

Vergaderjaar 2004–2005

**28 873**

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

**C**

### **MEMORIE VAN ANTWOORD**

Ontvangen 26 mei 2005

#### **I. ALGEMEEN**

Gaarne wil ik de leden van de fracties van het CDA en de VVD dankzeggen voor de schriftelijke inbreng op het wetsvoorstel. De leden van de CDA fractie staan er met gemengde gevoelens tegenover. Enerzijds stemmen zij ermee in dat steekpenningen fiscaal niet aftrekbaar behoren te zijn, maar aan de andere kant hebben ze moeite met het gegeven dat de inspecteur de aftrek van betalingen kan weigeren zonder dat strafrechtelijk al is vastgesteld dat er sprake is van steekpenningen in de zin van het Wetboek van Strafrecht. Ook de leden van de VVD-fractie stellen hierover enkele vragen. Achtereenvolgens zal ik de relatie met het strafrecht, de gehanteerde bewijslast in het wetsvoorstel en tot slot het voorstel tot verlenging van de navorderingstermijn behandelen.

#### **II. INHOUD**

De leden van de CDA-fractie zijn van mening dat de inspecteur in de praktijk wel degelijk op de stoel van de strafrechter moet gaan zitten. Door de expliciete verwijzing naar het Wetboek van Strafrecht zal door de inspecteur met een strafrechtelijke bril naar de feiten moeten worden gekeken. In de visie van deze leden wordt dit versterkt door het feit dat de niet-afrekbaarheid van de met deze feiten samenhangende kosten een inbreuk is op het totaal winstbeginsel van artikel 3.8 Wet IB 2001. Daar waar fiscale maatregelen ontbreken om de aftrek van deze kosten te weigeren, resteren volgens deze leden slechts strafrechtelijke maatstaven. Hierop kan ik antwoorden dat, zoals ook in het nader rapport is opgemerkt, het hier gaat om een maatregel in de sfeer van het belastingrecht en niet om een maatregel met een strafrechtelijk karakter. De omstandigheid dat voor de omschrijving van de bij de winstbepaling uitgesloten kosten en lasten wordt aangesloten bij in het Wetboek van Strafrecht omschreven strafbare feiten doet daar niet aan af. Integendeel, juist omwille van transparantie en duidelijkheid is voor de omschrijving van de gevallen waarin geen recht op aftrek bestaat, aangesloten bij de strafrechtelijke delictsomschrijvingen terzake.

Dit is vergelijkbaar met de in de Bondsrepubliek Duitsland gehanteerde systematiek waarbij niet meer wordt aangeknoopt bij een concrete bestraffing in het individuele geval, maar het criterium is verlegd naar het al dan niet vervuld zijn van een bepaalde delictsomschrijving, de zogenoemde abstracte strafbaarheid. Daarmee is derhalve niet bedoeld dat de inspecteur op de stoel van de strafrechter gaat zitten. De inspecteur voert «slechts» de fiscale wet uit en in dat kader stelt hij vast of kosten terecht in aftrek op de fiscale winst zijn gebracht. Of zich een strafbaar feit heeft voorgedaan zoals bedoeld in het strafrecht, zal beoordeeld worden door de strafrechter die daarbij andere normen hanteert dan de inspecteur. Binnen het strafrechtelijke kader moet immers wettig en overtuigend zijn bewezen dat bepaalde feiten zich hebben voorgedaan, waarna moet worden getoetst of de verdachte strafbaar is. De beoordeling van de fiscale aftrekbeperking staat dus in beginsel los van de strafrechtelijke beoordeling van hetzelfde feitencomplex. Evenals nu reeds in bepaalde situaties het geval is, zouden de fiscale rechter en de strafrechter dan ook uiteindelijk tot een verschillend oordeel kunnen komen. Volledigheids- halve herhaal ik echter ook op deze plaats mijn eerdere toezegging dat, voor het geval in de strafprocedure mocht blijken dat van gerede twijfel sprake is of voldaan is aan de feiten of delictsomschrijvingen waarnaar wordt verwezen in het Wetboek van Strafrecht, ik zal bevorderen dat de inspecteur gebruik maakt van zijn bevoegdheid een ambtshalve vermindering te verlenen.

De leden van de fractie van het CDA vragen vervolgens of het niet voor de hand ligt om een zwaardere bewijslast van de inspecteur te eisen om de aftrekbaarheid te weigeren. In plaats van het aannemelijk maken van het karakter van steekpenningen, zoals in het wetsvoorstel is opgenomen, zou de inspecteur het steekpenningenkarakter moeten aantonen. Ook de leden van de fractie van de VVD willen weten waarom niet het zwaardere bewijs van 'blijken' is gehanteerd.

In het fiscale recht geldt in beginsel dat een redelijke verdeling van de bewijslast met zich brengt dat een belastingplichtige die beweert dat bepaalde uitgaven in aftrek kunnen worden gebracht, die stelling aannemelijk moet maken. De inspecteur moet in voorkomende gevallen aannemelijk maken dat kosten ten onrechte in aftrek zijn gebracht. Het staat de belastingplichtige en de inspecteur vrij om in het concrete geval met alle middelen rechtens – een element van de zogenoemde vrije bewijsleer dat ook hier opgeld doet – hun standpunten aannemelijk te maken. Het onderhavige wetsvoorstel brengt daar geen verandering in. Het gaat hier immers om het al dan niet kunnen toepassen van een aftrekpost en niet om het opleggen van een punitieve sanctie in de sfeer van het strafrecht. Zoals hierboven opgemerkt, wordt daarbij aangeknoopt bij de abstracte strafbaarheid en niet bij de concrete bestraffing. De zwaardere bewijslast die samenhangt met de term «blijken» sluit aan bij een concrete bestraffing in het individuele geval, maar leent zich in mijn optiek minder goed om de abstracte strafbaarheid vast te stellen. Om het verschil met het strafrecht duidelijk te maken en te benadrukken dat de in het fiscale recht gebruikelijke bewijslast geldt, is zodoende in de wettekst opgenomen dat het bedoelde feitencomplex aannemelijk moet zijn. Dat is in tegenstelling met het strafrecht waar, aan de hand van een in het Wetboek van Strafvordering opgenomen limitatieve opsomming van bewijsmiddelen, wettig en overtuigend moet zijn bewezen dat bepaalde feiten zich hebben voorgedaan.

De leden van de CDA- en VVD-fractie hebben enkele vragen over de mogelijke samenloop tussen een fiscale en strafrechtelijke beoordeling van de vraag of sprake is van een strafbaar feit als bedoeld in het voorliggende wetsvoorstel.

Zoals uiteen is gezet in de nota naar aanleiding van het verslag (Kamer-

stukken II 2003/04, 28 873, nr. 5, blz. 4–5) is sprake van rechtsgebieden met een eigen karakter en met eigen procedure- en bewijsregels. Het verschil in bewijsregels is op dit verschil in karakter terug te voeren, waarbij de verschillende (rechts)gevolgen van de fiscale of strafrechtelijke kwalificatie van feiten van wezenlijk belang zijn. De fiscaalrechtelijke beoordeling van feiten kan daarom niet gelijk worden gesteld met de strafrechtelijke beoordeling van dezelfde feiten. De omstandigheid dat in het voorliggende wetsvoorstel voor de omschrijving van de feiten wordt aangesloten bij in het Wetboek van Strafrecht omschreven strafbare feiten doet daar niet aan af.

Een ondernemer die meent dat de inspecteur geen reden heeft om aannemelijk te achten dat sprake is van niet-afrekbare kosten en lasten, wordt op grond van de Algemene wet inzake rijksbelastingen voldoende bestuursrechtelijk rechtsbescherming geboden (bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie). Indien sprake is van samenloop met een strafrechtelijke vervolging, kan de belanghebbende om zijn rechten zeker te stellen niet stil zitten, maar zal hij gebruik moeten maken van de in de Algemene wet inzake rijksbelastingen geboden mogelijkheden van rechtsbescherming.

Wel is het mogelijk dat de belanghebbende met de inspecteur overeenkomt de behandeling van het bezwaarschrift tegen de (navorderings-)aanslag aan te houden in afwachting van het verloop van de strafrechtelijke procedure (onder toepassing van artikel 7:10 van de Algemene wet bestuursrecht).

Op deze wijze kan worden voorkomen dat de belanghebbende zich tegelijkertijd op twee procedures moet richten.

De toezegging in de nota naar aanleiding van het verslag ziet op de situatie dat de belanghebbende heeft berust in de niet-afrekbare van de hierbedoelde kosten en lasten. Als vervolgens in de strafrechtelijke procedure feiten of omstandigheden naar voren komen die aanleiding geven tot gereede twijfel dat sprake is van niet-afrekbare kosten en lasten, zal de inspecteur gebruik maken van zijn bevoegdheid een ambtshalve vermindering te verlenen. Daarbij gaat het om een beoordeling naar de maatstaven van het fiscale recht. Daarom is het, anders dan de leden van de VVD-fractie stellen, niet zo dat de inspecteur de kosten steeds (alsnog) in aftrek moet toelaten, nadat het Openbaar Ministerie in een strafrechtprocedure heeft besloten niet tot vervolging over te gaan, de strafrechter het delict niet materieel bewezen acht of vrijspraak volgt.

De leden van de CDA- en VVD-fractie wijzen er op dat tegen de beslissing van de inspecteur om al dan niet een ambtshalve vermindering te verlenen geen rechtsgang open staat. Daarbij kan worden bedacht dat de belanghebbende in een eerdere fase wel de mogelijkheid van bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie heeft gehad. In die zin worden de rechten van de belastingplichtigen voldoende beschermd. Als de belanghebbende geen gebruik heeft gemaakt van deze mogelijkheden van rechtsbescherming, zie ik in een mogelijke samenloop met een strafrechtelijke procedure geen aanleiding om het leerstuk van de formele rechtskracht te doorbreken door de belanghebbende opnieuw de mogelijkheid van bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie te bieden tegen de in feite dezelfde (navorderings)aanslag.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van het CDA naar de wijze waarop de bewijslast voor de inspecteur is geregeld in andere OESO-landen die eveneens een regeling hebben die voorziet in een aftrekverbod van steekpenningen, is onderstaand een overzicht opgenomen op basis van de reacties die uit de verschillende OESO-landen zijn ontvangen.

Zoals reeds werd opgemerkt in het nader rapport hebben nagenoeg alle OESO-landen intussen een expliciet en onvoorwaardelijk aftrekverbod in hun wetgeving opgenomen zonder daarbij aan te haken bij een vooraf-

gaande rechterlijke uitspraak of schikking. Bij deze wetgeving is de verdeling van de bewijslast voor het weigeren van de aftrek divers. Zo moet in de Verenigde Staten de inspecteur bewijzen «by clear and convincing evidence» dat een betaling onwettig is. Australië kent een uitgebreide beschrijving in de belastingwetgeving van gevallen waarin sprake kan zijn van een steekpenning. De inspecteur weigert aftrek aan de hand van deze beschrijvingen. De Canadese belastingdienst heeft onlangs richtlijnen uitgevaardigd voor weigering van de aftrekbaarheid. Het is daarna aan de belastingplichtige om een gemotiveerde weigering van de aftrek door de inspecteur te weerleggen. In een beperkt aantal andere OESO-landen (o.a. Finland) is de aftrekbaarheid van kosten en lasten die verband houden met omkoping op basis van jurisprudentie en praktijk uitgesloten. Deze kosten en lasten zijn niet aftrekbaar van de fiscale winst omdat deze niet zijn aan te merken als zakelijke uitgaven die in de normale uitoefening van het beroep of bedrijf worden opgeroepen. De meeste OESO-landen geven aan tot nu toe nog weinig ervaring te hebben met het weigeren van de aftrek, omdat de wetgeving ter zake over het algemeen vrij nieuw is.

In ons omringende landen is de bewijslastverdeling als volgt geregeld:

#### *België*

België heeft sinds 3 april 1999 een wetgeving die de aftrekbaarheid van de zogenoemde «geheime commissies», die direct of indirect zijn betaald aan buitenlandse ambtenaren om overheidscontracten of administratieve vergunningen te verkrijgen of te behouden, verbiedt. In België dient er sprake te zijn van een «*onweerlegbaar vermoeden*» dat de commissielonen worden gebruikt om openbare ambtenaren of derden om te kopen. Indien de commissielonen zijn toegekend in het kader van een overheidsopdracht of administratieve vergunning, dan moet de belastingadministratie de aftrek weigeren. Rekening houdend met het noodzakelijk geheime karakter van dergelijke commissielonen, is de Belgische belastingadministratie niet verplicht de daadwerkelijke begunstigde van het commissieloon te identificeren en hoeft ze niet te bewijzen dat er sprake is van een simulatie.

#### *Duitsland*

Duitsland kent een algemeen verbod op aftrek van kosten en lasten die verband houden met de omkoping van – met name – ambtenaren. De aftrek wordt geweigerd indien de inspecteur kan vaststellen dat de kosten verband houden met een «rechtswidrige Handlung» waarmee voldaan is aan de bestanddelen van een strafbaar feit. Bij deze aftrekbeperking is niet vereist dat er eerst sprake moet zijn van een strafrechtelijke veroordeling. De aftrek kan echter niet worden geweigerd indien het feitencomplex dusdanig onduidelijk is, dat de inspecteur zijn vermoeden niet kan aantonen. In die gevallen stelt de inspecteur de belastingaanslag voorlopig vast en maakt melding van zijn vermoeden bij het OM. Mocht het vervolgens toch tot een strafrechtelijke veroordeling komen, dan kan de inspecteur de aftrek alsnog terugnemen.

#### *Verenigd Koninkrijk*

De wetgeving van het VK voorziet eveneens in een algemeen verbod op aftrek van kosten en lasten die verband houden met omkoping. De bewijslast voor de rechtmatigheid van een aftrekpost ligt in principe bij de belastingplichtige. Indien de belastingplichtige onvoldoende de aard van de betaling of de identiteit van de begunstigde kan bewijzen, dan kan de inspecteur de aftrek weigeren. De belastingplichtige kan hiertegen in

bezwaar of beroep gaan, waarbij de inspecteur vervolgens zijn vermoedens dient te staven met bewijsmateriaal. De inspecteur kan de aftrek zonder meer weigeren als er sprake is van een strafrechtelijke veroordeling. Wanneer het betalingen aan een buitenlandse ambtenaar betreft, worden zulke betalingen geacht te zijn gemaakt in het kader van omkoping. De bewijslast rust dan op de belastingplichtige om deze aanname te ontcrachten.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom het voorstel een ruimere werking bevat dan door de OESO wordt aanbevolen. Ook de leden van de fractie van de VVD vragen of de Nederland omringende landen deze verdergaande aftrekbeperkingen ook kennen. Hierop kan ik antwoorden dat de voorgestelde bepaling verwezen wordt naar alle in Nederland bekende – in het Wetboek van Strafrecht opgenomen – gevallen van actieve omkoping. Zoals ook in het nader rapport is gesteld, wordt met het onderhavige voorstel juist het gehele terrein van actieve omkoping bestreken. Met deze leden ben ik van mening dat het voorstel hiermee (enigszins) ruimer van opzet is, dan de aanbeveling van de OESO noodzakelijk maakt, maar ik beschouw dat niet als onwenselijk aangezien beoogd wordt het gebruik van steekpenningen tegen te gaan. Vanuit die gedachte ligt het voor de hand om de van aftrek uitgesloten kosten en lasten het gehele gebied van actieve omkoping te laten bestrijken, zonder daarvan een beperkt aantal situaties uit te zonderen, omdat ze niet in de OESO-aanbeveling zijn opgenomen. Met betrekking tot de vraag of de aftrek in de ons omringende landen beperkt blijft tot betalingen aan ambtenaren, kan worden opgemerkt dat bedoelde aftrekbeperkingen doorgaans wel in hoofdzaak, maar *niet uitsluitend* zien op betalingen aan ambtenaren. Voor een meer omvattend overzicht wordt verwezen naar de bijlage waarin ook de aftrekbeperkingen van steekpenningen betaald aan niet-ambtenaren in de ons omringende landen in beeld worden gebracht.

De leden van de fractie van het CDA vragen vervolgens welke bezwaren verbonden zijn aan een regeling waarbij een aftrekverbod pas mogelijk is na een strafrechtelijke veroordeling waarbij de navorderingstermijn eventueel kan worden verlengd tot twaalf jaar, rekening houdend met de duur van het strafproces? Deze leden kan ik antwoorden dat de niet-aftrekbaarheid hiermee de facto afhankelijk blijft van een onherroepelijke rechterlijke uitspraak of schikking. In de nota naar aanleiding van het verslag is toegelicht dat de eis van een voorafgaande strafrechtelijke veroordeling niet gehandhaafd kan blijven wanneer we aan de aanbeveling van de OESO tegemoet willen komen. Bijkomend bezwaar van de voorgestelde oplossing is dat de rechterlijke uitspraak of schikking bovendien dient plaats te vinden binnen genoemde navorderingsperiode van 12 jaar. Kosten en lasten die samenhangen met een misdrijf waarvoor men (lang) na deze navorderingsperiode wordt veroordeeld, moeten derhalve in aftrek worden toegelaten. Hiermee zou niet tegemoet gekomen worden aan een van de fundamentele kritiekpunten van de OESO in zijn rapport over Nederland van 15 mei 2001 «Review of implementation of the convention and 1997 recommendation», waarin wordt gesteld dat: «in het licht van de verjaringstermijn van de betreffende strafbare feiten [...] het zo mogelijk [lijkt] dat bepaalde vormen van omkoping waarvoor een veroordeling heeft plaats gevonden de facto blijvend aftrekbaar zullen zijn.»

De Staatssecretaris van Financiën,  
J. G. Wijn

*België*

De Belgische wetgeving inzake steekpenningen die zijn toegekend aan buitenlandse ambtenaren en de niet-afrekbaarheid van zogenaamde «geheime commissielonen» die rechtstreeks of onrechtstreeks worden toegekend met het oog op «het verwerven of behouden van overheidsopdrachten of van administratieve vergunningen» is in werking getreden op 3 april 1999. De fiscale afrekbaarheid wordt niet alleen geweigerd wanneer het commissieloon, in het kader van een overheidsopdracht of administratieve vergunning, rechtstreeks aan een buitenlandse ambtenaar wordt toegekend, maar ook wanneer het wordt toegekend aan een derde persoon bijvoorbeeld via een tussenpersoon.

*Duitsland*

Duitsland heeft een algemeen afrekverbod op kosten en lasten die verband houden met strafbare feiten, waaronder omkoppingen van ambtenaren. Daarbij maakt de Duitse wetgeving onderscheid tussen voordelen in ruime zin die zijn toegekend aan publieke functionarissen («Vorteilsgewährungen») en steekpenningen welke een directe tegenprestatie vormen voor het handelen of nalaten van een ambtenaar in diens uitoefening van zijn overheidstaken («Bestechungen»). Onder «Vorteilsgewährungen» vallen niet alleen de steekpenningen («Bestechungen»), maar omvatten daarnaast ook andere voordelen zoals onverschuldigde betalingen, giften en donaties. «Bestechungen» leveren in alle gevallen een strafbaar feit op, dus zowel aan ambtenaren, als in het handelsverkeer. Concreet betekent dit dat steekpenningen nooit afrekbaar zijn. Voorts worden «Vorteilsgewährungen» en «Bestechungen» verleend aan personen in de openbare dienst (ambtenaren) en rechters van andere lidstaten of EU-instanties van afrek uitgesloten. Bij ambtenaren, rechters en soldaten van *overige staten* is enkel «Bestechungen» strafbaar; »Vorteilsgewährungen» vallen in dit kader niet onder het Duitse afrekverbod.

*Verenigd Koninkrijk*

Het Verenigd Koninkrijk heeft sinds 14 februari 2002 eveneens een wetgeving die alle betalingen, welke zijn aan te merken als een «criminal payment» en verricht zijn door een Engelse natuurlijke persoon of lichaam, zowel binnen als buiten het grondgebied van het Verenigd Koninkrijk, van belastingafrek uit te sluiten. Het afrekverbod ziet op alle onrechtmatige betalingen, ongeacht of deze ten goede zijn gekomen aan buitenlandse functionarissen of aan derden.

*Frankrijk*

De Franse wetgeving inzake de niet-afrekbaarheid van steekpenningen betaald aan buitenlandse ambtenaren is in december 1997 door het Parlement aangenomen. Bedragen of voordelen die direct of via intermediairs ten goede komen aan (buitenlandse) ambtenaren of aan een derde om een contract of een ander onbehoorlijk voordeel in het internationale zakenverkeer te verkrijgen of te houden, zijn op grond van de Conventie niet afrekbaar.

*Luxemburg*

Steekpenningen betaald aan buitenlandse ambtenaren worden vanaf 2001 niet langer aangemerkt als zakelijke uitgave voor de Luxemburgse

wetgeving. De niet-afrekbaarheid ziet niet alleen op steekpenningen maar ook op alle andere onbehoorlijke voordelen die ten laste van belastingplichtige natuurlijke personen en rechtspersonen zijn gekomen. Betalingen aan ondernemingen gevestigd in tax havens en aan niet duidelijk identificeerbare personen waren al niet aftrekbaar.