

De fiscale behandeling van een boefje

Het thema van deze FIRM is 'criminaliteit en fiscaliteit'. Nu zou ik in dit artikel een uitgebreide toelichting kunnen geven op een fiscale strafzaak, maar die laat zich veelal niet in een omvang van 1600 woorden samenvatten. Een aspect dat net zo goed aandacht verdient is de fiscale behandeling van criminaliteit.

Door: mr. A.A. Feenstra, Anke Feenstra is advocaat bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen.

De fiscus heeft in principe geen beleidsvrijheid bij het opleggen van belastingaanslagen; de belastingsschuld vloeit voort uit de wet zodra het belastbare feit zich voordoet. Zoals reeds in de Memorie van Toelichting bij de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 werd opgemerkt, zijn "alle inkomsten, onverschillig van welken oorsprong, (...) geschikt" om belasting over het inkomen te betalen.¹ Als het inkomen onder één van de wettelijk omschreven bronnen van inkomsten geschaard kan worden, is er een reden om het niet te belasten. Voor strafrechtelijke en zedelijke kwalificaties is in beginsel in deze analyse geen plaats. Zo oordeelde ook de Hoge Raad in 1951 dat de neutraliteit van het belastingrecht betekent "dat in het algemeen de vraag, of inkomsten rechtmatig dan wel onrechtmatig zijn toegevoerd, voor de heffing van de inkomstenbelasting, welke het feitelijk genoten inkomen wil treffen, irrelevant is".²

De wetgever heeft echter niet iedere medewerking willen verlenen aan het fiscaliseren van illegale inkomsten. Misdadig mag uiteindelijk niet lonen en vanuit fiscaal oogpunt is daarin door de wetgever voorzien in artikel 3.14 Wet IB. De navolgende onderdelen zullen in deze publicatie nader worden besproken:

1. Bij het bepalen van de winst komen niet in aftrek kosten en lasten die verband houden met de volgende posten:
 - d. misdrijven ter zake waarvan de belastingplichtige door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijke uitspraak is veroordeeld, daaronder begrepen de misdrijven die zijn betrokken bij de bepaling van de hoogte van de opgelegde straf en ter zake waarvan het Openbaar Ministerie heeft verklaard te zullen afzien van vervolging;
 - e. misdrijven ter zake waarvan een strafbeschikking onherroepelijk is geworden;
3. Tot de in het eerste lid, onderdelen d en e, bedoelde kosten en lasten behoren niet:
 - a. voldoening aan de Staat van een geldbedrag of overdracht van in beslag genomen voorwerpen, ter gehele of gedeeltelijke ontname van wederrechtelijk verkregen voordelen en
 - b. vergoeding van door het misdrijf veroorzaakte schade.
4. Voorzover kosten en lasten die verband houden met een misdrijf bij het bepalen van de winst in aanmerking zijn genomen, in

een of meer van de vijf jaren voorafgaande aan het jaar waarin de veroordeling, bedoeld in het eerste lid, onderdeel d, onherroepelijk is geworden, of waarin aan de gestelde voorwaarden, bedoeld in het eerste lid, onderdeel e, is voldaan, wordt het bedrag ter grootte van de som van deze kosten en lasten gerekend tot de positieve voordelen van de winst uit onderneming van het laatstbedoelde jaar.

Fiscale behandeling criminele kosten

Allereerst de aftrekbeperking van criminele kosten. Voor de belastingheffing is het in beginsel niet van belang of winst wordt behaald met legale of illegale activiteiten. Beide soorten winst zijn onderworpen aan de belastingheffing. Ook de kosten die met beide soorten activiteiten zijn gemoeid, zijn in beginsel fiscaal aftrekbaar.

Voorbeeld 1.

Stel dat een ondernemer goederen exporteert naar Iran, waarvan later wordt vastgesteld dat deze goederen niet hadden mogen worden geëxporteerd zonder exportvergunning. Er volgt een strafrechtelijk onderzoek. In jaar 1 wordt als gevolg van deze export (waarvoor de betrokkene (nog) niet is veroordeeld) een bedrag van € 100.000 aan omzet behaald. Daarbij worden € 30.000 aan kosten gemaakt die verband houden met deze export. In jaar 1 wordt over € 70.000 belasting geheven. In jaar 2 wordt € 80.000 aan omzet behaald door de export en bedragen de hiermee verbandhoudende kosten € 20.000. In dat jaar wordt geheven over € 60.000. Zie onderstaand schema ter verduidelijking (tabel 1).

De fiscale aftrekbaarheid van criminele kosten wordt anders, indien de kosten samenhangen met een misdrijf waarvoor de belastingplichtige door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijke uitspraak is veroordeeld.³ Deze kosten zijn fiscaal niet aftrekbaar (art. 3.14 lid 1 onder d IB).⁴ Datzelfde geldt indien een strafbeschikking is uitgevaardigd voor het betreffende misdrijf (art. 3.14 lid 1 onder e IB).⁵ De aftrekbeperking dient ter bestrijding van criminaliteit en om het maatschappelijk gevoel van onrecht weg te nemen.⁶ Door de kostenaftrekbeperking wordt de gehele bruto omzet in de belastingheffing betrokken.

Indien in de vijf jaren voorafgaand aan het jaar waarin de



Tabel 1

Jaar	Omzet	Kosten	Belastbare winst
1	100	(-) 30	70
2	80	(-) 20	60
Totaal	180	(-) 50	130

veroordeling voor het misdrijf onherroepelijk wordt, kosten in verband met het misdrijf in aftrek zijn gebracht, dan dienen deze in dat jaar bij de fiscale winst te worden gerekend (art. 3.14 lid 4 IB). Hierdoor wordt de belastbare winst in dat jaar uiteraard hoger.

Er is gekozen voor een periode van vijf jaar, omdat tussen het moment waarop de kosten en lasten in aftrek zijn gebracht en het moment van de veroordeling of de transactie veelal een periode van enkele jaren zal liggen. Een kortere termijn werd in de parlementaire geschiedenis niet efficiënt geacht onder verwijzing naar deze duur van de procedure.⁸

Voorbeeld 2.

De ondernemer uit het voorgaande voorbeeld had echter exportvergunningen moeten aanvragen voor de betreffende goederen. In verband daarmee wordt een strafrechtelijk onderzoek gestart. Indien de ondernemer in jaar 3 onherroepelijk wordt veroordeeld voor deze export, dan worden de "criminele" kosten die in jaar

Tabel 2

Jaar	Omzet	Kosten	Terugneming	Belastbare winst
1	100	(-)30		70
2	80	(-)20		60
3	0		+50	50
Totaal	180	(-)50	+50	180

1 en 2 in aftrek zijn gebracht (zijnde een totaalbedrag van € 50.000) in jaar 3 tot de winst gerekend. Over deze kosten is dan inkomstenbelasting verschuldigd. Schematisch kan dat als volgt worden weergegeven (tabel 2).

Fiscale behandeling ontnemingsmaatregel

Indien een veroordeling volgt van een delict, waarmee wederrechtelijk verkregen voordeel is genoten, zoals witwassen, kan de strafrechter een ontnemingsmaatregel opleggen. Met de ontnemingsmaatregel wordt herstel van de rechtmatige financiële toestand beoogd.⁹ De Hoge Raad neemt als uitgangspunt dat, mede gelet op het reparatoire karakter, bij de bepaling van het bedrag dient te worden uitgegaan van het voordeel dat de veroordeelde in de concrete omstandigheden van het geval daadwerkelijk heeft behaald.¹⁰ De wetgever heeft het Openbaar Ministerie ruime mogelijkheden gegeven om dit voordeel van de betrokkene te ontnemen. Daarbij wordt regelmatig kritiek geuit dat uit het oog is verloren dat deze 'Plukze wetgeving' geen straf, maar een maatregel is.¹¹ De kritiek wordt mijns inziens gesterkt als de samenloop van ontneming en de fiscaliteit wordt gezien. Bij de vaststelling van het te ontnemen voordeel wordt in de strafrechtelijke procedure geen rekening gehouden met belastingheffing, belastingaftrek en/of verliescompensatie. Reeds op 17 februari 1998 oordeelde de Hoge Raad dat de strafrechter bij het vaststellen van het te ontnemen bedrag geen rekening dient te houden met belastingheffing.¹² De fiscale wetgeving bevat wel een aantal bepalingen over de aftrek (bepaling) van kosten, die verband houden met een misdrijf en ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel. Deze bepalingen leiden echter niet (altijd) tot een evenwichtig resultaat en belastingneutraliteit.

De ontnemingsmaatregel is uitgezonderd van de kosten die verband houden met een misdrijf (art. 3.14 lid 4 (B)). De ratio hierachter is dat er geen reden meer is om met fiscale middelen op te treden, indien het wederrechtelijk verkregen voordeel wordt ontnomen.¹³

De hoofdregel is dus dat de ontnemingsmaatregel aftrekbaar is van de fiscale winst. Voorwaarde voor deze fiscale aftrek is wel dat het ontnomen voordeel eerder in de belastingheffing is betrokken. Zonder deze voorwaarde zou de verdachte een fiscaal voordeel genieten in het geval van een ontnemingsmaatregel: de winst is immers niet belast geweest maar de ontnemingsvordering kan wel in aftrek worden gebracht. Is de winst juist wel belast geweest maar zou de ontnemingsvordering fiscaal niet aftrekbaar zijn, dan wordt in feite "dubbel" geheven over de winst.

Tijdstip aftrek

Uit het besluit van 31 oktober 2001 en de fiscale jurisprudentie volgt dat de ontnemingsvordering aftrekbaar is in het jaar dat deze betaald wordt door de verdachte.¹⁴

Gezien de lange duur van een strafzaak en de

Inhoudelijk

Jaar	Omzet	Kosten	Ontneming	Belastbare winst	Verliesverrekening
1	100	(-)30		+70	
2	80	(-)20		+60	
3	n.v.t.				
4	n.v.t.				Niet mogelijk
5	n.v.t.				Niet mogelijk
6	n.v.t.				Niet mogelijk
7	n.v.t.		130	-130	
8(ov)	n.v.t.				Niet mogelijk
Uiteindelijk belast				130	

Tabel 3

bijbehorende ontnemingsprocedure, is het heel goed mogelijk dat de veroordeelde in het jaar van betaling van de ontnemingsvordering is gestopt met zijn activiteiten, waaruit het wederrechtelijk verkregen voordeel is genoten. Het strafrechtelijk (financieel) onderzoek is dan immers gauwe tijd gaande met alle negatieve gevolgen van dien (hechtenis, negatieve publiciteit, beslaglegging en/of zelfs faillissement van de onderneming).

De aftrek van de ontnemingsmaatregel wordt enkel geëffectueerd indien hier voldoende winst tegenover staat. Voor een optimaal resultaat moet de winst minimaal gelijk zijn aan het bedrag van de ontnemingsmaatregel. Is de winst in het jaar van de aftrek c.q. betaling van de ontnemingsvordering lager dan het bedrag van deze vordering, dan resteert een fiscaal verlies. Een fiscaal verlies kan worden verrekend met de winsten van de drie voorafgaande en negen volgende jaren (art. 3.150 lid 1 BB), maar in veel gevallen zullen de verliesverrekeningstermijnen onvoldoende zijn om ervoor te zorgen dat het verlies niet verdampt.¹⁵ In dat geval treedt weer dubbele heffing op.

Voorbeeld 3

Stel: de ondernemer uit ons eerdere voorbeeld betaalt in jaar 7 een ontnemingsvordering in verband met de export van € 130.000, terwijl hij in dat jaar geen winst/inkomsten meer geniet. Ook in voorgaande en volgende jaren heeft hij geen winst met deze export (dan wel overige inkomsten gehad) (gehad). Zie het volgende schema (tabel 3).

Recent heeft Advocaat-Generaal J. Zee van

een conclusie genomen in een zaak waarin een beroep werd gedaan op deze dubbele heffing gezien het verstrijken van de termijnen van verliesverrekening. Volgens de Advocaat-Generaal¹⁶ is deze dubbele heffing in de wetsgeschiedenis aanvaard en doet de dubbele heffing niet af aan het systeem van de fiscale behandeling van de ontnemingsmaatregel.¹⁷ Naar onze mening is deze conclusie van de Advocaat-Generaal voor discussie vatbaar. Dit de eerdergenoemde parlementaire geschiedenis bij de invoering van de ontnemingsmaatregel is juist vastgesteld dat deze maatregel tot doel heeft om de veroordeelde financieel in dezelfde situatie te brengen als waarin hij verkeerde voordat het misdrijf werd gepleegd, dat belastingheffing ongedaan dient te worden gemaakt en dat deze zelfs door verliesverrekening kan worden gecompenseerd.

Fiscale voorziening

Het nadeel van dubbele heffing zou kunnen worden ondervangen door de vorming van een fiscale voorziening voor de toekomstige betaling van de ontnemingsvordering toe te staan. Middels de vorming van een voorziening kunnen toekomstige uitgaven in een eerder jaar ten laste van de winst worden gebracht. Mocht de betrokkene na de aanvang van het strafrechtelijk onderzoek nog enige winst behalen, dan zorgt de voorziening voor een lagere belastingdruk of een fiscaal verlies dat kan worden gecompenseerd met de winsten, die voor de aanvang van het strafrechtelijk onderzoek werden behaald.

In het Baksteen-arrest¹⁸ heeft de Hoge Raad bepaald dat een voorziening enkel kan worden gevormd indien aan de

volgende voorwaarden is voldaan:

1. De toekomstige uitgaven vinden hun oorsprong in feiten en omstandigheden die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan;
2. De toekomstige uitgaven kunnen aan die periode worden toegerekend;
3. Ter zake van de toekomstige uitgaven bestaat een redelijke mate van zekerheid dat zij zich in de toekomst zullen voordoen.

De Hoge Raad heeft echter recent geoordeeld dat het fiscaal niet mogelijk is om een voorziening te vormen voor een ontnemingsvordering.¹⁹ Volgens de Hoge Raad volgt uit de totstandkomingsgeschiedenis van het huidige artikel 3.14 IB dat de ontnemingsvordering niet eerder ten laste van de winst kan worden gebracht, dan op het tijdstip waarop dit het vermogen van de belastingplichtige heeft verlaten. Het vormen van een voorziening in een eerder jaar dan het jaar waarin het bedrag wordt betaald is hiernee niet verenigbaar.

Dit oordeel van de Hoge Raad achten wij in strijd met de voorwaarden van het Baksteen-arrest.²⁰ Ook in een recente zaak²¹ heeft de Hoge Raad geen aanleiding gezien een passende oplossing te bieden voor de dubbele heffing.

Samenloop ontnemingsvordering en terugneemregeling

Inmiddels is ook duidelijk hoe de Hoge Raad oordeelt over aftrekbeperking van criminele kosten en de terugneemregeling van artikel 3.14. Id 3.13 in combinatie met

een ontnemingsvordering. Deze zijn 1) anderszins onverkort van toepassing.

Voorbeeld 4

Stel dat in jaar 3 (zijnde het jaar van onherroepelijke veroordeling, zie voorbeeld 2) een bedrag van € 130.000 wordt ontnomen en betaald (in plaats van in jaar 2, zoals in voorbeeld 3 het geval was), dan is dit gehele bedrag in jaar 3 aftrekbaar van de fiscale winst. In dit jaar wordt geen omzet genoten. Indien in jaar 3 tevens de terugneemregeling van artikel 3.14, lid 5 IB (zie voorbeeld 2) geldt, dan bedraagt het fiscale verlies in dat jaar derhalve $-/-(130.000 - 50.000) = -/-(80.000)$. De belastbare winst van jaar 1 en 2, zijnde € 130.000, kan niet geheel met dit verlies worden verrekend. Een bedrag van € 50.000 (gelijk aan de kosten) resteert. Zie onderstaand schema (tabel 4).

Doordat deze kostenafrekbepijking van toepassing is in combinatie met de ontnemingsvordering, wordt in feite belasting geheven over de kosten die verband houden met het misdrijf in de vijf jaren voor de veroordeling.²⁴ Per saldo leidt deze uitwerking tot dubbele heffing

over de crimi nelle kosten en is geen sprake van een fiscaal neutraal verloop. Over de onwenselijkheid hiervan is al het nodige geschreven.²⁵

De dubbele heffing is naar mijn idee in strijd met de bedoeling van de wetgever en de Strafkamer van de Hoge Raad om alleen het daadwerkelijk genoten voordeel te ontnemen. De ontneming beoogt immers de veroordeelde in financieel dezelfde situatie te brengen als die waarin hij verkeerde voordat of zonder dat het misdrijf was gepleegd.²⁶

De Belastingkamer van de Hoge Raad heeft echter geen aanleiding gezien om artikel 3.14 lid 1 onder d IB beperkt te zien. De Hoge Raad oordeelt dat de wetgever ondanks de door hem onderkende samenloop van belastingheffing over wederrechtelijk verkregen voordelen en de strafrechtelijke ontneming daarvan, een dergelijke ingrijpende beperking van de reikwijdte van genoemd artikel voor ogen heeft gestaan.²⁷ De Advocaat-Generaal concludeerde nog anders en meende dat de aftrekbepijking en de terugneemregeling alleen van toepassing moesten zijn voor zover het wederrechtelijk verkregen

voordeel niet wordt ontnomen. In dat geval kunnen de kosten niet meer van de fiscale winst worden afgetrokken of bijgeteld.

Afsluiting

De strafrechtelijke en fiscale instrumenten om wederrechtelijk verkregen voordelen af te nemen moeten beter op elkaar worden afgestemd, teneinde het doel van ontneming – herstel van de rechtmatige, financiële toestand – niet voorbij te schieten. De ontnemingsmaatregel heeft, ook vanuit fiscaal perspectief, het karakter van een straf (dubbele heffing) in plaats van een maatregel. Deze dubbele heffing ontstaat door de samenloop met het ontbreken van verliescompensatie en/of de aftrekbepijking en de terugneemregeling voor crimi nelle kosten. Aangezien de wetgever heeft bepaald dat in de ontnemingsprocedure geen rekening behoeft te worden gehouden met belastingheffing was er alle aanleiding om op fiscaal gebied de ontnemingsmaatregel ook daadwerkelijk een maatregel en geen straf te laten zijn. Voorlopig lijkt de Hoge Raad hier nog anders over te denken.

Tabel 4

Jaar	Omzet	Kosten	Ontneming	Belastbare winst	Na verrekening verlies van jr 3
1	100	(-)30		70	0
2	80	(-)20		60	50
3	0	(+)50	(-)130	-80	0
Uiteindelijk belast					50

1. Kamerstukken I, 1981/82, 144, nr. 3, p. 15.

2. HR 20 juni 1951, B. 9055.

3. De aftrekbepijking geldt dus niet voor overtredingen.

4. Daaronder wordt tevens begrepen de misdrijven die zijn betrokken op de bepaling van de hoogte van de opgelegde straf na tarfke waarvan het Openbaar Ministerie heeft verklaard te zullen afzien van vervolging. Zie art. 334 onder d, b.

5. Gedragingen van de opdrachtgevers en feitelijk leidinggevers worden aan de belastingplichtige toegerekend. Ze worden namelijk gelijkgesteld met de belastingplichtige, waardoor de kosten die verband houden met deze gedragingen ook in aftrek worden beperkt (art. 334 lid 5 IB). Voorwaarde is wel dat de gedraging plaatsvindt ten behoeve van de ondernemer d.g. rechtsvoorbij. Zie Kamerstukken I, 1995-1996, 25 019, nr. 3, onder 6 (MvT).

6. De aftrekbepijking is pas na de orde na een veroordeling d.g. strafbeslissing of transcriptie om te voorkomen dat de inspecteur op de staat van de strafrechter meer gaan zitten (zie Kamerstukken II, 1995-1996, 25 019, nr. 5, onder 5 (MvT)).

7. Zie o.a. drs. B.M. Van der Sar, "Aftrekbepijking crimi nelle kosten na ontnemingsvorderingen: een dubbele straf", WFR 6930, p.1531 e.v.

8. Kamerstukken II, 1996/1997, 25 019, nr. 3, p.3 (MvT).

9. Zie het antwoord van de Staatssecretaris van Financiën op Kamer vragen inzake de fiscale aftrekbepijking van boeten, 10 februari 2011, nr. 02B205/4284, VN 2059010. Zie ook Kamerstukken I, 1989/1990, 21 504, nr. 3, a. 8 en p.55.

10. HR 11 juni 1997, nr. 1995, 154 en 232, LJN ZDC705.

11. Zie ook A.A. Finkbeiner, "Het daadwerkelijk verkregen voordeel", O.D. 2007, 34.

12. HR 19 april 2013, ECLI:NL:RBS:2013:404.

13. Zie Kamerstukken II, 1995-1996, 25 019, nr. 3, onder 5 (MvT).

14. Besluit 31 oktober 2001, nr. DGB 2001/EG2, VN 2051/650; 2. Zie ook: Hof Amsterdam 12 juni 2011, nr. 08/076, LJN BR4724. Tevens blijkt uit het HR 23 september 2011, LJN BT2299 (RNB 2011, 288).

15. Wij merken op dat verliesverrekening 'over de boxen' niet is toegestaan.

16. Conclusie A-G IJzerman, 15 juni 2012, LJN BX0842 (no. 3.4.).

17. Hierop verwijst de A-G naar HR 23 september 2011, LJN BT2299 (RNB 2011, 288).

18. Op dit arrest gaan wij hierna in onder het kopje "fiscale voorzetting".

19. HR 25 augustus 1998, BNB 1998, 409 (zie no. 3.6.).

20. HR 23 september 2011, LJN BT2299 (RNB 2011, 288).

21. Er vanuit gegaan dat ook aan de orde voorwaarde van het dakaten-arrest wordt voldaan, dat wil zeggen dat een redelijke mate van zekerheid bestaat dat een ontnemingsvordering zal worden opgelegd.

22. HR 19 april 2013, ECLI:NL:RBS:2013:404, waarin A-G IJzerman op 15 juni 2012 (LJN BX0842) heeft geconcludeerd (zie paragraaf 4.4.).

23. Zie drs. B.M. Van der Sar, "Aftrekbepijking crimi nelle kosten na ontnemingsvorderingen: een dubbele straf", WFR 6930, p.1538 e.v.

24. Zie bijvoorbeeld Van der Sar in WFR (voetnoot 35). Zie ook A.M.A. de Beer, "Stroomt de fiscale behandeling van crimi nelle kosten met de begrippen van het strafrecht?", FR 2005/04 en: I.R.J. Thijssen, "Belastingheffing met betrekking tot de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen", FR 2005/05.

25. Zie de conclusie.

26. HR 19 april 2013, ECLI:NL:RBS:2013:404/753.