

# 29. Speelt het hebben van vooroverleg een rol bij het pleitbare standpunt van de verdachte?

MR. M.H.W.N. LAMMERS

Een belastingplichtige dient de belastingaangifte 'duidelijk, stellig en zonder voorbehoud' in te dienen. Daarbij kan de belastingplichtige gebruikmaken van een pleitbaar standpunt. Het ingenomen standpunt dient dan, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar te zijn dat een belastingplichtige redelijkerwijs kan menen juist te handelen. In dit artikel wordt aandacht besteed aan de vraag of het voeren van vooroverleg een rol speelt bij het hebben van een pleitbare standpunt.

## Inleiding

De belastingplichtige die door de inspecteur is uitgenodigd tot het doen van aangifte is verplicht die aangifte duidelijk, stellig en zonder voorbehoud in te dienen. Daarbij dient de belastingplichtige de inspecteur de juiste en volledige informatie te verstrekken. De belastingplichtige dient bij het indienen van de belastingaangifte niet alleen de feiten juist en volledig te verstrekken, maar die feiten ook te kwalificeren. Die kwalificatie is in Nederland geen eenvoudige opgave. De belastingwetgeving is immers niet zwart-wit, waardoor allerlei interpretatiemogelijkheden bestaan. Die mogelijkheden kunnen ervoor zorgen dat een discussie over de kwalificatie van de feiten met de inspecteur ontstaat. Indien de inspecteur daarbij van mening is dat de belastingplichtige opzettelijk een onjuiste en/of onvolledige aangifte heeft gedaan, dan kan dit uitmonden in een strafrechtelijk onderzoek.

De strafrechter moet vervolgens toetsen of de belastingplichtige inderdaad de belastingaangifte opzettelijk onjuist en/of onvolledig heeft gedaan. In de jurisprudentie is de tendens waarneembaar dat de (straf)rechter bij de beoordeling van de vraag of een belastingplichtige 'opzet' kan worden verweten, kijkt of de belastingplichtige vooroverleg heeft gepleegd met de inspecteur of een belastingadviseur. Daarbij plaatst de rechter dit vooroverleg in de context van het pleitbare standpunt. Na een korte uiteenzetting over de oorsprong van het vooroverleg wordt aan de hand van de fiscale en strafrechtelijke jurisprudentie de vraag beantwoord of het al dan niet hebben van vooroverleg een rol speelt bij de beoordeling van de (voorwaardelijke) opzet van de verdachte.

## Verplichtingen en rechten belastingplichtige

De Algemene wet inzake rijksbelastingen ('AWR') bevat verschillende verplichtingen waaraan de belastingplichtige moet voldoen. Zo bepaalt art. 8 AWR bijvoorbeeld dat het aangiftebiljet door de belastingplichtige '*duidelijk, stellig en zonder voorbehoud*' moet worden ingediend. De eis dat de aangifte 'juist en volledig' moet zijn, wordt in art. 8 AWR niet expliciet genoemd. Deze verplichting blijkt echter uit feit dat als de belastingplichtige het aangiftebiljet opzettelijk onjuist en/of onvolledig invult, hij strafrechtelijk kan worden vervolgd<sup>1</sup> of worden beboet<sup>2</sup>.

Het vereiste '*duidelijk, stellig en zonder voorbehoud*' heeft een belangrijke grondslag. De gegevens in het aangiftebiljet vormen voor de inspecteur de basis voor het vaststellen van de omvang van de belastingschuld. Zijn deze gegevens onjuist en/of onvolledig, dan kan de inspecteur zich daar niet op baseren.

De wet biedt de inspecteur legio mogelijkheden om onderzoek te doen naar de juistheid van het door de belastingplichtige ingediende aangiftebiljet. Zo bestaat de plicht om (nadere) vragen van de inspecteur te beantwoorden en/of desgevraagd bescheiden te overleggen.<sup>3</sup> Ook kan de inspecteur verlangen dat de belastingplichtige hem toegang verschaft tot zijn bedrijfsruimte.<sup>4</sup> Sinds 1 januari 2012 heeft de belastingplichtige in bepaalde situaties ook een

1 Art. 69 lid 2 AWR.

2 Art. 67d AWR.

3 Art. 47 AWR.

4 Art. 50 AWR.

actieve informatieplicht<sup>5</sup> gekregen.<sup>6</sup>

Uit deze schets van de rechten en verplichtingen blijkt dat de AWR de inspecteur diverse mogelijkheden biedt om in contact te treden met de belastingplichtige. De wet rept echter met geen enkel woord over het plegen van vooroverleg met de inspecteur. De belastingplichtige heeft derhalve geen wettelijke verplichting om in overleg te treden met de inspecteur. In paragraaf 3 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht<sup>7</sup> is over het vooroverleg echter wel een passage opgenomen. Volgens dit Besluit kan vooroverleg tussen de belastingplichtige en de inspecteur plaatsvinden om een standpuntbepaling van de inspecteur te krijgen. Daartoe moet de belastingplichtige in het verzoek tot vooroverleg een duidelijke omschrijving geven van zijn vraagpunt, inclusief alle relevante feiten en omstandigheden. Ook moet het verzoek een helder(e) standpunt/zienswijze/conclusie bevatten over de fiscale consequenties van het vraagpunt.

De setting van het vooroverleg is dus gericht om op basis van de door de belastingplichtige geschetste feiten een standpuntbepaling van de inspecteur te verkrijgen. Die standpuntbepaling is niets meer en niets minder dan de mening van de inspecteur over de kwalificatie van de feiten.

In dit kader is ook van belang dat de Belastingdienst de afgelopen jaren het traject van Horizontaal Toezicht promoot. In Horizontaal Toezicht neemt vooroverleg een prominente plaats in. Dit vooroverleg dient ertoe te leiden dat de kwaliteit van de aangifte wordt gewaarborgd door hierover voorafgaand aan de indiening al overleg te voeren. In het vooroverleg stemmen een belastingplichtige en/of zijn fiscaal dienstverlener en de inspecteur de (verschillende) opvattingen met elkaar af. Daarbij geldt dat alle (fiscale) standpunten waarover mogelijk een verschil van mening kan ontstaan, door de belastingplichtige aan de inspecteur moeten worden gemeld.<sup>8</sup> Ook voor dit traject geldt dat het vooroverleg een wettelijke basis ontbeert.<sup>9</sup> Sterker nog: zelfs de afspraak tot Horizontaal Toezicht ontbeert een wettelijke basis. De overeenkomst tot Horizontaal Toezicht kan worden aangemerkt als een *gentlemen's agreement* of een publiekrechtelijke bevoegdheidsovereenkomst.<sup>10</sup>

Voldoet de belastingplichtige niet aan de convenantbepaling om in vooroverleg te treden met de inspecteur, dan staan daarop eigenlijk geen sancties. Het verzoek is

immers niet gebaseerd op art. 47 AWR, maar op de convenantbepalingen hierover.<sup>11</sup> Dit heeft tot gevolg dat de sancties die aan de schending van art. 47 AWR kunnen worden verbonden (omkering en verzwaring bewijslast, strafrechtelijke veroordeling), niet van toepassing zijn. De inspecteur kan toepassing van het voeren van vooroverleg in convenantsituaties dus in feite alleen maar afdwingen via de civiele weg.

### (Voorwaardelijk) opzet

De rechten en verplichtingen van de belastingplichtige zijn met name interessant voor de vraag of hij opzettelijk

## De rechten en verplichtingen van de belastingplichtige zijn met name interessant voor de vraag of hij opzettelijk een onjuiste en/of onvolledige belastingaangifte heeft ingediend

een onjuiste en/of onvolledige belastingaangifte heeft ingediend. Alleen indien de belastingplichtige (voorwaardelijke) opzettelijk heeft gehandeld, kan hij strafrechtelijk worden gesanctioneerd.

De kern van opzet wordt gevormd door het willen en weten van de belastingplichtige. Een veroordeling wegens het opzettelijk onjuist en/of onvolledig indienen van een belastingaangifte veronderstelt dat de belastingplichtige weet dat hij de belastingaangifte onjuist en/of onvolledig heeft ingediend én dat hij dat ook wil.

De wetenschap van de belastingplichtige kan verschillende gradaties hebben. De belastingplichtige kan bewust een onjuiste en/of onvolledige belastingaangifte indienen, maar hij kan ook een onjuiste en/of onvolledige belastingaangifte indienen zonder dat zeker te weten. De belastingplichtige kan dit doen, terwijl hij slechts een vermoeden heeft van het onjuist en/of onvolledig indienen van de belastingaangifte, maar ook zonder het te weten een onjuiste en/of onvolledige belastingaangifte indienen. Bij welke graad van 'weten' is nog sprake van het opzettelijk onjuist en/of onvolledig indienen van de belastingaangifte?

De weg om naar het bewijs van opzet op het doen van onjuiste en/of onvolledige belastingaangifte te komen, loopt in de praktijk via de route van voorwaardelijk opzet: heeft de belastingplichtige zich willens en wetens blootgesteld aan de aanmerkelijke kans dat de belastingaangifte onjuist of onvolledig wordt gedaan?

### Pleitbaar standpunt

Bij de beoordeling of de verdachte (voorwaardelijke)

<sup>5</sup> Deze plicht ziet op het de inspecteur actief informeren over (i) de (on)juistheid van de verklaring uitsluitend zakelijk gebruik bestelauto, (ii) het gebruik van een Edelweissroute en (iii) de suppletie omzetbelasting.

<sup>6</sup> Art. 10a AWR.

<sup>7</sup> Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 7 januari 2015, nr. BLKB2015/62M.

<sup>8</sup> Oenema, M., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken, fiscale monografieën*, deel 143, Kluwer, p. 123.

<sup>9</sup> Idem, p. 124.

<sup>10</sup> Idem, p. 95.

<sup>11</sup> Idem, p. 215.

opzettelijk heeft gehandeld, komt het pleitbare standpunt in beeld. De belastingplichtige kan niet bestraft worden als hij op basis van verdedigbare of pleitbare standpunten in redelijkheid kon menen juist te handelen, ook niet als later blijkt dat het standpunt onjuist is. Niet elk ingenomen standpunt leidt vanzelfsprekend tot disculpatie. Een ingenomen standpunt dient, gelet op de stand van de

## Bij de objectieve benadering gaat het erom of voldoende argumenten aanwezig zijn om het ingenomen standpunt als pleitbaar te kwalificeren. Daarbij speelt de intentie van de belastingplichtige geen rol

jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar te zijn dat een belastingplichtige redelijkerwijs kan menen juist te handelen.<sup>12</sup> Daarnaast moet de belastingplichtige de feiten juist en volledig verstrekken om aanspraak te kunnen maken op een pleitbaar standpunt.

Als een verdachte een beroep op een pleitbaar standpunt doet, dan wordt dit vaak in de vorm van een opzetverweer gevoerd. De strafrechter moet dan beoordelen of de belastingplichtige een pleitbaar standpunt heeft. In strafzaken is het arrest van de Hoge Raad van 6 maart 2012<sup>13</sup> een goed voorbeeld hoe door de strafrechter wordt beoordeeld of sprake is van een pleitbaar standpunt. De casus van dit arrest was dat de belastingplichtige en de belastingadviseur zich beriepen op de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt. Dat pleitbare standpunt was naar voren gebracht nadat de inspecteur de belastingaangifte ter discussie had gesteld én nadat naar aanleiding daarvan strafvervolgning was ingesteld. De Hoge Raad maakt in dit arrest duidelijk dat het meetmoment voor de aanwezigheid van het pleitbare standpunt is gelegen op het moment van het doen van aangifte. De Hoge Raad overwoog daartoe:

**'(...) de rechter dient te beoordelen of hij redelijkerwijs kon en mocht menen dat de wijze waarop hij aangifte heeft gedaan, toelaatbaar was. Indien de rechter evenwel vaststelt dat de verdachte, toen hij de aangifte deed niet in de veronderstelling verkeerde dat de wijze waarop de aangifte is gedaan toelaatbaar is, stuit het verweer op die vaststelling af.'**

Uit deze overweging van de Hoge Raad blijkt ook dat een subjectieve benadering wordt aangehouden om vast te stellen of de belastingplichtige een pleitbaar standpunt heeft. Daarbij geldt dan wel dat het pleitbare standpunt als een opzetverweer wordt gehanteerd. De belastingplichtige moet dan het pleitbare standpunt zelf hebben ontwikkeld en ten grondslag hebben gelegd aan de belastingaangifte.<sup>14</sup>

Om een pleitbaar standpunt te hebben, moet een belastingplichtige in feite onderzoek doen naar de kwalificatie van de feiten, althans over kennis beschikken.

De belastingplichtige kan het pleitbare standpunt ook gebruiken als verweer dat hij geen onjuiste en/of onvolledige belastingaangifte heeft ingediend. In dit geval tracht de belastingplichtige de bestanddelen 'onjuist of onvolledig aangifte' aan te vechten. Bij deze beoordeling worden objectieve maatstaven gebruikt om vast te stellen of sprake is van een pleitbaar standpunt. Deze vorm van verweer voeren kan de belastingplichtige baten indien bijvoorbeeld in de loop der tijd de opvatting over de kwalificatie van feiten is gewijzigd door nieuwe jurisprudentie. De belastingplichtige kan dan wellicht ten tijde van het indienen van de aangifte een onjuist standpunt hebben ingenomen, maar dat standpunt kan nadien dus juist zijn geworden. In dat geval kan het bestanddeel 'onjuist of onvolledig' niet bewezen worden verklaard. Tot slot kan het pleitbare standpunt worden gebruikt om het strekkingsvereiste onderuit te halen. Het plegen van een fiscaal strafbaar feit moet namelijk leiden tot het te weinig betalen van belasting (strekkingsvereiste). In dit geval zou dit moeten betekenen dat het ingenomen standpunt en het juiste standpunt uiteindelijk niet leiden tot een andere te betalen bedrag aan belasting. Ook bij deze optie moet aan de hand van objectieve maatstaven worden beoordeeld of sprake is van een pleitbaar standpunt.

Bij de objectieve benadering gaat het erom of voldoende argumenten aanwezig zijn om het ingenomen standpunt als pleitbaar te kwalificeren.<sup>15</sup> Daarbij speelt de intentie van de belastingplichtige geen rol.

Uit beide benaderingen kan dus afgeleid worden dat een geslaagd beroep op een pleitbaar standpunt vereist dat de belastingplichtige over pleitbare en/of verdedigbare standpunten beschikt. Een standpunt is niet automatisch pleitbaar of verdedigbaar. De belastingplichtige zal een afweging moeten maken waarom hij handelt zoals hij handelt. Het maken van deze afweging veronderstelt dat er een weegschaal is waarbij aan de ene kant het standpunt van de belastingplichtige 'hangt' en aan de andere kant een 'contragewicht'. Dit contragewicht zal de belastingplichtige moeten verkrijgen door onderzoek te doen. Dit onderzoek kan bijvoorbeeld plaatsvinden door het raadplegen van literatuur, jurisprudentie, een adviseur of de inspecteur. Anders beschikt de belastingplichtige niet over contragewicht. Dit betekent in feite dat de belastingplichtige een bepaalde zorgplicht heeft. Een dergelijke zorgplicht komt in de strafrechtelijke jurisprudentie, waar sowieso al als uitgangspunt geldt dat eenieder de wet behoort te kennen, ook op verschillende gebieden aan de orde.

12 Paragraaf 4 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, Besluit van 16 december 2003, nr. BLKB2013/1814M, *Stcrt.* 2013, nr. 35 876.

13 HR 6 maart 2012, nr. 09/04384, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596.

14 HR 6 maart 2012, *NJ* 2012, 176.

15 HR 10 maart 1999, *BNB* 1999/308.

## Zorgplicht in commune strafzaken

In een opiumzaak wordt bijvoorbeeld het gedrag van de verdachte, die wordt verdacht van het invoeren van drugs, getoetst aan het gedrag van een 'normale' reiziger. Daarbij wordt ook in ogenschouw genomen dat een verdachte op risicovluchten (vluchten waar vaker drugs wordt gesmokkeld) meer zorgvuldigheid in acht moet nemen om te voorkomen dat hij drugs invoert.<sup>16</sup>

Ook in schuldhelingszaken<sup>17</sup> blijkt dat verdachten een zekere zorgplicht hebben. Van een verdachte mag enig onderzoek naar de herkomst van de door hem gekochte voorwerpen worden verwacht dan wel dienen gegevens te worden verschaft die onderzoek mogelijk maken naar bijvoorbeeld de identiteit van de verkoper van het voorwerp. Voldoet de verdachte niet aan deze zorgplicht, dan kan schuldhelingsbewezen worden verklaard.

Verder heeft ook een autohandelaar een zorgplicht.<sup>18</sup> Van hem mag een grote mate van zorgvuldigheid en een zekere expertise worden verwacht bij de inkoop en inruil van auto's en auto-onderdelen. De zorgplicht van een handelaar in de tweedehandsautobranche brengt dan ook met zich dat een handelsmogelijkheid die zich onder verdachte omstandigheden voordoet, wordt afgeslagen. Een goede boekhouding is daarbij een vereiste, omdat de handelaar daarmee inzichtelijk kan maken dat een inkoop of inruil naar het zich liet aanzien niets verdachts om het lijf heeft of dat hij kan laten zien met wie hij zaken heeft gedaan.

Op grond van art. 6 Wegenverkeerswet heeft een autobestuurder ook een zekere zorgplicht.<sup>19</sup> In een zaak van Gerechtshof Arnhem was de autobestuurder afgeslagen en heeft daarbij de naast hem rijdende fietser niet gezien, waardoor een ongeval is veroorzaakt en de fietser zwaar lichamelijk letsel heeft opgelopen. Het gerechtshof oordeelde dat de autobestuurder de veiligheidsnormen niet in acht heeft genomen en de veiligheid van andere weggebruikers niet heeft gegarandeerd. Daarbij had de autobestuurder acht moeten slaan op zijn zorgplicht. De zorgplicht van een afslaan autobestuurder houdt in dat hij zich ervan moet vergewissen dat er geen verkeer dicht naast hem zit, aangezien hij dit voor moet laten gaan. In deze specifieke casus kwam daar nog bij dat op de weg waarop de autobestuurder reed men beducht moest zijn van gebruikers van het fietspad.

Verder komt ook in het milieustrafrecht de zorgplicht naar voren. Zo bepaalt art. 13 Wet bodembescherming dat ieder die op de bodem handelingen verricht terwijl hij

weet of redelijkerwijs had kunnen vermoeden dat door die handelingen de bodem kan worden verontreinigd of aangetast, verplicht is alle maatregelen te nemen die redelijkerwijs van hem kunnen worden gevergd teneinde die verontreiniging of aantasting te voorkomen. Doet hij dat niet, dan overtreedt hij deze milieuwetgeving, hetgeen een strafbaar feit is.

Ook bij een feitelijk leidinggevende van een rechtspersoon valt een zekere zorgplicht te bespeuren. De feitelijk leidinggevende die zo nauw betrokken is bij de verboden gedraging dat hij uit eigen hoofde verplicht is die te voorkomen of te doen beëindigen, kan daarop strafrechtelijk worden aangesproken. Om een zorgplicht op dit punt te doen ontstaan, is een minimale mate van bewustheid bij de feitelijk leidinggevende vereist.<sup>20</sup> Daarnaast is vereist dat de feitelijk leidinggevende hoewel daartoe bevoegd en redelijkerwijs gehouden, maatregelen ter voorkoming van de verboden gedraging achterwege laat.<sup>21</sup>

Tot slot kan ook een parallel gemaakt worden met het oude Cicero-arrest<sup>22</sup> van de Hoge Raad. Ook daarin wordt uitgegaan van een model gedragspatroon van personen die een toneelvoorstelling geven. Dergelijke personen moeten zich van tevoren goed (laten) informeren over hun verplichtingen voordat zij tot de uitvoering van de toneelvoorstelling overgaan. Ook hieruit volgt dus een zekere zorgplicht die op personen rust. Wordt niet voldaan aan die zorgplicht, dan kan de verdachte opzet worden verweten en dus bestraft worden.

Uit deze jurisprudentie en wetgeving volgt dat verdachten een zekere zorgplicht kunnen hebben. Die zorgplicht is een algemene verplichting, indien de verdachte weet of redelijkerwijs had kunnen vermoeden dat door zijn handelen of nalaten een verboden gedraging zou plaatsvinden. Van

**Die zorgplicht is een algemene verplichting, die in werking treedt als de verdachte weet of redelijkerwijs had kunnen vermoeden dat zijn handelen of nalaten leidt tot een verboden gedraging**

de verdachte mag dan redelijkerwijs worden gevergd dat hij er alles aan doet om het gevaar te voorkomen of zo veel mogelijk te beperken dan wel de gevolgen te beperken en ongedaan te maken. Uitgangspunt daarbij is dat steeds een vergelijking wordt gemaakt met een rolmodel. Dat rolmodel is de basis om de handelingen van de verdachte te toetsen. Het rolmodel is in feite de 'gemiddelde Nederlander'. De gemiddelde Nederland bijvoorbeeld past op een vliegveld op zijn bagage, zodat onbekenden geen

16 HR 22 oktober 1985, NJ 1986, 346.

17 HR 27 juni 1938, NJ 1939, 124, HR 22 november 1943, NJ 1944, 40, HR 11 juli 1944, NJ 1944, 580, HR 17 december 2002, NJ 2003, 177 en HR 13 mei 2003, NJ 2003, 460.

18 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 18 juli 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2114.

19 Gerechtshof Arnhem 6 april 2010, ECLI:NL:GHARN:2010:BM8226.

20 Dorenbos, D., *Slecht leiding geven in Sporen in het strafrecht*, liber amicorum Jan Sjöcrona, Deventer: Kluwer 2014.

21 HR 16 december 1986, NJ 1987, 321.

22 HR 9 november 1954, NJ 1955, 55.

gelegenheid hebben om verboden goederen in zijn bagage te stoppen. Een ander voorbeeld is een persoon die een fiets koopt van een derde. Van die persoon mag verwacht worden dat hij enig onderzoek doet naar de herkomst van de fiets, maar ook dat hij een relatie legt tussen de prijs van de fiets en de waarde/staat van de fiets. Wijkt die prijs te veel af van een gebruikelijke prijs, dan moet dat voor

## De rechtbanken zien volledig over het hoofd dat de kern van het vooroverleg wordt gevormd door het feit dat de inspecteur zijn mening geeft over de kwalificatie van de feiten

die persoon reden zijn om zijn vraagtekens erbij te zetten. Daarbij moet hij dan het uitgangspunt hanteren 'bij twijfel niet doen'. Daarmee voorkomt deze persoon dat hem een strafrechtelijk verwijt valt te maken.

Van belang is derhalve dat het handelen van een verdachte past binnen het handelen van de 'gemiddelde Nederlander'. Heeft de verdachte voldoende zorgvuldigheid in acht genomen, dan past het niet om hem daarvan een strafrechtelijk verwijt te maken. Door van dit rolmodel gebruik te maken, kan dus beoordeeld worden of sprake is van (voorwaardelijk) opzet bij de verdachte. Daarbij is dan echter wel van belang dat daarin niet te ver wordt doorgeslagen. Voorkomen moet worden dat de enige beoordeling gaat zijn of de verdachte zijn zorgplicht heeft geschonden dan wel daarin tekort is geschoten. Een dergelijk uitgangspunt zou ervoor zorgen dat in het voorbeeld van de reizende verdachte aan het achterwege laten van onderzoek van zijn bagage of aan het tekortschieten in een zorgvuldige bewaking van zijn koffers daaraan verstrekende gevolgen worden verbonden. Deze verwijten duiden op een schuldverwijt (culpa) dat de verdachte wordt gemaakt, maar toch wordt de verdachte dan voor (voorwaardelijk) opzet veroordeeld. Het voorwaardelijk opzet wordt daarmee te ver opgerekt.

In de jurisprudentie op het gebied van het fiscale strafrecht was ook de tendens waarneembaar dat het voorwaardelijke opzet van een verdachte te ver werd opgericht. Dit was het gevolg van een te beperkte uitleg van de wijze waarop een verdachte aan zijn zorgplicht kon voldoen. De rechterlijke macht oordeelde daardoor te snel dat de verdachte geen pleitbaar standpunt had en dus voorwaardelijke opzet kon worden verweten.

### Zorgplicht in fiscale strafzaken

In het fiscale strafrecht werd deze zorgplicht door de rechterlijke macht in eerste instantie toegespitst op de vraag of de belastingplichtige vooroverleg heeft gepleegd met de inspecteur en/of een belastingadviseur. Het Gerechtshof

's-Hertogenbosch leidde op 6 januari 2006<sup>23</sup> de opzet van de belastingplichtige onder andere af uit de omstandigheid dat er uitdrukkelijk voor was gekozen om over de constructie geen vooroverleg te voeren met de inspecteur. Deze lijn werd ook doorgezet door Rechtbank Overijssel<sup>24</sup> en de Rechtbank Oost-Brabant<sup>25</sup>.

De Rechtbank Overijssel<sup>26</sup> verbindt het voeren van vooroverleg aan de vraag of sprake is van een pleitbaar standpunt. Om van een pleitbaar standpunt te kunnen spreken, is de rechtbank van oordeel dat (i) de verdachte op ondubbelzinnige wijze advies heeft ingewonnen bij een deskundige dan wel (ii) de kwestie op ondubbelzinnige wijze aan de belastinginspecteur heeft voorgelegd. Omdat hetgeen de verdachte heeft aangevoerd onvoldoende is voor een doeltreffend beroep op de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt, meent de rechtbank dat het op de weg van de verdachte had gelegen om vooraf advies bij een onafhankelijke deskundige in te winnen dan wel vooroverleg met de belastinginspecteur te plegen. De rechtbank veroordeelt de verdachte voor het opzettelijk doen van onjuiste belastingaangiften, omdat het vooroverleg is uitgebleven en de belastingplichtige heeft verzuimd bij zijn aangiftebiljet een toelichting te voegen. Onduidelijk is of tegen dit vonnis hoger beroep is ingesteld. Mogelijkerwijs is dit niet gedaan vanwege de penibele gezondheidssituatie van de verdachte waardoor geen straf is opgelegd.

Het oordeel van de Rechtbank Overijssel wordt, zoals gezegd, door de Rechtbank Oost-Brabant onderschreven. Deze rechtbank<sup>27</sup> oordeelde op 22 november 2013 dat de belastingplichtige opzettelijk een onjuiste aangifte heeft ingediend. Het had, aldus de rechtbank, ook in deze zaak – waar een pleitbaar standpunt naar voren werd geschoven – op de weg van de belastingplichtige gelegen om advies in te winnen bij een onafhankelijke deskundige of vooroverleg te plegen met de inspecteur van de Belastingdienst. De rechtbank oordeelt dat de verdachte als een ervaren belastingadviseur ten minste ernstig rekening moet houden met de aanmerkelijke kans dat hij een onjuiste aangifte deed. Door desondanks over te gaan tot indiening van deze aangifte heeft verdachte die aanmerkelijke kans aanvaard, aldus de rechtbank.

De rechtbanken zien daarbij volledig over het hoofd dat de kern van het vooroverleg wordt gevormd door het feit dat de inspecteur zijn mening geeft over de kwalificatie van de feiten. Het standpunt van de inspecteur in dezen is slechts een standpunt van een belanghebbende partij waarvan uiteindelijk de belastingrechter heeft te oordelen of dit

23 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 6 januari 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AU9261.

24 Rb. Overijssel 18 december 2013, ECLI:NL:RBOVE:2013:3344.

25 Rb. Oost-Brabant 22 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6490.

26 Rb. Overijssel 18 december 2013, ECLI:NL:RBOVE:2013:3344.

27 Rb. Oost-Brabant 22 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6490.

standpunt rechtens juist is. Dat de inspecteur het niet altijd bij het rechte eind heeft, volgt uit de jurisprudentie waarin de Belastingdienst met enige regelmaat in het ongelijk wordt gesteld.

Een ander belangrijk punt is dat voor de beoordeling of sprake is van een pleitbaar standpunt van belang is dat de belastingplichtige over pleitbare of verdedigbare standpunten beschikt op basis waarvan hij redelijkerwijs kon menen juist te handelen door het standpunt in te nemen. De rechtbanken hanteren daarbij enkel als uitgangspunt dat de belastingplichtige die standpunten kon verkrijgen door het plegen van vooroverleg. Een onjuist uitgangspunt. Dat dit een onjuist uitgangspunt is, onderkent ook het Gerechtshof 's-Hertogenbosch. Het gerechtshof<sup>28</sup> heeft op 23 september 2014 arrest gewezen en korte metten gemaakt met het vonnis van de Rechtbank Oost-Brabant. Het gerechtshof oordeelt dat de gang van zaken bij het indienen van de aangifte volgens het boekje is gegaan: de verdachte doet aangifte, de inspecteur beoordeelt de aangifte en constateert het met die aangifte niet eens te zijn en stelt met een correctie de aanslag vast. Vervolgens verschillen de verdachte en de inspecteur van mening en wordt het geschil, na bezwaar, aan de belastingrechter voorgelegd. Over de overweging van de rechtbank met betrekking tot het voeren van vooroverleg oordeelt het gerechtshof:

'Het oordeel van de rechtbank (...) dat het op de weg van de verdachte had gelegen vooroverleg met de rijksbelastingdienst te plegen, miskent het hierboven beschreven systeem van heffing als bedoeld in hoofdstuk III van de AWR. (...) In dit heffingsysteem ligt niet besloten dat een (vermoedelijk) belastingplichtige in de regel al voordat hij aangifte doet vooroverleg met de rijksbelastingdienst moet plegen als hij een aangifte doet waarvan hij in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht menen dat de wijze waarop hij die aangifte heeft gedaan toelaatbaar was, maar wel kan vermoeden dat zijn standpunt de rijksbelastingdienst onwelgevallig is.'

In hoger beroep wordt verdachte volledig vrijgesproken. Deze vrijspraak staat inmiddels onherroepelijk vast, omdat het Openbaar Ministerie ('OM') geen beroep in cassatie heeft ingesteld.

Dat dit oordeel van het gerechtshof geen eendagsvlieg is, blijkt uit het feit dat het gerechtshof op 26 augustus 2014<sup>29</sup> een soortgelijke uitspraak deed. In die zaak had de verdachte, accountant van beroep, in de aangiften inkomstenbelasting de door hem geleden verliezen uit beleggingsactiviteiten aangegeven als resultaat uit overige werkzaamheden. Hoewel het gerechtshof dit standpunt van de verdachte niet deelt, oordeelt het gerechtshof dat bij verdachte geen sprake is van het (voorwaardelijk) opzettelijk indienen van onjuiste aangiften. Ook in deze

zaak speelde de vraag of bij deze beoordeling betrokken moet worden dat de verdachte geen vooroverleg heeft gevoerd met de inspecteur. Het gerechtshof overwoog:

'De wet verplicht niet dat indien over de kwalificatie (...) enige discussie mogelijk is hierover door de aangever voorafgaande dan wel tegelijk met het indienen van de aangifte met de fiscus in overleg wordt getreden ten einde strafrechtelijke vervolging op grond van het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte te voorkomen.'

Ook deze zaak eindigt in een vrijspraak. In deze zaak heeft het OM beroep in cassatie ingesteld, zodat de verdachte nog in onzekerheid verkeerd of de vrijspraak in stand blijft. De strafkamer van de Hoge Raad zal zich thans hierover moeten buigen.

In de commune strafrechtelijke jurisprudentie geldt in feite als uitgangspunt dat het handelen van de verdachte wordt getoetst aan het handelen van een rolmodel. Handelt de verdachte op eenzelfde wijze als het rolmodel zou hebben gehandeld, dan past het niet de verdachte een strafrechtelijk verwijt te maken. Het rolmodel is daarbij de gemiddelde Nederlander. Per commune strafzaak gelden andere uitgangspunten voor de gemiddelde Nederlander. Bij vluchten waarvan bekend is dat die met enige regelmaat gebruikt worden om verboden middelen te smokkelen, wordt van de gemiddelde Nederlander verwacht dat hij zijn bagage onderzoekt op aanwezigheid van verboden middelen en dat hij zijn koffer op het vliegveld in de gaten houdt, zodat daar geen verboden middelen kunnen worden ingestopt. Van een koper van een fiets wordt verwacht dat hij enig onderzoek doet naar de herkomst van de fiets en

### In de commune strafrechtelijke jurisprudentie geldt in feite als uitgangspunt dat het handelen van de verdachte wordt getoetst aan het handelen van een rolmodel

beoordeelt of de prijs van de fiets aansluit bij de waarde van de fiets. Passen we deze uitgangspunten toe op een rolmodel dat in de fiscaliteit gehanteerd kan worden, dan is het rolmodel de gemiddelde Nederlander die weet hoe hij de feiten in een belastingaangifte moet kwalificeren en weet hij dat niet dan pleegt hij onderzoek om die kennis wel te vergaren.

Uit de beoordeling van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch blijkt niet dat expliciet een vergelijking is gemaakt tussen de verdachten en een rolmodel, waarbij het rolmodel daarbij een modelburger is die weet hoe de feiten in een belastingaangifte moeten worden gekwalificeerd en weet hij dat niet dan actie onderneemt om die informatie wel te verkrijgen. Passen de handelingen van de belastingplichtige in dit rolmodel, dan heeft hij voldaan aan zijn zorgplicht en beschikt hij over een pleitbaar standpunt. In de uitspraken laat het gerechtshof echter wel zien dat voor de beoordeling of de belastingplichtige een pleitbaar standpunt heeft, alle

28 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 23 september 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:3755.

29 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 26 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2963.

feiten en omstandigheden in ogenschouw worden genomen. Daarbij neemt het gerechtshof mee dat de betreffende belastingplichtige onderzoek heeft gedaan in de relevante jurisprudentie en literatuur en dat alle feiten juist en volledig in de aangifte zijn weergegeven. Dat de kwalificatie van de feiten vervolgens tot een discussie leidt met de inspecteur is iets dat niet past binnen het strafrecht, maar aan de belastingrechter moet worden overgelaten. Die zal uiteindelijk een beslissing vellen over de fiscale beoordeling.

Het fiscale rolmodel laat de mogelijkheid open om op verschillende manieren ervoor te zorgen dat de belastingplichtige voldoet aan zijn zorgplicht om tot een pleitbaar standpunt te komen. De belastingplichtige kan bijvoorbeeld zelf onderzoek doen in de jurisprudentie en literatuur, hij kan een belastingadviseur inschakelen, maar hij kan ook overleg voeren met de inspecteur. De wijze waarop de belastingplichtige zijn kennis vergaart, is niet relevant. Het gaat om de kracht van die kennis. Is die voldoende sterk voor een pleitbaar standpunt, dan heeft de belastingplichtige voldaan aan zijn zorgplicht en hangt hem geen straf boven het hoofd als later blijkt dat zijn standpunt toch onjuist is. Daarbij is de mogelijkheid om vooroverleg te voeren met de inspecteur een van de manieren om de benodigde kennis te vergaren om een pleitbaar standpunt in te kunnen nemen. Bewandelt de belastingplichtige niet deze weg, maar een andere, dan leidt dat, in tegenstelling tot de oordelen van de rechtbanken, niet automatisch tot de conclusie dat de belastingplichtige geen pleitbaar standpunt heeft. De enige maatstaf die bij de beoordeling van het pleitbare standpunt mag en moet worden gehanteerd, is of de belastingplichtige over verdedigbare en pleitbare argumenten beschikt op basis waarvan hij redelijkerwijs mocht menen juist te handelen.

## Conclusie

Als de belastingplichtige is uitgenodigd door de inspecteur tot het doen van aangifte, dan moet hij die aangifte *'duidelijk, stellig en zonder voorbehoud'* indienen. Ook moet de belastingplichtige deze aangifte juist en volledig indienen. Een zware taak die op de schouders van de belastingplichtige rust. Gelet op de complexe fiscale wetgeving gebeurt het met enige regelmaat dat de inspecteur en de

belastingplichtige het niet eens zijn over de kwalificatie van de feiten. Dit kan leiden tot de beboeting of de strafrechtelijke vervolging van de belastingplichtige indien het standpunt wordt ingenomen dat de belastingplichtige opzettelijk heeft gehandeld. De belastingplichtige zal zich daarbij verweren door te stellen dat hij een pleitbaar standpunt heeft ingenomen.

Om van een pleitbaar standpunt te kunnen spreken, is het noodzakelijk dat de belastingplichtige op basis van verdedigbare en pleitbare argumenten redelijkerwijs mocht menen juist te handelen door het standpunt in te nemen. Uit deze definitie volgt een zekere zorgplicht van de belastingplichtige. Voldoet de belastingplichtige aan deze zorgplicht en beschikt hij dus over een pleitbaar standpunt, dan kan de belastingplichtige niet bestraft worden indien later blijkt dat zijn standpunt toch onjuist is. Of de belastingplichtige aan zijn zorgplicht heeft voldaan, kan beoordeeld worden door een rolmodel als vergelijking te nemen. Het rolmodel is daarbij een modelburger die weet hoe de feiten in een belastingaangifte moeten worden gekwalificeerd en weet hij dat niet dan onderneemt hij actie om die informatie wel te verkrijgen. Passen de handelingen van de belastingplichtige in dit rolmodel, dan heeft hij voldaan aan zijn zorgplicht en beschikt hij dus over een pleitbaar standpunt. Bij het vergaren van de benodigde kennis kan de belastingplichtige verschillende wegen bewandelen. Het voeren van vooroverleg met de inspecteur kan daarbij een rol spelen, maar geen doorslaggevende rol. Immers kan de belastingplichtige ook deze kennis verkrijgen door de wet, de jurisprudentie en de literatuur te bestuderen of overleg te voeren met een belastingadviseur. De daarmee verkregen kennis kan als voldoende basis dienen voor het innemen van een pleitbaar standpunt.

### Over de auteur

Mr. M.H.W.N. Lammers is advocaat-belastingkundige bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.