

Credit Suisse arrestanten: de formele rechtsregels

Op 21 april 2017 wees de Hoge Raad de nu al spraakmakende Credit Suisse arresten (HR 21 april 2017, [ECLI:NL:HR:2017:638](#)). Reikhalzend werd uitgekeken naar het oordeel van de Hoge Raad over de vraag of kort gezegd rente-aftrek door het gebruik van het Bosal-gat door de inspecteur kon worden gecorrigeerd met toepassing van het leerstuk *fraus legis*. Daarnaast werd veel verwacht van de oordelen van de Hoge Raad over de formele aspecten ten aanzien van de bevoegdheid tot navordering en de wijze van toepassing van het leerstuk van het pleitbaar standpunt. Gelet op de zaakoverstijgende rechtsoverwegingen die de Hoge Raad over deze twee leerstukken geeft analyseren wij deze rechtsoverwegingen en gaan wij na wat deze voor de praktijk betekenen.

Pleitbaar standpunt

In de literatuur werd al enige tijd discussie gevoerd over de vraag of de Belastingkamer van de Hoge Raad het objectief pleitbaar standpunt nog steeds als uitgangspunt nam. Uit ontwikkelingen in het strafrecht zou kunnen worden afgeleid dat een subjectieve invalshoek moet worden gekozen. Dat betekent dat indien blijkt dat de belastingplichtige bij het doen van de aangifte (voorwaardelijk) opzet had een later opgeworpen pleitbaar standpunt die opzet niet kan wegnemen. Bij een objectief pleitbaar standpunt is niet van belang of de belastingplichtige bij het doen van de aangifte een pleitbaar standpunt heeft ingenomen. Beoordeeld moet worden of de rechter van mening is dat voor het standpunt in de aangifte pleitbare argumenten kunnen worden aangevoerd. Daarvoor is kennisneming van de individuele motieven van de belastingplichtige dan wel van de verstrekte adviezen niet nodig. Relevant is of er in zijn algemeenheid voor het standpunt pleitbare argumenten worden aangedragen.

AG Wattel kwam in zijn conclusie ([ECLI:NL:PHR:2016:897](#)) na een uitvoerige beschouwing tot de conclusie dat de Hoge Raad steeds is uitgegaan van een objectief criterium. Verder beargumenteert hij terecht dat een andere benadering ook niet fair zou zijn. De AG betoogde dat het feit dat het strafrecht mogelijk een andere visie heeft niet tot gevolg mag hebben dat de belastingrechter voor de fiscale boete tot een koerswijziging komt.

De Belastingkamer van de Hoge Raad hakt de knoop door en oordeelt in r.o. 3.4 dat het objectief criterium geldt.

De Hoge Raad begint zijn overwegingen door toe te lichten dat de fiscale aangifteplicht inhoudt dat de belastingplichtige onder dreiging van strafvervolging wordt gedwongen 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. Vervolgens overweegt de Hoge Raad dat indien een onjuiste aangifte wordt gedaan geen vergrijpboete kan 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.'

Indien het aan de aangifte ten grondslag liggende standpunt door de rechter later onjuist wordt gevonden kan in zo'n geval niet worden gezegd dat het aan opzet of grove schuld te wijten is dat de aangifte onjuist was.

De Hoge Raad voegt hier nog de volgende algemene overwegingen aan toe:

- Het is niet van belang of de belastingplichtige bij het doen van de aangifte de pleitbare maar later onjuist bevonden uitleg voor ogen stond (r.o. 3.4.5);
- De rechtsoverwegingen over het pleitbare standpunten gelden ook voor de vergrijpboete van artikel 67f AWR (aangiftebelastingen, r.o. 3.4.6);

Pleitbaar standpunt: relatie tot strafvervolging

Opmerkelijk is dat de Belastingkamer van de Hoge Raad in dit arrest in gaat op mogelijke strafvervolging in relatie tot een pleitbaar standpunt. De Hoge Raad overweegt dat '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.'

De Hoge Raad overweegt derhalve dat geen sprake is van (voorwaardelijk) opzet omdat bij een objectief pleitbaar standpunt niet bewust de aanmerkelijke kans is aanvaard dat ten onrechte een onjuiste aangifte werd gedaan.

Aangezien deze overwegingen op de mogelijkheid van strafrechtelijke vervolging zien bij een pleitbaar standpunt ligt het voor de hand dat de belastingkamer van de Hoge Raad deze rechtsregels in samenspraak met de strafkamer van de Hoge Raad heeft bepaald.

Hieruit volgt dat de beoordeling of sprake is van een pleitbaar standpunt zowel in het boeterecht als het strafrecht objectief plaatsvindt.

Wanneer is een standpunt pleitbaar?

Dit arrest betekent niet dat de vlag uit kan en geen bestraffing meer volgt bij een onjuiste aangifte. Er moet immers een pleitbaar standpunt zijn. Indien bij het doen van de aangifte een subjectief pleitbaar standpunt is ingenomen, kan dit bijvoorbeeld aan de hand van adviezen worden aangetoond. Echter niet in alle gevallen is het wenselijk dat de

belastingplichtige of zijn adviseur de adviezen verstrekt. Nu de Hoge Raad heeft geoordeeld dat ook bij een objectief pleitbaar standpunt geen opzet dan wel grove schuld aanwezig is, hoeven deze adviezen niet te worden overgelegd om aannemelijk te maken dat het standpunt pleitbaar is.

Wanneer een standpunt objectief pleitbaar is blijft lastig te voorspellen. Uit het arrest van de Hoge Raad volgt dat het criterium uit het arrest BNB 1993/193 nog steeds geldt. Zijn naar objectieve maatstaven beoordeeld voor het ingenomen standpunt, ook al wordt dit ten slotte onjuist bevonden, zodanige argumenten aan te voeren dat niet kan worden gezegd dat door het innemen van dat standpunt dermate lichtvaardig is gehandeld dat het aan opzet of grove schuld is te wijten dat te weinig belasting is geheven.

In het onderhavige geval blijft het oordeel van het Hof dat de belanghebbende een objectief pleitbaar standpunt in stand gelet op:

- De wettekst;
- De aangehaalde passages uit de wetsgeschiedenis;
- De op grond daarvan in de fiscale literatuur verdedigde opvattingen; en
- In de jurisprudentie van de Hoge Raad tot dat moment geen oordelen waren gegeven over een voldoende vergelijkbaar geval.

Deze opsomming waarmee onderbouwd is dat het standpunt pleitbaar is, geeft inzicht in wat nodig is om tot een pleitbaar standpunt te komen. Indien hier aan is voldaan acht de Hoge Raad het standpunt objectief pleitbaar. Waar de ondergrens ligt is niet duidelijk. Het is in ieder geval relevant zo goed als mogelijk met verwijzing naar bronnen te onderbouwen waar het ingenomen standpunt op is gebaseerd. Ook volgt uit de jurisprudentie die de AG in zijn conclusie bespreekt dat bij de beoordeling of een standpunt over het genietingsmoment pleitbaar is relevant is of het inkomen in een ander jaar wel in de aangifte is opgenomen.

Ook kan uit dit arrest worden afgeleid dat de Hoge Raad bij de beoordeling of een standpunt pleitbaar is het niet relevant acht hoe 'de maatschappij' over het standpunt denkt. Dat volgt uit het feit dat de Hoge Raad deze overweging van het Hof terzijde schuift met de overweging 'wat er van zij'.

Het is voor de praktijk belangrijk dat dit oordeel van de Hoge Raad tot gevolg heeft dat adviezen niet hoeven te worden overgelegd ter onderbouwing van de stelling dat het standpunt pleitbaar is.

De Hoge Raad overweegt expliciet dat gelet op het geobjectiveerde karakter van de aan te leggen maatstaf het Hof kon oordelen dat het standpunt pleitbaar was zonder kennis te nemen van de opinies. Het kan uiteraard wel relevant zijn om standpunten uit opinies en adviezen in eigen woorden in een procedure te gebruiken bij de onderbouwing van de stelling dat het standpunt pleitbaar is.

De bevoegdheid tot navordering: nieuw feit

Hoewel de bevoegdheid tot navorderen steeds verder is uitgebreid, zijn er nog steeds spelregels waaraan de inspecteur zich moet houden. Zo mag hij pas navorderen als hij over een nieuw feit beschikt. Het Hof oordeelde dat hij daarover niet beschikt. Volgens het Hof heeft de inspecteur een ambtelijk verzuim begaan door dat hij op de tijdstippen waarop hij de primitieve aanslagen oplegde reeds over zodanige informatie beschikte dat een behoorlijke vervulling van zijn aanslagregelende taak hem er redelijkerwijs toe had moeten brengen een nader onderzoek in te stellen naar die aangiften op het punt van de daarin in aftrek gebrachte rente. De Hoge Raad liet dit oordeel in stand en achtte van belang dat het Hof terecht had geoordeeld dat het standpunt pleitbaar was.

Indien de inspecteur niet over een nieuw feit beschikt kan hij nog navorderen als hij aannemelijk maakt dat de belanghebbende te kwader trouw is geweest ter zake van de feiten die aan de navorderingsaanslag ten grondslag liggen. Het Hof oordeelde dat geen sprake was van kwade trouw omdat belanghebbenden over een objectief pleitbaar standpunt beschikten en gelet op dit standpunt niet gehouden waren in de aangifte spontaan inzicht te verschaffen in de samenhang tussen de verrichte rechtshandelingen. Ook dit oordeel laat de Hoge Raad in stand.

Ook ten aanzien van kwade trouw geeft de Hoge Raad een algemene rechtsregel. De Hoge Raad overweegt onder verwijzing naar het arrest BNB 1997/384 dat van kwade trouw slechts sprake is indien de belastingplichtige de inspecteur opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt, of opzettelijk de juiste inlichtingen aan de inspecteur heeft onthouden.

Relevant is dat de Hoge Raad overweegt dat het onthouden van gegevens slechts kan worden aangenomen indien op de belastingplichtige een wettelijke verplichting rustte om de desbetreffende gegevens aan de inspecteur te verstrekken.

Daarvan is sprake ten aanzien van de in en bij de aangifte te vermelden gegevens en gegevens die de inspecteur op grond van artikel 47 AWR opvraagt. De Hoge Raad overweegt dat voor gevallen als die van de belanghebbende de wet geen verplichting kent voor een belastingplichtige om uit eigen beweging gegevens aan de inspecteur te verstrekken die van belang kunnen zijn voor de beoordeling van een fiscale aangelegenheid van die belastingplichtige. De conclusie is dan ook dat het achterwege laten van dergelijke onverplichte informatieverstrekking niet kan leiden tot het verwijt van kwade trouw in de zin van artikel 16, lid 1, AWR.