

Vergaderjaar 2002–2003

28 873

Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Uitbreiding van de niet-afrekbaarheid van kosten en lasten die verband houden met omkoping)

B

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 16 augustus 2002 en het nader rapport d.d. 7 mei 2003, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 24 juli 2002, no. 02.003550, 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 tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Uitbreiding van de niet-afrekbaarheid van kosten en lasten die verband houden met omkoping).

Het voorstel beoogt de aftrek van steekpenningen bij de fiscale winstbepaling verdergaand te beperken. De Raad van State wijst naar aanleiding van het wetsvoorstel op de eerder gemaakte afweging om de aftrek van steekpenningen alleen te corrigeren na een onherroepelijke uitspraak van de strafrechter. De Raad acht onvoldoende gemotiveerd waarom op deze afweging zou moeten worden teruggekomen en is van oordeel dat in verband hiermee het voorstel nader dient te worden overwogen.

Blijkens de mededeling van de Directeur van uw kabinet van 24 juli 2002, no. 02.003550, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovengenoemde voorstel van wet rechtstreeks aan de staatssecretaris van Financiën te doen toekomen.

Dit advies, gedateerd 16 augustus 2002, no. W06.02.0321/IV, bied ik u hierbij aan.

1. Uit de considerans van het wetsvoorstel is af te leiden, dat het voorstel beoogt de fiscale behandeling van steekpenningen in lijn te brengen met de aanbevelingen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) op dit punt.

De Raad merkt op dat de op 23 mei 1997 door de Raad van de OESO aanvaarde Herziene Aanbeveling inzake de Bestrijding van Omkoping bij Internationale Zakelijke Transacties (C(97)123/FINAL) is geconcretiseerd in het op 17 december 1997 gesloten Verdrag inzake de bestrijding van omkoping van buitenlandse ambtenaren bij internationale zakelijke transacties (Trb. 1998, nr. 219). Dit verdrag verplicht tot het opnemen in de wetgeving dat voor eenieder het opzettelijk aanbieden, beloven of geven van iedere niet-verschuldigde betaling of ieder ander voordeel, direct dan wel via tussenpersonen, aan een buitenlandse ambtenaar, voor deze ambtenaar of voor een derde partij, teneinde te bewerkstelligen dat de ambtenaar handelt of

nalaat te handelen in de uitoefening van overheidsstaken, om aldus zakelijk of enig ander ongeoorloofd voordeel uit internationale zakelijke transacties te verkrijgen of te behouden, een misdrijf is, alsmede dat medeplichtigheid, waaronder begrepen uitlokking en hulp, aan of goedkeuring van omkoping van een buitenlandse ambtenaar een misdrijf is. Nederland heeft aan deze verdragsverplichtingen voldaan door opneming van deze delicten in het Wetboek van Strafrecht (WvS) bij de Wet herziening corruptie-wetgeving (Stb. 2000, 616).

Daarnaast is op grond van de Wet beperking aftrekbare kosten terzake van criminele activiteiten (Stb. 1996, 657) in artikel 8a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (thans artikel 3.14 van de Wet inkomstenbelasting 2001) onder meer bepaald dat bij het bepalen van de winst niet in aftrek komen kosten en lasten die verband houden met misdrijven terzake waarvan de ondernemer door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijke uitspraak is veroordeeld, daaronder begrepen de misdrijven die zijn betrokken bij de bepaling van de hoogte van de opgelegde straf en terzake waarvan het openbaar ministerie heeft verklaard te zullen afzien van vervolging. Deze bepaling volgt de aanbeveling van de Raad van de OESO van 11 april 1996 inzake de fiscale aftrekbaarheid van steekpenningen aan buitenlandse ambtenaren (C(96)27/FINAL).

Naar het oordeel van de Raad is met deze wetgeving, in samenhang gezien, voldaan aan de aanbevelingen van de OESO. Dit standpunt is ook verwoord in het rapport van het Committee on Fiscal Affairs van 28 april 1998.

De Raad adviseert de toelichting op dit punt te verduidelijken.

1. Naar het oordeel van de Raad is reeds in de huidige situatie voldaan aan de aanbevelingen zoals gedaan door de Raad van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) d.d. 11 april 1996, inzake de fiscale aftrekbaarheid van steekpenningen aan buitenlandse ambtenaren (C(96)27/FINAL).

Dit geeft mij aanleiding het volgende op te merken. Inderdaad is destijds met de Wet beperking aftrekbare kosten terzake van criminele activiteiten (Stb. 1996, 657) beoogd de Nederlandse fiscale wetgeving in overeenstemming te brengen met de door de OESO op dit punt gedane aanbevelingen¹. Het Committee on Fiscal Affairs van de OESO gaf in zijn rapport van 28 april 1998 vervolgens aan dat hiermee sprake is van een positieve ontwikkeling, zonder overigens een nader standpunt omtrent de inhoud in te nemen. Ten onrechte verbindt de Raad hieraan echter de conclusie dat met deze (eerdere) wetgeving, in samenhang gezien, is voldaan aan de aanbevelingen van de OESO. In het uit 2001 daterende rapport «Review of implementation of the convention and 1997 recommendation» (OESO landen examen) stelt de betrokken Working Group namelijk vast dat de huidige Nederlandse fiscale situatie niet in overeenstemming is met de geest van de in 1996 gedane aanbeveling en tevens niet in lijn is met de huidige situatie in de andere betrokken landen². Dit komt met name doordat de relevante belastingwetten de aftrek van steekpenningen aan buitenlandse ambtenaren niet uitdrukkelijk uitsluiten. In plaats daarvan is de uitsluiting afhankelijk van een voorafgaande strafrechtelijke veroordeling of schikking. Bovendien, zo stelt de Working Group, zelfs al is er sprake van een veroordeling of transactie, dan vindt in dat jaar slechts een correctie (bijtelling) plaats van de in de vijf voorafgaande jaren in aanmerking genomen kosten en lasten. Dit, terwijl de verjaringstermijn van de strafbare feiten oploopt tot een periode van (maximaal) 12 jaar. Uit de stukken van de OESO blijkt voorts dat nagenoeg alle OESO landen ondertussen een expliciet en onvoorwaardelijk aftrekverbod in hun wetgeving hebben opgenomen, zonder daarbij aan te haken bij een voorafgaande rechterlijke uitspraak of schikking. De Nederlandse behandeling van steekpenningen wijkt dus niet alleen af van wat internationaal gezien gebruikelijk is, maar is bovendien niet in lijn met de geest van de in 1996 gedane OESO-aanbeveling. Het onderhavige wetsvoorstel beoogt nu aan de kritiek van de OESO tegemoet te komen door de aftrek van steekpenningen niet afhankelijk te stellen van voorafgaande rechterlijke uitspraak of schikking, maar de aftrek reeds uit te sluiten indien aannemelijk is dat de kosten en lasten steekpenningen betreffen. Dit voorstel is bij de OESO gemeld en is positief ontvangen³. Ik heb gevolg gegeven aan het advies van de Raad om de toelichting op dit punt nader te verduidelijken.

¹ Het betreft de OESO aanbeveling van 11 april 1996 ((C96)27/FINAL). Deze is later nog eens verwoord in de aanbeveling van 23 mei 1997 ((C97)123/FINAL).

² Blz. 37, Review of implementation of the convention and 1997 recommendation.

³ Idem.

2. Dit laat uiteraard onverlet dat er redenen kunnen zijn bij de fiscale winstbepaling de aftrek van steekpenningen verdergaand uit te sluiten. In de toelichting wordt gesteld dat het wetsvoorstel moet worden gezien als het sluitstuk in een reeks van maatregelen die erop gericht is om de bestrijding van corruptie te intensiveren. Deze enkele stelling is ontoereikend om het voorstel te motiveren, teminder nu de «reeks van maatregelen» niet nader is aangeduid.

De Raad wijst daarenboven op hetgeen in het kader van de totstandkoming van de hiervoor genoemde Wet beperking aftrekbare kosten terzake van criminele activiteiten (Stb. 1996, 657) is afgewogen. Uitdrukkelijk is voor de correctie van de fiscale winstbepaling voor steekpenningen 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 (Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, blz. 2).

In de toelichting op dat wetsvoorstel is indringend ingegaan op de keuze voor de voorgestelde regeling. Onder meer is het volgende gesteld:

«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 de 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 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 zou moeten worden uitgelegd, hetgeen zou leiden tot rechtsonzekerheid bij de burger. Ook deze benadering is daarom niet gevolgd.»¹

De Raad is van oordeel dat deze overwegingen onverkort van betekenis zijn gebleven.

De Raad adviseert in de toelichting uiteen te zetten om welke redenen in het voorstel thans is voorbijgegaan aan deze overwegingen, en welke andere overwegingen doorslaggevend zijn geweest voor het doen van het voorstel.

3. De Raad heeft er in eerdere adviezen reeds op gewezen dat in het belastingrecht fiscale neutraliteit als belangrijk beginsel geldt (Kamerstukken II 1988/89, 20 857, B; Kamerstukken II 1996/97, 25 019, B). Indien deze fiscale neutraliteit wegens een dringend maatschappelijk belang moet worden doorbroken, dient die doorbreking scherp bepaald te zijn. Naar het oordeel van de Raad is dit in het voorstel onvoldoende geschied. Het voorstel heeft betrekking op de kosten en lasten die verband houden met omkoping, nader getypeerd als steekpenningen. Hoezeer hierover verschil van inzicht kan bestaan, illustreert het debat in de Tweede Kamer der Staten-Generaal op 27 november 1996 (Handelingen II 1996/97, blz. 31-2598–31-2600). De overgang tussen de kwalificaties van representatieve uitgaven, provisies en steekpenningen is zodanig vloeiend, dat deze niet scherp is aan te geven; alleen het oordeel van de strafrechter dat een grens is overschreden, vormt een voldoende aanknopingspunt om daaraan fiscale gevolgen te verbinden.

¹ Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, blz. 3–4.

Daarbij komt dat de van aftrek uitgesloten kosten en lasten niet het gehele gebied van omkoping bestrijken. Onder meer wordt omkoping van regeringsleiders en leden van kabinetten alsmede van adviseurs die niet in dienstbetrekking staan, niet door het voorstel bestreken. De Raad is van oordeel dat het beoogde doel door de voorgestelde omschrijving van de van aftrek uitgesloten kosten en lasten niet wordt bereikt en adviseert deze omschrijving te heroverwegen.

2. en 3. De Raad is van oordeel dat de toelichting op het wetsvoorstel ontoereikend is op het punt waar gesproken wordt van «het sluitstuk in een reeks van maatregelen», zonder dat dit in het voorstel nader wordt aangeduid.

In reactie verwijs ik naar hetgeen ik hierboven heb opgemerkt bij onderdeel 1, waarbij ik tevens aanteken dat het onderhavige wetsvoorstel, na de wijzigingen in het Wetboek van Strafrecht¹ en de gewijzigde fiscale behandeling van criminele kosten en lasten², de derde en vooralsnog laatste maatregel betreft die tot doel heeft de Nederlandse wetgeving inzake omkoping in lijn te brengen met meergenoemd verdrag en de aanbevelingen van de OESO op dat terrein. Vanuit die invalshoek kan de onderhavige maatregel worden aangemerkt als sluitstuk in een reeks van maatregelen.

Vervolgens wijst de Raad op hetgeen in het kader van de totstandkoming van de Wet beperking aftrekbare kosten terzake van criminele activiteiten (Stb. 1996, 657) is afgewogen. Daar is voor de correctie van de fiscale winstbepaling aangesloten bij strafrechtelijk optreden dat uitmondt in een veroordeling dan wel transactie. De Raad wijst op de overwegingen die aan de keuze voor deze regeling ten grondslag hebben gelegen, en is van oordeel dat deze overwegingen onverkort van betekenis zijn gebleven. In dit verband merk ik het volgende op.

Ofschoon ik met de Raad van mening ben dat de eertijdse overwegingen nog steeds van gewicht zijn, ben ik, na ampele afweging, tot het oordeel gekomen dat het belang van een effectieve bestrijding van omkoping noodzaakt tegemoet te komen aan de kritiek in het onder 1. genoemde evaluatierapport van de OESO, door de aftrek van steekpenningen niet langer afhankelijk te stellen van voorafgaande rechterlijke uitspraak of schikking, maar de aftrek reeds te weigeren indien aannemelijk is dat de kosten en lasten steekpenningen betreffen. In dit verband hecht ik er nog aan op te merken dat het gebruikelijk is dat een belastingplichtige die een aftrekpost claimt de betreffende kosten en lasten aannemelijk maakt. Het voorstel houdt in dat de aftrek van kosten en lasten slechts worden uitgesloten indien in voorkomende gevallen *door de inspecteur* aannemelijk is gemaakt dat het om steekpenningen gaat.

Verder merkt de Raad op dat de van aftrek uitgesloten kosten en lasten onvoldoende scherp zijn bepaald en niet het gehele gebied van omkoping bestrijken.

Ik deel dit oordeel van de Raad niet. In de voorgestelde bepaling wordt immers verwezen naar alle in Nederland bekende – in het Wetboek van Strafrecht opgenomen – gevallen van actieve omkoping. Het gaat dan ook om omkoping van personen die in dienstbetrekking staan of optreden als lasthebber (men vergelijk adviseurs) (artikel 328ter Wetboek van Strafrecht) en om omkoping van ambtenaren en rechters (artikel 177 e.v. Wetboek van Strafrecht). Onder ambtenaren wordt daarbij een bijzonder ruime categorie van personen verstaan, waaronder regeringsleiders, ministers, kamerleden, wethouders, burgemeesters, gemeenteraadsleden en leden van de provinciale staten. Bovendien wordt deze categorie nog verruimd door de internationale dimensie die artikel 178a Wetboek van Strafrecht aan de ambtelijke omkopingsbepalingen geeft.

4. De omschrijving van de bij de winstbepaling uitgesloten kosten en lasten, die aansluit bij in het WvS omschreven strafbare feiten, en de toelichting wijzen erop, dat beoogd is dat de voorgestelde aftrekbeperking een punitief karakter draagt.

¹ Herziening corruptiewetgeving (Stb 2000, 616).

² Wet beperking aftrekbare kosten terzake van criminele activiteiten (Stb. 1996, 657).

De Raad merkt op dat het voorstel ertoe leidt dat een verstremgeling ontstaat tussen de aanslagregeling en de procedure van strafoplegging, waardoor de waarborgen die gelden voor een verdachte in het gedrang kunnen komen indien geen afzonderlijke regeling voor de strafoplegging is opgenomen. Tevens past daarbij niet dat op de inspecteur bij de strafoplegging een andere bewijslast rust dan in het strafrecht. De uitsluiting van aftrek is echter reeds mogelijk indien aannemelijk is dat er sprake is van kosten of lasten die verband houden met giften, beloften of diensten in situaties als bedoeld in één van de aangewezen delictomschrijvingen van het WvS.

Nu in het voorstel op geen enkele wijze rekening is gehouden met het feit dat beoogd wordt ongewenst gedrag te bestraffen, is de Raad van oordeel dat spanning wordt opgeroepen met het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. De Raad adviseert het voorstel hiertoe aan te passen.

4. De Raad merkt op dat beoogd is dat de voorgestelde maatregel een punitief karakter draagt. Naar zijn mening wijst de omschrijving van de bij de winstbepaling uitgesloten kosten en lasten, die aansluit bij de in het Wetboek van Strafrecht omschreven strafbare feiten, en de toelichting hierop.

Nu de maatregel slechts ziet op het niet toekennen van een aftrekpost in gevallen waarin aannemelijk is dat sprake is van een specifiek strafbaar feit, met slechts de uitdrukkelijke bedoeling om dat strafbare feit fiscaal niet te faciliteren, terwijl er ook overigens van leedtoevoeging geen sprake is, ben ik, anders dan de Raad, van mening dat een punitief karakter ontbreekt.

Het gaat hier om een belastingmaatregel in de sfeer van het belastingrecht en niet om een maatregel met een strafrechtelijk karakter. De door de Raad geuite vrees voor verstremgeling tussen aanslagregeling en procedure van strafoplegging, acht ik daarom ook ongegrond. In het verlengde hiervan ben ik de mening toegedaan dat de door de Raad gesignaleerde spanning tussen de voorgestelde maatregel enerzijds, en het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens (EVRM) en de fundamentele vrijheden anderzijds niet optreedt. De maatregel ziet ten principale op een belastinggeschil, dat niet kan worden beschouwd als een aantasting van de «burgerlijke rechten en plichten» en evenmin, zoals uit het bovenstaande voortvloeit, als een «criminal charge» als bedoeld in artikel 6 van dit verdrag. Nu de door de Raad geconstateerde spanning ontbreekt, vervalt in mijn ogen dan ook de noodzaak tot aanpassing.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet niet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal dan nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De Vice-President van de Raad van State,
H. D. Tjeenk Willink*

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

De Staatssecretaris van Financiën,
S. R. A. van Eijck