

Vergaderjaar 2019–2020

**35 303**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2020)**

**Nr. 4**

### **ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT<sup>1</sup>**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 9 september 2019 en het nader rapport d.d. 13 september 2019, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 26 augustus 2019, no. 2019001722, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 9 september 2019, no. W06.19.0277/III, bied ik U hierbij aan.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies, dat hieronder cursief is opgenomen, merk ik het volgende op.

*Bij Kabinetsmissive van 26 augustus 2019, no.2019001722, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige Fiscale Maatregelen 2020), met memorie van toelichting.*

*Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2020, samen met de wetsvoorstellen Belastingplan 2020, Wet bronbelasting 2021, Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord, Wet afschaffing fiscale aftrek scholingsuitgaven en Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten.*

<sup>1</sup> De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

*In het voorstel zijn maatregelen opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke technische onderhoud van de fiscale wetgeving. De maatregelen hebben geen of nauwelijks budgettaire gevolgen en het is wenselijk dat zij per 1 januari 2020 in werking treden. Het voorstel ziet onder meer op het openbaar maken van aan beroepsbeoefenaars opgelegde onherroepelijk vaststaande vergrijpboeten, op het aanpassen van de belastingrente voor de vennootschapsbelasting en voor de erfbelasting en op een keuzeregeling voor (al dan niet elektronisch) berichtenverkeer met de Belastingdienst.*

*De Afdeling advisering van de Raad van State maakt opmerkingen over het openbaar maken van vergrijpboeten bij belasting- en toeslagfraude. Zij vindt het van groot belang dat belasting- en toeslagfraude wordt bestreden. De Afdeling plaatst niettemin enkele kanttekeningen bij de voorgestelde openbaarmaking van vergrijpboeten. In verband daarmee is aanpassing van het voorstel en de toelichting wenselijk.*

#### *a. Inhoud voorstel*

*De toelichting maakt duidelijk dat het kabinet het in de strijd tegen belastingontduiking noodzakelijk acht om een nadere maatregel te nemen tegen degenen die beroeps- of bedrijfsmatig bijstand verlenen bij belastingontduiking of bij het met opzet foutief aanvragen van toeslagen. Daartoe wordt voorgesteld om de daarvoor aan hen opgelegde (en onherroepelijk geworden) vergrijpboeten openbaar te maken. Volgens de toelichting gaat het daarbij over het algemeen om belastingadviseurs, maar kan het ook gaan om anderen, zoals notarissen, accountants en advocaten (hierna: beroepsbeoefenaar).*

*Omdat openbaarmaking van een vergrijpboete die is opgelegd aan een overtredende beroepsbeoefenaar ingrijpende gevolgen voor zijn beroepsuitoefening en – in het bijzonder – ook voor zijn persoonlijke levenssfeer kan hebben, voorziet de maatregel in extra waarborgen.*

*Zo krijgt de overtredende beroepsbeoefenaar, net als bij het opleggen van de vergrijpboete zélf, het recht om eerst een zienswijze naar voren te brengen voordat de inspecteur het besluit tot openbaarmaking neemt. Indien openbaarmaking naar het oordeel van de inspecteur, mede gelet op een eventueel naar voren gebrachte zienswijze, disproportioneel is, wordt niet tot openbaarmaking overgegaan. Het gaat hier om de afweging van het belang van de transparantie voor het publiek – zie nader over deze doelstelling onder b hierna – en de impact van openbaarmaking op de beroepsuitoefening en de persoonlijke levenssfeer van de overtredende beroepsbeoefenaar.*

*Als openbaarmaking naar de inschatting van de inspecteur wél proportioneel is, dan geldt als extra waarborg dat hij voor openbaarmaking – net als bij het opleggen van de (openbaar te maken) vergrijpboete zélf – de toestemming nodig heeft van een van de directeuren van de onderdelen van de Belastingdienst die over de heffing van rijksbelastingen, respectievelijk het verlenen van toeslagen, gaan en van een bevoegde ambtenaar van het directoraat-generaal Belastingdienst van het Ministerie van Financiën.*

*De inspecteur stelt vervolgens zijn besluit tot openbaarmaking van de opgelegde vergrijpboete vast bij een voor bezwaar vatbare beschikking (net zoals dat het geval is bij het besluit tot opleggen van de vergrijpboete zélf). De overtredende beroepsbeoefenaar geniet bij beide besluiten de reguliere rechtsbescherming van bezwaar en beroep. Openbaarmaking van de vergrijpboete kan pas plaatsvinden nadat zowel de aan de*

*overtredende beroepsbeoefenaar opgelegde vergrijpboete zélf als het besluit tot openbaarmaking daarvan onherroepelijk vaststaan.*

*Als sluitstuk wordt vervolgens tot openbaarmaking overgegaan door publicatie op de website van de Belastingdienst gedurende een periode van vijf jaar.*

*b. Doel van de maatregel/effectiviteit*

*Volgens de toelichting op het voorstel heeft de maatregel als oogmerk om «het publiek in staat te stellen zich beter te informeren omtrent de keuze voor een adviseur (transparantie)». Daarbij wordt (ook in de internetconsultatieparagraaf) aangegeven dat «openbaarmaking vanzelfsprekend een preventief effect heeft, maar dat dit niet het doel is van de maatregel». Leedtoevoeging is evenmin het doel, hoewel openbaarmaking door de overtredende beroepsbeoefenaar wel als zodanig kan worden ervaren, aldus de toelichting.*

*De Afdeling merkt op dat de maatregel inderdaad «vanzelfsprekend» een preventief effect heeft, of dat nu wordt beoogd of niet. Anders dan hiervoor is vermeld, is dat echter wel degelijk ook beoogd nu de toelichting op het voorstel Belastingplan 2020 duidelijk maakt dat de maatregel «een krachtig signaal geeft aan malverserende fiscale adviseurs die meewerken aan belastingontduiking». Daarmee is het doel van de maatregel niet helder en eenduidig verwoord.*

*De Afdeling is van oordeel dat het noodzakelijk is dat de toelichting op het voorstel volstrekt helder en eenduidig aangeeft wat het doel van de maatregel is. Zonder helder en eenduidig omschreven doel is immers niet te meten of het doel wordt bereikt: zij verwijst hier verder naar hetgeen daarover onder d hierna wordt opgemerkt over de evaluatie van de maatregel.*

*Daarnaast is zonder duidelijk omschreven doel niet goed te beoordelen welke de mogelijke alternatieven zijn: zij verwijst hier verder naar hetgeen daarover onder e wordt opgemerkt over het tuchtrecht als alternatieve maatregel voor het openbaar maken.*

*Daarbij zij er ook nog op gewezen dat het doel dat een krachtig signaal wordt gegeven aan malverserende fiscale adviseurs die meewerken aan belastingontduiking des te minder snel zal worden bereikt naarmate de procedure die wordt gevolgd voordat het besluit tot openbaarmaking onherroepelijk vaststaat langer duurt. Het is reëel om te veronderstellen dat er vele jaren overheen (kunnen) gaan voordat de – terecht zorgvuldige – procedure is afgerond. Gedurende die periode is van een krachtig signaal geen sprake, kan de fraude gewoon doorgaan en wordt het doel (transparantie en preventie) niet bereikt.*

*De Afdeling adviseert om in de toelichting het doel van de maatregel duidelijk en eenduidig aan te geven en daarbij tevens op het vorenstaande in te gaan.*

*b. Doel van de maatregel/effectiviteit*

Het kabinet deelt de zienswijze van de Afdeling dat niet uitgesloten kan worden dat de passage in de toelichting op het wetsvoorstel Belastingplan 2020 op die wijze wordt opgevat dat het doel van de maatregel door het geven van een «krachtig signaal» ook preventie is. Echter, het kabinet richt zich niet op de preventieve werking. Het enige doel van de maatregel is om het publiek voor te lichten over beroepsbeoefenaars die

door middel van medeplegen belastingontduiking of toeslagfraude faciliteren, zoals bij de Panama Papers.

Het kabinet betreurt de ontstane verwarring. Daarom is de bewuste passage in de toelichting op het wetsvoorstel Belastingplan 2020 verwijderd en vervangen door een passage die aansluit bij de omschrijving van het doel zoals verwoord in de toelichting op het wetsvoorstel zelf. Gelet op het verduidelijkte doel van de maatregel kan in kaart worden gebracht of dat doel wordt bereikt en worden beoordeeld of er geschikte alternatieven zijn.

Verder merkt de Afdeling op dat er vele jaren overheen kunnen gaan voordat het besluit tot openbaarmaking onherroepelijk vaststaat. Het kabinet merkt op dat met de ook in de ogen van de Afdeling zorgvuldige procedure voordat tot openbaarmaking wordt overgegaan uitdrukking wordt gegeven aan het ingrijpende karakter van deze openbaarmaking. Naar het oordeel van het kabinet prevaleert dan ook de rechtsbescherming van beroepsbeoefenaars boven onverwijldde voorlichting van het publiek.

*c. Reikwijdte van de maatregel: aantal opgelegde/op te leggen vergrijpboeten*

*Belasting- en toeslagfraude komt geregeld voor. De toelichting maakt echter niet duidelijk hoe vaak daarbij in het verleden aan overtredende beroepsbeoefenaren vergrijpboetes zijn opgelegd. Blijkens de brief van 16 november 2017 is er tot dan nog niet of nauwelijks gebruik gemaakt van de wettelijke mogelijkheid om aan een adviseur een vergrijpboete op te leggen vanwege medeplichtigheid. Dit roept de vraag op of en zo ja hoe vaak dat sindsdien wel het geval is geweest en of dat in de toekomst meer dan in het verleden het geval zal zijn. Zonder het opleggen van vergrijpboeten aan beroepsbeoefenaren kan er ook geen sprake zijn van openbaarmaking van die vergrijpboeten en is van transparantie dan wel van preventieve werking geen sprake. De maatregel zou daarmee haar doel voorbij schieten.*

*De Afdeling adviseert om de reikwijdte van de maatregel in vorenbedoelde zin nader te duiden.*

*c. Reikwijdte van de maatregel: aantal opgelegde/op te leggen vergrijpboeten*

Het kabinet heeft begrip voor het advies van de Afdeling om de reikwijdte van de maatregel nader te duiden. De tot op heden, ook na 16 november 2017 opgedane, beperkte ervaring met opgelegde vergrijpboeten aan medeplichtigen, alsmede aan doen plegers en uitlokkers, geeft aanleiding om de reikwijdte van de maatregel verder te verfijnen. Op basis van het aangepaste wetsvoorstel is openbaarmaking alleen mogelijk indien de vergrijpboete is opgelegd aan de medepleger, de zwaarste deelnemingsvariant. Dit sluit aan bij het enige doel van de maatregel, te weten voorlichten van het publiek over beroepsbeoefenaars die door middel van medeplegen belastingontduiking en toeslagfraude faciliteren. Met het opleggen van vergrijpboetes aan medeplegers heeft de Belastingdienst bovendien meer ervaring opgedaan. Het gaat om meerdere medeplegerboetes per jaar.

*d. Toetsing vooraf en evaluatie achteraf*

*In artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 is vastgelegd dat «voorstellen, voornemens en toezeggingen een toelichting bevatten waarin wordt ingegaan op de doelstellingen, de doeltreffendheid en de doelmatigheid die worden nagestreefd». Ook de Aanwijzingen voor de regelgeving en het Integraal Afwegingskader beleid en regelgeving (IAK) schrijven een dergelijke toetsing vooraf (en afweging van alternatieven) voor.*

*De toelichting op het voorstel geeft aan dat «substantiële» beleidswijzigingen zullen worden geëvalueerd in een afzonderlijke evaluatieparagraaf. Dit draagt bij aan een effectieve toetsing (evaluatie achteraf) van de effectiviteit en efficiëntie van overheidsbeleid in overeenstemming met artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016, aldus de toelichting.*

*Het valt de Afdeling op dat voorliggende maatregel in de evaluatieparagraaf niet als substantiële beleidswijziging wordt aangemerkt. Gelet op hetgeen hiervoor is opgemerkt over het doel, de effectiviteit en de reikwijdte van de maatregel is de Afdeling van oordeel dat voor de openbaarmaking van vergrijpboeten expliciete aandacht in de evaluatieparagraaf gerechtvaardigd is.*

*De Afdeling adviseert in de evaluatieparagraaf expliciet aandacht te besteden aan de openbaarmaking van vergrijpboeten.*

*d. Toetsing vooraf en evaluatie achteraf*

Het kabinet deelt de mening van de Afdeling niet dat het openbaar maken van vergrijpboeten is aan te merken als een substantiële beleidswijziging. Dit is toegevoegd aan de evaluatieparagraaf.

*e. Alternatief: tuchtrecht?*

*In reactie op de tweede internetconsultatie wordt in de toelichting aangegeven dat tuchtrecht als alternatieve maatregel «niet geschikt wordt bevonden om de transparantie te bevorderen». «Zo worden tuchtrechtuitspraken van de fiscale beroepsorganisaties in geanonimiseerde vorm gepubliceerd. Het publiek wordt daarmee onvoldoende geïnformeerd», aldus de toelichting.*

*De Afdeling merkt op dat deze redenering slechts in strikte zin – en dus ten dele – opgaat (er is geen publicatie en dus geen informatie voor het publiek). Deze redenering miskent het tweede doel van het voorstel (preventie) en de zuiverende werking van de tuchtrechtspraak. Alleen al het gegeven dat adviseurs vallen onder beroepsorganisaties die (tuchtrechtelijke) richtlijnen hanteren die er op neerkomen dat zij niet meewerken aan belasting- en toeslagfraude zou voor goedwillende belastingplichtigen voldoende moeten zijn zich door dat soort beroepsbeoefenaren te laten adviseren. Bij het zoeken naar een adviseur zou daar ook expliciet naar kunnen worden gevraagd. Voor die situaties is «een krachtig signaal» niet nodig.*

*De Afdeling adviseert alsnog dragend te motiveren waarom een uitzondering voor organisaties die al (tuchtrechtelijke) richtlijnen kennen niet werkbaar zou zijn om de gestelde doelen (transparantie en preventie) te bereiken.*

*e. Alternatief: tuchtrecht?*

In de toelichting bij het wetsvoorstel is gemotiveerd waarom het tuchtrecht niet beantwoordt aan het doel van de maatregel. Verder betekent onderworpenheid aan tuchtrecht op zichzelf niet dat openbaarmaking niet passend kan zijn. Daarom is een categorische uitzondering voor medeplegende beroepsbeoefenaars die onder (tuchtrechtelijke) richtlijnen vallen naar het oordeel van het kabinet op dit moment niet wenselijk. Het kabinet nodigt de (fiscale) beroepsorganisaties uit om hun tuchtrecht te versterken en adequate voorlichting van het publiek hierin te betrekken. Dergelijke aanpassingen van het tuchtrecht zouden in de toekomst van invloed kunnen zijn op de hiervoor bedoelde wenselijkheid.

*f. Wettelijke vormgeving/AVG*

*De Afdeling plaatst tot slot nog enkele kanttekeningen bij de wettelijke vormgeving van de maatregel.*

- i. Het voorstel bepaalt dat het besluit tot oplegging van de bestuurlijke boete en de te publiceren (persoons)gegevens gedurende een periode van vijf jaren na bekendmaking beschikbaar blijven op de website van de Belastingdienst, «tenzij bij wettelijk voorschrift anders is bepaald». Volgens de artikelsgewijze toelichting ziet de geciteerde passage erop dat «bijvoorbeeld de AVG beperkingen kan stellen aan de termijn van openbaarheid (5 jaar) en aan de te vermelden persoonsgegevens».*

*De Afdeling merkt op dat het de wetgever zelf is die met de introductie van voorliggend voorstel dient te beoordelen en te motiveren of de termijn en de te vermelden persoonsgegevens in overeenstemming zijn met de AVG. Het is vervolgens de rechter die in eventuele procedures bepaalt of de wet in overeenstemming is met de AVG. Indien dit niet het geval blijkt te zijn, moet de wet worden aangepast.*

*De Afdeling adviseert de betreffende passages te schrappen.*

- ii. In aanvulling op het vorenstaande merkt de Afdeling op dat de toelichting aandacht besteedt aan AVG-aspecten, maar dat daarbij niet wordt ingegaan op het feit dat publicatie op de website van de Belastingdienst weliswaar na 5 jaar wordt verwijderd, maar dat daarmee niet zeker is gesteld dat alle berichtgeving via internet naar aanleiding van die publicatie belanghebbende nog lang kan achtervolgen (ontgoogelen is lastig).*

*De Afdeling adviseert het vorenstaande alsnog in de beoordeling te betrekken.*

- iii. Daarnaast is de Afdeling van oordeel dat de wijze waarop het voorstel is vormgegeven in de AWR niet geheel logisch is en adviseert het voorstel aan te passen. Het gaat daarbij om het volgende.*

*Zoals hiervoor onder a is aangegeven zijn de te nemen stappen van het voorstel, kort weergegeven, als volgt (achter iedere stap is het voorgestelde AWR-artikel vermeld).*

*Voordat de inspecteur besluit tot openbaarmaking bij voor bezwaar vatbare beschikking (artikel 67g, derde lid) wordt eerst een zienswijze gevraagd (artikel 67r, vijfde/zevende lid), waarbij de inspecteur de evenredigheid van een eventuele openbaarmaking toetst (artikel 67r, zesde/zevende lid). Voordat hij dit besluit neemt heeft hij eerst de toestemming nodig van een van de directeuren van de onderdelen van de Belastingdienst die over de heffing van rijksbelastingen, onderscheidenlijk*

*toeslagen, gaan en van een bevoegde persoon van het directoraat-generaal Belastingdienst (ministeriële regeling op grond van artikel 67r, zevende lid). Tot slot vindt openbaarmaking plaats (artikel 67r, eerste tot en met vierde lid).*

*De Afdeling merkt op dat het vanuit een oogpunt van systematiek van de AWR de voorkeur verdient om de hiervoor beschreven stappen in die volgorde (besluit/zienswijze en vervolgens openbaarmaking) op te nemen in een aparte afdeling 3 (openbaarmaking vergrijpboeten) van hoofdstuk VIIIA van de AWR. Daarbij maakt de beschreven evenredigheidstoets onderdeel uit van de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur om te besluiten tot openbaarmaking (zodat dit niet expliciet wettelijk hoeft te worden vastgelegd). De beschreven toestemming kan dan, net als de vergelijkbare toestemming voor het opleggen van de vergrijpboete zélf, plaatsvinden via een aanpassing van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (en niet bij ministeriële regeling).*

*De Afdeling adviseert het voorstel in vorenbedoelde zin aan te passen.*

*f. Wettelijke vormgeving/AVG*

- i. Het kabinet heeft het advies van de Afdeling overgenomen om de betreffende passages in het wetsvoorstel en de toelichting te schrappen.
- ii. Het kabinet heeft alleen invloed op websites die toebehoren aan de rijksoverheid. De realiteit is dat het kabinet niet kan garanderen dat na ommekomst van de publicatietermijn alle berichtgeving die betrekking heeft op een openbaarmaking van het internet is verwijderd.
- iii. Het kabinet heeft het advies van de Afdeling overgenomen om de structuur van het wetsvoorstel aan te passen, om de toelichting bij het wetsvoorstel te verduidelijken en om de beschreven toestemming op te nemen in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

Daarnaast zijn enkele redactionele wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aangebracht.

*De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.*

*De vice-president van de Raad van State,  
Th.C. de Graaf*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,  
M. Snel