



Paper over Pleitbaar Standpunt

“Pleitbaar volgens wie?”

B.H. Duinkerken
b.h.duinkerken@tilburguniversity.edu
06 121 39 865
Master Fiscaal Recht
Anr. 764153

Inhoud

Inleiding	3
1. Wat is een pleitbaar standpunt?	4
1.1 Pleitbaar standpunt	4
1.2 Willens én wetens	5
1.3 Credit Suisse arrest 21 april 2017	5
1.4 Kwaliteit boven kwantiteit	7
1.5 Fraus Legis binnen het leerstuk van een pleitbaar standpunt	8
1.6 Straffen om te straffen?	9
2. Constructies die pleitbaar zijn	10
2.1 De Spaar B.V.	10
2.2 Patat oorlog	11
2.3 De beroepsbeoefenaar en zijn stille maatschap	12
4. Conclusie	13
Literatuurlijst	14

Inleiding

In het kader van de cursus Fiscaal Strafrecht dient de student een paper te schrijven over een bepaald onderwerp. Zelf heb ik gekozen voor het onderwerp pleitbaar standpunt omdat dit een belangrijk houvast is als de belastingplichtige streeft naar “het onderste uit de kan” zonder dat deze zich in de problemen werkt. Dat laatste is niet enkel in het belang van de belastingplichtige maar ook voor de belastingadviseur welke het advies verstrekt en niet zit te wachten op aansprakelijkheidsclaims.

Na het kort bestuderen van de literatuur kwam tot de conclusie dat het begrip pleitbaar standpunt voor wat betreft voorwaarden etc. aardig is uitgekristalliseerd in de jurisprudentie. Met name het Credit Suisse arrest van 2017 is maatgevend geweest voor de voorwaarden die vandaag de dag worden gesteld voor het aanwezig zijn van een pleitbaar standpunt.

Dit laat echter onverlet dat er nog steeds jaarlijks pleitbare standpunten ingenomen dienen te worden binnen wetgeving welke vaak voor meerdere interpretaties vatbaar is. Derhalve kom ik tot de probleemstelling: Een pleitbaar standpunt, pleitbaar volgens wie?

Ben Duinkerken

3 November 2020

1. Wat is een pleitbaar standpunt?

In dit hoofdstuk wordt het begrip pleitbaar standpunt toegelicht.

1.1 Pleitbaar standpunt

Tegenwoordig is het begrip pleitbaar standpunt vastgelegd in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst¹. Het laat zich als volgt definiëren:

“Van een pleitbaar standpunt is 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.”²

Het begrip pleitbaar standpunt wordt voor het eerst gebezigd in een uitspraak van de Hoge Raad in 1984³. Toen werd al duidelijk gemaakt dat indien er sprake is van een pleitbaar standpunt, er geen plaats is voor een vergrijpboete. Indien de belastingplichtige redelijkerwijs kon menen dat hij een juiste aangifte heeft ingediend, was het kennelijk niet zijn wil om een foute aangifte te doen. Derhalve wordt er niet voldaan aan het opzet vereiste en bestaat er geen grond voor strafbaarstelling.

De pleitbaarheid wordt naar objectieve maatstaven bepaald⁴. Uit een analyse van M.M. Kors⁵ komt naar voren dat er sprake is van 3 cumulatieve voorwaarden voor een pleitbaar standpunt⁶:

1. Het standpunt heeft betrekking op interpretatie of toepassing van het recht dat ten behoeve van de aangifte moet worden geïnterpreteerd en toegepast.
2. Het standpunt moet naar objectieve maatstaven voldoende verdedigbaar zijn.
3. Het standpunt moet gebaseerd zijn op vastgestelde feiten en zijn verwerkt in de ingediende aangiften of daar in ieder geval mee verenigbaar zijn.

Het Hof Den Bosch trekt de conclusie dat een pleitbaar standpunt pas aan de orde komt als daar ondubbelzinnig en schriftelijk advies over is ingewonnen⁷. Uit de literatuur blijkt dat men hier ook wel wat voor voelt en dat ook het vooraf bespreken van een constructie met de fiscus logisch is⁸. Uit eigen ervaring weet ik echter dat vooroverleg geen garantie is op een duidelijk standpunt bepaling. Veelal komt er wel een quasi akkoord maar deze is omgeven met mitsen en maren waardoor je je kan afvragen of er überhaupt zekerheid is verkregen. Ik ben dan ook blij om te lezen dat er genoeg andere vakgenoten zijn die het vooroverleg niet zien als een (belangrijke) voorwaarde om te kunnen spreken van een pleitbaar standpunt⁹.

¹ Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst §4.

² Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst §4 lid 2.

³ WFR 2017/168 “Het pleitbare standpunt” M.M. Kors.

⁴ Fiscaal straf- en strafprocesrecht (2019) W.EC.A. Valkenburg pag. 42.

⁵ Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht (2017) M.M. Kors.

⁶ Fiscaal straf- en strafprocesrecht (2019) W.EC.A. Valkenburg pag. 42.

⁷ Hof Den Bosch 18 Maart 2008 LJN BC7234.

⁸ Fiscaal straf- en strafprocesrecht (2019) W.EC.A. Valkenburg pag. 44.

⁹ Fiscaal straf- en strafprocesrecht (2019) W.EC.A. Valkenburg pag. 44.

1.2 Willens én wetens

Er moet sprake zijn van grove schuld c.q. opzet wil de inspecteur een vergrijpboete opleggen¹⁰. Artikel 69 AWR bevat het opzet vereiste¹¹. Het is derhalve noodzakelijk dat bewezenverklaard wordt dat de verdachte zich opzettelijk heeft misdragen met gevolg dat hij of zij een misdrijf heeft gepleegd. Opzet in de meest zuivere vorm bestaat uit willens en wetens¹². Een probleem dat zich hierbij voordoet is dat men niet in de psyche kan terugkijken van de verdachte ten tijde van het delict¹³. Derhalve moet dit afgeleid worden uit de feitelijke omstandigheden van de gedraging en de algemene ervaringsregels¹⁴.

De ondergrens van opzet ligt bij voorwaardelijke opzet¹⁵. Hiervan is sprake als men bewust de aanmerkelijke kans aanvaardt dat een bepaald gevolg intreedt¹⁶. In het geval de verdachte wel enigszins weet dat een bepaald gevolg kan intreden, maar dat niet verwacht en ook niet wil, ontbreekt de aanvaarding en wordt er niet voldaan aan het opzet vereiste¹⁷. De “wil” wordt in het strafrecht echter geobjectiveerd en rechtspraak leert ons dat dit erg ver kan gaan¹⁸. Zo is er een arrest uit 1919 waarin de HR heeft bepaald dat de belastingplichtige *kon en moest* weten dat zijn aangifte onjuist was en derhalve was er ook sprake van opzet¹⁹. Wat de ware wil was van de belastingplichtige zullen we nooit weten. De Hoge Raad gaat gelukkig gelukkig niet zo ver dat louter de vaststelling dat de aangifte onjuist is, ook voldoende is voor voorwaardelijke opzet²⁰.

Uit de literatuur blijkt dat men kritisch is op de toepassing van voorwaardelijke opzet binnen fiscaal strafrecht²¹. Dit is logisch gezien het feit dat het risico ontstaat dat iemand zonder persoonlijke schuld toch strafrechtelijk verantwoordelijk wordt gehouden²². Als zelfs een doorgewinterde fiscalist de belastingwetgeving niet meer kan overzien²³, hoe kan je dan de belastingplichtige redelijkerwijs beboeten voor het doen van een foute aangifte? Een aangifte welke de belastingplichtige bij wet verplicht is om duidelijk, stellig en zonder voorbehoud in te dienen²⁴.

1.3 Credit Suisse arrest 21 april 2017

Al vóór de uitspraak van 21 april 2017 was het zo dat de beoordeling omtrent de pleitbaarheid van een standpunt geschiedt op objectieve maatstaven²⁵. Dit heeft de HR in het Credit Suisse arrest weer bevestigd. Betoogd wordt dat subjectieve criteria zoals willen en weten niet relevant zijn voor de

¹⁰ Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst §25.

¹¹ Art. 69 AWR lid 1.

¹² Materieel strafrecht (2019) C. Kelk pag. 247.

¹³ Materieel strafrecht (2019) C. Kelk pag. 248.

¹⁴ Materieel strafrecht (2019) C. Kelk pag. 249.

¹⁵ Fiscaal straf- en strafprocesrecht (2019) W.EC.A. Valkenburg pag. 37.

¹⁶ Fiscaal straf- en strafprocesrecht (2019) W.EC.A. Valkenburg pag. 37.

¹⁷ Fiscaal straf- en strafprocesrecht (2019) W.EC.A. Valkenburg pag. 37.

¹⁸ Fiscaal straf- en strafprocesrecht (2019) W.EC.A. Valkenburg pag. 38.

¹⁹ HR 13 oktober 1919 B. 2672.

²⁰ Fiscaal straf- en strafprocesrecht (2019) W.EC.A. Valkenburg pag. 39.

²¹ Fiscaal straf- en strafprocesrecht (2019) W.EC.A. Valkenburg pag. 39.

²² Fiscaal straf- en strafprocesrecht (2019) W.EC.A. Valkenburg pag. 39.

²³ Fiscaal straf- en strafprocesrecht (2019) W.EC.A. Valkenburg pag. 39.

²⁴ Art. 8 lid 1a AWR.

²⁵ WFR 2017/168 “Het pleitbare standpunt” M.M. Kors.

bepaling of er sprake is van een pleitbaar standpunt²⁶. Dit zie ik als een ernstige verdraaiing van woorden c.q. interpretatie van wat de Hoge Raad heeft uitgesproken. In het 107 pagina tellende Credit-Suisse arrest gaat de Hoge Raad immers wel degelijk in op de toetsing van de aanwezigheid van willens en wetens²⁷. De drempel die daarvoor wordt gehanteerd ligt echter zeer laag en zoals net al is gebleken is voorwaardelijke opzet daarvoor al voldoende. Het opzet wordt dan afgeleid van de feitelijke omstandigheden van de gedraging en de algemene ervaringsregels.

In het Credit-Suisse arrest leidt de vaststelling dat de belastingplichtige de optierechten niet had vermeld in zijn aangifte tot de conclusie dat de belastingplichtige een niet te verwaarlozen risico heeft aanvaard dat er te weinig belasting zou worden geheven. De Hoge Raad geeft aan dat dit geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting en kan voorts ook niet op de juistheid worden getoetst. Het oordeel daarin acht men ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Persoonlijk acht ik de methode van negatief formuleren niet chique. Dat iets geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting maakt het daarmee nog niet per definitie een juiste rechtsopvatting. Evenmin betekent iets dat niet onbegrijpelijk of onvoldoende wordt gemotiveerd, dat het daarom begrijpelijk c.q. voldoende is gemotiveerd.

Met name binnen het belastingrecht acht ik het een bot middel om te komen tot een conclusie van strafbaarstelling. De belastingplichtige is bij wet verplicht om aangifte te doen en komt daardoor ook verplicht bloot te staan aan het risico er een fout in de aangifte sluipt. Door een lage drempel van verwijtbaarheid aan te nemen staat het enigszins haaks op het adagium “liever 10 schuldigen op straat dan één onschuldige in de cel” en vormt daarmee een risico dat art. 6 lid 2 van het EVRM met voeten wordt getreden als men de drempel voor verwijtbaarheid te laag aanneemt.

Objectieve maatstaven

De pleitbaarheid van een bepaald standpunt wordt gemeten a.d.h.v. objectieve maatstaven. Voor de beoordeling van de pleitbaarheid wordt betoogd dat het niet van belang is wat de belastingplichtige voor ogen had ten tijde van het doen van de aangifte²⁸. Daaruit concludeer ik dat de kwaadwillende die per ongeluk een “juist” pleitbaar standpunt heeft ingenomen wordt gevrijwaard en dat de naar eer en geweten handelende persoon welke achteraf gezien een “onjuist” pleitbaar standpunt heeft ingenomen wordt gestraft.

Voorts kan over een pleitbaar standpunt worden gesproken als het standpunt door een belastingrechter in feitelijke instantie is gevolgd²⁹. Dit lijkt mij evident. Een rechter is altijd een rechtsgeleerde en als deze een bepaald standpunt aanneemt voor pleitbaar dan zal daar ongetwijfeld iets voor te zeggen zijn geweest.

Ook overweegt de Hoge Raad dat niet elk rechtskundig standpunt dat kan worden gebaseerd op argumenten pleitbaar is³⁰. Dit wordt afgeleid aan de zin dat “aan het standpunt zodanige argumenten ten grondslag moeten hebben gelegen”. Ook dit zie ik als een vanzelfsprekendheid. Niet elk lichtvaardig genomen argument zou voldoende moeten zijn om te kunnen spreken van een pleitbaar standpunt. Als elk kortzichtig argument de heffing zou kunnen pareren, zou dit op termijn afbreuk doen aan de legitimiteit van belasting.

²⁶ WFR 2017/168 “Het pleitbare standpunt” M.M. Kors.

²⁷ ECLI:NL:HR:2017:639 Credit Suisse arrest.

²⁸ WFR 2017/168 “Het pleitbare standpunt” M.M. Kors.

²⁹ WFR 2017/168 “Het pleitbare standpunt” M.M. Kors.

³⁰ WFR 2017/168 “Het pleitbare standpunt” M.M. Kors.

Tot slot dient het pleitbare standpunt terug te zijn gekomen in de aangifte³¹. Ook dit acht ik logisch om overloze discussies te voorkomen in de rechtszaal over “welk standpunt men in *had* kunnen nemen”.

1.4 Kwaliteit boven kwantiteit

Kwantitatieve maatstaven

Uit het stuk van mevrouw Kors komt naar voren dat men in de literatuur, hoewel met enige terughoudendheid, overweegt of de pleitbaarheid kwantificeerbaar is in de zin van kans op slagen³². In een betoog van C. Bruijsten uit 2012 wordt hier eveneens een beschouwing op losgelaten³³. De eerste en voornaamste vraag die dan wordt opgeworpen is welk % voldoende zou moeten zijn om te kunnen spreken van een pleitbaar standpunt. Zou een slagingspercentage van 5% voldoende moeten zijn, of 10%? Dergelijke percentages acht ik persoonlijk te laag. Als de kans immers 90% is dat het standpunt niet slaagt neem je mijn inziens een aanmerkelijke kans dat de aangifte onjuist is. Stel dat men het eens zou worden over een percentage van zegge minimaal 30%. Dan resteert de vervolgvraag: hoe kwantificeer je zoiets?

Om hier een beeld van te krijgen heb ik gekeken naar een artikel uit 2009 van de heer Hafkenscheid³⁴. In het artikel wordt betoogd dat de toepassing van het fiscale recht is omgeven met onzekerheden en dat men behoefte heeft aan een kwantitatieve inschatting van haalbaarheid. Dit wordt gedaan middels drie stappen:

- Analyseren welke scenario's zich kunnen voordoen;
- De financiële uitkomsten berekenen;
- Inschatten wat de waarschijnlijkheid is dat de scenario's zich voordoen.

De derde stap wordt benaderd door te kijken naar de uitkomsten van stappen één en twee. Stel dat de specifieke casus 16 scenario's oplevert waarbij 3 van de 16 scenario's het gewenste resultaat geven. De redenering is vervolgens dat de kans van slagen daarom $3/16^e$ is. Hieraan ligt de veronderstelling dat elke uitkomst afzonderlijk een gelijke kans van slagen heeft. Hoewel kansberekening nooit mijn sterkste kant is geweest durf ik te beweren dat deze redenering is gebaseerd op drijfzand. Naar mijn bescheiden mening is het recht geen *numbers game*. Pleitbaarheid dient ingeschat te worden op de inhoudelijke argumentatie en niet op basis van welke scenario's er mogelijk zijn. Met dat gezegd hebbende is kwantificering van slagingskansen binnen en buiten fiscaal recht een opkomend fenomeen welke wordt toegepast door top kantoren. Ik onthoud mij daarom van een oordeel over de kwantificeerbaarheid.

Kwalitatieve maatstaven

De uitspraak van de Hoge Raad dat “een standpunt zodanig pleitbaar c.q. verdedigbaar moet zijn om te kunnen spreken van een pleitbaar standpunt” impliceert dat er sprake is van een schaalverdeling van pleitbaarheid³⁵. Objectieve kwantificeerbaarheid is mijn inziens niet altijd mogelijk, derhalve dient ook geleund te kunnen worden op de *subjectieve* kwaliteit van het argument. Omdat de grens van

³¹ ECLI:NL:HR:2017:638.

³² WFR 2017/168 “Het pleitbare standpunt” M.M. Kors.

³³ WFR 2012/366 “Het leerstuk van het pleitbare standpunt” C. Bruijsten.

³⁴ WFR 2009/203 “Kwantificeren van waarschijnlijkheid in het fiscale recht” R.P.F.M. Hafkenscheid.

³⁵ WFR 2012/366 “Het leerstuk van het pleitbare standpunt” C. Bruijsten.

pleitbaar of niet pleitbaar vaak onduidelijk zal zijn, wordt gesteld dat men niet te snel de conclusie zou moeten trekken dat een standpunt niet pleitbaar is³⁶. Dit onderschrijf ik volledig.

De kwaliteit van een bepaald standpunt kan men o.a. afleiden uit een vergelijking met de concurrerende standpunten van de inspecteur. Het eigen standpunt dient op zijn minst consistent te zijn met het belastingrecht³⁷. Daarbij geldt de letterlijke wettekst en uitspraken van de Hoge Raad als voornaamste houvast. Betoogd wordt dat een standpunt dat niet consistent is met beleidsbesluiten van de Staatssecretaris van Financiën of uitspraken van (lagere) rechtbanken, nog steeds een pleitbaar standpunt kunnen opleveren³⁸. In het kader van trias politica acht ik het logisch dat een beleidsbesluit van de Staatssecretaris niet in de weg mag staan voor het hebben van een pleitbaar standpunt. Als dat wel zo zou zijn zou de Staatssecretaris indirect op de stoel van de rechterlijke macht kunnen zitten.

Gezien het feit dat lagere rechtbanken met name geschillenbeslechting op het oog hebben bij individuele zaken, en niet zozeer de bevordering van eenheid van recht, acht ik het ook logisch dat een pleitbaar standpunt in zijn algemeenheid prima in strijd kan zijn met een uitspraak van een lagere rechter in een vergelijkbare zaak. Andersom kan het mijn inziens wel zo zijn dat een uitspraak van een lagere rechtbank in een bepaalde casus de status van een pleitbaar standpunt kan onderbouwen.

Onwetendheid kan geen argument zijn voor een pleitbaar standpunt³⁹. Onwetendheid in combinatie met het nalaten van het inwinnen van fiscaal advies acht ik logisch. Het Hof Leeuwarden heeft zo ook eerder uitgesproken⁴⁰. Of louter onwetendheid voldoende moet zijn om een pleitbaar standpunt afwezig te achten vind ik lastig in te schatten. Immers is iedereen enigszins onwetend over wetgeving die nog niet is uitgekristalliseerd in de jurisprudentie. Vooralsnog ga ik er echter vanuit dat men met name doelt op onwetendheid, daar waar de belastingplichtige écht wel beter had kunnen weten.

1.5 Fraus Legis binnen het leerstuk van een pleitbaar standpunt

Fraus Legis is op zich al een bijzondere vertoning binnen fiscaal recht. Het is in 1926 door de Hoge Raad geïntroduceerd en heeft als doel om misbruik van recht te verbieden⁴¹. In het kader van een pleitbaar standpunt kan Fraus Legis leiden tot het hebben van een pleitbaar standpunt en daarmee beboeting voorkomen. Op eerste indruk acht ik dit tegenstrijdig. In beginsel is Fraus Legis immers een middel om misbruik te bestrijden. In het kader van het wel of niet hebben van een pleitbaar standpunt beschermt het de mogelijk kwaadwillende.

Bij nadere beschouwing acht ik dit echter ook erg logisch. Immers is een standpunt dat als Fraus Legis wordt bestempeld – bij uitstek een rechtskundig argument welke luistert naar de letter van de wet. Vanzelfsprekend heb je het dan over een pleitbaar standpunt. Daarnaast acht ik het ook geen groot probleem – immers wordt de heffing alsnog veilig gesteld als een standpunt wordt bestempeld als zijnde Fraus Legis. Het enige dat niet meer mogelijk is, is de beboeting.

³⁶ Noot van Van Dijk bij HR 15 juli 1988, nr. 24 48 BNB/1988/270.

³⁷ WFR 2012/366 “Het leerstuk van het pleitbare standpunt” C. Bruijsten.

³⁸ WFR 2012/366 “Het leerstuk van het pleitbare standpunt” C. Bruijsten.

³⁹ WFR 2012/366 “Het leerstuk van het pleitbare standpunt” C. Bruijsten.

⁴⁰ ECLI:NL:GHLEE:2010:BO7125.

⁴¹ ECLI:NL:HR:1926:78.

1.6 Straffen om te straffen?

Naar de mening van mevrouw Kors dient de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt niet per definitie mee te brengen dat onder alle omstandigheden het opzet ontbreekt en daarmee straffeloosheid tot gevolg heeft⁴². Onder het mom van “zeg nooit nooit” – valt daar m.i. ook wel wat voor te zeggen. De tendens moet echter niet zo zijn dat als een fout bestraft *kan* worden dat dat dan ook *moet*. Dit onderbouw ik met de twee van de vier criteria van Hulsman^{43, 44}:

1. Strafbaarstelling mag nimmer plaatsvinden uitsluitend vanuit de overweging dat men een bepaalde morele opvatting omtrent bepaald gedrag heersend wil maken.
2. Strafbaarstelling mag nimmer plaatsvinden als “schijnoplossing” van problemen. Van een schijnoplossing is onder meer sprake wanneer weliswaar een redelijk alternatief voor de oplossing van het probleem ontbreekt maar het strafrechtelijk systeem ook niet op redelijke wijze aan de oplossing kan bijdragen.

Met name punt één is, in het bijzonder voor wat betreft fiscaal recht, relevant. Immers is bekend dat de Belastingdienst niet mee werkt aan grensverkenning⁴⁵. Indirect legt de overheid dan toch een bepaald morele opvatting op, op de belastingplichtige om zich te onthouden van agressieve tax planning. Immers mocht de overheid je kunnen “pakken” op het innemen van een achteraf gezien verkeerd pleitbaar standpunt zal dit hoge boetes tot gevolg hebben. Vooroverleg is voor de belastingplichtige geen reële optie omdat deze bij voorbaat al weet dat de Belastingdienst geen standpunt inneemt – of deze neemt een standpunt in dat niet in het voordeel zou zijn van de belastingplichtige.

Ook punt twee vind ik in deze treffend. Zelf ben ik erg kritisch over het grijpen naar beboetingsmiddelen als een gemiddeld denkend persoon oprecht meent dat hij een pleitbaar standpunt had ingenomen, dit terwijl achteraf zal blijken dat het niet pleitbaar was. Het is namelijk mijn inschatting dat de mate van pleitbaarheid ook afhangt van de manier waarop men daarvoor pleit in de procedure en welke argumenten daarbij expliciet worden uitgesproken. Hoewel ik niet per definitie het uurtarief van een fiscalist gelijk zou willen stellen aan de kwaliteit van de dienstverlening, kan ik mij wel voorstellen dat een “dure” fiscalist meer uit de kast weet te trekken in een vergelijkbare casus, dan een wat minder dure belastingconsulent.

Er van uitgaande dat deze stelling grond heeft – ontstaat er impliciet een toegangskloof. Immers zal de “goedkopere” fiscalist minder voor elkaar kunnen krijgen dan de fiscalist van een Quote 500 lid.

Ik acht het niet redelijk dat de belastingplichtige als eerste moet opdraaien indien achteraf blijkt dat hij een aangifte, met voorwaardelijke opzet, verkeerd heeft ingediend. Het lijkt mij logischer om kritischer te kijken naar de bestaande complexe en soms onnavolgbare wetgeving, en daarbij aan te sturen waar nodig.

⁴² WFR 2017/168 “Het pleitbare standpunt” M.M. Kors.

⁴³ Materieel strafrecht (2019) C. Kelk pag. 10.

⁴⁴ Hulsman was hoogleraar strafrecht te Rotterdam.

⁴⁵ Besluit Fiscaal Bestuursrecht 9 mei 2017 § 4.

2. Constructies die pleitbaar zijn.

Om de materie van een pleitbaar standpunt binnen de fiscale wetgeving concreet te maken worden in dit hoofdstuk enkele constructies toegelicht.

2.1 De Spaar B.V.

Vorig jaar betichtte ik een collega van potentiële Fraus Legis. Zijn advies aan een vermogende particulier luidde om een B.V. op te richten om daar een miljoen aan spaargeld in te parkeren. Om een TBS lening te voorkomen dient de Algemene Vergadering van de B.V. een besluit te nemen om een agiostorting á € 1.000.000 te doen. De B.V. zou feitelijk verder niets gaan doen met het geld, noch zou er daartoe een potentieel oogmerk toe bestaan. Het doel van deze rechtshandeling laat zich raden: het ontwijken van box 3 heffing in de IB sfeer.

Vrij vlot werd ik echter op mijn plek gezet. Dergelijke constructies zijn vrij gebruikelijk en “vanzelfsprekend” was hier geen sprake van Fraus Legis. Tot op heden heb ik overigens nog niemand gesproken die mij overtuigend kon vertellen waarom dit geen Fraus Legis is. Wel weet ik dat deze constructie in het algemeen geaccepteerd wordt. In 2016 heeft SP kamerlid Bashir hier al enkele vragen over gesteld aan de Staatssecretaris van Financiën, meneer Wiebes destijds⁴⁶. De reactie daarop luidde:

“In bepaalde situaties kan het mogelijk fiscaal voordelig zijn spaargeld aan te houden in de B.V. Dat is afhankelijk van meerdere parameters zoals de rentestand en kosten. (...) Daarbij wil ik nogmaals benadrukken dat de belegging strategie en vermogensmix niet alleen fiscaal gedreven zal zijn, maar ook bepaald zal worden door andere factoren zoals risicospreiding en rendementsverwachtingen.”

Uit dit antwoord concludeer ik dat mits er aanvullende redenen zijn te vinden, naast fiscale, men een potentieel pleitbaar standpunt heeft. Daarnaast is net gebleken dat als iemand louter op basis van de letter van de wet een standpunt inneemt dat faalt vanwege fraus legis, er alsnog een goede kans is dat zij wordt gevrijwaard van boetes.

⁴⁶ V-N 2016/18.12 “Vermogensetikettering verhindert fiscale trucs voor vermogenden”.

2.2 Patat oorlog

Een breed in de media uitgemeten conflict eerder dit jaar betrof een geschil tussen Loyens & Loeff en Farm Frites oprichter Gerrit de Bruijne & erven⁴⁷. In casu ging het om een geadviseerde fiscale verhuizing gedurende twee jaar buiten Nederland. Gedurende die tijd zouden allerlei bedrijfsbelangen overgeheveld worden naar de kinderen met als oogmerk om belasting te besparen. De feitelijke uitvoering van die verhuizing liet echter de wensen over.

Uiteindelijk oordeelde de Belastingdienst, en ook de rechter, dat er geen sprake was van een feitelijke verhuizing. Dit had naheffingen tot ver in de miljoenen tot gevolg voor familie de Bruijne. Daaropvolgend stelde fam. De Bruijne hun adviseur aansprakelijk⁴⁸. Niet zonder succes^{49, 50}, al is de zaak tot aan heden enkel nog voor de rechtbank geweest en nog niet voor een Hof.

Hoewel het onderwerp van deze paper niet ziet op aansprakelijkheidsrisico's acht ik het toch relevant om te noemen dat het wel of niet hebben van een pleitbaar standpunt nog lang gevolgen kan hebben voor de betrokken partijen. Immers zijn er naheffingsaanslagen opgelegd in 2004 terwijl de naheffingsjaren zien op 1996, 1996, 1998 en 2002. Dat er pas in 2020 uitsluitel is gekomen door een rechtbank, over de schadevergoeding, bewijst dat dit soort procedures enkel een aangelegenheid zijn voor personen met een lange adem, gecombineerd met een diepe buidel.

Uit de diverse uitspraken van rechters inzake het geschil tussen fam. De Bruijne en Loyens & Loeff komt geen enkele keer het woord boete naar voren. Ik concludeer daaruit dat bij het opleggen van de naheffingen men niet is overgegaan tot beboeting. De afwezigheid van boetes kan twee redenen hebben:

- De Belastingdienst achtte fam. De Bruijne als te goede trouw en dat zij geen foute aangifte hebben willen doen;
- De Belastingdienst achtte de constructie een vorm van Fraus Legis.

De casus heeft alle schijn van Fraus Legis. Ik kom derhalve tot de conclusie dat Fraus Legis de reden is geweest dat men hiervoor niet is beboet. Doch met dat gezegd hebbende wordt de rente welke de Belastingdienst hanteert en oplegt door sommige wel ervaren als een boete⁵¹.

In extremen komen bepaalde rechtskundige belangen sterk naar voren. Enerzijds ben ik voorstander van het niet opleggen van boetes als de belastingplichtige een standpunt in heeft genomen dat misbruik maakt van een leemte van de wet. Als de wet immers niet goed is – moet die aangepast worden en moet het niet zo zijn dat de belastingplichtige wordt gestraft voor gebrekkige wetgeving.

Gezien de grote financiële belangen in deze casus, bestaande uit grove bedragen aan belastingen, voel ik wel iets voor de implementatie van een omstandigheid waarbij Fraus Legis geen bescherming vormt tegen beboeting.

⁴⁷ <https://www.quotenet.nl/zakelijk/rechtszaken/a33430062/erven-pieperpaus-gerrit-de-bruijne-krijgen-euro21-miljoen-na-mislukte-belastingontwijking/> d.d. 2 november 2020.

⁴⁸ ECLI:NL:RBROT:2012:BW5820.

⁴⁹ ECLI:NL:RBROT:2018:11055.

⁵⁰ ECLI:NL:RBROT:2020:6669.

⁵¹ <https://vfsa.nl/kennisbank/boete-naam-belastingrente/> d.d. 3 november 2020.

2.3 De beroepsbeoefenaar en zijn stille maatschap

Een op zich interessante constructie is die van de beroepsbeoefenaar met een stille maatschap. Kortgezegd houdt deze constructie in dat een beroepsbeoefenaar, welke op basis van de letter van de wet wordt gelijkgesteld met een ondernemer⁵², een stille maatschap aangaat met zijn eigen B.V. De onderneming zit dan in de stille maatschap waar de beroepsbeoefenaar en de B.V. maten in zijn en delen in de overwinst. De beroepsbeoefenaar bedingt een vergoeding voor zijn arbeid en de B.V. neemt de taak op zich om naar buiten toe te treden en contracten aan te gaan.

Het voordeel van deze constructie is dat de belastingplichtige zijn aansprakelijkheidsrisico's kan afdekken zonder afstand te doen van diverse ondernemersfaciliteiten zoals de zelfstandigenaftrek⁵³ en de MKB winst- vrijstelling⁵⁴.

Een goede collega fiscalist waar ik veel mee samenwerk "gelooft" niet in deze constructie. Gedurende de opleiding Fiscaal Recht worden studenten hedendaags echter wel aangeleerd dat deze constructie "gewoon" kan. Een ondernemer welke ik deze constructie voorlegde bestempelde het als eten van twee walletjes en bleef er liever van weg. Je hoeft dus kennelijk geen fiscaal rechtsgeleerde te zijn om aan te voelen of een constructie deugt of niet. Om in te schatten of een constructie pleitbaar is komt een fiscale studie echter wel van pas.

Met dat gezegd hebbende is het dus mijn verwachting dat deze constructie geen boetes zal opleveren. Het kan echter wel zo zijn dat de constructie wel klopt naar de letter van de wet, maar qua uitvoering de wensen overlaat. Er kan dan alsnog belasting worden nageheven terwijl beboeting achterwege blijft.

⁵² Art. 3.5 wet IB 2001.

⁵³ Art. 3.76 wet IB 2001.

⁵⁴ Art. 3.79a wet IB 2001.

4. Conclusie

De probleemstelling van deze paper luidt “Een pleitbaar standpunt, pleitbaar volgens wie?”. In dit verslag zijn de ontwikkelingen van het pleitbaar standpunt in de jurisprudentie nader bestudeerd.

Voor eventuele strafvervolging is het noodzakelijk dat de belastingplichtige zijn aangifte opzettelijk verkeerd heeft ingediend. Het bestanddeel opzettelijk wordt, zo is gebleken, redelijk snel aangenomen omdat voorwaardelijke opzet daarbij volstaat. Gesteld wordt dat het feitelijke willens en wetens er niet toe doet – omdat men louter kijkt naar de objectieve maatstaven. Hoewel ik binnen het kader van algemeen strafrecht alle begrip heb voor de lage drempel van voorwaardelijke opzet, acht ik een zekere nuance binnen fiscaal strafrecht op zijn plaats.

Een pleitbaar standpunt biedt de belastingplichtige een beschermingsmiddel tegen beboeting. Vooraf weet de belastingplichtige nooit of een bepaald standpunt pleitbaar is. Hierdoor schuilt in elke aangifte een mate van risico op beboeting en rentes. Door het pleitbare standpunt te objectiveren – wordt de feitelijke wil en/of weten terzijde geschoven. De belastingplichtige welke naar eer en geweten handelt raakt hierdoor bij voorbaat in een zeker nadeel. Zijn feitelijke wil en/of weten kan buitenspel worden gezet met het gevolg op risico van boetes.

Omdat de fiscale wetgeving steeds complexer wordt kan je betwijfelen of de belastingplichtige de straf verdient – of dat de wetgever eerst aan zet moet, voordat men overgaat tot beboeting.

Een belangrijke redding het kader van een pleitbaar standpunt kan zijn Fraus Legis. Momenteel werkt deze vorm beschermend voor de belastingplichtige welke op pleitbare gronden de randen van de wet op zoekt. Of Fraus Legis in alle gevallen bescherming moet bieden vind ik lastig in te schatten. Zelf neig ik er naar om te zeggen van wel omdat de belastingwet veelal is omgeven met onzekerheden. Jaarlijks moet de belastingplichtige voldoende middelen beschikbaar maken om zijn aangifte juist, stellig en zonder voorbehoud in te dienen. Het lijkt mij daarbij ongepast als de belastingplichtige standaard zou opdraaien voor onzekere wetgeving, terwijl er een beter alternatief is. Dat is dat de wetgever de wet aanpast.

Ik pleit er daarom voor om óók subjectieve maatstaven, indien aantoonbaar aanwezig, ook mee te laten wegen in het onderzoek naar een pleitbaar standpunt. Zodat het oordeel van de belastingplichtige mede de pleitbaarheid bepaald.

De voornaamste oplossingen nu zijn in eerste plaats gelegen in constructief overleg met de Belastingdienst en als het niet anders kan een redelijk schikkingsvoorstel ter zitting. Mocht men daar geen middenweg in zien te vinden – acht ik het eerlijk dat de feitelijke wil- en / of weten van de belastingplichtige ook enig gewicht draagt in het oordeel of deze opzettelijk heeft gehandeld. De overheid zet de belastingplichtige jaarlijks immers niet voor het blok om iemand culpoos een rake slag uit te delen. Wél moet de belastingplichtige jaarlijks een culpoze complexe belastingaangifte indienen. Bij een eerlijke fout past het daarom niet om automatisch over te gaan op sanctierecht.

Met dit gezegd hebbende geloof ik dat de meeste oplossingen al worden gevonden in goed en constructief overleg met de Belastingdienst, al dan niet met wat hulp van de rechter, en anders in de straftoemeting.

Ben Duinkerken

3 November 2020

Literatuurlijst

Bibliografie

- *Valkenburg, W.E.C.A., Fiscaal straf- en strafprocesrecht, Wolters Kluwer, 2019*
- *Kelk, C. Materieel strafrecht, Wolters Kluwer, 2019.*
- *Collegebundel 2019-2020 II Publiekrecht, Wolters Kluwer, 2019.*
- *Belastingwetten 2020, Register Belastingadviseurs, Wolters Kluwer, 2020.*

Overige bronnen

Arresten

- ECLI:NL:HR:1919:51.
- ECLI:NL:HR:1926:78.
- ECLI:NL:GHLEE:2010:BO7125.
- ECLI:NL:RBROT:2012:BW5820.
- ECLI:NL:HR:2017:638.
- ECLI:NL:HR:2017:639.
- ECLI:NL:RBROT:2018:11055.
- ECLI:NL:RBROT:2020:6669.
- HR 13 oktober 1919 B. 2672.
- HR 15 juli 1988, nr. 24 48 BNB/1988/270 (met noot van Van Dijk)

Artikelen

- *Kors, M.M., Het pleitbare standpunt., WFR 2017/168.*
- *Bruijsten, C. Het leerstuk van het pleitbare standpunt, WFR 2012/366.*
- *Hafkenscheid, R.P.F.M., Kwantificeren van waarschijnlijkheid in het fiscale recht, WFR 2009/203.*

Beleidsnotities

- *Belastingdienst, Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst*
- *Belastingdienst, Besluit Fiscaal Bestuursrecht*

Websites / overige

- V-N 2016/18.12 “Vermogensetikettering verhindert fiscale trucs voor vermogenden”
- <https://www.quotenet.nl/zakelijk/rechtszaken/a33430062/erven-pieperpaus-gerrit-de-bruijne-krijgen-euro21-miljoen-na-mislukte-belastingontwijking/>
- <https://vfa.nl/kennisbank/boete-naam-belastingrente/>