

Belastingheffing over inkomen uit hennepteelt

Hugo Claesen

Belastingheffing over inkomen uit hennepsteelt

“Van proces-verbaal tot aanslag”



Auteur: Hugo Claesen

Venlo 20 december 2014

Voorwoord

Deze scriptie is tot stand gekomen dankzij mijn stage in het team bijzondere aanpak van de Belastingdienst kantoor Venlo. Dit team houdt zich onder meer bezig met de belastingheffing over hennepsteelt. In dit team heb ik gezien hoe complex het is om van een proces-verbaal tot een juiste aanslag te komen. Ik wilde dit proces vastleggen en de fiscale componenten in een theoretisch kader bespreken. De scriptie is opgebouwd als een procesbeschrijving. Hier is bewust voor gekozen omdat zo alle delen van het proces kunnen worden besproken. De heffing over hennepsteelt is iets waar normaliter weinig over wordt geschreven en ik poog met deze scriptie inzicht te geven in dit proces.

Ik ben vierdejaarsstudent aan de Fontys Hogeschool Fiscaal Recht en Economie in Eindhoven. Deze scriptie is dan ook mede als afstudeeropdracht tot stand gekomen. De scriptie is geschreven voor iedereen die zich wil verdiepen in het belastingheffingsproces over hennepsteelt. Dit kunnen medestudenten maar ook docenten zijn. Om te onderstrepen dat ik deze scriptie zelf geschreven is in bijlage 1 een authenticiteitsverklaring opgenomen.

Voor het tot stand komen van deze scriptie wil ik bedanken de heer T.J.M. van de Riet. Hij heeft mij, als teamleider, het onderwerp van deze scriptie aangereikt en mij de kans gegeven om in het team bijzondere aanpak mee te werken. Ook wil ik de heer J.H.N. Aerts bedanken voor de begeleiding tijdens het afstuderen en de vele feedback die hij op mijn werk heeft geleverd. Ook wil ik de heren J.G.M. Ruijters en E.C.J.R. Pieters bedanken. Ik heb hen mogen helpen met een aantal casussen en dit is zeer waardevol geweest voor deze scriptie. Tot slot wil ik de heren B.C. Steevensz en L.A.J. Schel bedanken voor hun informatie over de formeelrechtelijke aspecten van mijn scriptie.

Venlo, 20 december 2014



Hugo Claesen

Samenvatting

Wanneer een hennepplantage wordt ontruimd maakt de politie een proces-verbaal op. Hierbij bepaalt de politie of, en zo ja hoeveel, inkomen er met de hennepteelt is verdiend. Dit stelt zij vast aan de hand van de BOOM-normering. Het proces-verbaal wordt doorgestuurd naar de Belastingdienst. Naar aanleiding van dit proces-verbaal worden de verdachten benaderd en geeft de inspecteur aan dat hij voornemens is om een aanslag op te leggen of na te vorderen.

Allereerst moet de inspecteur zich afvragen of hij nog een aanslag op mag leggen of mag navorderen. Is er aangifte gedaan maar nog geen aanslag opgelegd binnen de driejaarstermijn dan kan de inspecteur van de aangifte afwijken en het inkomen uit hennepteelt bijtellen. Indien de aanslag al definitief is vastgesteld of de driejaarstermijn is verstreken, kan de inspecteur binnen vijf jaar na afloop van het betreffende kalenderjaar navorderen. Dit kan echter alleen als de inspecteur een nieuw feit, zoals het proces-verbaal, heeft of als belastingplichtige te kwader trouw is.

Wanneer er een aanslag kan worden opgelegd, is de vraag voor welk bedrag deze moet worden opgelegd. Bij de bepaling van de hoogte van deze aanslagen speelt eerst de vraag tot welke bron het inkomen uit hennepteelt moet worden gerekend. De Belastingdienst gaat in beginsel uit van ROW maar in bepaalde gevallen is WUO ook mogelijk. Wanneer de belastingplichtige stelt dat het inkomen uit hennepteelt WUO is zal de inspecteur moeten toetsen of dit aannemelijk is. Hierbij kan gebruik worden gemaakt van de meer/minder methode. Vooral relevant zijn de bestaansduur en de omvang van de kwekerij en de behaalde omzetten. De kwalificering als ROW of WUO is belangrijk omdat bij WUO gebruik gemaakt kan worden van een aantal ondernemersfaciliteiten waaronder de KIA, FOR, MKB-winstvrijstelling en zelfstandigenaftrek.

Vervolgens speelt de vraag in hoeverre de kosten gemaakt met de hennepteelt fiscaal aftrekbaar zijn. Wanneer een belastingplichtige onherroepelijk strafrechtelijk veroordeeld is, zijn de kosten niet aftrekbaar. In alle andere gevallen zijn de kosten aftrekbaar. Omdat in veel gevallen niet duidelijk is hoeveel kosten er precies gemaakt zijn, gebruikt de inspecteur hiervoor de kostenberekeningen volgens het BOOM-rapport tenzij belastingplichtigen zelf aangeven hoeveel kosten er gemaakt zijn.

Wanneer de bron waaronder het inkomen belast moet worden en de gemaakte kosten duidelijk zijn, moet de hoogte van de aanslag worden bepaald. Dit gebeurt met behulp van de privé-analyse. Hierbij wordt aan de hand van de bankgegevens van de belastingplichtige bepaald wat de geldstromen in dat jaar waren en wat er uit is gegeven aan levensonderhoud, kleding en andere noodzakelijke producten. Deze gegevens worden vergeleken met de gegevens van het NIBUD. Als de gegevens van het NIBUD aanzienlijk hoger zijn of als er niet verklaarbaar geld op de rekening wordt gestort, is dit een indicator dat er meer inkomsten zijn genoten dan in de aangifte zijn verantwoord.

De inspecteur zal voor het bedrag dat uit de privé-analyse blijkt inclusief de kosten van de aanleg van de hennepkwekerij een aanslag opleggen. Met deze privé-analyse heeft de inspecteur een eigen onderzoek gedaan en heeft hij een bepaald inkomen aannemelijk gemaakt. Het is vervolgens aan de belastingplichtige om aan te tonen dat hij dit inkomen niet heeft genoten. Als het komt tot een beroepsprocedure en de belastingplichtige heeft in zijn aangifte geen melding gemaakt van het inkomen uit hennepteelt, kan de inspecteur stellen dat niet de vereiste aangifte is gedaan. Als dit standpunt door de rechter wordt gevolgd, zal de bewijslast op de belastingplichtige komen te rusten.

Hoewel de inspecteur een aantal nuttige hulpmiddelen heeft bij het bepalen van het inkomen uit hennepteelt, kan een belastingplichtige die weet hoe deze hulpmiddelen werken zorgen dat uit zijn privé-analyse geen bijzonderheden blijken. Als er uit de privé-analyse geen extra inkomsten blijken, heeft de inspecteur een zeer lastige bewijspositie, tenzij de strafrechter de belastingplichtige een wederrechtelijk verkregen voordeel heeft ontnomen.

Afkorting

Afkorting	Uitleg
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BBBB	Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst
BFO	Bureau financiële ondersteuning
B.V.	Besloten vennootschap
BOOM	Bureau ontnemingswetgeving openbaar ministerie
FOR	Fiscale oudedagsvoorziening
HIR	Herinvesteringsreserve
HR	Hoge Raad
IB	Wet op de inkomstenbelasting 2001
KIA	Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek
NIBUD	Nederlands instituut voor budgetvoorlichting
OB	Wet op de omzetbelasting 1968
OM	Openbaar ministerie
ROW	Resultaat uit overige werkzaamheden
VPB	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WUO	Winst uit onderneming

Inhoud

Voorwoord	II
Samenvatting	III
Afkortingen	IV
Inleiding	7
Casus	8
Deelvraag 1: Wat is hennepsteelt?	9
1.1 Definitie	9
1.2 Verbod op hennepsteelt	9
1.3 Hennepsteelt en belastingheffing.....	9
1.4 Het politieonderzoek.....	10
1.5 BOOM-rapportage.....	11
1.6 Het politieonderzoek en de berekening van het wederrechtelijk verkregen voordeel in de casus	11
1.7 Afsluitend	12
Deelvraag 2: Onder welke bron wordt inkomen uit hennepsteelt voor de inkomstenbelasting belast en welke gevolgen heeft dit voor de belastingheffing?	13
2.1 Inkomen uit aanmerkelijk belang en inkomen uit sparen en beleggen	13
2.2 Inkomen uit werk en woning.....	13
2.3 Winst uit onderneming.....	13
2.4 Resultaat uit overige werkzaamheden.....	14
2.5 Onder welke bron moet het inkomen uit de casus worden belast?	15
2.6 Gevolgen van belasting als winst uit onderneming	15
2.7 Gevolgen van belasting als resultaat uit overige werkzaamheden.....	17
2.8 Gevolgen van belasting als ROW of WUO in de casus	18
2.9 Afsluitend	18
Deelvraag 3: Kosten van het telen van hennep en de aftrekbaarheid van deze kosten	19
3.1 Kosten gemaakt bij het telen van hennep.....	19
3.1.1 Elektriciteitskosten	19
3.1.2 Aankoop van hennepstekken	20
3.1.3 Overige variabele kosten.....	20
3.1.4 Afschrijvingskosten.....	20
3.1.5 Kosten voor knippen van hennepplanten	20
3.1.6 Huisvestingskosten.....	21
3.1.7 Ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel	21
3.2 Uitsluiting van kostenafrek	22
3.2.1 Veroordeling op grond van een onherroepelijke uitspraak	22
3.2.2 Veroordeling van de belastingplichtige.....	22

3.3 Kostenaf trek en een eventuele beperking in de casus	23
3.4 Afsluitend	23
Deelvraag 4: Hoe wordt het inkomen uit hennep teelt vastgesteld?	24
4.1 Kan er een aanslag voor het inkomen uit hennep teelt worden vastgesteld?	24
4.1.1 Vaststelling als de aanslag nog niet definitief is	24
4.1.2 Vaststelling als de aanslag al definitief is	25
4.2 De hoogte van de aanslag	25
4.3 De privé-analyse	27
4.4 De NIBUD norm	28
4.5 Bewijslastverdeling	29
4.6 Boete oplegging	30
4.7 Vaststelling van het inkomen uit hennep teelt in de casus	30
4.8 Afsluitend	31
Deelvraag 5: Conclusie en praktische aanpak van de casus	32
5.1 Conclusie	32
5.2 Verder verloop van de casus	33
6. Literatuurlijst	34
6.1 Boeken	34
6.2 Artikelen	34
6.3 Jurisprudentie	34
6.4 Kamerstukken	34
6.5 Rapportages	34
6,6 Wet teksten	35
6.7 Websites	35
7. Bijlagen	I
Bijlage 1: Verklaring van authenticiteit.....	II
Bijlage 2: Eerste brief n.a.v. proces-verbaal politie.....	III
Bijlage 3: Verzoek om aanvullende informatie.....	V
Bijlage 4: Voorbeeld van een privé-analyse.....	VI

Inleiding

In deze scriptie staat de volgende vraag centraal: “Hoe moet vanuit een proces-verbaal hennepteelt een juiste belastingaanslag worden opgelegd en welke formele en materiële moeilijkheden spelen hierbij?”. Deze vraag wordt beantwoord aan de hand van een aantal deelvragen. In de deelvraag “wat is hennepteelt” wordt ingegaan op het verbod op hennepteelt, het politieonderzoek en de berekening van het inkomen uit hennepteelt door de politie. Deze deelvraag tracht een algemeen beeld te schetsen van het politieonderzoek en de informatie waarmee de Belastingdienst haar fiscale onderzoek start. Vervolgens wordt met de deelvraag “Onder welke bron wordt inkomen uit hennepteelt voor de inkomstenbelasting belast en welke gevolgen heeft dit voor de belastingheffing” besproken, hoe inkomen uit hennepteelt gekwalificeerd moet worden voor de inkomstenbelasting en wat hiervan de fiscale gevolgen zijn. Met deelvraag 3 “Kosten van het telen van hennep en de aftrekbaarheid van deze kosten” wordt aangegeven welke kosten er bij het telen van hennep gemaakt kunnen worden. Ook wordt aangegeven onder welke voorwaarden deze kosten aftrekbaar zijn en wat de gevolgen van een eventuele strafrechtelijke ontnemingsprocedure zijn. In deelvraag 4 “Hoe wordt het inkomen uit hennepteelt vastgesteld” wordt ingegaan op het soort aanslag dat kan worden opgelegd, hoe de hoogte van het inkomen wordt berekend en de bewijslastverdeling bij een eventuele rechtsgang. Aan de hand van deze deelvragen wordt getracht een zo compleet mogelijk antwoord te geven op de hoofdvraag.

Er is voor gekozen om het proces te beschrijven en niet één specifieke casus uit te diepen. Dit omdat op deze manier een compleet beeld van het proces kan worden gegeven en bij het uitdiepen van één casus het grotere geheel onduidelijk blijft. Er is wel geschreven met een casus als leidraad. Deze casus betreft een verhuurder van panden die in meerdere van zijn panden hennep teelt. In zijn woning, waarin zich een van de hennepkwekerijen bevindt, wordt een tweede verdachte aangehouden. De casus betreft een nog lopende zaak en de uitkomst is afhankelijk van een aantal nog te onderzoeken feiten en omstandigheden.

Deze scriptie is tot stand gekomen met behulp van literatuuronderzoek in parlementaire stukken, jurisprudentie en het bestuderen van casussen. Verder is gebruik gemaakt van de vakliteratuur om fiscale vraagstukken te beantwoorden. Veel fiscale vraagstukken die betrekking hebben op inkomen uit hennepteelt zijn erg afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de specifieke casus waardoor niet tot een eenduidig antwoord kan worden gekomen.

De scriptie is opgebouwd met behulp van een uitgebreide casusbeschrijving gevolgd door de eerder beschreven deelvragen. Aan het einde van iedere deelvraag is uitgelegd hoe de in die deelvraag besproken onderdelen in de casus werken of zouden moeten werken. Hiermee is getracht de theoretische stof aan de praktijk te koppelen. Na de deelvragen wordt in de conclusie aangegeven wat de knelpunten bij soortgelijke zaken zijn en welke mogelijkheden er bij de belastingheffing zijn. Verder worden de mogelijke uitkomsten van de casus in grote lijnen besproken.

Casus

De heer A exploiteert een restaurant in X. Verder bezit hij panden in X, Y en Z. Een aantal van deze panden verhuurt hij aan particulieren en een aantal van deze panden verhuurt hij aan ondernemers. Op een bepaald moment ontvangt de politie klikbrieven dat er hennep geteeld zou worden in een aantal van deze panden. De politie valt medio 2013 binnen op meerdere locaties en treft in een drietal van deze panden in werking zijnde hennepkwekerijen aan.

Een van de panden waar een in werking zijnde hennepkwekerij wordt ontdekt is de eigen woning van A. In deze kwekerij wordt een persoon aangehouden, de heer B, die op dat moment de hennepplanten aan het verzorgen is. B heeft sleutels van een aantal andere panden van A bij zich.

De politie concludeert met betrekking tot de hennepkwekerijen het volgende:

	Planten	Planten/m2	Eerdere oogsten
Woning 1 (eigen woning A)	99	9	2
Woning 2	90	5	4
Woning 3	317	16	0

Tabel 1: Omvang & eerdere oogsten hennepkwekerijen

De verdachten A en B worden gehoord. A geeft in eerste instantie aan dat hij B niet kent maar als blijkt dat B soms voor A in het restaurant werkt, geeft A toe dat hij B wel kent maar niet persoonlijk. B, die ook een restaurant exploiteert, verklaart een persoonlijke vriend van A te zijn en geeft aan dat hij de planten voor A verzorgt. A geeft op zijn beurt aan dat B de installatie- en het onderhoud van de kwekerij volledig heeft geregeld en dat B verstand heeft van zaken.

De zaak wordt nog gecompliceerder als blijkt dat A een paar jaar geleden een pand aan B heeft overgedragen en een ander pand aan een onderneming van B verhuurt. De politie vindt het hierdoor aannemelijk dat A en B samengewerkt hebben. Het OM besluit A en B beiden te vervolgen en de zaak wordt via het bureau financiële ondersteuning van de politie tevens doorgegeven aan de Belastingdienst.

In dit rapport wordt de volgende berekening gemaakt:

	Pand 1 (Woning A)	Pand 2	Pand 3
Bruto opbrengst/oogst	€ 10.000	€ 15.000	€ 25.000
Aftrekbare kosten/oogst	€ 750	€ 1.000	€ 1.500
Eerdere oogsten	2	4	0
Totaal bijgeteld	€18.500	€ 56.000	€ 0

Tabel 2: Berekening wederrechtelijk verkregen voordeel uit hennepkwekerijen

De Belastingdienst volgt in eerste instantie de gegevens van het OM volledig en stuurt zowel A als B een brief met hierin het voornemen om navorderingsaanslagen op te gaan leggen over het jaar 2013 met daarin het inkomen uit hennep bijgeteld. Beide belastingplichtigen geven aan het hier niet mee eens te zijn waarop de inspecteur beide heren verzoekt om de bankafschriften van alle rekeningen over het jaar 2013 op te sturen.

In casu speelt de vraag hoe van de ontvangst van het proces-verbaal van de politie kan worden gekomen tot een juiste aanslag inkomstenbelasting, waarbij rekening is gehouden met het inkomen uit hennepteelt.

Deelvraag 1: Wat is hennepsteelt?

Voordat inhoudelijk gesproken kan worden over de belastingheffing over inkomen uit hennepsteelt, worden een aantal algemene zaken besproken. Eerst wordt kort ingegaan op de definitie van hennepsteelt, vervolgens wordt gesproken over het verbod op hennepsteelt en de strafmaat. Hierna wordt beschreven waarom dit voor de belastingheffing niet relevant is en hoe de Belastingdienst aan haar informatie komt. Afsluitend wordt gesproken over het politieonderzoek en de hierbij gehanteerde BOOM-normering.

1.1 Definitie

Volgens de Dikke van Dale wordt onder hennep onder andere verstaan¹ (...)“eenjarige plant, zie hasj”(…). Onder hasj wordt verstaan² “softdrug, bereid uit de hennepplant” en onder teelt³ “het kweken”. Dus onder hennepsteelt kan hier worden verstaan het kweken van hennepplanten met als doel de vervaardiging van softdrugs.

1.2 Verbod op hennepsteelt

Het is in Nederland onder andere verboden om hennepplanten van het geslacht Cannabis te telen waarvan de hars niet is onttrokken⁴ en het geteelde te verkopen, met uitzondering van de zaden. De strafmaat is vanuit zuiver fiscaal oogpunt niet relevant maar wordt hier voor de beeldvorming toch genoemd. In beginsel is hennepsteelt strafbaar⁵ met een gevangenisstraf van maximaal een maand of een geldboete van de tweede categorie. Echter als opzettelijk handelen kan worden aangetoond, kan een gevangenisstraf van ten hoogste twee jaar of een geldboete van de vierde categorie worden opgelegd. Indien er meer dan 200 hennepplanten⁶ worden aangetroffen en er opzettelijk is gehandeld kan een gevangenisstraf van zes jaar of een geldboete van de vijfde categorie worden opgelegd.

1.3 Hennepsteelt en belastingheffing

Dat een delict volgens het strafrecht een strafbaar feit is staat belastingheffing niet in de weg mits er een bron van inkomen aangewezen kan worden⁷. Welke bron dit zou moeten zijn en tot welke hoogte wordt op een later punt in deze scriptie behandeld. Signalering van hennepsteelt is lastig. Het komt in een uitzonderlijk geval voor dat de Belastingdienst na eigen aanwijzingen een onderzoek instelt. Soms komen er klikbrieven binnen waardoor een onderzoek gestart wordt. In het merendeel van de gevallen worden echter processen-verbaal van de politie door het bureau financiële ondersteuning (BFO) doorgestuurd naar de Belastingdienst. Het BFO is een onderdeel van de politie. Het BFO stuurt alleen processen-verbaal door, wanneer er een vermoeden van meerdere oogsten is. Zijn er geen eerdere oogsten geweest, dan kan er ook niets verdiend zijn met de kwekerij want de aangetroffen oogst wordt in beslag genomen.

Overigens wordt alleen de inkomstenbelasting in deze scriptie besproken. Dit omdat de omzetbelasting o.g.v. jurisprudentie door de Hoge Raad⁸ voor volledig criminele activiteiten onder bepaalde voorwaarden buiten beschouwing kan worden gelaten. Andere belastingwetten zoals de vennootschapsbelasting zijn voor hennepsteelt ook niet relevant omdat altijd naar een menselijke verdachte wordt gezocht. In theorie zouden wel hennep-B.V. 's kunnen worden opgericht maar in de praktijk komt dit zelden voor.

¹ Volgens Van Dale online woordenboek, definitie hennep

² Volgens Van Dale online woordenboek definitie hasj

³ Volgens Van Dale online woordenboek definitie teelt

⁴ Zie artikel 3 lid b Opiumwet

⁵ Zie artikel 11 Opiumwet

⁶ Zie artikel 1 lid 2 opiumwetbesluit

⁷ Zie wegwijs in het internationaal en Europees belastingrecht Hoofdstuk 1.1.4.1

⁸ Zie o.a. Hoge Raad 03-01-2001 nr 34,781 NTFR2001-61

1.4 Het politieonderzoek

Omdat de Belastingdienst voor de belastingheffing over inkomen uit hennep teelt veel gegevens van de politie gebruikt, wordt het onderzoek van de politie hieronder kort uitgelegd. De politie krijgt, vaak schriftelijk of telefonisch, al dan niet anoniem van burgers signalen van hennep teelt. Verder kan hennep teelt worden opgespoord met behulp van netbeheerders. Hennep teelt gaat namelijk vaak samen met diefstal van energie en een netbeheerder kan het stroomgebruik van kabels meten. Hennep telers moeten gedurende bepaalde tijdsvakken assimilatielampen laten branden die veel stroom verbruiken. Daarom kan de netbeheerder bij het uitlezen van de betreffende kabel zien of er bepaalde patronen in het stroomverbruik zijn die kunnen wijzen op een hennepplantage.

Wanneer er een melding is en de politie deze verder gaat onderzoeken, wordt er een procesdossier aangemaakt. Vervolgens onderzoekt de politie of er een gerede kans op hennep teelt is, bijvoorbeeld met behulp van een kabelmeting door de netbeheerder. Als er een gerede kans op hennep teelt is dan worden de nodige machtigingen aangevraagd en wordt de betreffende locatie doorzocht. Het procesdossier bevat onder andere een proces-verbaal van binnentreding tot het perceel en ontdekking van de kwekerij. In het proces-verbaal staat de omvang en een indicatie van de bestaansduur van de kwekerij. Verder bevat het dossier processen-verbaal van verhoren van verdachten. Deze kunnen eventueel gebruikt worden om een beter beeld van de situatie (zowel persoonlijk als financieel) van verdachten te krijgen.

Eventuele inbeslagnames worden ook vermeld in het dossier. Verder is er een door de politie opgesteld proces verbaal 'berekening wederrechtelijk verkregen voordeel' aanwezig. Wederrechtelijk verkregen voordeel is de term voor voordeel dat met illegale activiteiten of 'tegen de wet in' is genoten. De inbeslagnames kunnen relevant zijn voor verhaal op wederrechtelijk verkregen voordeel, zowel in het strafrecht als in het fiscaal recht. Hierbij is het wel belangrijk om te onthouden dat de inbeslagname van de hennepplanten en kweekmiddelen geen verhaal biedt. Deze worden standaard inbeslaggenomen en vernietigd. De inbeslagname van aangetroffen contanten of vermogensbestanddelen bieden wel verhaal voor zowel de strafrechtelijke ontnemingsprocedure als de belastingheffing.

Dit rapport is voor de Belastingdienst belangrijk omdat hier uiteen wordt gezet hoe lang de hennepkwekerij volgens de politie al bestaat en welke omzet zij verwachten dat er met de kwekerij behaald is. De politie baseert zich in dit rapport op de 'BOOM-normering', deze wordt later in dit hoofdstuk besproken. Het procesdossier bevat nog andere documenten, zoals ID-staten, machtigingen en akte uitreiking verdachten, maar deze zijn voor de Belastingdienst niet of minder relevant.

In het strafrecht worden twee procedures opgestart na het aantreffen van een hennepkwekerij. Enerzijds wordt de verdachte vervolgd voor het exploiteren van een hennepkwekerij en dus het overtreden van de opiumwet. Anderzijds wordt geprobeerd het voordeel dat behaald is met de hennepkwekerij te ontnemen (ontneming wederrechtelijk verkregen voordeel). Het is belangrijk om je te realiseren dat dit twee losstaande procedures zijn.

Overigens moet worden opgemerkt dat de bewijslast in het strafrecht een stuk zwaarder is dan in het fiscaal recht. In het strafrecht moet het wettig en overtuigend bewijs worden geleverd⁹ terwijl in het fiscaal recht een feit slechts aannemelijk hoeft te worden gemaakt¹⁰. Dit heeft als gevolg dat het eenvoudiger is om fiscaal inkomen aannemelijk te maken dan in het strafrecht wederrechtelijk verkregen voordeel te bewijzen. Dit betekent ook dat een rechter in een fiscale zaak eerder geneigd is om bijgeteld inkomen waarschijnlijk te achten wanneer een belastingplichtige is veroordeeld in een strafzaak.

1.5 BOOM-rapportage

Het rapport 'wederrechtelijk verkregen voordeel hennepkwekerij bij binnenteelt onder kunstlicht'¹¹ (hierna BOOM-rapport) is een rapport opgesteld door het BOOM. (Bureau Ontnemingswetgeving Openbaar Ministerie) met daarin berekeningen over de kosten- en opbrengsten van binnenteelt van hennep (hierna BOOM-normeringen). Uit vaste jurisprudentie¹² blijkt dat het OM voor de berekening van het wederrechtelijk verkregen voordeel uit hennepenteelt de BOOM normeringen mag gebruiken als het wederrechtelijk verkregen voordeel niet op een andere manier vastgesteld kan worden. De politie volgt, indien zij geen andere gegevens heeft, altijd de BOOM normeringen voor zowel de kosten als opbrengsten van de hennepkwekerij.

Het BOOM-rapport bevat een methode om de inkomsten uit hennepenteelt te kunnen berekenen. Dit gebeurt als volgt. Het aantal planten wordt vermenigvuldigd met de opbrengst hennep per plant. Deze opbrengst per plant wordt bepaald op basis van het aantal planten per vierkante meter. Hieruit blijkt de omvang van de hennepoogst in kilo's. Deze wordt vermenigvuldigd met de geldende straatwaarde per kilo (per november 2010 € 3.280). Van deze totale omzet per oogst worden de kosten gemaakt met het telen van hennep afgehaald. Op basis hiervan heeft de politie de omzet per oogst bepaald. Deze wordt vermenigvuldigd met het aantal oogsten. Dit bedrag is het bedrag dat volgens de politie verdiend moet zijn met de hennepenteelt.

1.6 Het politieonderzoek en de berekening van het wederrechtelijk verkregen voordeel in de casus

In de voor deze scriptie gehanteerde casus zijn er bij de politie meerdere klikbrieven binnengekomen over A. Omdat uit een meting van de netbeheerder blijkt dat het stroomverbruik op deze percelen patronen kenmerken voor hennepenteelt vertoont, wordt het onderzoek gestart. De politie wil een inval in meerdere van de panden van A doen. De politie vraagt aan de officier van justitie toestemming om de panden binnen te treden. Een paar dagen nadat deze toestemming schriftelijk is verleend, vindt de politieactie plaats.

In de eigen woning van A wordt B aangehouden. Hij heeft € 2.500 contant geld bij zich dat in beslag wordt genomen. Hiervoor wordt een proces-verbaal 'handhaving conservatoir beslag' opgemaakt. Er worden drie hennepkwekerijen ontdekt en geruimd en de inventaris van de kwekerijen wordt in beslag genomen en vernietigd. A en B worden enkele dagen later verhoord.

⁹ Zie artikel 338 Wetboek van strafvordering

¹⁰ Zie o.a. hof Arnhem 26 september 2003 nr 02/03393 NTFR2003-1816

¹¹ Zie rapport Wederrechtelijk verkregen voordeel hennepkwekerij bij binnenteelt onder kunstlicht: standaardberekening en normen update 2010

¹² Zie o.a. hof 's-Hertogenbosch 24-06-2009, nr 20-000618-09 OWW ECLI:NL:GHSHE:2009:BJ0946

A en B maken tijdens het eerste verhoor beiden geen gebruik van het recht op een advocaat. Vanaf het tweede verhoor maken A en B beiden wel gebruik van dit recht en in dit tweede verhoor valt op dat beide partijen minder spraakzaam zijn. Vooral B weigert vanaf het tweede verhoor vrijwel alle vragen van de politie te beantwoorden. De politie besluit na de verhoren en het onderzoek dat zij het aannemelijk acht dat de hennepkwekerijen door A en B samen zijn gedreven. Er wordt voor ieder van de drie ontdekte hennepkwekerijen een proces-verbaal 'berekening wederrechtelijk verkregen voordeel' opgesteld¹³.

De politie start met de strafrechtelijke vervolging van A en B en stuurt de processen-verbaal door naar het BFO. Het BFO vermoedt dat in deze zaak inderdaad inkomen uit hennepsteelt is genoten en stuurt het proces-verbaal door naar de Belastingdienst. Het strafrechtelijk onderzoek is op het moment dat de processen-verbaal bij de Belastingdienst binnenkomen pas net begonnen.

1.7 Afsluitend

Zoals uit het voorgaande kan worden opgemaakt, is het berekenen van het inkomen uit hennepsteelt niet eenvoudig. Verdachten hebben er baat bij te zwijgen over de opbrengsten of de opbrengsten in ieder geval zo laag mogelijk te laten lijken. Daarom hanteert de politie bepaalde normen om de opbrengsten uit hennepsteelt te schatten. Hierbij is het wel belangrijk dat het strafrecht een zwaardere bewijslast kent dan het fiscaal recht. Hierdoor kan, in bepaalde situaties, wanneer een verdachte wordt vrijgesproken voor het strafrecht, fiscaal nog steeds inkomen worden bijgeteld.

¹³Zie tabel 1 en 2 in casus

Deelvraag 2: Onder welke bron wordt inkomen uit hennepteelt voor de inkomstenbelasting belast en welke gevolgen heeft dit voor de belastingheffing?

Voordat de belastingheffing in de inkomstenbelasting kan worden besproken, moet er een aanwijsbare bron van inkomen zijn¹⁴. In deze deelvraag wordt besproken onder welke bron van inkomen hennepteelt belast kan worden en wat de consequenties hiervan zijn voor de belastingheffing. Eerst wordt kort gesproken over inkomen uit aanmerkelijk belang en inkomen uit sparen en beleggen. Hierna wordt ingegaan op inkomen uit werk en woning en specifiek op de vraag of winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden de meest reële bron is.

2.1 Inkomen uit aanmerkelijk belang en inkomen uit sparen en beleggen

Inkomen voor de inkomstenbelasting kan worden opgedeeld in drie hoofdbronnen of boxen. Voor de teelt van hennep zullen box 2 en box 3 niet relevant zijn. Box 2 ziet namelijk op het inkomen uit aanmerkelijk belang¹⁵, oftewel inkomen behaald uit dividend- of verkoop van aandelen¹⁶. Aangezien er bij hennepteelt geen vennootschappen maar natuurlijk personen zijn aan wie de inkomsten uit hennepteelt worden toegerekend, speelt dit geen rol. Zuiver theoretisch zouden er 'hennep-b.v.'s' opgericht kunnen worden. In dit geval zou heffing op grond van box 2 relevant kunnen worden. Omdat dit in de praktijk echter niet voorkomt, wordt in deze scriptie box 2 volledig buiten beschouwing gelaten.

Box 3 ziet op inkomen uit sparen en beleggen¹⁷. Onder het voordeel uit sparen en beleggen wordt verstaan 4% van de belaste bezittingen op 1 januari van het kalenderjaar voor zover dit boven het heffingsvrij vermogen uitkomt. Aangezien in box 3 wordt gesproken over bezittingen kan ook onder deze bron het inkomen uit hennepteelt niet worden belast. Bij hennepteelt gaat het immers om de productie en verkoop van een product en niet om de waarde van een bezitting.

2.2 Inkomen uit werk en woning

Onder box 1, oftewel inkomen uit werk en woning¹⁸, zouden we inkomen uit hennepteelt wel kunnen plaatsen. Van de bronnen die in box 1 genoemd worden voor belastingheffing vallen belastbaar loon, periodieke uitkeringen en verstrekkingen en de eigen woning af aangezien zij geen betrekking hebben op het telen van hennep. Dan blijven er slechts twee bronnen over, namelijk winst uit onderneming (hierna WUO) en resultaat uit overige werkzaamheden (hierna ROW). Aangezien beide bronnen kunnen worden gebruikt als heffingsgrondslag voor het inkomen uit hennepteelt worden deze twee bronnen uitgebreid besproken.

2.3 Winst uit onderneming

De eerste bron die genoemd wordt in hoofdstuk 3 van de wet IB (het hoofdstuk dat ziet op inkomen uit werk en woning) is WUO¹⁹. WUO is 'het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming'²⁰. De eerste vraag die beantwoord moet worden is, wat is een onderneming? In de wet IB is geen definitie van het begrip onderneming gegeven.

¹⁴ Zie artikel 2.3 wet IB

¹⁵ Zie artikel 4.1 wet IB

¹⁶ Zie artikel 4.12 wet IB

¹⁷ Zie afdeling 5.1 wet IB

¹⁸ Zie artikel 3.1 wet IB

¹⁹ Zie artikel 3.2 wet IB

²⁰ Zie artikel 3.8 wet IB

Uit de vakliteratuur²¹ blijkt dat een onderneming “een zelfstandige duurzaam bedoelde organisatie die is gericht op het rendabel maken van arbeid en kapitaal door deelneming aan het maatschappelijk ruilverkeer” is. Uit verdere jurisprudentie²² blijkt nog een vereiste. Alleen winst willen behalen is niet voldoende, ook moet sprake zijn van een redelijkerwijs te verwachten winst. De vereisten voor een onderneming zijn dus:

- * een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid;
- * deelname aan het economisch verkeer;
- * met het doel om winst te behalen;
- * deze winst moet ook redelijkerwijs te verwachten zijn.

Als deze vereisten getoetst worden aan de exploitatie van een hennepkwekerij dan kan inderdaad worden gesteld dat, afhankelijk van de omvang en de duur van de activiteiten, sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Aan het vereiste om als doelstelling te hebben het behalen van winst met de verkoop van hennep en het daadwerkelijk kunnen verwachten van deze winst is ook vrij eenvoudig voldaan. Zeker wanneer er al opbrengsten door de kwekerij zijn gegenereerd. Dan blijft alleen het vereiste van deelname aan het economisch verkeer over. De vraag is of de illegaliteit van de verkoop deelname aan het economisch verkeer uitsluit. Het Hof Amsterdam²³ heeft bepaald dat, omdat door het beginsel van fiscale neutraliteit illegale activiteiten regulier in de inkomstenbelasting worden betrokken, geen afbreuk kan worden gedaan aan deelname in het economisch verkeer.

Het hiervoor genoemde arrest van het Hof Amsterdam bevestigt dat een hennepkwekerij afhankelijk van haar bestaansduur, omvang en opbrengsten als onderneming kan worden aangemerkt. Dit betekent dat wanneer de omvang, bestaansduur en/of opbrengsten gering in omvang zijn, deze inkomsten niet belast kunnen worden als WUO.

2.4 Resultaat uit overige werkzaamheden

De andere relevante bron die we in de wet IB tegenkomen is resultaat uit overige werkzaamheden²⁴. ROW is het inkomen uit werkzaamheden die geen belastbare winst of belastbaar loon genereren²⁵. Volgens de politiek is ROW onder andere een soort ‘vangnetbepaling’ om te waarborgen dat bepaalde vormen van inkomen die niet onder WUO of loon kunnen worden geschaard in box 1 kunnen worden belast²⁶. Het verschil tussen ROW en WUO is niet altijd helder. Volgens de vakliteratuur²⁷ moet er voor WUO sprake zijn van duurzaamheid, oftewel de intentie om de onderneming voor langere periode te drijven.

²¹ Zie artikelsgewijs commentaar artikel 3.90 IB NDFR prof J.P. Boer, mr. B van der Silk

²² Zie o.a. Rechtbank Breda 24 september 2010, nr 10/01703 NTFR2011-52

²³ Zie Hof Amsterdam 30 mei 2013, nr 11/00622 NTFR2014-542

²⁴ Zie artikel 3.1 lid 2 onderdeel c wet IB

²⁵ Zie artikel 3.90 wet IB

²⁶ Zie kamerstuk 26 727 nr. 3 memorie van toelichting wet IB 2001 H4.2

²⁷ Zie artikelsgewijs commentaar artikel 3.90 IB NDFR prof J.P. Boer, mr. B van der Silk

Omdat deze duurzaamheid in de praktijk vaak lastig aan te tonen is, wordt de meer/minder-methode gebruikt. Dit is een combinatie van een aantal wegingsfactoren die, naarmate meer van deze punten in overwegende mate aanwezig zijn, wijzen op een onderneming. De meer/minder-methode toetst:

- * de omvang van de werkzaamheden;
- * de grootte van de bruto baten;
- * de verwachting omtrent de voordelen;
- * de risico's (denk o.a. aan risico op ziekte, debiteurenrisico of risico op negatief voordeel);
- * de beschikbare tijd voor de werkzaamheden;
- * de bekendheid van de werkzaamheden voor de buitenwereld;
- * het aantal opdrachtgevers;
- * de plaats waar de werkzaamheden worden verricht;
- * de gedane investeringen;
- * het spraakgebruik;

Naarmate meer van deze punten aanwezig zijn of enkele punten groter in omvang zijn, lijken de werkzaamheden meer op WUO dan op ROW. Vooral de omvang van de werkzaamheden, opbrengsten van de werkzaamheden en de bestaansduur wegen hierbij erg zwaar. Dit blijft echter maatwerk omdat de feiten en omstandigheden in iedere casus anders zullen zijn.

2.5 Onder welke bron moet het inkomen uit de casus worden belast?

In casu zou het inkomen zowel als WUO als ROW kunnen worden geclassificeerd. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat er ROW is genoten en doet dit voornamelijk omdat belastingplichtigen niet aangeven hoeveel zij verdiend hebben met de hennepteelt. In de casus is het echter de vraag of er niet gesproken kan worden van een onderneming.

Als wordt gekeken naar de omvang van de kwekerijen kan gesteld worden dat er sprake is van meerdere professionele kwekerijen verdeeld over een aantal panden. Het betreft een aanzienlijke omvang en zou, mits goed beargumenteerd, als een argument richting WUO kunnen worden beschouwd. De behaalde omzetten zijn, als gebruik wordt gemaakt van de BOOM-normering, aanzienlijk, hetgeen op WUO zou kunnen duiden. De bestaansduur van de kwekerijen is onbekend maar de klikbrief is al eind 2012 verzonden dus minimaal een jaar zou verdedigbaar zijn. De bestaansduur van de kwekerijen is onzeker en kan zelfs per kwekerij verschillen. In de casus lijkt een bestaansduur van minder dan een jaar aannemelijk voor alle kwekerijen. Dit blijkt uit onder andere de klikbrief en het aantal geschatte eerdere oogsten. Op dit punt zou ROW aannemelijker zijn.

Het risico op ontdekking en ontmanteling door de politie is een bedrijfsrisico. Het risico vloeit voort uit de onderneming en het kan de inkomsten negatief beïnvloeden. Verder is er het risico op een mislukte oogst, bijvoorbeeld door bladschimmel. Ook op dit punt neigt de kwekerij in de casus naar WUO.

De overige punten neigen, voornamelijk omdat een hennepkwekerij niet in het openbaar wordt gevoerd, in casu meer naar ROW. De enige eventuele uitzonderingen hierop zijn de gedane investeringen. Omdat in de casus sprake is van drie plantages is er sprake van ruim € 20.000 aan investeringen. Dit zou beschouwd kunnen worden als een aanzienlijke investering die weer richting WUO wijst. Afhankelijk van de beargumentering van belastingplichtigen of een adviseur zou de kwalificering als WUO zeker verdedigbaar zijn.

2.6 Gevolgen van belasting als winst uit onderneming

Als er sprake is van WUO kan een belastingplichtige zich beroepen op ondernemersfaciliteiten. In de praktijk zullen kwekers zich hier niet snel op beroepen omdat zij er baat bij hebben een zo gering mogelijk bestaansduur/omzet aan te tonen. De ondernemersfaciliteiten waar ze eventueel voor in aanmerking komen zijn,; mogelijkheid tot afschrijving van bedrijfsmiddelen, investeringsaftrek, de vorming van bepaalde reserves, de zelfstandigenaftrek en de MKB-winst vrijstelling.

Allereerst mag een ondernemer afschrijven over zijn bedrijfsmiddelen²⁸. Dit gebeurt bedrijfseconomisch om de waardevermindering door gebruik van een bedrijfsmiddel weer te geven maar ook fiscaal mag deze waardevermindering van de winst worden afgetrokken. Voor bedrijfsmiddelen is dit maximaal 20% van de waarde per jaar²⁹. Onder een bedrijfsmiddel wordt overigens verstaan “goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt”³⁰, hieruit kan men concluderen dat bedrijfsmiddelen nodig zijn- maar niet verbruikt worden tijdens het productieproces.

Vervolgens is er de investeringsaftrek³¹. Deze wordt opgedeeld in de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek³² (hierna KIA), milieu-investeringsaftrek³³ en energie-investeringsaftrek³⁴. De energie- en milieu-investeringsaftrek worden in deze scriptie buiten beschouwing gelaten. Enerzijds omdat voor deze twee investeringsaftrekken melding moet worden gemaakt bij de minister van economische zaken (wat bij een hennepkwekerij uiterst onwaarschijnlijk is) en anderzijds omdat de bedrijfsmiddelen die gebruikt worden voor hennep teelt juist erg veel energie verbruiken en dus niet in aanmerking komen voor deze investeringsaftrek.

De kleinschaligheidsinvesteringsaftrek bepaalt dat wanneer in een kalenderjaar wordt geïnvesteerd in bedrijfsmiddelen, met uitzondering van uitgesloten bedrijfsmiddelen³⁵, een deel van deze investering ten laste van de winst kan worden gebracht. Dit zou ook gelden voor de bedrijfsmiddelen die gebruikt worden voor de teelt van hennep zoals assimilatielampen en luchtfilters.

Wanneer binnen vijf jaar de hennepkwekerij wordt ontdekt en de goederen in beslag worden genomen en vernietigd zou, als er KIA is geclaimd zou in beginsel, een desinvesteringsbijtelling moeten worden toegevoegd aan de fiscale winst³⁶. Uit de vakliteratuur³⁷ blijkt echter dat een ontneming niet gezien kan worden als een vervreemding omdat de wil van de ondernemer om te vervreemden ontbreekt. Hieruit kan worden geconcludeerd dat zelfs als er een KIA is geclaimd nooit sprake kan zijn van desinvesteringsbijtelling.

Een herinvesteringsreserve³⁸ (hierna HIR) kan gevormd worden wanneer een bedrijfsmiddel wordt vervreemd voor meer dan de boekwaarde. Het merendeel kan in een zogenaamde HIR worden ondergebracht zolang er het voornemen is om in een later stadium opnieuw in een dergelijk bedrijfsmiddel te investeren. Een hennep teler zou ook van deze faciliteit gebruik kunnen maken.

De terugkeerreserve³⁹ kan in deze scriptie buiten beschouwing worden gelaten omdat hennepkwekerijen in de praktijk vrijwel uitsluitend in de vorm van een eenmanszaak, dit omdat er officieel niets geregeld is over de rechtsvorm, worden gedreven. Als al uitgegaan kan worden van bijvoorbeeld een man- vrouw firma is de situatie waarbij na scheiding één van de twee vennoten verdergaat met de kwekerij dusdanig vergezocht dat hier niet verder op in wordt gegaan.

²⁸ Zie artikel 3.30 wet IB

²⁹ Zie artikel 3.30 lid 2 wet IB

³⁰ Zie artikel 3.30 lid 1 wet IB eerste volzin)

³¹ Zie artikel 3.40 wet IB

³² Zie artikel 3.41 wet IB

³³ Zie artikel 3.42a wet IB

³⁴ Zie artikel 3.42 wet IB

³⁵ Zie artikel 3.45 wet IB

³⁶ Zie artikel 3.47 wet IB

³⁷ Zie artikelsgewijs commentaar NDFR artikel 3.47 Hoofdstuk 2.4 H.W.J. Mans

³⁸ Zie artikel 3.54 wet IB

³⁹ Zie artikel 3.54a wet IB

In theorie kan een teler ook een fiscale oudedagsreserve⁴⁰ (hierna FOR) vormen. Hiervoor moet hij echter wel voldoen aan het urencriterium⁴¹ oftewel hij moet aannemelijk kunnen maken dat hij meer dan 1.225 uur in het kalenderjaar werkzaam was voor de kwekerij. Als de kwekerij meer dan vijf jaar bestaat komt hier het aanvullende vereiste bij dat aan de kwekerij meer tijd moet worden besteed dan aan zijn andere ondernemingen en het verrichten van werkzaamheden belast als ROW en loon samen. In de praktijk komt dit zelden voor wanneer de WUO uitsluitend bestaat uit een hennepkwekerij aangezien een kwekerij in de aanleg- en opstartfase en in de periode dat er geoogst moet worden veel werk is maar in de kweekperiode aanzienlijk minder. Indien hij aan het urencriterium voldoet kan een hennepteler zoals ieder ander ondernemer gebruik maken van de FOR.

Als aan het urencriterium wordt voldaan dan kan ook zelfstandigenaftrek⁴² worden geclaimd. Deze bedraagt, mits de ondernemer nog niet pensioengerechtigd is, € 7.280 per jaar, eventueel vermeerderd met € 2.123 in de 3 van de eerste vijf jaren van de kwekerij. Indien een teler aan het urencriterium voldoet kan hij dus zelfstandigenaftrek claimen. Ook kan hij, mits hij aan het urencriterium voldoet, de meewerkaftrek⁴³ claimen. Hij zal dan aannemelijk moeten maken dat zijn partner een aantal uur per jaar onbetaald meewerkt in de onderneming. Aangezien het telen van hennep geen geschoold werk is en vooral het knippen en voeden van de planten door vrijwel iedereen kan worden gedaan, zou dit bij een hennepkwekerij een aannemelijk verhaal zijn. De meewerkaftrek kan worden afgetrokken van het inkomen.

Tot slot is er de MKB-winstvrijstelling⁴⁴. Deze kan niet ter discussie staan. Zodra er sprake is van WUO mag de MKB-winstvrijstelling worden geclaimd. Deze verlaagt de belastbare winst met 14%. Een hennepteler mag dus ook aanspraak maken op deze faciliteit.

Zoals hiervoor is besproken, kan een hennepteler in theorie veel fiscale faciliteiten gebruiken. De praktijk leert dat dit zelden gebeurt. Vooral omdat een hennepteler zelden als ondernemer wordt aangemerkt. Als een hennepteler wel als ondernemer wordt aangemerkt moet er sprake zijn van een omvangrijke kwekerij om te voldoen aan het urencriterium. En als ook hieraan is voldaan blijft het lastig om faciliteiten zoals de KIA, FOR en HIR te benutten omdat deze uitgaan van investeringen in de onderneming en jaarwinsten, die de hennepteler zo laag mogelijk en over een zo kort mogelijke periode zal willen stellen.

2.7 Gevolgen van belasting als resultaat uit overige werkzaamheden

Als ondernemer zijn er veel faciliteiten die een teler potentieel zou kunnen gebruiken. Wanneer een teler echter als resultaatgenieter wordt aangemerkt zijn er veel minder faciliteiten. Een resultaatgenieter kan wel afschrijven op bedrijfsmiddelen net zoals een ondernemer dit doet. Een resultaatgenieter hoeft echter geen jaarstukken te maken terwijl een ondernemer dit wel moet.

⁴⁰ Zie artikel 3.67 wet IB

⁴¹ Zie artikel 3.6 wet IB

⁴² Zie artikel 3.76 wet IB

⁴³ Zie artikel 3.79 wet IB

⁴⁴ Zie artikel 3.79a wet IB

2.8 Gevolgen van belasting als ROW of WUO in de casus

In de casus zou, als de bron van inkomen als WUO wordt beschouwd, aanspraak kunnen worden gemaakt op de MKB-winstvrijstelling en de KIA. De KIA zou alleen gebruikt kunnen worden als de investeringen ook aantoonbaar zijn. Het probleem voor A en B is dat het aannemelijk is dat investering zijn gedaan maar, omdat geen facturen beschikbaar zijn, de werkelijke hoogte ervan moeilijk aannemelijk te maken is. De zelfstandigenaftrek zou ook moeilijk aantoonbaar zijn omdat hiervoor voldaan moet worden aan het urencriterium. A en B zouden zelf aannemelijk moeten maken dat zij aan het urencriterium voldoen. Voor A zal dit waarschijnlijk gemakkelijk zijn, gezien het feit dat hij al meer dan vijf jaar een restaurant exploiteert en bedrijfsmatig panden verhuurt.

Als de bron van inkomen als ROW wordt aangemerkt dan zijn er geen fiscale faciliteiten waarop A en B zich kunnen beroepen. Vanuit fiscaal oogpunt bezien zou de kwalificering als WUO dan ook gunstiger zijn. De strafzaak loopt in deze casus nog. Dit brengt met zich mee dat de Belastingdienst en politie informatie uit kunnen wisselen. Hierdoor zullen A en B waarschijnlijk terughoudend zijn in het verstrekken van informatie waaruit blijkt dat zij fiscaal een onderneming drijven. Dit omdat de politie met deze informatie de strafzaak steviger kan onderbouwen.

2.9 Afsluitend

In de praktijk blijkt dat deze discussie zelden speelt omdat een hennepkwekerij van een aanzienlijke omvang moet zijn, aanzienlijke resultaten moet genereren en al enige tijd moet bestaan voordat een kweker überhaupt een reële kans heeft om als ondernemer te worden aangemerkt. Indien een ondernemer al aangemerkt wordt als ondernemer zullen hooguit de KIA en de zelfstandigenaftrek worden geclaimd. Henneptelers hebben zich tot nu toe niet op andere faciliteiten kunnen beroepen.

Deelvraag 3: Kosten van het telen van hennep en de aftrekbaarheid van deze kosten

Wanneer WUO of ROW wordt genoten voor de inkomstenbelasting mogen op deze inkomsten ook de kosten die gemaakt zijn ter verwerving van deze inkomsten worden afgetrokken. Volgens de wet is WUO het bedrag van de gezamenlijke baten minus daarop drukkende kosten⁴⁵ tenzij deze kosten later in de wet worden uitgezonderd of beperkt. Voor ROW geldt hetzelfde⁴⁶ omdat gesproken wordt over het voordeel behaald met de werkzaamheid.

3.1 Kosten gemaakt bij het telen van hennep

In beginsel mag de belastingplichtige zelf aangeven welke kosten hij bij het telen van hennep heeft gemaakt. De praktijk leert echter dat dit zelden gebeurt omdat belastingplichtigen geen inkomen aangeven. Zij stellen vaak dat de plantage niet van hen is of dat de oogsten zijn mislukt waardoor zij geen voordeel uit de plantage hebben genoten. In dit geval moet de inspecteur zelf op basis van een schatting de kosten bepalen. De inspecteur gaat dan vaak uit van het proces-verbaal. Er wordt over het algemeen rekening gehouden met een viertal kostenposten. Daarnaast zijn er twee kostenposten die in de praktijk minder vaak voorkomen. Ook is er een bijzondere kostenpost die te maken heeft met strafrechtelijke veroordeling.

3.1.1 Elektriciteitskosten

Elektriciteitskosten zijn noodzakelijk voor het in werking houden van onder andere de assimilatielampen en het irrigatiesysteem van een hennepkwekerij. Deze kosten zijn dus in beginsel altijd gemaakt ten behoeve van de hennepkwekerij. Veel hennepkwekerijen nemen de stroom illegaal af. Zij doen dit omdat een hoge stroomrekening vragen van de energiemaatschappij kan oproepen. Ook wordt de stroom illegaal afgenomen omdat er dan geen elektriciteitskosten betaald hoeven te worden. Als er niet betaald is voor de stroom worden geen elektriciteitskosten in mindering gebracht op het inkomen uit de hennepteelt. Is de stroom niet illegaal afgenomen dan kunnen de kosten wel in mindering gebracht worden op het inkomen uit hennep.

De aftrek van elektriciteitskosten kan op twee manieren worden geweigerd. Enerzijds worden elektriciteitskosten als de stroom illegaal is afgenomen niet geaccepteerd totdat de hennepkweker is veroordeeld voor diefstal van stroom. Op het moment dat hij veroordeeld is moet hij de elektriciteitskosten alsnog betalen en kan dus gesteld worden dat de kosten op zijn onderneming hebben gedrukt. Als hij echter strafrechtelijk is veroordeeld voor de diefstal van stroom dan zullen de kosten ook niet aftrekbaar zijn⁴⁷. Dit omdat kosten gemaakt in verband met een misdrijf niet aftrekbaar zijn. Hierop wordt in hoofdstuk 3.2 verder ingegaan.

De vraag zou nog gesteld kunnen worden of de kosten wel aftrekbaar zijn indien een elektriciteitsmaatschappij een civielrechtelijke procedure instelt tegen de geleden schade door diefstal van stroom. Omdat in een civielrechtelijk procedure⁴⁸ niet wordt besloten door een strafrechter zouden in dit geval de kosten die ontstaan door deze procedure wel aftrekbaar zijn.

⁴⁵ Zie artikel 3.8 wet IB

⁴⁶ Zie artikel 3.94 wet IB

⁴⁷ Zie artikel 3.14 lid 1 sub d wet IB

⁴⁸ Zie Rechtspraak.nl, definitie civielrechtelijke procedure

3.1.2 Aankoop van hennepstekken

Om hennep te kunnen telen zijn hennepstekken nodig. Dit zijn zijtakken met blad van een moederplant. Stekken worden door veel kwekers bij een derde ingekocht. Wanneer dit zo is mogen de aanschafkosten van hennepstekken in mindering worden gebracht op de omzet uit hennepsteelt. Als de verdacht zelf (bijvoorbeeld in een verklaring) aangeeft voor welk bedrag hij hennepstekken heeft aangeschaft wordt dit bedrag, indien het aannemelijk is, gevolgd.

Indien er geen bedrag voor de aankoop van hennepstekken wordt genoemd, zal de inspecteur zelf in redelijkheid de aanschafwaarde moeten schatten. Deze wordt gesteld op € 2,85 per hennepstek⁴⁹ conform de BOOM-norm. Er wordt bij deze berekening uitgegaan van de kosten per plant per oogst.

3.1.3 Overige variabele kosten

Bij het kweken van hennep zijn er naast de kosten per hennepstek nog variabele kosten voor zaken als water, kweekmedium en voedingsstof. Deze kunnen door de verdachte zelf worden aangegeven maar de praktijk leert dat dit zelden gebeurt. Wanneer deze kosten geschat moeten worden dan worden ze gesteld op €3,33 per hennepplant⁵⁰ conform de BOOM-norm. Net als bij de kosten voor hennepstekken wordt bij de variabele kosten uitgegaan van de kosten per plant per oogst.

3.1.4 Afschrijvingskosten

De aanleg van een hennepkwekerij vergt een aantal investeringen zoals assimilatielampen, afzuigingsinstallatie en waterpompen. Deze kosten worden berekend op basis van het aantal planten in een kwekerij. Hoe meer planten er staan hoe meer afschrijving er per oogst in mindering mag worden gebracht⁵¹. De afschrijvingen bedragen 5% per oogst en zijn gebaseerd op een levensduur van vier jaar met vijf oogsten per jaar. Dit komt neer op 20 oogsten oftewel 5% per oogst. Dit is gebaseerd op gegevens van de Belastingdienst en de ondernemersorganisatie accountants/belastingadviseurs⁵².

Strafrechtelijk worden de afschrijvingen per oogst meegenomen en wordt met de resterende afschrijving bij ontmanteling van de kwekerij niets gedaan⁵³. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat bij ontmanteling van een kwekerij geen verdere winsten meer behaald kunnen worden, de bedrijfsmiddelen worden immers in beslag genomen en vernietigd, en dat dus het volledige restant van afschrijving op het moment van ontruiming als kosten in mindering kan worden gebracht. Hierdoor wordt er fiscaal vaak een hoge kostenpost toegerekend dan bij de berekening van de politie wordt gehanteerd.

Deze handelswijze is vanuit zuiver fiscaal oogpunt logisch. Bij de inbeslagname verliest de inrichting haar samenhang als 'ondernemingsvermogen' en zal zij niet meer in dat kader gebruikt kunnen worden. Enige restwaarde die zij dan ook vlak voor de ontneming heeft, verliest zij op het moment van inbeslagname en dit impliceert inderdaad dat de nog niet benutte afschrijvingen uiterlijk op dit moment kunnen worden benut.

3.1.5 Kosten voor knippen van hennepplanten

Kosten voor het knippen van hennepplanten komen in de praktijk minder vaak voor. Dit voornamelijk omdat een kleinere hennepsteler over het algemeen zelf zijn planten knipt. In dit geval zijn er geen kosten aftrekbaar⁵⁴ omdat er ook geen kosten gemaakt zijn. Alleen indien aannemelijk is dat er andere personen zijn ingehuurd voor het knippen van de hennepplanten en dat deze andere personen ook betaald zijn, worden de werkelijke kosten in aanmerking genomen. Indien de werkelijke kosten niet bekend zijn wordt uitgegaan van € 2 per plant per oogst.

⁴⁹ Dit wordt bepaald o.b.v. de BOOM-rapportage onderdeel b sub 2

⁵⁰ Zie BOOM-rapportage onderdeel b sub 3

⁵¹ Zie ook BOOM-rapportage tabel onder onderdeel b sub 1

⁵² Zie BOOM-rapportage hoofdstuk 3.2.2

⁵³ Zie o.a. Hoge Raad 31 januari 2012 nr 10/00605 P, RvdW 2012/261

⁵⁴ Zie BOOM-rapportage onderdeel b sub 4(2^{de} 4)

3.1.6 Huisvestingskosten

Ook huisvestingskosten komen in de praktijk minder vaak voor. Dit omdat huisvestingskosten alleen in aanmerking worden genomen indien de huisvesting enkel voor criminele activiteiten wordt gebruikt⁵⁵. Veel kleinere kwekers gebruiken een- of enkele ruimtes in huis en in dit geval worden er dus geen huisvestingskosten in aanmerking genomen. Als echter een volledige loods of pand gebruikt wordt voor de teelt van hennep mogen de kosten van huisvesting wel in aanmerking worden genomen.

De huisvestingskosten bestaan, wanneer wordt geteeld in een huurhuis, uit een percentage van de huurkosten. Dit percentage is het deel van de woning dat daadwerkelijk gebruikt wordt voor de teelt van hennep. Als bijvoorbeeld de huur € 500 per maand is en een kwart van het vloeroppervlak wordt gebruikt voor de teelt van hennep zal $25\% * € 500 = € 125$ per maand als huisvestingskosten kunnen worden opgevoerd.

Wanneer belastingplichtige teelt in een koopwoning liggen de zaken anders. In dat geval kan de ruimte waarin hennep wordt geteeld eventueel aangemerkt worden als werkruimte⁵⁶. Hiervoor moet de ruimte wel een zelfstandig deel van de woning zijn met eigen sanitair en een eigen ingang. In dit geval zouden de kosten van de werkruimte in mindering mogen worden gebracht op het inkomen uit hennepenteelt. Als meer dan 10% van de woning wordt gebruikt voor de hennepenteelt zou, mits de hennepenteler aangemerkt is als ondernemer, ook gekozen kunnen worden voor zakelijke etikettering van de woning, mits dit gezien de feitelijke omstandigheden redelijk is⁵⁷. Omdat in de praktijk zakelijke etikettering of kwalificering van werkruimtes bij hennepentelers meer theoretische mogelijkheden zijn dan praktisch voorkomende discussiepunten, valt dit buiten het kader van deze scriptie.

Enkel de daadwerkelijk gemaakte huisvestingskosten worden in aanmerking genomen. Hiervoor bestaat geen schatting en de belastingplichtige zal dus ook altijd aannemelijk moeten maken dat hij deze kosten heeft gemaakt en tot welk bedrag.

3.1.7 Ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel

De laatste categorie kosten is een bijzondere en ontstaat door de samenloop van strafrecht en fiscaal recht. Bij (onder andere) hennepenteelt spelen meerdere procedures. Er is de ontnemingsprocedure van het OM waarin wordt bepaald hoeveel er wederrechtelijk is verkregen en er is de fiscale procedure waarin wordt bepaald hoeveel is verdiend en hoeveel belasting hierover verschuldigd is. Hierdoor zou de situatie kunnen ontstaan waarbij inkomen uit hennepenteelt is ontnomen door het OM terwijl er vervolgens tevens over dit inkomen inkomstenbelasting wordt geheven door de Belastingdienst. Om dit te voorkomen heeft het ministerie van financiën een beleidsregel opgesteld⁵⁸. In deze beleidsregel wordt uiteengezet hoe de Belastingdienst moet handelen indien een wederrechtelijk verkregen voordeel is ontnomen.

Op grond van deze beleidsregel mag de inspecteur ontnomen voordelen niet belasten⁵⁹. Als er al een aanslag is opgelegd waarin het ontnomen voordeel is belast dan leidt dit tot een aftrekpost ter hoogte van het ontnomen voordeel. Deze aftrekpost geldt echter pas wanneer de belastingplichtige het wederrechtelijk verkregen voordeel ook daadwerkelijk terugbetaalt en tot de hoogte van betaling. Als een veroordeelde belastingplichtige de ontnemingsvordering dus niet betaalt dan heeft hij ook geen recht op de fiscale aftrekpost.

⁵⁵ Zie BOOM-rapportage onderdeel b sub 5

⁵⁶ Zie artikel 3.16 lid 1 wet IB

⁵⁷ Zie o.a. Hof Arnhem 26 januari 2004 nr. 01/02807 NTFR2004-363

⁵⁸ Zie beleidsregel: Samenloop belastingheffing en strafrechtelijke ontneming, nummer BWBR0012937

⁵⁹ Zie beleidsregel BWBR0012937 Hoofdstuk 2.2

In de praktijk wordt altijd een (navorderings)aanslag opgelegd indien de inspecteur aannemelijk kan maken dat er inkomen uit hennepteelt zijn verdiend. Deze aftrekpost staat los van de hierna besproken kostenaftrekbeperking. Dit omdat er, als er strafrechtelijk wordt ontnomen, altijd een onherroepelijk vonnis ligt en het hele besluit anders geen toegevoegde waarde zou hebben.

3.2 Uitsluiting van kostenaftrek

Op inkomsten drukkende kosten zijn in beginsel fiscaal aftrekbaar. De wet inkomstenbelasting 2001 kent echter een aantal kostenaftrekbeperkingen waaronder een uitsluiting van kostenaftrek bij misdrijven waarvoor de belastingplichtige is veroordeeld bij onherroepelijk vonnis⁶⁰.

De uitsluiting van kostenaftrek voor misdrijven geldt voor zowel WUO als ROW. Voor ROW wordt namelijk terugverwezen⁶¹ naar de aftrekbeperkingen⁶² die gelden voor WUO. Hierdoor wordt in dit hoofdstuk geen onderscheid gemaakt tussen de kwalificering voor WUO of ROW. Deze dienen namelijk op dezelfde manier behandeld te worden.

3.2.1 Veroordeling op grond van een onherroepelijke uitspraak

Kosten die verband houden met inkomen gegeneerd uit een misdrijf zijn van aftrek uitgesloten⁶³. Hiervoor geldt wel dat de belastingplichtige voor deze misdrijven ook daadwerkelijk veroordeeld moet zijn door een Nederlandse strafrechter. De uitspraak moet onherroepelijk vaststaan wat inhoudt dat de verdachte niet meer kan procederen bij een hogere instantie⁶⁴. Hier wordt ook wel mee bedoeld dat de termijn om in hoger beroep of cassatie te kunnen gaan moet zijn verstreken.

Uit de memorie van toelichting⁶⁵ blijkt dat ervoor is gekozen om “criminele activiteiten tot het uiterste te bestrijden”. Er is voor gekozen om de onherroepelijke veroordeling aan te houden om te voorkomen dat de inspecteur zelf moet bepalen of sprake is van een misdrijf. Duidelijk wordt uit deze memorie van toelichting dat dit wetsartikel een maatschappelijk belang dient en indruist tegen de fiscale neutraliteit. De kamer heeft hier het bestrijden van criminele activiteiten echter belangrijker geacht omdat het maatschappelijk ongewenst zou zijn om kosten van een misdrijf fiscaal in aftrek te kunnen brengen.

3.2.2 Veroordeling van de belastingplichtige

De kostenaftrekbeperking geldt alleen voor de ondernemer die is veroordeeld en niet voor bijvoorbeeld het misdrijf waarvoor hij is veroordeeld. Hier is bewust voor gekozen⁶⁶ omdat anders iedere ondernemer die goederen gerelateerd aan een misdrijf verhandelt te maken krijgt met de kostenaftrekbeperking. Hierbij zou bijvoorbeeld kunnen worden gedacht aan een inbreker die zijn spullen doorverkoopt aan een heler. Als de kostenaftrekbeperking zou zien op het misdrijf, zou ook de heler geen kostenaftrek meer hebben over deze goederen terwijl niet bekend is of hij wist dat het om gestolen goederen ging. Onder de huidige wetgeving wordt de heler pas in zijn kostenaftrek beperkt wanneer hij zelf voor de heling van gestolen goederen is veroordeeld.

Als wordt gekeken naar de positie die de Belastingdienst richting belastingplichtigen moet hebben, is dit ook een logische invulling van de wet. Anders zou de Belastingambtenaar alsnog zelfstandig moeten oordelen of transacties verband houden met een misdrijf en dit zou indruisen tegen de fiscale neutraliteit.

⁶⁰ Artikel 3.14 lid 1 sub d wet IB

⁶¹ Zie artikel 3.95 lid 1 wet IB

⁶² Zie o.a. artikel 3.14 wet IB tot en met 3.17 wet IB

⁶³ Zie artikel 3.14 lid 1 sub d wet IB

⁶⁴ Zie website van dienst justitie, definitie van gratie

⁶⁵ Zie kamerstukken II 1996-1997, 25 019 nr 3, p 1-2

⁶⁶ Zie kamerstukken II 1996-1997, 25 019 nr 3, p 1-2

3.3 Kostenaf trek en een eventuele beperking in de casus

Omdat de strafzaak van A en B nog loopt, hebben zij in eerste instantie recht op aftrek van de kosten die zij hebben gemaakt bij de teelt van hennep. De elektriciteit werd in de casus illegaal afgenomen. Voor zover de elektriciteitsmaatschappij deze kosten achteraf in rekening brengt, mogen deze alsnog in aftrek worden gebracht.

Het is aannemelijk om te stellen dat er geen kosten voor het knippen van hennep zijn gemaakt omdat deze kosten nergens uit blijken. De afschrijvingskosten en aankoopkosten van hennepplanten worden wel als kosten aangemerkt. Deze worden in eerste instantie uit het BOOM-rapport overgenomen maar A of B kan aannemelijk maken dat de werkelijk gemaakte kosten hoger waren. Huisvestingskosten liggen in deze casus gecompliceerder omdat alle panden eigendom van A zijn. In beginsel heeft de inspecteur hier geen rekening mee gehouden. Het is nu aan A om aan te geven of en tot welk bedrag hij deze kosten heeft gemaakt.

Er is in deze casus (nog) geen sprake van een aftrekpost door ontneming wederrechtelijk verkregen voordeel. Ook is er (nog) geen sprake van een aftrekbeperking wegens criminele activiteiten. Dit komt doordat er nog geen uitspraak is gedaan in de strafrechtelijke- en de ontnemingsprocedure. Als er voordat het onderzoek van de inspecteur wordt afgesloten nog geen strafrechtelijke uitspraak ligt, worden de kosten meegenomen. Wordt A of B later toch strafrechtelijk veroordeeld, dan kan er nog worden nagevorderd op basis van een nieuw feit.

3.4 Afsluitend

In theorie klinkt dit allemaal vrij logisch en uitvoerbaar. Er kleven enkel wel een aantal haken en ogen aan de kostenaf trekbeperking. Zo wordt uitgegaan van een onherroepelijke veroordeling terwijl het strafrechtelijk proces en het fiscale proces meestal (vrijwel) gelijk opgaan. Hierdoor zal de inspecteur veelal kosten in beginsel wel meenemen. Wordt een belastingplichtige vervolgens strafrechtelijk veroordeeld dan zou voor een bedrag ter hoogte van de kosten moeten worden nagevorderd. Echter op dat moment heeft een belastingplichtige, indien hij de strafrechtelijke vordering betaalt, ook recht op de aftrekpost besproken in paragraaf 3.1.7.

De praktijk leert dat er vaak geen navorderingsaanslag meer wordt opgelegd wanneer een belastingplichtige na het fiscale traject wordt veroordeeld, omdat de communicatie tussen het OM en de Belastingdienst lang niet optimaal verloopt. Ook speelt hierbij een rol dat hennep telers geen hoge kosten maken. Navorderen zou dan ook in veel gevallen niet veel opleveren. Verder is het de vraag of de opgelegde navorderingsaanslag geïnd kan worden. Is dit niet het geval dan heeft verdere navordering in de praktijk geen meerwaarde. Zuiver in het kader van een correcte belastingheffing zouden de kosten wel bij iedere strafrechtelijk veroordeelde hennep teler moeten worden geweigerd. Praktische uitvoerbaarheid en een gering belang staan hier aan in de weg.

Er zijn bij de teelt van hennep veel kosten waar rekening mee gehouden moet worden. Vervolgens is ook het strafrechtelijk traject heel belangrijk in verband met de toelaatbaarheid van deze kosten en de strafrechtelijke ontneming. Dit blijkt in de praktijk lastig omdat het strafrechtelijk proces en het fiscale proces vaak op ongeveer hetzelfde moment worden uitgevoerd.

Deelvraag 4: Hoe wordt het inkomen uit hennepteelt vastgesteld?

Wanneer de kosten en de bron van inkomen duidelijk zijn, moet bepaald worden of, en voor welk bedrag, er een aanslag kan worden opgelegd. Of er een aanslag kan worden opgelegd, wordt eerst besproken. Vervolgens wordt ingegaan op de berekening van het inkomen dat verdiend moet zijn uit hennepteelt en daarmee de hoogte van de aanslag. Afsluitend wordt nog ingegaan op de mogelijkheid om een boete op te leggen.

4.1 Kan er een aanslag voor het inkomen uit hennepteelt worden vastgesteld?

Om te kunnen bepalen of er een aanslag kan worden opgelegd, is het belangrijk om te weten wat de situatie van de aangifte van de belastingplichtige in het betreffende kalenderjaar is. Indien belastingplichtige nog geen aangifte heeft ingediend of aan hem nog geen aangifte is uitgereikt, kan eventueel een voorlopige aanslag worden opgelegd.

4.1.1 Vaststelling als de aanslag nog niet definitief is

Indien de driejaarstermijn nog niet is verstreken, de belastingplichtige niet is uitgenodigd om aangifte te doen en de belastingplichtige nog geen aangifte heeft gedaan moet belastingplichtige in staat worden gesteld alsnog een aangifte in te dienen⁶⁷. Hierbij kan wel eventueel een verzuimboete worden opgelegd omdat de belastingplichtige niet heeft verzocht om een aangiftebiljet hoewel hij wel had kunnen weten dat hij belasting verschuldigd is⁶⁸. In de uitnodiging om aangifte te doen vermeldt de inspecteur wel dat er bij de Belastingdienst signalen zijn dat er inkomen uit hennepteelt is verdiend evenals alle andere inkomensbronnen die de Belastingdienst bekend zijn. Dit zodat belastingplichtige zijn aangifte zo volledig mogelijk kan invullen.

Nadat de aangifte wordt ingediend, moet de inspecteur deze op juistheid beoordelen. Indien de inspecteur bij het vaststellen van de aanslag van de aangifte wil afwijken, informeert hij door middel van een brief de belastingplichtige welke correcties hij wil doorvoeren en waarom. Een voorbeeld van een dergelijke brief is opgenomen in bijlage 2. De belastingplichtige krijgt de mogelijkheid om hierop te reageren en op basis van de overwegingen van de inspecteur wordt de aanslag vervolgens definitief vastgesteld. Dit proces wijkt nauwelijks af van het reguliere aangifteproces.

Wanneer de driejaarstermijn nog niet is verstreken, de belastingplichtige wel is uitgenodigd tot het doen van aangifte maar niet tijdig zijn aangifte heeft gedaan, zal deze in het ambtshalve traject terecht komen. Dit betekent dat de inspecteur naar eigen inzicht en overweging een zo accuraat mogelijke aanslag oplegt. Indien dit het geval is, zal bij het opleggen van de ambtshalve aanslag rekening worden gehouden met inkomsten uit hennepteelt.

Indien de belastingplichtige wel een aangifte heeft ingediend dan zal deze worden beoordeeld door de inspecteur. Omdat de inkomsten uit de hennepteelt vrijwel nooit worden aangegeven, zal de inspecteur afwijken van de aangifte en de belastingplichtige hierover informeren. Hierbij wordt rekening gehouden met het inkomen uit de hennepteelt waardoor de aanslag vaak hoger zal zijn dan wanneer de aangifte gevolgd zou worden.

In alle gevallen kan –wanneer nog geen definitieve aanslag is opgelegd – een (nadere) voorlopige aanslag worden opgelegd. Met name voor de invordering is dit van belang: de ontvanger kan voor die voorlopige aanslag de invordering al opstarten en hoeft niet op de definitieve aanslag te wachten.

⁶⁷ Zie artikel 6 AWR

⁶⁸ Zie artikel 67ca AWR

4.1.2 Vaststelling als de aanslag al definitief is

Wanneer er geen aanslag is opgelegd binnen de driejaarstermijn of indien er wel een aanslag is opgelegd maar hierbij geen rekening is gehouden met hennepsteelt dan kan onder bepaalde voorwaarden worden nagevorderd⁶⁹. Hiervoor moet er sprake zijn van een nieuw feit, kwader trouw van de belastingplichtige of een foutieve aanslag, waarvan de fout bij de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is⁷⁰.

Een nieuw feit is een feit dat de inspecteur niet wist of behoorde te weten toen de aanslag werd vastgesteld of achterwege werd gelaten⁷¹. Uit jurisprudentie⁷² blijkt dat een proces-verbaal een nieuw feit is, indien dit proces-verbaal tijdens het opleggen van de aanslag niet bekend was, of had kunnen zijn. Dit betekent wel dat navordering op grond van een nieuw feit niet mogelijk is als het proces-verbaal ten tijde van het opleggen van de aanslag al in het bezit van de Belastingdienst was.

Hierdoor kan het voorkomen dat een proces-verbaal wel bij de Belastingdienst is binnengekomen maar niet bekend is bij de inspecteur tijdens het opleggen van de aanslag. In dit geval moet de inspecteur wel een redelijke termijn hebben gehad om deze informatie te verwerken⁷³. Wat deze redelijke termijn is blijkt niet helemaal duidelijk. De Belastingdienst beroept zich op het standpunt dat zij voor eenvoudige informatie zoals adreswijzigingen minimaal twee weken nodig heeft. Voor complexere informatie beroept de Belastingdienst zich op een termijn van minimaal vier weken. Hoe houdbaar deze termijnen zijn zal in alle gevallen afhankelijk zijn van de feiten en omstandigheden. Er kan in ieder geval geen rechtszekerheid aan worden ontleend.

Een belastingplichtige is te kwader trouw indien hij opzettelijk onjuiste inlichtingen verstrekt- of juist inlichtingen onthoudt aan de inspecteur⁷⁴. In een dergelijk geval is navordering altijd mogelijk en zal de inspecteur zich geen zorgen hoeven te maken over een nieuw feit of een foutieve aanslag. Omdat bij het stellen van kwader trouw de feiten en omstandigheden van belastingplichtige erg belangrijk zijn beroept de Belastingdienst zich liever op een nieuw feit. Dit kan namelijk altijd objectief worden aangetoond. Dit neemt niet weg dat kwader trouw bij een navorderingsaanslag hennepsteelt meestal makkelijk te bewijzen is.

Wanneer zowel het nieuw feit als te kwader trouw niet pleitbaar zijn kan eventueel nog worden nagevorderd op grond van de foutieve aanslag⁷⁵. Indien de belastingplichtige redelijkerwijs had kunnen weten dat de aanslag voor een te laag bedrag was vastgesteld kan een navorderingsaanslag worden opgelegd. Hiervan is in ieder geval sprake indien minstens 30% te weinig belasting verschuldigd is. Dit zal bij hennepstellers vaak het geval zijn omdat de straatwaarde van hennep hoog is en er met een oogst een significante hoeveelheid hennep verkocht kan worden.

4.2 De hoogte van de aanslag

Wanneer de inspecteur een proces-verbaal hennepsteelt ontvangt kijkt hij eerst naar de berekening van het wederrechtelijk verkregen voordeel door de politie. Hij volgt de politie in haar berekening voor de opbrengsten (hennepplanten*gram per plant*straatwaarde*aantal oogsten) maar past een andere kostenberekening toe. Hij trekt de resterende afschrijvingskosten volledig af van de opbrengsten in het laatste jaar waarin de kwekerij bestaat. Verder gaat hij uit van € 3,33 variabele kosten- en € 2,85 aanschafkosten per hennepstek tenzij belastingplichtige in zijn verhoor iets anders verklaart.

⁶⁹ Zie artikel 16 AWR

⁷⁰ Zie artikel 16 lid 2 onderdeel a en b AWR

⁷¹ Zie NDFR artikelsgewijs commentaar artikel 16 AWR hoofdstuk 3.2

⁷² Zie o.a. rechtbank Breda 31 augustus 2009 nr. AWB 09/00922 NTFR2009-2185

⁷³ Zie o.a. Hof Arnhem 13 juli 2010 nr. 08/00375 NTFR2010-2132

⁷⁴ Zie o.a. Hoge Raad 20 december 2002 nr. 37.722 NTFR2003-45

⁷⁵ Zie artikel 16 lid 2c AWR

Vervolgens stuurt de inspecteur belastingplichtige een brief waarin hij aangeeft voornemens te zijn de hennepinkomsten als ROW te belasten. Hij zal daartoe een voorlopige aanslag op leggen, af gaan wijken van de aangifte of gaan navorderen, afhankelijk van de situatie. Belastingplichtige krijgt vervolgens minstens twee weken de tijd om aan te geven of hij het eens is met dit voornemen. Indien belastingplichtige hier niet op reageert wordt de (voorlopige/navorderings-)aanslag conform deze berekening opgelegd.

Indien een belastingplichtige aangeeft het niet eens te zijn met het voornemen om een (voorlopige/navorderings-)aanslag op te leggen heeft hij de kans dit toe te lichten. Alleen de verklaring van belastingplichtige is in dit geval echter niet genoeg om af te zien van een aanslag. De inspecteur zal in een dergelijk geval dan ook starten met een eigen onderzoek. Hiervoor stuurt hij een brief met daarin het verzoek om informatie over een aantal relevante zaken. Een voorbeeld van een dergelijke brief is opgenomen in bijlage 3. De inspecteur vraagt om:

- * afschriften van de spaar-, bank- en/of girorekening van het jaar waaraan de hennepenteelt wordt toegerekend van zowel belastingplichtige als zijn huisgenoten;
- * eventuele specificatie van andere inkomsten in het jaar waarin de hennepenteelt wordt toegerekend dan wat is aangegeven in de aangifte;
- * een opstelling van de bezittingen van belastingplichtige en zijn huisgenoten op 01 januari en 31 december van het jaar voorafgaand aan het jaar waaraan de hennepenteelt wordt toegerekend;
- * indien hier al uitspraak over is gedaan een afschrift van het vonnis van de strafzaak en de ontnemingszaak. Hierbij wordt ook gevraagd of belastingplichtige in hoger beroep is gegaan;
- * eventuele andere bescheiden die voor de beoordeling van de aangifte in het jaar waaraan de hennepenteelt wordt toegerekend relevant zijn.

In veel gevallen krijgt de inspecteur geen- of een zeer summiere reactie op deze brief. Indien dit het geval is stuurt de inspecteur een verzoek aan de bank(en), waar de belastingplichtige en zijn/haar huisgenoten een rekening hebben om de bankafschriften van het jaar waarin de hennepplantage wordt ontdekt en eventueel het voorgaande jaar. Dit verzoek wordt gedaan op grond van de AWR⁷⁶ en de invorderingswet⁷⁷. De Belastingdienst moet zich hierbij wel houden aan het “voorschrift informatie fiscus/banken”⁷⁸.

In het voorschrift informatie fiscus/banken staat onder andere dat de Belastingdienst de bankgegevens eerst bij de belastingplichtige op wie zij betrekking hebben opvraagt en belastingplichtige in de gelegenheid stelt om de gegevens zelf bij de bank op te vragen. Pas wanneer belastingplichtige niet binnen een redelijke termijn de gegevens overlegt vraagt de Belastingdienst de gegevens op bij de bank. Uitzondering hierop is wanneer belastingplichtige niet op de hoogte gesteld wordt van het onderzoek, bijvoorbeeld wanneer er een gerede kans is dat belastingplichtige het land zal ontvluchten of vermogen zal proberen te verduisteren. De bank wordt er dan ook op gewezen dat hij de belastingplichtige niet over dit verzoek mag informeren. Het verzoek om informatie aan de bank dient schriftelijk gedaan te worden.

⁷⁶ Zie artikel 53 jo artikel 47 AWR

⁷⁷ Zie artikel 62 jo artikel 58 invorderingswet

⁷⁸ Zie besluit van de staatssecretaris van Financiën van 13 december 2012, nr. BLKB 2012/1937M, Staatscourant 2012, 26782.

In het voorschrift informatie fiscus/banken wordt gesteld dat de inspecteur zich in de opvraag van informatie zoveel mogelijk zal beperken tot het jaar waarop het onderzoek betrekking heeft⁷⁹. De praktijk leert dat bij hennepkwekers in veel gevallen ook het jaar voorafgaand aan de hennepkweek wordt bekeken. Dit omdat de startdatum van een kwekerij moeilijk bepaalbaar is en op deze manier bekeken kan worden of er in het voorgaande jaar ook inkomsten geweest moeten zijn, die niet verklaard kunnen worden uit de aangegeven inkomsten.

4.3 De privé-analyse

Wanneer de Belastingdienst over de bankgegevens van belastingplichtige en zijn eventuele partner en kinderen beschikt kan aan de hand van deze gegevens een privé-analyse worden gemaakt. Aan de hand van de bankafschriften wordt gekeken wat de inkomsten en uitgaven in het kalenderjaar waren. Ook wordt gekeken naar de geldopnamen en –stortingen en of deze gezien het inkomen van belastingplichtige verklaarbaar zijn. Is het saldo van de opnamen en stortingen hoger dan het verklaarbare inkomen van belastingplichtige minus de uitgaven dan moet er ofwel een onbekende bron van inkomen zijn geweest of niet alle inkomsten uit de bekende bron(nen) zijn aangeven. Een voorbeeld van een privé-analyse is opgenomen in bijlage 4.

Deze onbekende bron van inkomen hoeft niet noodzakelijkerwijs te leiden tot een navorderingsaanslag. Er zou bijvoorbeeld een prijs in de loterij gewonnen kunnen zijn, een schenking- of lening van een derde kunnen zijn ontvangen. Deze gegevens worden echter in de tweede brief aan belastingplichtige bevraagd en wanneer ook aan de hand van deze informatie geen sluitende privé-analyse kan worden gemaakt vermoedt de inspecteur inkomen dat belast had moeten worden.

Ook wanneer het saldo van de opnamen en stortingen niet hoger is dan het verklaarbaar inkomen minus de uitgaven kan er een vermoeden van niet aangegeven inkomsten zijn. De kosten voor levensonderhoud die een belastingplichtige in het betreffende kalenderjaar heeft uitgegeven worden vergeleken met de NIBUD normen⁸⁰ (zie hoofdstuk 4.4). Contante opnamen worden, tenzij ze anders verduidelijkt zijn, aangemerkt als kosten voor levensonderhoud. Dit omdat niet bepaald kan worden waar de opgenomen contanten aan zijn besteed. Indien de uitgaven voor levensonderhoud aanzienlijk lager liggen dan de NIBUD normen zonder dat hiervoor een aannemelijke verklaring is kan redelijkerwijs worden aangenomen dat er in het betreffende jaar een meer inkomen moet zijn geweest.

Als de privé-analyse sluitend is, dan is uit het eigen onderzoek van de inspecteur niet aannemelijk geworden dat een belastingplichtige meer inkomsten moeten hebben genoten. Indien er geen strafrechtelijke veroordeling is en uit de privé-analyse blijken geen bijzonderheden dan sluit de inspecteur het onderzoek en laat hij belastingplichtige weten dat hij na zijn onderzoek niet meer voornemens is om na te vorderen.

⁷⁹ Zie Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 13 december 2012, nr. BLKB 2012/1937M, Staatscourant 2012, 26782 Paragraaf 3.1.5.

⁸⁰ Zie NIBUD, Budget handboek 2011, 2011, p 43 -154

Is de privé-analyse niet sluitend, dan verstrekt de inspecteur de belastingplichtige een overzicht van zijn bevindingen en vraagt hem het verschil te verklaren. Afhankelijk van de reactie van de belastingplichtige beslist de inspecteur wat hij zal doen. Wanneer belastingplichtige naar aanleiding van het eerdere verzoek om informatie niet heeft gereageerd, of ontkend heeft dat er andere inkomsten zijn, maar naar aanleiding van de privé-analyse inkomen gaat verklaren zal de inspecteur dit minder snel aannemelijk vinden. Als de belastingplichtige het negatieve privé niet kan verklaren dan zal de inspecteur een navorderingsaanslag opleggen waarin het negatief privé en de aanlegkosten van de hennepkwekerij als ROW worden bijgeteld. De kosten van de kwekerij worden bijgeteld omdat de inspecteur er vanuit gaat dat deze kosten contant betaald moeten zijn tenzij uit de gegevens blijkt dat de aanleg van de kwekerij per bank is betaald.

Als belastingplichtige aannemelijk maakt dat hij nog ander inkomen heeft genoten, zal er, indien deze inkomsten belastbaar zijn voor de inkomstenbelasting, alsnog een navorderingsaanslag worden opgelegd. Indien dit inkomen afkomstig is uit een onderneming dan kunnen er ook nog naheffingsaanslagen omzetbelasting worden opgelegd, omdat omzet van de onderneming niet (volledig) is aangegeven. Indien belastingplichtige niet aannemelijk kan maken waar de tekorten in de privé-analyse vandaan komen, gaat de inspecteur ervan uit dat dit negatieve privé is aangevuld met inkomsten uit hennepsteelt. Hij kan daarbij de subsidiaire stelling innemen, dat de inkomsten uit een andere belaste bron (bijvoorbeeld de onderneming) afkomstig zijn. De inspecteur zal dan voor het negatieve privébedrag en de kosten van aanleg van een hennepkwekerij een navorderingsaanslag opleggen.

De belastingplichtige kan tegen deze navorderingsaanslag bezwaar aantekenen⁸¹ binnen zes weken na dagtekening van de aanslag. De aanslag moet dan door een andere inspecteur, dan degene die het primaire besluit heeft genomen, nogmaals worden beoordeeld en de belastingplichtige kan verzoeken om gehoord te worden. Deze andere inspecteur neemt zelfstandig een besluit op het bezwaarschrift.

4.4 De NIBUD norm

De NIBUD normen zijn afkomstig uit het boek “budget handboek, kerncijfers huishoudfinanciën”. Dit is een, ieder jaar geactualiseerd, boek waarin het NIBUD gemiddelde inkomens en uitgaven uiteenzet. Uit vaste jurisprudentie⁸² blijkt dat de inspecteur bij een onderzoek uit mag gaan van de NIBUD normen. Dit is ook logisch want het NIBUD is een onafhankelijke instantie en gaat uit van wetenschappelijke rekenmethoden voor de berekening van haar normen. Dit betekent overigens niet dat een belastingplichtige onmogelijk minder kan hebben uitgegeven dan de NIBUD normen voorschrijven maar een belastingplichtige zal wel aannemelijk moeten maken waarom zijn kosten aanzienlijk lager liggen dan die van een gemiddelde burger in een soortgelijke situatie.

De NIBUD normen zijn zeer omvangrijk en niet alle potentiële kostenposten worden meegenomen in de privé-analyse. Eten & drinken en kleding worden altijd bekeken in de privé-analyse. Dat betekent niet per definitie dat de NIBUD norm voor deze kostenposten wordt toegepast maar er wordt wel gekeken of deze kostenposten in de buurt liggen van de NIBUD normen. Wijken de kostenposten sterk af van de NIBUD normen of ontbreken ze volledig dan zal er een bedrag worden bijgeteld op basis van de NIBUD-normen. Verder worden kosten zoals deze blijken uit de gegevens meegenomen in de privé-analyse. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een belastingplichtige die in zijn politieverhoor aangeeft dat hij rookt. In een dergelijk geval wordt in de privé-analyse ook rekening gehouden met de uitgaven voor roken.

⁸¹ Zie hoofdstuk 6 AWB en Hoofdstuk V afdeling 1 AWR

⁸² Zie o.a. Hof Leeuwarden 03 april 2009 nr. 07/00224, NTFR2009-975

De Belastingdienst hanteert op dit moment de NIBUD normen 2011. Hoewel deze als niet actueel kunnen worden beschouwd leert het verleden dat de NIBUD normen niet veel wijzigen. Het hanteren van oudere normen kan zelfs worden beschouwd als een voordeel voor belastingplichtigen omdat de kosten van levensonderhoud normaliter ieder jaar iets stijgen.

4.5 Bewijslastverdeling

In beginsel is het aan de inspecteur om aannemelijk te maken dat de aangifte inkomstenbelasting onjuist is. Als hij is van mening dat er inkomen bijgeteld moet worden, moet hij dit aannemelijk maken. De inspecteur kan zich echter in bepaalde gevallen beroepen op omkering van de bewijslast⁸³. Dit kan als niet de vereiste aangifte is gedaan. Volgens de vakliteratuur is het niet doen van de vereiste aangifte⁸⁴:

- * geen aangifte doen ondanks het feit dat er een uitnodiging is verstuurd;
- * de aangifte is gedaan maar in de optiek van de inspecteur onjuist, waarbij zowel absoluut als relatief sprake is van een aanzienlijk te lage aangifte.

De inspecteur zal bij hennepsteelt vrijwel altijd stellen dat er zowel absoluut als relatief een te lage aangifte is ingediend. Met absoluut een te lage aangifte wordt bedoeld dat het bedrag dat niet is aangegeven op zich aanzienlijk is. Met relatief een te lage aangifte wordt bedoeld dat een bepaald percentage van het inkomen niet is aangegeven. Uit jurisprudentie blijkt dat dit bedrag aanzienlijk moet zijn in verhouding tot het aangegeven inkomen⁸⁵.

Hierbij moet worden opgemerkt dat er geen duidelijke richtlijnen zijn over wat absoluut en relatief te laag is. Zo is er door de Hoge Raad⁸⁶ beslist dat 5.54% te weinig aangegeven inkomen wat leidt tot een belastingschuld van € 4.513 niet absoluut of relatief te laag is. De Belastingdienst gaat uit van een relatief onjuiste aangifte indien 12,5% van het inkomen niet is aangegeven. Van een absoluut onjuiste aangifte gaat de Belastingdienst al uit indien € 6.000 te weinig belasting is geheven.

Omkering van de bewijslast is vooral relevant omdat dit ook verzwaring van de bewijslast met zich meebrengt. In de wet staat “....de belastingaanslag of beschikking gehandhaafd tenzij is gebleken dat en in hoeverre de belastingaanslag of beschikking onjuist is⁸⁷”. Dit impliceert dat overtuigend bewezen moet worden dat de belastingaanslag niet juist is. De fiscale bewijsleer gaat normaal uit van het aannemelijk maken en overtuigend bewijs leveren is dus een zwaardere vorm van bewijslast.

Overigens speelt de verzwaring van de bewijslast pas een rol tijdens de bezwaar- en beroepsfase⁸⁸. Dit omdat de inspecteur en belastingplichtige bij het vaststellen van de aanslag niet lijnrecht tegenover elkaar staan. De inspecteur probeert enkel vast te stellen wat de hoogte van de belastingschuld moet zijn en dit hoeft niet in te gaan tegen de belangen van de belastingplichtige. Pas tijdens de bezwaarfase gaat de verzwaring van de bewijslast een rol spelen. Dit omdat op dit punt een onafhankelijke derde, te weten een andere inspecteur of een rechter, moet oordelen over de zaak.

⁸³ Zie artikel 25 lid 3 AWR

⁸⁴ Zie NDFR artikelsgewijs commentaar artikel 25 AWR hoofdstuk 2.3

⁸⁵ Zie o.a. Hoge Raad 13 september 2000 nr. 34.882, NTFR2000-1400

⁸⁶ Zie Hoge Raad 09 november 2012 nr 11/04578, NTFR2012-2638

⁸⁷ Zie artikel 25 lid 3 AWR

⁸⁸ Zie Dr. R.J. Koopman: Bewijslast in belastingzaken, 1996, p 44 - 45

4.6 Boeteoplegging

Wanneer een (navorderings)aanslag wordt opgelegd, moet worden beoordeeld of een vergrijpboete moet worden opgelegd. Bij hennep telers wordt vrijwel altijd een vergrijpboete opgelegd, omdat de inspecteur zich op het standpunt stelt dat de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat hij alle inkomsten in zijn aangifte diende te vermelden. In de aangifte wordt immers naar alle inkomsten gevraagd en desondanks heeft hij ze niet volledig vermeld, waardoor hij willens en wetens het risico heeft aanvaard dat de aanslag tot een te laag bedrag zou kunnen worden vastgesteld⁸⁹.

Er kan volgens de AWR een vergrijpboete van ten hoogste 100% worden opgelegd. Als echter verder in het besluit bestuurlijke boetes Belastingdienst wordt gekeken⁹⁰ is hier opgenomen dat een vergrijpboete door opzet 50% en door grove schuld 25% van de opgelegde aanslag bedraagt. Omdat bij hennep telers bijna altijd wordt uitgegaan van opzet zal er in veel gevallen een boete van 50% wegens opzet worden opgelegd. Vervolgens moet nog worden beoordeeld of sprake is van strafverzwarende of strafverminderende omstandigheden. De vergrijpboete hangt samen met de navorderingsaanslag dus op het moment dat de aanslag wordt verlaagd, wordt het bedrag van de vergrijpboete evenredig verminderd.

4.7 Vaststelling van het inkomen uit hennep teelt in de casus

Bij zowel A als B is al een definitieve aanslag inkomstenbelasting opgelegd over het betreffende jaar. Op basis van het proces-verbaal van de politie, wat als nieuw feit beschouwd kan worden, kan bij beide heren worden nagevorderd. Beide heren hebben een brief ontvangen waarin de inspecteur aangeeft te willen navorderen op basis van de gegevens uit het proces-verbaal. Tevens is hij voornemens om een vergrijpboete van 50% van de navorderingsaanslag op te leggen. A en B hebben aangegeven dat ze het hier niet mee eens zijn en dat ze niets hebben verdiend met hennep teelt.

De inspecteur heeft vervolgens aan A en B een brief gestuurd waarin hij verzoekt om de bankafschriften over 2012 en 2013 alsmede eventuele niet aangegeven inkomsten. Hierop heeft de inspecteur van zowel A als B binnen de gestelde termijn geen reactie ontvangen. De banken waarop A en B volgens de gegevens van de Belastingdienst rekeningen hebben zijn vervolgens benaderd om de bankafschriften naar de Belastingdienst te sturen. De bankafschriften zijn op dit tijdstip nog niet ontvangen door de Belastingdienst.

Zodra de bankafschriften binnen zijn kan de inspecteur een privé-analyse maken. Als uit de privé-analyse blijkt dat A en B meer inkomen hebben genoten dan uit hun aangiften blijkt, zal de inspecteur hen hiermee confronteren. Als A en B voor deze meerdere inkomsten geen aannemelijke verklaring hebben dan is aannemelijk dat deze uit de hennep teelt afkomstig zijn. Bij A zal de inspecteur in dit geval subsidiair stellen dat, als het meerdere niet uit de hennep teelt is verdiend, hij niet alle inkomsten uit zijn restaurant of de verhuur van zijn panden heeft verantwoord.

Mocht er op grond van de privé-analyse worden nagevorderd en mochten A en B het hier niet mee eens zijn dan kunnen zij bezwaar maken. In beginsel stelt de inspecteur dat A en B niet de vereiste aangifte hebben gedaan, de inkomsten uit de hennep plantage zijn immers niet aangegeven. Ervan uitgaand dat het relatief en absoluut om een substantieel bedrag gaat, moeten A en B doen blijken, dat en in hoeverre de aanslagen onjuist zijn. Als de inspecteur die het bezwaar behandelt van mening is dat de privé-analyse sluitend is en dat er geen nieuwe feiten zijn aangedragen zal hij het bezwaarschrift hoogstwaarschijnlijk afwijzen. A en B hebben in dat geval nog de mogelijkheid om beroep aan te tekenen bij een rechtbank.

⁸⁹ Zie Hoofdstuk VIIIA paragraaf 2 AWR

⁹⁰ Zie paragraaf 25 besluit bestuurlijke boetes belastingdienst

Tijdens een eventuele beroepsprocedure zal de inspecteur zich, net als tijdens de bezwaarfase, beroepen op omkering van de bewijslast. Of de informatie die is herleid uit de privé-analyse overeenkomt zal blijven en of de rechter de omkering van de bewijslast volgt is zuiver speculatief. De ervaring leert dat een privé-analyse als er geen nieuwe feiten worden gepresenteerd vaak als aannemelijk wordt beschouwd door een rechter.

4.8 Afsluitend

Het is moeilijk om bij potentiële henneptelers de omzet te bepalen. De privé-analyse gaat uit van bepaalde normbedragen maar biedt geen inzicht in contante uitgaven. Op het moment dat er bijvoorbeeld een luxe vakantie is geboekt en contant is betaald kan deze niet in de privé-analyse worden meegenomen als de inspecteur er niets van weet.

Omdat altijd achteraf wordt geprobeerd iets te bepalen met beperkte informatie, zal lang niet altijd het correcte bedrag worden bijgeteld. Sommige mensen die verdacht worden van hennepteelt zullen hier oprecht niets mee te maken hebben of enkel een ruimte verhuren. Toch wordt de situatie van deze mensen even grondig onderzocht als die van de daadwerkelijke hennepteler. Vaak wordt gebruik gemaakt van “stromannen” oftewel mensen die als schuldvanger naar voren worden geschoven. Zolang er echter geen betere manier is om onbekend inkomen in kaart te brengen zal de Belastingdienst gebruik moeten blijven maken van de privé-analyse. Het is in een aantal opzichten een ruw middel, zeker als belastingplichtigen veel luxe artikelen contant betalen van contant ontvangen gelden, maar het is op dit moment het enige bruikbare middel.

Deelvraag 5: Conclusie en praktische aanpak van de casus

5.1 Conclusie

Zoals uit de voorgaande deelvragen is gebleken, heeft de Belastingdienst een aantal middelen om potentiële hennep telers op te sporen. Het opleggen van de correcte aanslag blijkt echter zeer lastig. Enerzijds lopen het strafrechtelijk proces en het fiscaal proces langs elkaar heen zonder dat hier door de politie en de Belastingdienst voldoende informatie over wordt uitgewisseld. Anderzijds moet de Belastingdienst binnen de termijn van navordering blijven. Ook het feit dat de informatie van belastingplichtigen vaak onvolledig of ontoereikend is, bemoeilijkt de zaak.

De inspecteur kan met behulp van de privé-analyse een redelijke inschatting van het bestedingspatroon van belastingplichtigen maken. Als belastingplichtigen echter veel zaken contant met zwart geld betalen zijn deze geldstromen niet terug te vinden in de privé-analyse. Om deze reden zal een privé-analyse, als er inderdaad sprake is van niet aangegeven inkomen, vaak lager uitvallen dan de daadwerkelijk verdiende bedragen.

Dat de privé-analyse vaak minder inkomsten laat blijken dan er daadwerkelijk verdiend zijn, is als wordt gekeken naar de zwaarte van de bewijslast ook logisch. Als een fiscaal onderzoek de daadwerkelijk verdiende inkomsten zou aantonen zou een fiscale aanpak van hennep telers in veel gevallen de voorkeur hebben boven een strafrechtelijke aanpak. Dit is nu al vaak het geval omdat de politie niet altijd het wettelijk en overtuigend bewijs kan leveren dat nodig is voor een strafrechtelijke veroordeling.

De Belastingdienst heeft van de wetgever ook een aantal handvatten gekregen om de positie van de inspecteur te versterken. Zo zijn vooral de omkering van de bewijslast en het kunnen opvragen van gegevens aan derden (voornamelijk banken) van cruciaal belang. Op deze manier heeft de Belastingdienst de mogelijkheid om met de beperkte informatie die zij van de belastingplichtige krijgt toch een gedegen onderzoek te doen.

Als er overigens geen of een zeer laag negatief netto-privé blijkt uit een privé-analyse dan zal de inspecteur bij een rechter weinig kans hebben om de navorderingsaanslag te rechtvaardigen. Hier zit ook meteen een pijnlijk punt voor de Belastingdienst. Als een hennep teler weet hoe de privé-analyse wordt opgesteld kan hij zorgen dat uit zijn privé-analyse geen negatief privé blijkt. Zolang vakanties, grote aankopen of giften niet zichtbaar zijn voor de inspecteur, zullen zij niet meegenomen worden in de privé-analyse. Door bijvoorbeeld geld over te maken naar een buitenlandse rekening of fysiek ergens op te bergen wordt het zeer moeilijk traceerbaar. Als dit geld vervolgens alleen voor luxe artikelen wordt gebruikt zal uit de privé-analyse niets vreemds blijken.

De privé-analyse is dus, zoals al eerder opgemerkt, een hulpmiddel met een aantal beperkingen. Er is op dit moment echter geen betere manier om het vermoeden van niet aangegeven inkomsten uit hennep teelt te onderbouwen. De verwachting is dat, zolang er fysiek geld blijft bestaan, nooit met volledige zekerheid kan worden gesteld wat de niet aangegeven inkomsten uit hennep teelt zijn. In dit kader zou legalisering een groot deel van het probleem wegnemen. Coffeeshops die de hennep inkopen zullen dan de inkopen aangeven in de boekhouding en hierdoor kan de administratie van hennep telers worden gecontroleerd. Zolang hennep teelt echter illegaal blijft is het zeer lastig om dit te controleren.

5.2 Verder verloop van de casus

In casu blijkt ook de moeilijkheid van het beoordelen van het inkomen uit hennepsteelt. De beoordeling van de bron, de hoogte van de boete en de aftrekbaarheid van kosten zijn allemaal op grond van theorie te bepalen. De hoogte van het inkomen, het meest essentiële punt van het onderzoek, kan echter moeilijk worden vastgesteld. De privé-analyse van A en B kan alleen sluitend zijn als alles per bank is betaald en alle rekeningnummers, ook die in het buitenland, bekend zijn.

Voor A en B zullen, zodra de bankafschriften ontvangen zijn, privé-analysen worden opgesteld en deze zullen leidend zijn voor de op te leggen navorderingsaanslagen. Dit terwijl de inkomsten die de politie toerekent in haar proces-verbaal misschien wel veel hoger liggen. Om te voldoen aan de eigen onderzoekplicht legt de inspecteur op deze manier misschien wel te lage navorderingsaanslagen op. Wordt de privé-analyse in de casus echter niet opgesteld dan zal de inspecteur als het tot een beroepsprocedure komt een lastige positie hebben. De ervaring leert dat veel navorderingsaanslagen voor inkomen uit hennepsteelt uiteindelijk eindigen in beroepsprocedures. De rechter eist dat de inspecteur eigen onderzoek doet en is dit niet gedaan dan zal het beroep erg snel gegrond worden verklaard waardoor geen inkomen uit hennepsteelt bijgeteld kan worden.

Dit is niet het geval wanneer er een strafrechtelijke veroordeling en een ontnemingsvordering zijn uitgesproken. In dit geval heeft de strafrechter (een onafhankelijke derde) geoordeeld dat het wettelijk en overtuigend bewijs is geleverd dat er inkomen uit hennepsteelt is genoten en voor welk bedrag. Het bedrag van de ontnemingsvordering zal in de fiscaalrechtelijke procedure als minimumpositie worden genomen. Het is dan aan de belastingplichtige om te bewijzen dat de ontnemingsvordering te hoog is. Als de inspecteur een hoger bedrag dan de ontnemingsvordering wil bijtellen moet hij het meerdere aannemelijk maken.

Het zou in de casus makkelijker zijn als de strafrechtelijke procedure al was afgehandeld. Dan kon rekening worden gehouden met de kostenaftrekbeperking en de eventuele aftrekpost met betrekking tot de ontnemingsvordering. Ook versterkt een strafrechtelijk veroordeling, door de zwaardere bewijslast, het vermoeden dat er inkomen uit hennepsteelt moet zijn geweest. In deze casus is de moeilijkheid, zoals in veel casussen, dat het fiscale traject en het strafrechtelijke traject langs elkaar aflopen en dat het onderzoek van de inspecteur zich baseert op beperkte informatie.

Hoe in de casus wordt geoordeeld is afhankelijk van twee factoren. Ten eerste is er de vraag of belanghebbende strafrechtelijk veroordeeld zal worden en of dit tot ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel zal leiden. Wanneer dit het geval is dan gaat de Belastingdienst ervan uit dat belastingplichtige tenminste het bedrag van de ontnemingsvordering plus kosten heeft genoten. Wil de inspecteur meer belasten dan zal hij dit aannemelijk moeten maken. Ook zullen kosten voor de hennepsteelt niet meer in aftrek kunnen worden gebracht. Is er geen strafrechtelijke veroordeling dan zal de privé-analyse heel belangrijk worden en blijft kostenaftrek toegestaan.

Verder is belangrijk of er uit de privé-analyse een aanzienlijk negatief privé komt. Is dit niet het geval dan zal de inspecteur in de meeste gevallen de inkomsten niet bijtellen omdat uit het eigen onderzoek geen extra inkomen is gebleken. Komt er wel een negatief privé uit de privé-analyse dan zal de inspecteur waarschijnlijk navorderen en heeft hij een goed gefundeerd oordeel wanneer de zaak voor een rechter zou komen te liggen.

6. Literatuurlijst

6.1 Boeken

Burgers I.J.J., Wegwijs in het internationaal en Europees belastingrecht (7^{de} druk). Digitaal geraadpleegd via NDFR op 10-12-2014

Koopmans R.J., Bewijslast in belastingzaken (1^{ste} druk). Deventer, 1996

NIBUD, Budget handboek 2011 (1^{ste} druk). Utrecht, 2011

6.2 Artikelen

Boer J.P. & Van der Slik B, "Commentaar artikel 3.90 wet IB 2001". NDFR artikel 3.90 wet IB artikelsgewijs commentaar per 10 december 2014.

Van Immerseel S.F., "Commentaar artikel 25 AWR" NDFR artikel 25 AWR artikelsgewijs commentaar per 10 december 2014

Mans H.W.J., "Commentaar artikel 3.47 wet IB 2001". NDFR artikel 3.47 wet IB artikelsgewijs commentaar per 10 december 2014.

Tiemessen P.J.G., "Commentaar artikel 16 AWR". NDFR artikel 16 AWR artikelsgewijs commentaar per 10 december 2014

6.3 Jurisprudentie

Hoge Raad 13 september 2000 nr 34.882, NTFR2000-1400

Hoge Raad 03 januari 2001 nr 34,781 NTFR2001-61

Hoge Raad 20 december 2002 nr 37.722 NTFR2003-45

Hoge Raad 31 januari 2012 nr 10/00605 P RvdW 2012/261

Hoge Raad 09 november 2012 nr 11/04578, NTFR2012-2638

Hof Arnhem 26 september 2003 nr 02/03393 NTFR2003-1816

Hof Arnhem 26 januari 2004 nr, 01/02807 NTFR2004-363

Hof Leeuwarden 03 april 2009 nr. 07/00224, NTFR2009-975

Hof 's-Hertogenbosch 24 juni 2009, nr 20-000618-09 OWV ECLI:NL:GHSHE:2009:BJ0946

Hof Arnhem 13 juli 2010 nr. 08/00375 NTFR2010-2132

Hof Amsterdam 30 mei 2013, nr 11/00622 NTFR2014-542

Rechtbank Breda 24 september 2010, nr 10/01703 NTFR2011-52

Rechtbank Breda 31 augustus 2009 nr, AWB 09/00922 NTFR2009-2185

6.4 Kamerstukken

Kamerstuk 25-09-1996 25 019 1996-1997,

Kamerstuk 16-09-1999, 26 727 nr 3 memorie van toelichting wet IB 2001 H4.2

6.5 Besluiten

Besluit van de staatssecretaris van Financiën 13 oktober 2001, nr. BWBR0012937 Samenloop belastingheffing en strafrechtelijke ontneming. DGB2001/602M

Besluit van de staatssecretaris van Financiën, 13 december 2012, nr. BLKB 2012/1937M, voorschrift informatie fiscus/banken, Staatscourant 2012, 26782.

6.5 Rapportages

Bureau ontnemingswetgeving openbaar ministerie, Wederrechtelijk verkregen voordeel hennepkwekerij bij binnenteelt onder kunstlicht, 01-11-2010

6.6 Wetteksten

Zwemmer J.W., Belastingwetten 2014 Wet Inkomstenbelasting 2001. Den Haag, 2014
Zwemmer J.W., Belastingwetten 2014 Algemene wet bestuursrecht. Den Haag, 2014
Zwemmer J.W., Belastingwetten 2014 Algemene wet inzake rijksbelastingen. Den Haag, 2014
Zwemmer J.W., Belastingwetten 2014 Besluit Bestuurlijke Boetes Belastingdienst. Den Haag, 2014
http://wetten.overheid.nl/BWBR0001941/geldigheidsdatum_10-12-2014 Opiumwet, 10-12-2014
http://wetten.overheid.nl/BWBR0001903/geldigheidsdatum_10-12-2014 Wetboek van strafvordering, 10-12-2014

6.7 Websites

<http://www.vandale.nl/opzoeken?pattern=Hennep&lang=nn> definitie hennep, 10-12-2014
<http://www.vandale.nl/opzoeken?pattern=hasj&lang=nn> definitie hasj, 10-12-2014
<http://www.vandale.nl/opzoeken?pattern=teelt&lang=nn> definitie teelt, 10-12-2014
<http://www.rechtspraak.nl/naar-de-rechter/civiele-rechter/procedures/pages/default.aspx> uitleg civielrechtelijke procedure, 10-12-2014
<https://www.justis.nl/producten/gratie/veelgestelde-vragen/> Definitie gratie, 10-12-2014

7. Bijlagen

<u>Bijlage 1: Verklaring van authenticiteit</u>	<u>II</u>
<u>Bijlage 2: Eerste brief n.a.v. proces-verbaal politie</u>	<u>III</u>
<u>Bijlage 3: Verzoek om aanvullende informatie</u>	<u>V</u>
<u>Bijlage 4: Voorbeeld van een privé-analyse</u>	<u>VI</u>

Bijlage 1: Verklaring van authenticiteit

Verklaring van authenticiteit

Ik heb deze scriptie zelf geschreven en ik heb daarbij geen teksten overgenomen uit andere scripties, literatuur en overige geschriften zonder de bron op juiste wijze te hebben vermeld. Ik verklaar derhalve dat ik geen plagiaat heb gepleegd en niet ongeoorloofd met anderen heb samengewerkt of gebruik gemaakt van het gedachtegoed van anderen.

20-12-2014

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'H. Claesen', is written on a light blue grid background.

Hugo Claesen

Bijlage 2: Eerste brief Belastingdienst n.a.v. proces-verbaal politie

Geachte heer XX,

In het kader van de Convenant Samenwerkende Overheden heeft de Politie X mij recentelijk informatie verstrekt waaruit blijkt dat u in XXXX inkomsten heeft gegenereerd met de exploitatie van een professionele hennepkwekerij.

De exploitatie hiervan zou voor uw rekening en risico hebben plaatsgevonden.

De inkomsten die worden verkregen met de exploitatie van een hennepkwekerij zijn belast voor de inkomstenbelasting als resultaat uit overige werkzaamheden (ROW). In uw aangiftebiljet inkomstenbelasting over het jaar XXXX heeft u echter geen melding gemaakt van deze inkomsten. Daarom ben ik voornemens om aan u een navorderingsaanslag op te leggen.

Uit de informatie van de politie blijkt dat de hennepkwekerij was gevestigd op het adres XXXX X te XXXX en dat exploitatie hiervan per XX XX XXXX is beëindigd.

De capaciteit van de kwekerij is door de politie becijferd op 57 planten. Volgens het onderzoek van de politie hebben er in deze ruimte 3 commerciële oogsten plaatsgevonden.

Deze uitgangspunten leiden tot de volgende becijfering van de bruto opbrengst:

Aantal planten commercieel 3×57	171 plantjes
Opbrengst verkoopbaar product per plant	23 gram
	3.933 kilo
Opbrengst per kilo	€ 3.280
Bruto opbrengst	€ 12.900

Bij het bepalen van het netto resultaat uit de hennepkwekerij houd ik rekening met de volgende kosten:

Elektriciteitskosten	€ 0
Afschrijving (*)	€ 3.000
Overige variabele kosten	€ 190 ($57 \times €3,33$)
Aankoop stekjes	€ 163 ($57 \times €2,85$)
	€ 3.353

(*) De aanlegkosten van de kwekerij bedragen volgens de BOOM-norm € 3.000. Aangezien bij de ontmanteling de gehele investering in beslag is genomen en vernietigd, zal ik de gehele aanlegkosten in XXXX op de bruto opbrengsten in mindering brengen.

Kosten van misdrijven zijn op grond van artikel 3.14 lid 1 letters d en e van de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 niet aftrekbaar indien u door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijke uitspraak bent veroordeeld. Volgens de mij nu ter beschikking staande informatie is er momenteel nog geen sprake van een onherroepelijke uitspraak met betrekking tot de exploitatie van de kwekerij. Daarom zal ik vooralsnog rekening houden met de exploitatiekosten. Op het moment dat u door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijke uitspraak bent veroordeeld, is het fiscaal niet meer mogelijk om deze exploitatiekosten op de opbrengsten in mindering te brengen. In dat geval zal ik de nu verleende exploitatiekosten alsnog corrigeren.

De netto opbrengst uit de hennepteelt kan, gelet op het voorgaande, becijferd worden op € 9.547.

In de aangifte inkomstenbelasting wordt naar alle inkomensbestanddelen gevraagd, desondanks heeft u inkomsten uit de hennepteelt niet aangegeven. Verder ben ik van mening dat u opzettelijk

een substantieel bedrag, zowel in absolute als relatieve zin, aan inkomsten niet in uw aangiftebiljet heeft vermeld en dat u daarmee niet de vereiste aangifte heeft gedaan. Daarom ben ik voornemens om een navorderingsaanslag op te leggen. Deze navorderingsaanslag is gebaseerd op artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Het verzamelinkomen waarop deze aanslag wordt gebaseerd heb ik als volgt becijferd:

Aangegeven verzamelinkomen	€	XX.XXX
(ROW) (hennepkwekerij)	€	<u>9.547</u>
Gecorrigeerd verzamelinkomen	€	XX.XXX

Over de navorderingsaanslag ben ik voornemens om een vergrijpboete van 50% op te leggen. Deze vergrijpboete is gebaseerd op artikel 67e van de AWR en de paragrafen 25 en 27 van het besluit bestuurlijke boeten Belastingdienst.

Ik ben van mening dat u willens en wetens een onjuiste aangifte inkomstenbelasting heeft gedaan door een substantieel bedrag aan inkomsten niet in deze aangifte te vermelden. Hierdoor heeft u de niet te verwaarlozen kans geaccepteerd dat door uw handelen te weinig inkomstenbelasting zou worden betaald. Daarom is er sprake van (voorwaardelijke) opzet.

Voordat ik overga tot het opleggen van deze navorderingsaanslag met boete wil ik u in de gelegenheid stellen om op mijn voornemen te reageren. Indien u het niet eens bent met de voorgenomen navorderingsaanslag en/of de voorgenomen boete dan kunt u uw gemotiveerde reactie voor X XX XXXX aan mij toezenden.

Deze brief kunt u mede aanmerken als een kennisgeving zoals is bedoeld in de artikelen 5:48 t/m 5:53 van de Algemene wet bestuursrecht.

Mocht u naar aanleiding van deze brief nog vragen hebben dan kunt u telefonisch contact met mij opnemen. Het doorkiesnummer treft u rechtsboven aan.

Hoogachtend

Namens de inspecteur

XXXX

Bijlage 3: Verzoek om aanvullende informatie

Geachte heer XXXX

In het kader van de Convenant Samenwerkende Overheden heeft de Politie XXXX mij recentelijk informatie verstrekt die mij aanleiding geeft om nader onderzoek in te stellen naar de juistheid en volledigheid van uw aangifte inkomstenbelasting over het jaar XXXX.

U heeft mij telefonisch aangegeven dat u inmiddels strafrechtelijk bent veroordeeld door de Rechtbank maar dat het niet tot een ontnemingsvordering is gekomen aangezien niet bewezen is verklaard dat u meerdere oogsten uit de hennepkwekerij heeft gerealiseerd.

Voor mijn onderzoek is het van belang dat ik de volgende bescheiden van u ontvang:

- Afschriften van de (spaar) bank en/of girorekeningen over de periode XX-XX-XXXX t/m XX-XX-XXXX van u en uw huisgenoten in deze periode. Indien uw cliënt de mogelijkheid heeft om deze informatie op een digitale wijze aan te leveren (bijvoorbeeld door middel van een download) dan heeft dat mijn voorkeur.
- Heeft u in XXXX nog andere inkomsten gehad dan het loon uit tegenwoordige arbeid zoals in uw aangifte inkomstenbelasting over XXXX is vermeld? Ik denk hierbij onder andere aan schenkingen, leningen, erfenis, prijzen in loterijen of andere kansspelen dan wel uit de verkoop van vermogensbestanddelen? Indien dit het geval is dan ontvang ik graag een zo uitgebreid mogelijke toelichting en alle onderliggende bescheiden die hierop betrekking hebben.
- Een gedetailleerde opstelling van de bezittingen en schulden van uw cliënt en zijn huisgenoten per XX-XX-XXXX, XX-XX-XXXX én XX-XX-XXXX. Uit deze opstelling dient ook het chronologische verloop te blijken.
- Een afschrift van de uitspraak in zowel de strafzaak als de ontnemingszaak. Kunt u aangeven of u tegen het vonnis in hoger beroep bent gegaan?
- Indien u over andere bescheiden beschikt die voor de beoordeling van uw aangifte inkomstenbelasting XXXX van belang zijn dan ontvang ik graag afschriften hiervan.

Ik nodig u uit er voor zorg te dragen dat de gevraagde informatie en bescheiden uiterlijk X XX XXXX in mijn bezit zijn.

Hoogachtend

Namens de inspecteur

XXXX

Bijlage 4: Voorbeeld van een privé-analyse

Datum	Herkomst	Omschrijving	opnames	stortingen	saldo		Totaal Som van bij	Totaal Som van af
1-jan	stelpost	saldo	€ 500,00		€ 500,00	Rijlabels		
29-jan	Bank	opname	€ 100,00		€ 600,00	bankkosten		€ 122,97
23-feb	Bank	opname	€ 100,00		€ 700,00	belastingdienst	€ 6.791,00	€ 756,00
28-apr	Bank	opname	€ 150,00		€ 850,00	bouwmarkt		€ 661,42
12-mei	Bank	opname	€ 300,00		€ 1.150,00	creditkaart		€ 518,56
15-mei	Bank	opname	€ 50,00		€ 1.200,00	Debetrente		€ 94,58
20-mei	Bank	opname	€ 50,00		€ 1.250,00	dierenspeciaalzaak		€ 86,79
20-mei	Bank	opname	€ 150,00		€ 1.400,00	diversen	€ 2.096,60	€ 4.930,16
22-mei	Bank	opname	€ 100,00		€ 1.500,00	DUO	€ 988,48	
25-mei	Bank	opname	€ 100,00		€ 1.600,00	fitness		€ 487,55
27-mei	Bank	opname	€ 70,00		€ 1.670,00	gem. bel.		€ 668,53
28-mei	Bank	opname	€ 150,00		€ 1.820,00	gas/water/licht		€ 3.304,93
3-jun	Bank	opname	€ 10,00		€ 1.830,00	hypotheek		€ 9.707,08
3-jun	Bank	opname	€ 250,00		€ 2.080,00	internetaankoop	€ 129,54	€ 1.348,55
25-jul	Bank	opname	€ 20,00		€ 2.100,00	kinderbijslag	€ 1.114,20	
1-aug	pv politie	aanleg kwekerij		€ 4.000,00	€ -1.900,00	kleding		€ 553,18
14-aug	pv politie	aankoop plantjes		€ 615,00	€ -2.515,00	kruisposten	€ 26.478,00	€ 26.478,00
14-aug	pv politie	overige kosten		€ 716,00	€ -3.231,00	levensmidd		€ 905,42
13-aug	Bank	opname	€ 100,00		€ -3.131,00	lotto	€ 44,50	€ 403,00
14-aug	Bank	opname	€ 100,00		€ -3.031,00	opname		€ 3.040,00
20-aug	Bank	opname	€ 200,00		€ -2.831,00	overloop 2012	€ 1.100,00	
27-aug	Bank	opname	€ 150,00		€ -2.681,00	Rabo		€ 41,00
7-sep	Bank	opname	€ 200,00		€ -2.481,00	rente	€ 21,03	
14-sep	Bank	opname	€ 70,00		€ -2.411,00	salaris	€ 19.826,56	
15-sep	Bank	opname	€ 70,00		€ -2.341,00	saldo	€ 4.016,15	€ 6.282,56
22-sep	Bank	opname	€ 10,00		€ -2.331,00	st BPF bouw	€ 448,02	
1-nov	pv politie	aankoop		€	€ -2.946,00	tankstation		€

		plantjes		615,00				669,96
1-nov	pv politie	overige kosten		€ 716,00	€ -3.662,00	telekom		€ 1.616,00
3-nov	Bank	opname	€ 20,00		€ -3.642,00	uwv	€ 6.891,69	
10-nov	Bank	opname	€ 100,00		€ -3.542,00	luchthaven Paphos		€ 129,65
18-nov	Bank	opname	€ 150,00		€ -3.392,00	verzekeringen		€ 3.504,19
2-dec	Bank	opname	€ 120,00		€ -3.272,00	VGZ	€ 301,04	€ 170,12
10-dec	Bank	opname	€ 150,00		€ -3.122,00	ziektekosten	€ 362,00	€ 268,01
31-dec	stelpost	saldo		€ 500,00	€ -3.622,00	Zorgverz	€ 70,00	€ 3.930,60
						Eindtotaal	€ 70.678,81	€ 70.678,81
			€ 3.540,00	€ 7.162,00				