

**NTFR 2015/2585 Het hof laat de geschatte inkomsten uit cocaïnehandel in stand, maar vermindert de grondslag voor de vergrijpboete**

Gerechtshof Amsterdam 30 juli 2015, nr.14/00412  
Gerechtshof Amsterdam 30 juli 2015, nr.14/00413

Belastingjaar/tijdvak	2009	☐ <a href="#">Brondocument</a>
Trefwoorden	ontnemingsprocedure, redelijke schatting, strafrechter	
Wetsartikelen	Wet IB 2001-art. 3.14 AWR-art. 67d	
Auteur	mr. I.R.J. Thijssen	
ECLI	ECLI:NL:GHAMS:2015:3549	

**Samenvatting**

Bij het opleggen van de aanslag IB/PVV heeft de inspecteur inkomsten uit overige werkzaamheden van belanghebbende, bestaande uit de handel in cocaïne, vastgesteld op € 271.465. De inspecteur heeft tevens een vergrijpboete opgelegd. De aanslag is vastgesteld met toepassing van de sanctie omkering en verzwaring van de bewijslast. In geschil is of de inspecteur een redelijke schatting heeft gemaakt van de met de handel in cocaïne behaalde omzet. Belanghebbende wijst in dat kader op een vonnis in een ontnemingszaak tegen haar. Het hof stelt voorop dat de inspecteur is gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Dit beoordelingskader wijkt af van dat van de strafrechter in een ontnemingszaak. Het hof oordeelt dat de inspecteur bij zijn schatting voor 2009 heeft kunnen uitgaan van per dag gemiddeld 16,25 transacties van 1 gram per transactie. Het hof acht de mede op deze aanname gebaseerde schatting niet onredelijk. Als grondslag voor de boete is de inspecteur niet uitgegaan van de (netto-)inkomsten (de 'winst') van belanghebbende maar van diens omzet. Feiten en omstandigheden waaruit volgt dat het (voorwaardelijk) opzet van belanghebbende was gericht op het ontgaan van belasting over de omzet voor zover deze de winst te boven gaat, heeft de inspecteur echter niet gesteld. Bewijs van (voorwaardelijk) opzet aan de verweten gedraging dient volgens het hof te worden geleverd voor het (volledige) bedrag van de belasting dat als gevolg van opzet niet zou zijn geheven. Het hof stelt de boetegrondslag vast op 30% van de aanslag. (Hoger beroep gegrond.)

**Commentaar**

In het Nederlandse belastingrecht geldt het principe van de fiscale neutraliteit. De Hoge Raad concludeerde in 1951 (HR 20 juli 1951, B 9055) dat 'de vraag of inkomsten rechtmatig dan wel onrechtmatig zijn toegevloeid, voor de heffing van inkomstenbelasting, welke het feitelijk genoten inkomsten wil treffen, irrelevant is'. Dat betekent dat voordelen die worden behaald met criminele activiteiten, zoals bijvoorbeeld drugshandel, op normale wijze in de belastingheffing worden betrokken. Dat daardoor de Belastingdienst voor maximaal 52% meedeelt in de criminele buit wordt in brede kring geaccepteerd omdat het vanuit maatschappelijk perspectief gezien onwenselijk is om criminele activiteiten fiscaal ongemoeid te laten als daarentegen de opbrengst van 'eerlijke' arbeid wel wordt belast. Het gevolg van deze fiscale neutraliteit is dat de met deze criminele inkomsten samenhangende kosten aftrekbaar zouden zijn, maar daarvoor bestond in de maatschappij gaandeweg minder begrip. Met ingang van 1 januari 1997 is met de invoering van (thans) art. 3.14, lid 1, onderdeel d, Wet IB 2001 een streep gehaald door de aftrekbaarheid van kosten die verband houden met een misdrijf waardoor de inkomstenbelasting voor criminelen de facto fungeert als een soort omzetbelasting.

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 waarin sprake is van een onherroepelijke strafrechtelijke veroordeling. Aldus zullen door een verdachte in eerste instantie terecht kosten in aftrek worden gebracht, omdat in de desbetreffende jaren nog geen veroordeling heeft plaatsgevonden. Pas in het jaar van onherroepelijke veroordeling wordt de – achteraf gezien onterecht verleende – kostenaftrek in dat jaar teruggedonnen door deze alsnog tot de winst te rekenen (art. 3.14, lid 5, Wet IB 2001). Deze 'recapture' vindt slechts plaats over de kosten die in de vijf jaren voorafgaande aan de veroordeling in aftrek zijn gebracht, de eventuele kostenaftrek in de periode daarvoor blijft onaangetaast. Niet geheel duidelijk is of in voorkomende gevallen de aftrek van kosten reeds moet worden gecorrigeerd in het betreffende jaar zelf indien over dat jaar de (navorderings)aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat. De duidelijke tekst van art. 3.14, lid 5, Wet IB 2001 geeft daarvoor geen aanleiding, maar daar wordt in de rechtspraak ook wel anders over gedacht. Zo oordeelde Rechtbank Breda op 10 februari 2010, nrs. 08/02658 en 08/02660, NTFR 2010/684 dat deze recapture-bepaling slechts de functie heeft 'om – naar analogie met de bevoegdheid tot navordering (vgl. Kamerstukken II, 1996-1997, 25.019, nr. 3, p. 8) en in zoverre in aanvulling op het aftrekverbod van het eerste lid, aanhef en onderdeel d, – de inspecteur de bevoegdheid toe te kennen om de in dit onderdeel bedoelde kosten in een later jaar bij te tellen, indien een dergelijke correctie niet meer in aanmerking is of niet meer in aanmerking kan worden genomen in een of meer van de vijf jaren voorafgaande aan het jaar waarin de in artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet bedoelde strafrechtelijke veroordeling onherroepelijk is geworden'.

Deze redenering overtuigt niet omdat art. 3.14, lid 5, Wet IB 2001 daardoor zou verworden tot een zinloze bepaling. Een 'dergelijke correctie' is in de vijf jaren voorafgaande aan de strafrechtelijke veroordeling immers altijd in de betreffende jaren zelf in aanmerking te nemen door het opleggen van navorderingsaanslagen; de veroordeling kan beschouwd worden als een nieuw feit en de navorderingstermijn bedraagt vijf jaren. Maar de specifieke bepaling van art. 3.14, lid 5, Wet IB 2001 is nu juist bedoeld om een 'dergelijke correctie' pas in aanmerking te nemen in het jaar waarin sprake is van een onherroepelijke strafrechtelijke veroordeling. Die

bepaling is ook blijkens de aangehaalde wetgeschiedenis geen 'aanvulling' op het aftrekverbod, maar is juist de voorgeschreven wijze waarop het aftrekverbod moet worden geëffectueerd. Zou dat anders zijn, dan zou dat ertoe leiden dat de inspecteur toch op de stoel van de strafrechter kan gaan zitten door op voorhand kosten niet in aftrek toe te staan in afwachting van een eventuele strafrechtelijk veroordeling, aangezien een fiscale procedure – net als een strafrechtelijke procedure – eveneens 'een aantal jaren in beslag neemt'. Het onderhavige geval betreft een drugsdealer die in 2011 onherroepelijk strafrechtelijk is veroordeeld tot 21 maanden gevangenisstraf vanwege diens handel in cocaïne in de jaren 2009 en 2010. Nadat de drugsdealer zijn gevangenisstraf had ondergaan, is hij door de inspecteur alsnog uitgenodigd om aangifte inkomstenbelasting te doen over het jaar 2009. De drugsdealer dient desgevraagd zijn aangifte in, maar verzwijgt daarin de door hem genoten drugsinkomsten. Vervolgens heeft de inspecteur – die de beschikking had over de stukken uit de straf- en ontnemingsprocedure – een corrigerende aanslag opgelegd waarin een bedrag van € 270.000 was begrepen vanwege verzwegen inkomsten uit drugshandel. De inspecteur hield bij de aanslagoplegging geen rekening met de (inkoop)kosten (35/50ste deel van de omzet) en bijgevolg belaste de inspecteur de volledige omzet met inkomstenbelasting. Daarnaast legde de inspecteur een vergrijpboete op van 50% over het bedrag van de aanslag vanwege het feit dat de drugsdealer zijn aangifte opzettelijk onjuist had ingediend.

Hof Amsterdam laat in de onderhavige uitspraak de aanslag inkomstenbelasting (over de omzet) in stand en oordeelt daarmee impliciet dat aftrekbeperking van criminele kosten reeds mogelijk is in een jaar (i.c. 2009) voorafgaande aan een onherroepelijke strafrechtelijke veroordeling (i.c. 2011). Expliciet oordeelde Hof Amsterdam zulks overigens in een eerdere uitspraak op 24 september 2009, nrs. 07/00811 t/m 07/00813, NTFR 2009/2318. Vervolgens vermindert het hof de grondslag van de boete tot het bedrag van de winst (15/50ste deel van de omzet) omdat 'de inspecteur niet aan de op hem rustende bewijslast voor de aanwezigheid van opzet heeft voldaan voor zover de aanslag met toepassing van artikel 3.14, eerste lid, onderdeel, Wet IB 2001 is vastgesteld'. Aldus acht het hof enerzijds opzet wel aanwezig voor het verzwijgen van (netto)inkomsten omdat 'het als een feit van algemene bekendheid mag worden beschouwd dat inkomsten belast zijn en dat dat ook geldt voor inkomsten die zijn verkregen met de handel in verdovende middelen', maar anderzijds acht het hof diezelfde opzet niet aanwezig voor de aftrekbaarheid van de daarmee samenhangende (inkoop)kosten vanwege het feit dat de al sinds 1 januari 1997 geldende uitsluiting van aftrek van criminele kosten kennelijk niet als feit van algemene bekendheid kan worden beschouwd. Voor dit onderscheid in mate van bekendheid tussen de belastbaarheid van criminele inkomsten (HR, 20 juli 1951, B 9055) en de niet-aftrekbaarheid van de daarmee samenhangende criminele kosten (art. 3.14, lid 1, onderdeel d, Wet IB 2001) zijn mijns inziens geen goede redenen te bedenken, maar wellicht dat het hof doelt op de (objectieve) pleitbaarheid van het standpunt dat beperking van kostenaftrek (nog) niet aan de orde is in het jaar voorafgaande aan de onherroepelijke strafrechtelijke veroordeling.

Het hof verwijst in zijn uitspraak nog naar HR 4 januari 2013, nr. 11/05310, NTFR 2013/127. Dat arrest ging over een (niet-criminele) belastingplichtige die in zijn aangifte geen enkel bedrag aan winst uit onderneming had opgenomen en dus ook geen zelfstandigenaftrek had geclaimd. Toen eenmaal een boekenonderzoek werd ingesteld, deed de belastingplichtige een 'herziene aangifte', waarin hij wel de door hem genoten winst uit onderneming verantwoordde en waarin hij aanspraak maakte op de zelfstandigenaftrek. De belastingplichtige kon echter niet bewijzen dat hij 1.225 uren had besteed aan werkzaamheden voor zijn onderneming en bijgevolg legde de inspecteur een navorderingsaanslag op zonder rekening te houden met de zelfstandigenaftrek. Nu de inspecteur op zijn beurt niet kon bewijzen dat belanghebbende ten tijde van het doen van de (eerste) aangifte ook wilde frauderen door ten onrechte de zelfstandigenaftrek te claimen, verviel de vergrijpboete 'voor zover' die daarop betrekking had. Waar in het door de Hoge Raad beoordeelde geval goede gronden aanwezig konden zijn voor de belastingplichtige om zelfstandigenaftrek te claimen, ontbreken deze gronden evenwel in het onderhavige geval omdat belanghebbende ten tijde van het doen van zijn aangifte reeds onherroepelijk was veroordeeld waardoor de door hem gemaakte (criminele) kosten van aftrek waren uitgesloten. Aldus begrijp ik de verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad slecht, tenzij – zoals ik reeds hierboven heb verondersteld – het hof met deze verwijzing doelt op de pleitbaarheid van het standpunt dat beperking van kostenaftrek niet aan de orde is in enig jaar voorafgaande aan een strafrechtelijke veroordeling.

[1] Igor Thijssen is verbonden aan Jaeger advocaten-belastingkundigen te Amsterdam

---

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/NTFR2015-2585>

Datum: 15-4-2016 10:40:25

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veelevoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.