

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)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

1. Algemeen

In het kader van de bestrijding van criminele activiteiten komt de laatste tijd, ook in internationaal verband, veelvuldig de rol van de fiscaliteit ter sprake. Enerzijds speelt dan de vraag hoe de inkomsten verkregen uit illegale activiteiten worden belast en anderzijds in hoeverre kosten verbonden aan criminele activiteiten fiscaal aftrekbaar mogen zijn.

In het huidige fiscale regime wordt in Nederland – evenals in andere Europese landen – de winst die, dan wel het inkomen dat, uit de illegale activiteit wordt verkregen op normale wijze belast. Bij de vaststelling van de winst en het inkomen wordt derhalve niet de bruto-opbrengst maar de netto-opbrengst in aanmerking genomen. Kosten samenhangende met goederen waarvan het bezit verboden is, dan wel 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.

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. Dit spanningsveld is in een eerder stadium uitgebreid aan de orde geweest bij het wetsvoorstel afschaffing aftrekbaarheid van geldboeten (zie onder meer kamerstukken II 1988/89, 20 857, nr. 9, blz. 1 en 2, kamerstukken I 1989/90, 20 857, nr. 213, en kamerstukken I 1990/91, 20 857, nr. 97), waarbij de aftrekbaarheid van geldboeten aan banden werd gelegd. Met het oog op de eenheid van de Nederlandse rechtsorde dient thans naar mijn oordeel de fiscale wetgeving te worden aangepast teneinde de kosten van criminele activiteiten zoveel mogelijk als aftrekpost in de fiscaliteit te weren.

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. Bij de uitsluiting van aftrek van kosten en lasten die verband houden met misdrijven wordt aangesloten bij strafrechtelijk optreden dat uitmondt in een veroordeling dan wel transactie. Hiermee wordt voorkomen dat de inspecteur zelfstandig zou moeten beoordelen of al dan niet sprake is van een misdrijf en aldus op de stoel van de strafrechter zou moeten gaan zitten.

In dit verband wijs ik nog op de vragen van de leden van de Tweede Kamer der Staten-Generaal Hirsch Ballin, Leers en Van der Linden waarbij de fiscale aftrekbaarheid van criminele bedrijfsactiviteiten aan de orde is gesteld (Aanhangsel van de Handelingen II 1994/95, blz. 413–414). De vragen hadden betrekking op de fiscale aftrekbaarheid van de aanschaf van materieel, wapens en munitie alsmede het aanschaffen van waakhonden waaronder pitbulls, ten behoeve van de uitvoering van criminele bedrijfsactiviteiten door criminelen zoals handelaren in softdrugs. In mijn antwoord heb ik aangegeven dat de aftrek van dergelijke kosten naar mijn mening tot het uiterste moet worden bestreden en dat ik de Belastingdienst zou informeren hoe dit beleid binnen het huidige wettelijke stelsel optimaal kan worden gevoerd. Tevens heb ik toegezegd dit beleid zo nodig met nieuwe regelgeving te zullen ondersteunen.

In dit kader wijs ik verder nog op de ontwikkelingen in OESO-verband. In 1994 is een aanbeveling aangenomen om omkoping bij internationale transacties tegen te gaan. Het onderhavige wetsvoorstel volgt de lijn van deze aanbeveling. Wordt de betaler van de steekpenningen door een Nederlandse strafrechter veroordeeld, dan zijn de betaalde steekpenningen niet aftrekbaar. Ook andere landen, waaronder Duitsland na recente wetgeving, volgen deze lijn. Op de internationale aspecten wordt in onderdeel 4 nader ingegaan.

2. De voorgestelde regeling

De voorgestelde regeling is tweeledig. In de eerste plaats worden van de aftrek uitgesloten de kosten en lasten die verband houden met een misdrijf.

De bepaling komt er in grote lijnen op neer dat wanneer een belastingplichtige is veroordeeld voor een misdrijf, de kosten en lasten die met dat misdrijf verband houden van aftrek zijn uitgesloten. Dit houdt in dat bijvoorbeeld een handelaar in harddrugs in de belastingheffing wordt betrokken voor zijn bruto-omzet. De kosten van de inkoop, van bewaking, van vervoer, van versnijden, van distributie, e.d. komen krachtens de voorgestelde bepaling niet in mindering op de door hem behaalde verkoopprijs. Door tot uitgangspunt te nemen het criterium «misdrijf» zullen ook betalingen van steekpenningen aan ambtenaren waarvoor de betaler is veroordeeld niet in aftrek kunnen worden gebracht.

De uitsluiting van aftrek komt eerst aan de orde wanneer er in Nederland strafrechtelijk wordt ingegrepen door een veroordeling dan wel een transactie ter zake van een misdrijf. Tussen het moment waarop de kosten en lasten in aftrek zijn gebracht en het moment van de veroordeling of de transactie zal een periode liggen van veelal enkele jaren. Daarom is de mogelijkheid geopend de aftrek van kosten en lasten in de vijf jaren voorafgaande aan het jaar van de veroordeling in feite ongedaan te maken. In verband met de uitvoering van deze regeling wijs ik erop dat de fiscus, mede op grond van artikel 67, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen bevoegd is om Justitie op de hoogte te stellen van feiten die een misdrijf kunnen opleveren. Met het oog daarop ben ik voornemens om het Voorschrift informatieverstrekking 1993 aan te vullen met een op dit wetsontwerp toespitste alinea.

De aftrekbeperking geldt niet waar het veroordelingen ter zake van overtredingen betreft. De aard en ernst van overtredingen brengt niet met zich dat de bij dit wetsvoorstel voorgestelde uitsluiting van aftrek die bestaat uit het niet in aftrek toe laten van alle kosten en lasten samenhangende met normoverschrijdende activiteiten, van toepassing zou moeten zijn op overtredingen. Het gaat bij overtredingen immers om minder ernstige inbreuken op de rechtsorde.

In de tweede plaats worden van de aftrek uitgesloten kosten en lasten die verband houden met wapens en munitie alsmede met agressieve dieren waarvan het bezit is verboden. Deze uitsluiting komt dan ook niet aan de orde indien de belastingplichtige terzake beschikt over een erkenning, consent, vergunning, verlof of ontheffing voor het houden van wapens en munitie of in het bezit is van een dierenpaspoort waaruit blijkt dat deze dieren mogen worden gehouden. De uitsluiting van de aftrek zal gelden voor de winstsfeer, de sfeer van inkomsten uit arbeid en voor het loonbegrip van de loonbelasting.

In de winstsfeer wordt voorts de uitsluiting van aftrek echter weer teruggenomen voor kosten en lasten die bestaan uit het ontnemen wederrechtelijk verkregen voordeel en die voortvloeien uit de vergoeding van de door een misdrijf veroorzaakte schade. Hierdoor worden allereerst doublures vermeden ingeval zowel het strafrecht («Pluk-ze»-wetgeving) als de fiscale wetgeving worden toegepast. Verder ben ik van oordeel dat het maatschappelijk belang gediend is met het herstel van schade zodat de aftrekbaarheid van deze kosten niet moet worden beperkt. Voor de sfeer van inkomsten uit arbeid en het loonbegrip van de loonbelasting geldt dat de ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel – voor zover deze zich niet in de vermogenssfeer afspeelt – in de regel als negatieve inkomsten uit arbeid dan wel als negatief loon in aanmerking genomen kan worden. Een aparte voorziening is daar dus niet noodzakelijk.

3. De keuze voor de voorgestelde regeling

De keuze voor een regeling zoals hiervoor is aangegeven, is gemaakt na ampele overwegingen. Diverse andere benaderingen zijn hierbij in de overweging betrokken. Eén van die benaderingen was om voor de uitsluiting van aftrek aan te sluiten bij gedragingen die een misdrijf kunnen opleveren. In de Nederlandse rechtsorde is de strafrechter echter degene die oordeelt of een gedraging al dan niet een misdrijf oplevert. Bij deze benadering zou de aftrek al kunnen worden geweigerd voordat er sprake is van een strafrechtelijk ingrijpen. Alsdan zou de ongewenste situatie ontstaan dat de inspecteur onafhankelijk van de strafrechter zou moeten beoordelen of de gedraging een misdrijf kan opleveren; hij zit dan als het ware op de stoel van de strafrechter. Voorts kan hierbij het probleem rijzen dat de inspecteur van mening is dat de gedraging een misdrijf kan opleveren, terwijl de strafrechter in een procedure deze mening niet deelt. Het zou te ver gaan om in die situatie toch de uitsluiting van de aftrek van kosten in stand te houden. Een in eerste instantie geweigerde aftrek zou dan wellicht alsnog ongedaan moeten worden gemaakt. Gezien deze complicaties is een dergelijke benadering dan ook verworpen.

Een andere benadering was een regeling met een meer abstract karakter. In die benadering zouden van de aftrek kunnen worden uitgesloten kosten en lasten die samenhangen met activiteiten welke een inbreuk maken op – bijvoorbeeld – de maatschappelijke orde. Deze benadering zou tot gevolg hebben dat naast het strafrecht, in de fiscale sfeer een afzonderlijk rechtsgebied zou ontstaan van ongewenste maatschappelijke activiteiten waarover niet de strafrechter oordeelt maar

in eerste aanleg de inspecteur en daarna de fiscale rechter. Dit zou leiden tot een groot aantal procedures waarin dit begrip nader zou moeten worden uitgelegd, hetgeen zou leiden tot rechtsonzekerheid bij de burger. Ook deze benadering is daarom niet gevolgd.

Een volgende, meer praktische benadering zou zijn om in de wet dan wel in een bij wet mogelijk gemaakte ministeriële regeling een lijst op te nemen van zaken (bedrijfsmiddelen) welke voor criminele activiteiten kunnen worden gebruikt en daarom van aftrek behoren te zijn uitgesloten. Voordeel van deze benadering is dat de controle door de Belastingdienst eenvoudig kan worden verricht. Worden de kosten en lasten van zaken die op de lijst staan in aftrek gebracht, dan kan deze aftrek worden geschrapt. Nadeel van een dergelijke limitatieve opsomming is dat daar naar verwachting regelmatig verschil van mening zal bestaan over wat wel en wat niet op de lijst moet. Ook is een nadeel dat bij deze benadering op het met de criminele activiteiten behaalde voordeel dan slechts de kosten en lasten van bepaalde zaken (bedrijfsmiddelen) niet in aftrek worden gebracht, terwijl kosten van activiteiten (inkoopkosten van drugs, kosten van vervoer e.d) buiten schot blijven.

4. Fiscale behandeling in andere landen

Bij het opstellen van de voorgestelde regeling is eveneens de wetgeving van een aantal andere landen bekeken. In het bijzonder is de wetgeving in Duitsland en de Verenigde Staten gezien. Voor België, Canada, Denemarken, Frankrijk, Italië en het Verenigd Koninkrijk werd meer in algemene zin gekeken of er bijzondere wettelijke regelingen bestaan met betrekking tot de aftrekbaarheid van kosten en lasten die worden opgeroepen door in de belastingheffing betrokken inkomsten uit illegale activiteiten.

In al die landen kan als algemene lijn worden onderkend dat, indien inkomsten worden aangemerkt als belastbare inkomsten in principe de kosten en lasten die samenhangen met het verkrijgen van de inkomsten voor aftrek worden toegelaten. Bij de toepassing van die fiscaal neutrale heffing op basis van het nettoprincipe wordt afgezien van een beoordeling van de inkomsten en kosten/lasten op strafrechtelijke, ethische of morele gronden. Deze symmetrische behandeling van de plussen en de minnen wordt echter in een aantal landen in wetgeving of jurisprudentie doorbroken ter zake van bepaalde kosten en lasten.

Zo geldt in Duitsland een expliciet geformuleerde fiscale neutraliteit die op basis van het nettoprincipe zowel voor inkomsten als kosten en lasten toepassing zou moeten vinden. In de jurisprudentie en de fiscale regelgeving is desondanks een aantal specifieke kosten en lasten die verband houden met illegale activiteiten uitgesloten van aftrek. Zo worden in de Duitse rechtspraak strafrechtelijke vermogenssancties niet voor aftrek toegelaten op grond van het argument dat de relatie van deze straffen tot de persoon van de dader zou overheersen boven de betrekking tot de inkomensverwervende activiteit. Daarnaast is met ingang van 1996 de Duitse fiscale wetgeving ter zake van de aftrek van bedrijfskosten zo gewijzigd dat verstrekte voordelen niet aftrekbaar zijn indien ter zake van deze verstrekking of van de ontvangst daarvan een strafrechtelijke veroordeling heeft plaatsgevonden. Ook bij seponering, bijvoorbeeld wegens gering belang, of wanneer de verstrekking of de ontvangst van het voordeel een veroordeling tot een (administratieve) geldboete tot gevolg heeft gehad worden de verstrekte voordelen niet toegelaten als aftrekbare kosten.

Ook in het fiscale stelsel van de Verenigde Staten is de algemene lijn waar het de belastbaarheid van illegale inkomsten betreft er één van fiscale neutraliteit zodat ook de mate van legaliteit en moraliteit van de kosten in principe geen rol speelt. Op het punt van de aftrekbare kosten kent de Amerikaanse fiscale wetgeving echter een aantal beperkingen van

de aftrek. Zo is er een specifieke fiscale bepaling op grond waarvan geen aftrek (of credit) wordt verleend met betrekking tot alle kosten – dus ook legale – die samenhangen met de illegale verkoop van drugs. Voorts is bepaald dat kosten en lasten zoals steekpenningen aan of omkoping van ambtenaren niet voor aftrek worden toegelaten. De regel vindt ook toepassing bij soortgelijke betalingen aan buitenlandse ambtenaren indien die betalingen op basis van Amerikaanse wetgeving als illegaal worden aangemerkt. Ook betalingen die op grond van een wettelijke (federale of staats)bepaling als illegaal worden aangemerkt kunnen niet worden afgetrokken. Naast deze wettelijke bepalingen heeft ook de rechtspraak de aftrekmogelijkheden ingeperkt. Illegale kosten en lasten waarvan moet worden geconcludeerd dat zij strijdig zijn met algemeen beleid of belang worden niet in aftrek toegelaten.

De voorgestelde regeling heeft min of meer dezelfde achtergrond en doelstelling als de Duitse en de Amerikaanse wetgeving en is op ongeveer dezelfde wijze vormgegeven. Uiteraard bestaan daarbij verschillen, die onder andere hun oorsprong vinden in een ander rechtssysteem of een andere rechtscultuur. In het algemeen kan echter worden gesteld dat de voorgestelde regeling in lijn ligt met de Duitse en Amerikaanse wetgeving.

Ten aanzien van België, Denemarken, Frankrijk, Italië en het Verenigd Koninkrijk is het algemene beeld er één van een neutrale fiscale benadering waarbij zo de opbrengsten van criminele activiteiten in de heffing worden betrokken de daarmee verband houdende kosten en lasten voor aftrek worden toegelaten. Ten aanzien van België dient te worden opgemerkt dat in de rechtspraak beperkingen aan die aftrekbaarheid zijn aangebracht. In 1987 heeft de Belgische Hoge Raad echter een uitspraak gedaan die de neutraliteit van de fiscale wet- en regelgeving bevestigt. Canada kent een wettelijke beperking voor de aftrek van steekpenningen aan bepaalde personen en van kosten die samenhangen met geheime commissies, rijks- of gemeentelijke fraude. Ook Noorwegen, Zweden, Oostenrijk, Finland, Ierland, Japan en Portugal kennen een beperking voor de aftrek van steekpenningen aan bepaalde personen.

5. Budgettaire en personele aspecten

De voorgestelde maatregelen leiden naar verwachting tot een budgettaire opbrengst. Kosten van criminele activiteiten worden echter niet op beduidende schaal afgetrokken. De budgettaire opbrengst zal naar verwachting dan ook zeer beperkt zijn. Zonder deze opbrengst op nihil te willen stellen, past het mijns inziens om deze als p.m. op te nemen. Het vorengaande geldt eveneens voor de personele aspecten. Ook deze zou ik op p.m. willen stellen. Het een en ander neemt niet weg dat van de aftrekbeperking een preventieve werking uit kan gaan.

6. Artikelsgewijze toelichting

Artikel I, onderdeel A.1. (artikel 8a, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Aan het eerste lid van dit artikel wordt een viertal onderdelen toegevoegd. De onderdelen d en e betreffen de uitsluiting van kosten die samenhangen met misdrijven. In de onderdelen f en g worden van aftrek uitgesloten de kosten en lasten die samenhangen met bedrijfsmiddelen waarvan het bezit niet is gewenst.

In de onderdelen d en e is geregeld dat alle kosten en lasten die verband houden met misdrijven van aftrek worden uitgesloten. Daar deze kosten en lasten in het geheel niet in aftrek kunnen worden gebracht, zal de gehele bruto omzet die met het desbetreffende misdrijf is behaald, in de heffing worden betrokken. Ingeval de onderneming ook andere

activiteiten uitoefent, zal er een splitsing moeten worden gemaakt tussen de kosten die met de criminele en niet-criminele activiteiten samenhangen.

Om te voorkomen dat de inspecteur op de stoel van de strafrechter moet gaan zitten, komt de uitsluiting van aftrek eerst aan de orde op het moment dat er sprake is van een strafrechtelijk ingrijpen dat uitmondt in een veroordeling dan wel een transactie.

Onderdeel d ziet op het strafrechtelijke ingrijpen door middel van een onherroepelijke strafrechtelijke uitspraak bevattende een veroordeling van de ondernemer. Gekozen is voor een veroordeling van de ondernemer omdat de bepaling anders een te ruime werking zou krijgen. De aftrek zou, zonder deze beperking, immers kunnen worden geweigerd bij iedere ondernemer waarbij kosten en lasten zijn opgekomen die in verband kunnen worden gebracht met het misdrijf. Te denken valt aan de situatie dat een dief ter zake van een diefstal onherroepelijk wordt veroordeeld, terwijl de heler van de uit diefstal afkomstige goederen (vooralsnog) buiten schot blijft. Zou de uitsluiting van aftrek niet beperkt zijn tot de veroordeling van de belastingplichtige, dan zou ook de aftrek kunnen worden geweigerd bij de betreffende heler, alhoewel deze niet is veroordeeld. In de voorgestelde regeling is de uitsluiting van aftrek pas op de heler van toepassing nadat ook hij is veroordeeld.

In het eerste lid wordt in combinatie met het zesde lid onder de ondernemer tevens verstaan degene die ten behoeve van de ondernemer opdracht heeft gegeven tot het misdrijf of degene die ten behoeve van de ondernemer aan het misdrijf feitelijk leiding heeft gegeven. Hierop wordt nader ingegaan bij de behandeling van het zesde lid.

Onder een onherroepelijke veroordeling wordt ingevolge onderdeel d tevens begrepen de situatie dat bepaalde misdrijven bij de bepaling van de hoogte van de straf door de strafrechter worden meegenomen. Deze misdrijven worden wel de «ad informandum» gevoegde misdrijven genoemd. Een dergelijke voeging kan zich voordoen indien bijvoorbeeld een verdachte verschillende diefstallen heeft gepleegd. Het is denkbaar dat hij voor één diefstal wordt gedagvaard, terwijl hij ook nog zes andere diefstallen heeft bekend. Het Openbaar Ministerie kan deze zes diefstallen dan voegen in de procedure ter zake van die ene diefstal en ook de strafrechter zal de zes diefstallen meenemen in zijn overwegingen ter bepaling van de hoogte van de straf ter zake van die ene diefstal, mits de verdachte ten overstaan van hem ook deze andere diefstallen bekend. Het Openbaar Ministerie zal alsdan afzien van vervolging van de zes gevoegde diefstallen. Omdat deze misdrijven bij de bepaling van de hoogte van de straf worden meegenomen, kan er eveneens worden gesproken van een strafrechtelijk ingrijpen, zodat uitsluiting van aftrek van kosten ook ter zake van deze misdrijven is gerechtvaardigd.

Onderdeel e ziet op de uitsluiting van aftrek van kosten en lasten die verband houden met een misdrijf ter zake waarvan door de Staat met de belastingplichtige een transactie is aangegaan en de belastingplichtige aan de voorwaarden die aan de transactie zijn gesteld, heeft voldaan. De transactie is opgenomen in artikel 74 van het Wetboek van Strafrecht. Ingevolge dit artikel kan het Openbaar Ministerie vóór de terechtzitting voorwaarden stellen ter voorkoming van de strafvervolging. Indien de verdachte aan de voorwaarden heeft voldaan, vervalt het recht tot strafvervolging van rechtswege. Daar de transactie wordt aangegaan ter voorkoming van een strafrechtelijke vervolging, acht ik het gewenst ook de transactie in de onderhavige bepaling op te nemen. Bij de uitsluiting van aftrek van geldboeten is eveneens aangesloten bij de transactie.

De onderdelen f en g zien op de uitsluiting van aftrek van kosten en lasten die verband houden met bepaalde bedrijfsmiddelen waarvan het ongecontroleerde bezit of houderschap maatschappelijk gezien, niet wenselijk wordt geacht. Deze bepaling ziet op alle ondernemers en derhalve niet slechts op de ondernemers die zich schuldig maken aan een

misdrijf. Onderdeel f ziet op het bezit van wapens en munitie waarvoor de houder geen erkenning, consent, vergunning, verlof of ontheffing heeft. Onderdeel g ziet op het bezit van pitbulls waarvoor de houder niet over een geldig dierenpaspoort beschikt. Worden kosten en lasten die met deze zaken samenhangen in aftrek gebracht, dan zal de belastingplichtige zijn erkenning, consent, vergunning, verlof of ontheffing of dierenpaspoort moeten overleggen. In tegenstelling tot de onderdelen d en e is voor de uitsluiting van aftrek van de hier bedoelde kosten en lasten geen veroordeling nodig.

Gezien het feit dat voor de heffing van de vennootschapsbelasting de winst wordt bepaald met inachtneming van artikel 8a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, is een aparte voorziening in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet noodzakelijk.

Artikel I, onderdeel A.2. (artikel 8a, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

In het derde lid is thans een regeling getroffen voor ondernemingen die zijn gericht op het vervaardigen of het verhandelen van tot de in het eerste lid of het tweede lid behorende goederen. In die gevallen is de uitsluiting van aftrek niet van toepassing. De regeling ziet effectief voor wat betreft het eerste lid alleen op onderdeel a (relatiegeschenken) en onderdeel b (vaartuigen). Om te voorkomen dat de bepaling ook van toepassing zou zijn op ondernemingen die zich bijvoorbeeld bezighouden met het verhandelen van drugs, wordt deze bepaling voor wat betreft het eerste lid uitdrukkelijk beperkt tot de onderdelen a en b. Voor alle duidelijkheid zij opgemerkt, dat wanneer de onderneming zich richt op bijvoorbeeld de handel in vuurwapens de kosten en lasten op normale wijze in aftrek kunnen worden gebracht mits de desbetreffende onderneming beschikt over een voor de activiteiten van die onderneming afgegeven erkenning, consent, vergunning, verlof of ontheffing. Dan is immers de uitsluiting als genoemd in onderdeel f van het eerste lid niet van toepassing.

Artikel I, onderdeel A.3. (Artikel 8a, vierde tot en met het zesde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Aan artikel 8a wordt een drietal leden toegevoegd.

In het vierde lid is geregeld dat de uitsluiting van aftrek van kosten en lasten in een tweetal situaties wordt teruggenomen.

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. Immers de «pluk-ze» maatregel wordt in samenhang met het veroordelend vonnis opgelegd.

Onderdeel b betreft de kosten en lasten die samenhangen met het geheel of gedeeltelijk goedmaken van de schade die als gevolg van het misdrijf is ontstaan. In eerste instantie kan hierbij worden gedacht aan de mogelijkheid die het Openbaar Ministerie ingevolge artikel 74 van het Wetboek van Strafrecht heeft om als voorwaarde ter voorkoming van strafvervolgung te stellen dat een dergelijke schadevergoeding moet worden betaald. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de door een milieudelict veroorzaakte schade. Ik ben van mening dat het maatschappelijk belang er mee is gediend deze kosten en lasten niet uit te sluiten van aftrek. Gezien de ruime strekking van deze bepaling kunnen kosten en

lasten die de ondernemer vrijwillig maakt om de schade te herstellen eveneens in aftrek worden gebracht.

Zoals hiervoor bij onderdeel A.1. is aangegeven, komt de uitsluiting van aftrek eerst aan de orde wanneer er sprake is van een veroordeling. De kosten en lasten die vóór de veroordeling zijn gemaakt, kunnen derhalve op normale wijze in aftrek worden gebracht. De bepaling zou evenwel een zeer beperkte strekking hebben ingeval deze aftrek niet gecorrigeerd zou kunnen worden. Het vijfde lid zorgt voor deze correctie. De kosten en lasten die vóór de veroordeling of de transactie ten laste van de winst zijn gebracht, worden alsnog tot de winst uit onderneming gerekend van het jaar waarin de veroordeling of de transactie plaatsvindt. Mocht de onderneming reeds zijn gestaakt, dan zal deze winst als nagekomen bedrijfsbate worden aangemerkt. De termijn voor het terugnemen van de aftrek is vastgesteld op vijf jaren voorafgaande aan het jaar waarin de veroordeling of de transactie heeft plaatsgevonden. Een kortere termijn acht ik niet efficiënt nu een strafrechtelijke procedure meestal een aantal jaren in beslag neemt; een langere termijn zal de uitvoerbaarheid van deze bepaling niet ten goede komen nu het na verloop van meer dan vijf jaren voor de Belastingdienst moeilijk is om op adequate wijze de voor uitsluiting van aftrek benodigde gegevens te verzamelen. Voorts is een termijn van vijf jaren binnen de belastingheffing bekend, zoals bijvoorbeeld bij de navordering.

Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat als gevolg van de omstandigheid dat de in het verleden in aftrek gebrachte kosten tot de winst worden gerekend van het jaar waarin de veroordeling plaatsvindt, de normale termijnen voor het opleggen van een aanslag dan wel navorderingsaanslag van toepassing zijn. Het instrument van navordering kan derhalve ook in dit kader worden toegepast.

Het zesde lid geeft aan dat onder de ondernemer tevens wordt verstaan degene die ten behoeve van de ondernemer opdracht dan wel feitelijk leiding heeft gegeven aan het misdrijf. Het zal immers niet altijd zo zijn dat de ondernemer zelf het misdrijf begaat. Het kan ook de werknemer zijn die deze gedraging verricht. Mits deze gedraging plaatsvindt ten behoeve van de ondernemer zal de gedraging ook aan de ondernemer worden toegerekend en derhalve leiden tot een uitsluiting van aftrek van kosten en lasten die met het misdrijf samenhangen. Als voorbeeld noem ik de situatie dat een misdrijf is begaan door een rechtspersoon. Ingevolge artikel 51 van het Wetboek van Strafrecht kan een werknemer van een zodanige rechtspersoon, indien deze werknemer opdracht heeft gegeven tot het begaan van het misdrijf of aan het misdrijf feitelijk leiding heeft gegeven, ter zake van dit misdrijf worden veroordeeld. Indien de rechtspersoon de kosten en lasten ter zake van dit misdrijf in aftrek heeft gebracht, zou uitsluiting niet aan de orde kunnen komen ingeval de rechtspersoon zelve niet is veroordeeld. Door de bepaling in het zesde lid wordt de veroordeling van de werknemer aan de rechtspersoon toegerekend. Mitsdien wordt de aftrek van kosten en lasten bij de rechtspersoon uitgesloten. Ook wanneer de onderneming niet wordt gedreven in de vorm van een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam zullen de daden van bijvoorbeeld een werknemer kunnen worden toegerekend aan de ondernemer. Uiteraard zal het wel moeten gaan om een misdrijf dat wordt verricht ten behoeve van de ondernemer. Ingeval bijvoorbeeld de werknemer in een auto van de zaak een misdrijf buiten arbeidstijd begaat, dan zal dit er niet toe leiden dat de aftrek van kosten en lasten (zoals de lease-prijs) van die auto bij de ondernemer komt te vervallen.

Artikel I, onderdeel B (artikel 23, zevende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Aan artikel 23 wordt een zevende lid toegevoegd. Doel van deze bepaling is om onbelaste vergoedingen die zijn genoten in een of meer

van de vijf jaren voorafgaande aan het jaar van de veroordeling dan wel het voldoen aan de voorwaarden ter voorkoming van strafvervolgning in de heffing van inkomstenbelasting te kunnen betrekken. Geregeld is dan ook dat deze onbelaste vergoedingen in het jaar van de veroordeling dan wel het voldoen aan de transactievoorwaarden tot de inkomsten uit arbeid worden gerekend. Net als in de winstsfeer geldt een termijn van vijf jaren. Het aanmerken van de in het verleden ontvangen vergoedingen als inkomsten uit arbeid geldt niet alleen voor inkomsten uit andere arbeid, maar ook voor vergoedingen die een werknemer in het kader van de dienstbetrekking heeft ontvangen.

Het nieuwe zevende lid verwijst naar de nieuwe onderdelen o en p van artikel 36, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Deze onderdelen komen overeen met de nieuwe onderdelen d en e van artikel 8a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Voor een nadere toelichting wordt daarnaar verwezen.

Artikel I, onderdeel C.1. (artikel 36, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Aan het eerste lid van artikel 36 wordt een viertal onderdelen toegevoegd. Deze onderdelen, o tot en met r, zijn van gelijke strekking als de onderdelen die zijn toegevoegd aan het eerste lid van artikel 8a van deze wet.

Dit artikel is met name van belang ingeval sprake is van het begaan van een misdrijf in het kader van andere inkomsten uit arbeid. Ook hier geldt dat de kosten samenhangende met een misdrijf niet in aftrek kunnen worden gebracht ingeval er sprake is van strafrechtelijk ingrijpen. De kosten die samenhangen met wapens dan wel pitbulls kunnen eveneens niet in aftrek worden gebracht. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar hetgeen onder A.1. van deze memorie van toelichting is opgenomen.

Een onderscheid met de winstsfeer betreft het terugnemen van de uitsluiting ingeval het met het misdrijf verkregen voordeel wordt ontnomen. De kosten die in het kader van de «Pluk-ze»-wetgeving worden gemaakt, worden – voor zover de ontneming zich niet in de vermogenssfeer afspeelt – in de regel gerekend tot het negatief inkomen; zij kunnen in dat geval ingevolge het systeem van de wet in mindering worden gebracht op het inkomen.

Artikel I, onderdeel C.2. (artikel 36, elfde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Aan artikel 36 wordt een elfde lid toegevoegd. Doel van deze bepaling is om de kosten die reeds vóór de veroordeling zijn gemaakt en in aftrek zijn gebracht terug te kunnen nemen. Deze kosten worden aangemerkt als negatieve aftrekbare kosten van het jaar waarin de veroordeling plaatsvindt dan wel waarin wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden ter voorkoming van strafvervolgning. Voor de bepaling van de zuivere inkomsten worden de inkomsten derhalve vermeerderd met deze negatieve kosten. Daar de kosten ook in het jaar waarin de veroordeling heeft plaatsgevonden kunnen zijn gemaakt, en als aftrekbare kosten in aanmerking kunnen zijn genomen, worden tot de negatieve aftrekbare kosten ook deze kosten gerekend. Daarnaast geldt een termijn van vijf jaren zoals ook bij de winstsfeer is opgenomen. Voor alle duidelijkheid zij opgemerkt dat wanneer de belastingplichtige deze kosten niet ten laste van het inkomen heeft gebracht er eveneens geen negatieve aftrekbare kosten zullen ontstaan.

Artikel I, onderdeel D (artikel 64, eerste lid, onderdeel b, onder 2° van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Voor het opleggen van een aanslag dient ingevolge artikel 64 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 de zogenaamde aanslaggrens of de grens voor neveninkomsten te zijn overschreden. Voorgesteld wordt hierbij voortaan ook rekening te houden met de negatieve aftrekbare kosten.

Artikel II, onderdeel A (artikel 11, eerste lid, onderdeel j, onder 1°, van de Wet op de loonbelasting 1964)

Het opnemen van de nieuwe onderdelen o tot en met r van het eerste lid van artikel 15 van de Wet op de loonbelasting 1964 in artikel 11, eerste lid, onderdeel j, onder 1°, bewerkstelligt dat deze in artikel 15 opgenomen posten niet tot onbelaste vergoedingen, kunnen leiden; vergoeding voor deze posten is derhalve loon.

Artikel II, onderdeel B.1. (artikel 15, eerste lid, onderdelen o, p, q en r, van de Wet op de loonbelasting 1964)

De tekst van de onderdelen o tot en met r van het eerste lid van artikel 15 komt overeen met de tekst van de nieuwe onderdelen van artikel 8a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Voor een nadere toelichting wordt dan ook daarnaar verwezen.

Artikel II, onderdeel B.2. (artikel 15, zevende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964)

Ingevolge het zevende lid van dit artikel worden tot de negatieve aftrekbare kosten gerekend de kosten die vóór de veroordeling of het voldoen aan de voorwaarden ter voorkoming van strafvervolgning zijn gemaakt en reeds in aftrek zijn gebracht; de aftrek wordt daarmee teruggenomen. Dit lid komt overeen met het nieuwe elfde lid van artikel 36 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. In de praktijk is deze bepaling slechts van belang voor de eventuele toepassing van een beschikking vermindering loonbelasting ex artikel 30 van de Wet op de loonbelasting 1964 in het jaar van de veroordeling of het voldoen aan de voorwaarden.

Artikel III

Om te voorkomen dat kosten, die reeds in aftrek zijn gebracht dan wel voor aftrek in aanmerking komen, voor het in werking treden van deze wet alsnog zouden kunnen worden teruggenomen omdat de veroordeling plaatsvindt na de inwerkingtreding van deze wet, voorziet de wet in een overgangsregeling. Deze overgangsregeling houdt in dat correcties slechts mogen worden aangebracht ter zake van kosten en lasten die eerst in aanmerking kunnen worden genomen na de datum van inwerkingtreding van deze wet. Dit betekent dat moet worden vastgesteld wanneer de kosten zijn gemaakt dan wel de lasten zijn opgekomen. Voor de winstsfeer dient daarbij te worden aangesloten bij het goed koopmansgebruik. In de sfeer van de inkomsten uit arbeid en loon uit dienstbetrekking wordt dit moment bepaald met inachtneming van de artikelen 38 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en 30 van de Wet op de loonbelasting 1964.

Artikel IV

Deze wet treedt in werking met ingang van de dag na de uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst.

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