zwolle bijvoorbeeld expliciet in de uitspraak van 13 september 2005.²³ Als het pleitbaar standpunt in het strafrecht inderdaad wordt gekoppeld aan opzet, zou dat echter een objectieve benadering van het leerstuk kunnen bemoeilijken. Opzet vormt immers een van de kernbegrippen van het strafrecht. Dat begrip ligt in het strafrecht ‘verankerd’ als een subjectief begrip, waarbij de wil en wetenschap van de verdachte centraal staan.

Bij de koppeling van het leerstuk aan opzet valt bovendien een ander potentieel obstakel te onderkennen. Dat obstakel houdt verband met het onderscheid tussen boos en kleurloos opzet. Bij boos opzet moet worden bewezen dat de verdachte opzet had op het overtreden van de wet.²⁴ Bij kleurloos opzet hoeft dat niet. Als kleurloos opzet het uitgangspunt is, is het voor de bewezenverklaring van opzet niet relevant om te toetsen of een standpunt over de toepassing van het recht of over de kwalificatie van de feiten onder het recht, pleitbaar

Het pleitbaar standpunt: de objectieve versus de subjectieve benadering

is. De Hoge Raad heeft zich nog niet expliciet uitgelaten over de vraag of opzet op het doen van een onjuiste aangifte in de zin van art. 69, lid 2, AWR, boos dan wel kleurloos is.²⁵ Naar onze mening impliceert opzet op het indienen van een onjuiste aangifte, boos opzet. Het begrip onjuiste of onvolledige aangifte staat namelijk niet op zichzelf, maar is afhankelijk van de bepalingen van de belastingwetgeving en -regelgeving. Opzet op een onjuiste aangifte behelst daarom naar ons idee opzet op een aangifte in strijd met de belastingwetgeving en -regelgeving. In de literatuur zijn echter verschillende standpunten te vinden over de vraag of opzet op het indienen op een onjuiste aangifte, boos of kleurloos is.²⁶ Als kleurloos opzet het uitgangspunt zou zijn in art. 69 AWR, dan vormt dit een obstakel voor de toepassing van het pleitbaar standpunt ingeval dat standpunt een discussie zou aanzwengelen over de toepassing van het recht of de kwalificatie van de feiten onder het recht.²⁷

Gelet op het subjectieve karakter van het opzetbegrip en het kleurloos opzet als potentieel obstakel, zou het naar onze mening beter zijn om het pleitbaar standpunt als leerstuk te koppelen aan het bestanddeel 'onjuist of onvolledig' in art. 69, lid 2, AWR. Het pleitbaar standpunt zou dan als volgt daarin kunnen worden geïncorporeerd: als het standpunt van de verdachte pleitbaar is, dan kan niet overtuigend worden bewezen dat sprake is van een 'onjuiste of onvolledige' aangifte. Alleen onjuistheden (en onvolledigheden) die niet pleitbaar zijn, zouden tot een bewezenverklaring en dus tot bestraffing kunnen leiden. Met andere woorden, een aangifte is pas onjuist of onvolledig in de zin van art. 69, lid 2, AWR, als het standpunt dat in die aangifte is vervat, niet pleitbaar is. Als een oordeel van de belastingrechter zou inhouden dat het standpunt van de belastingplichtige onjuist is, is daarmee nog geen oordeel gegeven over de vraag of dat standpunt al dan niet pleitbaar is. Een aangifte die volgens de belastingrechter onjuist is, hoeft dan dus nog niet onjuist te zijn in de zin van art. 69, lid 2, AWR. Als het pleitbaar standpunt op deze wijze naar het strafrecht wordt overgeplant, ontstaat de mogelijkheid om het leerstuk objectief te benaderen.

Een nadeel van deze benadering zou kunnen zijn dat het begrip 'onjuist of onvolledig' in de boetebepaling van art. 67d AWR een andere betekenis krijgt dan in de strafrechtelijke bepaling van art. 69 AWR. Zo'n verschil in betekenis verdient – vanuit dogmatisch oogpunt bezien – misschien niet de schoonheidsprijs. Om aan dat onwenselijke gevolg tegemoet te komen, zou overwogen kunnen worden om het pleitbaar standpunt in het fiscale boeterecht ook te koppelen aan 'onjuist of onvolledig', althans aan de grondslag van de boete. Dat zou dan als volgt uitwerken: hoewel de aangifte onjuist is en de met die onjuistheid gepaard gaande belasting alsnog verschuldigd is, kan – omdat het standpunt verdedigbaar is – de met dat standpunt gepaard gaande belasting niet worden meegenomen in de boetegrondslag. De boetegrondslag voor de correctie die verband houdt met het verdedigbare standpunt zou dan nihil zijn.

Een alternatieve mogelijkheid zou zijn om het leerstuk van het pleitbaar standpunt aan te merken als een strafuitsluitingsgrond, meer in het bijzonder een rechtvaardigingsgrond.²⁸ Het Wetboek van Strafrecht kent geen gesloten stelsel van strafuitsluitingsgronden, zodat het wettelijk systeem geen belemmering vormt voor het accepteren van een nieuwe rechtvaardigingsgrond. Afwezigheid van alle schuld (avas) en het ontbreken van materiële wederrechtelijkheid zijn voorbeelden van buitenwettelijke strafuitsluitingsgronden die in de rechtspraak tot ontwikkeling zijn gekomen.²⁹ Aangezien een rechtvaardigingsgrond volgens de doctrine³⁰ raakt aan de wederrechtelijkheid van de gedraging en niet zozeer aan de verwijtbaarheid van de dader, zou ook bij een rechtvaardigingsgrond de mogelijkheid bestaan om het pleitbaar standpunt objectief te benaderen.

4. Conclusie

In het fiscale strafrecht lijkt – in vergelijking tot het fiscale boeterecht – een meer subjectieve invulling te worden gegeven aan het pleitbaar standpunt. Met andere woorden, bij de vraag of een standpunt pleitbaar is, betreft de strafrechter subjectieve elementen als de wetenschap van de verdachte en het tijdstip waarop hij zijn standpunt heeft ingenomen. Een subjectieve invulling van het pleitbaar standpunt leidt doorgaans eerder tot bestraffing dan een objectieve invulling (zie par. 1). Als een subjectieve invulling wordt gegeven aan het pleitbaar standpunt, dan zijn daarbij naar onze mening de volgende nadelen te onderscheiden:

- er wordt onvoldoende rekening gehouden met het onzekere karakter van het belastingrecht;
- de strafrechtelijke weg leidt eerder tot bestraffing dan de boeterechtelijke weg;
- er is geen reële beperking op de ruime strafrechtelijke aansprakelijkheid (par. 2).

Als het pleitbaar standpunt als leerstuk aan het bestanddeel opzet wordt gekoppeld, kan dat een belemmering vormen voor de (objectieve) werking van het pleitbaar standpunt. Het zou daarom beter zijn om het leerstuk te koppelen aan het bestanddeel 'onjuist of onvolledig' als bedoeld in art. 69, lid 2, AWR dan wel om een beroep op het pleitbaar standpunt op te vatten als een rechtvaardigingsgrond (par. 3). Daarmee ontstaan dan mogelijkheden om het pleitbaar standpunt objectief te benaderen, zodat dit leerstuk ook in het fiscale strafrecht een reële betekenis kan krijgen.

Mevr. mr. A.D. Van Riel, auteur van het in TFB nr. 6 opgenomen artikel 'Pleitbaar standpunt – toepassing in het fiscale strafrecht', heeft afgezien van het geven van een reactie op bovenstaand artikel.

* Advocaten bij VDB Advocaten Notarissen (sectie fiscale advocatuur).

1 De beroemde Amerikaanse staatsman, schrijver en natuurwetenschapper, Benjamin Franklin, zou dit in 1789 in een brief hebben geschreven aan Jean Baptiste Le Roy.

2 Zie: HR 8 februari 2002, LJN: AD9105, BNB 2002, 150; HR 12 september 2003, LJN: AE4480, BNB 2004, 75; HR 11 november 2005, LJN: AU6018, BNB 2006, 147.

- 3 Zie: HR 23 september 1992, *BNB* 1993, 193; HR 18 mei 1994, *BNB* 1994, 252; HR 2 september 1998, LJN: AA2361, *BNB* 1998, 337.
- 4 Zie enerzijds par. 4 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB), *Stcrt.* 2010, 20116 en anderzijds het besluit van 9 november 2000, nr. RTB2000/2474M, gepubliceerd in *BNB* 2001, 13.
- 5 HR 23 september 1992, *BNB* 1993, 193; HR 22 april 1998, LJN: AA2426, *BNB* 1998, 201; HR 2 september 1998, LJN: AA2361, *BNB* 1998, 337; HR 10 maart 1999, LJN: AA2715, *BNB* 1999, 308; HR 19 januari 2000, LJN: AA4334, *BNB* 2000, 119; HR 13 september 2000, LJN: AA7073, *BNB* 2000, 348.
- 6 L.A. de Blicq e.a., *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen* (FED Fiscale studiereserie nr. 5), Kluwer, Deventer 2009, p. 366-367 en *Vakstudie Algemeen deel*, art. 67d AWR, aant. 4.2.3 (losbl.).
- 7 Zie: HR 8 februari 2005, LJN: AR3719, *NbSr* 10 maart 2005, afl.3; onderdeel 131 uit de conclusie van A-G G. Knigge van 30 oktober 2007, LJN: BB8978; Rb. Zwolle-Lelystad 13 september 2005, LJN: AU2558; Rb. Den Haag 25 april 2008, LJN: BDO611 en Hof Amsterdam 7 juli 2011, LJN: BR0739.
- 8 Hof Den Bosch 21 juni 2000 (kenbaar uit de conclusie van J.W. Fokkens van 11 september 2001, LJN: AD4466) en Hof Amsterdam 7 juli 2011, LJN: BR0740.
- 9 Rb. Den Bosch 4 oktober 2007, LJN: BB4747 en Rb. Amsterdam 9 oktober 2008, LJN: BF8876. Zie ook Rb. Zwolle-Lelystad 13 september 2005, LJN: AU2558, waarin de rechtbank waarde hecht aan hetgeen de verdachte 'bij het doen van aangifte' redelijkerwijs kon en mocht menen. De gebruikte formulering ('bij het doen van aangifte') duidt erop dat de rechtbank van belang acht dat het standpunt is ingenomen op het moment dat de aangifte wordt ingediend.
- 10 Beoordeeld zijn: HR 23 september 1992, *BNB* 1993, 193; HR 18 mei 1994, *BNB* 1994, 252; HR 29 maart 1995, *BNB* 1995, 155; HR 13 december 1995, *BNB* 1996, 385; HR 6 november 1996, *BNB* 1997, 8; HR 11 juni 1997, *BNB* 1997, 23; HR 22 april 1998, LJN: AA2426, *BNB* 1998, 201; HR 2 september 1998, LJN: AA2361, *BNB* 1998, 337; HR 1 juli 1998, LJN: AA2331, *BNB* 1998, 324; HR 17 februari 1999, LJN: AA2656, *BNB* 1999, 249; HR 10 maart 1999, LJN: AA2715, *BNB* 1999, 308; HR 12 mei 1999, LJN: AA2757, *BNB* 1999, 258; HR 30 juni 1999, LJN: AA2809, *BNB* 1999, 300; HR 13 september 2000, LJN: AA7073, *BNB* 2000, 348; HR 8 februari 2002, LJN: AD9105, *BNB* 2002, 150; HR 20 december 2002, LJN: AE4369, *BNB* 2003, 101; HR 12 september 2003, LJN: AE4480, *BNB* 2004, 75; HR 11 november 2005, LJN: AU6018, *BNB* 2006/147.
- 11 HR 26 november 1986, *BNB* 1987, 31; HR 26 november 1986, *BNB* 1987, 305; HR 22 juli 1988, *BNB* 1988, 271; HR 10 juni 1992, *BNB* 1992, 275; HR 30 september 1998, LJN: AA2299, *BNB* 1999, 17 en de conclusie van A-G P.J. Wattel van 11 augustus 2010, LJN: BN7194, *V-N* 2010, 50.5.
- 12 Vgl. bijvoorbeeld de redenering in Rb. Den Haag (Strafkamer) 25 april 2008, LJN: BDO611, r.o. 7.3.5. De verdachte kon geen succesvol beroep op een pleitbaar standpunt doen, omdat de verdachte meende dat hij geen inkomsten had genoten. De overweging van de rechtbank luidde als volgt: 'Daar verdachte ten stelligste ontkent dat hij uit de transacties Nijspin en VBK N.V. inkomsten ten belope van respectievelijk (ongeveer) € 1.600.000 en € 5.871.600 heeft ontvangen, komt hem geen pleitbaar standpunt toe. Een stellige ontkenning verdraagt zich immers niet met het principe van het pleitbaar standpunt, namelijk dat verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen dat een bepaalde fiscale regeling op zijn situatie van toepassing zou zijn (...). Een stellige ontkenning sluit het van toepassing zijn van enige fiscale regeling uit.'
- 13 Voor de volledigheid merken wij op dat wij met de 'subjectieve benadering van het pleitbaar standpunt' bedoelen dat bij de beoordeling van het standpunt niet slechts de juridische houdbaarheid van de aan te voeren argumenten wordt gewogen, maar dat daarbij ook subjectieve elementen worden betrokken als de mening en wetenschap van de betrokken belastingplichtige/adviseur op het moment dat de aangifte wordt ingediend.
- 14 Zie voor een nadere toelichting: R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht* (Fiscale Handboeken), Kluwer, Deventer 2010, p. 184-186 en 196-198.
- 15 Verwezen kan worden naar het hiervoor (onder par. 1) geschetste voorbeeld.
- 16 Kamerstukken II, 1997-1998, 24 800, nr. 7, p. 3.
- 17 P.J. Wattel, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht* (FED Fiscale studiereserie, nr. 25), Kluwer, Deventer 1989, p. 126 en 132 en W.E.C.A. Valkenburg, 'Nadere eisen in verband met het bewijs van voorwaardelijk opzet', *FED* 2003/415.
- 18 Zie de arresten van de Strafkamer van de Hoge Raad van 5 juli 2011 (LJN: BP3746, NTFR 2011/1882) en 12 juli 2011 (LJN: BQ3673) en D. Liem, 'De 'bij de belastingwet voorziene aangifte'', NTFR 2011/1906.
- 19 Voor kritische beschouwingen over dit bestanddeel kan worden verwezen naar: G.J.M.E. de Bont, 'Het gevolgbestanddeel in art. 68, eerste lid, AWR', *TFB* 1999 (nr. 5), p. 18-19 en W.E.C.A. Valkenburg, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht* (FED Fiscale studiereserie, nr. 25), Kluwer, Deventer 2010, p. 41-49.
- 20 Vgl. in dit verband ook de overwegingen van Rechtbank Zwolle (Strafkamer) 13 september 2005, LJN: AU2558.
- 21 HR 13 oktober 1919, B. 2672, kenbaar uit: W.E.C.A. Valkenburg, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht* (FED Fiscale studiereserie, nr. 25), Kluwer, Deventer 2010, p. 35.
- 22 Voor de koppeling van het pleitbaar standpunt aan opzet kan steun worden gevonden in de parlementaire geschiedenis (Kamerstukken I, 1997-1998, 24 800, nr. 154b, p. 2).
- 23 Rb. Zwolle 13 september 2005, LJN: AU2558.
- 24 J. de Hullu, *Materieel strafrecht, Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Kluwer, Deventer 2009, p. 216.
- 25 Weliswaar heeft de Strafkamer van de Hoge Raad in het arrest van 24 april 2007 (NJ 2007/544) geoordeeld dat opzet niet behoefde te zijn gericht op het niet naleven van de in de bewezenverklaring bedoelde wettelijke verplichtingen. Echter, het opzettelijk indienen van een onjuiste aangifte als bedoeld in art. 69, lid 2, AWR was in deze zaak niet tenlastegelegd.
- 26 Zie enerzijds G.J.M.E. de Bont, 'Opzet in fiscaal boete- en strafrecht', *TFB* 2002, nr. 6 en anderzijds P.J. Wattel, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht* (FED Fiscale studiereserie, nr. 25), Kluwer, Deventer 1989, p. 124.
- 27 Zie over deze problematiek ook uitgebreid: A.D. van Riel, 'Pleitbaar standpunt-toepassing in het fiscale strafrecht', *TFB* 2011-6. Van Riel bepleit dat het voor de hand ligt om het opzet in het fiscale strafrecht uit te leggen als boos opzet.
- 28 I.J. Krukkert, 'Strafuitsluitingsgronden en de Vierde tranche Awb', *TFB* 2010-5/6.
- 29 HR 14 februari 1916, *NJ* 1916, 681 (Melk-en-water-arrest) en HR 20 februari 1933, *NJ* 1933, 918 (Huizer Veearts-arrest).
- 30 Zie bijvoorbeeld L.T. Wemes, 'Inleidende opmerkingen bij Titel III van het Eerste boek', in: C.P.M. Cleiren en J.F. Nijboer, *Tekst & commentaar Strafrecht*, Kluwer, Deventer 2008.