



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs  
Commissie Wetsvoorstellen

Ingediend op: <https://www.internetconsultatie.nl/openbaarmaking>.

Ministerie van Financiën  
Postbus 20201  
2500 EE DEN HAAG

Amsterdam, 31 januari 2019

**Betreft: Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarmaking vergrijpboeten**

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van de internetconsultatie “Wetsvoorstel openbaarmaking vergrijpboeten” (hierna: het Consultatievoorstel). Deze internetconsultatie vloeit voort uit de Panama-maatregelen die de staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 17 januari 2017 aan de Tweede Kamer heeft aangekondigd om belastingontduiking aan te pakken.

## 1. Inleiding

De Orde steunt in zijn algemeenheid een harde aanpak van belastingontduiking. Dat gaat in tegen wet- en regelgeving en is nooit aanvaardbaar.

Hieronder zijn eerst enkele algemene opmerkingen weergegeven, die gevolgd worden door specifieke punten uit het wetsvoorstel en bijbehorende toelichting.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

1

## 2. Algemene opmerkingen

Zoals reeds opgemerkt in de reactie van de Orde op de internetconsultatie “Wet aanpak belastingontduiking”,<sup>1</sup> mist de Orde – in het kader van een zorgvuldige beschouwing en overweging van de maatregel om vergrijpboeten aan deelnemers openbaar te maken – in het onderhavige Consultatievoorstel de behandeling van de vragen of 1) publicatie van opgelegde vergrijpboeten aan deelnemers effectief en doeltreffend zou zijn en 2) wat de ervaringen zijn op basis van de bestaande zelfregulatie. Een NOB-lid is bijvoorbeeld verplicht om een opgelegde vergrijpboete te melden en dit kan aanleiding zijn om – na onderzoek door het bestuur – een tuchtklacht tegen het betreffende lid in te dienen of het lidmaatschap met onmiddellijke ingang te beëindigen.<sup>2</sup>

De Orde heeft op zichzelf beschouwd begrip voor de doelstelling van de maatregel om vergrijpboeten aan deelnemers openbaar te maken: cliënten en de maatschappij in brede zin kunnen er baat bij hebben om vooraf te weten te komen of een adviseur betrouwbaar is of dat deze zich schuldig heeft gemaakt aan medewerking aan een vergrijp. Maar vanuit rechtstatelijk oogpunt heeft de Orde fundamenteel bezwaar tegen de maatregel. Enkel de mogelijkheid van een dreigement van boeteoplegging en publicatie kan naar mening van de Orde al worden gezien als een inbreuk op de rechtsbescherming en rechtsbijstand van de betrokkene. Er is een fundamenteel krachtsverschil tussen de heffende overheid en de individuele burger. Het past daarbij niet goed om een generieke maatregel in te voeren waarmee dit krachtsverschil wordt vergroot. Om de rotte appels uit de mand te halen, zou de overheid kunnen kiezen voor uitbreiding van het opsporings- en vervolgingsapparaat en werken aan verbetering van handhaving. Als het om de afschrikwekkende werking te doen is, dan zou dit naar mening van de Orde effectiever zijn. Om deze redenen is de Orde geen voorstander van openbaarmaking van vergrijpboeten aan deelnemers.

Verder is het publiceren van een opgelegde vergrijpboete een zware sanctie met vergaande (potentieel blijvende) impact op de privacy van de betrokkene. Eenmaal gepubliceerd op bijvoorbeeld de website van de Belastingdienst, verdwijnt een vermelding niet meer in het huidige digitale tijdperk. Het is van belang dat nut en noodzaak van een maatregel in goede balans zijn, het middel zou niet zwaarder mogen zijn dan noodzakelijk is om het doel te behalen.

Het is voor de Orde duidelijk dat een adviseur bij het verstrekken van belastingadvies rekening moet houden met de potentiële maatschappelijke gevolgen van het advies en er goed aan doet om

---

<sup>1</sup> <https://www.nob.net/nob-reactie-op-de-internetconsultatie-wet-aanpak-belastingontduiking>

<sup>2</sup> Zie artikel 16 leden 3 en 5 en artikel 13 lid 1 onder c sub 6 van de statuten van de Orde.

het maatschappelijk perspectief in de advisering aan een cliënt mee te nemen. De maatschappelijke impact van belastingadvisering kan en mag in de huidige samenleving niet meer buiten beschouwing worden gelaten.<sup>3</sup> Anderzijds verleent een adviseur haar belastingadviesdiensten aan een cliënt en heeft zij daarbij – anders dan bijvoorbeeld accountants en notarissen – geen directe publieke functie. Wel heeft de adviseur vanuit de expert-rol een belangrijke invloed op publieke zaken en ontwikkelingen. Dat maakt de doelstelling – om vooraf te weten of een adviseur betrouwbaar is – begrijpelijk.

In algemene zin roept de Orde nogmaals op om nut en noodzaak (proportionaliteit) van deze maatregel zorgvuldig te wegen. Het publiceren van een vergrijpboete gaat naar mening van de Orde verder dan noodzakelijk is voor de waarschuwendende functie die het moet hebben.

In het commentaar op de internetconsultatie “Wet aanpak belastingontduiking” heeft de Orde dan ook op een aantal alternatieven gewezen waarmee deze doelstelling ook kan worden behaald (subsidiariteit). De Orde zou hierop graag een reactie ontvangen.

### **3. Concept wetsvoorstel en toelichting**

#### *3.1 Algemene toelichting*

Als reden voor het openbaar maken van aan professionele overtreders opgelegde vergrijpboeten wordt in de algemene toelichting genoemd dat het kabinet het meewerken aan belasting- en toeslagfraude door professionele overtreders onacceptabel vindt. De Orde steunt de gedachte dat dergelijke fraude onacceptabel is. De procedure tot openbaarmaking van vergrijpboeten dient echter wel zorgvuldig te worden ingericht met een inhoudelijke toetsing door de inspecteur én (in eventueel beroep) door de rechter. De Orde is verheugd om te lezen dat de wetgever het van belang vindt dat er ruimte is voor toetsing van een zorgvuldige afweging in concrete zaken. Hiertoe zal een ministeriële regeling komen waarbij onder meer geregeld wordt 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. De Orde acht het wenselijk dat deze ministeriële regeling bij indiening van het wetsvoorstel wordt gepubliceerd. Op deze manier kan beoordeeld worden in hoeverre er voldoende waarborgen zijn voor een zorgvuldige belangenafweging.

---

<sup>3</sup> Zie ook de nieuwe toelichting bij artikel 1 van het Reglement Beroepsuitoefening (Code of Conduct) van de NOB waar is opgemerkt:

*“Daarnaast dient het lid, waar redelijkerwijs nodig, ook maatschappelijke aspecten in het overleg met zijn cliënt te betrekken, voorzover er reden is te verwachten dat cliënt zich hier niet van bewust is en voorzover van het lid verwacht mag worden dat hij deze wel in beeld heeft.”*

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

In de algemene toelichting van de concept toelichting van het Consultatievoorstel is beschreven dat de openbaar te maken gegevens de naam van de overtreder, het kantoor waaraan de overtreder is verbonden en het vestigingsadres van het kantoor betreffen. De Orde acht het niet gerechtvaardigd om de naam en vestigingsadres van het kantoor waaraan de overtreder is verbonden openbaar te maken als ten aanzien van dat kantoor geen sprake is van een onherroepelijke boete. Het zou bijvoorbeeld kunnen zijn dat die betreffende adviseur als gevolg van het beboetbaar gedrag wordt ontslagen. In de ogen van de Orde wordt het kantoor alsdan onevenredig zwaar getroffen door de maatregel zoals die nu is voorgesteld.

De Orde mist in het Consultatievoorstel dan wel in de concept toelichting hierop een bepaling en/of toelichting in hoeverre de openbaarmaking van de boete invloed heeft op de hoogte van het bedrag van de boete. Naar mening van de Orde is de openbaarmaking van de boete namelijk een strafverzwaring.

In het kader van de zorgvuldige procedure mist de Orde in het Consultatievoorstel de bepaling dat een beroep bij de rechter in een besloten zitting mogelijk maakt. De Orde acht een dergelijke bepaling wenselijk.

### *3.2 Artikelsgewijze toelichting*

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

Dit artikel regelt dat het besluit tot openbaarmaking van de bestuurlijke boete uiterlijk plaatsvindt op het moment van oplegging van die bestuurlijke boete. Hierbij wordt opgemerkt dat deze vormgeving met zich meebrengt 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 openbaarmaking ervan. De Orde acht deze materieel terugwerkende kracht in strijd met artikel 7 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM) en artikel 15 van het Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: IVBPR), omdat ten tijde van het begaan van het beboetbare feit de openbaarmaking van die boete nog niet in de wet was opgenomen. De Orde zou graag zien dat slechts ten aanzien van overtredingen die zijn begaan na inwerkingtreding van deze wetgeving een besluit tot openbaarmaking van de boete kan worden genomen.

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

In de brief van Wiebes d.d. 17 januari 2017 staat:

*“de openbaarmaking van vergrijpboeten die zijn opgelegd aan juridische beroepsbeoefenaren heeft onder meer tot doel om zowel de samenleving als de juridische beroepsgroepen duidelijk te maken dat het adviseren over en implementeren van onaanvaardbare fiscale constructies niet wordt geaccepteerd en dient daarmee de generale preventie”*.<sup>4</sup> De voorgestelde concept wettekst van artikel 67r AWR zorgt echter voor een veel ruimere strekking dan het adviseren en implementeren van onaanvaardbare fiscale constructies. Een vergrijp als bedoeld in de artikelen 10a, 67cc, 67d, 67e en 67f AWR kan immers ook plaatsvinden in geheel aanvaardbare fiscale constructies. In de ogen van de NOB gaat de voorgestelde concept wettekst dan ook verder dan het beoogde doel van de maatregel en verzoekt de wetgever om dit aan te passen.

In de tweede alinea is beschreven *“...het opzettelijk of grofschuldig niet, onjuist, of onvolledig doen van aangifte voor een aanslagbelasting (artikel 67d AWR)”*. De Orde merkt hierbij op dat enkel ‘opzet’ kan leiden tot de toepassing van artikel 67d AWR. In dit artikel staat namelijk: *“Indien het aan opzet van de belastingplichtige is te wijten...”*.

Voor vergrijpen als bedoeld in artikelen 10a, 67e en 67f AWR kan ‘grove schuld’ voldoende zijn voor de oplegging van een vergrijpboete. Uit het huidige Consultatievoorstel volgt dat ook bij vergrijpboeten ingevolge ‘grove schuld’ openbaarmaking van die boete kan volgen. De Orde heeft begrepen dat het Consultatievoorstel ten doel heeft om belasting- en toeslagfraude aan te pakken. De Orde associeert ‘grove schuld’ niet met ‘fraude’. In de ogen van de Orde is de openbaarmaking van een vergrijpboete op grond van grove schuld en voorwaardelijk opzet onevenredig zwaar ten opzichte van het beoogde doel van de maatregel en de gevolgen van deze openbaarmaking. De Orde stelt dan ook voor om openbaarmaking van vergrijpboeten enkel voor te behouden aan vergrijpboeten op grond van opzet. Gezien de hierboven geschetste ernstige gevolgen voor beroepsbeoefenaren stelt de Orde tevens voor om bij de beslissing om een vergrijpboete wel of niet openbaar te maken een minimumbedrag te hanteren. Gedacht zou kunnen worden om bijvoorbeeld aansluiting te zoeken bij het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (hierna: Protocol AAFD). Uit paragraaf 2 Protocol AAFD blijkt dat het kantelpunt voor strafrechtelijke vervolging bij een vermoedelijk aan opzet te wijten ‘nadeel’ van ten minste 100.000 euro ligt. Nu bij opzet als uitgangspunt een boete van 50% wordt opgelegd, zou het minimumbedrag voor openbaarmaking van een vergrijpboete dan op 50.000 euro uitkomen. In de ogen van de Orde zou een dergelijke drempel recht doen aan het evenredigheidsbeginsel.

---

<sup>4</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/kamerstukken/2017/01/17/aanpak-van-belastingontduiking/aanpak-van-belastingontduiking.pdf>, blz. 10.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

In de derde alinea wordt beschreven dat ‘overtreder’ in elk geval omvat de belastingplichtige, de belastingschuldige en de toeslaggerechtigde. De Orde merkt op dat ‘de belastingschuldige’ een term is die wordt gehanteerd in de Invorderingswet 1990. Aangezien in de Invorderingswet 1990 enkel een verzuimboete als bestuurlijke boete opgelegd kan worden, begrijpt de Orde de betekenis van het noemen van ‘de belastingschuldige’ in deze context niet.

#### **4. Slot**

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Ook is de Orde graag bereid om verder mee te denken over de wijze waarop cliënten zich vooraf kunnen vergewissen van de betrouwbaarheid van de betrokken adviseur en in meer algemene zin over het herstellen en waarborgen van het maatschappelijk vertrouwen in belastingadviseurs.

Deze reactie wordt op de NOB-website gepubliceerd en de Orde heeft geen bezwaar tegen verdere publicatie.

Hoogachtend,  
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



drs. R.A. van der Jagt  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*