

# Wat is daar nu mis mee?

## BEANTWOORDING RECHTSVRAAG (317) BELASTINGRECHT

*Prof.mr. G.T.K. Meussen\**

### VRAAG

In de baggerbranche is een mondiale concurrentieslag aan de gang. De concurrentie is moordend en er is een duidelijke tendens tot schaalvergroting. De baggermarkt lijkt onder een aantal grote spelers te worden verdeeld.

Baggerbedrijf De Jongh BV heeft een lange historie in Nederland en kan bogen op een grote traditie. Het bedrijf staat in het Nederlandse zakenleven goed bekend en is alom gerespecteerd maar is een kleine speler in de branche. Het is voor directeur Piet de Jongh erg moeilijk om het hoofd boven water te houden. Belangrijke opdrachten zijn inmiddels gedurende meer dan een jaar uitgebleven. Onder het personeel bestaat onrust omdat zij voor hun baan vrezin. De financiële situatie van Baggerbedrijf De Jongh BV dreigt nu echt penibel te worden. Een banken-consortium in Nederland dat omvangrijke leningen aan Baggerbedrijf De Jongh BV heeft verstrekt, heeft Piet de Jongh een laatste ultimatum gesteld. Indien er vóór 1 januari 2005 geen grote opdracht bij het baggerbedrijf binnenkomt, zal het consortium de geldkraan dichtdraaien

en de kredieten intrekken. Baggerbedrijf De Jongh BV zal dan onvermijdelijk failliet gaan. Met andere woorden: voor Piet de Jongh is het nu 'erop of eronder'.

Piet de Jongh heeft goede contacten met een aantal overheidsfunctionarissen in verschillende landen in de wereld. Men kent elkaar van zakendiners, officiële besprekingen en culturele evenementen. In oktober 2004 wordt Piet de Jongh getipt door Mr. X uit een Noord-Afrikaans land over een op handen zijnd baggerproject om een vijftal havens in dat land uit te baggeren. Mr. X is directeur-generaal van het ministerie van Verkeer en Waterstaat in dat land. Voor Piet de Jongh is dit dé uitkomst voor al zijn problemen. Indien zijn BV de opdracht verwerft betekent dit voor twee jaar werk en zijn de banken en het personeel tevreden.

Mr. X is bereid om de onderhandelingen uitsluitend met Piet de Jongh te voeren. Echter, ook hij heeft een probleem. De echtgenote van Mr. X is namelijk verslaafd aan de haute couture in Parijs en is regelmatig te vinden in de Franse hoofdstad om haar garderobe aan te vullen. Dergelijke

---

12 Zie Studiepockets Strafrecht nr. 17, *Uitlevering*, Zwolle 1988, p. 19-36.

\* Prof.mr. G.T.K. Meussen is als hoogleraar belastingrecht verbonden aan de Radboud Universiteit Nijmegen.

kleding overstijgt de capaciteit van het ambtelijke salaris van Mr. X in ruime mate. Hij vraagt of Piet de Jongh niet genegen is om zijn probleem op te lossen.

Piet de Jongh denkt: moet ik in dit geval nu roomser zijn dan de paus? In de baggerbranche is het niet ongebruikelijk dat bepaalde vormen van 'overredingsgeld' worden betaald. En bovendien, als hij het niet doet gaat de BV onherroepelijk failliet, staan vele honderden werknemers op straat en is hij financieel geruïneerd.

De BV heeft nog een aparte bankrekening in Luxemburg die het bankconsortium niet bekend is en waarop € 1.000.000 staat. Piet de Jongh neemt dit geld op en reist met het contante geld in een koffer onopgemerkt door de Nederlandse douane via Schiphol naar het Noord-Afrikaanse land. Aldaar overhandigt hij het geld zoals afgesproken aan een tussenpersoon die het geld op een voor Piet de Jongh onbekende wijze aan Mr. X zal doen toekomen. De hele operatie slaagt, aan Baggerbedrijf de Jongh BV wordt de opdracht gegund, de banken, het personeel en Piet de Jongh zijn meer dan tevreden over de afloop.

#### Vraag 1

Baggerbedrijf Piet de Jongh BV is onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting in Nederland.

Is genoemde betaling van € 1.000.000 aftrekbaar voor de heffing van vennootschapsbelasting?

#### Vraag 2

Piet de Jongh is toch niet helemaal gerust op de goede fiscale afloop van de zaak. Met enige regelmaat ziet hij wervende filmpjes van de Belastingdienst op de televisie met de slogan: 'Leuker kunnen wij het u niet maken, makkelijker wel'. Hij vraagt zich dan ook af of het niet verstandig is om zijn zaak voor te leggen aan de Belastingdienst en open kaart te spelen. Gewoon aangeven wat er is gebeurd en aan de inspecteur kenbaar maken dat onder deze omstandigheden (bedrijfseconomische noodzaak van de betaling, gevaar van faillissement van de BV) de betaling ad € 1.000.000 vanzelfsprekend aftrekbaar moet zijn.

Zou u Piet de Jongh aanraden om in de vorm van vooroverleg de gewraakte betaling bij de Belastingdienst aan de orde te stellen?

#### Vraag 3

In hoeverre verandert het antwoord op vraag 1 op grond van recente bij de Eerste en Tweede Kamer aanhangige wetgeving?

#### Vraag 4

Stel in bovengenoemde situatie loopt het anders. Piet de Jongh wordt door de douane in het Noord-Afrikaanse land onderschept. De € 1.000.000 worden in beslag genomen wegens het vermoeden van het witwassen van crimineel geld en het illegaal invoeren van buitenlandse valuta. Piet de Jongh wordt een aantal dagen in hechtenis genomen en daarna het land uitgewezen. Alle juridische pogingen om voornoemde € 1.000.000 terug te krijgen lopen op niets uit. De order in het Noord-Afrikaanse land gaat niet door maar als een wonder weet De Jongh toch nog een megabedrag van de Nederlandse overheid te verkrijgen waardoor de levensvatbaarheid van Baggerbedrijf De Jongh BV voor langere tijd weer is gewaarborgd.

Hoe beoordeelt u de aftrekbaarheid van genoemde € 1.000.000 in het licht van deze omstandigheden?

## ANTWOORD

### Antwoord 1

Uitgangspunt voor de heffing van inkomsten- en vennootschapsbelasting in Nederland is het beginsel van de fiscale neutraliteit. Dit wil zeggen dat bijvoorbeeld ten aanzien van ondernemers alle inkomsten uit de onderneming worden belast ongeacht of deze op legale of op illegale wijze (bijvoorbeeld door overtreding van het Wetboek van Strafrecht) zijn verkregen. Zo zijn inkomsten uit drugs- en vrouwenhandel, bankovervallen, afpersing en fraude normaal belast. In zoverre kan gesproken worden van een amorele houding van de fiscus. De Nederlandse overheid had er voor kunnen kiezen om dergelijke inkomsten uitsluitend strafrechtelijk, via de zogenoemde 'pluk-ze'-wetgeving aan te pakken. Maar vanuit de optiek van de belastingheffing wenst de wetgever geen verschil te maken in de aard van de inkomsten. Dit is zeker vanuit de inkomstenbelasting te begrijpen aangezien deze belastingheffing zich baseert op het draagkrachtbeginsel en het evident is dat ook illegale activiteiten aan de draagkracht van de belastingplichtige kunnen bijdragen. Een en ander is door de Hoge Raad onder meer bevestigd in HR 9 maart 1994, nr. 28 534 na concl. A-G Verburg, *BNB* 1994/138 met noot van P.J. Wattel. Dat bepaalde inkomsten, zoals handel in verdoevende middelen, ingevolge Europese regelgeving buiten de heffing van omzetbelasting vallen doet daaraan volgens de Hoge Raad niet af. Eveneens het feit dat een criminele ondernemer moeilijk een adequate bedrijfsadministratie kan bijhouden en zo hij dat wel zou doen hij daarmee indirect aan zijn eigen strafrechtelijke veroordeling meewerkt, doet daar volgens ons hoogste rechtcollege niet aan af.

In zijn algemeenheid geldt ten aanzien van de kostenkant, zoals ook in het geval van Baggerbedrijf Piet de Jongh BV, dat de ondernemer de aanwezigheid van kosten aannemelijk moet maken. Daar nu ligt voor Baggerbedrijf Piet de Jongh BV een probleem. Het moge duidelijk zijn dat het hier gaat om de betaling van steekpenningen, maar de ontvanger daarvan, mr. X zal zeker geen rekening of ontvangstbewijs uitschrijven. Bovendien zal mr. X zijn identiteit jegens de Nederlands fiscus niet willen onthullen. Feitelijk verlaat € 1.000.000 in contanten de onderneming, doch een betalingsbewijs voor een zakelijke uitgave ontbreekt. De inspecteur zou zich op het standpunt kunnen stellen dat Piet de Jongh het bedrag kennelijk voor eigen doeleinden aan de BV

heeft onttrokken. Alsdan is er sprake van een vermomde uitdeling van winst aan de aandeelhouder welke niet aftrekbaar is voor de heffing van vennootschapsbelasting (art. 10, eerste lid, onderdeel a Wet Vpb. 1969). Dus, op zichzelf beschouwd verkeert Baggerbedrijf Piet de Jongh BV in bewijsnood ten aanzien van de betaling van voormelde € 1.000.000.

Artikel 3.14, eerste lid, onderdeel d Wet IB 2001 schrijft voor dat bij het bepalen van de winst niet in aftrek komen kosten en lasten die verband houden met misdrijven ter zake waarvan de belastingplichtige door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijke uitspraak is veroordeeld. Door middel van artikel 8, eerste lid Wet Vpb. 1969 geldt deze bepaling eveneens voor de heffing van vennootschapsbelasting. Ten aanzien van criminele inkomsten komt dit er in wezen op neer dat de criminele omzet in de heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting wordt betrokken en niet zozeer de winst (opbrengst minus kosten). Veroordeling door een Nederlandse strafrechter ter zake van de betaling van steekpenningen heeft in casu echter niet plaatsgevonden zodat Baggerbedrijf Piet de Jongh BV van deze uitsluiting van kosten geen last heeft.

Wel blijft hij met het probleem zitten dat hij moeilijk aannemelijk kan maken aan wie en waarvoor de gewraakte betaling is c.q. zal worden gaan verricht.

#### Antwoord 2

Bij het antwoord op vraag 1 hiervoor is de bewijsnood van Baggerbedrijf Piet de Jongh BV geschetst. Dat er steekpenningen zijn of worden betaald, kan ook op andere wijze dan met behulp van schriftelijke betalingsbewijzen aannemelijk worden gemaakt. De omstandigheid dat het in de branche gebruikelijk is dergelijke betalingen te verrichten, er een duidelijk verband aanwezig is met een verkregen opdracht en de administratie van de ondernemer overigens een onberispelijke indruk maakt, kunnen aan dit bewijs bijdragen.

De insteek van vraag 2 is niet zozeer gericht op de bankrekening in Luxemburg waarop € 1.000.000 staat en of dit al dan niet kenbaar is aan de Nederlandse fiscus.

Het gaat er veeleer om dat indien Piet de Jongh open kaart speelt richting fiscus, hij met een enigszins merkwaardige paradox wordt geconfronteerd. Hij moet uitleggen dat hij voornemens is om bepaalde handelingen te verrichten (omko-

ping door middel van het betalen van steekpenningen aan een ambtenaar in het buitenland) welke een strafbaar feit opleveren ingevolge artikel 178a Wetboek van Strafrecht. De Nederlandse fiscus heeft de plicht om dit te melden aan het Openbaar Ministerie. Dus als Piet de Jongh zekerheid van de Nederlandse fiscus zou krijgen omtrent de aftrekbaarheid van voormelde € 1.000.000, komt zijn dossier daarmee tegelijkertijd bij het Openbaar Ministerie terecht met het gevaar van een strafrechtelijke vervolging.

Met andere woorden: Piet de Jongh bevindt zich in relatie tot de overheid in een ongemakkelijke positie. Bezien vanuit de overheid is dit alleszins begrijpelijk omdat ambtelijke omkoping op alle mogelijk manieren moet worden tegengegaan. In de perceptie van Piet de Jongh zal hij dit echter iets anders beleven.

#### Antwoord 3

In een Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 oktober 2003, nr. CPP2003/2003M, V-N 2004/2.10 gaat de staatssecretaris nader in op de huidige regelgeving inzake de niet-aftrekbaarheid van de kosten van een misdrijf. Hij schrijft: 'Het is niet de bedoeling dat de inspecteur gaat beoordelen of sprake is van een misdrijf omdat hij dan op de stoel van de strafrechter zou gaan zitten. Dat betekent dat indien om wat voor reden geen sprake is van een veroordeling (dan wel ad informandum of schikking) de kostenaftrekbeperking niet geldt.'

Thans is aanhangig bij het parlement wetsvoorstel 28 873 Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Uitbreiding van de niet-aftrekbaarheid van kosten en lasten die verband houden met omkoping). Om de Nederlandse wetgeving te laten aansluiten bij een OESO-aanbeveling om aftrek van steekpenningen aan buitenlandse ambtenaren geheel uit te sluiten,<sup>1</sup> wordt voorgesteld de aftrek van kosten voor de heffing van inkomsten- en vennootschapsbelasting reeds te weigeren indien *aannemelijk* is dat de kosten uit betaalde steekpenningen bestaan. Daarbij wordt in de wettekst tevens verwezen naar artikel 178a Wetboek van Strafrecht hetgeen refereert aan de internationale dimensie van de bestrijding van ambtelijke omkoping. In de Nota naar aanleiding van het verslag<sup>2</sup> is daarover het volgende opgemerkt: 'De beoordeling van de fiscale aftrekbeperking staat dus in beginsel los van de strafrechtelijke beoordeling het hetzelfde feitencomplex. Het is derhalve

1 Zie: OECD, 'Update on the implementation of the OECD recommendation on the tax deductibility of bribes of foreign public officials in countries parties to the bribery convention, update October 2002' alsmede OECD, 'Steps taken and planned future actions by participating countries to ratify and

implement the convention on combating bribery of foreign public officials in international business transactions, submissions as of 10 March 2005', voor Nederland p. 48-50.

2 *Kamerstukken II 2003-2004*, 28 873, nr. 5, p. 4-5.

geenszins de bedoeling dat de inspecteur, als ware hij een strafrechter, met inachtneming van materiële en formele regels zoals die zijn gesteld in respectievelijk het Wetboek van Strafrecht en het Wetboek van Strafvordering, eigener beweging vaststelt of sprake is van enig strafbaar feit, dit ook in antwoord op vragen van de leden van de fractie van de VVD.’

Voor de beoordeling van de niet-afrekbaarheid hoeft alsdan geen veroordeling door een Nederlandse of buitenlandse strafrechter te hebben plaatsgevonden. In het geval van Baggerbedrijf Piet de Jongh BV zal de inspecteur naar verwachting voldoende aannemelijk kunnen maken dat het hier gaat om het betalen van steekpenningen aan een buitenlandse ambtenaar zodat deze kosten alsdan van aftrek zijn uitgesloten.

#### *Antwoord 4*

In deze situatie heeft het betalen van steekpenningen niet daadwerkelijk plaatsgevonden en van feitelijke omkoping is derhalve geen sprake. De voorgestelde wettekst ingevolge het hiervoor aangehaalde wetsvoorstel luidt als volgt:

‘Bij het bepalen van de winst komen niet in aftrek kosten en lasten die verband houden met de volgende posten: h. giften, beloften of diensten indien aannemelijk is dat sprake is van een straf-

baar feit als bedoeld in artikel 126, eerste lid, 177, 177a, 178, 178a, 328ter, tweede lid, of 328quater, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht.’

Het in beslag genomen geldbedrag kan bezwaarlijk als steekpenningen worden aangemerkt zodat de hiervoor aangehaalde voorgestelde wettelijke bepaling niet van toepassing is. Alsdan is de algemene jurisprudentie van de Hoge Raad inzake afrekbaarheid van kosten van toepassing. Dit impliceert dat de inspecteur niet mag treden in het beleid van de ondernemer aangaande de omvang van de kosten, uitzonderingssituaties daargelaten. Vergelijk bijvoorbeeld HR 14 juni 2002, nr. 36 453 na concl. A-G Van Kalmthout, *BNB* 2002/290 met noot van G.T.K. Meussen. Daarin oordeelt de Hoge Raad dat door een vennootschap gedane uitgaven slechts dan een zakelijk karakter ontberen, indien en voor zover zij zijn gedaan ter bevrediging van de persoonlijke behoeften van de aandeelhouder(s). Daarvan is in casu geen sprake.

Op deze rechtsvraag werd één antwoord ontvangen en wel van Arjon Pals, vierdejaars student fiscaal recht en bedrijfskunde aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Aan hem komt een geldprijs toe van € 50 plus een keuze uit het *Ars Aequi Libri*-fonds. ☞