

# Ontneming en fiscaliteit anno 2021 – van pleisters plakken naar preventie van doublures

mr. S. Huygen van Dyck-Jagersma<sup>1</sup>

In een recente ontnemingsuitspraak van Hof Den Bosch komt weer eens de problematiek aan de orde dat inkomstenbelasting over af te pakken inkomsten (niet) in mindering zou kunnen komen op het te ontnemen voordeel en de oplossing maar in de executiefase zou moeten worden gezocht.<sup>2</sup> Dit geeft mij aanleiding aandacht te besteden aan deze dreigende dubbelingen en welke oplossingen daarvoor in de praktijk bestaan of zouden moeten bestaan. Alleen als het voordeel in een BV is genoten en ontneming bij de dga plaatsvindt, lijkt de Hoge Raad recent een structurele oplossing te bieden.<sup>3</sup>

## 1. Het probleem (1): belastingheffing over per saldo niet-genoten inkomen

Samenloop van bestraffing via het strafrecht en simultaan fiscaal bestuursrechtelijk optreden in de belastingheffing leidt in de praktijk tot ongerijmde effecten. Dit gaat over de theorie van het ‘fiscaal mechanisme’. Waar hebben we het eigenlijk over? De situatie is als volgt: iemand verdient inkomen op illegale manier en wordt daarvoor veroordeeld. Zijn winst is 100. In de strafrechtelijke ontnemingsprocedure kan vervolgens die 100 worden afgepakt. Maar diezelfde 100 kan ook (alsnog) worden belast, laten we zeggen tegen het toptarief van 52% dus – afgerond – 50. In totaal moet de veroordeelde dus 150 betalen, over een winst van 100. Klopt niet, zou je zeggen. Daar treedt het ‘fiscaal mechanisme’ in: zodra die 100 als ontneming betaald is, mag dat – in het jaar van de betaling – op het inkomen in aftrek worden gebracht. In theorie werkt dit, door vermindering van het belastbare inkomen in het betaalkjaar of met verliesverrekening. Maar als de illegale handel is gestopt door het strafrechtelijk optreden, daardoor die inkomstenbron is opgedroogd en er geen nieuwe inkomstenbron is, zal er geen inkomen zijn om dat verlies ook daadwerkelijk te kunnen verzilveren. Kortom: de totale ‘belasting’ van 150 blijft staan.

Maar, zou je wederom denken, dit is toch niet nieuw, hier zullen toch zeker afspraken over zijn gemaakt? Het goede nieuws (spoiler: het slechte nieuws volgt) is: ja die afspraken zijn gemaakt, momenteel vastgelegd in het zogenoemde ‘AAFD-protocol’ uit 2015. Dat zijn afspraken over de Aanmelding en Afdoening van Fiscale Delicten.<sup>4</sup> Wie die afspraken leest en niet de praktijk kent, kan niet anders dan denken dat dubbelingen in de praktijk niet voorkomen. De tekst is om warm van te worden (citaat zonder voetnoten, met onderstrepingen VSHvD):

*‘In artikel 74 AWR is al voorzien in een eenduidige anticumulatiebepaling bij ontneming inzake bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. Voor ontneming inzake andere delicten is echter geen vergelijkbare regeling getroffen. Vandaar dat het in die gevallen noodzakelijk is dat de Belastingdienst en het OM de handhavingsinspanningen op elkaar afstemmen. Het afpakken van crimineel vermogen is een waardevol middel in de bestrijding van criminaliteit. Het OM heeft regels vastgesteld voor het strafrechtelijk afpakken van financiële opbrengsten uit criminele activiteiten. Onderdeel van die regels is onder meer dat afstemming plaatsvindt met de Belastingdienst. In het maatschappelijk verkeer genoten voordelen leiden immers in beginsel tot belastingheffing. Dat is niet anders als de voordelen wederrechtelijk zijn verkregen. Voorkomen moet worden dat de belastingheffing ter zake van wederrechtelijk verkregen voordelen en de strafrechtelijke ontneming van die voordelen op een ongewenste wijze op elkaar inwerken. Daarom is met het OM afgesproken dat de Belastingdienst de strafrechtelijke sanctiëring en ontneming*

1. Vanessa Huygen van Dyck-Jagersma is advocaat belastingprocedures en fiscaal strafrecht bij Huygen-Lammers Advocaten.  
2. Hof Den Bosch, 29 oktober 2020, 20-001004-17, ECLI:NL:GHSHE:2020:3367, NLF 2020/2505 met noot I.J. Krukkert; na verwijzing door Hoge Raad 14 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:429. De Hoge Raad verwijst in laatstgenoemde arrest naar zijn rechtsregel van Hoge Raad 17 februari 1998, ECLI:NL:HR:1998:ZD0947, NJ 1998/499  
3. Hoge Raad 12 januari 2021, 19/01486 P, ECLI:NL:HR:2021:1

4. Protocol AAFD, nr. BLKB/2015/572M, Stcrt. 2015, 17271.

van wederrechtelijk verkregen voordelen zo min mogelijk belemmert.

*Om te voorkomen dat de verdachte/veroordeelde nadat hem een ontnemingsmaatregel is opgelegd, of met hem een schikking of transactie met een ontnemingscomponent is getroffen, ook nog wordt geconfronteerd met belastingheffing over het wederrechtelijk verkregen voordeel, stemt het OM het voornemen tot ontnemen af met de Belastingdienst wanneer het geschatte voordeel ten minste € 5.000 bedraagt.*<sup>5</sup>

De Aanwijzing Afpakken van het OM kent een spiegebeeldige opmerking:

*Deze afstemming dient om te voorkomen dat bepaalde afpakmogelijkheden achteraf niet meer mogelijk zouden zijn, maar ook om cumulatie van sancties te voorkomen. Met het oog hierop wordt het voornemen om een ontnemingschikking van meer dan € 5.000 te sluiten of een transactie met ontnemingscomponent van meer dan € 5.000 aan te bieden, aan de Belastingdienst gemeld.*<sup>6</sup>

Ondanks deze afspraken over afstemming vooraf, werken Belastingdienst en OM in de praktijk helaas nog altijd regelmatig langs elkaar heen.<sup>7</sup>

## 2. Het probleem (2): te vroeg opgeven van vorderingen

Vanuit de kant van het OM en de Belastingdienst kan als probleem worden gesignaleerd dat, als het OM bijvoorbeeld al zou afzien van ontneming voor zover dit door belastingheffing ongedaan gaat worden gemaakt, die belasting uiteindelijk wellicht niet wordt voldaan en het OM alsdan ten onrechte zijn vordering heeft opgegeven. Vanuit die optiek is te begrijpen dat beide kanten aanvankelijk zullen vasthouden aan hun respectievelijke vorderingen. Maar niet te begrijpen is dat een van beide kanten zou vasthouden aan meer dan redelijk is. En als praktische afstemming mogelijk is – zo valt te denken aan betaling van de belastingheffing uit het te ontnemen bedrag indien dat onder beslag ligt – zou in de rede liggen dat partijen daar welwillend in meegaan. En waar duidelijk is dat aftrek in het betaaljaar effectief toch tot een dubbele last leidt, zou daarvoor een passende oplossing moeten bestaan. De oplossing verschuiven naar de executiefase, zoals het Hof met instemming de toezegging van de advocaat-generaal ter zitting aanhaalt, is in mijn ogen zeer merkwaardig.<sup>8</sup> Dit maakt namelijk ener-

zijds de gesignaleerde problemen niet anders – wat in de executiefase zou kunnen, moet ook kunnen in de fase waarin we het daadwerkelijk over de hoogte van de vordering hebben. En wat als de inkomstenbelasting al is betaald voordat de ontneming ter zitting wordt behandeld? Dan is geen sprake van een situatie dat het ‘achteraf’ niet goed blijkt te gaan en is de ‘gratiefase’ dus geen logisch moment om een en ander alsnog glad te trekken. Een vergelijking is te trekken met draagkracht: wanneer tijdens de procedure al duidelijk is dat een veroordeelde de financiële draagkracht niet heeft en dat in de toekomst ook niet te verwachten is, kan de betalingsverplichting in een ontnemingsprocedure tot nihil worden verminderd.<sup>9</sup> Datzelfde zou hebben te gelden voor het rekening houden met reeds betaalde belasting.

Dat het Hof in deze procedure voor een oplossing in de executiefase heeft gekozen, is op zichzelf goed te verklaren. Het getuigt van een poging om binnen de gegeven grenzen toch tot een oplossing te komen. Deze zaak is immers teruggekomen bij Hof Den Bosch na eerdere cassatie bij de Hoge Raad waarin het Hof wel rekening had gehouden met die reeds betaalde belasting.<sup>10</sup> In de eerste ronde had het Hof geoordeeld dat de reeds vaststaande belastingheffing in die casus, nu Belastingdienst en OM verzaakt hadden effectief overleg te voeren om cumulatie te voorkomen, de reeds door belastingheffing ‘ontnomen’ bedragen toch in aftrek mochten worden gebracht op de vast te stellen betalingsverplichting.<sup>11</sup> Onder verwijzing naar zijn arrest van 17 februari 1998, ECLI:NL:HR:1998:ZD0947, oordeelde de Hoge Raad echter dat de uitleg dat deze aftrek zou zijn toegelaten, getuigde ‘van een onjuiste rechtsopvatting’. In de tweede ronde kon het Hof niet om deze terechtwijzing van de Hoge Raad heen. Het kan het Hof dus niet worden verweten dat in de herkansing de executiefase als oplossing wordt aangedragen. Maar dat betekent nog niet dat dit een voldoende oplossing biedt voor vergelijkbare situaties.

Wat bijvoorbeeld als die ‘gratie’ deels wordt geweigerd? Wanneer de te betalen inkomstenbelasting ten tijde van de ontnemingsprocedure nog niet onherroepelijk vaststaat, biedt de executiefase uiteraard wel uitkomst. Maar als de vordering al vaststaat, is het kortom niet redelijk de verantwoordelijkheid en rechtsbescherming naar de executiefase te verschuiven.

5. AAFD-protocol, t.a.p., par. 4. Afstemming inzake voordeelsontneming.

6. Aanwijzing Afpakken, *Stcrt.* 2016, 68526.

7. Getuige ook de hiervóór in voetnoot 2 aangehaalde jurisprudentie.

8. Hof Den Bosch, 29 oktober 2020, 20-001004-17, ECLI:NL:GHSHE:2020:3367, *NLF* 2020/2505 m.nt. I.J. Kruk-

kert, procedure na verwijzing door Hoge Raad 14 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:429.

9. Vgl. Rechtbank Noord-Holland 2 december 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:10112.

10. Hoge Raad 14 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:429.

11. Hof Den Bosch 30 maart 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:1180.

### 3. De oplossing (1): aftrek na ontneming in het juiste belastingjaar

In de reeds aangehaalde recente hofuitspraak (na verwijzing) komt naar voren dat de Belastingdienst in die zaak kennelijk heeft toegezegd dat, na betaling van de ontneming, dat bedrag alsnog in mindering kan worden gebracht op het inkomen in het desbetreffende jaar. Door de verdediging wordt althans naar voren gebracht:

*‘dat de belastingdienst heeft toegezegd dat, indien betrokkene de hem opgelegde betalingsverplichting betaalt, de naheffingen over de jaren 2005-2009 ambtshalve worden verminderd met het deel van de naheffingsaanslag dat betrekking heeft op het wederrechtelijk verkregen voordeel; aldus wordt voorkomen dat betrokkene dubbel betaalt; de naheffingen worden ambtshalve door de belastingdienst ongedaan gemaakt.’<sup>12</sup>*

Een prima oplossing, ware het niet dat deze afhankelijk is van de gunst van de Belastingdienst. Dit betreft immers slechts een toezegging in deze specifieke zaak. En daar zit het probleem: dit zou een generieke praktijk moeten zijn waar in iedere zaak gegarandeerd aanspraak op kan worden gemaakt. De wet geeft ruimte voor een dergelijke uitleg. De huidige wettekst van art. 3.14 lid 3 Wet IB luidt:

*‘3 Tot de in het eerste lid, onderdelen d en e, bedoelde kosten en lasten behoren niet:  
a. voldoening aan de Staat van een geldbedrag of overdracht van in beslag genomen voorwerpen, ter gehele of gedeeltelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen (...)’*

waarbij onderdelen d en e respectievelijk zien op de aftrekbeperking van kosten in verband met misdrijven:

d. waarvan de belastingplichtige onherroepelijk is veroordeeld, en

e. waarvoor een strafbeschikking onherroepelijk is geworden.

Hoewel de huidige lijn in de jurisprudentie is dat aftrek, na betaling daarvan, slechts in aftrek kan worden gebracht op het inkomen in het betalingsjaar,<sup>13</sup> is de wettekst ook anders te interpreteren. Logischer, in mijn ogen.

De wet zegt immers: de voldoening van een ontnemingsvordering levert een aftrekpost op. Die

logischere uitleg is om weliswaar met aftrek te wachten tot nadat betaling van de ontneming heeft plaatsgevonden, maar dan wel – als ambtshalve vermindering – alsnog toe te kennen in het inkomenjaar, zodat inkomsten en aftrek tegen elkaar worden weggestreept en er daadwerkelijk een neutraliserende werking van uitgaat. In de praktijk wordt de ruimte voor deze uitleg wel gevonden, getuige de hiervoor aangehaalde hofuitspraak. En waar de wet toch niet zou aansluiten op deze in ieder geval door mij voorgestane uitleg, kan de wet uiteraard op die uitleg worden aangepast. Waar een wil is tot redelijkheid, is een weg.

### 4. De oplossing (2): Belastingdienst in de wacht

Dit neemt overigens nog steeds niet weg dat zich een situatie kan voordoen waarin deze oplossing in praktische zin niet kan worden geëffectueerd. Stel: de veroordeelde uit het voorbeeld uit het begin had alleen die 100 in zijn zak en heeft de 50 aan belasting al moeten betalen – de Belastingdienst staat als schuldeiser altijd vooraan, nietwaar. Hij heeft dus nog 50 over, maar moet nog 100 aan ontneming betalen voordat hij die 100 in mindering kan brengen op zijn inkomen waardoor hij de betaalde 50 weer terug zou kunnen krijgen. Dat gaat dus niet lukken. De veroordeelde uit dit voorbeeld blijft dus met een schuld van 50 achter terwijl de samenloop van ontneming en belastingheffing neutraal zou moeten uitwerken.

In veel gevallen zal er nog niet belast zijn wanneer duidelijk wordt dat de inkomsten zullen worden ontnomen. In dat geval is een oplossing eenvoudig te bedenken: wanneer de Belastingdienst de ontnemingsprocedure afwacht – desnoods ‘ter behoud van rechten’ aanslagen oplegt zodat geen verjaring intreedt<sup>14</sup> – zal na afloop daarvan en betaling het netto resultaat zijn dat de Belastingdienst uiteindelijk ook niets meer hoeft te incasseren. Even afgezien van de mogelijkheid van de fiscale aftrekbeperking, waarop ik aan het eind van dit artikel nog inga.

Wanneer belastingaanslagen wel reeds zijn opgelegd, en voldaan, dan wordt het wat complexer. Of toch niet?

### 5. De oplossing (3a): de inkomstenbelasting tóch als aftrekpost accepteren voor de ontneming

De achtergrond voor de regel dat te betalen belasting over het wederrechtelijk verkregen voordeel

14. De bevoegdheid om een belastingaanslag (navorderingsaanslag) op te leggen verjaart na vijf (binnenlandse inkomsten) respectievelijk twaalf jaren (in het buitenland opgekomen inkomensbestanddelen), zie art. 16 lid 3 resp. 4 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR).

12. Hof Den Bosch, 29 oktober 2020, t.a.p.

13. Zie met name Hoge Raad 23 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT2299, rov. 3.2.2 waarin met betrekking tot het (niet) mogen vormen van een fiscale voorziening wordt overwogen: ‘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.’

niet in aftrek komt, is gelegen in de complexiteit van belastingheffing. Daar is de belastingrechter beter voor toegerust, aldus de Hoge Raad onder wijziging naar parlementaire geschiedenis:

*‘Enerzijds behoudt de fiscus de eigen, uit de wet voortvloeiende, heffings- en invorderingsbevoegdheden, welke geheel onafhankelijk van strafvorderlijke procedures, met inbegrip van strafrechtelijk financieel onderzoek en ontnemingsprocedures, worden uitgeoefend. Anderzijds behoeven openbaar ministerie en strafrechter zich niet te verdiepen in de fiscale consequenties van de toepassing van de ontnemingsmaatregel en kunnen zij verwerpen dat over het vastgestelde bedrag aan wederrechtelijk verkregen voordeel reeds belasting is betaald of nog belasting zal worden betaald passeren. (Kamerstukken II, 1989-1990, 21 504, nr. 3, blz. 79, 80, 81 en 82).’<sup>15</sup>*

Maar als die belastingheffing al heeft plaatsgevonden, wat zou er dan aan in de weg staan om die vastgestelde ‘last’ in aftrek te brengen op het te ontnemen bedrag? De strafrechter hoeft zich dan niet te verdiepen in fiscale consequenties en dient eenvoudigweg de reeds toegepaste belastingheffing te volgen. Dan staat toch niets aan aftrek in de weg? Desalniettemin heeft de Hoge Raad in het hiervoor aangehaalde arrest overwogen dat:

*‘rekening houden met de reeds geheven of nog te heffen belasting bij de bepaling van het te ontnemen voordeel naar het oordeel van de minister tot een onevenwichtig en onbedoeld resultaat zou leiden.’<sup>16</sup>*

De reden daarvoor komt uit een door de Hoge Raad geciteerde passage uit de wetgeschiedenis:

*‘Stel dat in het hiervoor gegeven voorbeeld gemiddeld van 50% belastingheffing sprake is en de rechter, daarmee rekening houdend, het te ontnemen bedrag op de helft van het vastgestelde wederrechtelijk verkregen voordeel zou bepalen. Dan levert de terugwenteling van deze verliespost naar de drie voorafgaande jaren de betrokkene een belastingrestitutie op van om en nabij een kwart van het vastgestelde wederrechtelijk verkregen voordeel.’<sup>17</sup>*

Kortom: het probleem bij aftrek van reeds geheven belasting ligt in de mogelijkheid de aldus verminderde ontneming alsnog als verliespost te benutten, en daarmee meer aftrek te genereren dan wat tot een neutraal resultaat zou leiden. Ook dat is een oplosbaar probleem, zij het dat hiertoe een wets-

wijziging nodig zal zijn. Die wijziging zou moeten inhouden dat, voor zover in de ontneming rekening is gehouden met reeds vastgestelde belastingheffing, die ontneming niet tot een fiscale aftrekpost leidt. Deze optie is overigens bij de aanpassing van de ontnemingsregelgeving van art. 36e Sr wel onderkend, maar destijds als ‘niet opportuun’ verworpen.<sup>18</sup> Niets staat uiteraard aan heroverweging in de weg.

## 6. De oplossing (3b): de Vpb als aftrekpost voor de ontneming accepteren – voor de dga

Recent oordeelde de Hoge Raad in een ontnemingszaak met betrekking tot een veroordeelde oud-notaris in de zogenoemde Klimop-zaak (*de Vastgoedfraude*).<sup>19</sup> De vraag die daar voorlag is of bij ontneming van de oud-notaris rekening mocht worden gehouden met daarover betaalde vennootschapsbelasting (Vpb) en dividendbelasting, voordat hij het uit de BV als privépersoon had genoten.

De Hoge Raad had in de eerste cassatieronde van deze zaak al zijn vaste rechtspraak benadrukt dat bij de bepaling van het wederrechtelijk verkregen voordeel moet worden uitgegaan van het voordeel dat de betrokkene in de concrete omstandigheden van het geval daadwerkelijk heeft behaald. Dit is mede ingegeven door het reparatoire karakter van de ontnemingsmaatregel.<sup>20</sup>

Het hof had de hoofdregel toegepast en geoordeeld dat de strafrechter geen rekening hoeft te houden met de belastingheffing. De Hoge Raad oordeelde echter anders. Het is immers niet de oud-notaris die de Vpb verschuldigd is geworden, maar de BV. Het oordeel dat de oud-notaris via het ‘fiscaal mechanisme’ toch de heffing daarvoor zou kunnen terugkrijgen, is dan ‘niet begrijpelijk’. En als dat niet werkt, ‘repareert’ men meer dan er stuk was, kortom wordt meer ontnomen dan de betrokkene zelf daadwerkelijk als voordeel heeft behaald (met onderstrepingen VSHvD):

*‘2.4 In het door het hof aangehaalde arrest van 17 februari 1998, ECLI: NL: HR: 1998: ZD0947, heeft de Hoge Raad - onder verwijzing naar de in dat arrest weergegeven wetgeschiedenis - het volgende overwogen:*

*“(…) het fiscale mechanisme dat, voorzover belasting verschuldigd is over wederrechtelijk verkregen voordeel, die belastingheffing weer wordt ongedaan gemaakt indien en voorzover*

15. Hoge Raad 17 februari 1998, ECLI:NL:1998:ZD0947, NJ 1998/499.

16. Hoge Raad 17 februari 1998, t.a.p., r.o. 4.2.3.

17. Hoge Raad 17 februari 1998, t.a.p., r.o. 4.2.1, citaat uit *Kamerstukken II* 1989/90, 21504, 3, p. 81.

18. *Kamerstukken II* 1989/90, 21504, 3, p. 81.

19. Hoge Raad 12 januari 2021, 19/01486 P, ECLI:NL:HR:2021:1.

20. Hoge Raad 26 september 2017, nr. S 16/02606 P, ECLI:NL:HR:2017:2476, rov. 2.3 onder verwijzing naar HR 1 juli 1997, ECLI:NL:HR:1997:AB7714, NJ 1998/242 en HR 30 november 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR3721, NJ 2005/133.

*ver dat voordeel weer wordt ontnomen, [leidt] naar het oordeel van de wetgever zowel in strafrechtelijke als fiscaalrechtelijke zin tot een evenwichtig resultaat, terwijl daarentegen een rekening houden met de reeds geheven of nog te heffen belasting bij de bepaling van het te ontnemen voordeel naar het oordeel van de minister tot een onevenwichtig en onbedoeld resultaat zou leiden. De keuze voor vorenomschreven fiscaal systeem brengt volgens de wetgever mee dat de strafrechter bij de bepaling van het aan voordeel in aanmerking te nemen bedrag geen rekening zal dienen te houden met de belastingheffing.”*

*25 Het in deze overweging bedoelde fiscale mechanisme - dat meebrengt dat de rechter bij de bepaling van het als wederrechtelijk verkregen voordeel in aanmerking te nemen bedrag geen rekening houdt met de belastingheffing - berust op de veronderstelling dat het bedrag dat de betrokkene als wederrechtelijk verkregen voordeel kan worden ontnomen ook bij die betrokkene in de belastingheffing is, of kan worden, betrokken. Zoals hiervoor onder 2.2 is weergegeven, is namens de betrokkene echter aangevoerd dat niet de betrokkene maar [B] B.V. vennootschapsbelasting verschuldigd is geworden. Het op voornoemd fiscaal mechanisme gebaseerde oordeel van het hof dat die bij [B] B.V. ontstane belastingschuld niet in aanmerking behoeft te worden genomen bij de schatting van het door de betrokkene verkregen wederrechtelijk voordeel is daarom zonder nadere motivering niet begrijpelijk.’*

Kortom: als de ‘betrokkene’ van wie wordt ontnomen en de belastingplichtige van wie de belasting is geheven niet dezelfde persoon zijn, werkt het ‘fiscaal mechanisme’ niet en kan dat in de ontneming niet worden gebruikt als rechtvaardiging om betaalde belasting te negeren. Er zal dan ‘netto’ moeten worden ontnomen.

Dat in deze casus wel tot een netto ontneming kan worden gekomen, is gevoelsmatig in tegenstelling met de harde opstelling van de Hoge Raad in de eerder besproken casus.<sup>21</sup> Een optimistische uitleg is dat de bereidheid bij de Hoge Raad om tot een neutraal resultaat te komen er wel is, maar hij geen ruimte ziet voor zover het ‘fiscaal mechanisme’ in theorie tot een oplossing zou moeten leiden.

## 7. Bestrafing door belastingheffing: het ‘bijplussen’ van kosten na veroordeling

Hier volgt een klein uitstapje. Naast de aftrekbeperking bestaat in de inkomstenbelasting (hierna:

IB) ook nog de exoot van het ‘bijplussen’ van alle kosten die (in ruime zin) enig verband houden met het misdrijf, wanneer een strafrechtelijke veroordeling binnen 5 jaar na het ‘inkomstenjaar’ onherroepelijk wordt.<sup>22</sup> Of zoals de wet zegt: na het jaar waarin de kosten ‘in aftrek zijn gebracht’.<sup>23</sup> Dit kan alle reden vormen vanuit de verdediging om het strafrechtelijk traject niet al te snel afgerond te willen zien.

Maar sowieso is het een vreemde regeling, die niets meer met realiteit of het tegengaan van fiscale aftrek van wapens of gevaarlijke honden te maken heeft. Dat is namelijk de oorsprong van deze regeling: de zogenoemde ‘pitbullwetgeving’ die aanvankelijk slechts aftrek van specifieke ongewenste zaken onmogelijk beoogde te maken, te weten van goederen waarvan het bezit verboden is. De stap van die maatregel naar het volledig schrappen van aftrek van voor het misdrijf gemaakte kosten, zodat niet de ‘netto’ winst maar de hele (bruto) omzet belast wordt, is zeer merkwaardig. Bepleit kan zelfs worden dat dit – in strijd met het ne bis in idem-beginsel – een vorm van dubbele bestraffing oplevert. Een pleidooi waar de Hoge Raad echter tot op heden nog niet in meegaat, zie ook hierna.

De rechtvaardiging bij invoering van de aftrekbeperking, voor niet alleen wapens en pitbulls maar voor alle kosten die verband houden met misdrijven – althans voor zover onherroepelijke veroordeling is gevolgd – is zeer discutabel te noemen:

*‘De kosten die in het kader van de illegale activiteit worden gemaakt kunnen dan ook in aftrek worden gebracht. Bij de huidige stand van de wetgeving en de jurisprudentie zal het niet altijd makkelijk zijn de aftrek van de hiervoor bedoelde kosten tegen te gaan, hoezeer dit ook tegen het rechtsgevoel van de burger kan indruisen.’*

en:

*‘Bij het beperken van de aftrekmogelijkheden gaat het er 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>24</sup>*

In gewone-mensen-taal: omdat het om ‘boeven’ gaat die niet mogen ‘profiteren’ van hun misdaden.

21. Die heeft geleid tot de hofuitspraak Den Bosch van 29 oktober 2020, t.a.p.

22. Op grond van de ‘pitbullwetgeving’: Kamerstukken 1996/97, 25019, Wet beperking aftrekbare kosten criminele activiteiten.

23. Art. 3.14 lid 1 sub d jo lid 4 Wet IB.

24. Kamerstukken 1996/97, 25019, nr. 3, p. 1-2.

Daarbij wordt uit het oog verloren dat belastingheffing, los van de opgelegde straf, gericht is op neutrale heffing over de daadwerkelijke winst. Dat kan lastig als profiteren worden aangemerkt. Voor zover de achterliggende gedachte is dat het wel prima is die boeven bijvoorbeeld voor het tienvoudige te belasten in verhouding tot wat zij verdient hebben – en daarmee het daadwerkelijke voordeel meermaals via de fiscale route te 'ontnemen' – wordt welbewust een dubbele bestraffing in het leven geroepen.

Dat dit geen fictieve uitwas is, moge blijken uit het arrest van de Hoge Raad van 20 december 2020.<sup>25</sup> In de casus die in dat arrest voorlag, werd na veroordeling voor handel in valse merkgoederen de bruto omzet belast van zo'n 4 miljoen, bij een winst van 400.000. Als sanctie wordt na veroordeling dus het tienvoudige van de werkelijke winst belast. Toch levert deze belastingheffing na veroordeling volgens de Hoge Raad – in navolging van de conclusie van A-G Niessen – geen straf op, omdat:

- de wetgever de aftrekbeperking niet heeft bedoeld als extra straf, maar de achtergrond was het 'begaan van misdrijven niet langer fiscaal te faciliteren';
- dat 'uitzondering op de fiscale neutraliteit' wordt gemaakt betreft een bestuurlijke afweging, dus niet bestraffend;
- als het een bestraffend effect heeft, dan levert het nog steeds geen dubbele straf op, aangezien:
  1. voor de sanctie inkomen nodig is en
  2. de hoogte (van de belaste niet-behaalde winst) niets te maken heeft met de ernst van het misdrijf.

Op basis van deze argumenten wordt tot de conclusie gekomen dat de aftrekbeperking geen 'ne bis in idem' oplevert. Erg vreemd in mijn ogen. Immers:

- er is een eerdere veroordeling nodig – het sluit dus aan bij een gepleegd misdrijf en de vaststelling dat de betrokkene zich daar schuldig aan heeft gemaakt;
- er wordt winst belast die per saldo niet is genomen, dat kun je een 'uitzondering op fiscale neutraliteit' noemen, maar vormt een sanctie voor het misdrijf;
- dat de 'straf' afhankelijk is van de hoogte van de winstmarge lijkt mij een bewijs voor willekeurigheid, geen teken dat het juist geen straf zou zijn.<sup>26</sup>

Kortom, niets staat er aan in de weg om deze onevenwichtige regeling uit de wet te schrappen.

## 8. Conclusie

De bedoelingen van alle betrokken partijen – wetgever, Hoge Raad, OM en Belastingdienst – zullen goed zijn, maar dat leidt niet per definitie tot een wenselijke eindbestemming. Wanneer we moeten constateren dat het 'fiscale mechanisme' niet zodanig werkt dat daadwerkelijk een neutraal resultaat wordt bereikt, te weten dat ontnomen wederrechtelijke inkomsten per saldo ook niet worden belast, dan moet een mechanisme worden aangepast. Het AAFD-protocol maakt expliciet duidelijk dat moet worden voorkomen dat een veroordeelde 'wordt geconfronteerd met belastingheffing over het wederrechtelijk verkregen voordeel'. Een prijzenswaardig doel, waarvoor ik in dit artikel aanzetten heb gegeven om enerzijds van een incidentele oplossing een bestaande praktijk te maken en anderzijds een oplossing te bieden voor de spiegelbeeldige situatie, waarin reeds belast inkomen alsnog wordt ontnomen. En overigens ben ik van mening dat de aftrekbeperking van alle kosten na een veroordeling onredelijk is en dient te worden geschrapt. Wie ondergetekende c.q. de lezer van Tijdschrift voor Sanctierecht en Onderneming van het tegendeel wenst te overtuigen – of beter nog steun wil betuigen aan de oproep de wet op deze punten aan te passen, roep ik van harte op te reageren.

25. HR 18 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:2048, zie m.nt. rov. 3.3-3.5.

26. Vgl. C. Hofman, 'Belastingheffing of strafheffing?', *WFR* 2021/72, waarin de auteur ingaat op de bestraffende aard van onder meer de aftrekbeperking.