



> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Aan de Koning

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
www.rijksoverheid.nl

Inlichtingen

Team Belastingplan
T 06-29690898

Belastingplan.AFP@minfin.nl
www.minfin.nl

Ons kenmerk

2023-0000202538

Uw brief (kenmerk)

Datum

Betreft Nader rapport inzake Wetsvoorstel Wet compensatie
wegens selectie aan de poort

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 28 augustus 2023, no. 2023001872, 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 11 september 2023, no. W06.00257/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 28 augustus 2023, no.2023001872, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende regels ten behoeve van de compensatie voor burgers wegens de selectie van de aangifte inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen waarvan niet aannemelijk is dat die selectie heeft plaatsgevonden op fiscale gronden (Wet compensatie wegens selectie aan de poort), met memorie van toelichting.

Bij de beoordeling van aangiften inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over de periode 2012-2019 heeft de Belastingdienst correcties toegepast op het verzamelinkomen van een groep belastingplichtigen. Deze correcties leidden op zichzelf tot juist berekende aanslagen, maar de Belastingdienst kan niet in alle gevallen aannemelijk maken dat de selectie van de betreffende aangiften heeft plaatsgevonden op grond van criteria die relevant, geschikt en objectief gerechtvaardigd zijn. Het wetsvoorstel regelt een grondslag voor ambtshalve vaststelling van een forfaitaire compensatie voor die belastingplichtigen waarbij toepassing van voornoemde criteria niet aannemelijk gemaakt kan worden. Indien de forfaitaire compensatie naar de mening van belanghebbende niet toereikend is, kan hij een verzoek tot aanvullende compensatie indienen.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft begrip voor de wens om tot een tegemoetkoming te komen voor de mogelijke grondrechtsschending bij de

selectie van aangiften, maar constateert ook een dilemma. Door voor het bepalen van de omvang van de compensatie aan te sluiten bij de hoogte van de op grond van de wet juiste correctie op de ingediende onjuiste aangifte, wordt het gedaan hebben van een onjuiste aangifte feitelijk niet gecorrigeerd, maar beloond.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2023-0000202538

De Afdeling geeft in overweging om te kiezen voor een tegemoetkoming in de vorm van een vast bedrag om zo de tegemoetkoming te relateren aan het hanteren van een mogelijk onjuist selectiecriterium, maar tegelijkertijd niet af te doen aan de juiste correctie van het verzamelinkomen.

Daarnaast adviseert de Afdeling om de te hanteren criteria duidelijker toe te lichten en nader te duiden wie in welke situatie voor compensatie in aanmerking komt. Voorts adviseert zij nadere aandacht te besteden aan het aantal te verwachten bezwaar- en beroepsschriften.

Gelet op het ontbreken van samenhang met het pakket Belastingplan 2024 en in het belang van een zorgvuldig wetgevingsproces adviseert de Afdeling de voorgestelde datum van inwerkingtreding van het wetsvoorstel uit te stellen.

1. Inhoud en achtergrond van het voorstel

De Belastingdienst ontvangt jaarlijks miljoenen aangiften inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (IB/PVV). Deze aangiften kunnen niet allemaal handmatig gecontroleerd worden. Daarom zet de Belastingdienst risicoselectieprocessen in om te bepalen welke aangiften nader inhoudelijk beoordeeld moeten worden. Eén van die selectieprocessen betrof de zogenoemde detectie en selectie aan de poort, waarbij aangiften IB/PVV werden gecontroleerd op onjuistheden. Voornoemd proces zag op de risicodetectie van hoog risico-aangiften en mogelijke systeemfraude in de inkomstenbelasting. Bij systeemfraude wordt misbruik gemaakt van het systeem dat niet alle aangiften handmatig worden gecontroleerd, bijvoorbeeld door het opvoeren van gefingeerde of te hoge aftrekposten en voorheffingen. Het gevolg hiervan is een onterechte belastingvermindering.

Voor bepaalde bij de selectie gehanteerde codes, waaronder code 1043¹, in combinatie met aftrekbare giften of aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten, heeft PwC in handleidingen voor analisten beschrijvingen van beslisregels voor de selectie aangetroffen waarbij frauderisico's meer gebaseerd werden op persoonskenmerken dan op fiscale risico's.² Aldus geselecteerde aangiften IB/PVV werden voor inhoudelijke, handmatige, beoordeling aangeboden aan zogenoemde intensief toezichtteams. De selectieresultaten met code 1043 werden vastgelegd in de Fraude Signalerings Voorziening (FSV). De FSV was een risicosignaleringsstelsel waarin risicosignalen werden opgeslagen. Deze signalen zagen niet alleen op gegevens die aantoonbaar relevant en objectief gerechtvaardigd waren om te kunnen controleren of de fiscale wet- en regelgeving juist werd toegepast, maar ook op persoonskenmerken van de belastingplichtige die (fiscaal) niet relevant zijn.

Het wetsvoorstel biedt een grondslag voor compensatie voor de gevallen waarin de inspecteur niet aannemelijk kan maken dat de selectie van aangiften met

¹ Het voorstel ziet niet alleen op code 1043, maar ook op bepaalde andere codes.

² Rapport "Onderzoek Query's aan de Poort" door PwC, bijlage bij Kamerstukken II 2021/22, 31066, nr. 992.

bepaalde codes op grond van criteria die relevant, geschikt en objectief gerechtvaardigd zijn heeft plaatsgevonden. De compensatie bestaat in de betaling van een forfaitair bedrag van 100% van de bruto correctie van het verzamelinkomen.³ Ook als de bruto correctie deels ziet op andere posten dan aftrekbare giften en uitgaven voor specifieke zorgkosten wordt de gehele correctie in aanmerking genomen. Dus als er € 1000 aan giftenaftrek in de aangifte is opgevoerd, terwijl in werkelijkheid slechts voor € 100 aan giften is gedaan⁴ (correctie € 900)⁵ en er daarnaast nog sprake was van € 500 aan ten onrechte niet aangegeven inkomsten (correctie € 500), is het verzamelinkomen met € 1400 gecorrigeerd en wordt op basis van het voorstel een bedrag van € 1400 aan compensatie toegekend.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2023-0000202538

De inspecteur stelt het bedrag aan forfaitaire compensatie ambtshalve vast en vermeerderd dit met een forfaitaire cumulatieve rentevergoeding gebaseerd op het percentage belastingrente voor de inkomstenbelasting.

Met het vaststellen van de compensatie op 100% van de bruto correctie wordt beoogd ook de eventuele bijkomende directe schade – schade die betrekking heeft op de doorwerking van de correctie naar belasting, premies en inkomensafhankelijke regelingen en direct het gevolg is van de correctie – volledig te compenseren. Als de compensatie naar de mening van belanghebbende niet toereikend is, kan de belanghebbende een verzoek tot aanvullende compensatie indienen.⁶

2. Dilemma: afweging tussen twee vormen van onrechtmatigheid

De toelichting vermeldt dat het vertrouwen in de Belastingdienst en de overheid als geheel is geschaad door het gebruik van de FSV omdat hiermee kernbeginselen van de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG) zijn geschonden. De herstelmaatregelen in het kader van de FSV, waartoe ook het voorliggende wetsvoorstel behoort, zijn onder meer erop gericht het vertrouwen te herstellen.

De Afdeling heeft begrip voor dit standpunt, en begrijpt daarom de wens om een tegemoetkoming te bieden aan betrokkenen wier aangifte mogelijk is geselecteerd op grond van persoonskenmerken in plaats van op grond van criteria die relevant, geschikt en objectief gerechtvaardigd zijn. De betrokkenen zijn daardoor gediscrimineerd ten opzichte van andere belastingplichtigen van wie de aangifte op grond van andere persoonskenmerken niet is geselecteerd.

De voorgestelde vorm van compensatie brengt echter mee dat geconstateerde onjuistheden in de aangifte in feite niet worden gecorrigeerd. De betrokken belastingplichtigen krijgen immers een compensatie ter grootte van het volledige gecorrigeerde bedrag plus rentevergoeding, terwijl zij op het netto belastingvoordeel van de aftrekpost geen aanspraak konden maken, omdat die

³ Hierna kortweg: 'bruto correctie'.

⁴ Uit de jurisprudentie is bijvoorbeeld bekend dat dit werd gedaan door donateurs van de Islamitische Universiteit van Europa, zie onder meer Rechtbank Rotterdam, 15 maart 2023, ECLI:NL:RBROT:2023:2142 (strafrecht) en diverse uitspraken van de Belastingkamer van Hof Den Haag, bijvoorbeeld Gerechtshof Den Haag, 23 september 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:2308.

⁵ Op grond van de aangifte zou het belastingvoordeel bij een afgerond tarief van 38% € 380 zijn geweest, terwijl op grond van de wet en de op basis daarvan opgelegde aanslag recht bestond op een belastingvoordeel van € 38.

⁶ Als de inspecteur aan het verzoek tegemoetkomt wordt de aanvullende compensatie op overeenkomstige wijze als bij de forfaitaire compensatie verhoogd met een rentevergoeding.

afrekpost ten onrechte was opgevoerd.⁷ Dit heeft ook als effect dat de compensatie groter is naarmate de ten onrechte in de aangifte opgevoerde afrekpost groter is.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2023-0000202538

Vastgesteld is dat in de betrokken gevallen de aangiften niet op correcte wijze zijn gedaan. De correctie van de aangifte en de opgelegde aanslag zijn dan ook in overeenstemming met de wet. Door de compensatie voor onrechtmatige selectie te relateren aan de hoogte van de correctie kan het beeld worden opgeroepen dat het onjuist doen van aangifte in deze gevallen geen negatief rechtsgevolg zou hebben, maar juist wordt beloond. De compensatie kan in deze vorm onrechtvaardig overkomen bij belastingplichtigen die alleen bedragen in afrek hebben gebracht die op basis van de wet- en regelgeving daadwerkelijk afrekbaar waren.⁸ Dit draagt niet bij aan een goede belastingmoraal.⁹ Het handhaven van het uitgangspunt van corrigeren van onjuiste aangiften is van belang voor het draagvlak voor belastingheffing en de belastingmoraal.

De Staatssecretaris van Financiën heeft in dit kader in een schriftelijk overleg het volgende opgemerkt: "Door het terugdraaien van de aangifte daar waar de aangifte op persoonlijke gronden is geselecteerd laat ik zien dat ik in deze gevallen het schenden van een grondrecht zwaarder vind wegen dan een materieel juiste correctie."¹⁰ Uit dit antwoord wordt niet duidelijk waarom de regering deze weging heeft gemaakt en wat daarbij de relevante overwegingen waren. De toelichting bij het voorstel gaat hier evenmin op in.

De Afdeling wijst er in dit kader op dat de vormgeving van de compensatieregeling ook op andere uitgangspunten kan worden gebaseerd dan het verschil tussen de ingediende aangifte en de vastgestelde aanslag. In andere situaties waarin een tegemoetkoming wordt geboden voor registratie in de FSV wordt bijvoorbeeld een vast bedrag toegekend.¹¹ Dit biedt de mogelijkheid om een vorm van tegemoetkoming te bieden voor het mogelijk schenden van een grondrecht bij de selectie, zonder afbreuk te doen aan het uitgangspunt van het corrigeren van onjuiste aangiften.

De Afdeling adviseert om in de toelichting nader op het voorgaande in te gaan, daarbij het alternatief van tegemoetkoming in de vorm van een vast bedrag te wegen en zo nodig het voorstel aan te passen.

2. Dilemma: afweging tussen twee vormen van onrechtmatigheid

⁷ In het eveneens op Prinsjesdag in te dienen wetsvoorstel "Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm" inzake het aan banden leggen van proceskostenvergoedingen waar gemachtigden die op basis van no cure no pay werkzaam zijn aanspraak op maken, wordt in de toelichting aangegeven dat het systeem van de proceskostenvergoeding leidt tot uitkomsten die in de samenleving niet goed meer zijn uit te leggen. Dat zou bij onderhavig wetsvoorstel eveneens het geval kunnen zijn, maar dan in tegengestelde richting.

⁸ De keuze om deze groep belastingplichtigen die zich niet aan de wet heeft gehouden te compenseren voor een mogelijke grondrechtenschending kan ook tot onbegrip leiden bij personen die geen bezwaar hebben gemaakt tegen hun box 3-heffing. Voor die gevallen, waarin belastingplichtigen zich juist wel aan de wet hebben gehouden, heeft de Hoge Raad een grondrechtenschending vastgesteld, maar de regering heeft er vorig jaar voor gekozen geen compensatie te bieden aan die belastingplichtigen.

⁹ De keuze om deze groep belastingplichtigen die zich niet aan de wet heeft gehouden te compenseren voor een mogelijke grondrechtenschending kan ook tot onbegrip leiden bij personen die geen bezwaar hebben gemaakt tegen hun box 3-heffing. Voor die gevallen, waarin belastingplichtigen zich juist wel aan de wet hebben gehouden, heeft de Hoge Raad een grondrechtenschending vastgesteld, maar de regering heeft er vorig jaar voor gekozen geen compensatie te bieden aan die belastingplichtigen.

¹⁰ Kamerstukken II 2022/23, 31066, nr. 1164, antwoord op vraag 12.

¹¹ Zo ontvangt de groep "schade wegens schending AVG" € 375, Kamerstukken II 2022/23, 31066, nr. 1131.

Het kabinet onderschrijft het door de Afdeling geschetste dilemma. Dit wetsvoorstel is het gevolg van jurisprudentie waaruit blijkt dat als wordt vastgesteld dat de Belastingdienst handhaving of toezicht heeft verricht op grond van een criterium dat leidt tot een schending van grondrecht en daardoor op een zodanige wijze heeft gehandeld die 'zozeer indruist' tegen wat van een fatsoenlijke overheid mag worden verwacht, dit consequenties kan hebben voor het gebruik van het met die handhaving of toezicht verkregen bewijs en de daarop gebaseerde vervolghandelingen.¹² In casu betreft dit de mogelijke discriminatoire selectie van aangiften voor onderzoek. Met het wetsvoorstel wil het kabinet een duidelijk signaal afgeven dat selectie op discriminatoire gronden niet mag en niet kan. Als bij de herbeoordeelde aangiften geen objectieve en gerechtvaardigde redenen voor de selectie kan worden gevonden, wordende daarop gebaseerde vervolgaftes qua financiële gevolgen teruggedraaid in de vorm van een compensatie. Het algemene belang dat de Belastingdienst op een correcte wijze en niet-discriminatoire wijze gebruik maakt van zijn bevoegdheden weegt alsdan zwaar. Met de ruimhartige compensatie voor deze specifieke groep, die wellicht verder gaat dan uit de jurisprudentie volgt, worden belangrijke stappen gezet om het vertrouwen in algemene zin en bij de betrokken burgers terug te winnen. In dat licht moet ook de aangehaalde opmerking die ik eerder heb gemaakt, worden gezien.

Bij de tegemoetkoming voor immateriële schade als gevolg van AVG-schending in FSV, is de hoogte van de immateriële schade door die schending is geleden niet eenduidig is vast te stellen en is daarom gekozen voor het toekennen van een vast bedrag. Het nadeel als gevolg van de onterechte selectie is makkelijk te berekenen op basis van de hoogte van de correctie. In de memorie van toelichting is in paragraaf 2.3.2 nader toegelicht waarom is gekozen voor een individuele compensatie bestaande uit 100% van de bruto correctie op het verzamelinkomen, in plaats van een vast bedrag.

Onverminderd het voorgaande, maakt de Afdeling ten aanzien van de huidige vormgeving van het voorstel de volgende opmerkingen.

3. Criteria die relevant, geschikt en objectief gerechtvaardigd zijn

Volgens het voorstel herbeoordeelt de inspecteur de aangiften IB/PVV waaraan een specifieke selectiecode is toegevoegd en waarbij sprake is van aftrekbare giften of aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten op de aannemelijkheid dat is geselecteerd op grond van criteria die relevant, geschikt en objectief gerechtvaardigd zijn. Voor deze herbeoordeling zal de inspecteur gebruikmaken van een stappenplan, zo staat in de toelichting.¹³ Omdat het stappenplan niet bij het aan de Afdeling voorgelegde voorstel is gevoegd, is niet duidelijk hoe daarin de criteria precies worden uitgewerkt.

De afbakening van wat precies moet worden verstaan onder 'selectie op criteria die relevant, geschikt en objectief gerechtvaardigd zijn'¹⁴ is voor de toepassing

¹² HR 10 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1748.

¹³ Memorie van toelichting, paragraaf 2.2.

¹⁴ In de toelichting wordt dit met diverse termen aangeduid: voor fiscaal toezicht relevante criteria, fiscaal relevante criteria, relevante en objectief gerechtvaardigde criteria, fiscale gronden, fiscale grondslag, fiscaal relevante grondslag en fiscale selectiegrond of fiscaal relevant feit.

van de regeling van doorslaggevend belang. De wettekst en de toelichting geven weinig duidelijkheid over de precieze invulling van deze begrippen.

De toelichting geeft ook geen voorbeelden van concrete casusposities die op grond van het voorstel voor compensatie in aanmerking komen, noch van casusposities die juist niet voor compensatie in aanmerking komen.¹⁵ Ook blijkt niet uit de toelichting of bepaalde belastingplichtigen die van de rechter geen compensatie hebben gekregen, deze wel op grond van het voorstel krijgen.¹⁶

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2023-0000202538

Bij het bieden van compensatie aan een specifieke groep dient, net zoals bij regelingen voor onverplichte tegemoetkomingen, het uitgangspunt te zijn dat de afbakening van de groep die in aanmerking komt voor compensatie gebaseerd is op een deugdelijk criterium. Daarbij is noodzakelijk dat die motivering en grondslag dermate onderscheidend en afbakenend zijn dat er geen onbedoelde uitstralingseffecten naar personen in andere situaties kunnen ontstaan.¹⁷

De Afdeling adviseert de toelichting aan te vullen met het te hanteren stappenplan, nader toe te lichten wat wordt verstaan onder criteria die relevant, geschikt en objectief gerechtvaardigd zijn en de toelichting van voorbeelden van concrete casusposities te voorzien.

3. Criteria die relevant, geschikt en objectief gerechtvaardigd zijn

Het algemeen deel van de memorie van toelichting is aangevuld met voorbeelden van concrete casusposities die op grond van het wetsvoorstel voor compensatie in aanmerking kunnen komen en van casusposities die juist niet voor compensatie in aanmerking kunnen komen. De voor fiscaal toezicht relevante, geschikte en objectief gerechtvaardigde criteria die in de handmatige herbeoordeling gevonden kunnen worden, komen voort uit posten uit de aangifte die uitkomen boven de vastgestelde drempelwaardes die wijzen op een risico. Hierbij kan worden gedacht aan hoge aftrekposten en posten die afwijken van informatie van derden die de Belastingdienst gebruikt bij het vooraf invullen van een aangifte. Andere criteria komen voort uit verwijzingen in de behandeling van een eerdere aangifte die erop wijzen dat de aangifte onderzocht moet worden vanwege uitkomsten van eerdere onderzoeken.

Een verdere specificatie is opgenomen in een stappenplan, dat tot mijn spijt niet is meegezonden met de adviesaanvraag aan de Afdeling. Het stappenplan wordt bij indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer uiteraard wel meegezonden. In het stappenplan is vastgelegd op welke wijze en aan de hand van welke criteria wordt beoordeeld of bij de onderhavige aangiften inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen aannemelijk kan worden gemaakt dat selectie voor fiscaal toezicht heeft plaatsgevonden op grond van fiscaal relevante criteria en zodoende of er aanleiding is om een compensatie toe

¹⁵ Hierbij kan mogelijk worden geput uit de resultaten van de in de toelichting genoemde steekproef waaruit is gebleken dat 19% van die onderzoekspopulatie in aanmerking komt voor compensatie, memorie van toelichting, paragraaf 3.

¹⁶ Het voorstel hanteert door de aanname dat sprake is van een grondrechtsschending niet de dubbele toets van de Hoge Raad, namelijk of er daadwerkelijk sprake is van schending van een grondrecht én de overheid daarbij heeft gehandeld op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht (HR 10 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1748). Hierdoor wordt ook compensatie geboden aan gevallen waarin niet aan de dubbele toets van de Hoge Raad is voldaan. Ook wordt op grond van het voorstel ook een compensatie gegeven voor omliggende aangiftejaren, terwijl in de jurisprudentie hier geen aanleiding voor lijkt te worden gezien.

¹⁷ Zie onderdeel 3b van de voorlichting van de Afdeling over de mogelijkheid van een gerichte tegemoetkoming aan Surinaamse Nederlanders met een onvolledige AOW-opbouw, Kamerstukken II 2021/22, 20361, nr. 201, bijlage 1003066 en hoofdstuk 1, paragraaf 3, onder Compensatiebehoefte, p. 26, van het Jaarverslag 2022 van de Raad van State.

te kennen. De in het stappenplan opgenomen criteria zijn in lijn met de criteria die uit het onderhavige wetsvoorstel volgen.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Op basis van dit wetsvoorstel worden belastingplichtigen gecompenseerd, indien:
- op basis van deze beoordeling niet aannemelijk kan worden gemaakt dat een selectie op fiscale gronden heeft plaatsgevonden (en daarmee niet valt uit te sluiten dat bij de selectie mogelijk sprake is geweest van schending van een grondrecht, zoals een schending van het verbod op discriminatie naar afkomst of geloofsovertuiging), en
- is gebleken dat een selectie niet ook zou hebben plaatsgevonden binnen de reguliere selectiemodule van de Belastingdienst op grond van een relevant risico op onjuistheden in de aangifte (zogenaamde selectieregel) en fiscaal relevant, geschikt en objectief gerechtvaardigd is als het gaat om het heffen en innen van verschuldigde inkomstenbelasting.

Ons kenmerk
2023-0000202538

De belastingplichtige wordt alleen gecompenseerd als de selectie zonder fiscale grondslag heeft geresulteerd in een correctie van het verzamelinkomen waarbij het verzamelinkomen hoger is vastgesteld dan het verzamelinkomen dat volgt uit de aangifte.

4. Uitvoerbaarheid

Volgens het voorstel kent de inspecteur de beoogde compensatie ambtshalve toe indien hij bij de herbeoordeling van aangiften tot de conclusie komt dat hij niet aannemelijk kan maken dat de selectie heeft plaatsgevonden op basis van criteria die relevant, geschikt en objectief gerechtvaardigd zijn. De toelichting vermeldt dat de inspecteur naar verwachting in 81% van de herbeoordeelde gevallen geen compensatie zal geven. Volgens de toelichting is de verwachting dat van de groep die geen recht op compensatie heeft, slechts 1% bezwaar zal aantekenen.¹⁸

Het is denkbaar dat meer belastingplichtigen in bezwaar en beroep zullen komen tegen de beslissing om geen compensatie toe te kennen. De compensatie is namelijk, ook vergeleken met de jurisprudentie, ruim te noemen, hetgeen een aanzuigend effect kan hebben. In de toelichting wordt ook onderkend dat in de regel sprake is van overcompensatie,¹⁹ zonder dat overigens inzichtelijk wordt in welke mate.²⁰

Ook het gebrek aan inzichtelijkheid voor belastingplichtigen van de maatstaf die de inspecteur zal hanteren kan een opstuwend effect hebben op het aantal bezwaren. Het maken van bezwaar levert de belastingplichtige geen nadeel op, maar potentieel wel een financieel voordeel. Ook bepaalde dienstverleners zouden op deze mogelijkheid kunnen inspelen, hetgeen eveneens tot meer bezwaren kan leiden.

¹⁸ Memorie van toelichting, paragraaf 8.

¹⁹ Memorie van toelichting, paragraaf 2.3.2.

²⁰ De toelichting vermeldt dat de gemiddelde marginale belastingdruk van de te compenseren belastingplichtigen niet boven de 100% uitkomt en dat daarom in de regel mogelijk sprake is van (enige) overcompensatie. De toelichting vermeldt echter niet wat die gemiddelde marginale belastingdruk was. Dit is relevant voor de beoordeling van de mate van overcompensatie. Het maakt verschil of de marginale druk bijvoorbeeld gemiddeld 60% of 99% was. Bovendien geeft de toelichting niet aan waarom de marginale en niet de gemiddelde belastingdruk in dit kader het relevante criterium is. Als de gemiddelde belastingdruk bijvoorbeeld 30% zou zijn, lijkt sprake van overcompensatie. De informatie die benodigd is om de mate van overcompensatie inzichtelijk te maken lijkt op basis van het in de toelichting genoemde onderzoek beschikbaar te zijn, in ieder geval voor zover het de marginale belastingdruk betreft.

Uit de uitvoeringstoets en de toelichting²¹ blijkt dat in het voortraject al een bijstelling omhoog heeft plaatsgevonden van het aantal belastingplichtigen en het aantal te herbeoordelen aangiften. Uit recente jurisprudentie blijkt dat belastingplichtigen zich nu al, maar naar het oordeel van de rechter over het algemeen ten onrechte, beroepen op registratie in de FSV om een correctie ongedaan gemaakt te krijgen.²² Op dergelijke gedragsreacties van belastingplichtigen gaat de toelichting niet in, terwijl dit gevolgen kan hebben voor de uitvoering en de kosten daarvan.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2023-0000202538

De Afdeling adviseert om in de toelichting aandacht te besteden aan de hiervoor genoemde punten.

4. Uitvoerbaarheid

In de memorie van toelichting is in paragraaf 8 verduidelijkt hoe de Belastingdienst komt tot een inschatting van 1% en in welke scenario's bezwaren worden verwacht. Deze verwachtingen zijn gebaseerd op eerdere ervaringen binnen het programma Buitengewone Zaken Blauw van de Belastingdienst (BZB). Voor een inschatting van het aantal burgers dat bezwaar zal indienen, is gekeken naar vergelijkbare processen binnen het FSV-kader door BZB. Bij de vergelijkbare processen is gebleken dat een zeer kleine groep belastingplichtigen in actie komt na correspondentie. Van de circa 250.000 verzonden brieven is in circa 600 gevallen een reactie vanuit de belastingplichtige gekomen. Dit is slechts 0,2% van de gevallen. Gebaseerd op deze eerdere bevindingen is de verwachting dat een zeer klein aantal van de belastingplichtigen in bezwaar zal gaan. De te verwachten situaties waarin bezwaar zal worden ingediend, zijn die waarin de burger geïnformeerd wordt dat sprake was van terechte selectie doordat er voor fiscaal toezicht relevante, geschikte en objectief gerechtvaardigde criteria gevonden zijn en de situatie waarin de burger geïnformeerd wordt dat er sprake was van onterechte selectie en dat de hoogte van de financiële compensatie niet voldoende is voor het nadeel dat is ondervonden.

Wij blijven dus van mening dat 1% bezwaren een reële inschatting is. Mocht het aantal bezwaren toch hoger uitvallen, dan vraagt dit meer capaciteit. In de uitvoeringstoets is een onzekerheidsmarge opgenomen, waarbinnen dergelijke financiële tegenvallers kunnen worden opgevangen.

Ten aanzien van de opmerking over overcompensatie wordt opgemerkt dat de marginale belastingdruk het relevante criterium is en niet de gemiddelde belastingdruk. Het gaat hier om situaties waarin een aftrekpost is gecorrigeerd. Als de aftrekpost wel toegekend zou zijn, dan was het verzamelinkomen lager geweest. Het netto-inkomen (na toeslagen) zou dan hoger uitvallen en wel met een bedrag van: aftrekpost * marginaal tarief. De gemiddelde belastingdruk speelt hierbij geen rol, omdat het hier gaat om de belasting (ook in de vorm van minder toeslagen) die verschuldigd is over extra inkomen.

De marginale belastingdruk van aftrekposten kan bovendien bijzonder hoog zijn bij recht op een of meerdere toeslagen en/of bij inkomens in een heel specifieke range. Voorbeelden die kunnen worden genoemd, zijn de harde afbouw van de huurtoeslag en de ouderenkorting die tot en met 2018/2019 nog bestonden. Door

²¹ Memorie van toelichting, paragraaf 3.

²² Zie bijvoorbeeld Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 1 augustus 2023, ECLI:NL:GHARL:2023:6599.

deze harde afbouwgrenzen kon het niet toekennen van een aftrekpost ertoe leiden dat er geen recht op huurtoeslag of ouderenkorting meer bestond. Dit soort situaties zorgen voor een marginale belastingdruk die boven de 100% uit kan komen. Gezien de specifieke samenloop van omstandigheden die nodig is om rond die 100% marginale belastingdruk te komen, kan wel worden uitgesloten dat de gemiddelde marginale belastingdruk van aftrekposten vlakbij de 100% ligt.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2023-0000202538

5. Verwerking persoonsgegevens

Voor de noodzakelijke herbeoordeling en het kunnen toekennen van compensatie worden persoonsgegevens verwerkt, waaronder ook bijzondere persoonsgegevens.²³ Tevens staat in de toelichting dat de verwerkingen die plaatsvinden ter uitvoering van dit voorstel hun grondslag vinden in de AVG en het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM).²⁴

De Afdeling wijst erop dat met het voorliggende wetsvoorstel een zelfstandige wettelijke verplichting wordt gecreëerd voor het toekennen van compensatie en daarmee voor het verwerken van gegevens die noodzakelijk zijn om aan die verplichting te voldoen. Voor de rechtmatigheid van de grondslag kan daarmee een beroep worden gedaan op de rechtsgrondslag van een wettelijke verplichting als bedoeld in artikel 6, eerste lid, aanhef en onderdeel c, AVG. Wel dient daarbij de noodzakelijkheid en proportionaliteit te worden gemotiveerd.²⁵

Een beroep op artikel 6 AVG is echter niet toereikend voor het verwerken van bijzondere persoonsgegevens.²⁶ Het verwerken van bijzondere persoonsgegevens is in beginsel verboden, tenzij wordt voldaan aan één van de uitzonderingsgronden.²⁷ De toelichting gaat hierop niet in. Mogelijk zou de uitzondering van toepassing zijn om de noodzakelijkheid van deze verwerking te baseren op redenen van zwaarwegend algemeen belang.²⁸ Wel dient dit zwaarwegend algemeen belang gemotiveerd te worden en dienen daarbij passende en specifieke maatregelen te worden getroffen. De Afdeling merkt in aansluiting op het advies van de Autoriteit Persoonsgegevens (AP) op dat het in dat geval in de rede ligt de bevoegdheid tot het verwerken van bijzondere persoonsgegevens in de wetstekst te expliciteren en daarbij overigens te voorzien in de benodigde passende en specifieke waarborgen.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het voorgaande in te gaan en zo nodig het wetsvoorstel aan te passen.

5. Verwerking persoonsgegevens

In de memorie van toelichting is aangevuld dat verwerkingen in het kader van de uitvoering van dit wetsvoorstel hun grondslag vinden in artikel 6, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de AVG. Het wetsvoorstel is voorts aangevuld met een

²³ Memorie van toelichting, paragraaf 9.

²⁴ Memorie van toelichting, paragraaf 9; er wordt verwezen naar de artikelen 6, eerste lid, aanhef en onderdeel c, en 82 AVG en artikel 13 EVRM.

²⁵ Artikel 6, derde lid, AVG.

²⁶ Het burgerservicenummer is overigens geen bijzonder persoonsgegeven, maar gebruik daarvan dient wel met waarborgen omkleed te zijn (artikel 87 AVG).

²⁷ Artikel 9, eerste lid, AVG.

²⁸ Artikel 9, tweede lid, aanhef en onderdeel g, AVG.

expliciete grondslag voor het verwerken van bijzondere categorieën van persoonsgegevens en gegevens van strafrechtelijke aard door de inspecteur. Het algemeen deel van de memorie van toelichting is tot slot aangevuld ter verduidelijking van de bevoegdheid tot het verwerken van bijzondere categorieën van persoonsgegevens en persoonsgegevens van strafrechtelijke aard. De uitzondering op het verbod op de verwerking van bijzondere categorieën van persoonsgegevens van artikel 9, tweede lid, onderdeel g, van de AVG, is van toepassing. De verwerkingen zijn noodzakelijk voor de uitvoering van dit wetsvoorstel, dat de grondslag biedt voor het toekennen van compensatie.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2023-0000202538

Om te komen tot een selectie van de aangiftes, worden de fiscale criteria die worden gebruikt om op fiscale grondslag te selecteren vergeleken met de in FSV opgenomen aantekenvelden. In de FSV komen niet alleen persoonsgegevens maar ook bijzondere categorieën van persoonsgegevens, zoals gegevens over religieuze of levensbeschouwelijke overtuigingen of gegevens over gezondheid, en strafrechtelijke gegevens voor.

De beoogde verwerkingen vinden enkel plaats voor zover dit noodzakelijk is voor het vaststellen van een recht op compensatie.

6. Opname in het pakket Belastingplan

Als reden voor de snelle inwerkingtreding van het voorstel voert de toelichting aan dat de regering dit wenselijk acht. De bedoeling daarvan lijkt om te voorkomen dat de betrokken belastingplichtigen langer moeten wachten op hun compensatie²⁹ en is verder gericht op herstel van het vertrouwen in de overheid.

De Afdeling merkt op dat hiermee niet aan de criteria, los van de validiteit van die criteria,³⁰ wordt voldaan voor opname in het pakket Belastingplan 2024, zoals opgenomen in de toelichting³¹ op het wetsvoorstel Belastingplan 2024. Gezien de hiervoor genoemde aandachtspunten is het wenselijk dat het voorstel voldoende aandacht kan krijgen in de parlementaire behandeling.

Met de beoogde inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2024 wordt afgeweken van de minimuminvoeringstermijn. Ook heeft volgens de toelichting vanwege de korte tijd tot de inwerkingtreding van het voorstel, anders dan voor bepaalde andere voorstellen uit het pakket Belastingplan 2024, geen internetconsultatie kunnen plaatsvinden.³²

Gegeven het grote aantal andere wetsvoorstellen dat onderdeel uitmaakt van het pakket Belastingplan 2024 en de korte behandeltijd daarvan, zal van een voldoende diepgaande parlementaire behandeling van dit wetsvoorstel moeilijk sprake zal kunnen zijn. Het voorstel is ook niet onlosmakelijk verbonden met andere elementen uit het pakket Belastingplan 2024, waardoor het ook op een later moment dan 1 januari 2024 in werking zou kunnen treden. Een afzonderlijke behandeling op een later moment geeft meer ruimte om een zorgvuldige afweging over dit voorstel te kunnen maken.

²⁹ Artikelsgewijze toelichting op artikel 7.

³⁰ Zie onderdeel 1 van het advies van de Afdeling bij het wetsvoorstel Belastingplan 2024.

³¹ Memorie van toelichting, paragraaf 2, spreiding van wetgeving, onder 3.

³² Memorie van toelichting, paragraaf 7.

De Afdeling adviseert gelet op het voorgaande het wetsvoorstel uit het pakket Belastingplan 2024 te halen en in elk geval de datum van inwerkingtreding van het voorstel uit te stellen.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2023-0000202538

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal bezwaren bij het voorstel en adviseert het voorstel niet bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal in te dienen, tenzij het is aangepast.

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

6. Opname in het pakket Belastingplan

Gezien de wens om snel tot compensatie over te gaan, de voorbereidingen die daarvoor getroffen zijn voor de uitvoering en de uitwerking die reeds is gecommuniceerd aan het parlement heeft inderdaad geen internetconsultatie plaatsgevonden.

Het kabinet deelt de opmerkingen van de Afdeling dat het pakket Belastingplan bij voorkeur voornamelijk bestaat uit maatregelen waar een wezenlijk budgettair belang mee gemoeid is en dat andere maatregelen opgenomen worden in verzamel- of zelfstandige wetsvoorstellen die een eigenstandig – al dan niet spoedeisend - traject volgen. Naarmate de omvang van het pakket Belastingplan toeneemt bestaat het risico dat de zorgvuldigheid en kwaliteit van de wetgeving en de parlementaire behandeling onder druk komen te staan. Het kabinet hecht daarom aan het spreiden van fiscale wetgeving. Dit jaar heeft het kabinet aan die spreiding bijgedragen door wetsvoorstellen op een eerder moment in het jaar in te dienen. Voorbeelden hiervan zijn de wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met een aanpassing van de aanvullende regeling voor antiek, kunst- en verzamelvoorwerpen, de Wet minimumbelasting 2024 en de Fiscale verzamelwet 2024.

Tegelijkertijd kan voortvarendheid in het wetgevingsproces wenselijk zijn om maatschappelijke problemen, een technische omissie of een heffingslek met urgentie aan te pakken. Het kabinet is van mening dat er dit jaar uiteenlopende urgente doelen zijn en dat er doelgroepen zijn waarvoor aanpassingen in het fiscale stelsel noodzakelijk zijn. Daarbij kan gedacht worden aan de sterke wens van het kabinet om de klimaatdoelen te halen, het belastingstelsel te vereenvoudigen of de werklast bij gemeenten, de Belastingdienst en de rechtspraak weer beheersbaar te krijgen. Het pakket Belastingplan 2024 is – hoewel dit niet is beperkt tot wettelijke verankering van maatregelen uit de begrotingsbesluitvorming - qua maatregelen zo veel mogelijk beperkt tot maatregelen die met ingang van 1 januari 2024 in werking moeten treden. Dit is vanwege de uitvoerbaarheid voor die datum dat de maatregel in het Staatsblad moet zijn opgenomen of dat de maatregel een budgettaire samenhang kent. In de Kamerbrief van 31 augustus jl. heeft het kabinet per wetsvoorstel toegelicht wat de overwegingen zijn deze in te dienen en te streven naar inwerkingtreding per 1 januari 2024.³³ Het kabinet heeft ervoor gekozen deze separate wetsvoorstellen op hetzelfde moment (op Prinsjesdag) in te dienen. Dit kabinet heeft daarbij bovendien, zoals de Afdeling opmerkt, getracht niet alle maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2024 op te nemen, maar deze deels – waar de inhoud dan wel omvang daartoe noopt – in separate wetsvoorstellen onder te brengen.

³³ Kamerstukken II 2022/23, 2023Z14484.

Door de demissionaire status van het kabinet is een bijzondere situatie ontstaan, waarbij het kabinet de inhoud in meer wetsvoorstellen heeft ondergebracht dan het anders had gedaan. Op deze manier volgen de wetsvoorstellen wel het parlementaire proces van het Belastingplan maar wordt het parlement wel de mogelijkheid geboden deze onderwerpen van een separaat politiek eindoordeel te voorzien.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2023-0000202538

Door de (behandeling en daarmee) inwerkingtreding van dit wetsvoorstel uit te stellen, kunnen belanghebbenden nog niet worden gecompenseerd, terwijl zij in beeld zijn bij de Belastingdienst en de uitvoering ook klaar staat om per 1 januari 2024 te starten met compenseren. Daarom is ervoor gekozen om de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel niet uit te stellen en het wetsvoorstel dan ook niet uit het pakket Belastingplan 2024 te halen.

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

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,

Marnix L.A. van Rij