

Belastingheffing met betrekking tot de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen

Mr. I.R.J. Thijsen*

In de praktijk bestaat veel onduidelijkheid over de vraag hoe de belastingheffing zou moeten plaatsvinden in het geval sprake is van ontneming van crimineel verkregen inkomsten. Dit lijkt mede het gevolg te zijn van het door de Belastingdienst gevoerde beleid, dat discriminerend en verouderd is. In deze bijdrage volgt allereerst een korte uiteenzetting over het fiscale regime voor criminelen en wordt vervolgens dieper ingegaan op de samenloop tussen belastingheffing en strafrechtelijke ontneming. Ten slotte wordt aangegeven hoe in voorkomende gevallen de belastingheffing dient plaats te vinden.

1. Fiscale neutraliteit

In het Nederlandse belastingrecht geldt het principe van de fiscale neutraliteit. De Hoge Raad concludeerde in 1951 dat 'de vraag of inkomsten rechtmatig dan wel onrechtmatig zijn toegevloeid, voor de heffing van de inkomstenbelasting, welke het feitelijk genoten inkomen wil treffen, irrelevant is'¹. Dat betekent dat voordelen die worden behaald met criminele activiteiten, zoals drugshandel, afpersing, aanname van steekpenningen, bankovervallen, inbraken, effectenhandel met voorkennis, op normale wijze in de belastingheffing worden betrokken.² Door belasting te heffen over criminele inkomsten kan gesteld worden dat de Belastingdienst geen schone handen heeft, nu deze voor maximaal 52% meedeelt in de criminele opbrengst. Daar staat echter tegenover dat het vanuit maatschappelijk perspectief bezien niet goed is om criminele activiteiten fiscaal ongemoeid te laten als de opbrengst van 'eerlijke' arbeid wel wordt belast. Het belasten van crimineel verkregen inkomsten wordt derhalve in brede kring geaccepteerd.

2. Uitsluiting aftrek criminele kosten

Het gevolg van de acceptatie van de fiscale neutraliteit is evenwel dat niet alleen criminele inkomsten belastbaar zijn, maar dat ook de daarmee samenhangende kosten aftrekbaar zijn.³ Voor deze kostenafrek heeft in de maatschappij nooit veel begrip bestaan en met ingang van 1 januari 1997⁴ werd de aftrekbaarheid van kosten en lasten die verband houden met misdrijven ongedaan gemaakt⁵. Dit betekent dat voor criminelen de inkomstenbelasting fungeert als een soort

omzetbelasting. Overigens, nu de uitsluiting van aftrekbaarheid van criminele kosten geen enkele invloed heeft op de hoogte van de straf die uiteindelijk door de (commune) strafrechter wordt opgelegd, functioneert de kostenuitsluiting *de facto* als extra straf die min of meer vergelijkbaar is met een geldboete⁶.

Om te voorkomen dat een belastinginspecteur alvast op de stoel van de strafrechter gaat zitten, komt uitsluiting van aftrek pas aan de orde in het jaar wanneer sprake is van een onherroepelijke veroordeling door een Nederlandse strafrechter. Doorgaans zullen dus in eerste instantie terecht kosten in aftrek worden gebracht, omdat in de desbetreffende jaren nog geen veroordeling heeft plaatsgevonden. Pas in het jaar van een onherroepelijke veroordeling wordt de – achteraf bezien ten onrechte verleende – kostenafrek teruggenomen door de eerder in aftrek gebrachte kosten alsnog tot de winst te rekenen⁷. Deze *recapture* vindt slechts plaats over de kosten die in de vijf jaren voorafgaande aan de onherroepelijke veroordeling in aftrek zijn gebracht: de kostenafrek uit de periode daarvoor blijft onaangetast.

Een uitzondering⁸ heeft de wetgever gemaakt voor het geval dat een wederrechtelijk verkregen voordeel wordt afgenomen op grond van de zogenoemde ontnemings- of Plukze-wetgeving⁹. Het bedrag dat daarmee gemoeid is, kan namelijk *wel* ten laste worden gebracht van iemands belastbare inkomen. Het komt mij voor dat dit mogelijk is omdat een ontneming kwalificeert als negatief inkomen¹⁰ en niet omdat de ontneming te beschouwen zou zijn als een door de wetgever in aftrek toegestane kostenpost, maar dat terzijde.

3. Ontnemingsvordering als negatief inkomen

Nadat een crimineel tegen de lamp is gelopen, blijkt vaak dat hij zich al veel langer op het criminele pad bevond. Wanneer met deze criminele activiteiten ook in het verleden voordelen zijn behaald, zal de inspecteur over de voorafgaande jaren navorderingsaanslagen moeten opleggen. Strafrechtelijke vervolging van misdrijven is gezien de ruimere verjaringstermijnen¹¹ veelal nog mogelijk, maar de mogelijkheid om nog een navorderingsaanslag op te leggen over jaren uit het verleden verloopt in de regel al na vijf jaren¹². Daardoor – en vaak ook door de trage communicatie tussen Justitie en de Belastingdienst – komt het voor dat (criminele) inkomsten niet meer te belasten zijn. Wanneer vervolgens in een strafrechtelijke (ontnemings)procedure het gehele criminele voordeel ontnomen wordt, zou dat in principe leiden tot negatief inkomen ter grootte van het gehele ontnomen bedrag. De consequentie daarvan zou zijn dat de crimineel een flinke aftrekpost krijgt in het jaar van de ontneming, zonder dat hij in die eerdere jaren voor deze inkomsten belast is geweest. Deze formeel-consequente conclusie heeft de Hoge Raad, met een beroep op de redelijkheid, niet willen trekken.¹³ Onder verwijzing naar de totstandkoming van de ontnemingswetgeving overweegt de Hoge Raad als volgt:

‘De rechtsgrond van de aftrekbaarheid van negatieve inkomsten – welk begrip in de rechtspraak is ontwikkeld – ligt hierin dat de redelijkheid eist dat voorzien wordt in een mechanisme dat – zoveel als mogelijk binnen het systeem van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 – ertoe leidt dat “belastingheffing over ongedaan gemaakt inkomen óók ongedaan gemaakt wordt” (in de formulering van de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel inzake de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel). Met deze rechtsgrond valt niet te rijmen dat negatieve inkomsten in aftrek worden toegelaten indien de positieve inkomsten waarmee zij in rechtstreeks verband staan, niet in de belastingheffing zijn betrokken. (...) Deze regel geldt onverminderd indien de positieve inkomsten door middel van navordering of naheffing alsnog in de belastingheffing hadden kunnen worden betrokken, doch zulks – om welke reden dan ook – niet heeft plaatsgevonden.’

Op deze wijze heeft de Hoge Raad een ‘redelijke’ oplossing geformuleerd voor vermeende *underkill* die nu eenmaal voortvloeit uit de verschillen tussen het strafrecht en het fiscale recht.

4. Belastingheffing of ontneming

De vraag kan gesteld worden of een wederrechtelijk verkregen voordeel – waarvan duidelijk is dat het zal worden ontnomen – überhaupt nog wel moet worden belast, en zo ja, in welk jaar de ontneming vervolgens als negatief inkomen in aftrek kan worden gebracht? Hieromtrent heeft de staatssecretaris al in 1997 een besluit¹⁴ gepubliceerd waarin wordt voorgeschreven hoe een inspecteur zich in voorkomende gevallen dient op te stellen. In paragraaf 2.2 van dit besluit staat:

‘In het maatschappelijk verkeer genoten voordelen leiden in beginsel tot belastingheffing. Dat is niet anders als de voordelen wederrechtelijk zijn verkregen. Anderzijds kan ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen – voorzover deze zich niet in de vermogenssfeer afspeelt – leiden tot negatieve inkomsten. In de wetsgeschiedenis van de Plukze-wetgeving (Tweede Kamer, vergaderjaar 1989-1990, 21 504, nr. 3, blz. 79-82, nr. 5, blz. 39/40 en nr. 8, blz. 25/26) is het voorgaande bevestigd. Met betrekking tot de fiscale gevolgen van de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel stelt de inspecteur zich voorshands op het standpunt dat ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen zich niet in de vermogenssfeer afspeelt. Dit betekent dat hij de ontnomen voordelen niet zal belasten en, zo al aanslagen zijn opgelegd waarin wederrechtelijk verkregen voordelen zijn begrepen, hij aftrek van de ontnomen voordelen zal toestaan in het jaar waarin de verdachte/veroordeelde zijn verplichtingen in verband met de ontneming nakomt. (...)’

Hieruit blijkt dat ontnomen wederrechtelijk verkregen voordelen niet (meer) worden belast. Voornoemd besluit komt erop neer dat de inspecteur zowel het wederrechtelijk verkregen voordeel als de ontneming ervan geheel buiten beschouwing laat. Het besluit werkt begunstigend, omdat een wederrechtelijk voordeel fiscaal reeds genoten wordt op het moment van toe-eigening¹⁵. Het beginsel dat een fiscale wet strikt moet worden toegepast, wijkt echter voor het beginsel dat het vertrouwen, gewekt door een voor de belastingplichtige gunstiger beleidsregel, moet worden gehonoreerd.¹⁶

5. Samenloop belastingheffing en ontneming

Voorts beoogt het eerdergenoemde besluit een ‘oplossing’ te bieden voor het geval dat wordt ontnomen, terwijl er daaraan voorafgaande *wel* aanslagen zijn opgelegd waarin een wederrechtelijk verkregen voordeel is begrepen. Deze ‘oplossing’ is bepaald geen gelukkige keuze. Ze tendeeert naar discriminatie en leidt tot *overkill*. Dat heeft te maken met het volgende. De verliespost als gevolg van een ontneming zal veelal verhoudingsgewijs omvangrijk zijn in vergelijking tot het gemiddelde inkomen over de voorafgaande jaren. Dat is zeker zo indien het wederrechtelijke voordeel de primaire inkomstenbron van de veroordeelde vormde.¹⁷ Omdat de ontneming vaak jaren ná het verkrijgen van het wederrechtelijke voordeel plaatsvindt, alsmede omdat sinds 2007 een

verlies nog slechts één (in plaats van drie) jaar achterwaarts verrekenbaar is¹⁸, komt de ‘oplossing’ van de staatssecretaris erop neer, dat een veroordeelde ‘dubbel gepakt’ wordt. Een veroordeelde wordt dan namelijk zowel geconfronteerd met een ontnemingsvordering als met torenhoge belastingaanslagen. Vervolgens mag hij als doekje voor het bloeden een grote verliespost opvoeren in een later jaar (waarin de ontnemingsvordering daadwerkelijk wordt voldaan), welk verlies in de praktijk veelal onverrekenbaar is. Een en ander is natuurlijk moeilijk te rijmen met het beginsel van de (fiscale) regelgeving dat – zoals de Hoge Raad al aangaf – ‘belastingheffing over ongedaan inkomen óók ongedaan gemaakt wordt’. Gezien deze achtergrond zal een andere ‘oplossing’ gevonden moeten worden dan welke de staatssecretaris aandraagt. Indien reeds een aanslag is opgelegd waarin een wederrechtelijk voordeel is begrepen, welk voordeel vervolgens wordt ontnomen, dient de opgelegde aanslag alsnog (ambtshalve of in bezwaar/beroep) te worden vernietigd of verminderd. Aldus wordt deze belastingplichtige, bij wie pas in een laat stadium tot ontneming wordt overgegaan, op dezelfde wijze behandeld als de belastingplichtige bij wie de officier van justitie voortvarender te werk is gegaan met een ontnemingsprocedure en de inspecteur zodoende de wederrechtelijke voordelen nooit heeft belast. Gelijke gevallen behoren immers op gelijke wijze behandeld te worden.¹⁹

6. *Het winststelsel vanaf 2001*

In het algemeen worden wederrechtelijk verkregen voordelen belast als ‘resultaat uit overige werkzaamheden’²⁰. Vóór 2001 kon een resultaatgenieter uitgaven veelal pas in aftrek brengen wanneer deze daadwerkelijk door hem werden voldaan (kasstelsel²¹), maar sindsdien geldt voor hem het winststelsel²². Het hoofdbeginsel van het winststelsel (of beter gezegd: van het goed koopmansgebruik) is dat bij de bepaling van de jaarwinst de voordelen en de lasten zo veel mogelijk moeten worden toegerekend aan het jaar waarop zij betrekking hebben (matchingbeginsel). Derhalve is het voor een crimineel mogelijk een ontnemingsvordering in een eerder jaar dan in het jaar van daadwerkelijke voldoening in aftrek te brengen, aangezien deze ontnemingsvordering veelal betrekking heeft op wederrechtelijke voordelen uit eerdere jaren.

Vóór 2001 kon de staatssecretaris wellicht nog verdedigen dat een criminele ‘resultaatgenieter’ niet eerder met een ontnemingsvordering rekening kon houden dan in het jaar van de feitelijke terugbetaling. Tegenwoordig echter kan de crimineel op zijn resultatenbalans direct een ‘voorziening ontnemingsvordering’ opnemen, waardoor zijn voordeel uit werkzaamheden daalt of zelfs tot nihil kan afnemen²³. Ook in de memorie van toelichting²⁴ van de ontnemingswetgeving waarnaar de Hoge Raad in de eerder aangehaalde uitspraak verwijst, staat vermeld dat: ‘Met die verliespost mag rekening worden gehouden in het jaar waarin zich een gereede kans op het opleggen van de ontnemingsmaatregel aftekent.’ Ook de wetgever acht kennelijk de vorming van een voorziening ten laste van de winst mogelijk in een eerder

jaar dan het jaar waarin de ontnemingsvordering daadwerkelijk wordt voldaan.

7. *Tijdstip vorming van voorziening*

Zoals hiervoor reeds is aangegeven, is de vorming van een voorziening voor toekomstige uitgaven pas mogelijk in het jaar waarin een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoen.²⁵ Van een redelijke mate van zekerheid dat zal worden ontnomen, is mijns inziens zeker sprake wanneer de officier van justitie een strafrechtelijk financieel onderzoek (SFO) instelt of de ontnemingsmaatregel aankondigt²⁶. Maar gezien het gevoerde ontnemingsbeleid is er van deze redelijke mate van zekerheid ook al sprake in een veel eerder stadium. Het beleid met betrekking tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel is vastgelegd in de Richtlijn strafvordering bij ontneming en in een daarbij behorende Aanwijzing ontneming. Het uitgangspunt van dit beleid is dat bij commune delicten al een ontnemingsvordering wordt ingediend wanneer het verkregen voordeel is geschat op een bedrag van minimaal € 500.²⁷ Zo bezien kan in het jaar van realisatie van een wederrechtelijk voordeel van meer dan € 500 een voorziening worden getroffen voor een evenzo groot bedrag.²⁸ Dit is in overeenstemming met het eerdergenoemde matchingbeginsel, want de ontneming heeft per definitie betrekking heeft op eerder verkregen wederrechtelijk voordeel. Deze heffingsystematiek brengt met zich mee dat er bij een uiteindelijke ontneming geen belastingheffing plaatsvindt over het ontnomen voordeel. In het geval er uiteindelijk niet of slechts gedeeltelijk wordt ontnomen, hoeft de inspecteur niet bevreesd te zijn dat een deel van het wederrechtelijk verkregen voordeel onbelast blijft. Immers, in dat geval valt de gevormde voorziening geheel of gedeeltelijk vrij ten bate van de (belaste) winst. Op deze wijze wordt enkel het wederrechtelijke voordeel belast dat niet is ontnomen,²⁹ precies zoals dat bedoeld is door zowel de (mede)wetgever als de Hoge Raad.

8. *Conclusie*

De staatssecretaris laat (bewust of onbewust) het gedateerde besluit uit 1997 in stand. Dit besluit is weliswaar met ingang van 2002 herzien,³⁰ maar de tekst daarvan is nagenoeg gelijklopend, omdat de aanpassing slechts bedoeld was om in te spelen op de overgang van gulden naar euro: een inhoudelijke wijziging is niet beoogd. De inspecteurs passen doorgaans dit inmiddels verouderde besluit toe. Ook in recente (lagere) rechtspraak³¹ en literatuur³² lijkt het misverstand te blijven voortduren dat in verband met een ontneming pas aftrek kan plaatsvinden in het jaar van de daadwerkelijke voldoening. Het lijkt mij op eerdergenoemde formele en materiële gronden evident dat deze opvatting volstrekt onjuist is en dat de staatssecretaris zijn beleid zou moeten aanpassen.

- * Igor Thijssen is als advocaat werkzaam bij Jaeger advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.
- 1 HR 20 juni 1951, B 9055.
 - 2 Zie voor meer hierover: J.W. Zwemmer, 'Strafbaar feit als belastbaar feit', opstel in de jubileumbundel *Fantasia en Durf*, Fed, Deventer 1991, P.J. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke*, Fiscale Monografie nr. 85, Kluwer, Deventer 1992 en G.T.K. Meussen, 'Gemengde kosten revisited: over criminele kosten, fiscale neutraliteit en vereenvoudiging', *Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht* 1997, p. 95.
 - 3 Denk daarbij aan kosten die verband houden met wapens, munitie, pitbulls, drugsvoorraden, maar ook kosten voor advocaten en belastingadviseurs.
 - 4 Wet beperking aftrekbare kosten ter zake van criminele activiteiten, Wet van 20 december 1996, Stb. 657; Kamerstukken II 1996-1997, 25 019.
 - 5 Zie voor commentaar o.a. A.M.A. de Beer, "Strookt de fiscale behandeling van criminele kosten met de beginselen van strafrecht?", *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2006/4, p. 2-12.
 - 6 Zo ook H.Ph. Ruys, 'Het fiscale regime voor criminelen', *Weekblad Fiscaal Recht* 1997/6263.
 - 7 Art. 3.14, lid 5, Wet IB 2001.
 - 8 Art. 3.14, lid 4, onderdeel a, Wet IB 2001.
 - 9 Art. 36e Wetboek van Strafrecht.
 - 10 HR 27 maart 1993, nr. 28.943 (*BNB* 1993/144 m.nt. Van Dijk): van negatieve inkomsten is onder meer sprake in het geval een terugbetaling plaatsvindt die voortvloeit uit een wettelijke verplichting.
 - 11 Art. 70 Wetboek van Strafrecht bevat de strafrechtelijke verjaringstermijnen.
 - 12 Art. 16, lid 3, AWR. Met betrekking tot buitenlandse inkomsten verloopt de navorderingstermijn pas na verloop van twaalf jaren.
 - 13 HR 25 november 2005, nr. 40 213, *BNB* 2006/94 m.nt. Wattel.
 - 14 Besluit van 1 december 1997, nr. AFZ 97/2041, *V-N* 1997/4684.
 - 15 Het is niet zo dat het genietingsmoment van een wederrechtelijk voordeel gelegen is op het moment van het afzien van ontneming of het afzien van revindicatie, zie o.a. HR 24 juni 1992, nr. 28.156, *BNB* 1993/19 m.nt. Van Brun-schot.
 - 16 De zogenoemde 'doorbraakarresten', o.a. HR 12 april 1978, nr. 18.452, *BNB* 1978/135-137 m.nt. Tuk.
 - 17 Zie ook Kamerstukken II, 1989-1990 (MvT), 21 504, nr. 3, *V-N* 1990, p. 1402.
 - 18 Voor meer over beperking van verliesverrekening, zie G.W.J.M. Kampschöer, 'De beperking van de verliesverrekeningstermijn', *Weekblad Fiscaal Recht* 2006/785.
 - 19 HR 11 mei 1988, nr. 24.376, *BNB* 1998/236 m.nt. P. den Boer en 22 juni 1988, nr. 24.592, *BNB* 1988/259 m.nt. Van Dijk. In deze uitspraken heeft de Hoge Raad voor het eerst een beroep op het (materiële) gelijkheidsbeginsel gehonoreerd in geval van begunstigend gepubliceerd beleid.
 - 20 De opbrengsten uit een goed geolieerde criminele organisatie kunnen daarentegen kwalificeren als winst uit onderneming.
 - 21 Inkomsten (positieve of negatieve) worden volgens art. 33, lid 1, Wet op de inkomstenbelasting 1964, geacht te zijn genoten in het jaar waarin zij ontvangen of verrekend zijn, ter beschikking zijn gesteld, rentedragend zijn geworden of vorderbaar en tevens inbaar zijn.
 - 22 In art. 3.95 Wet IB 2001 wordt bepaald dat het resultaat uit een overige werkzaamheid wordt vastgesteld *alsof* de werkzaamheid een onderneming vormt en wordt art. 3.25 Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing verklaard.
 - 23 Zo ook R.M. Freudenthal, *Resultaat uit overige werkzaamheden*, Fiscale Monografie nr. 102, Kluwer, Deventer 2002, p. 172.
 - 24 Kamerstukken II, 1989-1990, 21 504, nr. 3, p. 81, *V-N* 1990, p. 1402.
 - 25 Het zogenoemde 'baksteenarrest', HR 26 augustus 1998, nr. 33.417, *BNB* 1998/409 m.nt. R.J. de Vries.
 - 26 Een SFO wordt ingesteld om – vooruitlopend op een ontnemingsvordering – de omvang van het wederrechtelijk verkregen voordeel te bepalen.
 - 27 Zie par. 3 van Aanwijzing ontneming van 11 januari 2005 (registratienummer 2005A0002).
 - 28 Vergelijk een en ander met het antwoord op vraag 14 van het besluit van 11 november 2004, nr. CPP 2004/814M, *V-N* 2005/6.9, waarin wordt 'goedgekeurd' dat met betrekking tot naheffingsaanslagen loonbelasting een voorziening mag worden gevormd in het jaar waarop de naheffingsaanslag betrekking heeft.
 - 29 Een wederrechtelijk verkregen voordeel wordt fiscaalrechtelijk (o.a. geen kostenaftrek) op een andere wijze vastgesteld dan strafrechtelijk (o.a. wel kostenaftrek).
 - 30 Besluit van 31 oktober 2001, nr. DGB 2001/602, *V-N* 2001/60.1.2, uitdrukkelijk van toepassing verklaard door de staatssecretaris in de *Werkinstructie voor de Belastingdienst* van 24 december 2004, *V-N* 2005/6.2.
 - 31 Rb. Breda 27 maart 2008, nr. AWB 06/4624, LJN: BDo854.
 - 32 A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, 'Kosten van boeten en misdrijven', *NtFR-D*, nr. 4/2008.

