

De samenhang tussen de strafrechtelijke en de fiscale behandeling van wederrechtelijk verkregen voordeel

More than one way to pluck a chicken?

E.J. de Jong
325522
Masterscriptie
Erasmus School of Economics
Fiscale Economie
Begeleider: prof. dr. P. Kavelaars
Rotterdam, september 2013

Voorwoord

Ik heb deze scriptie geschreven in het kader van mijn masterstudie Fiscale Economie. Toen het tijd werd een onderwerp te kiezen nam ik mij voor zo snel mogelijk een niemendalletje in elkaar te flansen en mijn diploma te incasseren. Het is anders gelopen. Ik heb al langere tijd interesse in de financiële kant van criminaliteit. Toen ik op het onderwerp van deze scriptie stuitte, raakte ik dermate enthousiast dat ik het niet over mijn hart kon verkrijgen om vragen die ik tegenkwam niet naar het beste van mijn kunnen te beantwoorden. Zoals ook Wikipedia de neiging heeft als een zwart gat mijn tijd op te slokken terwijl ik van het ene interessante onderwerp naar het andere grasduin, zo zat ik ook al gauw tot aan mijn oren tussen de stapels papier – al gebiedt de eerlijkheid mij te zeggen dat ik ook wel eens met mijn hoofd ergens anders was. Nu ik ook voordat ik aan mijn scriptie begon al niet uitblonk in een snelle voortgang van mijn masterstudie, kwam mijn wens om alles tot op de bodem uit te zoeken echter hard in botsing met de eisen die tegenwoordig aan studenten gesteld worden; je door de vorige Minister van Economische Zaken laten inspireren en elf jaar over je studie doen is er niet meer bij. Ik wil dan ook graag een aantal mensen bedanken die mij geholpen hebben het geheel toch – min of meer – voor het te laat is af te ronden. In de eerste plaats mijn begeleider, professor Kavelaars, die mijn voortgang altijd bijzonder snel heeft gelezen en van commentaar heeft voorzien, en die ook voldoende vertrouwen in mij had om het mogelijk te maken dat de deadline een stukje werd opgeschoven. Daarnaast mijn ouders, mijn zusjes, mijn (al dan niet ex-)huisgenootjes en mijn vrienden, die mij met (meestal) zachte doch dwingende hand aanspoorden om de scriptie maar snel af te ronden. De talloze belletjes, smsjes, mailtjes, en af en toe de schoppen onder mijn kont hebben mij zeker geholpen; daarnaast gaven de fijne gesprekken me ondanks de lange dagen in de UB toch nog het gevoel mens te zijn. Ik wens u veel leesplezier, en mocht het doorakkeren van de gehele scriptie voor familie of vrienden iets teveel van het goede zijn, nodig me dan vooral uit om iets (anders) leuks te gaan doen; ik heb nu weer tijd voor een sociaal leven!

Voorwoord

Inhoudsopgave

1. Inleiding	1
2. De strafrechtelijke ontnemingsmiddelen	5
2.1. Inleiding	5
2.2. Ontstaansgeschiedenis en verwachtingen	5
2.2.1. Introductie van de ontnemingsmaatregel	5
2.2.2. Verruiming van het ontnemingsinstrumentarium	7
2.2.3. De strafrechtelijke behandeling van witwassen	15
2.2.4. Conceptwetsvoorstel Verruiming Mogelijkheden Bestrijding Financieel-Economische Criminaliteit	17
2.3. Rechtspraak	18
2.3.1. Rechtspraak over de ontnemingsmaatregel	18
2.3.2. Rechtspraak met betrekking tot witwassen	21
2.4. Cijfermatige analyse	22
2.4.1. Omvang van wederrechtelijk verkregen voordeel en witwassen	22
2.4.2. Resultaten ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel	24
2.4.3. Resultaten vervolging witwassen	27
2.5. Juridische analyse	29
2.5.1. Reikwijdte strafrechtelijke ontnemingsmiddelen	29
2.5.2. Effectiviteit en reikwijdte witwasbepalingen	41
2.5.3. Conceptwetsvoorstel verruiming mogelijkheden bestrijding financieel-economische criminaliteit	44
2.6. Economische analyse	46
2.6.1. Instrumentele doelen ontnemingswetgeving	46
2.6.2. Ontneming ter generale preventie	47
2.6.3. Ontneming ter specifieke preventie	52
2.7. Beoordeling effectiviteit en verbeterpunten	54
2.7.1. Beoordeling effectiviteit	54
2.7.2. Aanbevelingen	56
3. De fiscale behandeling van wederrechtelijk verkregen voordeel	59
3.1 Inleiding	59
3.2. Ontstaansgeschiedenis, beginselen en doelen	59
3.2.1. Belastingheffing over wederrechtelijk verkregen voordeel	59
3.2.2. Fiscale en strafrechtelijke behandeling van belastingontduiking	65
3.2.3. Invordering	70
3.3. Rechtspraak	72
3.3.1. Rechtspraak over de belastingheffing over wederrechtelijk verkregen voordeel	72
3.3.2. Rechtspraak over belastingontduiking	73
3.3.3. Rechtspraak over invordering	76
3.4. Cijfermatige analyse	77
3.4.1. Belastingheffing over wederrechtelijk verkregen inkomen	77
3.4.2. Belastingontduiking	78
3.4.3. Invordering	79
3.5. Juridische analyse	80
3.5.1. Belastingheffing over wederrechtelijk verkregen inkomen	80
3.5.2. Fiscale controle en opsporing	90
3.5.3. Invordering	95
3.6. Economische analyse	98
3.6.1. Effect belastingheffing op criminaliteit	98
3.6.2. Belastingontduiking	102

3.7. Beoordeling effectiviteit en verbeterpunten	104
3.7.1. Beoordeling effectiviteit	104
3.7.2. Aanbevelingen	107
4. Interacties tussen strafrecht en belastingrecht	109
4.1. Inleiding	109
4.2. Wet en beleid over interacties strafrecht en belastingrecht	109
4.3. Jurisprudentie over interacties strafrecht en belastingrecht	112
4.3.1. Invloed belastingheffing op de ontnemingsmaatregel	112
4.3.2. Invloed ontnemingsmaatregel op belastingheffing	112
4.3.3. Belastingontduiking als gronddelict witwassen	113
4.4. Juridische analyse	114
4.4.1. Voorrang geven of nemen	114
4.4.2. Timing van belastingheffing en ontneming.	125
4.4.3. Belastingontduiking en witwassen	134
4.5. Vergelijking effectiviteit strafrecht en belastingrecht	140
4.5.1. Reikwijdte	140
4.5.2. Mate waarin wordt afgenomen	141
4.5.3. Bewijslast	143
4.5.4. Onderzoeksbevoegdheden	144
4.5.5. Executie	145
4.6. Bevindingen en aanbevelingen	146
4.6.1. Bevindingen	146
4.6.2. Aanbevelingen	147
5. Conclusie	150
Literatuurlijst	159
Bijlage I: Schatting van de omvang van wederrechtelijk verkregen vermogen en witwassen in Nederland	169
Bijlage II: Overzicht van de bevoegdheden	176

1. Inleiding

Zo lang er vermogen en regels omtrent de verkrijging of het bezit van dat vermogen bestaan, zullen er mensen zijn die vermogen bezitten terwijl dit niet het geval zou mogen zijn, omdat zij de regels hebben overtreden (wederrechtelijk verkregen voordeel). Dat kan komen doordat het vermogen verkregen is door middel van activiteiten die weliswaar niemand direct benadelen maar toch verboden zijn (bijvoorbeeld drugshandel), of doordat het vermogen van de werkelijke rechthebbende op de een of andere manier in het bezit is gekomen van de overtreder, bijvoorbeeld door middel van diefstal of door bedrog.

Om dergelijke wederrechtelijke handelingen te ontmoedigen en om aan wensen tot vergelding die bij de slachtoffers of de maatschappij bestaan tegemoet te komen, wordt de overtreder allereerst gestraft. Dat kan in Nederland in eerste instantie door middel van een geldstraf, vrijheidsstraf of taakstraf gebeuren.

Het wordt echter ook wenselijk geacht ervoor te zorgen dat het begaan van wederrechtelijke handelingen niet na het ondergaan van de straf alsnog lonend is, doordat de overtreder over de wederrechtelijk verkregen voordelen blijft beschikken. Om dit te bereiken is in artikel 36e Wetboek van Strafrecht (Sr), als maatregel in geval van veroordeling voor strafbare feiten, de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel opgenomen. Dit artikel en de daaraan gerelateerde artikelen in het Wetboek van Strafvordering (Sv) staan gezamenlijk bekend als de “plukze-wetgeving”.

Met de ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel wordt, zo is het idee, de situatie voor het verrichten van de wederrechtelijke handeling bij de overtreder hersteld.¹ Daarnaast speelt de gedachte een rol dat ontneming van wederrechtelijk vermogen ook helpt om toekomstige “buitgerichte” criminaliteit tegen te gaan.

De bezitters van wederrechtelijk verkregen vermogen zullen natuurlijk proberen om het te doen voorkomen dat het vermogen een legale bron heeft; dit staat bekend als witwassen. Met de introductie van de plukze-wetgeving in 1993 is witwassen dan ook strafbaar gesteld; eerst als heling en later met de specifieke artikelen 420bis en verder, Sr.

Naast het strafrechtelijke kader rondom illegaal verkregen vermogen en het terugvorderen daarvan, zijn er ook fiscale aspecten aan een dergelijk vermogen verbonden. Ook als de inkomsten wederrechtelijk zijn verkregen, door middel van bijvoorbeeld drugshandel of diefstal, is daarover belasting verschuldigd. Voor de belastingwet maakt het immers niet uit of inkomen op een legitieme

¹ Op basis van art. 36f Sr kan ook een ontneming plaatsvinden ten behoeven van een slachtoffer van de overtreder, mits de overtreder op basis van het burgerlijk recht aansprakelijk is voor door het strafbare feit toegebrachte schade. Indien de overtreding eruit bestond vermogen van het slachtoffer zich wederrechtelijk toe te eigenen, wordt hiermee dus ook voor het slachtoffer de oorspronkelijke situatie hersteld.

manier is verkregen; al het inkomen komt voor belastingheffing in aanmerking. Dit is voor het eerst bepaald in HR 20 juni 1951, B 9055.

Overigens geldt voor de omzetbelasting dat de handel in strafrechtelijk verboden goederen, buiten de BTW-richtlijn valt en er dus ook geen omzetbelasting over deze handel verschuldigd kan zijn². Het anderszins verrichten van leveringen van goederen of diensten, intracommunautaire verwervingen of invoer op een wijze die voldoet aan de wettelijke omschrijvingen van de belastbare feiten wordt wel belast, ongeacht of de verrichte handelingen in kwestie al dan niet legaal zijn. Bij illegale belastbare feiten kan bijvoorbeeld worden gedacht aan prostitutie of het uitoefenen van een beroep zonder de daarvoor vereiste vergunningen.

Ook kan het voorkomen dat het vermogen in het bezit van de overtreder is gekomen (of eigenlijk: gebleven) door een wederrechtelijke handeling jegens de overheid, door middel van het niet of onjuist doen van belastingaangifte over op zich legitiem verkregen inkomsten. Er zal dan nog steeds over deze inkomsten geheven moeten worden; zie artikel 16 en 20 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR). Daarnaast kan dit een verzuim- of vergrijpboete opleveren, of een volgens het belastingrecht strafbaar feit ingevolge art. 68 en 69 AWR.

Onlangs heeft het Ministerie van Veiligheid en Justitie, in een brief aan de Tweede Kamer, voor het eerst een overzicht gepubliceerd van het ontnomen wederrechtelijke vermogen. Zo is in 2011 € 3,5 mld. aan belastinggeld nageheven en –gevorderd. Ook is er € 190 mln. aan crimineel geld ontnomen. In deze brief benadrukt de Minister dat het beleid erop gericht is ‘illegaal geld af te pakken en daarmee te laten zien en voelen dat het overtreden van de regels niet loont’³.

Deze twee instrumenten om wederrechtelijk verkregen vermogen te ontnemen (het fiscale en het strafrechtelijke) hebben onderling verschillende manieren van ontnemen en verschillende toepassingsvoorwaarden, bevoegdheden en beperkingen. De overheid heeft er, als geheel gezien, natuurlijk geen belang bij als deze twee wettelijke regelingen elkaar voor de voeten lopen. Dat zou kunnen leiden tot verminderd effectieve ontneming, of even schadelijk, tot meer ontneming dan dat er voordeel is genoten⁴. Het verschil in kenmerken tussen de twee middelen opent echter ook perspectieven op een samenhangend systeem waarin de middelen elkaar aanvullen en zo eventuele zwakke plekken in het ontnemingsinstrumentarium versterken.

² Zie HvJ 28 februari 1984, 294/82 (Einberger II), BNB 1987/6, HvJ 5 juli 1988, 269/86 (Mol), BNB 1988/303, HvJ 5 juli 1988, 289/86 (Happy Family) en HvJ 6 december 1990, C 343/89 (Max Witzemann), BNB 1991/190.

³ Kamerstukken II 2011/12, 29911, nr. 69.

⁴ In dat geval zou er eerder sprake zijn van straffen dan van het rechtzetten van de situatie zoals die zonder wederrechtelijke handelingen zou bestaan; dat is, nog afgezien van de juridische gevolgen, niet de bedoeling van deze instrumenten.

Of van een dergelijke synergie sprake is, is echter niet op voorhand duidelijk. Ook zijn er diverse interacties tussen de instrumenten mogelijk waar nog vragen over bestaan; het grootste deel van het juridische kader omtrent ontneming is in de afgelopen twee decennia ontstaan, en het gebied is nog steeds sterk in ontwikkeling. Denk bijvoorbeeld aan de in 2011 in werking getreden Wet Verruiming Mogelijkheden Voordeelsontneming.

De onderzoeksvraag van deze scriptie luidt: *Is de huidige combinatie van strafrechtelijke en fiscale middelen om wederrechtelijk verkregen vermogen te af te nemen doeltreffend, en zo nee, hoe kan deze wel doeltreffend gemaakt worden?*

De deelvragen die ik stel om de onderzoeksvraag te beantwoorden, zijn:

1. *Hoe doeltreffend is het strafrechtelijke instrument om wederrechtelijk verkregen vermogen te ontnemen?;*
2. *Hoe doeltreffend is het fiscale instrument om wederrechtelijk verkregen vermogen af te nemen?;*
3. *Hoe verhouden de strafrechtelijke en fiscale instrumenten om wederrechtelijk verkregen vermogen af te nemen zich tot elkaar en wat is de meest doeltreffende en doelmatige wijze om ze in te zetten?*

Bij het beantwoorden van deze vraag zal ik gebruik maken van kamerstukken en fiscale, juridische, economische en criminologische vakliteratuur. Ik richt mij zowel op de praktische toepassing als op de wezenlijke aannames achter en doelen van de ontnemingsmiddelen.

Het directe doel van de strafrechtelijke ontnemingsmiddelen is het bij de overtreder herstellen van de situatie voordat hij de overtreding beging, en het ontmoedigen van buit-gerichte criminaliteit. Ik beoordeel de doeltreffendheid van deze instrumenten dan ook op de mate waarin zij het mogelijk maken al het wederrechtelijk verkregen vermogen op te sporen, het te laten ontnemen, en daadwerkelijk in te vorderen, alsmede de mate waarin zij bijdragen aan het ontmoedigen van buitgerichte criminaliteit.

Het primaire doel van de fiscale ontnemingsmiddelen is het op neutrale wijze heffen van belasting over inkomen of transacties. De doeltreffendheid van het fiscale middel beoordeel ik aan de hand van de mate waarin het volledige volgens de belastingwetgeving belastbare wederrechtelijk verkregen bedrag kan worden achterhaald en belast en de mate waarin het resulterende belastingbedrag daadwerkelijk kan worden ingevorderd.

Daarbij is het van belang om ook de doelmatigheid van de combinatie van instrumenten te beoordelen; wellicht is een zelfde mate van doeltreffendheid te realiseren met toepassing van minder wettelijke middelen. Daarbij speelt uiteraard de uitvoerbaarheid ook een grote rol.

Deze beoordelingsmaatstaven van doeltreffendheid en doelmatigheid hanteer ik ook bij het analyseren van mogelijke verbeteringen van de ontnemingsmiddelen.

De strafrechtelijke witwasbepalingen en de sanctionering van belastingontduiking kunnen niet onbesproken blijven, aangezien zich tussen deze bepalingen en de ontnemingsmiddelen ook veel interacties voordoen.

Daarnaast dient de internationaalrechtelijke inpasbaarheid van de besproken bestaande en voorgestelde regelingen in het oog gehouden te worden; hiermee doel ik vooral op het waarborgen van de mensen- en burgerrechten die voortvloeien uit het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM).

Art. 36f Sr, dat in de ontneming van vermogen ten behoeve van het slachtoffer van de overtreding voorziet, wordt niet nader besproken omdat deze bepaling dient tot realisatie van civielrechtelijk toegekende schadevergoedingen met betrekking tot allerlei soorten strafbare feiten; daaronder valt niet alleen het wederrechtelijk verkrijgen van vermogen, maar ook bijvoorbeeld mishandeling. Ook op grensoverschrijdende aspecten van (het afnemen van) wederrechtelijk verkregen voordeel ga ik niet in. Daarnaast ga ik wat de belastingheffing over wederrechtelijk verkregen inkomen slechts in op heffing in box 1 van de inkomstenbelasting en op de heffing van vennootschapsbelasting. Op bijvoorbeeld box 3-inkomen (waar bijvoorbeeld sprake van kan zijn indien wederrechtelijk verkregen voordeel op een bankrekening wordt gestald) ga ik niet in.

In hoofdstuk 2 wordt de doeltreffendheid van de strafrechtelijke ontnemingsmiddelen beoordeeld. Daarbij toets ik de middelen aan de hiervoor beschreven criteria en aan de verwachtingen die bij het in het leven roepen van deze middelen bestonden. In hoofdstuk 3 doe ik hetzelfde voor de fiscale ontnemingsmiddelen. In hoofdstuk 4 staan de interacties tussen de fiscale en strafrechtelijke ontnemingsmiddelen onderling en met de relevante straf- en boetebepalingen centraal. Daarnaast worden in dat hoofdstuk verschillende manieren bekeken om de synergie tussen ontneming en belastingheffing te vergroten. In hoofdstuk 5 beantwoord ik de probleemstelling.

2. De strafrechtelijke ontnemingsmiddelen

2.1. Inleiding

In dit hoofdstuk worden de strafrechtelijke ontnemingsmiddelen besproken. Daarbij wordt, naast de mogelijkheden om wederrechtelijk verkregen vermogen te ontnemen, ook gekeken naar de strafrechtelijke mogelijkheden om witwassen te bestrijden. Om de effectiviteit van de ontnemingsmiddelen te kunnen beoordelen is een goed begrip van de beoogde doelen vereist. Vervolgens kan beoordeeld worden in welke mate de gestelde doelen in de praktijk gerealiseerd worden. Daarbij komt dat niet alleen de wetgever, maar ook de rechter grote invloed heeft gehad op de wijze waarop de ontnemingsinstrumenten in de praktijk kunnen worden toegepast. De diversiteit in gestelde doelen vereist dat ook de effectiviteit vanuit diverse oogpunten wordt beoordeeld. Paragraaf 2.2 bespreekt de ontstaansgeschiedenis van de ontnemingsmiddelen en de verwachtingen die bij het creëren ervan bij de wetgever leefden. In paragraaf 2.3 staat de rechtspraak op het gebied van de ontnemingsmiddelen centraal. Paragraaf 2.4 analyseert de mate waarin de ontnemingsmiddelen er tot nu toe in slagen wederrechtelijk verkregen vermogen te ontnemen. In paragraaf 2.5 wordt besproken in hoeverre de huidige strafrechtelijke ontnemingsinstrumenten adequaat zijn om wederrechtelijk verkregen vermogen te ontnemen en wat er eventueel verbeterd kan worden. Paragraaf 2.6 kijkt naar de economische en criminologische theorie om te zien in hoeverre de ontnemingsmiddelen geschikt zijn om de instrumentele doelen te bereiken. In paragraaf 2.7 wordt ten slotte een conclusie getrokken en worden aanbevelingen gedaan.

2.2. Ontstaansgeschiedenis en verwachtingen

2.2.1. Introductie van de ontnemingsmaatregel

De wettelijke mogelijkheid tot het ontnemen van wederrechtelijk verkregen vermogen is, zoals wel meer bepalingen in de Nederlandse wet,⁵ tijdens de bezetting geïntroduceerd. Tot die tijd waren de verbeurdverklaring (art. 33 t/m 34 Sr) en de boete de belangrijkste middelen om crimineel verkregen vermogen af te nemen.⁶ Dat veranderde met het Economisch Sanctiebesluit 1941, dat het in art. 3 aanhef jo. art. 6 mogelijk maakte om als bijkomende straf op te leggen *'betaling van een aanvullend geldbedrag ter ontneming van voordeel, hetwelk door het strafbaar feit en door gelijke of*

⁵ Denk bijvoorbeeld aan het Besluit op de Winstbelasting 1940, de door de bezetter geïntroduceerde voorloper van de huidige Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.

⁶ D.R. Doorenbos, *Studiepockets strafrecht 33, Witwassen en voordeelontneming*, Deventer, 1997, p. 61.

gelijksoortige strafbare feiten is behaald'.⁷ Vervangende hechtenis was mogelijk indien niet werd betaald.

Nadat het Economisch Sanctiebesluit in 1944 met een aantal wijzigingen was omgevormd tot het Besluit Berechting Economische Delicten, werd in 1950 de Wet Economische Delicten (WED) ingevoerd. De WED bepaalt in art. 1 en 1a dat overtredingen van voorschriften, gesteld bij of krachtens een groot aantal artikelen in een veelheid aan wetten, economische delicten zijn. Naast de straffen die bij veroordeling voor een economisch delict kunnen worden opgelegd (art. 6 en 7) zijn in art. 8 ook enkele maatregelen opgenomen. Krachtens art. 8 onderdeel c was één van die maatregelen *'het opleggen van de verplichting tot voldoening van een geldbedrag ter ontneming van het geschatte voordeel uit het strafbare feit of uit soortgelijke strafbare feiten, waaromtrent voldoende aanwijzingen bestaan, dat zij door de veroordeelde zijn begaan'*. In de WED was de ontneming niet langer een bijkomende straf, maar een maatregel. Het onderscheid tussen een straf en een maatregel is gelegen in het doel. Een straf heeft als doel het opzettelijk toevoegen van leed, *op grond van* een strafbaar feit, binnen de proportionaliteit van de schuld en de ernst van het begane feit. Het primaire doel is vergelding, en in de moderne rechtswetenschap, door middel van die vergelding ook generale en speciale preventie.⁸ Een maatregel daarentegen is niet bewust bedoeld als leedtoevoeging. Maatregelen vinden plaats *naar aanleiding van* strafbare feiten, en hebben als primair doel verbetering, ofwel het opheffen van een maatschappelijk ongewenste situatie; het herstellen van de oude toestand of het voorkomen van gevaar.⁹ Het hanteren van maatregelen past in de na de Tweede Wereldoorlog sterk in opkomst geraakte trend van het instrumentaliseren van het strafrecht. De kwalificatie als maatregel rechtvaardigt het ook dat de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel niet wordt beheerst door het draagkrachtbeginsel, waar dat bij een straf (bijvoorbeeld een boete) wel het geval zou zijn. Vanwege de gedachte dat door ontneming van het voordeel de rechtmatige situatie hersteld moet worden, past het niet hierbij rekening te houden met de draagkracht van de genierter van het wederrechtelijk verkregen voordeel.¹⁰ Bij een straf wordt wel rekening gehouden met de draagkracht van de veroordeelde (art. 24 Sr), omdat anders de hoeveelheid toegevoegd leed vooral wordt bepaald door de draagkracht van de veroordeelde en niet door de ernst van de overtreding en de mate van schuld.

In 1983 werd met art. 36e Sr de ontnemingsmaatregel in het strafrecht geïntroduceerd. In tegenstelling tot de eerdere varianten van voordeelsontneming, was de strafrechtelijke variant niet

⁷ D.R. Doorenbos, t.a.p. pp. 62.

⁸ Generale preventie houdt in de afschrikwekkende werking die de straf heeft ten aanzien van het generaal publiek; speciale preventie houdt in de afschrikwekkende werking richting de dader zelf; het voorkomen van recidive.

⁹ C. Kelk, *Studieboek Materieel Strafrecht*, Arnhem, 2010, p. 447.

¹⁰ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 8.

beperkt tot economische delicten. Daar stond tegenover dat de ontneming slechts nog kon zien op het voordeel, behaald met het feit waarvoor men was veroordeeld (art. 36e lid 1 Sr (oud)).

2.2.2. Verruiming van het ontnemingsinstrumentarium

De strafrechtelijke mogelijkheid tot voordeelsontneming was niet direct een doorslaand succes; zij werd slechts weinig toegepast, en ook in de wetenschappelijke literatuur werd zij niet of nauwelijks besproken.¹¹ Als factoren hiervoor worden genoemd de mogelijkheid tot het opleggen van “afroomboetes” in de WED en de Opiumwet¹² en het niet gebruiken van de ervaringen met de ontnemingsmogelijkheden in de WED bij het opstellen van art. 36e Sr.¹³ Daarnaast bleek het moeilijk te bewijzen dat wederrechtelijk verkregen vermogen afkomstig was uit het feit waarvoor de overtreder veroordeeld was, en bleek de omvang van het wederrechtelijk genoten voordeel niet altijd goed te schatten; ook leek de rechter soms moeite te hebben met het opleggen van een geldelijke maatregel naast het opleggen van een vrijheidsstraf.¹⁴ Dit maakte opleggen van een hoge geldboete aantrekkelijker. Om deze bezwaren te ondervangen diende de Minister van Justitie in 1990 wetsontwerp 21504 in.¹⁵ Het is met de hieruit voortgevloeide Wet Verruiming Vermogenssancties dat het huidige ontnemingsinstrumentarium in belangrijke mate vorm heeft gekregen. Aanleiding voor dit wetsvoorstel was het beeld *‘dat het bestaande wettelijke instrumentarium ontoereikend is om op doeltreffende wijze door misdaad verkregen vermogenswinsten op te sporen, de omvang daarvan te bepalen, deze veilig te stellen en uiteindelijk krachtens rechterlijk vonnis te ontnemen’*.¹⁶ Hoewel de destijds reeds bestaande instrumenten volgens de Minister reeds een belangrijke verbetering vormden, merkt hij even later op dat de verruiming van de ontnemingsinstrumenten nodig waren vanwege de complexiteit van de (georganiseerde) criminaliteit, de omvang van de daarmee gemoeide financiële opbrengsten, de relatief lage geldstraffen die daar tegenover staan, de moeilijkheid van het opsporingsonderzoek en de angst dat deze vormen van criminaliteit uiteindelijk het algemeen maatschappelijk normbesef zullen infecteren.¹⁷ Het met de verruiming van de mogelijkheden tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel beoogde doel was zowel generaal-preventief als rechtsherstellend, zo blijkt uit

¹¹ M.S. Groenhuijsen, J.L. van der Neut en J. Simmelink, *Ontneming van voordeel in het strafrecht*, Gouda Quint, Deventer, 1997, p. 2.

¹² Bij een afroomboete wordt door de rechter een hogere categorie geldboete opgelegd, indien blijkt dat het delict waarvoor veroordeeld wordt bijzonder lucratief was; door de mogelijkheid tot het opleggen van een afroomboete bestond er minder behoefte aan de ontnemingsmaatregelen van art. 36e Sr. Zie ook Doorenbos, t.a.p. pp. 73.

¹³ Doorenbos, t.a.p. pp. 67.

¹⁴ Rapport van de Werkgroep Financiële Facetten van Ernstige Vormen van Criminaliteit, p. 26

¹⁵ Voorstel van wet tot wijziging van het Wetboek van Strafrecht en het Wetboek van Strafvordering en enkele andere wetten ter verruiming van de mogelijkheden tot aanpassing van de maatregel van ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel en andere vermogenssancties, Kamerstukken II 1989/1990, 21 504, nr. 2.

¹⁶ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 3.

¹⁷ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 4.

de Memorie van Toelichting.¹⁸ Hieruit blijkt reeds dat het karakter van de ontnemingsmaatregel niet alleen dat van een maatregel is, maar dat zij ook straffende (want preventieve) doelstellingen hebben, ondanks dat de Minister het als pure maatregel kwalificeerde.

De Wet Verruiming Vermogenssancties is op 1 maart 1993 in werking getreden. In 2001 diende de Minister van Justitie een wetsvoorstel in waarmee de ontnemingswetgeving verbeterd moest worden (de Wet Aanpassing Ontnemingswetgeving);¹⁹ deze trad per 1 september 2003 in werking. De volgende herziening van het ontnemingsinstrumentarium mondde uit in de Wet Verruiming Mogelijkheden Voordeelsontneming;²⁰ deze is op 1 juli 2011 in werking getreden. De Minister verwachtte dat de wetswijzigingen samen met organisatorische wijzigingen²¹ het OM in staat zouden moeten stellen om in 2011 30 miljoen euro te ontnemen en dat vanaf 2013 structureel te verhogen tot 35 miljoen euro per jaar.²²

De kern van het ontnemingsinstrumentarium bestaat uit de volgende elementen:

A. De ontnemingsmaatregel

De belangrijkste wijzigingen in het Wetboek van Strafrecht zijn gelegen in de verruimde toepassing van de ontnemingsmaatregel. Het tweede lid van art. 36e Sr werd gesimplificeerd en verruimd. In de nieuwe opzet komen alle voordelen die de veroordeelde heeft verkregen uit strafbare feiten waarvan voldoende aannemelijk is dat hij ze heeft begaan, voor ontneming in aanmerking. Voorwaarde blijft wel dat degene aan wie de ontnemingsmaatregel wordt opgelegd, veroordeeld is voor een strafbaar feit. De reden voor de verruiming zoals opgenomen in het tweede lid is dat bij de strafrechtelijke vervolging om doelmatigheidsredenen vaak niet alle feiten die uit het opsporingsonderzoek zijn gebleken ten laste worden gelegd. De rechter kan zich op basis van een aantal tenlastegelegde feiten een beeld vormen van de mate van strafbaarheid en schuld, en aldus een straf opleggen. Voor de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel, die als doel heeft een onrechtmatige situatie ongedaan te maken, is de zekere willekeur die in het niet voor alle feiten vervolgen besloten ligt, niet wenselijk; voor dat doel is volledigheid juist vereist,²³ waardoor het “ad informandum”²⁴ voegen van zaken tot de ontneming noodzakelijk is.

¹⁸ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 3.

¹⁹ Kamerstukken II 2001/02, 28079, nr. 2.

²⁰ Deze kwam voort uit het wetsvoorstel Kamerstukken II 2009/10, 32 194, nr. 2.

²¹ Onder andere Kamerstukken II 2007/08, 29 911, nr. 10 en Kamerstukken II 2007/08, 29 911, nr. 28.

²² Kamerstukken II 2009/10, 32 194, nr. 3, p. 19.

²³ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 12.

²⁴ Bij voeging ad informandum wordt ter zitting aannemelijk gemaakt dat de verdachte naast de ten laste gelegde feiten zich aan nog meer feiten schuldig heeft gemaakt; de rechter kan hier dan bij de straftoemeting rekening mee houden.

In art. 36e, lid 3 Sr is nog verder gegaan dan in lid 2 van dat artikel. Voor toepassing van het derde lid is vereist dat er sprake is van een veroordeling voor een misdrijf²⁵ waar een boete vanaf de vijfde categorie op staat.²⁶ Het toepassingsbereik van ontneming op grond van het derde lid strekt zich uit tot elk voordeel uit strafbare feiten waarvan aannemelijk is dat de veroordeelde het verkregen heeft. Het maakt daarbij niet uit hoe ernstig dat strafbare feit is, noch of er een relatie bestaat tussen het feit waaruit het voordeel is verkregen en het feit waarvoor betrokkene veroordeeld is. Het is zelfs mogelijk dat een feit dat niet door de veroordeelde is begaan, maar waar hij op een of andere manier wel voordeel uit heeft verkregen, tot ontneming van dat voordeel bij de veroordeelde leidt. De zeer vergaande verruiming van het toepassingsbereik zoals opgenomen in lid 3 was volgens de Minister nodig omdat het zeer moeilijk bleek om bij degenen die een (leidinggevende) rol spelen in *'de meest ernstige en omvangrijke vormen van georganiseerde, ondernemingswijs opgezette, criminaliteit'* alle strafbare feiten in kaart, te laste gelegd en bewezen te krijgen, zeker omdat deze personen zich niet tot een afgebakend terrein van "soortgelijke feite" beperken.²⁷ De Minister sprak in de Memorie van Toelichting de verwachting uit dat het derde lid alleen toegepast zou worden op *'zeer sprekende gevallen'*, waarbij hij dacht aan een wederrechtelijk verkregen voordeel van meer dan f 100.000,-.²⁸ Sinds 2011 bevat het derde lid ook een wettelijk bewijsvermoeden; indien ten aanzien van een veroordeelde aan de toepassingseisen van het derde lid is voldaan, kan blijkens onderdeel a en b van dat lid worden vermoed dat alle uitgaven en verkrijgingen die in de zes jaar voorafgaand aan het plegen van het feit waarvoor hij veroordeeld is gedaan zijn wederrechtelijk verkregen voordeel belichamen, tenzij de veroordeelde aannemelijk maakt dat de uitgaven of verkrijgingen uit een legale bron gedaan zijn.

Blijkens het vierde lid kan de rechter bij het hanteren van het wettelijke bewijsvermoeden ook een kortere periode dan zes jaar hanteren. Hierbij moet overigens worden opgemerkt dat reeds voor de introductie van dit wettelijk bewijsvermoeden in ontnemingsprocedures gebruik kon worden gemaakt van "abstracte" methoden van voordeelberekening, waarbij het voordeel niet één op één gekoppeld wordt aan strafbare feiten; het gaat hierbij dan voornamelijk om de kasopstelling, waarbij het inkomen in een periode wordt berekend aan de hand van de ontvangsten en uitgaven in die periode, en de vermogensvergelijking, waarbij het inkomen in een periode wordt berekend aan de hand van de toe- of afname van het vermogen, gecorrigeerd voor gedane uitgaven. Al het aldus berekende inkomen waarvoor de veroordeelde geen legale bron aannemelijk kan maken, wordt dan

²⁵ Misdrijven zijn opgenomen in Boek 2 van het Wetboek van Strafrecht; dit zijn de zwaardere delicten. De lichtere vergrijpen worden overtredingen genoemd (Boek 3 van het Wetboek van Strafrecht).

²⁶ Voor strafbare feiten is, in zowel het Wetboek van Strafrecht als in andere wetten, aangegeven dat daarop maximaal een geldboete van een bepaalde categorie staat. Deze categorieën zijn gedefinieerd in art. 23 lid 4 Sr.. Ten tijde van wetsvoorstel 21504 was de vijfde categorie de hoogst mogelijke (destijds maximaal f 100.000,-, nu maximaal € 74.000,-); sindsdien is er een zesde boetecategorie bijgekomen, die thans een maximum van € 740.000,- kent.

²⁷ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 12.

²⁸ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 16.

als wederrechtelijk verkregen voordeel aangemerkt.^{29 30 31} De Minister gaf aan dat de toegevoegde waarde van het wettelijk bewijsvermoeden vooral lag in situaties waarin geen beginvermogen kan worden vastgesteld.³²

De herzieningen van art. 36e Sr breiden niet alleen het toepassingsbereik uit naar feiten waarvoor men niet veroordeeld is, ook is de bewijslast dat deze feiten door de verdachte zijn gepleegd, dan wel dat de verdachte uit deze feiten voordeel heeft verkregen, aanzienlijk verlicht. Ditzelfde geldt voor de bewijslast omtrent de hoogte van het verkregen voordeel. Bij het reguliere strafproces geldt het bewijscriterium dat de rechter door de inhoud van wettige bewijsmiddelen overtuigd moet raken van de schuld van de verdachte (art. 338 Sv), wat er op neerkomt dat aangetoond is 'dat in redelijkheid niet kan worden getwijfeld aan de juistheid van het verwijt dat de verdachte wordt gemaakt'.³³ Voor de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel is een dergelijke overtuiging bij de rechter niet vereist; het is voldoende dat aannemelijk is dat de verdachte de feiten in kwestie heeft gepleegd, dan wel dat hij voordeel uit strafbare feiten heeft verkregen, en hoe hoog het voordeel dat hij uit deze feiten heeft verkregen is.^{34 35} Die aannemelijkheid moet blijken uit wettige bewijsmiddelen (art. 511f Sv),³⁶ waarvoor dezelfde regels omtrent bewijsgaring gelden als in het reguliere procesrecht.^{37 38} Dat wil echter niet zeggen dat ook dezelfde strenge regels omtrent de *bewijskracht* van deze wettige bewijsmiddelen gelden.³⁹ Aangezien het hier niet gaat om het bewijs van tenlastegelegde strafbare feiten, geldt hier een vrij bewijsrecht. Dat houdt in dat het in eerste instantie aan het OM zal zijn om, op basis van wettige

²⁹ Indien het gaat om ontneming op basis van het tweede lid is het enkele aanwezig zijn van onverklaard vermogen niet voldoende; andere bewijsmiddelen zullen er dan aan moeten bijdragen dat aannemelijk wordt dat het vermogen afkomstig is uit door de veroordeelde gepleegde strafbare feiten.

³⁰ De Hoge Raad heeft het gebruik van de vermogensvergelijking en de kasopstelling ter berekening van het wederrechtelijk verkregen voordeel goedgekeurd in zijn beslissingen van 28 mei 2002, NJ 2003/96, respectievelijk 17 september 2002, LJN AE3569.

³¹ Dat ook het Europees Hof voor de Rechten van de Mens deze methoden acceptabel vindt, kan worden afgeleid uit het arrest EHRM 5 juli 2001, Philips v. the United Kingdom.

³² Eerste Kamer, 2010/11, 32 194, C, p.5.

³³ D.R. Doorenbos, Studiepockets strafrecht 33, Witwassen en voordeelsontneming, Deventer, 1997, p. 116, en G.J.M. Corstens, het Nederlands strafprocesrecht, 2^e druk, Arnhem 1995, p. 594.

³⁴ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 13 en 15.

³⁵ Art. 36e lid 2 Sr. is van toepassing op feiten 'waaromtrent voldoende aanwijzingen bestaan (...)' Aangenomen mag worden dat dit in de praktijk hetzelfde criterium is als het aannemelijkheids criterium uit het derde lid van dat artikel. In gelijke zin M.S. Groenhuisen, J.L. van der Neut en J. Simmelink, Ontneming van voordeel in het strafrecht, Gouda Quint, Deventer, 1997, p. 179.

³⁶ De wettige bewijsmiddelen zijn opgesomd in art. 339 Sv.

³⁷ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 14.

³⁸ Uit art. 511e lid 1 Sv. blijkt dat onder andere art. 359a Sv. op de ontnemingsprocedure van toepassing is; op basis van dit artikel kan de rechter de hoogte van de straf verlagen, bewijsmiddelen hun bewijskracht ontzeggen of het OM niet-ontvankelijk verklaren indien bij het voorbereidend onderzoek vormen zijn verzuimd.

³⁹ Art. 341 lid 2, 3 en 4, art. 342 lid 2 en art. 344 lid 5 Sv zijn niet van toepassing verklaard (Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 14). Deze leden bepalen voor de reguliere strafrechtelijke vervolging voor verschillende categorieën wettige bewijsmiddelen dat zij niet voldoende bewijskracht hebben om tot een veroordeling te leiden zonder dat er ook andere wettige bewijsmiddelen zijn. In ontnemingszaken hebben de bewijsmiddelen in kwestie dus wel voldoende bewijskracht om zelfstandig de vereiste aannemelijkheid te creëren.

bewijsmiddelen, aannemelijk te maken dat er reden is om de ontnemingsmaatregel toe te passen; slaagt het daarin, dan zal het aan de verdachte zijn om die aannemelijkheid weg te nemen.⁴⁰

Indien de verdachte er niet in slaagt de aannemelijkheid dat hij wederrechtelijk verkregen voordeel heeft genoten weg te nemen, dan zal de rechter de hoogte van het te ontnemen voordeel schatten (art. 36e lid 5 Sr). Daarbij wordt al het voordeel dat de verdachte dankzij een wederrechtelijke handeling heeft verkregen, in aanmerking genomen. Het maakt daarbij niet uit of het voordeel in oorspronkelijke staat (bijvoorbeeld bankbiljetten) bij de verdachte aanwezig is, of dat het is witgewassen (bijvoorbeeld door er een huis van te kopen) of dat het gaat om voordelen uit de voordelen, bijvoorbeeld interest.⁴¹ Het gaat dus om het voordeel ten tijde van de beslissing;⁴² dat is consistent met het doel van de maatregel, namelijk om de situatie zonder wederrechtelijke daad zo veel mogelijk te herstellen. Blijkens het vijfde lid van art. 36e Sr geldt ook de besparing van kosten als een voordeel. Een mogelijke voordeelverlagende factor bestaat uit kosten die voor het plegen van de wederrechtelijke handelingen in kwestie zijn gemaakt; de rechter is vrij om daar al dan niet rekening mee te houden.⁴³ Ook kan⁴⁴ de rechter het te betalen bedrag lager vaststellen dan het geschatte voordeel. Dat zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn indien de draagkracht van de verdachte onvoldoende is om het gehele voordeel dat hij heeft genoten, terug te betalen (art. 36e, lid 5, Sr).

Art. 36e, zevende lid Sr houdt in dat, indien een strafbaar feit door twee of meer personen is gepleegd, de rechter kan bepalen dat deze personen hoofdelijk of voor een door de rechter te bepalen deel aansprakelijk zijn voor de gezamenlijke betalingsverplichting. Blijkens de toelichting bij het amendement dat tot dit lid heeft geleid⁴⁵ is deze bepaling bedoeld voor gevallen waarin *'meerdere daders een rol hebben gespeeld en niet of zeer moeilijk kan worden aangetoond, welk deel van het vastgestelde wederrechtelijk verkregen voordeel bij ieder van de daders terecht is gekomen.'* Mocht aan een van de veroordeelden meer ontnomen worden dan hij werkelijk heeft genoten, zo betoogt de toelichting, dan krijgt deze veroordeelde een civielrechtelijke vordering op de andere veroordeelde(n). Het aanhangig maken van een vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel bij de rechtbank moeten uiterlijk twee jaar na de uitspraak in eerste aanleg op de hoofdzaak gebeuren (art. 511b, eerste lid, Sv).

B. De conservatoire dwangmiddelen.

⁴⁰ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 14 en 15.

⁴¹ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 15.

⁴² Dit blijkt uit de derde volzin van art. 36e lid 5 Sr. Het blijkt ook expliciet uit de woorden van de Minister van Justitie in Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 79.

⁴³ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 16.

⁴⁴ In eerste instantie was dit een verplichting; zie ook HR 7 mei 1996, NJ 1997/404. Met de invoering van de Wet Aanpassing Ontnemingswetgeving is deze verplichting komen te vervallen, en is in art. 577b Sv zodanig gewijzigd dat de betalingsverplichting naderhand gewijzigd kan worden, ook indien het gebrek aan draagkracht reeds eerder bekend was.

⁴⁵ Amendement van de leden Teeven en Van Haersma Buma; Kamerstukken II 2009/10, 32 194, nr. 9.

Art. 572 – 576 jo. 577b Sv bieden de mogelijkheid om, indien de veroordeelde de boete of het te ontnemen bedrag niet betaalt, verhaal te halen op voorwerpen die hem toebehoren, maar dit kan pas plaatsvinden nadat de rechter uitspraak heeft gedaan en de veroordeelde de betalingstermijn heeft overschreden (art. 573 lid 1 Sv). Tot die tijd kon de verdachte met zijn vermogen doen en laten wat hij wilde. Om dit te voorkomen is art. 94a Sv geïntroduceerd. Dit artikel maakt het mogelijk om tot zekerheid voor de tenuitvoerlegging van geldboetes of van ontnemingsvorderingen conservatoir beslag te leggen op voorwerpen die de verdachte of veroordeelde toebehoren. Daarvoor is wel vereist dat de verdenking of veroordeling ziet op een misdrijf waarvoor een geldboete van de vijfde categorie kan worden opgelegd. Art. 94a Sv is in 2003 en 2011 verder uitgebreid om conservatoir beslag ook mogelijk te maken indien gebruik wordt gemaakt van schijnconstructies, waarbij wordt gedaan alsof een ander dan degene jegens wie een ontnemingsvordering is ingesteld de eigenaar van een bepaald voorwerp is, opdat van diegene geen vermogen ontnomen kon worden.⁴⁶ Art. 94a, derde lid Sv bepaalt nu dat indien de ander wist of redelijkerwijs kon weten dat het op hem overgaan van de voorwerpen als doel had het verhinderen van de uitwinning van deze voorwerpen, op deze voorwerpen anderbeslag kan worden gelegd. Blijkens art. 575 lid 1 Sv geldt hetzelfde voor executoriaal beslag indien een opgelegde ontnemingsmaatregel niet binnen de gestelde termijn wordt voldaan. Bij de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer gaf de Minister aan dat van dergelijke kwade trouw sprake kan zijn indien de voorwaarden van het gaan toebehoren weinig zakelijk zijn of wanneer de ander weliswaar het eigendom van de voorwerpen krijgt, maar het gebruik aan de verdachte voorbehouden blijft.⁴⁷ Het vierde lid van art. 94a Sv houdt in dat indien de derde het van het misdrijf afkomstige vermogen heeft verbruikt zonder dat daar ander vermogen voor in de plaats is gekomen, ook op andere voorwerpen van die derde (tot maximaal de waarde van de in het derde lid bedoelde voorwerpen) beslag kan worden gelegd.

Naast deze regels met betrekking tot het beslag om conservatoire redenen, is ook art. 94 Sv aangepast om inbeslagneming niet alleen mogelijk te maken voor alle voorwerpen die kunnen dienen om de waarheid in een strafproces aan het licht te brengen, maar ook voor alle voorwerpen die kunnen dienen om het bestaan of de hoogte van wederrechtelijk verkregen voordeel aan te tonen.

C. Het Strafrechtelijk Financieel Onderzoek.

Met de Wet Verruiming Vermogenssancties het strafrechtelijk financieel onderzoek (SFO) in het leven geroepen (art. 126 e.v. Sv), dat als doel heeft het voordeel dat door de verdachte

⁴⁶ Tegen deze constructies kon eerder niet goed worden opgetreden. Zie bijvoorbeeld de zogenaamde BUCRO-beschikking; HR 9 januari 1996, JOW 1996/127.

⁴⁷ Eerste Kamer, 2010/11, 32 194, C, p.11.

wederrechtelijk is verkregen te bepalen opdat het ontnomen kan worden. Tot 2011 was het SFO een voorwaarde voor het toepassen van artikel 36e lid 3 Sr; voor toepassing van het tweede lid is een SFO nooit vereist geweest. Voorwaarde voor het instellen van een SFO is dat het een persoon betreft die verdacht wordt van een misdrijf waarvoor een geldboete van de vijfde categorie kan worden opgelegd en waardoor op geld waardebaar voordeel kan zijn verkregen. Dit is hetzelfde criterium als dat voor toepassing van art. 36e lid 3 Sr. Het SFO hoeft het niet te zijn afgerond voordat de strafzaak ter terechtzitting aanhangig wordt gemaakt; het moet wel reeds zijn aangevangen als de veroordeling in de hoofdzaak wordt uitgesproken (het kan immers alleen worden ingesteld indien er sprake is van een verdenking, en niet als er reeds sprake is van een veroordeling). Hieruit blijkt dat de ontnemingsprocedure een afsplitsing is van de hoofdzaak, en niet een nieuwe vervolging. De verdachte hoeft niet van het instellen van een SFO op de hoogte worden gesteld. Het SFO wordt weliswaar gemachtigd door de rechter-commissaris, maar de verantwoordelijkheid voor de uitvoering ligt bij de officier van justitie. Art. 126b Sv bepaalt dat de officier van justitie tijdens het SFO geen verdere rechterlijke machtiging nodig heeft om conservatoir beslag te laten leggen op voorwerpen die de verdachte toebehoren. Indien voor het conservatoir beslag huiszoeking moet worden gedaan, is daarvoor wel een aparte machtiging van de rechter-commissaris vereist; zie art. 126b lid 2 Sv. Een ieder⁴⁸ kan op basis van art. 126a Sv worden gedwongen inzage te geven in bescheiden die de opsporingsambtenaar inzicht geven in de vermogenspositie van degene tegen wie het SFO is gericht.⁴⁹ Voor het gebruik van deze bevoegdheid is geen afzonderlijke toestemming van de officier van justitie vereist. Art. 511b, derde lid, Sv bepaalt dat het aanhangig maken van de ontnemingsvordering gepaard gaat met het sluiten van het SFO. Dit kan eventueel, blijkens art. 126f, vierde lid, Sv, worden heropend in de periode tussen het aanhangig maken van de vordering en de uitspraak in de ontnemingszaak. Art. 126fa Sv bepaalt dat een SFO ook kan worden ingesteld of heropend na de ontnemingsuitspraak. Het SFO wordt blijkens het tweede lid definitief gesloten bij het in kracht van gewijsde gaan van deze uitspraak.

D. Het Strafrechtelijk Executieonderzoek

Tijdens de ontnemingsprocedure en na (het in kracht van gewijsde gaan van) de uitspraak kan men het zicht op het vermogen van de verdachte of veroordeelde kwijtraken. Indien hij dan niet aan een opgelegde betalingsverplichting voldoet, is voor het effectief nemen van verhaal op zijn vermogen vereist dat men een goed beeld van dit vermogen heeft. Om dit beeld te krijgen is in 2011 het

⁴⁸ Dit kunnen natuurlijke personen zijn, maar ook organisaties zoals banken of de fiscus. Degene tegen wie het SFO is gericht is van deze plicht uitgesloten.

⁴⁹ Het verschoningsrecht voor bloed- en aanverwanten van de verdachte, voor personen met een beroepsgeheim en voor getuigen die zichzelf of bloed- of aanverwanten aan het risico van strafrechtelijke vervolging bloot zouden stellen geldt ook tijdens het SFO; art. 126a lid 3 jo. art. 96a lid 3 jo. art. 217, 218 en 219 Sv.

Strafrechtelijk Executieonderzoek (SEO) geïntroduceerd (artikelen 577ba t/m 577bg Sv).⁵⁰ Art. 577ba, eerste lid, Sv bepaalt dat indien niet binnen de gestelde termijn aan de betalingsverplichting is voldaan, een SEO kan worden ingesteld indien er een aanzienlijk bedrag openstaat en er aanwijzingen zijn dat de veroordeelde voorwerpen heeft waarop verhaal kan worden genomen (art. 577ba, tweede lid, Sv). De bevoegdheden die tijdens het SEO kunnen worden ingezet zijn opgenomen in art. 577bb t/m 577bf Sv (zie Bijlage II). Voor de meeste van deze bevoegdheden is slechts een vordering van de officier van justitie nodig; voor een aantal is een machtiging van de rechter-commissaris vereist.⁵¹ Na het beëindigen van het SEO wordt de veroordeelde van het toepassen van de bovengenoemde bevoegdheden op de hoogte gesteld (art. 577bg Sv).

E. Een aanscherping van het executierecht.

Is een ontnemingsvordering door de rechter toegekend, dan is het van belang dat deze ook effectief ten uitvoer gelegd kan worden. Indien de veroordeelde het te betalen bedrag niet betaalt, zal in eerste instantie overgegaan worden op het nemen van verhaal (art. 573 Sv). Indien de veroordeelde de ontnemingsvordering niet voldoet en het ook niet (volledig) mogelijk blijkt de vordering op het vermogen van de veroordeelde te verhalen, en er voorts geen sprake is van betalingsonmacht, kan de officier van justitie het toepassen van de lijfswang van ten hoogste drie jaar vorderen (art. 36e, tiende lid Sr en art. 577c Sv). Het ondergaan van de lijfswang doet de betalingsverplichting niet vervallen; dat gebeurt pas wanneer de volledige vordering voldaan is. Tot 2003 werd bij ontnemingsvorderingen in dergelijke gevallen, net zoals voor boetes nog steeds gebeurt (art. 24c Sr), de vervangende hechtenis toegepast (art. 24d Sr (oud)). Om te voorkomen dat in verhouding tot hoge boetes een half jaar vervangende hechtenis niet voldoende afschrikwekkend zou zijn, is de termijn van de vervangende hechtenis in 1993 verhoogd van een half jaar naar een jaar.⁵² ⁵³ Voor ontnemingsgevallen bedroeg de vervangende hechtenis maximaal zes jaar, omdat aan de hoogte van het te ontnemen bedrag geen maximum is gebonden.⁵⁴

Indien een veroordeelde krachtens het strafrecht een boete of wederrechtelijk verkregen vermogen aan de staat moet betalen, is de staat in deze een concurrente schuldeiser; eventuele andere niet-bevoorrechte schuldeisers van de veroordeelde worden dus ten opzichte van de staat niet achtergesteld. De opbrengst van de verkoop van goederen waarop (conservatoir) beslag is gelegd, zal door de staat dan ook verdeeld moeten worden onder de concurrente schuldeisers.

⁵⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32 194, nr. 3, p. 13.

⁵¹ Vergelijk art. 577bd, zesde lid, art. 577bf, tweede lid en art. 577bf, vijfde lid.

⁵² De vervangende hechtenis in het kader van de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel wordt later specifiek behandeld.

⁵³ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 19.

⁵⁴ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 40.

F. Transactie, schikking en strafbeschikking

Naast dit pakket maatregelen die de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel effectiever moet maken, is ook de reikwijdte van de transactie vergroot en is de schikking geïntroduceerd. Transacties (art. 74 Sr) bestonden al lange tijd. Bij een transactie biedt de officier van justitie de verdachte de mogelijkheid om zijn strafvervolgung af te kopen. Dit kan door een geldbedrag te betalen of door een werkstraf te verrichten. Transacties zijn alleen mogelijk voor overtredingen en voor misdrijven waarop maximaal zes jaar gevangenisstraf staat. Een van de mogelijke onderdelen waar het afkoopbedrag uit bestaat, is het wederrechtelijk verkregen voordeel.

Naast de transactie is de schikking geïntroduceerd (art. 511c Sv). Hiermee wordt niet de strafvervolgung afgekocht, maar wordt slechts voorkomen dat een ontnemingszaak gevoerd wordt. Ook een eventueel SFO wordt beëindigd als er wordt geschikt. Bij een schikking doet de officier van justitie een schikkingsvoorstel, dat inhoudt dat de verdachte een bedrag betaalt aan de staat ter gehele of gedeeltelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel.

De strafbeschikking van art. 257a Sv is in 2008 in het kader van de Wet OM-afdoening ingevoerd, en vervangt op termijn de transactiemogelijkheid. De Wet OM-afdoening had als doel om enerzijds de rechter te ontlasten door minder strafbare feiten aan de rechter voor te leggen, maar deze feiten anderzijds wel, op grond van een vastgestelde schuld aan dat feit, te vervolgen en bestraffen.⁵⁵ De beschikking wordt, zoals de naam van de wet al doet vermoeden, door het OM uitgevaardigd. Zij komt materieel gezien goeddeels overeen met de transactie; er kan een boete worden opgelegd en er kunnen andere voorwaarden (aanwijzingen) worden gesteld waaraan moet worden voldaan. Eén van deze aanwijzingen is de ontneming van het door middel van het strafbare feit verkregen voordeel.

2.2.3. De strafrechtelijke behandeling van witwassen

Bij een onderzoek naar het ontnemingsinstrumentarium kan een bespreking van het fenomeen witwassen niet achterwege blijven. Witwassen wordt door Doorenbos gedefinieerd als *'het toepassen van (schijn)constructies met behulp waarvan getracht wordt de illegale herkomst, aanwezigheid en/of illegale besteding van bepaalde gelden te bemantelen, met het doel die gelden uiteindelijk een legaal aanzien te geven'*.⁵⁶ Het einddoel van witwassen kan allereerst zijn gelegen in het verhullen dat een bepaald vermogensbestanddeel afkomstig is van (bekende) strafbare feiten, wat als resultaat zou hebben dat dit vermogensbestanddeel, zelfs al wordt de genietter van die voordelen veroordeeld, niet voor ontneming vatbaar zou zijn. Daarnaast kan het doel erin zijn gelegen te verhullen dat die strafbare feiten überhaupt hebben plaatsgevonden, waardoor er geen

⁵⁵ Kamerstukken II 2004/05, 29849, nr. 3, p. 1 en 2.

⁵⁶ D.R. Doorenbos, Studiepockets strafrecht 33, Witwassen en voordeelsontneming, Deventer, 1997, p. 2.

reden zou zijn om de genietter van die voordelen te vervolgen. Het zal duidelijk zijn dat van ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel weinig terecht zal komen zo lang het witwassen van dit voordeel niet effectief kan worden aangepakt. Daarom stelde de Minister van justitie in 2000 voor om het witwassen van opbrengsten van misdrijven zelfstandig strafbaar te stellen.⁵⁷ Dit gebeurde in titel XXXA van het tweede boek van het Wetboek van Strafrecht (art. 420bis tot en met 420quinquies Sr).

Het eerste lid van het nieuw in te voeren artikel 420bis Sr (witwassen) bepaalde dat degene die een voorwerp verwerft, voorhanden heeft, overdraagt, omzet, of van een voorwerp gebruik maakt, of degene die van een voorwerp de werkelijke aard, de herkomst, de vindplaats, de vervreemding of de verplaatsing verbergt of verhuult, dan wel verbergt of verhuult wie de rechthebbende op een voorwerp is of het voorhanden heeft, terwijl hij weet dat het voorwerp (on)middellijk afkomstig is uit enig misdrijf, zich schuldig maakt aan witwassen en maximaal gestraft kan worden met vier jaar gevangenisstraf of een geldboete van de vijfde categorie.

Blijkens art. 420ter Sr kan degene die van het plegen van witwassen een gewoonte maakt, gestraft worden met maximaal zes jaar gevangenisstraf of een geldboete van de vijfde categorie.

Art. 420quater Sr (schuldwitwassen) bevat feitelijk dezelfde delictomschrijving als art. 420bis Sr, zij het dat hiervoor niet vereist is dat de schuldige zich bewust was van de herkomst van het voorwerp, maar dit redelijkerwijs wel had moeten vermoeden.

Overigens hoeft volgens de Minister voor art. 420bis, noch voor art. 420quater precies te worden aangetoond uit *welk* misdrijf het vermogen afkomstig is; voldoende is dat bewezen kan worden dat de verdachte op zijn minst redelijkerwijs moest kunnen vermoeden dat het voorwerp van een misdrijf afkomstig was.⁵⁸ Daarbij kan ook gebruik worden gemaakt van zogenaamde *typologieën* van witwassen; dit zijn objectieve kenmerken die, naar de ervaring leert, duiden op witwassen.⁵⁹ Het misdrijf waaruit het vermogen afkomstig is kan ook in het buitenland gepleegd zijn. Door het opnemen in een aparte titel is de jurisprudentie van de Hoge Raad, die inhoudt dat heling niet door de pleger van het misdrijf zelf kan worden gepleegd,⁶⁰ niet van toepassing op witwassen.⁶¹ In de Memorie van Toelichting gaf de Minister verder aan dat voor het plegen van witwassen niet vereist is dat het voorwerp in kwestie volledig uit een misdrijf afkomstig is; ook een voorwerp dat mede uit een misdrijf afkomstig is, indien het bijvoorbeeld is gefinancierd met uit een misdrijf

⁵⁷ Kamerstukken II 1999-2000, 27159, nr. 2.

⁵⁸ Kamerstukken II 1999-2000, 27159, nr. 3, p. 8, 16 en 17.

⁵⁹ Kamerstukken II 1999-2000, 27159, nr. 3, p. 9.

⁶⁰ Voor het eerst in HR 5 december 1927, NJ 1928, blz. 5.

⁶¹ Dat deze zogenaamde 'heler-steler-regel' zijns inziens niet op witwassen van toepassing is, merkt de Minister volledigheidshalve nog op in Kamerstukken II 1999-2000, 27159, nr. 3, p. 6 en 7.

verkregen vermogen vermengd met legaal verkregen vermogen, kan onder de witwasbepalingen vallen.⁶²

Sinds 14 december 2001 is witwassen als zelfstandig strafbaar misdrijf opgenomen in het Wetboek van Strafrecht.

2.2.4. Conceptwetsvoorstel Verruiming Mogelijkheden Bestrijding Financieel-Economische Criminaliteit

Op 15 mei 2012 publiceerde de Minister van Justitie een conceptwetsvoorstel⁶³ dat beoogt de mogelijkheden om financieel-economische criminaliteit aan te pakken te verruimen. De voor dit onderzoek meest relevante onderdelen van dit voorstel zijn de wettelijke verankering van de kostenaf trek bij de berekening van het wederrechtelijk verkregen voordeel en de verhoging van de strafbedreigingen van witwassen.

In HR 8 juli 1998, JOW 1998/54 werd bepaald dat alleen kosten die in directe relatie staan tot de voltooiing van het delict waaruit de te ontnemen voordelen zijn verkregen, in mindering kunnen komen op het te bepalen voordeel. Het conceptwetsvoorstel bevat een nieuw in te voegen achtste lid van art. 36e Sr, dat luidt: *‘De rechter kan bij de bepaling van de hoogte van het voordeel kosten in mindering brengen die rechtstreeks in verband staan met de strafbare feiten, bedoeld in het eerste tot en met derde lid, en die redelijkerwijs voor aftrek in aanmerking komen’*. In de Memorie van Toelichting bij het conceptwetsvoorstel geeft de Minister aan dat het van de criminele winsten aftrekken van kosten die voor het plegen van de strafbare feiten zijn gemaakt, een onderdeel is van het terugbrengen van de vermogenspositie van de veroordeelde tot de staat vóór het plegen van de strafbare feiten. Vervolgens geeft hij aan dat het voorstel beoogt de aftrek van de kosten wettelijk te normeren en de nadruk te leggen op het uitzonderlijke karakter van de kostenaf trek; alleen in bijzondere gevallen waarin de redelijkheid het gebiedt, dienen kosten van het wederrechtelijk verkregen vermogen afgetrokken te worden.

De verhoging van de strafbedreigingen van witwassen bestaat uit vier onderdelen: de strafbedreiging van opzetwitwassen (art. 420bis Sr) die van vier naar zes jaar gevangenisstraf verhoogd wordt; de strafbedreiging van gewoontewitwassen (art. 420ter Sr) die van zes naar acht jaar verhoogt wordt; de maximumstraf voor iemand die zich schuldig maakt aan opzetwitwassen ‘in de uitoefening van zijn beroep’ (dit kunnen bijvoorbeeld belastingadviseurs, advocaten, of bankiers zijn) wordt in een nieuw in te voegen tweede lid van art. 420ter Sr op acht jaar gevangenisstraf

⁶² Kamerstukken II 1999-2000, 27159, nr. 3, p. 17.

⁶³ Conceptwetsvoorstel ‘Wijziging van het Wetboek van Strafrecht, het Wetboek van Strafvordering en de Wet op de economische delicten met het oog op het vergroten van de mogelijkheden tot opsporing, vervolging, alsmede het voorkomen van financieel-economische criminaliteit’, te raadplegen via www.rijksoverheid.nl.

gesteld; en de strafbedreiging van schuldwitwassen (art. 420quater Sr) wordt verhoogd van een naar twee jaar gevangenisstraf.

In de Memorie van Toelichting bij het conceptwetsvoorstel geeft de Minister aan dat de reden voor deze voorgestelde verhogingen van de strafmaxima is gelegen in de wens van het OM om witwassen effectief te kunnen bestrijden, en in het kwalijker karakter van witwassen, aangezien het ervoor zorgt dat misdaad loont en daarmee een stimulans is om misdrijven te plegen, en omdat het *'witwassen van opbrengsten van ernstige misdrijven zoals drugshandel en mensenhandel in vele opzichten als net zo ernstig [moet] worden beschouwd als het plegen van die misdrijven zelf.'*⁶⁴

Op 28 juni 2013 diende de Minister het Voorstel van Wet.⁶⁵ De hier besproken voorstellen zijn daarin onverkort overgenomen. In paragraaf 2.5.3 ga ik hier nader op in.

2.3. Rechtspraak

2.3.1. Rechtspraak over de ontnemingsmaatregel

Bij de invoering van de Wet Verruiming Ontnemingswetgeving zijn aanpassingen gedaan naar aanleiding van de rechtspraak tot en met 1998. Voor zover nog relevant waren de belangrijkste lessen uit deze rechtspraak kort samengevat dat bij de berekening van het wederrechtelijk verkregen voordeel moet worden uitgegaan van het voordeel dat de verdachte daadwerkelijk heeft behaald,⁶⁶ en dat alleen kosten die in directe relatie staan tot de voltooiing van het delict waaruit de te ontnemen voordelen zijn verkregen,⁶⁷ in mindering kunnen komen op het te bepalen voordeel.⁶⁸

In de reeds eerder ter sprake gekomen arresten HR 28 mei 2002⁶⁹ en HR 17 september 2002⁷⁰ werden de vermogensvergelijking en de kasopstelling als hulpmiddel om het wederrechtelijk verkregen vermogen te bepalen goedgekeurd, mits de veroordeelde maar in staat werd gesteld een legale bron van de vermogensstijging aan te tonen.

Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) oordeelde in het arrest- Phillips⁷¹ dat een met art. 36e Sr vergelijkbare bepaling in het Britse strafrecht niet in strijd was met art. 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM), dat het recht op een eerlijk proces beschermt. Het gebruik van een bewijsvermoeden om aan te tonen dat het inkomen van de

⁶⁴ Memorie van Toelichting bij het conceptwetsvoorstel, p. 5.

⁶⁵ Kamerstukken II 2012/13, 33685, nr. 1 – 3.

⁶⁶ HR 1 juli 1997, JOW 1998/1

⁶⁷ Dit kunnen bijvoorbeeld inkoopkosten zijn. Overige kosten die binnen het kader van de criminele activiteiten zijn opgekomen, zoals de kosten van door het OM in beslag genomen handelswaar of van berovingen door collega-criminelen, kunnen niet op het voordeel in mindering worden gebracht.

⁶⁸ HR 8 juli 1998, JOW 1998/54

⁶⁹ HR 28 mei 2002, NJ 2003/96

⁷⁰ HR 17 september 2002, LJN AE3569

⁷¹ EHRM 5 juli 2001, appl.nr. 41087/98 (Phillips vs. the United Kingdom)

voorafgaande zes jaren uit drugshandel afkomstig was, was in dit geval toegestaan, nu aan de ontneming een veroordeling voor drugshandel vooraf gegaan was en de veroordeelde de kans kreeg om aannemelijk te maken dat het vermogen niet uit drugshandel afkomstig was.

In het arrest-Van Offeren⁷² van het EHRM werd duidelijk dat deze redenering ook voor het Nederlandse art. 36e Sr opgaat. De heer Van Offeren was voor, onder andere, het bezitten en vervoeren van cocaïne veroordeeld. Van een aantal andere strafbare feiten, waaronder cocaïnesmokkel, was hij vrijgesproken. In de opvolgende ontnemingsprocedure⁷³ werd een ontnemingsvordering toegekend omdat naar het oordeel van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch voldoende aanwijzingen bestonden dat door middel van een vermogensvergelijking aangetoond inkomen van Van Offeren, waarvoor geen legale bron aannemelijk gemaakt kon worden, afkomstig was van cocaïnesmokkel. Volgens Van Offeren werd zijn recht op een eerlijk proces, en met name de onschuldspresumptie⁷⁴ van art. 6, tweede lid, van het EVRM geschonden, omdat de ontneming zag op een feit waarvoor hij was vrijgesproken. Het EVRM oordeelde dat de ontnemingsmaatregel, vanwege de in art. 36e, eerste en derde lid Sr vereiste veroordeling, als een voortzetting van de strafrechtelijke hoofdzaak moest worden gezien; er is sprake van één *criminal charge*. Om die reden stond de onschuldspresumptie niet aan ontneming in de weg, nu er reeds een veroordeling voor het bezig en vervoer van cocaïne was uitgesproken.

Een belangrijk arrest omtrent vergelijkbare problematiek is EHRM 1 maart 2007 (arrest Geerings).⁷⁵ In deze zaak werd een verdachte vrijgesproken van een deel van de feiten die hem ten laste waren gelegd, maar werd voor het voordeel dat hij uit deze feiten zou hebben genoten toch een ontnemingsmaatregel opgelegd. Het opleggen van deze maatregel was door de Hoge Raad, in navolging van een aantal eerdere arresten,⁷⁶ bevestigd.⁷⁷ Het voordeel was berekend aan de hand van een schatting van wat de tenlastegelegde feiten zouden hebben opgeleverd; bij de verdachte was geen vermogen aangetroffen waarvoor geen legale verklaring bestond. De veroordeelde meende dat dit in strijd was met de onschuldspresumptie van art. 6 lid 2 van het EVRM. Het EHRM oordeelde dat het niet is toegestaan om de ontnemingsmaatregel ook toe te passen op vermogen waarvan niet vaststaat dat de persoon in kwestie het in zijn bezit heeft (gehad). Het Hof stelde verder dat het ook niet in overeenstemming met de onschuldspresumptie is om een ontnemingsmaatregel op te leggen ter zake van voordeel uit feiten waarvoor men definitief is vrijgesproken.

⁷² EHRM 5 juli 2005, appl.nr. 19581/04 (Van Offeren s. the Netherlands)

⁷³ De vordering was gebaseerd op art. 36e, tweede lid, en stelde dat

⁷⁴ Artikel 6 van het EVRM beschermt het recht op een eerlijk proces. Het tweede lid luidt: *'Een ieder tegen wie een vervolging is ingesteld, wordt voor onschuldig gehouden, totdat zijn schuld in rechte is komen vast te staan.'*

⁷⁵ EHRM 1 maart 2007, NJ 2007/349

⁷⁶ HR 13 april 1999, NJ 1999/483, en HR 22 mei 2001, NJ 2001/575

⁷⁷ HR 1 april 2003, NJ 2003/497

In de jaren sinds het arrest-Geerings heeft de Hoge Raad een groot aantal arresten gewezen omtrent de “andere feiten” die bij de ontneming kunnen worden betrokken. Deze kunnen als volgt samengevat worden: zodra er sprake is van vrijspraak van een tenlastegelegd feit, is ontneming ter zake van een eventueel voordeel uit dat feit niet meer mogelijk, maar indien de vervolging van dat feit om een andere reden dan vrijspraak niet tot een veroordeling heeft geleid, of de ontnemingsvordering is gebaseerd op een ander feit dan waarvoor is vrijgesproken, is ontneming wel mogelijk. Zo kan bij een technische vrijspraak⁷⁸ geen voordeel worden ontnomen ter zake van dat feit,⁷⁹ maar indien de dagvaarding ter zake van het soortgelijke feit nietig is verklaard,⁸⁰ het soortgelijke feit is verjaard,⁸¹ of het andere feit bestaat uit het deelnemen aan een criminele organisatie terwijl de veroordeelde is vrijgesproken van de feiten waarmee het voordeel is verkregen,^{82 83} is ontneming van uit deze feiten verkregen voordeel wel mogelijk.

Overigens is blijkens HR 22 mei 2001⁸⁴ voor de toepassing van art. 36e, derde lid, niet bezwaarlijk dat de veroordeelde is vrijgesproken van het andere feit waaruit hij voordeel zou hebben genoten, nu volgens de tekst van dat lid voor ontneming niet relevant is of dat andere feit door de voordeelgenieter zelf is gepleegd of door een ander.

HR 31 januari 2012⁸⁵ maakte duidelijk dat onder de kosten die in directe relatie tot het strafbare feit staan, en dus voor aftrek van het voordeel in aanmerking komen, ook investeringskosten kunnen vallen. Hierbij is het mogelijk dat slechts een deel van deze kosten, als afschrijvingskosten, kan worden toegerekend aan het verkregen voordeel; in dat geval zijn slechts die afschrijvingskosten aftrekbaar.

Zoals in 2.1.2. werd besproken, is het in 2011 met de Wet Verruiming Mogelijkheden Voordeelsontneming mogelijk geworden om, indien een strafbaar feit voor meerdere veroordeelden voordeel had, een veroordeelde hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor het gehele ter zake van dat feit te ontnemen bedrag. Voor het van kracht worden van de Wet Verruiming Mogelijkheden Voordeelsontneming heeft de HR in een aantal arresten over het al dan niet toestaan van hoofdelijkheid uitgesproken. In HR 7 december 2004,⁸⁶ HR 11 november 2008⁸⁷ en HR 26 mei 2009⁸⁸

⁷⁸ Hiervan is sprake indien de vrijspraak is gebaseerd op een vormfout, zoals bijvoorbeeld een onjuiste omschrijving in de tenlastelegging van het moment waarop een feit zou zijn gepleegd of van de naam van de rechtspersoon die het feit zou hebben gepleegd.

⁷⁹ HR 9 december 2008, NJ 2008/497

⁸⁰ HR 7 april 2009, NJ 2009/189

⁸¹ HR 7 juli 2009, NJ 2009/422

⁸² HR 8 juli 2008, NJ 2008/495

⁸³ Dit is anders indien het deelnemen aan de criminele organisatie juist (mede) bestond uit het plegen van de feiten waarvan de veroordeelde is vrijgesproken, zie HR 21 april 2009, NJ 2009/208.

⁸⁴ HR 22 mei 2001, NJ 2001/575

⁸⁵ HR 31 januari 2012, NJ 2012/99

⁸⁶ HR 7 december 2004, NJ 2006/63

⁸⁷ HR 11 november 2008, NJ 2008/596

⁸⁸ HR 26 mei 2009, NJ 2009/264

bleek dat het hoofdelijk aansprakelijk stellen van een dader niet past bij de aard van de ontnemingsmaatregel, die beoogt de veroordeelde terug te brengen in de toestand voor het plegen van het feit. Een andere opvatting is wellicht te lezen in HR 7 december 2004.⁸⁹ In HR 4 juni 2013⁹⁰ oordeelde de HR dat de hoofdelijke aansprakelijkheid slechts kan worden toegepast indien het voordeel na de introductie van de hoofdelijke aansprakelijkheid is genoten.

2.3.2. Rechtspraak met betrekking tot witwassen

Sinds de zelfstandige strafbaarstelling van witwassen hebben de volgende arresten het meest betekend voor de praktijk van het bestrijden van witwassen:

HR 28 september 2004⁹¹ en HR 27 september 2005;⁹² in deze arresten werd voor art. 420bis Sr (witwassen) respectievelijk art. 420quater Sr (schuldwitwassen) bepaald dat voor een veroordeling voor (schuld)witwassen *'niet behoeft te kunnen worden afgeleid dat het desbetreffende voorwerp afkomstig is uit een nauwkeurig aangeduid misdrijf. Dit betekent dus dat uit de bewijsmiddelen niet behoeft te kunnen worden afgeleid door wie, wanneer en waar dit misdrijf concreet is begaan. Wel is voor een veroordeling ter zake van art. 420bis dan wel art. 420quater Sr vereist dat vaststaat dat het voorwerp afkomstig is uit enig misdrijf.'*⁹³ Hiermee volgt de Hoge Raad de intentie⁹⁴ van de wetgever. Het Hof was in het aan het cassatieberoep voorafgaande hoger beroep⁹⁵ aan de hand van feitelijke omstandigheden tot de conclusie gekomen dat *'het niet anders kan zijn dan dat het onderhavige geldbedrag — middellijk of onmiddellijk — afkomstig is uit enig misdrijf'*, en dit was volgens de Hoge Raad voldoende om, ook zonder concreet aanwijsbaar gronddelict, vast te stellen dat het voorwerp uit enig misdrijf afkomstig is.

In HR 7 oktober 2008⁹⁶ werd duidelijk dat ook fiscale gronddelicten kunnen leiden tot een veroordeling voor witwassen, aangezien in de wet wordt gesproken over een voorwerp dat *'afkomstig is uit enig misdrijf'* en uit de wetsgeschiedenis overigens niet blijkt dat de wetgever een beperking wilde aanbrengen in het soort misdrijven dat als gronddelict kan dienen.

In zijn arrest van 13 juli 2010⁹⁷ bepaalde de Hoge Raad dat concrete omstandigheden niet altijd tot de vaststelling kunnen leiden dat *"het niet anders kan dan dat een voorwerp uit enig misdrijf afkomstig is"*. In deze zaak was uit de concrete feiten een vermoeden van witwassen ontstaan. Volgens de Hoge Raad betekent dit weliswaar dat *'van de verdachte mag worden verlangd*

⁸⁹ HR 7 december 2004, NJ 2008/420, bevestigd in HR 31 januari 2012, NJ 2012/98

⁹⁰ HR 4 juni 2013, NJ 2013/344.

⁹¹ HR 28 september 2004, LJN AP2124

⁹² HR 27 september 2005, LJN AT4094, NJ 2006/473

⁹³ HR 27 september 2005, LJN AT4094, NJ 2006/473, r.o. 3.4.

⁹⁴ Kamerstukken II 1999-2000, 27159, nr. 3, p. 8, 16 en 17.

⁹⁵ Gerechtshof te Amsterdam van 30 januari 2004, nummer 23/002465-03

⁹⁶ HR 7 oktober 2008, LJN BD2774, NJ 2009/94

⁹⁷ HR 13 juli 2010, LJN BM0787, NJ 2010/456

dat hij een verklaring geeft voor de herkomst van het geld, echter, dit *'leidt er niet zonder meer toe dat het dan aan de verdachte is om aannemelijk te maken dat het geld niet van misdrijf afkomstig is.'*

De door de verdachte gegeven verklaring was *'niet op voorhand volslagen onwaarschijnlijk'* en werd volgens het Hof⁹⁸ door het OM niet of niet overtuigend weersproken.

De Hoge Raad deelde de gevolgtrekking van het Hof dat een legale herkomst van het geld niet met voldoende zekerheid kon worden uitgesloten en dat de verdachte dus van witwassen moest worden vrijgesproken.

In drie arresten van 8 januari 2013⁹⁹ bracht de HR een beperking aan op het toepassen van de witwasbepalingen op de opbrengst van het door de verdachte zelf gepleegde misdrijf. De HR stelt dat het begaan van een misdrijf en het voorhanden hebben van de door dat misdrijf verkregen voorwerpen niet automatisch mag betekenen dat de verdachte zich automatisch ook schuldig maakt aan witwassen. De vervolging van het grondmisdrijf dient in een dergelijk geval centraal te staan. Wil er in een dergelijk geval sprake zijn van witwassen, dan is vereist *'een gedraging die meer omvat dan het enkele voorhanden hebben en die een op het daadwerkelijk verbergen of verhullen van de criminele herkomst van dat door eigen misdrijf verkregen voorwerp gericht karakter heeft. [] Uit [de motivering van de rechter] moet kunnen worden afgeleid dat de verdachte het voorwerp niet slechts voorhanden heeft gehad, maar dat zijn gedragingen ook (kennelijk) gericht zijn geweest op het daadwerkelijk verbergen of verhullen van de criminele herkomst van het voorwerp.'*

2.4. Cijfermatige analyse

2.4.1. Omvang van wederrechtelijk verkregen voordeel en witwassen

Om de hierna te bespreken aantallen ontnemingsvorderingen en witwasvervolgingen in perspectief te plaatsen, is het nodig een beeld te hebben van de totale omvang van wederrechtelijk verkregen voordeel en van witwassen. Dit is niet gemakkelijk; plegers van strafbare feiten zullen immers over het algemeen hun straf of ontnemingsmaatregel willen ontlopen en zullen dus niet snel inzicht geven in hun activiteiten. De enige poging vanuit de wetenschap om de totale omvang van wederrechtelijk verkregen vermogen en witwassen in Nederland te becijferen, is een onderzoek van de Utrechtse professor Unger^{100 101} waarin zij eerdere onderzoeken van de Australische witwasdeskundige Walker^{102 103} probeert te verbeteren en toe te passen op de Nederlandse situatie. De eerste stap van

⁹⁸ Gerechtshof te 's-Gravenhage 12 maart 2008, nummer 22/007067-06

⁹⁹ HR 8 januari 2013, NJ 2013/264 t/m 266

¹⁰⁰ B. Unger, *De omvang en het effect van witwassen*, Justitiële verkenningen jaargang 31, nr 2 2006, Witwassen, p.21.

¹⁰¹ B. Unger, G. Rawlings e.a., *The amounts and the effects of money laundering*, Report for the Ministry of Finance, februari 2006.

¹⁰² J. Walker, *'Estimates of the Extent of Money Laundering in and through Australia'*, Paper Prepared for the Australian Transaction Reports and Analysis Centre, September 1995.

het onderzoek van Unger bestaat uit het kwantificeren van het wederrechtelijk verkregen voordeel. Hiervoor gebruikt zij onderzoek naar de opbrengst van “slachtofferloze” delicten¹⁰⁴ en naar de schade door delicten waarvoor wel een slachtoffer is aan te wijzen.¹⁰⁵ Vervolgens gebruikt zij aan het onderzoek van Walker ontleende percentages om te schatten hoeveel van dit in Nederland gegenereerde voordeel wordt witgewassen. Tot slot gebruikt zij een aangepaste versie van een door Walker ontwikkeld graviteitsmodel om te schatten hoe veel wit te wassen geld Nederland uitstroomt en hoe veel wit te wassen geld vanuit het buitenland Nederland instroomt. Dit onderzoek is van diverse zijden zwaar bekritiseerd,^{106 107} maar de uitkomst ervan wordt in discussies over witwassen ook regelmatig als uitgangspunt genomen.¹⁰⁸ Omdat er geen noemenswaardige alternatieven beschikbaar zijn,^{109 110} heb ik in Bijlage I gepoogd de resultaten van Unger te actualiseren en waar mogelijk te verbeteren. Daarbij geef ik waar nodig aan welke kritiek er op de methodologie is geleverd en in welke mate ik deze kritiek deel.

Ik kom uit op ongeveer 9 miljard euro opbrengsten uit misdrijven, waarbij ik nog geen rekening heb gehouden met het deel van de (belasting)fraude tegen de overheid dat niet ontdekt wordt; bij het volgen van Ungers aanname hieromtrent zouden de opbrengsten uit misdrijven minimaal 15,4 miljard euro bedragen. Indien ik net als Unger de aan Walkers werk ontleende percentages gebruik voor de bepaling van het wit te wassen deel van de opbrengst, schat ik de hoeveelheid in Nederland gegenereerd wederrechtelijk verkregen vermogen dat moet worden witgewassen in op 5,6 tot 10,7 miljard euro; dit ligt 34,9% lager tot 24,4% hoger dan de 8,6 miljard die Unger berekent.^{111 112} Unger corrigeerde Walkers berekening van buitenlands wit te wassen geld dat Nederland instroomt, met het percentage waarmee de door haar berekende Nederlandse

¹⁰³ J. Walker, ‘How Big is Global Money Laundering?’. *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 3, No. 1, 1999.

¹⁰⁴ M. Smekens, M. Verbruggen, ‘De illegale economie in Nederland’, CBS, 20 september 2004.

¹⁰⁵ W. van der Heide, A. Th. J. Eggen, *Criminaliteit en Rechtshandhaving 2001*, WODC, 2003.

¹⁰⁶ Zie onder andere P.C. van Duyne, *Witwasonderzoek, luchtspiegelingen en de menselijke maat*, Justitiële verkenningen jaargang 31, nr 2 2006, Witwassen, p. 34, en P.C. van Duyne & M.R.J. Soudijn, *Crime-money in the financial system: what we fear and what we know*, in M. Herzog-Evans (Ed.), *Transnational Criminology Manual*, Vol. 2, p. 253-279, 2010.

¹⁰⁷ Door de Dienst Nationale Recherche Informatie werd het onderzoek als ‘broddelwerk’ gekenschetst; *Criminaliteitsbeeldanalyse Witwassen 2012*, Dienst Nationale Recherche, p. 85.

¹⁰⁸ Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 2011/12, 29911, nr. 69 (Verzamelbrief Financieel-economische Criminaliteit), p. 2.

¹⁰⁹ Schattingen op basis van de veroordelingsstatistieken voor witwassen hebben als inherent nadeel dat deze statistieken weinig zeggen over de omvang van witwassen; ze zijn volledig afhankelijk van de mate waarin de opsporingsdiensten en het OM prioriteit geven aan en slagen in het opsporen en voor de rechter brengen van witwassers.

¹¹⁰ Schattingen op basis van de aantallen ongebruikelijke en verdachte transacties zoals die door bijvoorbeeld de Financial Intelligence Unit worden verzameld en geanalyseerd hebben als nadeel dat een onbekend deel van deze transacties geen onderdeel vormen van witwastransacties, terwijl het ook niet bekend is in welke mate een bepaald vermogensbestanddeel deel uitmaakt van meerdere opeenvolgende transacties, waardoor dubbelstellingen makkelijk zouden kunnen ontstaan.

¹¹¹ B. Unger, G. Rawlings e.a., *The amounts and the effects of money laundering*, Report for the Ministry of Finance, februari 2006, p. 49.

¹¹² Het verschil tussen mijn hoogste schatting en de schatting van Unger komt deels doordat Unger, om redenen die mij niet bekend zijn, misdrijven waarvan huishoudens het slachtoffer zijn niet in haar berekeningen meeneemt, en deels doordat ik voor de misdrijven waarvoor slachtoffers zijn aan te wijzen een recentere versie van het CBS-rapport *Criminaliteit en Rechtshandhaving* heb kunnen gebruiken (2011 in plaats van 2001). Bij mijn laagste schatting volg ik verder Ungers correctie van de ontdekte hoeveelheid fraude jegens de overheid niet.

hoeveelheid wit te wassen geld afwijkt van die van Walker. Indien ik de door Unger berekende hoeveelheid wit te wassen geld die vanuit het buitenland Nederland instroomt op dezelfde wijze als Unger corrigeer, kom ik uit op 9,1 tot 26,1 miljard euro buitenlands wit te wassen geld dat Nederland instroomt. In totaal zou dit betekenen dat er 14,7 tot 36,8 miljard euro aan witgewassen geld onder de reikwijdte van de Nederlandse strafrechtelijke witwasbepalingen valt omdat het ofwel in Nederland is gegenereerd, ofwel in het buitenland is gegenereerd en in Nederland wordt witgewassen.

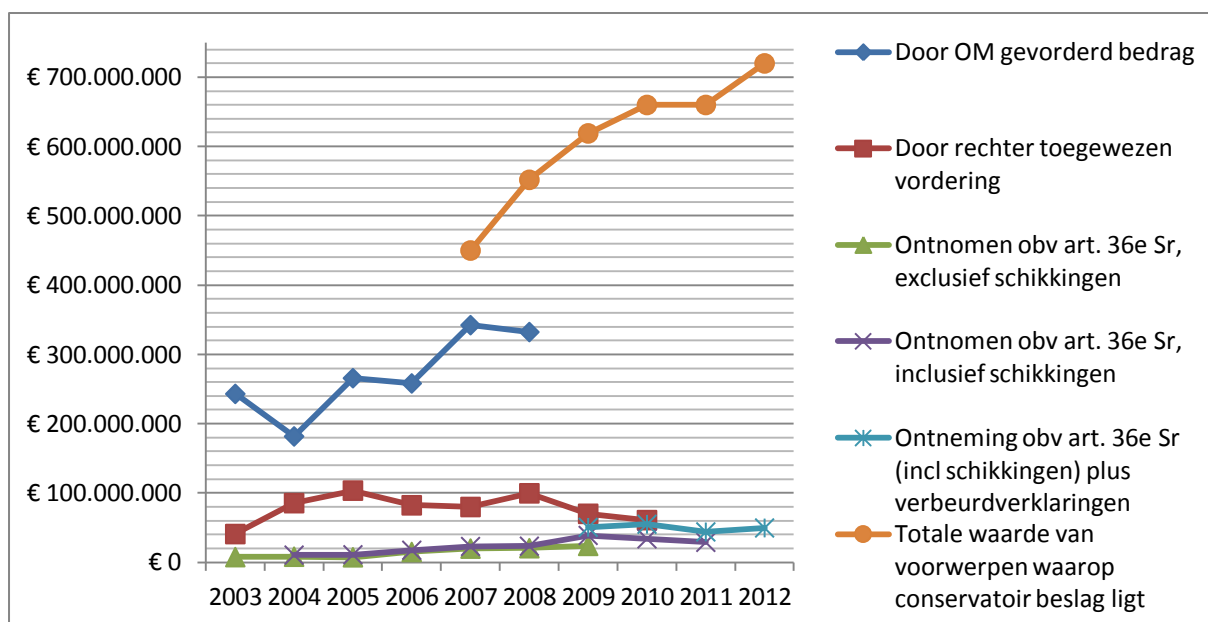
Mijn laagste schatting van de in Nederland gegenereerde hoeveelheid wederrechtelijk verkregen voordeel, zijnde 9 miljard euro, is naar mijn mening goed te verdedigen en kan ook goed gebruikt worden om de resultaten van het ontnemingsbeleid te beoordelen. De verhoging van dit bedrag om rekening te houden met het onontdekte deel van de fraude jegens de overheid en de percentages van het verkregen voordeel die witgewassen worden zijn aanzienlijk minder zeker. De in Bijlage I weergegeven beperkingen in acht nemende is duidelijk dat ook van de uitkomsten van het model is niet met zekerheid te zeggen of deze realistisch zijn; deze dienen zoals gezegd dan ook eerder om een algemeen beeld te geven van de orde van grootte van het witwasfenomeen en van de relevante factoren die deze omvang bepalen dan als maatstaf aan de hand waarvan de effectiviteit van het anti-witwasbeleid kan worden beoordeeld.

2.4.2. Resultaten ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel

Bij de hierboven berekende bedragen aan wederrechtelijk verkregen voordeel moet bedacht worden dat de in dit bedrag opgenomen voordelen uit feiten die in de belastingwet strafbaar zijn gesteld, op grond van art. 74 AWR niet voor ontneming ex art. 36e Sr in aanmerking komen.¹¹³

Door de jaren heen heeft de overheid slechts zeer fragmentarisch inzicht gegeven in de cijfermatige resultaten van de ontnemingswetgeving; in onderstaande grafiek is gepoogd hier een zo goed mogelijk beeld van te geven, maar doordat de gepubliceerde cijfers steeds net verschillende zaken betreffen, is het niet altijd mogelijk om de resultaten op de juiste waarde te schatten. Zo is weliswaar duidelijk dat de door de rechter toegewezen vorderingsbedragen sinds 2008 zijn afgenomen en de feitelijk ontnomen bedragen sinds 2005 zijn toegenomen, maar zo lang voor de meer recente jaren niet bekend is voor welke waarde het OM ontnemingsvorderingen aanhangig heeft gemaakt, kan aan de hand van deze cijfers niet of nauwelijks worden geoordeeld over de effectiviteit van het OM in het ontnemen van wederrechtelijk verkregen voordeel.

¹¹³ Het totale fiscale nadeel voor de overheid is volgens tabel 10.1 van het rapport *Criminaliteit en Rechtshandhaving 2011* ongeveer 520 miljoen euro. Het gaat hier om opgespoord nadeel; in het bedrag van 15,4 miljard euro is er van uit gegaan dat de belastingfraude in 2011 ongeveer 5,2 miljard euro bedroeg.



Bij deze gegevens¹¹⁴ moet bedacht worden dat bij deze resultaten geen rekening is gehouden met afroomboetes en met de ontnemingsbestanddelen van transacties; deze worden geen van beide apart geregistreerd. Daarnaast is het van belang op te merken dat vaak conservatoir beslag is gelegd in een eerder jaar dan het jaar van het door het OM aanhangig maken van de vordering, dat aanhangig gemaakte vorderingen vaak pas in een later jaar door de rechter zijn toegewezen, en dat de toegewezen vorderingen vaak pas in een later jaar door het CJIB geïnd konden worden.

Het OM stelt dat *'het overgrote deel van de door het OM ingediende vorderingen geheel of ten dele [wordt] toegewezen'*;¹¹⁵ in de jaren 2003 tot en met 2008 bedroeg het aantal geheel of gedeeltelijk door de rechter toegekende vorderingen inderdaad steeds rond de 70% van het aantal ingediende vorderingen.^{116 117} De grafiek maakt echter duidelijk dat de stijgende trend die door het OM gevorderde bedragen laten zien, zich niet vertaalt in hogere door de rechter toegewezen vorderingen. De moeite die het OM zich dus getroost om meer wederrechtelijk verkregen voordeel op te sporen en de ontneming hiervan te vorderen,¹¹⁸ lijkt voornamelijk dus geen enkel resultaat te hebben.

Van de vorderingen die geheel of gedeeltelijk worden toegewezen lijkt ongeveer 43% van het gevorderde bedrag te worden toegewezen.^{119 120} De auteurs van het rapport Georganiseerde

¹¹⁴ Bronnen: Kamerstukken II 2009/10, 32123 VI, nr. 13, p. 38 en Tabel 2; Kamerstukken II 2009/10, 32194, nr. 3, p. 19; Kamerstukken II 2012/13, 33400 VI, nr. 10, p. 31; Kamerstukken II 2012/13, 29911, nr. 81, p. 16; Jaarbericht OM 2005, 2006, 2008, 2009, 2010, 2011 en 2012; nieuwsbericht OM 8 januari 2013.

¹¹⁵ Jaarbericht 2010 OM, p. 145.

¹¹⁶ Afgeleid uit Kamerstukken II 2009/10, 32123, nr. 13, p. 97, tabel 2.

¹¹⁷ Hierbij moet wederom bedacht worden dat deze cijfers niet één op één op elkaar aansluiten vanwege de tijd die tussen het indienen van een vordering en de uitspraak van de rechter zit.

¹¹⁸ Deze ambitie is onder andere geuit in het Jaarbericht OM 2009, p. 2.

¹¹⁹ Kamerstukken II 2009/10, 32123 VI, nr. 13, tabel 2. Dit percentage is berekend door het aanhangig gemaakte vorderingen dat wordt toegewezen te berekenen, en het totaalbedrag van de toegewezen vorderingen door dit percentage te delen.

Criminaliteit in Nederland noemen als meest voorkomende redenen dat de uiteindelijk toegewezen vordering lager uitpakt dan het in eerste instantie door het OM geëiste bedrag:¹²¹

- De rechter berekent een lager wederrechtelijk verkregen voordeel dan het OM;
- De rechter verlaagt het te ontnemen bedrag omdat de redelijke termijn waarbinnen de ontnemingszaak moet worden afgewikkeld is overschreden; of
- De rechter verlaagt het te ontnemen bedrag omdat de veroordeelde te weinig vermogen bezit om het volledige verkregen voordeel te betalen (art. 36e lid 5 Sr).

Verder geeft de Minister van justitie aan dat onder andere schadevergoedingen aan slachtoffers, (op kennisgebrek gebaseerde) angst bij rechters om te veel te ontnemen en een tekortschietende onderbouwing van de vordering kunnen leiden tot een lagere toegewezen vordering.¹²²

Bij hogere vorderingsbedragen wordt vaker de gang naar het Gerechtshof of de Hoge Raad gemaakt, wordt de vordering vaker niet of niet volledig betaald, en is het percentage van het toegekende vorderingsbedrag dat uiteindelijk wordt betaald ook lager.¹²³ Hoewel het door de lange tijd tussen het toekennen van de vordering en het afdoen ervan¹²⁴ moeilijk te beoordelen is zo lang er niet over een langere tijdsreeks gegevens beschikbaar zijn, lijkt het er op dat de werkelijk ontnomen bedragen dicht bij de door de rechter toegekende vorderingen zijn gaan liggen. Dit kan deels worden verklaard door een daling in de toegekende vorderingsbedragen, en deels door een stijging in de werkelijk ontnomen bedragen. Indien dit laatste inderdaad een doorzettende trend is, zou dat suggereren dat het beleid¹²⁵ om vroeger te beginnen met financieel rechercheren en hoger conservatoir beslag te leggen¹²⁶ wel succesvol is.

Ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel is niet de enige manier waarop wederrechtelijk verkregen voordeel wordt afgepakt. Bovenstaande grafiek laat al zien dat de afgelopen jaren steeds voorwerpen met aanzienlijke waarde verbeurdverklaard zijn, met als voorlopig hoogtepunt de 21 miljoen euro die in 2010 verbeurdverklaard is. Daarnaast wordt door andere overheidsdiensten dan het OM ook wederrechtelijk verkregen vermogen afgepakt. In een

¹²⁰ In de casussen die worden besproken in het rapport *Georganiseerde criminaliteit in Nederland* werd bij de (gedeeltelijk) toegekende ontnemingsvorderingen gemiddeld 44% van het initieel door de officier van Justitie geëiste bedrag door de rechter toegekend; *Georganiseerde criminaliteit in Nederland, vierde rapportage op basis van de Monitor Georganiseerde Criminaliteit*, WODC en Erasmus Universiteit Rotterdam, 2012, p. 243.

¹²¹ *Georganiseerde criminaliteit in Nederland, vierde rapportage op basis van de Monitor Georganiseerde Criminaliteit*, WODC en Erasmus Universiteit Rotterdam, 2012, p. 248.

¹²² Kamerstukken II 2007/08, 31477, nr. 5, p. 38, antwoord op vraag 92.

¹²³ *Georganiseerde criminaliteit in Nederland, vierde rapportage op basis van de Monitor Georganiseerde Criminaliteit*, WODC en Erasmus Universiteit Rotterdam, 2012, p. 247, 249 en 250.

¹²⁴ Blijkens Kamerstukken II 2009/10, 32123, nr. 13, p. 39, zit er al gauw een aantal jaren tussen het door de rechter toekennen van de ontnemingsvordering en het afdoen van de volledige vordering, waarbij hogere vorderingen een langere tijd vergen.

¹²⁵ Jaarbericht OM 2012, p. 25.

¹²⁶ Zoals Verrest en Buruma betogen, werd de discrepantie tussen de hoogte van de toegewezen vordering en het uiteindelijk binnengehaalde bedrag veroorzaakt door een te laag conservatoir beslag, en was het gebrek aan conservatoir beslag veroorzaakt doordat pas laat met financieel rechercheren werd begonnen; P.A.M. Verrest en Y. Buruma, *Waarom pakken we het criminele geld niet gewoon af?*, Justitiële verkenningen jaargang 31, nr 2 2006, Witwassen, p. 60.

Kamerbrief uit 2012¹²⁷ maakte de Minister van Justitie voor het eerst inzichtelijk hoe veel illegaal geld er Rijksbreed is afgepakt. In 2011 bleek dit in totaal ongeveer 4,5 miljard euro te zijn geweest. Hiervan werd, zoals in de grafiek aangegeven, 44 miljoen euro door het OM afgenomen door middel van ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel en verbeurdverklaringen. Ook werd 150 miljoen euro door bestuurlijke handhavers teruggevorderd nadat het, onder het gezag van het OM, was opgespoord door de bijzondere opsporingsdiensten.¹²⁸ Verder werd 4,05 miljard door de Belastingdienst afgepakt in de vorm van naheffingen, navorderingen en boetes. Tot slot werd 270 miljoen euro teruggevorderd door 'verschillende instanties op het gebied van sociale verzekeringen, van uitkeringen en van misbruik van voorzieningen in het onderwijsveld'. Het is duidelijk dat de bedragen die via andere dan fiscale weg worden afgepakt, tezamen 450 miljoen euro, niet in de buurt komen van het hierboven geschatte wederrechtelijk verkregen voordeel, dat (exclusief fraude jegens de overheid) 8,2 miljard euro bedraagt. De bijdrage van de ontnemingsmaatregel en verbeurdverklaringen is minimaal te noemen.

2.4.3. Resultaten vervolging witwassen

Vergeleken met het inzicht dat de overheid heeft verschaft in de resultaten van de strafrechtelijke aanpak van witwassen, is de informatie die over de resultaten van de ontnemingsinstrumenten beschikbaar is bijna encyclopedisch te noemen. In het rapport van de Financial Action Task Force (FATF)¹²⁹ waarin Nederland wordt geëvalueerd¹³⁰ staan tegenstrijdige cijfers.¹³¹ Een iets ouder rapport van de Algemene Rekenkamer¹³² ging grotendeels in op de preventie van witwassen,¹³³ maar bevatte ook enig cijfermateriaal over de strafrechtelijke aanpak van witwassen. Ook deze cijfers komen niet overeen met de cijfers die in het FATF-rapport zijn opgenomen.¹³⁴ Omdat de FATF-cijfers

¹²⁷ Kamerstukken II 2011/12, 29911, nr. 69.

¹²⁸ Dit zijn de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst, de Inspectie Sociale Zaken en Werkgelegenheid, en de opsporingsdiensten van de Inspectie Leefomgeving en Transport en van de Voedsel- en Warenautoriteit.

¹²⁹ De Financial Action Task Force is een intergouvernementele organisatie die als doel heeft om beleid tegen witwassen en het financieren van terrorisme te ontwikkelen.

¹³⁰ *Mutual Evaluation Report, Anti-Money Laundering and Combating the Financing of Terrorism, the Netherlands*, FATF/OECD en IMF, 2011.

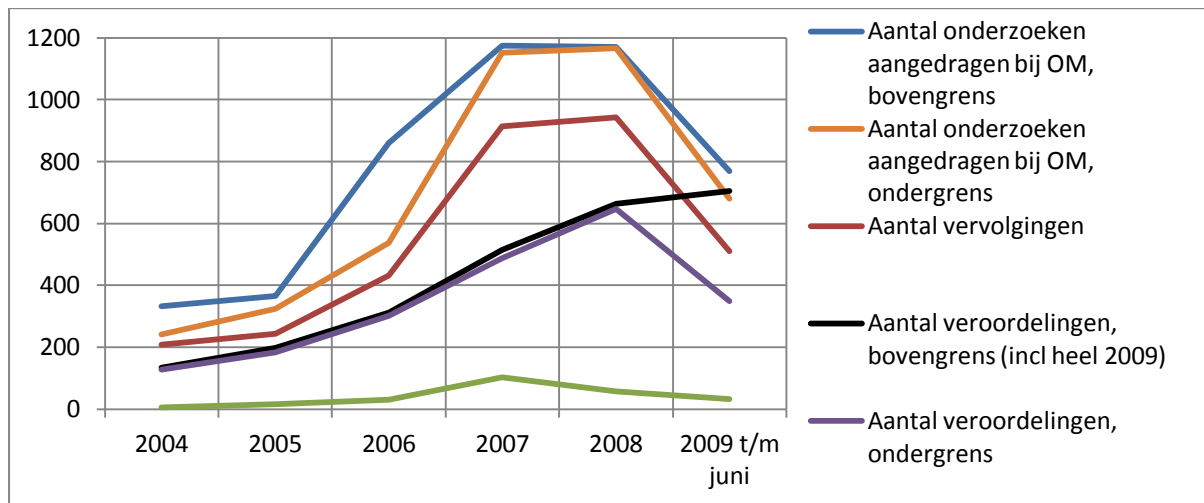
¹³¹ Zo zijn de totaalcijfers voor veroordelingen in de tekst op p. 52 en 53 anders dan in de bijbehorende tabellen, en geeft de tabel op p. 56 en 57 weer andere totaalcijfers. Daarnaast zijn de cijfers in de kolom 'Total' van de tweede tabel op p. 53 steeds lager dan de totalen van de categorieën die in de andere kolommen worden weergegeven. Omdat er ook geen verdere bronvermelding is gegeven dan 'provided by the Ministry of Justice' kan ook niet worden nagegaan welke van deze cijfers al dan niet kloppen.

¹³² Rapport *Bestrijding witwassen en terrorismefinanciering*, Kamerstukken II 2007/08, 31477, nr. 2.

¹³³ Hierbij werd onder andere de werking van de Wet ter Voorkoming van Witwassen en financieren van Terrorismen beoordeeld.

¹³⁴ De aantallen strafbare gevallen van witwassen die volgens p. 16 en 17 van het Algemene Rekenkamer-rapport in 2006 en 2007 bij het OM zijn aangeleverd komen niet overeen met de aantallen die in de eerste tabel op p. 55 van het FATF-rapport worden genoemd. Ook is volgens de FATF-cijfers de kans dat voor een bij het OM aangeleverd geval van witwassen uiteindelijk een sanctie wordt opgelegd over de jaren 2004 t/m 2007 42%, terwijl deze kans over de jaren 2002 t/m juli 2007 volgens de Algemene Rekenkamer 62% bedraagt; de kans dat het verschil in beschreven periode de oorzaak is van dit verschil, acht ik zeer klein.

het meest gedetailleerd zijn, zal ik deze hier kort weergeven.¹³⁵ Hierbij moet bedacht worden dat deze cijfers niet eenduidig zijn en niet door mij geverifieerd konden worden, en dat ze derhalve slechts ter illustratie van algemene trends dienen.



Duidelijk zichtbaar is dat het aantal witwasonderzoeken, het aantal vervolgingen en het aantal veroordelingen de afgelopen jaren een zeer sterke stijging heeft doorgemaakt. Dit is natuurlijk niet verwonderlijk als men bedenkt dat de zelfstandige strafbaarstelling van witwassen pas eind 2001 een feit werd. De sterke stijging in het aantal vervolgingen in 2006 en 2007 komt volgens de FATF door de eerder genoemde arresten HR 28 september 2004¹³⁶ en HR 27 september 2005,¹³⁷ waaruit blijkt dat het voor een veroordeling voor witwassen niet vereist is dat het misdrijf waaruit het vermogen afkomstig is specifiek wordt aangeduid.¹³⁸ Het lijkt erop dat in 2008 het aantal onderzoeken, vervolgingen en transacties niet wezenlijk meer is gestegen of zelfs iets is gedaald. Het aantal veroordelingen steeg nog wel, wat wellicht verklaard kan worden door het feit dat de rechterlijke uitspraak de laatste stap in de strafrechtelijke keten is. Indien de cijfers voor de eerste helft van 2009 worden geëxtrapoleerd naar het gehele jaar, lijkt het erop dat alle reeksen weer een stijging ten opzichte van 2008 zullen laten zien. Mogelijk zal HR 13 juli 2010, dat de bewijslast weer naar het OM schuift (zie paragraaf 2.5.2), deze opwaartse trend echter doen keren.

Op basis van de opsporingskans¹³⁹ en de sanctiekans¹⁴⁰ komt de Algemene Rekenkamer tot de conclusie dat de prestaties van het anti-witwasbeleid tegenvallen.¹⁴¹ Als redenen worden hiervoor gegeven:

¹³⁵ Waar in het FATF-rapport de cijfers in de tekst afwijken van de cijfers in de bijgaande tabellen, volg ik de tabellen.

¹³⁶ HR 28 september 2004, LJN AP2124

¹³⁷ HR 27 september 2005, LJN AT4094, NJ 2006/473

¹³⁸ *Mutual Evaluation Report, Anti-Money Laundering and Combating the Financing of Terrorism, the Netherlands*, FATF/OECD en IMF, 2011, p. 55 en 56.

¹³⁹ Deze wordt gedefinieerd als het aantal bij het OM aangeleverde feiten van witwassen gedeeld door het aantal verdachte transacties.

¹⁴⁰ Deze wordt gedefinieerd als het aantal opgelegde sancties gedeeld door het aantal bij het OM aangeleverde feiten van witwassen.

- *'beperkte capaciteit en deskundigheid bij sommige ketenpartners;*
- *gebreekte informatie-uitwisseling tussen ketenpartners;*
- *gebrek aan regie op de keten.*¹⁴²

Een andere aanwijzing dat de aanpak van witwassen vooralsnog achterblijft is dat naar schatting slechts een vijfde van de criminele groeperingen die zich bezighouden met onder andere witwassen wordt vervolgd.¹⁴³ In de tweede helft van 2013 wordt een nieuw rapport van de Algemene Rekenkamer verwacht, waarin zal worden geëvalueerd in welke mate de aanbevelingen uit het rapport van 2008 zijn opgevolgd en hoe effectief de anti-witwasketen is. Wellicht dat dit rapport wat meer duidelijkheid zal scheppen.

Ik heb een WOB-verzoek ingediend bij het OM in een poging de werkelijke aantallen vervolgingen en veroordelingen voor witwassen te achterhalen; hier heb ik geen inhoudelijk antwoord op gekregen.

2.5. Juridische analyse

In deze paragraaf zal worden besproken in hoeverre de strafrechtelijke ontnemingsinstrumenten er, mede in het licht van de rechterlijke invulling van deze instrumenten, in slagen om wederrechtelijk verkregen vermogen te ontnemen en tot rechtsherstel te komen en wat, vanuit een juridisch oogpunt, nog aan deze instrumenten verbeterd zou kunnen worden. Daarbij wordt niet ingegaan op de secundaire doelen die in de loop der tijden aan het ontnemingsinstrumentarium zijn verbonden, zoals algemene en generale preventie; deze worden in paragraaf 2.5 besproken.

2.5.1. Reikwijdte strafrechtelijke ontnemingsmiddelen

Voor het effectief ontnemen van wederrechtelijk verkregen voordeel is vereist dat de ontnemingsmaatregel en de bijbehorende bevoegdheden in zo veel mogelijk situaties kunnen worden toegepast. Hierbij mag de rechtsbescherming van de burger natuurlijk niet in het geding komen. In de literatuur zijn verschillende vragen opgekomen over de effectieve reikwijdte van de ontnemingsmaatregel en de bijbehorende strafvorderlijke bepalingen, of deze moet worden uitgebreid en of er verder nog aanpassingen gewenst en mogelijk zijn. Deze vragen worden hier kort besproken; daarbij geef ik ook weer hoe ze mijns inziens beantwoord moeten worden.

¹⁴¹ De ministers van Financiën, Justitie en Binnenlandse Zaken gaven aan dat deze kansen niet geschikt zijn om de werking van het anti-witwasbeleid te beoordelen omdat er geen één op één verband is tussen het aantal verdachte transacties en het aantal strafbare feiten, en omdat het rapport geen rekening houdt met het preventieve effect van het anti-witwasbeleid. Met het eerste punt ben ik het eens; op het tweede punt ga ik later in dit hoofdstuk in.

¹⁴² Rapport *Bestrijding witwassen en terrorismefinanciering*, Kamerstukken II 2007/08, 31477, nr. 2, p. 15.

¹⁴³ Jaarbericht OM 2010.

A. Bestaansrecht art. 36e lid 3 Sr

In de loop der tijd is de reikwijdte van de strafrechtelijke ontnemingsinstrumenten sterk uitgebreid. Een beperking die vooralsnog altijd overeind is gebleven is de eis die aan de toepassing van art. 36e lid 3 Sr wordt gesteld; namelijk dat degene aan wie het voordeel wordt ontnomen veroordeeld moet zijn voor een misdrijf waarvoor de vijfde boetecategorie kan worden opgelegd. Daardoor kan voordeel dat is verkregen uit strafbare feiten die door anderen zijn gepleegd of uit onbekende strafbare feiten in beginsel alleen worden ontnomen indien er sprake is van een dergelijke veroordeling.

Ook het huidige tweede lid kan echter worden toegepast in veel gevallen waarin een door een ander gepleegd strafbaar feit voordeel heeft gegenereerd voor de veroordeelde. Zoals Borgers en Kooijmans opmerken, valt het verwerven van een voorwerp terwijl men weet (of redelijkerwijs moet vermoeden) dat het van een misdrijf afkomstig is, onder de definitie van het strafbare feit (schuld)witwassen. Indien aannemelijk is dat de betrokkene dit strafbare feit heeft begaan, valt het daaruit verkregen voordeel onder de reikwijdte van het nieuwe tweede lid,¹⁴⁴ dat immers ook ziet op voordeel uit “andere strafbare feiten”, mits voldoende aanwijzingen bestaan dat deze door de veroordeelde zijn gepleegd. Borgers en Kooijmans lijken er voorstander van te zijn om de definitie van witwassen uit te breiden naar voorwerpen afkomstig uit overtredingen; in dat geval zou volgens hen al het wederrechtelijk verkregen voordeel, ongeacht uit welk strafbaar feit het afkomstig is en door wie dat feit is gepleegd, op basis van het tweede lid ontnomen kunnen worden, waarmee het derde lid zou kunnen vervallen.

Mijns inziens kan hierop wel het nodige afgedongen worden. Allereerst bestaat er een subtiel verschil tussen de aannemelijkheid die voor het ontnemen van wederrechtelijk verkregen vermogen via het huidige derde lid wordt vereist en de aannemelijkheid dat er sprake is van witwassen. Voor ontneming is voldoende dat aannemelijk is dat het voordeel door een strafbaar feit is verkregen. Voor een witwasveroordeling is vereist dat de betrokkene wist of redelijkerwijs moest vermoeden dat het voorwerp van een misdrijf afkomstig was. Betekent een aannemelijke criminele bron van een vermogensbestanddeel ook automatisch dat aannemelijk is dat de betrokkene van die aannemelijke criminele bron wist of redelijkerwijs moest weten? Zoals besproken in paragraaf 2.2 wordt de wetenschap van de criminele bron bij vervolging voor witwassen vaak “aangetoond” door middel van typologieën; objectieve kenmerken die, naar de ervaring leert, duiden op witwassen. Indien bij de veroordeelde weliswaar vermogen is aangetroffen waarvoor geen legale herkomst kan worden aangewezen (wat onder het derde lid van art. 36e Sr reeds voldoende is om tot ontneming

¹⁴⁴ M. Borgers en T. Kooijmans, *Verruiming, vereenvoudiging en verbetering? Het wetsvoorstel verruiming mogelijkheden voordeelontneming*, Delikt en Delinkwent 2010/16.205, onderdeel 3.

over te gaan), maar er geen sprake is van witwastypologieën, is het dan al aannemelijk dat de veroordeelde heeft witgewassen? Deze vraag zal mijns inziens pregnanter worden naarmate het strafbare feit waarvoor de verdachte is veroordeeld lichter is of een minder voor de hand liggende relatie heeft met georganiseerde criminaliteit.

Daarnaast bevat het huidige derde lid een zeer lichte bewijslast, waarbij geen rechtstreekse relatie hoeft te worden gelegd tussen het wederrechtelijk verkregen voordeel en het feit waarvoor de betrokkene is veroordeeld. Zo kan enkel het vaststellen van onverklaard vermogen reeds voldoende zijn om aan te nemen dat er sprake is van wederrechtelijk verkregen vermogen en dit vermogen op basis van het derde lid te ontnemen.¹⁴⁵ In feite geeft de veroordeling voor het zwaar strafbare feit dus aanleiding tot het bewijsvermoeden dat al het onverklaarde vermogen uit strafbare feiten afkomstig is.¹⁴⁶ Met de toevoeging van het wettelijke bewijsvermoeden is dit nog eens geëxpliciteerd. In het tweede lid is de bewijslast zwaarder; weliswaar is ook hier het gebruik van de abstracte methoden van voordeeltberekening toegestaan, maar in de arresten waarin dit werd bevestigd, sprak de Hoge Raad expliciet uit dat deze toepasbaarheid van een “redelijke en billijke verdeling van de bewijslast” niet in strijd was met art. 6 EVRM indien het ging om *‘zaken als de onderhavige, waarin de grondslag van de vordering tot ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel — hier het strafbare feit door middel van of waaruit dat voordeel is verkregen — in rechte is komen vast te staan’*.¹⁴⁷ Zo lang op basis van wettige bewijsmiddelen aannemelijk gemaakt kan worden dat ook deze andere feiten door de veroordeelde zijn gepleegd, lijkt me dit niet bezwaarlijk. Indien echter niet duidelijk is van welke soort strafbare feiten onverklaard vermogen afkomstig is, kan dan nog gezegd worden dat aannemelijk is dat dit vermogen afkomstig is van door de veroordeelde gepleegde strafbare feiten? Naar mijn mening is dit niet het geval. Onder het huidige derde lid is dat geen bezwaar, nu de veroordeling voor het zwaar strafbare feit aanleiding geeft tot het bewijsvermoeden. De dreiging die van het misdrijf waarop de veroordeling zag uitging was voor het EHRM in het arrest-Phillips¹⁴⁸ reden om een vergelijkbaar bewijsvermoeden in het Britse strafrecht toe te staan. Het huidige derde lid is dus in overeenstemming met het EVRM. Indien echter op basis van het tweede lid ook bij lichtere veroordelingen een dergelijk bewijsvermoeden gehanteerd zou worden om van onverklaard vermogen aan te nemen dat het is verkregen uit strafbare feiten, zonder dat er nadere aanwijzingen zijn om welke strafbare feiten het hier gaat, zou dit mijns inziens strijd op kunnen leveren met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM, dat het recht op ongestoord genot van eigendom garandeert. Dit recht kan beperkt worden door de

¹⁴⁵ M. Borgers en T. Kooijmans, *Verruiming, vereenvoudiging en verbetering? Het wetsvoorstel verruiming mogelijkheden voordeelontneming*, Delikt en Delinkwent 2010/16.205, onderdeel 2.3.

¹⁴⁶ Zie ook Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, onderdeel 3.3, waarin de Minister aangeeft dat deze ‘drastische maatregel’ als doel heeft om ontneming ook bij leiders van criminele organisaties mogelijk te maken.

¹⁴⁷ HR 28 mei 2002, NJ 2003/96, ro. 4.4. In HR 17 september 2002, LJN AE3569 is een vergelijkbare overweging opgenomen.

¹⁴⁸ EHRM 5 juli 2001, appl.nr. 41087/98 (Phillips vs. the United Kingdom), ro. 52.

bevoegdheid van de overheid om, onder andere, straffen toe te passen, maar de middelen waarmee deze bevoegdheid wordt toegepast moeten proportioneel zijn aan het belang.¹⁴⁹

Naar mijn mening heeft het derde lid van art. 36e Sr om bovengenoemde redenen wel degelijk een zelfstandig bestaansrecht naast het uitgebreide tweede lid.

B. Ontneming zonder veroordeling

Men kan zich voorts afvragen of ontneming van voordeel waarvan aannemelijk is dat het uit strafbare feiten afkomstig is niet altijd ontnomen zou moeten worden, ook indien er geen sprake is van een veroordeling. Vanuit de rechtsherstellende basisgedachte van de ontnemingsinstrumenten, die inhoudt dat men niet mag profiteren van het plegen van strafbare feiten, valt hier veel voor te zeggen; waarom zou iemand vermogen mogen bezitten indien aannemelijk is geworden (uiteraard op basis van meer dan een bewijsvermoeden zoals dat geldt in het huidige derde lid van art. 36e) dat dit vermogen op enigerlei wijze uit het plegen van strafbare feiten afkomstig is? Dit zou echter al snel op bezwaren van het EHRM stuiten. In onder andere de arresten Phillips en Van Offeren kwam naar voren dat ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel als *penalty* gezien moet worden, en dat daarom de onschuldpresumptie van art. 6 lid 2 EVRM van toepassing is. Nu voor zowel de Britse als de Nederlandse ontnemingsprocedures echter als voorwaarde geldt dat de betrokkene strafrechtelijk veroordeeld is, is de onschuldpresumptie gewaarborgd mits de ontneming niet in feite een nieuwe vervolging omhelst. Het mag duidelijk zijn dat ontneming zonder veroordeling niet mogelijk is, tenzij voldaan wordt aan de zwaardere bewijslast die voor een strafrechtelijke vervolging geldt.

C. Hoofdelijke aansprakelijkheid

Zoals in 2.2.2. werd besproken, is met de Wet Verruiming Mogelijkheden Voordeelontneming in 2011 een nieuw zevende lid van art. 36e Sr ingevoerd, inhoudende dat indien een strafbaar feit door twee of meer personen is gepleegd, de rechter kan bepalen dat deze personen hoofdelijk of voor een door de rechter te bepalen deel aansprakelijk zijn voor de gezamenlijke betalingsverplichting. Mocht aan een van de veroordeelden meer ontnomen worden dan hij werkelijk heeft genoten, dan krijgt deze veroordeelde een civielrechtelijke vordering op de andere veroordeelde(n).¹⁵⁰ Zoals Borgers, Kooijmans en Simmelink betogen,¹⁵¹ en zoals de Minister van Justitie in eerste instantie ook van

¹⁴⁹ EHRM 5 juli 2001, appl.nr. 41087/98 (Phillips vs. the United Kingdom), ro. 51.

¹⁵⁰ Kamerstukken I 2010/11, 32194, Nr. C, p. 8.

¹⁵¹ M. Borgers, T. Kooijmans, J. Simmelink, *Hoofdelijkheid bij ontneming van voordeel, Alweer een oplossing voor niet-bestaande problemen*, NJB 2007/4; M. Borgers en T. Kooijmans, *Verruiming, vereenvoudiging en verbetering? Het wetsvoorstel verruiming mogelijkheden voordeelontneming*, Delikt en Delinkwent 2010/16.205, onderdeel 10; en M. Borgers en T. Kooijmans, *Verruiming van de mogelijkheden tot voordeelontneming: het vervolg*, Delikt en Delinkwent 2010/36.608, onderdeel 4.

mening was,¹⁵² strookt dit niet bij het fundamentele karakter van de ontnemingsmaatregel; een rechtsherstellende maatregel die de individuele veroordeelde terugbrengt naar de positie die hij zou hebben gehad indien er geen strafbare feiten gepleegd waren. Ook het aan ons strafrecht ten grondslag liggende beginsel van individuele verantwoordelijkheid en toerekenbaarheid komt hier in het geding. In HR 7 december 2004¹⁵³ bleek dat bij mededaderschap het voordeel van elk van de daders berekend moet worden; indien dit onmogelijk is, moet het voordeel pondsgewijs¹⁵⁴ ontnomen worden. Het hoofdelijk aansprakelijk stellen van een dader *'verdraagt zich niet met de aard van de maatregel tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel. Die maatregel strekt er immers toe dat de betrokkene het voordeel dat hijzelf daadwerkelijk wederrechtelijk heeft verkregen, wordt ontnomen.'*¹⁵⁵ Ook uit het EHRM-arrest Geerings blijkt: *'The Court considers that 'confiscation' following on from a conviction (...) is a measure (maatregel) inappropriate to assets which are not known to have been in the possession of the person affected (...).'*¹⁵⁶

Steun voor de redenering dat bij een te hoge ontneming een civielrechtelijke vordering ontstaat op de medebetrokkenen is wellicht te lezen¹⁵⁷ in HR 7 december 2004;¹⁵⁸ een veroordeelde die samen met zijn twee mededaders hoofdelijk was veroordeeld tot het betalen van een schadevergoeding aan het slachtoffer, en de gehele schadevergoeding zelf had betaald, mocht slechts een derde van deze vergoeding in mindering brengen op zijn voordeel¹⁵⁹ nu hij met deze volledige betaling een civielrechtelijke vordering op elk van zijn medeveroordeelden had gekregen van een derde van het bedrag van de schadevergoeding, op basis van art. 6:10 BW. Indien deze vordering niet geïnd zou kunnen worden, kon de betrokkene altijd nog op grond van art. 577b, tweede lid, Sv vragen om vermindering van het ontnemingsbedrag, aldus de A-G.

Dit laatste arrest lijkt de visie van de Minister te bevestigen; toch ben ik van mening dat in het laatstgenoemde arrest een verschil bestaat met de eerdergenoemde arresten waarin hoofdelijkheid onverenigbaar werd geacht met het karakter van de ontnemingsmaatregel, en dat dit verschil aanleiding geeft om de eerdergenoemde arresten als leidend te beschouwen. In het arrest waar de betrokkene vanwege zijn civielrechtelijke vordering op zijn medeveroordeelden niet de volledige schadevergoeding in mindering mocht brengen, stond de hoogte van de civielrechtelijke vordering op zijn medeveroordeelden vast; het deel van de schadevergoeding dat aan hem kon worden toegerekend kwam namelijk voort uit een rechterlijke uitspraak, en nu hij de gehele

¹⁵² Kamerstukken II 2009/2010,32194, nr. 6, p. 1-2.

¹⁵³ HR 7 december 2004, NJ 2006/63 ro. 3.3.1.

¹⁵⁴ Dat wil zeggen, iedere dader voor hetzelfde bedrag.

¹⁵⁵ Deze opvatting werd door de HR gevolgd in zijn arresten van 11 november 2008, NJ 2008/596 en 26 mei 2009, NJ 2009/264.

¹⁵⁶ EHRM 1 maart 2007, NJ 2007/349 (Geerings vs. Nederland), r.o. 47.

¹⁵⁷ Tekst & Commentaar Strafrecht, Commentaar op art. 36e Sr, Betaling voordeel door de veroordeelde, onderdeel 20.b.

¹⁵⁸ HR 7 december 2004, NJ 2008/420, bevestigd in HR 31 januari 2012, NJ 2012/98

¹⁵⁹ Dit gebeurde op basis van art. 36e, zesde lid (oud, thans achtste lid) Sr.

vergoeding had betaald, kon op basis van art. 6:10 BW niet getwijfeld worden over de hoogte van zijn vordering op zijn medeveroordeelden. De mogelijkheid om meerdere veroordeelden hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor hun gezamenlijke wederrechtelijk verkregen voordeel is juist bedoeld voor situaties waarin niet duidelijk is welk deel van de “buit” aan elk van de veroordeelden moet worden toegerekend. Indien als gevolg van deze hoofdelijkheid aan één van de veroordeelden meer wordt ontnomen dan hij heeft genoten, zal het voor hem vrijwel ondoenlijk zijn om de civiele rechter te overtuigen van de hoogte van zijn vordering op zijn medeveroordeelden. Als het het OM met alle ter beschikking staande bevoegdheden al niet lukte om de onderlinge verdeling aannemelijk te maken, welke kans maakt deze veroordeelde dan? Gezien de illegale natuur van de inkomsten zal er vaak geen deugdelijke administratie van bestaan, en zeker indien het gaat om meer dan één medeveroordeelde, zal het het woord van de “overbetaler” zijn tegen dat van meerdere “onderbetalers” die er natuurlijk weinig belang bij hebben om een deel van de ontneming voor hun rekening te nemen. Als bedacht wordt dat bij het niet binnen de betalingstermijn voldoen van de volledige betalingsverplichting ook de lijfswang kan worden opgelegd, wordt het zo toegevoegde leed nog zwaarder.¹⁶⁰ Aangezien de ontnemingsmaatregel primair dient als rechtsherstel en niet als leedtoevoeging komt het me voor dat de overheid een verantwoordelijkheid heeft om te zorgen dat er niet te veel wordt ontnomen, laat staan dat er lijfswang wordt toegepast vanwege het niet terugbetalen van voordeel dat men niet werkelijk genoten heeft. Bij het hoofdelijk aansprakelijk stellen van meerdere veroordeelden lijkt de achterliggende gedachte te zijn dat zij onderling maar uit moeten zoeken wat de juiste verdeling zou zijn. Indien het risico van leedtoevoeging zo gemakkelijk geaccepteerd wordt, hoort daar mijns inziens ook de zwaardere bewijslast van het reguliere strafrecht bij.

De Minister geeft aan dat de arresten waarin de Hoge Raad hoofdelijkheid bij de ontnemingsmaatregel afwees voortkwamen uit het ontbreken van een wettelijke grondslag; nu deze er wel is, ziet hij geen bezwaar meer tegen het toepassen van hoofdelijkheid.¹⁶¹ De bezwaren van de Hoge Raad en de door mij hierboven genoemde bezwaren zijn echter gebaseerd op het fundamentele karakter van de ontnemingsmaatregel;¹⁶² deze bezwaren worden door het invoeren van een wettelijke grondslag niet weggenomen.

Overigens meen ik met Borgers en Kooijmans dat de rechter ook zonder het nieuwe zevende lid reeds voldoende mogelijkheden had om vast te stellen hoe veel voordeel elke dader heeft genoten; indien dit niet aanstonds blijkt, kan hij op basis van de rol die elke dader heeft gespeeld tot

¹⁶⁰ M. Borgers en T. Kooijmans, *Verruiming van de mogelijkheden tot voordeelontneming: het vervolg*, Delikt en Delinkwent 2010/36.608, onderdeel 4.2.

¹⁶¹ Kamerstukken I 2010/11, 32194, Nr. C, p. 7.

¹⁶² Dit karakter werd door de Minister op dezelfde plaats ook nog eens bevestigd.

een toerekening komen, en als dat ook niet lukt is een pondspondsgewijze verdeling mogelijk.¹⁶³ Indien in de executiefase blijkt dat één van de daders een groter deel van de “buit” onder zich heeft dan het deel dat hem volgens de rechter toe kwam, kan dit altijd nog gezien worden als witwassen ten behoeve van, of diefstal van, de mededaders. Op basis daarvan kan dit vermogen verbeurdverklaard worden, of er kan (in het geval van witwassen) conservatoir beslag worden gelegd op basis van art. 94a lid 3 Sv.

In zijn arrest van 4 juni 2013¹⁶⁴ oordeelde de Hoge Raad dat de hoofdelijke aansprakelijkheid slechts kan worden toegepast indien het voordeel na de introductie van de hoofdelijke aansprakelijkheid is genoten. Over de verenigbaarheid met het reparatoire karakter van de ontnemingsmaatregel laat de HR zich in dit zeer korte arrest niet uit; het middel van belanghebbende klaagde daar ook niet over. A-G Silvis meent in zijn conclusie echter dat er geen reden is tot het ambtshalve vernietigen van de uitspraak. Ik heb dan ook weinig hoop dat de Hoge Raad de hoofdelijke aansprakelijkheid alsnog zal afkeuren; bovenstaande overwegingen in acht nemende mag duidelijk zijn dat ik dit betreur.

D. Toegevoegde waarde Strafrechtelijk Financieel Onderzoek

Borgers en Kooijmans betogen dat het SFO eigenlijk geen toegevoegde waarde meer heeft,¹⁶⁵ nu een SFO niet langer een vereiste is voor toepassing van art. 36e lid 3 Sr, en het geen bevoegdheden meer bevat die niet ook beschikbaar zijn buiten het SFO, in een “gewoon” opsporingsonderzoek ex art. 132a Sv.¹⁶⁶ Ook onderzoek met het oog op een ontnemingsprocedure valt onder de definitie van een opsporingsonderzoek; sterker nog, indien er geen sprake is van verdenking van een misdrijf waarvoor de vijfde boetecategorie kan worden opgelegd, is het onmogelijk een SFO te openen en zal het ontnemingsonderzoek wel in de vorm van een gewoon opsporingsonderzoek moeten plaatsvinden. Zij menen dat het naast elkaar bestaan van het SFO en het reguliere vooronderzoek, gezien de vele technische verschillen tussen de van toepassing zijnde bevoegdheden, slechts tot complexiteit en verwarring leidt. Zij verwachten dan ook dat het SFO een stille dood zal sterven. Daarbij is het echter wel de vraag of de bevoegdheden van het reguliere opsporingsonderzoek kunnen worden ingezet nadat de hoofdzaak is begonnen en eventueel nadat in de hoofdzaak een onherroepelijke veroordeling is uitgesproken. Zoals in 2.2.1 werd besproken, wordt het SFO in beginsel gesloten bij het aanhangig maken van de ontnemingsvordering (art. 511b lid 3 Sv), maar kan het worden heropend, waarna het kan worden ingezet tot de uitspraak in de ontnemingszaak (art. 126f lid 4 Sv)

¹⁶³ HR 7 december 2004, NJ 2006/63 ro. 3.3.2.

¹⁶⁴ HR 4 juni 2013, NJ 2013/344.

¹⁶⁵ M. Borgers en T. Kooijmans, *Verruiming, vereenvoudiging en verbetering? Het wetsvoorstel verruiming mogelijkheden voordeelsontneming*, Delikt en Delinkwent 2010/16.205, onderdeel 6.

¹⁶⁶ Kamerstukken II 1977/78, 15012, nr. 3, p. 52.

of tot deze uitspraak in kracht van gewijsde gaat (art. 126fa Sv). Voor toepassing van de meeste bevoegdheden uit het reguliere opsporingsonderzoek (zie Bijlage II) is vereist dat er sprake is van verdenking van een misdrijf. Indien de verdachte onherroepelijk veroordeeld is, is er geen sprake meer van een verdenking, dus zouden deze bevoegdheden mogelijk niet meer gebruikt kunnen worden.¹⁶⁷ Deze stelling wordt in de literatuur een aantal maal ingenomen.¹⁶⁸ De Minister van Justitie is in een brief echter van mening dat de wetssystematiek tot de conclusie leidt dat de bevoegdheden uit het reguliere opsporingsonderzoek naast het SFO¹⁶⁹ ook na een veroordeling in de hoofdzaak toepasbaar blijven; dat zou voortkomen uit de functie van het verdenkingsvereiste, dat dient om de toepassing van bevoegdheden te beperken tot gevallen waarin *'waarschijnlijk is dat een feit van een bepaalde ernst is gepleegd'*¹⁷⁰. Die waarschijnlijkheid wordt sterker naarmate het onderzoek vordert.¹⁷¹ Hoewel ik het met de Minister eens ben dat het wenselijk is om de reguliere opsporingsbevoegdheden gedurende de hele looptijd van het SFO te kunnen toepassen, is dit naar mijn mening op basis van de huidige wettekst niet mogelijk. Dat geldt ook voor het na het in kracht van gewijsde gaan van de veroordeling zelfstandig¹⁷² toepassen van deze bevoegdheden. De Minister heeft immers in de wetsgeschiedenis van het SFO zelf aangegeven dat het feit dat voor instelling van een SFO vereist is dat sprake is van een verdenking, betekent dat het SFO vóór de veroordeling moet zijn ingesteld.¹⁷³ Daarnaast bepaalt Artikel 1 Sv dat strafvordering alleen mogelijk is *'op de wijze bij de wet voorzien'*; dit dwingt tot een *'restrictieve interpretatie van de voorschriften inzake de toepassing van dwangmiddelen'*.¹⁷⁴ Zo lang de ontnemingsvordering tot twee jaar na het in kracht van gewijsde gaan van de veroordeling kan worden ingediend, heeft het SFO op dit punt naar mijn mening dus wel degelijk toegevoegde waarde.¹⁷⁵

E. Samenhang onderzoeksmogelijkheden

¹⁶⁷ De bijzondere bevoegdheden die de rechter-commissaris heft op basis van art. 185 t/m 241c Sv kunnen via art. 125b, derde lid Sv overigens wel worden toegepast tijdens het (gehele) SFO, maar deze zijn veel minder relevant voor financieel onderzoek dan de in Bijlage II weergegeven bevoegdheden; de bevoegdheid om getuigen te dagvaarden is wel relevant, aangezien deze bevoegdheid in een regulier opsporingsonderzoek niet bestaat.

¹⁶⁸ Zie onder andere Melai/Groenhuisen e.a., Wetboek van Strafvordering, art. 126, aantekening 5.3, en T&C Strafvordering, art. 126a, aantekening 7.

¹⁶⁹ De Minister heeft zich niet uitgelaten over het op zichzelf toepassen van deze bevoegdheden na een onherroepelijke veroordeling in de hoofdzaak.

¹⁷⁰ Minister van Justitie, brief van 28 januari 2000 aan de Tweede Kamer, niet-dossierstuk 1999-2000, just000046, p.3.

¹⁷¹ Hiermee lijkt de Minister te impliceren dat bij een onherroepelijke veroordeling zeker is dat de bevoegdheden niet nodeloos worden toegepast.

¹⁷² Dat wil zeggen, zonder dat er een SFO is geopend.

¹⁷³ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 38.

¹⁷⁴ HR 9 januari 1996, NJ 1998/591, ro. 7.3.

¹⁷⁵ Gevraagd naar het feit dat over het na een veroordeling toepassen van opsporingsbevoegdheden (parallel aan of onafhankelijk van een SFO) nog nooit geprocedeerd is, meent Borgers dat hier waarschijnlijk twee factoren spelen; in de meeste onderzoeken wordt het voor ontneming relevante deel al gedaan voordat de strafzaak ter zitting komt, en er zijn weinig advocaten die zich in zodanige mate in de ontnemingswetgeving gespecialiseerd hebben dat zij beseffen dat hier een mogelijk verweer ligt.

In het verlengde van de zojuist besproken toegevoegde waarde van het SFO ligt de discussie of de verschillende onderzoeksmogelijkheden, in samenhang gezien, wel optimaal zijn vormgegeven. Het uitvoeren van een opsporingsonderzoek is in principe mogelijk zo lang er strafvorderlijke beslissingen moeten worden genomen; dit kan dus in de fase voorafgaand aan de hoofdzaak zijn, maar ook in de fase voorafgaand aan de ontnemingszaak (indien deze later dan de hoofdzaak wordt gevoerd) en zelfs in de executiefase. Zoals hierboven is besproken kunnen de meeste bevoegdheden mijns inziens echter niet meer worden toegepast nadat de veroordeling in de hoofdzaak in kracht van gewijsde is gegaan. Tot het moment van het in kracht van gewijsde gaan van de hoofdzaak staan dus in principe alle wettelijke bevoegdheden ter beschikking van het OM. Indien de ontnemingszaak echter langer op zich laat wachten (wat maximaal twee jaar kan duren), staan vanaf dat moment waarschijnlijk alleen de bevoegdheden van het SFO ter beschikking, en zoals bekend dient hiervoor sprake te zijn van een veroordeling voor een misdrijf van de vijfde boetecategorie. Indien het wederrechtelijk verkregen voordeel uit lichtere strafbare feiten afkomstig is, staan hier dus geen wettelijke opsporingsbevoegdheden meer open. Tussen het moment van het in kracht van gewijsde gaan van de ontnemingsuitspraak en het eventuele verstrijken van de betalingstermijn staan in het geheel geen wettelijke bevoegdheden open; indien bij het verstrijken van de betalingstermijn een “aanzienlijk bedrag” open staat en er zijn aanwijzingen dat de veroordeelde vermogen heeft waarop verhaal kan worden genomen, staan de bevoegdheden van het SEO voor maximaal twee jaar ter beschikking. Al met al kan het geheel aan onderzoeksmogelijkheden gerust als versnipperd getypeerd worden.

Borgers en Kooijmans stellen dan ook voor om in de wet te expliceren dat de bevoegdheden uit het opsporingsonderzoek ook kunnen worden gebruikt voor financieel onderzoek vanaf het moment dat de hoofdzaak ter terechtzitting wordt behandeld,¹⁷⁶ waarbij wat toepassing van de bevoegdheden betreft aangesloten wordt bij het SEO.¹⁷⁷ Gezien de gebreken op het punt van rechtsbescherming in de huidige vormgeving van het SEO die Borgers en Kooijmans beschreven¹⁷⁸ lijkt het mij beter om juist de bevoegdheden van het SEO aan te laten sluiten op die van het reguliere opsporingsonderzoek. Het wordt mij uit hun artikel niet geheel duidelijk of Borgers en Kooijmans het opsporingsonderzoek ook zouden willen toepassen in de periode tussen het in kracht van gewijsde gaan van de ontnemingsuitspraak en het verstrijken van de betalingstermijn. Aangezien gedurende

¹⁷⁶ In de literatuur bestaat geen consensus over de vraag of reeds op dit moment de mogelijkheid om deze bevoegdheden te gebruiken vervalt, of pas bij het in kracht van gewijsde gaan van de veroordeling; naar mijn mening is dit laatste het geval, vergelijk ook art. 27 Sv. Om alle twijfel weg te nemen is het wel aan te raden om het eerst mogelijke moment aan te grijpen.

¹⁷⁷ M. Borgers en T. Kooijmans, *Verruiming, vereenvoudiging en verbetering? Het wetsvoorstel verruiming mogelijkheden voordeelsontneming*, Delikt en Delinkwent 2010/16.205, onderdeel 6.

¹⁷⁸ M. Borgers en T. Kooijmans, *Verruiming, vereenvoudiging en verbetering? Het wetsvoorstel verruiming mogelijkheden voordeelsontneming*, Delikt en Delinkwent 2010/16.205, onderdeel 8.5; het gaat gezien de reikwijdte van deze scriptie te ver om deze gebreken hier verder te bespreken.

deze periode momenteel in het geheel geen onderzoeksbevoegdheden open staan en het op dat moment al in rechte vast staat dat aan de veroordeelde wederrechtelijk verkregen vermogen ontnomen dient te worden, acht ik het wenselijk om het opsporingsonderzoek en de bijbehorende bevoegdheden ook naar deze periode uit te breiden. Hierbij zou als voorwaarde kunnen worden gesteld dat het verschil tussen de opgelegde betalingsverplichting en de waarde van het vermogen waarop conservatoir beslag is gelegd “aanzienlijk” is, waarbij dit criterium op dezelfde wijze door de rechter kan worden ingevuld als bij de opening van het SEO.

F. Uitbreiding conservatoir beslag

Onder de huidige wetgeving kan conservatoir beslag worden gelegd op voorwerpen die toebehoren aan een verdachte van een misdrijf van de vijfde boetecategorie (art. 94a lid 2 Sv). Indien tot het vermogen van deze verdachte ook voorwerpen behoren die zich onder derden bevinden (bijvoorbeeld vorderingen op derden), kan hierop conservatoir derdenbeslag worden gelegd (art. 94c Sv jo. art. 475 t/m 479a en art. 718 Rv). Tot slot kan conservatoir beslag worden gelegd op voorwerpen die aan derden zijn gaan toebehoren met het kennelijke doel de uitwinning van voorwerpen te bemoeilijken (art. 94a lid 3 Sv). Voor al deze mogelijkheden tot conservatoir beslag is vereist dat er sprake is van een verdenking van een misdrijf van de vijfde boetecategorie. De vraag kan gesteld worden of conservatoir beslag ook bij verdachten van lichtere misdrijven en/of overtredingen mogelijk zou moeten zijn. De reden dat de mogelijkheid tot conservatoir beslag bij boetes (art. 94a lid 1 Sv) is beperkt tot zwaardere verdenkingen is gelegen in de afschrikwekkende werking van de vervangende hechtenis indien de boete niet betaald werd.¹⁷⁹ Voor de lichtere boetes werd dit als voldoende afschrikwekkend gezien. Dezelfde grens werd gesteld bij conservatoir beslag ten behoeve van de ontnemingsmaatregel. Nog afgezien van het gegeven dat ik dit geen bijzonder sterke redenering vind,¹⁸⁰ is de bijzondere vervangende hechtenis met de Wet Aanpassing Ontnemingswetgeving in 2003 komen te vervallen ten faveure van de lijfswang. Een belangrijk kenmerk van de lijfswang is dat het ondergaan ervan de betalingsverplichting niet doet vervallen. Aldus is het, ook in gevallen waarin de lijfswang wordt toegepast, mogelijk dat verhaal moet worden gehaald op het vermogen van de veroordeelde. Naar mijn mening is er dan ook voldoende grond om het toepassingsbereik van het conservatoire beslag ten behoeve van de

¹⁷⁹ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 19 en 20.

¹⁸⁰ Allereerst had de maximale duur van zes jaar van de bijzondere vervangende hechtenis juist als doel om ook in zwaardere zaken voldoende afschrikwekkend te werken. Indien de redenering omtrent conservatoir beslag bij boetes consequent zou zijn gevolgd, zou er dus überhaupt geen noodzaak zijn (geweest) om conservatoir beslag bij de ontnemingsmaatregel toe te passen. Daarnaast is mijns inziens conservatoir beslag, dat in feite een vervroegde en omkeerbare uitvoering van de ontnemingsmaatregel inhoudt, te verkiezen boven (de dreiging van) vervangende hechtenis of lijfswang, die door de betrokkene (nog) meer dan de ontnemingsmaatregel als punitief zal worden gezien in plaats van reparatoir.

ontnemingsmaatregel uit te breiden naar gevallen waarin de verdenking een lichter feit betreft; de grens zou hier bijvoorbeeld kunnen worden gelegd bij verdenking van een misdrijf.

G. Ongedaan maken van onterechte matiging van de betalingsverplichting

De rechter kan op grond van art. 36e lid 5 Sr bepalen dat een lager bedrag ontnomen dient te worden dan er aan wederrechtelijk verkregen voordeel is genoten, *'indien de huidige en de redelijkerwijs te verwachten toekomstige draagkracht van de verdachte of veroordeelde niet toereikend zullen zijn om het te betalen bedrag te voldoen'*.¹⁸¹ Indien uit het opsporingsonderzoek of SFO het beeld is ontstaan dat de verdachte of veroordeelde een deel van het wederrechtelijk verkregen voordeel niet meer in zijn bezit heeft, kan dit dus leiden tot een vermindering van het te betalen bedrag. Indien na het in kracht van gewijsde van de ontnemingsuitspraak, bijvoorbeeld tijdens het SEO of in het kader van een ander opsporingsonderzoek, blijkt dat de veroordeelde over meer vermogen beschikt dan werd vermoed, kan het OM onder huidig recht niet alsnog de ontneming van dit vermogen vorderen.¹⁸² Dit omdat de ontneming door het EHRM wordt gezien als *penalty* en daarmee een onderdeel van de vervolging is;¹⁸³ een tweede ontnemingsvordering ter zake van hetzelfde feit zou in strijd zijn met het *ne bis in idem*-beginsel,¹⁸⁴ dat stelt dat niemand een tweede maal voor een feit mag worden vervolgd indien hij voor dat feit al is vervolgd en de inhoudelijke uitspraak van de rechter daarover onherroepelijk is geworden. Zo lang de ontneming als *penalty* wordt gezien, lijkt het mij niet reëel om het opnieuw indienen van een ontnemingsvordering mogelijk te maken. Ook de "herziening ten nadele"¹⁸⁵ zal niet kunnen worden ingezet om een eventuele ontnemingsvordering te herzien, aangezien de herziening ten nadele alleen toepasbaar zal zijn in geval de verdachte in de oorspronkelijke strafzaak was vrijgesproken of was ontslagen van alle rechtsvervolging.^{186 187} In dat geval kan er ook geen ontnemingsvordering zijn toegewezen. Nu staat het niet kunnen herzien of opnieuw indienen van een ontnemingsvordering niet aan het alsnog in beslag nemen van het onvermoede vermogen in de weg indien dit vermogen uit enig misdrijf afkomstig is; in dat geval kan het vermogen wegens witwassen verbeurdverklaard worden op grond van art. 33a lid 1 onderdeel b Sr. Dit is echter niet mogelijk indien een legale bron voor dit vermogen

¹⁸¹ Aangenomen moet worden dat de wetgever bedoelde te zeggen: '... niet toereikend zullen zijn om *het bedrag van het wederrechtelijk verkregen voordeel* te voldoen'.

¹⁸² HR 17 februari 2009, NJ 2009/121, ro. 2.5; dit is overigens anders indien de ontnemingsvordering op grond van art. 348 Sv niet-ontvankelijk is verklaard en de nieuwe vordering binnen de tweejaarstermijn na de veroordeling in de hoofdzaak wordt aangebracht.

¹⁸³ HR 28 november 1995, NJ 1996/383, ro. 6.6.

¹⁸⁴ Gecodificeerd in art. 68 Sr en art. 14 lid 7 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (IVBPR)

¹⁸⁵ De herziening ten nadele is opgenomen in de nog niet in werking getreden art. 482a t/m 482i Sv, gepubliceerd in Staatsblad 2013, 138 (Wet herziening ten nadele).

¹⁸⁶ Art. 482a, eerste lid, Sv, nog in werking te treden.

¹⁸⁷ Dit is alleen anders indien de rechter zich heeft laten omkopen; dit is in Nederland, voor zover bekend, nog nooit gebeurd.

aangewezen kan worden. Om tegen te gaan dat een onjuiste voorstelling van de (legaal verkregen) draagkracht er toe leidt dat minder wordt ontnomen dan aantoonbaar op wederrechtelijke wijze is verkregen, zou de in art. 36e lid 5 Sr geboden mogelijkheid om een lagere betalingsverplichting op te leggen dan het wederrechtelijk verkregen voordeel voorwaardelijk gemaakt kunnen worden. Indien en voor zover binnen een bepaalde periode blijkt dat de veroordeelde over meer draagkracht beschikt dan werd vermoed, komt de matiging van het te betalen bedrag te vervallen.

H. Voordeel uit feiten waarvoor is vrijgesproken

Zoals in paragraaf 2.3.1. is besproken, blijkt uit het arrest-Geerings dat geen voordeel kan worden ontnomen uit feiten waarvoor de verdachte is vrijgesproken. Zoals Borgers in zijn noot bij dit arrest al opmerkt, hoeft het OM hier weinig last van te ondervinden. Het kan allereerst de vervolging toespitsen op de feiten waarvoor veroordeling het meest waarschijnlijk is, om het aantal feiten waarvan wordt vrijgesproken te minimaliseren. Verder kan het zo veel mogelijk gebruik maken van de vermogensvergelijking; aangezien hierbij niet vereist is dat het specifieke feit waaruit het voordeel is genoten concreet wordt omschreven,¹⁸⁸ kan men niet stellen dat het voordeel afkomstig is uit het feit waarvoor de verdachte is vrijgesproken. Het enige verweer dat de verdachte of veroordeelde dan nog ter beschikking staat, is aannemelijk maken dat hij dit soort feiten, buiten het geval waar de vervolging op zag en waarvoor hij is vrijgesproken, niet heeft gepleegd of heeft kunnen plegen.¹⁸⁹ Indien de ontnemingsvordering is gebaseerd op art. 36e, derde lid, maakt het geen verschil of de verdachte al dan niet van het feit in kwestie is vrijgesproken, omdat dan ook voordeel uit door anderen gepleegde feiten ontnomen kan worden.¹⁹⁰

I. Berekening genoten voordeel

HR 31 januari 2012¹⁹¹ maakte duidelijk dat onder de kosten die voor aftrek van het voordeel in aanmerking komen ook investeringskosten kunnen vallen. Te verwachten is dat het OM, indien de verdediging deze kosten in mindering wil laten komen, zo veel mogelijk zal proberen aannemelijk te maken dat deze investeringen meerdere strafbare feiten mee zouden zijn gegaan en dat dus ook slechts een deel van de investeringskosten, in de vorm van afschrijvingen, ten laste van het verkregen voordeel kan komen. In hoofdstuk 4 zal nader worden ingegaan op de “winstbepaling” in ontnemingszaken.

¹⁸⁸ Er hoeft bijvoorbeeld niet aannemelijk worden gemaakt waar en wanneer de feiten in kwestie zijn gepleegd. Zoals hierboven al is beschreven is voor toepassing van art. 36e, derde lid, niet eens vereist dat duidelijk is uit welk soort feit het voordeel afkomstig is en wie dit feit heeft gepleegd.

¹⁸⁹ Dat dit uitermate moeilijk is behoeft geen betoog.

¹⁹⁰ HR 22 mei 2001, NJ 2001/575

¹⁹¹ HR 31 januari 2012, NJ 2012/99

2.5.2. Effectiviteit en reikwijdte witwasbepalingen

Ook voor het effectief bestrijden van witwassen is noodzakelijk dat vervolging voor witwassen mogelijk is in alle situaties waarin er feitelijk sprake is van witwassen. De reikwijdte van de witwasbepalingen leek even vrijwel onbeperkt.¹⁹² Twee recente arresten die de reikwijdte van de witwasartikelen mogelijk beperken hebben op dit gebied echter vragen opgeroepen. Of dit inderdaad het geval is, en zo ja, in hoeverre dit problematisch is, wordt hierna besproken.

A. *'Het kan niet anders dan dat het geld uit enig misdrijf afkomstig is'*

In HR 13 juli 2010¹⁹³ en HR 8 november 2011¹⁹⁴ is de veel gehanteerde regel dat "het niet anders kon zijn dan dat het bij de verdachte aangetroffen geld uit enig misdrijf afkomstig was" aan een strengere toets onderworpen dan tot dan toe gebruikelijk. Deze regel houdt in dat, ook wanneer het specifieke misdrijf waaruit het voorwerp afkomstig is niet bekend is, de concrete feiten en omstandigheden zodanig kunnen zijn dat een andere bron dan een misdrijf uitgesloten kan worden.^{195 196} Zoals in paragraaf 2.4.3. al werd besproken, leidde deze rechtsregel tot een sterke stijging van het aantal witwasvervolgingen en –veroordelingen. In zijn arrest van 13 juli 2010 bepaalde de Hoge Raad echter dat wanneer de verklaring die de verdachte voor het voorwerp geeft niet op voorhand volslagen onwaarschijnlijk is, en deze verklaring niet of niet voldoende wordt tegengesproken door het OM, niet met voldoende zekerheid kan worden gesteld dat het voorwerp uit een misdrijf afkomstig is. Ook als het vermoeden van witwassen is gevestigd ligt de bewijslast dus bij het OM, mits de verklaring van de verdachte niet op voorhand volslagen onwaarschijnlijk is.

In HR 8 november 2011 achtte de Hoge Raad 's Hofs oordeel niet zonder meer begrijpelijk en dus onvoldoende gemotiveerd. Dit oordeel hield in dat het op grond van de omstandigheden waaronder het geld was aangetroffen (in een washand op de verwarming onder een broek) en diens financiële situatie niet anders kon zijn dan dat het aangetroffen geld van enig misdrijf afkomstig was. De door de verdachte gegeven verklaring voor de herkomst van het geld was volgens het Hof niet aannemelijk. Het is mij niet geheel duidelijk of de uitspraak van het Hof in de ogen van de Hoge Raad wel zonder meer begrijpelijk zou zijn geweest indien het expliciet had aangegeven waarom de verklaring van de verdachte niet aannemelijk was. Indien dit het geval is, vormt het arrest in feite slechts een bevestiging van HR 13 juli 2010, zij het dat de rechter zich beter moet motiveren.¹⁹⁷

¹⁹² Zie bijvoorbeeld de kritiek geuit in M. Nelemans, *De jacht op het misdaadgeld en het bewijsrecht*, scriptie in het kader van de Master Nederlands Strafrecht in Europa, Universiteit van Tilburg, p. 78, 79 en 94.

¹⁹³ HR 13 juli 2010, NJ 2010/456

¹⁹⁴ HR 8 november 2011, NJ 2011/531

¹⁹⁵ HR 28 september 2004, LJN AP2124

¹⁹⁶ HR 27 september 2005, LJN AT4094, NJ 2006/473

¹⁹⁷ Het feit dat de Hoge Raad bij het herhalen van de rechtsregel *'dat het niet anders kan zijn dan dat ...'* verwijst naar zijn arrest van 13 juli 2010 zou hier op kunnen wijzen; het lijkt mij in dat geval echter logischer om die verwijzing op te nemen in de rechtsoverweging waar wordt aangegeven dat 's Hofs oordeel niet zonder meer begrijpelijk is.

Indien het oordeel ook dan nog als niet zonder meer begrijpelijk zou worden gezien, zou de Hoge Raad hiermee nog een stap verder gaan dan in zijn arrest van 13 juli 2010; ondanks dat een vermoeden van witwassen is gewekt en de verklaring van de verdachte volgens het Hof niet aannemelijk is, zijn er blijkbaar toch andere conclusies mogelijk dan dat het geld uit een misdrijf afkomstig is. Dit zou een stevige verzwaring van de bewijslast van het OM inhouden. Ik ben geneigd om, zo lang de Hoge Raad niet expliciet “om” gaat, de eerste, meer restrictieve interpretatie te volgen. Met Backx & Van der Landen¹⁹⁸ ben ik van mening dat de zwaardere eisen die worden gesteld aan de motivering van de rechter indien deze van de verklaring van de verdachte afwijkt, bijdragen aan de kwaliteit van de rechtspraak en derhalve toe te juichen zijn. Wel moet er voor worden gewaakt dat de bewijslast voor het OM om aan te tonen dat de verklaring van de verdachte niet klopt, niet zodanig zwaar wordt dat het feitelijk onmogelijk wordt om tot een veroordeling te komen in zaken waar de precieze bron van het vermogen onbekend is.

B. Witwassen zonder handeling gericht op het verhullen van de afkomst van het voorwerp

In HR 26 oktober 2010¹⁹⁹ stelde de Hoge Raad: ‘[*Indien vaststaat dat het enkele voorhanden hebben [] niet kan hebben bijgedragen aan het verbergen of verhullen van de criminele herkomst [kan] die gedraging niet als (schuld)witwassen worden gekwalificeerd (onderstrepingen door de auteur)*’.²⁰⁰ Anders dan Backx & Van der Landen²⁰¹ en Keijzer²⁰² menen, geloof ik niet dat hiermee de reikwijdte van de witwasbepalingen substantieel is beperkt. In de situatie dat het uit het misdrijf afkomstige voorwerp *sec* open en bloot bij de pleger van het misdrijf aanwezig is, kan inderdaad moeilijk worden ingezien hoe dit zou kunnen bijdragen aan het verhullen of verbergen van de afkomst. Zodra er echter met betrekking tot dit voorwerp enige handeling wordt verricht waarvan niet met zekerheid gezegd kan worden dat deze handeling onmogelijk bij zou kunnen dragen aan het verhullen of verbergen van de herkomst van het voorwerp, valt deze handeling volgens de Hoge Raad onder de reikwijdte van de witwasbepalingen. Op basis van dit arrest zou een veroordeling voor witwassen dus alleen onmogelijk zijn indien het door het misdrijf verkregen voorwerp *sec* niet langer in ongewijzigde vorm op een volstrekt voor de hand liggende locatie aanwezig was. In zijn arresten van 8 januari 2013²⁰³ ging de HR echter aanzienlijk verder.²⁰⁴ Indien de verdachte een voorwerp verkregen door een door hem gepleegd misdrijf voorhanden heeft, is voor het aanwezig zijn van witwassen vereist ‘*een gedraging die meer omvat dan het enkele voorhanden hebben en die een op*

¹⁹⁸ L. Backx & D. Van der Landen, *Financieel economisch strafrecht*, Delikt en Delinkwent 2012/86, onderdeel 44.

¹⁹⁹ HR 26 oktober 2010, NJ 2010/655

²⁰⁰ HR 26 oktober 2010, LJN BM4440, NJ 2010/655, r.o. 2.4.2.

²⁰¹ L. Backx & D. Van der Landen, *Financieel economisch strafrecht*, Delikt en Delinkwent 2012/86, onderdeel 37.

²⁰² HR 26 oktober 2010, NJ 2010/655, m.nt. N. Keijzer, onderdeel 6.

²⁰³ HR 8 januari 2013, NJ 2013/264 t/m 266

²⁰⁴ Ik ben het dan ook eens met Borgers als hij in onderdeel 3 van zijn noot bij NJ 2013/266 opmerkt dat eerder sprake is van een herformulering en aanscherping.

het daadwerkelijk verbergen of verhullen van de criminele herkomst van dat door eigen misdrijf verkregen voorwerp gericht karakter heeft.' Zoals Borgers opmerkt²⁰⁵ is hier niet meer sprake van een uitzonderingsgrond op basis waarvan er mogelijk *niet* sprake is van witwassen, maar van een voorwaarde wil er *wel* sprake zijn van witwassen. Waar eerst alleen handelingen die niet aan het verhullen *konden* hebben bijgedragen een veroordeling uitsloten, is nu niet alleen vereist dat de handeling de potentie had om de afkomst van het voorwerp te verhullen, maar moet die handeling daar (kennelijk) ook op *gericht* zijn. Deze geschiktheid en dit oogmerk dienen uit de motivering van de rechter te blijken. Met dit arrest zal het voor het OM aanzienlijk minder makkelijk worden om, puur op grond van het bij een verdachte aantreffen van onverklaard vermogen, hem succesvol te vervolgen voor witwassen. Zoals de HR stelt mag een veroordeling voor witwassen in dergelijke gevallen geen automatisme zijn, en in zoverre is deze rechtspraak mijns inziens toe te juichen.

Ik vraag mij echter af of dit arrest, in samenhang met de nieuwe invulling van de "het kan niet anders dan-regel", personen die (al dan niet ten behoeve van een derde) daadwerkelijk wederrechtelijk verkregen vermogen onder zich houden niet een gouden kans biedt om aan een veroordeling te ontkomen. Zoals in paragraaf 2.5.2. werd besproken, kan een veroordeling voor witwassen ook worden uitgesproken indien de verdenking van witwassen alleen stoelt op het aanwezig zijn van onverklaard vermogen en eventueel ander indirect bewijs, zonder dat het misdrijf waaruit het vermogen afkomstig is bekend hoeft te zijn; dan moet echter wel de (niet op voorhand volslagen onwaarschijnlijke) verklaring van de verdachte voldoende weersproken worden. Het kan voor de pleger van een misdrijf wellicht opportuun zijn om (de afkomst van) het vermogen *niet* te verhullen, en als verklaring voor het vermogen simpelweg te stellen dat het afkomstig is van een door hem zelf gepleegd strafbaar feit. Zo lang het OM dit niet overtuigend kan weerspreken, zal deze verklaring gevolgd moeten worden, en kan hooguit sprake zijn van zelfwitwassen. Aangezien hij echter geen verhullende handeling heeft gepleegd, kan de verdachte ook hiervoor niet veroordeeld worden. Indien hij er vertrouwen in heeft dat de band tussen het vermogen en het misdrijf niet direct gelegd kan worden, kan zelfs iemand die ten behoeve van een derde daadwerkelijk witwast zo aan een veroordeling ontkomen. Uiteraard is het daarbij voor de verdachte van belang dat zijn "bekentenis" niet voldoende bewijs oplevert om ter zake van dat, al dan niet gefingeerde, grondmisdrijf tot een veroordeling te komen. Dit behoeft geen bezwaar te zijn, nu slechts vereist is dat de verklaring niet op voorhand volstrekt onwaarschijnlijk is. Het voordeel dat dit verweer biedt ten opzichte van een legale verklaring van het vermogen, is dat indirect bewijs omtrent een eventuele criminele levensstijl van de verdachte zijn verklaring vaak eerder zal onderbouwen dan weerspreken! De HR stelt dat één van de beoogde gevolgen van deze rechtsregel is dat '*aldus [wordt]*

²⁰⁵ HR 8 januari 2013, NJ 2013/266, m.nt. M. Borgers, onderdeel 5.

bevordert dat in zo een geval het door de verdachte begane (grond)misdrijf, dat in de regel nader is omschreven in een van specifieke bestanddelen voorziene strafbepaling, in de vervolging centraal staat. Borgers interpreteert deze overweging als volgt: *'de strafbaarstelling van witwassen is in de kern bedoeld om de perverse effecten van het bezit van misdaadvermogen tegen te gaan, en niet om op een zo eenvoudig mogelijke wijze een strafrechtelijke veroordeling mogelijk te maken in al die gevallen waarin aan aangetroffen vermogensbestanddelen een luchtje zit.'*²⁰⁶ Op zichzelf kan ik dit standpunt wel onderschrijven, maar of het wenselijk is dat (met name) personen die ten behoeve van derden daadwerkelijk witwassen door zo een simpele leugen aan hun straf ontkomen, vraag ik me af. Aangezien een niet op voorhand volslagen onwaarschijnlijke verklaring van de verdachte alleen wordt genegeerd indien deze voldoende weersproken is, meen ik dat het risico dat onschuldigen voor witwassen worden veroordeeld reeds sterk is afgenomen. Ik acht het daarom wenselijk dat de toepassing van deze (strengere) voorwaarden om tot een veroordeling voor zelfwitwassen te komen wordt beperkt tot gevallen waarin het specifieke grondmisdrijf bekend is.

C. Witwassen van de opbrengst van overtredingen

De witwasartikelen zien in hun huidige vorm alleen op voorwerpen die uit misdrijven afkomstig zijn. Onder andere Borgers en Kooijmans lijken het het overwegen waard te vinden om deze reikwijdte uit te breiden naar voorwerpen die uit enige overtreding afkomstig zijn.²⁰⁷ Ook het OM en de politie gaven bij het wetgevingsproces aan hier voorstander van te zijn, vooral in het kader van lucratieve milieudelicten die in de WED genoemd zijn. De Minister vond het vooralsnog niet noodzakelijk om de witwasbepalingen ook op overtredingen te doen zien.²⁰⁸ Deze milieudelicten vormen namelijk een overtreding indien ze niet opzettelijk zijn begaan, en een misdrijf indien dat wel het geval is; bij grootschalige witwasactiviteiten zal het gronddelict veelal opzettelijk begaan zijn en derhalve een misdrijf vormen, waardoor ook hier vervolgd kan worden voor witwassen. Ik volg deze redenering; daarnaast ben ik van mening dat art. 189 Sr, dat onder andere strafbaar stelt het verbergen of aan het onderzoek van de politie onttrekken van voorwerpen die wederrechtelijk verkregen voordeel kunnen aantonen, voldoende mogelijkheden biedt om het witwassen van de opbrengst van overtredingen te vervolgen. De zware strafbedreiging en de relatief lichte bewijslast van de witwasartikelen lijkt mij, gezien de het lichte karakter van overtredingen, niet gepast.

2.5.3. Conceptwetsvoorstel verruiming mogelijkheden bestrijding financieel-economische criminaliteit

²⁰⁶ HR 8 januari 2013, NJ 2013/266, m.nt. M. Borgers, onderdeel 4.

²⁰⁷ M. Borgers en T. Kooijmans, *Verruiming, vereenvoudiging en verbetering? Het wetsvoorstel verruiming mogelijkheden voordeelontneming*, Delikt en Delinkwent 2010/16.205, onderdeel 3.

²⁰⁸ Kamerstukken II 1999/2000, 27159, nr. 3, p. 16.

In paragraaf 2.2.4. werd het (concept)wetsvoorstel verruiming mogelijkheden bestrijding financieel-economische criminaliteit besproken. Kort gezegd waren de voor deze scriptie relevante voorstellen het codificeren van de mogelijkheid tot kostenaf trek, welke volgens de toelichting tot uitzonderlijke gevallen beperkt dient te worden, en het verhogen van de strafbedreiging van de witwasartikelen. Met Kooijmans en Borgers²⁰⁹ meen ik dat de tekst van het voorgestelde achtste lid van art. 36e Sr niets doet om de kostenaf trek zoals deze in de jurisprudentie is ontwikkeld te beperken. Ik deel echter hun zorgen omtrent de door de Minister voorgestane beperking van de kostenaf trek tot uitzonderlijke situaties; het in aftrek toestaan van de gemaakte kosten is juist een essentieel onderdeel van het reparatoire karakter van de ontnemingsmaatregel. Indien dit niet wordt toegestaan, en dus meer wordt ontnomen dan er is verkregen, krijgt de maatregel een uitgesproken punitief karakter. De Raad voor de rechtspraak is bang dat hierdoor dubbele bestraffing ontstaat.²¹⁰ Ook met betrekking tot de verhoging van de strafmaxima voor witwassen deel ik de zorgen van Kooijmans en Borgers. Zoals zij opmerken is de toelichting van het conceptwetsvoorstel op dit punt onvolledig (er wordt niet uitgelegd waarom eerdere bezwaren tegen hogere strafmaxima niet meer gelden), onzuiver (er wordt van uit gegaan dat schuld en opzet dicht bij elkaar liggen en dat er derhalve weinig verschil in strafmaximum zou moeten zijn), niet doeltreffend (de lage pakkans van witwassen, die als het grootste probleem kan worden beschouwd, wordt met hogere strafmaxima niet bestreden), en overbodig (doordat bij witwassen al snel sprake is van meerdaadse samenloop zal het strafmaximum al met een derde verhoogd worden (art. 57 en 58 Sr)). De Raad voor de rechtspraak is van mening dat de stelling dat de straffen momenteel in verhouding tot de hoogte van de winsten te laag zijn om afschrikwekkend te werken in het geheel niet onderbouwd is, en dat bij deze onderbouwing ook de rol van de pakkans zou moeten worden opgenomen.²¹¹

Intussen heeft de Minister het wetsvoorstel ingediend, zonder de hier besproken onderdelen te wijzigen.²¹² Over de redelijkheid van de aftrek van kosten zegt hij: *‘Daarvan zal geen sprake zijn bij handelen dat op zichzelf reeds het plegen van strafbare feiten behelst of de aanschaf van voorwerpen die in aanmerking komen voor onttrekking aan het verkeer of verbeurdverklaring – zoals lampen voor een hennepplantage. (...) De verdachte nam bewust een risico door zijn geld te investeren in illegale activiteiten en hoeft dan niet op financiële compensatie te rekenen. Ik zie in deze uitleg van de redelijkheid van aftrek van kosten (...) geen spanning met het reparatoire karakter van de maatregel.’*²¹³ Deze argumenten overtuigen mij allerminst. Voorwerpen die voor verbeurdverklaring

²⁰⁹ T. Kooijmans en M. Borgers, *Doorpakken bij het afpakken? Over de aftrek van kosten, de flexibilisering van het boeteplafond en de verhoging van de strafmaxima van de witwasdelicten, ter bestrijding van financieel-economische activiteit*, Delikt en Delinkwent 2012/65

²¹⁰ Raad van de rechtspraak, brief van 9 augustus 2012 aan de Minister van Veiligheid en Justitie, onderdeel 3.

²¹¹ Raad van de rechtspraak, brief van 9 augustus 2012 aan de Minister van Veiligheid en Justitie, onderdeel 1 en 5.

²¹² Kamerstukken II 2012/13, 33685, nr. 1 – 3.

²¹³ Kamerstukken II 2012/13, 33685, nr. 3, p. 12.

in aanmerking komen omvatten onder andere voorwerpen met behulp van welke het feit is begaan of voorbereid (art. 33a, eerste lid, onderdeel c Sr). Op deze wijze zullen kosten inderdaad slechts in uitzonderlijke situaties in aftrek komen. Hoe de Minister zich voorstelt dat dan alsnog een reparatoir karakter overblijft, is mij een raadsel. Zoals hij zelf stelt: *‘Met de ontneming (...) wordt beoogd (...) de vermogenspositie van de veroordeelde terug te brengen tot die voor het plegen van de strafbare feiten. Dat is de essentie van de maatregel. Het ontnemen van de criminele winst veronderstelt in die zin dat kosten die zijn gemaakt voor het plegen van strafbare feiten eventueel in mindering kunnen worden gebracht.’* Kostenaf trek is geen financiële compensatie, het is noodzakelijk voor rechtsherstel. Deze uitleg van de voorgestelde wettekst kan mijns inziens geen stand houden.

Met betrekking tot de verhoging van de strafmaxima voor witwassen geeft de Minister weinig overtuigende argumenten voor het terzijde schuiven van de zware kritiek van de Raad van State. Veel verder dan stellen dat de FATF hogere strafmaxima niet ontraadt en dat in sommige omringende landen ook hogere strafmaxima bestaan, komt hij niet.²¹⁴

2.6. Economische analyse

2.6.1. Instrumentele doelen ontnemingswetgeving

Tot nu toe is geanalyseerd in welke mate de ontnemingsmiddelen geschikt zijn om wederrechtelijk verkregen voordeel te ontnemen en in welke mate zij daarin slagen. Zoals in paragraaf 2.2 naar voren kwam is het hoofddoel van de ontnemingsmaatregel rechtsherstel; de veroordeelde moet financieel in dezelfde situatie worden gebracht als wanneer hij het strafbare feit niet had gepleegd. Dit doel komt voort uit de maatschappelijk breed gedragen²¹⁵ norm dat men niet mag profiteren van strafbaar gedrag. Dat het ontnemen van wederrechtelijk verkregen voordeel een geschikt middel is om dit doel te bereiken spreekt voor zich. Zoals in paragraaf 2.2 al is besproken is uit de wetsgeschiedenis en de communicatie omtrent de ontnemingsmiddelen op te maken dat met deze middelen echter ook aanvullende doelen beoogd worden. Zo zijn ook leedtoevoeging (criminelen raken in de portemonnee omdat het daar het meeste pijn doet),²¹⁶ en in het verlengde daarvan generale preventie²¹⁷ en specifieke preventie²¹⁸ genoemd. Om de effectiviteit van de ontnemingsmiddelen als preventief instrument te beoordelen zal ik een korte beschouwing geven van de economische inzichten op het gebied van (vermogens)criminaliteit.

²¹⁴ Kamerstukken II 2012/13, 33685, nr. 4, p. 15.

²¹⁵ J.M. Neelen en V. Sabee, *Het vermogen te ontnemen – Evaluatie van de ontnemingswetgeving – eindrapport*, WODC, 1998, p. 6.

²¹⁶ Zie onder andere Kamerstukken II 1998/99, 28268, nr. 1, p.2 en het persbericht van het Functioneel Parket van 8 januari 2013

²¹⁷ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 3.

²¹⁸ J.M. Neelen en V. Sabee, *Het vermogen te ontnemen – Evaluatie van de ontnemingswetgeving – eindrapport*, WODC, 1998, p. 6; Jaarbericht OM 2012, p. 25.

2.6.2. Ontneming ter generale preventie

In zijn baanbrekende onderzoek paste Becker de in de economie gangbare rationele keuzetheorie toe op de keuze van potentiële criminelen om een strafbaar feit te plegen. Hij liet zien dat een individu dat zijn verwachte nut maximaliseert door de verwachte nutstoename uit het strafbare feit (de subjectieve kans dat hij niet gestraft wordt, vermenigvuldigd met de verwachte netto opbrengst) afzet tegen de nutsafname door de verwachte straf (de subjectieve kans dat hij wel gestraft zal worden, vermenigvuldigd met de hoogte van de straf indien hij inderdaad gestraft wordt). Indien het verwachte nut per saldo positief is zal het individu het feit plegen, indien het negatief is zal hij er van afzien.²¹⁹ Om potentiële criminelen dus van het plegen van strafbare feiten af te doen zien, moet de combinatie van verwachte straffkans en strafhoogte zwaarder wegen dan de verwachte opbrengst van het feit. Empirisch onderzoek bevestigt dat verhogingen van de straffkans en de strafhoogte een negatief effect hebben op de hoeveelheid criminaliteit, waarbij het effect van een hogere straffkans sterker lijkt te zijn.²²⁰ Ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel verlaagt het verwachte nut uit het feit, en zal de potentiële crimineel eerder doen besluiten het feit niet te plegen. De basale aanname dat ontneming afschrikwekkend kan werken is dus juist.

De vervolgvraag is hoe ver de overheid met ontnemen zou moeten gaan en wat daarbij de relatie met de straf in de hoofdzaak is. In de economische theorie van rechtshandhaving is het doel van deze handhaving het maximaliseren van sociale welvaart. Binnen de context van generale preventie doet de handhaver dit door de straffkans, de lengte van gevangenisstraffen en de hoogte van boetes of ontnemingsmaatregelen zodanig te stellen dat de marginale welvaartskosten van additionele afschrikking gelijk zijn aan de marginale welvaartswinst die veroorzaakt wordt door de afname van misdaad.²²¹ Tussen ontneming en boete bestaan duidelijke overeenkomsten, maar ook belangrijke verschillen. Ik zal eerst kort de rol van boetes, straffkans en overige factoren in het maximaliseren van de sociale welvaart bespreken, en daarna analyseren in welke mate deze inzichten ook op de ontnemingsmaatregel van toepassing zijn.

Polinsky en Shavell laten zien dat voor maximale sociale welvaart de verwachte boete iets lager dient te liggen dan de welvaartsschade die door het feit zou ontstaan; zogenaamde *underdeterrence*.^{222 223 224} Het verhogen van straffen kost over het algemeen minder dan het

²¹⁹ G. Becker, *Crime and Punishment: An Economic Approach*, Journal of Political Economy, Vol. 76, nr. 2 (maart – april 1968), p. 169-217.

²²⁰ E. Eide, P. Rubin en J. Shepherd, *Economics of Crime*, Foundations and Trends in Microeconomics, Vol. 2, nr. 3 (2006), p. 224 en 227.

²²¹ E. Eide, P. Rubin en J. Shepherd, *Economics of Crime*, Foundations and Trends in Microeconomics, Vol. 2, nr. 3 (2006), p. 247 en 248.

²²² A. Mitchell Polinsky en S. Shavell, *The optimal use of fines and imprisonment*, Journal of Public Economics, 1984/24, p. 93 en 94.

verhogen van de strafbans. Indien de straf bestaat uit een boete levert dit zelfs geld op voor de overheid. Dit drukt de netto (marginale) kosten van de afschrikking, waardoor meer kan worden gestraft, en dus meer potentiële criminelen kunnen worden afgeschrokken, voordat het optimum wordt bereikt. Daarom is een boete in beginsel te prefereren boven een gevangenisstraf, en is het optimaal om een zo hoog mogelijke boete op te leggen voordat een gevangenisstraf wordt geïntroduceerd.^{225 226} De hoogte van een boete is echter niet onbeperkt; allereerst wordt zij beperkt door het vermogen van de veroordeelde. Daarnaast stelt de in Nederland dominante strafrechtscultuur van de verenigingstheorie dat de bovengrens van een straf, en dus ook een boete, wordt gevormd door vergelding in proportie tot de ernst van de daad en de mate waarin de veroordeelde daar schuldig aan is.^{227 228}

Indien de hoogte van de boete min of meer vaststaat is de strafbans het belangrijkste instrument om de verwachte straf te beïnvloeden. De algemene aanname in de economische wetenschap is dat de absolute risico-aversie afneemt naarmate een individu vermogender is, en dat de relatieve risico-aversie toeneemt met vermogen.^{229 230} Bij een kleinere absolute risico-aversie is de gevoeligheid voor een gegeven verwachte straf ook lager. Indien dit effect voldoende sterk is zou het dus efficiënter zijn om een relatief groter deel van de opsporingscapaciteit te gebruiken om de meer vermogende criminelen op te sporen; door de hogere strafbans neemt voor hen dan ook de verwachte straf toe, waardoor het verminderde afschrikwekkende effect teniet wordt gedaan.²³¹ Daar staat tegenover dat voor individuen met een lager inkomen ook lagere *opportunity costs* zijn verbonden aan het plegen van strafbare feiten, waardoor de verwachte netto opbrengsten hoger

²²³ Zij rekenen tot de kosten van de rechtshandhaving ook het nutsverlies dat de crimineel door middel van de straf wordt toegebracht. Over de wenselijkheid hiervan bestaat geen consensus; ik zal me er hier niet uitlaten. Indien dit nutsverlies niet tot de kosten wordt gerekend is de optimale verwachte straf gelijk aan het welvaartsverlies dat door het feit zou ontstaan.

²²⁴ Zij gaan er hierbij echter van uit dat er geen kosten zijn verbonden aan het verkrijgen van het budget voor rechtshandhaving. Rouillon laat zien dat het mogelijk juist welvaartswinst oplevert om de verwachte boete hoger te stellen dan de welvaartsschade die door het feit zou ontstaan (er is dan sprake van *overdeterrence*), indien de marginale netto-kosten van de rechtshandhaving (de kosten minus de opbrengsten van boetes) lager zijn dan de marginale *deadweight loss* van het belastingsysteem (S. Rouillon, *Optimal law enforcement with costly public funds*, International Review of Law and Economics 30 (2010), p. 345 – 348). Jacobs, De Mooij en Armstrong beargumenteren echter dat deze deadweight loss 0 is omdat het welvaartsverlies door verstoringen wordt gecompenseerd door de welvaartswinst van meer gelijkheid (B. Jacobs, R. de Mooij en A. Armstrong, *De prijs van de overheid*, CPB-document no. 189, september 2009).

²²⁵ A. Mitchell Polinsky en S. Shavell, *The Economic Theory of Public Enforcement of Law*, Journal of Economic Literature, Vol. 38, nr. 1, 2000, p. 51.

²²⁶ Het is niet altijd wenselijk om de straf (alleen) uit een boete te laten bestaan; zo zal een boete voor sommige misdaden maatschappelijk niet geaccepteerd worden.

²²⁷ C. Kelk, *Studieboek Materieel Strafrecht*, Arnhem, 2010, p. 25.

²²⁸ Andere doelen dan vergelding, zoals generale of specifieke preventie, kunnen wel reden zijn om een straf op te leggen die lichter is dan dit maximum.

²²⁹ K. Arrow, *Essays in the Theory of Risk Bearing*, 1971, p. 90 – 133; D. Meyer en J. Meyer, *Measuring Risk Aversion*, Foundations and Trends in Microeconomics, Vol. 2, nr. 2 (2006), p. 149, 164 en 165.

²³⁰ Absolute risico-aversie meet de mate waarin een individu bereid is een vast bedrag aan een riskante activiteit te besteden; relatieve risico-aversie meet de mate waarin een individu bereid is een vast percentage van zijn vermogen aan een riskante activiteit te besteden.

²³¹ A. Mitchell Polinsky en S. Shavell, *The optimal use of fines and imprisonment*, Journal of Public Economics, 1984/24, p. 98.

zijn.²³² Bij het verhogen van de strafbans mag de zorgvuldigheid niet uit het oog worden verloren. Naast de voor de hand liggende morele bezwaren tegen onzorgvuldigheid in de rechtshandhaving zijn er ook gevolgen voor de mate waarin sprake is van afschrikking. Indien schuldige personen niet worden gestraft verlaagt dit de verwachte straf, waardoor het plegen van strafbare feiten aantrekkelijker wordt. Indien onschuldige personen worden gestraft verlaagt dit de verwachte opbrengst van legaal gedrag, waardoor de *opportunity costs* van crimineel gedrag ook lager worden; dit maakt crimineel gedrag relatief aantrekkelijker.²³³

In de tot nu toe besproken modellen en theorieën wordt het uitgangspunt, zoals gezegd, gevormd door de rationele keuzetheorie. Hierin worden de verwachte opbrengsten en kosten over het algemeen als meetbaar en in geld uitdrukbaar beschouwd, en de kansen dat deze opbrengsten en kosten zich voordoen worden als bekend dan wel kenbaar beschouwd. Op basis hiervan maakt ieder individu een rationele keuze die zijn nut maximaliseert. Hierbij wil ik echter drie kanttekeningen maken. Allereerst is uit onderzoek herhaaldelijk gebleken dat de meeste mensen niet in staat zijn om zelfs in basale tests de objectief te verwachten opbrengsten en kosten juist in te schatten.²³⁴ Ten tweede betrekken mensen vaak maar een deel van de hen ter beschikking staande informatie in hun beslissingsproces. Vaak worden gewoontes gevolgd en wordt het eerste alternatief gekozen dat “goed genoeg” is, in plaats van dat een zorgvuldige afweging wordt gemaakt om de optimale keuze te vinden.²³⁵ Ten derde spelen niet alleen “harde” factoren zoals opbrengst, strafbans en hoogte van de straf een rol bij de beslissing om crimineel gedrag te vertonen; ook zaken als normen zoals die gelden in de sociale omgeving van de potentiële crimineel²³⁶ en de persoonlijke disconteringsvoet²³⁷ kunnen van belang zijn. Daarnaast hoeft materieel gewin beslist niet het enige of belangrijkste motief van crimineel gedrag te zijn; ook zaken als spanning, sociale status en wraak kunnen van belang zijn.²³⁸ Of men deze kanttekeningen nu integreert in de rationele keuzetheorie door ze aan te merken als (weliswaar moeilijk te kwantificeren) onderdelen van de subjectief verwachte opbrengsten en kosten, of ze beschouwt als reden om, in lijn met Simon’s theorie van beperkte rationaliteit,²³⁹ te stellen dat mensen slechts ten dele rationeel handelen en dat de rationele keuzetheorie dus een

²³² E. Eide, P. Rubin en J. Shepherd, *Economics of Crime*, Foundations and Trends in Microeconomics, Vol. 2, nr. 3 (2006), p. 215.

²³³ A. Mitchell Polinsky en S. Shavell, *The Economic Theory of Public Enforcement of Law*, Journal of Economic Literature, Vol. 38, nr. 1, 2000, p. 60 en 61.

²³⁴ J. Conlisk, *Why Bounded Rationality?*, Journal of Economic Literature, Vol. 34, 1996, p. 670.

²³⁵ J. Conlisk, *Why Bounded Rationality?*, Journal of Economic Literature, Vol. 34, 1996, p. 671.

²³⁶ E. Eide, P. Rubin en J. Shepherd, *Economics of Crime*, Foundations and Trends in Microeconomics, Vol. 2, nr. 3 (2006), p. 216.

²³⁷ Dit is de mate waarin toekomstig nut wordt verdisconteerd. Bij een hoge disconteringsvoet hebben opbrengsten en kosten in de toekomst een lagere waarde dan bij een lage disconteringsvoet. Omdat de straf meestal pas enige tijd na het plegen van het feit wordt opgelegd, leidt een hogere disconteringsvoet tot minder afschrikking en meer criminaliteit.

²³⁸ E. Eide, P. Rubin en J. Shepherd, *Economics of Crime*, Foundations and Trends in Microeconomics, Vol. 2, nr. 3 (2006), p. 214.

²³⁹ H. Simon, *A Behavioral Model of Rational Choice*, in *Models of Man, Social and Rational: Mathematical Essays on Rational Human Behavior in a Social Setting*, New York, 1957.

onvolledig beeld geeft, is in de context van deze scriptie niet van belang.²⁴⁰ Wel van belang is de manier waarop het overheidsbeleid invloed op deze factoren in het beslissingsproces kan uitoefenen. Allereerst kan een duidelijk zichtbare rechtshandhaving de perceptie van de strafbans positief beïnvloeden. Daarnaast kan het normbevestigend werken, waardoor de kosten van het sociale stigma dat op criminaliteit ligt en de persoonlijke aversie tegen het overtreden van de wet hoger worden.

Indien de ontnemingsmaatregel wordt uitgevoerd verliest de crimineel, net als bij de boete, geld. Dit verlaagt zijn verwachte nut uit het plegen van een strafbaar feit. Een deel van de ontneming zal reeds mogelijk zijn op basis van het reguliere opsporingsonderzoek dat is gebruikt om tot een veroordeling te komen. Om de opbrengst en het afschrikwekkende effect hiervan te realiseren zijn dus geen additionele opsporingskosten vereist.²⁴¹ In zoverre is de ontnemingsmaatregel dus een zeer efficiënte manier om aan generale preventie te doen. Daarnaast bevat de ontnemingsmaatregel in potentie een zeer zware straf. In tegenstelling tot de boete, die alleen wordt opgelegd naar aanleiding van het bewezenverklaarde feit, kan bij deze maatregel ook voordeel uit andere strafbare feiten worden ontnomen. Hierdoor bestaat de potentiële straf bij het plegen van een nieuw feit, voor criminelen die al voordeel hebben genoten uit voorgaande feiten, ook uit het verlies van dit eerder genoten voordeel. Dit zal het afschrikwekkende effect van de ontnemingsmaatregel verhogen.

Voor zover het wederrechtelijk verkregen voordeel niet reeds aan het licht is gekomen bij het onderzoek voor de hoofdzaak is nader onderzoek vereist om tot ontneming te kunnen komen. Hiervoor geldt hetzelfde principe als voor een boete; het optimale niveau is dat waar de marginale welvaartswinst van additionele afschrikking gelijk is aan de marginale netto welvaartskosten van de opsporing en bestraffing. Bij het creëren van het afschrikwekkende effect heeft de overheid echter geen keuze tussen de strafbans en de strafhoogte; elke opgespoorde euro wederrechtelijk verkregen voordeel wordt ontnomen,²⁴² dus bij een verhoging van de opsporingskans neemt de verwachte straf proportioneel toe. De bij boetes optimale combinatie van een lage strafbans en een zware straf, om zo tot een relatief hoge verwachte straf te komen, is bij de ontnemingsmaatregel dus niet mogelijk. Het doen van additioneel onderzoek is daardoor relatief kostbaar ten opzichte van de te verwachten opbrengst en het afschrikwekkende effect. Hierbij is het van belang te beseffen dat het verhogen van de strafbans in de hoofdzaak zowel de verwachte gevangenisstraf of boete, als de verwachte

²⁴⁰ Het gaat mij er immers slechts om de factoren te bespreken die een rol spelen bij de geschiktheid van de ontnemingsmaatregel als generaal-preventief instrument.

²⁴¹ Aan de rechtsgang zijn uiteraard wel kosten verbonden.

²⁴² Hierbij definieer ik opgespoord wederrechtelijk verkregen voordeel als voor de rechter aannemelijk gemaakt voordeel, waarbij ik er van uit ga dat er geen redenen zijn om het te ontnemen bedrag lager vast te stellen dan het genoten voordeel en dat de volledige ontnemingsvordering gerealiseerd kan worden.

ontneming verhoogt.²⁴³ Mogelijk is dit dus een efficiëntere methode om de verwachte straf te verhogen dan het doen van additioneel onderzoek ten dienste van de ontnemingsmaatregel. Daarbij moet wel bedacht worden dat het normbevestigende effect van ontneming waarschijnlijk aanzienlijk sterker zal zijn indien de veroordeelde in het geheel niets van zijn wederrechtelijk verkregen voordeel overhoudt.

De crimineel kan proberen zijn wederrechtelijk verkregen voordeel te verhullen. Hiermee verlaagt hij de verwachte ontneming en dus zijn verwachte straf; daar staat echter tegenover dat er een nieuwe verwachte straf voor witwassen voor in de plaats komt. Welke van de twee het zwaarst weegt hangt af van de hoogte van het verborgen vermogen, de kans dat het alsnog ontdekt wordt, de straffkans voor witwassen en de strafhoogte voor witwassen.

De eerder besproken lagere afschrikking voor minder vermogenden vanwege lagere *opportunity costs* zou een argument kunnen zijn om een relatief groter deel van de opsporingscapaciteit in te zetten om voordeel van minder vermogende criminelen te ontnemen. Daar staat tegenover dat vermogende criminelen wellicht meer en betere mogelijkheden hebben om hun wederrechtelijk verkregen vermogen wit te wassen. Zonder nader onderzoek is het niet mogelijk te zeggen welk van deze effecten zwaarder weegt; voor de nadruk die de wetgever bij het ontwerpen van het ontnemingsinstrumentarium heeft gelegd op ontneming bij de “grote jongens”²⁴⁴ zie ik, vanuit generaal-preventief oogpunt, vooralsnog geen reden.²⁴⁵

Conservatoir beslag kan een belangrijke rol spelen in het versterken van de afschrikwekkende werking van de ontnemingsmaatregel. Zoals in paragraaf 2.4.2 is besproken vergroot het de effectiviteit van de ontnemingsmaatregel aanzienlijk; de crimineel heeft minder tijd om zijn vermogen te verbergen. De verwachte ontneming wordt daardoor hoger. Daarnaast verkort conservatoir beslag de tijd tussen het genieten van het voordeel uit het strafbare feit en nutsverlies door de straf aanzienlijk. Dit verlaagt de mate waarin het nutsverlies door de straf vanwege discontering minder zwaar weegt. Ook naar de sociale omgeving geeft de kortere tijd tussen het plegen van het feit en het verlies van het voordeel, in combinatie met de vaak duidelijk zichtbare beslaglegging op (luxe)goederen, aan dat het profiteren van crimineel gedrag niet getolereerd wordt. Hierdoor kan conservatoir beslag bijdragen aan de perceptie van de straffkans en aan

²⁴³ Financieel onderzoek ten behoeve van ontneming kan ook andere strafbare feiten aan het licht brengen, maar ik ga er van uit dat dit de verwachte straf minder sterk verhoogt dan de additionele ontneming als gevolg van een grotere straffkans door reguliere opsporingsonderzoeken.

²⁴⁴ J.M. Neelen en V. Sabee, *Het vermogen te ontnemen – Evaluatie van de ontnemingswetgeving – eindrapport*, WODC, 1998, p. 6.

²⁴⁵ Overigens had de meest recente wetwijziging mede als doel de ontnemingswetgeving ook beter toepasbaar op lichtere strafbare feiten te maken; zie Kamerstukken II 2006–2007, 30 891, nr. 4, p. 28.

normbevestiging.²⁴⁶ Het in de media zichtbaar maken van succes op het gebied van straffen en ontneming kan op deze manier ook bijdragen aan een groter afschrikwekkend effect.²⁴⁷

De relatief lichte bewijslast die voor de ontnemingsmaatregel geldt draagt er in belangrijke mate aan bij dat wederrechtelijk verkregen voordeel daadwerkelijk ontnomen kan worden. Een lichtere bewijslast vergroot echter ook de kans dat legaal verkregen vermogen wordt ontnomen. Zeker voor personen die reeds voor het plegen van een strafbaar feit veroordeeld zijn is dit risico niet ondenkbaar. Dit verlaagt het verwachte nut van legaal inkomen, waardoor het illegaal verkrijgen van inkomen relatief minder riskant wordt. Het verantwoord omgaan met deze lichte bewijslast is vereist om het generaal-preventieve effect van de ontnemingsmaatregel te behouden.

2.6.3. Ontneming ter specifieke preventie

Naast het afschrikwekkende effect dat ontneming heeft op potentiële criminelen, kan ontneming er ook voor zorgen dat de veroordeelde niet of minder gemakkelijk opnieuw strafbare feiten kan plegen. De economische literatuur over dergelijke *incapacitation* is echter zeer beperkt, en ziet voornamelijk op gevangenisstraf. Ik zal proberen de lessen uit deze literatuur toe te passen op de ontnemingsmaatregel.

Ehrlich laat zien dat *incapacitation* door middel van gevangenisstraf alleen gewenst is indien er een grote kans op recidive is en de persoon in kwestie te weinig gevoelig is voor de afschrikwekkende werking van de rechtshandhaving. Verder beargumenteert hij dat het van de “markt” verwijderen van een crimineel bij slachtofferloze misdaden zoals drugshandel weinig verandert aan het totale aantal transacties op die markt; de overgebleven aanbieders zullen meer leveren tegen een hogere prijs (vervanging). De hogere prijs zal waarschijnlijk voor een aantal consumenten te hoog zijn, maar de vraagelasticiteit is in veel van deze markten laag.²⁴⁸ Shavell laat zien dat gevangenisstraf alleen zin heeft indien en zo lang het nutsverlies dat een crimineel per tijdseenheid aanricht indien hij op vrije voeten is hoger is dan de welvaartskosten van gevangenisstraf per tijdseenheid.²⁴⁹ Miles en Ludwig betogen echter dat de schade die een crimineel aanricht indien hij op vrije voeten is niet goed te berekenen is.²⁵⁰

²⁴⁶ *Georganiseerde criminaliteit in Nederland, vierde rapportage op basis van de Monitor Georganiseerde Criminaliteit*, WODC en Erasmus Universiteit Rotterdam, 2012, p. 284.

²⁴⁷ Zoals in paragraaf 2.3 werd besproken heeft de overheid het niet gemakkelijk gemaakt om de resultaten van de ontnemingsinstrumenten te beoordelen; een achterdochtig persoon zou hier een strategie in kunnen zien om geen ruchtbaarheid te geven aan het vooralsnog beperkte succes van deze instrumenten, wat vanuit het oogpunt van generaal preventie wellicht verstandig kan zijn.

²⁴⁸ I. Ehrlich, *On the Usefulness of Controlling Individuals: An Economic Analysis of Rehabilitation, Incapacitation and Deterrence*, *The American Economic Review*, Vol. 71, nr. 3, 1981, p. 307 – 322.

²⁴⁹ S. Shavell, *A Model of Optimal Incapacitation*, *The American Economic Review*, Vol. 77, nr. 2, 1987, p. 107 – 110.

²⁵⁰ T. Miles en J. Ludwig, *The Silence of the Lambdas: Detering Incapacitation Research*, *J Quant Criminol*, 2007, 23:287 – 301.

Het bovenstaande in acht nemende zal duidelijk zijn dat op basis van de bestaande economische literatuur van de ontnemingsmaatregel slechts een beperkte specifiek-preventieve werking van de ontnemingsmaatregel kan worden verwacht. Allereerst kunnen door de ontnemingsmaatregel, in tegenstelling tot de gevangenis- of doodstraf, alleen strafbare feiten waarvoor het bezitten of beschikking hebben over materiële zaken een vereiste is worden voorkomen. Maar ook deze feiten kunnen na ontneming alsnog gepleegd worden. Indien het verwachte nut uit het plegen van een strafbaar feit groter is dan het verwachte nut uit legale handelingen zal een rationele crimineel proberen de vereiste materiële middelen te verkrijgen, zo lang de kosten hiervan niet zodanig hoog zijn dat het strafbare feit een suboptimale optie wordt.²⁵¹ In feite is het enige dat de ontneming op het gebied van incapacitatie bereikt het op achterstand stellen van de veroordeelde ten opzichte van andere potentiële criminelen door zijn financieringskosten te verhogen.²⁵²

Men kan zich afvragen of ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel bij een financier van een criminele organisatie het voor de organisatie moeilijker maakt om strafbare feiten te financieren. Ook hier is de conclusie echter dat hoogstens de financieringskosten hoger worden, maar dat, zo lang het te plegen strafbare feit naar verwachting voldoende winstgevend is, er financiering voor zal worden gevonden. Daarbij speelt een rol dat in Nederland criminele organisaties over het algemeen geen vaste hiërarchie hebben, maar eerder bestaan uit losse samenwerkingsverbanden die op ad-hoc basis worden gevormd en verbroken. Er is eerder sprake van een netwerkstructuur dan van een piramidevormige organisatie.²⁵³ In dit soort samenwerkingsverbanden zal het moeilijker zijn om de gehele organisatie lam te leggen door individuele componenten te verwijderen als waren zij organen uit een lichaam. Het wegvallen van een financier met specifieke kennis zal weliswaar een klap zijn, maar criminelen die gewend zijn via hun netwerk de personen en middelen te verwerven die zij nodig hebben zullen dat ook bij financiers doen.

Het meest significante specifiek-preventieve effect van de ontnemingsmaatregel is waarschijnlijk dat het vermogen van de veroordeelde door de ontneming verlaagd wordt. Indien de algemene aanname van afnemende absolute risico-aversie klopt, betekent dit lagere vermogen dat individuen minder geneigd zullen zijn om risico's te nemen. Dit inkomenseffect stimuleert het op legale wijze verkrijgen van inkomen.

²⁵¹ Hierbij is het weliswaar mogelijk dat de veroordeelde crimineel, door de ontneming van zijn voordeel, de verwachte straf hoger is gaan inschatten dan voorheen, maar dat is een specifieke uitwerking van de afschrikwekkende werking.

²⁵² Het is daarbij mogelijk dat de veroordeelde het plegen van andere strafbare feiten, zoals diefstal, als goedkoopste optie ziet om aan zijn financieringsbehoefte te voldoen.

²⁵³ Rapport *Georganiseerde criminaliteit in Nederland, vierde rapportage op basis van de Monitor Georganiseerde Criminaliteit*, WODC en Erasmus Universiteit Rotterdam, 2012, p. 161 en 162.

2.7. Beoordeling effectiviteit en verbeterpunten

2.7.1. Beoordeling effectiviteit

Het ontnemingsinstrumentarium kan als volgt worden samengevat: op basis van art. 36e, tweede lid, Sr kan aan een voor een strafbaar feit veroordeelde persoon voordeel worden ontnomen indien voldoende aannemelijk is dat dit afkomstig is van door hem gepleegde strafbare feiten. Op basis van art. 36e, derde lid, Sr kan aan een persoon die veroordeeld is voor een misdrijf waarop een boete van de vijfde categorie staat, voordeel worden ontnomen indien voldoende aannemelijk is dat het afkomstig is uit het misdrijf waarvoor hij veroordeeld is of enig ander strafbaar feit, ongeacht door wie dat andere strafbare feit gepleegd is. Het betreft hier een maatregel die als principieel doel heeft het rechtsherstel vanuit het oogpunt van de pleger van het strafbare feit; hij mag van dit plegen (of van het hebben van een criminele levensstijl) niet beter worden. Leedtoevoeging is niet het primaire doel; daartoe dienen de straffen van het tweede en derde boek van het Wetboek van Strafrecht. Indien de rechter een ontnemingsmaatregel oplegt, kan bij het uitblijven van betaling verhaal worden genomen op het vermogen van de veroordeelde, of indien dit geen soelaas biedt, maximaal drie jaar lijfdwang worden opgelegd. Om voldoening van de ontnemingsmaatregel zeker te stellen kan conservatoir beslag worden gelegd op voorwerpen van de verdachte of veroordeelde. Onderzoek naar het vermogen van deze verdachte of veroordeelde kan plaatsvinden in het kader van een "gewoon" opsporingsonderzoek, in het kader van een SFO, of in het kader van een verhaalsonderzoek. Indien de veroordeelde of verdachte zijn vermogen aan het zicht probeert te onttrekken, is het mogelijk om ook op voorwerpen die met dat doel op anderen zijn overgegaan conservatoir beslag te leggen. Daarnaast is het verhullen van de criminele afkomst van vermogen (witwassen) zelfstandig strafbaar gesteld.

De hoogte van het in Nederland jaarlijks gegenereerde wederrechtelijk verkregen vermogen schat ik in op 8,9 tot 15,4 miljard euro; de hoogte van het wit te wassen vermogen dat jaarlijks onder de Nederlandse witwasbepalingen valt, schat ik met grote onzekerheid op 14,7 to 36,8 miljard euro. De financiële opbrengst van de strafrechtelijke ontnemingsinstrumenten blijft daar ver bij achter. De afgelopen jaren werd voor 200 tot 300 miljoen euro aan ontnemingsvorderingen per jaar ingediend. De hoogte van de toegekende ontnemingsvorderingen ligt de afgelopen jaren tussen de 50 en 100 miljoen euro, en het daadwerkelijk ontnomen bedrag ligt tussen de 40 en 50 miljoen euro.²⁵⁴ De belangrijkste redenen dat de door de rechter toegekende ontnemingsvorderingen aanzienlijk lager liggen dan de door het OM gevorderde bedragen zijn dat de rechter het wederrechtelijk verkregen voordeel lager inschat dan het OM, en dat hij de betalingsverplichting lager vaststelt dan het

²⁵⁴ Hier zijn de opbrengsten van handhaving van het belastingrecht niet in meegenomen.

verkregen voordeel wegens termijnoverschrijding of wegens een gebrek aan draagkracht bij de veroordeelde. Het zo vroeg mogelijk in het opsporingsonderzoek ook financieel rechercheren en zo veel mogelijk gebruik maken van conservatoir beslag lijkt wel te helpen de daadwerkelijk ontnomen bedragen te verhogen.

De rechtsregel dat 'het niet anders kan dan dat voorwerpen uit enig misdrijf afkomstig zijn' heeft geleid tot een sterke toename in witwasvervolgingen en –veroordelingen. Recente arresten eisen echter dat het OM een verklaring voor het gevonden vermogen, indien deze niet op voorhand volslagen onwaarschijnlijk is, beargumenteerd weerlegt; mogelijk zal dit (de groei van) het aantal witwasveroordelingen doen afnemen. Als redenen dat het aantal witwasveroordelingen nog niet bijzonder hoog ligt worden genoemd gebrek aan capaciteit, deskundigheid, informatie-uitwisseling en regie bij de opsporingsdiensten en het OM.

Ik heb een aantal juridische vraagstukken omtrent de huidige vorm van de ontnemings- en witwasbepalingen besproken. In tegenstelling tot wat in de literatuur wel is beweerd heeft art. 36e, derde lid, wel degelijk nog steeds bestaansrecht. Dit bestaansrecht is gelegen in het feit dat niet in alle gevallen waarin dit lid toepasbaar is ook de witwasartikelen kunnen worden toegepast. Daarnaast wordt de zeer lichte bewijslast die ontstaat door het bewijsvermoeden gerechtvaardigd door de toepassingsvoorwaarde dat er sprake is van een veroordeling voor een zwaar misdrijf. Tegen de nieuw ingevoerde hoofdelijke aansprakelijkheid bestaan ernstige bezwaren. Het risico van leedtoevoeging is erg groot; daarnaast heeft de rechter ook zonder hoofdelijke aansprakelijkheid al voldoende mogelijkheden om te bepalen welk deel van het voordeel aan welke veroordeelde ontnomen moet worden. Het is dan ook betreurenswaardig dat de HR de hoofdelijke aansprakelijkheid niet onverenigbaar heeft verklaard met het reparatoire karakter van de ontnemingsmaatregel. Het belang van de abstracte methoden van voordeeltberekening zal waarschijnlijk toenemen omdat het bij deze methoden niet van belang is of het voordeel afkomstig is uit feiten waarvoor de veroordeelde is vrijgesproken. Indien de verdediging kosten in aftrek wil brengen op het uit een strafbaar feit verkregen voordeel zal het OM zo veel mogelijk van de uitgaven als investeringen willen bestempelen, opdat alleen de afschrijvingen die op het feit in kwestie betrekking hebben in aftrek kunnen komen. De reikwijdte van de strafbaarstelling van "zelfwitwassen" is door recente arresten enigszins ingeperkt. Dit leidt er mogelijk toe dat, door te stellen dat het bij hen aangetroffen vermogen van een door henzelf gepleegd misdrijf afkomstig is, derden aan een veroordeling kunnen ontkomen. Het alleen toepassen van de genoemde inperking indien het grondmisdrijf bekend is, zou dit ongewenste gevolg in belangrijke mate kunnen mitigeren.

De strafrechtelijke ontnemings- en witwasbepalingen zijn in hun huidige vorm reeds zeer ruim. Het belangrijkste probleem op ontnemingsgebied is het overtuigen van de rechter dat vermogen op wederrechtelijke wijze is verkregen. Dit zal moeten gebeuren door degelijk onderzoek;

de juridische mogelijkheden om dit onderzoek uit te voeren en om toegekende ontnemingsvorderingen te executeren zijn grotendeels voldoende.

Een aantal van de denkbare uitbreidingen van de reikwijdte van de ontnemings- en witwasbepalingen bleek juridisch niet haalbaar of simpelweg niet strikt noodzakelijk. Het toepassingsbereik van de ontnemingsmaatregel uitbreiden naar gevallen waarin geen sprake is van een veroordeling is juridisch niet haalbaar zonder dat de zwaardere bewijslast die geldt voor veroordelingen wordt toegepast; daarnaast is het belangrijkste probleem vooralsnog het aantonen van de herkomst en de hoogte van het voordeel, niet het gebrek aan veroordelingen in hoofdzaken. Het herzien van het ontnemingsbedrag indien na het in kracht van gewijsde gaan van de ontnemingsuitspraak blijkt dat de veroordeelde over meer vermogen beschikt dan gedacht is juridisch niet haalbaar. Het strafbaar stellen van het witwassen van uit overtredingen afkomstige voorwerpen is niet noodzakelijk.

2.7.2. Aanbevelingen

Een aantal denkbare wetswijzigingen bleek zowel wenselijk als haalbaar. Allereerst kan meer samenhang worden aangebracht in de bijzondere opsporingsbevoegdheden die gedurende de verschillende fasen van het ontnemingsproces van toepassing zijn. Momenteel is het SFO nog nodig om zeker te stellen dat bijzondere opsporingsbevoegdheden ook na het in kracht van gewijsde gaan van een veroordeling in de hoofdzaak nog kunnen worden toegepast; de bevoegdheden vervallen bij het in kracht van gewijsde gaan van de ontnemingsuitspraak. In de periode na het verstrijken van de betalingstermijn voor de ontnemingsvordering staat het SEO ter beschikking. Beter zou het zijn indien de bijzondere bevoegdheden van het reguliere opsporingsonderzoek kunnen worden toegepast vanaf het begin van de verdenking tot aan het voldoen van de volledige betalingsverplichting; voor het toepassen van deze bevoegdheden na het in kracht van gewijsde gaan van de ontnemingsuitspraak zou als voorwaarde kunnen gelden dat er een aanzienlijk verschil bestaat tussen het bedrag van de toegekende vordering en het bedrag dat reeds betaald is of waarvoor reeds (conservatoir) beslag is gelegd.

Ten tweede zou conservatoir beslag mijns inziens ook bij een verdenking van een lichter misdrijf dan de vijfde boetecategorie moeten kunnen worden toegepast; de reden voor dit onderscheid was al niet erg overtuigend, en met de invoering van de lijfswang, die de betalingsverplichting niet doet vervallen, is deze reden achterhaald. Ook is uit de economische literatuur af te leiden dat conservatoir beslag van grote waarde is in het afschrikwekkende effect van de ontnemingsmaatregel, en dat er geen reden is onderscheid te maken tussen de “grote jongens” en de kleinere criminelen.

Ten derde zou de in art. 36e lid 5 Sr geboden mogelijkheid om een lagere betalingsverplichting op te leggen dan het wederrechtelijk verkregen voordeel voorwaardelijk gemaakt kunnen worden, om tegen te gaan dat een onjuiste voorstelling van de (legaal verkregen) draagkracht er toe leidt dat minder wordt ontnomen dan aantoonbaar op wederrechtelijke wijze is verkregen. Indien en voor zover binnen een bepaalde periode blijkt dat de veroordeelde over meer draagkracht beschikt dan werd vermoed, komt de matiging van het te betalen bedrag te vervallen.

Ten vierde – en dit is juist geen wetswijziging – acht ik de in deze scriptie besproken onderdelen van het voorstel voor de Wet Verruiming Mogelijkheden Bestrijding Financieel-Economische Criminaliteit, te weten het verhogen van de strafmaxima voor witwassen en het slechts bij uitzondering toestaan van de aftrek van kosten voor de berekening van het genoten voordeel, respectievelijk onvoldoende onderbouwd en uitermate schadelijk voor het met de ontnemingsmaatregel beoogde doel. Het heroverwegen van deze onderdelen verdient de sterkste aanbeveling.

Voor zover met de ontnemingsmaatregel naast rechtsherstel ook het voorkomen van criminaliteit wordt beoogd, kan het waardevol zijn om bij de vormgeving van het ontnemingsbeleid lessen te trekken uit de economische literatuur over boetes. Ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel verhoogt de verwachte straf voor een te plegen strafbaar feit, en werkt daardoor afschrikwekkend. Deze afschrikwekkende werking wordt vergroot door het feit dat ook voordeel uit andere feiten ontnomen kan worden; ieder nieuw feit vergroot dus ook de kans dat de opbrengst uit oudere feiten ontnomen wordt. Voor zover geen additioneel onderzoek nodig is om het wederrechtelijk verkregen vermogen aan te tonen is de ontnemingsmaatregel ook een zeer efficiënte manier om criminaliteit af te schrikken. Additioneel onderzoek is echter een relatief duur afschrikingsinstrument; het is niet mogelijk een hoge straf te combineren met een lage strafbans; de enige manier om de verwachte straf te verhogen is het opsporen van het voordeel. Een hogere strafbans in de hoofdzaak verhoogt zowel de verwachte gevangenisstraf of boete, als de verwachte ontneming; wellicht is additioneel regulier opsporingsonderzoek dus een efficiëntere methode om dezelfde mate van afschrikking te bereiken. Wel is te verwachten dat het ontnemen van het volledige wederrechtelijk verkregen voordeel een aanzienlijk sterkere normbevestigende werking heeft. Met de relatief lichte bewijslast van de ontnemingsmaatregel moet voorzichtig worden omgesprongen; ontneming van legaal verkregen voordeel stimuleert juist illegaal gedrag. Uit generaal-preventief oogpunt zie ik geen rechtvaardiging voor de nadruk die de wetgever heeft gelegd op ontneming bij de “grote jongens” in de misdaadwereld. Conservatoir beslag is van grote waarde omdat het de verwachte straf verhoogt, de effecten van discontering tempert en door zijn grote zichtbaarheid bijdraagt aan normbevestiging en aan de perceptie van de verwachte straf. Het in de media zichtbaar maken van de resultaten van de ontnemingsmaatregel kan deze laatste twee factoren versterken.

3. De fiscale behandeling van wederrechtelijk verkregen voordeel

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt onderzocht of en in hoeverre de belastingwet kan bijdragen aan het ontnemen of anderszins bestrijden van wederrechtelijk verkregen voordeel. In de eerste plaats gaat het hier om de vraag of en hoe belasting geheven wordt over inkomsten die in strijd met andere rechtsgebieden (zoals het civiele recht of het commune strafrecht) zijn verkregen. Zoals in de inleiding van deze scriptie reeds werd aangegeven zal ik me daarbij beperken tot de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Daarnaast kan ook het handelen in strijd met het belastingrecht inkomsten genereren of kosten besparen (populair gezegd: belastingontduiking). Ook de manier waarop met deze vorm van wederrechtelijk verkregen voordelen wordt omgegaan, op fiscaal en fiscaal strafrechtelijk gebied, is onderwerp van dit hoofdstuk. Regelmatig zullen beide vragen overigens tegelijkertijd spelen, indien op zichzelf reeds wederrechtelijk verkregen inkomsten voor de belastingdienst verzwegen worden. De opzet lijkt in sterke mate op die van hoofdstuk 2: in paragraaf 3.2 worden de doelen en ontstaansgeschiedenis van de wettelijke bepalingen met betrekking tot de belastingheffing over wederrechtelijk verkregen voordeel en van de bestrijding van belastingontduiking besproken. Vervolgens wordt in paragraaf 3.3 de jurisprudentie op beide gebieden besproken. Daarbij ga ik overigens niet in op de jurisprudentie over de interactie tussen het belastingrecht en de ontnemingsmaatregel; deze bespreek ik in hoofdstuk 4. In paragraaf 3.4 wordt onderzocht in hoeverre belastingheffing over wederrechtelijk verkregen voordeel en bestrijding van belastingontduiking tot nu toe effect hebben gesorteerd. In paragraaf 3.5 analyseer ik hoe aanpassingen in de belastingwet kunnen bijdragen aan het bestrijden van wederrechtelijk verkregen voordeel en van belastingontduiking. Vervolgens wordt in paragraaf 3.6 de economische literatuur omtrent de bestrijding van criminaliteit en belastingontduiking toegepast op de Nederlandse fiscale regelgeving. Tot slot trek ik een conclusie omtrent de effectiviteit van de belastingwet als middel om wederrechtelijk verkregen voordeel te bestrijden en doe ik aanbevelingen.

3.2. Ontstaansgeschiedenis, beginselen en doelen

3.2.1. Belastingheffing over wederrechtelijk verkregen voordeel

Belastingen dienen in de eerste plaats om overheidsbeleid te financieren. Over de manier waarop de hieruit voortvloeiende belastingdruk over de maatschappij dient te worden verdeeld is door de jaren heen verschillend gedacht. Dit heeft ook belangrijke gevolgen gehad voor de manier waarop wederrechtelijk verkregen voordelen in de heffing betrokken worden.

Het heffen van belasting over het inkomen op de wijze waarop dit nu in Nederland gebeurt, zowel voor natuurlijke personen als voor lichamen, is een vrij recent fenomeen. Met ingang van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 werden natuurlijke personen belast over het inkomen dat te verwachten was op basis van de inkomensbronnen die zij aan het begin van het belastingjaar hadden.²⁵⁵ Hiermee werd voor het eerst belasting geheven op grond van het draagkrachtbeginsel: de gedachte dat iemand die meer financiële draagkracht heeft ook een groter deel van de belastingdruk zou moeten dragen.²⁵⁶ Lichamen vielen overigens ook onder de inkomstenbelasting; zij werden belast over hun winstuitdelingen.

Pas met het Besluit Winstbelasting 1940 (WB 1940) en het Besluit op de inkomstenbelasting 1941 (IB 1941) kreeg de belastingheffing over het inkomen van lichamen respectievelijk natuurlijke personen het karakter van een draagkrachtheffing die het daadwerkelijk in een jaar genoten inkomen belast; het zogenoemde reële stelsel. In de jaren na de oorlog werden de verschillende heffingswetten voor het eerst op grote schaal aangepast om niet alleen een budgettaire, maar ook een instrumentele functie te vervullen.²⁵⁷ Dit gebeurt door gewenst gedrag te stimuleren door het lager (of niet) te belasten en ongewenst gedrag te ontmoedigen door middel van hogere belastingen; zogenaamde *sin taxes*.²⁵⁸

In december 1964 werd in het kader van de algehele belastingherziening²⁵⁹ de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 (IB 1964) geïntroduceerd. Ook deze heffingswet was op het draagkrachtbeginsel en het reële stelsel gebaseerd. Net als zijn voorgangers kende de IB 1964 geen algemeen geldende definitie van inkomen, maar waren belast de inkomsten die onder de in de wet omschreven bronnen vielen (art. 4 lid 1 IB 1964). De voor deze scriptie belangrijkste inkomstenbronnen zijn winst uit onderneming, inkomsten uit dienstbetrekking (art. 22 lid 1 onderdeel a IB 1964) en inkomsten uit andere arbeid (art. 22 lid 1 onderdeel b IB 1964). De winst uit onderneming werd gedefinieerd als het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit onderneming (art. 7 IB 1964). Een onderneming is een duurzame organisatie die er op is gericht met behulp van arbeid en kapitaal deel te nemen aan het maatschappelijk productieproces met het oogmerk om winst te behalen.²⁶⁰ De inkomsten uit dienstbetrekking en uit andere arbeid konden verminderd worden met de daarop drukkende kosten; deze waren aftrekbaar voor zover zij waren gemaakt tot verwerving, inning en behoud van die inkomsten (art. 35 IB 1964). Onder inkomsten uit andere arbeid werd verstaan: uit diensten of

²⁵⁵ P. Essers en M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, 0.0.4.

²⁵⁶ Kamerstukken II 1911/12, 144 nr. 3, p. 13 en 17.

²⁵⁷ P. Essers en M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, 0.0.4.

²⁵⁸ P. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke*, Universiteit van Amsterdam 1992, p. 18 en 19.

²⁵⁹ Deze bestond uit een herziening van (de samenhang tussen) een groot aantal belastingwetten om de belastingheffing in Nederland te vereenvoudigen en beter op de destijds spelende ontwikkelingen aan te laten sluiten, en vond plaats gedurende de jaren '50 en '60 van de vorige eeuw.

²⁶⁰ L. Sillevius en F. Lugt, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting t/m 2000)*, 2.2.1.A.a.

werkzaamheden verkregen opbrengsten die beoogd of redelijkerwijs te verwachten waren en die buiten het kader van een onderneming of een dienstbetrekking zijn verkregen in het economische verkeer.²⁶¹

Per 1 januari 1970 trad, eveneens in het kader van de algehele belastingherziening, de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (Vpb 1969) in werking, die de heffing over de winst van lichamen regelt. Hierin sluit het winstbegrip aan bij dat van de Inkomstenbelasting, tenzij uit het verschil in wezen tussen de belastingplichtige en een natuurlijk persoon het tegendeel voortvloeit (art. 8 Vpb 1969). Dit betekent onder andere dat winstuitdelingen aan de tot het ondernemingsvermogen gerechtigden in de kapitaalsfeer vallen en dus niet aftrekbaar zijn.²⁶² De meeste belastingplichtige lichamen worden geacht hun onderneming met behulp van hun gehele vermogen te drijven (art. 2 lid 5 Vpb 1969).

De fiscus heeft in principe geen beleidsvrijheid bij het opleggen van belastingaanslagen; de belastingschuld vloeit voort uit de wet zodra het belastbare feit zich voordoet.^{263 264 265} Zoals reeds in de Memorie van Toelichting bij de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 werd opgemerkt, zijn *'alle inkomsten, onverschillig van welken oorsprong, [] geschikt'*²⁶⁶ om belasting over het inkomen te betalen. Ook wederrechtelijk verkregen inkomen verhoogt de draagkracht, zo lang het maar werkelijk genoten is. Als het inkomen onder één van de wettelijk omschreven inkomensbronnen geschaard kan worden is er, vanuit het draagkrachtbeginsel en het reële stelsel gezien, geen reden om het niet te belasten. Voor (niet-fiscale) juridische en zedelijke kwalificaties is in deze analyse geen plaats, tenzij de wetgever dergelijke kwalificaties in de wettelijke omschrijving van de inkomensbron heeft opgenomen.²⁶⁷ Zo oordeelde ook de Hoge Raad in HR 20 juni 1951:²⁶⁸ de neutraliteit van het belastingrecht betekent *'dat in het algemeen de vraag, of inkomsten rechtmatig dan wel onrechtmatig zijn toegevloeid, voor de heffing van de inkomstenbelasting, welke het feitelijk genoten inkomen wil treffen, irrelevant is'*. Nu de wettelijke omschrijving van de inkomensbronnen in zowel de IB 1964 als de Vpb 1969, en hun respectievelijke voorgangers, met geen woord over wederrechtelijkheid repten, werden ook wederrechtelijk verkregen voordelen belast. Voor de belastbaarheid van inkomsten van de meeste Vpb 1969-plichtige lichamen is enkel vereist dat zij geen (informele) kapitaalstorting vormen; voor het overige zijn alle voordelen belast.

²⁶¹ L. Sillevius en F. Lugt, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting t/m 2000)*, 2.3.2.B.b1

²⁶² J. van de Streek en S. Strik, *Cursus Belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, 0.0.2.c2.

²⁶³ HR 11 oktober 1985, NJ 1986/68.

²⁶⁴ Overigens ontstaat de juridisch afdwingbare belastingschuld pas bij het opleggen van een (naheffings)aanslag.

²⁶⁵ Dit in tegenstelling tot het strafrecht, waar de officier van justitie op grond van het opportuniteitsbeginsel kan bepalen of het in het algemeen belang is dat hij tot vervolging overgaat of niet (art. 167 Sv). Ook de verplichting een straf te ondergaan ontstaat pas bij rechterlijke uitspraak, en niet reeds bij het begaan van het strafbare feit.

²⁶⁶ Kamerstukken II 1911/12, 144 nr. 3, p. 13.

²⁶⁷ P. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke*, Universiteit van Amsterdam 1992, p. 59 en 60.

²⁶⁸ HR 20 juni 1951, B. 9055.

Het belasten van wederrechtelijk verkregen opbrengsten heeft in de jurisprudentie weinig weerstand ondervonden, en heeft ook niet geleid tot specifieke wettelijke bepalingen. Men zou kunnen stellen dat het hypocriet is als de overheid financieel profiteert van strafbaar gedrag, maar zoals Wattel aangeeft²⁶⁹ is het van belasting uitsluiten van wederrechtelijk verkregen inkomsten aanzienlijk onrechtvaardiger; op deze manier zouden belastingplichtigen die hun inkomen op een wederrechtelijke wijze verkrijgen worden bevoordeeld ten opzichte van belastingplichtigen die zich aan de wet houden, doordat zij geen belasting hoeven te betalen en niet met sancties te maken krijgen bij belastingontduiking. Ook zouden de publieke lasten zo niet naar draagkracht over de maatschappij verdeeld worden.

Een consistente toepassing van het draagkrachtbeginsel en het reële stelsel houdt echter in dat ook met kosten die samenhangen met de wederrechtelijke handelingen die de inkomsten hebben gegenereerd rekening wordt gehouden. Deze kosten kunnen bestaan uit de kosten van het verrichten van de wederrechtelijke handeling zelf, de terugbetaling of ontneming van wederrechtelijk verkregen inkomsten, en de kosten van boetes en andere sancties. Dat al deze kosten binnen de winstsfeer inderdaad ten laste van de belaste opbrengsten dienen te komen (mits zij aan de onderneming toe te rekenen zijn), en op deze wijze de belastingheffing over wederrechtelijk verkregen inkomsten verlagen, werd duidelijk in HR 15 maart 1944.²⁷⁰ In dit arrest bepaalde de Hoge Raad dat boetes die voortkomen uit bedrijfsactiviteiten tot de (negatieve) voordelen uit het bedrijf moeten worden aangemerkt. Zo lang de wederrechtelijke handelingen zijn verricht met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming komen de hiermee samenhangende kosten ten laste van de winst (HR 27 oktober 1976).²⁷¹ Ook hier geldt dat voor een Vpb 1969-plichtig lichaam in beginsel alle kosten behalve winstuitdelingen ten laste van de winst komen.

Dat het van de belastbare winst of het belastbare inkomen aftrekken van boetes een logisch gevolg is van het draagkrachtbeginsel betekende niet dat iedereen overtuigd was van de wenselijkheid van deze situatie. Het werd als tegenstrijdig gezien dat een crimineel enerzijds gestraft werd met een boete, maar dat hij deze vervolgens wel in mindering mocht brengen op zijn inkomen. Daarmee werd de boete deels afgewenteld op de fiscus, en werd de strafbedreiging bij voorbaat ondermijnd. Daarnaast konden gelijke straffen voor verschillende veroordeelden verschillend uitpakken, al naar gelang de wijze van inkomstenvergarig en het toepasselijke belastingtarief. Om deze inbreuk op de eenheid van de rechtsorde op te heffen, of in ieder geval te mitigeren, dienden de Staatssecretaris van Financiën en de Minister van Justitie in 1988 het voorstel voor de Wet

²⁶⁹ P. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke*, Universiteit van Amsterdam 1992, p. 63.

²⁷⁰ HR 15 maart 1944, B. 7819.

²⁷¹ HR 27 oktober 1976, BNB 1977/4.

Afschaffing Aftrekbaarheid Geldboeten (Wafaf) in.²⁷² Het bij de boeteoplegging reeds rekening houden met de eventuele aftrekmogelijkheden die de veroordeelde zou hebben, achtten zij niet praktisch. Daarom besloten zij de aftrekbaarheid van (onder andere) boetes die door de Nederlandse strafrechter waren opgelegd, transactiebedragen betaald ter voorkoming van strafvervolging in Nederland, en boetes op grond van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) van aftrek uit te sluiten (art. 8a lid 1 en art. 35 lid 6 IB 1964 en art. 8 lid 1 Vpb 1969). Verbeurdverklaring en ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel werden niet van aftrek uitgesloten. De Wafaf is op 1 januari 1990 in werking getreden.

Het duurde echter niet lang voordat de aftrekbaarheid van met wederrechtelijk verkregen inkomsten samenhangende kosten nog verder werd beperkt. In 1996 werd het voorstel ingediend voor de Wet Beperking Aftrek Kosten ter zake van Criminele Activiteiten.²⁷³ Met deze wet zijn van aftrek uitgesloten geworden kosten en lasten in verband met misdrijven waarvoor de belastingplichtige door de Nederlandse strafrechter is veroordeeld (en bij die vervolging ad informandum gevoegde misdrijven), misdrijven waarvan de vervolging is voorkomen door een transactie (thans: misdrijven ter zake waarvan een strafbeschikking onherroepelijk is geworden), wapens en munitie, en agressieve dieren (art. 8a, 23 en 36 IB 1964). Kosten met betrekking tot misdrijven die in de vijf jaren voorafgaande aan het jaar van de veroordeling of transactie zijn afgetrokken, worden in dat jaar tot de winst of tot de negatieve aftrekbare kosten gerekend (art. 8a lid 5 en art. 36 lid 11 IB 1964). Via de schakelbepaling van art. 8 Vpb 1969 golden de nieuwe aftrekuitsluitingen ook voor lichamen. Kosten met betrekking tot overtredingen bleven, zowel in de winstsfeer als in de inkomst sfeer, aftrekbaar.²⁷⁴ Bij de behandeling van de Wafaf werd aangegeven dat de belangrijkste reden voor het van aftrek uitsluiten van boetes was gelegen in de inbreuk op de rechtsorde die werd veroorzaakt door de botsing van de beginselen van twee rechtsgebieden. Slechts omdat een hanteerbare oplossing die de beginselen van beide rechtsgebieden in stand zou laten niet gevonden kon worden, gaf men er de voorkeur aan om het strafrecht voorrang te geven op het belastingrecht.²⁷⁵ Bij de Wet Beperking Aftrek Kosten ter zake van Criminele Activiteiten werd het belastingrecht een nadrukkelijk instrumentele functie gegeven, die beoogde '*criminele activiteiten tot het uiterste te bestrijden*' en ook in het belastingrecht rekening te houden met de '*maatschappelijke onbetamelijkheid*' van '*normoverschrijdende activiteiten*'.²⁷⁶ De Wet Beperking Aftrek Kosten ter zake van Criminele Activiteiten geldt vanaf 1 januari 1997.

²⁷² Kamerstukken II 1988/89, 20857, nr. 2 en 3.

²⁷³ Kamerstukken II 1996/97, 25019, nr. 2.

²⁷⁴ Dit geldt uiteraard niet voor boetes en andere betalingen die reeds door de Wafaf van aftrek waren uitgesloten.

²⁷⁵ Kamerstukken II 1988/89, 20857, nr. 3, p. 2 en 3..

²⁷⁶ Kamerstukken II 1996/97, 25019, nr. 3, p. 1, 2 en 3.

In 2001 werd de IB 1964 vervangen door de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 (IB). Deze is voor een belangrijk deel nog steeds gebaseerd op het bronnenstelsel, waarbij alleen inkomsten uit een in de wet omschreven bron belast zijn. De IB verdeelt het inkomen onder in drie groepen: Box 1 (inkomen uit werk en woning), Box 2 (inkomen uit aanmerkelijk belang) en Box 3 (inkomen uit sparen en beleggen). Voor deze scriptie is vooral Box 1 van belang. Hierin zijn onder andere ondernemingswinst, loon en resultaat uit overige werkzaamheden opgenomen. De winstbepaling voor ondernemingen verschilt niet wezenlijk van die in de IB 1964. De aftrekuitsluitingen van met strafbare feiten samenhangende kosten zoals die sinds 1997 gelden, zijn inhoudelijk ongewijzigd overgenomen in art. 3.14 IB. De manier waarop inkomen uit een dienstbetrekking wordt belast is wel aanzienlijk veranderd. De op het loon drukkende kosten ter verwerving, inning en behoud van de inkomsten komen niet meer in mindering op het loon. Het resultaat uit overige werkzaamheden (art. 3.90 IB) bestaat wat inkomstensoorten betreft uit de inkomsten uit andere arbeid zoals die onder de IB 1964 golden,²⁷⁷ plus de (hier niet nader te bespreken) inkomsten uit terbeschikkingstelling. Art. 3.94 jo. 3.95 IB geven aan dat bij de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden in grote lijnen de bepalingen omtrent de ondernemingswinst gevolgd worden. Art. 3.95 lid 1 IB verklaart ook art. 3.14 IB van overeenkomstige toepassing voor de bepaling van het resultaat. De in de winstsfeer geldende aftrekuitsluiting van boetes en kosten van misdrijven is dus ook van toepassing op het resultaat uit overige werkzaamheden.

Per 1 januari 2004 is de aftrekuitsluiting van boetes in art. 3.14 lid 1 c uitgebreid naar alle bestuurlijke boetes, omdat het als onevenwichtig gezien werd dat bepaalde bestuurlijke boetes wel aftrekbaar waren en andere niet.²⁷⁸ Vervolgens zijn per 1 augustus 2006 ook steekpenningen die bepaalde strafbare feiten vormen van aftrek uitgesloten (art. 3.14 lid 1 onderdeel h), waarbij overigens geen strafrechtelijke veroordeling hoeft te hebben plaatsgevonden; het is voldoende dat de inspecteur doet blijken dat sprake is van een dergelijke steekpenning.

Het zal ongetwijfeld regelmatig voorkomen dat de genietter van wederrechtelijk verkregen voordeel dit niet opgeeft bij de aangifte Inkomsten- of Vennootschapsbelasting, of wellicht in het geheel geen aangifte doet. Ook is het mogelijk dat hij ten onrechte kosten in mindering brengt of op andere wijze ervoor zorgt dat te weinig belasting wordt geheven. De belastingdienst zal deze genietter dan niet alleen ter zake van dat feit willen bestraffen – dit wordt in het volgende onderdeel besproken – maar zal ook alsnog willen zorgen dat over het inkomen tot een juist bedrag belasting wordt geheven. Dit gebeurt middels een navorderingsaanslag (art. 16 AWR). Navorderen kan alleen indien sprake is van een feit dat de inspecteur nog niet bekend was of redelijkerwijs bekend had moeten zijn (nieuw feit), indien de belastingplichtige ter zake van het feit te kwader trouw is, of

²⁷⁷ Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3, p. 132.

²⁷⁸ Kamerstukken II 2002/03, 29035, nr. 3, p. 4.

indien sprake is van één van de omstandigheden genoemd in het tweede lid.²⁷⁹ De betekenis van de begrippen “nieuw feit” en “kwade trouw” is in de jurisprudentie verder ingevuld; zie paragraaf 3.3. De navorderingsaanslag moet binnen vijf jaar na het einde van het belastingtijdvak zijn vastgesteld (lid 3), of binnen 12 jaar als het een in het buitenland gehouden of opgekomen inkomensbestanddeel is (lid 4).

Op 6 september 2013 is het voorstel voor de Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst ingediend.²⁸⁰ Dit wetsvoorstel houdt onder andere in dat een opgelegde aanslag meteen definitief is, en buiten het geval van bezwaar en beroep slechts kan worden veranderd door middel van een herziening (op verzoek van de belastingplichtige), door navordering of door een ambtshalve vermindering. Daarnaast wordt de navorderingstermijn in geval van een nieuw feit beperkt²⁸¹ tot drie jaar na ontvangst van de aangifte; in geval van kwade trouw wordt de navorderingstermijn juist verlengd naar twaalf jaar.

3.2.2. Fiscale en strafrechtelijke behandeling van belastingontduiking

Belastingontduiking bestaat ongetwijfeld al zo lang als er belastingen worden geheven. Indien dit ongestraft zou blijven, zou vermoedelijk al snel (vrijwel) iedereen belasting ontduiken en zou de overheid geen geld meer hebben om het haar voor ogen staande beleid uit te voeren. Door de jaren heen heeft de overheid zichzelf van een uitgebreid instrumentarium voorzien om dit te voorkomen; zowel in de belastingwet als in het commune strafrecht zijn sancties opgenomen die kunnen worden toegepast bij belastingontduiking. Daarbij moet worden opgemerkt dat het, in lijn met het in het vorige onderdeel besprokene, niet uitmaakt of het inkomen waarover de verschuldigde belasting ontdoken is al dan niet legaal is verworven.

Zoals art. 1 AWR aangeeft, gelden de bepalingen in deze wet voor alle rijksbelastingen. Bij de totstandkoming van de AWR is gepoogd de strafrechtelijke en strafvorderlijke bepalingen zo veel mogelijk aan te laten sluiten bij het Wetboek van Strafrecht en het Wetboek van Strafvordering, behalve voor zover het eigen karakter van het belastingrecht anders vereist.²⁸² Hiermee wordt aangesloten bij art. 91 Sr, op grond waarvan het Eerste Boek van het Wetboek van Strafrecht (de algemene bepalingen) ook van toepassing is op in andere wetten (zoals het belastingrecht) opgenomen strafbare feiten, behalve voor zover de wet anders bepaalt. Zo zijn onder andere de communautaire regels met betrekking tot de mogelijke straffen, daderschap, samenloop, en *ne bis in idem* ook van toepassing op het fiscale strafrecht. Om minder zwaarwegende overtredingen van de

²⁷⁹ Ik ga verder niet op dit lid in.

²⁸⁰ Kamerstukken II, 2012/2013, 33714, nr. 1-4.

²⁸¹ De navorderingstermijn sluit in het wetsvoorstel niet meer aan bij het einde van het tijdvak, maar bij de ontvangst van de aangifte; de belastingplichtige heeft dus zelf invloed op de datum waarop de navorderingstermijn verloopt.

²⁸² Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, p. 24.

belastingwet te bestrijden beschikte de belastingdienst over de zogenoemde verhogingen; het bedrag van de aanslag werd verhoogd, zonder dat een aparte straf werd opgelegd.

In 1998 werden het fiscale strafrecht en het fiscale boeterecht in de AWR herzien. Dit gebeurde mede naar aanleiding van de arresten HR 19 juni 1985²⁸³ en HR 7 september 1988,²⁸⁴ waarin duidelijk werd dat de fiscale verhoging als strafvervolging in de zin van art. 6 van het EVRM heeft te gelden, en dat de bijpassende rechtsbescherming geboden dient te worden. Dit riep vragen op over de afbakening tussen het (straf)procesrecht en het stelsel van administratieve boetes.²⁸⁵ Overigens zijn met de invoering van de Vierde Tranche van de Algemene Wet Bestuursrecht (Awb) in 2009,²⁸⁶ met het Belastingplan 2010²⁸⁷ en in 2011²⁸⁸ nog enkele wijzigingen doorgevoerd; ik behandel hier de wettelijke bepalingen zoals deze sindsdien gelden, waarbij ik eerst een overzicht geef van de samenhang tussen de verschillende onderdelen en later met meer diepgang op de afzonderlijke onderdelen in ga.

In de nieuwe opzet van het fiscale straf- en boetestelsel zijn de verhogingen vervangen door bestuursrechtelijke boetes. Zij zijn nader toegelicht in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB). De bestuurlijke boetes zijn onderverdeeld in verzuimboetes en vergrijpboetes. De verzuimboetes dienen om tot de naleving van fiscale verplichtingen aan te zetten; bij vergrijpboetes staan bestraffing en het ontnemen van met opzet of grove schuld verkregen voordeel voorop.²⁸⁹ Het fiscale strafrecht is opgenomen in art. 68 t/m 76 AWR. De strafbare feiten zijn opgenomen in art. 68 (overtredingen) en 69 (misdrijven) AWR.²⁹⁰ Voor een groot deel beslaan deze artikelen dezelfde gedragingen als de bestuurlijke boetes; indien het belang relatief klein is wordt het feit afgedaan met een bestuurlijke boete, die wordt opgelegd door de belastingdienst. Indien het belang groot genoeg wordt geacht wordt de zaak ingebracht in het zogenoemde tripartiete overleg, tussen de officier van justitie, de FIOD en de contactambtenaar.²⁹¹ Indien zij tot de conclusie komen dat er voldoende belang, bewijs en opsporingscapaciteit is, kan het OM tot vervolging overgaan. Indien sprake is van een strafbaar feit waarvoor het OM niet vervolgt, kan de belastingdienst zelf ook nog een strafbeschikking uitvaardigen (art. 76 AWR). Hoe de afweging tussen bestuurlijke boete, strafrechtelijke vervolging en strafbeschikking wordt gemaakt en welke procedures daarbij worden gevolgd is opgenomen in de Richtlijnen voor de aanmelding en afhandeling van fiscale delicten,

²⁸³ HR 19 juni 1985, BNB 1986/29

²⁸⁴ HR 7 september 1988, BNB 1988/298

²⁸⁵ Kamerstukken II 1993/94, 23470, nr. 3, p. 2.

²⁸⁶ Stb. 2009, 264

²⁸⁷ Kamerstukken II, 32128

²⁸⁸ Besluit van 20 juni 2011, Stb. 2011, 308. Vgl. Stb. 2006, 300 (Wet OM-afdoening).

²⁸⁹ Kamerstukken II 2008/09, 32128, nr. 3, p. 33.

²⁹⁰ Er zijn nog enkele bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten, die ik echter niet zal behandelen. Deze zijn opgenomen in enkele heffingswetten en in de Invorderingswet 1990. Art. 70 en 71 AWR betreffen verder nog strafbare feiten in bij algemene maatregel van bestuur vastgestelde bepalingen, respectievelijk in algemene voorschriften.

²⁹¹ Dit is een ambtenaar van de belastingdienst die het contact onderhoudt met het OM, op grond van art. 84 AWR.

douane- en toeslagdelicten (Richtlijnen AAFD).²⁹² ²⁹³ Art. 74 AWR stelt dat de ontnemingsmaatregel van art. 36e Sr niet kan worden toegepast op voordeel uit feiten die bij de belastingwet strafbaar zijn gesteld. De fiscaal-strafvorderlijke bepalingen, waaronder de opsporingsbevoegdheden inzake fiscale strafbare feiten, zijn opgenomen in art. 77 t/m 88 AWR. Art. 5:44 van de (AWB) bepaalt dat geen bestuurlijke boete zal worden opgelegd indien wegens dezelfde gedraging ook strafvervolgning plaatsvindt of een strafbeschikking is uitgevaardigd; indien de gedraging waarvoor een bestuurlijke boete kan worden opgelegd ook een strafbaar feit is, overlegt de belastingdienst van tevoren met het OM teneinde te voorkomen dat een bestuurlijke boete wordt opgelegd terzake van een gedraging waarvoor vervolging wenselijk is.²⁹⁴ Art. 5:10a AWB bevat het zwijgrecht; niemand kan verplicht worden tegen zichzelf te getuigen of een bekentenis af te leggen. Dit geldt alleen voor verhoor met het oog op een op te leggen sanctie; de verplichting om informatie te verstrekken ten behoeve van de belastingheffing (in het kader van de hieronder te bespreken controlebevoegdheden) blijft in stand. In welke mate het zwijgrecht geldt in gevallen waarin zowel belastingheffing als sanctieoplegging spelen, wordt besproken in paragraaf 3.3 en 3.5.

Bij de verzuimboetes gaat het om het niet (op tijd) doen van aangifte (art. 67a en 67b AWR), het niet (op tijd) betalen van aangiftebelastingen (art. 67c AWR), of het niet voldoen aan een aantal verplichtingen met betrekking tot de aangifteplicht en de hieronder nog te bespreken bijkomende fiscale verplichtingen (art. 67ca AWR). De verzuimboetes bestaan uit vaste bedragen. De vergrijpboetes bestraffen degene aan wiens opzet of grove schuld het te wijten is dat de aangifte voor een aanslagbelasting niet, onjuist of onvolledig is gedaan (art. 67d AWR),²⁹⁵ dat er te weinig belasting wordt geheven (art. 67e AWR), of dat aangiftebelastingen (gedeeltelijk) niet (op tijd) is betaald (art. 67f AWR). Bij vergrijpboetes wordt de hoogte van het bedrag bepaald door de belasting die als gevolg van de opzet of grove schuld van de belastingplichtige niet is geheven of niet (op tijd) is betaald. In art. 67g t/m 67q AWR zijn aanvullende voorschriften met betrekking tot deze bestuurlijke boetes opgenomen.

De fiscale overtredingen zijn, zoals gezegd, opgenomen in art. 68 AWR. In het eerste lid, onderdeel a t/m f, is, kort gezegd, strafbaar gesteld het niet, onjuist of onvolledig voldoen aan de bijkomende verplichtingen ten dienste van de belastingheffing, opgenomen in art. 47 t/m 56 AWR. Onderdeel g stelt nog strafbaar het verstrekken van een onjuiste factuur of nota, en het tweede lid

²⁹² Kennisgeving van 24 juni 2011, nr. DGB2011/4014M, Staatscourant 5 juli 2011, nr. 11782. Deze richtlijnen vervangen de oude ATV-richtlijnen.

²⁹³ Overigens bepaalt het tweede lid van art. 80 AWR dat indien van bepaalde bevoegdheden gebruik is gemaakt (inverzekeringstelling, voorlopige hechtenis, of het binnentreden van een woning zonder toestemming van de bewoner) het proces-verbaal verplicht aan de officier van justitie toegestuurd.

²⁹⁴ In eerste instantie zullen de Richtlijnen AAFD worden geraadpleegd; in veel gevallen zal hieruit reeds blijken dat bestuurlijke afdoening de voorkeur heeft.

²⁹⁵ Art. 67d AWR is de enige van de vergrijpboetes waarvoor grove schuld niet voldoende is; alleen opzet kan tot een boete op grond van dit artikel leiden.

stelt strafbaar het niet voldoen aan de identificatieplicht van art. 47, derde lid, AWR. De strafbare feiten uit het eerste lid worden gestraft met gevangenisstraf van maximaal een half jaar of een boete van de derde categorie; dat uit het tweede lid wordt gestraft met een geldboete van de tweede categorie.

In art. 69 AWR zijn de fiscale misdrijven opgenomen. Op grond van het eerste lid is strafbaar het opzettelijk niet (tijdig) doen van aangifte,²⁹⁶ of het opzettelijk begaan van één van de feiten in art. 68, eerste lid, onderdeel a, b, d, e, f of g. Deze gedragingen worden gestraft met een gevangenisstraf van maximaal vier jaar of een boete van de vierde categorie. Indien het bedrag van de ontdoken belasting hoger is dan een dergelijke boete, is dit bedrag het boetemaximum. Het tweede lid van art. 69 AWR bevat de zwaarste strafbedreiging van het fiscale strafrecht. Het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een aangifte, of het opzettelijk begaan van het feit omschreven in art. 68, eerste lid, onderdeel c (het voor raadpleging beschikbaar stellen van valse of vervalste gegevensdragers), wordt bestraft met gevangenisstraf van maximaal zes jaar, of een boete van de vijfde categorie of het hogere ontdoken bedrag.²⁹⁷ Het vierde lid bepaalt dat art. 69 AWR voorrang heeft op art. 255, tweede lid, Sr (gebruik maken van een vals of vervalst geschrift alsof het echt en onvervalst is).

De fiscale strafbeschikking van art. 76 AWR is in 2011 ingevoerd, en vervangt de fiscale transactiemogelijkheid die voorheen in dat lid was opgenomen. Dit gebeurde in het kader van de Wet OM-afdoening. Deze had als doel om enerzijds de rechter te ontlasten door minder strafbare feiten aan de rechter voor te leggen, maar deze feiten anderzijds wel, op grond van een vastgestelde schuld aan dat feit, te vervolgen en bestraffen.²⁹⁸ In het commune strafrecht is de strafbeschikking opgenomen in art. 257a Sv; de beschikking wordt daar, zoals de naam van de wet al doet vermoeden, door het OM uitgevaardigd. De fiscale strafbeschikking wordt echter door de belastingdienst uitgevaardigd. Zij komt materieel gezien goeddeels overeen met de vroegere transactie; er kan een boete worden opgelegd en er kunnen andere voorwaarden (aanwijzingen) worden gesteld waaraan moet worden voldaan. Eén van deze aanwijzingen is de ontneming van het door middel van het strafbare feit – de belastingontduiking – verkregen voordeel. Invordering van een in de strafbeschikking begrepen geldboete gebeurt volgens de regels van de Invorderingswet 1990 (IW), in plaats van die van het Wetboek van Strafvordering (art. 76, vierde lid, AWR).

De belastingdienst heeft twee categorieën bevoegdheden die gebruikt kunnen worden om aan informatie te komen. Allereerst zijn er de controlebevoegdheden van art. 47 t/m 56 AWR. Deze artikelen creëren verplichtingen die het de inspecteur mogelijk maken om er effectief op na te zien

²⁹⁶ Het (zonder opzet) niet doen van aangifte is niet opgenomen in art. 68 AWR en is dus geen strafbaar feit; wel kan het een verzuimboete op grond van art. 67a AWR opleveren.

²⁹⁷ Indien de onjuistheid betrekking heeft op inkomen uit sparen en beleggen bedraagt de maximale boete drie maal het bedrag van de te weinig geheven belasting.

²⁹⁸ Kamerstukken II 2004/05, 29849, nr. 3, p. 1 en 2.

dat de belastingwetgeving wordt nageleefd. Het niet juist of volledig voldoen aan deze verplichtingen kan, zoals hierboven besproken, worden bestraft op grond van art. 68, eerste lid, AWR. In een beperkt aantal gevallen is ook een verzuimboete mogelijk, op grond van art. 67ca, eerste lid, onderdeel a AWR. Art. 47, eerste lid, AWR bevat een algemene informatieplicht; alle (potentiële) belastingplichtigen zijn verplicht de inspecteur desgevraagd gegevens en inlichtingen te verstrekken die van belang kunnen zijn voor belastingheffing ten aanzien van henzelf. De artikelen 47a t/m 51 AWR bevatten een nadere invulling van deze algemene informatieplicht. Art. 50, eerste lid, AWR bepaalt dat degene die een gebouw of grond in gebruik heeft, de inspecteur desgevraagd toegang moet verlenen tot dat gebouw en de grond, voor zover dat nodig is voor een ingevolge de belastingwet te verrichten onderzoek. Dit lijkt, gezien de wetsgeschiedenis, niet te betekenen dat deze plaats ook doorzocht mag worden.²⁹⁹ In art. 52, tweede lid, AWR worden als administratieplichtigen aangemerkt lichamen, natuurlijk persoon-ondernemers en –winstgenieters, inhoudingsplichtigen en terbeschikkingstellers. Deze administratieplichtigen moeten op grond van het eerste lid van dat artikel een administratie bijhouden waaruit hun belastingpositie kan worden afgeleid. Art. 53, eerste lid, AWR bepaalt dat de informatieplicht van art. 47 en 48 t/m 50 AWR voor administratieplichtigen ook geldt met betrekking tot de belastingheffing over derden. Naast de mogelijkheid om een verzuimboete op te leggen of strafrechtelijk te vervolgen heeft de belastingdienst nog een belangrijk wapen om de belangrijkste onderdelen van de controlebevoegdheden af te dwingen. In art. 52a AWR is bepaald dat de inspecteur bij het niet (volledig) voldoen aan de verplichtingen van, onder andere, art. 47, 52 en 53 een zogenaamde informatiebeschikking kan nemen. Dit heeft grote gevolgen; blijkens het derde lid van art. 25 en art. 27e AWR zal, indien de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, een bezwaar respectievelijk beroep tegen een aanslag of beschikking slechts dan worden gehonoreerd indien de belastingplichtige doet *blijken* dat en in hoeverre de aanslag of beschikking onjuist is. Ook indien de belastingplichtige slechts aannemelijk maakt (dus niet doet blijken) dat de aanslag of beschikking onjuist is, wordt deze gehandhaafd. De omkering van de bewijslast geldt niet met betrekking tot bezwaar of beroep tegen een vergrijpboete. Overigens geldt de omkering van de bewijslast ook indien de vereiste aangifte niet is gedaan.

De opsporingsbevoegdheden inzake bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten zijn in art. 80 AWR toegewezen aan *'de ambtenaren van de belastingdienst'* en aan de personen bedoeld in art. 141 Sv (officieren van justitie, politieambtenaren, bepaalde militairen van de Marechaussee en de (algemene) opsporingsambtenaren van de bijzondere opsporingsdiensten, waaronder de FIOD). Dit betekent echter niet dat elke inspecteur opsporingsbevoegdheden heeft; ingevolge art. 142, eerste

²⁹⁹ NDFR Deel Formeel Strafrecht, aantekening 4 bij art. 50 AWR.

lid, onderdeel c Sv hebben alleen beëdigde ambtenaren opsporingsbevoegdheden. Art. 2 van het Besluit buitengewoon opsporingsambtenaar Belastingdienst geeft aan dat alleen verbalisanten en fraudecoördinatoren beëdigd kunnen worden.³⁰⁰ In de AWR zijn twee fiscale opsporingsbevoegdheden opgenomen, die alleen van toepassing zijn indien het opsporingsonderzoek feiten betreft die bij de belastingwet strafbaar zijn gesteld; naast deze fiscale opsporingsbevoegdheden gelden de commune opsporingsbevoegdheden uit het Wetboek van Strafvordering (zie Bijlage II). Art. 81 AWR geeft de ambtenaren die belast zijn met het opsporen van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten de bevoegdheid om te allen tijde beslag te leggen op voorwerpen die ingevolge het Wetboek van Strafvordering voor inbeslagneming vatbaar zijn. Ter inbeslagneming op grond van art. 81 AWR mag de opsporingsambtenaar wel zoekend rondkijken in de (niet-openbare) plaats waar hij zich bevindt, maar hij mag deze plaats niet doorzoeken.³⁰¹ De in beslag te nemen voorwerpen moeten voor de hand liggen en met het oog waarneembaar zijn.³⁰² De andere fiscale opsporingsbevoegdheid is opgenomen in art. 83 AWR. De in art. 80, eerste lid, AWR bedoelde ambtenaren mogen ten behoeve van het opsporen van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten elke plaats binnentreden voor zover dat redelijkerwijs nodig is voor de vervulling van hun taak. Deze noodzaak kan gelegen zijn in het beslag leggen op grond van art. 81 AWR, maar ook andere redenen zijn mogelijk. Ook de binnentredingsbevoegdheid is dus ruimer dan die in het Wetboek van Strafvordering (zie Bijlage II).

3.2.3. Invordering

De Invorderingswet is, onder andere, van toepassing op de rijksbelastingen (en dus op de IB en Vpb 1969; art. 2, eerste lid, onderdeel a), op de bestuurlijke boetes (art. 2, eerste lid, onderdeel g; op grond van art. 2, tweede lid, onderdeel c worden zij overigens voor de Invorderingswet gelijkgesteld aan belastingaanslagen), en op de fiscale strafbeschikking (art. 3a). Van de in dit hoofdstuk besproken bepalingen valt dus alleen de executie van boetes (en, vanzelfsprekend, gevangenisstraffen) op grond van art. 68 of 69 AWR niet onder de IW; deze worden overeenkomstig het Wetboek van Strafvordering afgehandeld. Om de fiscale, bestuursrechtelijke en strafrechtelijke doelen te kunnen verwezenlijken is het belangrijk dat de invordering van de te betalen bedragen effectief verloopt. Ik zal daarom kort de voor deze scriptie belangrijkste bepalingen bespreken.

Op grond van art. 12 IW kan de ontvanger, wanneer de invorderingstermijn (art. 9 IW) is verstreken en geen gehoor is gegeven aan de aanmaning (art. 11 IW), een dwangbevel uitvaardigen. Op grond van art. 4:116 AWB geeft betekening van dit dwangbevel de ontvanger een executoriale

³⁰⁰ Besluit van 16 december 2010, Stcrt. 2010 20182

³⁰¹ W. Valkenburg, *Inleiding fiscal strafrecht*, Kluwer 2002, p. 88; NDFR Deel Formeel Strafrecht, aantekening 3 bij art. 81 AWR

³⁰² Kamerstukken II 1992/93, 23251, nr. 3, p. 17.

titel als bedoeld in art. 430, eerste lid, Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Rv); hiervoor is dus geen apart rechterlijk vonnis nodig. Ook de uitvoering van deze executoriale titel vindt (na een herhaald bevel tot betaling; art. 14 IW) plaats volgens de regels van de Burgerlijke Rechtsvordering. Zeer kort samengevat kan de ontvanger beslag leggen op goederen van de belastingplichtige en deze goederen uitwinnen. Blijkens art. 10 IW kan overigens in bepaalde gevallen direct tot invordering worden overgegaan; de invorderingstermijn hoeft dan niet te worden afgewacht. Dit is onder andere het geval indien de belastingplichtige in staat van faillissement is verklaard of in een schuldsaneringstraject zit (lid 1 onderdeel a), of indien de ontvanger aannemelijk maakt³⁰³ dat gegronde vrees bestaat dat de goederen van de belastingplichtige worden verduisterd (lid 1 onderdeel b). Onder verduistering wordt hier verstaan een handeling die tot gevolg heeft dat de mogelijkheid tot het nemen van verhaal op het vermogen van de belastingplichtige in gevaar komt.³⁰⁴ In samenhang met de versnelde executie (art. 15 IW) betekent dit dat in dergelijke gevallen direct tot executie kan worden overgegaan.

Eén van de belangrijkste bepalingen van de Invorderingswet is opgenomen in art. 21. Op grond van dit artikel heeft de fiscus voorrang op vrijwel alle andere vorderingen op de belastingplichtige. Dit fiscale voorrecht geldt voor zowel belastingschulden als te betalen bestuurlijke boetes, maar niet voor strafbeschikkingen. Een beperkt aantal vorderingen gaat op het fiscale voorrecht voor (art. 21, tweede lid, IW). De belangrijkste hiervan zijn het hypotheekrecht en (niet bezitloos) pandrecht.

Op grond van art. 4:124 AWB heeft de ontvanger overigens, naast zijn bevoegdheden die uit de IW voortvloeien, ook alle bevoegdheden die een schuldeiser in het burgerlijk recht heeft. Hij kan dus ook, onder andere, conservatoir beslag kan leggen.³⁰⁵ Blijkens art. 700, eerste lid, Rv is daarvoor wel toestemming van de voorzieningenrechter nodig. Voor dit privaatrechtelijke conservatoire verhaalsbeslag moet worden aangetoond (dus niet slechts aannemelijk gemaakt) dat er gegronde vrees voor verduistering bestaat.

Om zeker te stellen dat de ontvanger over voldoende informatie beschikt om zijn taak te kunnen vervullen, zijn in art. 58 t/m 63a IW controlebevoegdheden opgenomen die in grote mate overeenkomen met die in de AWR. Iedere belastingschuldige moet de gegevens en inlichtingen verstrekken en de gegevensdragers voor raadpleging ter beschikking stellen die voor de invordering te zijnen aanzien van belang kunnen zijn (art. 58 IW). Voor administratieplichtigen geldt deze plicht ook ten aanzien van de invordering van derden (art. 62). Het niet (geheel) op tijd betalen van aanslagbelastingen is ook binnen de IW een verzuim, waarvoor een bestuurlijke boete kan worden

³⁰³ Dit aannemelijk maken gebeurt in eerste instantie tegenover de belastingplichtige, en indien deze een gerechtelijke procedure tegen de versnelde invordering aanspant, tegenover de rechter; Kamerstukken II 1987/88, 20588, nr. 6, p. 54

³⁰⁴ Kamerstukken II 1987/88, 20588, nr. 3, p. 38 en 39.

³⁰⁵ Kamerstukken II 2003/04, 29702, nr. 3, p. 68.

opgelegd (art. 63b IW). Het niet, onjuist of onvolledig voldoen aan de in de IW gestelde informatieverplichtingen is een strafbare overtreding (art. 64 IW). Het opzettelijk niet, onjuist of onvolledig voldoen aan deze verplichtingen is een misdrijf (art. 65 IW).

3.3. Rechtspraak

3.3.1. Rechtspraak over de belastingheffing over wederrechtelijk verkregen voordeel

A. Toerekening aan inkomensbronnen

In paragraaf 3.1.1 is al enige jurisprudentie omtrent de belastingheffing over wederrechtelijk verkregen inkomen besproken. Indien het inkomensbestanddeel valt onder de wettelijke omschrijving van één van de inkomstenbronnen in de IB wordt het belast. Voor zover er sprake is van inkomsten die voortkomen uit de (bewuste) prestatie van de ene persoon jegens de andere, zoals bijvoorbeeld drugshandel, zal de toerekening aan een inkomstenbron weinig problemen opleveren; indien niet geheel zeker is of de inkomsten toerekenbaar zijn aan een onderneming of dienstbetrekking, kunnen de inkomsten meestal onder de overige werkzaamheden worden geschaard. Problematischer wordt het indien de handelingen worden verricht zonder instemming van degene van wie het voordeel afkomstig is, bijvoorbeeld bij diefstal. Voor het aanwezig zijn van belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden is vereist dat er sprake is van handelen in het economische verkeer. Kan daar ook van worden gesproken bij dergelijke eenzijdige handelingen? In HR 24 juni 1992³⁰⁶ werd duidelijk dat ook werkzaamheden waarbij de inkomsten geen vergoeding vormen voor een jegens een ander geleverde prestatie onder het economisch verkeer vallen, en dat zij, nu uit de wetsgeschiedenis niet blijkt dat de wetgever deze inkomsten heeft willen uitsluiten, belast zijn.

Een niet onaanzienlijk deel van de misdrijven wordt gepleegd uit persoonlijke motieven. De kosten hiervan zijn niet aftrekbaar, ook indien zij door een ondernemer zijn gepleegd. Een treffend voorbeeld hiervan is te vinden in HR 2 december 1998.³⁰⁷ Een ondernemer had voor een klant een schip gerepareerd, maar na een uit de hand gelopen ruzie over wanneer de klant het weer zou ophalen, zette hij het schip in brand. Hij werd veroordeeld tot het betalen van een schadevergoeding, en wilde deze van zijn winst aftrekken (de kosten van misdrijven waren destijds nog niet van aftrek uitgesloten). De HR volgde het Hof in zijn overweging dat geen redelijk denkende ondernemer zou kunnen menen dat het aanrichten van dergelijke schade met het oog op zijn onderneming gebeurde; de schade kwam voort uit de privé-sfeer, en de resulterende kosten waren dus niet aftrekbaar. Zoals in paragraaf 3.1 al werd besproken moet voor de meeste Vpb 1969-

³⁰⁶ HR 24 juni 1992, BNB 1993/18.

³⁰⁷ HR 2 december 1998, BNB 1999/21.

plichtige lichamen slechts beoordeeld worden of de inkomsten en kosten in de aandeelhouderssfeer vallen; zo niet, dan vallen zij in de winstsfeer en zijn ze in beginsel belast. Indien kosten zoals die in het onderhavige arrest door een Vpb 1969-plichtig lichaam worden gedragen, vallen zij in de kapitaalsfeer nu zij een bevoordeling van de aandeelhouder inhouden. Ook dan zullen de kosten dus niet aftrekbaar zijn.

B. Kostenafrekuitsluitingen

Sinds de aftrek van boetes en van kosten in verband met misdrijven is uitgesloten, is hier regelmatig over geprocedeerd. Veel richtinggevende jurisprudentie is hier echter vooralsnog niet uit voortgekomen. In HR 5 maart 2004³⁰⁸ bleek dat de term 'verband houden met' in art. 8a IB 1964 (nu: 3.14 IB) ruim moet worden uitgelegd. Niet alleen de kosten met behulp waarvan omzet uit criminele activiteiten is gerealiseerd zijn van aftrek uitgesloten, maar ook kosten van rechtsbijstand in de strafprocedure naar aanleiding van die criminele activiteiten vallen onder de afrekuitsluiting van kosten die verband houden met misdrijven.

Dat deze ruime uitleg niet onbeperkt is, bleek uit HR 7 december 2007.³⁰⁹ Belanghebbende was veroordeeld voor drugstransport, deelname aan een criminele organisatie en het opzettelijk voorhanden hebben van een vervalst geschrift. De belastinginspecteur nam in het belastbare inkomen een bedrag op als netto inkomsten van hasjtransporten. Daarbij hield hij, blijkens het proces-verbaal van de behandeling voor het Hof, geen rekening met een aanzienlijk bedrag aan kosten die verband hielden met drugshandel en die daarom op grond van art. 8a IB 1964 niet voor aftrek in aanmerking kwamen. De HR stelde vast dat belanghebbende niet was veroordeeld voor drugshandel (art. 3, eerste lid, onderdeel b Opiumwet) maar voor drugstransport (art. 3, eerste lid, onderdeel a Opiumwet). Aldus, en omdat over de kosten die wèl met het drugstransport verband hielden niets gesteld was, konden de kosten die verband hielden met drugshandel niet van aftrek worden uitgesloten.

In HR 19 april 2013³¹⁰ bleek dat de Hoge Raad het niet problematisch acht indien aftrekbeperking van toepassing is terwijl de kosten van het misdrijf ook in aanmerking zijn genomen bij de bepaling van de hoogte van het strafrechtelijk te ontnemen voordeel. Uit niets blijkt immers dat de wetgever dergelijke gevolgen heeft willen voorkomen.³¹¹

3.3.2. Rechtspraak over belastingontduiking

³⁰⁸ HR 5 maart 2004, BNB 2004/171.

³⁰⁹ HR 7 december 2007, BNB 2008/33.

³¹⁰ HR 19 april 2013, BNB 2013/156.

³¹¹ Meer specifiek ging het hier om de samenloop van de kostenafrekuitsluiting en de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel; op deze aspecten van het arrest ga ik in hoofdstuk 4 dieper in.

Eén van de belangrijkste bevoegdheden van de belastinginspecteur is de informatieplicht van art. 47 AWR. Op grond van dit artikel is een ieder verplicht desgevraagd informatie te verstrekken die van belang kan zijn voor belastingheffing te zijner aanzien. Het is echter mogelijk dat informatie die van belang kan zijn voor de belastingheffing, ook kan bijdragen aan een strafrechtelijke vervolging. Dit heeft tot vele vragen geleid met betrekking tot het zwijgrecht, dat voortvloeit uit het recht op een eerlijk proces (art. 6 EVRM; art. 14, derde lid, onderdeel g IVBPR).

In het arrest Funke³¹² werd belanghebbende verdacht van een (niet-fiscaal) strafbaar feit. Op grond van de Franse douane-tegenhanger van art. 47 AWR werd hij verplicht bankafschriften te tonen die als bewijs konden dienen. Funke weigerde, en werd daarom bestraft met een geldboete. Het EHRM overwoog dat de informatieplicht van het douanerecht een dergelijke inbreuk van het recht om te zwijgen en zichzelf niet te beschuldigen niet kan rechtvaardigen. Ter verduidelijking oordeelde het EHRM in zijn arrest Heaney and McGuinness³¹³ dat de belastingautoriteiten bij Funke geen zekerheid hadden omtrent het bestaan van de documenten die ze opvroegen; alleen Funke zelf kon die zekerheid bieden en de autoriteiten konden of wilden de documenten niet op andere wijze verkrijgen.

Het arrest Saunders³¹⁴ maakte duidelijk dat onder dwang van informatieverplichtingen afgegeven verklaringen niet gebruikt mogen worden in een strafzaak. Dit geldt ook indien op het moment dat de verklaring wordt afgegeven nog geen sprake is van een *criminal charge*. Onder dwang verkregen informatie die onafhankelijk van de wil van de verdachte bestaat, zoals documenten die tijdens een huiszoeking in beslag worden genomen, mag wel in een strafzaak gebruikt worden.

Het volgende belangwekkende arrest omtrent dit onderwerp was het arrest J.B. tegen Zwitserland.³¹⁵ De Zwitserse belastingdienst verplichtte J.B. om stukken te overleggen met betrekking tot inkomsten die hij in zijn belastingaangifte verzwegen had. De stukken zouden zowel voor de belastingheffing als voor een (bestuurlijk) boete gebruikt kunnen worden. J.B. weigerde, en werd daarvoor beboet. Het EHRM oordeelde dat, aangezien J.B. niet kon uitsluiten dat de middels de informatieverplichting verkregen informatie (die slechts afhankelijk van zijn wil bestond) ook zou worden gebruikt om tot het opleggen van een straf te komen, de informatieverplichting aan art. 6 EVRM getoetst kon worden. Het oordeelde verder dat het opleggen van een boete in een dergelijk geval in strijd is met het recht om zichzelf niet te hoeven beschuldigen.

³¹² EHRM 25 februari 1993, BNB 1993/350.

³¹³ EHRM 21 juli 2000, nr. 34720/97

³¹⁴ EHRM 17 december 1996, BNB 1997/254.

³¹⁵ EHRM 3 mei 2001, BNB 2002/26.

Het meest recente EHRM-arrest in deze serie is het arrest Chambaz.³¹⁶ Aan Chambaz werden twee boetes opgelegd omdat hij weigerde bepaalde documenten te verstrekken. Dat verstrekken was verzocht door de belastingautoriteiten, die vermoedden dat hij niet al zijn inkomen had opgegeven in zijn belastingaangifte. Hij gaat tegen die boete in beroep. Enige jaren later begint tegen hem ook een strafprocedure wegens belastingontduiking. Na het aanvangen van deze strafprocedure wordt de boete wegens het niet voldoen aan de informatieverplichting door de Zwitserse belastingrechter bevestigd. Het EHRM oordeelt (niet unaniem) dat, nu Chambaz geen garantie heeft dat de door hem verstrekte documenten niet in de strafzaak gebruikt zullen worden, de boetes tegen hem niet mogen worden gehandhaafd.

In Nederland heeft de Hoge Raad vergelijkbare vragen moeten beantwoorden. In HR 16 november 2012³¹⁷ (dus na het arrest-Chambaz) herhaalt de Raad zijn oordeel uit HR 21 maart 2008³¹⁸ dat stukken die door belanghebbende zijn verstrekt, gebruikt kunnen worden voor het opleggen van boetes indien deze stukken onafhankelijk van de wil van belanghebbende bestaan. In zijn arrest van 21 maart 2008³¹⁹ oordeelde de HR dat het wijzen op de gevolgen (waaronder bestraffing) van het niet voldoen aan de informatieverplichting van art. 47 AWR niet betekent dat stukken onder dwang zijn verkregen. Ook oordeelde hij (in tegenstelling tot de A-G in diens conclusie) dat er geen sprake is van stukken die slechts afhankelijk van de wil van de verdachte bestaan, indien het gaat om afschriften van een bankrekening waarvan bekend is dat deze belanghebbende toebehoort, en de enige medewerking van belanghebbende eruit bestaat de afschriften (waarvan het bestaan mag worden aangenomen) op te sturen.

Een andere vraag die van belang is, is onder welke omstandigheden van een *criminal charge* gesproken kan worden. Blijkens de arresten Öztürk³²⁰ en Lutz³²¹ zijn er drie criteria van belang bij deze beoordeling: de classificatie van de norm in het nationale recht, de aard van de overtreding, en de aard en zwaarte van de sanctie. Daarbij wegen de aard van de overtreding en de aard en zwaarte van de sanctie het zwaarst. Deze twee criteria zijn in beginsel alternatief; indien één van deze criteria op een strafrechtelijk karakter wijst, is er sprake van een *criminal charge*, al is het ook mogelijk dat de twee criteria slechts in onderlinge samenhang tot de conclusie leiden dat sprake is van een *criminal charge*.³²² Bij de aard van de overtreding gaat het om de vraag of de overtreden norm algemeen geldt, of dat deze slechts voor specifiek omschreven subjecten geldt. De aard van de sanctie wijst op een strafrechtelijk karakter indien het doel van de sanctie punitief en

³¹⁶ EHRM 5 april 2012, FED 2012/77.

³¹⁷ HR 16 november 2012, BNB 2013/29.

³¹⁸ HR 21 maart 2008, BNB 2008/159.

³¹⁹ HR 21 maart 2008, BNB 2008/159.

³²⁰ EHRM 21 februari 1984, NJ 1988/937.

³²¹ EHRM 25 augustus 1987, NJ 1988/938.

³²² EHRM 24 februari 1994, BNB 1995/175 (Bendenoun).

afschrikwekkend is. Indien het inherente karakter van de sanctie strafrechtelijk is, kan daar niet aan afdoen een relatief licht gewicht van de sanctie (r.o. 54 van het arrest Öztürk). Uit HR 24 januari 1990³²³ volgt dat ook de verzuimboetes in de AWR als *criminal charge* hebben te gelden, en dat dus art. 6 EVRM ook hierop van toepassing is. Overigens is in het arrest Schouten en Meldrum³²⁴ geoordeeld dat fiscale verplichtingen (die geen boete vormen) niet tot de *civil rights and obligations* behoren en daarom niet onder art. 6 EVRM vallen.

Zoals in paragraaf 3.2 al aan de orde kwam, zal het regelmatig voorkomen dat personen die op wederrechtelijke wijze inkomen hebben verkregen dit inkomen niet vermelden in hun belastingaangifte. Op grond van art. 16, eerste lid, AWR kan worden nagevorderd indien sprake is van een feit dat tot het vermoeden leidt dat er te weinig belasting is geheven, mits dat feit de inspecteur nog niet bekend was of redelijkerwijs bekend had moeten zijn (nieuw feit) of indien sprake is van kwade trouw. Blijkens HR 11 juni 1997³²⁵ houdt kwade trouw in het opzettelijk aan de inspecteur verstrekken van onjuiste inlichtingen of het opzettelijk aan de inspecteur onthouden van de juiste inlichtingen. Uit HR 17 december 2004³²⁶ blijkt dat, indien het standpunt van belanghebbende pleitbaar was,³²⁷ geen sprake is van kwade trouw.

3.3.3. Rechtspraak over invordering

Over de versnelde invordering op grond van art. 10, eerste lid, onderdeel b (gegronde vrees voor verduistering) jo. art. 15 IW bestaat bij mijn weten voorsnog geen jurisprudentie van de Hoge Raad. Wel heeft een aantal lagere rechters zich hierover uitgelaten. De Rechtbank Amsterdam oordeelt in haar uitspraak van 11 februari 2004³²⁸ dat de vrees voor verduistering gegrond kan zijn indien belanghebbende op illegale wijze zijn inkomen vergaart en het verhaalsobject (in casu contant geld) zich leent voor verduistering. In haar uitspraak van 26 mei 2004 volgt de Rechtbank Den Haag de ‘vaste jurisprudentie’ en oordeelt dat van gegronde vrees voor verduistering sprake kan zijn bij ‘*anti-fiscaal gedrag (belastingontduiking)*’.

Met betrekking tot het fiscale voorrecht ex art. 21 IW werd in HR 26 juni 1998³²⁹ geoordeeld dat het voorrecht ook geldt indien de belastingaanslag pas na het uitspreken van het faillissement van de belastingplichtige, en na het uitwinnen van de verhaalsobjecten, wordt opgelegd. De materiële belastingsschuld vloeit immers uit de wet voort en bestond daarom al op het moment dat

³²³ HR 24 januari 1990, BNB 1990/287.

³²⁴ EHRM 9 december 1994, BNB 1995/113.

³²⁵ HR 11 juni 1997, BNB 1997/384.

³²⁶ HR 17 december 2004, BNB 2005/105.

³²⁷ Van een pleitbaar standpunt is sprake als een door belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen (paragraaf 4, onderdeel 2, BBBB).

³²⁸ Rechtbank Amsterdam 11 februari 2004, V-N 2004/37.20.

³²⁹ HR 26 juni 1998, V-N 1998/34.29.

het belastbare feit zich voordeed; dat zij pas na het opleggen van de aanslag invorderbaar wordt, doet daar niet aan af. De fiscus deelt dan ook met voorrang in de opbrengst van de uitwinning van de verhaalsobjecten.³³⁰

In HR 27 september 2002³³¹ bleek dat het fiscale voorrecht ook voor gaat op de vordering die gedupeerden wegens een onrechtmatige daad op belanghebbende hebben. Het feit dat het door belanghebbende wederrechtelijk verkregen voordeel ontnomen kan worden en dat daarbij (toegekende) vorderingen van gedupeerden wel voorrang hebben op de vordering van de staat (art. 36e, achtste lid, Sr), doet daar niet aan af.

3.4. Cijfermatige analyse

3.4.1. Belastingheffing over wederrechtelijk verkregen inkomen

In paragraaf 2.4.1 schat ik de hoeveelheid in Nederland door middel van het plegen van misdrijven verkregen voordeel in op minimaal € 9 mld per jaar (zie ook Bijlage I). Over het voordeel uit overtredingen bestaan, zoals gezegd, geen betrouwbare gegevens. In paragraaf 3.2.1 werd besproken dat het neutraliteitsbeginsel er toe leidt dat over wederrechtelijk verkregen inkomen in beginsel inkomsten- en vennootschapsbelasting wordt geheven. Het is echter niet gemakkelijk vast te stellen in welke mate dit ook daadwerkelijk gebeurt. Het neutraliteitsbeginsel heeft niet alleen als gevolg dat over wederrechtelijk verkregen voordelen belasting wordt geheven, het werkt ook door in de manier waarop de belastingheffing over deze inkomsten wordt geregistreerd – dat wil zeggen, dit gebeurt op dezelfde wijze als bij de belastingheffing over alle andere inkomsten. De totale belastingheffing over wederrechtelijk verkregen inkomen is dan ook niet apart inzichtelijk te maken.³³² Aan de hand van de zeer beperkte gegevens die wel bekend zijn, zal ik proberen om hier toch een beeld van te krijgen.

Er bestaat geen apart wetsartikel dat ziet op de behandeling van criminele inkomsten. Aan de kostenkant bestaat een dergelijk wetsartikel wel; art. 3.14 IB sluit van aftrek uit boetes en kosten samenhangend met misdrijven waarvoor een veroordeling is uitgesproken of een strafbeschikking is opgelegd. Hoe hoog de kosten zijn die in het wederrechtelijk verkregen voordeel zijn inbegrepen is echter niet bekend. Over de op grond van art. 3.14 IB van aftrek uitgesloten kosten zijn geen gegevens gepubliceerd.

³³⁰ Dit geldt natuurlijk niet voor zover de andere schuldeisers een voorrecht bedoeld in art. 21, tweede lid IW hebben.

³³¹ HR 27 september 2002, NTFR 2002/1603.

³³² Kamerstukken II 2010/11, 32194, nr. 16, p. 1 en 2.

De Minister van justitie heeft een klein tipje van de sluier op gelicht in zijn Verzamelbrief financieel-economische criminaliteit³³³ en zijn brief van 3 juli 2013.³³⁴ Uit deze brieven blijkt dat de extra belastingopbrengst als gevolg van strafrechtelijk onderzoek in 2011 € 74 mln bedroeg. In 2012 was dit vrijwel hetzelfde; € 72,5 mln. Uit de brieven wordt niet geheel duidelijk of deze bedragen pure belastingopbrengsten zijn, of dat er ook bestuurlijke boetes of strafbeschikkingen in zijn opgenomen.³³⁵ Daarnaast is het mogelijk dat deze bedragen ook andere belastingen dan de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting bevatten. Indien het hier echter om pure (inkomsten- en vennootschaps)belastingopbrengsten gaat, zou dit betekenen dat er via fiscale weg in ieder geval rond de 50% meer wederrechtelijk verkregen inkomen wordt afgenomen dan middels ontnemingsmaatregelen en verbeurdverklaringen; deze bedroegen de afgelopen jaren immers steeds tussen de € 40 en € 50 mln. De belastingheffing over wederrechtelijk verkregen inkomen dat niet slechts door strafrechtelijk onderzoek aan het licht kwam, maar bijvoorbeeld in de aangifte is opgenomen of door fiscale controle werd ontdekt, komt hier nog bovenop maar is niet identificeerbaar.

3.4.2. Belastingontduiking

Over de omvang van belastingfraude in Nederland heb ik in paragraaf 2.4.1 reeds kort gesproken; een iets uitgebreidere bespreking is opgenomen in Bijlage I. De meest recente vastgestelde bedragen van een aantal vormen van belastingfraude, omgerekend naar prijzen van 2011, bedroegen gezamenlijk € 520 mln.³³⁶ De werkelijke omvang van belastingfraude zal ongetwijfeld hoger liggen; Unger verwacht zoals gezegd dat maximaal een tiende van de fraude ontdekt wordt. Wat de werkelijke omvang van belastingfraude in Nederland is, wordt momenteel door de belastingdienst onderzocht.³³⁷

In de twee hierboven genoemde brieven heeft de Minister van justitie wel duidelijk gemaakt hoeveel de afgelopen jaren is nagevorderd en –geheven; dit was € 4,06 mld in 2010, € 3,41 mld in 2011 en € 3,31 mld in 2012. Hoeveel daarvan het gevolg is van vergissingen en vrijwillige verbeteringen door burgers kon hij niet zeggen. In tegenstelling tot de in deze brieven ook genoemde bedragen van de strafrechtelijke ontnemingsmiddelen gaat het hier niet om de werkelijk ontvangen

³³³ Kamerstukken II 2011/12, 29911, nr. 69 (Verzamelbrief Financieel-economische Criminaliteit).

³³⁴ Kamerbrief met als onderwerp *Aanpak fraude en resultaten terughalen en afpakken 2012*, Minister van Veiligheid en Justitie, 3 juli 2013 (Kamerstuknummer onbekend).

³³⁵ In beide brieven worden de totaal in de betreffende jaren opgelegde boetes meegerekend bij de door de Belastingdienst nagevorderde en nageheven bedragen. De extra opbrengst als gevolg van strafrechtelijke vervolging wordt wel 'belastingopbrengst' genoemd.

³³⁶ *Criminaliteit en Rechtshandhaving 2011*, CBS, WODC en Raad voor de Rechtspraak, tabel 10.1.

³³⁷ Nieuwsbericht Trouw van 13 april 2013, op 13 juli 2013 gelezen op <http://www.trouw.nl/tr/nl/4504/Economie/article/detail/3425414/2013/04/13/Nederland-sluit-zich-aan-bij-internationale-aanpak-belastingfraude.dhtml>

bedragen, maar om de opgelegde navorderingen en –heffingsmiddelen. Hoeveel daadwerkelijk is ontvangen is mij niet bekend. In 2011 heeft de belastingdienst 222 duizend IB-correcties en 18 duizend Vpb 1969-correcties aangebracht (inclusief navorderingsaanslagen).³³⁸

In 2010 werd door de Belastingdienst voor € 435 mln aan boetes opgelegd; in 2011 en 2012 was dit respectievelijk € 635 mln en € 585 mln.³³⁹ De ontvangen boetes bedroegen in deze jaren respectievelijk € 220 mln, € 298 mln en € 168 mln. Dat een groot deel van de opgelegde boetes niet wordt geïnd heeft de volgende oorzaken:

- Door belastingplichtige wordt bezwaar gemaakt tegen de opgelegde boete;
- De opgelegde boete wordt door de inspecteur verminderd, omdat alsnog wordt voldaan aan de verplichtingen;
- De opgelegde boete wordt door de rechter verminderd in een beroepszaak; en
- De opgelegde boete wordt niet betaald, en is ook na invorderingsmaatregelen niet inbaar.³⁴⁰

De Minister van justitie stelt de resultaten van de belastingdienst bij het navorderen, naheffen en beboeten in gevallen waarin te weinig belasting is betaald dus, door het gebruik van opgelegde bedragen in plaats van ontvangen bedragen, omvangrijker voor dan zij daadwerkelijk zijn. Aangezien de resultaten van de belastingdienst veruit het grootste deel uitmaken van het door de Minister gepresenteerde totaalbedrag aan “afgepakt illegaal geld”, vertekent dit het beeld aanzienlijk.

De processen-verbaal die door het OM voor bestuurlijke afdoening werden terugverwezen naar de belastingdienst leidden in 2011 tot 72 miljoen euro opbrengst;³⁴¹ in 2012 bedroeg de opbrengst uit terugverwezen zaken € 63,7 mln.³⁴² Welk deel van deze opbrengst uit boetes is voortgekomen, en welk deel uit strafbeschikkingen, is niet nader gespecificeerd.

Van de 187 processen-verbaal die in 2011 door het OM zelf zijn afgedaan, volgde 49% in een rechterlijk vonnis en 36% in een transactie. De overige 15% van de processen-verbaal werd door het OM geseponeerd.³⁴³ Hoeveel van de rechterlijke vonnissen bestonden uit een veroordeling en hoe hoog de daarin opgenomen boetes waren is niet bekend.

3.4.3. Invordering

³³⁸ Beheerverslag belastingdienst 2011, p. 18.

³³⁹ Bronnen: Kamerstukken II 2011/12, 29911, nr. 69 (Verzamelbrief Financieel-economische Criminaliteit); Kamerbrief met als onderwerp *Aanpak fraude en resultaten terughalen en afpakken 2012*, Minister van Veiligheid en Justitie, 3 juli 2013.

³⁴⁰ Bron: e-mailcontact met Peter Buijserd, directoraat-generaal Belastingdienst, ministerie van Financiën.

³⁴¹ Kamerstukken II 2011/12, 29911, nr. 69 (Verzamelbrief Financieel-economische Criminaliteit), p. 7.

³⁴² Kamerbrief met als onderwerp *Aanpak fraude en resultaten terughalen en afpakken 2012*, Minister van Veiligheid en Justitie, 3 juli 2013, p. 7.

³⁴³ Beheerverslag belastingdienst 2011, p. 77.

De belastingdienst had ultimo 2011 voor € 17,9 mld aan belastingvorderingen.^{344 345} Van dat bedrag zag € 6,1 mld op de vennootschapsbelasting en € 4,9 mld op de inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen. Bij 42% van alle openstaande vorderingen was de betalingstermijn verstreken; om welk bedrag het hier gaat is niet duidelijk. Het totale bedrag aan belastingvorderingen dat in 2011 als oninbaar werd afgeboekt was € 1,8 mld. Indien men dit vergelijkt met de totale belastingontvangsten van ruim € 131 mld³⁴⁶ wordt duidelijk dat de belastingdienst over het algemeen zeer succesvol is in het innen van schulden. Indien men niet tijdig betaalt maakt de belastingdienst veelvuldig gebruik van zijn bevoegdheden. In 2011 werden 2,39 miljoen betalingsherinneringen verzonden; in 1,89 miljoen gevallen werd een dwangbevel betekend. 65% van deze dwangbevelen leidde tot een beslagopdracht.³⁴⁷ Het deel van de openstaande belastingvorderingen, oninbare belastingvorderingen en dwangbevelen dat ziet op wederrechtelijk verkregen inkomen is onbekend.

3.5. Juridische analyse

3.5.1. Belastingheffing over wederrechtelijk verkregen inkomen

A. 100%-heffing over criminele inkomsten?

Bij mijn weten was Zwemmer³⁴⁸ de eerste die voorstelde onrechtmatig verkregen voordelen tegen een tarief van 100% te belasten. Dit zou een alternatief zijn voor de strafrechtelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel, die zijns inziens niet goed genoeg functioneerde. Daarnaast zou een dergelijke heffing het beeld wegnemen *‘dat de staat crimineel gedrag aanmoedigt door (...) slechts een deel van de opbrengst op te eisen’*. In zijn voorstel zou de strafrechter niet bij deze 100%-belasting betrokken hoeven worden. Ook Ruys vindt dit het overwegen waard; het is zijns inziens consequenter dan slechts het van aftrek uitsluiten van de kosten van misdrijven.³⁴⁹ Met Wattel³⁵⁰ ben ik van mening dat een dergelijke heffing al snel op bezwaren van het EHRM zou stuiten. Als de 100%-heffing wordt beoordeeld aan de hand van de drie criteria voor een straf uit de arresten Öztürk en Lutz, is het eerste criterium (de kwalificatie van de maatregel in het nationale recht) nog wel te overkomen; er is immers formeel sprake van belastingheffing. Problematischer wordt het bij de tweede toets (de aard van de overtreding), nu immers direct wordt aangesloten bij een algemene norm: in de wet strafbaar gesteld gedrag. Ook het derde criterium, de aard en zwaarte van de maatregel, zou naar mijn mening op zichzelf reeds voldoende zijn om de 100%-heffing als straf te

³⁴⁴ Beheersverslag belastingdienst 2011, p. 67.

³⁴⁵ In dit bedrag zijn conserverende aanslagen niet begrepen.

³⁴⁶ Beheersverslag belastingdienst 2011, p. 53.

³⁴⁷ Beheersverslag belastingdienst 2011, p. 78, tabel 21.

³⁴⁸ J. Zwemmer, *Strafbaar feit als belastbaar feit*, in: *Fantasie en Durf*, FED, 1991, p. 185 e.v.

³⁴⁹ H. Ruys, *Het fiscale regime voor criminelen*, WFR 1997/1422.

³⁵⁰ P. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke*, Universiteit van Amsterdam 1992, p. 73-75.

kwalificeren, nu zij een punitief en afschrikwekkend karakter heeft en, zeker relatief gezien, een hoog bedrag bevat. Aldus is hier sprake van een straf, en zijn de waarborgen van art. 6 EVRM van toepassing. Een 100%-heffing zou impliceren dat de belastingplichtige schuldig is aan de feiten waaruit zijn voordeel afkomstig is. De onschuldpresumptie van art. 6, tweede lid, EVRM vereist echter dat deze schuld in rechte komt vast te staan voordat gestraft kan worden. Indien de schuld van de belastingplichtige niet reeds door de strafrechter is vastgesteld, zou dit door de inspecteur moeten gebeuren – maar daarbij zouden dezelfde *fair trial*-beginselen en de bijbehorende (zware) bewijsvereisten als in een strafproces van toepassing moeten zijn. De toegevoegde waarde van een 100%-heffing zou dus zeer beperkt zijn.

B. Is de kostenaftrekuitsluiting een straf?

Indien de 100%-heffing een straf is, geldt dit dan ook voor het van aftrek uitsluiten van boetes en kosten die verband houden met misdrijven? Voor wat betreft de uitsluiting van boetes is dit niet het geval. Zoals Wattel overtuigend betoogt³⁵¹ heeft deze regeling niet als doel om punitief of afschrikwekkend te werken, maar om een ongerechtvaardigde verstoring van de werking van het strafrecht weg te nemen. Ook ziet de regeling op de fiscale behandeling van de sanctie, en niet op de fiscale behandeling van de norm overschrijdende daad zelf.³⁵² Met De Beer³⁵³ ben ik het echter eens dat de beperking van deze aftrekuitsluiting tot boetes die door de Nederlandse strafrechter zijn opgelegd ongewenst is; zeker bij EU-lidstaten kan men er op vertrouwen dat deze in grote lijnen dezelfde gedragingen strafbaar stellen en dezelfde mate van rechtsbescherming bieden als het Nederlandse strafrecht.

Met betrekking tot de aftrekuitsluiting van kosten die verband houden met misdrijven (art. 3.14, eerste lid, onderdeel d en e) is het minder duidelijk. Thijssen³⁵⁴ en Ruys³⁵⁵ zijn van mening dat deze bepalingen wel een straf bevatten, nu het overtreden van een rechtsregel tot leedtoevoeging leidt. Wattel meent dat er wel argumenten bestaan om de aftrekuitsluiting van kosten van misdrijven als straf te zien, maar meent toch dat eerder sprake is van een '*maatregel ter voorkoming van (gedeeltelijke) frustratie van de werking van het strafrecht*'.^{356 357} Kavelaars e.a.³⁵⁸ menen dat, indien

³⁵¹ P. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke*, Universiteit van Amsterdam 1992, p. 105 - 109.

³⁵² H. Ruys, *Het fiscale regime voor criminelen*, WFR 1997/1422, onderdeel 2.2.

³⁵³ A. de Beer, *Strookt de fiscale behandeling van 'criminele kosten' met de beginselen van het strafrecht?*, TFB 2006/04, onderdeel 1.3.

³⁵⁴ I. Thijssen, *Belastingheffing met betrekking tot de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen*, TFB 2008/06, onderdeel 2.

³⁵⁵ H. Ruys, *Het fiscale regime voor criminelen*, WFR 1997/1422, onderdeel 2.2.

³⁵⁶ P. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke*, Universiteit van Amsterdam 1992, p. 87 en 88.

³⁵⁷ Hierbij zij opgemerkt dat Wattel zijn mening, in 1992 (voordat de aftrekuitsluiting van kosten van misdrijven in de wet werd opgenomen) slechts gaf over een potentiële uitsluiting, en niet op de regeling zoals deze uiteindelijk in de wet is opgenomen.

³⁵⁸ P. Kavelaars (red) e.a., *Nieuwsbrief inzake de Vermeend wetgeving 4*, Deventer, Kluwer, p. 16 en 17.

de belastingheffing het met het misdrijf genoten voordeel overtreft, wellicht sprake is van een boete. De Beer³⁵⁹ gaat uitgebreid op deze vraag in, en komt tot de conclusie dat sprake is van een straf. Ik deel deze mening om de volgende redenen. De crimineel wordt geconfronteerd met een hogere belastingheffing dan indien hij de strafrechtelijke norm niet had overschreden, en de bedoeling hiervan is het tonen van de 'maatschappelijke onbetamelijke'³⁶⁰ van de gedraging. Het gaat hier dus om punitief bedoelde leedtoevoeging. Daarnaast is het goed mogelijk dat meer belasting geheven wordt dan dat er wederrechtelijk verkregen voordeel genoten is;³⁶¹ van een reparatoir karakter kan dus niet worden gesproken. Ook zie ik, in tegenstelling tot Wattel, in de aftrekuitsluiting geen maatregel om te voorkomen dat de werking van een ander rechtsgebied verstoord wordt; de aftrek van deze kosten heeft geen invloed op de werking van het strafrecht, en een neutrale belastingheffing vormt ook geen aanmoediging van crimineel gedrag. Deze sanctie volgt op het (veroordeeld worden voor) het overtreden van een algemeen verbindende, strafrechtelijke, norm. Aangezien de sanctie geen plafond kent is ook sprake van een in relatieve en absolute zin zware sanctie. Aan beide materiële criteria van de arresten Öztürk en Lutz is dus voldaan; de aftrekuitsluiting vormt een sanctie in de zin van art. 6 EVRM.

Voor wat betreft de toepassing van deze aftrekuitsluiting kan de belastingplichtige zich naar mijn mening dus ook beroepen op de rechtsbescherming die door dat artikel geboden wordt. Wat houdt deze rechtsbescherming in deze situatie in? Naar mijn mening is geen sprake van schending van de onschuldpresumptie. In het in hoofdstuk 2 reeds besproken arrest-Van Offeren³⁶² bleek dat de bij de ontnemingsmaatregel gestelde voorwaarde van een strafrechtelijke veroordeling betekende dat de schuld reeds was vastgesteld, en dat de onschuldpresumptie dus niet geschonden werd. Dezelfde redenering zal ook op de aftrekuitsluiting van kosten in verband met misdrijven van toepassing zijn. Ook de fiscale informatieverplichting van art. 47 AWR, en de straffen die op het niet volledig (juist) aan deze verplichting voldoen zijn gesteld, worden in beginsel niet beperkt door het strafkarakter van de aftrekuitsluiting. Het *nemo tenetur*-beginsel ziet immers slechts op het bewijs dat men schuldig is aan het tenlastegelegde feit.^{363 364 365} De aftrekuitsluiting van met misdrijven samenhangende kosten is onderdeel van de straftoemeting. De verplichting om aan de inspecteur inlichtingen te verstrekken heeft dus alleen invloed op de strafmaat en niet op de schuldvaststelling, en wordt daarom niet beperkt door de jurisprudentie van het EHRM inzake het *nemo tenetur*-

³⁵⁹ A. de Beer, *Strookt de fiscale behandeling van 'criminele kosten' met de beginselen van het strafrecht?*, TFB 2006/04, onderdeel 4.

³⁶⁰ Kamerstukken II 1996/97, 25019, nr. 3, p. 2.

³⁶¹ Zie bijvoorbeeld ook HR 19 april 2013, BNB 2013/156.

³⁶² EHRM 5 juli 2005, appl.nr. 19581/04 (Van Offeren vs. the Netherlands)

³⁶³ EHRM 8 juni 1976, NJ 1978/223 (Engel), ro. 90.

³⁶⁴ M. Feteris, *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een eerlijk proces*, Kluwer 2002, p. 361.

³⁶⁵ Dit kan ook worden afgeleid uit HR 21 maart 2008, BNB 2008/159, ro. 3.3.2.

beginsel. HR 12 juli 2013³⁶⁶ lijkt hier verandering in te brengen. De civiele kamer van de Hoge Raad oordeelde hierin dat, indien belanghebbende er niet van uit kan gaan dat hem geen sanctie zal worden opgelegd, hij alleen gedwongen kan worden om informatie die slechts afhankelijk van zijn wil bestaat te overleggen indien de rechter hem (in een kort geding waarmee de belastingdienst het voldoen aan de informatieverplichting probeert af te dwingen) garandeert dat de verstrekte informatie voor geen enkel punitief doel gebruikt zal worden. De HR verbiedt hier dus ook het gebruik van dergelijke informatie ter bepaling van de strafmaat, en gaat daarmee verder dan het EHRM eist.

Indien mijn zienswijze juist is dat het van aftrek uitsluiten van kosten die met een misdrijf samenhangen als *criminal charge* heeft te gelden, valt ook deze maatregel onder HR 12 juli 2013; alsdan mag op grond van art. 47 AWR afgedwongen wilsafhankelijke informatie niet ten behoeve van deze maatregel gebruikt worden. Dit leidt echter tot een curieus gevolg, aangezien de belastingplichtige zelf degene is die de kosten opvoert in zijn aangifte. Mijns inziens heeft dan het volgende te gelden. Indien de inspecteur er aan twijfelt of belanghebbende de kosten daadwerkelijk ten behoeve van zijn onderneming heeft gemaakt, mag hij belanghebbende in dit verband op grond van art. 47 AWR verplichten informatie te verstrekken. Wilsafhankelijke informatie die op deze wijze wordt verkregen mag echter niet gebruikt worden om aannemelijk te maken dat de kosten in kwestie verband houden met het specifieke misdrijf waarvoor belanghebbende is veroordeeld. Het staat de inspecteur echter vrij om daar andere bewijsmiddelen – bijvoorbeeld de strafrechtelijke veroordeling – voor te gebruiken. Indien hij hierin slaagt zal het aan belanghebbende zijn om tegenbewijs te leveren. Al met al verwacht ik niet dat de bewijspositie van de inspecteur door deze gang van zaken onoverkomelijk zwaar zou worden.

C. kostenaftrekuitsluiting ook zonder veroordeling voor misdrijf?

Men kan zich afvragen of het wenselijk is om de voorwaarde te laten vervallen dat sprake moet zijn van een veroordeling voor een misdrijf, voordat de met dit misdrijf samenhangende kosten van aftrek kunnen worden uitgesloten. Art. 3.14, eerste lid, onderdeel h, dat bepaalde steekpenningen van aftrek uitsluit, kent deze voorwaarde niet. Voldoende is hier dat de inspecteur doet blijken dat sprake is van één van de genoemde strafbare feiten uit het Wetboek van Strafrecht, dat wil zeggen, dat de delictsomschrijving is vervuld.³⁶⁷ De Beer uit zware kritiek op deze constellatie.³⁶⁸ Zijns inziens is bij deze aftrekuitsluiting, net als bij die van met misdrijven verband houdende kosten, sprake van een strafrechtelijke maatregel. Ik deel deze mening. Weliswaar is geen veroordeling vereist, er wordt

³⁶⁶ HR 12 juli 2013, V-N Vandaag 2013/57

³⁶⁷ Kamerstukken II 2002/03, 28873, nr. 3, p. 2.

³⁶⁸ A. de Beer, *Strookt de fiscale behandeling van 'criminele kosten' met de beginselen van het strafrecht?*, TFB 2006/04, onderdeel 5.

nog steeds aangesloten bij een strafrechtelijke norm. Uit het arrest *Västberga Taxi Aktiebolag en Vulic*³⁶⁹ blijkt dat ook indien de verwijtbaarheid niet in rechte is komen vast te staan, doordat gebruik wordt gemaakt van aannames, sprake kan zijn van een strafrechtelijke maatregel; het karakter is bepalend. Voor het overige geldt dezelfde analyse als bij de aftrekuitsluiting van kosten in verband met misdrijven. Wel zal in het geval van steekpenningen waarschijnlijk minder snel sprake zijn van een zodanig hoge heffing dat van een zware sanctie gesproken kan worden. In tegenstelling tot *Fibbe* en *Fibbe*³⁷⁰ meen ik echter niet dat dit aan een kwalificatie als *criminal charge* in de weg zal staan, nu daarvoor aan slechts één van beide materiële criteria voldaan hoeft te zijn. Het karakter van de overtreding is onmiskenbaar strafrechtelijk; daarnaast is het karakter van de maatregel mijns inziens punitief, waardoor ook een lichte sanctie een *criminal charge* kan vormen.³⁷¹

Indien sprake is van een strafrechtelijke maatregel is er, volgens De Beer, geen reden voor een lichtere bewijslast. Deze lichtere bewijslast bestaat erin dat de inspecteur, in tegenstelling tot de officier van justitie, niet is beperkt tot het gebruik van wettige bewijsmiddelen (art. 338 en 339 Sv) en dat er geen wettelijke beperking is van de bewijskracht van de bewijsmiddelen (art. 340 t/m 344a Sv). In het belastingrecht geldt immers de vrije bewijsleer. Wordt, indien voor toepassing van de aftrekuitsluiting voldoende is dat de inspecteur middels de vrije bewijsleer doet blijken dat de delictsomschrijving is vervuld, de onschuldpresumptie van art. 6, tweede lid, EVRM geschonden? In het arrest *Västberga Taxi Aktiebolag en Vulic*³⁷² oordeelde het EHRM dat het acceptabel kan zijn om op objectieve gronden, middels aannames, tot strafoplegging te komen, mits de verdachte de mogelijkheid heeft om tegen de sanctie in verweer te komen en daarbij ook subjectieve elementen te gebruiken. Deze elementen kunnen zijn gelegen in de wettelijke strafuitsluitingsgronden³⁷³ van art. 39 t/m 43 Sr, of in de leerstukken van afwezigheid van alle schuld (AVAS) of afwezigheid van materiële wederrechtelijkheid. In een aantal strafrechtelijke artikelen is wederrechtelijkheid of verwijtbaarheid ook in de delictsomschrijving opgenomen, maar dit geldt voor lang niet alle artikelen. Bij strafrechtelijke vervolgingen is dit geen bezwaar, nu art. 39 t/m 43, het AVAS-leerstuk en het leerstuk van afwezigheid van materiële wederrechtelijkheid aan een veroordeling in de weg staan indien sprake is van een strafuitsluitingsgrond, ongeacht of wederrechtelijkheid of verwijtbaarheid in de delictsomschrijving zelf zijn opgenomen. Zoals de Rechtbank Haarlem in een zaak omtrent steekpenningen stelde, is voor aftrekuitsluiting op grond van art. 3.14, eerste lid,

³⁶⁹ EHRM 23 juli 2002, BNB 2003/2, ro. 79.

³⁷⁰ R. Fibbe en G. Fibbe, *Het wetsvoorstel tot uitbreiding van niet-aftrekbaarheid kosten omkoping: wettelijke systematiek op gespannen voet met art. 6 EVRM en art. 14 IVBPR*, MBB 2004/11, onderdeel 6.

³⁷¹ EHRM 21 februari 1984, NJ 1988/937 (Öztürk), ro 54.

³⁷² EHRM 23 juli 2002, BNB 2003/2, ro. 114 en 116.

³⁷³ Deze kunnen worden onderverdeeld in rechtvaardigingsgronden, als tegenhanger van wederrechtelijkheid, en schuldsluitingsgronden, als tegenhanger van verwijtbaarheid.

onderdeel h IB echter niet vereist dat belanghebbende zelf strafbaar is; het gaat erom dat aan de delictomschrijving is voldaan.^{374 375}

Indien aftrekuitsluiting van met misdrijven verband houdende kosten (waaronder steekpenningen) inderdaad als een sanctie in de zin van art. 6 EVRM heeft te gelden, moge duidelijk zijn dat de onschuldpresumptie, die juist het vaststellen van schuld als voorwaarde voor het opleggen van een straf stelt, op deze wijze wordt geschonden. Dit zou ook betekenen dat het niet voldoen aan een informatieverzoek op grond van art. 47 AWR, indien dat dient om te achterhalen of sprake is van één van de strafbare feiten zoals genoemd in art. 3.14, eerste lid, onderdeel h IB, niet gestraft mag worden omdat anders het *nemo tenetur*-beginsel geschonden wordt; de vraagstelling ziet dan immers (ook) rechtstreeks op de vraag of sprake is van een strafbaar feit, en niet slechts op de strafmaat. Beide schendingen zouden dan uiteraard ook gelden voor de aftrekuitsluiting van (overige) met misdrijven verband houdende kosten, indien de eis van een strafrechtelijke veroordeling of strafbeschikking ook daarvoor zou komen te vervallen. Mijns inziens zou, indien en voor zover een veroordeling geen voorwaarde is voor aftrekuitsluiting, in ieder geval het AVAS-leerstuk van toepassing moeten zijn, gelijk dat nu het geval is voor de verzuimboetes (art. 4 BBBB).

D. Is de termijn 5 jaar voor misdrijfkosten te kort?

Art. 3.14, vijfde lid, IB stelt dat kosten die verband houden met misdrijven en die in de vijf jaren voorafgaand aan het jaar van (het onherroepelijk worden van) de veroordeling of strafbeschikking ten laste van de winst zijn gekomen, alsnog (in het jaar van onherroepelijk worden) tot de winst worden gerekend. Op deze manier wilde de wetgever rekening houden met het feit dat tussen het moment van in aftrek brengen van de kosten en het moment van de veroordeling meestal enkele jaren verstrijken.³⁷⁶ De reden dat voor een termijn van vijf jaren is gekozen is dat een kortere termijn zou miskennen dat een strafrechtelijke procedure meestal enkele jaren duurt, en dat het bij een langere termijn voor de belastingdienst moeilijk zou zijn de benodigde gegevens te verzamelen; ook wilde de wetgever hiermee aansluiten bij de navorderingstermijn van vijf jaar.^{377 378}

Van verschillende kanten is de kritiek geleverd dat deze termijn te kort zou zijn. De OESO meende dat deze korte termijn, in samenhang met de voorwaarde van een veroordeling, in de weg stond aan een effectieve bestrijding van steekpenningen.³⁷⁹ VNO-NCW stelde voor om bij een vermoeden van een misdrijf een conservatoire aanslag op te leggen voor de met dat misdrijf verband

³⁷⁴ Rechtbank Haarlem 6 juli 2011, V-N 2011/57.10, ro. 4.7.

³⁷⁵ In de delictomschrijving was in casu geen wederrechtelijkheid of verwijtbaarheid opgenomen.

³⁷⁶ Kamerstukken II 1996/97, 25019, nr. 3, p. 2.

³⁷⁷ Kamerstukken II 1996/97, 25019, nr. 3, p. 8.

³⁷⁸ Dit argument wordt weggenomen door het voorstel voor de Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst, waarin de navorderingstermijn bij kwade trouw wordt verlengd tot twaalf jaar na ontvangst van de aangifte; zie Kamerstukken II, 2012/2013, 33714, nr. 1-4.

³⁷⁹ OECD Review of implementation of the convention and 1997 recommendation (Netherlands), p. 32 en 37.

houdende kosten; indien het tot een veroordeling komt zou deze conservatoire aanslag worden ingevorderd.³⁸⁰ Van Laarhoven³⁸¹ stelde voor de navorderingstermijn van art. 16 AWR te verruimen indien er sprake is van steekpenningen. Leenders³⁸² meent dat een combinatie van beide systemen optimaal is. Daarbij zou de navorderingstermijn bij omkoping van ambtenaren gelijk zijn aan de strafrechtelijke verjaringstermijn; indien binnen deze termijn aannemelijk wordt dat sprake is van omkoping van ambtenaren wordt voor de terug te nemen kostenaf trek een conservatoire aanslag opgelegd, die alleen wordt ingevorderd indien ter zake een veroordeling onherroepelijk wordt of een transactie wordt overeengekomen. Op deze wijze is de aftrekuitsluiting ook bij omkoping van ambtenaren afhankelijk van een veroordeling, maar wordt wel voorkomen dat het bij veroordeling niet meer mogelijk is om de aftrek van de steekpenningen uit te sluiten. Voor alle situaties buiten de omkoping van ambtenaren zou het huidige art. 3.14, eerste lid, onderdeel d en e jo. vijfde lid IB blijven gelden, nu de OESO alleen eist dat omkoping van ambtenaren wordt bestreden.

Ik ben met Leenders van mening dat de door hem voorgestelde constructie het enerzijds mogelijk maakt dat belanghebbende de rechtsbescherming van het strafrecht geniet en anderzijds de fiscus de mogelijkheid biedt om de kosten van steekpenningen zo veel mogelijk van aftrek uit te sluiten. Gezien de voordelen van de constructie zie ik, in tegenstelling tot Leenders, echter geen reden om deze te beperken tot steekpenningen, laat staan tot steekpenningen die aan ambtenaren zijn betaald. Naar mijn mening zou deze constructie op alle kosten die met misdrijven verband houden toegepast kunnen worden. Daarbij dient dan wel gezorgd te worden dat wilsafhankelijke inlichtingen die op grond van de informatieverplichting van art. 47 AWR zijn verkregen voordat de strafrechtelijke veroordeling onherroepelijk is geworden, niet ten behoeve van deze strafzaak gebruikt worden. De bewijslast voor de inspecteur zou, gezien de voor invordering van de conservatoire aanslag vereiste strafrechtelijke veroordeling, voor alle misdrijven beperkt kunnen blijven tot het gebruikelijke aannemelijk maken; de schuld van belanghebbende blijkt dan reeds uit de veroordeling.

E. Aangifte van niet-fiscale strafbare feiten?

Op grond van art. 67 AWR is het een ieder verboden om informatie die hij bij de uitvoering van de belastingwet over anderen te weten komt, verder bekend te maken dan noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet. Blijkens het tweede lid, onderdeel b van dat artikel geldt deze geheimhoudingsplicht niet in bij ministeriële regeling aangewezen gevallen. Op grond van art. 43c, eerste lid, onderdeel I, onder 3 is één van deze gevallen het delen van gegevens met betrekking tot

³⁸⁰ Commentaar van VNO-NCW op het wetsvoorstel van 28 mei 2003, briefnummer 03/12.227/K/Ha, p. 2.

³⁸¹ T. van Laarhoven, *Wetsvoorstel niet-aftrekbaarheid steekpenningen*, WFR 2003/2032.

³⁸² I. Leenders, *Is een wending noodzakelijk in het steekspel der penningen?*, 2004/05, onderdeel 9.

een strafbaar feit indien daar aangifte van wordt gedaan. In een aantal gevallen is de inspecteur zelfs verplicht om aangifte te doen van een niet-fiscaal delict. Op grond van art. 160 Sv is iedereen, dus ook belastingambtenaren, verplicht om van enkele ernstige misdrijven aangifte te doen. Art. 162 Sv creëert verder voor ambtenaren nog een aantal aangifteverplichtingen. Afgezien hiervan zijn er geen nadere richtlijnen voor de beslissing om al dan niet aangifte te doen van niet-fiscale delicten. Wel heeft de Staatssecretaris van financiën op Kamervragen geantwoord dat indien een belastingplichtige met illegale inkomsten zijn aangifte vrijwillig verbetert, er 'uiteraard' aangifte wordt gedaan van het commune delict en het daarmee samenhangende delict witwassen; voor belastingontduiking wordt dan niet vervolgd op grond van art. 69, derde lid, AWR.³⁸³ Blijkens onderdeel 5 van de Richtlijnen AAFD is het naast een fiscaal delict gepleegd hebben van niet-fiscale delicten een mogelijke reden om tot strafrechtelijke vervolging over te gaan; ook in deze gevallen zal de officier van justitie dus van het niet-fiscale delict kennis krijgen. Over de belastingplichtige die van meet af aan zijn criminele inkomsten aan de belastingdienst kenbaar maakt is bij mijn weten niets gesteld; het voorgaande in aanmerking nemende lijkt me echter dat ook hij er ernstig rekening mee moet houden dat de belastingdienst de informatie omtrent zijn gekozen methode van inkomensverwerving niet aan het OM zal onthouden.

Het staat de inspecteur die tijdens zijn controlewerkzaamheden kennis krijgt van een niet-fiscaal strafbaar feit in principe dus vrij om daar aangifte van te doen. De vraag is echter of dat ook wenselijk is. Zoals de Hoge Raad stelde in zijn arrest van 8 november 1991³⁸⁴ is de geheimhoudingsplicht van belang omdat belastingplichtigen niet zouden moeten vrezen dat inlichtingen en bescheiden die zij aan de belastingdienst verstrekken zullen worden gebruikt voor een ander doel dan belastingheffing. Indien belastingplichtigen daar wel voor vrezen zou hun bereidheid om aan een juiste belastingheffing mee te werken kunnen afnemen. Dat dit in het bijzonder geldt voor personen die op wederrechtelijke wijze hun inkomen verwerven, behoeft geen betoog. Enigszins vooruitlopend op paragraaf 3.6 valt te verwachten dat belastingplichtigen die de mogelijkheid hebben om hun wederrechtelijk verkregen inkomen te maskeren als ware het legaal verkregen, dit inkomen vaak wel zullen opgeven aan de belastingdienst, al dan niet het onder vermelding van een valse bron. Het risico dat zij als gevolg van hun relatieve openheid strafrechtelijk vervolgd zullen worden is relatief klein. Daarnaast is, zeker indien tot een juist bedrag belasting is geheven, het risico van een zware sanctie wegens het onjuist *labelen* van inkomsten beperkt. Belastingplichtigen die deze mogelijkheid niet hebben, bijvoorbeeld omdat zij in het geheel geen legale inkomsten hebben of omdat de hoogte van hun legale inkomen reeds bij de belastingdienst

³⁸³ Handelingen II 2008/09, nr. 959, V-N 2009/6.12.

³⁸⁴ HR 8 november 1991, NJ 1992/277, ro. 3.2.

bekend is (zoals bij loon of interest), zullen er eerder voor kiezen om het wederrechtelijk verkregen inkomen buiten hun belastingaangifte te houden.

De vraag is of dit anders zou zijn indien de aangiftebereidheid van de belastingdienst lager zou zijn. Tot 1 januari 2008 waren de wettelijke mogelijkheden³⁸⁵ en (met name) het beleid³⁸⁶ voor aangifte door de fiscus beperkter dan dat zij nu zijn. Zoals ik in paragraaf 3.4 al aangaf is niet bekend hoe veel wederrechtelijk verkregen vermogen wordt aangegeven of belast. Ik ben echter niet bekend met signalen dat de door belastingplichtigen aangegeven wederrechtelijk verkregen inkomsten sinds 2008 is gedaald. Ik kan mij zo voorstellen dat het in alle eerlijkheid aangifte doen van wederrechtelijk verkregen inkomen, ook indien men er redelijk zeker van is dat de belastingdienst geen aangifte zal doen, voor veel genietters van dit soort inkomsten toch als een onnodig risico wordt beschouwd. Aldus verwacht ik niet dat er significante nadelige gevolgen zijn verbonden aan het gegeven dat de belastingdienst aangifte doet van niet-fiscale strafbare feiten waarvan zij tijdens het uitvoeren van de belastingwet op de hoogte komt.

F. Combinatie belastingheffing en straffen

Zoals hierboven werd besproken heeft een 100%-heffing over wederrechtelijk verkregen voordelen weinig toegevoegde waarde ten opzichte van de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel. Indien de genier van dergelijke voordelen echter zijn inkomen voor de belastingdienst heeft verzwegen – wat vaak zal voorkomen – is navordering van de over die inkomsten verschuldigde belasting niet de enige methode waarop zijn geld middels de bepalingen van de belastingwet kan worden afgenomen. Nog afgezien van de strafrechtelijke behandeling van het grondmisdrijf, kan hem ook, op grond van het overtreden van de voorschriften van de belastingwet, een bestuurlijke boete of een fiscaal-strafrechtelijke boete worden opgelegd. Tevens is het in de fiscale strafbeschikking mogelijk een aantal financiële aanwijzingen op te nemen waaraan de verdachte moet voldoen. Kan hiermee worden bereikt dat het gehele wederrechtelijk verkregen vermogen wordt afgenomen?

Als ik er voor het gemak van uit ga dat de belastingdruk op ondernemingswinsten zowel in de IB als in de Vpb 1969 rond de 44% ligt,^{387 388} is het mogelijk dat bij een brutowinstmarge van 44% of lager zelfs zonder bestraffing van de belastingontduiking het volledige voordeel wordt wegbelast. Dit is het geval indien de kosten (volledig) onder de aftreksluitingen van art. 3.14 IB vallen; dan wordt

³⁸⁵ Voor een toelichting op de wettelijke wijzigingen, zie Kamerstukken II 2005/06, 30322, nr. 3, p. 12.

³⁸⁶ Voorschrift informatieverstrekking 1993 (Besluit van 14 december 1993, nr. AFZ92/9318, Stcrt. 1993, 251, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 1 december 1998, nr. AFZ98/3534N, Stcrt. 1998, 243).

³⁸⁷ J. Doornebal, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, 3.2.33.B.c.

³⁸⁸ Hierbij ga ik er voor het gemak van uit dat resultaat uit overige werkzaamheden, waar wederrechtelijk verkregen inkomen vaak onder zal vallen, even zwaar wordt belast als winst uit onderneming; aangezien veel fiscale faciliteiten voor ondernemers en medegerechtigden niet gelden voor resultaatgenietters zullen die laatsten – ceteris paribus – in werkelijkheid wat zwaarder worden belast.

de omzet belast in plaats van de winst. Indien slechts een deel van de kosten onder de aftrekuitsluiting valt, zal de grens uiteraard bij een hogere brutowinstmarge liggen.

De verzuimboetes zijn aan vaste maxima gebonden; zij bedragen, afhankelijk van het verzuim in kwestie, maximaal € 4.920. Bij relatief beperkte wederrechtelijk verkregen inkomsten zou hiermee dus aan de doelstelling van het volledig afnemen van de inkomsten kunnen worden voldaan. Indien een persoon wederrechtelijk verkregen inkomsten heeft genoten en deze niet in zijn aangifte opneemt, zal hij daar over het algemeen echter niet met slechts een verzuimboete van af komen.

De grondslag van de vergrijpboetes wordt gevormd door de hoogte van de belasting die als gevolg van het vergrijp niet zou zijn geheven. De boete bedraagt maximaal 100% van deze grondslag;³⁸⁹ bij een belastingdruk van 44% zou dus, tezamen met een maximale vergrijpboete, 88% van het verzwegen belastbare inkomen kunnen worden afgenomen. Indien het belastbare inkomen door toepassing van de aftrekuitsluitingen hoger is dan de behaalde winst kan het afgenomen bedrag deze winst uiteraard overtreffen.

De fiscale strafbeschikking bestaat in eerste instantie uit een boete. Deze boete kent hetzelfde maximum als de boete op het strafbare feit waarvoor de strafbeschikking wordt uitgevaardigd.³⁹⁰ Verder kunnen verbeurdverklaring of onttrekking aan het verkeer van daarvoor vatbare voorwerpen, ontneming van het voordeel uit het fiscale strafbare feit, en het alsnog voldoen aan fiscale verplichtingen onderdeel uitmaken van de strafbeschikking. Hierbij valt vooral de ontneming van het fiscale voordeel op, aangezien art. 74 AWR juist bepaalt dat de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel niet op fiscale strafbare feiten van toepassing is. Wat hoogte betreft is deze ontneming middels fiscale strafbeschikking gelijk aan een boete van maximaal 100% van de ontdoken belasting; daarbij zij wel opgemerkt dat de "echte" boete van de fiscale strafbeschikking daar nog bovenop komt. Aldus is het goed mogelijk dat door de navordering en de strafbeschikking, of zelfs door de strafbeschikking alleen, een hoger bedrag dan het wederrechtelijk verkregen voordeel wordt afgenomen.

Tot slot zijn in art. 68 en 69 AWR, afhankelijk van het strafbare feit in kwestie, boetes van maximaal de vijfde categorie (€ 78.000; art. 23, vierde lid, Sr) worden opgelegd. Art. 69, tweede lid bepaalt nog dat indien de te weinig geheven belasting meer bedraagt dan een boete van de vijfde categorie, het maximumbedrag van de boete gevormd wordt door dit hogere bedrag.³⁹¹ Bij de meeste fiscale strafbare feiten is het dus van de hoogte van het wederrechtelijk verkregen inkomen

³⁸⁹ Indien het vergrijp betrekking heeft op inkomen uit sparen en beleggen bedraagt de boete maximaal 300% van de grondslag (art. 67d, vijfde lid en art. 67e, zesde lid AWR).

³⁹⁰ Kammerstukken II 2004/05, 29849, nr. 3, p. 66 en 67.

³⁹¹ Indien de onjuistheid betrekking heeft op inkomen uit sparen en beleggen bedraagt de boete maximaal 300% van de grondslag.

afhankelijk of de combinatie van belastingheffing en boete voldoende zal zijn om dit inkomen volledig af te nemen.

3.5.2. Fiscale controle en opsporing

A. Gebruik controlebevoegdheden ten behoeve van (al dan niet fiscaal) strafrecht

In paragraaf 3.3 is jurisprudentie omtrent het gebruik van controlebevoegdheden, en de daarmee verkregen informatie, ten behoeve van sancties besproken. Uit de arresten J.B. tegen Zwitserland en Chambaz blijkt dat indien belanghebbende niet kan uitsluiten dat de (slechts afhankelijk van zijn wil bestaande) gegevens waar hem in een fiscale procedure om wordt gevraagd ook als bewijsmateriaal in een *criminal charge* gebruikt zullen worden, hij niet gestraft mag worden voor het weigeren aan het informatieverzoek te voldoen. De Hoge Raad legde het lange tijd net iets anders uit: belanghebbende mag wèl gedwongen worden om ten behoeve van de belastingheffing informatie te verstrekken, maar voor zover deze informatie slechts afhankelijk van zijn wil bestaat mag deze niet gebruikt worden als bewijs in een *criminal charge*; dit moet door de rechter in de strafzaak beoordeeld worden (HR 21 maart 2008). Op het moment dat hij aan de informatieverplichting voldeed had belanghebbende dus nog geen garantie dat de wilsafhankelijke, onder dwang verstrekte informatie niet als bewijs in een strafzaak gebruikt zou worden. In zijn uitspraak van 12 juli 2013³⁹² oordeelde de civiele kamer van de Hoge Raad dat, indien belanghebbende er niet van uit kan gaan dat hem geen sanctie zal worden opgelegd, hij alleen gedwongen kan worden om informatie die slechts afhankelijk van zijn wil bestaat te overleggen indien de rechter hem (in een kort geding over de informatieverplichting) garandeert dat de verstrekte informatie voor geen enkel punitief doel gebruikt zal worden. Hiermee sluit de Hoge Raad aan bij de lijn die A-G Wattel meermalen heeft bepleit.³⁹³ Het lijkt mij wenselijk dat een wettelijke regeling wordt geïntroduceerd inhoudende dat een dergelijke garantie ook reeds door de inspecteur gegeven kan worden; opdat niet steeds de gang naar de rechter gemaakt hoeft te worden. Zo lang een dergelijke regeling niet bestaat hoop ik dat de fiscale kamer en de strafkamer van de Hoge Raad aangeven een dergelijke garantie vooraf te zullen honoreren. Dat het concept van een garantie vooraf ook door de fiscale en strafkamer ondersteund wordt blijkt uit het feit dat de zetel van de civiele kamer in deze zaak ook een rechter uit elk van deze kamers bevatte.

Een belangrijke vraag is hierbij wat precies onder wilsafhankelijke informatie moet worden verstaan. In het arrest Saunders stelde het EHRM dat hieronder in ieder geval *niet* vielen ‘documents acquired pursuant to a warrant, breath, blood and urine samples and bodily tissue for the purpose of

³⁹² HR 12 juli 2013, nr. 12/01880.

³⁹³ A-G Wattel, conclusie bij HR 27 februari 2004, BNB 2004/225; A-G Wattel, conclusie bij HR 21 maart 2008, BNB 2008/159; A-G Wattel, conclusie bij HR 12 juli 2013, nr. 12/01880.

DNA testing'.³⁹⁴ Minder duidelijk is of ook sprake is van wilsonafhankelijk materiaal indien het gaat om documenten die op zich wel onafhankelijk van de wil van belanghebbende bestaan, maar waar de autoriteiten zonder diens hulp geen kennis van kunnen nemen (omdat de autoriteiten niet precies weten om welke documenten het gaat, of omdat zij zichzelf geen toegang tot deze documenten kunnen of willen verschaffen, bijvoorbeeld omdat zij zich buiten de jurisdictie van de autoriteiten bevinden). De Hoge Raad oordeelde in zijn arresten van 27 juni 2001³⁹⁵ en 21 maart 2008³⁹⁶ dat bescheiden die op grond van de informatieplicht zijn verstrekt als wilsonafhankelijk materiaal hebben te gelden. Daarbij speelt een rol dat de inspecteur het bestaan van de documenten redelijkerwijs mocht aannemen en dat een beperkte actieve meewerkplicht niet in strijd met het *nemo tenetur*-beginsel hoeft te zijn.³⁹⁷ Albert lijkt zich hierin te kunnen vinden.³⁹⁸ Volgens A-G Wattel moet, indien actieve medewerking van de verdachte vereist is, van wilsonafhankelijk materiaal gesproken worden; hij leidt dat af uit de arresten Funke, Saunders, J.B. tegen Zwitserland en Shannon.³⁹⁹ 400 Hij krijgt hierin bijval van Haas en Jansen.⁴⁰¹ De Bont⁴⁰² leidt uit de arresten Weh⁴⁰³ en Jalloh af dat de reikwijdte van het *nemo tenetur*-beginsel afhankelijk is van de vraag of tegen belanghebbende ten tijde van het informatieverzoek reeds een *criminal charge* bestaat. Zo lang er nog geen sprake is van een *criminal charge* is het niet in strijd met het *nemo tenetur*-beginsel indien onder dwang verkregen documenten (en ander wilsonafhankelijk materiaal) in een latere strafzaak worden gebruikt. Zodra wel sprake is van een *criminal charge*, wordt het beginsel 'in its broader sense' uitgelegd en valt hieronder ook wilsonafhankelijk materiaal, waaronder documenten; elke vorm van dwang is dan een schending van het beginsel.

Laat ik met de door De Bont voorgestane tweedeling beginnen. Hoewel in de arresten Weh en Jalloh inderdaad argumenten voor deze tweedeling te vinden zijn, geloof ik niet dat de jurisprudentie van het EHRM op die manier gelezen moet worden. Allereerst zou een dergelijke tweedeling betekenen dat, indien de politie een auto slingerend over de weg ziet gaan en er aldus een verdenking van rijden onder invloed ontstaat, de politie de verdachte (die er na zijn aanhouding redelijkerwijs van uit mag gaan dat hem mogelijk een straf zal worden opgelegd) geen ademtest meer mag laten ondergaan. Ook in het arrest Jalloh lees ik argumenten tegen de visie van De Bont.

³⁹⁴ EHRM 17 december 1996, BNB 1997/254, ro. 69.

³⁹⁵ HR 27 juni 2001, BNB 2002/27, ro. 3.5.

³⁹⁶ HR 21 maart 2008, BNB 2008/159, ro. 3.3.2. en 3.3.3.

³⁹⁷ Dit leidt de HR af uit de arresten EHRM 5 november 2002, NJ 2004/262 (Allan); EHRM 11 juli 2006, NJ 2007/226 (Jalloh); en EHRM 29 juni 2007, NJ 2008/25 (O'Halloran en Francis).

³⁹⁸ P. Albert, noot bij HR 21 maart 2008, BNB 2008/159.

³⁹⁹ EHRM 4 oktober 2005, nr. 6563/03 (Shannon).

⁴⁰⁰ A-G Wattel, conclusie bij HR 12 juli 2013, nr. 12/01880, onderdeel 6.7 en 6.8.

⁴⁰¹ F. Haas en D. Jansen, *Het 'privilege against self-incrimination' nader beschouwd*, TFB 2013/1.2.

⁴⁰² G. de Bont, *Het nemo-teneturbeginsel in een (inter)nationale rechtsorde*, 'k Moet eerlijk zeggen (liber amoricum voor Henk van Arendonk), 24 mei 2013, nr. 8, onderdeel 3.

⁴⁰³ EHRM 8 april 2004, nr. 38544/97 (Weh).

Als eerste reden waarom op het bewijs in Jalloh (net als bij de arresten Funke en J.B., en in tegenstelling tot het wilsonafhankelijke materiaal bedoeld in Saunders) het *nemo tenetur*-beginsel van toepassing was, geeft het EHRM aan dat bij de lichamelijke materialen die in Saunders werden genoemd sprake was van het detecteren van de aanwezigheid van alcohol of drugs; bij Funke en J.B. ging het om het terugkrijgen (*retrieve*) van *real evidence*. Als tweede reden wordt gegeven de mate van dwang die werd gebruikt om dit bewijs te verkrijgen.⁴⁰⁴ Het verschil zit hem dus in de aard van (de wijze van verkrijging van) het bewijs en niet in de status als al dan niet verdachte. In J.B. overwoog het EHRM: '(...) *the present case differs from such material which, as the Court found in the Saunders case, had an existence independent of the person concerned and was not, therefore, obtained by means of coercion and in defiance of the will of that person (...)*(onderstrepingen door de auteur).⁴⁰⁵ Ook hier is het soort bewijsmateriaal dus het onderscheidende criterium. Indien het bewijsmateriaal onafhankelijk van de persoon bestaat is het directe gevolg daarvan (*therefore*) dat geen sprake is van onder dwang verkregen zelf-incriminatie. Of de persoon in kwestie op dat moment reeds verdachte was of niet is irrelevant.

In beide arresten vind ik – gelijk A-G Wattel⁴⁰⁶ – ook een reden om de visie van de Hoge Raad, dat onder dwang verkregen documenten wilsonafhankelijk materiaal vormen, te verwerpen. In J.B. oordeelde het EHRM dat sprake was van wilsonafhankelijk materiaal, ondanks dat het een verzoek om documenten betrof. In Jalloh was de aard van het materiaal weliswaar wilsonafhankelijk, maar de wijze van verkrijging van dit bewijs hield een vorm van dwang in die niet met het *nemo tenetur*-beginsel verenigd kon worden. Dat deze vorm van dwang vereist was om het materiaal te verkrijgen, betekende dat niet langer gesproken kon worden van bewijsmateriaal dat onafhankelijk van de wil van de betrokkene bestond. In Saunders werd, zo overweegt het EHRM in Jalloh, een verplichting tot passief meewerken (duldplicht) toegestaan; mocht een verplichting tot actieve medewerking op grond van Saunders al zijn toegestaan, dan nog betreft het materiaal dat door een normaal functionerend menselijk lichaam wordt geproduceerd. Indien verdergaande actieve medewerking vereist is, valt het resultaat blijkbaar niet onder het wilsonafhankelijke materiaal.

Albert meent op grond van ro. 45 t/m 47 van het arrest Jalloh dat het doel van het *nemo tenetur*-beginsel is gelegen in het voorkomen van rechterlijke dwalingen, en dat bij objectief bewijsmateriaal, waarvan de inhoud niet afhankelijk is van de gebruikte mate van dwang, geen risico op rechterlijke dwalingen bestaat. Dit ziet hij als reden dat het beginsel niet op wilsonafhankelijk materiaal van toepassing is. Hij vindt het standpunt van A-G Wattel op zich ook plausibel, maar aangezien de lijn van het EHRM niet erg consistent lijkt te zijn, vindt hij de terughoudende toepassing

⁴⁰⁴ EHRM 11 juli 2006, NJ 2007/226, ro. 58 en 59.

⁴⁰⁵ EHRM 3 mei 2001, BNB 2002/26, ro. 68.

⁴⁰⁶ A-G Wattel, conclusie bij HR 12 juli 2013, nr. 12/01880, onderdeel 6.7, 6.8 en 6.12.

van het beginsel door de Hoge Raad terecht.⁴⁰⁷ Zoals het EHRM even verderop in Jalloh echter opmerkt wordt het beginsel in sommige gevallen (bijvoorbeeld Funke en J.B.) breder uitgelegd; ook objectief materiaal soms als wilsafhankelijk materiaal gezien. Daarnaast lijkt mij dat, aangezien het hier om een grondrecht gaat, bij twijfel eerder een ruime dan een restrictieve interpretatie geboden is.⁴⁰⁸

B. Omkering bewijslast

In paragraaf 3.2.2 is de omkering en verzwaring van de bewijslast besproken. Deze geldt indien een informatiebeschikking is afgegeven (omdat belanghebbende niet aan zijn informatieverplichtingen heeft voldaan) of indien de vereiste aangifte niet is gedaan. Blijkens HR 30 oktober 2009⁴⁰⁹ kan daarvan ook sprake zijn indien de aangifte onjuist is ingevuld en *'de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven'*. Indien belanghebbende wederrechtelijk verkregen voordelen heeft verzwegen zal hiervan al snel sprake zijn, bijvoorbeeld indien uit de strafrechtelijke veroordeling aannemelijk wordt dat dergelijke voordelen zijn genoten. In deze gevallen is het dus aan belanghebbende om te doen blijken (dus niet slechts aannemelijk te maken) dat de correcties van de inspecteur onjuist zijn. Blijkens art. 25, derde lid, laatste volzin en art. 27e, derde lid, ziet de omkering en verzwaring van de bewijslast niet op bezwaar of beroep tegen een vergrijpboete. De reden hiervoor is dat anders strijdigheid met art. 6, tweede lid EVRM zou ontstaan, omdat de bewijslast van zijn onschuld dan bij de verdachte zou worden gelegd. Indien de aftrekuitsluitingen van met misdrijven samenhangende kosten inderdaad als sanctie in de zin van art. 6 EVRM hebben te gelden, moet de omkering van de bewijslast ook op deze maatregelen van toepassing worden uitgesloten voor zover aan deze aftrekuitsluitingen geen strafrechtelijke veroordeling voorafgaat.

C. Strekkingsvereiste voor opzet art. 69AWR te weinig beperkend?

De delictomschrijvingen van art. 69, eerste en tweede lid, AWR bevatten beide, naast een omschrijving van of verwijzing naar bepaalde opzettelijk begane feiten, de frase *'indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven'*. Dit zogenoemde strekkingsvereiste heeft blijkens de wetsgeschiedenis als doel de strafvervolgung ter zake van fiscale misdrijven te beperken tot *'de*

⁴⁰⁷ P. Albert, noot bij HR 21 maart 2008, BNB 2008/159, onderdeel 2.2 t/m 2.6.

⁴⁰⁸ Weliswaar oordeelde het EHRM in O'Halloran and Francis dat het *nemo tenetur*-beginsel geen absoluut recht betreft, maar in die zaak ging het om onmiskenbaar wilsafhankelijk materiaal – een verklaring – waarvan werd geoordeeld dat het toch in een strafzaak gebruikt kon worden zonder het recht op een eerlijk proces te schenden, omdat de verklaring was verkregen middels beperkte dwang, die bovendien werd gerechtvaardigd door de verantwoordelijkheid die autobezitters worden geacht te hebben geaccepteerd. Dit arrest ziet dus niet op de kwalificatie van bewijsmateriaal als al dan niet wilsafhankelijk.

⁴⁰⁹ HR 30 oktober 2009, BNB 2010/47.

gevallen waarin de gedraging klaarblijkelijk is gericht op benadeling van de schatkist. Niet voldoende is dus dat het feit in kwestie opzettelijk is begaan; het moet (klaarblijkelijk) ook een belastingontduikende strekking hebben. Dat betekent niet dat belanghebbende ook het oogmerk moet hebben gehad om belasting te ontduiken. Wel moet de opzettelijk begane gedraging, *'gezien de effecten die dergelijke gedragingen in het algemeen plegen te hebben, geschikt [zijn] om te bereiken, dat onvoldoende belasting wordt geheven.'* Het gaat hier om een waarschijnlijkheidsoordeel; er moet een aanmerkelijke kans zijn geweest dat als gevolg van de gedraging te weinig belasting zal worden geheven. Niet hoeft vast te staan dat daadwerkelijk te weinig belasting is geheven. Aan het strekkingsvereiste is ook voldaan indien een ander dan degene die de verboden gedraging verricht degene is bij wie te weinig belasting wordt geheven, of indien de te lage belastingheffing plaatsvindt in een ander tijdvak dan waar de gedraging op zag.⁴¹⁰

In Hof Den Bosch 13 oktober 2009⁴¹¹ is geoordeeld dat een onjuiste aangifte inkomstenbelasting, die leidde tot een te hoge heffing van inkomstenbelasting maar (in samenhang met de eveneens onjuiste aangifte vennootschapsbelasting) ook tot een te lage heffing van vennootschapsbelasting, voldeed aan het strekkingsvereiste. Er werd dus gekeken naar de gehele constructie waar de onjuiste aangifte deel van uitmaakte, niet alleen naar de bestreden aangifte zelf. Castelijm meent in zijn noot bij dit arrest dat het strekkingsvereiste door het hof correct wordt uitgelegd. De auteurs van de Cursus Belastingrecht menen echter op grond van de wettekst dat het strekkingsvereiste ziet op *"het feit", waarmee wordt bedoeld op de ten laste gelegde onjuiste of onvolledige aangifte.*⁴¹² Ik sluit mij aan bij de auteurs van de Cursus Belastingrecht. Weliswaar beperkt de frase *'dat te weinig belasting wordt geheven'* het strekkingsvereiste niet tot gevallen waarin de te lage belastingheffing voortkomt uit de tenlastegelegde onjuistheid, de frase *'indien het feit ertoe strekt'* doet dat wel.

In zijn arrest van 6 maart 2012⁴¹³ oordeelde de Hoge Raad dat indien waarschijnlijk is dat de wijze waarop aangifte is gedaan meebrengt dat te weinig belasting zal worden geheven, aan het strekkingsvereiste is voldaan. Daar doet niet aan af dat mogelijk op andere wijze is gezorgd dat toch het juiste bedrag aan belasting is geheven. Dat is anders indien de tenlastelegging ook inhoudt dat in de aangifte een te laag belastbaar bedrag is opgegeven.

De Bont en Sitsen menen dat het doel van het strekkingsvereiste is te waarborgen dat slechts de zwaardere zaken worden uitgeselecteerd, maar dat in de rechtspraak te snel wordt aangenomen dat aan het strekkingsvereiste is voldaan: *'Is de schatkistbenadeling waarschijnlijk, dan is dat voldoende. Is er geen schatkistbenadeling in verband met één belastingmiddel, dan wordt er wel een*

⁴¹⁰ Kamerstukken II 1993/94, 23470, nr. 3, p. 23, 24 en 57.

⁴¹¹ Hof Den Bosch 13 oktober 2009, NTFR 2009/2415.

⁴¹² M. Hamer e.a., *Cursus Belastingrecht, (Formeel Belastingrecht)*, 9.1.3.

⁴¹³ HR 6 maart 2012, nr. S. 09/04384, ro. 6.3.

ander middel bij betrokken waardoor daarvan wel sprake is. Het vereiste voldoet niet aan de aanvankelijke bedoelingen van de wetgever.’⁴¹⁴ Hoewel de wetgever inderdaad onderschreef dat strafvervolgung ‘slechts in aanmerking komt in geval sprake is van ernstige belastingfraude’, is daaraan slechts een paar zinnen besteed. Vervolgens is enkele bladzijden uitgeweid over de wijze waarop het strekkingsvereiste geen al te zware bewijslast introduceert doordat het om een waarschijnlijkheidsoordeel gaat.⁴¹⁵ Hoewel ik een sterker filterende werking van het strekkingsvereiste toe zou juichen, geloof ik niet dat de wetgever een wezenlijk beperktere interpretatie voor ogen had. Wel ben ik, zoals gezegd, van mening dat het strekkingsvereiste in Hof Den Bosch 13 oktober 2009 te ruim is toegepast.

Ook ben ik met Valkenburg⁴¹⁶ en De Bont en Sitsen van mening dat het strekkingsvereiste geen toegevoegde waarde heeft indien het zo wordt geïnterpreteerd dat voldoende is dat de aangifte ‘naar alle waarschijnlijkheid’ onjuist is;⁴¹⁷ een dergelijke interpretatie lijkt mij dan ook foutief. Het gaat erom dat de onjuistheid in de aangifte naar alle waarschijnlijkheid tot gevolg zal hebben dat te weinig belasting zal worden geheven.

Castelijn merkt nog op dat, indien bij een onjuiste aangifte een veroordeling mogelijk is zonder dat te weinig belasting is geheven, dit kan leiden tot ongelijkheid tussen bestuurlijke vergrijpboetes op grond van art. 67d en 67e AWR en strafrechtelijke vervolging op grond van art. 69 AWR, omdat de grondslag voor die vergrijpboetes het te weinig geheven bedrag vormt.⁴¹⁸ Ik onderschrijf zijn standpunt dat dit geen recht doet aan de rechtseenheid tussen het bestuurlijke boeterecht en het strafrecht.

In feite is in de huidige situatie elke opzettelijk begane onjuistheid waarbij een aanmerkelijke kans bestaat dat deze ten nadele van de fiscus uit zal pakken strafbaar; de filterende werking van het strekkingsvereiste is dan ook zeer beperkt. Met Valkenburg⁴¹⁹ ben ik van mening dat introductie van een subjectief bestanddeel, inhoudende dat belanghebbende gezien de feiten en omstandigheden wel moest weten dat het gevolg van zijn gedraging zou zijn dat te weinig belasting zou worden geheven, wenselijk is.

3.5.3. Invordering

A. Rijkswijde fiscaal conservatoir beslag

⁴¹⁴ G. de Bont en J. Sitsen, *Tour d’horizon fiscaal strafrecht anno 2009*, TFB 2009/08, onderdeel 2.

⁴¹⁵ Kamerstukken II 1993/94, 23470, nr. 3, p. 20 t/m 25, 57.

⁴¹⁶ W. Valkenburg, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, vierde herziene druk, Kluwer 2010, p. 45 en 46.

⁴¹⁷ Hof Arnhem lijkt in zijn arrest van 4 maart 2009, NTFR 2009/770, deze interpretatie te hanteren (beoordeling van het derde tenlastegelegde feit, onder Strekkingsvereiste). Overigens interpreteert het hof bij de beoordeling van het eerste tenlastegelegde feit, onder Pleitbaar standpunt, het strekkingsvereiste naar mijn mening wel op de juiste wijze.

⁴¹⁸ M. Castelijn in zijn noot bij Hof Arnhem 4 maart 2009, NTFR 2009/770.

⁴¹⁹ W. Valkenburg, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, vierde herziene druk, Kluwer 2010, p. 48 en 49.

Art. 81 AWR geeft de ambtenaren die belast zijn met het opsporen van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten de bevoegdheid om te allen tijde beslag te leggen op voorwerpen die ingevolge het Wetboek van Strafvordering voor inbeslagneming vatbaar zijn. Het gaat daarbij in ieder geval om voorwerpen die de waarheid of wederrechtelijk verkregen voordeel kunnen aantonen of welker verbeurdverklaring of onttrekking aan het verkeer kan worden bevolen (art. 94 Sv). Over de vraag of art. 81 AWR ook ziet op voorwerpen waarop conservatoir beslag kan worden gelegd ten behoeve van een boete of ontnemingsmaatregel (art. 94a Sv) verschillen de meningen. Caljé meent dat dit niet het geval is, nu voor inbeslagneming op grond van art. 94a blijktens art. 103 Sv toestemming van de rechter-commissaris vereist is.⁴²⁰ Valkenburg meent, zonder verdere uitweiding, dat ook de voorwerpen van art. 94a Sv onder art. 81 AWR vallen. Ik deel deze mening, nu art. 81 AWR slechts voor de vatbaarheid voor inbeslagneming naar het Wetboek van Strafvordering verwijst, en expliciet aangeeft dat de inbeslagnemingsbevoegdheid te allen tijde geldt. Art. 103 Sv zegt niets over de vatbaarheid voor inbeslagneming van voorwerpen; het bepaalt slechts onder welke omstandigheden beslag mag worden gelegd op voorwerpen die (op grond van art. 94a) als voor beslag vatbaar hebben te gelden. Art. 81 AWR geldt mijns inziens in zoverre als een *lex specialis* ten opzichte van art. 103 Sv. Voor beslaglegging op grond van art. 81 AWR hoeft, afgezien van de eis dat de voorwerpen voor inbeslagneming vatbaar zijn en dat de ambtenaar belast is met het opsporen van bij belastingwet strafbaar gestelde feiten, niet aan nadere wettelijke voorwaarden voldaan te worden.⁴²¹ Men merke op dat art. 81 AWR geen bevoegdheid creëert tot het leggen van conservatoir beslag ten behoeve van belastingheffing over wederrechtelijk verkregen voordelen, nu het wetboek van strafvordering geen bepaling kent die beslag met dit doel mogelijk maakt. Dit geldt ook indien het wederrechtelijk verkregen voordeel bestaat uit de opbrengsten van belastingfraude.⁴²²

Civielrechtelijk conservatoir beslag kan hier tot op zekere hoogte uitkomst bieden. In paragraaf 3.2.3 kwam reeds aan de orde dat op grond van art. 4:124 AWB jo. art. 700, eerste lid, Rv conservatoir beslag kan worden gelegd om verhaal ter zake van een belastingschuld mogelijk te maken. Daarvoor is wel toestemming van de voorzieningenrechter nodig. Uit HR 3 oktober 2003⁴²³ blijkt dat het bij gebruikmaking van het privaatrechtelijke conservatoire beslag, in tegenstelling tot de versnelde invordering en executie van art. 10 en art. 15 IW, mogelijk is dat conservatoir beslag wordt

⁴²⁰ P. Caljé in *NDFR Deel Formeel Strafrecht*, aantekening 2 bij art. 81 AWR.

⁴²¹ Wel zijn de beginselen van een goede procesorde van toepassing van toepassing; zie ook W. Valkenburg, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, vierde herziene druk, Kluwer 2010, p. 177 en 178. Ook kan, afhankelijk van de aard van het materiaal waarvan op grond van art. 81 AWR de uitlevering wordt gevorderd, het hierboven reeds uitvoerig besproken *nemo tenetur*-beginsel van toepassing zijn.

⁴²² Aangezien art. 74 AWR bepaalt dat de ontnemingsmaatregel van art. 36e Sr niet kan worden toegepast ter zake van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten, is het ook niet mogelijk conservatoir beslag te leggen ten behoeve van ontneming van middels belastingfraude verkregen voordelen.

⁴²³ HR 3 oktober 2003, NJ 2004, 557.

gelegd voordat de belastingaanslag is opgelegd. Deze aanslag⁴²⁴ moet dan wel binnen een door de rechter te bepalen termijn, die minimaal acht dagen bedraagt, worden opgelegd (art. 700, derde lid, Rv). Blijkens art. 711, eerste lid, Rv is voor het leggen van conservatoir beslag op roerende zaken die geen registergoederen zijn en op rechten aan toonder of order vereist dat wordt aangetoond (dus niet slechts aannemelijk gemaakt) dat er gegronde vrees voor verduistering is. Uit de in paragraaf 3.3.3 besproken jurisprudentie bleek dat deze vrees onder andere gegronde kan zijn bij “anti-fiscaal gedrag” of indien de goederen waarop beslag kan worden gelegd bestaan uit gemakkelijk vervreembare voorwerpen (zoals contant geld) die op wederrechtelijke wijze zijn verkregen.⁴²⁵ Ik meen dat roerende zaken die geen registergoederen zijn en rechten aan toonder of order zich over het algemeen voor verduistering zullen lenen, waardoor bij zowel wederrechtelijk verkregen inkomsten als bij belastingontduiking op vrijwel alle voorwerpen conservatoir beslag kan worden gelegd, ook indien de aanslag in kwestie nog niet is opgelegd. Hiervoor is echter wel vereist dat een aanslag is opgelegd of dat dit binnen een door de voorzieningenrechter te bepalen termijn zal gebeuren. Aangezien het opleggen van een aanslag voor de inspecteur geen heel ingewikkelde zaak is, hoeft dit over het algemeen geen belemmering te zijn. Indien het tijdvak waarop de aanslag ziet nog niet verstreken is, kan voor de IB en Vpb 1969 een voorlopige aanslag worden opgelegd; hiervoor kunnen echter slechts de gegevens gebruikt worden die voor het vaststellen van de aanslag(en) over het voorgaande jaar of de twee voorgaande jaren zijn gebruikt (art. 23, tweede lid, uitvoeringsregeling AWR). Indien de navorderingstermijn is verstreken kan uiteraard geen aanslag meer worden opgelegd, ook niet indien sprake is van kwade trouw.

In het voorstel voor de Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst⁴²⁶ wordt de navorderingstermijn bij kwade trouw verlengd tot twaalf jaar na ontvangst van de aangifte. Overigens is een opgelegde aanslag in dit wetsvoorstel meteen definitief, waardoor de inspecteur, indien hij later tot de conclusie komt dat het inkomen hoger ligt dan hij dacht, geen mogelijkheid zal hebben om de aanslag hoger vast te stellen; hij zal dan altijd moeten navorderen.

B. Slachtoffers voorrang geven op fiscaal voorrecht?

In paragraaf 3.2.3 werd het fiscale voorrecht besproken. Op grond van art. 21 IW heeft de fiscus voorrang op vrijwel alle andere vorderingen op de belastingplichtige. Dit fiscale voorrecht geldt voor zowel belastingschulden als te betalen bestuurlijke boetes, maar niet voor strafbeschikkingen. In het

⁴²⁴ Hierbij kan het onder andere gaan om een voorlopige aanslag, een aanslag, en een navorderingsaanslag (art. 2, derde lid, onderdeel e AWR).

⁴²⁵ In beide zaken ging het om versnelde invordering op grond van art. 10 IW. De vrees voor verduistering moet in dit artikel op gelijke wijze worden geïnterpreteerd als in art. 711 Rv (Kamerstukken II 1988/89, 20588, nr. 3, p. 38).

⁴²⁶ Kamerstukken II, 2012/2013, 33714, nr. 1-4.

in paragraaf 3.3.3 besproken HR 27 september 2002⁴²⁷ bleek dat het fiscale voorrecht ook voor gaat op de vordering die gedupeerden wegens een onrechtmatige daad op belanghebbende hebben. Noch het feit dat het beleid is dat de ontvanger zijn voorrecht opgeeft ten gunste van strafrechtelijke ontneming, noch het feit dat bij strafrechtelijke ontneming de (toegekende) vorderingen van gedupeerden wel voorrang hebben op de vordering van de staat (art. 36e, achtste lid, Sr), doet daar aan af.

Hier is, net als bij de aftrekuitsluiting van boetes, sprake van een tegenstelling tussen de werking van twee rechtsgebieden. Bij het ontbreken van een aan alle wensen voldoende oplossing zal één van de rechtsgebieden moeten terugtreden.⁴²⁸ Met Vetter⁴²⁹ acht ik het, op grond van mijn rechtsgevoel, wenselijk om, in ieder geval onder bepaalde omstandigheden, aan dergelijke vorderingen ook voorrang op de vordering van de ontvanger toe te kennen. Voor zover de belastingschuld bestaat uit belastingheffing over uit onrechtmatige daad verkregen inkomen zou naar mijn mening, indien en voor zover de civiele rechter een schadevergoeding wegens die daad heeft toegekend, geen invordering moeten plaatsvinden; de belastingschuldige had het inkomen nooit mogen hebben, en er is een aantoonbaar rechthebbende van het inkomen. Voor zover de belastingschuld niet ziet op inkomen uit de onrechtmatige daad waar de vordering van de gedupeerde op is gebaseerd, is in feite sprake van een toevallige samenloop van de vorderingen die de belastingdienst en de gedupeerde op de belastingschuldige hebben. In deze gevallen is naar mijn mening minder duidelijk welke vordering voorrang verdient. Ik neig er echter toe om ook in deze gevallen de schadevergoeding boven de belastingschuld te laten gaan. Het recht dient om de samenleving te ordenen. De mogelijkheid dat personen onderling aansprakelijk gesteld kunnen worden voor onrecht dat zij elkaar aandoen acht ik van groter belang voor een ordentelijke samenleving dan de effectieve invordering van belastingen.

3.6. Economische analyse

3.6.1. Effect belastingheffing op criminaliteit

In paragraaf 2.6 is het effect van financiële straffen, en met name van de ontnemingsmaatregel, op de hoeveelheid criminaliteit besproken. Hierbij is gekeken naar generale en specifieke preventie. Ook belastingheffing kan echter gevolgen hebben voor de aantrekkelijkheid van criminaliteit. Een belangrijk verschil tussen belastingheffing en sancties is dat belastingheffing niet afhankelijk is van het al dan niet vervolgen van de belastingplichtige. Over legaal verkregen inkomen wordt altijd

⁴²⁷ HR 27 september 2002, NTFR 2002/1603, FED 2003/57.

⁴²⁸ Zie bijvoorbeeld P. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke*, Universiteit van Amsterdam 1992, p. 105 – 109.

⁴²⁹ J. Vetter in zijn noot bij HR 27 september 2002, FED 2003/57.

geheven; dit verlaagt het verwachte legaal verkregen inkomen. Of en hoe het verwachte inkomen uit illegale activiteiten verandert is afhankelijk van de wijze waarop dit in de belastingheffing wordt betrokken.⁴³⁰ Een tweede gevolg van het feit dat in beginsel altijd belasting wordt geheven is dat het vermogen van de persoon, er van uitgaande dat zijn inkomen in ieder geval gedeeltelijk belast wordt, altijd lager is dan in een wereld zonder belasting.

Voor deze beide aspecten is de manier waarop crimineel inkomen in de belastingheffing wordt behandeld van groot belang. Zoals in paragraaf 3.2 werd besproken geldt in het belastingrecht het neutraliteitsbeginsel; in tegenstelling tot het strafrecht wordt, in principe, geen onderscheid gemaakt tussen legaal en illegaal gedrag. Indien inkomsten onder de definitie van belastbaar inkomen vallen, worden ze belast, ongeacht de rechtmatigheid van de wijze waarop deze inkomsten zijn verkregen. Kosten die met crimineel verkregen inkomsten samenhangen, waaronder boetes, waren dan ook lange tijd aftrekbaar. Tegenwoordig zijn zowel boetes als de (overige) kosten die verband houden met misdrijven waarvoor men veroordeeld is niet meer aftrekbaar. Een derde mogelijke manier om in het belastingrecht met crimineel verkregen inkomen om te gaan is het niet te belasten en de ermee samenhangende kosten niet in aftrek toe te laten. Tabbach bespreekt een belastingsysteem waarin criminele inkomsten en kosten net als legale inkomsten en kosten belast dan wel aftrekbaar zijn, een systeem waarin criminele inkomsten en kosten buiten de belastingheffing vallen en een systeem waarin criminele inkomsten worden belast, maar boetes niet aftrekbaar zijn.⁴³¹ ⁴³² Ik zal vervolgens deze inzichten toepassen op het Nederlandse belastingsysteem.

Indien alleen legaal inkomen in de belastingheffing wordt betrokken heeft deze heffing twee gevolgen. Allereerst wordt legaal inkomen relatief minder aantrekkelijk dan illegaal inkomen, omdat de verwachte opbrengst lager is. Dit biedt een stimulans om op illegale wijze inkomen te vergaren; een substitutie-effect. Het tweede gevolg wordt veroorzaakt door het lagere vermogen. Indien de algemene aanname van afnemende absolute risico-aversie klopt, betekent dit lagere vermogen dat individuen minder geneigd zullen zijn om risico's te nemen. Dit inkomenseffect stimuleert het op legale wijze verkrijgen van inkomen. Welk van deze twee effecten het sterkst is, kan zonder empirisch onderzoek niet met zekerheid worden gezegd.

⁴³⁰ Hierbij wordt er van uitgegaan dat al het crimineel verkregen inkomen aan de belastingautoriteiten wordt opgegeven; ik ga later nog in op de realiteitszin van deze aanname.

⁴³¹ A. Tabbach, *Criminal Behavior, Sanctions, and Income Taxation: An Economic Analysis*, The Journal of Legal Studies, Vol. 32, Nr. 2 (juni 2003), p. 383 – 406.

⁴³² In een latere paper (*The Effects of Taxation on Income-Producing Crimes with Variable Leisure Time*, The University of Chicago Law School, John M. Olin Law & Economics Working Paper No. 199, oktober 2003) bespreekt Tabbach de twee belastingsystemen waarin over crimineel inkomen wordt geheven, waarbij de agent naast crimineel inkomen en legaal inkomen ook zelf kan kiezen hoe veel vrije tijd hij consumeert. Indien hij realistische aannames maakt, zijn de gevolgen op de hoeveelheid criminaliteit van beide belastingsystemen ambigu. Ik meen echter enkele inconsistenties in deze paper te zien, wat voor mij reden is om slechts de het simpelere model gebaseerde paper te bespreken.

Indien zowel legaal als illegaal inkomen wordt belast, waarbij ook naar aanleiding van de illegale wijze van inkomensverwerving opgelegde boetes aftrekbaar zijn, daalt de verwachte opbrengst van legaal en illegaal verkregen inkomen met hetzelfde percentage. Er is dus geen sprake van een substitutie-effect. Het lagere vermogen leidt ook hier tot een hogere absolute risico-aversie (inkomenseffect) en dus minder criminaliteit. Een derde effect is het risico-effect: de belasting verkleint het verschil tussen de opbrengst van criminaliteit indien de belastingplichtige wel gestraft wordt en de opbrengst indien dit niet gebeurt. Dit komt enerzijds doordat de opbrengst van criminaliteit door de belasting wordt verlaagd en anderzijds doordat de effectief te betalen boete met het belastingpercentage verlaagd wordt. Hierdoor wordt het risico van criminaliteit kleiner; dit leidt tot meer criminaliteit. Het effect dat een dergelijke belastingheffing per saldo op de hoeveelheid criminaliteit heeft is afhankelijk van welk van deze twee inkomenseffecten het sterkst is; ook daarvoor is empirisch onderzoek nodig.

Tot slot bespreekt Tabbach een belastingsysteem waarin criminele inkomsten belast zijn maar waarin boetes niet aftrekbaar zijn. Dit systeem komt grotendeels overeen met de Nederlandse situatie. De verwachte opbrengst van criminaliteit daalt door een dergelijk systeem relatief sterker dan de verwachte opbrengst van legale activiteiten, omdat de opbrengst wel wordt verlaagd met de belastingheffing maar de boete volledig – zonder gedeeltelijke compensatie in de vorm van belastingaftrek – betaald moet worden. Dit leidt tot een substitutie-effect waarbij het legaal verkrijgen van inkomen wordt gestimuleerd. Omdat het voor de belastingheffing niet uitmaakt of de belastingplichtige wel of niet gestraft wordt, beïnvloedt de belastingheffing het risico van criminaliteit niet; er is dus geen risico-effect. Wel zorgt het uit de belastingheffing resulterende lagere vermogen, onder de aanname van afnemende absolute risico-aversie, voor een lagere bereidheid om risico's te nemen; ook dit inkomenseffect reduceert criminaliteit.

In het Nederlandse belastingsysteem zijn niet alleen boetes van aftrek uitgesloten, maar ook kosten die verband houden met een misdrijf waarvoor men veroordeeld is en steekpenningen. Hoe beïnvloeden deze factoren bovenstaande analyse? De aftrekuitsluiting van met misdrijven verband houdende kosten kan, economisch gezien, beschouwd worden als een hogere boete, omdat zij afhankelijk is van een strafrechtelijke veroordeling.⁴³³ Door deze aftrekuitsluiting wordt de verwachte opbrengst van criminele activiteiten lager; het substitutie-effect zal dus vergroot worden. Verder vergroot zij het risico dat met criminele inkomsten samenhangt, doordat het verschil tussen de verwachte opbrengst indien de belastingplichtige al dan niet wordt gestraft, groter wordt. De aftrekuitsluiting van steekpenningen is niet van een veroordeling afhankelijk. Deze maatregel

⁴³³ Hierbij is de aanname dat al het illegale inkomen wordt opgegeven. Indien dit niet het geval is maakt de belastingplichtige een tweede keuze omtrent het al dan niet participeren in riskant gedrag; op deze belastingontduiking ga ik hierna nog in.

vergroot wel het verschil tussen de verwachte opbrengst van misdrijven en die van andere activiteiten, maar het risico van crimineel gedrag wordt er niet groter door; voor de betaler van steekpenningen die niet aan belastingfraude doet is van tevoren precies bekend wat zijn belastingschuld als gevolg van de steekpenningen zal zijn. In tegenstelling tot een aftrekuitsluiting waarvoor een veroordeling vereist is, veroorzaakt deze maatregel dus geen criminaliteit verlagend risico-effect. Wel versterkt ook deze aftrekuitsluiting het substitutie-effect en het inkomenseffect, beide ten faveure van legale inkomensverwerving.

In paragraaf 3.5.1 ging ik al in op de vraag of van criminelen verwacht kan worden dat zij hun illegaal verkregen inkomen opgeven aan de belastingdienst. Zoals daar werd besproken betekent het beleid dat de inspecteur in beginsel aangifte doet van strafbare feiten waar hij kennis van neemt, dat in werkelijkheid slechts weinig criminele belastingplichtigen volledige openheid zullen betrachten. Het valt te verwachten dat belastingplichtigen die de mogelijkheid hebben om hun wederrechtelijk verkregen inkomen te maskeren als ware het legaal verkregen, dit inkomen relatief vaak zullen opgeven aan de belastingdienst, zij het dat dit in een aantal gevallen onder vermelding van een valse bron zal gebeuren. Deze valse bron kan bijvoorbeeld bestaan uit reguliere bedrijfsomzet van een restaurant terwijl het eigenlijk om drugsgeld gaat. Vaak zal ook dit echter niet nodig zijn; een afvalverwerker die in strijd met de milieuregels afval in het water loost zal zijn inkomen zonder bezwaar kunnen opgeven, al zal er wellicht aan de kostenkant wat creatief boekhouden toegepast worden. Het risico dat deze belastingplichtigen als gevolg van hun relatieve openheid strafrechtelijk vervolgd zullen worden is relatief klein. Daarnaast is, zeker indien tot een juist bedrag belasting is geheven, het risico van een zware sanctie wegens het onjuist *labelen* van inkomsten beperkt. Wel zal dit onjuiste labelen op zichzelf het misdrijf witwassen kunnen vormen, wat een additioneel strafrisico met zich brengt dat meegewogen moet worden in de te verwachten opbrengst van criminele activiteiten.

Belastingplichtigen die deze mogelijkheid niet hebben, bijvoorbeeld omdat zij in het geheel geen legale inkomsten hebben of omdat de hoogte van hun legale inkomen reeds bij de belastingdienst bekend is (zoals bij loon of interest), zullen er eerder voor kiezen om het wederrechtelijk verkregen inkomen buiten hun belastingaangifte te houden. Hiermee nemen zij echter het risico op zich dat zij niet alleen voor het gronddelict gestraft worden, maar ook voor belastingontduiking. Ook dit risico moet bij de nutsverwachting worden meegewogen.

Indien de belastingplichtige zelf de keuze heeft tussen het niet opgeven van zijn criminele inkomen, het opgeven zonder het criminele karakter te vermelden of volledige openheid betrachten, kan hij, zo lang de inspecteur niet van zijn aangifte afwijkt, zelf kiezen welk belastingsysteem op hem effectief van toepassing is. Indien reeds een straf is opgelegd zal over het algemeen volledige openheid geboden zijn, wat er op neerkomt dat het Nederlandse belastingsysteem met al zijn

aftrekuitsluitingen en de bijbehorende stimulans van legale activiteiten⁴³⁴ van toepassing is. Indien geen straf is opgelegd en er geen tekenen zijn dat hij vervolgd zal worden, zal de criminele belastingplichtige allereerst kunnen kiezen voor het verzwijgen van de criminele inkomsten. Dit komt neer op het eerste belastingstelsel, dat een ambigue invloed heeft op de hoeveelheid criminaliteit, met het bijkomende risico dat de belastingontduiking bestraft wordt. Als alternatief kan hij zijn inkomsten opgeven als legale inkomsten. Dit komt neer op het tweede systeem met zijn ambigue invloed op de hoeveelheid criminaliteit. Afhankelijk van de wijze waarop het inkomen en de kosten als legaal worden gepresenteerd kan dit het risico met zich brengen dat hij voor witwassen of belastingontduiking vervolgd wordt.

Al met al worden de keuzes die een (potentiële) crimineel realistisch gezien kan maken met betrekking tot zijn belastingheffing grotendeels bepaald door (zijn perceptie van) de kans dat hij voor het gronddelict bestraft zal worden, en door zijn mogelijkheid om zijn wederrechtelijk verkregen voordelen wit te wassen. Dit bepaalt vervolgens de wijze waarop de belastingheffing zijn keuze beïnvloedt om al dan niet middels illegale activiteiten inkomen te vergaren.

Zoals Tabbach stelt kan, in een systeem waarin belasting de verwachte opbrengst van illegale activiteiten sterker doet dalen dan die van legale activiteiten, het belastingtarief zodanig hoog worden gesteld dat inkomen genererende criminaliteit in het geheel verdwijnt, omdat de verwachte opbrengst lager is dan die van legale activiteiten. In een wereld waarin op verschillende manieren aan belastingontduiking kan worden gedaan is deze theoretische mogelijkheid naar mijn mening van weinig waarde, om nog maar niet te spreken van de overige economische gevolgen van een dergelijk belastingtarief. Realistischer lijkt mij het aanpassen van de belastinggrondslag van criminelen. Indien dit gebeurt met het oog op criminaliteitsbestrijding zal vanuit juridisch oogpunt echter al snel sprake zijn van een *criminal charge*, met de bij het strafrecht passende grotere rechtsbescherming als gevolg. Zoals Wattel opmerkt⁴³⁵ is het daarnaast *'wellicht uit (massa-)psychologisch oogpunt niet aan te raden het verschil tussen belasting en straf te doen vervagen. Er zijn er vermoedelijk toch al genoeg die belasting als een onverdiende straf (...) zien, en die straf als een door te berekenen belasting en niet als een schuldverwijf zien.'*

3.6.2. Belastingontduiking

In tegenstelling tot belastingheffing over (niet-fiscale) criminele inkomsten is belastingontduiking in de economische literatuur relatief uitvoerig besproken. Ik zal hier zeer kort op ingaan. Allingham en Sandmo waren de eersten die Beckers werk over de economie van misdaad toepasten op

⁴³⁴ Ik wijs er wederom op dat in Tabbachs – mijns inziens op punten inconsistente – model waarin vrije tijd variabel is, het effect van dit belastingstelsel op de hoeveelheid criminaliteit ambigu is.

⁴³⁵ P. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke*, Universiteit van Amsterdam 1992, p. 22.

belastingontduiking.⁴³⁶ Net als in Beckers model blijken zowel hogere straffen als een hogere strafbans te leiden tot minder belastingontduiking. Ook voor belastingontduiking geldt dat een combinatie van een lage strafbans en een zware straf de goedkoopste manier is op een gegeven niveau van afschrikking te bereiken. Klepper en Nagin⁴³⁷ laten zien dat het niet opgeven van inkomen sterk correleert met factoren die het inkomen moeilijk op te sporen, te duiden of toe te rekenen maken; kortom, factoren die er voor zorgen dat de strafbans bij het verzwijgen van dat inkomen kleiner is. Dit geldt bijvoorbeeld voor inkomen uit vermogen of uit onderneming. Voor deze soorten inkomen zal het dan ook meer geld en moeite kosten om een bepaalde strafbans en dus een bepaald niveau van afschrikking te bereiken dan bij inkomsten waar dergelijke factoren minder sterk zijn. Dit kan een reden zijn om bij ontduiking van belasting over deze inkomsten zwaarder te straffen; Nederland doet dit beperkt, door bij ontduiking van inkomstenbelasting over box 3-inkomen (sparen en beleggen) de maximale boete op drie maal de ontdoken belasting te stellen. Wellicht kan hetzelfde principe op inkomen uit onderneming of overige werkzaamheden worden toegepast. Bij het bepalen van het optimale niveau van strafbans en strafgewicht spelen dezelfde mechanismen een rol als bij boetes naar aanleiding van niet-fiscale delicten; ik ben hier in paragraaf 2.6.2 reeds op ingegaan.

Minder duidelijk is de invloed die het marginale belastingpercentage heeft op de hoeveelheid belastingontduiking. Uit het Allingham-Sandmo-model (A-S model) blijkt dat een hoger percentage een ambigu effect heeft; enerzijds veroorzaakt het grotere verschil tussen wel en niet belasting betalen een substitutie-effect dat belastingontduiking stimuleert; anderzijds heeft het lagere vermogen als gevolg van de belastingheffing, onder aanname van afnemende absolute risico-aversie, als gevolg dat belastingplichtigen minder risico's durven te nemen en dus minder belasting zullen ontduiken. Yitzhaki⁴³⁸ toonde aan dat indien de boete afhankelijk is van de hoeveelheid ontdoken belasting (zoals in Nederland het geval kan zijn) in plaats van de hoeveelheid verzwegen inkomen (zoals in het A-S model), er geen substitutie-effect optreedt. Bij een hoger belastingtarief stijgt de verwachte boete proportioneel mee, waardoor het relatieve verschil tussen het verwachte inkomen bij belastingontduiking en het inkomen bij het betalen van belasting niet verandert. Er blijft dan alleen een inkomenseffect over, wat zou betekenen dat een hoger belastingpercentage leidt tot minder belastingontduiking. Dit gaat in tegen wat men intuïtief zou verwachten; empirisch onderzoek heeft zowel bewijs voor als tegen Yitzhaki's verband gevonden.⁴³⁹ Met Sandmo ben ik van

⁴³⁶ M. Allingham and A. Sandmo, *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, Journal of Public Economics 1 nr. 3/4 (November 1972), p. 323 – 338.

⁴³⁷ S. Klepper en D. Nagin, *The Anatomy of Tax Evasion*, Journal of Law, Economics, and Organization, 1989, nr. 5, p. 1 – 24.

⁴³⁸ S. Yitzhaki, *A Note on 'Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis'*, Journal of Public Economics 3 nr. 2 (Mei 1974), p. 201 en 202.

⁴³⁹ J. Slemrod, *Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion*, Journal of Economic Perspectives, Vol. 21, nr. 1, 2007, p. 36 en 37.

mening dat belastingtarieven niet het geëigende instrument zijn om belastingontwijking tegen te gaan; die taak kan het beste zijn voorbehouden aan de strafbans en het strafgewicht.⁴⁴⁰

3.7. Beoordeling effectiviteit en verbeterpunten

3.7.1. Beoordeling effectiviteit

Zoals Wattel stelt: het strafrecht straft, het belastingrecht belast.⁴⁴¹ Dit heeft als onvermijdelijk gevolg dat het belastingrecht niet optimaal is ingericht om wederrechtelijk verkregen voordelen af te nemen. Toch kan het belastingrecht op dit gebied een waardevolle rol spelen. De belastingheffing over inkomen is in Nederland gebaseerd op het draagkrachtbeginsel; hoe meer inkomen een persoon heeft, hoe meer belasting hij betaalt. Sterk met het draagkrachtbeginsel verbonden zijn het reële stelsel en het neutraliteitsbeginsel. Van belang is hoeveel inkomen de belastingplichtige werkelijk heeft genoten, en de rechtmatigheid van de wijze waarop dit inkomen is verkregen is niet van belang; alleen fiscale overwegingen spelen een rol in de belastingheffing, en voor morele overwegingen is in principe geen plaats. Dit betekent dat over wederrechtelijk verkregen voordelen op dezelfde wijze belasting wordt geheven als over rechtmatig verkregen voordelen: de opbrengsten zijn belast en indien het soort inkomstenbron dat toelaat (en dat is bij wederrechtelijk verkregen voordelen vaak het geval) zijn de kosten aftrekbaar. In de afgelopen 25 jaar zijn enkele inbreuken op deze beginselen gemaakt. Om frustratie van de werking van het strafrecht te voorkomen zijn boetes van aftrek uitgesloten, en om in de belastingheffing uiting te geven aan de onbetamelijkheid van misdrijven zijn ook de kosten die daarmee verband houden van aftrek uitgesloten, mits de belastingplichtige voor het misdrijf is veroordeeld. Voor de aftrekuitsluiting van steekpenningen is in veel gevallen geen veroordeling nodig. Indien over een bepaald inkomen te weinig belasting is geheven kan, mits er sprake is van een nieuw feit of de belastingplichtige te kwader trouw was, nog vijf jaar na het belastingtijdvak worden nagevorderd. Daarnaast kan de inspecteur een bestuurlijke boete of strafbeschikking opleggen en kan de officier van justitie tot strafrechtelijke vervolging overgaan indien sprake is van fiscale strafbare feiten. Om de belastingschuld vast te stellen heeft de inspecteur de beschikking over uitgebreide controlebevoegdheden; voor het opsporen van fiscale strafbare feiten staan de daarmee belaste ambtenaren, naast de commune strafvorderlijke bevoegdheden, enkele fiscale opsporingsbevoegdheden ter beschikking. Indien een belastingaanslag, bestuurlijke boete of fiscale strafbeschikking niet binnen de gestelde termijn betaald wordt, kan een dwangbevel uitgevaardigd worden. In dat geval kan op de goederen van de belastingplichtige beslag worden gelegd en kunnen deze voorwerpen worden uitgewonnen om het openstaande bedrag te

⁴⁴⁰ A. Sandmo, *The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View*, National Tax Journal, December 2005, vol. 58, nr. 4, p. 660.

⁴⁴¹ P. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke*, Universiteit van Amsterdam 1992, p. 4.

voldoen. Bij onder andere antifiscaal gedrag en criminele inkomsten kan vaak versnelde invordering plaatsvinden; hiervoor hoeft de betalingstermijn niet te worden afgewacht. Onder bepaalde voorwaarden kan in deze omstandigheden zelfs voordat de belastingaanslag is opgelegd al, middels de burgerlijke rechtsvordering, conservatoir beslag worden gelegd. Bij faillissement gaat de vordering van de ontvanger voor op vrijwel alle andere vorderingen, ook op die van gedupeerde derden. Ten behoeve van de invordering van belastingschulden heeft de ontvanger bevoegdheden die sterk lijken op de fiscale controlebevoegdheden.

Als gevolg van de neutraliteit ten opzichte van de rechtmatigheid van het inkomen is de administratie van de belastingdienst er niet op ingericht om inzichtelijk te maken hoe effectief het belastingrecht crimineel verkregen inkomen afneemt. Hoe veel belasting wordt geheven over wederrechtelijk verkregen voordelen is dan ook niet bekend. Wel blijkt dat naar aanleiding van strafrechtelijk onderzoek jaarlijks iets meer dan 70 miljoen euro aan belastingopbrengsten worden gegeneerd; dit is ongeveer 50% meer dan de jaarlijkse opbrengst van de strafrechtelijke ontnemingsmaatregelen. Of en in hoeverre in dit bedrag boetes en andere heffingsmiddelen dan inkomsten- en vennootschapsbelasting zijn opgenomen is niet bekend. Van de initieel opgelegde bestuurlijke boetes en navorderingen wordt een groot deel niet geïnd; dit komt doordat de inspecteur de boete of navordering vermindert of doordat deze niet invorderbaar blijkt. Over het algemeen is de ontvanger zeer succesvol met het invorderen van belastingschulden; van bevoegdheden zoals het uitvoeren van een dwangbevel en het leggen van beslag wordt veelvuldig gebruik gemaakt.

Ik heb een aantal juridische vragen omtrent de belastingheffing over wederrechtelijk verkregen inkomen, belastingontduiking en invordering besproken. De meest voor de hand liggende reden dat belastingheffing niet de eerste keus is om wederrechtelijk verkregen voordeel te ontnemen is dat slechts een bepaald percentage van het inkomen moet worden afgedragen; met de rest mag de belastingplichtige doen wat hem belieft. Een in de literatuur wel eens bepleite 100%-heffing voegt weinig toe ten opzichte van de strafrechtelijke ontnemingsmiddelen; een dergelijke heffing zou onmiskenbaar een *criminal charge* in de zin van art. 6 EVRM zijn, en de relatief lichte bewijslast van het belastingrecht zou alleen van toepassing zijn zo lang ter zake van het strafbare feit waaruit het voordeel afkomstig is al een veroordeling is uitgesproken. Ik meen dat de huidige aftrekuitsluiting van boetes (art. 3.14, eerste lid, onderdeel c) niet als een *criminal charge* heeft te gelden, nu zij slechts dient om frustratie van de werking van het strafrecht te voorkomen. Dit is mijns inziens anders voor de aftrekuitsluiting van met misdrijven samenhangende kosten (art. 3.14, eerste lid, onderdeel d en e); deze maatregel vormt een potentieel zware sanctie (die, afhankelijk van de brutowinstmarge en het belastingtarief, zelfs meer kan bedragen dan het verkregen voordeel), die wordt opgelegd naar aanleiding van de schending van een algemeen geldende (strafrechtelijke) norm

en die een punitief doel dient. Door de eis dat reeds sprake is van een strafrechtelijke veroordeling worden de onschuldpresumptie en het *nemo tenetur*-beginsel echter niet geschonden. HR 12 juli 2013 lijkt echter te betekenen dat wilsafhankelijke informatie die op grond van art. 47 AWR is verkregen ook niet voor de bepaling van de strafmaat mag worden gebruikt; mijns inziens geldt dit dan ook voor gebruik ten behoeve van deze aftrekuitsluiting. Dit hoeft echter geen grote belemmering te zijn. Een aftrekuitsluiting van met strafbare feiten verband houdende kosten waarvoor geen veroordeling vereist is, zoals de huidige aftrekuitsluiting van steekpenningen (art. 3.14, eerste lid, onderdeel h), geldt ook als een straf en schendt naar mijn mening dan ook de onschuldpresumptie. Mijns inziens zou ten minste het leerstuk van de afwezigheid van alle schuld van toepassing moeten zijn. Ik heb geen aanwijzingen gevonden om te veronderstellen dat het beleid, inhoudende dat de inspecteur in beginsel aangifte doet van strafbare feiten die hij tijdens zijn werkzaamheden ontdekt, van grote invloed is op de openheid van belastingplichtigen over hun wederrechtelijk verkregen inkomsten; dit beleid hoeft naar mijn mening dan ook niet gewijzigd te worden. Indien de belastingplichtige zijn wederrechtelijk verkregen voordelen niet aan de belastingdienst doorgeeft vormt dit belastingontduiking. In dat geval kan de som van de (navorderings)aanslag en de sanctie wegens belastingontduiking mogelijk wel het volledige voordeel ontnemen, afhankelijk van de hoogte van het voordeel en de vorm van de sanctie. Het wilsafhankelijke materiaal dat, indien het is afgedwongen, niet voor een strafvorderlijk doel gebruikt mag worden omvat naar mijn mening onder andere onder dwang verkregen documenten, aangezien hiervoor de actieve medewerking van de verdachte vereist is. Eén van de redenen om de omkering van de bewijslast (art. 25, derde lid en art. 27e, eerste lid AWR) toe te passen is dat *'de vereiste aangifte'* niet is gedaan, wat onder andere kan inhouden dat de belastingplichtige zich er van bewust moest zijn dat te weinig belasting zou worden geheven. Indien bijvoorbeeld uit een strafrechtelijke veroordeling aannemelijk wordt dat een belastingplichtige wederrechtelijk verkregen voordelen heeft verzwegen, zal het al snel aan hem zijn om te *bewijzen* dat de aanslag van de inspecteur onjuist is. Ik meen dat de beslagbevoegdheid van art. 81 AWR met betrekking tot de voorwerpen bedoeld in art. 94 Sv niet slechts kan worden toegepast na machtiging van de rechter-commissaris. Conservatoir beslag ter verhaal van te weinig geheven belasting is op grond van art. 81 AWR echter niet mogelijk, nu de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel niet ziet op fiscale strafbare feiten. Door gebruik te maken van de civiele mogelijkheden tot conservatoir beslag kan de ontvanger deze lacune opvullen; zo kan hij invordering van belastingschulden die zien op wederrechtelijk verkregen inkomen zeker stellen.

De wijze waarop belastingheffing de hoeveelheid criminaliteit beïnvloedt is complex. Van alle besproken fiscale behandelingen van crimineel inkomen is de variant waarbij crimineel inkomen wordt belast maar waarbij boetes (en, zoals in Nederland, met dit inkomen samenhangende kosten)

niet aftrekbaar zijn, de enige variant die mogelijk zonder ambiguïteit de omvang van de criminaliteit vermindert. De keuzes die de crimineel met betrekking tot de belastingheffing over zijn inkomen maakt worden beïnvloed door zijn perceptie van de kans dat het gronddelict bestraft wordt en door zijn mogelijkheden om het inkomen wit te wassen. Het afschrikken van belastingontduiking verschilt niet wezenlijk van het afschrikken van overige criminaliteit; hier ben ik in hoofdstuk 2 reeds uitvoerig op ingegaan. Bepaalde inkomenssoorten lenen zich beter voor belastingontduiking dan andere. De kosten om voor deze inkomensbronnen aan afschrikking te doen zijn hoger, wat een reden kan zijn om (zoals Nederland beperkt doet) bij ontduiking van belasting over deze inkomsten zwaarder te straffen. De invloed van het belastingtarief op de hoeveelheid belastingontduiking is onzeker; het belastingtarief is mijns inziens echter niet het geëigende instrument om ontduiking, of overige criminaliteit, te bestrijden.

3.7.2. Aanbevelingen

Hierboven heb ik reeds een aantal mogelijke wetswijzigingen de revue laten passeren die mijns inziens niet zullen bijdragen aan het verminderen van wederrechtelijk verkregen voordelen of het tegengaan van belastingontduiking. Een aantal mogelijke wijzigingen kan echter wel een positieve bijdrage leveren. Allereerst kan de aftrekuitsluiting van boetes in ieder geval worden uitgebreid naar boetes die door rechters in EU-lidstaten zijn opgelegd, nu de strafbare feiten in deze staten grotendeels gelijk zullen lopen met die in Nederland en de rechtsbescherming van verdachten geacht kan worden van voldoende niveau te zijn. Verder kan de vijfjaarstermijn die geldt voor de aftrekuitsluiting van met misdrijven verband houdende kosten vervangen worden door een termijn die gelijk is aan de verjaringstermijn van het gronddelict in het strafrecht. Indien binnen deze termijn door de inspecteur aannemelijk wordt gemaakt dat sprake is van met een misdrijf verband houdende kosten wordt voor de aftrekuitsluiting van deze kosten een conserverende aanslag opgelegd, die alleen wordt ingevorderd indien het met betrekking tot het gronddelict tot een onherroepelijke strafrechtelijke veroordeling komt. Deze systematiek zou op alle misdrijven kunnen worden toegepast, en niet slechts op steekpenningen. Op deze wijze wordt de onschuldpresumptie niet geschonden. Wel blijft mijns inziens sprake van een sanctie, waardoor op grond van art. 47 AWR verkregen wilsafhankelijke informatie ook voor deze vorm van aftrekuitsluiting niet gebruikt mag worden. Ik acht het wenselijk dat de in HR 12 juli 2013 gegeven garantie dat wilsafhankelijk verkregen informatie niet strafvorderlijk zal worden gebruikt, ook vooraf door de inspecteur kan worden gegeven. Zo lang hier geen wettelijke mogelijkheid toe bestaat meen ik dat het aan de fiscale rechter en de strafrechter is om een dergelijke garantie te honoreren. Het strekkingsvereiste van art. 69 AWR heeft in zijn huidige vorm niet of nauwelijks een filterende werking; een subjectief bestanddeel, inhoudende dat de verdachte moest weten dat te weinig belasting zou worden

geheven, zou een dergelijke werking wel hebben zonder een al te zware bewijslast te vormen. Met betrekking tot belastingschulden die zien op het voordeel uit het feit waar de schadevergoeding van gedupeerde derden op ziet, zou deze schadevergoeding bij faillissement van de belastingplichtige mijns inziens voor moeten gaan op het fiscale voorrecht. Ook indien de samenloop van schadevergoeding en belastingschuld toevallig is (dus wanneer zij niet dezelfde oorzaak hebben) meen ik dat het fiscale voorrecht terug zou moeten treden; ik acht persoonlijke verantwoordelijkheid voor aangedaan onrecht van groter belang voor de maatschappelijke ordening dan het voldoen van belastingschulden. Bij ontduiking van belasting over inkomsten uit onderneming of uit overige werkzaamheden zou een hogere boete kunnen worden opgelegd, zoals nu reeds gebeurt bij ontduiking van belasting op box 3-inkomen. Op deze wijze kan eenzelfde afschrikwekkend effect als bij andere inkomenssoorten worden bereikt zonder dat hoge handhavingskosten moeten worden gemaakt.

4. Interacties tussen strafrecht en belastingrecht

4.1. Inleiding

In de vorige twee hoofdstukken heb ik besproken hoe zowel het strafrecht, als het fiscale recht gebruikt kan worden om wederrechtelijk verkregen inkomsten af te nemen. Zij sluiten beide in principe aan bij het werkelijk genoten voordeel. Dat voordeel wordt door de crimineel echter maar één maal genoten. Indien het voordeel met behulp van het strafrecht of het fiscale recht wordt afgenomen, vervalt daarmee in zoverre de grondslag om op grond van het andere rechtsgebied het genoten voordeel af te nemen. Op deze wijze beïnvloeden de strafrechtelijke en fiscaalrechtelijke behandeling van het wederrechtelijk verkregen voordeel elkaar. Aangezien beide rechtsgebieden voor- en nadelen kennen zal een situatie waarin ‘wie het eerst komt, wie het eerst maalt’ waarschijnlijk niet de meest effectieve wijze zijn om het voordeel af te nemen. Een zekere samenhang in de wijze waarop het strafrecht en het fiscale recht worden toegepast is dan ook gewenst. In dit hoofdstuk analyseer ik welke gevolgen de wederzijdse beïnvloeding van deze rechtsgebieden heeft voor de effectiviteit waarmee het voordeel kan worden afgenomen. In paragraaf 4.2 bespreek ik de wet en het beleid met betrekking tot deze interacties van strafrecht en fiscaal recht. Vervolgens komt in paragraaf 4.3 de jurisprudentie op dit gebied aan de orde. In paragraaf 4.4 analyseer ik welke gevolgen deze interacties hebben voor de juridische mogelijkheden om wederrechtelijk verkregen voordeel af te nemen. Tot slot ga ik in paragraaf 4.5 in op de meest effectieve wijze om het pakket van strafrechtelijke en fiscale instrumenten in verschillende situaties in te zetten.

4.2. Wet en beleid over interacties strafrecht en belastingrecht

Over de interactie tussen de ontneming van wederrechtelijk verkregen inkomen ex art. 36e Sr en de heffing van belasting over hetzelfde inkomen is een tweetal summiere wettelijke bepalingen opgenomen; deze zijn beide te vinden in de belastingwet.

Allereerst bepaalt art. 74 AWR: *‘ter zake van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten vindt artikel 36e van het Wetboek van Strafrecht geen toepassing.’* De bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten waar de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel op zou kunnen zien zijn vanzelfsprekend de strafbare feiten waaruit voordeel verkregen kan worden; het gaat hier om belastingontduiking. De bestaansreden van deze bepaling is dat de belastingwet reeds voorziet in een eigen instrumentarium waarmee de overheid belastingschulden kan invorderen, ook indien de belastingplichtige geen aangifte doet of zich schuldig maakt aan misleiding of valsheid in geschrifte.

Aangezien er dan geen reden is om de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel te gebruiken werd het zuiverder geacht deze maatregel in dergelijke gevallen van toepassing uit te sluiten.⁴⁴²

Art. 3.14, vierde lid IB (dat via de schakelbepaling van art. 8 VpB ook doorwerkt naar de vennootschapsbelasting) stelt dat tot de met misdrijven verband houdende kosten niet horen de kosten die bestaan uit ontnemingsmaatregelen en van schadevergoedingen. Doel van deze bepaling is het voorkomen van doublures door toepassing van zowel de ontnemingsmaatregel als de aftrekuitsluiting. Daarnaast wilde de Minister van financiën vanwege het maatschappelijk belang dat het herstellen van schade niet moest worden belemmerd door het niet aftrekbaar zijn van deze kosten. Overigens valt de ontnemingsmaatregel ook niet onder de van aftrek uitgesloten geldboetes van art. 3.14, eerste lid, onderdeel c IB.⁴⁴³

Naast deze wetsartikelen is ook beleid opgesteld om de interactie tussen strafrechtelijke ontneming en belastingheffing in goede banen te leiden. In de Aanwijzing Ontneming^{444 445} (hierna: Aanwijzing) geeft het College van procureurs-generaal aan hoe de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel ten uitvoer moet worden gebracht. Onderdeel 3.4 Aanwijzing geeft aan dat art. 74 AWR toepassing van de ontnemingsmaatregel ook uitsluit indien de strafrechtelijke vervolging plaatsvindt op grond van het commune strafrecht (bijvoorbeeld art. 255 Sr), mits het voordeel bestaat uit fiscaal nadeel van de belastingdienst en het uitsluitend is verkregen door het plegen van bij belastingwet strafbaar gestelde feiten. Onderdeel 13 Aanwijzing ziet op de afstemming tussen het openbaar ministerie en de belastingdienst. Uitgangspunt is dat de belastingdienst de strafrechtelijke sanctionering en ontneming zo min mogelijk zal belemmeren. Indien wederrechtelijk verkregen inkomen strafrechtelijk is ontnomen is er geen belasting meer over dit inkomen verschuldigd. Indien deze belasting al is geheven dient deze heffing ongedaan te worden gemaakt. Specifiek voor het geval de officier van justitie een schikking met de verdachte of veroordeelde belastingplichtige wil aangaan⁴⁴⁶ is in onderdeel 13.1 Aanwijzing bepaald dat hij in contact treedt met de fraudecoördinator van de belastingdienst, waarbij het van de hoogte van de voorgenomen schikking afhankelijk is of hij het geschatte wederrechtelijk verkregen voordeel slechts aan de fraudecoördinator mededeelt (bij een voorgenomen schikking onder de € 50.000) of dat hij dit voordeel in overleg met de fraudecoördinator vastlegt (bij hogere voorgenomen schikkingen).

⁴⁴² Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 49.

⁴⁴³ Kamerstukken II 1988/89, 20857, nr. 3, p. 4.

⁴⁴⁴ Aanwijzing ontneming, Stcrt. 2012, 26857.

⁴⁴⁵ Deze aanwijzing is overigens op diverse punten ofwel verouderd ofwel apert onjuist; ik zal hier in deze scriptie niet nader op in gaan, maar het moge duidelijk zijn dat onjuistheden in de aanwijzing het effectief toepassen van de ontnemingsinstrumenten niet bevordert.

⁴⁴⁶ De aanwijzing heeft het over het aangaan van een schikking of transactie; aangezien sinds de invoering van de strafbeschikking, die de transactie vervangt, geen medewerking van de verdachte meer nodig is kan hierbij hetzelfde gehandeld worden als bij de reguliere ontnemingsvordering. Ik ga er dan ook van uit dat onderdeel 13.1 Aanwijzing niet op de strafbeschikking van toepassing is.

Indien bij de belastingdienst pas bekend wordt dat er een strafrechtelijk ontnemingstraject is gestart nadat ter zake van het wederrechtelijk verkregen voordeel reeds (navorderings-)aanslagen zijn opgelegd, of als de belastingdienst wel een aanslag moet opleggen indien zij niet wil dat de termijn daartoe verloopt, zal de belastingdienst blijkens onderdeel 13.2 Aanwijzing slechts conservatoire invorderingsmaatregelen treffen; pas na overleg met de officier van justitie wordt overgegaan tot uitwinning van vermogensbestanddelen. Indien de belastingplichtige ook met betrekking tot legaal inkomen een belastingschuld heeft, kan de ontvanger *'wel tot daadwerkelijke uitwinning van die vermogensbestanddelen overgaan, die niet dankzij onderzoek van opsporingsinstantie/Openbaar Ministerie boven water zijn gekomen.'*

In het Besluit Algemeen: Samenloop belastingheffing en strafrechtelijke ontneming⁴⁴⁷ (hierna: Samenloop-besluit) wordt door de Directeur-Generaal Belastingdienst dieper ingegaan op de mogelijke interacties, ook indien het OM niet voornemens is een schikking te treffen. Allereerst wordt gesteld dat daadwerkelijk voldane ontnemingsvorderingen in aftrek op het inkomen mogen komen, mits over het wederrechtelijk verkregen voordeel in kwestie daadwerkelijk belasting is geheven. De officier van justitie zal in ontnemingszaken zo vroeg mogelijk in contact treden met de belastingdienst. In zaken met een *'beduidende maatschappelijke impact'* is het mogelijk dat een consultatiegroep de inspecteur ondersteunt. In andere gevallen neemt de officier contact op met de fraudecoördinator. Het OM en de belastingdienst bezien gezamenlijk wat de meest efficiënte wijze is om de criminele voordelen af te romen: het fiscale traject, het strafrechtelijke traject of een combinatie hiervan. Daarbij spelen onder andere een rol de bewijsrechtelijke aspecten, de beschikbare capaciteit, buitenlandse verhaalmogelijkheden en de aan- of afwezigheid van andere schuldeisers.

Indien het openbaar ministerie een schikking met de verdachte belastingplichtige wil aangaan kan de inspecteur in overleg met de fraudecoördinator een verklaring geven *'dat hij met betrekking tot de activiteiten die hebben geleid tot de voorgenomen schikking (...) met betrekking tot de in de schikking (...) betrokken jaren geen bedragen tot de winst c.q. het inkomen zal rekenen, mits de verdachte (...) de verplichtingen uit hoofde van de schikking (...) volledig nakomt en verklaart ter zake van die nakoming in geen enkel jaar enige aftrek op de winst c.q. het inkomen te zullen toepassen.'* Indien reeds een aanslag is opgelegd voordat de officier van justitie aangeeft te willen schikken kan de inspecteur verklaren dat de betaling van het schikkingsbedrag in het jaar van betaling in aftrek op de winst of het inkomen komt, mits over de wederrechtelijk verkregen voordelen eerder daadwerkelijk is geheven.

⁴⁴⁷ Besluit van 31 oktober 2001, nr. DGB 2001/602M, Infobulletin 2001, 10.

4.3. Jurisprudentie over interacties strafrecht en belastingrecht

4.3.1. Invloed belastingheffing op de ontnemingsmaatregel

De strafrechtelijke ontnemingsmaatregel beoogt het werkelijk genoten wederrechtelijk verkregen voordeel te ontnemen. In zijn arrest van 17 februari 1998⁴⁴⁸ bevestigde de Hoge Raad de visie van de wetgever⁴⁴⁹ dat bij de bepaling van dit voordeel geen rekening gehouden dient te worden met eventuele al geheven of nog te heffen belasting over het voordeel. Indien hiermee wel rekening zou worden gehouden, zou de veroordeelde belastingplichtige, door het ontnemingsbedrag van zijn winst af te trekken en zo minder belasting te betalen, alsnog een deel van zijn voordeel kunnen behouden.

Rechtbank Middelburg oordeelde op 25 maart 2010⁴⁵⁰ overigens dat HR 17 februari 1998 slechts ziet op *'de belastingheffing over het wederrechtelijk verkregen voordeel en niet over de belastingheffing achteraf over de bedrijfslasten die gemaakt zijn ter verkrijging van het wederrechtelijk verkregen voordeel.'* De rechtbank, die moest beoordelen op welk bedrag de ontnemingsvordering diende te worden vastgesteld, bracht daarom op het voordeel in mindering de te verwachten belastingheffing over de in voorgaande jaren in aftrek gebrachte kosten die op grond van art. 3.14, eerste lid onderdeel d en vijfde lid, IB alsnog tot de winst zouden worden gerekend.

4.3.2. Invloed ontnemingsmaatregel op belastingheffing

Blijkens HR 25 november 2005⁴⁵¹ kunnen negatieve inkomsten slechts van het inkomen worden afgetrokken indien en voor zover de positieve inkomsten in de belastingheffing zijn betrokken. Indien dit niet is gebeurd – dit kan bijvoorbeeld zijn omdat de navorderingstermijn reeds is verlopen, maar de reden is niet van belang – kunnen de negatieve inkomsten niet worden afgetrokken; het in aftrek toestaan van het bedrag zou volgens de Hoge Raad in dergelijke situaties onredelijk zijn.

Uit HR 23 september 2011⁴⁵² blijkt dat het niet mogelijk is om een voorziening te vormen ter zake van te verwachten ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen, omdat (thans) art. 3.14, vierde lid, IB voor het terugnemen van de aftrekuitsluiting aansluit bij het voldoen van een geldbedrag ter ontneming van het voordeel. Doel en strekking van de wet is dat het ontnemingsbedrag pas ten laste van de winst mag komen wanneer het het vermogen van de belastingplichtige heeft verlaten.

⁴⁴⁸ HR 17 februari 1998, NJ 1998/499.

⁴⁴⁹ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 79 t/m 82.

⁴⁵⁰ Rechtbank Middelburg 25 maart 2010, NJFS 2010/184.

⁴⁵¹ HR 25 november 2005, BNB 2006/94.

⁴⁵² HR 23 september 2011, BNB 2011/288.

In paragraaf 3.3.1 werd HR 19 april 2013⁴⁵³ reeds genoemd. Belanghebbende in deze zaak was veroordeeld voor het leiding geven aan een criminele organisatie die handelde in harddrugs. Bij de ontneming van zijn hieruit verkregen voordeel werd rekening gehouden met bepaalde kosten. Voor de bepaling van zijn belastbare inkomen uit werk en woning stond de inspecteur wel in aftrek toe het ontnemingsbedrag, maar, op grond van art. 3.14, eerste lid, onderdeel d, niet de kosten die bij het bepalen van het ontnemingsbedrag op de opbrengst in mindering waren gekomen. Aldus werd tot het bedrag van deze kosten belasting geheven over de bruto-opbrengst. De Hoge Raad oordeelde dat noch uit de wettekst, noch uit de wetsgeschiedenis valt af te leiden dat de wetgever de aftrekkuitsluiting niet op dergelijke kosten heeft willen toepassen.

Hof Amsterdam verwierp in zijn beslissing van 12 mei 2011⁴⁵⁴ belanghebbendes stelling, inhoudende dat het opleggen van een ontnemingsvordering betekent dat over het voordeel in kwestie niet meer geheven mag worden. Het hof meent dat een dergelijke “*una via*-bepaling” niet is wat het Samenloop-besluit beoogt; slechts indien de ontnemingsvordering daadwerkelijk is voldaan wordt in zoverre niet geheven (hierin ligt volgens het hof de tegemoetkoming van het Samenloop-besluit ten opzichte van de wettekst), dan wel, indien reeds geheven is, aftrek toegestaan.

4.3.3. Belastingontduiking als gronddelict witwassen

Uit het in paragraaf 2.3.2 besproken arrest HR 7 oktober 2008⁴⁵⁵ werd duidelijk dat indien men vermogen ter beschikking heeft doordat men belasting heeft ontdoken, dit geldt als een voorwerp dat afkomstig is uit enig misdrijf. Aldus is in een dergelijk geval, mits aan de overige bestanddelen van de delictomschrijvingen van art. 420bis en 420quater Sr wordt voldaan, vervolging wegens witwassen mogelijk.

In HR 29 maart 2011⁴⁵⁶ had belanghebbende 2,85 miljoen euro verkregen waarvoor hij geen overtuigende verklaring kon geven. Over het inkomen had hij ook geen belastingaangifte gedaan. Hij werd veroordeeld voor witwassen en belastingfraude. Het openbaar ministerie wilde € 2,85 mln euro ontnemen als zijnde het wederrechtelijk verkregen voordeel. De belastingdienst legde een navorderingsaanslag van € 1,48 mln euro op. Belanghebbende stelde dat het te ontnemen voordeel uitsluitend was gebaseerd op fiscale strafbare feiten, en dat ontneming daarom op grond van art. 74 AWR niet was toegestaan. A-G Machielse meende dat de € 2,85 mln een criminele bron had en dus ontnomen kon worden; het voordeel van de belastingontduiking kwam daar nog bovenop, en de belastingdienst kon volgens hem de belastingschuld alsnog met eigen bevoegdheden invorderen. De Hoge Raad stelde dat het bij de € 2,85 mln *‘niet zozeer ging om opbrengsten van fiscale delicten,*

⁴⁵³ HR 19 april 2013, BNB 2013/156.

⁴⁵⁴ Hof Amsterdam 12 mei 2011, NTFR 2011/2311.

⁴⁵⁵ HR 7 oktober 2008, NJ 2009/94.

⁴⁵⁶ HR 29 maart 2011, JOW 2011/48.

maar om die van andere misdrijven. Art. 74 AWR staat daarom niet aan de ontneming van genoemd bedrag van 2,85 mln in de weg.'

Belanghebbende bij Hof Amsterdam 30 augustus 2011⁴⁵⁷ was veroordeeld wegens, onder andere, witwassen. Hij had jarenlang auto's verhandeld zonder aangifte te doen over de hiermee verkregen inkomsten. Het met deze belastingontduiking bespaarde geld, dat volgens het hof inkomen uit een bij belastingwet strafbaar gesteld feit vormt, investeerde hij weer in zijn onderneming. Volgens het hof heeft hij, door dit zwarte geld in het economische verkeer aan te wenden door er (telkens) auto's voor te kopen, *'niet volstaan met het plegen van een fiscaal delict, maar is [hij] verder gegaan en heeft hij zich ook schuldig gemaakt aan witwassen.'* Dit witwassen valt niet onder art. 68 en 69 AWR en ligt niet besloten in het begaan van het fiscale delict. Daarom is art. 74 AWR niet op de inkomsten uit het witwassen van toepassing en deze kunnen dan ook ontnomen worden.

4.4. Juridische analyse

4.4.1. Voorrang geven of nemen

A. Samenloop ontneming en belastingheffing.

Bij de ontnemingsmaatregel wordt, vanwege het reparatoire karakter, in beginsel het daadwerkelijk behaalde voordeel ontnomen.⁴⁵⁸ Indien over het behaalde voordeel belasting wordt geheven, vermindert dit het voordeel. Omgekeerd zal ontneming het belastbare inkomen uit het strafbare feit ook verlagen, of zelfs volledig wegnemen. In paragraaf 4.2 bleek al dat het beleid is dat het belastingrecht de strafrechtelijke ontneming zo min mogelijk belemmert. Indien ontnomen wordt is het dus in beginsel aan de inspecteur of ontvanger om terug te treden. Dit houdt in dat over het voor ontneming in aanmerking komende voordeel niet geheven wordt, doordat het ontnemingsbedrag op het voordeel in mindering komt (art. 3.14, vierde lid, onderdeel a IB). Logisch gevolg van het terugtreden van de inspecteur is dat bij de bepaling van het te ontnemen voordeel geen rekening met belastingheffing over dat voordeel dient te worden gehouden. Dit geldt ook indien de belasting reeds is geheven. Door deze systematiek wordt een onevenwichtig resultaat, waardoor de veroordeelde een deel van zijn voordeel zou kunnen behouden, voorkomen. De wetgever verduidelijkt dit met een cijfermatig voorbeeld. Indien de rechter wel rekening zou houden met (al dan niet reeds geheven) belasting over het voordeel, door bij een wederrechtelijk verkregen voordeel van 100 euro het te ontnemen bedrag met de helft te verlagen vanwege een belastingtarief van 50%, zou de belastingplichtige de resterende ontneming van 50 euro van zijn inkomen kunnen

⁴⁵⁷ Hof Amsterdam 30 augustus 2011, JOW 2012/6.

⁴⁵⁸ HR 1 juli 1997, JOW 1998/1

aftrekken. Per saldo blijft dan een belastinggrondslag van 50 euro over, waarover 25 euro belasting wordt geheven. Samen met de ontneming van 50 euro wordt dan slechts 75 euro afgenomen, terwijl het voordeel 100 bedroeg.⁴⁵⁹ Indien daarentegen het volledige bruto voordeel van 100 euro wordt ontnomen staat voor de belastinggrondslag tegenover de 100 euro voordeel een aftrekpost wegens de ontneming van 100 euro; de belastinggrondslag is dus 0. Per saldo blijft dan alleen de ontneming van 100 euro over, waardoor het gehele voordeel wordt afgenomen. De Hoge Raad bevestigde deze visie in zijn arrest van 17 februari 1998.

Met de introductie van de aftrekuitsluiting van art. 3.14, eerste lid, onderdeel d en e IB wordt de situatie echter gecompliceerder. Zoals uit het voorbeeld hierboven is gebleken zorgt het buiten beschouwing laten van de belastingheffing, in een geval zonder aftrekuitsluiting, voor een evenwichtig resultaat waarin, ondanks de interactie van ontneming en belastingheffing, per saldo het daadwerkelijk genoten voordeel wordt afgenomen. Nu met het misdrijf verband houdende kosten echter van aftrek worden uitgesloten, is het voor de ontneming buiten beschouwing laten van de belastingheffing over deze kosten niet voldoende om een onevenwichtig resultaat – dit maal ten nadele van de veroordeelde belastingplichtige – te voorkomen. Indien in het hierboven gegeven cijfermatige voorbeeld 20 euro aan kosten is gemaakt in verband met het wederrechtelijk verkregen voordeel, zou het daadwerkelijk genoten voordeel 80 euro bedragen. Over dit voordeel zou in eerste instantie 50 euro belasting worden geheven; de kosten zijn fiscaal immers niet aftrekbaar, dus de belastinggrondslag is nog steeds 100 euro. Indien vervolgens zijn werkelijk genoten voordeel – berekend zonder de belastingheffing in mindering te brengen – van 80 euro wordt ontnomen, en belastingplichtige als gevolg van deze (aftrekbare) ontnemingskosten 40 euro van zijn betaalde belastingen terugkrijgt, is per saldo 90 euro afgenomen terwijl maar 80 euro aan voordeel is genoten. Hier is geen sprake van de onvolledige belastingverrekening als gevolg van fluctuerende fiscale inkomens,⁴⁶⁰ maar van een onvermijdelijk gevolg van de wijze waarop ontneming en belastingheffing cumuleren.

In HR 19 april 2013 was in geschil of de aftrekuitsluiting van art. 3.14, eerste lid, onderdeel d IB van toepassing dient te zijn indien het voordeel uit het misdrijf is ontnomen. A-G Niessen haalt in zijn conclusie bij dit arrest een eerder schrijven van zijn hand aan.⁴⁶¹ Hij signaleert daarin dezelfde samenloop als die ik hierboven heb besproken. Hij meent dat voor de ontneming in het geheel geen rekening dient te worden gehouden met de belastingheffing. Wat de belastingheffing betreft bepleit hij dat, indien het voordeel ontnomen wordt, over het bruto wederrechtelijk verkregen voordeel geen belasting dient te worden geheven. Dit zorgt er voor dat per saldo alleen het daadwerkelijk

⁴⁵⁹ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 79 t/m 82.

⁴⁶⁰ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 81.

⁴⁶¹ R. Niessen, *Fiscaaljuridische en Bedrijfseconomische analyse*, in: M. Faure en T. de Roos (red.), *De berekening van het wederrechtelijk verkregen voordeel uit milieudelicten*, Den Haag, SDU 1998, p. 235 – 247.

verkregen voordeel afgenomen wordt. Uit de parlementaire geschiedenis⁴⁶² en de antwoorden die de Minister van Justitie⁴⁶³ en de Staatssecretaris van Financiën⁴⁶⁴ op Kamervragen gaven, leidt hij af dat het doel van de ontnemingsmaatregel is gelegen in het terugbrengen van de veroordeelde tot dezelfde financiële situatie als voor het plegen van het misdrijf. Als dit eenmaal is gebeurd, is er geen reden meer om *'ter zake van dit ontnomen voordeel met fiscale middelen op te treden.'*

De aftrekuitsluiting dient naar zijn mening alleen van toepassing te zijn voor zover het wederrechtelijk verkregen voordeel niet wordt ontnomen. Als het voordeel wel wordt ontnomen, worden immers *'zowel de criminele voordelen als de daarop betrekking hebbende kosten uit het vermogen en dus uit de resultatenrekening van de belanghebbende geëlimineerd. Zowel de voordelen als de lasten maken geen deel meer uit van de resultaten die bij de fiscale winstbepaling een rol spelen. De desbetreffende kosten kunnen daarom noch worden bijgeteld noch worden afgetrokken.'*

De Hoge Raad stelt echter dat noch uit de wettekst, noch uit de door de A-G aangehaalde wetgeschiedenis valt af te leiden dat de wetgever heeft bedoeld om de aftrekuitsluiting van art. 3.14, eerste lid, onderdeel d IB niet toe te passen op kosten die door de strafrechter bij het bepalen van het te ontnemen bedrag in mindering zijn gebracht op het wederrechtelijk verkregen voordeel. Hier doet niet aan af dat de wetgever heeft onderkend dat samenloop van belastingheffing over wederrechtelijk verkregen voordeel en ontneming van dat voordeel mogelijk is. Op de door de A-G aangehaalde antwoorden op Kamervragen gaat de HR niet in.

B. Interpretatie rechtsvraag.

Voordat ik bespreek wat naar mijn mening de juiste wijze is om de interactie tussen ontneming en belastingheffing vorm te geven, ga ik in op de vraag of de Hoge Raad wel antwoord heeft gegeven op de vraag die hem werd voorgelegd. Ik geloof niet dat dit het geval is. De HR verwoordt de klacht van belanghebbende als volgt: *'Middel I houdt het betoog in dat de in artikel 3.14, lid 1, letter d, van de Wet neergelegde aftrekbepaling niet van toepassing is voor zover de kosten en lasten die verband houden met een in die bepaling bedoeld misdrijf in aanmerking zijn genomen bij het bepalen van de hoogte van het ter zake van dat misdrijf te ontnemen wederrechtelijk verkregen voordeel als bedoeld in artikel 36e van het Wetboek van strafrecht.'* Dit is echter geen goede verwoording van de klacht van belanghebbende. Noch diens middel in hoger beroep, noch de interpretatie die het gerechtshof daar in de uitspraak op het hoger beroep aan gaf, noch het beroepschrift in cassatie van belanghebbende tegen die uitspraak, stelt dat het al dan niet in aanmerking nemen van kosten voor de vaststelling van het te ontnemen bedrag bepalend is voor het antwoord op de vraag of de fiscale

⁴⁶² Kamerstukken II 1996/97, 25019, nr. 3, p. 3, 5, 7 en 9.

⁴⁶³ Kamerstukken II 2004/05, aanhangsel van de Handelingen nr. 1022, 1023.

⁴⁶⁴ Brief Staatssecretaris van Financiën van 10 februari 2011, nr. DGB2011/528U, V-N 2011/10.11.

aftrekuitsluiting toepassing dient te vinden. Het ligt ook niet voor de hand dat belanghebbende daar over zou klagen. Ook indien de kosten niet in aanmerking zijn genomen voor de ontneming doet zich immers de onevenwichtigheid voor dat belasting wordt geheven terwijl belanghebbende in het geheel geen voordeel aan het misdrijf heeft overgehouden. Sterker nog, deze onevenwichtigheid zal dan alleen maar groter zijn, aangezien dan reeds meer dan het netto voordeel is ontnomen. Weliswaar betekent het gegeven dat de strafrechter de kosten in mindering heeft gebracht op het verkregen voordeel waarschijnlijk dat er in ieder geval enig voordeel is ontnomen, maar dit betekent nog niet per definitie dat belanghebbende na de ontneming in het geheel geen voordeel meer heeft overgehouden – terwijl dat nu juist is waarover belanghebbende klaagt. Zo stelt het vijfde lid van art. 36e Sr: *‘De rechter kan het te betalen bedrag lager vaststellen dan het geschatte voordeel.’*⁴⁶⁵ Daarnaast kan de inspecteur bij de schatting van het wederrechtelijk verkregen voordeel afwijken van het door de strafrechter in de ontnemingsprocedure geschatte voordeel.⁴⁶⁶ Aldus vrees ik dat het oordeel van de Hoge Raad, dat de opvatting die in (de foutieve interpretatie van) het middel is verwoord niet uit de wettekst of wetsgeschiedenis valt af te leiden, ons weinig leert over de toelaatbaarheid van belastingheffing indien het volledige netto voordeel reeds is ontnomen.⁴⁶⁷

C. Drie opties

Hoe dient de interactie tussen ontneming en belasting vormgegeven te worden? De wetgever heeft er in beginsel voor gekozen om voorrang te verlenen aan de ontnemingsmaatregel, en heeft dit in de wet tot uitdrukking gebracht door de aftrekbaarheid van ontnemingsbedragen (art. 3.14, vierde lid, onderdeel a IB). Ook in het beleid is vastgelegd dat de belastingheffing de ontnemingsmaatregel zo min mogelijk dient te belemmeren. Binnen dit kader van wet en beleid zie ik drie mogelijke gradaties van interactie.

De eerste variant wordt door A-G Niessen voorgestaan, en heeft als impliciet uitgangspunt de aanname dat de aftrekuitsluiting een maatregel is die primair bedoeld is als een reguliere fiscale maatregel. Deze variant houdt in dat het daadwerkelijk genoten (netto) voordeel volledig ongehinderd wordt ontnomen, en dat indien het voordeel is ontnomen (per saldo) in het geheel geen belasting wordt geheven over de voordelen uit het misdrijf in kwestie. Ook over de kosten die met het misdrijf verband houden wordt dan dus geen belasting geheven. Ook Ligthart, De Beer en Van der Sar staan deze variant voor.^{468 469 470} Steun voor deze variant vindt de A-G, zoals gezegd,

⁴⁶⁵ Weliswaar zal dit meestal gebeuren indien de veroordeelde over te weinig draagkracht beschikt, maar dit is niet noodzakelijk. Vergelijk ook Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 78 en 79.

⁴⁶⁶ HR 27 april 2012, BNB 2012/193.

⁴⁶⁷ Het is natuurlijk goed mogelijk dat de Hoge Raad in een toekomstig arrest zal stellen dat het onderhavige arrest wel het antwoord bevat op de “juist geformuleerde” rechtsvraag, maar totdat de Hoge Raad zich hier expliciet over uitlaat zal ik de vraag als openstaand beschouwen.

⁴⁶⁸ N. Ligthart in zijn commentaar bij HR 23 september 2011, NTFR 2011/2246.

onder andere in de parlementaire geschiedenis. In de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel dat onder andere art. 3.14, eerste lid, onderdeel d en e, vierde lid, en vijfde lid introduceerde, stelde de Staatssecretaris van Financiën: *‘[door de aftrekbaarheid van betaalde ontnemingsbedragen en schadevergoedingen] worden allereerst doublures vermeden ingeval zowel het strafrecht (‘Pluk-ze’-wetgeving) als de fiscale wetgeving worden toegepast.*⁴⁷¹ Het vermijden van doublures is precies wat de door de A-G voorgestane variant beoogt. De Staatssecretaris merkt echter ook op: *‘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 (...). 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.*⁴⁷² Allereerst valt op dat de aftrekuitsluiting slechts in een, schijnbaar limitatief opgesomd, aantal situaties wordt teruggenomen. Daarnaast wordt gesteld dat ter zake van het ontnomen voordeel niet meer met fiscale middelen hoeft te worden opgetreden. Men kan betogen dat op grond van de aftrekuitsluiting belasting wordt geheven over een ander deel van het wederrechtelijk verkregen (bruto) inkomen dan het te ontnemen deel; namelijk het deel dat wordt gedekt door de in verband met het misdrijf gemaakte kosten. In beginsel zijn deze twee delen dan communicerende vaten: gemaakte kosten verlagen de daadwerkelijk genoten voordelen en dus het ontnemingsbedrag, maar zij verhogen op grond van de aftrekuitsluiting wel de belastinggrondslag. Aldus zou de belastingheffing over de van aftrek uitgesloten kosten niet hebben te gelden als belastingheffing over het ontnomen wederrechtelijk verkregen voordeel. Mijns inziens is een enge interpretatie van het begrip “het ontnomen voordeel” niet op voorhand uit te sluiten; in de wetsgeschiedenis wordt nergens gesteld dat ter zake van het voordeel uit *het misdrijf* niet meer met fiscale middelen zal worden opgetreden. Daarmee is ook niet met zekerheid te zeggen dat deze eerste variant beter uitvoering geeft aan doel en strekking van de wet dan de hierna te bespreken variant. Indien het fiscale karakter van de aftrekuitsluiting als uitgangspunt wordt genomen, lijkt de jurisprudentie inzake het recht op ongestoord genot van eigendom (art. 1, Eerste Protocol bij het EVRM) de visie van A-G Niessen te ondersteunen. Hoewel de Hoge Raad, zoals Bruijsten opmerkt,⁴⁷³ buiten gevallen waarin het belanghebbende onmogelijk wordt gemaakt in verweer te komen tegen de toepassing van een maatregel nog nooit een beroep op dit artikel heeft gehonoreerd, meen ik dat de jurisprudentie van het EHRM in dit geval wel perspectief biedt. Voor het geoorloofd doorbreken

⁴⁶⁹ A. de Beer, *Strookt de fiscale behandeling van ‘criminele kosten’ met de beginselen van het strafrecht?*, TFB 2006/04.

⁴⁷⁰ B. van der Sar, *Aftrekbeperking criminele kosten na ontnemingsvorderingen – een dubbele straf!*, WFR 2011/1538.

⁴⁷¹ Kamerstukken II 1996/97, 25019, nr. 3, p. 3.

⁴⁷² Kamerstukken II 1996/97, 25019, nr. 3, p. 7.

⁴⁷³ C. Bruijsten, *Art. 1 Eerste protocol EVRM: Het recht op ongestoord genot van eigendom*, WFR 2011/68, onderdeel 4.

van het recht op ongestoord eigendom is onder andere vereist dat er een *fair balance* bestaat tussen de inbreuk op het persoonlijk belang en het algemeen belang dat met die inbreuk gediend wordt.⁴⁷⁴ In EHRM 10 juni 2003⁴⁷⁵ werd geoordeeld dat de last die een belastingmaatregel voor de belastingplichtigen creëerde niet disproportioneel was ten opzichte van het met de maatregel beoogde algemeen belang: *'As to the impact of the measure, the Court considers that the legislation was not such as to amount to confiscatory taxation or of such a nature as could deprive the legislation of its character as a tax law. Despite its important financial consequences for the applicants, the measure cannot be said to have imposed an excessive burden on them, taking into account the maximum percentage of the tax levy and the fact that the levy (...) was based on real profits (...).'* Indien het daadwerkelijk genoten voordeel reeds is ontnomen zou de aftrekuitsluiting, indien deze alsnog zou worden toegepast, al snel confiscatoir zijn of het karakter van belastingheffing ontberen. Aldus zou dan al snel sprake zijn van een disproportionele last die in strijd is met het recht op ongestoord genot van eigendom.

De tweede variant houdt in dat het volledige daadwerkelijk verkregen voordeel ontnomen wordt en dat slechts het ontnemingsbedrag op de belastinggrondslag – die ook de in verband met het misdrijf gemaakte kosten omvat – in mindering wordt gebracht. Aldus blijft de aftrekuitsluiting in stand. Een strikte lezing van de wettekst leidt tot dit resultaat. Zoals hierboven reeds is besproken kwam ook de HR in zijn arrest van 19 april 2013 tot dit resultaat, maar de rechtsvraag zoals de HR die in dat arrest interpreteerde was niet de vraag die ik hier probeer te beantwoorden. Gezien het uitgangspunt dat de ontnemingsmaatregel zo min mogelijk door de belastingheffing belemmerd dient te worden, is het niet verwonderlijk dat het volledige daadwerkelijk genoten voordeel ontnomen wordt. De resterende vraag is dan of het wenselijk is dat de aftrekuitsluiting, ondanks de bezwaren van A-G Niessen, Ligthart, De Beer en Van der Sar, toch wordt toegepast indien het voordeel is ontnomen. Uit het cijfervoorbeeld hierboven bleek dat deze variant er toe zal leiden dat het totaalbedrag van de ontnemingsmaatregel en de belastingheffing hoger zal zijn dan het daadwerkelijk genoten voordeel. Op zich is het niet uitzonderlijk dat de ontnemingsmaatregel in samenhang met andere vormen van overheidsingrijpen de veroordeelde in een slechtere financiële positie brengt dan indien hij het strafbare feit niet had gepleegd. Indien het volledige daadwerkelijk genoten voordeel wordt ontnomen en ook een boete wordt opgelegd, zal hier altijd sprake van zijn. In tegenstelling tot belastingheffing grijpt een boete echter niet primair aan bij het verkregen voordeel, maar bij de ernst van de gedraging en de mate van verwijtbaarheid. Betekent dit dat de aftrekuitsluiting niet dient te worden toegepast indien het voordeel reeds wordt ontnomen? Ik ben van oordeel dat deze vraag beantwoord dient te worden aan de hand van het doel van de

⁴⁷⁴ EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123, ro. 38.

⁴⁷⁵ EHRM 10 juni 2003, FED 2003/604.

verschillende middelen. Het doel van de ontnemingsmaatregel is rechtsherstel; aan de inkomstenbelasting ligt het draagkrachtbeginsel ten grondslag. Een situatie waarin meer wordt afgenomen dan er daadwerkelijk aan voordeel is genoten is in strijd met de uitgangspunten van zowel de ontnemingsmaatregel als de belastingheffing. Dat de samenloop van ontneming en boete de veroordeelde in een slechtere financiële situatie brengt, wordt gerechtvaardigd door het punitieve doel van de boete. Zoals ik in het vorige hoofdstuk reeds betoogde, heeft echter ook de aftrekuitsluiting primair een punitief doel. Vanuit dit doel bezien is het in het geheel niet bezwaarlijk dat de veroordeelde door de samenloop van ontneming en fiscale aftrekuitsluiting in een slechtere financiële positie gebracht wordt. Ook de hierboven gesignaleerde disproportionaliteit tussen de inbreuk op het persoonlijk belang en het met die inbreuk gediende algemeen belang zal zich bij een punitief bedoelde maatregel minder snel voordoen. Ik zie dus vooralsnog geen onoverkomelijke bezwaren tegen de gevolgen van een strikte lezing van de wettekst.

De derde variant beoogt het rechtsherstellende doel van de ontnemingsmaatregel te verenigen met het punitieve doel van de aftrekuitsluiting. Dit gebeurt door het volledige voordeel – na aftrek van de belastingheffing over het niet te ontnemen deel – te ontnemen, waarna deze ontneming aftrekbaar is van de belastinggrondslag. In zijn beslissing van 25 maart 2010⁴⁷⁶ lijkt Rechtbank Middelburg deze richting op te gaan. De rechtbank stelt dat het onjuist is om voor de bepaling van het te ontnemen voordeel geen rekening houden met belastingheffing die het gevolg is van de aftrekuitsluiting: *‘Het arrest van de HR 17 februari 1997 gaat enkel over de belastingheffing over het wederrechtelijk verkregen voordeel en niet over de belastingheffing achteraf over de bedrijfslasten die gemaakt zijn ter verkrijging van het wederrechtelijk verkregen voordeel.’* De te verwachten belastingheffing over de met het misdrijf verband houdende kosten wordt door de rechtbank in mindering gebracht op het wederrechtelijk verkregen voordeel. Inderdaad wordt in HR 17 februari 1998 en in de daarin aangehaalde wetsgeschiedenis gesteld dat bij de bepaling van de hoogte van het genoten voordeel geen rekening moet worden gehouden met de belasting over ‘dat inkomen’, ‘dat voordeel’ of ‘het voor ontneming vatbare wederrechtelijk verkregen voordeel’. Dit zijn dezelfde termen als die gebruikt worden om aan te geven dat over het ontnomen voordeel geen belasting zal worden geheven. Hier kan dan ook dezelfde redenering gehanteerd worden; de aftrekuitsluiting leidt niet tot belastingheffing over het ontnomen voordeel maar over een ander deel van het voordeel, zodat deze belastingheffing niet onder HR 17 februari 1997 valt. Aldus heeft deze belastingheffing, die volgens de rechtbank direct samenhangt met de voltooiing van het delict, als reguliere kostenpost te gelden die in mindering komt op het genoten voordeel. Indien men deze variant op het cijfervoorbeeld toepast, wordt echter al snel duidelijk dat een uitkomst die recht doet

⁴⁷⁶ Rechtbank Middelburg 25 maart 2010, NJFS 2010/184.

aan de redenering achter deze variant vereist dat de strafrechter het geschatte voordeel met een veel groter bedrag vermindert dan dat de rechter hier heeft gedaan. Door in het hierboven gegeven voorbeeld de ontneming te verlagen met de niet-fiscale kosten van 20 euro en met de belastingheffing over deze van aftrek uitgesloten kosten, te weten 10 euro, komt het ontnemingsbedrag op 70 euro. Hierdoor wordt de totale belastinggrondslag 30 euro. De geheven belasting – over het niet ontnomen deel van het voordeel – wordt dan 15 euro. Dit zou betekenen dat het werkelijk genoten voordeel daalt naar 65 euro. Dan zou ook slechts 65 euro ontnomen dienen te worden, en dit lagere ontnemingsbedrag verhoogt de belastinggrondslag naar 35 euro, enzovoorts. Deze vicieuze cirkel stopt pas wanneer de strafrechter, naast de niet-fiscale kosten, een belastingbedrag op het bruto voordeel in mindering brengt ter hoogte van de niet-fiscale kosten, vermenigvuldigd met het belastingpercentage, gedeeld door (1 -/- belastingpercentage). In het voorbeeld zou dit 20 euro zijn (20 euro vermenigvuldigd met 50 gedeeld door 50). In totaal wordt dan 60 euro ontnomen; de belastingheffing bedraagt dan 20 euro (50% van de resterende belastinggrondslag na aftrek van de ontneming). Een voordeel van deze complexe variant is wel dat de som van de belastingheffing en de ontneming precies gelijk is aan het netto wederrechtelijk verkregen voordeel (vóór belastingen), in dit geval 80 euro. Een ander gevolg van deze rekenwijze is echter beslist nadelig te noemen: indien de niet-fiscale kosten en het belastingtarief hoog genoeg zijn om te zorgen dat de belastingheffing over het bruto voordeel reeds hoger is dan het netto voordeel, zou deze rekenwijze leiden tot een negatief ontnemingsbedrag! Overigens zou dit gevolg zich ook kunnen voordoen bij de door de rechtbank toegepaste beperktere variant, waarbij slechts de heffing over de niet-fiscale kosten in mindering wordt gebracht op het voordeel. Het moge duidelijk zijn dat deze variant geen recht doet aan het uitgangspunt dat de ontneming zo min mogelijk belemmerd wordt door de belastingheffing. Een andere vraag die kan worden opgeworpen is of belastingkosten wel in directe relatie staan tot de voltooiing van het delict, zoals in HR 8 juli 1998 als voorwaarde werd gesteld voor het in aanmerking nemen van kosten.⁴⁷⁷ De rechtbank beantwoordt deze vraag bevestigend. Hoewel terecht gesteld kan worden dat de belastingheffing over het voordeel in een directe gevolrelatie staat tot het voltooiën van het delict, is de belastingheffing die vanwege de aftrekuitsluiting plaatsvindt een direct gevolg van de veroordeling, en slechts een indirect gevolg van de voltooiing van het delict. Daarnaast – maar dit is slechts speculatie – kan ik mij voorstellen dat de HR eerder kosten in gedachte had zonder welke het delict niet had kunnen worden gepleegd. In zijn arrest van 13 oktober 2009 lijkt de HR wel in die richting te denken, wanneer hij over de aan betrokkene in rekening gebrachte kosten van het herstellen van de energietoevoer (die was gemanipuleerd ten behoeve van een hennepkwekerij) en over de

⁴⁷⁷ HR 8 juli 1998, NJ 1998/841.

“administratiekosten van het te ontnemen bedrag” stelt *‘dat het wellicht kosten zijn die de betrokkene heeft moeten maken als gevolg van het telen van hennep maar dat het daarmee nog geen kosten zijn die in directe relatie staan tot de voltooiing van het delict dat ten grondslag ligt aan de becijfering van het wederrechtelijk verkregen voordeel’*.⁴⁷⁸ Al met al zie ik voldoende redenen om deze variant uit te sluiten.

D. Mismatches

Ik ben er tot nu toe van uit gegaan dat de kosten (en daarmee het deel van de bruto opbrengst dat mogelijk tot de belastinggrondslag behoort) en het netto voordeel communicerende vaten zijn; het bedrag dat op de bruto opbrengst in mindering komt staat gelijk aan de belastinggrondslag na aftrek van het ontnemingsbedrag.

Dit hoeft echter niet noodzakelijkerwijs het geval te zijn. Ten eerste zal het regelmatig voorkomen dat kosten die fiscaal van aftrek uitgesloten worden ook op het ontnemingsbedrag niet in mindering komen. Blijkens HR 8 juli 1998 kunnen alleen kosten die in directe relatie staan tot de voltooiing van het delict waaruit de te ontnemen voordelen zijn verkregen, in mindering komen op het te bepalen voordeel. Daarnaast kan de strafrechter bepalen dat het niet redelijk is om bepaalde kosten in mindering te brengen. Voor de belastingheffing worden op grond van art. 3.14, eerste lid, onderdeel d echter alle kosten die verband houden met het misdrijf van aftrek uitgesloten. Inzien en voor zover hierdoor een overlap tussen ontneming en heffing ontstaat, vormt eventuele belastingheffing over de kosten dus wel degelijk belastingheffing over het voor ontneming in aanmerking komende voordeel. Omgekeerd is het ook mogelijk dat de inspecteur het netto-voordeel, nog voor de aftrekuitsluiting, hoger inschat dan het ontnomen bedrag. Dit kan komen doordat de inspecteur het netto-voordeel hoger inschat dan de strafrechter, of doordat de strafrechter het te ontnemen bedrag lager stelt dan het netto-voordeel (art. 36e, vijfde lid Sr).

Op de uitwerking van de tweede variant hebben deze *mismatches* weinig invloed; daar wordt simpelweg de gehele bruto-opbrengst, zoals de inspecteur deze ziet, na aftrek van daadwerkelijk ontnomen bedragen in de belasting betrokken. Op de uitwerking van de eerste variant kunnen *mismatches* wel invloed hebben. Het niet langer in de belastingheffing betrekken van de opbrengst van het strafbare feit wordt daar immers gerechtvaardigd door het gegeven dat al het voordeel reeds is ontnomen.

De eerste vraag is hier welke definitie van het netto voordeel moet worden gebruikt. Is dit het voordeel zoals het door de strafrechter wordt geschat leidend? En zo ja, moet dan, indien de strafrechter bepaalde kosten niet in mindering brengt terwijl deze wel zijn gemaakt, met deze kosten

⁴⁷⁸ HR 13 oktober 2009, NJ 2009/532, ro. 3.3.2.

wel rekening worden gehouden bij de beoordeling of de veroordeelde na de ontneming nog voordeel heeft overgehouden? Of is daarvan slechts sprake indien het volledige door de strafrechter geschatte voordeel is ontnomen? Indien de schatting van het voordeel door de inspecteur leidend is, dient dan rekening te worden gehouden met de kosten die strafrechtelijk in aanmerking kunnen worden genomen, of dient het ruimere kostenbegrip van de fiscale aftreksluiting te worden gebruikt? Ik meen dat zo nauw mogelijk bij de werkelijke financiële positie van belanghebbende dient te worden aangesloten. De vraag of het volledige voordeel is ontnomen zal altijd pas na het opleggen van de ontnemingsvordering spelen. De inspecteur kan in de tussentijd een beter beeld hebben verkregen van de financiële gevolgen van het plegen van het misdrijf. Indien bijvoorbeeld blijkt dat belanghebbende meer voordeel heeft verkregen dan de strafrechter heeft aangenomen, is er geen reden om de opbrengst van het delict geheel buiten de belastingheffing te houden. Omgekeerd zou het mijns inziens onpraktisch en onjuist zijn om, indien het voordeel kleiner dan gedacht blijkt te zijn, een uitspraak van de strafrechter die deze kleinere omvang bevestigt als voorwaarde te stellen voor het geheel van belastingheffing uitsluiten van de opbrengst. Bij de bepaling van het netto voordeel dient naar mijn mening aangesloten te worden bij het ruimere kostenbegrip zoals dat in de fiscale aftreksluiting geldt. Alle kosten die verband houden met het misdrijf komen dus op het door de inspecteur geschatte bruto voordeel in mindering; zij zouden immers zonder het plegen van het misdrijf niet zijn gemaakt en hebben het netto voordeel verlaagd.⁴⁷⁹ Dat de strafrechter niet al deze kosten op het voordeel in mindering brengt doet daar niet aan af. Het gaat er om of de belastingplichtige na de ontneming alsnog in een betere financiële positie verkeert dan het geval zou zijn indien hij het misdrijf niet had gepleegd; indien dit niet het geval is, is er geen reden meer om belasting te heffen. Dit ruimere kostenbegrip zal als gevolg hebben dat de inspecteur relatief vaak tot de conclusie komt dat het gehele netto voordeel reeds is ontnomen.

De tweede vraag is hoe veel moet worden bijgeheven indien blijkt dat niet het gehele netto voordeel (zoals dat door de inspecteur geschat wordt) is ontnomen. Enerzijds zou men kunnen betogen dat, zo lang de belastingplichtige nog voordeel overhoudt, er geen reden is om de belastingheffing te beperken. Dit zou betekenen dat over een hoger bedrag dan het resterende netto voordeel belasting geheven kan worden. Anderzijds is het doel van belastingheffing in beginsel niet om als aanvulling op de strafrechtelijke ontneming te dienen, maar om het genoten voordeel te belasten. Dit zou betekenen dat slechts het resterende netto voordeel wordt belast. Hiervoor zou als voorwaarde kunnen worden gesteld dat wel de gehele strafrechtelijke ontnemingsvordering is voldaan. Ik meen dat de meest consistente handelswijze zou zijn om bij te heffen totdat ofwel het volledige bruto voordeel – na aftrek van het ontnemingsbedrag – is belast, of belanghebbende in het geheel geen

⁴⁷⁹ Bij deze kosten worden boetes en andere straffen uiteraard buiten beschouwing gelaten, daar zij juist een punitief doel hebben.

netto voordeel meer heeft overgehouden. Zo blijft de uit de wettekst volgende behandeling van wederrechtelijk verkregen voordeel, waarbij het bruto voordeel wordt belast, intact behalve voor zover belanghebbende in het geheel geen netto voordeel meer over heeft. Indien de strafrechter wegens een gebrek aan draagkracht de ontnemingsvordering lager heeft vastgesteld dan het geschatte voordeel, hoeft dit geen invloed te hebben op de belastingheffing; dat is een invorderingskwestie.

E. Conclusie.

Zoals ik hierboven onder C al aangaf is niet met zekerheid te zeggen of het de eerste of tweede variant is die het best aansluit bij doel en strekking van de wet. Hoewel ik meen dat belastingheffing niet het geëigende middel is om punitief tegen criminelen op te treden, zijn er sterke aanwijzingen dat de aftrekuitsluiting wel punitief is bedoeld. In zoverre zou het dan, vanuit wetsteleologisch oogpunt bezien, niet bezwaarlijk zijn indien door de combinatie van ontneming en belastingheffing meer wordt afgenomen dan het netto voordeel dat belanghebbende heeft verkregen. Nu een strikte lezing van de wettekst leidt tot het naast elkaar toepassen van ontneming en belastingheffing en ook de wetsgeschiedenis en het beleid zo zijn te lezen dat zij dit niet in de weg staan, geef ik met enige tegenzin de voorkeur aan de tweede variant. Indien men er echter van uit gaat dat de aftrekuitsluiting een maatregel met een primair fiscaal karakter betreft, wordt de zaak voor de eerste variant, zoals voorgestaan door A-G Niessen, een stuk sterker; inkomsten- of vennootschapsbelasting pleegt nu eenmaal over het (daadwerkelijk) genoten inkomen geheven te worden, en indien dit inkomen reeds geheel is ontnomen, is er geen grondslag meer om over te heffen. *Mismatches* kunnen er ook bij deze variant echter voor zorgen dat naast de strafrechtelijke ontneming ook belastingheffing mogelijk is; naar mijn mening dient deze dan te worden beperkt tot heffing over het (fiscale) bruto voordeel na aftrek van de ontneming, of tot een zodanige heffing dat het gezamenlijke bedrag van de ontneming en de belastingheffing het (fiscale) netto voordeel niet overschrijdt. Idealiter zou de wetgever deze gang van zaken omarmen en codificeren.

Overigens is het interessant om op te merken dat in het Samenloop-besluit in beginsel dezelfde bewoordingen wordt gehanteerd als in de wetsgeschiedenis wordt gehanteerd, inhoudende dat het ontnomen voordeel niet zal worden belast. Hier is dezelfde “communicerende vateninterpretatie” mogelijk als die ik hierboven heb beschreven. In onderdeel 2.5 en 2.6 wordt over de samenloop van belastingheffing met een schikking door de officier van justitie echter opgemerkt dat *‘na volledige voldoening van het schikkingsbedrag behoeven met betrekking tot de in de schikking (...) afgedane feiten (...) geen bedragen meer te worden belast.’* Ook kan de inspecteur vooraf verklaren dat *‘hij met betrekking tot de activiteiten die hebben geleid tot de voorgenomen schikking (...) geen bedragen tot de winst c.q. het inkomen zal rekenen (...)’* (onderstrepingen door de auteur).

In onderdeel 2.7 van het Samenloop-besluit, dat ook ziet op een schikking, wordt echter weer de “reguliere” bewoording gebruikt. Met de bewoording van onderdeel 2.5 en 2.6 treedt de inspecteur in het geval van een schikking ten aanzien van het strafbare feit volledig terug. Dit in tegenstelling tot het geval van de reguliere ontnemingsmaatregel; dan is bij zowel de eerste als de tweede variant belastingheffing ter zake van het voordeel uit dat feit mogelijk. Dit verschil in behandeling kan mijns inziens niet worden gerechtvaardigd door het doel van de verklaring vooraf door de inspecteur, namelijk het aan degene met wie de officier van justitie een schikking wil sluiten verschaffen van duidelijkheid omtrent het standpunt van de belastingdienst. Deze duidelijkheid kan worden verschaft zonder de schikking fiscaal gunstiger te behandelen dan de reguliere ontnemingsmaatregel. Ik vermoed dan ook dat de Directeur-Generaal zich niet bewust is geweest van het verschil in uitwerking dat het gevolg kan zijn van deze nuances, en dat dit verschil ook niet beoogd is. Indien de inspecteur echter een verklaring afgeeft waarin hij de bewoording van onderdeel 2.6 gebruikt, zal belanghebbende zich hierop kunnen beroepen; zo kan hij voorkomen dat over het voordeel uit het feit belasting geheven wordt. Ik acht het dan ook wenselijk dat het Samenloop-besluit op dit punt wordt aangepast, of dat de inspecteurs in ieder geval bewust zijn van de gevolgen van het overnemen van de in het besluit gebruikte bewoording.

4.4.2. Timing van belastingheffing en ontneming.

Ik heb mij tot nu toe slechts bezig gehouden met de vraag in welke mate het wederrechtelijk verkregen voordeel ontnomen, dan wel belast dient te worden. Het moment waarop dit gebeurt is echter ook van groot belang voor de uitwerking ervan. Indien de belastingplichtige ondernemer of resultaatgenieter is wordt het voordeel belast overeenkomstig het goed koopmansgebruik (art. 3.25 IB). De opbrengst wordt belast in het jaar waarin zij genoten wordt; de kosten worden toegerekend aan de periode waarin de opbrengst waar zij betrekking op hebben wordt behaald. Indien de belastingplichtige zijn inkomen niet heeft opgenomen in zijn belastingaangifte kan hierover worden nagevorderd, mits de inspecteur de navorderingsaanslag binnen vijf jaar na het jaar waarin het voordeel is genoten oplegt (art. 16 AWR).⁴⁸⁰ Voor het opleggen van de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel is een veroordeling in de hoofdzaak vereist (art. 36e Sr). De minimale verjaringstermijn is in het strafrecht drie jaar; voor misdrijven is de verjaringstermijn minimaal zes jaar (art. 70 Sr). Vanaf het moment van veroordeling in eerste aanleg heeft het openbaar ministerie nog twee jaar de tijd om de ontnemingsvordering in te dienen (art. 511b, eerste lid, Sv). Nadat de rechter in de ontnemingszaak uitspraak heeft gedaan is het mogelijk dat hoger beroep wordt ingesteld, en daarna behoort beroep in cassatie nog tot de mogelijkheden. Het is dus goed mogelijk

⁴⁸⁰ In het voorstel voor de Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst wordt de navorderingstermijn bij kwade trouw verlengd tot twaalf jaar na ontvangst van de aangifte; zie Kamerstukken II, 2012/2013, 33714, nr. 1-4.

dat de ontnemingsvordering meer dan vijf jaar na het plegen van het strafbare feit onherroepelijk wordt. Pas dan zal deze vordering worden voldaan; dit leidt tot een aftrekpost (art. 3.14, vierde lid, 1B).

A. Aftrek ontnemingskosten indien niet is geheven

Indien het verkregen voordeel niet binnen de navorderingstermijn van vijf jaar is belast, zou het in aftrek brengen van de ontnemingskosten per saldo leiden tot een belastingvoordeel dat de ontneming gedeeltelijk teniet doet; tegenover de aftrekbare ontneming staat immers geen belast voordeel, en het is dan ook niet meer mogelijk om het voordeel alsnog te belasten. Over deze mogelijkheid zei de Minister van justitie: *'Het zou bepaald onbevredigend zijn indien de ontnemingsmaatregel dan toch tot het volle bedrag een negatieve post in de fiscale inkomensbepaling zou opleveren.'*⁴⁸¹ Hij gaf daarbij overigens aan dat nadere regelgeving of resoluties slechts aan de orde zouden zijn indien de rechter in de praktijk onvoldoende mogelijkheden zou zien om tot bevredigende oplossingen te komen. Het Samenloop-besluit meldt in onderdeel 2.2 dat *'uitsluitend indien de wederrechtelijk verkregen voordelen eerder daadwerkelijk in de belastingheffing zijn betrokken, ontneming daarvan kan leiden tot een aftrekpost.'* De Hoge Raad lijkt dezelfde mening toegedaan te zijn. In zijn arrest van 25 november 2005 oordeelde hij dat negatieve inkomsten slechts aftrekbaar zijn voor zover positieve inkomsten in de belastingheffing zijn betrokken. De HR baseerde zijn oordeel mede op hierboven aangehaalde citaat van de Minister van justitie. Of de fiscus de mogelijkheid heeft gehad om de positieve inkomsten te belasten is volgens de HR niet relevant. In de literatuur is deze uitkomst op hoofdlijnen onderschreven.^{482 483} Ook ik kan mij er in vinden. Van Nispen tot Sevenaer meent wel dat het te ver gaat om aftrek ook te weigeren indien de fiscus van de positieve inkomsten wist en ter zake ook kon navorderen, maar dit heeft nagelaten. Ik deel deze opvatting, in ieder geval voor wat betref de ontnemingsmaatregel, niet. Bij de terugbetaling van verduisterd geld, zoals in casu het geval was, is het doel rechtsherstel vanuit het oogpunt van het slachtoffer; hier frustreert het toestaan van het in aftrek brengen van de terugbetaling niet de werking van een ander rechtsgebied. Weliswaar kan men stellen dat het onwenselijk is dat de fiscus een deel van deze terugbetaling voor zijn rekening neemt, maar daar is de fiscus zelf schuldig aan. In zoverre ben ik het met Van Nispen tot Sevenaer eens. Het in aftrek toelaten van het ontnemingsbedrag terwijl daar geen belaste wederrechtelijk verkregen opbrengsten tegenover staan, zou (net als bij de terugbetaling aan de benadeelde) betekenen dat de veroordeelde alsnog een deel van zijn voordeel kan behouden. Hierdoor zou het belastingrecht

⁴⁸¹ Kamerstukken II 1990/91, 21504, nr. 3, p. 40.

⁴⁸² I. Thijssen, *Belastingheffing met betrekking tot de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen*, TFB 2008/06.

⁴⁸³ W. van Nispen tot Sevenaer, *Terugbetalen verduisterd geld levert geen aftrekbare negatieve inkomsten op*, NTFR 2005/1607.

echter de werking van de ontnemingsmaatregel frustreren; de veroordeelde wordt immers niet teruggebracht naar de financiële positie die hij voor het plegen van het strafbare feit had. Deze frustratie van de werking van een ander rechtsgebied rechtvaardigt mijns inziens het toepassen van de door de Hoge Raad in dit arrest gegeven rechtsregel in situaties waarin het niet heffen volledig aan de fiscus te wijten is.

B. Het vormen van een voorziening ter zake van ontnemingskosten

Omgekeerd is het uiteraard ook mogelijk dat de belastingheffing op de ontneming vooruit loopt. De vraag is dan wanneer de aftrek van de ontnemingskosten mag plaatsvinden. Gebeurt dit pas op het moment dat het te ontnemen bedrag betaald wordt? Wordt aangesloten bij het onherroepelijk worden van de ontnemingsvordering? Of kan reeds eerder een voorziening worden opgenomen in verband met de te verwachten ontneming? Uit HR 23 september 2011 blijkt dat het niet mogelijk is om een voorziening te vormen ter zake van te verwachten ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen, omdat (thans) art. 3.14, vierde lid, IB voor het terugnemen van de aftrekuitsluiting aansluit bij het voldoen van een geldbedrag ter ontneming van het voordeel. Uit de wettekst en de totstandkomingsgeschiedenis daarvan leidt de HR af dat het ontnemingsbedrag pas ten laste van de winst mag komen wanneer het het vermogen van de belastingplichtige heeft verlaten.

In de literatuur is dit arrest uitvoerig besproken; over de juistheid van het arrest bestaat vooralsnog geen consensus. De redactie van Vakstudie Nieuws meent dat hiermee een inbreuk op het goed koopmansgebruik wordt gemaakt, maar zij menen *'dat de inbreuk terecht is aangebracht en, gezien de aard van de 'branche' waarop hij betrekking heeft, goed verdedigbaar is.'*⁴⁸⁴ Zij stellen dat de Hoge Raad tot deze conclusie is gekomen op grond van de stelling van de Staatssecretaris van Financiën dat *'[d]e terugneming van de uitsluiting van aftrek mede [is] 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.'*⁴⁸⁵ Zwemmer meent dat het in aftrek toestaan van de ontnemingsvordering te ver zou gaan. De hoofdregel is dat kosten en lasten die verband houden met misdrijven niet aftrekbaar zijn. De uitzondering die de wetgever daar bij het voldoen van een ontnemingsvordering voor maakt rechtvaardigt de inbreuk op het matchingbeginsel.⁴⁸⁶

Ligthart merkt op dat in het Samenloop-besluit wordt gesteld dat *'[de inspecteur] aftrek van de ontnemen voordelen zal toestaan in het jaar waarin de verdachte/veroordeelde zijn verplichtingen in verband met de ontneming nakomt.'* Of hieruit ook blijkt dat de Staatssecretaris het vormen van een

⁴⁸⁴ Noot bij HR 23 september 2011, V-N 2011/47.10.

⁴⁸⁵ Kamerstukken II 1996/97, 25019, nr. 3, p. 7.

⁴⁸⁶ J. Zwemmer in zijn noot bij HR 23 september 2011, BNB 2011/288.

voorziening überhaupt niet mogelijk acht, durft hij gezien de context niet te zeggen. Hij merkt verder op dat de Hoge Raad niet aangeeft op welk deel van de wetsgeschiedenis zijn oordeel is gebaseerd. Hij ziet in wettekst, noch wetsgeschiedenis indicaties dat de wetgever de beginselen van goed koopmansgebruik heeft willen vervangen door een kasstelsel. Daarbij verwijst hij naar de wetsgeschiedenis van de ontnemingsmaatregel, waarin werd gesteld: *‘Met die verliespost mag rekening worden gehouden in het jaar waarin zich een gereede kans op het opleggen van de ontnemingsmaatregel aftekent.*⁴⁸⁷ In de wetsgeschiedenis van de aftrekbeperking ziet hij geen aangrijpingspunten voor de visie van de Hoge Raad. Het gebruik van het woord ‘voldoening’ in art. 3.14, vierde lid, onderdeel a, IB betekent volgens hem niet dat een inbreuk op het goed koopmansgebruik werd beoogd. De wetgever wilde slechts voorkomen dat belasting werd geheven over niet-genoten inkomsten. Indien het betalingsmoment leidend was geweest, had gebruik van de term ‘betaling’ of ‘jaar van betaling’ meer voor de hand gelegen. Tot slot meent hij dat het gegeven dat de bepaling is opgenomen in de “totaalwinstafdeling” van de wet, in plaats van de “jaarwinstafdeling”, niet voor de visie van de HR spreekt.⁴⁸⁸

Thijssen meent dat het vormen van een voorziening mogelijk dient te zijn. Het ontnemingsbedrag zal vaak groter zijn dan het positieve inkomen in het jaar van ontneming. Aldus ontstaat een verlies. De tijd die tussen het jaar waarin het voordeel wordt genoten (en dus belast) en het jaar waarin de ontneming plaatsvindt zorgt er dan, samen met de sinds 2007 tot een jaar teruggebrachte mogelijkheid om verliezen achterwaarts te verrekenen, vaak voor dat het ontnemingsverlies deels niet verrekenbaar is. Aldus wordt de belastingheffing over het voordeel niet ongedaan gemaakt. Thijssen stelt voor de aanslag waarbij is geheven over de positieve voordelen, indien het voordeel na het opleggen van deze aanslag strafrechtelijk wordt ontnomen, alsnog ambtshalve of in bezwaar of beroep te verminderen of te vernietigen. De ontnemingskosten worden dan dus in mindering gebracht op het inkomen in het jaar waarin het inkomen is genoten, en niet pas in het jaar waarin de ontnemingsvordering voldaan wordt. Hij meent verder dat het goed koopmansgebruik en de wetsgeschiedenis van de ontnemingsmaatregel leiden tot de conclusie dat het vormen van een voorziening ter zake van een verwachte ontnemingsmaatregel mogelijk dient te zijn.⁴⁸⁹ De volgens het Baksteen-arrest voor het vormen van een voorziening vereiste redelijke mate van zekerheid dat de toekomstige uitgaven zich zullen voordoen⁴⁹⁰ acht hij aanwezig zodra voor meer dan 500 euro aan wederrechtelijk verkregen voordeel wordt genoten, omdat dit bedrag volgens de Aanwijzing Ontneming voldoende is om een ontnemingsvordering aanhangig te maken; aldus kan reeds in het jaar van genieten een voorziening worden opgenomen. Indien uiteindelijk niet of slechts gedeeltelijk

⁴⁸⁷ Kamerstukken II 1989/90, nr. 21504, nr. 3, p. 80.

⁴⁸⁸ N. Ligthart in zijn noot bij HR 23 september 2011, NTFR 2011/2246.

⁴⁸⁹ Men merke op dat Thijssens artikel van ruim voor HR 23 september 2011 dateert.

⁴⁹⁰ HR 26 augustus 1998, BNB 1998/409.

wordt ontnomen, valt de voorziening voor het overige gedeelte vrij. Aldus resulteert het vormen van een voorziening in de realisatie van het door de wetgever beoogde resultaat.⁴⁹¹

Jaeger bepleit wat afstemming van belastingheffing en ontneming betreft dat de samenloop zich beperkt tot de gevallen waarin fiscaal wel aannemelijk is dat bepaalde inkomsten zijn genoten, terwijl het niet mogelijk is de verdachte strafrechtelijk te veroordelen. Voor overige gevallen van criminele inkomsten lijkt hij er voorstander van te zijn dat slechts de ontnemingsmaatregel wordt toegepast en dat belastingheffing achterwege blijft, maar heel duidelijk is hij hier niet over. Hij meent dat een praktische en dogmatisch juiste gang van zaken zou zijn dat over de wederrechtelijk verkregen voordelen door middel van een conserverende aanslag wordt geheven. Zo kan de fiscus afwachten wat het openbaar ministerie realiseert op ontnemingsgebied, voordat wordt beslist of tot invordering van de aanslag wordt overgegaan. Nu de wet dit echter niet mogelijk maakt, geeft hij de voorkeur aan het toestaan van het vormen van een voorziening, die tot dezelfde uitkomst leidt. Dit voldoet niet alleen aan de doelstelling van het beleid, inhoudende dat niet wordt geheven over ontnomen voordeel en dat de belastingheffing de ontneming zo min mogelijk belemmert, maar heeft ook als resultaat dat de dubbele inzet van en afstemming tussen overheidsdiensten sterk kan worden beperkt. Als derde mogelijkheid noemt hij het met de belastingplichtige afspreken dat ook na het verloop van de navorderingstermijn nog een aanslag kan worden opgelegd, om zo de ontnemingszaak af te kunnen wachten.⁴⁹² Verder merkt hij op dat in de wetsgeschiedenis weliswaar wordt gesteld dat de belastingrestituties als gevolg van de aftrekbare voldoening van de ontnemingsvordering niet gelijk hoeven te zijn aan het over het voordeel geheven bedrag, maar dat bij de elementen van het belastingsysteem die daartoe kunnen leiden niet is opgenomen de beperkte mogelijkheid tot verliesverrekening. Hij meent dat in de wetsgeschiedenis geen beoogde doorbreking van de leer van het Baksteen-arrest is te ontwaren. Aldus is onduidelijk op welk onderdeel van de totstandkomingsgeschiedenis van art. 3.14, vierde lid, onderdeel a IB de Hoge Raad zijn oordeel heeft gebaseerd. Tot slot toetst hij het niet toestaan van een voorziening aan het EU-recht, en met name aan het recht op ongestoord genot van eigendom (art. 1, Eerste Protocol bij het EVRM). Hij meent dat de inbreuk op het eigendomsrecht mogelijk niet voldoende voorzienbaar is, dat deze geen legitiem, door de wet beoogd doel lijkt te dienen en dat deze niet in een redelijke verhouding staat tot het beoogde doel. Aan geen van de drie (cumulatieve) eisen voor een inbreuk op het eigendomsrecht⁴⁹³ wordt dus voldaan.⁴⁹⁴

⁴⁹¹ I. Thijssen, *Belastingheffing met betrekking tot de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen*, TFB 2008/06.

⁴⁹² B. Jaeger, *Het beleid ter zake de heffing over wederrechtelijk verkregen voordeel bij (dreigende) ontneming: het meten met twee maten*, TFB 2013/01.

⁴⁹³ C. Bruijsten, *Art. 1 Eerste protocol EVRM: Het recht op ongestoord genot van eigendom*, WFR 2011/68.

⁴⁹⁴ B. Jaeger, *Het vormen van een voorziening bij wederrechtelijk verkregen voordeel en ontneming. Het meten met twee maten*, WFR 2013/152.

A-G IJzerman tot slot meent dat het niet volledig kunnen verrekenen van het verlies dat door betaling van een ontnemingsvordering ontstaat weliswaar pijnlijk is, maar dat dit blijkbaar door de wetgever is geaccepteerd. Hij verwijst daarbij naar HR 23 september 2011 en naar de wetsgeschiedenis van de aftrekuitsluiting van boetes.⁴⁹⁵

De Hoge Raad baseert zijn oordeel, dat kosten ter zake van ontneming slechts kunnen worden afgetrokken op het moment dat het bedrag het vermogen van de belastingplichtige heeft verlaten, mede op de wettekst van art. 3.14, vierde lid, onderdeel a IB. Dit onderdeel spreekt van *‘voldoening aan de Staat van een geldbedrag of overdracht van in beslag genomen voorwerpen, ter gehele of gedeeltelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen (...)’*. De letterlijke tekst van de wet ondersteunt de visie van de Hoge Raad. De vraag is of de bedoeling van de wetgever anders was, en zo nee, of er nog andere bezwaren zijn tegen de door de Hoge Raad gehanteerde interpretatie. Ligtharts mening dat de plaats waar de bepaling in de wet is opgenomen, te weten in de *“totaalwinstafdeling”* in plaats van de *“jaarwinstafdeling”*, niet voor de visie van de Hoge Raad spreekt, deel ik niet. Ik vermoed dat de wetgever simpelweg geen noodzaak zag een apart wetsartikel te creëren voor het *“timing-aspect”* van de bepaling. In het vijfde lid van art. 3.14 IB wordt bijvoorbeeld ook – heel expliciet – aangegeven in welk jaar de winst verhoogd moet worden met een bedrag ter grootte van de kosten. In de wetsgeschiedenis van de ontnemingsmaatregel is, zoals Ligthart ook opmerkt, gesteld dat het vormen van een voorziening mogelijk is vanaf het moment dat er een gerede kans is dat de ontnemingsmaatregel zal worden opgelegd. Is met de introductie van de aftrekuitsluiting van met misdrijven verband houdende kosten, en de terugname van de aftrekuitsluiting ten aanzien van ontnemingsbedragen, beoogd de mogelijkheid tot het vormen van een voorziening teniet te doen? De Staatssecretaris van Financiën stelde destijds: *‘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.’* (onderstreping door de auteur). Verder geeft de Staatssecretaris aan dat het vierde lid voortkomt uit 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.’*⁴⁹⁶ Enerzijds spreekt de Staatssecretaris dus expliciet over betaalde bedragen, anderzijds blijkt dat het doel is dat ter zake van ontnomen voordeel geen belasting wordt geheven – wat door het weigeren van het vormen van een voorziening in veel gevallen een utopie zal blijken. Zoals Jaeger opmerkt heeft de wetgever weliswaar geaccepteerd dat de belastingrestitutie niet precies gelijk zal zijn aan het geheven bedrag, maar daarbij heeft de wetgever niets opgemerkt over de extreme ongelijkheid die

⁴⁹⁵ A-G IJzerman in zijn conclusie bij HR 19 april 2013, BNB 2013/154, paragraaf 5.4.

⁴⁹⁶ Kamerstukken II 1996/97, 25019, nr. 3, p. 7.

het gevolg kan zijn van de beperkte mogelijkheden van verliesverrekening. Wellicht was men zich bij het formuleren van de tekst van art. 3.14, vierde lid IB, simpelweg niet bewust van de complicaties waartoe de gekozen bewoording zou leiden. Hoe het ook zij, ik meen met Thijssen en Jaeger dat er in de wetsgeschiedenis sterke argumenten te vinden zijn om het vormen van een voorziening toe te staan, aangezien dit het verwezenlijken van het gestelde doel bevordert terwijl er geen wezenlijke nadelen aan kleven. Ook art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM biedt daarvoor argumenten. Zoals Jaeger opmerkt blijkt uit de wetsgeschiedenis dat het doel van de aftrekuitsluiting niet is om ook de ontnemingskosten van aftrek uit te sluiten. Om dat te voorkomen is het vierde lid geïntroduceerd. Dit doel in acht nemende leidt het (deels) niet effectief aftrekken van de ontnemingskosten tot een last die niet evenredig is met het beoogde algemeen belang, zeker aangezien het wel toestaan van een voorziening niet of nauwelijks bezwaren kent. Ook in het in paragraaf 4.4.1 reeds besproken EHRM 10 juni 2003⁴⁹⁷ zie ik een argument tegen de interpretatie van de Hoge Raad. In dat arrest werd geoordeeld dat geen sprake was van een disproportionele last voor de belastingplichtigen; dit was mede het geval omdat de belasting was gebaseerd op daadwerkelijk genoten winsten. Indien het daadwerkelijk genoten voordeel reeds is ontnomen valt deze rechtvaardiging van belastingheffing weg, en zal dus eerder sprake zijn van een disproportionele last wanneer belastingheffing over het ontnomen voordeel niet effectief verrekend kan worden.

Al met al moge duidelijk zijn dat ik er voorstander van ben dat het vormen van een voorziening ter zake van ontnemingskosten wordt toegestaan. Dan blijft over de vraag wanneer deze voorziening zou kunnen worden gevormd. Zoals gezegd meent Thijssen dat dit reeds in het jaar waarin het voordeel is genoten mogelijk is. Nog afgezien van de vraag welke crimineel er behoefte aan zou hebben de inspecteur bij voorbaat te wijzen op de wederrechtelijkheid van zijn wijze van inkomstenvergarig, meen ik dat Thijssen het besluit van de Staatssecretaris waarop hij deze mening baseert⁴⁹⁸ verkeerd leest. In zijn antwoord op vraag 14 van dat besluit stelt de Staatssecretaris dat het vormen van een voorziening ter zake van naheffingen grondwaterbelasting en loonbelasting mogelijk is indien de kosten zijn voortgekomen uit de bedrijfsvoering in het onderhavige jaar – dat is het geval – en indien er een redelijke mate van zekerheid is dat de kosten zich zullen voordoen. Daarvan is volgens de Staatssecretaris (in ieder geval) sprake wanneer de aanslagen worden opgelegd; blijkbaar is niet noodzakelijk dat de aanslagen onherroepelijk zijn geworden. Indien de aanslagen pas in een later jaar worden opgelegd dan het jaar waarop zij zien – en dat zal meestal het geval zijn – is in dat latere jaar sprake van de vereiste mate van zekerheid. Of het mogelijk is dat die mate van zekerheid zich al eerder voordoet, kan niet met zekerheid uit het antwoord van de Staatssecretaris worden opgemaakt, maar het lijkt er op dat hij ook het instellen van een onderzoek

⁴⁹⁷ EHRM 10 juni 2003, FED 2003/604.

⁴⁹⁸ Besluit Staatssecretaris van Financiën 11 november 2004, nr. CPP 2004/814M, V-N 2005/6.9.

door de controleur niet voldoende zekerheid vindt bieden. Dat in dit geval wel reeds kosten in aanmerking kunnen worden genomen in het jaar waarin het grondwater is onttrokken en het loon is betaald – en dit heeft Thijssen naar ik aanneem begrepen als fiat voor het vormen van een voorziening – komt niet doordat voldoende zekerheid bestaat, maar door het specifieke karakter van belastingschulden. In tegenstelling tot ontnemingschulden ontstaan belastingschulden materieel niet pas na een rechterlijke uitspraak, maar reeds zodra het belastbare feit zich voordoet. Aldus had in het jaar waarin deze belastbare feiten zich voordeden een schuld op de balans moeten zijn opgenomen. Dit kan door middel van de foutenleer in het oudste openstaande boekjaar alsnog gebeuren. Overigens pleit ook Jaeger voor het vormen van een voorziening in het jaar waarin het voordeel wordt belast, maar dit lijkt eerder voort te komen uit de wens dat de beperkte verliesverrekening de effectieve aftrek van de ontnemingskosten niet belemmert, dan uit een inschatting van de kans dat de ontnemingskosten zich zullen voordoen.

Naar analogie van het antwoord van de Staatssecretaris zou kunnen worden aangesloten bij het door de rechter toekennen van de ontnemingsvordering, maar ik meen dat de vereiste zekerheid zich ook eerder kan aftekenen. De Minister van Financiën meent dat voor het vormen van een voorziening als uitgangspunt moet worden genomen een kans van 50% of groter.⁴⁹⁹ Zowel de redactie van Vakstudie Nieuws⁵⁰⁰ als Essers⁵⁰¹ menen dat dit te streng is; Essers meent dat een kans van 30% voldoende dient te zijn. Zoals ik in paragraaf 2.4 heb besproken wordt ongeveer 70% van de door het openbaar ministerie aanhangig gemaakte ontnemingsvorderingen geheel of gedeeltelijk toegekend. Zodra een ontnemingsvordering aanhangig wordt gemaakt zal dus in het algemeen sprake zijn van voldoende zekerheid; wellicht dat dit ook in de onderzoeksfase of in de periode tussen de strafrechtelijke veroordeling en het aanhangig maken van de ontnemingsvordering reeds het geval zal zijn. Vanaf het moment dat de inspecteur en de officier van justitie op de hoogte zijn van de wederrechtelijkheid van het voordeel zou het vormen van een voorziening mijns inziens niet volstrekt ondenkbaar zijn. Indien dit in het jaar waarin het voordeel wordt genoten nog niet zo is, lijkt het vormen van een voorziening mij niet alleen buitengewoon onverstandig maar ook voorbarig – al kan wellicht gesteld worden dat het vormen van een voorziening dan een *selffulfilling prophecy* is. Uiteindelijk zal het, mocht de wetgever of de Hoge Raad inderdaad het vormen van een voorziening alsnog mogelijk maken, aan de rechter zijn om van geval tot geval te beoordelen of daarvoor voldoende zekerheid bestaat.

C. Invordering als ook ontneming plaatsvindt

⁴⁹⁹ Besluit Minister van Financiën, 6 augustus 2010, nr. 2010/3706M, Stcrt. 2010 12741, onderdeel 2.3.

⁵⁰⁰ V-N 2010/38.13.

⁵⁰¹ P. Essers en M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, 3.2.20.C.c3.

Het Samenloop-besluit meldt in onderdeel 3 dat de ontvanger, indien belastingaanslagen over het wederrechtelijk verkregen voordeel reeds zijn opgelegd voordat er duidelijkheid bestaat over het bedrag dat ontnomen zal worden, slechts invorderingsmaatregelen met een conservatoir karakter zal treffen. De ontvanger gaat pas over tot uitwinning van de vermogensbestanddelen na overleg met de officier van justitie. Reden om toch tot uitwinning over te gaan kan onder andere zijn dat langer wachten met uitwinning zou leiden tot een lagere verhaalswaarde. Een andere reden om tot uitwinning van vermogensbestanddelen over te gaan – de tekst maakt niet duidelijk of hiervoor ook overleg met de officier van justitie vereist is – is aan de orde indien de verdachte of veroordeelde ook belastingschulden over legaal inkomen heeft. De ontvanger dient zich dan wel te beperken tot *‘uitwinning van die vermogensbestanddelen (...) die niet dankzij onderzoek van politie of OM boven water zijn gekomen.’* Met Valkenburg⁵⁰² is mij niet duidelijk wat de Directeur-Generaal hiermee beoogt. Was de gedachte dat het te ontnemen bedrag zo veel mogelijk wordt verhaald op wederrechtelijk verkregen vermogensbestanddelen? Is het de bedoeling om zeker te stellen dat de ontnemingsvordering volledig kan worden verhaald? Of krijgt juist de invordering van belastingschulden over legaal verkregen inkomen voorrang? Wat het eerste mogelijke doel betreft: het al dan niet door politie of OM boven water gekomen zijn van vermogensbestanddelen zegt niets over de wijze waarop de bestanddelen zijn verkregen. Illegaal verkregen vermogen kan reeds bij de belastingdienst bekend zijn of door de ontvanger zijn aangetroffen, en legaal verkregen vermogensbestanddelen kunnen pas bij nader onderzoek aan het licht komen. Het realiseren van het tweede mogelijke doel wordt door dit onderdeel van het Samenloop-besluit ook niet bevorderd; slechts die vermogensbestanddelen die door politie of OM zijn ontdekt worden gevrijwaard van uitwinning ten behoeve van het voldoen van belastingschulden. In het geval van een ondernemer die deels op wederrechtelijke wijze inkomen verkrijgt maar wel juist aangifte doet, zal al het ondernemingsvermogen op de balans staan, en dus niet door onderzoek van politie of OM boven water komen. Betekent dit dat de ontvanger zich in dergelijke gevallen feitelijk niet om de strafrechtelijke ontneming hoeft te bekommeren? Dit is wel hoe de gebruikte woorden in veel gevallen zullen uitwerken. Wellicht was dit ook de bedoeling; dan nog ontgaat mij echter het nut van de beperking tot niet door politie of OM ontdekte vermogensbestanddelen. Het uitsluiten van vermogensbestanddelen waar strafrechtelijk conservatoir beslag op is gelegd zou te begrijpen zijn, maar dit staat er niet; het gaat juist specifiek om vermogensbestanddelen waar fiscaal reeds beslag op is gelegd. Daarnaast zou een dergelijke uitsluiting van voorwerpen waarop strafrechtelijk conservatoir beslag is gelegd alleen relevant zijn indien de belastingplichtige failliet is en het fiscale voorrecht zonder nader beleid gebruikt zou kunnen worden om in te breken op beslagen van andere

⁵⁰² W. Valkenburg, *Interferentie van strafrecht en fiscaal recht*, WFR 1999/255.

partijen. Ik kan geen sluitende verklaring voor deze bepaling in het besluit vinden; hoe volgens de Directeur-Generaal dient te worden omgegaan met belastingschulden over legaal inkomen is me dan ook niet duidelijk. Ik meen dat de voorrang van de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel op de belastingheffing en –invordering slechts de wederrechtelijk verkregen inkomsten dient te betreffen; de belastingheffing over legaal verkregen inkomen dient hier, zonder nadere beperkingen, los van te staan.

4.4.3. Belastingontduiking en witwassen

A Belastingontduiking als gronddelict voor witwassen

De delictsomschrijvingen van art. 420bis en 420quater Sr eisen onder andere dat de verdachte wist of redelijkerwijs moest vermoeden dat het voorwerp onmiddellijk of middellijk van enig misdrijf afkomstig is. Dat dit misdrijf ook een fiscaal misdrijf kan zijn, bleek in HR 7 oktober 2008.⁵⁰³ In zijn noot bij dit arrest stelt Borgers dat de Hoge Raad niet aangeeft waarom het voordeel dat een belastingplichtige heeft genoten door belasting te ontduiken heeft te gelden als *afkomstig uit* een misdrijf; men zou ook kunnen stellen dat de belastingplichtige het inkomen reeds in zijn bezit had voordat hij het misdrijf misdrijf pleegde. Ook in de conclusie van P-G Fokkens vindt hij geen overtuigende antwoorden op deze vraag. Borgers gaat dan zelf op zoek naar een antwoord. Hij onderscheidt daarbij enerzijds een enge interpretatie van het begrip ‘afkomstig’, die inhoudt dat het niet opgeven van legaal verkregen inkomen weliswaar leidt tot voordeel, maar dat dit nog niet betekent dat het bespaarde geld ook van een misdrijf afkomstig is. Anderzijds ziet hij een ruime interpretatie, waarin de verrijking vanwege het causale verband met het fiscale misdrijf wordt aangemerkt als afkomstig uit dat misdrijf. Hij merkt op dat in vermogensrechtelijke zin niet één specifiek voorwerp kan worden aangewezen als uit het misdrijf verkregen, omdat niet is voorgeschreven welk (geldelijk) vermogensbestanddeel zou moeten worden aangewend om de belastingschuld te voldoen, zo lang het maar gebeurt. Dit spreekt voor de enge interpretatie. Daarentegen zou ook kunnen worden betoogd dat het strafrecht ook autonoom aan begrippen invulling kan geven, en dat het voor het begaan van witwassen niet zou moeten uitmaken of de opbrengst van het misdrijf al dan niet concreet identificeerbaar is in het vermogen. Ook bij een autonome interpretatie dient echter een voorwerp aangewezen te worden dat afkomstig is uit het misdrijf; indien het gehele vermogen als besmet zou worden gezien, zou elke in de delictsomschrijving genoemde handeling met betrekking tot enig vermogensbestanddeel al leiden tot witwassen. Een mogelijke benadering zou zijn om het verzwegen inkomen als besmet aan te wijzen, en alleen handelingen met betrekking tot dat inkomen strafbaar te stellen. Ook dit acht hij

⁵⁰³ HR 7 oktober 2008, NJ 2009/94, m.nt. M. Borgers.

echter niet goed praktisch toepasbaar indien bijvoorbeeld het “van kleur verschoten” inkomen samen met niet-verzwegen, legaal verkregen inkomen op een bankrekening wordt gestort. Stellen dat het voorwerp weliswaar beperkt is tot het bedrag van de ontdoken belasting, maar niet identificeerbaar binnen het vermogen, is alleen een oplossing voor zover de handeling bestaat uit het voorhanden hebben; voor alle andere handelingen, zoals verbergen, overdragen enzovoorts, zal het voorwerp toch geïdentificeerd moeten worden. Al met al ziet hij geen goede, eenduidige en tegen kritiek bestendige redenering; er zal simpelweg een keuze moeten worden gemaakt, en dat is wat de Hoge Raad heeft gedaan. Dat betekent echter niet dat Borgers deze keuze ook ondersteunt. Allereerst is dat vanwege verschillende consequenties van de door de HR omarmde ruime interpretatie. Zodra iemand belasting ontduikt, zou hij ook een witwasser zijn. Dergelijke automatische verdubbeling van strafbaarheid acht hij niet wenselijk. Daarnaast zou het automatisch schuldig zijn aan witwassen onwenselijke gevolgen kunnen opleveren indien een belastingplichtige gebruik maakt van de inkeerregeling van art. 69, derde lid AWR, en op die wijze vervolging op grond van het fiscale strafrecht voorkomt. Ook zou zo strafrechtelijke vervolging mogelijk zijn naast het opleggen van een bestuurlijke boete, terwijl vervolging op grond van art. 68 of 69 AWR niet naast het opleggen van een bestuurlijke boete mogelijk is (art. 5:44, eerste lid, Awb). Tot slot zou het aantal situaties waarin op grond van de Wet ter voorkoming van Witwassen en Financiering van Terrorisme melding moet worden gemaakt van een transactie die mogelijk verband houdt met witwassen dan dramatisch worden uitgebreid. Naast deze bezwaarlijke consequenties meent Borgers dat ook het legaliteitsbeginsel tot een engere interpretatie noopt dan de HR heeft gedaan; dit omdat de wettekst wat betreft de interpretatie van het begrip ‘afkomstig’ niet geheel duidelijk is, omdat de argumenten ten faveure van de ruime interpretatie niet heel sterk zijn en omdat de consequenties van de ruime interpretaties ver strekken en niet altijd redelijk zullen zijn. Gezien de consequenties van de ruime interpretatie zou deze zijns inziens niet moeten worden toegepast indien de belastingplichtige de ontdoken belastinggelden slechts voorhanden heeft. Hij zou er minder moeite mee hebben indien fiscale misdrijven slechts als gronddelict voor witwassen gelden indien het voorwerp verborgen of verhuuld wordt, bijvoorbeeld door het gebruik van coderekeningen.

Een aantal sinds HR 7 oktober 2008 gewezen arresten biedt meer inzicht in deze materie. In het in hoofdstuk 2 reeds besproken HR 8 januari 2013⁵⁰⁴ bracht de HR een beperking aan op het toepassen van de witwasbepalingen op de opbrengst van het door de verdachte zelf gepleegde misdrijf. De HR stelt dat het begaan van een misdrijf en het voorhanden hebben van de door dat misdrijf verkregen voorwerpen niet automatisch mag betekenen dat de verdachte zich automatisch ook schuldig maakt aan witwassen. De vervolging van het grondmisdrijf dient in een dergelijk geval

⁵⁰⁴ HR 8 januari 2013, NJ 2013/264 t/m 266.

centraal te staan. Wil er in een dergelijk geval sprake zijn van witwassen, dan is vereist *'een gedraging die meer omvat dan het enkele voorhanden hebben en die een op het daadwerkelijk verbergen of verhullen van de criminele herkomst van dat door eigen misdrijf verkregen voorwerp gericht karakter heeft*. Van de automatische verdubbeling van strafbaarheid die Borgers vreesde is dus geen sprake meer. Blijft over de vraag op welk vermogensbestanddeel de op het daadwerkelijk verbergen of verhullen van de criminele herkomst gerichte handeling dan betrekking dient te hebben, wil sprake zijn van witwassen. De Hoge Raad gaat in zijn arrest van 23 november 2010⁵⁰⁵ uitgebreid in op de vraag hoe dient te worden omgegaan met situaties waarin het van een misdrijf afkomstige voorwerp is vermengd met andere vermogensbestanddelen of waarin het vermogen bestaat uit bestanddelen die afkomstig zijn van (vervolg)transacties die zijn uitgevoerd met van misdrijf afkomstige vermogensbestanddelen. Het is mogelijk dat in dergelijke situaties het vermogen, en elke betaling daaruit, wordt aangemerkt als (middellijk) gedeeltelijk van een misdrijf afkomstig. Dat is echter niet altijd overeenkomstig de bedoeling van de wetgever. De Hoge Raad stelt: *'[A]angenomen [moet worden] dat bepaald gedrag onder omstandigheden niet als witwassen kan worden gekwalificeerd. Daarbij kan in de beoordeling worden betrokken of sprake is van:*

- *een geringe waarde van het van misdrijf afkomstige vermogensbestanddeel dat met een op legale wijze verkregen vermogen vermengd is geraakt, al dan niet in verhouding tot de omvang van het op legale wijze verkregen deel;*
- *een groot tijdsverloop tussen het moment waarop het van misdrijf afkomstige vermogensbestanddeel is vermengd met het legale vermogen en het tijdstip waarop het verwijt van witwassen betrekking heeft;*
- *een groot aantal of bijzondere veranderingen in dat vermogen in de tussentijd;*
- *een incidenteel karakter van de vermenging van het van misdrijf afkomstige vermogensbestanddeel met het legale vermogen.*

Deze opsomming van factoren is niet limitatief. De zinsdelen 'bepaald gedrag' en 'onder omstandigheden' betekenen mijns inziens dat evidente gevallen van witwassen ook bij een grote mate van vermenging strafbaar zullen blijven. Hierbij kan gedacht worden aan het veinzen van een legale wijze van verwerving van een vermogensbestanddeel. Van een op zichzelf relatief onschuldige handeling kan, indien zij betrekking heeft op een bestanddeel van een sterk vermengd vermogen, eerder worden aangenomen dat geen sprake is van witwassen. Ik meen dat deze twee arresten, in samenhang gezien, de belangrijkste grievende consequenties van de ruime interpretatie wegnemen. Zoals Borgers opmerkte is in het geval van belastingontduiking, in ieder geval vermogensrechtelijk gezien, niet aan te geven welk vermogensbestanddeel van het misdrijf afkomstig is. Aldus zullen

⁵⁰⁵ HR 23 november 2010, NJ 2011/44.

mijns inziens alleen gedragingen die evident een verhullend of verbergend karakter hebben als witwassen kunnen worden aangemerkt, behoudens in die gevallen waarin het niet-opgegeven deel van het inkomen nog duidelijk identificeerbaar is.

B Ontneming na witwassen van het voordeel van belastingontduiking

In zijn arrest van 30 augustus 2011⁵⁰⁶ neemt Hof Amsterdam HR 7 oktober 2008 als uitgangspunt om nog een stap verder te gaan; niet alleen werd het met belastingontduiking verkregen voordeel witgewassen, door dit witwassen kreeg het ook een niet-fiscaal karakter. Daardoor viel het niet langer onder art. 74 AWR en kon het voordeel ontnomen worden. Belanghebbende was veroordeeld wegens, onder andere, witwassen. Hij had jarenlang auto's verhandeld zonder aangifte te doen over de hiermee verkregen inkomsten. Het met deze belastingontduiking bespaarde geld investeerde hij weer in zijn onderneming. Volgens het hof heeft hij, door dit zwarte geld in het economische verkeer aan te wenden door er (telkens) auto's voor te kopen, *'niet volstaan met het plegen van een fiscaal delict, maar is [hij] verder gegaan en heeft hij zich ook schuldig gemaakt aan witwassen.'* Dit witwassen valt niet onder art. 68 en 69 AWR en ligt niet besloten in het begaan van het fiscale delict. Daarom is art. 74 AWR niet op de inkomsten uit het witwassen van toepassing en deze kunnen dan ook ontnomen worden. Over de omvang van het wederrechtelijk verkregen voordeel zegt het hof: *'Doordat veroordeelde ervoor heeft gekozen dat geld (...) aldus aan te wenden in het economisch verkeer komt – naar het oordeel van het hof- het volledige bedrag voor ontneming in aanmerking.* De vordering van de belastingdienst brengt het hof niet op het voordeel in mindering omdat naar het oordeel van het hof niet duidelijk is hoe groot deze vordering zal zijn en of zij überhaupt in mindering dient te komen op het te ontnemen voordeel. Om een over het geheel genomen evenwichtig resultaat te bewerkstelligen kan veroordeelde zich desgewenst tot de fiscus wenden, aldus het hof.

Een interessant arrest, waarin helaas het financiële rapport waarop het hof zich voor de voordeelpaling op baseert slechts zeer summier wordt besproken. Helaas, want de berekening van het hof blinkt niet uit in duidelijkheid, maar zij lijkt mij niet geheel consistent te zijn met de wet, noch met de redenering op grond waarvan het hof zelf verklaart dat art. 74 AWR niet van toepassing is. Laat ik met die redenering beginnen. Veroordeelde heeft inderdaad het door middel van fiscale misdrijven bespaarde bedrag in het economische verkeer aangewend. Aldus is sprake van het omzetten of gebruik maken van een uit een misdrijf afkomstig voorwerp. Zoals het hof terecht stelt ligt deze handeling niet in het plegen van het fiscale misdrijf besloten. Aldus ben ik met het hof van mening dat hier sprake is van witwassen. De vraag die hier echter voorligt, is of het wederrechtelijk verkregen voordeel ook kan worden ontnomen. Het hof beantwoordt deze vraag bevestigend, en wel

⁵⁰⁶ Hof Amsterdam 30 augustus 2011, JOW 2012/6.

voor 'het volledige bedrag'. Ik vermoed dat het hof daarmee doelt op de bespaarde belasting en niet op de opbrengst van de autohandel, aangezien twee zinnen later een (klein) bedrag aan 'resultaat uit handel in voer/vaartuigen' op het geschatte voordeel in mindering wordt gebracht, maar het hof is hier niet heel duidelijk over. Indien inderdaad het bedrag aan bespaarde belasting afgetrokken kan worden, zal dat ten stelligste toch in strijd zijn met art. 74 AWR.⁵⁰⁷ Vergelijk ook HR 29 maart 2011.⁵⁰⁸ In dit arrest werd 2,85 miljoen euro aan witgewassen geld voor de belastingdienst verzwegen. Belanghebbende meende dat de navorderingsaanslag van 1,48 miljoen euro op de hoogte van het te ontnemen voordeel in mindering moest komen, omdat het in zoverre voordeel uit fiscaal strafbare feiten ging. De Hoge Raad stelde dat het *'niet zozeer ging om opbrengsten van fiscale delicten, maar om die van andere misdrijven. Art. 74 AWR staat daarom niet aan de ontneming van genoemd bedrag van 2,85 mln in de weg.'* Dat ten aanzien van de opbrengst van het gronddelict later nog belasting is ontdoken doet er dus niet af dat voor de ontnembaarheid het gronddelict bepalend is. Omgekeerd kan mijn mening dan ook worden gesteld dat het voordeel van belastingontduiking ook nadat het is witgewassen zijn karakter van voordeel uit belastingontduiking behoudt. Art. 74 AWR blijft van toepassing. De juiste gang van zaken lijkt mij verwoord in het oordeel van het hof dat de veroordeelde *'niet volstaan [heeft] met het plegen van een fiscaal delict, maar verder [is] gegaan en zich ook schuldig [heeft] gemaakt aan witwassen.'* Ik meen dat slechts het voordeel dat hij heeft genoten door verder te gaan dan de belastingontduiking – door de bespaarde bedragen weer in het economisch verkeer aan te wenden – heeft te gelden als voordeel uit het witwassen. Vergelijk ook HR 19 februari 2013,⁵⁰⁹ waarin werd geoordeeld dat van het *voorwerp van* witwassen niet zonder nadere motivering kan worden aangenomen dat dit ook het *voordeel uit* witwassen vormt.⁵¹⁰

Hoe dient in een geval als het onderhavige dit voordeel berekend te worden? Mijns inziens is theoretisch het meest juist indien van de werkelijke opbrengst van de legale activiteiten wordt afgetrokken de opbrengst die de veroordeelde zou hebben genoten indien hij ook belastingfraude had gepleegd maar de hiermee bespaarde bedragen niet had geherinvesteerd maar opzij gezet. Op deze wijze wordt het totale voordeel bij belastingfraude gevolgd door witwassen vergeleken met het totale voordeel wanneer slechts belastingfraude zou zijn gepleegd. Indien de concrete methode van voordeeltberekening wordt gehanteerd is dit met enig rekenwerk nog wel te doen; voor het eerste jaar wordt de belastingschuld over de opbrengst van het eindvermogen afgetrokken, en de brutowinstmarge van het daarop volgende jaar wordt toegepast op het aldus verlaagde

⁵⁰⁷ Overigens zou een mogelijke verklaring voor het gegeven dat het hof het gehele voordeel voor ontneming in aanmerking vindt komen kunnen zijn gelegen in de gedachte dat het voordeel eigenlijk niet met de handel in auto's, maar met commune strafbare feiten is verkregen; deze gedachte meen ik tussen de regels door in het oordeel van het hof te kunnen lezen. Indien dat echter zo is had het hof dit expliciet moeten stellen. Nu volgt het hof de verklaring van de veroordeelde, maar verbindt het daar een onjuist gevolg aan.

⁵⁰⁸ HR 29 maart 2011, JOW 2011/48.

⁵⁰⁹ HR 19 februari 2013, NJ 2013/293.

⁵¹⁰ Overigens is verbeurdverklaring van het voorwerp van witwassen wel mogelijk.

beginvermogen van dat jaar. Over de lagere winst van jaar twee wordt opnieuw belasting berekend, die van het eindvermogen van jaar twee wordt afgetrokken, enzovoorts. Het op deze wijze berekende (lagere) verschil tussen begin- en eindvermogen over de betreffende jaren – dat overigens gelijk is aan de winst die zou zijn behaald indien elk jaar belasting was betaald – en de bespaarde belastingbedragen vormen samen de opbrengst indien niet was witgewassen. Het verschil tussen dit bedrag en de werkelijke opbrengst dient te worden ontnomen. De werkelijke belastingheffing volgt de werkelijke opbrengst, en is dus hoger dan waar in deze berekening van wordt uitgegaan. Hierdoor zou de combinatie van belastingheffing en ontneming er toe leiden dat de veroordeelde in een slechtere positie terecht komt dan indien hij ieder jaar belasting had betaald; dit wordt echter teniet gedaan door de belastingbesparing als gevolg van de aftrekbare ontnemingskosten.

	leder jaar belasting betaald	Belasting ontdoken, bedragen opzij gezet	Belasting ontdoken, geherinvesteerd
Beginvermogen	€ 10,000.00	€ 10,000.00	€ 10,000.00
Winst 50% beginvermogen	€ 5,000.00	€ 5,000.00	€ 5,000.00
Belastingsschuld 40%	€ 2,000.00	€ 2,000.00	€ 2,000.00
Eindvermogen jaar 1	€ 13,000.00	€ 13,000.00	€ 15,000.00
Winst 50% beginvermogen	€ 6,500.00	€ 6,500.00	€ 7,500.00
Belastingsschuld 40%	€ 2,600.00	€ 2,600.00	€ 3,000.00
Eindvermogen jaar 2	€ 16,900.00	€ 16,900.00	€ 22,500.00
Vermogenstoename jaar 1 en 2	€ 6,900.00	€ 6,900.00	€ 12,500.00
Opzijgezette ontdoken belasting	€ -	€ 4,600.00	€ -
Totaal voordeel	€ 6,900.00	€ 11,500.00	€ 12,500.00
Navordering belasting 40%			€ 5,000.00
Ontneming: verschil totaal voordeel door witwassen			€ 1,000.00
Belastingvoordeel aftrekbare ontneming 40%			€ 400.00
Totaal voordeel na belastingheffing en ontneming			€ 6,900.00

Indien één van de abstracte methoden van voordeeltberekening is gehanteerd, is de winst per jaar niet bekend. Dan zou een vergelijkbare berekening kunnen worden gemaakt op basis van een gemiddelde rentabiliteit van het eigen vermogen die is afgeleid van het bekende begin- en eindvermogen. Indien alleen het eindvermogen bekend is wordt het forfaitaire karakter van de berekening nog een stap sterker. De rechter kan, indien bekend, ook factoren zoals het aantal transacties per jaar of de uitgaven per jaar gebruiken bij het schatten van de winst per jaar.

4.5. Vergelijking effectiviteit strafrecht en belastingrecht

4.5.1. Reikwijdte

Zoals in de voorgaande twee hoofdstukken is besproken kunnen zowel de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel als de inkomsten- en vennootschapsbelasting worden gebruikt om wederrechtelijk verkregen voordeel af te nemen. De eerste vraag die bij een vergelijking van deze twee middelen beantwoord dient te worden is of ze op de opbrengst van dezelfde feiten kunnen worden toegepast.

De strafrechtelijke ontnemingsmaatregel van art. 36e Sr kan op grond van het tweede lid worden toegepast op het voordeel uit het feit waarvoor belanghebbende is veroordeeld en op voordeel uit andere feiten waaromtrent voldoende aanwijzingen bestaan dat zij door de veroordeelde zijn begaan. Op grond van het derde lid kan voordeel worden ontnomen indien aannemelijk is dat of het misdrijf waarvoor belanghebbende is veroordeeld, of andere strafbare feiten op enigerlei wijze ertoe hebben geleid dat de veroordeelde wederrechtelijk voordeel heeft verkregen. Deze andere strafbare feiten hoeven niet door de veroordeelde zelf te zijn gepleegd. Voor ontneming op grond van het derde lid is wel vereist dat de veroordeling ziet op een misdrijf van de vijfde boetecategorie. Indien een persoon op wederrechtelijke wijze voordeel heeft verkregen maar niet is veroordeeld, is het niet mogelijk de ontnemingsmaatregel toe te passen. Ook is het niet mogelijk de ontnemingsmaatregel toe te passen op voordeel uit bij belastingwet strafbaar gestelde feiten. De termijn waarbinnen een ontnemingsvordering uiterlijk aanhangig kan worden gemaakt is afhankelijk van de verjaringstermijn van het gronddelict; na de veroordeling in eerste aanleg heeft het openbaar ministerie nog twee jaar de tijd om de ontnemingsvordering aanhangig te maken.

Noch voor de IB, noch voor de VpB is een strafrechtelijke veroordeling vereist voor het in de heffing betrekken van voordeel uit strafbare feiten. Belastingheffing over wederrechtelijk verkregen voordeel is mogelijk over elk voordeel dat onder één van de inkomstenbronnen van de IB of de VpB valt. Zo lang dat het geval is maakt het in principe niet uit of het strafbare feit dat het voordeel heeft gegenereerd door de belastingplichtige zelf of door iemand anders is gepleegd. Slechts indien de inkomsten volledig buiten het economisch verkeer liggen – bijvoorbeeld indien een familielid zonder tegenprestatie te verwachten de opbrengst van een strafbaar feit met de belastingplichtige deelt – zal het inkomen buiten de IB vallen (uiteraard kan het familielid dan wel belast worden voor het inkomen).⁵¹¹ Een binnenlands belastingplichtig lichaam wordt meestal geacht zijn onderneming met het gehele vermogen te drijven, dus tenzij een vermogenstoename wordt veroorzaakt door een

⁵¹¹ Het heffen van erf- en schenkingsbelasting is in dergelijke gevallen vaak wel mogelijk, maar dit valt buiten het bereik van deze scriptie.

storting zal deze belast zijn. De navorderingstermijn bedraagt in beginsel vijf jaar;⁵¹² ook deze termijn is niet van een veroordeling afhankelijk.

In sommige gevallen zullen niet beide instrumenten mogelijk zijn. Indien de termijn voor één van de instrumenten verlopen is maar die voor het andere instrument niet, hebben de autoriteiten geen keuze. Zo lang een verdachte niet veroordeeld is staat slechts de fiscale route open. Voordelen die in de persoonlijke sfeer zijn opgekomen kunnen strafrechtelijk ontnomen worden, mits de voordeelgenieter voor een misdrijf van de vijfde boetecategorie is veroordeeld.

4.5.2. Mate waarin wordt afgenomen

Indien het voordeel uit een strafbaar feit onder de reikwijdte van één van de instrumenten valt, is de vraag in hoeverre het kan worden afgenomen. Hier speelt het verschil in karakter tussen de ontnemingsmaatregel en belastingheffing een belangrijke rol. De ontnemingsmaatregel heeft als doel de veroordeelde terug te brengen naar de financiële situatie die hij zou hebben gehad indien hij het strafbare feit niet had gepleegd. Aldus komt het volledige daadwerkelijk genoten voordeel voor ontneming in aanmerking. Dit betekent dat kosten, voor zover zij in directe relatie staan tot de voltooiing van het delict, in aftrek komen op het bruto voordeel. Eventuele belastingheffing over het voordeel komt niet op het te ontnemen bedrag in mindering. Het is nadrukkelijk niet de bedoeling dat meer ontnomen wordt dan de veroordeelde heeft genoten. Op dit uitgangspunt wordt op een aantal manieren inbreuk gemaakt. Indien de rechter het in mindering brengen van bepaalde kosten onredelijk vindt, is hij hiertoe niet verplicht. Ook is het mogelijk dat, indien een strafbaar feit door meerdere daders is gepleegd, de daders hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld voor de gezamenlijke betalingsverplichting. Dit kan er gemakkelijk toe leiden dat van één of meerdere daders meer wordt ontnomen dan zij hebben genoten; dit zal dan niet altijd te herstellen zijn. Ook de voorgenomen beperkingen van de aftrekbaarheid van kosten zou leiden tot te hoge ontnemingsbedragen. Omgekeerd kan de rechter de betalingsverplichting ook lager vaststellen dan het geschatte voordeel, bijvoorbeeld indien de draagkracht van veroordeelde te laag blijkt om het volledige voordeel te betalen. In de praktijk blijkt de strafrechter, indien hij een ontnemingsvordering toekent, slechts voor gemiddeld 43% van het door de officier van justitie gevorderde bedrag toe te kennen. Dit komt vooral door een lagere inschatting van het voordeel, door een verlaging van het te betalen bedrag wegens gebrek aan draagkracht of door een verlaging van het te betalen bedrag wegens termijnoverschrijding door het openbaar ministerie.

In tegenstelling tot de ontnemingsmaatregel heeft de belastingheffing niet als doel het volledige voordeel af te nemen; dit zou de economie immers onmiddellijk tot stilstand brengen. In

⁵¹² In het voorstel voor de Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst wordt de navorderingstermijn bij kwade trouw verlengd tot twaalf jaar na ontvangst van de aangifte; zie Kamerstukken II, 2012/2013, 33714, nr. 1-4.

beginsel wordt wederrechtelijk verkregen voordeel hetzelfde belast als elk ander voordeel. Indien het voordeel winst of resultaat uit een werkzaamheid vormt, wat vaak het geval zal zijn, zijn de kosten die in het kader van de onderneming of de werkzaamheden zijn gemaakt in beginsel aftrekbaar. Dit is een ruimer kostenbegrip dan wat voor de ontnemingsmaatregel op de bruto opbrengst in mindering komt; vaak zal het belastbare inkomen uit het strafbare feit dan ook lager liggen dan het voordeel zoals dat voor de ontnemingsmaatregel zou gelden. Over het belastbare inkomen wordt maximaal 52% belasting geheven. Dit is aanzienlijk minder dan de volledige ontneming die met de ontnemingsmaatregel beoogd wordt. Daar staat tegenover dat, indien de belastingplichtige voor het strafbare feit waaruit het voordeel is verkregen is veroordeeld, de kosten die met dat feit verband houden niet meer aftrekbaar zijn; hierdoor wordt over de bruto opbrengst geheven. Afhankelijk van de brutowinstmarge en het belastingpercentage kan dit er toe leiden dat het bedrag van de belastingheffing zelfs hoger is dan de netto opbrengst. Indien het voordeel strafrechtelijk wordt ontnomen is het ontnemingsbedrag aftrekbaar; overigens kan de onmogelijkheid om een voorziening te vormen voor ontnemingskosten er toe leiden dat deze kosten niet effectief afgetrokken kunnen worden. Vooralsnog blijft de aftrekuitsluiting ook indien het voordeel strafrechtelijk is ontnomen van toepassing, waardoor in totaal al snel meer wordt afgenomen dan er is genoten. Indien de visie van A-G Niessen alsnog gevolgd wordt, wordt geen belasting meer geheven indien het voordeel reeds is ontnomen; ik meen dat dan niet het door de strafrechter geschatte voordeel, maar het voordeel zoals de inspecteur dat ziet leidend moet zijn. Bijheffing totdat de belastingheffing het na de ontneming resterende voordeel heeft weggenomen zou dan mogelijk zijn. De aftrekuitsluiting is alleen van toepassing op het voordeel uit het misdrijf waarvoor de belastingplichtige is veroordeeld en eventuele bij de veroordeling *ad informandum* gevoegde misdrijven. Indien het strafbare feit bestaat uit belastingontduiking zal met de navordering, mits het gehele verzwegen inkomen alsnog wordt belast, wel het volledige voordeel afgenomen worden. Indien de belastingplichtige niet bij machte is om zijn belastingschuld te voldoen kan hij uitstel van betaling krijgen of de schuld kan door de ontvanger worden kwijtgescholden; dit doet echter niet af aan de materiële belastingschuld, en vindt ook niet reeds bij vaststelling van de belastingschuld plaats.

In beginsel is de ontnemingsmaatregel het geëigende middel om wederrechtelijk verkregen voordeel te ontnemen. Dit komt ook tot uitdrukking in het beleid dat de belastingheffing de strafrechtelijke ontneming zo min mogelijk belemmert. Indien de belastingplichtige niet veroordeeld is voor enig strafbaar feit is belastingheffing de enige mogelijkheid om voordeel af te nemen. In dat geval zal echter alleen het netto voordeel belast worden. Indien hij wel veroordeeld is voor een misdrijf wordt het bruto voordeel uit dat misdrijf belast; dit kan leiden tot een belastingbedrag dat, al dan niet samen met een bedrag aan strafrechtelijke ontneming, het netto voordeel overtreft.

Voordeel uit andere strafbare feiten wordt echter nog steeds netto belast. Op zichzelf staand is de belastingheffing dus slechts in beperkte mate geschikt om het volledige voordeel te ontnemen. Door middel van de aftrekuitsluiting wordt overigens punitief opgetreden in plaats van rechtsherstellend of fiscaal. De hoofdelijke aansprakelijkheid en de voorgenomen beperking van de aftrekbare kosten dreigen overigens ook de ontnemingsmaatregel een uitgesproken punitief karakter te geven.

4.5.3. Bewijslast

Voor het toekennen van de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel moet aannemelijk zijn dat een bepaald voordeel door een strafbaar feit is verkregen. De rechter moet deze aannemelijkheid afleiden van wettige bewijsmiddelen, maar de wettelijke bewijskrachtsregels gelden niet in ontnemingszaken; de aannemelijkheid kan dus al op grond van één bewijsmiddel tot stand komen. Het voordeel kan berekend worden met behulp van de concrete methode, waarbij van elk strafbaar feit het voordeel wordt bepaald, of met behulp van de abstracte methoden, waarbij een kasopstelling of vermogensvergelijking wordt gebruikt om het voordeel over een bepaalde periode te berekenen. Beide methoden zijn zowel voor het tweede als het derde lid van art. 36e Sr te gebruiken. Wel is in het derde lid een ruimere versie van de abstracte methode opgenomen; indien belanghebbende is veroordeeld voor een misdrijf van de vijfde boetecategorie kan elk onverklaard vermogen reeds aanleiding geven voor het bewijsvermoeden dat het van een strafbaar feit afkomstig is. Daarbij is niet vereist dat aannemelijk gemaakt wordt dat de feiten waaruit het voordeel afkomstig is door belanghebbende zijn gepleegd, terwijl dit voor het tweede lid wel zo is.

Ook voor de belastingheffing is de bewijslast die van aannemelijkheid. In tegenstelling tot het strafrecht is de inspecteur niet gebonden aan wettige bewijsmiddelen; in fiscalibus geldt de vrije bewijsleer. Indien de inspecteur de aftrekuitsluiting wil toepassen terwijl de belastingplichtige ook voordeel heeft verkregen uit strafbare feiten waarvoor hij niet is veroordeeld, zal de inspecteur aannemelijk moeten maken dat de kosten die hij van aftrek wil uitsluiten specifiek met het misdrijf waarvoor de belastingplichtige is veroordeeld verband houden. Indien de belastingplichtige niet aan zijn fiscale informatieplicht heeft voldaan of niet de vereiste aangifte heeft ingediend – dat kan onder andere het geval zijn indien de belastingplichtige moest weten dat als gevolg van de aangifte een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet geheven zou worden – wordt de omkering en verzwaring van de bewijslast van toepassing. Het is dan aan de belastingplichtige om te doen blijken dat de aanslag van de inspecteur onjuist is. Op deze wijze wordt het voor de inspecteur aanzienlijk gemakkelijker om het voordeel te belasten en, indien de belastingplichtige voor een misdrijf is veroordeeld, de aftrekuitsluiting toe te passen.

Hoewel de bewijslast voor zowel de ontnemingsmaatregel als belastingheffing relatief licht is – de officier van justitie of inspecteur hoeft (de bron van) het inkomen slechts aannemelijk te maken

– heeft de inspecteur het op dit gebied toch aanzienlijk gemakkelijker dan de officier van justitie. Niet alleen is hij niet beperkt tot het gebruik van wettige bewijsmiddelen, hij heeft in veel gevallen ook de omkering en verzwaring van de bewijslast ter beschikking. In die gevallen waarin de officier van justitie het bewijsvermoeden van art. 36e, derde lid Sr zou kunnen gebruiken, te weten indien onverklaard vermogen is aangetroffen, zal vrijwel altijd ook sprake zijn van het niet gedaan hebben van de vereiste aangifte. In dit geval, en telkens wanneer de belastingplichtige zijn wederrechtelijk verkregen voordeel niet heeft opgenomen in zijn belastingaangifte of niet wenst te voldoen aan zijn informatieverplichting, is de omkering en verzwaring van de bewijslast van toepassing. Het door de rechter lager schatten van het voordeel is een van de meest voorkomende redenen dat het door de officier van justitie gevorderde te ontnemen bedrag wordt verlaagd. Hier kan de sterkere bewijspositie van de inspecteur van toegevoegde waarde zijn. Uiteraard is dit nog sterker het geval indien de officier van justitie er niet in slaagt te bewijzen dat de verdachte schuldig is; de inspecteur hoeft zich om de schuldvraag in het geheel niet te bekommeren.

4.5.4. Onderzoeksbevoegdheden

De onderzoeksbevoegdheden die ten behoeve van de ontnemingsmaatregel kunnen worden gebruikt zijn nogal gefragmenteerd. Zo lang strafvorderlijke beslissingen moeten worden genomen kan het reguliere opsporingsonderzoek worden toegepast. Voor de meeste bijzondere bevoegdheden van het opsporingsonderzoek is echter vereist dat sprake is van een verdenking van een misdrijf waarvoor voorlopige hechtenis kan worden bevolen. Ik meen dat deze bevoegdheden niet meer kunnen worden toegepast wanneer de veroordeling in de hoofdzaak in kracht van gewijsde is gegaan, omdat dan immers geen sprake meer is van een verdenking. Indien sprake is van een verdenking van een misdrijf uit de vijfde boetecategorie kan een SFO worden ingesteld; dit kan tot het in kracht van gewijsde gaan van de uitspraak in de ontnemingszaak geopend blijven. Tot slot kan het SEO worden toegepast indien na het verstrijken van de betalingstermijn een aanzienlijk bedrag open staat.

Ten behoeve van de belastingheffing bestaat een informatieplicht; belanghebbende dient de inspecteur desgevraagd inlichtingen te verstrekken, inzage in gegevens te geven en toegang te geven tot een gebouw of grond. Het niet voldoen aan deze verplichtingen is niet alleen strafbaar, het resulteert ook in de omkering en verzwaring van de bewijslast. Indien het vermoeden bestaat dat een fiscaal delict is gepleegd hebben de ambtenaren die met de opsporing daarvan belast zijn een algemene binnentredings- en inbeslagnemingsbevoegdheid. Voor deze inbeslagneming is wel vereist dat het voorwerp op grond van art. 94 of 94a Sv voor beslag in aanmerking komt, maar een vordering van de rechter-commissaris is naar mijn mening niet nodig. De informatie die met deze bevoegdheden wordt verkregen kan in principe ook gebruikt worden voor de belastingheffing. Uit

Bijlage II blijkt dat de bevoegdheden in het fiscale opsporingsonderzoek vrijwel gelijk lopen met die uit het reguliere opsporingsonderzoek, het SFO en het SEO. Ten behoeve van de belastingheffing kan zo, naast de controlebevoegdheden, ook informatie die door middel van opsporingsbevoegdheden is verkregen worden gebruikt.⁵¹³ Het gebruik van met fiscale controlebevoegdheden verkregen informatie ten behoeve van de ontnemingsmaatregel is niet in strijd met het *nemo tenetur*-beginsel, maar HR 12 juli 2013 betekent mogelijk dat het toch niet is toegestaan. Dit geldt overigens ook voor het gebruik ten behoeve van de aftrekuitsluiting.

4.5.5. Executie

Een belangrijke factor bij succesvol ontnemen is het leggen van conservatoir beslag. Hiervoor is vereist dat sprake is van een verdenking van een misdrijf van de vijfde boetecategorie. Daarnaast moet de rechter-commissaris toestemming geven voor het conservatoir beslag. Is de ontnemingsvordering reeds toegekend, dan kan, indien de vordering niet binnen de gestelde termijn wordt voldaan, na een waarschuwing verhaal worden gehaald op de voorwerpen van de veroordeelde. Het SEO kan worden ingezet om het vermogen van de veroordeelde in kaart te brengen. Een eventuele door de rechter toegekende vermindering van het te betalen bedrag wegens gebrek aan draagkracht kan onder de huidige wetgeving echter niet ongedaan gemaakt worden indien blijkt dat de veroordeelde over meer draagkracht beschikt dan werd vermoed.

Ten behoeve van de belastingheffing is alleen civielrechtelijk conservatoir beslag mogelijk. Dit beslag wordt door de ontvanger gevorderd. Indien op dat moment nog geen aanslag is opgelegd, bepaalt de rechter de termijn waarbinnen dit alsnog moet gebeuren. Veelal zal deze termijn korter zijn dan de duur van conservatoir beslag ten behoeve van de ontnemingsmaatregel. Dit hoeft niet bezwaarlijk te zijn, aangezien een aanslag vrij snel kan worden opgelegd. Indien gevreesd wordt voor verduistering van de voorwerpen van de belastingschuldige kan worden overgegaan tot versnelde invordering en executie. Hiervan kan sprake zijn bij anti-fiscaal gedrag of wederrechtelijk verkregen voordelen. Voor versnelde invordering en executie is overigens geen rechterlijke toestemming vereist. De normale invorderingstermijn hoeft dan niet te worden afgewacht. In combinatie met de mogelijkheid om snel een aanslag op te leggen kan op deze wijze ook met fiscale middelen worden voorkomen dat het vermogen niet kan worden afgenomen. Overigens is het beleid dat de ontvanger, indien het openbaar ministerie voornemens is om te ontnemen, slechts conservatoire maatregelen neemt. Ten behoeve van de invordering bestaat de plicht om desgevraagd aan de ontvanger gegevens en inlichtingen te verstrekken en inzage in gegevensdragers te geven. Weigering hieraan te

⁵¹³ Indien opsporingsbevoegdheden worden ingezet met als enige doel het heffingsbelang te dienen, levert dit *detournement de pouvoir* (rechtsmisbruik) op, maar dit zal zelden of nooit voorkomen aangezien, indien het vermoeden leeft dat er te weinig belasting is betaald, het vermoeden van een fiscaal strafbaar feit vrijwel gegeven is.

voldoen kan bestraft worden; een omkering of verzwaring van bewijslast is bij invordering niet aan de orde. Indien de belastingschuldige niet aan al zijn schulden kan voldoen, heeft de vordering van de ontvanger voorrang op vrijwel alle andere vorderingen – ook die van het openbaar ministerie, dat een concurrente schuldeiser is. In dergelijke gevallen is belastingheffing van een percentage over het voordeel wellicht te prefereren boven volledige ontneming, indien de heffing wel geëffectueerd kan worden en de ontneming niet.

4.6. Bevindingen en aanbevelingen

4.6.1. Bevindingen

De belangrijkste uitgangspunten bij de samenloop van strafrechtelijke ontneming en belastingheffing zijn dat de belastingheffing de ontneming zo min mogelijk belemmert, en dat de fiscus zelf zorg draagt voor rechtsherstel indien het wederrechtelijk verkregen voordeel fiscaal van aard is; de ontnemingsmaatregel is dan niet van toepassing. De fiscus voorkomt het belemmeren van de ontnemingsmaatregel door de ontnemingskosten in aftrek toe te staan, door indien mogelijk pas te heffen nadat ontnomen is, en door indien mogelijk slechts invorderingsmaatregelen van conservatoire aard te treffen indien al wel een aanslag is opgelegd voordat ontnomen is.

In de literatuur en de rechtspraak is de vraag aan de orde gekomen of, en zo ja hoeveel, dient te worden geheven indien het wederrechtelijk verkregen voordeel reeds is ontnomen. Deze vraag deed zich met name voor ten aanzien van de aftrekuitsluiting, die er immers voor zorgt dat een hoger bedrag in de belastingheffing wordt betrokken dan daadwerkelijk is genoten. De Hoge Raad kreeg deze vraag voorgelegd, maar interpreteerde deze in zijn arrest van 19 april 2013 naar mijn mening verkeerd, waardoor het antwoord op de vraag nog onduidelijk is. Mijn voorkeur heeft het systeem zoals dat door A-G Niessen wordt voorgestaan, waarbij geen belasting wordt geheven indien het gehele voordeel reeds is ontnomen. Het is echter mogelijk dat voor fiscale doeleinden het voordeel hoger is dan voor ontnemingsdoeleinden; naar mijn mening dient dan te worden geheven totdat ofwel de volledige belastinggrondslag na aftrek van de ontnemingskosten is belast, ofwel door de combinatie van ontneming en belastingheffing het gehele netto voordeel is afgenomen. Gezien het punitieve karakter van de aftrekuitsluiting dat uit de wetsgeschiedenis blijkt, acht ik echter een strikte interpretatie van de wet, waarbij simpelweg het bruto voordeel na aftrek van de ontneming wordt belast, ongeacht de hoogte van het netto voordeel, een waarschijnlijker uitkomst.

Mijns inziens terecht is het beleid dat ontnemingskosten slechts in aftrek kunnen worden gebracht voor zover het voordeel daadwerkelijk belast is geweest. Onjuist acht ik echter het oordeel van de Hoge Raad dat geen voorziening mag worden gevormd voor ontnemingskosten; weliswaar wijst de letterlijke wettekst in die richting, maar het gevolg van het weigeren van een voorziening zal

vaak zijn dat het uit de wetsgeschiedenis blijken de doel van de aftrekbaarheid van ontnemingskosten niet gerealiseerd zal worden, terwijl aan het toestaan van een voorziening geen wezenlijke nadelen zijn verbonden. Ook het EVRM biedt mijns inziens argumenten om het vormen van een voorziening toe te staan.

Het beleid ten aanzien van de invordering van belastingschulden over legaal verkregen inkomen is voor mij onbegrijpelijk. Ik meen dat ten aanzien van deze belastingschulden onbeperkt zou moeten kunnen worden ingevorderd.

Belastingontduiking kan dienen als gronddelict voor witwassen. Daar is echter wel voor vereist dat de verdachte verder is gegaan dan het voorhanden hebben van het voordeel; hij moet een handeling hebben verricht met een op het verbergen of verhullen van de afkomst van het voordeel gericht karakter. Indien het voordeel in het vermogen van de verdachte sterk is vermengd met legale inkomsten zal slechts bij een evidente verbergings- of verhullingshandeling sprake zijn van witwassen. Bij minder vergaande vermenging kunnen ook meer alledaagse handelingen leiden tot witwassen. Indien het voordeel van belastingfraude is witgewassen, komt alleen het gedeelte van de opbrengst dat het resultaat is van het verder gaan dan belastingfraude voor ontneming in aanmerking.

4.6.2. Aanbevelingen

A. Wijzigingen in wet en beleid

Ik heb een tweetal aanbevelingen gedaan voor tekstuele wijzigingen in wet en beleid. Allereerst zou het Samenloop-besluit gewijzigd moeten worden om te voorkomen dat inspecteurs beloven in het geheel niet te heffen over de opbrengst van een strafbaar feit indien ten aanzien van dit feit een schikking wordt getroffen. Indien ten aanzien van dat feit zou worden ontnomen zou heffing ten aanzien van dat feit op zich nog mogelijk zijn, zij het dat de ontnemingskosten in mindering komen. Ik zie geen reden om bij schikkingen anders te handelen, dus ik ga er van uit dat het Samenloop-besluit op dit punt ongelukkig geformuleerd is.

Ten tweede meen ik dat doel en strekking van art. 3.14, vierde lid, onderdeel a IB gediend zou zijn met een wijziging van de tekst die er voor zorgt dat het vormen van een voorziening voor ontnemingskosten mogelijk is. Uiteraard is het ook mogelijk dat de Hoge Raad op dit punt "om" gaat, maar een heldere wettekst verdient de voorkeur.

B. Inzet van strafrechtelijke en fiscale instrumenten om voordeel af te nemen

In een aantal situaties zullen de autoriteiten geen keuze hebben met betrekking tot het in te zetten instrument. De reikwijdte van de instrumenten is immers verschillend, en het is dus mogelijk dat slechts één van de instrumenten van toepassing is. De ontnemingsmaatregel is niet toepasbaar op

fiscaal voordeel en kan alleen worden opgelegd indien er een veroordeling voor een strafbaar feit is. Wel kan onder omstandigheden ook voordeel uit door derden gepleegde delicten worden ontnomen. De termijn waarbinnen de ontnemingsvordering aanhangig gemaakt moet worden is afhankelijk van de snelheid waarmee het in de hoofdzaak tot een veroordeling komt. Belastingheffing is mogelijk over ieder al dan niet wederrechtelijk verkregen voordeel, mits het niet in de privé- of aandeelhouderssfeer opkomt. Er is geen veroordeling nodig; de verjaringstermijn bedraagt vijf jaar.

Voor wat betreft de mate waarin het voordeel wordt afgenomen is in principe de ontnemingsmaatregel te prefereren. Wel is het mogelijk dat met belastingheffing door toepassing van de aftrekuitsluiting een hoger percentage wordt afgenomen dan het nominale belastingtarief; onder omstandigheden kan zelfs meer worden afgenomen dan het volledige netto voordeel. Daar is dan wel voor vereist dat de belastingplichtige voor het misdrijf in kwestie is veroordeeld; op voordeel uit andere strafbare feiten dan waar de veroordeling op ziet is de aftrekuitsluiting niet van toepassing.

Op het gebied van de bewijslast is de inspecteur duidelijk in het voordeel. Allereerst is het mogelijk dat het de officier van justitie niet lukt om te bewijzen dat de verdachte schuldig is aan het strafbare feit; dan is ontneming ook niet mogelijk, maar belastingheffing wel, mits aannemelijk wordt gemaakt dat de belastingplichtige voordeel heeft genoten. Ook indien de belastingplichtige wel is veroordeeld heeft de inspecteur het makkelijker; hij is niet beperkt tot het gebruiken van wettige bewijsmiddelen, en indien de belastingplichtige niet aan zijn informatieverplichtingen voldoet of niet de vereiste – redelijk juiste – aangifte doet is de omkering en verzwaring van de bewijslast van toepassing.

De ambtenaren die belast zijn met het opsporen van fiscale delicten hebben dezelfde bevoegdheden als ambtenaren die een algemeen delict onderzoeken; doordat fiscale delicten en het heffingsbelang van de inspecteur vaak samenlopen zal de inspecteur vaak ook over informatie die middels deze bevoegdheden is verkregen beschikken. Daarnaast heeft hij zijn controlebevoegdheden, waarvan met name de informatieverplichtingen hem een groot voordeel bieden ten opzichte van de officier van justitie.

Met betrekking tot de executie heeft de ontvanger minder mogelijkheden dan de officier van justitie om ten behoeve van navordering conservatoir beslag op te leggen – dit moet dan via het civiele recht en zal vaak een snelle oplegging van een aanslag vereisen – maar dat wordt gecompenseerd door de mogelijkheden van versnelde invordering en executie. Doordat een aanslag vrij snel kan worden opgelegd kan de ontvanger op deze wijze zeker stellen dat zij verhaal kan halen op het vermogen van de belastingschuldige. Daarnaast is de inspecteur hierbij niet beperkt tot zaken waarin een verdenking van een misdrijf van de vijfde boetecategorie bestaat. Indien de

belastingsschuldige niet in staat is om al zijn schulden te voldoen biedt de fiscale voorrang een groot voordeel ten opzichte van de concurrente vordering van het openbaar ministerie. In dergelijke gevallen is het mogelijk dat, ook indien het belastingbedrag lager is dan het te ontnemen voordeel, de ontvanger een groter bedrag daadwerkelijk kan afnemen dan het openbaar ministerie.

Op zich kunnen ontneming en belastingheffing volgens de normale regels naast elkaar bestaan – al zal de Hoge Raad zich nog eens duidelijk moeten uitspreken over hoe dit precies dient te gebeuren. De bovenstaande factoren kunnen betekenen dat het ene instrument in een bepaalde situatie meer kans van slagen heeft dan het andere instrument. Het verdient aanbeveling daar bij de inzet van de instrumenten in een zo vroeg mogelijk stadium rekening mee te houden.

5. Conclusie

Zo lang er regels bestaan omtrent de verkrijging of het bezit van vermogen, zullen er mensen zijn die vermogen bezitten terwijl dit niet het geval zou mogen zijn, omdat zij de regels hebben overtreden; zij hebben dan op wederrechtelijke wijze voordeel verkregen. Voor een geordende samenleving is vereist dat diegenen die de regels overtreden gestraft worden. Daarnaast eist de samenleving dat overtreders geen voordeel aan het plegen van delicten overhouden.⁵¹⁴ In het strafrecht komt deze gedachte het duidelijkst tot uiting in de ontnemingsmaatregel, die beoogt het wederrechtelijk verkregen voordeel af te nemen. De overheid heeft echter ook een meer alledaagse methode om geld af te nemen, namelijk door middel van belastingheffing. Deze beoogt in eerste instantie een neutrale heffing over inkomen of transacties, dus ook over wederrechtelijk verkregen inkomen. Deze twee instrumenten om wederrechtelijk verkregen vermogen te ontnemen hebben onderling verschillende manieren van afnemen en verschillende toepassingsvoorwaarden, bevoegdheden en beperkingen. In principe heeft geen van beide instrumenten een punitief doel; daar bestaan sancties voor. Het is dus in beginsel niet de bedoeling dat de overtreder door de ontnemingsmaatregel of door de heffing van belastingen in een slechtere financiële positie terecht komt dan voordat hij het delict pleegde. Het voordeel wordt maar één keer genoten, dus het kan ook maar één keer worden afgenomen. Indien echter te weinig wordt afgenomen betekent dat dat het plegen van delicten rendabel kan zijn, wat een ongewenst signaal naar de samenleving zou zijn.

De onderzoeksvraag van deze scriptie luidt: *Is de huidige combinatie van strafrechtelijke en fiscale middelen om wederrechtelijk verkregen vermogen af te nemen doeltreffend, en zo nee, hoe kan deze wel doeltreffend gemaakt worden?*

Daarbij beoordeel ik de doeltreffendheid van de middelen aan de hand van de mate waarin zij het mogelijk maken het daadwerkelijk genoten (netto) voordeel te achterhalen, de mate waarin voor dit voordeel een ontnemingsvordering kan worden toegekend of een belastingaanslag kan worden opgelegd, en de mate waarin de ontnemings- of belastingschuld daadwerkelijk kan worden ingevorderd. De strafrechtelijke ontnemingsmaatregel is nauw verbonden aan de strafrechtelijke witwasbepalingen, die onder andere strafbaar stellen het bewust voorhanden hebben van uit een misdrijf afkomstige voorwerpen. Het op wederrechtelijke wijze verkrijgen van inkomen gaat vaak gepaard met belastingfraude; daarnaast vormt belastingfraude zelf ook vaak een wederrechtelijke methode om voordeel te verkrijgen, of beter gezegd, te behouden. Ik heb daarom ook geanalyseerd hoe goed de strafrechtelijke witwasbepalingen en de bestuurlijke en strafrechtelijke sanctionering

⁵¹⁴ J.M. Neelen en V. Sabee, *Het vermogen te ontnemen – Evaluatie van de ontnemingswetgeving – eindrapport*, WODC, 1998.

van belastingfraude slagen in het bestraffen van de gedragingen die de wetgever wilde bestraffen, en hoe zij samenhangen met de ontnemingsmaatregel en de belastingheffing over wederrechtelijk verkregen voordeel. Tot slot heb ik de wijze waarop de ontnemingsmaatregel en de belastingheffing kunnen bijdragen aan generale en specifieke preventie geanalyseerd.

Om de onderzoeksvraag te beantwoorden heb ik verschillende deelvragen gesteld. De eerste daarvan is: *Hoe doeltreffend is het strafrechtelijke instrument om wederrechtelijk verkregen vermogen te ontnemen?*

Ondanks dat het ontnemen van wederrechtelijk verkregen voordeel de bestaansreden van de ontnemingsmaatregel is, is het antwoord op deze deelvraag niet eenduidig te geven. Wel is duidelijk dat de resultaten van de ontnemingsmaatregel achterblijven bij de verwachtingen. De hoogte van het in Nederland jaarlijks gegenereerde wederrechtelijk verkregen vermogen schat ik in op 8,9 tot 15,4 miljard euro; de hoogte van het wit te wassen vermogen dat jaarlijks onder de Nederlandse witwasbepalingen valt, schat ik met grote onzekerheid op 14,7 to 36,8 miljard euro. De financiële opbrengst van de strafrechtelijke ontnemingsinstrumenten blijft daar ver bij achter. De afgelopen jaren werd voor 200 tot 300 miljoen euro aan ontnemingsvorderingen per jaar ingediend. De hoogte van de toegekende ontnemingsvorderingen ligt de afgelopen jaren tussen de 50 en 100 miljoen euro, en het daadwerkelijk ontnomen bedrag ligt tussen de 40 en 50 miljoen euro. De belangrijkste redenen dat de door de rechter toegekende ontnemingsvorderingen aanzienlijk lager liggen dan de door het openbaar ministerie gevorderde bedragen zijn dat de rechter het wederrechtelijk verkregen voordeel lager inschat dan het openbaar ministerie, en dat hij de betalingsverplichting lager vaststelt dan het verkregen voordeel wegens termijnoverschrijding of wegens een gebrek aan draagkracht bij de veroordeelde. Het zo vroeg mogelijk in het opsporingsonderzoek ook financieel rechercheren en zo veel mogelijk gebruik maken van conservatoir beslag lijkt wel te helpen de daadwerkelijk ontnomen bedragen te verhogen.

De rechtsregel dat 'het niet anders kan dan dat voorwerpen uit enig misdrijf afkomstig zijn' heeft geleid tot een sterke toename in witwasvervolgingen en –veroordelingen. Recente arresten eisen echter dat het openbaar ministerie een verklaring voor het gevonden vermogen, indien deze niet op voorhand volslagen onwaarschijnlijk is, beargumenteerd weerlegt; mogelijk zal dit (de groei van) het aantal witwasveroordelingen doen afnemen. Als redenen dat het aantal witwasveroordelingen nog niet bijzonder hoog ligt worden genoemd gebrek aan capaciteit, deskundigheid, informatie-uitwisseling en regie bij de opsporingsdiensten en het openbaar ministerie.

Ik heb een aantal juridische vraagstukken omtrent de huidige vorm van de ontnemings- en witwasbepalingen besproken. De belangrijkste conclusies zijn dat art. 36e, derde lid, nog steeds

bestaansrecht heeft; dat tegen de nieuw ingevoerde (en door de HR schijnbaar acceptabel bevonden) hoofdelijke aansprakelijkheid ernstige bezwaren bestaan; dat het belang van de abstracte methoden van voordeeltberekening waarschijnlijk zal toenemen; en dat de reikwijdte van de strafbaarstelling van “zelfwitwassen” door recente arresten enigszins is ingeperkt. Dit laatste leidt er mogelijk toe dat, door te stellen dat het bij hen aangetroffen vermogen van een door henzelf gepleegd misdrijf afkomstig is, derden aan een veroordeling kunnen ontkomen. Het alleen toepassen van de genoemde inperking indien het grondmisdrijf bekend is, zou dit ongewenste gevolg in belangrijke mate kunnen mitigeren.

De strafrechtelijke ontnemings- en witwasbepalingen zijn in hun huidige vorm reeds zeer ruim. Het belangrijkste probleem op ontnemingsgebied is het overtuigen van de rechter dat vermogen op wederrechtelijke wijze is verkregen. Dit zal moeten gebeuren door degelijk onderzoek; de juridische mogelijkheden om dit onderzoek uit te voeren en om toegekende ontnemingsvorderingen te executeren zijn grotendeels voldoende; het risico bestaat zelfs dat de maatregel een voornamelijk punitief karakter krijgt.

De tweede deelvraag luidt: *Hoe doeltreffend is het fiscale instrument om wederrechtelijk verkregen vermogen af te nemen?*

Het belastingrecht heeft niet als primair doel om (wederrechtelijk verkregen) voordeel in zijn geheel af te nemen. Dit heeft als onvermijdelijk gevolg dat het belastingrecht hier ook niet optimaal voor is ingericht. Toch kan het belastingrecht op dit gebied een waardevolle rol spelen. Over wederrechtelijk verkregen voordelen wordt in beginsel op dezelfde wijze belasting geheven als over rechtmatig verkregen voordelen. Als gevolg van deze neutraliteit is de administratie van de belastingdienst er niet op ingericht om inzichtelijk te maken hoe effectief het belastingrecht crimineel verkregen inkomen afneemt. Hoe veel belasting wordt geheven over wederrechtelijk verkregen voordelen is dan ook niet bekend. Wel blijkt dat naar aanleiding van strafrechtelijk onderzoek jaarlijks iets meer dan 70 miljoen euro aan belastingopbrengsten worden gegenereerd; dit is ongeveer 50% meer dan de jaarlijkse opbrengst van de strafrechtelijke ontnemingsmaatregelen. Of en in hoeverre in dit bedrag boetes en andere heffingsmiddelen dan inkomsten- en vennootschapsbelasting zijn opgenomen is niet bekend. Van de initieel opgelegde bestuurlijke boetes en navorderingen wordt een groot deel niet geïnd; dit komt doordat de inspecteur de boete of navordering vermindert of doordat deze niet invorderbaar blijkt. Over het algemeen is de ontvanger zeer succesvol met het invorderen van belastingschulden; van bevoegdheden zoals het uitvoeren van een dwangbevel en het leggen van beslag wordt veelvuldig gebruik gemaakt.

Ik heb een aantal juridische vragen omtrent de belastingheffing over wederrechtelijk verkregen inkomen, belastingontduiking en invordering besproken. De belangrijkste conclusies zijn

dat een 100%-heffing weinig toevoegt ten opzichte van de strafrechtelijke ontnemingsmiddelen; dat de aftrekuitsluiting van met misdrijven samenhangende kosten en die van steekpenningen als *criminal charge* hebben te gelden; dat HR 12 juli 2013 lijkt te betekenen dat wilsafhankelijke informatie die op grond van art. 47 AWR is verkregen niet mag worden gebruikt voor deze aftrekuitsluitingen, ondanks dat de aftrekuitsluiting van met misdrijven verband houdende kosten de onschuldpresumptie en het *nemo tenetur*-beginsel niet schendt; dat voor toepassing van de aftrekuitsluiting van steekpenningen ten minste het leerstuk van de afwezigheid van alle schuld van toepassing moet zijn omdat anders de onschuldpresumptie en het *nemo tenetur*-beginsel wel geschonden worden; dat het beleid, inhoudende dat de inspecteur in beginsel aangifte doet van strafbare feiten die hij tijdens zijn werkzaamheden ontdekt, naar mijn mening niet gewijzigd hoeft te worden; dat het wilsafhankelijke materiaal dat, indien het is afgedwongen, niet voor een strafvorderlijk doel gebruikt mag worden onder andere onder dwang verkregen documenten omvat; dat indien de belastingplichtige zijn wederrechtelijk verkregen voordelen niet aan de belastingdienst doorgeeft de som van de (navorderings)aanslag en de sanctie wegens belastingontduiking mogelijk wel het volledige voordeel kan ontnemen; en dat de beslagbevoegdheid van art. 81 AWR met betrekking tot de voorwerpen bedoeld in art. 94 Sv geen machtiging van de rechter-commissaris vereist.

De derde en laatste deelvraag luidt: *Hoe verhouden de strafrechtelijke en fiscale instrumenten om wederrechtelijk verkregen vermogen af te nemen zich tot elkaar en wat is de meest doeltreffende en doelmatige wijze om ze in te zetten?*

De belangrijkste uitgangspunten bij de samenloop van strafrechtelijke ontneming en belastingheffing zijn dat de belastingheffing de ontneming zo min mogelijk belemmert, en dat de fiscus zelf zorg draagt voor rechtsherstel indien het wederrechtelijk verkregen voordeel fiscaal van aard is; de ontnemingsmaatregel is dan niet van toepassing.

In de literatuur en de rechtspraak is de vraag aan de orde gekomen of, en zo ja hoeveel, dient te worden geheven indien het wederrechtelijk verkregen voordeel reeds is ontnomen. De Hoge Raad kreeg deze vraag voorgelegd, maar interpreteerde deze in zijn arrest van 19 april 2013 naar mijn mening verkeerd, waardoor het antwoord op de vraag nog onduidelijk is. Mijn voorkeur heeft het systeem waarbij geen belasting wordt geheven indien het gehele voordeel reeds is ontnomen. Gezien het punitieve karakter van de aftrekuitsluiting dat uit de wetsgeschiedenis blijkt, acht ik echter een strikte interpretatie van de wet, waarbij simpelweg het bruto voordeel na aftrek van de ontneming wordt belast, ongeacht de hoogte van het netto voordeel, een waarschijnlijker uitkomst. Mijns inziens terecht is het beleid dat ontnemingskosten slechts in aftrek kunnen worden gebracht voor zover het voordeel daadwerkelijk belast is geweest. Onjuist acht ik echter het oordeel van de

Hoge Raad dat geen voorziening mag worden gevormd voor ontnemingskosten. Het beleid ten aanzien van de invordering van belastingschulden over legaal verkregen inkomen is voor mij onbegrijpelijk. Ik meen dat ten aanzien van deze belastingschulden onbeperkt zou moeten kunnen worden ingevorderd. Belastingontduiking kan dienen als gronddelict voor witwassen. Indien het voordeel van belastingfraude is witgewassen, komt alleen het gedeelte van de opbrengst dat het resultaat is van het verder gaan dan belastingfraude voor ontneming in aanmerking.

Met betrekking tot de ontnemingsmaatregel doe ik de volgende aanbevelingen. Allereerst kan meer samenhang worden aangebracht in de bijzondere opsporingsbevoegdheden die gedurende de verschillende fasen van het ontnemingsproces van toepassing zijn. Ik acht het wenselijk dat de bijzondere bevoegdheden van het reguliere opsporingsonderzoek kunnen worden toegepast vanaf het begin van de verdenking tot aan het voldoen van de volledige betalingsverplichting; voor het toepassen van deze bevoegdheden na het in kracht van gewijsde gaan van de ontnemingsuitspraak zou als voorwaarde kunnen gelden dat er een aanzienlijk verschil bestaat tussen het bedrag van de toegekende vordering en het bedrag dat reeds betaald is of waarvoor reeds (conservatoir) beslag is gelegd. Ten tweede zou conservatoir beslag mijns inziens ook bij een verdenking van een lichter misdrijf dan de vijfde boetecategorie moeten kunnen worden toegepast. Ten derde zou de in art. 36e lid 5 Sr geboden mogelijkheid om een lagere betalingsverplichting op te leggen dan het wederrechtelijk verkregen voordeel voorwaardelijk gemaakt kunnen worden. Indien en voor zover binnen een bepaalde periode blijkt dat de veroordeelde over meer draagkracht beschikt dan werd vermoed, komt de matiging van het te betalen bedrag te vervallen. Ten vierde – en dit is juist geen wetswijziging – beveel ik ten sterkste aan de in deze scriptie besproken onderdelen van het voorstel voor de Wet Verruiming Mogelijkheden Bestrijding Financieel-Economische Criminaliteit, te weten het verhogen van de strafmaxima voor witwassen en het slechts bij uitzondering toestaan van de aftrek van kosten voor de berekening van het genoten voordeel, te heroverwegen.

Mijn aanbevelingen met betrekking tot de belastingheffing over wederrechtelijk verkregen voordeel zijn de volgende. Allereerst kan de aftrekuitsluiting van boetes mijns inziens in ieder geval worden uitgebreid naar boetes die door rechters in EU-lidstaten zijn opgelegd. Verder kan de vijfjaarstermijn die geldt voor de aftrekuitsluiting van met misdrijven verband houdende kosten vervangen worden door een termijn die gelijk is aan de verjaringstermijn van het gronddelict in het strafrecht. Indien binnen deze termijn door de inspecteur aannemelijk wordt gemaakt dat sprake is van met een misdrijf verband houdende kosten wordt voor de aftrekuitsluiting van deze kosten een conserverende aanslag opgelegd, die alleen wordt ingevorderd indien het met betrekking tot het gronddelict tot een onherroepelijke strafrechtelijke veroordeling komt. Op deze wijze wordt de onschuldpresumptie niet geschonden. Wel blijft mijns inziens sprake van een sanctie, waardoor op

grond van art. 47 AWR verkregen wilsafhankelijke informatie ook voor deze vorm van aftrekuitsluiting niet gebruikt mag worden. Ik acht het wenselijk dat de in HR 12 juli 2013 gegeven garantie dat wilsafhankelijk verkregen informatie niet strafvorderlijk zal worden gebruikt, ook vooraf door de inspecteur kan worden gegeven. Zo lang hier geen wettelijke mogelijkheid toe bestaat meen ik dat het aan de fiscale rechter en de strafrechter is om een dergelijke garantie te honoreren. Het strekkingsvereiste van art. 69 AWR kan worden vervangen door een subjectief bestanddeel, inhoudende dat de verdachte moest weten dat te weinig belasting zou worden geheven. Bij faillissement van de belastingschuldige zouden verplichtingen tot het betalen van schadevergoeding aan derden mijns inziens voor moeten gaan op het fiscale voorrecht, ook indien de samenloop van schadevergoeding en belastingschuld toevallig is. Bij ontduiking van belasting over inkomsten uit onderneming of uit overige werkzaamheden zou een hogere boete kunnen worden opgelegd, zoals nu reeds gebeurt bij ontduiking van belasting op box 3-inkomen.

Ik heb een tweetal aanbevelingen gedaan voor tekstuele wijzigingen in wet en beleid ten aanzien van de samenloop van ontneming en belastingheffing. Allereerst zou het samenloop-besluit gewijzigd moeten worden om te voorkomen dat inspecteurs beloven in het geheel niet te heffen over de opbrengst van een strafbaar feit indien ten aanzien van dit feit een schikking wordt getroffen. Ten tweede meen ik dat doel en strekking van art. 3.14, vierde lid, onderdeel a gediend zouden zijn met een wijziging van de tekst die er voor zorgt dat het vormen van een voorziening voor ontnemingskosten mogelijk is. Uiteraard is het ook mogelijk dat de Hoge Raad op dit punt "om" gaat, maar een heldere wettekst verdient de voorkeur.

Op zich kunnen ontneming en belastingheffing volgens de normale regels naast elkaar bestaan – al zal de Hoge Raad zich nog eens duidelijk moeten uitspreken over hoe dit precies dient te gebeuren. Een aantal factoren kan echter betekenen dat het ene instrument in een bepaalde situatie meer kans van slagen heeft dan het andere instrument. Voor wat betreft de mate waarin het voordeel wordt afgenomen is in principe de ontnemingsmaatregel te prefereren. Wel is het mogelijk dat met belastingheffing door toepassing van de aftrekuitsluiting een hoger percentage wordt afgenomen dan het nominale belastingtarief; onder omstandigheden kan zelfs meer worden afgenomen dan het volledige netto voordeel. Daar is dan wel voor vereist dat de belastingplichtige voor het misdrijf in kwestie is veroordeeld; op voordeel uit andere strafbare feiten dan waar de veroordeling op ziet is de aftrekuitsluiting niet van toepassing. Op het gebied van de bewijslast is de inspecteur duidelijk in het voordeel. Allereerst is het mogelijk dat het de officier van justitie niet lukt om te bewijzen dat de verdachte schuldig is aan het strafbare feit; dan is ontneming ook niet mogelijk, maar belastingheffing wel, mits aannemelijk wordt gemaakt dat de belastingplichtige voordeel heeft

genoten. Ook indien de belastingplichtige wel is veroordeeld heeft de inspecteur het makkelijker; hij is niet beperkt tot het gebruiken van wettige bewijsmiddelen, en indien de belastingplichtige niet aan zijn informatieverplichtingen voldoet of niet de vereiste – redelijk juiste – aangifte doet is de omkering en verzwaring van de bewijslast van toepassing. Het gebruik van de informatieverplichtingen wordt mogelijk door recente rechtspraak van de Hoge Raad beperkt. De ambtenaren die belast zijn met het opsporen van fiscale delicten hebben dezelfde bevoegdheden als ambtenaren die een algemeen delict onderzoeken; doordat fiscale delicten en het heffingsbelang van de inspecteur vaak samenlopen zal de inspecteur vaak ook over informatie die middels deze bevoegdheden is verkregen beschikken. Daarnaast heeft hij zijn controlebevoegdheden, waarvan met name de informatieverplichtingen hem een groot voordeel bieden ten opzichte van de officier van justitie. Met betrekking tot de executie heeft de ontvanger minder mogelijkheden dan de officier van justitie om ten behoeve van navordering conservatoir beslag te leggen, maar dat wordt gecompenseerd door de mogelijkheden van versnelde invordering en executie. Doordat een aanslag vrij snel kan worden opgelegd kan de ontvanger op deze wijze zeker stellen dat zij verhaal kan halen op het vermogen van de belastingschuldige. Daarnaast is de inspecteur hierbij niet beperkt tot zaken waarin een verdenking van een misdrijf van de vijfde boetecategorie bestaat; dit voordeel valt deels weg indien mijn aanbeveling om de reikwijdte van strafrechtelijk conservatoir beslag te verruimen wordt gevolgd. Indien de belastingschuldige niet in staat is om al zijn schulden te voldoen biedt de fiscale voorrang een groot voordeel ten opzichte van de concurrente vordering van het openbaar ministerie. In dergelijke gevallen is het mogelijk dat, ook indien het belastingbedrag lager is dan het te ontnemen voordeel, de ontvanger een groter bedrag daadwerkelijk kan afnemen dan het openbaar ministerie.

Ik heb ook de wijze waarop de ontnemingsmaatregel en de belastingheffing kunnen bijdragen aan generale en specifieke preventie geanalyseerd. Voor zover met de ontnemingsmaatregel naast rechtsherstel ook het voorkomen van criminaliteit wordt beoogd, kan het waardevol zijn om bij de vormgeving van het ontnemingsbeleid lessen te trekken uit de economische literatuur over boetes. Ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel verhoogt de verwachte straf voor een te plegen strafbaar feit, en werkt daardoor afschrikwekkend. Deze afschrikwekkende werking wordt vergroot door het feit dat ook voordeel uit andere feiten ontnomen kan worden; ieder nieuw feit vergroot dus ook de kans dat de opbrengst uit oudere feiten ontnomen wordt. Voor zover geen additioneel onderzoek nodig is om het wederrechtelijk verkregen vermogen aan te tonen is de ontnemingsmaatregel ook een zeer efficiënte manier om criminaliteit af te schrikken. Additioneel onderzoek is echter een relatief duur afschrikingsinstrument. Het is niet mogelijk een hoge straf te combineren met een lage strafkans; de enige manier om de verwachte straf te verhogen is het

opsporen van het voordeel. Een hogere strafbans in de hoofdzaak verhoogt zowel de verwachte gevangenisstraf of boete, als de verwachte ontneming; wellicht is additioneel regulier opsporingsonderzoek dus een efficiëntere methode om dezelfde mate van afschrikking te bereiken. Wel is te verwachten dat het ontnemen van het volledige wederrechtelijk verkregen voordeel een aanzienlijk sterkere normbevestigende werking heeft. Met de relatief lichte bewijslast van de ontnemingsmaatregel moet voorzichtig worden omgesprongen; ontneming van legaal verkregen voordeel stimuleert juist illegaal gedrag. Uit generaal-preventief oogpunt zie ik geen rechtvaardiging voor de nadruk die de wetgever heeft gelegd op ontneming bij de “grote jongens” in de misdaadwereld. Conservatoir beslag is van grote waarde omdat het de verwachte straf verhoogt, de effecten van discontering tempert en door zijn grote zichtbaarheid bijdraagt aan normbevestiging en aan de perceptie van de verwachte straf. Het in de media zichtbaar maken van de resultaten van de ontnemingsmaatregel kan deze laatste twee factoren versterken.

De wijze waarop belastingheffing de hoeveelheid criminaliteit beïnvloedt is complex. Van alle besproken fiscale behandelingen van crimineel inkomen is de variant waarbij crimineel inkomen wordt belast maar waarbij boetes (en, zoals in Nederland, met dit inkomen samenhangende kosten) niet aftrekbaar zijn, de enige die mogelijk zonder ambiguïteit de hoeveelheid criminaliteit vermindert. De keuzes die de crimineel met betrekking tot de belastingheffing over zijn inkomen maakt worden beïnvloed door zijn perceptie van de kans dat het gronddelict bestraft wordt en door zijn mogelijkheden om het inkomen wit te wassen. Het afschrikken van belastingontduiking verschilt niet wezenlijk van het afschrikken van overige criminaliteit; hier ben ik in hoofdstuk 2 reeds uitvoerig op ingegaan. Bepaalde inkomenssoorten lenen zich beter voor belastingontduiking dan andere. De kosten om voor deze inkomensbronnen aan afschrikking te doen zijn hoger, wat een reden kan zijn om (zoals Nederland beperkt doet) bij ontduiking van belasting over deze inkomsten zwaarder te straffen. De invloed van het belastingtarief op de hoeveelheid belastingontduiking is onzeker; het belastingtarief is mijns inziens echter niet het geëigende instrument om ontduiking, of overige criminaliteit, te bestrijden. Vervaging van de grens tussen belasting en straf kan ook ongewenste signalen aan de samenleving geven.

Mijn antwoord op de probleemstelling luidt als volgt. De aandacht voor en mogelijkheden tot het via strafrechtelijke weg ontnemen van vermogen dat personen op wederrechtelijke wijze hebben verkregen heeft de afgelopen twintig jaar een hoge vlucht genomen. Toch blijven de resultaten voornamelijk achter bij de verwachtingen, en vallen zij in het niet bij de totale hoeveelheid wederrechtelijk verkregen vermogen. Ik heb een drietal juridische verbeterpunten aangewezen, maar de belangrijkste winst kan geboekt worden op het gebied van organisatie en beleid. De opsporingsinstanties en het openbaar ministerie zullen beter moeten leren roeien met de riemen die

ze hebben. Daarbij kunnen twee vliegen in één roeislag worden geslagen indien de besproken economische inzichten worden gebruikt om het ontnemingsbeleid een efficiënte schakel te maken in het generaal-preventieve effect van het strafrecht. Ondanks dat het belastingrecht er niet specifiek op is gericht om wederrechtelijk verkregen voordelen te ontnemen, doet het noch wat betreft de juridische mogelijkheden, nog wat betreft de financiële resultaten wezenlijk onder voor de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel. Daarbij acht ik het wenselijk dat ervoor gewaakt wordt belastingheffing punitief te gebruiken. Ik heb een aantal aanbevelingen gedaan om enerzijds de mogelijkheden tot belastingheffing over wederrechtelijk verkregen voordeel te vergroten en anderzijds te voorkomen dat dit tot resultaten leidt die het doel van belastingheffing voorbij schieten. De omvang van de belastingheffing over wederrechtelijk verkregen voordeel die naar aanleiding van strafrechtelijk onderzoek plaatsvindt is mogelijk reeds groter dan de omvang van de daadwerkelijk geïncasseerde ontnemingsbedragen; de belastingheffing die in de aangifte is opgenomen of door fiscale controle is ontdekt komt hier nog bovenop. Proberen de hoeveelheid criminaliteit te beïnvloeden met het belastingtarief is niet aan te raden; voor wat betreft de grondslag biedt het huidige systeem in Nederland de grootste kans op een vermindering. De wet en het beleid schrijven voor dat ontneming in beginsel voor gaat op belastingheffing. Afhankelijk van de omstandigheden van het concrete geval kan het zijn dat het ene instrument meer uitzicht biedt op het succesvol afnemen van wederrechtelijk verkregen voordeel dan het andere; in die gevallen verdient het aanbeveling om zo vroeg mogelijk de nadruk op dat instrument te leggen.

Literatuurlijst

Boeken

- C. Cleiren en M. Verpalen, *Tekst & Commentaar Strafrecht*.
- G.J.M. Corstens, *het Nederlands strafprocesrecht*, 2^e druk, Arnhem 1995.
- D.R. Doorenbos, *Studiepockets strafrecht 33, Witwassen en voordeelsontneming*, Deventer, 1997.
- P. Essers en M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*.
- M. Feteris, *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een eerlijk proces*, Kluwer 2002 .
- M.S. Groenhuijsen, J.L. van der Neut en J. Simmelink, *Ontneming van voordeel in het strafrecht*, Gouda Quint, Deventer, 1997.
- M. Hamer e.a., *Cursus Belastingrecht, (Formeel Belastingrecht)*.
- C. Kelk, *Studieboek Materieel Strafrecht*, Arnhem, 2010, p. 447.
- Melai/Groenhuisen e.a., *Wetboek van Strafvordering*.
- R. Niessen, E. Pechler, A. van Suilen en G. de Bont, *NDFR Deel Formeel Strafrecht*.
- L. Sillevius en F. Lugt, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting t/m 2000)*.
- W. Valkenburg, *Inleiding fiscal strafrecht*, Kluwer 2002.
- W. Valkenburg, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, vierde herziene druk, Kluwer 2010.
- P. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke*, Universiteit van Amsterdam 1992.
- J. van de Streek en S. Strik, *Cursus Belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*.

(Onderzoeks)rapporten

- Belastingdienst, *Beheerverslag 2011*.
- Dienst Nationale Recherche, *Criminaliteitsbeeldanalyse Witwassen 2012*.
- FATF/OECD en IMF, *Mutual Evaluation Report, Anti-Money Laundering and Combating the Financing of Terrorism, the Netherlands*, 2011.
- W. van der Heide, A. Th. J. Eggen, *Criminaliteit en Rechtshandhaving 2001*, WODC, 2003.
- B. Jacobs, R. de Mooij en A. Armstrong, *De prijs van de overheid*, CPB-document no. 189, september 2009.
- B. Kazemier, A. Bruil, A. van de Steeg en M. Rensman, *The contribution of illegal activities to national income in the Netherlands*, CBS discussion paper 201204, 2012.
- J.M. Neelen en V. Sabee, *Het vermogen te ontnemen – Evaluatie van de ontnemingswetgeving – eindrapport*, WODC, 1998.
- M. van Rosmalen, S. Kalidien, N. de Heer- de Lange, *Criminaliteit en Rechtshandhaving 2011*, CBS, WODC en Raad voor de Rechtspraak 2012.

OECD, *Review of implementation of the convention and 1997 recommendation (Netherlands)*, 2001.

Openbaar Ministerie, Jaarbericht 2005.

Openbaar Ministerie, Jaarbericht 2006.

Openbaar Ministerie, Jaarbericht 2007.

Openbaar Ministerie, Jaarbericht 2008.

Openbaar Ministerie, Jaarbericht 2009.

Openbaar Ministerie, Jaarbericht 2010.

Openbaar Ministerie, Jaarbericht 2011.

Openbaar Ministerie, Jaarbericht 2012.

Openbaar Ministerie, nieuwsbericht 8 januari 2013.

M. Smekens, M. Verbruggen, *'De illegale economie in Nederland'*, CBS, 20 september 2004.

B. Unger, G. Rawlings e.a., *The amounts and the effects of money laundering*, Report for the Ministry of Finance, februari 2006.

Werkgroep Financiële Facetten van Ernstige Vormen van Criminaliteit, rapport, 1986.

WODC en Erasmus Universiteit Rotterdam, *Georganiseerde criminaliteit in Nederland, vierde rapportage op basis van de Monitor Georganiseerde Criminaliteit*, 2012.

Artikelen

M. Allingham and A. Sandmo, *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, Journal of Public Economics 1 nr. 3/4 (November 1972), p. 323 – 338.

K. Arrow, *Essays in the Theory of Risk Bearing*, 1971, p. 90 – 133.

L. Backx & D. Van der Landen, *Financieel economisch strafrecht*, Delikt en Delinkwent 2012/86.

G. Becker, *Crime and Punishment: An Economic Approach*, Journal of Political Economy, Vol. 76, nr. 2 (maart – april 1968), p. 169-217.

A. de Beer, *Strookt de fiscale behandeling van 'criminele kosten' met de beginselen van het strafrecht?*, TFB 2006/04.

G. de Bont en J. Sitsen, *Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2009*, TFB 2009/08.

G. de Bont, *Het nemo-teneturbeginsel in een (inter)nationale rechtsorde*, 'k Moet eerlijk zeggen (liber amoricum voor Henk van Arendonk), 24 mei 2013, nr. 8.

M. Borgers, T. Kooijmans, J. Simmelink, *Hoofdelijkheid bij ontneming van voordeel*, *Alweer een oplossing voor niet-bestaande problemen*, NJB 2007/4.

M. Borgers en T. Kooijmans, *Verruiming, vereenvoudiging en verbetering? Het wetsvoorstel verruiming mogelijkheden voordeelontneming*, Delikt en Delinkwent 2010/16.205.

M. Borgers en T. Kooijmans, *Verruiming van de mogelijkheden tot voordeelontneming: het vervolg*, Delikt en Delinkwent 2010/36.608.

C. Bruijsten, *Art. 1 Eerste protocol EVRM: Het recht op ongestoord genot van eigendom*, WFR 2011/68

J. Conlisk, *Why Bounded Rationality?*, Journal of Economic Literature, Vol. 34, 1996.

P.C. van Duyne, *Witwasonderzoek, luchtspiegelingen en de menselijke maat*, Justitiële verkenningen jaargang 31, nr 2 2006, Witwassen, p. 34.

P.C. van Duyne & M.R.J. Soudijn, *Crime-money in the financial system: what we fear and what we know*, in M. Herzog-Evans (Ed.), *Transnational Criminology Manual*, Vol. 2, p. 253-279, 2010.

I. Ehrlich, *On the Usefulness of Controlling Individuals: An Economic Analysis of Rehabilitation, Incapacitation and Deterrence*, The American Economic Review, Vol. 71, nr. 3, 1981, p. 307 – 322.

E. Eide, P. Rubin en J. Shepherd, *Economics of Crime*, Foundations and Trends in Microeconomics, Vol. 2, nr. 3 (2006).

R. Fibbe en G. Fibbe, *Het wetsvoorstel tot uitbreiding van niet-afrekbaarheid kosten omkoping: wettelijke systematiek op gespannen voet met art. 6 EVRM en art. 14 IVBPR*, MBB 2004/11.

F. Haas en D. Jansen, *Het 'privilege against self-incrimination' nader beschouwd*, TFB 2013/1.2.

B. Jaeger, *Het beleid ter zake de heffing over wederrechtelijk verkregen voordeel bij (dreigende) ontneming: het meten met twee maten*, TFB 2013/01.

B. Jaeger, *Het vormen van een voorziening bij wederrechtelijk verkregen voordeel en ontneming. Het meten met twee maten*, WFR 2013/152.

P. Kavelaars (red) e.a., *Nieuwsbrief inzake de Vermeend wetgeving 4*, Deventer, Kluwer.

S. Klepper en D. Nagin, *The Anatomy of Tax Evasion*, Journal of Law, Economics, and Organization, 1989, nr. 5, p. 1 – 24.

T. Kooijmans en M. Borgers, *Doorpakken bij het afpakken? Over de aftrek van kosten, de flexibilisering van het boetep plafond en de verhoging van de strafmaxima van de witwasdelicten, ter bestrijding van financieel-economische activiteit*, Delikt en Delinkwent 2012/65.

T. van Laarhoven, *Wetsvoorstel niet-afrekbaarheid steekpenningen*, WFR 2003/2032.

I. Leenders, *Is een wending noodzakelijk in het steekspel der penningen?*, TFB 2004/05.

R. Niessen, *Fiscaaljuridische en Bedrijfseconomische analyse*, in: M. Faure en T. de Roos (red.), *De berekening van het wederrechtelijk verkregen voordeel uit milieudelicten*, Den Haag, SDU 1998, p. 235 – 247.

D. Meyer en J. Meyer, *Measuring Risk Aversion*, Foundations and Trends in Microeconomics, Vol. 2, nr. 2 (2006).

T. Miles en J. Ludwig, *The Silence of the Lambdas: Deterring Incapacitation Research*, J Quant Criminol, 2007, 23:287 – 301.

A. Mitchell Polinsky en S. Shavell, *The optimal use of fines and imprisonment*, Journal of Public Economics, 1984/24.

- A. Mitchell Polinsky en S. Shavell, *The Economic Theory of Public Enforcement of Law*, Journal of Economic Literature, Vol. 38, nr. 1, 2000.
- W. van Nispen tot Sevenaer, *Terugbetalen verduisterd geld levert geen aftrekbare negatieve inkomsten op*, NTFR 2005/1607.
- S. Rouillon, *Optimal law enforcement with costly public funds*, International Review of Law and Economics 30 (2010), p. 345 – 348.
- S. Shavell, *A Model of Optimal Incapacitation*, The American Economic Review, Vol. 77, nr. 2, 1987
- H. Ruys, *Het fiscale regime voor criminelen*, WFR 1997/1422.
- A. Sandmo, *The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View*, National Tax Journal, December 2005, vol. 58, nr. 4.
- B. van der Sar, *Aftrekbeperking criminele kosten na ontnemingsvorderingen – een dubbele straf!*, WFR 2011/1538.
- H. Simon, *A Behavioral Model of Rational Choice*, in *Models of Man, Social and Rational: Mathematical Essays on Rational Human Behavior in a Social Setting*, New York, 1957.
- J. Slemrod, *Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion*, Journal of Economic Perspectives, Vol. 21, nr. 1, 2007.
- A. Tabbach, *Criminal Behavior, Sanctions, and Income Taxation: An Economic Analysis*, The Journal of Legal Studies, Vol. 32, Nr. 2 (juni 2003), p. 383 – 406.
- A. Tabbach, *The Effects of Taxation on Income-Producing Crimes with Variable Leisure Time*, The University of Chicago Law School, John M. Olin Law & Economics Working Paper No. 199, oktober 2003.
- I. Thijssen, *Belastingheffing met betrekking tot de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen*, TFB 2008/06.
- Nieuwsbericht Trouw van 13 april 2013, op 13 juli 2013 gelezen op <http://www.trouw.nl/tr/nl/4504/Economie/article/detail/3425414/2013/04/13/Nederland-sluit-zich-aan-bij-internationale-aanpak-belastingfraude.dhtml>.
- B. Unger, *De omvang en het effect van witwassen*, Justitiële verkenningen jaargang 31, nr 2 2006, Witwassen.
- W. Valkenburg, *Interferentie van strafrecht en fiscaal recht*, WFR 1999/255.
- P.A.M. Verrest en Y. Buruma, *Waarom pakken we het criminele geld niet gewoon af?*, Justitiële verkenningen jaargang 31, nr 2 2006, Witwassen, p. 60.
- J. Walker, *'Estimates of the Extent of Money Laundering in and through Australia'*, Paper Prepared for the Australian Transaction Reports and Analysis Centre, September 1995.
- J. Walker, *'How Big is Global Money Laundering?'*. Journal of Money Laundering Control, Vol. 3, No. 1, 1999.

J. Walker & B. Unger, *Measuring Global Money Laundering*, Review of Law & Economics, 2009 vol. 5, no. 2.

S. Yitzhaki, *A Note on 'Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis'*, Journal of Public Economics 3 nr. 2 (Mei 1974).

J. Zwemmer, *Strafbaar feit als belastbaar feit*, in: *Fantasie en Durf*, FED, 1991.

Kamerstukken

Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 3.

Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3.

Kamerstukken II 1977/78, 15012, nr. 3.

Kamerstukken II 1987/88, 20588, nr. 3.

Kamerstukken II 1987/88, 20588, nr. 6.

Kamerstukken II 1988/89, 20857, nr. 2.

Kamerstukken II 1988/89, 20857, nr. 3.

Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 2.

Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3.

Kamerstukken II 1992/93, 23251, nr. 3.

Kamerstukken II 1993/94, 23470, nr. 3.

Kamerstukken II 1996/97, 25019, nr. 2.

Kamerstukken II 1996/97, 25019, nr. 3.

Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3.

Kamerstukken II 1999/2000, 27159, nr. 2.

Kamerstukken II 1999/2000, 27159, nr. 3.

Kamerstukken II 2001/02, 28079, nr. 2.

Kamerstukken II 1998/99, 28268, nr. 1.

Kamerstukken II 2002/03, 28873, nr. 3.

Kamerstukken II 2002/03, 29035, nr. 3.

Kamerstukken II 2003/04, 29702, nr. 3.

Kamerstukken II 2004/05, 29849, nr. 3.

Kamerstukken II 2007/08, 29 911, nr. 10.

Kamerstukken II 2007/08, 29 911, nr. 28.

Kamerstukken II 2011/12, 29911, nr. 69.

Kamerstukken II 2012/13, 29911, nr. 81.

Kamerstukken II 2006/07, 30 891, nr. 4.

Kamerstukken II 2005/06, 30322, nr. 3.

Kamerstukken II 2007/08, 31477, nr. 2 .
Kamerstukken II 2007/08, 31477, nr. 5.
Kamerstukken II 2009/10, 32123 VI, nr. 13.
Kamerstukken II 2008/09, 32128, nr. 3.
Kamerstukken II 2009/10, 32 194, nr. 2.
Kamerstukken II 2009/10, 32 194, nr. 3.
Kamerstukken II 2009/10, 32194, nr. 6.
Kamerstukken II 2009/10, 32 194, nr. 9.
Kamerstukken II 2010/11, 32194, nr. 16.
Kamerstukken I 2010/11, 32194, Nr. C.
Kamerstukken II 2012/13, 33400 VI, nr. 10.
Kamerstukken II 2012/13, 33685, nr. 1.
Kamerstukken II 2012/13, 33685, nr. 2.
Kamerstukken II 2012/13, 33685, nr. 3.
Kamerstukken II 2012/13, 33685, nr. 4.
Kamerstukken II, 2012/2013, 33714, nr. 1.
Kamerstukken II, 2012/2013, 33714, nr. 2.
Kamerstukken II, 2012/2013, 33714, nr. 3.
Kamerstukken II, 2012/2013, 33714, nr. 4.
Kamerstukken II 2004/05, aanhangsel van de Handelingen nr. 1022, 1023
Handelingen II 2008/09, nr. 959

Ongenummerde Kamerstukken

Minister van Justitie, brief van 28 januari 2000 aan de Tweede Kamer, niet-dossierstuk 1999-2000, just000046

Brief Staatssecretaris van Financiën van 10 februari 2011, nr. DGB2011/528U, V-N 2011/10.11

Conceptwetsvoorstel '*Wijziging van het Wetboek van Strafrecht, het Wetboek van Strafvordering en de Wet op de economische delicten met het oog op het vergroten van de mogelijkheden tot opsporing, vervolging, alsmede het voorkomen van financieel-economische criminaliteit*', te raadplegen via www.rijksoverheid.nl.

Kamerbrief met als onderwerp *Aanpak fraude en resultaten terughalen en afpakken 2012*, Minister van Veiligheid en Justitie, 3 juli 2013.

Besluiten en aanwijzingen

Besluit van 14 december 1993, nr. AFZ92/9318, Stcrt. 1993, 251

Besluit van 31 oktober 2001, nr. DGB 2001/602M, Infobulletin 2001, 10
Besluit Staatssecretaris van Financiën 11 november 2004, nr. CPP 2004/814M
Besluit Minister van Financiën, 6 augustus 2010, nr. 2010/3706M, Stcrt. 2010 12741
Besluit van 16 december 2010, Stcrt. 2010 20182
Besluit van 20 juni 2011, Stb. 2011, 308
Kennisgeving van 24 juni 2011, nr. DGB2011/4014M, Stcrt 5 juli 2011, nr. 11782
Aanwijzing ontneming, Stcrt. 2012, 26857

Brieven aan de Tweede Kamer

Commentaar van VNO-NCW op het wetsvoorstel van 28 mei 2003, briefnummer 03/12.227/K/Ha.
Raad van de rechtspraak, brief van 9 augustus 2012 aan de Minister van Veiligheid en Justitie.

Jurisprudentie

EHRM 8 juni 1976, NJ 1978/223 (Engel).
EHRM 21 februari 1984, NJ 1988/937 (Öztürk).
EHRM 25 augustus 1987, NJ 1988/938.
EHRM 25 februari 1993, BNB 1993/350.
EHRM 24 februari 1994, BNB 1995/175 (Bendenoun).
EHRM 9 december 1994, BNB 1995/113.
EHRM 20 november 1995, BNB 1996/123.
EHRM 17 december 1996, BNB 1997/254.
EHRM 21 juli 2000, nr. 34720/97.
EHRM 3 mei 2001, BNB 2002/26.
EHRM 5 juli 2001, appl.nr. 41087/98 (Phillips vs. the United Kingdom).
EHRM 23 juli 2002, BNB 2003/2.
EHRM 5 november 2002, NJ 2004/262 (Allan).
EHRM 10 juni 2003, FED 2003/604.
EHRM 8 april 2004, nr. 38544/97 (Weh).
EHRM 5 juli 2005, appl.nr. 19581/04 (Van Offeren s. the Netherlands).
EHRM 4 oktober 2005, nr. 6563/03 (Shannon).
EHRM 11 juli 2006, NJ 2007/226 (Jalloh).
EHRM 1 maart 2007, NJ 2007/349 (Geerings vs. Nederland).
EHRM 29 juni 2007, NJ 2008/25 (O'Halloran en Francis).
EHRM 5 april 2012, FED 2012/77.
HvJ 28 februari 1984, 294/82 (Einberger II), BNB 1987/6 .

HvJ 5 juli 1988, 269/86 (Mol), BNB 1988/303.
HvJ 5 juli 1988, 289/86 (Happy Family).
HvJ 6 december 1990, C 343/89 (Max Witzemann), BNB 1991/190.
HR 5 december 1927, NJ 1928.
HR 15 maart 1944, B. 7819.
HR 20 juni 1951, B. 9055.
HR 27 oktober 1976, BNB 1977/4.
HR 19 juni 1985, BNB 1986/29.
HR 11 oktober 1985, NJ 1986/68.
HR 7 september 1988, BNB 1988/298.
HR 24 januari 1990, BNB 1990/287.
HR 8 november 1991, NJ 1992/277.
HR 24 juni 1992, BNB 1993/18.
HR 28 november 1995, NJ 1996/383.
HR 9 januari 1996, NJ 1998/591.
HR 7 mei 1996, NJ 1997/404.
HR 11 juni 1997, BNB 1997/384.
HR 1 juli 1997, JOW 1998/1.
HR 17 februari 1998, NJ 1998/499.
HR 26 juni 1998, V-N 1998/34.29.
HR 8 juli 1998, NJ 1998/841.
HR 2 december 1998, BNB 1999/21.
HR 13 april 1999, NJ 1999/483.
HR 22 mei 2001, NJ 2001/575.
HR 27 juni 2001, BNB 2002/27.
HR 28 mei 2002, NJ 2003/96.
HR 17 september 2002, LJN AE3569.
HR 27 september 2002, NTFR 2002/1603, FED 2003/57.
HR 1 april 2003, NJ 2003/497.
HR 3 oktober 2003, NJ 2004, 557.
HR 27 februari 2004, BNB 2004/225.
HR 5 maart 2004, BNB 2004/171.
HR 28 september 2004, LJN AP2124.
HR 7 december 2004, NJ 2006/63.
HR 7 december 2004, NJ 2008/420.

HR 17 december 2004, BNB 2005/105.
HR 27 september 2005, LJN AT4094, NJ 2006/473.
HR 25 november 2005, BNB 2006/94.
HR 7 december 2007, BNB 2008/33.
HR 21 maart 2008, BNB 2008/159.
HR 8 juli 2008, NJ 2008/495.
HR 7 oktober 2008, LJN BD2774, NJ 2009/94.
HR 11 november 2008, NJ 2008/596.
HR 9 december 2008, NJ 2008/497.
HR 17 februari 2009, NJ 2009/121.
HR 7 april 2009, NJ 2009/189.
HR 21 april 2009, NJ 2009/208.
HR 26 mei 2009, NJ 2009/264.
HR 7 juli 2009, NJ 2009/422.
HR 13 oktober 2009, NJ 2009/532.
HR 30 oktober 2009, BNB 2010/47.
HR 13 juli 2010, LJN BM0787, NJ 2010/456.
HR 26 oktober 2010, NJ 2010/655.
HR 23 november 2010, NJ 2011/44.
HR 29 maart 2011, JOW 2011/48.
HR 23 september 2011, BNB 2011/288, NTFR 2011/2246, V-N 2011/47.10.
HR 8 november 2011, NJ 2011/531.
HR 31 januari 2012, NJ 2012/98.
HR 31 januari 2012, NJ 2012/99.
HR 6 maart 2012, nr. S. 09/04384.
HR 16 november 2012, BNB 2013/29.
HR 8 januari 2013, NJ 2013/264 t/m 266.
HR 19 februari 2013, NJ 2013/293 .
HR 4 juni 2013, NJ 2013/344.
HR 19 april 2013, BNB 2013/154.
HR 19 april 2013, BNB 2013/156.
HR 27 april 2012, BNB 2012/193.
HR 12 juli 2013, nr. 12/01880, V-N Vandaag 2013/57.
HR 26 augustus 1998, BNB 1998/409.
Hof Amsterdam 30 januari 2004, nummer 23/002465–03.

Hof 's-Gravenhage 12 maart 2008, nummer 22/007067-06.

Hof Arnhem 4 maart 2009, NTFR 2009/770.

Hof Den Bosch 13 oktober 2009, NTFR 2009/2415.

Hof Amsterdam 12 mei 2011, NTFR 2011/2311.

Hof Amsterdam 30 augustus 2011, JOW 2012/6.

Rechtbank Amsterdam 11 februari 2004, V-N 2004/37.20.

Rechtbank Middelburg 25 maart 2010, NJFS 2010/184.

Rechtbank Haarlem 6 juli 2011, V-N 2011/57.10.

Bijlage I: Schatting van de omvang van wederrechtelijk verkregen vermogen en witwassen in Nederland

Allereerst dient de hoeveelheid wederrechtelijk verkregen vermogen te worden berekend. In navolging van Unger ontleen ik de opbrengst van de “slachtofferloze delicten” aan de meest recente pogingen van het CBS om de bijdrage van illegale activiteiten aan de Nederlandse economie te kwantificeren,^{515 516} voor 2008 werd deze bijdrage geschat op ruwweg 3,3 miljard euro.^{517 518} Hierbij moet bedacht worden dat in deze schatting niet zijn opgenomen de opbrengst dan wel besparing door middel van milieudelicten en overige economische delicten die de maatschappij als geheel treffen. Voor deze delicten bestaat bij mijn weten geen wetenschappelijk onderbouwde kwantificering, maar duidelijk is dat er (aanzienlijk) voordeel behaald kan worden met het overtreden van milieu- en economische regelgeving; het hier berekende wederrechtelijk verkregen voordeel zal dan ook nog niet volledig zijn.

Eveneens in navolging van Unger ontleen ik de opbrengst van strafbare feiten waarvoor wel een slachtoffer is aan te wijzen,⁵¹⁹ aan de meest recente versie van de publicatie ‘Criminaliteit en Rechtshandhaving’ van het CBS, het WODC en de Raad voor de Rechtspraak.⁵²⁰ In deze cijfers zijn niet de opbrengsten voor de plegers van de feiten opgenomen, vandaar dat ik me beperk tot de in deze cijfers opgenomen (directe) materiële schade die is opgekomen uit vermogensmisdriften.⁵²¹ In de Criminaliteitsbeeldanalyse Witwassen 2012 wordt over het hanteren van de schadecijfers als

⁵¹⁵ B. Kazemier, A. Bruil, A. van de Steeg en M. Rensman, *The contribution of illegal activities to national income in the Netherlands*, CBS discussion paper 201204, 2012.

⁵¹⁶ De in deze paper opgenomen illegale activiteiten betreffen drugshandel, prostitutie, heling, illegale arbeid, illegaal gokken, illegaal kopiëren en sigarettensmokkel.

⁵¹⁷ De 3,5 miljard euro die het CBS becijferde bevat ongeveer 200 miljoen euro voor heling (p. 18 van de discussion paper). Heling is ook opgenomen in de schade door vermogensmisdriften die hierna besproken wordt; ik heb deze 200 miljoen dan ook uit de opbrengst van slachtofferloze delicten gefilterd.

⁵¹⁸ De auteurs van de *Criminaliteitsbeeldanalyse Witwassen 2012* geven op p. 84 aan dat het Programma Aanpak Georganiseerde Hennepteelt (PAGH) een opbrengst van hennepeteelt becijfert van minimaal 1,16 miljard euro, en dat de 1,15 tot 1,3 miljard euro die het CBS voor de totale drugsindustrie opgeeft daarom onrealistisch laag is. In het PAGH-cijfer is echter de straatprijs van hennep vermenigvuldigd met de geschatte productie; hier is dus sprake van omzet, niet van toegevoegde waarde of genoten voordeel. Daarnaast wordt er in deze berekening van uit gegaan dat de volledige productie in Nederland blijft en aan de eindgebruiker wordt verkocht, wat sterk te betwijfelen valt. Om die reden en verder om het risico van overschattingen te beperken kies ik ervoor om het gemiddelde van de CBS-cijfers te volgen.

⁵¹⁹ In tegenstelling tot Unger beperk ik me hierbij niet tot misdrijven tegen bedrijven; waarom Unger misdrijven tegen huishoudens niet mee telde is mij niet bekend; het bedrag dat met deze misdrijven is gemoeid is aanzienlijk.

⁵²⁰ M. van Rosmalen, S. Kalidien, N. de Heer- de Lange, *Criminaliteit en Rechtshandhaving 2011*, CBS, WODC en Raad voor de Rechtspraak 2012, tabel 10.1.

⁵²¹ De term “vermogensmisdriften” worden door het CBS omschreven als: ‘*Misdrijf omschreven in artikel 310, 311, 321, 326, 416 en 417 bis Wetboek van Strafrecht. Het betreft lichte vermogensmisdriften in de vorm van het verwisselen van prijskaartjes, schuldheling, opzetheling, (winkel)diefstal, poging tot (winkel)diefstal, verduistering of poging tot verduistering. [] Het betreft alle valsheidsmisdriften, waaronder vals geld maken of in omloop brengen en valsheid in geschrifte. Daarnaast alle vormen van diefstal en inbraak, uitgezonderd diefstal met geweld (artikel 312 Wetboek van Strafrecht), dat in de categorie geweldsmisdrijven valt. Ook verduistering, bedrog en heling horen tot deze categorie (www.cbs.nl → methoden → begrippen, geraadpleegd op 06-03-2013).* De directe materiële schade uit geweldsmisdrijven bedraagt blijkens de tabel 2 miljoen euro; dit bedrag heb ik gemakshalve onder de opbrengst van vermogensmisdriften geschaard.

(benadering van de) opbrengst opgemerkt dat het nog maar de vraag is of dit reëel is. Ik ben van mening dat er weliswaar een verschil zal zitten tussen de schade en de netto opbrengst, maar door mij te beperken tot de directe materiële schade van vermogensmisdrijven hoop ik dit verschil zo klein mogelijk te houden. Daarnaast ziet dit bedrag alleen op misdrijven; ik ben mij niet bewust van enig wetenschappelijk onderzoek dat het voordeel uit overtredingen kwantificeert. Ook hier zal het berekende wederrechtelijk verkregen voordeel dus eerder lager uitvallen dan de werkelijkheid, dan dat het te hoog wordt ingeschat. In 2011 bedroeg deze schade in totaal ongeveer 5,738 miljard euro.⁵²²

Een belangrijke kanttekening is het feit dat de werkelijk gepleegde fraude waarschijnlijk vele malen hoger is dan de geregistreerde fraude. Het totale nadeel door (belasting)fraude voor de overheid bedraagt volgens tabel 10.1 van het eerdergenoemde rapport *Criminaliteit en Rechtshandhaving 2011* ongeveer 720 miljoen euro. Hierbij gaat het alleen om opgespoorde (belasting)fraude. Hoe veel fraude in totaal gepleegd wordt is, voor zover mij bekend, nooit goed onderbouwd in kaart gebracht. Unger gaat er in haar eerdergenoemde rapport van uit dat 5 tot 10% van de fraude jegens de overheid wordt opgespoord, op basis van de schatting van geïnterviewde experts. Zoals wordt opgemerkt in de *Criminaliteitsbeeldanalyse Witwassen 2012*⁵²³ wordt opgemerkt dat deze schatting van 5 tot 10% is ontleend aan een interview met één enkele FIOD-ambtenaar en daarom niet erg betrouwbaar is. Hoewel in het oorspronkelijke onderzoek van Unger wordt gesproken van 'expert interviews',⁵²⁴ wat zou suggereren dat meerdere experts deze mening zijn toegedaan, ben ik van mening dat deze schatting inderdaad moeilijk als betrouwbare wetenschap kan worden gezien, ook omdat niet wordt aangegeven op basis waarvan de geïnterviewde experts tot deze schatting zijn gekomen.

Al met al kan, de eerder genoemde beperkingen in het achterhoofd houdende, verwacht worden dat in Nederland per jaar minimaal 9 miljard euro aan wederrechtelijk verkregen voordeel wordt gegenereerd; indien ik er net als Unger van uit ga dat slechts 10% van alle (belasting)fraude jegens de overheid ontdekt wordt, zou dat betekenen dat het totaalbedrag van deze fraude 7,2 miljard zou zijn, wat de totale opbrengst uit strafbare feiten op zou stuwen naar minimaal 15,4 miljard euro.⁵²⁵

⁵²² Dit bedrag bestaat uit faillissementsfraude (1.281,0 miljoen euro), schade voor de overheid (719,6 miljoen euro), schade voor huishoudens (1.077,3 miljoen euro, inclusief 2 miljoen directe materiële schade uit geweldsmisdrijven) en schade voor het bedrijfsleven (2.659,8 miljoen euro).

⁵²³ *Criminaliteitsbeeldanalyse Witwassen 2012*, Dienst Nationale Recherche, p. 85.

⁵²⁴ B. Unger, G. Rawlings e.a., *The amounts and the effects of money laundering*, Report for the Ministry of Finance, februari 2006, p. 48; in de samenvatting van het onderzoek die is opgenomen in de Justitiële Verkenningen spreekt zij over 'Fiod-experts' (B. Unger, *De omvang en het effect van witwassen*, Justitiële verkenningen jaargang 31, nr 2 2006, Witwassen, p.24), maar in de lijst van geïnterviewden bij het oorspronkelijke onderzoek is slechts één FIOD-medewerker opgenomen.

⁵²⁵ Dit bedrag is opgebouwd uit deelbedragen die over verschillende jaren zijn berekend; ik heb geen rekening gehouden met inflatie.

Overigens zijn deze opbrengsten waarschijnlijk uitermate ongelijk verdeeld over de plegers van deze feiten; zowel de auteurs van het rapport *Georganiseerde Criminaliteit in Nederland*⁵²⁶ als Van Duyne⁵²⁷ zien dat een klein deel van de criminelen extreem hoge inkomsten geniet, terwijl de overgrote meerderheid het met bescheiden bedragen moet doen.

Ook van witwassen is niet goed bekend om welke bedragen het gaat. De enige uitgebreide poging om voor Nederland tot een schatting van de omvang te komen, is gedaan in het eerder genoemde rapport van Unger. Zij combineert in dit rapport cijfers over de opbrengst van misdrijven met schattingen van het deel van deze opbrengst om te berekenen hoe veel wit te wassen geld in Nederland gegenereerd wordt.

De uitkomst van het rapport was dat er in Nederland per jaar ongeveer 11 miljard euro crimineel geld gegenereerd wordt, waarvan 8,6 miljard witgewassen moet worden.^{528 529} De hoeveelheid die moet worden witgewassen is hierbij gebaseerd op een percentage van de opbrengst dat niet direct geconsumeerd wordt, en dat dus witgewassen moet worden wil men er later ongestoord gebruik van kunnen maken. Deze percentages verschillen per type misdrijf; de opbrengsten van illegale arbeid worden bijvoorbeeld vrijwel geheel direct geconsumeerd, waardoor er slechts 10% hoeft te worden witgewassen, terwijl de opbrengst van drugshandel voor 80% moet worden witgewassen.

Deze percentages zijn ontleend aan eerder onderzoek van Walker,⁵³⁰ en zijn door verschillende bronnen sterk bekritiseerd.^{531 532} Walker geeft zelf ook toe dat deze percentages “guesstimates” zijn, ‘based loosely on the logic that crimes which generate large incomes to criminals will provide the incentive for money laundering, while those which tend to generate smaller amounts will not lead to money laundering’. Duidelijk is dus dat deze schattingen van de omvang van in Nederland gegenereerd wit te wassen vermogen een grote mate van onzekerheid kennen. Omdat de gedachte achter de percentages mijns inziens wel relevant is,⁵³³ zal ik ze bij mijn berekeningen wel gebruiken.

⁵²⁶ *Georganiseerde criminaliteit in Nederland, vierde rapportage op basis van de Monitor Georganiseerde Criminaliteit*, WODC en Erasmus Universiteit Rotterdam, 2012, p. 246.

⁵²⁷ P.C. van Duyne & M.R.J. Soudijn, *Crime-money in the financial system: what we fear and what we know*, in M. Herzog-Evans (Ed.), *Transnational Criminology Manual*, Vol. 2, 2010, p. 269.

⁵²⁸ B. Unger, G. Rawlings e.a., *The amounts and the effects of money laundering*, Report for the Ministry of Finance, februari 2006, tabel 2.8, 2.9 en 20.10.

⁵²⁹ Dit is het meest waarschijnlijke scenario, waarin 10% van alle fraude ontdekt wordt. In het “worst case”-scenario, waarin slechts 5% van de fraude ontdekt wordt, wordt in Nederland per jaar bijna 19 miljard euro crimineel geld gegenereerd, waarvan 14,8 miljard moet worden witgewassen.

⁵³⁰ J. Walker, *Estimates of the Extent of Money Laundering in and through Australia*, prepared for the Australian Transaction Reports and Analysis Centre, 1995, p. 9 - 11.

⁵³¹ P.C. van Duyne & M.R.J. Soudijn, *Crime-money in the financial system: what we fear and what we know*, in M. Herzog-Evans (Ed.), *Transnational Criminology Manual*, Vol. 2, 2010, p. 268 en 269.

⁵³² *Criminaliteitsbeeldanalyse Witwassen 2012*, Dienst Nationale Recherche, p. 84 en 85.

⁵³³ Zo blijkt dat een van de meer basale vormen van witwassen, het “afgeschermd consumeren”, vooral van toepassing is op erg dure goederen of registergoederen; zie het rapport *Georganiseerde criminaliteit in Nederland, vierde rapportage op basis van de Monitor Georganiseerde Criminaliteit*, WODC en Erasmus Universiteit Rotterdam, 2012, p. 203.

Zoals reeds gezegd kom ik uit op ongeveer 9 miljard euro opbrengsten uit misdrijven, waarbij ik nog geen rekening heb gehouden met het deel van de (belasting)fraude tegen de overheid dat niet ontdekt wordt; zoals gezegd zouden bij het volgen van Ungers aanname hieromtrent de opbrengsten uit misdrijven minimaal 15,4 miljard euro bedragen. Indien ik ook dezelfde aan Walkers werk ontleende percentages gebruik voor de bepaling van het wit te wassen deel van de opbrengst, leidt dat tot het volgende beeld:

Bron	Type misdaad	Opbrengst x 1 mln euro	% dat wordt witgewassen	Geld gegenereerd voor witwassen x 1 mln euro
<i>The contribution of illegal activities to National income in The Netherlands</i> , CBS discussion paper 201204, 2012	drugs	1225	80%	980
	prostitutie	525	80%	420
	illegale arbeid	1200	10%	120
	illegaal gokken	155	80%	124
	illegaal kopiëren	75	80%	60
	illegale handel in sigaretten	98	80%	78.4
<i>Criminaliteit en Rechtshandhaving 2011</i> , CBS, WODC en Raad voor de Rechtspraak, tabel 10.1	(belasting)fraude vs. overheid ⁵³⁴	719.6	80% ^{535 536}	575.68
		7196	80%	5756.8
	Faillissementsfraude	1281	80%	1024.8
	huishoudens algemeen	551.8	10%	55.18
	huishoudens fraude	523.5	80%	418.8
	bedrijven algemeen	403.8	10%	40.38
	bedrijven overvallen / diefstal	79.4	10%	7.94
	bedrijven energiediefstal	176	80% ⁵³⁷	140.8
bedrijven fraude diversen ⁵³⁸	1905.5	80%	1524.4	
Totaal⁵³⁹		8918.6 15395.0		5569.9 10751.5

Tot slot gebruikt Unger in haar onderzoek een aan Walker ontleend gravitiemodel, dat op zijn beurt weer is gebaseerd op modellen van Jan Tinbergen en Sir Isaac Newton,⁵⁴⁰ om te berekenen hoe

⁵³⁴ Het bovenste van deze twee bedragen is overgenomen uit *Criminaliteit en Rechtshandhaving 2011*; bij het onderste van de bedragen ga ik er in navolging van Unger van uit dat de opgespoorde 719,6 miljoen euro (belasting)fraude jegens de overheid slechts 10% van het werkelijke bedrag is.

⁵³⁵ Men zou kunnen beargumenteren dat fraude jegens de overheid, of in ieder geval die fraude waarbij de overheid op basis van onjuiste gegevens subsidie verstrekt of minder belasting heft, reeds door die goedkeuring van overheidswege een legitiem uiterlijk heeft en dus niet meer hoeft worden witgewassen. In hoofdstuk 4 ga ik nader op deze vraag in. Nu in NJ 2009/94 is bepaald dat ook fiscale delicten als gronddelict voor witwassen kunnen dienen, zal ik er van uit gaan dat ook dit wederrechtelijk verkregen voordeel in ieder geval deels moet worden witgewassen.

⁵³⁶ Men zou kunnen beargumenteren dat een groot deel van de opbrengst van belastingfraude direct geconsumeerd wordt, aangezien het in veel gevallen slechts om kleine bedragen zal gaan. Het is echter ook duidelijk dat in sommige gevallen miljoenen euro's aan belasting wordt ontdoken. Het gaat in het kader van deze scriptie te ver om dit nader te onderzoeken; ik zal daarom het door Walker geschatte percentage aanhouden.

⁵³⁷ Energiediefstal is niet specifiek in het rapport van Walker opgenomen; blijkens *Criminaliteit en Rechtshandhaving* is energiediefstal echter meestal gerelateerd aan de productie van drugs. Ik heb daarom voor het witwaspercentage aangesloten bij het percentage dat hoort bij drugshandel.

⁵³⁸ Dit bedrag is het totaal van de in tabel 10.1 opgenomen bancaire fraude, verzekeringsfraude, beleggingsfraude, thuiswinkelfraude, OV-chipkaartfraude, acquisitiefraude en valse postzegels.

⁵³⁹ Ook bij de totalen is voor de bovenste getallen de omvang van fraude jegens de overheid overgenomen uit *Criminaliteit en Rechtshandhaving*, terwijl voor de onderste getallen de schatting van Unger is gevolgd.

veel van het wit te wassen geld in Nederland blijft, hoe veel er naar het buitenland gaat, en hoe veel crimineel geld er uit het buitenland naar Nederland komt om te worden witgewassen. Dat doet het model aan de hand van een index die aangeeft hoe sterk de aantrekkingskracht van een land is op wit te wassen geld.⁵⁴¹ Daarnaast speelt de subjectieve afstand tot een land een rol.⁵⁴²

Het gaat voor dit onderzoek te ver om het gehele model op te nemen en de aantrekkelijkheid van de landen die het meeste wit te wassen geld genereren opnieuw te berekenen;⁵⁴³ wel kan de zware kritiek op dit model niet onbesproken blijven. In zijn algemeenheid is het gebruik van een gravitatiemodel om internationale witwasstromen te schatten bij mijn weten niet bekritiseerd, afgezien van de al eerder besproken kritiek op de betrouwbaarheid van de data over wit te wassen vermogen.

Wel is er kritiek op de manier waarop dit specifieke gravitatiemodel is opgebouwd. Van Duyne en Moulijn⁵⁴⁴ menen dat de calibratie van het model, aan de hand van vragenlijsten die aan diverse wetenschappers, opsporingsambtenaren en beleidsmedewerkers zijn verstuurd, niet betrouwbaar is aangezien van veel van deze respondenten niet redelijkerwijs verwacht kan worden dat zij zicht hebben op de omvang van het deel van witwassen dat niet wordt opgespoord. De auteurs van de Criminaliteitsbeeldanalyse Witwassen 2012 hebben dezelfde kritiek, en merken daarnaast op dat de formule te vaag is en dat de Nederlandse Antillen bij de minst aantrekkelijke landen zijn ingedeeld, wat tegen de verwachting in gaat, en dat de discrepanties in de data die dit veroorzaakt zouden hebben door Walker en Unger niet zijn opgelost.

Ik deel in zijn algemeenheid deze kritiek op de methodologie. Naar mijn mening is de onderbouwing van het model niet voldoende wetenschappelijk verantwoord om de uitkomsten van het model als werkelijkheid te beschouwen. Om een idee te krijgen van de orde van grootte van het internationale witwassen en de factoren die daarbij van belang zijn, is het model naar mijn mening echter wel bruikbaar. Walker en Unger erkennen dat het wenselijk zou zijn om meer en betrouwbaardere gegevens te hebben om het model op te baseren maar staan verder achter hun

⁵⁴⁰ in J. Walker & B. Unger, *Measuring Global Money Laundering*, Review of Law & Economics, 2009 vol. 5, no. 2, p. 831 en 834.

⁵⁴¹ 'Een land is aantrekkelijker om geld wit te wassen als: het BBP hoger is, omdat het makkelijker is geld te verbergen in rijke landen; het een hogere mate van bankgeheim heeft []; de overheid een tolerantere kijk heeft op witwassen []; het lid is van de Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication (SWIFT); het meer ontwikkelde financiële markten heeft, gemeten in de hoeveelheid financiële deposito's []; het land een lager risico op conflicten [] en corruptie [] heeft, omdat deze twee het risico om het geld te verliezen vergroten; en het geen lid is van de Egmont Group, een internationale organisatie die witwassen probeert tegen te gaan [].' B. Unger, *De omvang en het effect van witwassen*, Justitiële verkenningen jaargang 31, nr 2 2006, Witwassen, p. 25.

⁵⁴² De subjectieve afstand wordt bepaald door de fysieke afstand, de aanwezigheid van een gemeenschappelijke taal en de aanwezigheid van een gemeenschappelijke koloniale achtergrond.

⁵⁴³ Het op Nederland toegepaste model en de achterliggende aannames en data worden besproken in paragraaf 2.4 van B. Unger, G. Rawlings e.a., *The amounts and the effects of money laundering*, Report for the Ministry of Finance, februari 2006. Het Walker-model in zijn algemeenheid wordt besproken in J. Walker & B. Unger, *Measuring Global Money Laundering*, Review of Law & Economics, 2009 vol. 5, no. 2, p. 822-853.

⁵⁴⁴ P.C. van Duyne & M.R.J. Soudijn, *Crime-money in the financial system: what we fear and what we know*, in M. Herzog-Evans (Ed.), *Transnational Criminology Manual*, Vol. 2, 2010, p. 268.

model. Zij vergelijken de uitkomsten van hun model met een aantal andere onderzoeken, en komen tot de conclusie dat deze geen reden geven om de uitkomsten van hun model af te schrijven als onrealistisch.⁵⁴⁵

Ik ga er daarom van uit dat de door Unger in 2006 gevonden percentages en berekeningsmethoden nog steeds geldig zijn. Dit zou betekenen dat de relatieve aantrekkelijkheid van, en de relatieve hoeveelheden wit te wassen geld gegenereerd in, deze landen niet zijn veranderd.

In 2006 bleek uit het model dat 44% van het in Nederland gegenereerde wit te wassen geld in Nederland blijft, en dat (dus) 56% naar het buitenland wordt gebracht. De landen waar het meeste geld naartoe gaat zijn de Nederlandse Antillen, Colombia, Turkije, Suriname, de Dominicaanse Republiek Nigeria en Spanje.⁵⁴⁶ Dit is voor de bespreking van de strafrechtelijke aanpak van witwassen niet direct relevant; ook het naar het buitenland verplaatsen van het geld zal onder de definitie van witwassen ex artt. 420bis tot en met 420quinquies Sr vallen. Wel heeft dit invloed op het gemak waarmee conservatoir beslag zal kunnen worden gelegd op dit vermogen.

Ook het in Nederland witwassen van vermogen dat in het buitenland wederrechtelijk is verkregen, is strafbaar onder de witwasbepalingen in het Wetboek van Strafrecht. Unger combineert Walkers schatting van 20 landen die het meeste wit te wassen geld genereren met de aantrekkelijkheidsindex van Nederland; aangezien de door haar berekende hoeveelheid voor witwassen gegenereerd geld in Nederland 30% lager ligt dan de hoeveelheid die Walker had berekend, verlaagt ze Walkers berekeningen van de buitenlandse hoeveelheden wit te wassen geld ook met 30%. Zo komt ze uit op 14 tot 21 miljard euro crimineel geld die Nederland instroomt.⁵⁴⁷

Zoals hierboven reeds is besproken, schat ik de hoeveelheid in Nederland gegenereerd geld dat moet worden witgewassen in op 5,6 tot 10,7 miljard euro; dit ligt 34,9% lager tot 24,4% hoger dan de 8,6 miljard die Unger berekent.^{548 549} Unger corrigeerde Walkers berekening van buitenlands wit te wassen geld dat Nederland instroomt, met het percentage waarmee de door haar berekende Nederlandse hoeveelheid wit te wassen geld afwijkt van die van Walker. Indien ik de door Unger berekende hoeveelheid wit te wassen geld die vanuit het buitenland Nederland instroomt op

⁵⁴⁵ J. Walker & B. Unger, *Measuring Global Money Laundering*, Review of Law & Economics, 2009 vol. 5, no. 2, p. 822-853, onderdeel 6.

⁵⁴⁶ B. Unger, *De omvang en het effect van witwassen*, Justitiële verkenningen jaargang 31, nr 2 2006, Witwassen, p. 26.

⁵⁴⁷ B. Unger, G. Rawlings e.a., *The amounts and the effects of money laundering*, Report for the Ministry of Finance, februari 2006, p. 61.

⁵⁴⁸ B. Unger, G. Rawlings e.a., *The amounts and the effects of money laundering*, Report for the Ministry of Finance, februari 2006, p. 49.

⁵⁴⁹ Het verschil tussen mijn hoogste schatting en de schatting van Unger komt deels doordat Unger, om redenen die mij niet bekend zijn, misdrijven waarvan huishoudens het slachtoffer zijn niet in haar berekeningen meeneemt, en deels doordat ik voor de misdrijven waarvoor slachtoffers zijn aan te wijzen een recentere versie van het CBS-rapport *Criminaliteit en Rechtshandhaving* heb kunnen gebruiken (2011 in plaats van 2001). Bij mijn laagste schatting volg ik verder Ungers correctie van de ontdekte hoeveelheid fraude jegens de overheid niet.

dezelfde wijze als Unger corrigeer, kom ik uit op 9,1 tot 26,1 miljard euro buitenlands wit te wassen geld dat Nederland instroomt. De eerder besproken beperkingen in acht nemende is duidelijk dat deze cijfers slechts als grove richtlijn dienen te gelden.

In totaal zou dit betekenen dat er 14,7 tot 36,8 miljard euro aan witgewassen geld onder de reikwijdte van de Nederlandse strafrechtelijke witwasbepalingen valt omdat het ofwel in Nederland is gegenereerd, ofwel in het buitenland is gegenereerd en in Nederland wordt witgewassen.

Mijn laagste schatting van de in Nederland gegenereerde hoeveelheid wederrechtelijk verkregen voordeel, zijnde 9 miljard euro, is naar mijn mening goed te verdedigen en kan ook goed gebruikt worden om de resultaten van het ontnemingsbeleid te beoordelen.

De verhoging van dit bedrag om rekening te houden met het onontdekte deel van de fraude jegens de overheid en de percentages van het verkregen voordeel die witgewassen worden zijn aanzienlijk minder zeker. Ook van de uitkomsten van het model is niet met zekerheid te zeggen of deze realistisch zijn; deze dienen zoals gezegd dan ook eerder om een algemeen beeld te geven van de orde van grootte van het witwasfenomeen en van de relevante factoren die deze omvang bepalen dan als maatstaf aan de hand waarvan de effectiviteit van het anti-witwasbeleid kan worden beoordeeld.