

# HET VORMEN VAN EEN VOORZIENING BIJ WEDERRECHTELIJK VERKREGEN VOORDEEL EN ONTNEMING. HET METEN MET TWEE MATEN

MR. B.J.G.L. JAEGER<sup>1</sup>

## 1 Inleiding

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".<sup>2</sup> Het beginsel van fiscale neutraliteit. Art. 3.14 lid 1 onderdeel d Wet IB 2001<sup>3</sup> maakt bewust<sup>4</sup> 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 lid<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup> 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.<sup>7</sup> Op 23 september 2011 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het vormen van een voorziening voor een ontnemingsvordering niet mogelijk is.<sup>8</sup> In het Tijdschrift Formeel Belastingrecht analyseerde ik de vraag of het beleid dat ziet op de samenloop tussen ontneming en belastingheffing er daadwerkelijk zorg voor draagt dat niet wordt geheven bij ontneming, dan wel deze heffing ongedaan wordt gemaakt.<sup>9</sup> De conclusie dat het beleid niet aan de doelstelling van ongedaanmaking voldoet, maakt de consequentie van het niet mogen vormen van een voorziening des te nijpender. Dit artikel behandelt de aanvaardbaarheid van het verbod tot het vormen van een voorziening.

## 2 Art. 3.14 Wet IB 2001

De tekst van art. 3.14 lid 1 aanhef en onderdeel d, en

- 1 *Auteur is als fiscaal advocaat verbonden aan Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.*
- 2 *Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 6, p. 6 (afschaffing aftrekbaarheid geldboeten); zie ook Wattel, De belastingheffing van het wederrechtelijke, Kluwer 1992.*
- 3 *Met de invoering van art. 3.14 lid 1 en lid 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 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 103). Voor de interpretatie van het huidige aftrekverbod is de wetgeschiedenis van laatstgenoemd artikel dus nog steeds van belang.*
- 4 *Kamerstukken II 1996/97, 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 lid 4, in de gedurende de jaren 2001 tot en met 2003 geldende wettekst lid 3.*

- 6 *Kamerstukken II 1989/90, 21 504, nr. 3, p. 8 en p. 55 (ontnemingsmaatregel); zie ook Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, p. 7.*
- 7 *Kamerstukken II 1989/90, 21 504, nr. 3, p. 79 en p. 81, alsmede HR 17 februari 1998, NJ 1998, 499.*
- 8 *HR 23 september 2011, nr. 11/00473, LJN BT2299, V-N 2011/47.10, m.nt. Redactie, BNB 2011/88, m.nt. Zwemmer, NTFR 2011/2246, m.nt. Ligthart.*
- 9 *Jaeger, 'Het beleid ter zake de heffing over wederrechtelijk verkregen voordeel bij (dreigende) ontneming', TFB 2013/1, p. 23.*

art. 3.14 lid 4 Wet IB 2001 luidt sinds 2004<sup>10</sup> als volgt: "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; (...)

4. 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 ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen en

b. vergoeding van door het misdrijf veroorzaakte schade."

In de wetgeschiedenis van dit artikel is weinig te vinden over de ontneming. Deze behandelt de uitsluiting van aftrek, waarmee de pitbull en het pistool worden bedoeld, niet de ontneming. Duiding van de bepaling, voor zover die vragen oproept over de ontneming, moet om die reden plaatshebben aan de hand van sporadisch voorkomende zinsdelen, dan wel de algemene systematiek van het fiscale stelsel. Hoofregel is en blijft de fiscale neutraliteit. Art. 3.14 is een uitzondering op het beginsel van de totaalwinst (art. 3.8 Wet IB 2001). Die uitzondering komt pas in aanmerking als er sprake is van een onherroepelijke veroordeling. De meest voor de hand liggende lezing van het wetsartikel, en verklaring voor het feit dat er nagenoeg geen woord vuil wordt gemaakt aan de ontneming, is dat de ontneming niet onder de uitzondering, de uitsluiting van aftrek, valt. Kennelijk leidt het gebruik van het woord *voldoening*, tot de vraag of de uitzondering op de uitzondering een verdergaand afwijkende regel introduceert. Ik meen dat wordt teruggevallen op het beginsel van de totaalwinst.

Over het terugnemen van de uitsluiting zegt de parlementaire geschiedenis het volgende: "Onderdeel a van dit lid ziet op de kosten en lasten ter zake van de ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel – dit is het bedrag dat is betaald of de waarde van de in beslag genomen voorwerpen – op basis van de zogenoemde 'Pluk-ze'-wetgeving. De terugneming van de uitsluiting van aftrek is mede gestoeld op de gedachte dat waar het wederrechtelijk verkregen voordeel ingevolge de 'Pluk-ze'-wetgeving wordt ontnomen, er geen reden meer is om

ter zake van dit ontnomen voordeel met fiscale middelen op te treden."<sup>11</sup> Niet alleen wordt hier door de wetgever gesproken in onvoltooid toekomstige tijd, met "terugneming van de uitsluiting" wordt teruggevallen op de hoofregel. Er is niet beoogd een verder afwijkende regel te formuleren. Met de ontneming is immers geen leedtoevoeging beoogd, slechts het terugdraaien van het voordeel. "Ook daarom achten wij het wenselijk de ontneming van wederrechtelijk verkregen, aan de belastingheffing onderworpen, voordeel aftrekbaar te laten blijven en op dit uitgangspunt – door het stellen van extra voorwaarden – geen uitzondering te maken."<sup>12</sup> Bevestiging is hiervoor te vinden in het antwoord van de staatssecretaris op in 2011 aan hem gestelde Kamervragen:<sup>13</sup> "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. In beide gevallen zijn de gebruikelijke regels voor winstbepaling van toepassing."

### .....

## ***"De ontnemingsvordering moet leiden tot verlaging van de belastinggrondslag"***

### .....

Totdat de strafrechter onherroepelijk heeft geoordeeld, hoort de uitsluiting van aftrek van criminele kosten niet aan de orde te komen. Tot die tijd geldt (dus) fiscale neutraliteit. Hiermee wordt voorkomen, aldus de wetgever, dat de inspecteur zelfstandig beoordeelt of al dan niet sprake is van een misdrijf.<sup>14</sup> Nadrukkelijk is overwogen om bij de uitsluiting van aftrek aan te sluiten bij de gedraging, zodat aftrek al zou kunnen worden geweigerd voordat er sprake is van strafrechtelijk ingrijpen, maar daar is niet voor gekozen.<sup>15</sup> Ook al realiseert de wetgever zich dat een veroordeling veelal enkele jaren op zich zal laten wachten. Nog sterker: zelfs nadat sprake is van een onherroepelijke veroordeling, mag daarmee pas rekening worden gehouden in het jaar van onherroepelijke veroordeling, niet in enig eerder jaar.<sup>16</sup> De wetgever is het dan ook met de Raad van State oneens dat met de uitsluiting

<sup>11</sup> Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, p. 7.

<sup>12</sup> Kamerstukken II 1988/89, 20 857, nr. 6, p. 7/8.

<sup>13</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 10 februari 2011, nr. DGB2011/528U, V-N 2011/10.11.

<sup>14</sup> Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, p. 2 en p. 6.

<sup>15</sup> Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, p. 3.

<sup>16</sup> Anders Hof Amsterdam 24 september 2009, nr. 07/00811 t/m 00813, LJV BK0813.

<sup>10</sup> In de voor de jaren 2001 tot en met 2003 geldende wetteksten waren de leden 4 tot en met 6 genummerd als 3 tot en met 5. De inhoud van de geciteerde gedeelten is ongewijzigd gebleven.

van aftrek het stelsel wordt doorbroken dat belastingheffing geschiedt op basis van alle relevante feiten en omstandigheden die in het kalenderjaar spelen. Pas in het jaar van de veroordeling kunnen in aftrek gebrachte kosten en lasten worden bijgeteld.<sup>17</sup> Nog duidelijker wordt dit aangegeven in de beantwoording van de vraag waarom niet al vanaf strafvervolgning rekening gehouden wordt met de uitsluiting van aftrek:<sup>18</sup>

“Ik kan deze leden antwoorden dat de fiscale regelgeving onder meer wordt gekenmerkt door het beginsel van neutraliteit. Dat betekent dat voor de heffing van belastingen niet wordt gekeken naar de maatschappelijke aanvaardbaarheid van een bron van inkomen en van de daarmee samenhangende aftrekbare kosten.

De leden van de PvdA-fractie vragen waarom de inspecteur niet de mogelijkheid wordt geboden om vanaf de aanvang van een strafvervolgning een voorlopige aanslag vast te stellen over het jaar waarin de kosten die verband zouden kunnen houden met de criminele activiteiten waarop de vervolging betrekking heeft ten laste van de winst zijn gebracht. Mijn antwoord hierop is, dat dit samenhangt met het uitgangspunt voor het wetsvoorstel dat de inspecteur niet zelfstandig moet beoordelen of al dan niet sprake is van een misdrijf, omdat hij anders op de stoel van de strafrechter zou gaan zitten.”

Duidelijk is dat het wetsartikel beoogt een – kennelijk – maatschappelijk onaanvaardbare aftrek te corrigeren na daadwerkelijke veroordeling. Duidelijk is voorts dat de fiscale rechter zich niet moet bezighouden met de vraag of bepaald gedrag crimineel is en welke gevolgen daar fiscaal aan worden verbonden. Tot slot is duidelijk dat is beoogd om zonder veroordeling criminele voordelen op dezelfde wijze te belasten als reguliere voordelen en bij ontneming te zorgen dat enige belastingheffing *financieel ongedaan wordt gemaakt*. Niessen verwoordt het zo:<sup>19</sup>

“Uit de in onderdeel 6.6. vermelde bronnen volgt veel eerder dat artikel 3.14, lid 1, onderdeel d, en lid 5 Wet IB 2001 slechts van toepassing zijn voor zover het wederrechtelijk voordeel niet wordt ontnomen. Ingeval het wederrechtelijk voordeel wordt ontnomen, worden zowel de criminele voordelen als de daarop betrekking hebbende kosten uit het vermogen en dus uit de resultatenrekening van de belanghebbende geëlimineerd. Zowel de voordelen als de lasten maken geen deel meer uit van de resultaten die bij de fiscale winstbepaling een rol spelen. De desbetreffende kosten kunnen daarom noch worden bijgeteld noch worden afgetrokken.”

17 Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. B, p. 2 en nr. 3, p. 8.

18 Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 6, p. 6/7.

19 Concl. A-G Niessen 15 mei 2012, nr. 11/03757, LJV BW7156, par. 6.11.

### 3 Het treffen van een voorziening

Voordelen zijn onderworpen aan belastingheffing. Nadelen, samenhangende met die bron, komen in aanmerking voor het verminderen van de belastingdruk. Enkele inbreuken daarop daargelaten is het streven (uiteindelijk) te heffen over per saldo genoten voordeel. Voor het grootste deel is dit vormgegeven door de invulling van goedkoopmansgebruik. Het vormen van een voorziening is een gebruikelijke manier om te bewerkstelligen dat heffing overeenstemt met per saldo te genieten voordeel. Door het vormen van een voorziening worden uitgaven toegerekend aan het jaar waarin ze worden veroorzaakt. Volgens het zogenoemde baksteenarrest mag bij de bepaling van de winst voor een zeker jaar een voorziening worden gevormd voor toekomstige uitgaven die hun oorsprong vinden in feiten of omstandigheden die zich voorafgaande aan balansdatum hebben voorgedaan, mits er een redelijke mate van zekerheid is dat die uitgaven zullen worden gedaan en aan dat jaar kunnen worden toegerekend.<sup>20</sup> Het kostenveroorzakende feit moet voor balansdatum hebben plaatsgevonden.

Niet ter discussie staat dat de ontnemingsvordering moet leiden tot verlaging van de belastinggrondslag indien (en voor zover) de ontnomen voordelen in de heffing betrokken zijn. De in de jurisprudentie terugkerende vraag is in welk jaar die vermindering van de grondslag plaats moet hebben. Toepassing van de voorwaarden van het Baksteen-arrest op de ontnemingsvordering levert het navolgende op. De ontnemingsvordering is een toekomstige uitgave die zijn oorsprong vindt in (de ontdekking van) het crimineel gedrag, welk gedrag de bron is van de winst. Het crimineel gedrag vindt plaats voor balansdatum en kan worden toegerekend aan dezelfde periode als waarover de inkomsten uit dat gedrag worden belast. Indien de aanwijzing wordt opgevolgd waarin staat voorgeschreven dat de officier van justitie aan de Belastingdienst laat weten hoe hoog het

20 HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, LJV AA2555, BNB

1998/409, r.o. 3.6: “Gelet op het hiervóór in 3.5 vermelde bezwaar, is de Hoge Raad tot de conclusie gekomen dat het voor de passivering gestelde vereiste van een op de balansdatum bestaande rechtsverhouding, welk civielrechtelijk vereiste ook niet past in het op de bedrijfseconomie gegronde begrip goed koopmansgebruik en voorts in de literatuur is omstreden, niet moet worden gehandhaafd, doch moet worden toegestaan dat bij de bepaling van de winst voor een zeker jaar ter zake van toekomstige uitgaven een passiefpost wordt gevormd, indien die uitgaven hun oorsprong vinden in feiten of omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan en ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend, en ter zake waarvan een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoen.”

voordeel wordt geschat over een bepaalde periode, met daarbij een onderverdeling per jaar, dan kan de voorziening daar in beginsel op worden afgestemd.

De redelijke mate van zekerheid valt in twee aspecten uiteen. Enerzijds de vraag of een eventuele ontneming ook daadwerkelijk zal worden voldaan, anderzijds de vraag op welk moment redelijkerwijze zekerheid ontstaat over het volgen van een ontnemingsmaatregel. Een discussie over de beperking van een voorziening op grond van de verwachting dat een ontnemingsmaatregel niet (volledig) zal worden betaald, lijkt mij dogmatisch goed verdedigbaar, maar zinloos. Indien Justitie geen verhaalsmogelijkheden heeft, voegt het alsnog heffen van belasting, die ook oninbaar is, weinig toe.

### **“Het oorsprongvereiste zou bij criminaliteit geen probleem moeten zijn”**

In een vraag- en antwoordbesluit heeft de Staatssecretaris van Financiën in een aantal concrete praktijksituaties aangegeven of een voorziening kan worden gevormd.<sup>21</sup> In het veertiende (en laatste) voorbeeld wordt de casus geschetst van een boekenonderzoek. Het onderzoek leidt tot naheffingsaanslagen loonbelasting en grondwaterbelasting met boeten over meerdere voorgaande jaren. De staatssecretaris geeft in zijn antwoord aan dat de grondwateronttrekking en het niet naleven van de wettelijke bepalingen uit de Wet LB 1964 het kostenveroorzakende feit is. De belastingschuld ontstaat jaarlijks en hoort thuis in het jaar waarop die betrekking heeft; de aanslagregeling is slechts de formalisering van de schuld. Ondanks eventuele bestrijding van de op te leggen aanslagen ontstaat een redelijke mate van zekerheid over de belastingschuld op het moment dat de aanslagen worden opgelegd. Met de belastingschuld is in de jaren waaraan deze moet worden toegerekend geen rekening gehouden. Op grond van de foutenleer moet, aldus nog steeds het antwoord van de staatssecretaris, *door middel van (verbeterende) inhaal* rekening worden gehouden met de belastingschuld in het jaar waaraan deze kan worden toegerekend, voor zover die aanslag nog niet onherroepelijk is

<sup>21</sup> Besluit Staatssecretaris van Financiën van 11 november 2004, nr. CPP2004/814M, V-N 2005/6.9, BNB 2005/48. Dit besluit is overigens inmiddels komen te vervallen met het Besluit van 6 augustus 2010, nr. DGB2010/3706M, 12 741, V-N 2010/38.13. In dit nieuwe besluit komt (de strekking van) vraag 14 niet meer terug.

geregeld. Voor de boete kan geen voorziening worden gevormd omdat die ingevolge art. 3.14 Wet IB 2001 niet aftrekbaar is. De Hoge Raad onderschrijft het standpunt dat bij de bepaling van de omvang van een voor de loonbelasting te vormen voorziening rekening moet worden gehouden met alle feiten en omstandigheden die een licht werpen op die materieel verschuldigde loonbelasting, ook indien deze feiten en omstandigheden na het opmaken van de fiscale balans over het onderhavige jaar maar vóór het definitief vaststaan van de aanslag vennootschapsbelasting over dat jaar bekend worden.<sup>22</sup> Dit laatste betekent overigens ook dat een initieel gevormde te hoge voorziening moet worden beperkt, indien voor het onherroepelijk worden van de aanslag blijkt dat de aanslag (of de ontneming) verminderd moet worden.

Het oorsprongvereiste zou bij criminaliteit geen probleem moeten zijn.<sup>23</sup> *De niet-naleving of overtreding van de norm scheidt de rechtsverhouding.*<sup>24</sup> Ook Goes trekt de conclusie dat uit strafbare feiten voortvloeiende kosten kunnen worden voorzien, voor zover de aftrek in (thans) art. 3.14 Wet IB 2001 niet is uitgesloten.<sup>25</sup>

De parlementaire geschiedenis voedt de gedachte dat een ontnemingsvordering (op normale wijze) kan worden voorzien. In de fiscale paragraaf van de memorie van toelichting op de ontnemingswetgeving wordt ervan uitgegaan dat een ontneming later plaatsvindt dan het jaar waarin het voordeel is genoten:

“Eenvoudshalve zij er van uitgegaan dat het wederrechtelijk verkregen voordeel behoort tot de winst uit onderneming in fiscale zin. De ontnemingsmaatregel houdt dan een verliespost in. Die verliespost zal verhoudingsgewijs omvangrijk kunnen zijn in vergelijking tot het gemiddelde inkomen van de betrokkene over de afgelopen jaren, indien het verkrijgen van het wederrechtelijke voordeel in kwestie de primaire inkomensbron vormde en overige voor de belastingheffing relevante elementen van gering belang waren. Met die verliespost mag rekening worden gehouden in het jaar waarin zich een gerede kans op het opleggen van de ontnemingsmaatregel aftekent.”<sup>26</sup>

Nagenoeg zonder uitzondering zal ten tijde van het opleggen van een aanslag waarin wederrechtelijk verkre-

<sup>22</sup> HR 11 april 2008, nr. 44 089, LJN BC9189, BNB 2008/168, r.o. 3.2, en Hof Amsterdam 27 november 1985, nr. 2840/83, BNB 1987/82, V-N 1987/645 (de laatste nog zonder de mitigerende werking van later bekend wordende feiten).

<sup>23</sup> HR 19 november 1952, BNB 1953/6.

<sup>24</sup> Goes, *De fiscaal aftrekbare passiva* (FM nr. 93), Deventer: Kluwer, p. 237.

<sup>25</sup> Goes, t.a.p., p. 238, nog onder oud recht, oftewel onder verwijzing naar de uitsluiting van art. 8a lid 1 onderdeel c Wet IB 1964.

<sup>26</sup> Kamerstukken II 1989/90, 21 504, nr. 3, p. 80.

gen voordelen zijn betrokken, of dit nu bij definitieve of bij navorderingsaanslag gebeurt, duidelijk zijn of er ook justitieel wordt opgetreden. De werkwijze van het Openbaar Ministerie bij ontneming is redelijk uitvoerig uiteengezet in de Aanwijzing ontneming (hierna: de Aanwijzing).<sup>27</sup> 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.<sup>28</sup> Bij financieel gewin is ontneming (inmiddels) eerder regel dan uitzondering. Zowel de Aanwijzing als het fiscaal beleid<sup>29</sup> zetten minst genomen aan tot afstemming. De Belastingdienst moet dus bij het opleggen van een aanslag waarin (vermeend) wederrechtelijk verkregen voordeel is begrepen, duidelijk kunnen maken waarom een ontneming niet valt te vrezzen. Zo niet, dan is de kans op een ontneming groot genoeg om aan het zekerheidsvereiste te voldoen. Zekerheid op balansdatum is niet doorslaggevend. Op grond van reguliere normen kan voor een dreigende ontneming de voorziening op basis van het matchingsbeginsel worden gevormd in het nog niet onherroepelijk geworden jaar, dan wel bij de bestrijding van de nog niet vaststaande navorderingsaanslag.

#### 4 De voorziening in de jurisprudentie

Uit een behoorlijk aantal uitspraken volgt dat het vormen van een voorziening is toegestaan.<sup>30</sup> Het zekerheids criterium leidt echter vaak tot afwijzing in de jaren voorafgaande aan een duidelijk afgetekende ontnemingsvordering. Hof Amsterdam gaat op 12 mei 2011, naast veel overwegingen over de strekking van het geldende beleid, uitvoerig in op de vorming van een voorziening.<sup>31</sup> Er is sprake van een onherroepelijke veroordeling. Het hof maakt het volgende onderscheid ten aanzien van het tijdstip van in aanmerking nemen van de ontneming:<sup>32</sup>

Uit de wetsgeschiedenis van deze bepaling volgt eveneens dat op grond van het vierde lid eerst een aftrekpost ontstaat in het jaar van daadwerkelijke voldoening of betaling, zij het dat onder omstandigheden – indien de we-

derrechtelijk genoten voordelen kwalificeren als winst uit onderneming (of resultaat uit overige werkzaamheden) – volgens de gebruikelijke regels van goed koopmansgebruik een voorziening kan worden gevormd.”

In het arrest van de Hoge Raad van 23 september 2011 wordt de discussie over de vereisten voor het vormen van een voorziening, de Baksteen-vereisten, afgedaan met het oordeel dat de totstandkomingsgeschiedenis van de wettelijke bepaling over de beperking van de aftrek van criminele kosten niet verenigbaar is met het vormen van een voorziening:<sup>33</sup>

“Het bepaalde in artikel 8a, lid 4, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 houdt in dat – voor zover hier van belang – de niet-afrekbaarheid van kosten en lasten ingevolge het bepaalde in het eerste lid, letters d en e, van dat artikel wordt teruggedronen indien het gaat om de voldoening van een geldbedrag ter gehele of gedeeltelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen, waarmee – mede gelet op de totstandkomingsgeschiedenis van deze bepaling – tot uitdrukking is gebracht dat een dergelijk bedrag niet eerder ten laste van de winst kan worden gebracht dan op het tijdstip waarop dit het vermogen van de belastingplichtige heeft verlaten. Het in een eerder jaar dan het jaar waarin het bedrag wordt voldaan vormen van een voorziening ter zake van die voldoening is hiermee niet verenigbaar.”

.....

**“Kennelijk wordt het  
toestaan van een  
voorziening als onredelijk  
ervaren”**

.....

De rechtbank wees de voorziening nog af vanwege het ontbreken van een redelijke mate van zekerheid ultimo 1998, omdat de aanhouding in maart 1999 plaats had en de voorziening pas in 2000 op de zitting werd aangekondigd.<sup>34</sup> Het hof sloot zich bij deze redengeving van de rechtbank aan en voegde daar nog aan toe dat de verplichting bovendien nog werd bestreden.<sup>35</sup> Kennelijk wordt het toestaan van een voorziening als onredelijk ervaren, wat voeding geeft aan de gedachte dat toepassing van fiscale neutraliteit bij geboefte voor velen niet goed voelt. Zwemmer meent dat een inbreuk op het matchingbeginsel gerechtvaardigd is

<sup>27</sup> Aanwijzing ontneming van het College van procureurs-generaal van 16 februari 2009 (2009A003), *Stert.* 2009, 40.

<sup>28</sup> Par. 3.1.

<sup>29</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 31 oktober 2001, nr. DGB 2001/602, V-N 2001/60.1.2.

<sup>30</sup> Onder meer Hof 's-Hertogenbosch 19 september 2008, nr. 04/01682, LJV BG4130; Rb. Breda 24 februari 2010, nr. 08/3534, LJV BL7085.

<sup>31</sup> Hof Amsterdam 12 mei 2011, nr. 09/00210, LJV BR4720. Ook nr. 08/00761, LJV BR4724, maar deze laat ik buiten beschouwing omdat deze ziet op oud IB en er geen sprake is van een onderneming.

<sup>32</sup> T.a.p. overweging 4.1.1.1.

<sup>33</sup> T.a.p. overweging 3.2.2.

<sup>34</sup> Rb. Breda 3 februari 2010, nr. 09/582, LJV BV0981.

<sup>35</sup> Hof 's-Hertogenbosch 23 december 2010, nr. 10/00106, LJV BQ0439.

omdat de hoofdregel zou zijn dat kosten en lasten niet aftrekbaar zijn.<sup>36</sup> IJzerman sluit zich bij deze stellingname aan.<sup>37</sup> De Redactie Vakstudie Nieuws meent dat de inbreuk op goedkoopmansgebruik terecht is aangebracht en geteet op de *branche* goed verdedigbaar is.<sup>38</sup>

Hof 's-Hertogenbosch omarmt het arrest van de Hoge Raad.<sup>39</sup> In deze uitspraak staat vermeld dat de strafzaak en de ontneming nog niet onherroepelijk zijn. De vraag of op dat moment wel kan worden toegekomen aan enige totstandkomingsgeschiedenis van een artikel dat, blijkens de in de volgende paragraaf beschreven tekst en die zelfde totstandkomingsgeschiedenis, pas geldt bij onherroepelijkheid, is niet uitdrukkelijk aan de orde gesteld. Het tegen deze uitspraak gericht beroep in cassatie is afgedaan met art. 81 RO.

## 5 Is samenloop een probleem?

Gelet op het feit dat de ontvanger op grond van zijn beleid uitstel van betaling verleent indien in een aanslag inkomen is begrepen dat mogelijk wordt ontnomen, rijst de vraag of het niet kunnen vormen van een voorziening een groot probleem is.

Met criminaliteit wordt soms buitensporig veel verdiend. Met de inzet van justitiële middelen is mede beoogd de criminele handelingen waarmee die winsten worden behaald te beëindigen en recidive te voorkomen. Ervan uitgaande dat deze doelstelling soms slaagt, is het gevolg van justitieel optreden dat het inkomen fors daalt. Zeker in de wat grotere zaken ligt er al snel (ruim) vijf jaar tussen het onherroepelijk worden van een veroordeling en het genietingsjaar van de criminele inkomsten, zelfs als geen appel wordt ingesteld. Voor de verdachte zijn er buitengewoon weinig mogelijkheden om deze tijdspanne te verkorten. Zonder toepassing van een voorzieningensysteem vindt heffing over een hoog inkomen dus plaats in jaar 1, terwijl de ontneming op zijn vroegst tot verlies leidt in jaar 5. Tenzij de veroordeelde er in weet te slagen zijn inkomen in stand te houden, zit de veroordeelde in jaar 5 met een buitensporig hoog verlies dat niet kan worden teruggewenteld naar het jaar van de buitensporige inkomsten. De combinatie van een te traag justitieel proces, dan wel een te korte termijn van terugwenteling van verliezen, met een *verbod* op het vormen van een

voorziening voor de ontneming, zorgt ervoor dat de doelstelling van het elimineren van belastingheffing niet slaagt. De veroordeelde zit aan het eind van de rit met een te betalen belastingaanslag van maximaal 52% van het voordeel, een ontneming van 100% van het voordeel en eventueel nog een aanslag ter correctie van afgetrokken kosten. Daar krijgt hij ter compensatie een in de toekomst verrekenbaar verlies voor terug.

De redelijkheid van wetstoepassing biedt aldus Hof Amsterdam geen soelaas voor dit probleem.<sup>40</sup>

"In de memorie van toelichting bij het desbetreffende wetsvoorstel is uitvoerig stilgestaan bij de fiscale gevolgen van de oplegging van een ontnemingsmaatregel en de consequenties van de omstandigheid dat deze maatregel veelal in een later jaar wordt opgelegd dan het jaar of de jaren waarin het voordeel is genoten. Uit deze toelichting blijkt dat de wetgever onder ogen heeft gezien dat – bijvoorbeeld door tariefverschillen in de relevante jaren of beperkingen in de mogelijkheid tot verliesverrekening – de uiteindelijke restituties niet behoeven overeen te stemmen met de bedragen die in eerdere jaren aan belastbaar inkomen in aanmerking zijn genomen. (...) Het Hof verwerpt daarom tevens het argument van belanghebbende dat een redelijke wetstoepassing meebrengt dat de door hem uit de hennepkwekerij genoten voordelen niet in de belasting- en premieheffing mogen worden betrokken voor zover verliesverrekening voor hem in latere jaren niet mogelijk is (vanwege de beperkte termijn van achterwaartse verliesverrekening en zijn aanzienlijk lagere belastbare inkomen in latere jaren)." IJzerman sluit zich aan bij de gedachte dat dit probleem, alhoewel pijnlijk, kennelijk is aanvaard in de wetsgeschiedenis.<sup>41</sup>

Het desbetreffende, en ook door Hof Amsterdam volledig aangehaalde, deel uit de wetsgeschiedenis luidt als volgt:<sup>42</sup> "Hiervoor is aangegeven dat indien de ontnemingsmaatregel het gehele – bruto – wederrechtelijk verkregen inkomen betreft, in principe ook de belastingheffing over dat inkomen, door middel van verliesverrekening, kan worden verevend. In de praktijk staat te bezien of dat effect steeds zal worden bereikt; ook andere elementen zijn van belang voor de fiscale inkomensbepaling. Zo zullen, gelet op belastingvrije voeten, de progressie in het tarief en verschillende tarieven in verschillende jaren, de over die jaren ten gevolge van de ontnemingsmaatregel te realiseren restituties niet behoeven overeen te stemmen met de nagevorderde belastingbedragen. Dit is evenwel niet aan de ontnemingsmaatregel toe te schrijven, doch een algemeen gevolg van sterk fluctuerende fiscale inkomens (van positief tot negatief)." Bij de genoemde elementen die van belang zijn bij de be-

<sup>36</sup> HR 23 september 2001, BNB 2011/88, m.nt. Zwemmer.

<sup>37</sup> Concl. A-G IJzerman 15 juni 2012, nr. 11/02685, LJN BX0942, par. 5.6. Cassatie in dezen is ingesteld door een kantoorgenoot.

<sup>38</sup> Redactie Vakstudie Nieuws in haar aantekening bij HR 23 september 2011, V-N 2011/47.10.

<sup>39</sup> Hof 's-Hertogenbosch 23 februari 2012, nr. 11/00465, LJN BV9125.

<sup>40</sup> T.a.p. r.o. 4.1.1.3.

<sup>41</sup> T.a.p. par. 5.4.

<sup>42</sup> Kamerstukken II 1989/90, 21 504, nr. 3, p. 80/81.

oordeling of ook daadwerkelijk bereikt wordt dat de heffing volledig ongedaan wordt gemaakt, staat echter niet de beperkte termijn van terugwenteling genoemd. Een progressief tarief, tariefswijzigingen en heffingskortingen zorgen er voor dat er ook verschillen ontstaan indien de terugwenteling lang genoeg is. Die verschillen kunnen terecht worden afgedaan als een gevolg van het systeem. Of de wetgever ook daadwerkelijk bij het veel grotere verschil van het niet kunnen verrekenen van verliezen heeft stilgestaan is uit de passage niet op te maken.

## 6 Europese context

De aantasting van eigendom is toegestaan als er een wettelijke basis is, de aantasting een redelijk doel dient en bovendien een proportioneel middel is ter bereiking van dat doel.

Indien het niet mogen vormen van een voorziening een voorzienbaar gevolg is van de totstandkomingsgeschiedenis van art. 3.14 Wet IB 2001, moet bij de vraag of er sprake is van een ongerechtvaardigde inbreuk op het eigendomsrecht naar de regeling als geheel worden gekeken. Volgens de wetgever gaat het er bij deze inbreuk "om dat het maatschappelijk ongewenst wordt geacht dat de kosten ter zake van criminele activiteiten in aftrek worden gebracht op de winst. Door deze kosten en lasten uit te sluiten van aftrek wordt ook in het belastingrecht rekening gehouden met de maatschappelijke onbetamelijkheid die in het strafrechtelijke oordeel tot uitdrukking wordt gebracht en wordt een door velen gevoelde ongerijmdheid tussen het belastingrecht en het strafrecht weggenomen."<sup>43</sup> Het niet aftrekbaar maken van de ontnemingsmaatregel achtte de wetgever niet opportuun. "In het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en van enige andere wetten (aanschaffing aftrekbaarheid van geldboeten, *Kamerstukken* 20 857) is te dien aanzien op principiële gronden een onderscheid gemaakt tussen hoofdstraffen, bijkomende straffen en maatregelen, en is dienovereenkomstig de opheffing van de fiscale aftrekbaarheid beperkt tot strafrechtelijke geldboeten en daarmee op één lijn te stellen geldsommen, betaald in het kader van een transactie of gratieverlening. De functie van de opheffing van de fiscale aftrekbaarheid bij die sancties is het element van de leedtoevoeging niet door fiscale effecten aan te tasten. De ontnemingsmaatregel daarentegen is gericht op de neutralisering van de effecten van wederrechtelijke inkomensverwerving, maar wil niet afdoen aan het beginsel dat ook aldus verkregen inkomen belastbaar is. De strekking van de ontnemingsmaatregel komt voorts slechts ten volle tot haar recht indien de belastingheffing niet als een soort voorheffing op de ontnemingsmaatregel wordt

gehanteerd. Omdat de belastingheffing volgens geldend recht de feitelijke inkomensvorming volgt, met de positieve en negatieve elementen die daarin zich kunnen manifesteren, wordt bij een ontneming van het 'bruto' voordeel tevens bereikt, dat belastingheffing over ongedaan gemaakt inkomen óók ongedaan gemaakt wordt."<sup>44</sup>

Daargelaten de vraag of de beoogde doorbreking van de fiscale neutraliteit, buiten het bestraffende kader van de boeting, vanwege de criminele oorsprong een legitiem doel is dat kan dienen ter onderbouwing van de rechtvaardiging van een (aanvullende) inbreuk op eigendom, voldoet ook de regeling als geheel niet aan de derde toets van noodzakelijkheid en evenredigheid. De aftrekbaarheid van de ontneming staat immers buiten discussie, waardoor de noodzaak om die aftrek pas later in beschouwing te nemen niet lijkt te bestaan, noch evenredig is gelet op de gevolgen daarvan. Ook indien uit de beleidsmatige uitlatingen opgemaakt moet worden dat de wetgever daadwerkelijk heeft beoogd aftrek van de ontneming pas toe te staan bij daadwerkelijke betaling, wordt de "wide margin of appreciation" overtreden, met name omdat de meer evenredige maatregel van het toestaan van de voorziening beter lijkt aan te sluiten bij de doelstelling van de inbreuk.

Toetsing aan het discriminatieverbod leidt tot een min of meer vergelijkbare analyse. Al lijkt men daar soms anders over te denken, een doorbreking van het gelijkheidsbeginsel op het onderscheid crimineel/rechtgeaarde burger, anders dan in een punitieve context of die van ordehandhaving, is in beginsel niet toegestaan. Elke afwijking louter op basis van dit onderscheid krijgt al heel snel punitieve trekken. Indien de overheid heft over criminele inkomsten, dan dient die heffing plaats te hebben op basis van dezelfde uitgangspunten als bij niet-criminelen. Een afwijkend *goed koopmansgebruik*, door het niet toestaan van het vormen van een voorziening, is zowel een onlogische als een willekeurige inbreuk die strekt tot ongelijkheid.

***"Tweemaal straffen is niet per definitie uitgesloten, zolang de straffen maar op elkaar kunnen worden afgestemd"***

Het al dan niet op juiste wijze berekenen van de heffing over criminele inkomsten en het al dan niet op gelijke wij-

<sup>43</sup> *Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, p. 1/2.*

<sup>44</sup> *Kamerstukken II 1989/90, 21 504, nr. 3, p. 81.*

ze toepassen van factoren die de heffing verminderen, maken een discussie nog niet civielrechtelijk of strafrechtelijk. Tenzij de Ferrazzini-doctrine<sup>45</sup> wordt doorbroken, komt art. 6 EVRM bij een belastingzaak niet aan de orde. In de literatuur is de vraag veel gesteld of art. 3.14 Wet IB 2001 dan wel zijn voorganger geen punitieve elementen bevat.<sup>46</sup> Alsdan zijn immers ook de waarborgen van art. 6 EVRM wel van toepassing. Het niet toestaan van een voorziening is naar nationaal recht geen strafsanctie. De aard van de maatregel maakt dat niet anders, noch het mogelijke gevolg. In het beletten van het vormen van een voorziening zie ik geen *criminal charge*. In een beroep op dominantie van het punitieve karakter zie ik echter wel het sluitstuk van de ongerechtvaardigde inbreuk op het eigendom en/of het discriminatoire karakter van het onderscheid. Het zijn communicerende vaten. Ofwel de doelstelling deugt en dan is er geen enkele inbreuk, dan wel de rechtvaardiging is *de branche* en dan is de inbreuk discriminatoir of (overwegend) punitief. Tweemaal straffen is niet per definitie uitgesloten, zolang de *straffen* maar op elkaar kunnen worden afgestemd. Daar lijkt het hier aan te schorten. De Raad van State merkte al op in zijn advies:<sup>47</sup>

"Zo kan bijvoorbeeld een bepaalde criminele activiteit leiden tot zowel een gevangenisstraf als een fiscale maatregel in de vorm van niet aftrekbare kosten. Deze beide maatregelen zullen – anders dan bij het niet meer aftrekbaar zijn van geldboetes – niet op elkaar (kunnen) worden afgestemd. (...) Ziet hij het goed, dan is er slechts sprake van afschrikking op basis van een buiten het strafrecht gelegen financiële sanctie, waarvan de omvang in beginsel geen verband zal hebben met de ernst van het gepleegde misdrijf. De Raad meent dat het wetsvoorstel op deze punten een aanmerkelijk krachtiger motivering behoeft."

## 7 Conclusie

Geldend beleid leidt niet tot een goede afstemming. Het vormen van een voorziening stuit af op de huidige jurisprudentie. Onduidelijk blijft wat de Hoge Raad met het gebruik van *totstandkomingsgeschiedenis* heeft willen zeggen.

45 EHRM 12 juli 2001, nr. 44759/98.

46 Meest recent A.A. Feenstra & V. Ruijs, 'Elk voordeel heeft zijn nadeel', *Tijdschrift Sanctierecht & Compliance* 2012/5, p. 207; 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* 2006/04; Niessen, 'Fiscaaljuridische en Bedrijfseconomische analyse', in: Faure & de Roos (red.), *De berekening van het wederrechtelijk verkregen voordeel uit milieudelicten*, Den Haag: Sdu 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.

47 Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. B, p. 1/2.

Een duidelijke verwijzing ontbreekt, een verdere toelichting is niet gegeven. Met totstandkomingsgeschiedenis moet iets anders zijn bedoeld dan de wetgeschiedenis of parlementaire geschiedenis. Aan de wetgeschiedenis is niet te ontleen dat een doorbreking van de normale leer van het Baksteen-arrest is beoogd. Het heeft er de schijn van dat de doorbreking van het normale stelsel terug te voeren is op een gevoel dat *het toch niet zo kan zijn* dat ook criminelen een voorziening mogen vormen. Het niet mogen vormen van een voorziening is in strijd met de fiscale neutraliteit, is in strijd met het Baksteen-arrest en is bovendien niet terug te voeren op de bedoeling van de wetgever.

De Hoge Raad heeft niet alleen een onjuist arrest gewezen, de Hoge Raad heeft bovendien een buitengewoon onpraktisch obstakel opgeworpen dat er voor zorgt dat de bedoeling van de wetgever, het neutraliseren van de belastingheffing, niet wordt bereikt. Het is derhalve te hopen dat de Hoge Raad snel terugkomt op de huidige jurisprudentie. Zo lang de Hoge Raad het vormen van een voorziening niet toestaat, levert de samenloop van een ontneming en belastingheffing een nadeel op. Hof Amsterdam en IJerman menen dat dit nadeel door de wetgever onder ogen is gezien en bewust is aanvaard; de Redactie Vakstudie Nieuws en Zwemmer vinden het prima omdat het criminelen betreft.

Tot nog toe is met name de nationale context aan de rechter voorgelegd. De internationale context is buiten de toetsing gebleven. Door de samenloop ontstaat nadeel dat, zo nationaal niet een juiste compensatie wordt geboden, in strijd komt met het internationaal recht. Gelet op de discussie in de literatuur en de jurisprudentie kan er twijfel zijn bij de vraag of art. 3.14 Wet IB 2001 een voor justitiabelen genoegzaam voorzienbare inbreuk op goed koopmansgebruik oplevert. De aantasting lijkt voorts niet een legitiem doel te dienen, althans niet een doel dat de wetgever voor ogen staat. Aan de toets van een *pressing social need* voor de beperking van het recht op eigendom, of aan de evenredigheid om het doel te bereiken, kan dan niet eens worden toegekomen. Op dezelfde gronden lijkt de *wide margin of appreciation* bij toetsing aan het gelijkheidsbeginsel te zijn overschreden.

De beste oplossingen zijn vaak de meest eenvoudige. Zo ook hier. Indien het beleid van afstemming tussen OM en Belastingdienst over samenloop van ontneming en heffing gewoon wordt gevolgd (dan wel door de rechter wordt afgedwongen), en dit geschiedt met inachtneming van de doelstelling dat geen extra nadeel wordt toegevoegd, is er niets aan de hand. Indien de fiscale neutraliteit niet meer geweld wordt aangedaan dan de wetgever heeft beoogd en de crimineel net als elke andere belastingbetaler de mogelijkheid heeft een voorziening te treffen voor een ontneming, is er ook niets aan de hand. Is daar op basis van de nationale context geen aanleiding voor, dan op basis van de aantasting van het eigendomsrecht, het discriminatieverbod en/of de waarborgen van art. 6 EVRM.