

Het beleid ter zake de heffing over wederrechtelijk verkregen voordeel bij (dreigende) ontneming: het meten met twee maten

Mr. B.J.G.L. Jaeger

Moraliteit speelt geen rol bij de heffing van belastingen, of, anders gezegd, *bij de heffing van belastingen wordt niet gekeken naar de maatschappelijke aanvaardbaarheid van een bron van inkomen en van de daarmee samenhangende aftrekbare kosten.*² Het beginsel van fiscale neutraliteit. Art. 3.14, lid 1, onderdeel d, Wet IB 2001³ maakt bewust⁴ een inbreuk op deze fiscale neutraliteit door – kort gezegd – de kosten en lasten die samenhangen met misdrijven van aftrek uit te sluiten. In het vierde lid⁵ wordt op deze uitsluiting een uitzondering gemaakt voor de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel (verder: ontneming) en de vergoeding van door het misdrijf veroorzaakte schade.

De ontneming is een (strafrechtelijke) maatregel die tot doel heeft een veroordeelde financieel in dezelfde toestand te brengen als waarin hij verkeerde voordat hij de criminele inkomsten verwierf.⁶ De hoogte van het bij de ontneming 'te plukken' bedrag wordt bruto bepaald. Uitgangspunt hierbij is namelijk dat de belastingheffing in het fiscale traject ongedaan wordt gemaakt.⁷ Op 23 september 2011 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het vormen van een voorziening voor een (dreigende) ontnemingsvordering niet mogelijk is.⁸ In het *WFR* analyseer ik de (on)juistheid van dit arrest.⁹ Ervan uitgaande dat geen voorziening kan worden gevormd, is de kans groot dat een latere ontneming een stevig verlies oplevert dat niet terug te wentelen is naar de jaren waarin belasting is geheven over dit ontnomen voordeel.

In dit artikel ga ik in op de vraag of het beleid dat ziet op de samenloop tussen ontneming en belastingheffing er – mede gelet op de onmogelijkheid een voorziening te vormen – daadwerkelijk zorg voor draagt dat niet wordt geheven bij ontneming dan wel dat deze heffing ongedaan wordt gemaakt. De veel bekritiseerde dubbele heffing bij (volledige)

ontneming en desalniettemin heffing over de van aftrek uitgesloten kosten laat ik hier buiten beschouwing.¹⁰

1. Het beleid van het Openbaar Ministerie over de samenloop van ontneming en de belastingheffing over wederrechtelijk verkregen voordeel

Het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst besteden beleidsmatig aandacht aan samenloop en de benodigde afstemming tussen beide. Uitgangspunt is dat de strafrechter zich niet met de fiscaliteit moet bezighouden en de fiscale rechter niet op de stoel van de strafrechter moet plaatsnemen. Daarbij is er bovendien aandacht voor de vraag of en hoe de een met het ingrijpen van de ander heeft om te gaan. De werkwijze van het Openbaar Ministerie bij ontneming is uitvoerig uiteengezet in de Aanwijzing ontneming (verder: de Aanwijzing).¹¹ Aangegeven is wanneer (in beginsel) wordt ingezet op ontneming. Bij commune delicten is ontneming al aan de orde indien het geschatte voordeel de 500 te boven gaat.¹² De praktijk bevestigt dat er ook bij geringe bedragen wordt ontnomen. Bij financieel gewin is ontneming

Het beleid ter zake de heffing over wederrechtelijk verkregen voordeel bij (dreigende) ontneming: het meten met twee maten

(inmiddels) eerder regel dan uitzondering.

Paragraaf 13 van de Aanwijzing beschrijft de positie van het Openbaar Ministerie en, dan wel ten opzichte van, de Belastingdienst:¹³

Om te voorkomen dat de verdachte/veroordeelde, belastingplichtige c.q. -schuldige, nadat deze een schikking/transactie met een ontnemingscomponent is aangegaan achteraf alsnog wordt geconfronteerd met belastingheffing over het wederrechtelijk verkregen, zijn de volgende afspraken met de Belastingdienst gemaakt.

De Belastingdienst zal de strafrechtelijke sanctivering en ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel zo min mogelijk belemmeren.¹⁴ Over strafrechtelijk ontnomen wederrechtelijk verkregen voordeel is uiteindelijk geen belasting verschuldigd. Eventuele belastingheffing hierover moet financieel ongedaan worden gemaakt.¹⁵

Dit laat onverlet de bevoegdheid van de Belastingdienst om de fiscale regelgeving toe te passen op zaken die geen onderdeel uitmaken van een ontnemingsonderzoek.¹⁶

Het is – kennelijk – de bedoeling dat heffing niet meer plaatsvindt als er al is ontnomen en dat heffing ongedaan wordt gemaakt indien er is ontnomen. De ongedaanmaking behoeft er dan – kennelijk – niet uit te bestaan dat fiscale acties worden teruggedraaid, maar kan op enigerlei wijze uit een (volledige) financiële compensatie bestaan.

Om de beleidsdoelstellingen te verwezenlijken pleegt de officier van justitie 'zodanig' overleg met de fraudecoördinator van de desbetreffende belastingeenheid. Daarbij onderscheidt de Aanwijzing twee vormen van overleg. De eerste is de mededeling.

Bij een voorgenomen schikkingsbedrag van minder dan € 50.000 meldt de officier van justitie zijn voornemen bij de fraudecoördinator van de Belastingdienst. In de melding geeft de officier van justitie aan hoe hoog hij het wederrechtelijk verkregen voordeel in de relevante periode heeft geschat, met daarbij zo mogelijk een onderverdeling per jaar. Behoudens een tegenbericht van de Belastingdienst binnen vier weken, kan de officier van justitie ervan uitgaan dat de Belastingdienst dit bedrag ook als inkomen in aanmerking neemt. Indien dit bedrag wordt ontnomen, treft de Belastingdienst maatregelen, waardoor cumulatie van strafrechtelijke ontneming van en belastingheffing over het wederrechtelijk verkregen voordeel wordt voorkomen of weggenomen.¹⁷

Bij hogere bedragen wordt de schatting van het voordeel (wel) in overleg vastgesteld.

De afstemming ziet tekstueel alleen op schikkingen, maar een beperkte lezing tot alleen die gevallen ligt niet voor de hand.

Blijkende uit paragraaf 13.2 van de Aanwijzing kan het zijn

dat er toch heffing plaatsheeft over bestanddelen die worden betrokken in een ontneming: er kunnen aanslagen zijn opgelegd voordat de Belastingdienst weet dat wordt ingezet op ontneming, of het verloop van termijnen noopt tot het (desondanks) opleggen van aanslagen. In die gevallen is voorgeschreven dat (behoudens belastingschulden over legaal inkomen) de ontvanger hoogstens conservatoire maatregelen treft en niet overgaat tot uitwinning van vermogensbestanddelen dan na overleg met de officier van justitie.

De Aanwijzing is niet duidelijk over wat nu daadwerkelijk wordt beoogd met afstemming. Het voorschrift dat alleen maar conservatoire maatregelen moeten worden getroffen als er aanslagen zijn opgelegd, geeft voeding aan de gedachte dat het niet de bedoeling is dat de aanslagen daadwerkelijk moeten worden betaald als er wordt ontnomen. Kortom, in beginsel *una via*, minst genomen terugtrek van de fiscus na ontneming, maar de duidelijkheid laat te wensen over.

2. Het beleid voor de Belastingdienst

Bij besluit van 31 oktober 2001 (verder: het Besluit) zijn voor de Belastingdienst regels geformuleerd over de afstemming met het OM.¹⁴ In paragraaf 2.3 van dit besluit is als doel van afstemming verwoord dat moet worden voorkomen dat heffing over en ontneming van dezelfde wederrechtelijke voordelen op een ongewenste wijze op elkaar inwerken. Om die reden is afgesproken dat de Belastingdienst de ontneming zo min mogelijk belemmert. Zonder overigens verder aan te geven wat dat concreet inhoudt.

Bij de beoordeling of wordt gekozen voor het ontnemingsinstrumentarium dan wel voor het fiscale instrumentarium wordt mede bezien welk traject onder de gegeven omstandigheden het meest efficiënt is. Hierbij zijn onder meer van belang de bewijsrechtelijke eisen die binnen de onderscheidene gebieden gelden, uit een oogpunt van bewijsvoering of verhaal op vermogensbestanddelen is belastingheffing in veel gevallen de meest efficiënte weg om de verdachte/veroordeelde te treffen. Verder is van belang de beschikbare capaciteit van de respectievelijke organisaties. Ten slotte spelen een rol aspecten als buitenlandse verhaalsmogelijkheden, afdracht van eigen middelen aan de EU en de aan- of afwezigheid van andere schuldeisers.¹⁸

De in de afweging te betrekken aspecten zijn voorstelbaar en vertonen overeenkomsten met de keuze die wordt gemaakt tussen beboeting en vervolging van verwijtbaar fiscaal gedrag. Bij die afweging is echter daadwerkelijk een keuze vooraf voorgeschreven, daar waar hier die keuze op zijn hoogst halfslachtig lijkt te worden gemaakt, te meer omdat is aangegeven dat een keuze voor een combinatie van fiscaliteit en ontneming tot de mogelijkheden behoort.

Paragraaf 2.2 van het Besluit gaat over de wederzijdse beïnvloeding van belastingheffing en ontneming. Net als regulier in het maatschappelijk verkeer genoten voordelen dienen ook wederrechtelijk verkregen voordelen (in beginsel) tot

belastingheffing te leiden. Het beleid neemt vervolgens tot uitgangspunt dat de (latere) ontneming leidt tot negatieve inkomsten. De staatssecretaris trekt de volgende conclusie:

‘Dit betekent dat hij (de inspecteur, LJ) 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. Mijn uitgangspunt hierbij is dat uitsluitend indien de wederrechtelijk verkregen voordelen eerder daadwerkelijk in de belastingheffing zijn betrokken, ontneming daarvan kan leiden tot een aftrekpost.’

Evenals de Aanwijzing lijkt ook het Besluit uit te gaan van een in beginsel afwachtende houding van de Belastingdienst en terugtred bij daadwerkelijke ontneming. Paragraaf 2.6 van het Besluit vermeldt bijvoorbeeld dat de inspecteur zich ervan vergewist dat de verplichtingen uit hoofde van een schikking/transactie zijn nagekomen eer hij definitief afziet van heffen. Paragraaf 2.7 schrijft voor hoe te handelen als er wordt ontnomen nadat een aanslag is opgelegd. Wederom staat het zo min mogelijk belemmeren van de ontneming voorop. Alsof het een gunst is, wordt beleidsmatig alsdan het volgende toegestaan:

‘Als in een dergelijk geval de OvJ te kennen geeft te streven naar een schikking/transactie kan de inspecteur in overleg met de fraudecoördinator zich bereid verklaren de betaling van bedragen in verband met de nakoming van een schikking/transactie die de verdachte/veroordeelde aangaat met de OvJ in het jaar van betaling te accepteren als negatieve post bij de vaststelling van de winst c.q. het inkomen. Ik wijs nogmaals op mijn uitgangspunt dat uitsluitend indien de wederrechtelijk verkregen voordelen eerder daadwerkelijk in de belastingheffing zijn betrokken, ontneming daarvan kan leiden tot een aftrekpost.’

Specifiek voor de op te leggen (navorderings)aanslag bepaalt paragraaf 2.8 dan tot slot nog dat bij dreigend termijnverloop een aanslag dient te worden opgelegd. Bij een lopende procedure (naar ik aanneem zal zowel de strafrechtelijke als eventueel de ontnemingsprocedure bedoeld zijn) heeft de inspecteur bij het opleggen van de aanslag aan te geven dat hij aftrek van ontnomen voordelen zal toestaan in het jaar van voldoening.

Het Besluit kent aldus dezelfde halfslachtigheid als de Aanwijzing. De beoogde afstemming lijkt meer een wenselijke uitwisseling van informatie. Het uitgangspunt voor de fiscus is een afwachtende houding, maar bij termijnverloop (en ogenschijnlijk alleen dan) alvast heffen, maar niet invorderen. Vervolgens achteraf de heffing corrigeren, maar pas in het jaar van voldoening. Met geen woord wordt gerept over een eventueel onderscheid tussen ondernemers, resultaatgenieters dan wel werknemers. De vraag of een voorziening kan worden gevormd voor een eventuele ontneming wordt niet gesteld, laat staan expliciet beantwoord. Impliciet natuurlijk

wel, doordat het uitgangspunt is dat pas aftrek wordt verleend in het jaar van voldoening.¹⁵ ‘Matching’ van een betaalde ontneming aan het jaar waarin de ontnomen inkomsten in de heffing zouden moeten worden betrokken, heeft (eventueel) slechts plaats indien (betaling van) de ontneming kan worden afgewacht. Het beleid ziet slechts op de aanslagregeling, niet op enig handelen gedurende de bezwaarfase of zelfs later, in de periode totdat een aanslag onherroepelijk komt vast te staan. Vreemd genoeg wordt ook niet stilgestaan bij eventuele verschillen in behandeling van ‘samenlooperikelen’ op grond van het al dan niet onherroepelijk vaststaan van een strafrechtelijke veroordeling, terwijl de relevante gedeelten van art. 3.14 Wet inkomstenbelasting 2001 slechts dan van toepassing zijn. Aldus worden veel vragen overgelaten aan de rechtspraak.

3. Het beleid in de jurisprudentie

De jurisprudentie over het geldende beleid is gewezen in gevallen dat er in het geheel geen afstemming heeft plaatsgevonden. Dat zou kunnen betekenen dat er bij afstemming geen geschillen rijzen, evenzeer zou het kunnen betekenen dat het achterwege blijven van afstemming (nagenoeg) regel is. Uit de praktijk zijn mij geen gevallen bekend waarin afstemming plaatsheeft, zelfs niet in de gevallen dat daarop namens de belastingplichtige is aangestuurd. Ook de begeleidende brief dat het in de belastingheffing betrokken voordeel in aftrek zal worden toegestaan in het jaar van betaling van een ontneming ben ik (nog) niet tegengekomen.

In mei 2008 oordeelde Rechtbank Haarlem dat het beleid samenloop beoogt tegen te gaan. De passages uit het Besluit die zien op het verlenen van aftrek in het jaar van voldoening van de ontneming zien mitsdien op onherroepelijke aanslagen. Bij niet onherroepelijke aanslagen dient het uitgangspunt ‘matching’ te zijn. Gelet op de bekendheid van de inspecteur met de (onherroepelijke) ontneming had hij in de uitspraak op bezwaar rekening moeten houden met de ontneming.¹⁶ Zo’n acht maanden later oordeelde dezelfde rechtbank dat dreigende termijnverloop, zeker bij onbekendheid met een ontnemingsvordering, het opleggen van een aanslag rechtvaardigt.¹⁷ In appel van de laatste uitspraak geeft Hof Amsterdam aan dat de rechtbank terecht niet heeft geconcludeerd dat een *una via*-regeling in het beleid is beoogd.¹⁸ Het hof voegt daar nog aan toe dat – mede gelet op de passage dat een combinatie van ontneming en heffing denkbaar is – aan het beleid niet kan worden ontleend dat een keuze zou moeten worden gemaakt, in welk stadium dan ook, tussen belastingheffing en ontneming. Volgens het hof kan aan het beleid slechts worden ontleend dat er geen aanslag meer mag worden opgelegd als een ontneming al is voldaan.¹⁹ ‘Matching’ dus slechts indien betaling van de ontneming plaatsheeft voorafgaande aan de aanslagregeling. Op dezelfde datum, en met gelijke bewoordingen, vernietigde Hof Amsterdam ook daadwerkelijk de eerste uitspraak van Rechtbank Haarlem.²⁰

A-G IJzerman, in zijn conclusie naar aanleiding van de casus tegen laatstgenoemde uitspraak van Hof Amsterdam,

meent dat de grief die tegen de uitleg van het beleid is gericht niet kan slagen.²¹ Hij meent dat het Besluit geen aanleiding geeft tot de veronderstelling dat hangende een ontneming niet, of vooralsnog niet, kan worden geheven. Onder verwijzing naar het arrest van 23 september 2011 en de noot daaronder van Zwemmer, meent hij dat ook (anderszins) een inbreuk op het matchingbeginsel is gerechtvaardigd. Hoewel dit niet expliciet wordt gemaakt, moet bij deze procedure wel worden opgemerkt dat de casus weliswaar ziet op een onherroepelijke ontneming, maar tevens op oud-IB, en staat vast dat er geen sprake is van een onderneming. Anders dan thans, waarbij 'matching' ook bij andere inkomsten uitgangspunt is, gaat art. 33 Wet IB 1964 uit van een (gemiddeld) kasstelsel.

4. Knelpunten beleid

Volgens het beleid zou aanknopingspunt voor terugtrek van de Belastingdienst daadwerkelijke betaling van de ontnemingsvordering moeten zijn, niet (slechts) het onherroepelijk worden daarvan. De enige relevantie hiervan lijkt de gedachte te zijn, dat er geen reden is voor het achterwege laten (of ongedaan maken) van belastingheffing bij niet-betaling van de ontnemingsvordering. Ter vergelijking: is het niet daadwerkelijk vastzetten van een wel veroordeelde belastingdelinquent reden alsnog te beboeten? Vanzelfsprekend niet, want die crimineel moet gewoon worden opgepakt en vastgezet. Dat zou niet anders moeten zijn bij de crimineel met een onherroepelijke, maar niet betaalde ontnemingsvordering. Het uitgangspunt moet gewoon zijn dat betaling van de ontnemingsvordering wordt afgedwongen. Indien dat niet lukt omdat Justitie geen verhaalsmogelijkheden heeft, is het alsnog daadwerkelijk heffen van belasting illusoir. Ook de ontvanger kan van een kale kip niet plukken. Mocht Justitie, maar voor die veronderstelling is mijns inziens geen aanleiding, minder mogelijkheden hebben dan de ontvanger om te innen, dan moeten de mogelijkheden tot inning door het CJIB worden verruimd.

Bij argumentatie langs de lijnen van een *una via* verweert de Belastingdienst zich menigmaal met de stelling dat een ontneming mis kan lopen of niet door kan gaan. Afstemming kan voorkomen dat er misverstand ontstaat over de vraag of er wordt ontnomen. De Belastingdienst als achtervang voor falend justitieel optreden is geen te respecteren belang. Blijf slechts een verschil in bewijsleer. Dat wat strafrechtelijk niet kan worden bewezen (en dan niet kan worden ontnomen), kan fiscaal wel aannemelijk zijn. Het kan aannemelijk zijn dat bepaalde inkomsten niet zijn aangegeven, maar wel zijn genoten, terwijl het criminele karakter van de herkomst onduidelijk is. Voor zover dit laatste een voldoende groot en te respecteren belang vormt, zou beleidsmatig kunnen worden geregeld dat samenloop zich tot deze categorie zaken beperkt.

In sommige gevallen is het te ontnemen wederrechtelijk voordeel al eerder op reguliere wijze in de heffing betrokken. Alsdan leidt het vormen van een voorziening tot een verlies

en een (in beginsel) uit te betalen teruggaaf. Evenals Justitie de ontvanger belt teneinde beslag te leggen op teruggaven die Justitie moet doen, kan vrij eenvoudig door Justitie beslag worden gelegd op de eventueel uit de voorziening voortvloeiende teruggave. Ook dit vermeende probleem is dus op eenvoudigere en minder ingrijpende wijze te ondervangen.

Tot slot is er wellicht een risico dat de Belastingdienst niet op de hoogte raakt van de noodzaak tot vrijval van de voorziening. Dit constitueert eigenlijk alleen een probleem ingeval Justitie tot opheffing van eerder gelegde ontnemingsbeslagen moet overgaan. Op grond van de foutenleer zal vrijval van een voorziening immers altijd plaatshebben, dus een heffingslek ontstaat nooit. Ook dit probleem is derhalve met een telefoontje te ondervangen.

5. Conclusie

Ironisch genoeg lijkt het beleid juist te bewerkstelligen wat het niet beoogt. Bedoeld is voorkoming van samenloop. De voorgestane afstemming houdt thans niet meer in dan het elkaar op de hoogte brengen van wederrechtelijke inkomsten. Het Openbaar Ministerie stelt bevindingen bij een strafrechtelijk onderzoek ter beschikking aan de inspecteur, wat aanleiding geeft tot belastingheffing. De fiscus 'tip't' het OM bij fraude, die vervolgens aanleiding ziet te ontnemen. Voor de eerste uitspraak van Rechtbank Haarlem valt mede daarom best veel te zeggen. Het beleid schrijft niet een onmiskenbare *una via* voor. Wel is beoogd dat met heffen zo veel mogelijk wordt afgewacht, Justitie zo min mogelijk wordt belemmerd en belastingheffing moet uitblijven over voordelen die zijn ontnomen. In een aanslag die wegens termijnverloop moet worden opgelegd, zal noodgedwongen rekening moeten worden gehouden met te belasten voordelen van criminele oorsprong. Hoewel uit de letterlijke tekst van het beleid weliswaar niet volgt dat bij een uitspraak op bezwaar rekening moet worden gehouden met de ontwikkeling dat er inmiddels sprake is van een onherroepelijke ontneming, volgt dat wel uit de strekking.

Van een beleidsgever mag worden verwacht dat er op de terreinen die daarom vragen in deugdelijk beleid wordt voorzien. Op beleid dat niet is toegesneden op problemen uit de praktijk dan wel te weinig toevoegt aan dat wat reeds is, zit niemand te wachten. Het huidige beleid is eigenlijk alleen zinvol indien strafrechtelijke veroordeling, ontneming en betaling van die ontneming plaatsheeft binnen een tijdsbestek dat met belastingheffing kan worden gewacht. Nog afgezien van het feit dat een justitieel onderzoek zich menigmaal ook uitstrekt over delicten van enige jaren geleden, is de strafrechtketen zelden snel genoeg om het traject van opsporing, onderzoek en afwikkeling, inclusief betaling, af te doen (laat staan onherroepelijk) binnen de aanslag- of navorderingstermijn.

In de jurisprudentie is aandacht besteed aan wat er niet in het beleid te lezen valt, weinig aan wat er mee is beoogd.

Gelet op de verplichting om deugdelijk beleid te vormen, had in de jurisprudentie meer aandacht kunnen worden besteed aan waartoe het beleid had moeten leiden. Bij falend of volstrekt onvolledig beleid misstaat de extensieve(re) lezing van Rechtbank Haarlem allerminst, in plaats van de beperkte lezing van Hof Amsterdam. Bij onvoldoende toepasbaar beleid is er bovendien meer ruimte voor toepassing van de bestuurlijke beginselen. Het is zorgvuldig om, als er te weinig tijd was om af te wachten, bij een uitspraak op bezwaar rekening te houden met datgene wat je niet kon afwachten, zeker nu de heroverweging in bezwaar *ex nunc* en niet *ex tunc* moet plaatsvinden. De toegezegde ongedaanmaking van de heffing wekt vertrouwen dat een nog niet onherroepelijke aanslag wordt herzien, desnoods pas nadat de ontneming is betaald.

Bij een criminele achtergrond ligt een welwillende uitleg echter niet voor de hand. Uit de aangehaalde jurisprudentie lijkt te volgen dat toepassing van fiscale neutraliteit een mooi fiscaal uitgangspunt is, maar moeilijk om daadwerkelijk toe te passen. De beleidsgever en de Belastingdienst lijken onwelwillendheid extra te voeden door te vrezen voor niet bestaande problemen. Uitgangspunt van het beleid lijkt te zijn dat er risico's kleven aan een duidelijke *una via*-regeling, alsmede aan het toestaan van een voorziening: een ontnemingsvordering kan onbetaald blijven en een ontneming kan worden afgewezen; indien in eerdere jaren belasting is betaald over wederrechtelijk verkregen inkomen, kan de vorming van een voorziening leiden tot een aanzienlijke uitbetaling van belastinggeld; tot slot kan het niet tijdig onderkennen van een vrijval van een voorziening leiden tot een heffingslek. Al deze risico's zijn beleidsmatig eenvoudig te ondervangen op een wijze die een kleinere inbreuk maakt op het beginsel van fiscale neutraliteit en bovendien meer recht doet aan het uitgangspunt dat de fiscaliteit ongedaan wordt gemaakt bij ontneming.

6. Aanbevelingen

Aan een *una via* kleven meer gevaren dan aan 'een conserverende aanslag'. Niet alleen dogmatisch juist, maar ook praktisch, zou de oplossing dus zijn om op beleidsmatige wijze belastingheffing te garanderen voor het geval uiteindelijk toch niet wordt ontnomen en wel door een conserverende heffing. De beleidsmatige voorkeur voor het niet daadwerkelijk heffen, althans innen, totdat duidelijk is wat Justitie voor elkaar heeft gekregen, komt dan nooit in het gedrang. Een voorwaardelijke aanslag kennen we echter niet. De hoogte van genoten voordelen vaststellen en een even grote voorziening voor de ontneming van dit voordeel treffen, komt echter met een voorwaardelijke aanslagregeling behoorlijk overeen. In de gevallen dat het te ontnemen inkomen niet is aangegeven en de voorziening zich beperkt tot het bedrag dat alsnog in diezelfde aanslag wordt geacht te zijn begrepen, leidt de voorziening slechts tot uitstel van heffing, bij daadwerkelijke ontneming tot afstel. Aldus voldoet de vorming van een voorziening volledig aan alle doelstellingen van het huidige be-

leid en de doelstelling van de wetgever. Daarbij spreekt voor zich dat de voorziening niet kan zien op te ontnemen inkomen dat niet meer kan worden belast. Totdat er duidelijkheid is over de ontneming, sterker nog over de betaling daarvan, heeft het besmette voordeel geen invloed op de hoogte van het belastbaar inkomen. Gevolg daarvan is dat geschillen daarover voorlopig niet aan de rechter kunnen worden voorgelegd, omdat er geen fiscaal te respecteren belang aan de orde is. Wordt daadwerkelijk ontnomen, dan gaat deze ten laste van de voorziening en loopt het hele geschil neutraal door de aanslagen heen. Ingrijpen vanuit de Belastingdienst kan volledig achterwege blijven, zeker indien de conclusie van Niessen wordt gevolgd dat er alsdan ook geen correctie ter zake de criminele kosten kan volgen.²² Wordt er niet ontnomen (of wordt daarop niet betaald), dan valt de voorziening vrij en kan in één jaar fiscaal de hele discussie voor de rechter worden gevoerd over (de wijze van) het in de heffing betrekken van voordelen van criminele herkomst. Dat betekent dus geen dubbele inzet van autoriteiten, geen dubbele en achteraf wellicht minder zinvolle procedures, geen samenloop, nauwelijks tot geen benodigde afstemming, noch beleid. Het is eenvoudig, praktisch en passend binnen het stelsel van fiscale neutraliteit. Aan de roep om criminaliteit niet te laten lonen wordt tevens volledig recht gedaan. Mede, althans zo lijkt het, door de wijze waarop de beleidsmaker de samenloop heeft verwoord, staat de Hoge Raad het vormen van een voorziening echter niet toe. De beleidsmaker kan er natuurlijk voor zorgen dat deze meest simpele en wenselijke oplossing wel (weer) tot de mogelijkheden behoort.

Als alternatief voor het vormen van een voorziening kan worden gekozen voor het maken van afspraken met de (vermeend) belastingschuldige. Er kan bij dreigend termijnverloop een afspraak worden gemaakt over instemming met het opleggen van een aanslag na verloop van de wettelijke aanslag- of navorderingstermijn. Alsdan kan in overeenstemming met huidig beleid met de aanslagregeling de ontnemingsprocedure worden afgewacht. Bij een lopend bezwaar zou er afstemming plaats kunnen hebben over verlenging van de termijn tot het doen van uitspraak, onder de toezegging dat betaling van de ontneming alsnog in mindering komt op het belaste inkomen. Tot slot kan worden voorzien in het buiten invordering laten van aanslagen voor zover die zien op heffing over ontnomen voordelen.

Veel achteraf bezien onnodige procedures kunnen worden voorkomen met nieuw beleid ter zake van samenloop. Deugdelijk beleid dat niet alleen goede uitgangspunten formuleert, maar deze ook daadwerkelijk bewerkstelligt.

Het beleid ter zake de heffing over wederrechtelijk verkregen voordeel
bij (dreigende) ontneming: het meten met twee maten

- 1 Auteur is als fiscaal advocaat verbonden aan Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.
- 2 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 019, nr. 6, p. 6 (afschaffing aftrekbaarheid geldboeten), zie ook P.J. Wattel, *De belastingheffing van het wederrechtelijke*, Kluwer, Deventer 1992.
- 3 Met de invoering van art. 3.14, lid 1 en 4, Wet IB 2001 beoogde de wetgever geen inhoudelijke wijziging ten opzichte van de voorheen geldende bepaling van art. 8a Wet IB 1964 (Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 103). Voor de interpretatie van het huidige aftrekverbod is de wetsgeschiedenis van laatstgenoemd artikel dus nog steeds van belang.
- 4 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 019, nr. 3, p. 1: 'Ik acht het evenwel van een algemeen maatschappelijk belang om criminele activiteiten tot het uiterste te bestrijden. In het spanningsveld tussen twee verschillende rechtsgebieden en de daar geldende beginselen van recht – enerzijds het fiscale recht met als belangrijkste beginsel de fiscale neutraliteit en anderzijds het strafrecht met als doel het handhaven van onze rechtsorde – zal dan soms het fiscale element moeten wijken.'
- 5 Sinds 2004 het vierde lid, in de gedurende de jaren 2001 tot en met 2003 geldende wettekst het derde lid.
- 6 Kamerstukken II, 1989-1990, 21 504, nr. 3, p. 8 en 55 (ontnemingsmaatregel), zie ook Kamerstukken II, 1996-1997, 25 019, nr. 3, p. 7.
- 7 Kamerstukken II, 1989-1990, 21 504, nr. 3, p. 79 en 81, alsmede HR 17 februari 1998, NJ 1998, 499.
- 8 HR 23 september 2011, nr. 11/00473, LJN: BT2299, met aantekeningen in: VN 2011/4710 (de redactie), BNB 2011/88 (Zwemmer) en NTFR 2011/2246 (Ligthart).
- 9 B.J.G.L. Jaeger, 'Het vormen van een voorziening bij wederrechtelijk verkregen voordeel en ontneming', zal binnenkort in het WFR worden geplaatst.
- 10 Meest recent A.A. Feenstra en V. Ruijs, 'Elk voordeel heeft zijn nadeel', *Tijdschrift voor Sanctierecht en Compliance*, in nr. 5 van september 2012, p. 207 e.v. voorts onder meer B.M. van der Sar, 'Aftrekbeperking criminele kosten na ontnemingsvorderingen – een dubbele straf!', *WFR* 2011/1538, A.M.A. de Beer, 'Strookt de fiscale behandeling van "criminele kosten" met de beginselen van het strafrecht?', *TFB* 2006/4, R.E.C.M. Niessen, 'Fiscaaljuridische en Bedrijfs-economische analyse', in: M. Faure en I.A. de Roos (red.), *De berekening van het wederrechtelijk verkregen voordeel uit milieudelicten*, Sdu Uitgevers, Den Haag 1998, p. 235-247, R. Persoon, 'Geplukt en aangeslagen!', *DD* 1997, p. 1022-1042 en H.Ph. Ruys, 'Het fiscale regime voor criminelen', *WFR* 1997/1422.
- 11 Aanwijzing ontneming van het College van procureurs-generaal van 16 februari 2009 (2009A003), *Stcr* 2009, 40.
- 12 Par. 3.1.
- 13 De in het citaat opgenomen eindnoot 9 verwijst naar het besluit van het Ministerie van Financiën van 28 juni 1999, AFZ nr. 99/1489U. 'Voorschrift inzake de samenwerking van de Belastingdienst met de politie en andere opsporingsinstanties', eindnoot 10 verwijst naar de in dit artikel in voetnoot 6 aangehaalde Kamerstukken.
- 14 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 31 oktober 2001, nr. DGB 2001/602, VN 2001/60.1.2.
- 15 Zie voor kritiek op dit uitgangspunt I.R.J. Thijssen, 'Belastingheffing met betrekking tot de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen', *TFB* 2008/06.
- 16 Rb. Haarlem 27 mei 2008, nr. AWB 07/725, LJN: BJ7150, overweging 4.5.
- 17 Rb. Haarlem 4 februari 2009, nr. AWB 08/3627, overweging 4.2. Niet gepubliceerd, maar (deels) te kennen uit het appel bij Hof Amsterdam 12 mei 2011, nr. 09/00210, LJN: BR4720.
- 18 Hof Amsterdam, t.a.p., overweging 4.1.2.3.
- 19 Hof Amsterdam, t.a.p., overweging 4.1.3.3.
- 20 Hof Amsterdam 12 mei 2011, nr. 08/00761, LJN: BR4724, overweging 4.3.4.
- 21 Conclusie A-G IJzerman 15 juni 2012, nr. 11/02685, LJN: BX0942, par. 5.5 t/m 5.7. De cassatie in dezen is van een kantoorgenoot.
- 22 Conclusie A-G Niessen 15 mei 2012, nr. 11/03757, LJN: BW7156.