

De invloed van de Europese Btw-richtlijn op de verschillende behandeling van drugshandel door de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968.

Bachelor scriptie Fiscale Economie

Erasmus Universiteit Rotterdam – Erasmus School of Economics



Naam student: Daniëlle de Wilde

Studentnummer: 434208

Begeleider: M.P.L. Adriaansen

Tweede beoordelaar: xxx

Datum definitieve versie: 18 juli 2018

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 - Inleiding	5
1.1 Inleiding	5
1.2 Begrippenkader	6
1.3 Centrale vraag en deelvragen	7
1.4 Afbakening	8
1.5 Opzet	8
Hoofdstuk 2 – Behandeling van illegale drugshandel door de Wet inkomstenbelasting 2001	9
2.1 Inleiding	9
2.2 Wet inkomstenbelasting 2001	9
2.2.1 Bronvraag.....	9
2.2.2 Kwalificatie van de inkomsten	11
2.2.3 Aftrekbeperking	13
2.3 Conclusie.....	14
Hoofdstuk 3 – Behandeling van illegale drugshandel door de Wet op de omzetbelasting 1968	15
3.1 Inleiding	15
3.2 Wet op de omzetbelasting 1968.....	15
3.2.1 Btw-richtlijn	15
3.2.2 Belastbare handelingen	16
3.2.3 Verboden handelingen	17
3.2.4 Aftrek voorbelasting.....	21
3.3 Conclusie.....	22
Hoofdstuk 4 – Verschillen en overeenkomsten tussen de behandeling van drugshandel door de Wet IB en de Wet OB en toetsing aan de Europese Btw-richtlijnregelgeving en het gelijkheidsbeginsel	23
4.1 Inleiding	23
4.2 Overeenkomsten	23
4.2.1 Verboden handelingen en fiscale neutraliteit.....	23
4.3 Verschillen	24
4.3.1 Fiscale behandeling van verboden handelingen	24
4.4 Deelname aan het economisch verkeer	25
4.4.1 Wet inkomstenbelasting 2001	25
4.4.2 Wet op de omzetbelasting 1968.....	25
4.4.3 Overeenkomsten en verschillen	25
4.4.4 Btw-richtlijn	26
4.5 Gelijkheidsbeginsel.....	27
4.5.1 Gelijkheidsbeginsel in de Wet inkomstenbelasting 2001	29

4.5.2 Gelijkheidsbeginsel in de Wet op de omzetbelasting 1968	29
4.6 Conclusie	30
Hoofdstuk 5 – Eén lijn trekken tussen legale en illegale handel.	32
5.1 Inleiding	32
5.1.1 Het onbelast laten van drugshandel: terecht of niet?	32
5.1.2 Vergelijking handel in drugs met tabak en alcohol	33
5.1.3 Gelijke behandeling drugshandel door Wet IB en Wet OB	34
5.1.4 Voorstel voor een eventuele heffing op drugs.....	34
5.2 Conclusie.....	35
Hoofdstuk 6 – Conclusie en aanbeveling	37
6.1 Inleiding	37
6.2 Deelvragen.....	37
6.3 Centrale vraag.....	40
Literatuurlijst.....	41

Afkortingenlijst

- aant.: aantekening
- art.: artikel
- AWR: Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
- bbp: bruto binnenlands product
- btw: belasting toegevoegde waarde
- bv: besloten vennootschap
- BW: Burgerlijk Wetboek
- CBS: Centraal Bureau voor de Statistiek
- EG: Europese Gemeenschap
- EHRM: Europees Hof voor de Rechten van de Mens
- EVRM: Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
- EU: Europese Unie
- GW: Grondwet
- HR: Hoge Raad
- HvJ: Hof van Justitie
- NTFR: Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
- nv: naamloze vennootschap
- PHR: Parket bij de Hoge Raad
- TC: Tariefcommissie
- Wet VpB: Wet op de vennootschapsbelasting 1969
- Wet IB: Wet inkomstenbelasting 2001
- Wet OB: Wet op de omzetbelasting 1968
- WODC: Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum

Hoofdstuk 1 - Inleiding

1.1 Inleiding

Drugshandel is niet meer uit het dagelijks leven weg te denken. Je leest erover in de krant¹, je ziet het op tv² of je hoort het op de radio³. Vooral in Brabant zijn de laatste jaren veel invallen in drugslaboratoria.⁴ Er gaan miljarden om in de drugsindustrie en het legaliseren van deze handel zou veel geld in het laatje van de overheid brengen.⁵ Volgens Boermans, econoom bij De Nederlandsche Bank, zal het legaliseren van wiet naar schatting 850 miljoen euro belasting kunnen opbrengen.⁶ Dit zou, na de afschaffing van de dividendbelasting⁷ en het op termijn dichtdraaien van de gaskraan⁸, een welkome bijdrage aan de schatkist kunnen opleveren. Nederland zal hiervoor bij onder andere de telers van wiet en bij coffeeshops btw en accijns moeten gaan heffen.

Drugshandel is de verzamelnaam voor de (ver)koop, opslag, afzet en het vervoer van drugs.⁹ In Nederland is ten aanzien van softdrugs en coffeeshops sprake van een zogenoemd gedoogbeleid.¹⁰ Gedoogen is het niet vervolgen van strafbare handelingen. In de Nederlandse Opiumwet is de verkoop van softdrugs verboden. Het gedoogbeleid houdt in dat politie en justitie niet hoeven over te gaan tot vervolging indien de coffeeshops zich aan bepaalde voorwaarden houden. In deze gevallen wordt zodoende niet vervolgd of gestraft, waardoor de verkoop in feite vrij is. Echter, het gedoogbeleid heeft niet tot gevolg dat sprake is van legale handel. Nagenoeg alle handel in drugs is illegaal. Een uitzondering vormt de – aan strikte voorwaarden verbonden – handel ten behoeve van medische en wetenschappelijke doeleinden.

In Nederland doet zich een interessant fenomeen voor. De handel in drugs wordt namelijk niet belast met omzetbelasting en accijns. Dit is terug te voeren op de Europese Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG (hierna: Zesde Btw-richtlijn) en de later gevormde Europese Richtlijn 2006/112/EEG (hierna: Btw-richtlijn).¹¹ De inkomsten uit drugshandel worden daarentegen betrokken in de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Hoewel deze handel in strijd is met de wet, ontkomen de handelaren in beginsel niet aan belastingheffing.¹² In dit verband wordt daarom aangegeven dat sprake is van neutrale belastingheffing of dat belastingheffing amoreel is.¹³

¹ Mulder, K. (2018, 20 maart). *Woning in Giesbeek op slot na illegale drugshandel*. Geraadpleegd op 10 mei 2018, van <https://www.gelderlander.nl/liemers/woning-in-giesbeek-op-slot-na-illegale-drugshandel~a84f010b/>

² Van 't Einde, T., & Tijmstra, F. (2017, 20 juli). *Politie haalt illegale verkoopsite uit de lucht*. Geraadpleegd op 2 mei 2018, van <https://eenvandaag.avrotros.nl/item/politie-haalt-illegale-verkoopsite-uit-de-lucht/>

³ Oudkerk, R. (2018, 4 februari). *Oplossing gezocht: drugsoverlast in Roosendaal & Eindhoven*. Geraadpleegd op 10 mei 2018, van <https://www.nporadio1.nl/kwesties/onderwerpen/443197-oplossing-gezocht-drugsoverlast-in-roosendaal-eindhoven>

⁴ Janssen, H., & Van der Valk, T. (2017, 7 november). *Tientallen invallen tijdens grote anti-drugsactie: recordvangst xtc-grondstoffen*. Geraadpleegd op 6 mei 2018, van <http://www.omroepbrabant.nl/?news/271285972/Tientallen+invallen+tijdens+grote+anti-drugsactie+recordvangst+xtc-grondstoffen.aspx>

⁵ Onder drugsindustrie wordt verstaan: Het kweken, produceren en verkopen van verdovende middelen in het economisch verkeer.

⁶ Brasser, P. (2014, 22 oktober). *Red de economie, legaliseer wiet. Maar kan dat eigenlijk wel?* Geraadpleegd op 2 mei 2018, van <https://www.nrc.nl/nieuws/2014/10/22/red-de-economie-legaliseer-wiet-maar-kan-dat-eigenlijk-wel-a1499439>

⁷ Feenstra, S. (2018, 24 april). *Afschaffing dividendbelasting: 'Nederland wordt de pinautomaat van Europa'*. Geraadpleegd op 6 mei 2018, van <https://nos.nl/nieuwsuur/artikel/2228822-afschaffing-dividendbelasting-nederland-wordt-de-pinautomaat-van-europa.html>

⁸ Van den Berg, J., & Giebels, R. (2018, 29 maart). *Gaswinning in Groningen versneld naar nul*. Geraadpleegd op 28 april 2018, van <https://www.volkskrant.nl/nieuws-achtergrond/gaswinning-in-groningen-versneld-naar-nul~b5404888d/>

⁹ *Kennis en Informatieknooppunt*. (2014). Geraadpleegd op 6 mei 2018, van <https://thesaurus.politieacademie.nl/Thesaurus/Term/1513>

¹⁰ *Gedoogbeleid softdrugs en coffeeshops* (2018). Geraadpleegd op 16 mei 2018, van <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/drugs/gedoogbeleid-softdrugs-en-coffeeshops>

¹¹ Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG, 17 mei 1977; Richtlijn 2006/112/EEG, 28 november 2006.

¹² Ligtenberg, M.T.J.M.C. (2013, 26 maart). *Belastingheffing is immoreel: fiscus liever koopman dan dominee*. Geraadpleegd op 20 april 2018, van <https://www.futd.nl/column/6017/belastingheffing-is-immoreel-fiscus-liever-koopman-dan-dominee/>

¹³ Ligtenberg, M.T.J.M.C. (2018). *Amoreel of toch immoreel?*, *Fiscaal Praktijkblad*, 1.

Indien illegale handelingen in de ondernemingsfeer plaatsvinden, gelden de gebruikelijke regels van winstbepaling. Dit houdt onder andere in dat de winst moet worden bepaald volgens de regels van 'goed koopmansgebruik'. Investeringsfaciliteiten kunnen worden verleend en de desbetreffende ondernemer kan startersaftrek krijgen, indien hij aannemelijk maakt dat hij een starter is.¹⁴ In de kostenaftreksfeer is echter een beperking. Kosten en lasten die verband houden met een misdrijf waarvoor een ondernemer door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijke uitspraak is veroordeeld, zijn niet aftrekbaar.¹⁵ Deze aftrekbeperking vormt een inbreuk op het fiscale neutraliteitsbeginsel.¹⁶ De inkomsten van de illegale activiteiten worden immers in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken.

Doordat de handel in drugs niet wordt belast met btw en accijns betalen drugshandelaren relatief gezien minder belasting dan handelaren die belaste, legale activiteiten uitvoeren. De handel in bijvoorbeeld tabak en alcohol is belast met btw en accijns, waardoor deze handel heel wat meer oplevert voor de Nederlandse schatkist (en een beetje voor de EU-schatkist) dan de handel in drugs. De gebruikers van alcohol en tabak dragen hierdoor substantieel meer bij aan de schatkist dan de gebruikers van drugs. Dit komt blijkbaar alleen omdat het gebruik van tabak en alcohol legaal is en het gebruik van drugs niet, terwijl ook tabak en alcohol schadelijk zijn voor de volksgezondheid. Het invoeren van een btw- en accijnsheffing op de drugshandel zou daarom een goede maatregel kunnen zijn. Wanneer drugshandelaren in de toekomst belasting moeten gaan afdragen over de behaalde inkomsten, zou dit kunnen zorgen voor meer gelijkheid tussen belastingplichtigen.

Binnen EU-verband is afgesproken dat vanaf september 2014 illegale activiteiten in de nationale rekeningen moeten worden opgenomen.¹⁷ Dit om de vergelijkbaarheid tussen landen te vergroten. De schattingen van inkomsten uit illegale handel zijn echter omgeven door grote onzekerheidsmarges. De handel vindt namelijk plaats in het onzichtbare circuit, waardoor de verkopen moeilijk en vaak niet te traceren zijn.¹⁸ Verscheidene instanties zoals het Centraal Bureau voor de Statistiek (hierna: CBS) en het Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum (hierna: WODC) trachten te schatten hoeveel deze inkomsten zijn. Zo schatte het CBS dat er jaarlijks ongeveer €2,7 miljard omgaat in de illegale handel in Nederland, waarvan ruim de helft is toe te kennen aan de handel in drugs.¹⁹ Naar schatting was het aandeel van de illegale economie in het Nederlandse bbp in 2016 0,4 procent.²⁰

1.2 Begrippenkader

Doordat begrippen aan interpretatie onderhevig kunnen zijn, worden hier de begrippen 'fiscale neutraliteit' en 'deelname aan het economisch verkeer', die in deze scriptie een belangrijke rol spelen, nader toegelicht. Tevens wordt het begrip 'drugshandel' benoemd.

¹⁴ Hof Amsterdam 30 mei 2013, nr. 11/00622, ECLI:NL:GHAMS:2013:1820.

¹⁵ HR 7 december 2007, nr. 43 036, ECLI:NL:HR:2007:BA1113; Art. 3.14(1)e Wet inkomstenbelasting 2001.

¹⁶ ESR-revisie 2010; Martins, A. (2013, 16 juni). *Moraliteit en belastingheffing: (niet) het onderste uit de kan*. Geraadpleegd op 2 mei 2018, van <https://alfonsmartins.wordpress.com/2013/06/17/moraliteit-en-belastingrecht-niet-het-onderste-uit-de-kan/>

¹⁷ Rensman, M. (2013). *Illegale activiteiten in de nationale rekeningen*. Geraadpleegd op 12 mei 2018, van https://www.cbs.nl/NR/rdonlyres/B1664A9A-849E-445A-9B48-570F73B3D574/O/DNE_chapter08.pdf

¹⁸ Ligtenberg, M.T.J.M.C. (2013, 26 maart). *Belastingheffing is immoreel: fiscus liever koopman dan dominee*. Geraadpleegd op 20 april 2018, van <https://www.futd.nl/column/6017/belastingheffing-is-immoreel-fiscus-liever-koopman-dan-dominee/>

¹⁹ Pauw, M. (2016). *Omvang criminele economie in Nederland: 2,7 miljard euro*. Geraadpleegd op 2 mei 2018, van <https://www.rtlnieuws.nl/economie/home/omvang-criminele-economie-nederland-27-miljard-euro;>

Boerop, L. (2014). *Prostitutie en drugs stuwen Nederlands GDP met €44,7 miljard*, Geraadpleegd op 2 mei 2018, van [http://925.nl/archief/2014/06/25/nederlandse-gdp-stijgt-eur447-miljard-in-een-dag/;](http://925.nl/archief/2014/06/25/nederlandse-gdp-stijgt-eur447-miljard-in-een-dag/)

Onder illegale handel wordt verstaan de handel die volgens de wet is verboden. Gedacht kan worden aan de handel in drugs, seks, drank, auto's etc.

²⁰ *Opbouw binnenlands product (bbp); nationale rekeningen*. (2017, 23 juni).

Belastingheffing grijpt aan bij het feitelijk genoten inkomen en gaat daarbij uit van fiscale neutraliteit. In een arrest van 20 juni 1951 van de Hoge Raad kwam dit naar voren.²¹ Belanghebbende was in de oorlogsjaren werkzaam als directeur van nv P. Tijdens een politieverhoor verklaarde hij gehandeld te hebben in autobanden en carbid en de daaruit vloeiende inkomsten had hij niet aangegeven. De vraag bestond of belanghebbende over deze inkomsten inkomstenbelasting moest afdragen nu hij deze inkomsten weliswaar had kunnen verwerven vanwege zijn dienstbetrekking als directeur, maar hij deze inkomsten niet rechtmatig had verkregen. De Hoge Raad verwoordde de fiscale neutraliteit als volgt: “dat in het algemeen de vraag, of inkomsten rechtmatig dan wel onrechtmatig zijn toegevoegd, voor de heffing van inkomstenbelasting, welke het feitelijk genoten inkomen wil treffen, irrelevant is.”²² Belanghebbende moest dus inkomstenbelasting betalen over de onrechtmatig verkregen inkomsten.

Het begrip ‘deelname aan het economisch verkeer’ speelt een grote rol in verscheidene belastingwetten. In dit onderzoek wordt alleen gekeken naar het belang van dit begrip voor de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968. Deelname aan het economisch verkeer is belangrijk voor de afbakening tussen de privésfeer en de belaste sfeer. Voordelen die ontstaan door doe-het-zelven, in de hobbysfeer of door vriendendiensten, blijven zodoende buiten de heffing. Ook met criminele en onzedelijke activiteiten kan worden deelgenomen aan het economische verkeer, zodat die activiteiten tot belast inkomen kunnen leiden.²³

Het begrip ‘drugshandel’ is in paragraaf 1.1 uitgelegd. In het vervolg van dit verslag, met uitzondering van de deelvragen, wordt illegale drugshandel aangeduid als drugshandel, om onnodige herhaling van woorden te voorkomen. Wanneer gesproken wordt over legale drugshandel, wordt de drugshandel voor medische en wetenschappelijke doeleinden bedoeld.

1.3 Centrale vraag en deelvragen

In deze scriptie wordt aan de hand van onderstaande centrale vraag onderzoek gedaan naar de verschillende behandeling van drugshandel tussen de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968:

Is het verschil in behandeling van drugshandel door de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968 in overeenstemming met de Europese Btw-richtlijnregelgeving en het gelijkheidsbeginsel? Zo nee, welke maatregelen zijn nodig om de behandeling daarmee in overeenstemming te brengen?

De centrale vraag wordt uitgewerkt aan de hand van de volgende deelvragen:

1. Hoe behandelt de Wet inkomstenbelasting 2001 illegale drugshandel en welke rol spelen de begrippen fiscale neutraliteit en deelname aan het economisch verkeer daarbij?
2. Hoe behandelt de Wet op de omzetbelasting 1968 illegale drugshandel en welke rol spelen de begrippen fiscale neutraliteit deelname aan het economisch verkeer daarbij?
3. Op welke aspecten komen voorgenoemde wetten met betrekking tot de illegale drugshandel overeen en op welke aspecten verschillen zij en is dit verschil in behandeling in overeenstemming met de Europese Btw-richtlijnregelgeving?

²¹ HR 20 juni 1951, BNB B 9055.

²² HR 20 juni 1951, BNB B 9055.

²³ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. & Schuver, B.F. (2017). *Inkomstenbelasting inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing*, p.6, Deventer: Wolters Kluwer.

4. Wordt door het verschil in behandeling het gelijkheidsbeginsel geschonden?
5. Kan de heffing van belasting over illegale drugshandel op één lijn worden gebracht met legale handel en zo ja, is aanpassing van de Btw-richtlijn de enige mogelijkheid om dit te bewerkstelligen?

1.4 Afbakening

Binnen het kader van de centrale vraag wordt naar de behandeling van drugshandel binnen de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968 onderzoek gedaan. De bepalingen die zien op de behandeling van drugshandel binnen andere wetten worden zodoende buiten beschouwing gelaten. Tevens wordt alleen de behandeling van illegale drugshandel uitgebreid behandeld, en niet de behandeling van bijvoorbeeld illegale drank- en sekshandel, om de scriptie binnen het beperkte kader te houden.

1.5 Opzet

Met behulp van een literatuurstudie wordt getracht een antwoord te geven op de gestelde deelvragen. Met een literatuurstudie wordt het doen van een onderzoek op basis van wetenschappelijke literatuur en andere documenten bedoeld. In deze scriptie wordt gebruikgemaakt van arresten, jurisprudentie, boeken en van artikelen die op het internet te vinden zijn. Het risico dat bij deze laatste categorie wordt gelopen is dat de betrouwbaarheid van de op het internet te vinden informatie verschilt. Om te zorgen voor een onderzoek met alleen betrouwbare en juiste informatie, wordt gebruikgemaakt van artikelen geschreven door gezaghebbende auteurs. De artikelen worden kritisch beoordeeld en bij twijfel over de betrouwbaarheid van het artikel, wordt deze niet gebruikt.

Na het inleidende hoofdstuk wordt in hoofdstuk 2 uitgelegd hoe de Wet IB de illegale drugshandel behandelt en welke rol de begrippen 'fiscale neutraliteit' en 'deelname aan het economisch verkeer' daarbij spelen. In hoofdstuk 3 wordt ditzelfde gedaan, alleen dan aan de hand van de Wet OB. Tevens zal in dit hoofdstuk worden gekeken hoe het EU-recht zich verhoudt tot de regels betreffende btw-heffing over illegale drugshandel. In hoofdstuk 4 wordt vervolgens met behulp van voorgaande hoofdstukken gekeken naar de verschillen en overeenkomsten tussen de behandeling van drugshandel bij beide wetten en wordt gekeken of het verschil in behandeling in overeenstemming is met de Europese Btw-richtlijnregelgeving. Tevens wordt een antwoord gegeven op de vraag of door het verschil in behandeling het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden. In hoofdstuk 5 wordt vervolgens gekeken of de belastingheffing op illegale drugshandel op één lijn te brengen is met belaste legale handel. Daarbij passeren diverse mogelijkheden de revue, waaronder aanpassing van de huidige Btw-richtlijn. Uiteindelijk wordt in het laatste hoofdstuk de eindconclusie getrokken met antwoorden op de deelvragen die leiden tot een antwoord op de centrale vraag.

Hoofdstuk 2 – Behandeling van illegale drugshandel door de Wet inkomstenbelasting 2001

2.1 Inleiding

In hoofdstuk 1 is het begrip ‘deelname aan het economisch verkeer’ geïntroduceerd. In dit hoofdstuk wordt hierop verder ingegaan. De deelvraag ‘Hoe behandelt de Wet inkomstenbelasting 2001 illegale drugshandel en welke rol spelen de begrippen fiscale neutraliteit en deelname aan het economisch verkeer daarbij?’ staat hierbij centraal.

In §2.2.1 worden de criteria voor een bron van inkomen behandeld, waarna in §2.2.2 de kwalificatie van de inkomsten wordt behandeld, waarbij het begrip ‘onderneming’ een belangrijke rol speelt. In §2.2.3 wordt de aftrekbeperking besproken, waarbij de kosten en lasten worden behandeld die niet van de winst mogen worden afgetrokken. In §2.3 wordt vervolgens de conclusie gegeven, waarin een samenvatting van het antwoord op de deelvraag staat.

2.2 Wet inkomstenbelasting 2001

2.2.1 Bronvraag

Volgens art. 2.3, onderdeel a Wet inkomstenbelasting 2001 wordt inkomstenbelasting geheven over het door de belastingplichtige in het kalenderjaar genoten belastbare inkomen uit werk en woning. Het belastbaar inkomen betreft het bruto-inkomen verminderd met de in box 1 toegestane vermindering.²⁴

Inkomen uit drugshandel kan in de inkomstenbelasting vallen onder de categorie winst uit onderneming, loon of resultaat uit overige werkzaamheid. De categorie loon wordt hier verder onbesproken gelaten, omdat de categorie loon in de context van deze scriptie minder relevant is.

Drugshandel is dus onderworpen aan belastingheffing in box 1, mits er een bron van inkomen is. Er is sprake van een bron van inkomen indien aan de volgende drie criteria wordt voldaan:

- De betrokkene moet het voordeel beoogd hebben.²⁵
- Het voordeel moet redelijkerwijs te verwachten zijn.²⁶
- Er moet sprake zijn van deelname aan het economisch verkeer.²⁷

2.2.1.a Voordeelcriteria

Om als bron van inkomen te worden aangemerkt, moet, zoals hierboven vermeld, sprake zijn van een voordeel. Dit voordeel moet zowel beoogd als redelijkerwijs te verwachten zijn.²⁸ Deze criteria hebben tot doel om alleen nagestreefde voordelen in de inkomstenbelasting te betrekken, mits deze nagestreefde voordelen ook objectief gezien waren te verwachten. Indien een drugshandelaar (onterecht) zegt dat hij het voordeel niet heeft beoogd, om belastingheffing te ontwijken, zal het

²⁴ Aant. 2 Het belastbare inkomen, artikel 2.3 Wet IB 2001. (2018). *Vakstudie Inkomstenbelasting*.

²⁵ HR 25 januari 1933, B. 5365.

²⁶ HR 26 november 1930, B. 4857.

²⁷ HR 23 oktober 1923, B. 3307.

²⁸ HR 9 januari 1957, nr. 13 066, BNB 1957/55, ECLI:NL:HR:1957:AY1533; HR 8 juli 1997, nr. 32 309, BNB 1997/314, ECLI:NL:HR:1997:AA2202; HR 4 december 1935, B. 5985.

voordeel toch in de heffing worden betrokken. Het uitgangspunt in de inkomstenbelasting is immers de rationeel handelende mens.²⁹

Een drugshandelaar verkoopt zijn drugs op de ‘illegale markt’ om hier inkomen mee te verdienen. Hij beoogt daarmee voordeel te behalen. Daarnaast is dit voordeel ook redelijkerwijs te verwachten, gezien de vele miljarden die omgaan in de drugshandel en de nog altijd grote vraag naar drugs.³⁰

2.2.1.b Deelname aan het economisch verkeer

Deelname aan het economisch verkeer is dus één van de drie criteria voor een bron van inkomen. Het begrip ‘deelname aan het economisch verkeer’ speelt hierdoor een belangrijke rol in de inkomstenbelasting. Bij het ontbreken van deelname aan het economisch verkeer is geen sprake van een bron van inkomen en kan geen belasting worden geheven.

Het vereiste van deelname aan het economisch verkeer heeft tot doel om voordelen uit de persoonlijke (hobby)sfeer van de belastingplichtige buiten de inkomstenbelasting te houden. Er is sprake van deelname aan het economisch verkeer indien activiteiten buiten de ‘eigen kring’ of ‘besloten kring’ worden verricht. De begrippen ‘eigen kring’ en ‘besloten kring’ zijn geen wettelijk gedefinieerde begrippen.

Uit jurisprudentie volgt dat sprake is van een eigen kring of besloten kring indien activiteiten worden uitgevoerd binnen de gezinssfeer of binnen gelijke huishoudingen als gezinshuishoudingen. Toetreding door derden tot de kring moet (vrijwel) onmogelijk zijn (Tariefcommissie, 1964).³¹ In aantekening 4 van de Vakstudie inkomstenbelasting 2001 schrijft Stevens dat door het ‘deelname aan het economisch verkeer’-criterium wordt bereikt dat activiteiten in de privésfeer buiten beschouwing van belastingheffing blijven, zelfs als sprake is van een besparing:

“Algemeen wordt aangenomen dat iemand die zijn persoonlijke kwaliteiten, zijn vakbekwaamheid, aanwendt ten behoeve van zichzelf en zijn gezin en daardoor voordelen geniet, geen bedrag tot zijn inkomen hoeft te rekenen, bijvoorbeeld de schoenmaker die de schoenen van zijn gezin repareert, de dokter die zijn kinderen behandelt, de belastingconsulent die zijn eigen aangifte voor de inkomstenbelasting verzorgt. Zij staan gelijk met ieder ander die deze bekwaamheden bezit en de vakbekwaamheid is geen bedrijfs- of beroepsactivum.”³²

Hof Den Haag heeft in een bijzondere situatie beslist dat onderlinge prestaties tussen heel nauw verbonden ondernemers niet in het economisch verkeer zijn verricht (Hof ’s-Gravenhage, 2001).³³ Belanghebbende had de rechtsvorm van een stichting, genaamd Stichting X. Zij hield zich bezig met het verlenen van zorg en huisvesting ten behoeve van hulpbehoevende bejaarden en andere hulpbehoevenden. De huisvestingsactiviteiten zijn later ondergebracht in een nieuwe stichting, genaamd Stichting X Huisvesting.

Stichting X hield bij de opsplitsing twee afdelingen over, namelijk de Centrale Dienst en de Technische Dienst. Stichting X en Stichting X Huisvesting waren nauw met elkaar verweven, maar vormden geen fiscale eenheid voor de omzetbelasting. De stichtingen hadden hetzelfde bestuur en

²⁹ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P., & Schuwer, B.F. (2017). *Inkomstenbelasting; inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing*. Deventer: Wolters Kluwer.

³⁰ Pauw, M. (2016, 5 april). *Omvang criminele economie in Nederland: 2,7 miljard euro*. Geraadpleegd op 2 mei 2018, van <https://www.rtlnieuws.nl/economie/home/omvang-criminele-economie-nederland-27-miljard-euro>

³¹ TC 28 april 1964, BNB 1964/260, ECLI:NL:DETARCO:1964:AX8269.

³² Aant. 4 Bron van inkomen: deelname aan het economische verkeer. (2018). *Vakstudie Inkomstenbelasting*.

³³ Hof ’s-Gravenhage 20 april 2001, nr. 99/01783, ECLI:NL:GHSGR:2001:AV5865.

ze waren zowel economisch als organisatorisch verweven. De werkzaamheden van de Centrale Dienst en de Technische Dienst vonden plaats voor rekening van zowel Stichting X als Stichting X Huisvesting. Hof Den Haag oordeelde dat Stichting X en Stichting X Huisvesting zodanig verweven waren met elkaar dat er geen sprake kon zijn van een afzonderlijke dienstverlening in het economische verkeer. Het Hof achtte hierbij van belang dat het ging om kosten die al gemaakt werden voor de afsplitsing.

Kan bij illegale handel wel gesproken worden over deelname aan het economisch verkeer? Moet voor het begrip 'deelname aan het economisch verkeer' geen sprake zijn van legale activiteiten?

Om deze vragen te beantwoorden wordt naar de werking van de inkomstenbelasting gekeken. De Wet inkomstenbelasting 2001 kent wat betreft de behandeling van legale en illegale activiteiten een neutrale werking. A-G Overgaauw verwoordt dit als volgt:

"Voor de belastbaarheid van een genoten voordeel met inkomstenbelasting is in beginsel niet van belang of dat voordeel is behaald met strafbare of anderszins vanuit een oogpunt van zedelijkheid laakbare activiteiten. De fiscaliteit is derhalve a-moreel (hierna zal ik in overeenstemming met het algemeen fiscaal spraakgebruik spreken over de 'fiscale neutraliteit'). Zo overwoog de Hoge Raad in een arrest van 20 juni 1951:

"dat in het algemeen de vraag, of inkomsten rechtmatig dan wel onrechtmatig zijn toegevloed, voor de heffing van de inkomstenbelasting, welke het feitelijk genoten inkomen wil treffen, irrelevant is."

Wattel merkt over de fiscale neutraliteit van de inkomstenbelasting het volgende op:

"Beslissend is de vervulling van de door de wetgever gekozen omschrijving van het (bestanddeel van het) belastbare feit. Heeft die vervulling zich feitelijk voorgedaan, dan grijpt de belastingheffing aan. Indien die wettelijke omschrijving geen (niet-fiscaal) juridisch of zedelijk element bevat, dan heeft de belastingwetgever daaraan voor de belastingheffing geen betekenis toegekend en komt aan juridische en zedelijke kwalificaties voor de belastingheffing dus geen betekenis toe."³⁴

Voor de illegale handel gelden, door de neutraliteit van de wet, dezelfde criteria voor een bron van inkomen als voor de legale handel. Het begrip 'deelname aan het economisch verkeer' speelt dus ook in deze sector een belangrijke rol. Bij de handel in drugs is al snel sprake van deelname aan het economisch verkeer. De verkoop van de drugs vindt namelijk plaats op de 'illegale markt' waar wordt gehandeld in het economisch verkeer. De handel vindt plaats tussen derden en de prijs komt tot stand door vraag en aanbod. De activiteiten vinden plaats buiten de eigen kring, zodat al snel wordt voldaan aan het begrip 'deelname aan het economisch verkeer', zie in dit verband ook Reimert.³⁵

2.2.2 Kwalificatie van de inkomsten

Bij drugshandel van enige omvang zal al snel sprake zijn van winst uit onderneming. Indien de werkzaamheden niet structureel of van geringe omvang zijn, zal eerder sprake zijn van resultaat uit overige werkzaamheid.³⁶ Om als winst uit onderneming te kunnen kwalificeren, moet aan verschillende criteria worden voldaan. Een onderneming wordt in fiscale zin aanwezig geacht, indien

³⁴ PHR 7 december 2007, nr. 43 036, ECLI:NL:PHR:2007:BA1113.

³⁵ Reimert, M.A.H. (2018). Vpb.1.0.3.Q.b4.IV. *Cursus Belastingrecht*.

³⁶ HR 20 november 1968, nr. 15 998, BNB 1969/13, ECLI:NL:HR:1968:AX5916.

sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die erop is gericht om door deelname aan het maatschappelijk en economisch verkeer winst te behalen.³⁷ Resultaat uit overige werkzaamheid is vooral een restcategorie.

2.2.2.a Winst uit onderneming

Een ondernemer is de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming.³⁸ Het begrip onderneming is niet in de wet gedefinieerd maar is in de rechtspraak vorm gegeven. Zo wordt onder andere gelet op de volgende criteria³⁹:

- Maakt de onderneming winst? Zo ja, hoeveel?⁴⁰
- Hoe zelfstandig is de onderneming?⁴¹
- Staat kapitaal ter beschikking?⁴²
- Hoeveel tijd wordt in de werkzaamheden gestoken?⁴³
- Wie zijn de opdrachtgevers?⁴⁴
- Wordt 'ondernemingsrisico' gelopen?⁴⁵
- Wie is aansprakelijk voor de schulden van de onderneming?⁴⁶

In de regel zal een drugshandelaar die op meer dan geringe schaal handelt in drugs als ondernemer kunnen worden aangemerkt en winst uit onderneming genieten.

Volgens art. 3.2 Wet inkomstenbelasting 2001 is belastbare winst uit onderneming het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit één of meer ondernemingen verminderd met de ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling. Ook handelaren die hun geld verdienen met de handel in drugs, hebben recht op deze aftrekposten en vrijstelling. De ondernemer moet voor de toepassing van de aftrekposten voldoen aan bepaalde eisen, zoals het besteden van voldoende uren aan de werkzaamheden van de onderneming.⁴⁷ Dit komt mede tot uiting in de uitspraak van Hof Amsterdam van 30 mei 2013.⁴⁸ Het Hof oordeelde in dit vonnis dat belastingplichtige recht heeft op de zelfstandigen- en startersaftrek als bedoeld in artikel 3.76 van de Wet inkomstenbelasting 2001, indien de activiteiten van belastingplichtige als winst uit onderneming worden aangemerkt.

2.2.2.b Resultaat uit overige werkzaamheden

Indien de inkomsten van de handelaar niet worden belast als winst uit onderneming of loon uit dienstbetrekking, dan worden deze inkomsten belast als resultaat uit overige werkzaamheid. Dit vloeit voort uit artikel 3.90 Wet inkomstenbelasting 2001. Dit artikel omschrijft het belastbaar

³⁷ HR 25 oktober 2000, nr. 35 695, ECLI:NL:HR:2000:AA7843.

³⁸ Art. 3.4 Wet inkomstenbelasting 2001.

³⁹ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P., & Schuver, B.F. (2017). *Inkomstenbelasting inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing*, p. 70-77, Deventer: Wolters Kluwer.

⁴⁰ Hof Arnhem 23 januari 2003, nr. 01/03167, ECLI:NL:GHARN:2003:AF4614.

⁴¹ HR 16 september 1992, nr. 27 830, BNB 1992/370, ECLI:NL:HR:1992:ZC5085.

⁴² HR 21 juni 1946, B. 8137.

⁴³ HR 4 mei 2012, nr. 11/02959, BNB 2012/206, ECLI:NL:PHR:2012:BV0662.

⁴⁴ HR 4 mei 2012, nr. 11/02959, BNB 2012/206, ECLI:NL:PHR:2012:BV0662.

⁴⁵ HR 6 september 1995, nr. 30 237, BNB 1995/298, ECLI:NL:HR:1995:AA1680.

⁴⁶ HR 14 juli 2006, nr. 42 125, BNB 2006/321, ECLI:NL:HR:2006:AV0846.

⁴⁷ Art. 3.6, lid 1 Wet inkomstenbelasting 2001; Art. 3.76, lid 1 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁴⁸ Hof Amsterdam 30 mei 2013, nr. 11/00622, ECLI:NL:GHAMS:2013:1820.

resultaat uit overige werkzaamheden als het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit één of meer werkzaamheden die geen belastbare winst of inkomen uit arbeid genereren.

Niet in loondienst zijn betekent dat de inkomsten vrijelijk zijn behaald, zonder in gezagsverhouding te staan tot iemand anders.⁴⁹ Geen winst uit onderneming behalen betekent dat niet is voldaan aan de criteria voor zelfstandig ondernemerschap.⁵⁰ Dit kan bijvoorbeeld voorkomen indien geen risico wordt gelopen of er onvoldoende opdrachtgevers zijn. Omdat niet wordt voldaan aan de criteria voor 'winst uit onderneming' heeft de handelaar in dit geval geen recht op de ondernemersaftrek.⁵¹

De categorie resultaat uit overige werkzaamheid is de 'vergaarbak' van allerlei inkomsten die een relatie hebben met verrichte arbeid, maar die vanwege het vaak eenmalige en vluchtige karakter niet kunnen worden ondergebracht in de categorie winst uit onderneming of loon uit dienstbetrekking. Door de gevarieerdheid van de categorie resultaatgenieters is een duidelijke omschrijving moeilijk te vinden. Drugshandel van geringe omvang of met een eenmalig karakter kunnen onder deze categorie worden gebracht. In de regel zal de handel in drugs, bijvoorbeeld via coffeeshops, van een zodanige omvang zijn, dat sprake is van winst uit onderneming.⁵²

2.2.3 Aftrekbeperking

Artikel 3.14 Wet inkomstenbelasting 2001 noemt verscheidene kosten en lasten die niet in aftrek mogen worden genomen bij het bepalen van de winst. Voor dit onderzoek zijn lid 1, onderdeel e en lid 4 en 5 van belang. Lid 1, onderdeel e bepaalt dat kosten en lasten die verband houden met misdrijven ter zake waarvan een strafbeschikking onherroepelijk is geworden, niet van de winst mogen worden afgetrokken. Een strafbeschikking is onherroepelijk als er geen (of niet tijdig) verzet tegen een strafbeschikking is ingesteld. De straf staat daarmee vast.⁵³

Volgens lid 4 mogen kosten en lasten die eerder van de omzet zijn afgetrokken en verband houden met een misdrijf in de vijf jaren voorafgaande aan het jaar van de onherroepelijke veroordeling, tot positieve voordelen van de winst uit onderneming van het laatstbedoelde jaar worden gerekend. Volgens lid 5 wordt voor de toepassing van lid 1, onderdeel e, met de belastingplichtige gelijkgesteld degene die ten behoeve van de belastingplichtige opdracht heeft gegeven tot het misdrijf.

Het niet in aftrek toestaan van bovengenoemde kosten en lasten houdt in dat bijvoorbeeld een handelaar in harddrugs in de belastingheffing voor zijn bruto-omzet wordt betrokken. De kosten van de inkoop, van bewaking, van vervoer, van versnijden, van distributie en dergelijke komen niet in mindering op de door hem behaalde verkoopprijs.⁵⁴

In een arrest uit 2007 heeft de Hoge Raad bovenstaande bevestigd.⁵⁵ Belanghebbende is in dit arrest bij onherroepelijk uitspraak van een Nederlandse strafrechter veroordeeld wegens onder andere het medeplegen van opzettelijk handelen in strijd met de Opiumwet en het als bestuurder deelnemen aan een criminele organisatie. Zoals in hoofdstuk 1 is genoemd, verbiedt de Opiumwet teelt en

⁴⁹ Gubbels, B.G.N. (2018). *Wanneer is er sprake van een arbeidsovereenkomst?*. Geraadpleegd op 10 mei 2018, van <http://www.wetrecht.nl/wanneer-is-er-sprake-van-een-arbeidsovereenkomst/>

⁵⁰ Zie het eerste criterium genoemd in §2.2.2.

⁵¹ Art. 3.76 t/m art. 3.79 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵² *Coffeeshops" (detailhandel in softdrugs)*.(2016). Geraadpleegd op 16 juli 2018, van <https://www.rijksoverheid.nl/...coffeeshops-en.../dgb-2016-1651-bijlage-24.pdf>

⁵³ *Strafbeschikking onherroepelijk bij niet (tijdig) instellen verzet*. (2014). Geraadpleegd op 16 mei 2018, van <https://www.strafrechtadvocatenetwerk.nl/strafbeschikking/meer-informatie/274-strafbeschikking-onherroepelijk-bij-niet-tijdig-instellen-verzet>

⁵⁴ Kamerstukken II 1996/97, 25 019, nr. 3, blz. 2.

⁵⁵ HR 7 december 2007, nr. 43 036, ECLI:NL:HR:2007:BA1113.

handel in drugs. De kosten gemaakt bij deze activiteiten mocht belanghebbende niet in aftrek brengen op de winst.

In een arrest uit 2012 heeft de Hoge Raad het oordeel van het Hof bevestigd dat de aftrekbeperking ook geldt als de wederrechtelijk verkregen voordelen in een strafrechtelijke procedure worden ontnomen.⁵⁶ Voorafgaande aan het arrest had Wattel in zijn conclusie nog betoogd dat de aftrekbeperking niet van toepassing is als het wederrechtelijk verkregen voordeel wordt ontnomen. In zijn conclusie haalt hij Van der Sar aan. Van der Sar is van mening dat de aftrekbeperking van criminele kosten in gevallen waarin het wederrechtelijk voordeel wordt ontnomen, leidt tot een dubbele straf.⁵⁷ De Hoge Raad gaat hier dus niet in mee. De ontneming zelf leidt tot aftrekbare kosten die niet onder de aftrekbeperking vallen. Aftrek is mogelijk in het jaar van feitelijke betaling. Er kan voordien geen voorziening worden gevormd.⁵⁸

Uit de parlementaire geschiedenis van de aftrekbeperking van criminele kosten blijkt dat de fiscale neutraliteit hier doelbewust opzij wordt geschoven. Kosten en lasten die verband houden met criminele activiteiten worden in aftrek beperkt, om criminaliteit tot het uiterste te bestrijden en het maatschappelijk gevoel van onrecht weg te nemen.⁵⁹

2.3 Conclusie

De Wet inkomstenbelasting 2001 kijkt niet naar de herkomst van het inkomen. Inkomsten uit drugshandel worden volgens de normale regels als winst uit onderneming, dan wel als inkomen uit overige werkzaamheid, in de heffing van inkomstenbelasting betrokken. Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen legale en illegale transacties. De inkomstenbelasting werkt wat de behandeling van legale en illegale handel betreft neutraal.⁶⁰

Wanneer de activiteiten van de drugshandelaar worden aangemerkt als winst uit onderneming, heeft de handelaar zelfs recht op vrijstellingen en aftrekposten. Kosten en lasten die verband houden met de ondernemingsactiviteiten mogen daarentegen niet altijd van de winst worden afgetrokken. Indien een strafbeschikking onherroepelijk is geworden, mogen de kosten en lasten die verband houden met het misdrijf niet van de winst worden afgetrokken.

Het begrip 'deelname aan het economisch verkeer' speelt een belangrijke rol in de inkomstenbelasting. Indien niet wordt voldaan aan dit begrip is geen sprake van een bron van inkomen en kan geen belasting worden geheven. Er is sprake van deelname aan het economisch verkeer indien activiteiten buiten de eigen of besloten kring worden verricht. Indien een drugshandelaar zijn drugs (op straat of elders) verkoopt, verricht hij activiteiten buiten de eigen kring en neemt hij deel aan het economisch verkeer.

⁵⁶ PHR 15 mei 2012, nr. CPG 11/03757, ECLI:NL:PHR:2012:BW7156.

⁵⁷ Wederrechtelijk verkregen voordeel is de waarde waarmee het vermogen van de betrokken persoon als gevolg van het strafbare feit is toegenomen, alsmede de uit die vermogensvermeerdering verkregen vruchten.

⁵⁸ Buis, W., Janssen, G.T.W. (2015). *Elsevier belastingalmanak 2015*. Doetinchem: Reed Business.

⁵⁹ PHR 15 mei 2012, nr. CPG 11/03757, ECLI:NL:PHR:2012:BW7156, nr. 4.21.

⁶⁰ Aant. 9 Inkomsten uit illegale activiteiten, artikel 3.8 Wet IB 2001. (2018). *Vakstudie Inkomstenbelasting*.

Hoofdstuk 3 – Behandeling van illegale drugshandel door de Wet op de omzetbelasting 1968

3.1 Inleiding

In hoofdstuk 2 is uitgewerkt hoe de Wet inkomstenbelasting 2001 drugshandel behandelt. Hieruit volgde dat de inkomsten uit deze handel belast zijn, maar dat sommige kosten en lasten die verband houden met deze handel niet van de winst mogen worden afgetrokken.

De deelvraag ‘Hoe behandelt de Wet op de omzetbelasting 1968 illegale drugshandel en welke rol spelen de begrippen fiscale neutraliteit en deelname aan het economisch verkeer daarbij?’ staat centraal in dit hoofdstuk. In §3.2.1 wordt besproken hoe de btw-regelgeving door de Europese Unie is geregeld. In §3.2.2 wordt besproken wie belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting en aan welke eisen voor deze belastingplicht moet worden voldaan. Hierbij speelt het begrip ‘deelname aan het economisch verkeer’ een belangrijke rol. In §3.2.3 wordt beschreven hoe verboden leveringen in de omzetbelasting worden behandeld. Hier wordt gekeken naar zowel de levering van illegale goederen als de levering van illegale diensten. In §3.2.4 wordt de aftrek van de voorbelasting van drugshandel besproken. In de conclusie wordt een korte samenvatting van het antwoord op de deelvraag gegeven.

3.2 Wet op de omzetbelasting 1968

3.2.1 Btw-richtlijn

Omzetbelasting, of belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw), is na de oprichting in 1957 van de Europese Economische Gemeenschap, de voorloper van de huidige Europese Unie, steeds meer een Europees vormgegeven belasting geworden. De Europese btw-regelgeving is ontstaan in 1969.⁶¹ De Zesde Btw-richtlijn is enkele jaren later in werking getreden op 17 mei 1977.⁶² De richtlijn is bedoeld als een uniforme regeling van de belastinggrondslag in de verschillende lidstaten. De Zesde Btw-richtlijn geeft voornamelijk nadere regels betreffende het belastbare feit, de maatstaf van heffing en de vrijstellingen. In de loop der jaren is de richtlijn verouderd. De wereld zag er in de jaren zeventig anders uit dan nu: er waren nog grenzen tussen lidstaten, er was geen internet en elektronisch factureren leek toen onmogelijk.⁶³

Om de Zesde Btw-richtlijn actueel te houden zijn diverse malen grote aanpassingen en aanvullingen doorgevoerd. De richtlijn werd hierdoor moeilijk te lezen en daarom werd op 28 november 2006 de richtlijn 2006/112/EEG vastgesteld. Deze richtlijn wordt ook wel de Btw-richtlijn genoemd. De Btw-richtlijn bracht nauwelijks materiële wijzigingen met zich mee. Het ging vooral om de herschikking van de structuur en de formulering van de richtlijnbevestigingen. Uitspraken van het Hof van Justitie die gewezen zijn onder de werking van de Zesde richtlijn blijven hun gelding behouden, alleen moeten verwijzingen naar de Zesde Richtlijn worden gelezen als verwijzingen naar de Btw-richtlijn.⁶⁴

Een richtlijn is een bindend besluit waaraan de lidstaten van de Europese Unie moeten voldoen. De lidstaten zijn verplicht de vermelde doelstellingen te verwezenlijken. De wijze waarop de lidstaten dit

⁶¹ Bovens, M.A.P., Yesilkagit, K. (2005, 7 maart). *De invloed van Europese richtlijnen op de Nederlandse wetgever*. Geraadpleegd op 26 mei 2018, van https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:NPXmppyuf1AJ:https://dspace.library.uu.nl/bitstream/handle/1874/15013/Bovens_05_invoedvandeEuropeserichtlijnenopdeNederlandsewetgever.pdf%3Fsequence%3D1+&cd=1&hl=nl&ct=clnk&gl=nl

⁶² Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG, 17 mei 1977.

⁶³ Visser, N., *Douanebeleid*, www.europa-nu.nl, actueel.

⁶⁴ Van Hilten, W., & Van Kesteren, W.M. (2017) *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer.

doen, staat de lidstaten vrij. De Btw-richtlijn is bedoeld om een brug te slaan tussen het streven naar enerzijds een noodzakelijke eenheid van Europese regelgeving betreffende btw-heffing en anderzijds het rekening houden met nationale systemen.⁶⁵

Jurisprudentie die door het Hof van Justitie wordt gewezen is voor alle lidstaten bindend. Het Hof van Justitie heeft al in 1988 een arrest gewezen over de (on)belastbaarheid van de handel in drugs. Hieruit volgde dat de leveringen van illegale goederen in bepaalde specifieke gevallen niet tot heffing van btw kan leiden.⁶⁶ Eén van die specifieke gevallen betreft de handel in drugs. Het Hof van Justitie is nooit op dit standpunt teruggekomen.⁶⁷ Ook de Nederlandse jurisprudentie is in deze lijn verdergegaan.⁶⁸ In de volgende subparagrafen wordt eerst ingezoomd op de ‘algemene’ belastbare handelingen en vervolgens wordt naar de fiscale behandeling van verboden prestaties gekeken.

3.2.2 Belastbare handelingen

Volgens artikel 1, onderdeel a, Wet op de omzetbelasting 1968 wordt onder de naam ‘omzetbelasting’ een belasting geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, die in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel wordt verricht. Uit sub b tot en met d volgt dat tevens belasting wordt geheven over de intracommunautaire verwerving van goederen en de invoer van goederen in de EU uit een derde land.

De omzetbelasting is een algemene indirecte verbruiksbelasting. Dit houdt in dat de omzetbelasting een belasting is die beoogt al het consumptieve verbruik te treffen door middel van een heffing die niet bij de consument zelf plaatsvindt, maar bij diens toeleverancier (de ondernemer).⁶⁹ Indien iemand voor de inkomstenbelasting geen ondernemer is, betekent dit niet dat diegene geen ondernemer kan zijn voor de omzetbelasting. Voor de omzetbelasting is iemand een ondernemer indien die persoon zelfstandig een bedrijf of een beroep uitoefent.⁷⁰ Deze activiteiten kunnen onder andere in de vorm van een eenmanszaak, een maatschap, een bv of een nv worden uitgeoefend. Bij grensoverschrijdende transacties kunnen ook particulieren en niet-belastingplichtigen in de heffing worden betrokken ter zake van invoer en intracommunautaire verwerving.⁷¹

Een bedrijf is, volgens constante vroegere jurisprudentie, een organisatie van kapitaal en arbeid, welke erop gericht is om in een duurzaam streven door deelneming aan het maatschappelijk verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen.⁷² In afwijking van de inkomstenbelasting is het hierbij niet noodzakelijk dat winst wordt gemaakt of dat winst wordt beoogd. In de volgende subparagrafen wordt nader ingegaan op de vraag of met deelname aan het maatschappelijk verkeer hetzelfde wordt bedoeld als met deelname aan het economisch verkeer.

⁶⁵ Visser, W.M.G. (2008, 27 maart). 5.2.18 *Verboden goederen*. Geraadpleegd op 16 mei 2018, van <https://www.navigator.nl/document/da7b79eefd7669103df971c348a331b594/accijnzen-fiscale-monografieen-nr-126-5218-verboden-goederen>

⁶⁶ HvJ EG 5 juli 1988, nr. C-269/86, ECLI:EU:C:1988:359.

⁶⁷ Beelen, S.T.M. (2010, 1 maart). 5.5.9.2 *Jurisprudentie Hof van Justitie EU m.b.t. absoluut verboden handelingen*. Geraadpleegd op 8 mei 2018, van <https://www.navigator.nl/document/id6e3b854d428df8c2df941ba98bfc69ff/aftrek-van-btw-als-belaste-omzet-ontbreekt-fiscale-monografieen-nr-134-5592-jurisprudentie-hof-van-justitie-eu-mbt-absoluut-verboden-handelingen>

⁶⁸ HR 3 januari 2001, nr. 35 609, ECLI:NL:HR:2001:AA9244; HR 3 januari 2001, ECLI:NL:PHR:2001:AA9242, nr. 34 781.

⁶⁹ Van Hilten, W., & Van Kesteren, W.M. (2017) *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer.

⁷⁰ Art. 7, lid 1 Wet op de omzetbelasting 1968.

⁷¹ De opbouw van de nieuwe (en oude Zesde) BTW-richtlijn en deze bundel. (2016). file:///C:/Users/Gebruiker1/Downloads/BTW-Jurisprudentie-van-het-Hof-van-Justitie-9789013133165-hoofdstuk.pdf.

⁷² HR 25 oktober 2000, nr. 35 695, ECLI:NL:HR:2000:AA7843.

3.2.2.a Deelname aan het maatschappelijk of economisch verkeer

Het begrip ‘deelname aan het maatschappelijk verkeer’ heeft tot veel discussie geleid. De oorzaak daarvan is dat de Btw-richtlijn spreekt over het verrichten van ‘economische’ activiteiten. In de Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, paragraaf 2.1.6.D.d1, wordt hierover het volgende opgemerkt:

“De laatste jaren vond het steeds weer ter discussie stellen van het ondernemerschap en uiteindelijk het beperken van het begrip ‘deelname aan het maatschappelijk verkeer’ tot het begrip ‘deelname aan het economisch verkeer’ zijn oorzaak in het tot 1 januari 2007 bestaande Nederlandse systeem van aftrek. De Btw-richtlijn kent aan ondernemers aftrek toe van de voorbelasting die drukt op goederen en diensten die worden gebruikt voor het verrichten van belaste prestaties. De wet kende tot 1 januari 2007 aan ondernemers aftrek toe van alle voorbelasting, tenzij de voorbelasting drukt op goederen en diensten die worden gebruikt voor het verrichten van vrijgestelde prestaties. Een ondernemer die geen vrijgestelde prestaties verrichtte kon volgens de wet dus alle voorbelasting aftrekken. De wet kende dus aan een ondernemer een ruimer aftrekrecht toe dan de Btw-richtlijn. Beperking van het ondernemersbegrip door de Hoge Raad heeft dit ‘gat’ echter bijna geheel gedicht.”

Het verrichten van prestaties tegen een vergoeding wordt in beginsel gezien als het verrichten van economische activiteiten, ongeacht het resultaat of oogmerk. Er is geen sprake van economische activiteiten indien sprake is van een vergoeding die als een symbolische vergoeding kan worden gezien, zodat in wezen sprake is van vrijgevigheid. Om vast te stellen of al dan niet sprake is van vrijgevigheid, kan worden gekeken welke vergoeding voor soortgelijke prestaties in het maatschappelijk verkeer normaliter wordt berekend. Iemand die uitsluitend gratis prestaties verricht, neemt volgens het Hof niet deel aan het economische verkeer en is geen ondernemer. Er is dan geen sprake van ondernemerschap voor de btw, waardoor die persoon geen recht op btw-aftrek heeft.

Het criterium ‘deelname aan het economisch verkeer’ is belangrijk voor de bepaling of sprake is van ondernemerschap. De aanwezigheid van economische activiteiten is het uitgangspunt voor ondernemerschap. In het verleden werd de eis van deelname aan het *maatschappelijk* verkeer vooral gesteld om onderscheid te kunnen maken tussen een echte ondernemer en een hobbyist. Het begrip ‘deelname aan het economisch verkeer’ is nu vooral belangrijk in verband met de aftrek van voorbelasting.

De literatuur kent een omschrijving van prestaties in het economisch verkeer, namelijk: “Alle prestaties waarbij de ondernemer ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen optreedt tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren.”⁷³ Zoals in subparagraaf 2.2.1.b is beschreven, is niet snel sprake van een besloten kring; een BV die prestaties verricht aan een gelieerde vennootschap, verricht deze prestaties niet in besloten kring maar gewoon in het maatschappelijk verkeer.⁷⁴

3.2.3 Verboden handelingen

In hoofdstuk 2 is benoemd dat bij de inkomstenbelasting sprake is van fiscale neutraliteit; de inkomsten uit legale en illegale activiteiten worden fiscaal gelijk behandeld. Ook volgens het Hof van Justitie verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich tegen een algemeen onderscheid tussen legale

⁷³ Kamerstukken 34 003, nr. 13, Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 18 december 2014, DB/2014/53, pagina 2.

⁷⁴ Erdem, H. (2014). Deelname aan het economisch verkeer in de omzetbelasting. *Elsevier Fiscaal Totaal*.

en illegale prestaties.⁷⁵ De illegale prestaties worden gelijk behandeld als de legale prestaties en vallen daarmee in beginsel onder de werking van de Btw-richtlijn.

Er zijn echter uitzonderingen op de hoofdregel.⁷⁶ Bomer benoemt dat het neutraliteitsbeginsel zich richt “tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties, met uitzondering van de gevallen waarin wegens de bijzondere kenmerken van bepaalde goederen elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector is uitgesloten”.⁷⁷ Zo blijven de handel in verdovende middelen (drugs) en de invoer van vals geld buiten het bereik van de heffing. Deze producten vormen een bijzonder geval doordat zij wegens hun aard in alle lidstaten van de EU onder een volstrekt verhandelingsverbod vallen.⁷⁸ Hier geldt echter een uitzondering op. Verdovende middelen die worden gebruikt voor medische en wetenschappelijke doeleinden vallen wel binnen de heffing van de btw.⁷⁹ De illegale leveringen van goederen en diensten worden in de omzetbelasting dus in specifieke gevallen anders behandeld dan legale leveringen van goederen en diensten. Deze handelwijze is gebaseerd op jurisprudentie van het Hof van Justitie en wordt in de volgende subparagraaf nader besproken.

3.2.3.a Levering van verboden middelen

Er bestaat geen algemeen onderscheid tussen legale en illegale activiteiten. Alleen (illegale) activiteiten die aan bepaalde criteria voldoen vallen buiten de reikwijdte van de btw. De criteria zijn:

- De middelen vallen onder een volstrekt handels- en invoerverbod binnen de Europese Gemeenschap. Hierop bestaan zeer specifieke uitzonderingen, zoals invoer voor medische en wetenschappelijke doeleinden.⁸⁰
- De middelen zijn intrinsiek van aard en schadelijk voor de gezondheid, de openbare orde of een ander dringend algemeen belang.⁸¹
- De middelen zijn op basis van de hiervoor genoemde criteria van enige mededinging met de legale sector uitgesloten, zodat de fiscale neutraliteit niet aangetast zal worden.⁸² Een uitzondering hierop is wanneer de legale activiteiten zijn vrijgesteld.⁸³

De illegale activiteiten die aan deze drie criteria voldoen, worden ook wel absoluut illegale activiteiten genoemd.⁸⁴

De eerste arresten van het Hof van Justitie met betrekking tot deze criteria gingen over de heffing van invoerrechten bij de illegale invoer van verdovende middelen, zoals cocaïne, heroïne en morfine.⁸⁵ De ontwikkelde lijn in die arresten is vervolgens doorgetrokken naar de heffing van omzetbelasting. In de arresten Einberger-II, Mol (ook wel: Happy Family) en Witzeman oordeelde het Hof van Justitie dat de handel in (soft)drugs, respectievelijk vals geld, volledig buiten de bepalingen

⁷⁵ PHR 3 januari 2001, nr. 35 787, ECLI:NL:PHR:2001:AA9248.

⁷⁶ Bomer, A.H. (2013). *Unierechtelijke beginselen en BTW*, Deventer: Wolters Kluwer.

⁷⁷ Bomer, A.H. (2012). *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW*. Deventer: Wolters Kluwer.

⁷⁸ Beelen, S.T.M. (2010, 1 maart). 5.5.9.2 Jurisprudentie Hof van Justitie EU m.b.t. absoluut verboden handelingen.

⁷⁹ Beelen, S.T.M. (2010, 1 maart). 5.5.9.2 Jurisprudentie Hof van Justitie EU m.b.t. absoluut verboden handelingen.

⁸⁰ HvJ 5 juli 1988, nr. C-269/86 (Mol), BNB 1988/303, ECLI:EU:C:1988:359; HvJ 5 juli 1988, nr. C-289/86 (Happy Family), BNB 1988/303, ECLI:EU:C:1988:360; HvJ 28 februari 1984, nr. C-294/82 (Einberger II), BNB 1987/6, ECLI:EU:C:1984:81.

⁸¹ PHR 3 januari 2001, nr. 35 787, ECLI:NL:PHR:2001:AA9248.

⁸² HvJ 28 mei 1998, nr. C-3/97 (Goodwin and Unstead), ECLI:EU:C:1998:263.

⁸³ HvJ 11 juni 1998, nr. C-283/95, (Fischer), ECLI:EU:C:1998:276.

⁸⁴ HvJ 28 mei 1998, nr. C-3/97 (Goodwin and Unstead), ECLI:EU:C:1998:263.

⁸⁵ HvJ 5 februari 1981, nr. 50/80, ECLI:EU:C:1981:34; HvJ 26 oktober 1982, nr. 221/81, ECLI:EU:C:1982:363.

van de Btw-richtlijn valt en geen omzetbelasting kan doen ontstaan.⁸⁶ De handel voldeed aan de drie voorgenoemde criteria. Het gaat daarbij om de handel in goederen die volstrekt niet in het commerciële en economische circuit van de Gemeenschap mogen worden gebracht en waarvan de binnenlandse illegale handel slechts aanleiding tot strafmaatregelen kan geven.⁸⁷

In een arrest van 3 januari 2001 van de Hoge Raad was in geschil of de levering van paddo's is belast met omzetbelasting.⁸⁸ De Hoge Raad oordeelde dat de verkoop van paddo's buiten het bereik van de omzetbelasting valt, omdat hiervoor, gelet op de aard van de goederen, een invoer- en handelsverbod bestaat.

Het onbelast laten van de verkoop van paddo's geldt niet voor de verkoop van hennepstekken. Dit volgde uit een eveneens op 3 januari 2001 gewezen arrest van de Hoge Raad inzake een growshop. In geschil was of de levering van stekken van hennepplanten, die verboden zijn op grond van de Opiumwet, onderworpen is aan de heffing van btw. De hennepstekken zijn verboden in verband met de omstandigheid dat zij geschikt zijn en bestemd zijn voor het voortbrengen van producten waaruit een verdovend middel kan worden gewonnen. De hennepstekken zelf zijn echter geen verdovende middelen. De hennepstekken zijn tevens niet schadelijk voor de openbare orde, de volksgezondheid of een dergelijk dringend algemeen belang. Op grond hiervan is de levering van hennepstekken wel aan de heffing van btw onderworpen.⁸⁹

Zoals in hoofdstuk 1 is beschreven, wordt de handel van bepaalde softdrugs in coffeeshops gedoogd.⁹⁰ Voor de verkoop van wiet en hasjesj moeten coffeeshophouders zich aan bepaalde regels houden. Zo mag geen alcohol worden geschonken en geen harddrugs worden verkocht. Gedogen van deze handel betekent niet dat de handel hierdoor legaal is. Volgens de Opiumwet is het verboden om illegale middelen te bereiden, be- of verwerken, verkopen, afleveren en verstrekken. Tevens is het verboden om deze middelen aanwezig te hebben of te vervaardigen.⁹¹ De handel blijft dus illegaal en strafbaar, maar op basis van het gedoogbeleid vindt geen vervolging plaats. In het Happy Family-arrest is uitgemaakt dat het gedoogbeleid geen gevolgen heeft voor de btw-heffing, omdat het btw-regime anders afhankelijk zou worden van een uiteenlopend gedoog- en handhavingsbeleid per land.⁹² Dit zou in strijd zijn met de uitgebreide harmonisatiegedachte achter de Btw-richtlijn.⁹³

3.2.3.b Verlenen van verboden diensten

In de zaak van de Hoge Raad van 19 januari 2000 werd de behandeling van 'illegale' diensten door de Wet op de omzetbelasting 1968 besproken.⁹⁴ Dit arrest ging over een exploitant van een coffeeshop die een tafel verhuurde aan een huisdealer die cannabisproducten verkocht. In dit arrest wordt naar

⁸⁶ HvJ 5 juli 1988, nr. 269/82 (Einberger-II), BNB 1987/6, ECLI:EU:C:1984:81; HvJ 5 juli 1988, nr. 269/86 (Mol), BNB 1988/303, ECLI:EU:C:1988:359; HvJ 6 december 1990, nr. C-343/89 (Witzemann), BNB 1991/190, ECLI:EU:C:1990:445.

⁸⁷ NDFR artikel 3.1, aantekening 1.7.

⁸⁸ HR 3 januari 2001, nr. 35 609, ECLI:NL:HR:2001:AA9244.

⁸⁹ HR 3 januari 2001, nr. 34 781, BNB 1001/193, ECLI:NL:HR:2001:AA9242.

⁹⁰ *Gedoogbeleid softdrugs en coffeeshops* (2018). Geraadpleegd op 16 mei 2018, van <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/drugs/gedoogbeleid-softdrugs-en-coffeeshops>

⁹¹ HR 3 januari 2001, nr. 35 609, ECLI:NL:HR:2001:AA9244, nr. 3.3.

⁹² HvJ EG 5 juli 1988 (ro. 20), nr. 289/86 (Happy Family), Jurisprudentie 1988 blz. 3655, FED 1988/496 met noot D.B. Bijl.

⁹³ Beelen, S.T.M. (2010, 1 maart). 5.5.9.2 *Jurisprudentie Hof van Justitie EU m.b.t. absoluut verboden handelingen*. Geraadpleegd op 8 mei 2018, van <https://www.navigator.nl/document/id6e3b854d428df8c2df941ba98bfc69ff/aftrek-van-btw-als-belaste-omzet-ontbreekt-fiscale-monografieen-nr-134-5592-jurisprudentie-hof-van-justitie-eu-mbt-absoluut-verboden-handelingen>

⁹⁴ HR 19 januari 2000, nr. 33 401L, ECLI:NL:HR:2000:ZC7548.

een eerder arrest van het Hof van Justitie verwezen (Hof van Justitie, 1999).⁹⁵ Het Hof van Justitie deed in dit arrest de volgende uitspraak:

“Artikel 2 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat de verhuur van een locatie die wordt gebruikt voor de verkoop van drugs in omstandigheden als die van het hoofdgeding, binnen de werkingssfeer van die richtlijn valt.”⁹⁶

De onderwerpelijke prestatie moet zodoende worden aangemerkt als een aan de heffing van omzetbelasting onderworpen economische activiteit. Het wordt gezien als een dienst in de zin van artikel 4, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Het Hof van Justitie kiest er dus voor om deze verleende diensten in de heffing te betrekken. Het Hof van Justitie vergelijkt daarbij de taferverhuur met een normale terbeschikkingstelling van een verkooppunt (verhuur van een marktkraam, bijvoorbeeld) en doet de taferverhuur af als een ‘gewone belaste verhuur’.⁹⁷

3.2.3.c Behandeling van andere illegale praktijken

De handel in verdoevende middelen valt buiten de heffing van btw.⁹⁸ Dit geldt ook voor de handel in vals geld.⁹⁹ Deze goederen zijn wegens hun aard onder alle omstandigheden absoluut verboden en daarom komen deze goederen volgens het Hof van Justitie niet terecht in het economisch verkeer (zij concurreren niet met legale activiteiten).¹⁰⁰ Illegale praktijken die niet in absolute zin zijn verboden en daarom in het economisch verkeer concurreren met legale activiteiten, worden op reguliere wijze in de heffing betrokken. Ook wanneer de middelen en diensten op een niet legale manier zijn vervaardigd of verkregen. Hierbij kan worden gedacht aan de handel in gestolen auto's, de exploitatie van een illegale seksclub¹⁰¹, de illegale invoer van vuurwerk¹⁰², de illegale exploitatie van kansspelen¹⁰³, de illegale handel in ethylalcohol¹⁰⁴, de verkoop van tabak voor de vervaardiging van joints¹⁰⁵ en de verkoop van namaakparfum.¹⁰⁶ Dergelijke goederen die onrechtmatig verkregen zijn, zijn substitueerbaar met soortgelijke goederen die rechtmatig verkregen zijn, waardoor deze goederen op de vrije markt met elkaar concurreren.

Tussen gesmokkelde alcohol en in het illegale circuit geproduceerde en verhandelde alcohol, bestaat bijvoorbeeld een mededingingsverhouding.¹⁰⁷ Voor alcohol bestaat immers een legale markt waartoe illegale alcohol zich toegang verschaft. Zodoende kan ethylalcohol niet als een van het economische

⁹⁵ HvJ 29 juni 1999, nr. C-256/97, ECLI:EU:C:1999:332.

⁹⁶ HR 19 januari 2000, nr. 33 401L, ECLI:NL:HR:2000:ZC7548, 1. *Loop van het geding*.

⁹⁷ Noot-2, M.E. van Hilten, ECLI:NL:HR:2000:ZC7548, 19 januari 2000.

⁹⁸ HvJ EG zaken Horvath, Wolf, Einberger I, Einberger II, en Mol, reeds aangehaald; HvJ EU 5 februari 1981, nr. 50/80 (Horvath-arrest), ECLI:EU:C:1981:34.

⁹⁹ HvJ EG 6 december 1990 na conclusie A-G Jacobs, zaak C-343/89 (Witzemann), Jurispr. 1990 blz. I-4477.

¹⁰⁰ Visser, W.M.G., 5.2.18 *Verboden goederen*, www.navigators.nl, 2008.

¹⁰¹ Hof Amsterdam 24 april 1990, nr. 4617/88, BNB 1991/259, ECLI:NL:GHAMS:1990:AW2198; HR 19 december 1990, nr. 26 826, BNB 1991/80, ECLI:NL:HR:1990:ZC4500.

¹⁰² HR 28 april 1993, nr. 28 736, BNB 1993/216, ECLI:NL:HR:1993:BH8744.

¹⁰³ HvJ EG 11 juni 1998, nr. C-283/95, Karlheinz Fischer vs. Finanzamt Donaueschingen, Jur. 1998, p. I-03369.

¹⁰⁴ HvJ EG 29 juni 2000, nr. C-455/98, ECLI:EU:C:2000:352, Tullihallitus (Finse douaneadministratie) vs. K. Salumets e.a., Jur. 2000, p. I-04993, r.o. 24.

¹⁰⁵ Hof 's-Hertogenbosch 15 november 2001, nr. 98/00911, LJN AD6407, Infobulletin 2000/129.

¹⁰⁶ HvJ EG 28 mei 1998, zaak C-3/97, Jur. 1998 blz. I-3257, V-N 1998/57.17, blz. 4890; PHR 21 april 2015, nr. 14/04113, ECLI:NL:PHR:2015:545.

¹⁰⁷ HvJ EG 2 augustus 1993, nr. C-111/92, Wilfried Lange vs. Finanzamt Fürstenfeldbruck, Jur. 1993, p. I-04677.

circuit uitgesloten product worden beschouwd. Hierdoor gelden voor de handel in ethylalcohol de 'normale' belastingregels en douanerechten.¹⁰⁸

De handel in verdovende middelen en vals geld neemt dus een bijzondere positie in. Tussen legale en illegale transacties wordt in deze specifieke gevallen een onderscheid gemaakt. Het Hof van Justitie is van mening dat hiermee geen inbreuk wordt gemaakt op het fiscale neutraliteitsbeginsel, omdat mededinging tussen de legale en illegale economische sector is uitgesloten.¹⁰⁹

3.2.4 Aftrek voorbelasting

Volgens artikel 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt op de belasting, verschuldigd ter zake van leveringen van goederen en diensten, de belasting ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en verleende diensten en invoer van voor hem bestemde goederen in aftrek gebracht.

De belastingplichtige mag onder bepaalde voorwaarden de voorbelasting van de verschuldigde omzetbelasting aftrekken. Het gaat hier om:

- Omzetbelasting die door andere ondernemers aan de ondernemer in rekening is gebracht voor verrichte leveringen en verleende diensten.¹¹⁰
- Omzetbelasting die de ondernemer voor de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen heeft betaald.¹¹¹
- Omzetbelasting die de ondernemer bij invoer van goederen uit niet-EU-landen is verschuldigd.¹¹²

Indien een persoon of lichaam uitsluitend niet-economische activiteiten verricht, zal nooit sprake kunnen zijn van belastingplicht. Hierdoor zal ook niet aan aftrek van voorbelasting toegekomen kunnen worden. Dit is anders indien een natuurlijk persoon of lichaam economische activiteiten verricht waarvoor belasting moet worden afgedragen, maar tevens handelingen worden verricht die niet tot belastingheffing leiden (die buiten de werkingssfeer van de btw vallen).

Zoals eerder vermeld wekt de Nederlandse wet op het punt van de aftrekbaarheid van btw op investeringen (vooraftrek) door ondernemers af van de Btw-richtlijn.¹¹³ Artikel 168 Btw-richtlijn staat deze aftrek alleen toe voor zover de goederen en diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen. In die context is geen vooraftrek mogelijk. De Nederlandse wet sluit vooraftrek uit voor zover die betrekking heeft op vrijgestelde prestaties¹¹⁴:

“De voorbelasting op goederen en diensten die worden gebruikt voor de levering van goederen en het verrichten van diensten die onder het absolute verhandelingsverbod vallen, komt in beginsel niet voor aftrek in aanmerking. Deze goederen en diensten worden immers niet gebruikt

¹⁰⁸ HvJ EG 29 juni 2000, nr. C-455/98, Tullihallitus (Finse douaneadministratie) vs. Kaupo Salumets e.a., Jur. 2000, p. I-4993, r.o. 23-24.

¹⁰⁹ HvJ 28 februari 1984, nr. 294/82, S. Einberger II, Bomer, A.H., *Unierechtelijke beginselen en BTW: 3.4 Illegale handelingen*, Kluwer: Deventer, 2013.

¹¹⁰ Art. 15, lid 1, onderdeel a Wet op de omzetbelasting 1968.

¹¹¹ Art. 15, lid 1, onderdeel b Wet op de omzetbelasting 1968.

¹¹² Art. 15, lid 1, onderdeel c Wet op de omzetbelasting 1968.

¹¹³ HvJ 29 juni 1999, nr. C-158/98, ECLI:EU:C:1999:334.

¹¹⁴ Rechtbank Haarlem 15 april 2011, nr. 09/6092, ECLI:NL:RBHAA:2011:BQ4425.

voor belaste handelingen. Uit het coffeeshoparrest blijkt echter dat onder omstandigheden ook de aan verboden handelingen toerekenbare voorbelasting in aftrek gebracht kan worden.”¹¹⁵

Voormalige minister van Financiën, Zalm, heeft in het jaar 2006/2007 gepleit voor afschaffing van aftrek van voorbelasting bij drugscriminelen. Gedoeld werd op het afschaffen van aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen die weliswaar ‘in het kader van de onderneming’ worden verricht, maar die buiten het toepassingsbereik van de btw plaatsvinden. Als gevolg van de wetwijziging per 1 januari 2007 is de btw die betrekking heeft op prestaties waarvoor geen belastingplicht geldt, niet langer aftrekbaar.¹¹⁶

3.3 Conclusie

De Wet op de omzetbelasting 1968 heft belasting over de leveringen van goederen en diensten, die in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. De Nederlandse omzetbelasting is gebaseerd op de Europese Btw-richtlijn. Nederland moet zich als lidstaat van de Europese Unie aan deze richtlijn houden. Dit heeft tot gevolg dat de regels die door het Europees Parlement worden gemaakt bindend zijn voor Nederland.

Het begrip ‘deelname aan het economisch verkeer’ speelt, net als in de inkomstenbelasting, een belangrijke rol in de Wet op de omzetbelasting 1968. Indien niet aan dit begrip wordt voldaan blijft belastingheffing achterwege en kan de voorbelasting niet in aftrek worden gebracht. Hoewel bij de handel in drugs normaliter sprake is van deelname aan het economisch verkeer, wordt de handel in drugs niet in de omzetbelasting betrokken. Dit volgt uit het Happy-Family arrest van het Hof van Justitie. Het Hof acht hierbij doorslaggevend dat deze handel onder een volstrekt handels- en invoerverbod valt binnen de Europese Gemeenschap en de verdovende middelen schadelijk zijn voor de volksgezondheid. De levering van hennepplanten is daarentegen wel belast, omdat zij op zichzelf beschouwd niet kwalificeren als verdovend middel en niet schadelijk zijn voor de openbare orde, de volksgezondheid of een dergelijk dringend algemeen belang.

Uit het arrest van de Hoge Raad van 19 januari 2000 volgde verder dat de verhuur van een locatie die wordt gebruikt voor de verkoop van drugs binnen de werkingssfeer van de Btw-richtlijn kan vallen. In dit geval moet omzetbelasting worden betaald over de verhuur.

Ook bij de Europese Btw-richtlijn is het fiscale neutraliteitsbeginsel het uitgangspunt. Gesteld zou kunnen worden dat de fiscale behandeling van verdovende middelen en vals geld een inbreuk maakt op dit neutraliteitsbeginsel. Volgens het Hof van Justitie is het fiscale neutraliteitsbeginsel echter niet in het geding, omdat in die specifieke gevallen mededinging tussen de legale en illegale economische sector is uitgesloten.

¹¹⁵ Beelen, S.T.M. (2010, 1 maart). 5.5.9.2 Jurisprudentie Hof van Justitie EU m.b.t. absoluut verboden handelingen. Geraadpleegd op 8 mei 2018, van <https://www.navigator.nl/document/id6e3b854d428df8c2df941ba98bfc69ff/aftrek-van-btw-als-belaste-omzet-ontbreekt-fiscale-monografieen-nr-134-5592-jurisprudentie-hof-van-justitie-eu-mbt-absoluut-verboden-handelingen>.

¹¹⁶ Norden, G.J., (2016). OB.2.1.6.D.d7 Verboden prestaties, *Cursus belastingrecht*.

Hoofdstuk 4 – Verschillen en overeenkomsten tussen de behandeling van drugshandel door de Wet IB en de Wet OB en toetsing aan de Europese Btw-richtlijnregelgeving en het gelijkheidsbeginsel.

4.1 Inleiding

In hoofdstuk 2 en 3 is uitgewerkt hoe de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968 drugshandel fiscaal behandelen. Hierbij werd gekeken naar het begrip ‘deelname aan het economisch verkeer’ en de invloed van dit begrip op voorgenoemde belastingwetten. Ook werd de toepassing van het fiscale neutraliteitsbeginsel beoordeeld.

In dit hoofdstuk staan de deelvragen ‘Op welke aspecten komen voorgenoemde wetten met betrekking tot de illegale drugshandel overeen en op welke aspecten verschillen zij en is dit verschil in behandeling in overeenstemming met de Europese Btw-richtlijnregelgeving?’ en ‘Wordt door het verschil in behandeling het gelijkheidsbeginsel geschonden?’ centraal. In §4.2 worden eerst de overeenkomsten tussen de behandeling van drugshandel besproken, waarna in §4.3 de verschillen worden besproken. In beide paragrafen komt het fiscale neutraliteitsbeginsel aan bod. In §4.4 wordt gekeken hoe het begrip ‘deelname aan het economisch verkeer’ zich verhoudt tot de verschillen en overeenkomsten van de behandeling van drugshandel. Ook wordt de vraag beantwoord of het verschil in behandeling in overeenstemming is met de Europese Btw-richtlijnregelgeving. Het verschil in behandeling wordt vervolgens in §4.5 getoetst aan het gelijkheidsbeginsel, waarbij voor zowel de inkomstenbelasting als de omzetbelasting wordt gekeken of dit beginsel wordt geschonden. Ten slotte wordt in de conclusie een antwoord gegeven op de deelvragen.

4.2 Overeenkomsten

4.2.1 Verboden handelingen en fiscale neutraliteit

De handel in soft- en harddrugs is op basis van de Opiumwet verboden. Sinds oktober 1994 bestaat een landelijk gedoogbeleid ten aanzien van de handel in softdrugs, wat inhoudt dat onder bepaalde voorwaarden niet strafrechtelijk wordt opgetreden tegen coffeeshops.¹¹⁷ Dit betekent echter niet dat de handel in drugs hiermee legaal is geworden; het blijven verboden handelingen. Voor zowel de inkomstenbelasting als voor de omzetbelasting is het uitgangspunt derhalve dat sprake is van illegale activiteiten. Dat er een verbod op deze handel bestaat, betekent niet dat de Belastingdienst geen belasting mag heffen. Beide belastingwetten gaan immers uit van het fiscale neutraliteitsbeginsel, waarbij legale en illegale activiteiten in beginsel fiscaal gelijk worden behandeld. Dit is eerder in hoofdstuk 2 en 3 uitgewerkt en in §4.3 wordt hierop verder ingegaan.

4.2.2 Samenhang?

Zowel de Wet inkomstenbelasting 2001 als de Wet op de omzetbelasting 1968 gaan uit van het fiscale neutraliteitsbeginsel. Betekent dit dan ook dat er (volledige) samenhang zou moeten zijn tussen de wijze waarop in beide wetten legale en illegale activiteiten fiscaal worden behandeld?

¹¹⁷ Richtlijn van het Ministerie van Justitie van 12 oktober 1994, nr. 94-304, Stcrt. 203.

Uit het arrest van de Hoge Raad van 9 maart 1994 volgt dat dit niet het geval is. In dit arrest oordeelt de Hoge Raad dat het onjuist is om te stellen dat tussen artikel 7 Wet IB 1964 en artikel 1 Wet OB 1968 een samenhang bestaat betreffende de heffing van illegale leveringen.¹¹⁸ In deze zaak ging het om handel in verdovende middelen. De opvatting bestond dat tussen art. 7 Wet IB 1964 en art. 1 Wet OB 1968 een samenhang bestond die mee zou brengen dat de uit de onderneming verkregen voordelen ter zake van illegale leveringen van verdovende middelen, voor zover die ingevolge art. 2 Zesde Richtlijn niet aan de heffing van omzetbelasting zijn onderworpen, niet als winst in de zin van art. 7 Wet IB 1964 kunnen worden aangemerkt. De voordelen uit de handel in verdovende middelen zijn volgens de Hoge Raad terecht in het inkomen van belanghebbende begrepen, omdat een dergelijke samenhang niet bestaat. Dit is niet in strijd met het Europees Recht. Dit arrest is gewezen onder de Wet inkomstenbelasting 1964 en de Zesde Btw-richtlijn, maar het arrest heeft zijn belang onder de huidige wet- en regelgeving behouden.

4.3 Verschillen

4.3.1 Fiscale behandeling van verboden handelingen

Uitgaande van de fiscale neutraliteit worden de inkomsten uit drugshandel in gevallen waarbij wordt voldaan aan de criteria van een bron van inkomen, meegenomen in de heffing van de inkomstenbelasting. De inkomsten uit deze handel worden belast tegen de normale tarieven en de handelaar kan een beroep doen op aftrekposten en faciliteiten indien is voldaan aan de daarvoor geldende voorwaarden. Indien een drugshandelaar een strafbeschikking heeft die onherroepelijk is geworden, kan hij de kosten en lasten die verband houden met deze strafbeschikking niet in aftrek op de winst brengen.¹¹⁹ In zoverre is sprake van een inbreuk op het fiscale neutraliteitsbeginsel.

Bij de omzetbelasting geldt de fiscale neutraliteit ook, maar valt de omzet uit drugshandel toch buiten de heffing. Op grond van vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie vallen verboden handelingen buiten de werkingsfeer van de Btw-richtlijn indien is voldaan aan de volgende drie criteria:

- De middelen vallen onder een volstrekt handels- en invoerverbod binnen de Europese Gemeenschap. Hierop bestaan zeer specifieke uitzonderingen, zoals invoer voor medische en wetenschappelijke doeleinden.¹²⁰
- De middelen zijn intrinsiek van aard en schadelijk voor de gezondheid, de openbare orde of een ander dringend algemeen belang.¹²¹
- De middelen zijn op basis van de hiervoor genoemde criteria van enige mededinging met de legale sector uitgesloten, zodat de fiscale neutraliteit niet aangetast zal worden.¹²² Een uitzondering hierop is wanneer de legale activiteiten zijn vrijgesteld.¹²³

Alleen in specifieke gevallen, zoals in het arrest van de Hoge Raad van 19 januari 2000 duidelijk werd, worden diensten verleend aan drugshandelaren wel in de heffing van omzetbelasting betrokken.¹²⁴

¹¹⁸ HR 9 maart 1994, nr. 28 534, BNB 1994/138, ECLI:NL:HR:1994:BH8687.

¹¹⁹ Art. 3.14, lid 1, sub e Wet inkomstenbelasting 2001.

¹²⁰ HvJ 5 juli 1988, nr. C-269/86 (Mol), BNB 1988/303, ECLI:EU:C:1988:359; HvJ 5 juli 1988, nr. C-289/86 (Happy Family), BNB 1988/303, ECLI:EU:C:1988:360; HvJ 28 februari 1984, nr. C-294/82 (Einberger II), BNB 1987/6, ECLI:EU:C:1984:81.

¹²¹ PHR 3 januari 2001, nr. 35 787, ECLI:NL:PHR:2001:AA9248.

¹²² HvJ 28 mei 1998, nr. C-3/97 (Goodwin and Unstead), ECLI:EU:C:1998:263.

¹²³ HvJ 11 juni 1998, nr. C-283/95, (Fischer), ECLI:EU:C:1998:276.

¹²⁴ HR 19 januari 2000, nr. 33401L, ECLI:NL:HR:2000:ZC7548.

Al hoewel beide belastingwetten het fiscale neutraliteitsbeginsel als uitgangspunt hebben, worden de inkomsten uit drugshandel belast in de inkomstenbelasting, maar blijft heffing van omzetbelasting achterwege.

4.4 Deelname aan het economisch verkeer

4.4.1 Wet inkomstenbelasting 2001

Het begrip ‘deelname aan het economisch verkeer’ is voor de Wet inkomstenbelasting 2001 één van de drie criteria voor een bron van inkomen. Bij het ontbreken van deelname aan het economisch verkeer is geen sprake van een bron van inkomen, waardoor over deze inkomsten geen belasting kan worden geheven. Het vereiste van deelname aan het economisch verkeer heeft tot doel om voordelen uit de persoonlijke (hobby)sfeer van de belastingplichtige buiten de inkomstenbelasting te houden. Er is sprake van deelname aan het economisch verkeer indien activiteiten buiten de ‘eigen kring’ of ‘besloten kring’ worden verricht. Bij drugshandel zal in de regel sprake zijn van deelname aan het economisch verkeer.

4.4.2 Wet op de omzetbelasting 1968

Voor de omzetbelasting is iemand een ondernemer indien die persoon zelfstandig een bedrijf of een beroep uitoefent. Een bedrijf is, volgens constante vroegere jurisprudentie, een organisatie van kapitaal en arbeid, welke erop gericht is om in een duurzaam streven door deelneming aan het maatschappelijk verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen.¹²⁵ In afwijking van de inkomstenbelasting is het hierbij niet noodzakelijk dat winst wordt gemaakt of dat winst wordt beoogd. Het begrip deelneming aan het maatschappelijk verkeer heeft in de loop der tijd dezelfde betekenis gekregen als het begrip deelname aan het economisch verkeer. In § 3.2.2.a is dit nader toegelicht. Indien geen sprake is van prestaties in het economisch verkeer, blijft de heffing van omzetbelasting achterwege.

Prestaties in het economisch verkeer worden in de literatuur gedefinieerd als: “Alle prestaties waarbij de ondernemer ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen optreedt tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren.”¹²⁶ Ook hier geldt dat de activiteiten buiten de ‘eigen kring’ moeten plaatsvinden. Bij de handel in drugs is dit in de regel het geval.

4.4.3 Overeenkomsten en verschillen

De overeenkomsten en verschillen behandeld in § 4.4.1 en § 4.4.2 zijn hieronder schematisch weergegeven.

Wet inkomstenbelasting 2001	Wet op de omzetbelasting 1968
Activiteiten die buiten de ‘eigen kring’ of ‘besloten kring’ worden verricht.	
Het begrip is onderdeel van het ondernemerschapcriterium.	
Ondernemer indien de activiteiten zich afspelen in het economisch verkeer en indien sprake is van het verwachten en beogen van winst (broncriterium). ¹²⁷	Ondernemer indien zelfstandig een bedrijf of beroep wordt uitgeoefend. Winst beogen is niet noodzakelijk. ¹²⁸

¹²⁵ HR 25 oktober 2000, nr. 35 695, ECLI:NL:HR:2000:AA7843.

¹²⁶ Kamerstukken 34 003, nr. 13, Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 18 december 2014, DB/2014/53, p. 2.

¹²⁷ HR 25 januari 1933, B. 5365; HR 26 november 1930, B. 4857; HR 23 oktober 1923, B. 3307.

¹²⁸ Art. 7, lid 1 Wet op de omzetbelasting 1968.

Het is aan de hand van het voorgaande schema duidelijk dat het verschil in behandeling zich niet laat verklaren vanuit het begrip 'deelname aan het economisch verkeer'. Ook het fiscale neutraliteitsbeginsel is geen onderscheidend criterium, omdat dit beginsel zowel aan de Wet inkomstenbelasting 2001 als de Wet op de omzetbelasting 1968 ten grondslag ligt.

4.4.4 Btw-richtlijn

De verschillende behandeling van drugshandel kan dus niet worden verklaard door een verschillende uitleg van het begrip 'deelname aan het economisch verkeer', omdat tussen de uitleg van dit begrip door de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968 geen significante verschillen bestaan. De oorzaak van het verschil in behandeling moet eerder worden gezocht in de Europese Btw-richtlijnregelgeving. De Btw-richtlijn is bindend voor de lidstaten van de Europese Unie en de lidstaten dienen hun wetgeving overeenkomstig de doelstellingen van de richtlijn in te richten.¹²⁹ De Wet inkomstenbelasting 2001 is niet gebonden aan een dergelijke Europese richtlijn. Aan de Wet inkomstenbelasting 2001 mag Nederland zelf invulling geven, mits zij zich houdt aan de jurisprudentie van het Hof van Justitie inzake non-discriminatie.

Het is vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie dat de levering van verdovende (illegale) middelen niet onder de btw-heffing valt. Het Hof van Justitie acht hierbij doorslaggevend dat voor de handel in drugs een absoluut handelsverbod geldt, waarmee het zich onderscheidt van de illegale handel in andere producten. In § 3.2.3 is dit nader uitgewerkt. De jurisprudentie van het Hof van Justitie is bindend voor de Nederlandse rechter met als gevolg dat Nederland de handel in drugs niet in de btw-heffing kan betrekken. Anders dan bij de Wet IB wordt hierdoor het beginsel van de neutrale belastingheffing doorbroken hetgeen in essentie de grondslag is voor het verschil in behandeling.

Bij het standpunt van het Hof van Justitie inzake de handel in drugs kunnen kritische kanttekeningen worden geplaatst. Op grond van artikel 9, eerste lid van de Btw-richtlijn wordt als 'belastingplichtige' beschouwd een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Niemand zal kunnen ontkennen dat er een economisch circuit is waarin softdrugs, illegaal of gedoogd, worden verhandeld. Waarom zijn de in dat circuit verrichte activiteiten dan geen economische activiteiten in de zin van artikel 9, eerste lid, van de Europese Btw-richtlijn?

Het Hof van Justitie geeft hierop feitelijk geen antwoord, maar baseert zijn oordeel op het (als gevolg van het onder een absoluut verhandelingsverbod vallen) ontbreken van concurrentie tussen een legaal en illegaal circuit. Het ontbreken van de mogelijkheid tot concurrentie moet blijkens het Hof van Justitie tot gevolg hebben dat die activiteiten buiten de werkingssfeer van de btw vallen. Dit is volgens het Hof niet in strijd met het fiscale neutraliteitsbeginsel, juist vanwege het ontbreken van die concurrentiemogelijkheid. Het is onduidelijk waarom het Hof van Justitie zo nadrukkelijk aanknoopt bij het ontbreken van concurrentie. Het bevorderen van open concurrentie (mededinging) is een belangrijke voorwaarde voor vrije Europese handel en het tot stand brengen van de Europese interne markt. Dit betekent echter nog niet dat het in concurrentie kunnen treden daarmee een voorwaarde voor btw-heffing is geworden. Dit blijkt althans niet uit de tekst van artikel 9 van de Btw-richtlijn.

¹²⁹ Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG, 17 mei 1977.

Ook Van Hilten is in haar noot onder BNB 2000/179 zeer kritisch over het door het Hof ingenomen standpunt.¹³⁰ Zij haalt, naast het feit dat sprake is van het verhandelen binnen een economisch circuit, ook nog het karakter van de btw als verbruiksbelasting aan. Het gebruik van verdovende middelen kan immers niet anders dan als consumptief verbruik worden bestempeld.

De conclusie die uit het voorgaande kan worden getrokken, is dat de uitleg die het Hof van Justitie geeft aan de Btw-richtlijn (voorheen Zesde richtlijn) de oorzaak is van het verschil in behandeling van drugshandel in de inkomstenbelasting en omzetbelasting, maar dat op deze uitleg het nodige valt af te dingen.

4.5 Gelijkheidsbeginsel

De Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968 verschillen, zoals blijkt uit de eerdere hoofdstukken, veel van elkaar wanneer het gaat om de behandeling van drugshandel. Maar is de wetgever dan niet gehouden om de wetten zoveel mogelijk gelijk vorm te geven?

Bij het vormen van wetten heeft de formele wetgever geen onbegrensde bevoegdheid. Het internationale recht gaat namelijk voor het nationale recht en stelt daardoor grenzen aan de mogelijkheden van de nationale wetgever. Zoals eerder betoogd, is het verschil in behandeling van drugshandel verklaarbaar vanuit het al dan niet van toepassing zijn van Europese regelgeving, in dit geval de uitleg die het Hof van Justitie geeft aan de Btw-richtlijn. Een richtlijn heeft, anders dan een verdrag of verordening, geen rechtstreekse werking. Een lidstaat zal de richtlijn eerst moeten omzetten in nationale wetgeving. Hierdoor heeft de wetgever meer vrijheden bij het vormgeven van de wet, dan wanneer sprake is van een verdrag of een verordening. Dit betekent echter niet dat de nationale wetgever de richtlijn naast zich neer kan leggen. Een lidstaat is gehouden de doelstellingen van de richtlijn in haar nationale wetgeving te verankeren. Indien een Nederlands voorschrift uit een wet in formele zin in strijd komt met een bepaling van een verdrag of een besluit van een volkenrechtelijke organisatie, blijft het Nederlandse voorschrift buiten toepassing ingevolge artikel 94 van de Grondwet.¹³¹

Het Nederlandse rechtssysteem bestaat uit zowel rechtsregels als rechtsbeginselen. Het verschil tussen beide is dat rechtsregels in een bepaalde situatie wel of niet gelden, terwijl rechtsbeginselen niet tot een bepaalde beslissing dwingen. Een beginsel legt, zoals Dworkin en Alexy zeggen, gewicht in de schaal en verschaft een reden voor een bepaalde handeling.¹³²

Een van de belangrijkste rechtsbeginselen is het gelijkheidsbeginsel. Het gelijkheidsbeginsel maakt onderdeel uit van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, maar is ook terug te vinden in het geschreven recht, zoals in artikel 1 van de Grondwet, in artikel 14 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en in artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten. Dit laatste is van belang, omdat hiermee ook formele wetgeving aan het (internationale) gelijkheidsbeginsel getoetst kan worden.¹³³

Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat allen die zich in Nederland bevinden in gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden.¹³⁴ In een aantal gevallen is een ongelijke behandeling echter niet in strijd

¹³⁰ Noot-2, M.E. van Hilten, ECLI:NL:HR:2000:ZC7548, 19 januari 2000.

¹³¹ Voermans, W.J.M. (2015). *Artikel 81- wetgevende macht*. Geraadpleegd op 16 juni 2018, van <https://www.nederlandrechtsstaat.nl/grondwet/artikel.html?artikel=81&categorie=12&auteur=&trefwoord=&1=1>

¹³² Dworkin, R., & Alexy, R. (1985). *Rechtsregeln und Rechtsprinzipien*, Stuttgart, p.13.

¹³³ Rouwenhorst, J.A., & Willemsse, R. (2018). *Formeel recht; heffing 2018*, 5.8.

¹³⁴ Hamer, M.J. (2013). *FBR 5.3.1.B, Cursus Belastingrecht*.

met de wet. Een dergelijke uitzondering is mogelijk indien voor een onderscheid een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat.¹³⁵

De Hoge Raad hanteert een toetsingskader om te beoordelen of sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel. Dit toetsingskader bestaat uit twee toetsen:

- *Toets 1: Is sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen?*¹³⁶
Volgens de Hoge Raad is sprake van gelijke gevallen indien zij in relevante opzichten aan elkaar gelijk zijn. De van toepassing zijnde wettelijke regeling dient daarbij het uitgangspunt te zijn. Deze geeft de relevante kenmerken aan. Ter illustratie kan het arrest gepubliceerd in (BNB 1994/36) worden genoemd. In dit arrest verklaarde de Hoge Raad dat het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden indien een onderscheid wordt gemaakt tussen het in aftrek toestaan van kosten ter zake van een kantoorruimte in het bezit van een eigenaar of een huurder.¹³⁷ De Hoge Raad oordeelde dat niet kon worden gezegd dat sprake was van ongelijke gevallen, omdat redelijkerwijs niet kon worden aangenomen dat een relevant verschil bestond tussen de kosten van de eigenaar-bewoner en de huurder-bewoner.
- *Toets 2: Is sprake van een redelijke en objectieve rechtvaardiging?*¹³⁸
Indien sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, moet de vraag worden behandeld of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging van de ongelijke behandeling. Volgens de Hoge Raad is sprake van een redelijke en objectieve rechtvaardiging indien een legitiem doel wordt nagestreefd en proportionaliteit bestaat tussen het middel en het te realiseren doel. In één van zijn arresten oordeelde de Hoge Raad dat een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om enerzijds in de Wet IB 2001 aan werknemers niet meer de mogelijkheid te bieden hun werkelijke ter verwerving van hun inkomsten uit dienstbetrekking gemaakte kosten op hun inkomsten in aftrek te brengen, en anderzijds de zeedagenaftrek te handhaven. De Hoge Raad wees hierbij op de parlementaire behandeling van artikel 3.89 van de Wet Inkomstenbelasting 2001, waar het mogelijk discriminatoire karakter van de zeedagenaftrek aan de orde is geweest:
“De wetgever heeft onder ogen gezien dat de vraag zich opdringt in hoeverre een maatregel als de zeedagenaftrek onder de Wet IB 2001 nog bestaansrecht heeft, maar heeft in de omstandigheid dat wijzigingen in die regeling, die haar oorsprong vindt in de bijzondere kostenstructuur van de beroepsgroep van zeevarenden, gevolgen zouden hebben op verschillende terreinen, waarbij gedacht werd aan de directe inkomensgevolgen voor de werknemers in deze voor Nederland belangrijke bedrijfstak, en de gevolgen voor het kostenniveau van de Nederlandse zeescheepvaart, reden gezien deze regeling te handhaven”.¹³⁹

De Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968 behandelen drugshandel anders. Nu is de vraag of dit wel mag, rekening houdend met het gelijkheidsbeginsel. Omdat beide wetten andere uitgangspunten kennen, of beter gezegd, andere rechtsgronden, ligt het toetsen van onderlinge verschillen in behandeling aan het gelijkheidsbeginsel niet voor de hand. Voor zover al

¹³⁵ HR 30 september 1992, nr. 27463, BNB 1993/30, ECLI:NL:HR:1992:ZC5110.

¹³⁶ HR 8 juli 1988, nr. 24964, BNB 1988/302, ECLI:NL:HR:1988:ZC3875.

¹³⁷ HR 17 november 1993, nr. 28587, BNB 1994/36, ECLI:NL:HR:1993:ZC5505.

¹³⁸ HR 30 september 1992, nr. 27463, BNB 1993/30, ECLI:NL:HR:1992:ZC5110.

¹³⁹ HR 19 oktober 2007, nr. 41127, BNB 2008/7, ECLI:NL:HR:2007:BB5768.

sprake is van gelijke gevallen, zal in het verschil in rechtsgrond (nagenoeg) altijd een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond kunnen worden gevonden. Dit geldt te meer nu de omzetbelasting, veel meer dan de inkomstenbelasting, een Europeesrechtelijk karakter heeft. Het toetsen van de Wet inkomstenbelasting 2001 aan de Btw-richtlijn is niet mogelijk; dit is impliciet al uitgemaakt in een arrest van de Hoge Raad uit 1994. Uit dit arrest volgde dat voordelen uit de handel in verdovende middelen terecht zijn toegevoegd aan het inkomen van belanghebbende (inkomstenbelasting).¹⁴⁰ Dit is niet in strijd met het Europees Recht, ook al blijven deze voordelen buiten de heffing van de omzetbelasting. Binnen de belastingwet zelf kan gemakkelijker een toets aan het gelijkheidsbeginsel plaatsvinden. In de volgende subparagrafen wordt dit nader uitgewerkt.

4.5.1 Gelijkheidsbeginsel in de Wet inkomstenbelasting 2001

Allereerst wordt gekeken of het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden in de Wet inkomstenbelasting 2001. Zoals uit hoofdstuk 2 volgt, worden zowel legale als illegale inkomsten in de inkomstenbelasting betrokken. Drugshandelaren en andere handelaren worden wat de inkomsten betreft gelijk behandeld, waardoor in zoverre het gelijkheidsbeginsel niet wordt geschonden. Toets 1 wordt negatief beantwoord.

Wat betreft de aftrek van kosten en lasten bestaat een verschil tussen legale en illegale handel. De kosten en lasten die gemaakt zijn bij de handel in drugs mogen niet van de winst worden afgetrokken indien sprake is van een onherroepelijke strafrechtelijke veroordeling. Toets 1 wordt hierdoor positief beantwoord want gelijke gevallen, zowel de legale als illegale handel, leiden tot draagkrachtverhoging, maar worden door de kostenaftrekbeperking bij de handel in drugs ongelijk behandeld.

Aan toets 1 wordt door de kostenaftrekbeperking voldaan. Nu moet toets 2 worden beoordeeld, waarbij wordt gekeken of sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging voor deze ongelijke behandeling. De Hoge Raad moet hierbij toetsen aan het recht, de wet, en aan eerdere jurisprudentie. De Hoge Raad kan bij de beoordeling ook gebruikmaken van de jurisprudentie van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. In artikel 14 van het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens is immers het gelijkheidsbeginsel opgenomen. De Hoge Raad heeft een ruime beoordelingsvrijheid wat betreft de jurisprudentie van dit Hof.¹⁴¹

De Hoge Raad heeft niet eerder een arrest gewezen over drugshandel en de eventuele schending van het gelijkheidsbeginsel. Beargumenteerde kan worden dat sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging, omdat de kostenaftrekbeperking ervoor zorgt dat criminelen worden 'gestraft'. De drugshandelaren hebben door de kostenaftrekbeperking een hogere winst, wat zorgt voor een hogere belastingdruk. Criminele activiteiten zijn maatschappelijk ongewenst en dienen bestreden te worden. In dat geval kan toets 2 positief worden beantwoord en wordt het gelijkheidsbeginsel niet geschonden.

4.5.2 Gelijkheidsbeginsel in de Wet op de omzetbelasting 1968

Nu wordt gekeken of het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden in de Wet op de omzetbelasting 1968. Zoals uit hoofdstuk 3 volgt, is de illegale handel in drugs niet belast met btw, terwijl de legale handel in drugs voor medicinale en wetenschappelijke doeleinden wel is belast met btw. Tevens

¹⁴⁰ HR 9 maart 1994, nr. 28 534, BNB 1994/138, ECLI:NL:HR:1994:BH8687.

¹⁴¹ Schuver-Bravenboer, M. (2009, 1 februari). 6.3.4.1 Ruime beoordelingsvrijheid wetgever. Geraadpleegd op 20 juni 2018, van <https://www.navigator.nl/document/idd904abda44100960a06783cdbbb2465d/fiscaal-overgangsbeleid-fiscale-monografieen-nr-131-6341-ruime-beoordelingsvrijheid-wetgever>

worden andere illegale activiteiten ook belast in de btw; alleen absoluut verboden activiteiten niet (handel in drugs en in vals geld). Wanneer het verschil in behandeling tussen de legale en illegale handel in drugs wordt getoetst aan toets 1 van de Hoge Raad, kan worden beargumenteerd dat het gaat om een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Het gaat namelijk allebei om het drijven van handel in drugs (economische activiteiten), ook al is de handel in het ene geval verboden. De omzetbelasting wil consumptie belasten en het maakt daarbij in principe niet uit of het gaat om legale of illegale consumptie. Dezelfde redenering gaat op voor de vergelijking tussen drugshandel (en vals geld) en overige illegale activiteiten.

Aan toets 1 wordt door het ongelijk behandelen van gelijke gevallen voldaan. Nu moet toets 2 worden beoordeeld. Ook in dit geval geldt dat de Hoge Raad nog geen arrest over dit onderwerp heeft gewezen. Beargumenteerd kan worden dat geen sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging, omdat de handel in drugs nu een financieel voordeel heeft ten opzichte van de belaste legale drugshandel of andere (illegale) handel. Dit draagt niet bij aan de bestrijding van drugscriminaliteit en brengt een maatschappelijk gevoel van onrecht met zich mee. In dit geval wordt toets 2 negatief beantwoord en wordt het gelijkheidsbeginsel geschonden.

Uitgaande van de door het Hof van Justitie gewezen jurisprudentie zou echter ook kunnen worden beredeneerd dat wel sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging. Het Hof heeft immers besloten inkomsten uit illegale drugshandel niet met omzetbelasting te belasten, omdat bij een absoluut handelsverbod elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector is uitgesloten. Dit laatste zou in beginsel als een redelijke en objectieve rechtvaardiging kunnen worden gezien, maar zoals in §4.4.4 nader is toegelicht valt op de uitleg van het Hof het nodige af te dingen. Het is dus op zijn minst twijfelachtig of is voldaan aan toets 2.

4.6 Conclusie

Tussen de behandeling van drugshandel door de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn weinig overeenkomsten. De inkomstenbelasting belast de inkomsten uit drugshandel wel en de omzetbelasting belast deze inkomsten niet. Dit verschil kan niet worden verklaard door een verschillende uitleg van het begrip 'deelname aan het economisch verkeer'. De verschillen tussen de uitleg van dit begrip voor de inkomstenbelasting en de omzetbelasting blijken minimaal te zijn en kunnen het grote verschil in behandeling niet verklaren.

De verschillende behandeling van drugshandel laat zich beter verklaren vanuit het al dan niet van toepassing zijn van Europese regelgeving. De Wet op de omzetbelasting 1968 moet voldoen aan de regels van de Europese Unie. Uit de door het Hof van Justitie gegeven uitleg aan de Btw-richtlijn volgt dat de omzet uit drugshandel niet in de btw-heffing mag worden betrokken. Het Hof is van mening dat hiermee geen inbreuk op het fiscale neutraliteitsbeginsel wordt gemaakt, omdat het hier om absoluut verboden handelingen gaat, waardoor legale en illegale handel niet met elkaar in concurrentie kunnen treden. Bij de uitleg van het Hof van Justitie kunnen echter de nodige kritische kanttekeningen worden geplaatst.

De Europese Unie heeft geen bevoegdheden als het gaat om directe belastingen, zoals de inkomsten- of vennootschapsbelasting. Daar beslissen de lidstaten zelf over. Die vrijheid is echter niet onbegrensd omdat ook voor de directe belastingen geldt dat ze niet in strijd mogen zijn met het non-discriminatiebeginsel. De jurisprudentie van het Hof van Justitie geeft nadere invulling aan dit beginsel.

Op grond van het fiscale neutraliteitsbeginsel maakt de inkomstenbelasting geen onderscheid tussen inkomsten uit legale en inkomsten uit illegale handel. Ook inkomsten uit drugshandel zijn belast, ondanks het feit dat het hier om verboden handel gaat.

De wetgever heeft ervoor gekozen om de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968 wat betreft de behandeling van drugshandel anders vorm te geven. Om te beoordelen of dit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel, worden de verschillen getoetst aan het toetsingskader van de Hoge Raad. Het onderling toetsen van belastingwetten aan het gelijkheidsbeginsel is erg lastig, maar binnen de belastingwet zelf is dit wel mogelijk. Bij beide wetten wordt aan toets 1, waarbij wordt gekeken of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, voldaan. De vraag of aan toets 2 is voldaan, waarbij wordt gekeken of een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat voor dit verschil, is moeilijker te beantwoorden omdat hierover door de Hoge Raad niet eerder een arrest is geweest. Bij de Wet IB kan op goede gronden worden beargumenteerd dat sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging, omdat de kostenaftekbepijking bij de handel in drugs ervoor zorgt dat criminelen worden 'gestraft', hetgeen tegemoet komt aan het maatschappelijke rechtvaardigheidsgevoel. Bij de Wet OB ligt dit aanzienlijk lastiger, omdat de handel in drugs hier feitelijk wordt bevoordeeld ten opzichte van andere legale of illegale activiteiten. Op de door het Hof van Justitie gegeven argumenten voor dit onderscheid kan gezien de rechtsgrond van de btw - het belasten van consumptief gebruik - het nodige worden afgedongen. Het is dus twijfelachtig of voor de omzetbelasting aan toets 2 wordt voldaan.

Hoofdstuk 5 – Eén lijn trekken tussen legale en illegale handel.

5.1 Inleiding

In hoofdstuk 4 zijn de overeenkomsten en verschillen tussen de behandeling van drugshandel in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968 uitgewerkt.

In dit hoofdstuk staat de deelvraag ‘Kan de heffing van belasting over illegale drugshandel op één lijn gebracht worden met legale handel en zo ja, is aanpassing van de Btw-richtlijn de enige mogelijkheid om dit te bewerkstelligen?’ centraal. In §5.1.1 wordt allereerst aandacht besteed aan de kritische geluiden in de (vak)literatuur over het achterwege laten van btw-heffing op drugshandel. In §5.1.2 wordt de behandeling van drugs in de Wet OB vergeleken met de behandeling van alcohol en tabak in diezelfde wet. In §5.1.3 wordt vervolgens gekeken of een gelijke behandeling van drugshandel mogelijk is. In §5.1.4 wordt tenslotte, als aanvulling op de vorige subparagrafen, gekeken of aanpassing van de Btw-richtlijn de enige mogelijkheid is om gelijke behandeling van drugshandel te bewerkstelligen. Tevens wordt in deze subparagraaf een door Beukers-van Dooren gedaan voorstel voor een eventuele alternatieve heffing op drugs besproken. In de conclusie wordt uiteindelijk een antwoord op de deelvraag gegeven.

5.1.1 Het onbelast laten van drugshandel: terecht of niet?

Drugshandel wordt niet belast met btw (en accijns). Dit roept bij verscheidene fiscalisten, zoals Van Hilten en Nieuwenhuizen, vragen op. Zij zetten grote vraagtekens bij de argumentatie voor het onbelast laten van drugshandel in de omzetbelasting:

- Het doel van de heffing van omzetbelasting is om het verbruik van goederen en diensten door de consument te belasten. Het gebruik van verdovende middelen is in beginsel bestemd voor consumptie. Dus waarom blijft het gebruik dan toch onbelast?¹⁴²
- In de huidige situatie verwerpen belanghebbende drugshandelaren zich met een beroep op het strafbare karakter van hun daden. Door zich hierop te beroepen vermijden deze drugshandelaren heffing van omzetbelasting. Is dit wel een eerlijke maatregel tegenover ‘belaste’ handelaren?¹⁴³
- Een ander argument voor de heffing van drugshandel in de omzetbelasting is dat de handel van softdrugs in het economische verkeer plaatsvindt. Maar waarom vormt het dan geen economische activiteit in de zin van artikel 4, eerste en tweede lid van de Zesde Btw-richtlijn (nu Btw-richtlijn)?¹⁴⁴

Er zijn dus veel vragen rondom het niet belasten van illegale leveringen. Ook andere fiscalisten en parlementsleden, zoals Ligtenberg, Beukers-van Dooren en Van der Ham begrijpen niet waarom de Europese Unie de leveringen van illegale middelen niet belast met btw.¹⁴⁵ Het Hof van Justitie heeft het standpunt van het onbelast laten van deze illegale middelen al ingenomen in 1988 en is hier

¹⁴² Noot-1, W.A.P. Nieuwenhuizen, ECLI:NL:HR:1998:AA2424, 22 april 1998.

¹⁴³ Noot-2, M.E. van Hilten, ECLI:NL:HR:2000:ZC7548, 19 januari 2000.

¹⁴⁴ Noot-2, M.E. van Hilten, ECLI:NL:HR:2000:ZC7548, 19 januari 2000.

¹⁴⁵ Ligtenberg, M.T.J.M.C. (2013, 26 maart). *Belastingheffing is immoreel: fiscus liever koopman dan dominee*. Geraadpleegd op 20 april 2018, van <https://www.futd.nl/column/6017/belastingheffing-is-immoreel-fiscus-liever-koopman-dan-dominee/>

nooit meer van afgeweken.¹⁴⁶ Echter, de maatschappij is in de tussenliggende periode wel veranderd, ook op het terrein van (soft)drugsgebruik.¹⁴⁷

Bali, Deij, Sparidus en Siem schrijven in de editie 2017 van het Fiscaal Memo BTW dat zij zich kunnen voorstellen dat de internationale tendens om bepaalde (soft)drugs te legaliseren, uiteindelijk zal betekenen dat de levering van dergelijke goederen in de heffing van btw moet worden betrokken.¹⁴⁸

Van der Ham, voormalig Nederlands politicus voor D66, heeft gepleit voor het legaliseren van de teelt van wiet om zo btw-heffing op wiet mogelijk te maken.¹⁴⁹ Hier was eerst weinig animo voor, maar in 2017 heeft het nieuwe kabinet toch besloten om een proef toe te staan waarbij een aantal gemeenten legale wiet mag gaan verspreiden.¹⁵⁰ Nu gaat deze proef niet over het fiscale aspect van drugshandel, maar om het verminderen van de drugscriminaliteit in Nederland. Het eventueel legaliseren van de drugshandel kan het heffen van btw wel dichterbij brengen, omdat dan geen sprake meer is van in alle lidstaten absoluut verboden handelingen.

5.1.2 Vergelijking handel in drugs met tabak en alcohol

De invoer en handel in drugs is, zoals genoemd in subparagraaf 3.2.3, in alle lidstaten van de EU verboden. De reden hiervoor is dat het gebruik van drugs schadelijk wordt geacht. Het gaat hierbij om de effecten op de volksgezondheid. Nu zijn drugs niet de enige producten die schadelijk voor de volksgezondheid zijn. Drugsgebruikers verwijzen daarom veelal naar tabak (sigaretten) en alcohol als producten die even schadelijk als drugs zijn, maar niet verboden. Dat tabak schadelijk is, wordt niet betwist. Op de verpakkingen van sigaretten staan waarschuwingen voor de gevolgen van het gebruik die er niet om liegen. Het gebruik van alcohol is schadelijk bij grootverbruik. Niet zeker is of het gebruik van alcohol in geringe hoeveelheden ook schadelijk is.¹⁵¹

Omzetbelasting wordt over de gehele omzet aan tabak en alcohol geheven. Daarnaast bestaan er ook tabaks- en alcoholaccijnzen, maar geen drugsaccijnzen. Volgens de miljoenennota 2018 zijn de geschatte opbrengsten € 2.487 miljoen aan tabaksaccijns, € 310 miljoen aan alcoholaccijns, € 449 miljoen aan bieraccijns en € 355 miljoen aan wijnaccijns.¹⁵² Deze accijnzen worden geheven met als hoofdmotief het verkrijgen van opbrengsten voor de schatkist, maar daarnaast is het ook de bedoeling van de wetgever om door het heffen van deze accijnzen het gebruik van tabak en alcohol te ontmoedigen.

Beukers-van Dooren, Raadsheer bij de Hoge Raad, vraagt zich af of het niet legaal zijn van drugs wel een rechtvaardiging is voor het verschil in belastingheffing. De handel in softdrugs is immers in Nederland via het gedoogbeleid gereguleerd, waardoor het onderscheid tussen een tabakszaak en

¹⁴⁶ HvJ 5 juli 1988, nr. 269/82 (Einberger-II), BNB 1987/6, ECLI:EU:C:1984:81; HvJ 5 juli 1988, nr. 269/86 (Mol), BNB 1988/303, ECLI:EU:C:1988:359; HvJ 6 december 1990, nr. C-343/89 (Witzemann), BNB 1991/190, ECLI:EU:C:1990:445.

¹⁴⁷ *Gedoogbeleid softdrugs en coffeeshops* (2018). Geraadpleegd op 16 mei 2018, van <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/drugs/gedoogbeleid-softdrugs-en-coffeeshops>

¹⁴⁸ Bali, S.A., Deij, K., Sparidus, G., & Siem, E. (2017). *Fiscaal Memo 2017*. Deventer: Wolters Kluwer.

¹⁴⁹ Van der Ham, B. (2013, 18 december). *Legaliseer Cannabis, maar dan niet zoals Uruguay*. Geraadpleegd op 4 juni 2018, van http://borisvanderham.nl/artikelen/legaliseer_cannabis_maar_dan_niet_zoals_uruguay

¹⁵⁰ Herderschee, G. (2017, 7 oktober). *Doorbraak: nieuwe kabinet staat experiment toe met wietteelt door de overheid*. Geraadpleegd op 6 juni 2018, van <https://www.volkskrant.nl/nieuws-achtergrond/doorbraak-nieuwe-kabinet-staat-experiment-toe-met-wietteelt-door-de-overheid~bfdc274df/>

¹⁵¹ Beukers-van Dooren, A.F.M.Q. (2010). *'Gedoogheffing' op drugs? NTFR*, 35.

¹⁵² Rijksoverheid, Miljoenennota (2018), Tweede Kamer der Staten-Generaal.

een coffeeshop naar haar idee niet meer zo groot is. Hierdoor is er onvoldoende reden meer voor het handhaven van zo een groot verschil in belastingdruk tussen beide soorten producten.¹⁵³

Daarnaast geeft Beukers-van Dooren aan dat de Belastingdienst in de afgelopen jaren veel werk heeft gestoken in de administratieve vastlegging bij coffeeshops. Dit zorgt voor een administratief aanknopingspunt voor een heffing op drugs. Door de coffeeshophouders moeten namelijk lijsten van alle dagelijkse in- en verkopen worden bijgehouden. Tevens geeft de AWR de mogelijkheid van omkering van de bewijslast. Dit zorgt ervoor dat het in de praktijk vaak eenvoudiger is om belasting te heffen over drugs dan om een drugscrimineel strafrechtelijk veroordeeld te krijgen.

5.1.3 Gelijke behandeling drugshandel door Wet IB en Wet OB

De Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968 behandelen drugshandel nu op verschillende wijzen. De vraag is daarom of het niet beter is om te zorgen voor een gelijke belastingheffing wat betreft illegale handelingen en activiteiten. Dit kan op twee manieren. Of beide wetten betrekken de drugshandel in hun heffing of beide wetten doen dit niet. Een gelijke behandeling door beide wetten van de illegale handel zorgt in ieder geval voor een duidelijkere en 'simpelere' wetgeving.

Uit de eerdere hoofdstukken volgt dat de Wet op de omzetbelasting 1968 moet voldoen aan de Btw-richtlijn. Nederland mag nu geen btw heffen over de omzet uit drugshandel omdat de Btw-richtlijn dit verbiedt vanwege het feit dat sprake is van een in alle lidstaten (absoluut) verboden handeling. Dit volgt uit de door het Hof van Justitie gegeven uitleg aan de Btw-richtlijn. Btw-heffing in Nederland over drugshandel kan pas aan de orde komen na aanpassing van de Btw-richtlijn door de Europese Unie. Een dergelijke aanpassing is een langdurig en moeizaam proces waarbij Nederland als één van de lidstaten wel invloed kan uitoefenen, maar afhankelijk is van de andere lidstaten om daadwerkelijk tot aanpassing te komen. Een andere oplossing, binnen de bestaande Btw-richtlijn, zou mogelijk de legalisering van (soft)drugs in één of meerdere lidstaten kunnen zijn. In dat geval is immers geen sprake meer van in *alle* lidstaten verboden handelingen en het Hof van Justitie zou hierin aanleiding kunnen zien om 'om te gaan', met andere woorden om af te wijken van haar vroegere jurisprudentie en zo de weg vrij te maken voor btw-heffing over drugshandel. Nederland zou hierin het voortouw kunnen nemen door als eerste lidstaat over te gaan tot het (gedeeltelijk) legaliseren van de handel in softdrugs.

De belasting op inkomen is niet geharmoniseerd binnen de Europese Unie en Nederland kan dus als lidstaat haar wetgeving op het terrein van de inkomstenbelasting zelfstandig vormgeven. Nederland zou er dus voor kunnen kiezen de heffing van inkomstenbelasting over drugshandel achterwege te laten. De vraag is of het volledig buiten de belastingheffing laten van de handel in drugs maatschappelijk gewenst is, zowel vanuit volksgezondheidsperspectief als uit financieel perspectief. Het onbelast laten van de handel in drugs draagt niet bij aan het ontmoedigen van drugsgebruik; drugs worden mogelijk zelfs goedkoper en de overheid loopt financiën mis.

5.1.4 Voorstel voor een eventuele heffing op drugs

De omzetbelasting en de accijnsheffing zijn in EU-verband geharmoniseerd. In artikel 3 Accijnsrichtlijn 92/12/EEG staat vermeld op welke goederen accijns mag worden geheven, namelijk op minerale oliën, alcohol en tabak. Drugs worden niet in deze richtlijn genoemd, dus een eventuele heffing over drugs mag geen 'accijns' worden genoemd.

¹⁵³ Beukers-van Dooren, A.F.M.Q. (2010). 'Gedooogheffing' op drugs?. *NTFR*, 35.

Wanneer de Btw-richtlijn niet wordt aangepast en het Hof van Justitie niet terugkomt op haar vroegere jurisprudentie, is een heffing van omzetbelasting niet mogelijk. Artikel 401 Btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten van de EU bevoegd zijn om andere belastingen te heffen die niet het karakter van een omzetbelasting hebben. De eventuele heffing op drugs moet dus andere cumulatieve kenmerken hebben dan de Europese omzetbelasting. Volgens de jurisprudentie van het Hof van Justitie zijn de kenmerken van de btw:

“De btw is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; de heffing van deze belasting vindt plaats in elk stadium van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging, en de belastingplichtige kan de in eerdere stadia van het productie- en distributieproces voldane bedragen op de verschuldigde btw in mindering brengen, zodat deze belasting telkens slechts over de in een bepaald stadium toegevoegde waarde wordt geheven en deze last uiteindelijk op de consument drukt (arrest van 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a., zaak C-283/06 en C-312/06, NTFR 2007/1880, Jurisprudentie. p. I 8463,).”¹⁵⁴

Beukers-van Dooren doet een voorstel voor een alternatieve heffing op drugs. Zij is voorstander van het invoeren van een soort ‘verbruiksheffing’ op drugs. Nederland kent een dergelijke heffing al, namelijk de algemene verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, pruimtabak en snuiftabak. Nederland mocht na de harmonisatie van de accijnzen in de EU in 1993 geen accijns meer heffen over suiker, pruim- en snuiftabak, zoals dat voor de harmonisatie wel werd gedaan. De verbruiksbelasting kwam zodoende in de plaats van de accijnsheffing op deze producten. De doelstelling van deze verbruiksheffing is het realiseren van opbrengsten voor de schatkist. Dit volgt uit de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel (Kamerstukken II, 1992-1993, 22 843, nr. 5).

Nu is het de vraag of een dergelijke verbruiksbelasting op drugs mogelijk is. Er bestaat immers een verschil in de aard van de producten, en vooral in de juridische legitimatie. Beukers- van Dooren zegt hierover het volgende:

“De verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken, snuif- en pruimtabak wordt geheven ter zake van de invoer en de uitslag daarvan, waarbij uitslag ‘het brengen van alcoholvrije dranken, pruimtabak of snuiftabak buiten een plaats die voor dat soort goed als inrichting is aangewezen’ is. Maar het is voorstelbaar dat coffeeshops worden aangewezen als ‘inrichting’ voor drugs en dat aldus de verkoop van drugs door die coffeeshops als ‘uitslag’ en dus als belastbaar feit wordt aangemerkt. En de drugssmokkel zou via een heffing ter zake van ‘invoer’ kunnen worden belast. Dat zou dan wel tot gevolg kunnen hebben dat bepaalde drugs tweemaal worden belast: eenmaal bij de invoer en eenmaal bij de uitslag. Verboden is dat overigens niet. Een dergelijk systeem waarbij meermalen belasting op eenzelfde product wordt geheven wordt een cascdestelsel genoemd. Dat heeft in diverse landen bestaan vóór de invoering van de btw in EU-verband.”¹⁵⁵

5.2 Conclusie

Vanuit meerdere hoeken van de samenleving komt de vraag op naar een uniforme behandeling van de inkomsten uit drugshandel in de verschillende belastingwetten. Verscheidene fiscalisten en ook

¹⁵⁴ Beukers-van Dooren, A.F.M.Q. (2010). ‘Gedooogheffing’ op drugs?. *NTFR*, 35.

¹⁵⁵ Beukers-van Dooren, A.F.M.Q. (2010). ‘Gedooogheffing’ op drugs?. *NTFR*, 35.

politici zien graag dat de leveringen van verdovende middelen belast gaan worden. Zij vinden het onterecht dat deze leveringen nu buiten de heffing van omzetbelasting vallen, waardoor drugshandelaren als het ware worden bevoordeeld ten opzichte van handelaren in het legale circuit.

Nederland mag echter door de Btw-richtlijn en Europese regelgeving deze heffing niet invoeren. De Europese Unie zal dus eerst de Btw-richtlijn moeten aanpassen wil zij belastingheffing over drugshandel mogelijk maken. Doordat het invoeren van een nieuwe of aangepaste richtlijn een lang en moeilijk proces is, zal de heffing van btw over drugshandel voorlopig niet plaatsvinden. Een andere mogelijkheid is dat het Hof van Justitie terugkomt op haar vroegere jurisprudentie en daarmee een andere uitleg aan de Btw-richtlijn geeft. Nederland zou het 'omgaan' van het Hof van Justitie mogelijk kunnen uitlokken door het (gedeeltelijk) legaliseren van de handel in softdrugs.

Het gelijk trekken van de belastingheffing door het onbelast laten van inkomsten uit drugshandel in de inkomstenbelasting is gemakkelijker en sneller realiseerbaar, maar wordt als ongewenst beschouwd, omdat dit de drugscriminaliteit alleen maar zou bevorderen en bovendien voeding geeft aan het maatschappelijk gevoel van onrecht.

Beukers-van Dooren geeft als alternatief voor een heffing op drugs de 'verbruiksbelasting' aan. Deze belasting bestaat al in Nederland, namelijk bij de heffing op alcoholvrije dranken, pruimtabak en snuiftabak. De verkoop van drugs door coffeeshops en drugsmokkel zouden door deze 'verbruiksheffing' belast kunnen worden.

Hoofdstuk 6 – Conclusie en aanbeveling

6.1 Inleiding

In dit laatste hoofdstuk worden de antwoorden op de verschillende deelvragen kort herhaald. Aan de hand van de antwoorden op deze deelvragen wordt een antwoord gegeven op de volgende centrale vraag van deze scriptie:

Is het verschil in behandeling van drugshandel door de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968 in overeenstemming met de Europese Btw-richtlijnregelgeving en het gelijkheidsbeginsel? Zo nee, welke maatregelen zijn nodig om de behandeling daarmee in overeenstemming te brengen?

6.2 Deelvragen

Hoe behandelt de Wet inkomstenbelasting 2001 illegale drugshandel en welke rol spelen de begrippen fiscale neutraliteit en deelname aan het economisch verkeer daarbij?

Het begrip ‘fiscale neutraliteit’ is van toepassing op de Wet inkomstenbelasting 2001. Fiscale neutraliteit houdt in dat vergelijkbare goederen en diensten op dezelfde manier worden behandeld. Het maakt voor de heffing van belasting niet uit wat de herkomst is van de inkomsten. De Belastingdienst belast de illegaal verkregen inkomsten en ontvangt hierdoor dus ‘illegaal’ geld.

De drugshandelaar heeft zelfs recht op vrijstelling en aftrekposten indien de activiteiten van deze handelaar worden aangemerkt als winst uit onderneming. Kosten en lasten die verband houden met deze ondernemingsactiviteiten mogen daarentegen niet altijd van de winst worden afgetrokken. Indien een strafbeschikking onherroepelijk is geworden, mogen de kosten en lasten die verband houden met het misdrijf niet worden afgetrokken.

Het begrip ‘deelname aan het economisch verkeer’ speelt een belangrijke rol in de Wet inkomstenbelasting 2001. Er is geen sprake van een bron van inkomen indien geen sprake is van deelname aan het economisch verkeer. Hierdoor kan over deze inkomsten geen belasting worden geheven bij deze handelaren. Er is sprake van deelname aan het economisch verkeer indien activiteiten buiten de ‘eigen kring’ worden verricht. Bij de handel in drugs zal in de regel sprake zijn van deelname aan het economisch verkeer.

Hoe behandelt de Wet op de omzetbelasting 1968 illegale drugshandel en welke rol spelen de begrippen fiscale neutraliteit en deelname aan het economisch verkeer daarbij?

De leveringen van drugs is niet belast in de omzetbelasting. Dit volgt uit het Happy-Family arrest van het Hof van Justitie. De levering van hennepplanten daarentegen is wel belast, omdat zij op zichzelf beschouwd niet als verdovend middel kunnen worden aangemerkt en niet schadelijk zijn voor de openbare orde, de volksgezondheid of een dergelijk dringend algemeen belang.

Uit het arrest van de Hoge Raad van 19 januari 2000 volgde verder dat de verhuur van een locatie die wordt gebruikt voor de verkoop van drugs binnen de werkingssfeer van de Btw-richtlijn kan vallen. In dit geval moet omzetbelasting worden betaald over de verhuur.¹⁵⁶

¹⁵⁶ HR 19 januari 2000, nr. 33 401L, ECLI:NL:HR:2000:ZC7548.

De Nederlandse omzetbelasting is gebaseerd op de Btw-richtlijn. Nederland moet zich, als lidstaat van de Europese Unie, aan de doelstellingen van deze richtlijn houden. Dit brengt beperkingen met zich mee bij het vormgeven van de eigen formele wetgeving.

Het begrip 'deelname aan het economisch verkeer' speelt, net als in de inkomstenbelasting, een belangrijke rol in de Wet op de omzetbelasting 1968. Indien niet aan dit begrip wordt voldaan blijft belastingheffing achterwege en kan de voorbelasting niet in aftrek worden gebracht. Ondanks dat bij de handel in drugs sprake is van deelname aan het economisch verkeer, wordt de handel niet in de omzetbelasting betrokken op grond van door het Hof van Justitie gewezen jurisprudentie. Doorslaggevend hierbij is dat deze handel onder een volstrekt handels- en invoerverbod valt binnen de Europese Gemeenschap.

Ook bij de Btw-richtlijn is het fiscale neutraliteitsbeginsel het uitgangspunt. Gesteld zou kunnen worden dat de fiscale behandeling van verdovende middelen en vals geld een inbreuk maakt op dit neutraliteitsbeginsel. Volgens het Hof van Justitie is het fiscale neutraliteitsbeginsel niet in het geding omdat in die specifieke gevallen mededinging tussen de legale en illegale economische sector is uitgesloten.

Op welke aspecten komen voorgenoemde wetten met betrekking tot de illegale drugshandel overeen en op welke aspecten verschillen zij en laten deze verschillen zich afdoende verklaren vanuit de Europese Btw-richtlijnregelgeving?

De handel in soft- en harddrugs is op basis van de Opiumwet verboden. De drugshandel is voor zowel de inkomstenbelasting als voor de omzetbelasting niet toegestaan. Nederland kent wat betreft bepaalde softdrugs een gedoogbeleid, maar dit gedoogbeleid zorgt er niet voor dat deze drugs hierdoor legaal zijn. Het verbod op deze drugs en de handel ervan zegt niet dat de Belastingdienst geen belasting mag heffen over de inkomsten en winsten uit deze handel. Hier speelt de fiscale neutraliteit weer een rol.

Tussen de behandeling van drugshandel door de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn verder weinig overeenkomsten. De Wet IB belast de inkomsten uit drugshandel wel en de Wet OB (grotendeels) niet. Het verschil in behandeling van drugshandel door de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968 kan niet worden verklaard door een verschillende uitleg van het begrip 'deelname aan het economisch verkeer'. Er zitten namelijk minimale verschillen tussen de uitleg van dit begrip door de Wet IB en de Wet OB. Deze kleine verschillen kunnen niet leiden tot het grote verschil in behandeling van drugshandel door de Wet IB en de Wet OB.

De oorzaak van het verschil in behandeling moet eerder worden gezocht in de Europese Btw-richtlijnregelgeving. De Btw-richtlijn is bindend voor de lidstaten van de Europese Unie en de lidstaten dienen hun wetgeving overeenkomstig de doelstellingen van de richtlijn in te richten.¹⁵⁷ De Wet inkomstenbelasting 2001 is niet gebonden aan een dergelijke Europese richtlijn. Aan de Wet inkomstenbelasting 2001 mag Nederland zelf invulling geven, mits zij zich houdt aan de jurisprudentie van het Hof van Justitie inzake non-discriminatie.

De jurisprudentie van het Hof van Justitie geeft nadere invulling aan de Btw-richtlijn. De uitleg die het Hof van Justitie geeft aan de Btw-richtlijn voor wat betreft de levering van drugs (Happy-Family

¹⁵⁷ Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG, 17 mei 1977.

arrest) is de belangrijkste oorzaak van het verschil in behandeling van drugshandel in de inkomstenbelasting en omzetbelasting. Op de uitleg van het Hof is echter het nodige af te dingen.

Wordt door het verschil in behandeling het gelijkheidsbeginsel geschonden?

De wetgever heeft ervoor gekozen om de Wet IB en de Wet OB wat betreft de behandeling van drugshandel anders vorm te geven. Om te beoordelen of dit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel, worden de verschillen getoetst aan het toetsingskader van de Hoge Raad. Bij beide wetten wordt aan toets 1, waarbij wordt gekeken of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, voldaan. Bij de Wet IB is hiervan sprake, omdat door de kostenaftrekbeperking gelijke gevallen, zowel de legale als illegale handel leiden tot draagkrachtverhoging, ongelijk worden behandeld. Bij de Wet OB is hiervan sprake, omdat het bij zowel de legale als illegale drugshandel gaat om het drijven van handel in drugs. De Wet OB wil consumptie belasten en het maakt daarbij in principe niet uit of het gaat om legale of illegale consumptie.

De vraag of aan toets 2 is voldaan, waarbij wordt gekeken of een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat voor dit verschil, is moeilijker te beantwoorden, omdat hierover door de Hoge Raad niet eerder een arrest is geweest. Echter, beargumenteerd kan worden dat bij de Wet IB sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging, omdat de kostenaftrekbeperking bij de handel in drugs ervoor zorgt dat criminelen worden 'gestraft', hetgeen tegemoet komt aan het maatschappelijke rechtvaardigheidsgevoel. Bij de Wet OB ligt dit aanzienlijk lastiger, omdat de handel in drugs hier feitelijk wordt bevoordeeld ten opzichte van andere legale of illegale activiteiten. Op de door het Hof van Justitie gegeven argumenten voor dit onderscheid kan gezien de rechtsgrond van de btw - het belasten van consumptief gebruik - het nodige worden afgedongen. Het is dus twijfelachtig of aan toets 2 wordt voldaan.

Kan de heffing van belasting over illegale drugshandel op één lijn worden gebracht met legale handel en zo ja, is aanpassing van de Btw-richtlijn de enige mogelijkheid om dit te bewerkstelligen?

Vanuit meerdere kanten (fiscaal en politiek) ontstaat de vraag naar een uniforme behandeling van de inkomsten uit drugshandel door de verschillende belastingwetten. Verscheidene fiscalisten en ook politici zien graag dat de leveringen van verdovende middel belast gaan worden. Zij vinden het onterecht dat deze leveringen nu buiten de heffing van omzetbelasting vallen, waardoor drugshandelaren als het ware bevoordeeld worden ten opzichte van handelaren in het legale circuit.

Nederland mag echter door de Btw-richtlijn en Europese regelgeving deze heffing niet invoeren. De Europese Unie zal dus eerst de richtlijn moeten aanpassen, wil zij belastingheffing over drugshandel gaan toestaan. Een andere oplossing, binnen de bestaande Btw-richtlijn, zou mogelijk de legalisering van (soft)drugs in één of meerdere lidstaten kunnen zijn. In dat geval is immers geen sprake meer van in *alle* lidstaten verboden handelingen en het Hof van Justitie zou hierin aanleiding kunnen zien haar oude jurisprudentie aan te passen. Nederland zou hierin het voortouw kunnen nemen door als eerste lidstaat over te gaan tot het (gedeeltelijk) legaliseren van de handel in softdrugs.

Door Beukers-van Dooren wordt een alternatieve heffing op drugs voorgesteld, namelijk de 'verbruiksbelasting' op drugs. De drugsverkoop door coffeeshops en drugssmokkel zouden door deze heffing kunnen worden belast. Aanpassing van de Btw-richtlijn is zodoende niet de enige mogelijkheid om de heffing over drugshandel op één lijn te brengen.

6.3 Centrale vraag

Achtereenvolgens wordt hier de centrale vraag beantwoord met behulp van de antwoorden op de deelvragen:

Doordat lidstaten zich aan de Europese Btw-richtlijn moeten houden, hebben landen van de Europese Unie relatief weinig invloed op de vorming van hun btw-stelsel, wat een gelijke behandeling van drugshandel door de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968 in de weg staat. De landen kunnen immers niet kiezen voor het belasten van drugshandel met btw. Hierbij wordt overigens voorondersteld dat het maatschappelijk ongewenst is de heffing van belasting over drugshandel volledig achterwege te laten door het niet belasten in de inkomstenbelasting. Ook op deze wijze zou immers een gelijke behandeling tot stand gebracht kunnen worden. De jurisprudentie van het Hof van Justitie geeft nadere invulling aan de Btw-richtlijn. De uitleg die het Hof van Justitie geeft aan de Btw-richtlijn voor wat betreft de levering van drugs (Happy-Family arrest) is de belangrijkste oorzaak van het verschil in behandeling door de inkomstenbelasting en omzetbelasting. Op de door het Hof van Justitie gegeven uitleg kan gezien de rechtsgrond van de btw - het belasten van consumptief gebruik - het nodige worden afgedongen.

Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat gelijke gevallen gelijk moeten worden behandeld. De wetgever heeft ervoor gekozen om de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968 wat betreft de behandeling van drugshandel anders vorm te geven, waardoor het gelijkheidsbeginsel zou kunnen zijn geschonden. Het toetsingskader van de Hoge Raad bestaat uit twee toetsen. Beide wetten voldoen aan toets 1 van het toetsingskader van de Hoge Raad; in allebei de gevallen is immers sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. De vraag of aan toets 2 is voldaan, waarbij wordt gekeken of een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat voor dit verschil, is moeilijker te beantwoorden. Bij de Wet IB kan op goede gronden worden beargumenteerd dat sprake is van een redelijke en objectieve rechtvaardiging, omdat de kostenaftekbepijking bij de handel in drugs ervoor zorgt dat criminelen worden 'gestraft', hetgeen tegemoet komt aan het maatschappelijke rechtvaardigheidsgevoel. Bij de Wet OB ligt dit aanzienlijk lastiger, omdat de handel in drugs hier feitelijk wordt bevoordeeld ten opzichte van andere legale of illegale activiteiten. Op de door het Hof van Justitie gegeven argumenten voor dit onderscheid kan, zoals hiervoor betoogd, het nodige worden afgedongen. Het is dus op zijn minst zeer twijfelachtig of voor de omzetbelasting aan toets 2 wordt voldaan.

Er bestaan verschillende maatregelen om de behandeling van drugshandel in overeenstemming te brengen met het gelijkheidsbeginsel. Eén van die maatregelen is aanpassing van de Btw-richtlijnregelgeving. Aanpassing van deze regelgeving zou kunnen zorgen voor een gelijke behandeling van drugshandel door de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968, indien de Btw-richtlijn zo wordt aangepast dat drugshandel belast gaat worden. Een alternatieve maatregel is het invoeren van een 'verbruiksbelasting' op drugs. Beukers-van Dooren heeft hier enkele jaren geleden over geschreven in het Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht. Deze heffing zou zorgen voor het belasten van de drugsverkoop in coffeeshops en daarnaast zou het een mogelijkheid bieden voor het belasten van drugsmokkel.

Boeken

- Bali, S.A., Deij, K., Sparidus, G., & Siem, E. (2017). *Fiscaal Memo 2017*. Deventer: Wolters Kluwer.
- Bommer, A.H. (2012). *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW*. Deventer: Wolters Kluwer.
- Bommer, A.H. (2013). *Unierechtelijke beginselen en BTW*, Deventer: Wolters Kluwer.
- Buis, W., Janssen, G.T.W. (2015). *Elsevier belastingalmanak 2015*. Doetinchem: Reed Business.
- Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P., & Schuwer, B.F. (2017). *Inkomstenbelasting; inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing*. Deventer: Wolters Kluwer.
- Stevens, L.G.M. (2014). *Inkomstenbelasting 2001*. Deventer: Wolters Kluwer.
- Van Hilten, W., & Van Kesteren, W.M. (2017) *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer.

Internetbronnen

- Beelen, S.T.M. (2010, 1 maart). 5.5.9.2 *Jurisprudentie Hof van Justitie EU m.b.t. absoluut verboden handelingen*. Geraadpleegd op 8 mei 2018, van <https://www.navigator.nl/document/id6e3b854d428df8c2df941ba98bfc69ff/aftrek-van-btw-als-belaste-omzet-ontbreekt-fiscale-monografieen-nr-134-5592-jurisprudentie-hof-van-justitie-eu-mbt-absoluut-verboden-handelingen>
- Boerop, L. (2014). *Prostitutie en drugs stuwen Nederlands GDP met €44,7 miljard*. Geraadpleegd op 2 mei 2018, van <http://925.nl/archief/2014/06/25/nederlandse-gdp-stijgt-eur447-miljard-in-een-dag/>
- Boezelman, M., & De Boer, J. (2014, 6 augustus). #076: *Amorele inlichtingenverkrijging*. Geraadpleegd op 26 april 2018, van <http://vaklunch.nl/amorele-inlichtingenverkrijging/>
- Bovens, M.A.P., Yesilkagit, K. (2005, 7 maart). *De invloed van Europese richtlijnen op de Nederlandse wetgever*. Geraadpleegd op 26 mei 2018, van https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:NPXmppyuf1AJ:https://dspace.library.uu.nl/bitstream/handle/1874/15013/Bovens_05_invoedvandeEuropeserichtlijnenopdeNederlandsewetgever.pdf%3Fsequence%3D1+%cd=1&hl=nl&ct=clnk&gl=nl
- Brassier, P. (2014, 22 oktober). *Red de economie, legaliseer wiet. Maar kan dat eigenlijk wel?* Geraadpleegd op 2 mei 2018, van <https://www.nrc.nl/nieuws/2014/10/22/red-de-economie-legaliseer-wiet-maar-kan-dat-eigenlijk-wel-a1499439>
- "Coffeeshops" (*detailhandel in softdrugs*)(2016). Geraadpleegd op 16 juli 2018, van <https://www.rijksoverheid.nl/...coffeeshops-en.../dgb-2016-1651-bijlage-24.pdf>
- De Bont, G.J.M.W., & Vissers, A.B. (2017, juli). 41. *Fiscaal optreden na een strafrechtelijk onderzoek*. Geraadpleegd op 6 mei, van [http://debontadvocaten.nl/webcontent/files/Fiscaal%20optreden%20na%20een%20strafrechtelijk%20Onderzoek\(1\).pdf](http://debontadvocaten.nl/webcontent/files/Fiscaal%20optreden%20na%20een%20strafrechtelijk%20Onderzoek(1).pdf)
- Feenstra, S. (2018, 24 april). *Afschaffing dividendbelasting: 'Nederland wordt de pinautomaat van Europa'*. Geraadpleegd op 6 mei 2018, van <https://nos.nl/nieuwsuur/artikel/2228822-afschaffing-dividendbelasting-nederland-wordt-de-pinautomaat-van-europa.html>
- Feenstra, S. (2017, 20 juli). *Politie pakt criminelen door overname illegale handelsplaats Hansa*. Geraadpleegd op 6 mei 2018, van <https://nos.nl/artikel/2184181-politie-pakt-criminelen-door-overname-illegale-handelsplaats-hansa.html>
- *Gedoogbeleid softdrugs en coffeeshops* (2018). Geraadpleegd op 16 mei 2018, van <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/drugs/gedoogbeleid-softdrugs-en-coffeeshops>
- Giebels, R. (2017, 27 september). *Fiscus kan door betere samenwerking veel meer miljoenen afpakken van criminelen*. Geraadpleegd op 27 april, van <https://www.volkskrant.nl/nieuws-achtergrond/fiscus-kan-door-betere-samenwerking-veel-meer-miljoenen-afpakken-van-criminelen~b6b4344c/>
- Gubbels, B.G.N. (2018). *Wanneer is er sprake van een arbeidsovereenkomst?* Geraadpleegd op 10 mei 2018, van <http://www.wetrecht.nl/wanneer-is-er-sprake-van-een-arbeidsovereenkomst/>

- Herderscheê, G. (2017, 7 oktober). *Doorbraak: nieuwe kabinet staat experiment toe met wietteelt door de overheid*. Geraadpleegd op 6 juni 2018, van <https://www.volkskrant.nl/nieuws-achtergrond/doorbraak-nieuwe-kabinet-staat-experiment-toe-met-wietteelt-door-de-overheid~bfdc274df/>
- Janssen, H., & Van der Valk, T. (2017, 7 november). *Tientallen invallen tijdens grote anti-drugsactie: recordvangst xtc-grondstoffen*. Geraadpleegd op 6 mei 2018, van <http://www.omroepbrabant.nl/?news/271285972/Tientallen+invallen+tijdens+grote+anti-drugsactie+recordvangst+xtc-grondstoffen.aspx>
- Ligtenberg, M.T.J.M.C. (2013, 26 maart). *Belastingheffing is immoreel: fiscus liever koopman dan dominee*. Geraadpleegd op 20 april 2018, van <https://www.futd.nl/column/6017/belastingheffing-is-immoreel-fiscus-liever-koopman-dan-dominee/>
- Martins, A. (2013, 16 juni). *Moraliteit en belastingheffing: (niet) het onderste uit de kan*. Geraadpleegd op 2 mei 2018, van <https://alfonsmartins.wordpress.com/2013/06/17/moraliteit-en-belastingrecht-niet-het-onderste-uit-de-kan/>
- Mulder, K. (2018, 20 maart). *Woning in Giesbeek op slot na illegale drugshandel*. Geraadpleegd op 10 mei 2018, van <https://www.gelderlander.nl/liemers/woning-in-giesbeek-op-slot-na-illegale-drugshandel~a84f010b/>
- *Opbouw binnenlands product (bbp); nr. 1969-2016*. (2017, 23 juni). Geraadpleegd op 15 mei 2018, van <http://statline.cbs.nl/statweb/publication/?vw=t&dm=slnl&pa=82262ned&d1=0-4,9-17,20-21,88,91,94,97,130-132,135-136,139,142&d2=a&hd=141013-1643&hdr=g1&stb=t>
- Oudkerk, R. (2018, 4 februari). *Oplossing gezocht: drugsoverlast in Roosendaal & Eindhoven*. Geraadpleegd op 10 mei 2018, van <https://www.nporadio1.nl/kwesties/onderwerpen/443197-oplossing-gezocht-drugsoverlast-in-roosendaal-eindhoven>
- Pauw, M. (2016, 5 april). *Omvang criminele economie in Nederland: 2,7 miljard euro*. Geraadpleegd op 2 mei 2018, van <https://www.rtlnieuws.nl/economie/home/omvang-criminele-economie-nederland-27-miljard-euro>
- Rensman, M. (2013). *Illegale activiteiten in de nationale rekeningen*. Geraadpleegd op 12 mei 2018, van https://www.cbs.nl/NR/rdonlyres/B1664A9A-849E-445A-9B48-570F73B3D574/0/DNE_chapter08.pdf
- Sangers, I. (2017). *Wat is het dark web?* Geraadpleegd op 16 mei 2018, van <https://www.npofocus.nl/artikel/7642/wat-is-het-dark-web>
- Schuver-Bravenboer, M. (2009, 1 februari). *6.3.4.1 Ruime beoordelingsvrijheid wetgever*. Geraadpleegd op 20 juni 2018, van <https://www.navigator.nl/document/idd904abda44100960a06783cdbbb2465d/fiscaal-overgangsbeleid-fiscale-monografieen-nr-131-6341-ruime-beoordelingsvrijheid-wetgever>
- Van den Berg, J., & Giebels, R. (2018, 29 maart). *Gaswinning in Groningen versneld naar nul*. Geraadpleegd op 28 april 2018, van <https://www.volkskrant.nl/nieuws-achtergrond/gaswinning-in-groningen-versneld-naar-nul~b5404888d/>
- Van der Ham, B. (2013, 18 december). *Legaliseer Cannabis, maar dan niet zoals Uruguay*. Geraadpleegd op 4 juni 2018, van http://borisvanderham.nl/artikelen/legaliseer_cannabis_maar_dan_niet_zoals_uruguay
- Van Kesteren, H.W.M., & Bijl, J.B.O. (2006, 1 januari). *Aftrek en handelingen die buiten het bereik van de btw blijven*. Geraadpleegd op 28 mei 2018, van https://www.navigator.nl/document/inode59c320f305156a7f911b9bd6c429a06/weekblad-voor-fiscaal-recht-afrek-en-handelingen-die-buiten-het-bereik-van-de-btw-blijven?ctx=WKNL_CSL_183
- Van 't Einde, T., & Tijmstra, F. (2017, 20 juli). *Politie haalt illegale verkoopsite uit de lucht*. Geraadpleegd op 2 mei 2018, van <https://eenvandaag.avrotros.nl/item/politie-haalt-illegale-verkoopsite-uit-de-lucht/>
- Visser, W.M.G. (2008, 27 maart). *5.2.18 Verboden goederen*. Geraadpleegd op 16 mei 2018, van <https://www.navigator.nl/document/da7b79eefd7669103df971c348a331b594/accijnzen-fiscale-monografieen-nr-126-5218-verboden-goederen>

- Voermans, W.J.M. (2015). *Artikel 81- wetgevende macht*. Geraadpleegd op 16 juni 2018, van <https://www.nederlandrechtsstaat.nl/grondwet/artikel.html?artikel=81&categorie=12&auteur=&trefwoord=&1=1>

Naslagwerken

- Aant. 2 Het belastbare inkomen, artikel 2.3 Wet IB 2001. (2018). *Vakstudie Inkomstenbelasting*.
- Aant. 4 Bron van inkomen: deelname aan het economische verkeer. (2018). *Vakstudie Inkomstenbelasting*.
- Aant. 9 Inkomsten uit illegale activiteiten, artikel 3.8 Wet IB 2001. (2018). *Vakstudie Inkomstenbelasting*.
- Aant. 22 Winst uit criminele activiteiten is belast, artikel 3.8 Wet IB 2001. (2018). *Vakstudie Inkomstenbelasting*.
- Hamer, M.J. (2013). FBR 5.3.1.B, *Cursus Belastingrecht*.
- Norden, G.J., (2016). OB.2.1.6.D.d7 Verboden prestaties, *Cursus belastingrecht*.
- Reimert, M.A.H. (2018). Vpb.1.0.3.Q.b4.IV, *Cursus Belastingrecht*.
- Richtlijn van het Ministerie van Justitie. (1994). nr. 94-304, *Staatscourant*.

Vakbladen

- Beukers-van Dooren, A.F.M.Q. (2010). 'Gedooogheffing' op drugs?, *NTFR*, 35.
- Erdem, H. (2014). Deelname aan het economisch verkeer in de omzetbelasting. *Elsevier Fiscaal Totaal*.
- Ligtenberg, M.T.J.M.C. (2018). Amoreel of toch immoreel?, *Fiscaal Praktijkblad*, 1.

Parlementaire stukken

- Kamerstukken II 25 019, nr. 3, 1996/97, blz. 2.
- Kamerstukken 34 003, nr. 13, Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 18 december 2014, DB/2014/53, pagina 2.

Jurisprudentie

Tariefcommissie

- TC 28 april 1964, BNB 1964/260, ECLI:NL:DETARCO:1964:AX8269.

Rechtbank

- Rechtbank Haarlem 15 april 2011, nr. 09/6092, ECLI:NL:RBHAA:2011:BQ4425.

Gerechtshof

- Hof 's-Gravenhage 20 april 2001, nr. 99/01783, ECLI:NLGHSGR:2001:AV5865.
- Hof Amsterdam 24 april 1990, nr. 4617/88, BNB 1991/259, ECLI:NL:GHAMS:1990:AW2198.
- Hof Amsterdam 30 april 2013, nr. 11/00622, ECLI:NL:GHAMS:2013:1820.
- Hof Amsterdam 30 mei 2013, nr. 11/00622, ECLI:NL:GHAMS:2013:1820.
- Hof Arnhem 23 januari 2003, nr. 01/03167, ECLI:NL:GHARN:2003:AF4614.
- Hof 's-Hertogenbosch 15 november 2001, nr. 98/00911, LJN AD6407.

Hoge Raad

- HR 23 oktober 1923, B. 3307.
- HR 26 november 1930, B. 4857.
- HR 25 januari 1933, B. 5365.
- HR 4 december 1935, B. 5985.
- HR 21 juni 1946, B. 8137.
- HR 9 januari 1957, nr. 13 066, BNB 1957/55, ECLI:NL:HR:1957:AY1533.
- HR 20 november 1968, nr. 15 998, BNB 1969/13, ECLI:NL:HR:1968:AX5916.

- HR 8 juli 1988, nr. 24 964, BNB 1988/302, ECLI:NL:HR:1988:ZC3875.
- HR 19 december 1990, nr. 26 826, BNB 1991/80, ECLI:NL:HR:1990:ZC4500.
- HR 16 september 1992, nr. 27 830, BNB 1992/370, ECLI:NL:HR:1992:ZC5085.
- HR 30 september 1992, nr. 27 463, BNB 1993/30, ECLI:NL:HR:1992:ZC5110.
- HR 28 april 1993, nr. 28 736, BNB 1993/216, ECLI:NL:HR:1993:BH8744.
- HR 17 november 1993, nr. 28587, BNB 1994/36, ECLI:NL:HR:1993:ZC5505.
- HR 9 maart 1994, nr. 28 534, BNB 1994/138, ECLI:NL:HR:1994:BH8687.
- HR 6 september 1995, nr. 30 237, BNB 1995/298, ECLI:NL:HR:1995:AA1680.
- HR 8 juli 1997, nr. 32 309, BNB 1997/314, ECLI:NL:HR:1997:AA2202.
- HR 19 januari 2000, nr. 33 401L, ECLI:NL:HR:2000:ZC7548.
- HR 25 oktober 2000, nr. 35 695, ECLI:NL:HR:2000:AA7843.
- HR 3 januari 2001, nr. 34 781, BNB 1001/193, ECLI:NL:HR:2001:AA9242.
- HR 3 januari 2001, nr. 35 609, ECLI:NL:HR:2001:AA9244.
- HR 14 juli 2006, nr. 42 125, BNB 2006/321, ECLI:NL:HR:2006:AV0846.
- HR 19 oktober 2007, nr. 41127, BNB 2008/7, ECLI:NL:HR:2007:BB5768.
- HR 7 december 2007, nr. 43 036, ECLI:NL:HR:2007:BA1113.
- HR 4 mei 2012, nr. 11/02959, BNB 2012/206, ECLI:NL:PHR:2012:BV0662.

Parket bij de Hoge Raad

- PHR 3 januari 2001, nr. 35 787, ECLI:NL:PHR:2001:AA9248.
- PHR 7 december 2007, nr. 43 036, ECLI:NL:PHR:2007:BA1113.
- PHR 15 mei 2012, nr. CPG 11/03757, ECLI:NL:PHR:2012:BW7156.
- PHR 21 april 2015, nr. 14/04113, ECLI:NL:PHR:2015:545.

Hof van Justitie

- HvJ 5 februari 1981, nr. 50/80, ECLI:EU:C:1981:34.
- HvJ 26 oktober 1982, nr. 221/81, ECLI:EU:C:1982:363.
- HvJ 28 februari 1984, nr. C-294/82 (Einberger II), BNB 1987/6, ECLI:EU:C:1984:81.
- HvJ 5 juli 1988, nr. C-269/86 (Mol), BNB 1988/303, ECLI:EU:C:1988:359.
- HvJ 5 juli 1988, nr. C-289/86 (Happy Family), BNB 1988/303, ECLI:EU:C:1988:360.
- HvJ EG 6 december 1990 na conclusie A-G Jacobs, nr. C-343/89 (Witzemann).
- HvJ EG 2 augustus 1993, nr. C-111/92, ECLI:EU:C:1993:345.
- HvJ 28 mei 1998, nr. C-3/97 (Goodwin and Unstead), ECLI:EU:C:1998:263.
- HvJ 11 juni 1998, nr. C-283/95, (Fischer), ECLI:EU:C:1998:276.
- HvJ 29 juni 1999, nr. C-256/97, ECLI:EU:C:1999:332.
- HvJ EG 29 juni 2000, nr. C-455/98, ECLI:EU:C:2000:352.

Noot

- Noot-1, W.A.P. Nieuwenhuizen, ECLI:NL:HR:1998:AA2424, 22 april 1998.
- Noot-2, M.E. van Hilten, ECLI:NL:HR:2000:ZC7548, 19 januari 2000.