

Vergaderjaar 1996–1997

25 019

Wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Wet op de loonbelasting 1964 (beperking aftrekbare kosten ter zake van criminele activiteiten)

B

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 30 juli 1996 en het nader rapport d.d. 13 september 1996, aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 27 maart 1996, no.96.001735, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet met memorie van toelichting, houdende wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Wet op de loonbelasting 1964 (beperking aftrekbare kosten ter zake van criminele activiteiten).

Blijkens de mededeling van de directeur van Uw Kabinet van 27 maart 1996, nr. 96.001735, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 30 juli 1996, nr. WO6.96.0129, bied ik U hierbij aan.

1. Hoewel in het belastingrecht fiscale neutraliteit als belangrijk beginsel geldt, wordt bij dit wetsvoorstel voorgesteld de met criminele activiteiten samenhangende kosten bij de bepaling van het belastbare inkomen zoveel mogelijk als aftrekpost uit te sluiten. Daarmee wordt beoogd het algemeen belang te dienen om criminele activiteiten tot het uiterste te bestrijden. Blijkens de toelichting zal in het spanningsveld tussen enerzijds het fiscale recht en anderzijds het strafrecht soms het fiscale element moeten wijken, zoals in een eerder stadium de aftrekbaarheid van geldboetes reeds aan banden is gelegd. Met het oog op de eenheid van de Nederlandse rechtsorde dient naar het oordeel van de bewindsman de fiscale wetgeving te worden aangepast om kosten van criminele activiteiten zoveel mogelijk als fiscale aftrekpost te weren.

Ook de Raad van State acht de bestrijding van criminaliteit van groot maatschappelijk belang. Echter juist uit een oogpunt van eenheid van de Nederlandse rechtsorde behoeft het voorstel naar zijn mening nadere toelichting. Het wetsvoorstel leidt er immers toe dat ter zake van één bepaalde criminele activiteit in twee geheel onderscheiden rechtsgebieden, het strafrechtelijke en het fiscale, maatregelen worden genomen van verschillende aard. 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. Uit de toelichting blijkt tevens dat op dit moment kosten van criminele activiteiten niet op beduidende schaal worden afgetrokken, hetgeen naar de mening van het college overigens voor de hand ligt. De budgettaire opbrengst van de

maatregelen zal derhalve zeer beperkt zijn. De Raad vraagt zich dan ook af welke feitelijke rol het wetsvoorstel zal hebben in de bestrijding van de criminaliteit. 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.

1. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad, is de memorie van toelichting op een aantal punten aangevuld.

2. In de toelichting wordt de fiscale behandeling van inkomsten uit illegale activiteiten in het buitenland behandeld. Daaruit blijkt, dat het doorbreken van de fiscale neutraliteit ter zake een uitzondering vormt. De voorbeelden van die uitzondering in Duitsland, de Verenigde Staten en Canada gaan minder ver dan de thans voorliggende regeling. Uit de beschreven ontwikkelingen in het buitenland kan de Raad geen steun vinden voor het voorstel. De stelling dat het in de lijn ligt met de Duitse en Amerikaanse wetgeving behoeft naar het oordeel van de Raad nuancering.

2. De Raad merkt op dat uit de toelichting blijkt dat in het buitenland het doorbreken van de fiscale neutraliteit ter zake van inkomsten uit illegale activiteiten een uitzondering vormt. Zowel in Nederland als in het buitenland vormt een fiscaal neutrale behandeling van inkomsten en kosten het algemene uitgangspunt. Uit de toelichting blijkt echter dat deze fiscale neutraliteit in een aantal landen doorbroken wordt ter zake van bepaalde kosten en lasten. Duitsland en de Verenigde Staten zijn in dit verband als voorbeelden genoemd. Ook andere landen kennen uitzonderingen op dit algemene uitgangspunt. Uit de ontwikkelingen in het buitenland blijkt dus wel degelijk dat de fiscale neutraliteit voor bepaalde kosten en lasten ter zake van criminele activiteiten wordt doorbroken.

De vergelijking met de genoemde buitenlandse systemen is vooral getrokken om aan te geven dat ook in het buitenland aftrekbeperkingen bestaan voor criminele activiteiten, die min of meer dezelfde achtergrond en doelstelling hebben en die op ongeveer dezelfde wijze zijn vormgegeven. Uiteraard bestaan daarbij verschillen, die onder andere hun oorsprong vinden in een ander rechtssysteem of een andere rechtscultuur. De memorie van toelichting is met inachtneming van het voorgaande genuanceerd.

3. Zoals ook uit de toelichting blijkt vindt de veroordeling wegens criminele activiteiten in het algemeen plaats enige jaren na het verstrijken van het belastingjaar. Pas op dat moment kan worden geconstateerd dat bepaalde kostenposten niet voor fiscale aftrek in aanmerking komen. Daarmee wordt het stelsel doorbroken dat de belastingheffing geschiedt op basis van alle relevante feiten die in het kalenderjaar een rol spelen. Dit probleem roept spanningen op, die tot nadere in het wetsvoorstel neergelegde regelingen nopen. In de toelichting wordt naar de mening van het college onvoldoende op de uitvoerbaarheid in de praktijk ingegaan. Zulks geldt in het bijzonder voor de problemen bij de invordering. De toelichting verdient aanvulling.

3. Met de stelling van de Raad dat het stelsel wordt doorbroken dat belastingheffing geschiedt op basis van alle relevante feiten die in het kalenderjaar een rol spelen, kan ik mij niet verenigen. Het relevante feit voor de aftrekbaarheid van kosten en lasten ingevolge dit wetsvoorstel is de veroordeling ter zake van een misdrijf. Eerst op dat moment is de aftrekbeperking van toepassing. De in de voorgaande periodes aangegeven kosten en lasten zijn dan ook terecht in aftrek gebracht. Deze in aftrek gebrachte kosten en lasten kunnen derhalve niet worden gecorrigeerd in de periodes dat deze zijn gemaakt. Ingevolge de bij dit wetsvoorstel voorgestelde regeling wordt een bedrag ter grootte van deze in de aftrek gebrachte kosten en lasten bijgeteld in het jaar van de veroordeling.

De Raad merkt voorts op dat in de toelichting onvoldoende aandacht wordt besteed aan de problemen in de praktijk ten aanzien van de invordering. De problemen bij de invordering zullen geen andere zijn dan die welke zich bij vergelijkbare belastingschulden zullen voordoen. Bijzondere aandacht voor het invorderingsaspect in de memorie van toelichting acht ik niet noodzakelijk.

4. Wordt eenmaal gekozen voor de doorbreking van de neutraliteit van het belastingrecht omwille van de handhaving van de rechtsorde, dan zou men verwachten dat deze lijn met betrekking tot alle sancties – misdrijven en overtredingen – wordt gevolgd. De Raad constateert evenwel dat de kosten en lasten die samenhangen met overtredingen onverkort aftrekbaar blijven. In de memorie van toelichting ontbreekt een motivering waarom dit gedeelte van het strafrecht niet is meegenomen. De Raad meent dat zulks alsnog behoort te worden overwogen, althans dat in de toelichting dient te worden ingegaan op de redenen waarom de uitsluiting van aftrek van kosten ter zake van overtredingen niet in het wetsvoorstel is meegenomen, te meer omdat de administratieve boeten ter zake van overtredingen ingevolge de artikelen 8a, eerste lid, onderdeel c, 36, eerste lid, onderdeel n, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en 15, eerste lid, onderdeel n, van de Wet op de loonbelasting 1964 reeds van aftrek uitgesloten zijn.

4. De Raad mist in de toelichting een motivering voor het feit dat ter zake van overtredingen geen aftrekbeperking is opgenomen. Zoals de Raad terecht opmerkt zijn geldboeten ter zake van overtredingen evenals geldboeten ter zake van misdrijven niet aftrekbaar. De aard en ernst van overtredingen brengt echter niet met zich dat dan ook de kosten ter zake van de normoverschrijdende activiteiten zelf van aftrek zouden moeten worden uitgesloten. Het gaat bij overtredingen immers om minder ernstige inbreuken op de rechtsorde. De toelichting is aangevuld.

5. Voor een aantal redactionele kanttekeningen verwijst het college naar de bij het advies behorende bijlage.

5. De redactionele kanttekeningen zijn verwerkt. De opmerking ter zake van artikel II, onderdeel B.2 (artikel 15, zevende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964) is niet overgenomen. Bij deze bepaling in de loonbelasting zijn namelijk – in tegenstelling tot de overigens overeenkomstige bepaling in de inkomstenbelasting – niet alleen de vijf kalenderjaren voorafgaande aan het jaar waarin de veroordeling heeft plaatsgevonden of het voldoen aan de voorwaarden van belang, maar ook de reeds verstreken loontijdvakken in dat kalenderjaar zelf.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat aan het vorenstaande aandacht zal zijn geschonken.

*De Vice-President van de Raad van State,
W. Scholten*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën
W. A. F. G. Vermeend

Voorstel van wet

- In artikel I, onderdelen A.1, onder g, en C.1, onder r, en in artikel II, onderdeel B.1, onder r, in overeenstemming met aanwijzing 82, derde lid, van de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar) «bedoeld in» telkens vervangen door: als bedoeld in.
- In artikel I, onderdelen A.3, vijfde lid, B, en C.2 alsmede in artikel II, onderdeel B.2, telkens aan het slot «een bedrag ter grootte van» vervangen door: het bedrag ter grootte van.
- In artikel I, onderdeel B, «in een der vijf» vervangen door: in een of meer van de vijf.
- In artikel II, onderdeel B.2, in overeenstemming met aanwijzing 82, tweede lid, Ar «als bedoeld» vervangen door: bedoeld.
- Artikel II, onderdeel B.2, begrijpelijk – naar analogie van artikel I, onderdeel A.3, vijfde lid – redigeren en vervangen door: Voor zover kosten die verband houden met een misdrijf in aanmerking zijn genomen in een of meer van de vijf jaren voorafgaande aan het jaar van het loontijdvak waarin de veroordeling bedoeld in het eerste lid, onderdeel o, onherroepelijk is geworden, dan wel waarin aan de gestelde voorwaarden bedoeld in het eerste lid, onderdeel p, is voldaan, wordt het bedrag ter grootte van die kosten als negatieve aftrekbare kosten in aanmerking genomen.

Memorie van toelichting

- In de toelichting, onder 1, Algemeen, derde alinea, de derde volzin vervangen door: Dit spanningsveld is in een eerder stadium uitgebreid aan de orde geweest bij het wetsvoorstel aftrekbaarheid geldboetes, zie onder meer kamerstukken II 1988/89, 20 857, nr. 9, blz. 1 en 2 en kamerstukken I 1989/90, 20 857, nr. 213, en kamerstukken I 1990/91, 20 857, nr. 97, waarbij de aftrekbaarheid van geldboetes aan banden werd gelegd.
- In de toelichting op artikel I, onderdeel A.3 (artikel 8a, vierde tot en met zesde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB'64)), vierde alinea, zevende volzin, «vijf jaren voor de veroordeling of de transactie» vervangen door: vijf jaren voorafgaande aan het jaar waarin de veroordeling of de transactie heeft plaatsgevonden.
- In de toelichting op artikel I, onderdeel B (artikel 23, zevende lid, Wet IB'64), in de eerste volzin «genoten in een jaar voorafgaande» vervangen door: genoten in een of meer van de vijf jaren voorafgaande.