

**Maandblad Belasting Beschouwingen 2018/3-3****Pleitbaar standpunt als opzetverweer**

PDF versie	Pleitbaar standpunt als opzetverweer
Trefwoorden	inhoud pleitbaar standpunt volgens belastingkamer en strafkamer van de Hoge Raad
Auteur	Bont, Prof.mr. G.J.M.E. De
Jaargang	87
Publicatiedatum	6-3-2018
ISSN	0005-8335

Pleitbaar standpunt als opzetverweer

De belastingkamer van de Hoge Raad wees op 21 april 2017 arrest (het Credit-Suisse-arrest) over het fenomeen pleitbaar standpunt. In deze bijdrage gaat de auteur met name in op een drietal onderwerpen, nl. is er daadwerkelijk sprake van convergentie tussen strafrecht en bestuursrecht, geldt de objectieve of de subjectieve leer en hoe is de duiding van de strafrechtelijke overweging in het fiscale arrest.

1. Inleiding

Het fiscale boeterecht en het strafrecht groeien langzaam naar elkaar toe. Feteris¹ gaf al aan dat daarvoor verschillende redenen zijn aan te wijzen. Niet alleen doordat strafrechtelijke begrippen in het bestuursrecht zijn geïntroduceerd, maar ook door de wens van de hoogste (bestuurs)rechters om de verschillen te minimaliseren indien de wetgever feiten zowel beboetbaar maakt in het bestuursrecht als strafbaar in het strafrecht. Uiteraard heeft ook de doorwerking van de mensenrechtenverdragen een nadrukkelijke en harmoniserende uitwerking in beide rechtsgebieden. In het artikel van Feteris wordt sterk benadrukt dat het bestuurlijke boeterecht wordt beïnvloed of zelfs geleid door de doctrine in het strafrecht. In plaats van een convergentie is dan meer sprake van een dominantie van het strafrecht. Dat ligt op veel fronten voor de hand, maar niet ten aanzien van het begrip pleitbaar standpunt, dat van origine uit het fiscale boeterecht komt. Nu dit begrip in het strafrecht anders werd uitgelegd dan in het fiscale bestuursrecht, diende daar een ware convergentie te worden bewerkstelligd. Nu fiscale fraude zowel strafrechtelijk als met een boete door de inspecteur kan worden afgedaan, zou de keuze van de overheid niet het verschil moeten maken welke uitleg van het pleitbare standpunt van toepassing is. De belastingkamer van de Hoge Raad wees op 21 april 2017² arrest over het fenomeen ‘pleitbaar standpunt’. Dat convergentie wordt nagestreefd blijkt wel uit het feit dat dit fiscale arrest een geheel strafrechtelijke rechtsoverweging (r.o. 3.4.7) bevat. Dat in die rechtsoverweging de strafkamer sprak via de belastingkamer is gebleken uit het feit dat de strafkamer nadien een arrest wees waarin exact dezelfde bewoordingen werden gebruikt.³ Er is al het nodige geschreven over het onderwerp⁴ en daarmee is dan ook de rechtvaardiging gegeven me te beperken tot de volgende drie thema’s:

- i. Is er daadwerkelijk sprake van een convergentie?
- ii. Objectieve of subjectieve leer?
- iii. De duiding van de strafrechtelijke overweging in het fiscale arrest?

2. Is er daadwerkelijk sprake van een convergentie?

Het feit dat er naast een rechtsoverweging van de belastingkamer een separate rechtsoverweging van de strafkamer over het pleitbare standpunt is, vormt een teken aan de wand dat van een volledige convergentie nog geen sprake is. Als de strafkamer en de belastingkamer daadwerkelijk op één lijn hadden gezeten, was het eenvoudig geweest om één rechtsoverweging op te stellen. Alvorens verder te gaan, eerst maar eens de essentie van de beide rechtsoverwegingen uitschrijven. De belastingkamer overweegt als volgt:

‘3.4.5. Indien een onjuiste belastingaangifte wordt gedaan, kan ter zake daarvan geen vergrijpboete als bedoeld in de artikelen 67d en 67e AWR worden opgelegd indien aan die aangifte een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht, in die zin dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van die aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was. In een dergelijk geval kan niet worden gezegd dat het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat die aangifte onjuist is dan wel dat daardoor te weinig belasting is geheven, ook al wordt het aan die aangifte ten grondslag liggende standpunt later door de rechter onjuist bevonden. (...)’

Kennelijk wilde de strafkamer zich aan die tekst niet committeren. De strafkamer neemt de volgende rechtsoverweging voor haar rekening:

'3.4.7. Met betrekking tot een mogelijke strafvervolgning geldt het volgende. Indien een onjuiste of onvolledige belastingaangifte wordt gedaan, maar de betrokkene ten tijde van het doen van die aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was, bijvoorbeeld omdat deze gebaseerd was op een pleitbaar standpunt als hiervoor in 3.4.5 bedoeld, kan niet worden gezegd dat hij opzettelijk een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan die ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, een en ander in de zin van artikel 69, lid 2, AWR.'

Uiteraard is een aantal elementen gelijklopend. Mijns inziens had de belastingkamer de tekst van de rechtsoverweging van de strafkamer ook wel kunnen omarmen, met uitzondering van de verwijzing naar art. 69, lid 2, AWR. Door niet te kiezen voor één rechtsoverweging voor beide rechtsgebieden, maar toch te werken met twee rechtsoverwegingen ontstaat verwarring als gevolg van de verwijzing in de strafrechtelijke overweging naar de fiscale rechtsoverweging in combinatie met het woord 'bijvoorbeeld'. In de strafrechtelijke overweging staat nu immers dat een betrokkene redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze een juiste aangifte deed, bijvoorbeeld omdat deze gebaseerd was op een pleitbaar standpunt als bedoeld in de fiscale rechtsoverweging in r.o. 3.4.5. Dit wekt om twee redenen verbazing: in r.o. 3.4.5 staat niet veel meer (of minder) dan dat een pleitbaar standpunt een pleitbare uitleg is van het fiscale recht, waarvan sprake is als de belastingplichtige – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was. Die verwijzing is in zoverre verwarrend omdat in de strafrechtelijke verwijzing ook al staat dat geen sprake is van opzettelijk handelen indien de betrokkene ten tijde van het doen van die aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was. De verwijzing lijkt op een doublure nu de tekst van de overweging (nagenoeg) gelijklopend is aan de tekst waarnaar wordt verwezen.

Het woord 'bijvoorbeeld' is echter van belang omdat het een extensievere benadering door de strafkamer verraadt. De strafkamer is immers van oordeel dat een verdachte om verschillende redenen – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was, en een pleitbaar standpunt is slechts één van die redenen. Uit de gehele rechtsoverweging kan worden afgeleid dat de strafkamer veel minder de nadruk legt op het pleitbare standpunt an sich, maar veel meer redeneert vanuit voorwaardelijke opzet en de wijze waarop het pleitbare standpunt daarin kan worden 'opgenomen'. De strafkamer geeft in haar rechtsoverweging aan dat de pleitbare uitleg van het fiscale recht slechts één van de redenen is op grond waarvan de voorwaardelijke opzet ontbreekt.

De strafkamer van de Hoge Raad plaatst het pleitbaar standpunt onmiskenbaar in de sleutel van een opzetverweer. Dat is winst, maar die winst werd al eerder behaald.⁵ Daarmee is de deur gesloten voor alle betogen om een pleitbaar standpunt te plaatsen in de rechtvaardigings- of schulduitsluitingsgronden (afwezigheid van alle schuld of rechtsdwaling).

De convergentie bestaat allereerst op het vlak van de definiëring van het begrip pleitbaar standpunt. De belastingkamer heeft de terminologie van de strafkamer overgenomen door de 'kon en mocht'-formulering te omarmen. De convergentie lijkt tevens te bestaan ten aanzien van de gezamenlijke keuze voor de objectieve leer. Dit element wordt in de volgende paragraaf besproken.

3. Objectieve of subjectieve leer

Wanneer dient het pleitbare standpunt aanwezig te zijn? Op het moment van het doen van de aangifte? Of bestaat er ruimte om de (uiteindelijk) onjuiste aangifte nog enigszins 'goed' te praten, al dan niet met behulp van belastingadviseurs die toch nog wel enige argumenten kunnen aandragen voor de onjuist geïnterpreteerde fiscale wetten? In zijn annotatie onder *BNB 2004/75*⁶ schreef Feteris dat in het fiscale domein de geobjectieerde benadering geldt, waarbij de rechter nagaat of voor het standpunt van de belastingplichtige redelijkerwijs verdedigbare argumenten zijn aan te voeren. Volgens Feteris onderzoekt de Hoge Raad 'niet of de belastingplichtige de bedoelde argumenten in enig stadium heeft aangevoerd, en al helemaal niet of hij ze ook al voor ogen had toen hij aangifte deed (voor zover dat al is vast te stellen)'.

De strafkamer dacht daar anders over. In het arrest van 6 maart 2012⁷ werd overwogen als volgt:

'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 verdachte, 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.'

Deze benadering is bekend geworden als de subjectieve leer. Ook op dit punt lijken de strafkamer en de belastingkamer de gewenste convergentie bereikt te hebben door de objectieve benadering als grondslag voor het pleitbare standpunt te nemen. De belastingkamer overweegt op dit punt:

'3.4.5. (...) Omdat de pleitbaarheid van dat standpunt naar objectieve maatstaven moet worden beoordeeld, en mede gelet op hetgeen hiervoor in 3.4.4 is vooropgesteld, is in dit verband niet van belang of de belastingplichtige bij het doen van de aangifte de pleitbare maar later onjuist bevonden uitleg voor ogen heeft gestaan.'

Deze overweging komt niet terug in de strafrechtelijke overweging in r.o. 3.4.7. Mogelijk ziet de verwijzing in r.o. 3.4.7 naar r.o. 3.4.5 ook op dit element, maar geheel zeker is het niet. Het ligt voor de hand dat de strafkamer zich hieraan wel heeft willen committeren. De conclusie⁸ dat de objectieve werking van het pleitbare standpunt in het fiscale boeterecht wel mogelijk is, 'maar in het fiscale strafrecht niet' lijkt me na het arrest van 21 april 2017 niet meer pleitbaar. Of de belastingplichtige het pleitbare standpunt

in gedachten had ten tijde van het doen van aangifte, zal voor de strafkamer niet een werkelijk knelpunt zijn. Voor mij blijft echter onduidelijk of er strafrechtelijk een beroep op het pleitbaar standpunt gedaan kan worden indien wordt vastgesteld dat de ‘verdachte, toen hij deze aangifte deed niet in de veronderstelling verkeerde dat de wijze waarop deze aangifte is gedaan toelaatbaar was’. Wat is derhalve rechtens als de verdachte niet alleen geen pleitbaar standpunt voor ogen had, maar er zelfs van overtuigd was dat hij een onjuiste aangifte deed (en dat accepteerde). Eerder oordeelde de strafkamer dat dan een beroep op het pleitbaar standpunt niet mogelijk is. Is dat met het arrest van 21 april 2017 anders geworden? Is de strafkamer hiermee ‘om’ gegaan? Expliciet staat het er niet, maar impliciet lijkt me dat de enige logische uitleg.

Van belang is het antwoord op de vraag wanneer het objectieve pleitbare standpunt dient te worden getoetst. Zowel in r.o. 3.4.5 als in r.o. 3.4.7 staat dat de rechter dient te beoordelen of de belastingplichtige ten tijde van het doen van die aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen een juiste aangifte te doen. Het ijkmoment is dus het tijdstip waarop de aangifte werd gedaan. Uit het arrest (r.o. 3.4.9) blijkt dat de pleitbaarheid op dat moment kan worden bepaald aan de hand van de wettekst, passages uit de wetsgeschiedenis en de op grond daarvan in de fiscale vakliteratuur verdedigde opvattingen, alsmede dat in aanmerking kan worden genomen ‘dat in de jurisprudentie van de Hoge Raad tot dat moment geen oordelen waren gegeven over een voldoende vergelijkbaar geval’.

Toch rijst de vraag of de toets ‘ten tijde van het doen van aangifte’ niet te rigide is. Uitsluitend in de strafrechtelijke overweging komt de volgende passage voor:

‘Dat laatste doet zich niet voor indien, al dan niet achteraf bezien, de door de betrokkene aanvaarde kans dat de aangifte onjuist of onvolledig zou blijken te zijn, niet aanmerkelijk was.’

De door mij gecursiveerde bijzin geeft aan dat de toetsing ook achteraf kan plaatsvinden en kan worden beïnvloed door ontwikkelingen na het doen van aangifte. De situatie kan zich mijns inziens voordoen dat zich in de literatuur of jurisprudentie ontwikkelingen voordoen ná het moment van het doen van de (onjuiste) aangifte die tot gevolg hebben dat de onjuiste aangifte niet alsnog als correct dient te worden aangemerkt, maar die wel tot gevolg heeft dat de onjuiste interpretatie van de fiscale wetgeving (‘achteraf bezien’) redelijkerwijs verdedigbaar wordt.

4. Duiding van de strafrechtelijke overweging?

De strafrechtelijke overweging is allereerst van belang omdat duidelijk wordt dat een pleitbare uitleg van het fiscale recht slechts één van de redenen is op grond waarvan de verdachte ‘redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was (...)’ en opzet op de onjuiste aangifte ontbreekt. Er is geen argument aan te voeren waarom dit niet eveneens zou gelden voor het fiscale boeterecht. Het opzetbegrip in het fiscale boeterecht is immers identiek aan dit begrip in het strafrecht.⁹ Als gevolg hiervan is het belang verdwenen van de uitkomst van de discussie omtrent de reikwijdte van het begrip pleitbaar standpunt. De advocaat-generaal die de conclusie schreef bij het arrest in *BNB 2004/75* stelde dat een dergelijk standpunt slechts ziet op de interpretatie van het recht. In zijn annotatie stelde Feteris zich op het standpunt ‘dat het niet alleen om zuiver juridische standpunten gaat, maar de leer van de Hoge Raad ook betrekking kan hebben op de juridische kwalificatie van een feitencomplex’. In de strafrechtelijke overweging is een algeheel opzetverweer erkend inhoudende dat de betrokkene redelijkerwijs kon en mocht menen een juiste aangifte te doen. Dat kon en mocht hij menen bij een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht, maar dat zou bijvoorbeeld ook aan de orde kunnen zijn omdat hij een advies had gekregen op grond waarvan hij dit redelijkerwijs kon en mocht menen. Ook zou daarvan sprake kunnen zijn ingeval hij ten tijde van het doen van de aangifte een onvolledig zicht had op alle relevante feiten en omstandigheden die voor het invullen van de aangifte relevant waren. Deze andere gronden voor het betoog dat de betrokkene redelijkerwijs kon en mocht menen een juiste aangifte te doen, hebben tot gevolg dat de reikwijdte van het pleitbaar standpunt minder belangrijk wordt. Als het betoog van de verdachte ruimer is dan een zuiver beroep op een pleitbare uitleg van het fiscale recht, is slechts van belang of het ruimere betoog past in het verweer dat deze redelijkerwijs kon en mocht menen een juiste aangifte te doen.

De strafrechtelijke overweging is voorts en wellicht wel met name relevant omdat de strafkamer het pleitbaar standpunt plaatst in de strafrechtelijke doctrine. Eerdere pogingen waren mislukt. Het probleem werd gevormd doordat in het strafrecht kleurloze opzet geldt, hetgeen betekent dat niet bewezen hoeft te worden dat de opzet ook was gericht op overtreding van de wet.¹⁰ Dat is slechts anders als uit de strafrechtelijke bepaling blijkt dat de opzet gericht is op de wederrechtelijkheid. Betoogd kan worden dat uit de redactie van art. 69 AWR voortvloeit dat de opzet gericht dient te zijn op de onjuistheid van de aangifte. Deze onjuistheid wordt bepaald door de fiscale wetgeving. De opzet zou dan gericht zijn op de schending van de fiscale wetgeving. Art. 69 AWR zou dan tot de conclusie leiden dat de opzet gericht dient te zijn op de fiscale wederrechtelijkheid. Uit het arrest van 24 april 2007¹¹ blijkt dat een poging is ondernomen om de strafkamer van de Hoge Raad ‘om’ te laten gaan en voornoemde redenering te accepteren, als gevolg waarvan het pleitbare standpunt niet langer strijdig zou zijn met de doctrine van het kleurloze opzet. Annotator Buruma vat het cassatiemiddel samen door te benadrukken dat niet de vraag werd gesteld ‘of opzet op het ongeoorloofde van de gedraging bestond, maar of er opzet op het niet naleven van de in de bewezenverklaringen bedoelde wettelijke verplichtingen – oftewel op andere in de delictomschrijving opgenomen objectief omschreven bestanddelen – was gericht (zie ook Kessler, *Subjectieve bestanddelen in bijzondere wetten*, diss. 2001, p. 208).’ De Hoge Raad weigerde deze oplossing echter te omarmen:

‘Het middel berust kennelijk op de opvatting dat het opzet ook op het niet naleven van de in de bewezenverklaringen bedoelde wettelijke verplichtingen dient te zijn gericht. Die opvatting is echter onjuist (vgl. HR 18 maart 1952, NJ 1952, 314). De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een verandering van zijn rechtspraak op dit punt.’

De strafkamer plaatst een pleitbaar standpunt nadrukkelijk in de sleutel van voorwaardelijke opzet. In het arrest van 21 april 2017 oordeelde de Hoge Raad als volgt in de strafrechtelijke overweging:

‘Daartoe is immers vereist dat de betrokkene opzettelijk heeft gehandeld, dus minst genomen met voorwaardelijk opzet, hetgeen betekent dat hij bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat hij ten onrechte geen onderscheidenlijk een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan. Dat laatste doet zich niet voor indien, al dan niet achteraf bezien, de door de betrokkene aanvaarde kans dat de aangifte onjuist of onvolledig zou blijken te zijn, niet aanmerkelijk was.’

Deze overweging dient mijns inziens zo te worden gelezen dat de Hoge Raad oordeelt dat bij een pleitbaar standpunt geen aanmerkelijke kans aanwezig is op een onjuiste aangifte. Vanuit de dogmatiek is dit een belangrijk oordeel. Er is immers lang gediscussieerd over de vraag op welke wijze het pleitbare standpunt ingepast kon worden in de strafrechtelijke doctrine.

Met de ‘oplossing’ via de aanmerkelijke kans is een belangrijk probleem weggenomen. Eerder werd aangenomen dat een pleitbaar standpunt niet in alle gevallen zou wegnemen dat een aanmerkelijke kans op een onjuiste aangifte aanwezig zou zijn.¹² Feteris lichtte dit in zijn annotatie onder *BNB 2004/75* toe met het volgende voorbeeld:

‘Een belastingplichtige heeft een bate ontvangen, en vraagt zich bij het opstellen van zijn aangifte af of deze bate belast is. De rechtspraak is verdeeld. Twee hoven hebben beslist dat zo’n bate belast is, een derde hof meent van niet. De belastingplichtige kent deze rechtspraak, en besluit de bate niet aan te geven. De Hoge Raad beslist later dat het standpunt van de twee hoven juist is, en dat de aangifte van onze belastingplichtige dus onjuist is. Was hier nu sprake van voorwaardelijk opzet? De belastingplichtige was zich bewust van de kans een onjuiste aangifte te doen. Laten we voor het gemak aannemen dat die kans 2/3 is (twee hoven tegen een). Dat is een aanmerkelijke kans.’

Ook Kors heeft in haar proefschrift verdedigd dat er ondanks de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt toch sprake kan zijn van voorwaardelijke opzet.¹³ Door te overwegen dat een pleitbaar standpunt met zich meebrengt dat geen sprake is van een aanmerkelijke kans, is deze problematiek opgelost. Daarmee lijkt de strafkamer in het kader van het pleitbare standpunt een restrictievere uitleg te hebben gegeven aan het begrip aanmerkelijke kans dan het doorgaans doet, maar daarmee heeft het pleitbare standpunt wel een plaats gekregen binnen voorwaardelijk opzet.

Het oordeel in het arrest van 21 april 2017 sluit niet uit dat de verdachte betwist dat sprake is van enige bewustheid en aanvaarding (willens en wetens) van de aanmerkelijke kans. Die dienen eveneens te worden bewezen alvorens voorwaardelijke opzet kan worden bewezen. Kan immers van een belastingplichtige die een pleitbaar standpunt inneemt worden gezegd dat deze heeft gewild een onjuiste aangifte te doen of de aanmerkelijke kans daarop te aanvaarden? Dit verweer kan overigens zelfs worden gevoerd ingeval geen sprake is van een pleitbaar standpunt. Om opzet te kunnen vaststellen zal immers bewezen moeten worden dat belastingplichtige (of zijn adviseur) de aangifte onjuist heeft willen doen.

De vraag is of de rechtspraak met de dogmatische oplossing veel opschiet. De vraag blijft immers wanneer nu van een pleitbaar standpunt sprake is en als gevolg daarvan geen aanmerkelijke kans aanwezig is. De Hoge Raad overwoog op 25 maart 2003¹⁴ dat een aanmerkelijke kans op een bepaald gevolg wordt bepaald door ‘de omstandigheden van het geval, waarbij betekenis toekomt aan de aard van de gedraging en de omstandigheden waaronder deze is verricht. Er is geen grond de inhoud van het begrip “aanmerkelijke kans” afhankelijk te stellen van de aard van het gevolg. Het zal in alle gevallen moeten gaan om een kans die naar algemene ervaringsregelen aanmerkelijk is te achten.’ Veel houvast biedt deze overweging niet. Des te meer reden voor de rechtspraak om de invulling in het arrest van 21 april 2017 op waarde te schatten. Bij een pleitbaar standpunt is er dus geen aanmerkelijke kans op een onjuiste aangifte. Daarmee wordt het nog belangrijker handvatten te vinden om vast te kunnen stellen dat sprake is van een pleitbaar standpunt. Op dit punt bevat het arrest echter niet veel nieuws. De Hoge Raad accepteert de wettekst, de parlementaire geschiedenis, de in de fiscale vakliteratuur verdedigde opvattingen als grondslag voor een pleitbaar standpunt. Voor de hand ligt ook de voorwaarde dat uit de jurisprudentie ten tijde van het doen van aangifte niet moet blijken dat het ingenomen standpunt niet acceptabel was.

5. Conclusie

De nadere convergentie tussen het boeterecht en het strafrecht is een goede zaak. De beslissing een vermoeden van fiscale fraude bestuurlijk dan wel strafrechtelijk aan te pakken is tot op bepaalde hoogte arbitrair. Deze welhaast willekeurige keuze zou niet bepalend dienen te zijn voor de vraag welke uitleg van het begrip pleitbaar standpunt van toepassing is. Convergentie is dan een vanzelfsprekendheid. Nu het pleitbaar standpunt afkomstig is uit het bestuurlijke boeterecht was het evenmin een vanzelfsprekendheid dat ten aanzien van dit onderwerp de strafkamer van de Hoge Raad de bovenhand zou hebben. De invloed van de belastingkamer blijkt met name uit het feit dat gekozen is voor een objectief pleitbaar standpunt.

De convergentie zou indringender zijn geweest als één eenduidige formulering was gekozen. Ofschoon in de strafrechtelijke overweging in het fiscale arrest van de belastingkamer wordt verwezen naar de fiscale definitie, is daarmee geen helderheid ontstaan. Dat lijkt het gevolg van twee wensen van de strafkamer: (i) het pleitbaar standpunt plaatsen in een bredere benadering waarin opzet centraal staat en (ii) een dogmatische benadering van het pleitbare standpunt. Voor dat laatste geldt dat de Hoge Raad het pleitbare standpunt heeft geplaatst in het begrip ‘aanmerkelijke kans’. Die is niet aanwezig als er sprake is van een pleitbaar standpunt. Een duidelijke regel, waardoor nog belangrijker wordt objectieve handvatten te ontwikkelen voor de beantwoording van de vraag wanneer dan sprake is van een pleitbaar standpunt. Op dat punt bevat het arrest van 21 april 2017 niet veel nieuws. Interessant is dat de Hoge Raad opzet niet alleen bij een pleitbaar standpunt afwezig acht, maar in alle gevallen waarin ‘de betrokkene ten tijde van het doen van die aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was’.

- 1) M.W.C. Feteris, 'Invloed van het strafrecht op het fiscale boeterecht', WFR 2015/140.
- 2) HR 21 april 2017, nr. 15/05278, ECLI:NL:HR:2017:638, NTFR 2017/1240 met commentaar van R. Steenman, BNB 2017/162 met noot van P.G.H. Albert (Credit-Suisse).
- 3) HR 3 oktober 2017, nr. 15/03929, ECLI:NL:HR:2017:2542, NTFR 2017/1367.
- 4) Zie onder andere: A.A. Feenstra en K.M.G. Demandt, 'Een objectieve toets bij pleitbaar standpunt geldt ook in btw-zaken', BTW-bulletin 2018/1. Meer algemeen verwijst ik naar M.M. Kors, Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht, diss. 2017, p. 263-264.
- 5) HR 8 februari 2005, nr. 00619/04, ECLI:NL:HR:2005:AR3719; HR 6 maart 2012, nr. 09/04384, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, NTFR 2012/799.
- 6) HR 12 september 2003, nr. 37.175, ECLI:NL:HR:2003:AE4480, NTFR 2003/1552, BNB 2004/75 met noot van M.W.C. Feteris.
- 7) HR 6 maart 2012, nr. 09/04384, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, NTFR 2012/799.
- 8) M.M. Kors, 'Het pleitbare standpunt', WFR 2017/168.
- 9) HR 29 februari 2008, nr. 41.832, ECLI:NL:HR:2008:BC1962, NTFR 2008/157, BNB 2008/165. M.M. Kors stelt in haar artikel 'Het pleitbare standpunt', WFR 2017/168, dienaangaande: 'De invulling van het opzetbegrip in het fiscale strafrecht is niet helemaal dezelfde als in het fiscale boeterecht.'
- 10) G.J.M.E. de Bont, 'Opzet in fiscaal boete- en strafrecht', TFB 2002/6.
- 11) HR 24 april 2007, nr. 01210/06, ECLI:NL:HR:2007:AZ8783, NJ 2007, 544 met noot van Y. Buruma.
- 12) M.M. Kors, 'Het pleitbare standpunt in het fiscale boete- en strafrecht: twee wegen naar dezelfde uitkomst?', TFB 2017/06-05.
- 13) M.M. Kors, Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht, diss. 2017, p. 263-264.
- 14) HR 25 maart 2003, nr. 02664/01, ECLI:NL:HR:2003:AE9049, NJ 2003/552.
- 15) De auteur is verbonden aan De Bont Advocaten te Amsterdam en hoogleraar aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

 NAAR BOVEN

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/MBB2018-03-03>

Datum: 28-3-2018 8:03:03

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden vervoelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.