

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. 6

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 15 november 1996

I. Inleidende opmerkingen

Het verheugt mij dat de leden van de fractie van de PvdA hun waardering uitspreken over dit wetsvoorstel, dat de leden van de fracties van het CDA, de VVD, D66 en het GPV er met instemming kennis van hebben genomen en dat de leden van de SGP-fractie zich heel wel kunnen verenigen met de doelstellingen ervan. De leden van de fractie van de PvdA achten het van een algemeen maatschappelijk belang dat de criminaliteit wordt bestreden. Naar de opvatting van de leden van de CDA-fractie druist de aftrekbaarheid van kosten ter zake van criminele activiteiten in tegen het rechtsgevoel van de burger. Naar het oordeel van de leden van de VVD-fractie vormt het voorstel een codificatie van het rechtsgevoel van velen; criminaliteit dient te worden bestreden. De leden van de fracties van D66 en de SGP ondersteunen de keuze die is gemaakt in het spanningsveld tussen de fiscale neutraliteit en het strafrecht. In hun ogen rechtvaardigt het algemeen belang die keuze.

I.2 Omtrent de beperking van de kostenaf trek

De leden van de fractie van de PvdA vragen zich af of het criterium kosten en lasten die verband houden met misdrijven ter zake waarvan de belastingplichtige door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijk uitspraak is veroordeeld in de praktijk tot interpretatieverschillen aanleiding kan geven. Zij schetsen in dat verband het voorbeeld van een onderneming die is veroordeeld wegens het gedurende een reeks van jaren illegaal lozen van afval en vragen zich af of de kosten van bestuur en juridische bijstand van deze onderneming kunnen worden gecorrigeerd. In dat verband wil ik er op wijzen dat uit de wetsgeschiedenis en de jurisprudentie ter zake van de bepalingen in de verschillende heffingswetten waarin een aftrekbeperking is opgenomen, blijkt dat de formulering «verband houden met» in ruime zin moet worden uitgelegd. In het door deze leden aangehaalde voorbeeld betekent dit dat de kosten van bestuur en juridische bijstand in aftrek kunnen worden beperkt voor zover deze op enigerlei wijze samenhangen met het bedoelde misdrijf. Dit neemt uiteraard niet weg dat er meningsverschillen kunnen ontstaan over het bedrag van de kosten en lasten dat kan worden toegerekend aan het

misdrijf. Zo zal, indien de belastingplichtige in het door de leden aangehaalde voorbeeld nog andere activiteiten verricht dan het illegaal lozen van afval, een splitsing moeten worden gemaakt tussen de kosten van bestuur en juridische bijstand die verband houden met het misdrijf en de kosten van bestuur en juridische bijstand ter zake van die andere activiteiten.

De leden vragen voorts of de kosten van een verlieslijdende coffeeshop kunnen worden gecorrigeerd en een substantieel belastbaar bedrag kan worden vastgesteld indien de eigenaar of aandeelhouder van de coffeeshop is veroordeeld in verband met de handel of import van verdovende middelen. Ik ga ervan uit dat deze leden doelen op de situatie dat het misdrijf is begaan in het kader van de bedrijfsuitoefening, in casu bij het exploiteren van een coffeeshop. In dat geval is de aftrekbeperking eventueel ingevolge artikel 8a, zesde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB) – van toepassing en kunnen de ter zake bij de onderneming in aanmerking genomen kosten en lasten worden gecorrigeerd. Door deze correctie zal in ieder geval een lager compensabel verlies ontstaan; mogelijk een positief belastbaar bedrag.

In de door de leden geschetste situatie van een sapverwerkend bedrijf dat is opgezet om de import van verdovende middelen te begeleiden, kan de aftrekbeperking slechts worden toegepast indien de ondernemer zelf in verband met die activiteiten ter zake van een misdrijf is veroordeeld of een transactie¹ is aangegaan. Ingevolge het zesde lid van artikel 8a, van de Wet IB wordt de ondernemer geacht zelf te zijn veroordeeld indien de persoon die ten behoeve van die ondernemer opdracht heeft gegeven tot het misdrijf dan wel daaraan feitelijk leiding heeft gegeven, ter zake daarvan is veroordeeld.

De leden vragen of de aftrekbeperking ook ziet op de kosten van juridische bijstand van belastingadviseurs, advocaten, notarissen of financiële adviseurs. Voor zover deze kosten verband houden met het misdrijf ter zake waarvan de belastingplichtige is veroordeeld, luidt mijn antwoord op deze vraag bevestigend.

De leden van de PvdA-fractie vragen naar de samenhang tussen de beperking van de aftrek van de kosten van rechtsbescherming en artikel 6 van de Europese Conventie ter Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (EVRM). Artikel 6 EVRM geeft waarborgen voor een eerlijk proces. Tot deze waarborgen behoort ook het recht op rechtsbijstand. Indien een verdachte niet over voldoende middelen beschikt om een raadsman te bekostigen, heeft hij recht op kostenloze bijstand van een raadsman. Dit recht is uitgewerkt in de Wet op de rechtsbijstand. De nu voorgestelde maatregelen zien echter uitsluitend op de fiscale behandeling van door de belastingplichtige zelf gemaakte kosten die verband houden met strafbare gedragingen. Kostenloze rechtsbijstand aan de belastingplichtige behoort daar niet toe en de maatregelen betekenen evenmin dat de kosten van een eenmaal toegekende kosteloze bijstand, na een veroordeling alsnog op de verdachte worden verhaald. De voorgestelde regeling maakt geen inbreuk op het recht op (gefinancierde) rechtsbijstand. Van strijd met artikel 6 EVRM is dan ook geen sprake.

De leden van de fractie van de PvdA merken op dat de formulering van het voorgestelde artikel 8a, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB tot gevolg lijkt te hebben dat de aftrekbeperking niet geldt voor kosten en lasten die verband houden met het ontgaan van belasting, indien dit wordt gesanctioneerd met een bestuurlijke boete. Zij vragen of dit een bedoeld effect is. Zoals ik in de memorie van toelichting heb aangegeven, heb ik diverse benaderingen de revue laten passeren alvorens een keuze te maken voor de thans voorgestelde regeling. Deze keuze komt erop neer dat voor de toepassing van de aftrekbeperking is aangesloten bij een strafrechtelijke veroordeling ter zake van een misdrijf. Een gevolg van deze benadering is dat kosten en lasten die verband houden met een

¹ In het vervolg van deze nota wordt kortheidshalve alleen gesproken van veroordeeld.

vergrijp dat met een bestuurlijke boete wordt gesanctioneerd, niet van aftrek worden uitgesloten.

De leden van de fractie van D66 vragen naar de werkingsfeer van de aftrekbeperking in FIOD-zaken. Ook in deze gevallen vindt de aftrekbeperking, zo kan ik deze leden antwoorden, toepassing indien de belastingplichtige ter zake van een misdrijf door de strafrechter is veroordeeld.

Indien iemand die een fiscaal misdrijf heeft begaan tot inkeer komt en alsnog een juiste en volledige aangifte doet voordat van een vervolging sprake is, wordt op grond van artikel 68, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) geen strafvervolging ingesteld. In die situatie zal het Openbaar Ministerie in het geheel geen kennis van de zaak nemen. Een beperking van de aftrek van kosten die verband houden met het fiscale misdrijf komt dan niet aan de orde. Dit past in de hiervoor geschetste opzet waarbij alleen de meest ernstige inbreuken op de rechtsorde – die resulteren in een veroordeling – worden getroffen door de aftrekbeperking. De voorgestelde beperking van aftrek van kosten en lasten die samenhangen met een misdrijf hoeft voor de belastingplichtigen die een onjuiste of onvolledige aangifte hebben gedaan, geen belemmering te vormen om alsnog een juiste of volledige aangifte te doen. Ik zie dan ook geen aanleiding om een inkeerbepaling op te nemen in het slot van artikel 8a Wet IB.

De leden van de PvdA-fractie vragen of voor de toepassing van de aftrekbeperking met betrekking tot kosten en lasten van een onderneming die verband houden met een misdrijf dat is begaan door een bestuurder of aandeelhouder van deze onderneming, voldoende is dat er een verband bestaat tussen het misdrijf en de activiteiten van deze onderneming. Zoals ik eerder in deze nota heb aangegeven, is voor de toepassing van de aftrekbeperking in dit geval nodig dat die bestuurder of aandeelhouder ten behoeve van de ondernemer – in casu de rechtspersoon die genoemde onderneming drijft – opdracht heeft gegeven tot het misdrijf dan wel daaraan feitelijk leiding heeft gegeven en ter zake is veroordeeld.

Op de vraag van deze leden of ook anderen dan de belastingplichtige die ter zake van een misdrijf is veroordeeld – bij voorbeeld de financiers van dit misdrijf – door de aftrekbeperking kunnen worden getroffen, is mijn antwoord dat de aftrekbeperking slechts toepassing vindt ten aanzien van de belastingplichtige die is veroordeeld ter zake van een misdrijf. Dat betekent dat de aftrekbeperking niet ziet op de afwaardering van een vordering die verband houdt met het financieren van een misdrijf waarvoor een ander dan de financier is veroordeeld.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe de inspecteur dient te handelen indien een belastingplichtige kosten en lasten in aftrek brengt waarvan de inspecteur bekend is, dat die verband houden met een misdrijf ter zake waarvan de belastingplichtige niet is veroordeeld. Het antwoord op deze vraag hangt ervan af of de belastingplichtige ter zake van het misdrijf nog kan worden of wordt vervolgd. Indien dit niet het geval is, dient de inspecteur de aanslag op te leggen zonder toepassing van de aftrekbeperking. Wordt de belastingplichtige nog vervolgd of kan hij nog worden vervolgd – in die gevallen kan nog een veroordeling volgen – dan zal de inspecteur de aftrekbeperking kunnen toepassen zodra de veroordeling onherroepelijk is. In dat verband wijs ik er nog op dat de inspecteur, mede op grond van artikel 67 van de AWR, bevoegd is om Justitie op de hoogte te stellen van feiten die een misdrijf kunnen opleveren. Met het oog daarop ben ik voornemens het Voorschrift informatieverstrekking 1993 aan te vullen.

I.3 Misdrijf en overtreding

De leden van de fractie van de VVD reageren instemmend op het onderscheid dat met betrekking tot de toepassing van de aftrekbeperking wordt gemaakt tussen een veroordeling wegens een misdrijf en een veroordeling vanwege een overtreding.

De leden van de fracties van het GPV en de SGP vragen om een nadere beschouwing ter zake van het gemaakte onderscheid tussen misdrijven en overtredingen. Zoals ik in het nader rapport heb aangegeven, brengt de aard en de ernst van overtredingen niet met zich mee dat de aftrekbeperking zich zou moeten uitstrekken tot de met overtredingen verband houdende kosten en lasten. Het gaat bij overtredingen immers om minder ernstige inbreuken op de rechtsorde. Voorts zouden de uitvoerbaarheid en de doelmatigheid van de voorgestelde maatregel er naar mijn mening niet bij zijn gebaat als overtredingen onder de aftrekbeperking zouden vallen. Ten slotte wijs ik er nog op dat geldboeten en bepaalde andere geldsommen in verband met een veroordeling of transactie ter zake van overtredingen niet in aftrek komen ingevolge artikel 8a, eerste lid, onderdeel c, en artikel 36, eerste lid, onderdeel n, van de Wet IB alsmede artikel 15, eerste lid, onderdeel n, van de Wet op de loonbelasting 1964.

Op de vraag van de leden van de fractie van de SGP hoeveel normoverschrijdende handelingen waarbij kosten en lasten in aftrek komen, kunnen worden gekwalificeerd als overtredingen, kan ik hen antwoorden dat ik daaromtrent geen gegevens beschikbaar heb.

I.4 Internationale verhoudingen

De leden van de PvdA-fractie zijn verheugd dat in het kader van de bestrijding van criminele activiteiten aansluiting is gezocht bij de wetgeving van andere landen.

De leden van de fractie van het CDA vragen met betrekking tot het doorbreken van de fiscale neutraliteit naar een vergelijking tussen het voorgestelde fiscale regime en de fiscale regimes in andere landen. Uit een dergelijke vergelijking blijkt dat het voorgestelde regime geen grotere inbreuk op de fiscale neutraliteit maakt dan het geval is in landen als bij voorbeeld Duitsland of de Verenigde Staten. Verschillen tussen de regimes zijn doorgaans te verklaren vanuit de verschillende rechtssystemen en rechtsculturen. Internationaal leeft de gedachte dat in het kader van de bestrijding van (specifieke facetten van) de criminaliteit de fiscale neutraliteit kan worden doorbroken.

In het kader van de Europese Unie, zo kan ik deze leden op hun vraag antwoorden, is geen sprake van communautaire regelgeving op het terrein van de beperking van aftrek van kosten en lasten die verband houden met criminele activiteiten. Dat betekent dat de afzonderlijke lid-staten de vrijheid hebben om fiscale regelgeving op dat punt te entameren. Ook de Europese rechtspraak laat de lid-staten die vrijheid.

I.5 Effectiviteit van de wet

De leden van de fracties van het CDA, de VVD en het GPV vragen naar het motief en de effectiviteit van de voorgestelde maatregelen. Ik kan deze leden antwoorden dat de voornaamste reden voor het invoeren van de onderhavige aftrekbeperking is, dat het een algemeen maatschappelijk belang is om criminele activiteiten tot het uiterste te bestrijden. Dit standpunt heb ik ook uitgedragen in mijn antwoorden op de vragen van de leden Hirsch Ballin, Leers en Van der Linden (Aanhangsel van de Handelingen II, 1994/95, blz. 413–414). Het dient voorts als beleidsuitgangspunt voor de Belastingdienst. Tevens heb ik toegezegd, mede met

het oog op de eenheid van de Nederlandse rechtsorde en de internationale ontwikkelingen op dit terrein, de fiscale wetgeving zo nodig aan te passen teneinde dit beleid te ondersteunen. Het onderhavige wetsvoorstel strekt hiertoe. Zoals ik in de memorie van toelichting reeds heb aangegeven neemt de waarschijnlijk beperkte budgettaire opbrengst niet weg dat van dit wetsvoorstel een preventieve werking kan uitgaan.

Ten aanzien van de aftrekbeperking van kosten en lasten die betrekking hebben op wapens, munitie en agressieve dieren wijs ik er nog op dat geen sprake behoeft te zijn van een veroordeling. Zodra wordt geconstateerd dat sprake is van een dergelijke aftrekpost en aan de voorwaarden voor beperking van de aftrek is voldaan, kan corrigerend worden opgetreden.

De leden van de VVD-fractie vragen hoeveel inkomsten uit criminele activiteiten thans worden belast en hoe groot het met deze activiteiten verbandhoudende zwarte circuit is. Met betrekking tot de omvang van de in de belastingheffing betrokken inkomsten uit criminele activiteiten vindt geen specifieke registratie door de Belastingdienst plaats, zodat een kwantificering thans niet mogelijk is.

I.6 Overgangsbepaling

De leden van de SGP-fractie vragen in verband met de in artikel III opgenomen overgangsmaatregel naar de koppeling tussen de aftrekbeperking en het strafbare feit. Ik kan deze leden antwoorden dat de aftrekbeperking toepassing kan vinden indien de belastingplichtige is veroordeeld ter zake van een misdrijf. Die toepassing wordt ingevolge de voorgestelde overgangsbepaling beperkt tot kosten en lasten die na het tijdstip van inwerkingtreding van het voorstel in aanmerking zijn genomen. De koppeling tussen de aftrekbeperking en het strafbare feit wordt hierdoor niet doorbroken. De bepaling heeft tot doel te voorkomen dat aan een voor belastingplichtigen verzwarende fiscale maatregel terugwerkende kracht wordt verleend. Ik kan mij niet vinden in het pleidooi van deze leden om in gevallen waarin een veroordeling heeft plaatsgevonden na inwerkingtreding van dit wetsvoorstel de aftrekbeperking te laten gelden voor kosten en lasten die zijn gemaakt voor de inwerkingtreding.

De vraag van de leden van de GPV-fractie of de overgangsbepaling de vijfjaarstermijn met betrekking tot de correctie van reeds voorafgaand aan de veroordeling in aanmerking genomen kosten en lasten koppelt aan de ingangsdatum van de wet, kan ik bevestigend beantwoorden. Zo zal een veroordeling in 1998 ertoe kunnen leiden dat de ter zake in 1997 in aanmerking genomen kosten en lasten wèl en de in 1996 in aanmerking genomen kosten en lasten niet in aftrek kunnen worden beperkt er van uitgaande dat het wetsvoorstel op 1 januari 1997 in werking zal treden. Na verloop van vijf jaren nadat het voorstel in werking is getreden zal de overgangsbepaling geen betekenis meer hebben.

I.7 Medeplichtigheid

De leden van de CDA-fractie vragen naar een nadere uiteenzetting van de toepassing van de aftrekbeperking in geval van medeplichtigheid. Ingevolge artikel 8a, eerste lid, onderdeel d en e, van de Wet IB is de aftrekbeperking slechts van toepassing ten aanzien van de belastingplichtige die is veroordeeld wegens een misdrijf. Ik kan deze leden antwoorden dat de regels voor de aftrekbeperking in dit geval onverkort van toepassing zijn omdat op grond van artikel 78 van het Wetboek van Strafrecht onder misdrijf mede wordt begrepen de medeplichtigheid aan een misdrijf.

I.8 Termijn aftrekbeperking

Het wetsvoorstel biedt de mogelijkheid om de aftrek van kosten en lasten terug te nemen, indien die kosten en lasten in één of meer van de vijf jaren voorafgaand aan de veroordeling in aftrek zijn gebracht. Op de vraag van de leden van de fracties van de PvdA en D66 om een nadere toelichting op de keuze voor deze vijfjaarstermijn kan ik antwoorden dat is beoogd aansluiting te zoeken bij de gebruikelijke navorderingstermijn in de fiscale wetgeving. Een langere termijn zou overigens de uitvoerbaarheid van de bepaling niet ten goede komen, omdat het voor de Belastingdienst dan moeilijk zou zijn de voor de uitsluiting van de aftrek benodigde gegevens op adequate wijze te verzamelen. Voor de belastingplichtige geldt met betrekking tot gegevens en bescheiden die voor de belastingheffing van belang zijn een bewaartermijn van maximaal zeven jaar¹. De mogelijkheid van de inspecteur om informatie in te winnen die van belang kan zijn voor de belastingheffing wordt in de praktijk derhalve begrensd door deze bewaartermijn.

I.9 Aftrekposten

De leden van de GPV-fractie vragen mij of ik met hen van mening ben dat aftrekposten in het algemeen zijn gerechtvaardigd indien de daaraan ten grondslag liggende kosten een publiek of maatschappelijk belang dienen. Ik kan deze leden antwoorden dat de fiscale regelgeving onder meer wordt gekenmerkt door het beginsel van neutraliteit. Dat betekent dat voor de heffing van belastingen niet wordt gekeken naar de maatschappelijke aanvaardbaarheid van een bron van inkomen en van de daarmee samenhangende aftrekbare kosten. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt een beperkte inbreuk op die neutraliteit gemaakt die naar mijn oordeel gerechtvaardigd is vanuit het oogpunt van het maatschappelijk belang dat met de bestrijding van de criminaliteit is gemoeid. In dat oordeel voel ik mij gesteund door de reacties in het verslag.

I.10 Invorderingsproblematiek

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van de PvdA over de invordering van een belastingaanslag die met inachtneming van het voorgestelde artikel 8a, vijfde lid, van de Wet IB is vastgesteld, merk ik het volgende op. In bepaalde gevallen zal het moeilijker zijn tot een tijdige en volledige invordering van de desbetreffende belastingaanslag te komen dan het geval is bij een «gewone» belastingaanslag betreffende reguliere ondernemingswinst. Tegelijkertijd wijs ik erop dat deze problematiek nauwelijks afwijkt van de gevallen waarin om geheel andere redenen over een of meer jaren naheffings- of navorderingsaanslagen worden opgelegd. Ook in die gevallen ontstaat een piek in de formele belastingschuldpositie en is het de vraag of de belastingschuldige in kwestie tijdig en voldoende verhaal kan bieden. Voor beide groepen van gevallen geldt overigens dat, indien de belastingaanslag eenmaal is vastgesteld, gebruik kan worden gemaakt van het instrument van de versnelde invordering (artikel 10 van de Invorderingswet 1990) om de invorderingsrisico's zo veel mogelijk te beperken.

De leden van de PvdA-fractie vragen waarom de inspecteur niet de mogelijkheid wordt geboden om vanaf de aanvang van een strafvervolging een voorlopige aanslag vast te stellen over het jaar waarin de kosten die verband zouden kunnen houden met de criminele activiteiten waarop de vervolging betrekking heeft ten laste van de winst zijn gebracht. Mijn antwoord hierop is, dat dit samenhangt met het uitgangspunt voor het wetsvoorstel dat de inspecteur niet zelfstandig

¹ Besluit van 19 juli 1996, PFC96/854U.

moet beoordelen of al dan niet sprake is van een misdrijf, omdat hij anders op de stoel van de strafrechter zou gaan zitten.

I.11 Nota van wijziging

Er volgt nog een nota van wijziging waarbij de samenloop is geregeld met andere wetsvoorstellen die naar verwachting op 1 januari 1997 het Staatsblad zullen bereiken. Met het oog op die samenloop zal de vroegste ingangsdatum worden gesteld op 1 januari 1997.

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