

HET PLEITBAAR STANDPUNT

Fiscale regelgeving is gecompliceerd en toch is een ieder verplicht om op een juiste wijze aangifte te doen. Vanwege het spanningsveld tussen die twee is in de fiscaliteit het begrip 'pleitbaar standpunt' geïntroduceerd. Dat houdt in dat een standpunt dat uiteindelijk onjuist wordt bevonden door de rechter, maar wel verdedigbaar is, niet kan worden beboet of bestraft. Maar wanneer is een standpunt nog pleitbaar en vooral: naar welk moment moet dat worden beoordeeld?

Pleitbaar standpunt sluit boete uit

Als een standpunt als hoewel onjuist als 'zodanig verdedigbaar' wordt aangemerkt, dan sluit dit opzet (en dus een fiscale boete) uit. Doordat het dus wordt uitgelegd als een bijzondere vorm van een opzetverweer, is het de vraag of het dat alleen is. Betekent een pleitbaar standpunt (alleen maar) dat de onjuistheid van de aangifte niet 'bewust wordt aanvaard' – zodat het meer gaat om de wetenschap van de betrokkene dan om de actuele juridische stand van zaken – of moet er meer achter worden gezocht.

Opzet wordt vaak in 'voorwaardelijke' vorm aanvaard. Dat betekent dat – zonder keihard bewijs dat iemand bewust en met het oogmerk een strafbaar of beboetbaar feit te plegen – opzet uit de omstandigheden kan worden afgeleid. Voorwaardelijk opzet wordt gedefinieerd als 'het bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans' dat een bepaald gevolg zou intreden. In het geval van fiscale feiten gaat het dan (meestal) om het gevolg dat een onjuiste aangifte wordt gedaan.

(Geen) aanmerkelijke kans

Naast de bewustheid (van het gevolg) en het aanvaarden daarvan (door desondanks het doen van de aangifte op deze manier) is dus ook nodig dat sprake is van een 'aanmerkelijke kans'. Oftewel: de kans dat de aangifte op deze wijze onjuist zou worden bevonden, moet groot genoeg zijn om van opzet te kunnen spreken. Die kansinschatting moet worden gemaakt naar de stand van zaken en wetenschap vooraf – na het oordeel van de rechter staat immers de (on)juistheid vast.

Is die kans te klein – bijvoorbeeld doordat de kans gelet op het pleitbare standpunt aanmerkelijk(er) was dat de aangifte wel juist zou worden bevonden – dan sluit dat dus opzet uit.

Waarschijnlijkheid als uitgangspunt

Hoge Raad's vicepresident Koopman schreef recent – uiteraard buiten zijn rol als raadsheer – in zijn woorden 'wat losse gedachten over het pleitbare standpunt'. Hij breekt onder meer een lans voor een waarschijnlijkheidsleer of het 'probabilisme'. Het uitgangspunt is de erkenning dat niemand de waarheid in alle complexiteit en nuances in pacht heeft.

Anders dan in het 'gewone' strafrecht mag een belastingplichtige niet stilzitten maar is hij verplicht de aangifte in te dienen – waarmee hij onvermijdelijk het risico loopt dat de daarin impliciet ingenomen standpunten onjuist zijn. Als een (pleitbaar of verdedigbaar) standpunt achteraf juridisch onjuist wordt bevonden, ontbreekt volgens Koopman de benodigde causaliteit (oorzaak-en-gevolg-relatie) tussen de opzet en de te lage belastingheffing.

Pleitbaar standpunt subjectief of objectief

De al langer lopende discussie is of het fiscaal pleitbaar standpunt 'objectief' of 'subjectief' moet worden uitgelegd. Het verschil tussen die twee zit in de intentie van de belastingplichtige op het moment dat hij de aangifte doet. Als het pleitbaar standpunt objectief wordt uitgelegd, dan kijken we puur naar de aangifte zelf en de vraag of daar – al dan niet achteraf – een verdedigbare onderbouwing bij kan worden gegeven. Een subjectief pleitbaar standpunt houdt in dat ook van belang is wat de intentie van de belastingplichtige was op het moment dat hij de aangifte deed. Dacht hij dat het 'kon' wat hij deed of juist niet?

Belastingrechter versus strafrechter

Er lijkt een onderscheid te zijn tussen hoe de strafrechter het pleitbare standpunt uitlegt en hoe de belastingrechter er tegenaan kijkt. De belastingrechter lijkt het pleitbare standpunt objectief uit te leggen, terwijl de strafrechter belangrijker vindt wat de belastingplichtige van plan was.

Recent heeft de A-G (Advocaat-Generaal) Wattel een Conclusie (advies) uitgebracht aan de Hoge Raad. Daarin gaat de A-G ook in op dit onderscheid en stelt dat belastingrechter en strafrechter in werkelijkheid wel dezelfde uitleg van het pleitbare standpunt hanteren. In beide gevallen zou het volgens de A-G gaan om een objectief pleitbaar standpunt, tenzij feitelijk komt vast te staan dat de belastingplichtige in werkelijkheid een ander – niet-pleitbaar – standpunt heeft ingenomen.

Dat ook de fiscale rechter op deze wijze oordeelt leidt de A-G af uit twee voorbeelden uit de jurisprudentie. In het eerste geval ging het om de belastbaarheid van een optiecontract, in het tweede geval om een levering van onroerend goed. In beide gevallen was van belang dat het voordeel dat in ieder geval in een van de jaren belastbaar was, in geen enkel jaar als inkomen was aangegeven. Daarmee was in samenhang bezien dus een subjectief standpunt ingenomen wat niet pleitbaar was, namelijk dat het voordeel in geen enkel jaar belast zou zijn.

Naar mijn mening was in de genoemde voorbeelden niet zozeer sprake van een ander subjectief standpunt, maar van een standpunt over meerdere jaren dat objectief niet pleitbaar was. Over een daadwerkelijk ingenomen afwijkend subjectief standpunt heeft de rechter in die zaken niets vastgesteld.

Strekingsvereiste

Volgens A-G Wattel kan deze uitleg van het pleitbare standpunt – volgens hem dus objectief, tenzij contra-indicatie – ook in het strafrecht worden toegepast. In de strafrechtelijke bepaling staat namelijk nog een 'strekingsvereiste'. Dat houdt in dat de onjuiste aangifte ertoe moet (kunnen) strekken dat te weinig belasting wordt betaald. Hoewel dat strekingsvereiste momenteel wel heel weinig invloed heeft – kort gezegd is de uitleg: elke onjuiste aangifte kan in principe tot te weinig belasting leiden ook al is dat concreet niet het geval – ziet Wattel hier ruimte. Als objectief (dus achteraf vastgesteld) een pleitbaar standpunt is ingenomen, dan is volgens de A-G dus niet aan het strekingsvereiste voldaan. Maar als aan dat essentiële onderdeel van de strafbaarstelling niet is voldaan, is mij onduidelijk hoe dan door een feitelijk (subjectief) ander standpunt alsnog veroordeling zou kunnen volgen.

Vertrouwen op (goede) adviseur sluit opzet uit

Niet alleen een pleitbaar standpunt sluit opzet uit, ook andere omstandigheden kunnen tot de conclusie leiden dat een aangifte weliswaar onjuist, maar niet opzettelijk onjuist is gedaan. In het kader van de boete kan een belastingplichtige in beginsel geen opzet worden toegerekend van zijn adviseur. Het enige wat van de belastingplichtige wordt verwacht, is dat hij een adviseur inschakelt waar hij op kan vertrouwen.



Geen verschuiling achter adviseur bij eigen opzet

De regel dat opzet van de adviseur niet aan de belastingplichtige mag worden toegerekend, geldt (uiteraard) niet als vaststaat dat die belastingplichtige zelf opzet had. De Hoge Raad oordeelde recent in een zaak waarin de belastingplichtige niet alleen stelde dat hij een pleitbaar standpunt had, maar ook dat hij een adviseur had ingeschakeld zodat eventueel opzet niet aan hem kon worden toegerekend.

Het hof had eerst vastgesteld dat het in de aangifte ingenomen standpunt niet pleitbaar was. Daarin was namelijk 'voorgewend' dat de opbrengst van een vastgoedtransactie à €7,5 miljoen niet door hemzelf in persoon, maar door een Antilliaanse B.V. zou zijn genoten. De Hoge Raad laat dat oordeel in stand.

Vervolgens komt de vraag aan de orde of deze belastingplichtige zich achter zijn adviseur kan verschuilen voor de boete. Het hof heeft vastgesteld dat belanghebbende zelf opzettelijk onjuist aangifte heeft gedaan. Hij heeft immers zelf het aangiftebiljet ondertekend, terwijl hij wist dat daarin het bedrag van €7,5 miljoen niet was opgenomen als resultaat uit overige werkzaamheden. Dit legt de Hoge Raad uit als oordeel dat het aan de opzet van belanghebbende zelf is te wijten dat te weinig belasting is geheven. Ook dat is naar het oordeel van de Hoge Raad terecht. Met andere woorden: het baat een belastingplichtige niet om zich achter zijn adviseur te verschuilen als hij weet van de onjuistheid en instemt – en daarmee zelf opzettelijk onjuist aangifte doet.

Tot slot

Omdat het doen van belastingaangifte een wettelijke verplichting is, neemt in feite iedere belastingplichtige het 'risico' dat zijn aangifte onjuist is. Doordat hij dat accepteert – door de aangifte aldus in te dienen – zou snel sprake zijn van een opzettelijk onjuiste aangifte. In dit spanningsveld maakt het pleitbare standpunt zijn intrede.

Als een standpunt achteraf onjuist wordt geoordeeld maar destijds wel zodanig pleitbaar of verdedigbaar was dat het juist had kunnen zijn, ontbreekt opzet. Of – volgens Koopman – de schakel tussen het opzet enerzijds en het gevolg (te lage belastingheffing) anderzijds. Het gevolg is dat geen boete kan worden opgelegd.

Omdat de vaststelling achteraf dat het kwartje voor de belastingplichtige goed of slecht valt, onafhankelijk is van zijn (subjectieve) intentie, kan het pleitbare standpunt naar mijn mening alleen maar objectief worden benaderd. Wanneer achteraf een verdedigbare uitleg bij de onjuiste aangifte kan worden gegeven, kan daarom géén boete worden opgelegd.

Geschreven door: mr. V.S. (Vanessa) Huygen van Dyck-Jagersma.