

Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2018/1545	
Pleitbaar standpunt staat (ook) in fiscaal strafrecht los van subjectieve bedoeling; Hoge Raad, nr. 16/03111	
Brondocumenten	HR 1 december 2017, nr. 16/03111
Wetsartikelen	AWR - art. 69
Auteur	Mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma [1]
Publicatiedatum NTFR	5-7-2018
Afleveringsnummer	27
Rubriek	Formeel belastingrecht
ECLI	ECLI:NL:HR:2017:3056
Formele relaties	Conclusie: ECLI:NL:PHR:2017:1141 , Gevolgd

Samenvatting

De strafkamer van de Hoge Raad heeft zich in dit arrest expliciet aangesloten bij de objectieve leer van het pleitbare standpunt. De belastingkamer had dit – vermoedelijk na overleg met de strafkamer – reeds op 21 april 2017 ([NTFR 2017/1240](#)) geoordeeld. In deze procedure staat in materieel opzicht de vraag centraal of er nog sprake is van verrekenbare verliezen. Verliezen zijn op grond van art. 20a Wet VPB 1969 niet langer voorwaarts verrekenbaar nadat ‘in belangrijke mate’ (meer dan 30%) het aandeelhouderschap is gewijzigd. Juridisch had verkoop plaatsgevonden van 25% van de aandelen, dus onvoldoende om de verliezen te doen verdwijnen. Daarnaast was echter, mede op grond van een verborgen ‘sideletter’, de economische eigendom van de resterende 75% verkocht inclusief het stemrecht. Als reden voor het uitstel van de juridische overdracht van die 75% heeft de verkoper van de aandelen als getuige verklaard dat dit diende om gebruik te kunnen maken van de in de bv aanwezige verliezen.

In cassatie is aangevoerd (middel 1) dat niet ondubbelzinnig afstand is gedaan van het consultatierecht van een verdachte voorafgaand aan het verhoor van de bestuurder van verdachte (de bv), waarin deze een bekennde verklaring heeft afgelegd. Zou dit middel zijn geslaagd, dan had de verklaring van de verdachte niet voor het bewijs mogen worden gebruikt. De advocaat-generaal concludeerde dat wel ondubbelzinnig afstand is gedaan en bovendien niet de bestuurder ‘de verdachte’ is maar de bv, zodat dit verweer überhaupt niet tot gevolgen had kunnen leiden. De Hoge Raad verwierpt het verweer met een beroep op art. 81 Wet RO.

Het tweede middel luidt dat de bv een pleitbaar standpunt had dat wél sprake was van verrekenbare verliezen, zodat geen sprake is van opzet. De Hoge Raad (strafkamer) herhaalt de overwegingen uit het belastingarrest van 21 april 2017 ([NTFR 2017/1240](#)), inhoudende dat in geval van een objectief pleitbaar standpunt geen sprake kan zijn van opzet. De te beantwoorden vraag is of de belastingplichtige, achteraf bekeken, naar objectieve maatstaven redelijkerwijs kon en mocht menen dat de aangifte juist was. Zo niet, dan ontbreekt de aanmerkelijke kans dat van een onjuiste aangifte sprake zal zijn. Voor een strafrechtelijke veroordeling is opzet vereist, dus minimaal voorwaardelijk opzet. Daarvoor is vereist dat de verdachte bewust de aanmerkelijke kans op onjuistheid heeft aanvaard. Blijkt die kans als gevolg van een pleitbaar standpunt niet aanmerkelijk, dan ontbreekt opzet.

De Hoge Raad oordeelt vervolgens dat het oordeel van het hof in stand kan blijven. Weliswaar heeft het hof geoordeeld op basis van een subjectief pleitbaar standpunt, maar de uitkomst is niet onbegrijpelijk. De Hoge Raad overweegt dan ook dat in het oordeel van het hof ligt ‘besloten’ dat op grond van het objectieve pleitbare standpunt geen sprake was van pleitbaarheid. De veroordeling van de bv blijft daarom in stand.

Commentaar

Met dit vervolg op het fiscale oordeel in het Credit Suisse-arrest (HR belastingkamer 21 april 2017, [NTFR 2017/1240](#)) onderstreept de Hoge Raad dat de belastingkamer en strafkamer het eens zijn: het pleitbare standpunt moet objectief worden beoordeeld. Daarmee was op 21 april 2017 al een einde gekomen aan de onzekerheid over de subjectieve versus objectieve leer. Voor alle duidelijkheid sluit de strafkamer zich uitdrukkelijk bij het fiscale oordeel aan. Dat de betrokkene (subjectief) wellicht dacht dat zijn aangifte onjuist zou zijn en/of überhaupt niet over het achteraf aangevoerde mogelijk pleitbare standpunt heeft nagedacht, doet niet ter zake. Uitsluitend is van belang de vraag of ‘naar objectieve maatstaven’ een pleitbaar standpunt had kunnen worden ingenomen als gevolg waarvan de aangifte weliswaar onjuist, maar niet evident onjuist was, omdat het kwartje ook de andere kant op had kunnen vallen.

Voor het strafrecht plaatst de Hoge Raad het pleitbare standpunt in de ‘aanmerkelijke kans’-eis van het voorwaardelijk opzet. Dit doet bij sommige auteurs nog de vraag rijzen of de uitleg anders wordt bij ‘echt’ opzet, in niet-voorwaardelijke zin. Geldt dan toch weer een subjectief criterium? De Hoge Raad overweegt echter in r.o. 3.4.7. dat ‘vereist is dat betrokkene opzettelijk heeft

gehandeld, dus minst genomen met voorwaardelijke opzet', etc. Daarin ligt in mijn ogen besloten dat wanneer niet aan de ondergrens van een aanmerkelijke kans voor voorwaardelijk opzet is voldaan, ook geen sprake kan zijn van echte opzet.

Van subjectiviteit in het pleitbare standpunt kan dus geen sprake meer zijn, maar natuurlijk wel van 'onhandige' feiten die aan pleitbaarheid in de weg staan. Nu uit de sideletter en verklaringen daarover bleek dat de aandelen feitelijk al wel waren overgedragen, maar slechts op papier zijn uitgesteld om de verliesverval-regel van art. 20a VPB 1969 (oud) te omzeilen, valt het doek voor de objectieve pleitbaarheid van het standpunt in deze casus.

Nog een paar nabranders.

Vragen die bij het lezen van dit arrest kunnen opkomen zijn: 1. Zegt deze uitspraak iets over 'kleurloosheid' van opzet in fiscale zaken? 2. Kan het inschakelen van een adviseur een pleitbaar standpunt opleveren? 3. Is voor een fiscaal pleitbaar standpunt vereist, zoals het hof overwoog, dat vooraf openheid van zaken wordt gegeven? En 4. Zegt de advocaat-generaal terecht dat de verklaring van de bestuurder niet had kunnen worden uitgesloten, nu deze 'niet de verdachte' is?

1. Het uitgangspunt in het strafrecht is dat 'gewoon' (oftewel kleurloos) opzet genoeg is en geen 'boos' opzet – gericht op het overtreden van de wet – is vereist. Op grond daarvan wordt wel betoogd dat fiscale strafbare feiten alleen opzet op de (al dan niet onjuiste) aangifte vereisen en niet op de omstandigheid dat door de wijze van invullen de wet wordt overtreden (de onjuistheid). Het oordeel van het hof – de Hoge Raad zegt niets op dit punt – impliceert dat naar zijn oordeel wel degelijk opzet op de onjuistheid is vereist. Het hof overweegt immers dat 'de bestuurder van verdachte (...) beschikte over voldoende kennis en inzicht in de aard, betekenis en gevolgen van de overeenkomst' en dat het 'opzet van de verdachte vennootschap daartoe blijkt ook uit het hierboven aangehaalde citaat'. Het gaat dus om de wetenschap van de (bestuurder van de) verdachte ten aanzien van de onjuistheid, dus van de geldende regelgeving. Een volstrekt kleurloos opzet zou tot eigenaardige en onwenselijke veroordelingen kunnen leiden: hoofdregeel blijft natuurlijk wel dat je iemand een relevant verwijt kunt maken.

2. Het inschakelen van een adviseur is – naast het pleitbare standpunt – ook een belangrijk verweer tegen (fiscaal) opzet. Het hof had in zijn weergave van het verweer door de verdediging opgenomen dat de verdachte 'zich immers (heeft) bij laten staan door professionals die hij voor deskundig mocht houden'. Vertrouwen op de adviseur en een pleitbaar standpunt kan natuurlijk samengaan. Een onjuist oordeel van de (kundig te achten) adviseur levert echter niet daardoor een pleitbaar standpunt op. Ook zonder pleitbaar standpunt staat het vertrouwen op de adviseur in beginsel echter aan opzet in de weg, tenzij de belastingplichtige onzorgvuldigheid kan worden verweten 'bij de keuze van zijn adviseur en bij de samenwerking met die adviseur' (zie meer in NDFR, art. 67d AWR, commentaar 5 (door Sitsen)).

3. (Geen) openheid van zaken geven heeft geen invloed op de pleitbaarheid van het standpunt. De Hoge Raad neemt die opmerking van het hof terecht ook niet over. Gelet op de subjectieve uitleg die het hof toen (in 2015) nog voorstond, is de overweging wel begrijpelijk. Als je echt (subjectief) denkt dat het goed zit, ga je niet geheimzinnig doen over de sideletter. Gelet op de objectieve leer is openheid vooraf echter geen relevant aspect.

4. De verdediging heeft als middel 1 aangevoerd dat de bestuurder niet ondubbelzinnig afstand heeft gedaan van zijn consultatierecht (voorafgaand aan het verhoor met een advocaat), waardoor deze verklaring (naar vaste jurisprudentie) van bewijs moet worden uitgesloten. Na overwegingen door de advocaat-generaal dat wél sprake is van afstand en van bewijsuitsluiting dus geen sprake kan zijn, merkt deze op dat de bestuurder de verdachte bv niet is en alleen daarom al de verklaring niet van bewijs had hoeven te worden uitgesloten. Juist is (althans vaste jurisprudentie is) dat vanwege de zogenoemde 'schutznorm' alleen de verdachte zelf een beroep kan doen op uitsluiting van zijn verklaringen, dus een medeverdachte hier niet van kan profiteren. Wat mij betreft is discutabel of dit ook heeft te gelden voor verklaringen door de bestuurder, die een-op-een worden toegerekend aan de bv.

[1] Vanessa Huygen van Dyck-Jagersma is verbonden aan Jaeger advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.



Bron: <http://www.ndfr.nl/link/NTFR2018-1545>

Datum: 10-7-2018 15:34:07

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers.

Niets uit NDFR mag worden verveelvoudigd, 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.