

## **I. Algemene toelichting**

### *Openbaarmaking van bestuurlijke boeten*

Uit onthullingen als de Panama Papers is gebleken hoe sommige intermediairs hun cliënten actief geholpen hebben om via agressieve fiscale planning de belastingdruk te verlagen en buitenlands vermogen buiten het zicht van de Belastingdienst te houden. Het is mogelijk dat bepaalde complexe transacties en ondernemingsstructuren legitieme doelen dienen. Echter, het is ook duidelijk dat een aantal activiteiten, waaronder bepaalde offshorestructuren, niet te rechtvaardigen of illegaal is. Het beeld dat naar voren komt uit de Panama Papers wordt bevestigd in de verhoren voor de parlementaire ondervragingscommissie Fiscale constructies. Daaruit blijkt dat verschillende beroepsbeoefenaren een belangrijke rol spelen bij het opstellen en implementeren van structuren die belastingontwijking en –ontduiking mogelijk maken. De ondervragingscommissie concludeert dat hierdoor het zicht op de werkelijkheid voor de Belastingdienst lastiger wordt gemaakt, handhaving ingewikkelder wordt en risico's op belastingontwijking en –ontduiking toenemen.<sup>1</sup>

De rol van intermediairs heeft ook op het niveau van de Europese Unie (EU) de aandacht. In EU-verband heeft de Raad van de EU in de aanpak van belastingontwijking en -ontduiking recent ingestemd met de vijfde aanpassing van de richtlijn betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen.<sup>2</sup> Deze aanpassing moet ertoe leiden dat bepaalde intermediairs een meldplicht krijgen, op straffe van een sanctie bij niet-naleving. Het doel van deze meldplicht is om lidstaten inzicht te bieden in potentieel agressieve grensoverschrijdende belastingstructuren, om belastingplichtigen<sup>3</sup> af te laten zien van deelname aan (te) agressieve grensoverschrijdende belastingstructuren en om bepaalde intermediairs af te laten zien van advisering hiertoe. In de toelichting bij vooromschreven aanpassing van die richtlijn komt de cruciale rol van intermediairs op het toneel van de (internationale) belastingontwijking en -ontduiking wederom uitdrukkelijk naar voren.

In het algemene bestuursrecht zijn overtreders degenen die de overtreding plegen of medeplegen. Indien een overtreding wordt begaan door een rechtspersoon – de vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid, de maatschap, de rederij en het doelvermogen daaronder begrepen - kan een bestuurlijke boete bovendien worden opgelegd aan feitelijk leidinggevers en opdrachtgevers. In de fiscaliteit en bij de toeslagen is het overtredersbegrip met ingang van 1 januari 2014 uitgebreid met de doen pleger, uitlokker en medeplichtige. Deze uitbreiding is specifiek opgenomen om adequaat te kunnen optreden tegen alle (rechts)personen die beboetbaar bijdragen aan het plegen van een overtreding door een belastingplichtige.

Tegen deze achtergrond acht het kabinet het – in aanvulling op de uitbreiding van het fiscale overtredersbegrip en de vooromschreven voorgenomen meldplicht – geboden om een nadere maatregel te nemen tegen degenen die beroepsmatig belastingontduiking en het foutief aanvragen van toeslagen faciliteren. Daartoe wordt voorgesteld om de onherroepelijk geworden vergrijpboete openbaar te maken die is opgelegd aan een overtreder vanwege daderschap of deelneming aan een beboetbaar feit dat is begaan tijdens de beroepsmatige of bedrijfsmatige bijstand (professionele overtreder) bij het door een belastingplichtige, onderscheidenlijk toeslaggerechtigde, voldoen aan zijn uit een belastingwet voortvloeiende verplichtingen, onderscheidenlijk het aanspraak maken op een tegemoetkoming. De bewijslast dat de overtreding is begaan tijdens beroepsmatige of bedrijfsmatige bijstand, ligt bij de inspecteur. Aan de professionele overtreder dient een vergrijpboete te zijn opgelegd vanwege het opzettelijk of met grove schuld deelnemen aan een beboetbaar feit, waardoor

<sup>1</sup> Parlementaire ondervragingscommissie Fiscale constructies, Kamerstukken II 2016/17, 34566, nr. 3.

<sup>2</sup> Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2011, L 64).

<sup>3</sup> Waar in deze toelichting wordt gesproken van belastingplichtige wordt in voorkomende gevallen tevens inhoudingsplichtige bedoeld.

aanvankelijk ten onrechte te weinig belasting is geheven of betaald of geen dan wel onjuiste of onvolledige gegevens of inlichtingen zijn verstrekt.

Openbaarmaking van aan professionele overtreders opgelegde vergrijpboeten kan voor die overtreder ingrijpende gevolgen hebben. Het kabinet vindt het meewerken aan belasting- en toeslagfraude door professionele overtreders onacceptabel. Bovendien heeft de maatschappij in het algemeen een belang bij openbaarheid en hebben (goedwillende) belastingplichtigen en toeslaggerechtigden belang bij hun keuze voor een adviseur. De maatschappelijke belangen wegen naar de mening van het kabinet in vooromschreven gevallen in beginsel zwaarder dan het belang van die adviseur bij geheimhouding van een aan hen opgelegde vergrijpboete. Indien in een individueel geval sprake is van onevenredige benadeling kan worden besloten niet tot openbaarmaking over te gaan. Omdat het van belang is dat ruimte is voor toetsing van deze afweging in concrete zaken zal bij ministeriële regeling onder meer worden geregeld dat een besluit tot openbaarmaking van een bestuurlijke boete uitsluitend wordt genomen na voorafgaande toestemming van de directeur van een van de organisatieonderdelen van de Belastingdienst en het directoraat-generaal Belastingdienst. Openbaarmaking kan plaatsvinden nadat zowel de opgelegde vergrijpboete als het besluit tot openbaarmaking onherroepelijk vaststaat. Indien besloten wordt tot openbaarmaking, vindt deze plaats binnen vijf werkdagen na het moment van onherroepelijk worden van de boete, dan wel binnen vijf werkdagen na het moment van onherroepelijk worden van het besluit tot openbaarmaking indien dit later plaatsvindt. De openbaar te maken gegevens betreffen de naam van de overtreder, het kantoor waaraan de overtreder is verbonden en het vestigingsadres van het kantoor. Openbaarmaking vindt plaats door het plaatsen van een bericht op de website van de Belastingdienst.

## **II. Artikelsgewijze toelichting**

*Artikel I, onderdelen A en C (artikelen 37 en 42a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)*

Voor de toelichting op de voorgestelde wijziging van de artikelen 37 en 42a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) en de voorgestelde introductie van artikel 42a Awir inzake de openbaarmaking van bepaalde vergrijpboeten met betrekking tot toeslagen wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij artikel II, onderdelen A, B en C, waarin soortgelijke wijzigingen voor de fiscaliteit zijn toegelicht.

*Artikel I, onderdeel B (artikel 41 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)*

Artikel 41, vierde lid, Awir verklaart hoofdstuk VIIIA, afdeling 2, met uitzondering van de artikelen 67n en 67pa, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) van overeenkomstige toepassing. In het voorgestelde artikel 42a Awir wordt in die wet een vergelijkbare bepaling opgenomen als het voorgestelde artikel 67r AWR. Als gevolg van de voorgestelde wijziging van artikel 41, vierde lid, Awir is artikel 67r AWR niet van overeenkomstige toepassing bij het opleggen van een bestuurlijke boete in het kader van de Awir.

*Artikel II, onderdeel A (artikel 24a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Met het voorgestelde artikel 24a, vijfde lid, AWR wordt door middel van een fictie gewaarborgd dat een bezwaarschrift tegen een bestuurlijke boete als bedoeld in het voorgestelde artikel 67r AWR – ook in gevallen waarin niet expliciet ook tegen het besluit tot openbaarmaking van de bestuurlijke boete bezwaar wordt gemaakt – geacht wordt eveneens te zijn gericht tegen het besluit tot openbaarmaking ervan. Dit is alleen anders indien uit het bezwaarschrift expliciet blijkt dat het bezwaarschrift niet tegen het besluit tot openbaarmaking is gericht. Dit geldt niet voor de situatie waarin uitsluitend bezwaar wordt gemaakt tegen het besluit tot openbaarmaking. Een bezwaarschrift tegen het besluit tot openbaarmaking wordt niet geacht mede te zijn gericht tegen het besluit tot oplegging van de bestuurlijke boete.

*Artikel II, onderdeel B (artikel 67g van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Voorgesteld wordt in artikel 67g AWR, onder vernummering van het tweede tot derde lid, een nieuw tweede lid in te voegen. In laatstgenoemd lid wordt bepaald dat de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking besluit tot openbaarmaking van de bestuurlijke boete, bedoeld in het voorgestelde artikel 67r AWR. Het besluit tot openbaarmaking van de bestuurlijke boete vindt uiterlijk plaats op het moment van oplegging van die bestuurlijke boete. Na oplegging van de bestuurlijke boete kan de inspecteur dus niet meer het besluit nemen tot openbaarmaking van die vergrijpboete. Deze vormgeving brengt met zich dat de inspecteur uitsluitend ter zake van op het moment van inwerkingtreding van de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen nog op te leggen bestuurlijke boeten een besluit kan nemen tot de openbaarmaking ervan. Bij ministeriële regeling zal worden geregeld dat een besluit tot openbaarmaking van een bestuurlijke boete uitsluitend kan worden genomen na voorafgaande toestemming van de directeur van een van de organisatieonderdelen van de Belastingdienst en het directoraat-generaal Belastingdienst.

Zowel tegen de bestuurlijke boete als tegen het besluit tot openbaarmaking ervan staan de gebruikelijke rechtsmiddelen open. Indien de inspecteur besluit tot openbaarmaking van een bestuurlijke boete als bedoeld in artikel 67r AWR, wordt ingevolge het voorgestelde artikel 24a, vijfde lid, AWR een bezwaarschrift tegen die bestuurlijke boete geacht mede te zijn gericht tegen het besluit tot openbaarmaking ervan, tenzij uit het bezwaarschrift het tegendeel blijkt.

#### *Artikel II, onderdeel C (artikel 67r van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

In het eerste lid van het voorgestelde artikel 67r AWR zijn de voorwaarden opgenomen waaronder de inspecteur een vergrijpboete in beginsel openbaar maakt. In genoemd lid is bepaald dat de inspecteur de bestuurlijke boete die is opgelegd vanwege een vergrijp als bedoeld in de artikelen 10a, 67cc, 67d, 67e of 67f AWR aan een overtreder als bedoeld in artikel 5:1, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht of artikel 67o AWR openbaar maakt. Daartoe dient die overtreding door een overtreder te zijn begaan tijdens de beroepsmatige of bedrijfsmatige bijstand bij het door een belastingplichtige voldoen aan zijn uit een belastingwet voortvloeiende verplichtingen.

De inspecteur kan een overtreder ter zake van bepaalde gedragingen een bestuurlijke boete opleggen. Er wordt in genoemd eerste lid naar verschillende fiscale overtredingen verwezen die kunnen worden bestraft met een vergrijpboete, namelijk vergrijpen als bedoeld in de artikelen 10a, 67cc, 67d, 67e en 67f AWR. In artikel 10a AWR is bepaald dat belasting- of inhoudingsplichtigen in een aantal gevallen zijn gehouden om de inspecteur uit eigener beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hun bekend zijn of zijn geworden. Indien het niet nakomen van die verplichting aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige is te wijten vormt dat een vergrijp. Andere fiscale vergrijpen zijn het opzettelijk verstrekken van onjuiste of onvolledige gegevens of inlichtingen in een verzoek tot het vaststellen van een voorlopige aanslag of in een verzoek om herziening (artikel 67cc AWR), het opzettelijk of grofschuldig niet, onjuist, of onvolledig doen van aangifte voor een aanslagbelasting (artikel 67d AWR), het opzettelijk of grofschuldig veroorzaken dat de aanslag tot een te laag bedrag wordt vastgesteld of anderszins te weinig belasting wordt geheven (artikel 67e AWR) en het opzettelijk of grofschuldig niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet tijdig betalen van een aangiftebelasting (artikel 67f AWR).

Het begrip 'overtreder' omvat in elk geval de belastingplichtige, de belastingschuldige en de toeslaggerechtigde, maar is niet tot deze personen beperkt. Zo kan naast aan degene die de overtreding pleegt (de belastingplichtige, -schuldige of toeslaggerechtigde), ook een vergrijpboete worden opgelegd aan de medepleger, degene die aan de overtreding feitelijk leiding of opdracht geeft, de doen pleger, de uitlokker of de medeplichtige (artikel 5:1, tweede lid, Awb en artikel 67o AWR). Dankzij het brede fiscale overtredersbegrip kan adequaat bestraffend worden opgetreden tegen eenieder die een rol heeft gespeeld bij het begaan van een fiscale overtreding. Een dergelijke rol kan worden gespeeld door een professionele overtreder. Een belastingplichtige kan bij het voldoen aan de fiscale verplichtingen gebruikmaken van de diensten van een persoon die beroepsmatig bijstand verleent bij het door een belastingplichtige voldoen aan zijn uit een belastingwet voortvloeiende verplichtingen. In het eerste lid van het voorgestelde artikel 67r AWR wordt de feitelijke toets

gehanteerd of diegene dergelijke werkzaamheden uitoefent. Zijn formele functie is daarbij niet van belang. Het kan immers voorkomen dat dergelijke werkzaamheden worden uitgeoefend door een medewerker van een administratie- of trustkantoor, maar ook door een advocaat, notaris of belastingadviseur. Degene die een overtreding begaat tijdens hiervoor omschreven beroepsmatige of bedrijfsmatige bijstand komt in aanmerking voor openbaarmaking van de ter zake opgelegde bestuurlijke boete. Daarbij dient vanzelfsprekend ook aan de overige voorwaarden van genoemd eerste lid te worden voldaan. Beoogd is om deze maatregel te richten op degenen die professioneel advieswerkzaamheden verrichten of hebben verricht en daarbij een beboetbare overtreding hebben begaan.

Op grond van het tweede lid van genoemd artikel 67r kan de inspecteur in bepaalde uitzonderingsgevallen van openbaarmaking van een bestuurlijke boete als bedoeld in het eerste lid van dat artikel afzien. Daarvan is sprake indien de inspecteur van mening is dat die overtreder door openbaarmaking onevenredig zou worden benadeeld. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn indien weliswaar een beboetbaar feit is begaan, maar sprake is van een zodanig gering bedrag aan belastingnadeel dat openbaarmaking – vanwege de verstrekkende consequenties voor die overtreder – in dat geval niet gerechtvaardigd zou zijn. Daarbij weegt de inspecteur het belang van de overtreder bij geheimhouding door de inspecteur af tegen het belang van de maatschappij bij openbaarmaking. Ook de afschrikkende werking die uitgaat van openbaarmaking naar anderen die beroepsmatig bijstand verlenen bij het door een belastingplichtige voldoen aan zijn uit een belastingwet voortvloeiende verplichtingen wordt in deze afweging betrokken. Ingeval sprake is van een persoonlijke, schrijnende situatie die ertoe leidt dat het aannemelijk is dat de overtreder zijn beroepsmatige bijstand niet zal (kunnen) voortzetten, bijvoorbeeld door ziekte, kan de inspecteur eveneens afzien van openbaarmaking. Het is vanzelfsprekend aan de overtreder om dit aannemelijk te maken. In het derde lid van het voorgestelde artikel 67r AWR is opgenomen dat bij ministeriële regeling wordt bepaald op welke wijze en ten aanzien van welke gegevens van de overtreder, bedoeld in het eerste lid van dat artikel, openbaarmaking plaatsvindt. Deze delegatiebepaling maakt het mogelijk om laagdrempelig aan te sluiten bij recente manieren van openbaarmaking.

#### *Artikel III (artikel 63b van de Invorderingswet 1990)*

Artikel 63b, derde lid, IW 1990 verwijst onder andere naar artikel 67g, tweede lid, AWR. Omdat in artikel II, onderdeel B, wordt voorgesteld om genoemd tweede lid te vernummeren tot derde lid, wordt de verwijzing in artikel 63b, derde lid, IW 1990 naar artikel 67g, tweede lid, vervangen door 67g, derde lid.

### **3. Internetconsultatie**

De maatregel om tot openbaarmaking van vergrijpboetes aan overtreders over te gaan is in een eerdere fase geconsulteerd via een beleidsdocument. In dit document, bedoeld om meningen in te winnen, zijn vijf vragen gesteld. Naar aanleiding van deze eerste internetconsultatie, welke liep van 20 juli 2017 tot en met 28 september 2017, zijn zeven reacties ontvangen. Drie reacties zijn afkomstig van koepel- en belangenorganisaties en vier van andere partijen.

De volgende koepel- en belangenorganisaties hebben gereageerd op het eerste gedeelte van de internetconsultatie:

- Register Belastingadviseurs;
- Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie;
- Nederlandse Orde van Belastingadviseurs.

De volgende partijen hebben gereageerd op het eerste gedeelte van de internetconsultatie:

- Hertoghs advocaten;
- CMS Derks Star Busmann N.V.;
- PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V; en
- Redactie Vakstudie Nieuws.

De reacties kunnen in algemene zin als constructief worden gekenschetst. De input betreffende voornoemd beleidsdocument is ter harte genomen bij het opstellen van de conceptwettekst en toelichting bij die maatregel. Zo is uit de input onder meer in het wetsvoorstel overgenomen dat – voordat tot openbaarmaking wordt overgegaan - een evenredige belangenafweging dient plaats te vinden tussen enerzijds de bescherming van de persoonlijke levenssfeer van de professionele overtreder en anderzijds het maatschappelijk belang. Voorts is bijvoorbeeld in het wetsvoorstel opgenomen dat pas tot openbaarmaking van een vergrijpboete wordt overgegaan indien deze vergrijpboete onherroepelijk vast staat. Een en ander wordt nu in het tweede gedeelte van deze internetconsultatie, met de wettekst en toelichting geconsulteerd.