

NLF 2018/0018

Opzettelijk onjuist doen van aangiften vpb; geen fiscaal pleitbaar standpunt

HR, 1 december 2017, 16/03111, ECLI:NL:HR:2017:3056

SAMENVATTING

X (bv) is door de strafkamer van Hof Den Haag wegens 'opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist doen, terwijl het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, meermalen gepleegd', veroordeeld tot het betalen van een geldboete van € 500.000. Het Hof heeft geoordeeld dat ten laste van X is bewezen verklaard dat hij in de ingediende aangiften vennootschapsbelasting 2004 en 2005 opzettelijk aanzienlijke te verrekenen verliezen heeft aangegeven, terwijl deze verliezen niet meer verrekenbaar waren omdat het uiteindelijke belang als bedoeld in artikel 20a Wet VpB 1969 in belangrijke mate (30% of meer) was gewijzigd, terwijl die feiten ertoe hebben gestrekt dat te weinig belasting werd geheven. Het Hof heeft de stelling van X dat er sprake is van een pleitbaar standpunt verworpen en dit oordeel wordt in cassatie door de Hoge Raad bevestigd. In het oordeel van het Hof dat het in de gegeven omstandigheden bijkans evident was dat medio 2004 sprake was van een belangrijke wijziging van het uiteindelijke belang in de verdachte rechtspersoon, ligt als zijn oordeel besloten dat de verdachte rechtspersoon ten tijde van het doen van de aangiften – naar objectieve maatstaven gemeten – niet redelijkerwijs kon en mocht menen dat diens uitleg van het bepaalde in artikel 20a, lid 1 (oud), Wet VpB 1969 en daarmee de door hem gedane aangiften juist waren. Dat oordeel geeft, gelet op HR 21 april 2017, 15/05278, ECLI:NL:HR:2017:638, niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is niet onbegrijpelijk. Hetzelfde geldt voor het daarop gebaseerde oordeel van het Hof dat geen sprake is van een fiscaal pleitbaar standpunt. Het cassatieberoep van X wordt verworpen. Conform Conclusie A-G Hofstee.

NOOT

De verdachte in deze zaak is een vennootschap waarvan 25% van de aandelen zijn verkocht en overgedragen en de overige 75% van de aandelen (door middel van een sideletter) verkocht onder de voorwaarde dat de aandelenoverdracht niet eerder plaatsvindt dan nadat het aanwezige compensabele verlies is verdwenen. Om dergelijke handel in verlieslichamen tegen te gaan is artikel 20a Wet VpB 1969 ingevoerd. Dat artikel bepaalt dat verlies niet voorwaarts kan worden verrekend nadat het uiteindelijke belang in een vennootschap in belangrijke mate is gewijzigd. In deze zaak voerde de verdediging aan dat de verdachte een pleitbaar standpunt had (bij gebrek aan jurisprudentie over de (aanmerkelijke) wijziging van het uiteindelijke belang) en noemt in dit kader de bijstand door deskundige professionals.

Objectief pleitbaar?

De Hoge Raad heeft in het 'Credit Suisse-arrest' geoordeeld dat het pleitbare standpunt (ook in strafzaken) objectief moet worden uitgelegd: 'niet van belang [is] of de belastingplichtige bij het doen van de aangifte de pleitbare maar later onjuist bevonden uitleg voor ogen heeft gestaan.'¹ Deze 'lijn'

1 HR 21 april 2017, 15/05278 en 15/05349 t/m 15/05356, ECLI:NL:HR:2017:638, NLF 2017/1005, met noten van Van Lindonk en Barmiento.

is nadien door de strafkamer van de Hoge Raad bevestigd.² Het objectieve pleitbare standpunt valt soms moeilijk te rijmen met het door rechters in aanmerking nemen van feiten die erop duiden dat de verdachte een ander dan het pleitbare standpunt voor ogen stond bij het doen van aangifte. In deze zaak is de sideletter bijvoorbeeld pas na een herhaald verzoek van de controlerende ambtenaren verstrekt. Aan de juridische pleitbaarheid van enig standpunt doet dit feit niet af. Dat de vennootschap de sideletter geheim wilde houden omdat zij wist dat daarmee artikel 20a Wet VpB 1969 niet (legaal) kon worden omzeild ligt voor de hand, maar lijkt tevens subjectief. Ook de A-G (onder punt 22) meent dat het Hof (eerder) is uitgegaan van een subjectieve toetsing en acht dat '(vooralsnog) juist'. Hoewel diens conclusie dateert van voor het in voetnoot 2 genoemde arrest, is het opmerkelijk dat hij het arrest van de Strafkamer over de subjectieve leer laat voorgaan boven het latere arrest van de Belastingkamer. In die zin is het arrest dus niet conform de conclusie en wellicht juist om die reden herhaalt de Hoge Raad de relevante overwegingen uit het arrest 'Credit Suisse'.

Deskundige professionals

Zoals gezegd noemt de verdediging bijstand door deskundige professionals in het kader van het pleitbare standpunt. Met de deskundige professionals worden in dit verband kennelijk bestuurders of werknemers van de vennootschap bedoeld. Op deze manier kan de toerekening van het handelen van die professionals aan de rechtspersoon ter discussie worden gesteld. Een rechtspersoon kan worden aangemerkt als dader van een strafbaar feit indien de desbetreffende gedraging redelijkerwijs aan hem kan worden toegerekend.³ Een belangrijk oriëntatiepunt bij de toerekening is of de gedraging heeft plaatsgevonden, dan wel is verricht in de sfeer van de rechtspersoon. Of sprake is van gedragingen die zijn verricht in de sfeer van de rechtspersoon wordt beoordeeld aan de hand van de Drijfmet-criteria (werkzaam bij, normale bedrijfsvoering, dienstig, beschikken en aanvaarden).⁴ In een voorkomend geval kan betoogd worden dat de rechtspersoon de betreffende werknemer in dienst heeft genomen vanwege zijn of haar deskundigheid en om die reden heeft voldaan aan zijn zorgplicht de geldende regels na te leven. Deze verdedigingslinie moet worden onderscheiden van de (fiscale) jurisprudentie over het inschakelen van een adviseur aan wiens deskundige taakuitoefening niet getwijfeld hoefde te worden.⁵ In de meeste gevallen waarin op die regel een beroep wordt gedaan is gebruikgemaakt van een externe adviseur. Er hoeft niet snel te worden getwijfeld aan de deskundige en zorgvuldige taakuitoefening door een ingeschakelde adviseur.

Transparantie

Een bijzondere rol blijft weggelegd voor transparantie. In tegenstelling tot het Hof en de A-G meen ik dat er geen plicht is tot transparantie. Al dan niet 'volledige openheid van zaken betrachten' heeft weinig van doen met (on)rechtmatigheid. Mijns inziens kan evenmin aan het 'buiten het zicht van de Belastingdienst willen houden' opzet worden ontleend, nog daargelaten dat ik niet snap hoe een sideletter in een aangifte vennootschapsbelasting kan worden verwerkt, zoals de A-G kennelijk mogelijk en noodzakelijk acht.

Ludwijn Jaeger

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

2 HR 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2542, NLF 2017/2616, met noot van Barmentlo.

3 HR 21 oktober 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7938.

4 HR 21 oktober 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7938.

5 Zie recent HR 3 februari 2017, 16/02451, ECLI:NL:HR:2017:127, en eerder HR 13 februari 2009, 07/12891, ECLI:NL:HR:2009:BH2586.

BRON

Arrest op het beroep in cassatie tegen een arrest van het Gerechtshof Den Haag van 20 november 2015, nummer 22/000571-15, in de strafzaak tegen: verdachte, gevestigd te vestigingsplaats.

1. Geding in cassatie

Het beroep is ingesteld door de verdachte. Namens deze heeft R.W.J. Kerckhoffs, advocaat te Breda, bij schriftuur middelen van cassatie voorgesteld. De schriftuur is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Advocaat-Generaal E.J. Hofstee heeft geconcludeerd tot verwerping van het beroep.

De raadsman heeft daarop schriftelijk gereageerd.

2. Beoordeling van het tweede middel**2.1.**

Het middel klaagt onder meer over 's Hof's verwerping van een zogenoemd fiscaal pleitbaar standpunt.

2.2.1.

Ten laste van de verdachte is bewezenverklaard dat:

"zij op of omstreeks 21 mei 2007 en op of omstreeks 24 april 2008, in Nederland, meermalen, telkens opzettelijk een bij de Belastingwet voorziene aangifte, als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten elektronische aangiften vennootschapsbelasting over de aangiftetijdvakken 2004 en 2005, onjuist heeft gedaan, immers heeft verdachte telkens opzettelijk op die bij de inspecteur der belastingen te Gorinchem of Apeldoorn of elders in Nederland ingeleverde elektronische aangifte vennootschapsbelasting aangiftetijdvak 2004 als belastbaar bedrag euro 0 en als te verrekenen verliezen euro 2.890.812,00 opgegeven terwijl deze verliezen niet meer verrekenbaar waren omdat het uiteindelijk belang als bedoeld in artikel 20a Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 in belangrijke mate (30% of meer) was gewijzigd en ingeleverde elektronische aangifte vennootschapsbelasting aangiftetijdvak 2005 als belastbaar bedrag euro 0 en als te verrekenen verliezen euro 4.751.303,00 opgegeven terwijl deze verliezen niet meer verrekenbaar waren omdat het uiteindelijk belang als bedoeld in artikel 20a Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 in belangrijke mate (30% of meer) was gewijzigd, terwijl die feiten ertoe hebben gestrekt, dat te weinig belasting werd geheven."

2.2.2.

Het Hof heeft ten aanzien van de bewezenverklaring het volgende overwogen:

"Opzet - pleitbaar standpunt

Ter terechtzitting in hoger beroep is door de raadsvrouw en raadsman (hierna: de verdediging) van de verdachte het verweer gevoerd dat de verdachte van het ten laste gelegde dient te worden vrijgesproken nu het ten laste gelegde opzet niet bewezen kan worden verklaard. Hiertoe heeft de verdediging aangevoerd dat bij het ontbreken van jurisprudentie over het onderwerp van (aanmerkelijke) wijziging van het uiteindelijke belang en de standpunten binnen de literatuur objectief bezien sprake is van een pleitbaar standpunt. De verdachte heeft zich immers laten bij staan door professionals die hij voor deskundig mocht houden.

Uit de opmerking die de bestuurder van de verdachte bij het, na enig aandringen van de controleambtenaar van de Belastingdienst, overhandigen van de "side-letter" maakt, namelijk dat hij nu zeker een probleem zou hebben, kan zonder nadere uitleg of context geen opzet worden afgeleid.

Het hof verwerpt dit verweer en overweegt hiertoe als volgt.

Bij de beoordeling van de vraag of de verdachte opzet heeft gehad op de onjuiste en/of onvolledige aangiften vennootschapsbelasting is niet alleen het inhoudelijke standpunt inzake de fiscale kwestie, maar ook de feitelijke gang van zaken rond het opstellen van de "side-letter" van belang.

Inhoudelijk heeft de verdediging gesteld dat de verkoper van de aandelen in verdachte, [betrokkene 1], nog een claim had op [A] en dat de reden voor de aanvullende overeenkomst met name gelegen was in de vordering van [betrokkene 1] op [A].

[betrokkene 1] heeft met betrekking tot de claim schriftelijk verklaard (pagina 85 van het dossier, antwoord getuige vraag 11 en 12): Na een lange voorbereiding en onderzoeken door advocaten (relaties van [B]) bleek de claim eigenlijk te zijn verlopen. Dus veel kosten voor ondergetekende en feitelijk niets opgeleverd t.a.v. een mogelijke claim bij [A] (het hof begrijpt: [A]). Hoe het bedrag van EURO 150.000 is opgebouwd is mij niets bekend. Zoals hierboven vermeld is de claim niet doorgedaan aangezien achteraf bleek dat de claim periode was verlopen.

De bestuurder van de verdachte en [betrokkene 1] hebben voorts beide verklaard dat het door [C] N.V. betaalde bedrag ad € 225.000 betrekking had op de aandelen in verdachte.

Het hof acht niet aannemelijk dat de claim de reden was voor de aanvullende overeenkomst.

Voorts is het hof van oordeel dat het in de gegeven omstandigheden, namelijk

- overdracht van 25 % van de aandelen,
- overgang van zowel het economische belang in als de zeggenschap over de resterende 75% van de aandelen aan [C] N.V.,
- volledige betaling aan de verkoper voor alle aandelen,
- het ontbreken van enige bemoeienis van de verkoper

[betrokkene 1] met verdachte, bijkans evident is - en was - dat medio 2004 sprake was van een belangrijke wijziging van het uiteindelijke belang in de verdachte.

Naar het oordeel van het hof was het oordeel van zowel rechtbank, gerechtshof als Hoge Raad in de door verdachte gevoerde fiscale procedures voorzienbaar en kan en kon het door de verdachte ingenomen standpunt in redelijkheid niet als een pleitbaar standpunt worden aangemerkt.

Daar komt nog bij de gang van zaken met betrekking tot de "side-letter".

Dat de bestuurder van verdachte, [betrokkene 2], beschikte over voldoende kennis en inzicht in de aard, betekenis en gevolgen van de overeenkomst van 18 juni 2004 en de aanvullende overeenkomst van 18 juni 2004, de side-letter, blijkt uit hetgeen hij tijdens zijn verhoor door de FIOD-verbalisanten heeft verklaard.

[betrokkene 2] verklaarde toen immers onder meer dat hij wist dat [C] N.V. voor het totale aandelenpakket van de verdachte vennootschap het bedrag van € 226.890 had betaald, dat hij feitelijk ook [C] N.V. was, dat [betrokkene 1] vanaf 2004 geen zeggenschap meer had (in het toen geheten) [D] B.V., dat hij [betrokkene 2], de volledige zeggenschap had en dat hij, [betrokkene 2], vanaf 2004 de onderneming binnen de verdachte vennootschap heeft gerund. Op de vraag waarom een sideletter moest worden opgesteld is [betrokkene 2] het antwoord schuldig gebleven. Maar op de vraag waarom de overdracht van 75% van de aandelen werd uitgesteld, heeft hij geantwoord: "Dat lijkt mij duidelijk: om gebruik te kunnen maken van het in [verdachte] aanwezige compensabele verlies (pagina 50 van het dossier)."

Nu gelet op de uiterlijke verschijningsvorm van de sideletter, de inhoud daarvan kennelijk voor derden (waaronder met name ook de Belastingdienst) geheim diende te blijven en door of namens de verdachte vennootschap geen aannemelijke reden is opgegeven waarom zo'n sideletter diende te worden opgesteld, kan het niet anders zijn dan dat deze bedoeld was om de strekking van het gestelde in artikel 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 te omzeilen. Het opzet van de verdachte vennootschap daartoe blijkt ook uit het hierboven aangehaalde citaat uit de verklaring van haar bestuurder bij de FIOD. Weliswaar is het opzoeken en mogelijk overschrijden van de grenzen van de belastingplicht op zichzelf niet onrechtmatig, van rechtmatig handelen in dat verband kan evenwel slechts sprake zijn, indien het standpunt pleitbaar is en ten minste volledige openheid van zaken wordt betracht. Daarvan is met de side-letter uit de aard der zaak al helemaal geen sprake, terwijl de genoemde

bestuurder van de verdachte vennootschap de side-letter pas na herhaald verzoek aan ambtenaren van de Belastingdienst heeft overhandigd (p. 20 van het dossier).

Al hetgeen de verdediging verder heeft aangevoerd, kan aan bovenstaande geen afbreuk doen en voert het hof overigens niet tot een ander oordeel.

Ook deze verweren worden mitsdien verworpen."

2.3.

Art. 69, tweede lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen luidde ten tijde van het bewezenverklaarde:

"Degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doet, dan wel het feit begaat, omschreven in artikel 68, tweede lid, onderdeel c, wordt, indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes jaren of geldboete van de vijfde categorie of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting."

Art. 20a, eerste lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb) luidde ten tijde van het bewezenverklaarde:

"Indien aannemelijk is dat in vergelijking met het begin van het oudste jaar waarvan een verlies nog niet volledig is verrekend, het uiteindelijke belang in de belastingplichtige in belangrijke mate is gewijzigd, zijn met ingang van het jaar waarin de wijziging heeft plaatsgevonden, verliezen van daaraan voorafgaande jaren, in afwijking in zoverre van artikel 20, niet meer voorwaarts verrekenbaar."

2.4.

Het arrest van de Hoge Raad van 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, BNB 2017/162 dat is gewezen na de indiening van de cassatieschriftuur in deze zaak, houdt het volgende in omtrent een fiscaal pleitbaar standpunt dat betrekking heeft op een belastingaangifte als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen:

"3.4.4. Vooropgesteld wordt dat de fiscale aangifteplicht zich hierdoor kenmerkt dat de aangifteplichtige onder dreiging van een strafvervolgning wordt gedwongen binnen een door de inspecteur te stellen termijn duidelijk, stellig en zonder voorbehoud een verklaring af te leggen die de inspecteur in staat stelt de hoogte van de verschuldigde belasting vast te stellen. Die verplichting brengt noodzakelijkerwijs mee dat de betrokkene bij het doen van aangifte de - niet zelden complexe - belastingwetgeving moet uitleggen, ook in gevallen waarin onduidelijkheid bestaat over de vraag welke interpretatie juist is.

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. 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.

3.4.6.

Hetzelfde heeft te gelden voor de vergrijpboete van artikel 67f AWR, indien aan een ontoereikende voldoening of afdracht van belasting op aangifte een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht.

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. 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."

2.5.

In zijn hiervoor onder 2.2.2 weergegeven oordeel dat het in de gegeven, door het Hof opgesomde omstandigheden bijkans evident was dat medio 2004 sprake was van een belangrijke wijziging van het uiteindelijke belang in de verdachte rechtspersoon, ligt als het oordeel van het Hof besloten dat de verdachte rechtspersoon ten tijde van het doen van de aangiften vennootschapsbelasting over de aangiftetijdvakken 2004 en 2005 - naar objectieve maatstaven gemeten - niet redelijkerwijs kon en mocht menen dat diens uitleg van het bepaalde in art. 20a, eerste lid (oud), Wet Vpb en daarmee de door hem gedane aangiften juist waren. Dat oordeel geeft, gelet op hetgeen hiervoor onder 2.4 is weergegeven, niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is niet onbegrijpelijk. Hetzelfde geldt voor het daarop gebaseerde oordeel van het Hof dat te dezen geen sprake is van een zogenoemd fiscaal pleitbaar standpunt.

2.6.

De klacht faalt.

3. Beoordeling van de middelen voor het overige

De middelen kunnen ook voor het overige niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien art. 81, eerste lid, RO, geen nadere motivering nu de middelen in zoverre niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

4. Beslissing

De Hoge Raad verwerpt het beroep.

Dit arrest is gewezen door de vice-president J. de Hullu als voorzitter, en de raadsheren E.S.G.N.A.I. van de Griend en E.F. Faase, in bijzijn van de waarnemend griffier E. Schnetz, en uitgesproken ter openbare terechtzitting van 1 december 2017.