

AFTREKBEPERKING CRIMINELE KOSTEN NA ONTNEMINGS- VORDERINGEN - EEN DUBBELE STRAF!

DRS. B.M. VAN DER SAR¹

1 Inleiding

Bij het bepalen van de winst kunnen de kosten en lasten die verband houden met misdrijven in aftrek worden beperkt.² Tot deze kosten behoren in ieder geval niet de kosten van ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen en de kosten van vergoeding van geleden schade.³ De aftrekbeperking ziet op zowel de inkomsten- als de vennootschapsbelasting.⁴

Op 10 en 14 februari 2011 zijn (mede) door de Staatssecretaris van Financiën Kamervragen beantwoord over de aftrekbaarheid van ontnemingsvorderingen en het betalen van een schadevergoeding. Aanleiding voor het stellen van deze Kamervragen was een krantenartikel over de aftrekbaarheid van schikkingen.⁵ De bewindslieden melden onder andere: "Het ontnemen van wederrechtelijk verkregen voordeel en het laten betalen van een schadevergoeding zijn erop gericht de rechtmatige toestand te herstellen. Het profijt wordt weggenomen dat de verdachte door zijn strafbare handelen heeft gehad (...). Tegenover het belaste profijt staat dan het bedrag dat de verdachte aan de Staat betaalt. Daardoor zijn de inkomsten voor de verdachte per saldo nihil en is uitein-

delijk geen winstbelasting verschuldigd."⁶ De bewindslieden willen duidelijk maken dat de belastingbetaler niet bijdraagt aan deze schikkingen en dat - kort gezegd - het ontnemen van wederrechtelijk verkregen voordeel dan wel het vergoeden van de schade is gericht op het herstellen van de oorspronkelijke vermogenspositie zoals die bestond voordat het strafbare feit werd begaan.

Naar mijn mening heeft de staatssecretaris hiermee een onjuist en onvolledig antwoord gegeven. Door de samenloop van de ontnemingsvordering met de aftrekbeperking van criminele kosten wordt namelijk wel degelijk winstbelasting geheven. De samenloop leidt tot een belastingheffing die in strijd is met de bedoeling van de wetgever zoals kan worden afgeleid uit de parlementaire geschiedenis. De facto is de aftrekbeperking van criminele kosten naar mijn mening aan te merken als een strafbepaling zoals bedoeld in artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden en een ongeoorloofde inbreuk op het eigendomsrecht van artikel 1 van het Eerste Protocol EVRM.

"De aftrekbeperking voor criminele kosten maakt echter een doelbewuste inbreuk op deze fiscale neutraliteit."

1 Auteur is verbonden aan de Tax Controversy Management Group van Deloitte Belastingadviseurs B.V.

2 Art. 3.14 lid 1 onderdeel d en e Wet IB 2001. Er dient sprake te zijn van een onherroepelijke strafrechtelijke veroordeling c.q. strafbeschikking. In art. 3.14 lid 1 onderdeel c Wet IB 2001 is bepaald dat ook geldboeten van aftrek zijn uitgesloten.

3 Art. 3.14 lid 4 Wet IB 2001.

4 In art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 is een schakelbepaling opgenomen.

5 Schikkingen deels fiscaal aftrekbaar, Het Financieel Dagblad 12 januari 2011 inzake HR 7 januari 2011, nr. 09/00617, BNB 2011/62.

6 Staatssecretaris van Financiën van 10 februari 2011, nr. DGB2011/528 U, V-N 2011/10.11, en in vergelijkbare zin: Minister van Veiligheid en Justitie, aanhangsel Handelingen 2010/11, nr. 1338 en 1423.

In deze bijdrage wordt in vogelvlucht ingegaan op de aftrekbeperking van criminele kosten (onderdeel 2) en de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen (onderdeel 3). In onderdeel 4 wordt ingegaan op de ongerijmdheid van de samenloop van de aftrekbeperking en de ontneming van wederrechtelijke verkregen voordelen. Vervolgens worden het punitieve karakter (onderdeel 5) en de behandeling van terugbetaling van schade (onderdeel 6) besproken. Het geheel wordt afgerond met enkele mogelijkheden om de gesignaleerde ongerijmdheid op te heffen (onderdeel 7) en een conclusie (onderdeel 8).

2 Aftrekbeperking criminele kosten

Door het fiscale neutraliteitsbeginsel worden criminele baten en lasten in beginsel op dezelfde manier in de heffing betrokken als legale inkomsten en kosten.^{7,8} Volgens de Hoge Raad is de vraag of inkomsten rechtmatig of onrechtmatig zijn verkregen irrelevant voor een belasting die wordt geheven naar inkomen.⁹ De aftrekbeperking voor criminele kosten maakt echter een doelbewuste inbreuk op deze fiscale neutraliteit.

2.1 Ontstaansgeschiedenis

Op 1 januari 1991 is de Wet afschaffing aftrekbaarheid van geldboeten in werking getreden.¹⁰ Uit de wetgeschiedenis blijkt dat voor deze pragmatische inbreuk op het fiscale inkomsten- en winstbegrip is gekozen in het belang van een effectieve rechtshandhaving. Een nadere fiscaalrechtelijke onderbouwing was volgens de staatssecretaris niet te geven.¹¹

Met de invoering op 1 januari 1997 van de Wet beperking aftrekbare kosten ter zake van criminele activiteiten¹²

werd voortgeborduurd op de Wet afschaffing aftrekbaarheid van geldboeten.¹³

Uit de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel valt duidelijk af te leiden dat de maatschappelijke onwenselijkheid om criminele kosten in aftrek toe te laten aanleiding is geweest om de wet in te voeren. Met de aftrekbeperking zou ook in het belastingrecht rekening worden gehouden met de maatschappelijke onbetamelijkheid die in het strafrechtelijke oordeel al tot uitdrukking wordt gebracht en zou de ongerijmdheid tussen het belastingrecht en het strafrecht worden weggenomen.¹⁴ Door de staatssecretaris wordt in de memorie van toelichting verder opgemerkt dat het ook van algemeen maatschappelijk belang is om criminele activiteiten tot het uiterste te bestrijden. De fiscale neutraliteit dient dan te wijken voor het strafrecht met als doel het handhaven van de rechtsorde. Ruys¹⁵ leidt uit de memorie van toelichting af dat bestrijding van criminaliteit de belangrijkste doelstelling van de aftrekbeperking van criminele kosten is. Hij twijfelt er echter aan of deze doelstelling zal worden bereikt, maar constateert wel dat aan het maatschappelijk gevoel van onrecht wordt tegemoetgekomen.

Uit de wetsgeschiedenis en de jurisprudentie blijkt dat het begrip *verband houden met* in ruime zin moet worden uitgelegd.¹⁶ Zo vallen ook de kosten van rechtsbijstand betreffende criminele activiteiten onder de aftrekbeperking.¹⁷ Ingeval de onderneming ook andere, legale activiteiten uitoefent, moet er een splitsing worden gemaakt tussen de kosten die met de criminele en niet-criminele activiteiten samenhangen.¹⁸ De samenhang tussen het strafbare feit en de aftrekbeperking dient echter wel weer strikt te worden uitgelegd. Zo is er bij een onherroepelijke veroordeling voor het transport van hasj geen aanleiding om bij de belastingheffing over de inkomsten uit deze drugshandel de inkoopkosten van aftrek uit te sluiten.^{19,20}

7 Zie ook P.J. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke* (FM nr. 58), Deventer: Kluwer 1992, p. 59 e.v.

8 A.M.A. de Beer, 'Strookt de fiscale behandeling van "criminele kosten" met de beginselen van strafrecht?', TFB 2006, nr. 4, p. 1, merkt terecht op dat de door de staatssecretaris gebruikte term *faciliëren* dan ook onjuist is. Zie Nader rapport, Kamerstukken II 2002/03, 28 873, nr. B. p. 5.

9 HR 20 juni 1951, B nr. 9055.

10 Wet afschaffing aftrekbaarheid van geldboeten, wet van 19 december 1990, Stb. 1990, 637, Kamerstukken II 1988/89, 20 857. Thans terug te vinden in art. 3.14 lid 1 onderdeel c Wet IB 2001. Zie uitgebreider: J. J. M. Hertoghs, 'Boeten niet langer aftrekbaar', WFR 1991/287, en Wattel, a.w., p. 105 e.v.

11 MvA, Kamerstukken I 1989/90, 20 857, nr. 97, p. 1.

12 Wet van 20 december 1996, Stb. 1996, 657, Kamerstukken II 1996/97, 25 019.

13 Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet beperking aftrekbare kosten ter zake van criminele activiteiten is veelvuldig naar de Wet afschaffing aftrekbaarheid van geldboeten verwezen.

14 MvT, Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3.

15 H.P. Ruys, 'Het fiscale regime voor criminelen', WFR 1997/1422.

16 NV, Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 6, p. 1.

17 HR 5 maart 2004, nr. 38 431, BNB 2004/171.

18 MvT, Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, p. 5-6.

19 HR 7 december 2007, nr. 43 036, BNB 2008/33. Naar aanleiding van deze uitspraak zijn Kamervragen gesteld: Kamervragen over de aftrekbaarheid van kosten voor de drugshandel, Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 14 januari 2008, nr. DB 2008-0003M, V-N 2008/6.12.

20 Zie ook vraag 2 van het verzamelbesluit van 26 september 2007, nr. CPP2007/1201M, Stcrt. 2007, 193; V-N 2007/48.4, waar het gaat om het verschil tussen het bezit van en de handel in hennepplanten.

2.2 Invoering Wet IB 2001

De aftrekbeperking van criminele kosten is met de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen in artikel 3.14, eerste lid, onderdelen d en e, van de Wet inkomstenbelasting 2001 zonder dat een inhoudelijke wijziging is beoogd.^{21,22} Kosten en lasten die verband houden met criminele activiteiten kunnen in eerste instantie ten laste van de winst worden gebracht. Pas wanneer sprake is van een onherroepelijke strafrechtelijke veroordeling c.q. strafbeschikking kunnen de criminele kosten met een terugwerkende kracht van vijf jaar worden uitgesloten.²³ Het is uitdrukkelijk niet de bedoeling dat de inspecteur beoordeelt of sprake is van een misdrijf omdat hij dan op de stoel van de strafrechter zou gaan zitten.²⁴ In het jaar van de onherroepelijke veroordeling wordt een bedrag ter grootte van de som van de criminele kosten van de afgelopen vijf jaren tot de positieve voordelen van de winst uit onderneming gerekend.

De aftrekbeperking is in de loop der jaren nog verder uitgebreid met de niet-aftrekbaarheid van kosten en lasten die verband houden met omkoping²⁵ en de aftrekbeperking bij *buitengerechtelijke afdoening van strafbare feiten*.²⁶

21 MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 103.

22 *Onder de Wet IB 1964 was de aftrek eveneens uitgesloten in de inkomst sfeer op grond van art. 36 lid 1 onderdeel l, m en n. Met de invoering van de Wet IB 2001 zijn de aftrekbare kosten, en daarmee ook de aftrekbeperking, vervallen.*

23 Art. 3.14 lid 5 Wet IB 2001. *In de praktijk blijkt het zinvol en relatief eenvoudig om een strafprocedure te rekken. Hierbij kan worden gedacht om bijvoorbeeld (pro forma) cassatieberoep in te stellen bij de Hoge Raad tegen de Hofuitspraak. Een termijn van enkele maanden om het cassatieberoep te motiveren is geen uitzondering, maar kan soms wel voldoende zijn om net een kalenderjaar te omzeilen.*

24 *Zie onder meer: MvT, Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, en het verzamelbesluit van 26 september 2007, nr. CPP2007/1201M, Stcrt. 2007, 193; V-N 2007/48.4.*

25 *Wet Uitbreiding van de niet-aftrekbaarheid van kosten en lasten die verband houden met omkoping, wet van 26 april 2006, Stb. 2006, 235, Kamerstukken II 2006/07, 28 873, en Stb. 2006, 233 Kamerstukken II 2006/07, 30 405.*

26 *Wet OM-afdoening, wet van 7 juli 2006, Stb. 2006, 330. Kamerstukken II 2004/05, 29 849.*

3 Ontnemingsvorderingen

Op 1 maart 1993 is de zogeheten ontnemings- of *Plukzewishetgeving* in werking getreden.²⁷ Met deze Plukzewishetgeving werd de bestaande ontnemingswetgeving aanzienlijk uitgebreid. De ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel is geregeld in artikel 36e van het Wetboek van Strafrecht. Het doel van een ontnemingsmaatregel is het herstel van de rechtmatige toestand in financiële zin.²⁸ De vermogenspositie moet worden teruggebracht naar de toestand die zou hebben bestaan als het strafbare feit niet zou zijn gepleegd.

.....

“Uitgangspunt is dat de Belastingdienst de strafrechtelijke sanctionering en de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen zo min mogelijk zal belemmeren”

.....

Het Bureau Ontnemingswetgeving Openbaar Ministerie (BOOM) heeft als taak om ervoor te zorgen dat criminele winsten worden afgenomen. Zoals blijkt uit het regeerakkoord is het intensiveren van het ontnemen van crimineel vermogen een speerpunt van het huidige kabinet.²⁹ In 2009 werd door BOOM nog ruim € 50 mln. opgehaald. In 2018 moet dat bedrag zijn toegenomen tot € 100 mln. Deze doelstelling geeft echter impliciet aan dat veel criminelen thans de dans geheel of gedeel-

27 *Wet tot wijziging van het Wetboek van Strafrecht en het Wetboek van Strafvordering en enkele andere wetten ter verruiming van de mogelijkheden tot toepassing van de maatregel van ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel en andere vermogenssancties, wet van 10 december 1992, Stb. 1993, 11.*

28 *MvT, Kamerstukken II 1989/90, 21 504, nr. 3, p. 8 en p. 55. De Minister van Justitie wijdt in onderdeel 14 uit over de fiscale gevolgen van de ontnemingsmaatregel.*

29 *‘Crimineel vermogen vaker opgespoord en afgepakt’, Persbericht Ministerie van Veiligheid en Justitie van 18 maart 2011, en ‘Gezamenlijke prioriteiten voor bijzondere opsporingsdiensten’, Persbericht Ministerie van Veiligheid en Justitie van 18 maart 2011.*

telijk ontspringen.^{30,31} Per 1 juli 2011 is de Wet verruiming mogelijkheden voordeelontneming in werking getreden die een flink aantal knelpunten moet wegnemen en meer mogelijkheden biedt om crimineel vermogen te ontnemen.³²

3.1 Beleid van OM en Belastingdienst

In de Aanwijzing ontneming³³ is de werkwijze van het OM voor het ontnemen van wederrechtelijk verkregen voordeel uiteengezet. Uitgangspunt is dat de Belastingdienst de strafrechtelijke sanctiëring en de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen zo min mogelijk zal belemmeren.

Het beleid van de Belastingdienst inzake de samenloop van de belastingheffing en strafrechtelijke ontneming is vastgelegd in een besluit van 31 oktober 2001.³⁴ Het ontnemen voordeel wordt volgens het besluit niet meer in de heffing betrokken en, indien er reeds aanslagen zijn opgelegd waarin het wederrechtelijk verkregen voordeel is begrepen, wordt aftrek toegestaan in het jaar waarin de verdachte/veroordeelde zijn ontnemingsverplichtingen nakomt. De Belastingdienst staat aftrek van een ontnomen voordeel uitsluitend toe ingeval de wederrechtelijk verkregen voordelen in de heffing zijn betrokken.³⁵ Thijssen³⁶ is van mening dat in verband

met deze toekomstige *Pluk-zeverplichting* in de winst sfeer al in een eerder jaar een voorziening zou mogen worden gevormd. De Hoge Raad heeft onlangs echter geoordeeld dat op grond van de wettekst de vorming van een voorziening niet mogelijk is.³⁷

3.2 Wat wordt ontnomen?

Bij het bepalen van de hoogte van de ontnemingsvordering wordt rekening gehouden met de aftrekbaarheid van de extra kosten die in directe relatie staan tot de voltooiing van het delict.³⁸ In een voorloper van de huidige Aanwijzing ontneming is in een rekenvoorbeeld aangegeven dat voorbereidingskosten niet aftrekbaar zijn.³⁹ Dit staat echter op gespannen voet met de zeer ruim geformuleerde bepaling "verband houden met" van artikel 3.14, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.⁴⁰

In de Aanwijzing ontneming wordt expliciet bepaald dat bij het vaststellen van de hoogte van de ontnemingsmaatregel geen rekening wordt gehouden met verschuldigde belasting: "Over strafrechtelijk ontnomen wederrechtelijk verkregen voordeel is uiteindelijk geen belasting verschuldigd. Eventuele belastingheffing hierover moet ongedaan worden gemaakt".⁴¹ Ontneming vindt derhalve plaats over de behaalde winst, zonder rekening te houden met belastingen.

30 Vergelijk: 'Crimineel heeft grote staatsschuld', *Het*

Financieele Dagblad 11 juli 2011, waarin staat dat een bedrag van € 226,5 mln. aan ontnemingsvorderingen nog niet is betaald.

31 Het is onaannemelijk om te veronderstellen dat de criminaliteit in Nederland in enkele jaren verdubbelt.

32 *Wet Verruiming Mogelijkheden Voordeelontneming, wet van 31 maart 2011, Stb. 2011, 171, Kamerstukken II 2010/11, 32 194.*

33 *Aanwijzing ontneming van College van procureurs-generaal van 16 februari 2009, Stcrt. 2009, 40. In de aanwijzing wordt verwezen naar het fiscale besluit van 28 juni 1999, nr. AFZ 99/1489U.*

34 *Besluit van 31 oktober 2001, nr. DGB2001/602, V-N 2001/60.1.2. Opmerkelijk is dat in het besluit wordt verwezen naar de ontnemingsrichtlijn van 1 oktober 1997 van het College van procureurs-generaal. Die richtlijn was ruim drie jaar daarvoor al ingetrokken bij de inwerkingtreding van de Aanwijzing ontneming van 7 juli 1998, Stcrt. 1998, 164.*

35 *Besluit van 31 oktober 2001, nr. DGB2001/602, V-N 2001/60.1.2. Vergelijk voor schadevergoedingen: HR 25 november 2005, nr. 40 213, BNB 2006/94. De uitsluiting van de aftrekbeperking bij terugbetaling van schade is logischerwijs niet van toepassing als de bijbehorende bate ook niet in aanmerking is genomen.*

36 *I.R.J. Thijssen, Belastingheffing met betrekking tot de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen, TFB 2008, nr. 6. Zie ook: MvT, Kamerstukken II 1989/90, 21 504, nr. 3, p. 79.*

37 *HR 23 september 2011, nr. 11/00473, LJN BT2299, www.rechtspraak.nl. Het Hof oordeelde nog dat er ultimo 1999 geen redelijke mate van zekerheid bestond dat in de jaren erna een verplichting zou ontstaan uit hoofde van ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel. Deze verplichting is pas in 2000 daadwerkelijk aangezegd en werd ten tijde van de Hofuitspraak nog steeds door belanghebbende in rechte bestreden. Zie ook: Rb. Haarlem 8 juli 2008, nr. 10/4248, 10/4249 en 10/4251, LJN BR3128, V-N Vandaag 2011/2010.*

38 *Aanwijzing ontneming, t.a.p., par. 4.2.3. Vergelijk: HR 5 februari 2008, nr. 03153/06P (strafkamer), LJN BC2913.*

39 *Ontnemingsrichtlijn van 10 december 1996, Stcrt. 1997, 37, bijlage 1. De aanschafkosten van een vuurwapen en een auto ten behoeve van een bankoverval zijn voorbereidingskosten en worden niet meegenomen in de voordeelsberekening. Beide zaken vallen naar mijn mening echter wel onder de kosten die verband houden met een misdrijf. Hierbij dient te worden opgemerkt dat de aanschaf van een vuurwapen op grond van art. 3.14 lid 1 onderdeel f Wet IB 2001 veelal in het jaar van aanschaf in aftrek kan worden beperkt.*

40 *Vergelijk: A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, 'Kosten van boeten en misdrijven', NTFR Beschouwingen 2008/18.*

41 *Aanwijzing ontneming, t.a.p. Vergelijk MvT, Kamerstukken II 1989/90, 21 504, nr. 3, onderdeel 14.*

4 Samenloop voordeelsontneming en aftrekbeperking

Criminele inkomsten worden op dezelfde manier in de heffing betrokken als legale inkomsten. De ontneming van deze wederrechtelijk verkregen voordelen behoort tot de kosten die verband houden met misdrijven en kunnen in aftrek worden beperkt waardoor een *dubbele heffing* zou ontstaan.⁴² De aftrekbeperking van criminele kosten is niet van toepassing op ontnemingsvorderingen omdat er volgens de wetgever, daar waar het wederrechtelijk verkregen voordeel als gevolg van de Pluk-zewetgeving is ontnomen, geen reden meer is om ter zake van dit ontnomen voordeel met fiscale middelen op te treden.⁴³

Artikel 3.14, vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 is een *lex specialis* ten opzichte van de algemene aftrekbeperking van artikel 3.14, eerste lid, onderdelen d en e, van de Wet inkomstenbelasting 2001. In beginsel behoren de kosten van ontneming derhalve tot de kosten "die verband houden met een misdrijf". Het vierde lid bepaalt echter dat de aftrekbeperking op deze specifieke kosten niet van toepassing is.⁴⁴ Zonder de bepaling van het vierde lid zouden de kosten van de ontnemingsmaatregel in aftrek zijn beperkt.⁴⁵ Ingeval de winst door middel van een ontnemingsvordering is afgenomen, blijft de kostenaftrekbeperking echter nog steeds van toepassing op de kosten en lasten die verband houden met misdrijven.⁴⁶ Anders had de wetgever wel bepaald dat artikel 3.14, eerste lid, onderdeel d en e, van de Wet inkomstenbelasting 2001 buiten toepassing zou blijven indien en voor zover het wederrechtelijk verkregen voordeel is ontnomen.

42 *In de parlementaire geschiedenis bij de invoering van de aftrekbeperking criminele kosten is een dubbele heffing zijdelings aan de orde gekomen: MvT Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, p. 7.*

43 *MvT Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, p. 7. Vergelijk: HR 7 januari 2011, nr. 09/00617, BNB 2011/62, met een lezenswaardige conclusie van A-G Wattel. Door de Nederlandse Mededingingsautoriteit opgelegde kartelboetes zijn niet aftrekbaar. Hierbij is niet van belang dat in deze boetes, naast het punitieve karakter, ook een voordeelsontneming element zitten.*

44 *De Beer, t.a.p., vraagt zich af of ontnemingsterugbetalingen niet al aangemerkt dienen te worden als negatieve inkomsten, zodat zij op die grond reeds aftrekbaar zijn.*

45 *MvT, Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, p. 7 spreekt over het "terugnemen" van de aftrek van deze specifieke kosten.*

46 *De Beer, t.a.p., p. 7, komt eveneens tot die conclusie.*

4.1 Rekenvoorbeeld

Door middel van een gestileerd rekenvoorbeeld kan de samenloop van de aftrekbeperking en de ontnemingsvordering worden geïllustreerd.⁴⁷ Een vennootschap houdt zich in jaar 1 uitsluitend bezig met het aanbieden van gokspelletjes waarvoor geen vergunning is aangevraagd. De fiscale positie ziet er in jaar 1 als volgt uit.

	€
Omzet gokspelletjes	100
Af: kosten organiseren gokspelletjes	(20)
Brutowinst	80
Af: verschuldigde belasting (25%)	(20)
Nettowinst	60

In jaar 2 worden de bestuurders en de vennootschap onherroepelijk strafrechtelijk veroordeeld vanwege het overtreden van de Wet op de kansspelbelasting. Aangezien de bestuurders celstraffen krijgen opgelegd, wordt geen boete meer opgelegd aan de vennootschap. In jaar 2 verricht de vennootschap geen activiteiten meer. De in jaar 1 genoten winst wordt door middel van een ontnemingsvordering ontnomen. De fiscale positie ziet er in jaar 2 als volgt uit.

	€
Omzet gokspelletjes	0
Bij: aftrekbeperking (kosten jaar 1)	20
Af: ontnemingsvordering (brutowinst jaar 1)	(80)
Brutowinst (verlies)	(60)
Bij: carry-back belasting (25%)	15
Nettowinst (verlies)	(45)

Uit dit gestileerde voorbeeld kan worden geconcludeerd dat het vermogen van de vennootschap met € 5 achteruitgaat.⁴⁸ Dit ziet op de belasting over de in aftrek beperkte kosten.⁴⁹

Naar mijn mening is hier sprake van een ongeoorloofde inbreuk op het eigendomsrecht zoals bedoeld in artikel

47 *Vergelijk: P. Kavelaars e.a. (red.), Nieuwsbrief inzake de Vermeend wetgeving 4, Deventer: Kluwer 1996, p. 16. Ook hier al constateren de auteurs aan de hand van een rekenvoorbeeld dat de regeling onevenwichtig is. Zij gaan echter ten onrechte uit van een netto-ontneming (na belastingheffing).*

48 *Omzet 100 -/ 20 kosten -/ 80 ontneming -/ 5 belasting (per saldo).*

49 *Beukers-van Dooren, t.a.p., spreekt in haar bijdrage van overkill.*

1 van het Eerste Protocol EVRM.⁵⁰ Bruisten⁵¹ is van mening dat rechtvaardigingsgronden voor een inbreuk moeten worden getoetst aan wetmatigheid en algemeen belang. Het bestrijden van criminaliteit is weliswaar in het algemeen belang, maar in geval van ontneming is er, zeker gezien de uitlatingen in de parlementaire geschiedenis, geen enkele aanleiding meer om *extra* belasting te heffen.

4.2 Ongerijmdheid samenloop

Uit de parlementaire geschiedenis van de aftrekbeperking criminele kosten blijkt dat de fiscale neutraliteit doelbewust opzij wordt geschoven, waardoor kosten en lasten die verband houden met criminele activiteiten in aftrek worden beperkt, om criminaliteit tot het uiterste te bestrijden en het maatschappelijke gevoel van onrecht weg te nemen. De ontnemingsmaatregel is gericht op het neutraliseren van de effecten van wederrechtelijke inkomensverwerving. De vermogenspositie van de veroordeelde dient te worden teruggebracht naar de toestand die zou hebben bestaan als het strafbare feit niet zou zijn gepleegd.⁵²

.....

“Het is de uitdrukkelijke bedoeling van de wetgever om een strafbaar feit niet te faciliteren”

.....

In antwoorden op Kamervragen⁵³ wordt ten onrechte aangegeven dat uiteindelijk geen winstbelasting is verschuldigd. Ondanks het feit dat de wetgever heeft aangegeven geen reden meer te zien om met fiscale middelen op te treden ingeval sprake is van ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel, wordt door de samenloop feitelijk wel belasting geheven. Hierdoor is sprake van een ongeoorloofde inbreuk op het eigendomsrecht.

50 Vergelijk: art. 17 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

51 C. Bruijsten, 'Art. 1 Eerste Protocol EVRM: het recht op ongestoord genot van eigendom', *WFR* 2011/68.

52 Wat betreft de fiscale gevolgen. Er kunnen ook andere oorzaken zijn die het vermogen doen verlagen, zoals een strafrechtelijke boete.

53 Antwoorden van de Staatssecretaris van Financiën van 10 februari 2011, nr. DGB2011/528 U, V-N 2011/10.11.

5 Materiële boete

Het doel van een ontnemingsmaatregel is het herstel van de rechtmatige toestand in financiële zin. In de visie van de wetgever ontbreekt het punitieve karakter.⁵⁴ De vermogenspositie moet immers worden teruggebracht naar de toestand die zou hebben bestaan als het strafbare feit niet zou zijn gepleegd. De aftrekbeperking van criminele kosten ziet op het niet-toekennen van een aftrekpost waarbij het de uitdrukkelijke bedoeling van de wetgever is om een strafbaar feit niet te faciliteren. Uit onderdeel 4 blijkt echter dat van een volledig herstel van de oorspronkelijke vermogenspositie geen sprake is. In dat geval is er materieel sprake van een regeling met een punitief karakter. Aangezien de fiscus deze punitieve maatregel uitvoert, is naar mijn mening sprake van een bestuurlijke boete zoals bedoeld in artikel 5:40, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht. Thijssen is eveneens van mening dat de kostenuitsluiting de facto als extra straf functioneert.⁵⁵ Naar mijn mening zou zelfs de vergaande stelling kunnen worden ingenomen dat met een beroep op het *una-viabeginssel* de aftrekbeperking zou moeten komen te vervallen ingeval sprake is van ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel. De onherroepelijke strafrechtelijke veroordeling sluit naar mijn mening de aftrekbeperking van rechtswege uit.

Kavelaars c.s. vragen zich terecht af of de waarborgen van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden niet van toepassing zouden moeten zijn.⁵⁶ In het arrest-Ferrazzini⁵⁷ heeft het Europees Hof voor de Rechten van de Mens geoordeeld dat fiscale verplichtingen geen "civil rights and obligations" zijn. Naar aanleiding van deze uitspraak heeft een aantal rechters een zogeheten "dissenting opinion" geschreven. Hierin maken zij duidelijk dat in hun visie een onjuiste beslissing is genomen. Belastingheffing is een, in principe gerechtvaardigde, aantasting van het eigendom van burgers. De rechtmatigheid van het overheidshandelen dient volgens hen ook in fiscale zaken voorop te staan.

54 Vergelijk: Wetsvoorstel beperking aftrek steekpenningen, Kamerstukken II 2002/03, nr. 28 873, nr. B. De Raad van State is van mening dat sprake is van een punitief karakter van de regeling om de uitgaven van steekpenningen in aftrek te beperken.

55 Thijssen, a.w., p. 2. In vergelijkbare zin Ruys, t.a.p.

56 Kavelaars, a.w., p. 16 en 17. Vergelijk: de waarborgen in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

57 EHRM 12 juni 2001, nr. 44759/98, BNB 2005/222. Zie uitgebreider: T. Bender & S.C.W. Douma, 'Ferrazzini en de fiscale mensenrechten: nog steeds geen fair trial in belastingzaken', *WFR* 2003/903.

6 Vergoeding van de schade

In artikel 3.14, vierde lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 is, net als voor de ontnemingsvorderingen, bepaald dat de vergoeding van de door het misdrijf veroorzaakte schade niet behoort tot de kosten die verband houden met criminele activiteiten en daardoor wel aftrekbaar blijven. De vergoeding van schade is in de parlementaire geschiedenis erg onderbelicht gebleven. Onder vergoeding van schade valt niet alleen het *terugbetalen* aan het slachtoffer van het misdrijf, maar ook bijvoorbeeld de kosten voor het opruimen van een door een milieudelict veroorzaakte schade. Ingeval de schade aanzienlijk is, zou dat per saldo kunnen leiden tot een fiscaal gefaciliteerde aftrekpost, hetgeen uitdrukkelijk is beoogd.⁵⁸ Naar mijn mening dient bij vergoeding van de schade aan het slachtoffer de aftrekbeperking van criminele kosten eveneens geheel buiten toepassing te worden gelaten. Deze stelling laat zich illustreren aan de hand van het volgende voorbeeld.

Een metaalhandelaar koopt bij een metaalverwerkingsbedrijf oud ijzer in. Hij heeft echter, zonder medeweten van de directie van het metaalverwerkingsbedrijf, een deal gesloten waarbij hij ook het veel duurere koper afneemt en daar de oudijzerprijs voor betaalt. Nadat deze diefstal is ontdekt vergoedt de metaalhandelaar de schade (het verschil tussen de koper- en oudijzerprijs) aan het metaalverwerkingsbedrijf. Per saldo heeft de metaalhandelaar geen voordeel meer van zijn criminele handelen. Niet is in te zien waarom de aftrekbeperking van de criminele kosten nog steeds van toepassing zou zijn.^{59,60}

7 Reparatiemogelijkheden

Als gevolg van de samenloop van de ontnemingsvordering en schadevergoeding enerzijds en de aftrekbeperking van criminele kosten anderzijds wordt per saldo *onbedoeld* belasting geheven over de toerekenbare criminele kosten. Zwemmer, Wattel en Ruys bespreken als mogelijkheid een heffing van 100% waarmee het voordeel kan worden ontnomen: een zogeheten *sin tax*.⁶¹ Kavelaars c.s. vragen zich zelfs af of een heffing van meer dan 100% van het genoten

voordeel nog wel een belastingheffing kan worden genoemd.⁶² Met de recente ophef over de bonuscultuur bij banken en de motie vanuit de Tweede Kamer om dit tegen een tarief van 100% te belasten, lijkt dit idee niets aan actualiteit te hebben ingeboet.^{63,64}

Mijn voorkeur gaat echter uit naar een andere, eenvoudigere mogelijkheid. Artikel 3.14, eerste lid, onderdelen d en e, van de Wet inkomstenbelasting 2001 dienen buiten toepassing te blijven indien en voor zover het wederrechtelijk verkregen voordeel is of wordt ontnomen, dan wel de door het misdrijf ontstane schade alsmede het nadeel dat is geleden door de benadeelde aan deze laatste is vergoed. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt overigens dat verwacht werd dat de budgettaire opbrengst van de aftrekbeperking *zeer beperkt* zou zijn, zodat de gevolgen van een inperking van de aftrekbeperking eveneens beperkt zullen zijn.⁶⁵

8 Samenvatting en conclusie

Uit de parlementaire geschiedenis van de aftrekbeperking criminele kosten blijkt dat de fiscale neutraliteit doelbewust opzij wordt geschoven, waardoor kosten en lasten die verband houden met criminele activiteiten in aftrek worden beperkt, om criminaliteit tot het uiterste te bestrijden en het maatschappelijke gevoel van onrecht weg te nemen. De ontnemingsmaatregel is gericht op het neutraliseren van de effecten van wederrechtelijke inkomensverwerving. De vermogenspositie van de veroordeelde dient te worden teruggebracht naar de toestand die zou hebben bestaan als het strafbare feit niet zou zijn gepleegd.

In antwoorden op Kamervragen wordt ten onrechte aangegeven dat uiteindelijk geen winstbelasting is verschuldigd. Ondanks het feit dat de wetgever heeft aangegeven geen reden meer te zien om met fiscale middelen op te treden, wordt door de samenloop feitelijk wel belasting geheven. Hierdoor is sprake van een ongeoorloofde inbreuk op het eigendomsrecht. De aftrekbeperking criminele kosten kan – in weerwil van de uitlating van de wetgever – worden gezien als een regeling met een punitief karakter. De wetgeving dient te worden aangepast door artikel 3.14, eerste lid, onderdeel d en e, van de Wet inkomstenbelasting 2001 buiten toepassing te laten indien en voor zover het wederrechtelijk verkregen voordeel is of wordt ontnomen, dan wel de door het misdrijf ontstane schade alsmede het nadeel dat is geleden door de benadeelde aan deze laatste is vergoed.

58 *MvT Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, p. 7 en 8. In een milieudelict kunnen bijvoorbeeld de saneringskosten een veelvoud zijn van de opbrengst. Vergelijk: de winsten uit criminele activiteiten verminderd met een ontnemingsvordering zijn per saldo nihil.*

59 *Van ontneming van voordeel kan alsdan geen sprake meer zijn. Dit laat echter onverlet dat de metaalhandelaar in een strafprocedure verantwoording af zal moeten leggen voor zijn daden.*

60 *Bij de aftrekbeperking kan worden gedacht aan transport- en overslagkosten.*

61 *J.W. Zwemmer, Strafbaar feit als belastbaar feit, opstel in de jubileumbundel Fantasie en Durf, Deventer: Fed 1991, p. 185 e.v.; Wattel, a.w., p. 74 e.v., en Ruys, a.w. BOOM zou hiermee tevens worden ontlast.*

62 *Kavelaars, a.w., p. 16.*

63 *Parlementair onderzoek financieel stelsel, Kamerstukken II 2010/11, 31 980, nr. 30 (Motie van het lid Van Vliet).*

64 *Gedacht kan worden aan een vierde box in de inkomstenbelasting voor criminele winsten met een tarief van 100%.*

65 *MvT, Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, p. 4, en NV, Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 6, p. 5.*