

Publicatie: Strafblad
Aflevering: 2016/1
Publicatiedatum: 27 februari 2016
Auteurs: Sijbers, mr. F.H.H.

Ontneming wederrechtelijk verkregen voordeel en fiscaliteit: geen gelukkig huwelijk

De verhouding tussen de ontnemingsmaatregel en de fiscale behandeling van criminele inkomsten en daarmee samenhangende kosten is gecompliceerd. In deze bijdrage wordt die complexiteit verduidelijkt door aan de orde te stellen dat de fiscale aftrekbeperking van criminele kosten verstoring kan werken en dat de fiscale behandeling van de ontnemingsvoordelen tot ongerijmdheden kan leiden. Tot slot wordt aangegeven dat een aangepaste louter fiscale behandeling eenvoudiger en evenwichtiger is.

Ontneming van wederrechtelijk voordeel heet een maatregel te zijn en geen straf. De maatregel dient een reparatoir karakter te hebben en tot doel te strekken de dader van een misdrijf in dezelfde vermogensrechtelijke positie te brengen als deze had verkeerd zonder het misdrijf te hebben gepleegd.¹ Het belastingrecht is van oorsprong neutraal van karakter. Gedurende een lange periode heeft als uitgangspunt gegolden dat het voor de belastbaarheid van een genoten voordeel in beginsel niet van belang is of dat voordeel is behaald met strafbare of anderszins vanuit een oogpunt van zedelijkheid laakbare activiteiten. Belastingheffing is derhalve fiscaal neutraal.²

In deze bijdrage zal aan de orde komen dat zowel de wetgevende als de rechtsprekende macht er niet goed in zijn geslaagd deze twee uitgangspunten te bewaken, waardoor samenloop tussen ontneming en fiscaliteit tot onevenwichtigheden kunnen leiden. In dat kader zal ik allereerst bespreken op welke wijze criminele inkomsten fiscaal worden behandeld. Daarbij zal aan de orde komen dat de wijze waarop in fiscalibus wordt omgegaan met de aftrek van kosten die samenhangen met criminele activiteiten verstoring werkt op een richtige belastingheffing en tot ongewenste effecten kan leiden in de samenloop met de ontnemingsmaatregel. Daarna zal aan de orde komen dat de wijze waarop een opgelegde ontnemingsmaatregel fiscaal wordt behandeld er ook toe kan leiden dat de som van ontneming en belastingheffing te hoog is. Tot slot zal aan de orde komen in welke situaties ontneming is uitgesloten.

1 De fiscale heffing over criminele inkomsten

Het beginsel van de fiscale neutraliteit is verlaten met de aanpassing van de Wet op de inkomstenbelasting, net als het wetsvoorstel beperking aftrekbare kosten ter zake van criminele activiteiten.³

De aanleiding voor het wetsvoorstel was een televisie-uitzending waarin aan de orde kwam dat een crimineel persoon kosten die verband hielden met zijn criminele activiteiten aftrok van de winst. Het gegeven dat vechthonden, pistolen en vervoerskosten met betrekking tot drugstransporten aftrekbaar zouden zijn van de winst, leidde tot veel publieke verontwaardiging en het wetsvoorstel ter voorkoming van dergelijke aftrek kon op veel steun rekenen. Een treffend voorbeeld is het standpunt van de CDA-fractie met betrekking tot het wetsvoorstel:⁴

‘De CDA fractie ondersteunt natuurlijk deze keuze want het is een vreemde gang van zaken dat mensen niet crimineel mogen zijn en dat wij criminaliteit ten zeerste bestrijden, maar dat de kosten die aan criminaliteit verbonden zijn wel fiscaal kunnen worden afgetrokken zodat men zich erdoor kan verrijken.’

Deze commotie heeft geresulteerd in een uitsluiting van aftrek van ‘criminele kosten’ als bepaald in artikel 3.14 lid 1 onder d en e Wet inkomstenbelasting 2001 (verder: Wet IB 2001). Krachtens die bepaling zijn kosten en lasten die verband houden met misdrijven ter zake waarvan de belastingplichtige door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijke uitspraak is veroordeeld uitgesloten van aftrek.⁵

Bij deze aftrekbeperking is het niet aan de Inspecteur om zich zelfstandig een oordeel te vormen over de

strafwaardigheid van de gedraging. Dat primaat ligt bij de strafrechter. De onherroepelijkheid van de strafrechtelijke veroordeling of de strafbeschikking is daarbij bepalend voor het moment dat de aftrekbeperking in werking treedt. Dat is anders bij kosten met betrekking tot verboden wapenbezit,⁶ kosten die verband houden met het illegaal bezit van vechthonden⁷ en kosten die verband houden met (niet-)ambtelijke omkoping.⁸

Ten aanzien van deze delicten is de aftrekbaarheid immers uitgesloten. Het gegeven dat een strafrechtelijk oordeel niet is vereist, heeft tot gevolg dat de belastinginspecteur respectievelijk de belastingrechter zelf een oordeel dient te vellen over de feiten teneinde te bepalen of die feiten kwalificeren als feiten waarvan de aftrek is uitgesloten.

Afgezien van de speciale delicten als genoemd in artikel 3.14 lid 1 onder f, g en h Wet IB 2001, is de aftrekbeperking zoals aangegeven afhankelijk van een onherroepelijke strafrechtelijke veroordeling of strafbeschikking. De wetgever heeft onderkend dat er geruime tijd kan liggen tussen de periode van veroordeling en het moment waarop de kosten in aftrek zijn genomen. Om die reden is in artikel 3.14 lid 5 Wet IB 2001 bepaald dat kosten die zijn afgetrokken in de vijf jaar voorafgaand aan het onherroepelijk worden van de strafrechtelijke veroordeling of strafbeschikking tot de winst moeten worden gerekend.⁹

Voorbeeld: X pleegt in jaar 1 strafbare feiten en behaalt daarmee in jaar 1 inkomsten van 150 waarvoor hij in jaar 1 voor 50 aan kosten maakt. Zijn nettoresultaat is dan 100. Bij een tarief van 50 procent betaalt hij dan 50 belasting. Indien X in jaar 4 onherroepelijk wordt veroordeeld, komt de 50 aan kostenaf trek te vervallen waardoor hij in jaar 4 (50% van 50 =) 25 extra belasting moet betalen.

Het gegeven dat de mogelijkheid om de kostenaf trek teniet te doen is begrensd tot vijf jaar, kan ertoe leiden dat er een financieel belang bestaat om strafrechtelijk door te procederen. Immers, indien in het hiervoor weergegeven voorbeeld de strafzaak niet in jaar 4 maar in jaar 7 onherroepelijk wordt, kan de 50 aan kostenaf trek niet meer worden gecorrigeerd.

De zaak wordt fiscaal gezien nog gecompliceerder indien er een ontnemingsmaatregel wordt opgelegd. Die ontnemingsmaatregel is, net als een vergoeding aan een benadeelde partij, uitgesloten van de aftrekbeperking.¹⁰ In dat kader is het van belang dat de wet spreekt over voldoening aan de Staat in het kader van 'ontneming' of 'vergoeding' van schade. De Hoge Raad heeft op grond daarvan geoordeeld dat een terugbetaling van wederrechtelijk verkregen voordeel pas ten laste van de winst kan komen wanneer het bedrag daadwerkelijk het vermogen van de belastingplichtige heeft verlaten.¹¹

Voorbeeld: Indien in het vorige voorbeeld in jaar 4 de veroordeling onherroepelijk wordt en er daarnaast een ontnemingsmaatregel van 100 wordt opgelegd die ook in dat jaar wordt betaald, leidt dat tot het volgende:

Jaar 1:	omzet	150	
	kosten	50	- / -
		—	
	winst	100	belasting 50%, betaalde belasting 50
Jaar 4:	uitsluiting aftrek kosten	50	
	ontneming	100	- / -
		—	
	verlies	- / - 50	belasting 50%, belastingteruggaaf - / - 25

X betaalt uiteindelijk 25 belasting, terwijl al zijn verdiensten zijn afgeroomd. De reden daarvoor is gelegen in de omstandigheid dat de uitsluiting aftrek criminele kosten ook in stand blijft indien een ontnemingsmaatregel wordt

opgelegd.¹²

Het gegeven dat het bedrag van de ontneming eerst aftrekbaar is in het jaar van betaling, leidt tot verstrekkender gevolgen dan men op het eerste gezicht zou verwachten. Niet zelden komt het voor dat een onderneming ten gevolge van het strafrechtelijk onderzoek stil komt te liggen. In een dergelijk geval houdt de onderneming op om winst te maken en in het jaar van betaling wordt er (bij gebreke aan andere activiteiten) een verlies gemaakt. Artikel 20 lid 2 Wet op de vennootschapsbelasting 1969¹³ bepaalt echter dat verliezen slechts kunnen worden verrekend met winst in het daaraan voorafgaande jaar en met winst in de negen volgende jaren.

Indien in het jaar voor de ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel geen winst is gemaakt en de onderneming door de strafzaak (feitelijk) is gestaakt, kan het verlies *de facto* niet worden verrekend. In het laatste voorbeeld zou dat ertoe leiden dat de 25 belastingteruggave niet kan worden geëffectueerd en dat er in totaal 50 belasting dient te worden afgedragen terwijl de gehele winst is ontnomen.

In de praktijk is getracht dit nadeel te ondervangen door het vormen van een fiscale voorziening in een eerder jaar dan het jaar waarin de ontnemingsvordering daadwerkelijk wordt betaald. In fiscalibus komt een voorziening erop neer dat kosten in een eerder jaar ten laste van de winst worden gebracht indien er sprake is van toekomstige uitgaven die hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden die zich eerder hebben voorgedaan. De toekomstige uitgaven moeten kunnen worden toegerekend aan de periode waarin de voorziening wordt gevormd en ten aanzien van de verschuldigdheid van de toekomstige uitgaven moet een redelijke mate van zekerheid bestaan.¹⁴

Indien de persoon uit het laatste voorbeeld in jaar 2 wordt geconfronteerd met een strafrechtelijk onderzoek en een ontnemingsvordering, zou een voorziening ertoe leiden dat hij in jaar 2 het geschatte bedrag aan ontneming zou kunnen aftrekken van de winst. De Hoge Raad heeft evenwel geoordeeld dat het vormen van een voorziening strijdig zou zijn met doel en strekking van de wetgever, die juist op het oog zou hebben dat aftrek pas mogelijk is in het jaar van feitelijke betaling.¹⁵

De gedachte achter deze strenge eisen aan het moment van aftrek is wellicht gelegen in de angst dat door middel van een voorziening bedragen aan vennootschapsbelasting zouden kunnen worden teruggeclaimd die mogelijk niet inbaar zouden zijn indien er uiteindelijk geen ontnemingsmaatregel zou worden opgelegd. Afgevraagd kan worden of de oplossingsrichting van de Hoge Raad, die in veel gevallen leidt tot het niet kunnen effectueren van het verrekenbare verlies, wel zo evenwichtig is.¹⁶ Daarbij dient te worden aangetekend dat andere, betere oplossingen voorhanden zijn om deze mogelijk ongewenste gevolgen te voorkomen. Een betere oplossing zou zijn de voorziening wel toe te staan maar deze niet uit te betalen, zodat het recht op belastingteruggave dient als zekerheid voor die ontnemingsvordering of voor de weer te betalen vennootschapsbelasting indien de voorziening komt te vervallen indien er uiteindelijk geen ontnemingsmaatregel wordt opgelegd.

2 Samenloop tussen ontneming en belastingheffing

De eenvoudigste wijze om samenloopproblemen tussen belastingheffing en ontneming te voorkomen, is de situatie waarin er wel wordt ontnomen en geen belastingheffing plaatsvindt.

In de inmiddels vervallen regeling Samenloop belastingheffing en strafrechtelijke ontneming was dienaangaande bepaald dat de inspecteur zich voorshands op het standpunt zal stellen dat ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen zich niet in de vermogenssfeer afspeelt en hij de ontnomen voordelen niet zal belasten.¹⁷ In plaats van de vervallen regeling is thans een bepaling opgenomen in het protocol AAFD waarin is bepaald dat het Openbaar Ministerie het voornemen tot ontnemen afstemt met de Belastingdienst wanneer het geschatte voordeel ten minste € 5000,= bedraagt. Zulks 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.¹⁸

Het afzien van belastingheffing kan evenwel pas tot het gewenste resultaat leiden als de belastingheffing nog niet heeft plaatsgevonden en voordat het voornemen tot ontneming actueel wordt. De situatie kan zich immers voordoen dat criminele inkomsten als legitieme inkomsten worden vermomd en op die wijze in de heffing betrokken.¹⁹ Reeds aan de

orde kwam dat de fiscale behandeling van criminele inkomsten in gevallen waarin ook ontneming plaatsvindt zeer wel kan leiden tot verschuldigheid van belasting ondanks dat alle inkomsten zijn ontnomen.

De ontnemingsprocedure ontbeert een probaat mechanisme²⁰ om het genoemde belastingeffect teniet te doen. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat belastingaanslagen niet als aftrekbare kosten kunnen worden aangemerkt omdat deze belastingsschulden nog niet (onherroepelijk) vaststonden.²¹ Daarbij verdient opmerking dat de overweging die tot dat oordeel strekte eruit bestond dat in het berechte geval de betreffende belastingaanslagen niet onherroepelijk vaststonden en er om die reden bij het bepalen van het wederrechtelijk verkregen voordeel geen rekening mee kon worden gehouden. Het Hof Den Bosch gaat een stap verder door geen acht te slaan op het al dan niet onherroepelijk zijn van de belastingaanslagen en in algemene zin te oordelen dat de strafrechter bij de bepaling van het aan voordeel in aanmerking te nemen bedrag geen rekening dient te houden met de belastingheffing.²²

Daarbij is van belang dat ten aanzien van belastingheffing onderscheid dient te worden gemaakt tussen belastingheffing op het behaalde voordeel (winstbelasting) en belasting die wordt geheven ongeacht het resultaat, zoals loonbelasting, omzetbelasting en kansspelbelasting. Laatstgenoemde belastingen kunnen – indien ook overigens aan de voorwaarden is voldaan – in aftrek komen omdat bij die belastingen zich niet de situatie voordoet dat bij ontneming als gevolg van het ‘fiscale mechanisme’ de belastingheffing weer ongedaan wordt gemaakt. Het gaat immers niet om heffingen over het bedrag van het wederrechtelijk verkregen voordeel, maar om heffingen vanwege de uitkering van prijzen of het uitbetalen van lonen aan derden.²³

Tot slot is in dit kader van belang dat zowel de omvang van het voordeel als de omvang van de kosten in de verschillende procedures anders kan worden vastgesteld. Ten aanzien van de omvang van het voordeel heeft de belastingkamer van de Hoge Raad bepaald dat verschillen in het bewijsregime tussen de (strafrechtelijke) ontnemingsprocedure en de fiscale procedure, maken dat de inspecteur niet verplicht is bij het opleggen van een navorderingsaanslag aan te sluiten bij het oordeel van de rechter in de ontnemingsprocedure.²⁴ De omstandigheid dat de rechter in de ontnemingsprocedure tot een bepaalde schatting van het voordeel is gekomen, brengt voorts nog niet mee dat belanghebbende daarmee heeft voldaan aan de op hem rustende bewijslast dat de aanslag onjuist is.²⁵

Verder geldt dat de hoogte van de aftrekbare kosten in fiscalibus niet gelijk hoeft te zijn aan de aftrekbare kosten in het kader van de berekening van het wederrechtelijk verkregen voordeel. Dat verschillen meer regel dan uitzondering zijn, is reeds het gevolg van de omstandigheid dat in het kader van de wetsgeschiedenis de aftrekbeperking van kosten bij criminele inkomsten als bedoeld in artikel 3.14 Wet IB 2001 ruim moet worden opgevat.²⁶ Die ruime uitleg staat in contrast met de beperkte uitleg van de kostenafrek in het kader van de bepaling van het wederrechtelijk verkregen voordeel. Zo is in artikel 36e lid 8 Sr bepaald dat de rechter bij de bepaling van de hoogte van het voordeel kosten in mindering kan brengen die rechtstreeks in verband staan met het begaan van strafbare feiten voor zover die redelijkerwijs voor aftrek in aanmerking komen.

Een goed voorbeeld van die verschillende benadering is de wijze waarop tegen de kosten van een raadsman in het kader van de strafrechtelijke procedure wordt aangekeken. In de ontnemingsprocedure worden die (nagekomen) kosten beschouwd als kosten die niet in rechtstreeks verband staan en daarom niet bij de bepaling van de hoogte van de ontnemingsvordering worden betrokken.²⁷ De Belastingdienst gaat er daarentegen van uit dat dergelijke kosten van aftrek zijn uitgesloten, omdat deze verband houden met de strafbare feiten. In de parlementaire geschiedenis is in dat verband expliciet verwezen naar kosten van juridische bijstand van belastingadviseurs, advocaten of notarissen.²⁸

3 Uitsluiting van ontneming bij fiscale delicten

In artikel 74 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) is bepaald dat ten aanzien van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten artikel 36e Sr geen toepassing vindt.

De reden dat de wetgever de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel in die gevallen buiten toepassing verklaart zou zijn gelegen in de omstandigheid dat de fiscale wetgeving haar eigen instrumentarium kent om schulden in te vorderen.²⁹ Daarnaast is de ontnemingsmaatregel uitgesloten omdat de Staat bij de vordering tot ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel een positie van achtergebleven schuldeiser zou innemen ten opzichte van de Staat als fiscus die voor hetzelfde bedrag in rechte zou opkomen.³⁰

De vraag kan evenwel worden opgeworpen of deze redenen wel zo valide zijn. In de eerste plaats zij bemerkt dat volledige afroming door het fiscaal instrumentarium betrekkelijk uitzonderlijk is. Bij een correctie van illegale inkomsten in de inkomstenbelasting (box 1) bedraagt het maximale tarief 52 procent zodat de maximale boete van 100 procent volstaat om het gehele voordeel teniet te doen. Die situatie is al anders in het geval dat de dader een vennootschap is en het maximale tarief 25 procent vennootschapsbelasting bedraagt, zodat een boete van 100 procent slechts leidt tot afroming van de helft van de inkomsten. Daarbij is van belang dat in het geval dat ervoor wordt gekozen de zaak strafrechtelijk te vervolgen in plaats van af te doen met een bestuurlijke beboeting, de geldboetes in de praktijk veelal lager zijn dan genoemde 100 procent en in dat geval bestuurlijke beboeting niet aan de orde is.³¹ In de praktijk is er daarmee geen fiscaal mechanisme dat tot een volledige correctie leidt. Het uitsluiten van criminele kosten kan dat effect ook niet sorteren.

In de praktijk doet zich geregeld de vraag voor wanneer er sprake is van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. In het Besluit samenloop belastingheffing en strafrechtelijke ontneming was dienaangaande bepaald dat artikel 74 AWR ook van toepassing was indien vervolging mede zou kunnen plaatsvinden op basis van het commune strafrecht, bijvoorbeeld wegens het commune delict valsheid in geschrifte (art. 225 Sr) in het geval dat gebruik wordt gemaakt van valse facturen bij btw-teruggaven of een onjuiste aangifte wordt gedaan.

In 2008 oordeelde de Hoge Raad dat een fiscaal delict als gronddelict voor witwassen kan dienen.³² Dat oordeel roept een tal van vragen op; bijvoorbeeld wanneer er bij een fiscaal delict sprake is van witwassen en hoe zich de kwalificatie van witwassen bij een fiscaal gronddelict verhoudt met artikel 74 AWR.

In het eerder aangehaalde arrest van de Hoge Raad van 25 maart 2014 lag de vraag voor of er ondanks de 'verpakking' als witwasdelict in materiële zin sprake was van een fiscaal delict waardoor een ontnemingsvordering zou moeten afstuiten op grond van artikel 74 AWR. De betrokkene werd door het hof (onder meer) veroordeeld voor fiscale delicten die er in de kern uit bestonden dat hij auto's zwart verkocht en vervolgens met de opbrengst nieuwe auto's aanschafte die daarna ook weer zwart werden verkocht. De Hoge Raad oordeelde dat de veroordeelde niet had volstaan met het plegen van een fiscaal delict maar zich daarnaast schuldig had gemaakt aan witwassen.

Bij dat oordeel is het van belang te onderkennen dat de Hoge Raad in de afgelopen jaren beperkingen heeft aangebracht in het toepassingsbereik van de witwasbepalingen. Die beperkingen zien er onder meer op dat het voorhanden hebben uit eigen misdrijf geen witwassen oplevert wanneer het voorhanden hebben niet kan hebben bijgedragen aan de verhulling van de criminele herkomst en daarvan in zoverre dan ook geen sprake is geweest.³³

Het vorenstaande maakt dat witwassen met een fiscaal delict eerst in beeld komt wanneer er meer is gebeurd dan het enkel voorhanden hebben van niet-gefiscaliseerd geld. Wat dat meerdere in de praktijk moet behelzen is niet altijd helder. Zo kan het overbrengen van zwart geld naar een geheime buitenlandse bankrekening mogelijk kwalificeren als verhullen, maar zal dat oordeel anders kunnen uitvallen als het geld dat op een geheime – niet aan de Belastingdienst kenbaar gemaakte – bankrekening staat en eerst daarmee de rente-inkomsten buiten het zicht van de fiscus raken.

Dat het witwasdelict meer is dan het fiscale delict geeft weliswaar een legistisch argument om artikel 74 AWR niet toe te passen, maar die uitsluiting behoeft zich niet in alle situaties te verhouden met de bedoeling van de wetgever. De reden voor invoering van artikel 74 AWR was gelegen in het gegeven dat fiscale delicten zouden kunnen worden gecorrigeerd met het wettelijke fiscale arsenaal. In die optiek valt niet goed in te zien waarom dat (fiscale) controle-instrument niet toereikend zou zijn in het geval dat er naast het fiscale delict enkel een verhullingshandeling heeft plaatsgevonden. Het enkele gegeven dat – niet succesvol – is verhuld zal immers in de praktijk niet tot problemen voor het heffen van belastingheffing leiden.

Het lijkt erop dat de wetgever de door de Hoge Raad aangebrachte inperkingen weinig enthousiast heeft begroet. Inmiddels is een wetsvoorstel aanhangig dat ertoe strekt het enkel voorhanden hebben uit een eigen misdrijf strafbaar te stellen onder de witwasbepalingen. De vraag kan worden opgeworpen of er in dat geval nog argumenten zijn om witwassen in voorkomende situaties niet onder het bereik van artikel 74 AWR te laten vallen.

4 Een alternatieve oplossing

In deze bijdrage is naar voren gekomen dat cumulatie van de fiscale behandeling en de ontnemingsmaatregel ertoe leiden dat er niet enkel corrigerend wordt opgetreden in die zin dat de dader wordt gebracht in de situatie waarin hij had verkeerd zonder het begaan van de strafbare feiten maar dat hij door de cumulatie in een slechtere positie komt te verkeren waardoor de cumulatie trekken heeft van een punitieve sanctie. Ook de ontnemingsmaatregel zelf heeft reeds een mogelijke punitief karakter; te denken valt aan de hoofdelijkheid, de verschillende behandeling van enerzijds kosten en anderzijds vervolgprijfij en het ontnemen van hetzelfde voordeel bij de dader van een gronddelict (diefstal) en degene die het voordeel opsoupeert (de witwasser).

De vraag kan worden opgeworpen of de strafrechter wel het best geëquipeerd is om vermogensrechtelijk het juiste voordeel te bepalen en of het OM wel het best in staat is om vastgestelde bedragen aan ontneming te incasseren.

Een betrekkelijk eenvoudige oplossing zou zijn om de gehele ontneming exclusief onder te brengen bij de belastingrechter. Daarbij zou het overweging verdienen om in het kader van die fiscale ontneming niet te sleutelen aan de kostenkant maar om in geval van een onherroepelijke veroordeling het tarief op de criminele inkomsten met terugwerkende kracht op 100 procent te plaatsen. Er vindt dan geen vervuiling of nodeloze complicatie plaats door op morele gronden inbreuk te maken op het fiscale systeem en door het tarief van 100 procent wordt bereikt dat misdaad niet behoort te lonen.

De fiscus is dan in staat om met gebruikmaking van haar preferentie en goedwerkend incassosysteem, het gehele bedrag te ontnemen.

Mr. F.H.H. Sijbers

is advocaat en partner bij Wladimiroff Advocaten te Den Haag.

1) Zie o.a. HR 1 juli 1997, ECLI:NL:HR:1997:AB7714 en HR 7 december 2004, ECLI:NL:HR:2004:AQ8489.

2) Zie HR 20 juni 1951, B 9055 en HR 1 oktober 1952, B 9254.

3) Wetsvoorstel wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Wet op de loonbelasting 1964 (beperking aftrekbare kosten ter zake van criminele activiteiten, 25019).

4) *Handelingen II* 1996/97, 2598, 31.

5) Hetzelfde heeft te gelden voor ad informandum gevoegde feiten die zijn betrokken in de strafmaat en kosten ter zake van onherroepelijke strafbeschikkingen.

6) Art. 3.14 lid 1 onder f Wet IB 2001: kosten met betrekking tot wapens en munitie, tenzij ter zake een erkenning, consent, vergunning, verlof of ontheffing is verleend, krachtens de Wet wapens en munitie.

7) Art. 3.14 lid 1 onder g Wet IB 2001: kosten met betrekking tot dieren die krachtens een onherroepelijke bestuursrechtelijke of strafrechtelijke maatregel in verband met agressie niet mogen worden gehouden.

8) Art. 3.14 lid 1 onder h Wet IB 2001: giften, beloften of diensten indien blijkt dat er sprake is van een strafbaar feit als bedoeld in art. 126 lid 1, 177, 177a, 178, 178a, 328ter lid 2, of 328quater lid 2 Sr.

9) *Kamerstukken II* 1996/97, 25019, 3, p. 8.

10) Zie art. 3:14 lid 4 Wet IB 2001.

11) Zie HR 23 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT2299, *BNB* 2011/288 en HR 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW7156, *BNB* 2013/156.

12) HR 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW7156. Zie in dat verband ook A.A. Feenstra & V. Ruijs, 'Elk voordeel heeft

zijn nadeel', *Tijdschrift voor Sanctierecht & Compliance voor ondernemingen* 2012, p. 207-213.

13) Voor natuurlijke personen is in art. 3.150 Wet IB 2001 bepaald dat verliezen uit werk en woning slechts kunnen worden verrekend met winst in de drie daaraan voorafgaande jaren en met winst in de negen volgende jaren.

14) Zie in dit kader het richtinggevende Baksteen-arrest van HR 26 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2555, *BNB* 1998/409.

15) HR 23 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT2299.

16) Zie voor een kritische beschouwing I.R.J. Thijssen, 'Belastingheffing met betrekking tot de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel', *TFB* 2008, nr. 6, p. 2-5 en B.M. van der Sar, 'Aftrekbepanking criminele kosten na ontnemingsvorderingen, een dubbele straf!', *WFR* 2011, p. 1538-1544.

17) Besluit samenloop belastingheffing en strafrechtelijke ontneming, nr. BLKB2015/571M, *Stcrt.* 2015, 17778, vervallen op 1 juli 2015.

18) Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD), nr. BLKB/2015/572M.

19) Het meest tot de verbeelding sprekende voorbeeld is Al Capone die letterlijk aan het witwassen was door crimineel geld als zijnde omzet van een wasserette op te geven.

20) Een verzoek in het kader van art. 577b Sv beschouw ik niet als zodanig.

21) HR 29 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BO2639. De Hoge Raad overweegt dat een verzoek ex art. 577b Sv kan worden ingediend als de belastingaanslag wel onherroepelijk vaststaat.

22) Hof Den Bosch 8 november 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:5358.

23) HR 10 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3264.

24) HR 24 maart 2015, ECLI:NL:HR:2012:BW4122.

25) HR 24 maart 2015, ECLI:NL:HR:2012:BW4122.

26) Zie ook HR 5 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO5057, *V-N* 2004/15.12, waarin de Hoge Raad overweegt dat het begrip 'verband houden met' ruim moet worden uitgelegd.

27) De onevenwichtigheid dat latere positieve effecten als vervolgpoffijt wel kunnen worden betrokken, laat ik verder buiten beschouwing.

28) *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, art. 3.14 Wet IB 2001, aant. 6.6.5.

29) Zie *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, algemeen deel, art. 74 AWR, aant. 1.4 en W.E.C.A. Valkenburg & J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht* (Fiscale Studiereserie, nr. 25), Deventer: Kluwer 2014.

30) Idem.

31) Het una via-beginsel (art. 5:44 Awb) staat aan het opleggen van fiscale vergrijpboetes in de weg indien de gedraging strafrechtelijk wordt vervolgd.

32) HR 7 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD2774.

33) Zie bijv. HR 26 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM4440, *NJ* 2010/655.

