



Sociaal-Economische
Raad Curaçao

Aan de Minister van Financiën
Dhr. mr. drs. J. Sylvania
Pietermaai 17
Alhier

Datum: Willemstad, 19 juni 2024

Ref.nr.: 048/2024-SER

Betreft: Advies inzake de ontwerplandsverordening tot vaststelling van de Tijdelijke regeling sanering belastinginkomsten en wijziging van de Landsverordening omzetbelasting 1999 (Zaaknummer 2023/012899, referentienummer 129/2023-SER)

Excellentie,

Gaarne vragen wij hierbij uw aandacht voor het volgende.

Op 28 december 2023 heeft de Sociaal-Economische Raad (SER) een adviesverzoek van u ontvangen, gebaseerd op het besluit van de Raad van Ministers van 20 december 2023, betreffende de ontwerplandsverordening tot vaststelling van de Tijdelijke regeling sanering belastinginkomsten en wijziging van de Landsverordening omzetbelasting 1999 (Tijdelijke landsverordening sanering belastinginkomsten) (Zaaknummer 2023/012899, referentienummer 129/2023-SER)

Bijgaand advies is in de buitengewone voorbereidende SER-vergaderingen van 31 mei 2024 en 14 juni behandeld en in de buitengewone plenaire SER-vergadering van 14 juni 2024 vastgesteld.

Voor een inhoudelijke uiteenzetting van het standpunt van de SER met betrekking tot het ontwerp wordt korthedshalve verwezen naar genoemd advies.

Namens de Sociaal-Economische Raad,

De fungerend Voorzitter,

Dhr. mr. J.H. Jacobs

De Algemeen Secretaris,

Dhr. drs. R.J. Henriquez

cc.: De Minister van Algemene Zaken
Uitvoeringsorganisatie Wetgeving en Juridische Zaken (UOWJZ)
De Directie Fiscale Zaken (DFZ)

Ansinghstraat 15-17
Willemstad, Curaçao
T: (+5999) 461-5406/5328

www.ser.cw



Sociaal-Economische Raad

De Sociaal-Economische Raad (SER) is een vast college van advies met als taak de regering en de Staten te adviseren over het te voeren sociaaleconomisch beleid, aangelegenheden van sociaaleconomische aard en over wettelijke regelingen van sociaaleconomische aard.

Richtinggevend bij de advisering door de SER is het hanteren van een breed welvaartsbegrip waarbij het niet alleen gaat om materiële vooruitgang, maar ook om aspecten van sociaal welzijn en een goede kwaliteit van de leefomgeving, kortom een duurzame ontwikkeling van de samenleving.

De SER streeft daarbij naar kwaliteit en draagvlak: hoge deskundigheid in combinatie met breed gedragen overeenstemming en steun in de samenleving.

Dat kan door in tripartiete vorm – werkgevers- en werknemersvertegenwoordigers en onafhankelijke leden – te discussiëren over beleid en beleidsvoornemens van de regering en daarover gevraagd en ongevraagd te adviseren.

Diverse maatschappelijke organisaties krijgen ook een luisterend oor bij de SER; afhankelijk van het onderwerp ter advisering, worden deze organisaties op uitnodiging van de SER gevraagd hun deskundigheid in te brengen.

Actuele informatie over de samenstelling en de werkzaamheden van de SER, adviezen, persberichten en het laatste nieuws zijn te vinden op de website van de SER.

Sociaal-Economische Raad
Ansinghstraat 15-17
Willemstad, Curaçao
T (+5999) 461 5406 / 5328
E info@ser.cw
www.ser.cw

Overname van teksten is toegestaan onder bronvermelding

Inhoudsopgave

Samenvatting van conclusies en aanbevelingen	1
1. Inleiding	8
1.1 Adviesverzoek	8
1.2 Inhoud en strekking van het ontwerp	8
1.3 Bijzonderheden ten aanzien van het adviesverzoek	9
1.4 Leeswijzer	9
2. Standpunt van de SER	10
2.1 Algemeen	10
2.2 Effectief beheer van belastingschulden	14
2.2.1 Effectief belastingschuldenbeheer: Strategie en strategische principes	15
2.2.2 Effectief belastingschuldenbeheer: prestatie management	16
2.3 Belastingnaleving (tax compliance)	17
2.3.1 Algemeen	17
2.3.2 Het nalevingsgedrag van belastingbetalers: rechtvaardigheid en vertrouwen	18
2.4 Kosten	21
2.4.1 Belastingderving	21
2.4.2 Neveneffecten	22
2.5 Verbeterpotentieel	24
2.5.1 Tijdelijk karakter belastingsaneringspakket	25
2.5.2 Beleidscoherentie	26
2.5.3 Wettelijke basis	29
3. Conclusie	31

Advies van de Sociaal-Economische Raad zoals vastgesteld in de plenaire vergadering van 14 juni 2024 betreffende de ontwerp-landsverordening tot vaststelling van de Tijdelijke regeling sanering belastinginkomsten en wijziging van de Landsverordening omzetbelasting 1999 (Zaaknummer 2023/012899, ref.nr. 129/2023-SER)

Samenvatting van conclusies en aanbevelingen

- Op 28 december 2023 heeft de Sociaal-Economische Raad een adviesverzoek ontvangen van de Minister van Financiën betreffende de ontwerp-landsverordening tot vaststelling van de Tijdelijke regeling sanering belastinginkomsten en wijziging van de Landsverordening omzetbelasting 1999 (P.B. 2013, no. 52), hierna verder aan te duiden als de concept-landsverordening of het ontwerp;
- De ontwerp-landsverordening strekt volgens de considerans ertoe een tijdelijk saneringspakket in te voeren ter bevordering van een versnelde invordering van openstaande belastingschulden. De invoering van een tijdelijk saneringspakket, in de vorm van een tijdelijke betalingskorting bij betaling ineens, is noodzakelijk als een financiële aanmoediging van belastingplichtigen tot betalen van het aanzienlijk hoog bedrag aan verschuldigde belasting. Verder blijkt uit het algemeen deel van de memorie van toelichting dat de invoering van vorengenoemd saneringspakket nodig is voor het bewerkstelligen van een overheidsbegroting die zo veel mogelijk bij de realiteit past;
- Onbetaalde belastingschulden vormen een veelvoorkomende uitdaging voor belastingdiensten in verschillende landen. De *Organisation for Economic Cooperation and Development* heeft de invoering van verschillende innovatieve, gecoördineerde, kosteneffectieve en strategische benaderingen aanbevolen. Als gevolg hiervan hebben veel belastingdiensten strategieën en benaderingen ontwikkeld ter voorkoming en minimalisering van onbetaalde belastingschulden;
- De SER constateert dat ondanks de invoering van effectievere strategieën voor belastinginning, de onbetaalde belastingschuld in veel rechtsgebieden blijft toenemen. Curaçao is hierop geen uitzondering. De belastingdienst van Curaçao kampt met een aanzienlijk hoog bedrag aan onbetaalde belastingschulden. Ter minimalisering van hoge onbetaalde belastingschulden heeft de Minister van Financiën een tijdelijk belastingsaneringspakket ingevoerd;
- Dit belastingsaneringspakket bestaat uit verschillende maatregelen, waaronder:
 - Eenmalige buiten invordering stellen van verschuldigde bedragen aan belastingen en premies volksverzekeringen en werknemersverzekeringen voor de belastingjaren 2017 en ouder (artikel 7 ontwerp-landsverordening).
 - Betalingskorting voor belastingschulden inzake onroerendezaakbelasting en grondbelasting toekennen aan personen die de pensioengerechtigde leeftijd hebben bereikt, en waarvan het maandelijks inkomen uitsluitend bestaat uit een AOV-uitkering en waarvan de betalingscapaciteit nihil is (artikel 5, zevende lid ontwerp-landsverordening).
 - Betalingskorting op de openstaande schulden van inkomstenbelasting, loonbelasting, winstbelasting, successiebelasting, onroerendezaakbelasting, omzetbelasting, afvalstoffenbelasting, premies algemene verzekering bijzondere ziektekosten, premies algemene ouderdomsverzekering, premies algemene weduwen- en wezenverzekering, premies basisverzekering ziektekosten, premies ongevalverzekering, premies ziekteverzekering, en motorrijtuigenbelasting (artikel 4 ontwerp-landsverordening). De hoogte van de betalingskorting is afhankelijk van het ineens betaalde bedrag;
- De SER concludeert dat de reikwijdte van de belastingmaatregel inzake het eenmalig buiten invordering stellen van belastingschulden en premieschulden omvangrijker is dan hetgeen normaliter wordt

toegepast bij buiten invordering stellen van aanslagen. Normaliter heeft buiten invordering stelling van aanslagen betrekking op reeds opgelegde aanslagen met een dagtekening van 5 jaar of ouder. Op basis van internationale praktijken (OECD) wordt verwacht dat de invorderingskans relatief laag is bij reeds opgelegde aanslagen die 5 jaar of ouder zijn. Echter, deze belastingmaatregel heeft betrekking op alle aanslagen van de belastingjaren 2017 en ouder;

- De SER is van mening dat het omvangrijke toepassingsgebied van de saneringsmaatregel betreffende buiten invordering stellen niet in lijn is met de internationale praktijken. Daarnaast acht de SER het met ingang van 28 januari 2023 laten vervallen van de bevoegdheid van de inspecteur om alsnog aanslagen op te leggen inzake belastingjaren 2017 en ouder een vergaand gevolg van deze buiten invordering stelling. Het omvangrijke toepassingsgebied impliceert dat recent of oude opgelegde aanslagen waarvoor betalingsregelingen zijn afgesloten óók buiten invordering worden gesteld. Een uitzondering hierop zijn de belastingschulden die op of na 3 april 2024 zijn geformaliseerd en waarvan de belastingschuldige over verhaalsmogelijkheden beschikt. Een andere belangrijke component van deze belastingsaneringsmaatregel is het feit dat ook belastingen en premies waarvoor de belastingplichtigen tevens als inhoudingsplichtige fungeert ook onder het toepassingsbereik van deze maatregel vallen;
- Verder blijkt dat het toepassingsgebied van de saneringsmaatregel betreffende buiten invordering stellen betrekking heeft op nog openstaande belastingschulden over belastingjaren 2017 en ouder. Met andere woorden de volgende groepen belastingschuldigen vallen buiten de scope van deze maatregel:
 - de belastingschuldigen die volledig en tijdig hebben voldaan aan hun betalingsverplichtingen, waardoor zij geen openstaande belastingschulden hebben opgebouwd;
 - de belastingschuldigen die gebruik hebben gemaakt van de andere saneringsmaatregel namelijk de betalingskorting op openstaande schulden afhankelijk van het ineens betaald bedrag;
 - de belastingschuldigen die als gevolg van hun openstaande schulden dwanginvordering is tenuitvoergelegd volgens de Landsverordening dwanginvordering (P.B. 1942/246);
 - de belastingschuldigen met opstaande belastingschulden over de belastingjaren 2018 en recenter;
- De belastingsaneringsmaatregel inzake betalingskorting impliceert dat belastingschuldigen met belastingschulden inzake belastingaanslagen, aanslagen premies volksverzekeringen, aanslagen premies werknemersverzekeringen, aanslagen overige middelen en boetes voorzien van een dagtekening van 31 december 2020 en ouder gedurende de periode van 12 juli 2021 tot 1 januari 2022 een verzoek konden indienen bij de Ontvanger voor betalingskorting. De betalingskorting is afhankelijk van het ineens betaald bedrag;
- De SER constateert dat de saneringsmaatregel betreffende betalingskorting een restrictieve werking heeft met betrekking tot de aanslagen die hiervoor in aanmerking komen. Slechts de aanslagen met een dagtekening van 31 december 2020 en ouder komen in aanmerking voor deze saneringsmaatregel en niet op basis van het belastingjaar. Verder is de toekenning van de betalingskorting niet gekoppeld aan de betalingscapaciteit van de belastingschuldige. Iedere belastingschuldige die voldoet aan de voorwaarden, ongeacht zijn of haar betalingscapaciteit, komt in aanmerking voor deze saneringsmaatregel;
- De belastingsaneringsmaatregel inzake betalingskorting voor belastingschulden inzake onroerendezaakbelasting en grondbelasting is uitsluitend van toepassing op belastingschuldigen die de pensioenleeftijd hebben bereikt en die alleen een AOV-uitkering ontvangen en waarvan de betalingscapaciteit nihil is. Als gevolg hiervan rijst de vraag of deze maatregel niet van toepassing moet zijn voor eenieder die een maandelijks inkomen heeft gelijk aan het bedrag van de AOV-uitkering en waarvan de betalingscapaciteit nihil is. De SER constateert dat in de memorie van toelichting geen motivering wordt gegeven voor de beperking van de reikwijdte van deze maatregel tot uitsluitend de belastingplichtigen die een AOV-uitkering genieten en waarvan de betalingscapaciteit nihil is;

- Op basis van de inhoudelijke componenten van de belastingsaneringsmaatregelen rijst de vraag of het tijdelijke belastingsaneringspakket opgenomen in de onderhavige ontwerpverordening aangemerkt kan worden als een innovatieve, gecoördineerde, kosteneffectieve en strategische aanpak ter minimalisering van onbetaalde belastingschulden. Ter beantwoording van deze vraag heeft de SER een (ex ante) evaluatie verricht van het voorgenoemd belastingsaneringspakket gericht op de effectiviteit, de gemoede kosten en het verbeterpotentieel;
- De SER legt de nadruk op het belang van een integrale benadering van het beheer van belastingschulden. Het beschikken over een strategie voor het beheer van belastingschulden waar strategische uitgangspunten zijn geformuleerd voor de verschillende fasen van de belastinginning zal de coherentie tussen de in te zetten beleidsmaatregelen waarborgen. Een integrale benadering van het beheer van belastingschulden impliceert ook dat strategische uitgangspunten per geïdentificeerde doelgroep worden geformuleerd;
- De SER constateert dat in het ter advisering voorgelegd dossier geen melding wordt gedaan van een opgestelde strategie inzake beheer van belastingschulden. Het is voor de SER niet duidelijk of de Minister van Financiën geen belastingschuldbeheerstrategie heeft geformuleerd of dat per abuis niet ernaar wordt verwezen in het ter advisering voorgelegd dossier. Als gevolg hiervan geeft de SER de Minister van Financiën in overweging om de memorie van toelichting te voorzien van informatie over de bijdrage van het tijdelijke belastingsaneringspakket aan de geformuleerde strategie inzake belastingschuldbeheer. Indien de voorgenoemde strategie ontbreekt wordt de Minister de Financiën ten zeerste aanbevolen een belastingschuldbeheerstrategie op te stellen. Hierbij kan de Minister van Financiën gebruik maken van de vier strategische principes van de OECD;
- De SER stelt vast dat in de memorie van toelichting geen SMART geformuleerde strategische doelen voor het tijdelijk belastingsaneringspakket zijn opgenomen. Hierdoor is voor de SER niet duidelijk welke bijdrage (kwalitatief of kwantitatief) het gehele belastingsaneringspakket in het algemeen en elke belastingsaneringsmaatregel in het bijzonder zal leveren aan enerzijds de beoogde bevordering van een versnelde invordering van openstaande belastingschulden en anderzijds de optimalisering van de werkzaamheden van de belastingdienst ten gunste van het werken in de actualiteit;
- De SER constateert dat in de memorie van toelichting geen informatie is opgenomen over hoe het belastingsaneringspakket invloed heeft op de factoren die het nalevingsgedrag van de Curaçaose belastingbetalers beïnvloeden;
- Op basis hiervan wordt aanbevolen dat de memorie van toelichting wordt aangevuld met informatie over de invloed van het belastingsaneringspakket op de belastingnaleving, onderbouwd met bevindingen van verrichte onderzoeken naar de factoren die het belastingnalevingsgedrag van de Curaçaose belastingplichtigen beïnvloeden. Indien nog geen onderzoeken zijn verricht naar de factoren die het belastingnalevingsgedrag beïnvloeden, wordt de Minister van Financiën ten zeerste aanbevolen een dergelijk onderzoek te verrichten;
- De SER heeft het tijdelijke belastingsaneringspakket beoordeeld op de directe en indirecte kosten die hieraan gekoppeld zijn. Hierbij gaat het niet alleen om gedeerde belastinginkomsten, maar ook om mogelijke marktverstoringen, ongewenste neveneffecten, en administratieve en nalevingskosten. Om een beeld te krijgen van de fiscale kosten gerelateerd aan het tijdelijke belastingsaneringspakket, dient een raming gemaakt te worden van de verwachte belastingmeeropbrengsten en het verwachte bedrag aan gedeerde belastinginkomsten. Het saldo van deze twee genoemde bedragen dient als de totale fiscale kosten van het belastingsaneringspakket;

- De SER constateert verder dat in de memorie van toelichting geen volledig beeld wordt gegeven van het saldo aan te verwachten fiscale kosten. Hierdoor wordt de Minister van Financiën aangeraden de memorie van toelichting uit te breiden met een overzicht van de verwachte fiscale kosten van het gehele belastingsaneringspakket onderverdeeld naar de verschillende belastingsaneringsmaatregelen. Deze handelswijze zal ten goede komen aan de evaluatie van het tijdelijke belastingsaneringspakket op efficiëntie. Slechts als de totale kosten lager zijn dan de baten, kan gesteld worden dat het belastingsaneringspakket efficiënt is. Hierbij moet wel rekening worden gehouden dat ook de uitvoeringskosten en nalevingskosten en kosten gemoeid met de neveneffecten opgenomen moeten worden in de berekening van de totale kosten van het belastingsaneringspakket;
- Het tijdelijke belastingsaneringspakket is geëvalueerd op mogelijke ongewenste neveneffecten. De SER is van oordeel dat het tijdelijke belastingsaneringspakket naar alle waarschijnlijkheid zal leiden tot (oneigenlijke) begunstiging van een selecte groep belastingplichtigen;
- De begunstiging van de selecte groep belastingplichtigen door toekenning van betalingskorting op belastingschulden of eenmalig buiten invordering stellen van belasting- en premieschulden zal leiden tot inkomensvoordeel in termen van onbelast belastbaar inkomen of vermogen. De begunstiging van ondernemers in de vorm van toekenning van betalingskorting op belasting -en premieschulden of buiten invordering stellen van belastingschulden of premieschulden leidt tot vrijvallen van de voorziening latente belastingverplichtingen op de balans hetgeen extra belastbare winst oplevert ("kwijscheldingswinst");
- De ondernemers moeten het bedrag aan gerealiseerde kwijscheldingswinst zelf in de aangifte inkomstenbelasting of winstbelasting verwerken. Indien de ondernemers de kwijscheldingswinst niet aangeven in de aangifte inkomstenbelasting of winstbelasting van het belastingjaar waarin de vorengenoemd winst is gerealiseerd of de Belastingdienst geen actieve controleactiviteiten hierop verricht, zal sprake zijn van ongewenst neveneffect in de vorm van onbelaste kwijscheldingswinst. Het fenomeen onbelaste kwijscheldingswinst bij ondernemers kan op zijn beurt leiden tot ondermijning van het principe van eerlijk speelveld voor alle ondernemers. Slechts de ondernemers die in aanmerking komen voor de belastingsaneringsmaatregelen kunnen redelijkerwijs genieten van onbelaste kwijscheldingswinst;
- Gelet op de mogelijkheid tot ondermijning van het principe van eerlijk speelveld voor alle ondernemers wordt met klem aanbevolen dat de Belastingdienst de nodige inspanning verricht in het uitvoeren van de nodige controlewerkzaamheden van de aangifte inkomstenbelasting of winstbelasting van de ondernemers die gebruik hebben gemaakt van de belastingsaneringsmaatregelen teneinde de ontstane kwijscheldingswinst daadwerkelijk te belasten. Of dat een meldplicht voor de ondernemers wordt geïntroduceerd in deze ontwerpverordening;
- De SER is van mening dat een verslechtering van de belastingmoraal een mogelijk neveneffect is van het tijdelijk belastingsaneringspakket. De SER benadrukt dat de belastingsaneringsmaatregelen naar verwachting niet als redelijk en billijk ervaren zullen worden door alle belastingplichtigen, hetgeen de belastingmoraal niet ten goede zal komen. Het is van belang dat de Minister van Financiën initiatieven neemt ter vergroting van het vertrouwen en daarmee de legitimiteit van de Belastingdienst en de Ontvanger;
- Het tijdelijk belastingsaneringspakket is geëvalueerd op verbeterpotentieel. De geïdentificeerde verbeterpunten hebben betrekking op de volgende kernaspecten:
 - Het tijdelijk karakter van het belastingsaneringspakket;
 - Verbetering van transparantie, integriteit en publiek vertrouwen;
 - Periodieke evaluatie van gerealiseerde prestaties;
 - Verbetering van beleidscoherentie;
 - Doorvoering hervormingen Belastingdienst.

- De wettelijke basis
- Het opnemen van belastingsaneringsmaatregelen in een aparte landsverordening met een tijdelijk karakter doet, naar het oordeel van de SER, afbreuk aan de integrale benadering van de verschillende fases van het belastinginningsproces. De SER is van mening dat belastingsanering aangemerkt kan worden als een mogelijke beleidsmaatregel ter realisatie van realistische invordering (fase vier van het inningsproces). Hierdoor is de SER van oordeel dat de belastingsaneringsmaatregelen dienen te worden opgenomen in de reguliere landsverordening inzake invordering, ter waarborging van de integraliteit van alle in te zetten maatregelen ten behoeve van een effectieve belastingschuldbeheerfunctie. Hiermee kan overgestapt worden van een gelegenheidswetgeving naar een duurzaam belastingsaneringsstelsel, waar alle relevante aspecten (zowel inhoudelijke aspecten als de procedurele regels) worden opgenomen. In dit kader beveelt de SER aan om de bevoegdheidsverdeling en procedurele regels aangaande kwijtschelding en verjaring van burgerrechtelijke vorderingen en oninbare burgerrechtelijke vorderingen opgenomen in artikelen 25 en 26 van de Landsverordening Financieel Beheer van toepassing te verklaren op kwijtschelding en verjaring van belastingschulden en oninbare belastingschulden. De SER is van mening dat deze handelwijze ten goede zal komen aan een transparante verantwoording aan de Staten, de Algemene Rekenkamer en de interne accountant van de overheid;
- De SER heeft verschillende tekortkomingen geconstateerd in de publieke bekendmaking van onder andere de strategie van belastingschuldbeheer en bijbehorende strategische principes. Het is van belang dat de Belastingdienst niet alleen transparant is in het communiceren van de strategie, doelstelling en resultaten van het tijdelijk belastingsaneringspakket maar ook aandacht besteedt aan de onderlinge verband tussen het belastingsaneringspakket en overige lopende belastingmaatregelen en/of trajecten in het kader van de uitoefening van de belastingschuldbeheerfunctie;
- De SER is van mening dat het publiek vertrouwen in de Belastingdienst en Ontvanger vergroot kan worden indien op transparante wijze inzicht wordt verschaft in de neveneffecten van dit belastingsaneringspakket, de bijbehorende fiscale kosten en een overzicht van de te nemen maatregelen ter voorkoming of matiging van de neveneffecten van het belastingpakket. Het in kaart brengen van de neveneffecten en de mogelijke maatregelen ter mitigeren van de neveneffecten kan ertoe leiden dat draagvlak voor het belastingsaneringspakket ontstaat onder de belastingplichtigen die keurig hun belastingschulden hebben betaald. Hiermee kan de legitimiteit van de Belastingdienst en Ontvanger toenemen, aangezien belastingplichtigen naar verwachting een verhoogde morele kwaliteit zullen toekennen aan het handelen van de Belastingdienst en de Ontvanger;
- Het periodiek evalueren van het belastingsaneringspakket is van eminent belang gelet op de impact op het effectief beheren van openstaande belastingschulden. Op basis hiervan is de SER van mening dat vooraf een evaluatiekader opgesteld moet worden ter waarborging van evaluatie van het tijdelijk belastingsaneringspakket;
- De SER is van mening dat een flinke inhaalslag met betrekking tot de effectiviteit van het tijdelijke belastingsaneringspakket gemaakt kan worden indien het belang van beleidscoherentie in acht wordt genomen;
- Het IMF heeft vastgesteld dat belastinginningsprestaties sterk en positief samenhangen met de operationele kracht van de belastingdiensten. Op basis hiervan, en gelet op de verwachte positieve invloed die de beoogde hervormingen ter realisatie van de modernisering en optimalisering van de Belastingdienst zullen hebben op de effectieve uitoefening van belastingschuldbeheerfunctie, concludeert de SER dat het van eminent belang is dat de hervormingen geïmplementeerd worden;

- De SER stelt vast dat uit de Landsverordening Invordering noch uit een enkele andere verordening een bepaling volgt welke de Minister van Financiën de bevoegdheid geeft om instructies ter kwijtschelding van belastingen te geven. Hieruit kan geconcludeerd worden dat de Minister van Financiën in zijn hoedanigheid als wetgever nog als uitvoerder deze belastingsaneringsmaatregel rechtsgeldig heeft kunnen nemen. Daarbij blijkt dat de Minister van Financiën geen gebruik heeft gemaakt van de vaste praktijk in Curaçao dat dit tijdelijk belastingsaneringspakket via een aanschrijving is ingevoerd vooruitlopend op een wettelijke regeling. In Curaçao is het namelijk mogelijk om een belastingvoorziening, die geen wettelijke regeling is, bij wege van aanschrijving door te voeren;
- Hieruit kan voorzichtig geconcludeerd worden dat de belastingsaneringsmaatregelen zonder een wettelijke basis zijn doorgevoerd. Deze stelling wordt ook ondersteund door het voornemen van de Minister van Financiën om het belastingsaneringspakket te formaliseren via deze onderhavige ontwerplandsverordening;
- Volgens WJZ is het achteraf legaliseren van de belastingsaneringsmaatregelen slechts mogelijk indien deze belastingsaneringsmaatregelen in het verleden zijn gepubliceerd. Indien geen publicatie heeft plaatsgevonden dan is naar het oordeel van de WJZ niet aan te raden om deze belastingsaneringsmaatregelen achteraf te legaliseren via het opnemen hiervan in een landsverordening. Hiermee zal een precedent geschapen worden dat het bestuursorgaan elk bestuurlijk handelen achteraf zal kunnen legaliseren, hetgeen de rechtszekerheid niet ten goede zal komen. De SER onderschrijft de zienswijze van de WJZ en stelt voor om een onderscheid te maken tussen de formalisering van de verleende belastingsaneringsmaatregelen en de formalisering van de belastingmaatregelen die alsnog toegekend zullen worden;
- De SER kan zich verenigen met het voorstel van WJZ om de reeds verleende belastingsaneringsmaatregelen slechts ter goedkeuring aan te bieden aan de Staten. Het gaat meer om een bekrachtiging van de verleende belastingsaneringsmaatregelen door de Staten, aangezien de belastingsschuldigen geen beroep meer kunnen doen op toepassing van de belastingsaneringsmaatregelen. Daarnaast zal deze vorm van formalisering met zich meebrengen dat geen terugwerkende kracht toegekend dient te worden aan deze belastingmaatregelen. Verder is de SER van mening dat het laten bekrachtigen van de belastingsaneringsmaatregelen door de Staten ook de rechtsgevolgen van de uitspraken van het Gemeenschappelijke Hof van Justitie ondervangen kunnen worden;
- Op basis van de rechtsoverwegingen van het Gemeenschappelijke Hof van Justitie concludeert de SER dat het gebrek aan een wettelijke basis voor de beleidsuitingen van de Minister van Financiën een ondergeschikte rol heeft gespeeld bij de verrichte afweging van belangen. Deze handelswijze is in lijn met de ontwikkeling in de recente jaren waarbij de positie van de burger (burgerperspectief) centraler wordt gesteld in de afweging tussen de belangen van het bestuursorgaan enerzijds en de burger anderzijds;
- Hierdoor impliceert een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel dat enerzijds rechtsgevolgen verbonden worden aan de gerechtvaardigde verwachtingen die voortvloeien uit de beleidsuitingen van de Minister van Financiën. Hierdoor is voorrang toegekend aan het opgewekte vertrouwen, waardoor het legaliteitsbeginsel van minder belang is;
- Als gevolg van het geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel is de SER van mening dat het achteraf toekennen van een wettelijke basis aan de verleende belastingsaneringsmaatregelen niet meer een cruciale rol moet spelen. Het laten bekrachtigen van de verleende belastingsaneringsmaatregelen door de Staten zal in casu toereikend zijn;

- De SER wil nogmaals benadrukken dat het van eminent belang is dat elk bestuurlijk handelen gebaseerd is op een wettelijke regeling (het legaliteitsbeginsel). De formalisering van de nog te verlenen belastingsaneringsmaatregelen via een landsverordening is mogelijk, aangezien hiermee vooraf een wettelijke basis wordt toegekend aan de belastingsaneringsmaatregelen.

1. Inleiding

1.1 Adviesverzoek

Op 28 december 2023 heeft de Sociaal-Economische Raad (hierna: de SER of de raad), ingevolge artikel 2, tweede lid, van de Landsverordening SER (A.B. 2010, no. 87, bijlage p, zoals gewijzigd bij P.B. 2017, no. 70), een adviesverzoek ontvangen van de Minister van Financiën (hierna verder aan te duiden als de minister) betreffende de ontwerplandsverordening tot vaststelling van de Tijdelijke regeling sanering belastinginkomsten en wijziging van de Landsverordening omzetbelasting 1999 (P.B. 2013, no. 52), hierna verder aan te duiden als de conceptlandsverordening of het ontwerp.

Ten grondslag aan dit adviesverzoek ligt het besluit van de Raad van Ministers (hierna: RvM) van 20 december 2023, met zaaknummer 2023/012899, dat genomen is op schriftelijk voorstel van de Minister van Financiën d.d. 18 december 2023, met zaaknummer 2023/012899. Bij de besluitvorming in de RvM is zowel het advies van de Directeur Wetgeving en Juridische Zaken van het Ministerie van Algemene Zaken (hierna: WJZ) d.d. 26 juli 2023, met kenmerk WJZ'23/0135 (zaaknummer 2023/012899) als het advies van de Sectordirecteur Financieel beleid en Begrotingsbeheer van het Ministerie van Financiën (hierna: SDFBB) d.d. 9 maart 2023 (zaaknummer 2023/012899) in acht genomen.

1.2 Inhoud en strekking van het ontwerp

De ontwerplandsverordening strekt volgens de considerans ertoe een tijdelijk saneringspakket in te voeren ter bevordering van een versnelde invordering van openstaande belastingschulden. Volgens het algemeen deel van de memorie van toelichting is de invoering van een tijdelijk saneringspakket, in de vorm van een tijdelijke betalingskorting bij betaling ineens, noodzakelijk als een financiële aanmoediging van belastingplichtigen tot betalen van het aanzienlijk hoog bedrag aan verschuldigde belasting. Het hoge bedrag aan verschuldigde belasting bestaat voor een groot deel uit opgelegde belastingaanslagen die om diverse redenen nog niet door de belastingplichtigen zijn voldaan.¹ Verder blijkt uit het algemeen deel van de memorie van toelichting dat de invoering van vorengenoemd saneringspakket nodig is voor het bewerkstelligen van een overheidsbegroting die zo veel mogelijk bij de realiteit past.

Verder is de ontwerplandsverordening gericht op de invoering van een tijdelijke drastische maatregel ten aanzien van de invordering en het afhandelen van bezwaarschriften over de belastingjaren 2017 en ouder. Volgens de derde overweging van de considerans is deze maatregel wenselijk in het kader van het optimaliseren van de werkzaamheden van de belastingdienst om in de actualiteit te werken. Uit het algemeen deel van de memorie van toelichting van de onderhavige ontwerplandsverordening blijkt dat door een samenloop van omstandigheden, waaronder achterstallige registratie van bezwaarschriften, personeelsverloop en het geven van prioriteit aan andere werkzaamheden, de voorraad bezwaarschriften tot een onacceptabel niveau is opgelopen. Tevens blijkt uit het algemeen deel van de memorie van toelichting dat anno januari 2023 de voorraad bezwaarschriften bestond uit plus minus 25 procent bezwaarschriften die betrekking hebben op belastingjaren 2017 en ouder. De afhandeling van de bezwaarschriften die betrekking hebben op oudere jaren en zeker die van ouder dan tien jaar, is, volgens het algemeen deel van de memorie van toelichting, complex aangezien de belastingdienst vaak niet meer over (contra-)informatie beschikt om deze bezwaarschriften inhoudelijk te behandelen. Bovendien gaat veel invorderingscapaciteit verloren aan de invordering van oude aanslagen met een lage invorderingskans.² Tegen deze achtergrond is een beleidswijziging doorgevoerd waarbij in het invorderingssysteem alle aanslagen welke betrekking hebben op de belastingjaren 2017 en ouder zijn gemarkeerd en hiermee buiten de scope van het actieve invorderingsproces zijn geplaatst.³

¹ Memorie van toelichting.

² Memorie van toelichting.

³ Memorie van toelichting.

Tot slot beoogt de onderhavige ontwerpplandsverordening wijzigingen aan te brengen in de Landsverordening omzetbelasting 1999, gericht op het herstellen van omissies in het kader van de invordering.

1.3 Bijzonderheden ten aanzien van het adviesverzoek

Voordat de raad een inhoudelijk oordeel uitbrengt over de onderliggende ontwerpplandsverordening acht hij het noodzakelijk een kanttekening te plaatsen bij het voor advisering ingediend dossier. De raad constateert dat het ter advisering ingediend dossier niet volledig is.

Zoals eerder aangegeven heeft de SDFBB een advies uitgebracht op 9 maart 2023 (zaaknummer 2023/012899). In dit advies stelt de SDFBB dat de financiële paragraaf behorend tot onderhavige ontwerpplandsverordening geen nieuwe feiten bevat ten opzichte van de richtlijnen ter invordering van openstaande schulden bij de Ontvanger van 2021 (raadsbesluit d.d. 27 oktober 2021; zaaknummer 2012/029114). Derhalve volstaat de SDFBB voor de toetsing van de financiële paragraaf van de onderhavige ontwerpplandsverordening met verwijzing naar het advies van het Ministerie van Financiën van 25 oktober 2021. Echter het advies van 25 oktober 2021 ontbreekt in het dossier. WJZ heeft ook in haar advies d.d. 26 juli 2023, met kenmerk WJZ'23/0135 (zaaknummer 2023/012899) melding gemaakt van het feit dat het advies van het Ministerie van Financiën van 25 oktober 2021 ontbreekt in het dossier. Ondanks deze melding van WJZ is het advies van 25 oktober 2021 niet toegevoegd aan het dossier. Het ontbreken van het advies van het Ministerie van Financiën is in strijd met de eisen van zorgvuldigheid en volledigheid.

Het ontbreken van het advies van Ministerie van Financiën d.d. 25 oktober 2021 in het ter advisering voorgelegd dossier heeft ertoe geleid dat de SER geen kennis heeft kunnen nemen van de standpuntbepaling van de SDFBB aangaande de implicaties van deze beleidsmaatregel voor de overheidsbegroting. Hierdoor is de standpuntbepaling van de SDFBB niet meegenomen in de inhoudelijke beoordeling van de tijdelijke sanering van belastinginkomsten.

1.4 Leeswijzer

Dit advies is als volgt opgebouwd. Na dit inleidende hoofdstuk geeft de SER in hoofdstuk 2 zijn oordeel over het tijdelijke belastingsaneringspakket. Als eerste zal het belastingsaneringspakket beoordeeld worden op effectiviteit aan de hand van zijn bijdrage aan een effectief beheer van belastingschulden en belastingnaleving. Vervolgens zal het belastingsaneringspakket beoordeeld worden op de gemoeide kosten en verbeterpotentieel. Afsluitend wordt een eindconclusie geformuleerd. De onderbouwing van de oordeelsvorming in dit advies is het resultaat van een uitgebreide deskresearch.

2. Standpunt van de SER

2.1 Algemeen

Het groeiende en omvangrijke vraagstuk aangaande onbetaalde belastingschulden is een grote uitdaging voor veel belastingdiensten. Aangezien onbetaalde belastingschulden een veelvoorkomende uitdaging vormen voor belastingdiensten in verschillende landen heeft de *Organisation for Economic Cooperation and Development* (hierna: OECD) de invoering van verschillende innovatieve, gecoördineerde, kosteneffectieve en strategische benaderingen aanbevolen.⁴ Als gevolg hiervan hebben veel belastingdiensten strategieën en benaderingen ontwikkeld ter voorkoming en minimalisering van onbetaalde belastingschulden. Het gaat hierbij om initiatieven ter verbetering van alle fasen van het belastinginningsproces. Hiermee kunnen de belastingdiensten een betere invulling geven aan hun functie van belastingschuldbeheer. De functie van belastingschuldbeheer is om zorg te dragen dat de belastingen tijdig en volledig worden betaald (belastinginning).

Echter, de SER constateert dat ondanks de invoering van effectievere strategieën voor belastinginning, de onbetaalde belastingschuld in veel rechtsgebieden blijft toenemen. Curaçao is hierop geen uitzondering. De belastingdienst van Curaçao kampt met een aanzienlijk hoog bedrag aan onbetaalde belastingschulden.⁵ Ter minimalisering van hoge onbetaalde belastingschulden heeft de Minister van Financiën een tijdelijk belastingsaneringspakket ingevoerd. Dit belastingsaneringspakket bestaat uit verschillende maatregelen, waaronder:

- Eenmalige buiten invordering stellen van verschuldigde bedragen aan belastingen en premies volksverzekeringen en werknemersverzekeringen voor de belastingjaren 2017 en ouder (artikel 7 ontwerplandsverordening).
- Betalingskorting voor belastingschulden inzake onroerendezaakbelasting en grondbelasting toekennen aan personen die de pensioengerechtigde leeftijd hebben bereikt, en waarvan het maandelijks inkomen uitsluitend bestaat uit een AOV-uitkering en waarvan de betalingscapaciteit nihil is (artikel 5, zevende lid ontwerplandsverordening).
- Betalingskorting op de openstaande schulden van inkomstenbelasting, loonbelasting, winstbelasting⁶, successiebelasting, onroerendezaakbelasting, omzetbelasting, afvalstoffenbelasting, premies algemene verzekering bijzondere ziektekosten, premies algemene ouderdomsverzekering, premies algemene weduwen- en wezenverzekering, premies basisverzekering ziektekosten, premies ongevallenverzekering, premies ziekteverzekering, en motorrijtuigenbelasting (artikel 4 ontwerplandsverordening). De hoogte van de betalingskorting is afhankelijk van het ineens betaalde bedrag.

De belastingsaneringsmaatregelen worden hieronder in het kort toegelicht.

Enmalige buiten invordering stellen van verschuldigde bedragen aan belastingen en premies

Deze belastingsaneringsmaatregel behelst verschillende belangrijke aspecten. Allereerst vervalt de bevoegdheid van de inspecteur tot het opleggen van belastingaanslagen en aanslagen premies

⁴ OECD (2019), *Successful Tax Debt Management: Measuring Maturity and Supporting Change*, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/successful-tax-debt-management-measuring-maturity-and-supporting-change.htm.

OECD (2019), *Tax Debt Management Maturity Model*, *OECD Tax Administration Maturity Model Series*, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-debt-management-maturity-model.htm.

OECD (2014), *Working Smarter in Tax Debt Management*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223257-en>

⁵ Memorie van toelichting, p. 1.

⁶ Met uitzondering van de achterstallige belastingschulden die overeenkomstig artikel VI van de Landverordening van 29^{ste} december 1999 tot wijziging van de Landsverordening op de winstbelasting 1940 (P.B. 1965, no. 58) zijn ontstaan.

volksverzekeringen en werknemersverzekeringen voor de belastingjaren 2017 of ouder voor zover de belastingschuldige geen strafbaar feit heeft begaan zoals omschreven in artikel 49 van de Algemene landsverordening Landsbelasting.⁷ Daarnaast wordt de bevoegdheid tot het eenmalig buiten invordering stellen van verschuldigde belasting en of premies voor de belastingjaren 2017 en ouder toegekend aan de Ontvanger.⁸ Deze bevoegdheid is niet van toepassing indien sprake is van drie uitzonderingsgevallen. Deze drie uitzonderingsgevallen zijn opgenomen in artikel 7, derde lid, sub a, b en c ontwerplandsverordening. De uitzonderingsgevallen hebben betrekking op schulden van belastingjaren 2017 en ouder waarbij:

- de schuld voldaan is middels storting op een derdenrekening;
- artikel 49 van de Algemene landsverordening Landsbelasting van toepassing is of;
- de schuld hoger is dan NAf. 1.000.000 en uit informatie van de Ontvanger blijkt dat de belastingschuldige over verhaalsmogelijkheden beschikt.

Verder blijkt uit artikel 8 van de ontwerplandsverordening dat de bepalingen van artikel 7 van de ontwerplandsverordening op verschillende dagen in werking treden. Volgens artikel 8, eerste lid sub b van de ontwerplandsverordening zullen de toegekende bevoegdheden aan de inspecteur en Ontvanger opgenomen in artikel 7, eerste en tweede lid van de ontwerplandsverordening in werking treden met terugwerkende kracht tot en met 28 januari 2023. Echter, de uitzonderingsgevallen op de toegekende bevoegdheden aan de inspecteur en de Ontvanger opgenomen in artikel 7, derde lid en vierde lid van de ontwerplandsverordening treden in werking met terugwerkende kracht tot en met 3 april 2023. Met andere woorden de uitzonderingsgevallen zijn slechts van toepassing op schulden die betrekking hebben op de belastingjaren 2017 en ouder en welke geformaliseerd zijn op of na 3 april 2023.⁹ Tot slot blijkt dat het toepassingsgebied van deze saneringsmaatregel beperkt is tot belastingschulden over belastingjaren 2017 en ouder. Met andere woorden de volgende groepen belastingschuldigen vallen buiten de scope van deze maatregel:

- de belastschuldigen die volledig en tijdig hebben voldaan aan hun betalingsverplichtingen, waardoor zij geen openstaande belastingschulden hebben opgebouwd;
- de belastingschuldigen die gebruik hebben gemaakt van de andere saneringsmaatregel namelijk de betalingskorting op openstaande schulden afhankelijk van het ineens betaald bedrag;
- de belastingschuldigen die als gevolg van hun openstaande schulden dwanginvordering is tenuitvoergelegd volgens de Landsverordening dwanginvordering (P.B. 1942/246);
- de belastingschuldigen met opstaande belastingschulden over belastingjaren 2018 en recenter.

Op basis van het bovenstaande concludeert de SER dat de reikwijdte van deze belastingmaatregel omvangrijker is dan hetgeen normaliter wordt toegepast bij buiten invordering stellen van aanslagen. Normaliter heeft buiten invordering stelling van aanslagen betrekking op reeds opgelegde aanslagen met een dagtekening van 5 jaar of ouder. Op basis van internationale praktijken (OECD) wordt verwacht dat de invorderingskans relatief laag is bij reeds opgelegde aanslagen die 5 jaar of ouder zijn. Echter, deze belastingmaatregel heeft betrekking op alle aanslagen van de belastingjaren 2017 en ouder. Dit blijkt uit het feit dat de Ontvanger alle aanslagen van de belastingjaren 2017 en eerder op nihil heeft gezet in het systeem.¹⁰ Als gevolg hiervan vallen zowel 'oude' opgelegde aanslagen (opgelegde aanslagen die 5 jaar of ouder zijn) van belastingjaren 2017 en ouder als recent opgelegde aanslagen (4 jaar en minder) en nog op te leggen aanslagen over belastingjaren 2017 en ouder onder de scope van de buiten invordering stelling. Deze conclusie van de SER wordt ondersteund door de gedane uittalingen van de Minister van Financiën in verschillende facebook en krantenartikelen over het opschoningsproces van het bestand van de Ontvanger. De Minister van Financiën heeft in zijn berichten de belastingplichtigen geadviseerd om bij de Ontvanger een

⁷ Artikel 7, tweede lid en vierde lid ontwerplandsverordening.

⁸ Artikel 7, eerste lid ontwerplandsverordening.

⁹ Artikel 3, tweede lid Richtlijnen voor de invordering (extern) d d. 3 april 2023.

¹⁰ Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba, 10 augustus 2023, ECLI:NL:OGHACMB:2023:149, ECLI:NL:OGHACMB:2023:148, ECLI:NL:OGHACMB:2023:147.

debiteurenlijst op te vragen om te controleren of de opschoning van de aanslagen die betrekking hebben op de belastingjaren 2017 en ouder correct heeft plaatsgevonden.¹¹

De SER is van mening dat het omvangrijke toepassingsgebied van deze saneringsmaatregel niet in lijn is met de internationale praktijken. Daarnaast acht de SER het met ingang van 28 januari 2023 laten vervallen van de bevoegdheid van de inspecteur om alsnog aanslagen op te leggen inzake belastingjaren 2017 en ouder een vergaand gevolg van deze buiten invordering stelling. De SER is van mening dat hiermee de bevoegdheid van de inspecteur om aanslagen op te leggen als gevolg van lopende of verrichte boekenonderzoeken door de Stichting Belastingaccountantsbureau (deels) ondermijnd wordt. Het omvangrijke toepassingsgebied impliceert ook dat recent of oude opgelegde aanslagen waarvoor betalingsregelingen zijn afgesloten ook buiten invordering worden gesteld. Een uitzondering hierop zijn de belastingschulden die op of na 3 april 2024 zijn geformaliseerd en waarvan de belastingschuldige over verhaalsmogelijkheden beschikt. Ten slotte is komen vast te staan dat aan de belastingschuldigen een rechtens te honoreren vertrouwen toekomen dat de Ontvanger alle aanslagen die op nihil zijn gezet niet meer rechtmatig kan invorderen.¹² Hierdoor is het procesbelang bij verschillende lopende fiscale rechterlijke procedures ontvallen. Rekening houdend met het bovenstaande wordt de Minister van Financiën aanbevolen om de motivering voor de toekenning van deze omvangrijke toepassingsgebied aan deze maatregel op te nemen in de memorie van toelichting.

Een andere belangrijke component van deze belastingsaneringsmaatregel is het feit dat belastingen en premies waarvoor de belastingplichtigen als inhoudingsplichtige fungeert óók onder het toepassingsbereik van deze maatregel vallen. Het gaat om onder andere de omzetbelasting, loonbelasting en het werknemersdeel van de premies volksverzekeringen en werknemersverzekeringen. De eenmalig buiten invordering stellen van de premieschulden impliceert dat een lagere afdracht van de premie-inkomsten zal plaatsvinden in de verschillende sociale zekerheidsfondsen, terwijl deze premies wel zijn ingehouden op het loon van de werknemer. Tevens vraagt de SER zich af of deze handeling in lijn is met de geconstateerde uitdagingen waarmee de verschillende sociale fondsen geconfronteerd worden. Hetzelfde stramien geldt voor de omzetbelasting en de loonbelasting. De omzetbelasting is in rekening gebracht op de factuur in de maand waarin de levering of dienst heeft plaatsgevonden. Het buiten invordering stellen van deze bedragen aan omzetbelasting impliceert dat slechts de afdracht niet plaatsvindt, waardoor alleen de ondernemer hiermee voordeel behaalt. De consument heeft immers reeds de omzetbelasting betaald. Hetzelfde geldt voor de werknemer bij wie de loonbelasting is ingehouden, maar welke niet door de werkgever is afgedragen.

Betalingskorting voor belastingschulden inzake onroerendezaakbelasting en grondbelasting

Deze saneringsmaatregel is uitsluitend van toepassing op belastingschuldigen die de pensioenleeftijd hebben bereikt en die uitsluitend een AOV-uitkering ontvangen en waarvan de betalingscapaciteit nihil is.¹³ Hierdoor kan gesteld worden dat het toepassingsgebied van deze saneringsmaatregel enerzijds beperkt is tot een specifieke groep belastingschuldigen en anderzijds tot specifieke soort belastingsschulden. Echter, deze belastingsaneringsmaatregel bevat geen beperking op basis van de dagtekening van de belastingaanslag of van het belastingjaar waarop de belastingschuld betrekking heeft. Op basis hiervan rijst de vraag of deze maatregel niet van toepassing moet zijn voor eenieder die een maandelijks inkomen heeft gelijk aan het bedrag van de AOV-uitkering en waarvan de betalingscapaciteit nihil is. De SER constateert dat in de memorie van toelichting geen motivering wordt gegeven voor de beperking van de reikwijdte van deze maatregel tot uitsluitend de belastingplichtigen die een AOV-uitkering genieten en waarvan de betalingscapaciteit nihil is. Verder wordt niet toegelicht hoe de vaststelling van de betalingscapaciteit van de belastingschuldige zal plaatsvinden en wanneer sprake is van nihil betalingscapaciteit.

¹¹ Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba, 10 augustus 2023, ECLI:NL:OGHACMB:2023:149, ECLI:NL:OGHACMB:2023:148, ECLI:NL:OGHACMB:2023:147.

¹² Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba, 10 augustus 2023, ECLI:NL:OGHACMB:2023:149, ECLI:NL:OGHACMB:2023:148, ECLI:NL:OGHACMB:2023:147.

¹³ Artikel 5, zevende lid ontwerpverordening.

Betalingskorting op de openstaande schulden afhankelijk van het ineens betaalde bedrag

Belastingsschuldigen met belastingsschulden inzake belastingaanslagen, aanslagen premies volksverzekeringen, aanslagen premies werknemersverzekeringen, aanslagen overige middelen en boetes voorzien van een dagtekening van 31 december 2020 en ouder konden gedurende de periode van 12 juli 2021 tot 1 januari 2022 een verzoek indienen bij de Ontvanger voor betalingskorting. De betalingskorting is afhankelijk van het ineens betaalde bedrag. Verder blijkt uit artikel 4, zesde lid van de ontwerp-landsverordening dat de definitieve toekenning van de betalingskorting door de Ontvanger pas zal geschieden nadat de belastingsschuldige voor een aaneengesloten periode van 48 maanden¹⁴ heeft voldaan aan alle aangifte- en betalingsverplichtingen. Aan de hand van het bovengenoemde constateert de SER dat deze saneringsmaatregel een restrictieve werking heeft voor wat betreft de aanslagen die hiervoor in aanmerking komen. Zoals eerder aangegeven komen slechts de aanslagen met een dagtekening van 31 december 2020 en ouder in aanmerking voor deze saneringsmaatregel. Hierdoor rijst de vraag of de toepassingscriteria gericht op dagtekening van een aanslag geen discriminatoir effect heeft. Normaliter is de toepassingscriteria voor een fiscale regeling gericht op het belastingjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. Echter, voor deze saneringsmaatregel wordt hiervan afgeweken en daarvoor in de plaats wordt de dagtekening als toepassingscriteria aangemerkt. In de memorie van toelichting wordt geen motivering gegeven voor de keuze van dagtekening van de belastingaanslagen als selectiecriteria. Het mogelijke discriminatoir effect van bovengenoemd selectiecriteria wordt des te meer versterkt door de onduidelijkheid over de wettelijke basis van deze saneringsmaatregel. Voor meer details over de wettelijke basis wordt verwezen naar paragraaf 2.5.3.

Een ander belangrijk aspect van deze belastingssaneringsregel is het feit dat de toekenning van de betalingskorting niet gekoppeld is aan betalingscapaciteit. Iedere belastingsschuldige die voldoet aan de voorwaarden, ongeacht zijn of haar betalingscapaciteit, komt in aanmerking voor deze saneringsmaatregel. De SER is zich ervan bewust dat het gehele belastingssaneringspakket gericht is op de optimalisering van de werkzaamheden van de Belastingdienst en dus niet op de behoeften van de belastingsschuldigen. Mogelijke verwachte voordelen of nadelen van het belastingssaneringspakket voor de belastingsschuldige worden als bijkomstigheden aangemerkt. Echter, het gebruik van de term belastingssaneringsmaatregel kan ertoe leiden dat verwacht wordt dat de betalingscapaciteit enige rol zal spelen in de toekenning van de betalingskorting.¹⁵ Deze verwachting wordt ondersteund door de internationale praktijken aangaande toekenning van schuldsanering.¹⁶ Op basis van internationale praktijken aangaande schuldsanering blijkt dat schuldsanering slechts in gevallen van betalingsonmacht worden toegekend. Echter, in casu wordt geen inventarisatie verricht naar de betalingsonmacht van de belastingsschuldige. Hierdoor ontstaat het risico dat vermogende belastingsschuldigen in aanmerking komen voor de betalingskorting, hetgeen als discriminatoir kan worden ervaren door de belastingsschuldigen die volledig en tijdig hebben voldaan aan hun betalingsverplichtingen.

Verder kan worden opgemerkt dat het feit, dat opgelegde boetes ook in aanmerking komen voor betalingskorting, de nodige vraagtekens oproept. Het opleggen van boetes is een gevolg van niet-naleving van de administratieve verplichtingen zoals opgenomen in de Algemene Landsverordening landsbelastingen. Hierbij kan gedacht worden aan onder andere aangifteverzuim of een betalingsverzuim. Gelet hierop is het opmerkelijk dat belastingsschuldigen in aanmerking komen voor betalingskorting voor belastingsschulden die betrekking hebben op opgelegde boetes ongeacht of deze boetes terecht of onterecht zijn opgelegd.

Op basis van het bovenstaande, rijst de vraag of het tijdelijke belastingssaneringspakket opgenomen in de onderhavige ontwerp-landsverordening aangemerkt kan worden als een innovatieve, gecoördineerde, kosteneffectieve en strategische aanpak ter minimalisering van onbetaalde belastingsschulden. Ter

¹⁴ De aangesloten periode van 48 maanden wordt berekend vanaf het moment waarop beroep is gedaan op toepassing van deze belastingssaneringsmaatregel.

¹⁵ Antilliaans Dagblad 3 augustus 2021, Tobias van het Nederend, *Invorderingskorting middels Richtlijnen, een (juridische) fata morgana?*

¹⁶ Antilliaans Dagblad 3 augustus 2021, Tobias van het Nederend, *Invorderingskorting middels Richtlijnen, een (juridische) fata morgana?*

beantwoording van deze vraag zal de SER een (ex ante) evaluatie verrichten van het vorengenoemd saneringspakket gericht op de effectiviteit, de gemoede kosten en het verbeterpotentieel. Ten behoeve van de overzichtelijkheid van dit advies is een selectie gemaakt van de belangrijkste indicatoren die gebruikt zullen worden bij de evaluatie van het tijdelijke belastingsaneringspakket. Voor de selectie van de indicatoren is gebruik gemaakt van verschillende evaluatiemodellen voor belastingmaatregelen van verschillende organisaties, waaronder het International Monetary Fund¹⁷, het Centraal Planbureau Nederland¹⁸, de United Nations¹⁹, en Rijksfinanciën²⁰. In tabel 1 wordt het beoordelingskader inclusief de geselecteerde indicatoren weergegeven.

Tabel 1: Beoordelingskader effectiviteit van het tijdelijke belastingsaneringspakket

Nr.	Effectiviteit	Kosten	Verbeterpotentieel
1.	Bijdrage aan effectief beheer van belastingsschulden <ul style="list-style-type: none"> - Realisatie strategie en strategische principes. - Realisatie strategische doelen en prestatiebeheer. 	Belastingderving	Tijdelijk karakter
2.	Bijdrage aan belastingnaleving	Marktdistorties <ul style="list-style-type: none"> - Mogelijke oneerlijke concurrentie 	Beleidscoherentie
3.		Neveneffecten <ul style="list-style-type: none"> - Kwijtscheldingswinst voor ondernemers - Begunstiging van een selecte groep belastingplichtigen - Verslechtering belastingmoraal 	Periodieke evaluatie
4.			Transparantie, integriteit en publiek vertrouwen
5.			Wettelijke basis

In de volgende paragrafen zal worden ingegaan op de verschillende componenten van het beoordelingskader opgenomen in tabel 1.

2.2 Effectief beheer van belastingsschulden

Belastingsschuldbeheer omvat een combinatie van preventieve, proactieve en reactieve maatregelen om belastingsschulden te beheren en ervoor te zorgen dat de definitieve en onbetwiste belastingsschulden tijdig en volledig worden betaald. Volgens de OECD²¹ is de functie van belastingsschuldbeheer van de belastingdienst onder te verdelen in zes hoofdthema's namelijk:

1. Strategie en strategische principes.
2. *Governance* en prestatie management.
3. Personeel: vaardigheden, betrokkenheid en cultuur.
4. Samenwerking en informatie-uitwisseling.
5. Transparantie, integriteit en publiek vertrouwen.
6. Financiële en IT-capaciteit.

¹⁷ International Monetary Fund, *How To Note: How to Evaluate Tax Expenditures*, 2022.

¹⁸ Centraal Planbureau Nederland, *Een economisch afwegingskader voor belastinginstrumenten*, 2023.

¹⁹ United Nations, *Evaluation of tax expenditures: Conceptual frameworks and international experiences*, 2023.

²⁰ Rijksbegrotingsvoorschriften 2024, Model 4.55 Toetsingskader fiscale regelingen. <https://rbv.rijksfinancien.nl/sites/default/files/pdf/Rijksbegrotingsvoorschriften%202024%20%285%29.pdf>

²¹ OECD (2019), Tax Debt Management Maturity Model, OECD Tax Administration Maturity Model Series, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-debt-management-maturity-model.htm

Voor elk van deze zes hoofdthema's zijn sub-thema's ontwikkeld die invulling geven aan de relatie tussen de hoofdthema en de belastingschuldbeheer functie.²² Zoals eerder aangegeven zal de effectiviteit van het belastingsaneringspakket beoordeeld worden op de bijdrage aan een effectief belastingschuldbeheer aan de hand van zijn bijdrage aan:

- de realisatie van de strategie en strategische principes;
- de realisatie van strategische doelen en prestatiebeheer.

In de volgende sub-paragrafen zullen de twee bovengenoemde hoofdaspecten van het beheer van belastingschulden nader worden toegelicht. De overige vier hoofdthema's van de functie van belastingschuldbeheer en de bijbehorende sub-thema's blijven buiten beschouwing.

2.2.1 Effectief belastingschuldenbeheer: Strategie en strategische principes

De OECD geeft inzicht in vier strategische principes die belastingdiensten kunnen overwegen bij het opstellen van een succesvolle belastingschuldbeheerstrategie.²³ De strategische principes komen overeen met de vier belangrijke fasen van belastinginning namelijk:

1. Het betrekken van belastingbetalers vóór de vervaldatum.
2. Het maximaliseren van inning na de vervaldatum maar vóór het gebruik van handhavingsbevoegdheden.
3. Het effectieve en tijdige gebruik van handhavingsbevoegdheden.
4. Realistische schuldivordering: het erkennen van oninbare belastingschulden of belastingschulden die economisch niet haalbaar zijn om te innen, evenals het beleid voor afschrijven en/of kwijtschelden en/of buiten invordering stellen van belastingschulden.

De SER onderschrijft dat deze principes als leidraad en informatiebron dienen voor de uit te voeren activiteiten en uit te werken concrete maatregelen, met als doel zowel het minimaliseren van onbetaalde belastingschulden als het voorkomen van onbetaalde belastingschulden. Rekening houdend met het voorgaande constateert de SER dat in het ter advisering voorgelegd dossier geen melding wordt gedaan van een opgestelde strategie inzake beheer van belastingschulden. Het is voor de SER niet duidelijk of de Minister van Financiën geen belastingschuldbeheerstrategie heeft geformuleerd of dat per abuis niet ernaar wordt verwezen in het ter advisering voorgelegd dossier. Het ontbreken van een belastingschuldbeheerstrategie kan ertoe leiden dat de belastingdienst van Curaçao niet in de gelegenheid wordt gesteld om een integrale strategische benadering toe te passen op het gehele belastinginningsproces, hetgeen niet ten goede komt aan een effectief beheer van de gehele belastingschuldcyclus. De SER benadrukt dat, rekening houdend met de vier fasen van het belastinginningsproces, het inzetten van een belastingsaneringspakket ter minimalisering van opstaande belastingschulden als laatste redmiddel moet worden aangemerkt. Met andere woorden het opstellen van een belastingsaneringspakket is een uiterste maatregel die alleen moet worden genomen als er geen andere keuze meer is aangezien alle andere beleidsopties ten aanzien van de drie voorgaande fasen van belastinginning zijn uitgeput. Gelet hierop is van belang dat de Minister van Financiën een nadere toelichting geeft op de wijze waarop andere beleidsopties in de drie voorgaande fasen van het belastinginningsproces zijn uitgeput. Hiermee wordt duidelijkheid verschaft over het veronderstelde tekortschieten van de inzet van beleidsmaatregelen in de drie overige fasen van het belastinginningsproces ter vermindering van de openstaande belastingschulden. Daarbij wordt de noodzaak voor het inzetten van de geselecteerde belastingsaneringsmaatregelen (fase 4 van het belastinginningsproces) inzichtelijk gemaakt.

²² OECD (2019), Tax Debt Management Maturity Model, OECD Tax Administration Maturity Model Series, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-debt-management-maturity-model.htm

²³ OECD (2019), Successful Tax Debt Management: Measuring Maturity and Supporting Change, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/successful-tax-debt-management-measuring-maturity-and-supporting-change.htm

Rekening houdend met het bovenstaande geeft de SER de Minister van Financiën in overweging om de memorie van toelichting te voorzien van informatie over de bijdrage van het tijdelijke belastingsaneringspakket aan de geformuleerde strategie inzake belastingschuldbeheer. Indien de vorengenoemde strategie ontbreekt wordt de Minister de Financiën ten zeerste aanbevolen een belastingschuldbeheerstrategie op te stellen. Hierbij kan de Minister van Financiën gebruik maken van de vier strategische principes van de OECD.

De SER wil nogmaals de nadruk leggen op het belang van een integrale benadering van het beheer van belastingschulden. Het beschikken over een strategie voor het beheer van belastingschulden waar strategische uitgangspunten zijn geformuleerd voor de verschillende fasen van de belastinginning zal de coherentie tussen de in te zetten beleidsmaatregelen waarborgen. Een integrale benadering van het beheer van belastingschulden impliceert ook dat strategische uitgangspunten per geïdentificeerde doelgroep worden geformuleerd.

2.2.2 Effectief belastingschuldenbeheer: prestatie management

De effectiviteit van het tijdelijk belastingsaneringspakket is mede afhankelijk van zijn bijdrage aan de realisatie van geformuleerde strategische doelen. Deze strategische doelen moeten helder en eenduidig zijn geformuleerd en voldoen aan de SMART-criteria.²⁴

De SER stelt vast dat in de memorie van toelichting geen SMART geformuleerde strategische doelen voor het tijdelijk belastingsaneringspakket zijn opgenomen. Hierdoor is voor de SER niet duidelijk welke bijdrage (kwalitatief of kwantitatief) het gehele belastingsaneringspakket in het algemeen en elke belastingsaneringsmaatregel in het bijzonder zal leveren aan enerzijds de beoogde bevordering van een versnelde invordering van openstaande belastingschulden en anderzijds de optimalisering van de werkzaamheden van de belastingdienst ten gunste van het werken in de actualiteit. De SER benadrukt dat SMART geformuleerde strategische doelen voorzien moeten zijn van prestatie-indicatoren zodat aan de hand van een ex ante evaluatie vastgesteld kan worden of de doelen gerealiseerd zullen worden, hoe de doelen gerealiseerd worden en wanneer deze doelen gerealiseerd zullen worden. Gelet op het tijdelijke karakter van het belastingsaneringspakket is ook van belang dat de resultaten van het belastingsaneringspakket aan de hand van prestatie-indicatoren continue gemeten en gemonitord worden gedurende de doorlooptijd van het belastingsaneringspakket.

De prestatie-indicatoren dienen de strategische doelen te weerspiegelen en duidelijk gekoppeld te zijn aan het gewenste succes of resultaat. Prestatie-indicatoren zijn essentieel om de prestaties van de schuldinningsfunctie als geheel te meten, en specifiek om resultaten op strategisch en operationeel niveau te evalueren. Ze zijn onmisbaar voor het dagelijks management van elke belastingdienst en voor het stellen van overkoepelende doelen.

De output van schuldinning als proces is het innen van de belastingschulden en, wanneer deze niet worden betaald, het bepalen welk deel oninbaar is (af te schrijven) of economisch niet haalbaar is om na te streven. Het merendeel van de belastingdiensten gebruikt prestatie-indicatoren die hun prestaties op zowel strategisch²⁵ als operationeel²⁶ niveau meten. Op strategisch niveau sturen de meeste belastingdiensten op de volgende indicatoren²⁷:

1. Omvang van het schuldenboek;
2. Verhouding tussen inbare belastingschuld en netto belastinginning;

²⁴ SMART-criteria: specifiek, meetbaar, afgesproken, realistisch en tijdgebonden.

²⁵ Strategisch niveau behelst het niveau waarop de gehele prestaties in belastingopbrengsten en schuldinning worden gemeten.

²⁶ Operationeel niveau meet de effectieve uitvoering van specifieke aspecten van belastingschuldinning of belastingschuldbeheer.

²⁷ OECD (2014), Working Smarter in Tax Debt Management, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223257-en>

3. Proportie op tijd betaalde belastingsschulden;
4. Incassoratio;
5. Kosten van inning;
6. Afschrijvingen/ kwijtscheldingen;
7. Betaalde belastingsschulden versus prognose belastingsschulden.

Rekening houdend met het bovenstaande adviseert de SER de Minister van Financiën om de memorie van toelichting aan te vullen met de strategische doelen en de bijbehorende prestatie-indicatoren voor het tijdelijke belastingssaneringspakket. Deze voorgestelde aanvulling zal inzicht verschaffen in de beoogde impact van het belastingssaneringspakket op het aanzienlijke bedrag aan onbetaalde belastingsschulden. Hierbij dient de verwachte impact onderbouwd te worden met onder andere gerealiseerde resultaten van de belastingssaneringsmaatregelen die in het verleden zijn genomen. Verder is van belang dat de impact uitgesplitst wordt per elke doelgroep die in aanmerking komt voor de belastingssaneringsmaatregelen opgenomen in het tijdelijk belastingssaneringspakket. Hiermee worden per doelgroep de mogelijke neveneffecten van de ingezette belastingssaneringsmaatregel geïdentificeerd. Voor meer details over de neveneffecten wordt verwezen naar paragraaf 2.4.2.

Verder is van belang dat de Minister van Financiën motiveert waarom de geselecteerde belastingssaneringsmaatregelen de meest geschikte maatregelen zijn om de beoogde doelen te bereiken. In de memorie van toelichting ontbreekt het afwegingskader dat gebruikt is voor de inzet van de geselecteerde belastingssaneringsmaatregelen ter minimalisering van het aanzienlijk bedrag aan openstaand belastingsschuld.

2.3 Belastingnaleving (*tax compliance*)

2.3.1 Algemeen

In deze paragraaf zal de effectiviteit van het belastingssaneringspakket geëvalueerd worden aan de hand van zijn bijdrage aan de belastingnaleving. Belastingnaleving verwijst naar de mate waarin belastingplichtigen zich houden aan de belastingwetten en belastingregels en omvat de volgende aspecten²⁸:

- Zich terecht registreren als belastingplichtige;
- Tijdige aangifte doen²⁹;
- Juiste en volledige aangifte doen³⁰;
- Tijdig belastingsschulden betalen³¹.

De belastingdienst dient, rekening houdend met de factoren die belastingnaleving beïnvloeden, zorgdragen voor optimalisering van belastingnaleving op een kosteneffectieve manier, minimalisering van de belastingnalevingsslasten voor de belastingplichtigen, en behoud en ontwikkelen van het vertrouwen van de belastingplichtigen.³² Een beter begrip van de factoren die het nalevingsgedrag van belastingbetalers beïnvloeden, kan belastingdiensten in een sterkere positie brengen om effectieve belastingnalevingsstrategieën te ontwerpen en te implementeren, wat op zijn beurt weer bijdraagt aan een verbeterde belastinginning.³³

²⁸ Invorderingsstrategie Belastingdienst Nederland, 9 december 2022.

²⁹ Het op tijd indienen van belastingaangiften

³⁰ Het nauwkeurig rapporteren van inkomsten, aftrekposten, tegoeden en andere belastingrelevante informatie zonder misleiding of fraude

³¹ Het op tijd en volledig betalen van verschuldigde belastingen

³² OECD, (2017), *The Changing Tax compliance environment and the role of audit*, OECD Publishing.

³³ OECD, (2017), *The Changing Tax compliance environment and the role of audit*, OECD Publishing.

De factoren en drijfveren van het nalevingsgedrag van belastingbetalers kunnen in vijf hoofdcategorieën worden onderverdeeld³⁴:

1. Afschrikking: omvat onder andere de dreiging van controles, de perceptie van het risico om betrapt te worden en de ernst van de sancties die worden opgelegd aan niet-nalevers.
2. Normen bestaande uit zowel persoonlijke normen als sociale normen. Het gaat om de overtuigingen en waarden van individuen, evenals de normen die worden gedeeld binnen de samenleving.
3. Mogelijkheden. Belastingnaleving wordt beïnvloed door de mogelijkheden die belastingbetalers hebben om te voldoen aan hun belastingverplichtingen. Dit omvat factoren zoals de complexiteit van belastingregels, de beschikbaarheid van ondersteunende middelen en de kans op belastingontduiking.
4. Rechtvaardigheid en vertrouwen: het gevoel van rechtvaardigheid en vertrouwen in het belastingstelsel en de belastingautoriteiten spelen een belangrijke rol bij het bepalen van de bereidheid van belastingbetalers om vrijwillig aan hun belastingverplichtingen te voldoen.
5. Economische factoren: de economische situatie van belastingbetalers, inclusief hun inkomen, vermogen en financiële omstandigheden, kan van invloed zijn op hun bereidheid en vermogen om belastingen te betalen.

De SER constateert dat in de memorie van toelichting geen informatie is opgenomen over hoe het belastingsaneringspakket invloed heeft op de factoren die het nalevingsgedrag van de Curaçaose belastingbetalers beïnvloeden. Hierdoor is voor de SER niet duidelijk of bij de selectie van de belastingsaneringsmaatregelen die onderdeel vormen van het belastingsaneringspakket rekening is gehouden met de mogelijke impact van deze maatregelen op één of meer factoren die belastingnaleving beïnvloeden. De SER benadrukt nogmaals dat een belastingsaneringspakket afgestemd op het nalevingsgedrag van de belastingbetalers, de effectiviteit van het pakket ten goede zal komen. Het vooraf toetsen of de geselecteerde belastingsaneringsmaatregelen een positieve invloed hebben op de factoren die belastingnaleving beïnvloeden, zal een verbeterde belastinginning waarborgen hetgeen ten goede komt aan een effectief beheer van belastingsschulden. Hiermee wordt ook voorkomen dat de belastingsaneringsmaatregelen een verdringingseffect op de belastingnaleving heeft, aangezien een of meer van de belastingnalevingfactoren negatief worden beïnvloed.

Rekening houdend met het feit dat informatie ontbreekt over de invloed van het belastingpakket op het nalevingsgedrag van de belastingbetalers, heeft de SER een kwalitatieve analyse verricht naar de invloed van de belastingsaneringsmaatregelen op de factor rechtvaardigheid en vertrouwen.

2.3.2 Het nalevingsgedrag van belastingbetalers: rechtvaardigheid en vertrouwen

Vertrouwen en rechtvaardigheid zijn nauw met elkaar verbonden als het gaat om belastingnaleving. Vertrouwen ontstaat wanneer belastingbetalers het gevoel hebben dat ze rechtvaardig en respectvol behandeld worden door de belastingdienst.³⁵ Dit omvat niet alleen de procedures en beslissingen van de belastingautoriteiten, maar ook de manier waarop belastingbetalers worden behandeld tijdens interacties met de belastingdienst.³⁶

Aan de andere kant verwijst rechtvaardigheid naar de perceptie van eerlijkheid in de verdeling van belastingen en overheidsuitgaven. Belastingbetalers zijn meer geneigd om belastingen te betalen als ze het gevoel hebben dat de belastingdruk eerlijk verdeeld is en dat de overheidsuitgaven op een rechtvaardige

³⁴ OECD, (2010), Forum on Tax administration: small/medium enterprise (SME) compliance subgroup, Information note: *Understanding and Influencing Taxpayer's Compliance Behaviour*.

³⁵ E. Kirchler, a.o. *Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework*, Journal of Economic Psychology 29(2008) 210-225.

³⁶ E. Kirchler, a.o. *Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework*, Journal of Economic Psychology 29(2008) 210-225.

manier worden gebruikt voor algemeen belang. In de context van belastingnaleving zijn verschillende vormen van rechtvaardigheid relevant:³⁷

- **Distributieve rechtvaardigheid:** dit verwijst naar de perceptie van belastingbetalers over de mate van eerlijkheid met betrekking tot hoe belastingen worden geïnd en hoe zij worden besteed door de overheid. Belastingbetalers vinden het belangrijk dat de belastingdruk eerlijk verdeeld is en dat de overheidsuitgaven op een rechtvaardige manier worden gebruikt voor algemeen belang. Als belastingbetalers het gevoel hebben dat ze een onevenredig zware belastinglast dragen in vergelijking met anderen, kan dit hun bereidheid om belastingen te betalen verminderen.
- **Procedurele rechtvaardigheid:** dit heeft betrekking op de perceptie van belastingbetalers over de neutraliteit van de procedures die worden gevolgd door de belastingdienst. Belastingbetalers willen dat de belastingautoriteiten transparant zijn en eerlijke procedures volgen bij het opleggen van belastingen en het afhandelen van geschillen. Als belastingbetalers het gevoel hebben dat ze eerlijk worden behandeld tijdens interacties met de belastingdienst, zijn ze meer geneigd om de belastingwetten na te leven.
- **Retributieve rechtvaardigheid:** dit verwijst naar de perceptie van belastingbetalers over de eerlijkheid van de sancties die worden opgelegd bij het overtreden van belastingregels. Belastingbetalers willen dat de straffen die worden opgelegd consistent en passend zijn. Als belastingbetalers het gevoel hebben dat de sancties te streng of te mild zijn, kan dit hun houding ten opzichte van belastingnaleving beïnvloeden.

In de context van belastingnaleving zijn al deze vormen van rechtvaardigheid belangrijk omdat ze het vertrouwen van belastingbetalers in het fiscale systeem beïnvloeden, evenals hun bereidheid om vrijwillig aan hun fiscale verplichtingen te voldoen.

De onderlinge relatie tussen vertrouwen en rechtvaardigheid is essentieel voor het bevorderen van belastingnaleving. Wanneer belastingbetalers vertrouwen hebben in de belastingdienst en van mening zijn dat het belastingstelsel rechtvaardig is, zijn ze eerder geneigd om vrijwillig aan hun fiscale verplichtingen te voldoen. Daarom is het van vitaal belang om transparantie, eerlijkheid en respect te waarborgen in het fiscale systeem om een hoog niveau van belastingnaleving te handhaven en te bevorderen.

Aan de hand van het bovenstaande heeft de SER een kwalitatieve evaluatie verricht van de inhoudelijke vormgeving van de belastingsaneringsmaatregelen. De inhoudelijke componenten van de belastingsaneringsmaatregelen (zie paragraaf 2.1) zullen beoordeeld worden op de mate waarin wordt bijgedragen aan de procedurele rechtvaardigheid en/of retributieve rechtvaardigheid. Aan de hand hiervan kan vastgesteld worden of het nalevingsgedrag van de belastingbetalers negatief of positief zal worden beïnvloed.

Voor wat betreft de belastingsaneringsmaatregel inzake eenmalige buiten invordering stellen van verschuldigde bedragen aan belastingen en premies kan het volgende gesteld worden. De impact van de uitzonderingsgevallen op het belastingnalevingsgedrag zal naar verwachting negatief zijn gezien vanuit de perspectief van de belastingschuldigen waarvan de belastingaanslag op of na 3 april 2024 is geformuleerd. Echter, de impact van de uitzonderingsgevallen kan positief ervaren worden gezien vanuit de belastingplichtigen die waarde hechten aan toekenning van schuldensanering aan uitsluitend betalingsonmachtige belastingschuldigen. De verplichting om gedurende de periode van aangesloten 48 maanden te voldoen aan de aangifte- en betalingsverplichtingen alvorens de belastingkorting definitief wordt toegekend, zal naar verwachting als positief ervaren worden. Maar het mogelijk discriminatoir effect van deze maatregel gezien vanuit enerzijds degenen die wel hun belastingverplichtingen tijdig en volledig hebben

³⁷ E. Kirchler, a.o. *Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework*, Journal of Economic Psychology 29(2008) 210-225.

voldaan anderzijds degenen als gevolg van het niet nakomen van de belastingverplichtingen hun bezittingen openbaar zijn verkocht, zal naar verwachting een negatief effect hebben op de belastingnaleving.

De belastingsaneringsmaatregel inzake belastingkorting voor uitsluitend gepensioneerden met alleen een AOV-uitkering aan inkomsten zal naar verwachting ook een meerdubbele impact hebben op het belastingnalevingsgedrag. Bezien vanuit de groep waarvoor deze maatregel van toepassing is, zal de belastingsaneringsmaatregel een positief effect hebben op het belastingnalevingsgedrag. Echter, gezien vanuit de belastingschuldigen die een gelijk bedrag aan de AOV-uitkering als maandelijks inkomen hebben maar niet in aanmerking komen voor deze maatregel zal de impact naar verwachting negatief zijn.

In het geval van de belastingsaneringsmaatregel inzake belastingkorting op openstaande schulden afhankelijk van het ineens betaald bedrag zal ook naar verwachting een niet eendubbele impact hebben op het belastingnalevingsgedrag. De toekenning van betalingskorting voor opgelegde boetes zal naar verwachting een negatief impact hebben op de belastingnaleving. Echter, de toekenning van de betalingskorting op openstaande schulden, ongeacht de betalingscapaciteit van de belastingschuldige, dus ook indien er sprake is van voldoende vermogen zal naar verwachting contraproductief werken op het belastingnalevingsgedrag. Bezien vanuit de groep vermogende belastingschuldigen zal dit wellicht een positief effect hebben op de belastingnaleving. De bevindingen van de kwalitatieve evaluatie worden in tabel 2 weergegeven.

Tabel 2: Kwalitatieve analyse van de invloed van het tijdelijke belastingsaneringspakket op het nalevingsdrag van belastingbetalers.

Nr.	Belastingsaneringsmaatregel	Nalevingsgedrag belastingbetaler	
		Procedurale rechtvaardigheid	Reïtutieve rechtvaardigheid
1.	Eenmalige buiten invordering stellen van verschuldigde bedragen aan belastingen en premies volksverzekeringen en werknemersverzekeringen voor de belastingjaren 2017 en ouder		
1a	- regeling van toepassing voor zowel ondernemers als particulieren	Positief	
1b	- de uitzonderingsgevallen	Negatief	Positief
1c	- de regelingen van toepassing voor alle type belastingsschulden en premieschulden	Positief/negatief	Positief/negatief
2.	Betalingskorting voor belastingsschulden inzake onroerendezaakbelasting en grondbelasting toekennen aan personen die de pensioengerechtigde leeftijd hebben bereikt, en bij wie het maandelijks inkomen uitsluitend bestaat uit een AOV-uitkering en bij wie de betalingscapaciteit nihil is		
2a	- Regeling uitsluitend voor AOV-gerechtigden met een inkomen bestaande uit uitsluitend de AOV-uitkering	Positief/negatief	
2b	- Uitsluitend van toepassing voor onroerendezaakbelasting en grondbelasting	Positief	
3.	Betalingskorting op de openstaande schulden van inkomstenbelasting, loonbelasting, winstbelasting, successiebelasting, onroerendezaakbelasting, omzetbelasting, afvalstoffenbelasting, premies algemene verzekering bijzondere ziektekosten, premies algemene ouderdomsverzekering, premies algemene weduwen- en wezerverzekering, premies basisverzekering ziektekosten, premies ongevallenverzekering, premies ziekteverzekering, en motorrijtuigenbelasting		
3a	- mogelijkheid om betalingskorting te krijgen voor opgelegde boetes		Negatief
3b	- mogelijkheid om betalingskorting te krijgen voor opstaande belasting en premieschulden	Positief/negatief	Positief/negatief

3c	- definitieve toekenning belastingkorting na voldoening aan alle aangifte- en betalingsverplichtingen gedurende 48 maanden		Positief
3d	- regeling van toepassing voor zowel ondernemers als particulieren	Positief/negatief	

Uit de bevindingen van de verrichte kwalitatieve analyse blijkt dat niet bij alle belastingmaatregelen een eenduidige invloed van de belastingsaneringsmaatregelen op de belastingnalevingsfactor 'rechtvaardigheid en vertrouwen' kan worden vastgesteld. De niet-eenduidige impact van het belastingsaneringspakket op het belastingnalevingsgedrag is, als gevolg van het feit dat elke belastinganeringsmaatregel verschillende componenten bevat die een andere impact kunnen hebben op het belastingnalevingsgedrag afhankelijk vanuit welke groep belastingschuldigen de impact wordt gezien. Hierdoor is des te meer onduidelijk of het belastingsaneringspakket een positieve invloed zal hebben op de belastingnaleving.

Op basis hiervan wordt aanbevolen dat de memorie van toelichting wordt aangevuld met informatie over de invloed van het belastingsaneringspakket op de belastingnaleving, onderbouwd met bevindingen van verrichte onderzoeken naar de factoren die het belastingnalevingsgedrag van de Curaçaose belastingplichtigen beïnvloeden. Indien nog geen onderzoeken zijn verricht naar de factoren die het belastingnalevingsgedrag beïnvloeden, wordt de Minister van Financiën ten eerste aanbevolen een dergelijk onderzoek te verrichten.

2.4 Kosten

In dit onderdeel is de evaluatie gericht op de directe en indirecte kosten die gekoppeld zijn aan het tijdelijke belastingsaneringspakket. Het gaat hierbij niet alleen om gederfde belastinginkomsten maar ook om mogelijke marktverstoringen, ongewenste neveneffecten, administratieve en nalevingkosten. In de volgende sub-paragrafen worden de volgende kosten in het kort toegelicht: mogelijke belastingderving, mogelijke oneerlijke concurrentie en de neveneffecten (kwijtscheldingswinst voor ondernemers, oneigenlijke begunstiging van een selecte groep ondernemers en mogelijke verslechtering belastingmoraal).

2.4.1 Belastingderving

Om een beeld te krijgen van de fiscale kosten gerelateerd aan het tijdelijke belastingsaneringspakket dient een raming gemaakt te worden van de verwachte belastingmeeropbrengsten en van het verwachte bedrag aan gederfde belastinginkomsten. Het saldo van deze twee vorengenoemde bedragen dient als zijnde de totale fiscale kosten van het belastingsaneringspakket.

De SER constateert dat in de memorie van toelichting geen volledig beeld wordt gegeven van het saldo aan te verwachten fiscale kosten. Er wordt geen melding gemaakt van de verwachte belastingderving als gevolg van de verschillende belastingsaneringsmaatregelen, waaronder het eenmalig buiten invordering stellen van de belasting- en premieschulden van de belastingjaren 2017 en eerder. Hierdoor is niet inzichtelijk gemaakt welk bedrag aan fiscale kosten is gemoeid met het gehele belastingsaneringspakket. De SER is van mening dat per geselecteerde belastingsaneringsmaatregel moet worden aangegeven of deze maatregel zal leiden tot belastingmeeropbrengsten of belastingderving. De SER wil benadrukken dat bij de vaststelling van de gederfde belastinginkomsten als uitgangspunt dient te gelden de aanslagen die op basis van de ingediende aangifte of verrichte boekenonderzoeken zijn opgelegd. De aanslagen die ambtshalve zijn opgelegd dienen hierbij buiten beschouwing te blijven.

Daarnaast moet onderscheid gemaakt worden tussen de verwachte directe en indirecte fiscale kosten. Aan de hand van deze informatie kan beoordeeld worden of het tijdelijke belastingsaneringspakket al dan niet een efficiënte maatregel is ter realisatie van de beoogde doelstellingen.

Aangezien de informatie over de fiscale kosten ontbreekt in de memorie van toelichting heeft de SER een kwalitatieve analyse verricht naar de mogelijke fiscale kosten gerelateerd aan de verschillende belastingsaneringsmaatregelen zoals opgenomen in het tijdelijke belastingsaneringspakket. De bevindingen van de kwalitatieve analyse worden in tabel 2 weergegeven.

Tabel 3: Kwalitatieve analyse fiscale kosten tijdelijke belastingsaneringspakket

Nr.	Belastingsaneringsmaatregel	Belastingmeeropbrengsten		Belastingderving	
		direct	indirect	direct	indirect
1.	Eenmalig buiten invordering stellen van verschuldigde bedragen aan belastingen en premies volksverzekeringen en werknemersverzekeringen voor de belastingjaren 2017 en ouder		X Optimalisering van het inningsproces voor de meest recente jaren	X	
2.	Betalingskorting voor belastingschulden inzake onroerendezaakbelasting en grondbelasting toekennen aan personen die de pensioengerechtigde leeftijd hebben bereikt, waarbij het maandelijks inkomen uitsluitend bestaat uit een AOV-uitkering en waarbij de betalingscapaciteit nihil is			X	
3.	Betalingskorting op de openstaande schulden van inkomstenbelasting, loonbelasting, winstbelasting, successiebelasting, onroerendezaakbelasting, omzetbelasting, afvalstoffenbelasting, premies algemene verzekering bijzondere ziektekosten, premies algemene ouderdomsverzekering, premies algemene weduwen- en wezenverzekering, premies basisverzekering ziektekosten, premies ongevalverzekering, premies ziekteverzekering, en motorrijtuigenbelasting	X Betaald bedrag ineens	X Voor de toekomstige 4 jaren dienen alle belastingen betaald te worden	X betalingskorting	X Verlaagd belastingnalevingsgedrag

Uit de kwalitatieve analyse blijkt dat twee van de belastingsaneringsmaatregelen zowel belastingderving als belastingmeeropbrengsten zullen opleveren. Derhalve acht de SER het imperatief dat een kwantificering van de belastingderving en belastingmeeropbrengsten plaatsvindt. Op basis van de kwantificering kan met zekerheid worden vastgesteld wat de gemoeide fiscale kosten zijn van het belastingpakket.

In dit kader wordt de Minister van Financiën aangeraden de memorie van toelichting uit te breiden met een overzicht van de verwachte fiscale kosten van het gehele belastingsaneringspakket onderverdeeld naar de verschillende belastingsaneringsmaatregelen. Deze handelswijze zal ten goede komen aan de evaluatie van het tijdelijke belastingsaneringspakket op efficiëntie. Slechts als de totale kosten lager zijn dan de baten kan gesteld worden dat het belastingsaneringspakket efficiënt is. Hierbij moet wel rekening worden gehouden dat ook de uitvoeringskosten en nalevingskosten en kosten gemoeid met de neveneffecten opgenomen moeten worden in de berekening van de totale kosten van het belastingsaneringspakket. Verder zal de kwantificering van de fiscale kosten bijdragen aan een betere verantwoording van de financiële implicaties in de financiële paragraaf van deze ontwerp-landsverordening.

2.4.2 Neveneffecten

In deze paragraaf wordt het tijdelijke belastingsaneringspakket geëvalueerd op mogelijke ongewenste neveneffecten. De SER is van oordeel dat het tijdelijke belastingsaneringspakket naar alle waarschijnlijkheid zal leiden tot (oneigenlijke) begunstiging van een selecte groep belastingplichtigen. Het gaat om de groep belastingplichtigen die in aanmerking komt voor de toepassing van de belastingsaneringsmaatregelen opgenomen in het belastingsaneringspakket. Zoals eerder naar voren is gekomen is het belastingsaneringspakket uitsluitend bestemd voor de groep belastingplichtigen (particulieren en ondernemers) met openstaande belasting- en premieschulden uit eerdere belastingjaren. Afhankelijk van de

belastingsaneringsmaatregel dienen de openstaande belasting- en premieschulden betrekking te hebben op aanslagen met dagtekening van het jaar 2020 en eerder (betalingskorting) of van belastingjaren 2017 of eerder (buiteninvorderingstelling). Hierdoor komen de belastingplichtigen die keurig hun belastingverplichtingen zijn nagekomen niet in aanmerking voor de tijdelijke belastingsaneringsmaatregelen. Dit kan leiden tot een verminderde bereidwilligheid om belastingaanslagen te betalen.

De begunstiging van de selecte groep belastingplichtigen door toekenning van betalingskorting op belastingen of eenmalig buiten invordering stellen van belasting- en premieschulden zal leiden tot inkomensvoordeel in termen van onbelast belastbaar inkomen of vermogen. De SER constateert dat het niet belasten van belastbaar inkomen of vermogen bij particulieren in principe niet zal leiden tot ongewenste neveneffecten, aangezien het behaalde inkomensvoordeel in de meeste gevallen zal worden aangewend voor het verrichten van extra bestedingen. Daarentegen zal de begunstiging van ondernemers in de vorm van toekenning van betalingskorting op belasting -en premieschulden of buiten invordering stellen van belastingen of premieschulden leiden tot vrijvallen van de voorziening latente belastingverplichtingen op de balans hetgeen extra belastbare winst oplevert ('kwijscheldingswinst'). In tegenstelling tot Nederland, is de ontstane extra belastbare winst als gevolg van belastingsaneringsmaatregelen (kwijscheldingswinst) niet vrijgesteld in Curaçao en dus normaal belastbaar voor de inkomstenbelasting of winstbelasting. Echter, de ondernemers moeten het bedrag aan gerealiseerde kwijscheldingswinst zelf in de aangifte inkomstenbelasting of winstbelasting verwerken. Indien de ondernemers de kwijscheldingswinst niet aangeven in de aangifte inkomstenbelasting of winstbelasting van het belastingjaar waarin de vorengenoemd winst is gerealiseerd of de Belastingdienst geen actieve controleactiviteiten hierop verricht, zal sprake zijn van ongewenst neveneffect in de vorm van onbelaste kwijscheldingswinst. Het fenomeen onbelaste kwijscheldingswinst bij ondernemers kan op zijn beurt leiden tot ondermijning van het principe van eerlijk speelveld voor alle ondernemers. Slechts de ondernemers die in aanmerking komen voor de belastingsaneringsmaatregelen kunnen redelijkerwijs genieten van onbelaste kwijscheldingswinst. De ondernemers die geen gebruik hebben gemaakt van de belastingsaneringsmaatregelen hebben niet de mogelijkheid om te genieten van onbelaste kwijscheldingswinst. De ondermijning van het principe van eerlijk speelveld voor de ondernemers wordt des te meer klemmend als de ontstane onbelastbare kwijscheldingswinst voortvloeit uit belastingkortingen op en/of buiten invordering stellen van de omzetbelasting, premies werknemersverzekeringen, premies volksverzekeringen of loonbelasting. De ondernemers fungeren bij de bovengenoemde zakelijke belastingen en premies slechts als een inhoudingsplichtige en zijn slechts verantwoordelijk voor enerzijds het in rekening brengen van omzetbelasting op de factuur of voor het inhouden van de premies en loonbelasting anderzijds het afdragen hiervan aan de ontvanger. Indien de begunstiging van een selecte groep ondernemers in de vorm van toekenning van betalingskortingen of buiten invordering stellen van de zakelijke belastingen zou plaatsvinden in één van de lidstaten van de Europese Unie, zou de term oneigenlijke fiscale staatssteun, zoals opgenomen in artikel 107 van het Verdrag Werking van de Europese Unie (VWEU), aan de orde zijn. Op basis van de vereisten met betrekking tot de constatering van oneigenlijke fiscale staatssteun opgenomen in artikel 107 VWEU kleven er grote risico's aan de begunstiging van een selecte groep ondernemers in de vorm van toekenning van betalingskortingen of buiten invordering stellen van zakelijke belastingen of premieschulden, zoals oneerlijke concurrentie, onbedoelde dubbele derving van belastinginkomsten, naast stimulering van *non-compliance*. De term oneigenlijke fiscale staatssteun is niet van toepassing in Curaçao aangezien Curaçao geen UPG³⁸- status heeft maar een LGO³⁹-status. Desalniettemin is het van eminent belang dat de Minister van Financiën bewust is van de mogelijke neveneffecten van mogelijke onbelaste kwijscheldingswinst als gevolg van toekenning van betalingskortingen op belasting en premieschulden aan ondernemers of de buiten invordering stellen van belasting -en premieschulden van ondernemers.

Gelet hierop wordt met klem aanbevolen dat de Belastingdienst de nodige inspanning verricht in het uitvoeren van de nodige controlewerkzaamheden van de aangifte inkomstenbelasting of winstbelasting van de ondernemers die gebruik hebben gemaakt van de belastingsaneringsmaatregelen teneinde de ontstane

³⁸ Ultraperifeer gebied

³⁹ Landen en gebieden overzee

kwijtscheldingswinst daadwerkelijk te belasten. Het belasten van de ontstane kwijtscheldingswinst in het belastingjaar dat deze winst ontstaat zal de neveneffecten betreffende de ondermijning van het principe van een eerlijk speelveld voor alle ondernemers en de oneerlijke concurrentie tussen ondernemers onderling mitigeren. Teneinde effectieve controlewerkzaamheden te verrichten om de ontstane kwijtscheldingswinst te belasten dienen om te beginnen de ondernemers die gebruik hebben gemaakt van de belastingsaneringsmaatregelen geregistreerd te worden. De registratie van bovengenoemde ondernemers dient niet alleen informatie te bevatten over de crijnummers en de belastingen of premies waarvoor belastingsaneringsmaatregelen zijn toegekend. De registratie van de ondernemers moet ook informatie bevatten over de toegekende betalingskortingen en buiten invordering gestelde bedragen onderverdeeld naar type belastingen en premies. Daarnaast is van belang dat de registratie informatie bevat van het bedrag aan verschuldigde belasting aan het begin van het belastingjaar waarin kwijtscheldingswinst wordt gerealiseerd als gevolg van de toegepaste belastingsaneringsmaatregelen. Aan de hand van deze informatie kan makkelijk vastgesteld worden welk bedrag aan navordering moet geschieden op basis van de ontstane kwijtscheldingswinst. De Belastingdienst kan deze controlewerkzaamheden ook uitbesteden aan de Stichting Belastingaccountantsbureau (Stichting BAB). Rekening houdend met het bovenstaande geeft de SER de Minister van Financiën in overweging om de memorie van toelichting aan te vullen met de informatie over op welke wijze invulling zal worden gegeven aan de controlewerkzaamheden ter waarborging van belastingheffing over de kwijtscheldingswinst die ontstaat voor ondernemers als gevolg van de belastingsaneringsmaatregelen. De Minister van Financiën kan ook in overweging nemen om een verplichting tot correct aangeven van de kwijtscheldingswinst in de aangifte (meldingsplicht) te introduceren voor de ondernemers.

Indien de Minister van Financiën beslist om de controlewerkzaamheden niet uit te voeren, dient de verwachte onbelaste kwijtscheldingswinst gekwantificeerd te worden, om zodoende de belastingderving te berekenen. Dit bedrag dient toegevoegd te worden aan de fiscale kosten van het belastingsaneringspakket.

Belastingmoraal

De SER is van mening dat de inhoudelijke aspecten, het omvangrijke toepassingsbereik en de mogelijke neveneffecten van de belastingsaneringsmaatregelen naar verwachting een negatieve invloed zullen hebben op de belastingmoraal. De SER benadrukt dat deze belastingsaneringsmaatregelen naar verwachting niet als redelijk en billijk ervaren zullen worden door alle belastingschuldigen, hetgeen de belastingmoraal niet ten goede zal komen. Het is van belang dat de Minister van Financiën initiatieven neemt ter vergroting van het vertrouwen en daarmee van de legitimiteit van de Belastingdienst en de Ontvanger. Adequate en zichtbare rechtshandhaving die als eerlijk ervaren wordt kan bijdragen aan het vertrouwen die burgers hebben, hetgeen op zijn beurt zal zorgdragen dat de belastingplichtigen hun fiscale evenwichtig deel aan de samenleving bijdragen.⁴⁰

Rekening houdend met het bovenstaande dient de memorie van toelichting aangevuld te worden met de informatie over de mogelijke neveneffecten van het belastingsaneringspakket. In het bijzonder dienen de neveneffecten gekwantificeerd te worden en als fiscale kosten te worden aangemerkt. Verder dient de Minister van Financiën de Staten uitvoerig te informeren over de neveneffecten en de bijbehorende fiscale kosten.

2.5 Verbeterpotentieel

In deze paragraaf is de evaluatie gericht op het identificeren van mogelijke verbeterpunten voor het belastingsaneringspakket op basis van de bevindingen in de voorgaande paragrafen. De geïdentificeerde verbeterpunten hebben betrekking op de volgende kernaspecten:

- Het tijdelijk karakter van het belastingsaneringspakket;
- Verbetering van transparantie, integriteit en publiek vertrouwen;
- Periodieke evaluatie van gerealiseerde prestaties;

⁴⁰ Prof. mr. J.L.M. Gribnau, *Belastingmoraal en compliance*, WFR 2008/1325.

- Verbetering van beleidscoherentie;
- Doorvoering hervormingen Belastingdienst.
- De wettelijke basis

Hieronder zullen de bovengenoemde kernaspecten kort worden toegelicht.

2.5.1 Tijdelijk karakter belastingsaneringspakket

De SER constateert dat de Minister van Financiën ervoor heeft gekozen het belastingsaneringspakket op te nemen in een separate landsverordening en de meeste belastingsaneringsmaatregelen te voorzien van een korte looptijd. Gelet hierop rijst de vraag of deze handelswijze ten goede komt aan de effectieve uitvoering van de belastingschuldbeheerfunctie. De SER is van mening dat belastingsanering aangemerkt kan worden als een mogelijke beleidsmaatregel ter realisatie van realistische invordering (fase vier van het inningsproces). Hierdoor is de SER van oordeel dat de belastingsaneringsmaatregelen dienen te worden opgenomen in de reguliere landsverordening inzake invordering, ter waarborging van de integraliteit van alle in te zetten maatregelen ten behoeve van een effectieve belastingschuldbeheerfunctie. Het opnemen van belastingsaneringsmaatregelen in een aparte landsverordening met een tijdelijk karakter zal, naar het oordeel van de SER, afbreuk doen aan de integrale benadering van de verschillende fasen van het belastinginningsproces.

Tevens kan het tijdelijk karakter van het belastingsaneringspakket betwist worden. Dit standpunt van de SER berust op het feit dat enkele belastingsaneringsmaatregelen met terugwerkende kracht in werking treden tot 10 oktober 2010. Hierdoor vraagt de SER zich af of hier nog sprake is van een tijdelijk karakter, gelet op de tijdsperiode van meer dan tien jaar. Aan de andere kant constateert de SER dat er geen tijdelijk karakter is toegekend aan de belastingsaneringsmaatregel inzake de onroerendezaakbelasting en de grondbelasting aan personen die de pensioengerechtigde leeftijd hebben bereikt, bij wie het maandelijks inkomen uitsluitend bestaat uit een AOV-uitkering en bij wie de betalingscapaciteit nihil is.⁴¹ Dit geldt ook voor de wijzigingen van de bevoegdheden van de ontvanger betreffende artikel 50, eerste en derde lid van de Landsverordening omzetbelasting 1999.⁴²

Op grond van het bovenstaande geeft de SER de Minister van Financiën in overweging om de belastingsaneringsmaatregelen op te nemen in de reguliere invorderingslandverordening. Het opnemen van deze maatregelen in de invorderingslandverordening zal geen knelpunt vormen voor het toekennen van een tijdelijk karakter aan deze maatregelen. De belastingsaneringsmaatregelen kunnen voorzien worden van een horizonbepaling.⁴³ In een horizonbepaling kan expliciet aangegeven worden voor welke duur de regeling geldt.⁴⁴ Verder kan aangegeven worden dat alleen indien er vóór het verstrijken van die termijn een positieve evaluatie beschikbaar is, besloten kan worden om de regeling te continueren voor een opnieuw vast te stellen periode.⁴⁵ Indien er geen evaluatie of geen positieve evaluatie is, vervalt de regeling automatisch.⁴⁶ In geval er wel een positieve evaluatie beschikbaar is, vereist de horizonbepaling dat wederom een afweging gemaakt wordt of aan de belastingsaneringsmaatregelen al dan niet opnieuw prioriteit wordt gegeven.⁴⁷ Hiermee kan overgestapt worden van een gelegenheidswetgeving naar een duurzaam belastingsaneringsstelsel, waar

⁴¹ Artikel 5, zevende lid, onderhavige ontwerpverordening.

⁴² Artikel 6, onderhavige ontwerpverordening.

⁴³ Rijksbegrotingsvoorschriften 2024, *Model 4.55 Toetsingskader fiscale regelingen*.
<https://rbv.rijksfinancien.nl/sites/default/files/pdf/Rijksbegrotingsvoorschriften%202024%20%285%29.pdf>.

⁴⁴ Rijksbegrotingsvoorschriften 2024, *Model 4.55 Toetsingskader fiscale regelingen*.
<https://rbv.rijksfinancien.nl/sites/default/files/pdf/Rijksbegrotingsvoorschriften%202024%20%285%29.pdf>.

⁴⁵ Rijksbegrotingsvoorschriften 2024, *Model 4.55 Toetsingskader fiscale regelingen*.
<https://rbv.rijksfinancien.nl/sites/default/files/pdf/Rijksbegrotingsvoorschriften%202024%20%285%29.pdf>.

⁴⁶ Rijksbegrotingsvoorschriften 2024, *Model 4.55 Toetsingskader fiscale regelingen*.
<https://rbv.rijksfinancien.nl/sites/default/files/pdf/Rijksbegrotingsvoorschriften%202024%20%285%29.pdf>.

⁴⁷ Rijksbegrotingsvoorschriften 2024, *Model 4.55 Toetsingskader fiscale regelingen*.
<https://rbv.rijksfinancien.nl/sites/default/files/pdf/Rijksbegrotingsvoorschriften%202024%20%285%29.pdf>.

alle relevante aspecten (zowel inhoudelijke aspecten als de procedurele regels) worden opgenomen.⁴⁸ In dit kader beveelt de SER aan om de bevoegdheidsverdeling en procedurele regels aangaande kwijtschelding en verjaring van burgerrechtelijke vorderingen en oninbare burgerrechtelijke vorderingen opgenomen in artikelen 25 en 26 van de Landsverordening Financieel Beheer⁴⁹ van toepassing te verklaren op kwijtschelding en verjaring van belastingschulden en oninbare belastingschulden. De SER is van mening dat deze handelwijze ten goede zal komen aan een transparante verantwoording aan de Staten, de Algemene Rekenkamer en de interne accountant van de overheid.

2.5.2 Beleidscoherentie

De SER is van mening dat een flinke inhaalslag op de effectiviteit van het tijdelijke belastingsaneringspakket gemaakt kan worden indien het belang van beleidscoherentie in acht wordt genomen. Zoals eerder aangegeven is de belastingschuldbeheerfunctie van de Belastingdienst onder te verdelen in zes hoofdthema's (zie paragraaf 2.1). Rekening houdend met de onderlinge verhouding tussen deze zes hoofdthema's is het van belang om na te gaan welke (bestaande of nieuw te ontwikkelen) beleidsmaatregelen, die betrekking hebben op een van de zes hoofdthema's, zal bijdragen aan optimalisering of maximalisering van de resultaten van het tijdelijke belastingsaneringspakket.

Op basis van de bevindingen van de verrichte evaluatie opgenomen in de voorgaande paragrafen, stelt de SER vast dat optimalisering en maximalisering van de effectiviteit van het tijdelijke belastingsaneringspakket gerealiseerd kan worden indien beleidsmaatregelen getroffen worden op het gebied van de volgende (hoofd)aspecten:

- Transparantie, integriteit en publiek vertrouwen;
- Periodieke evaluatie;
- Implementatie hervormingsplan Belastingdienst.

Transparantie, integriteit en publiek vertrouwen

De SER heeft verschillende tekortkomingen geconstateerd in de publieke bekendmaking van onder andere de strategie van belastingschuldbeheer en bijbehorende strategische principes, de SMART-geformuleerde strategische doelstellingen en bijbehorende prestatie-indicatoren en de fiscale kosten van belastingsaneringspakket (zie paragrafen 2.1 en 2.3). Deze tekortkomingen in de publieke bekendmaking komen niet ten goede aan een transparante informatieverstrekking aan de Curaçaose gemeenschap. De SER benadrukt dat de Belastingdienst verantwoording dient af te leggen aan de bevolking over niet alleen de gerealiseerde belastingopbrengsten maar ook de maatregelen die genomen zijn om het belastingnalevingsgedrag van de belastingbetaler positief te beïnvloeden. Gelet hierop is van belang dat de Belastingdienst niet alleen transparant is in het communiceren van de strategie, doelstelling en resultaten van het tijdelijk belastingsaneringspakket maar ook aandacht besteedt aan de onderlinge verband tussen het belastingsaneringspakket en overige lopende belastingmaatregelen en/of trajecten in het kader van de uitoefening van de belastingschuldbeheerfunctie. De SER constateert dat de Minister van Financiën regelmatig communiceert over de gerealiseerde belastingopbrengsten en over de lopende trajecten binnen de Belastingdienst. Echter, in de communicatie ontbreekt de integrale benadering van de belastingschuldbeheerfunctie en de onderlinge samenhang tussen de componenten van bovengenoemde functie. De SER benadrukt nogmaals dat het geven van voorlichting aan belastingplichtigen een belangrijke preventieve maatregel is bij het beheren van de belastingschulden. Tevens is het geven van voorlichting aan de belastingplichtigen een succesvolle strategie ter verbetering van de vrijwillige belastingnaleving van belastingplichtigen. Daarom geeft de SER de Minister van Financiën in overweging rekening te houden met

⁴⁸ Advies van de Directeur Wetgeving en Juridische Zaken van het Ministerie van Algemene Zaken d.d. 26 juli 2023, met kenmerk WJZ'23/0135 (zaaknummer 2023/012899).

⁴⁹ P.B. 2015, no 79.

de onderlinge samenhang tussen de verschillende componenten van de functie van belastingenschuldbeheer bij het geven van voorlichting aan de belastingplichtigen.

De effectiviteit van het tijdelijke belastingsaneringspakket kan ook geoptimaliseerd worden door aandacht te besteden aan integriteitsperikelen. Het aanhouden van sterke morele principes en het voorkomen van overtredingen als gevolg van gebrek aan integriteit, kunnen een positief effect hebben op het effectief beheren van belastingenschulden. Als gevolg hiervan is van belang dat de nodige maatregelen worden genomen ter voorkoming van integriteitskwesaties inzake (oneigenlijke) toekenning van de belastingsaneringsmaatregelen. Een actieve benadering ter voorkoming van integriteitskwesaties is, gelet op de bevindingen van de auditrapporten van SOAB inzake geconstateerde integriteitsgebreken bij de Ontvanger, des te meer actueel. De SER benadrukt dat integriteitsperikelen bij de Belastingdienst of Ontvanger niet ten goede komen aan het publiek vertrouwen in de vorengenoemde organisaties, hetgeen naar verwachting het belastingnalevingsgedrag negatief zal beïnvloeden.

Publiek vertrouwen is zoals eerder aangegeven een belangrijke factor die het belastingnalevingsgedrag beïnvloedt. Het behouden of zelfs verhogen van het publieke vertrouwen in de Belastingdienst zal naar verwachting een positief effect hebben op vrijwillige belastingnaleving. Echter, publiek vertrouwen blijft vatbaar voor effecten van voorspelbare of onvoorspelbare gebeurtenissen. Hierdoor is van belang dat actieve monitoring van het publieke vertrouwen plaatsvindt zodat mogelijke effecten van gebeurtenissen die het publieke vertrouwen kunnen ondermijnen gemitigeerd kunnen worden.

De SER is van mening dat het publiek vertrouwen in de Belastingdienst en Ontvanger tot op zekere hoogte vergroot kan worden indien op transparante wijze inzicht wordt verschaft in de neveneffecten van dit belastingsaneringspakket, de bijbehorende fiscale kosten en een overzicht van de te nemen maatregelen ter voorkoming of matiging van de neveneffecten van het belastingpakket. Het in kaart brengen van de neveneffecten en de mogelijke maatregelen ter mitigering van de neveneffecten kan ertoe leiden dat draagvlak voor het belastingsaneringspakket ontstaat onder de belastingplichtigen die keurig hun belastingenschulden hebben betaald. Hiermee kan de legitimiteit van de Belastingdienst en Ontvanger toenemen, aangezien belastingplichtigen naar verwachting een verhoogde morele kwaliteit zullen toekennen aan het handelen van de Belastingdienst en de Ontvanger.⁵⁰

Periodieke evaluatie

Het periodiek evalueren van het belastingsaneringspakket is van eminent belang gelet op de impact op het effectief beheren van openstaande belastingenschulden. Op basis hiervan is de SER van mening dat voorafgaand aan de inwerkingtreding van deze wet een evaluatiekader opgesteld moet worden ter waarborging van evaluatie van het tijdelijk belastingsaneringspakket. Het evaluatiekader dient ten minste de volgende informatie te bevatten⁵¹:

- De kernelementen van het belastingsaneringspakket die geëvalueerd zullen worden;
- De waarderingscriteria en waarderingsmethoden die aangeven hoe de evaluatie van het belastingsaneringspakket uitgevoerd zal worden;
- De beschikbaarheid van de benodigde data/gegevens voor de evaluatie;
- De verantwoordelijke instantie die belast is met de uitvoering van het belastingsaneringspakket en de instantie die verantwoordelijk is voor het toezicht houden op de evaluatie (*governance*);
- De tijdlijn die aangeeft wanneer en hoe vaak de evaluatie zal plaatsvinden. Hierbij dient ook duidelijk te worden aangegeven hoe de resultaten geïntegreerd zullen worden in het besluitvormingsproces.

⁵⁰ Prof. mr. J.L. M. Gribnau, *Belastingmoraal en compliance*, WFR 2008/1325.

⁵¹ Rijksbegrotingsvoorschriften 2024, Model 4.55 Toetsingskader fiscale regelingen. <https://rv.rijksfinancien.nl/sites/default/files/pdf/Rijksbegrotingsvoorschriften%202024%20%285%29.pdf>
United Nations, *Evaluation of tax expenditures: Conceptual frameworks and international experiences*, 2023.
International Monetary Fund, *How To Note: How to Evaluate Tax Expenditures*, 2022.

Rekening houdend met het bovenstaande wordt de Minister van Financiën aanbevolen een evaluatiekader op te stellen ter waarborging van de evaluatie van het tijdelijk belastingsaneringspakket.

Implementatie hervormingen van de Belastingdienst

Het IMF heeft vastgesteld dat belastinginningsprestaties sterk en positief samenhangen met de operationele kracht van de belastingdiensten.⁵² Het IMF beveelt aan om belangrijke administratieve praktijken zoals *compliance* risicobeheer en het gebruik van gegevens van derden toe te passen, omdat deze samenhangen met betere belastinginning.⁵³ Bovendien blijkt dat een grotere personeelsbezetting van een belastingdienst de belastinginkomsten tot op zekere hoogte verbetert.⁵⁴ Deze bevindingen hebben belangrijke beleidsimplicaties, vooral in de context van het lopend traject Optimalisering en Modernisering Belastingdienst.⁵⁵

Het Hervormingsplan Belastingdienst beoogt de integratie van de inspectie, ontvanger en controlefuncties alsook de gewenste en benodigde zelfstandigheid en bedrijfsvoering.⁵⁶ Volgens het hervormingsplan zal de geïntegreerde en zelfstandige Belastingdienst van Curaçao zijn prestatie en service-oriëntatie verbeteren door het moderniseren van de belastingketen en het creëren van een ICT-gestuurde organisatie die de burgers en bedrijven centraal stelt en een optimale (interne) cultuur bevordert.⁵⁷ In het hervormingsplan zijn vijf uitgangspunten geformuleerd die de basis bieden voor het moderniseren en optimaliseren van de Belastingdienst.⁵⁸ De vijf uitgangspunten zijn als volgt:⁵⁹

1. Integratie en zelfstandigheid;
2. Prestatie gedreven organisatie;
3. Burgers en bedrijven centraal;
4. Continue verandermanagement;
5. Optimaal ICT-landschap.

De SER stelt vast dat de implementatie van de beoogde hervormingen ter realisatie van de modernisering en optimalisering van de Belastingdienst grote raakvlakken vertoont met de aanbevelingen van het IMF.⁶⁰ Op basis hiervan, en gelet op de verwachte positieve invloed die deze hervormingen zullen hebben op de effectieve uitoefening van belastingschuldbeheerfunctie, concludeert de SER dat het van eminent belang is dat de hervormingen geïmplementeerd worden.

De SER constateert dat in de Uitvoeringsagenda Landspakket Curaçao is opgenomen dat een geactualiseerd hervormingsplan ten behoeve van de implementatiefase bij de Belastingdienst in de maak is.⁶¹ Gelet hierop geeft de SER de Minister van Financiën in overweging de hervormingen met de nodige voortvarendheid door te voeren. Tevens beveelt de SER aan om een 'ex post' evaluatie te verrichten naar de impact van de doorgevoerde hervormingen op de belastingopbrengsten. Volgens het IMF kunnen de belastingopbrengsten als gevolg van doorgevoerde hervormingen stijgen met 2 tot 3 procentpunt van het BBP.⁶² De analyse van het IMF benadrukt significante impact op de belastingopbrengsten van specifieke maatregelen. Deze maatregelen betreffen onder meer het versterken van *compliance* risicobeheer, het

⁵² International Monetary fund, IMF working paper, Fiscal Affairs Department, *Rising tax revenue: How to get more from Tax Administrations?*, July 2020.

⁵³ International Monetary fund, IMF working paper, Fiscal Affairs Department, *Rising tax revenue: How to get more from Tax Administrations?*, July 2020.

⁵⁴ International Monetary fund, IMF working paper, Fiscal Affairs Department, *Rising tax revenue: How to get more from Tax Administrations?*, July 2020.

⁵⁵ Hervormingsplan Belastingdienst, *Optimalisering en modernisering Belastingdienst*, 24 april 2023.

⁵⁶ Hervormingsplan Belastingdienst, *Optimalisering en modernisering Belastingdienst*, 24 april 2023.

⁵⁷ Hervormingsplan Belastingdienst, *Optimalisering en modernisering Belastingdienst*, 24 april 2023.

⁵⁸ Hervormingsplan Belastingdienst, *Optimalisering en modernisering Belastingdienst*, 24 april 2023.

⁵⁹ Hervormingsplan Belastingdienst, *Optimalisering en modernisering Belastingdienst*, 24 april 2023.

⁶⁰ International Monetary fund, IMF working paper, Fiscal Affairs Department, *Rising tax revenue: How to get more from Tax Administrations?*, July 2020.

⁶¹ Uitvoeringsagenda, Landspakket Curaçao 1 april - 31 augustus 2024.

⁶² International Monetary fund, IMF working paper, Fiscal Affairs Department, *Quantifying the Revenue Yields from Tax Administration Reforms*, November 2023.

verbeteren van publieke verantwoording, het instellen van een kantoor voor grote belastingbetalers, het versterken van verantwoording en transparantie, en het bevorderen van tijdige indiening van belastingaangiften.⁶³

2.5.3 Wettelijke basis

Zoals eerder aangegeven plaatst de SER vraagtekens bij de wettelijk basis van de verleende belastinganeringmaatregelen. Gedurende de periode van juli 2021 tot december 2021 mochten belastingplichtigen een beroep doen op belastingkorting op openstaande schulden belastingen en premies afhankelijk van het ineens betaald bedrag. Echter, uit de Landsverordening Invordering noch uit een enkele andere verordening volgt een bepaling welke de Minister van Financiën de bevoegdheid geeft om instructies ter kwijtschelding van belastingen te geven.⁶⁴ Hierdoor kan geconcludeerd worden dat de Minister van Financiën in zijn hoedanigheid als wetgever noch als uitvoerder deze belastinganeringmaatregel rechtsgeldig heeft kunnen nemen.⁶⁵ Deze conclusie geldt ook voor de belastinganeringmaatregel betreffende de eenmalige buiten invordering stellen van verschuldigde belasting en premies. De bevoegdheid om deze belastingmaatregelen te nemen moet wettelijk geregeld zijn of op een wettelijke delegatiebepaling berusten.^{66 67}

Een andere mogelijkheid had kunnen zijn dat sprake was van de vaste praktijk in Curaçao, waarbij dit belastinganeringspakket via een aanschrijving is ingevoerd vooruitlopend op een wettelijke regeling. In Curaçao is het namelijk mogelijk om een belastingvoorziening, die geen wettelijke regeling is, bij wege van aanschrijving door te voeren.⁶⁸ Deze handelswijze is alleen mogelijk indien voldaan wordt aan de volgende voorwaarden:⁶⁹

- De belastingvoorziening is in het voordeel van de belastingplichtige
- De belastingvoorziening wordt goedgekeurd door de Staten en
- De belastingvoorziening doorstaat de financieel budgettaire toets.

Echter constateert de SER dat de Minister van Financiën hiervan geen gebruik heeft gemaakt. Hierdoor kan voorzichtig geconcludeerd worden dat de belastinganeringmaatregelen zonder een wettelijke basis zijn doorgevoerd. Deze stelling wordt ook ondersteund door het voornemen van de Minister van Financiën om het belastinganeringspakket te formaliseren via deze onderhavige ontwerp-landsverordening. Volgens WJZ is het achteraf legaliseren van de belastinganeringmaatregelen slechts mogelijk indien deze belastinganeringmaatregelen in het verleden zijn gepubliceerd.⁷⁰ Indien geen publicatie heeft plaatsgevonden dan is naar het oordeel van de WJZ niet aan te raden om deze belastinganeringmaatregelen achteraf te legaliseren via het opnemen hiervan in een landsverordening. Hiermee zal een precedent geschapen worden dat het bestuursorgaan elk bestuurlijk handelen achteraf zal

⁶³ International Monetary fund, IMF working paper, Fiscal Affairs Department, *Quantifying the Revenue Yields from Tax Administration Reforms*, November 2023.

⁶⁴ Antilliaans Dagblad 3 augustus 2021, Tobias van het Nederend, *Invorderingskorting middels Richtlijnen, een (juridische) fata morgana?*

⁶⁵ Antilliaans Dagblad 3 augustus 2021, Tobias van het Nederend, *Invorderingskorting middels Richtlijnen, een (juridische) fata morgana?*

⁶⁶ Advies van de Directeur Wetgeving en Juridische Zaken van het Ministerie van Algemene Zaken d.d. 26 juli 2023, met kenmerk WJZ'23/0135 (zaaknummer 2023/012899)

⁶⁷ Antilliaans Dagblad 3 augustus 2021, Tobias van het Nederend, *Invorderingskorting middels Richtlijnen, een (juridische) fata morgana?*

⁶⁸ Advies van de Directeur Wetgeving en Juridische Zaken van het Ministerie van Algemene Zaken d.d. 26 juli 2023, met kenmerk WJZ'23/0135 (zaaknummer 2023/012899).

⁶⁹ Advies van de Directeur Wetgeving en Juridische Zaken van het Ministerie van Algemene Zaken d.d. 26 juli 2023, met kenmerk WJZ'23/0135 (zaaknummer 2023/012899).

⁷⁰ Advies van de Directeur Wetgeving en Juridische Zaken van het Ministerie van Algemene Zaken d.d. 26 juli 2023, met kenmerk WJZ'23/0135 (zaaknummer 2023/012899).

kunnen legaliseren, hetgeen de rechtszekerheid niet ten goede zal komen.⁷¹ De SER onderschrijft deze zienswijze en stelt voor om een onderscheid te maken tussen de formalisering van de verleende belastingsaneringsmaatregelen en de formalisering van de belastingmaatregelen die alsnog toegekend zullen worden. De twee typen belastingsaneringsmaatregelen zullen hieronder in het kort worden besproken.

Formalisering verleende belastingmaatregelen

De SER kan zich verenigen met het voorstel van WJZ om de reeds verleende belastingsaneringsmaatregelen slechts ter goedkeuring aan te bieden aan de Staten. Het gaat meer om een bekrachtiging van de verleende belastingsaneringsmaatregelen door de Staten, aangezien de belastingsschuldigen geen beroep meer kunnen doen op toepassing van de belastingsaneringsmaatregelen.⁷² Daarnaast zal deze vorm van formalisering met zich meebrengen dat geen terugwerkende kracht toegekend dient te worden aan deze belastingmaatregelen.⁷³ Verder is de SER van mening dat het laten bekrachtigen van de belastingsaneringsmaatregelen door de Staten ook de rechtsgevolgen van de uitspraken van het Gemeenschappelijke Hof van Justitie⁷⁴ (hierna: het Hof) ondervangen kunnen worden.

Zoals eerder aangegeven heeft het Hof in drie beroepsprocedures⁷⁵ een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel toegekend inzake de specifieke belastingsaneringsmaatregel betreffende de buiten invordering stellen van belastingsschulden en premieschulden over het jaar 2017 en eerder. Het Hof heeft geoordeeld dat de uitspraken van de Minister, die op Facebook en in kranten zijn herhaald, ertoe leiden dat belanghebbenden redelijkerwijs konden aannemen dat de Ontvanger de betreffende aanslagen niet meer zou invorderen, aangezien deze al afgeboekt zijn en niet voorkomen op de debiteurenlijst. Dit oordeel wordt niet anders door het persbericht van 3 april 2023 van het Ministerie van Financiën, dat drie uitzonderingen formuleerde op het invorderingsbeleid voor aanslagen van 2017 en eerder, omdat dit beleid geen terugwerkende kracht heeft. Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat de Ontvanger gebonden is aan de beleidsuitingen van de Minister, aangezien de Ontvanger een uitvoerende organisatie is van het Ministerie van Financiën. Bovendien toont het feit dat de Ontvanger meteen het bestand van aanslagen van 2017 en ouder opschoonde aan dat de Ontvanger de beleidsuitingen van de Minister als instructie heeft opgevat.⁷⁶

Op basis van vorengenoemde rechtsoverwegingen concludeert de SER dat het gebrek aan een wettelijke basis voor de beleidsuitingen van de Minister van Financiën een ondergeschikte rol heeft gespeeld bij de verrichte afweging van belangen. Deze handelswijze is in lijn met de ontwikkeling in de recente jaren waarbij de positie van de burger (burgerperspectief) centraler wordt gesteld in de afweging tussen de belangen van het bestuursorgaan enerzijds en de burger anderzijds.⁷⁷ Bij een beroep op het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht is de belangenafweging gericht op slechts twee met elkaar strijdende belangen namelijk het belang dat het bestuursorgaan zich aan zijn woord houdt (vertrouwensbeginsel) en het belang van

⁷¹ Advies van de Directeur Wetgeving en Juridische Zaken van het Ministerie van Algemene Zaken d.d. 26 juli 2023, met kenmerk WJZ'23/0135 (zaaknummer 2023/012899).

⁷² Met uitzondering van de belastingsaneringsmaatregel betreffende betalingskorting voor belastingsschulden inzake onroerendezaakbelasting en grondbelasting aan personen die de pensioengerechtigde leeftijd hebben bereikt, en bij wie het maandelijks inkomen uitsluitend bestaat uit een AOV-uitkering en waarvan de betalingscapaciteit nihil is.

⁷³ Advies van de Directeur Wetgeving en Juridische Zaken van het Ministerie van Algemene Zaken d.d. 26 juli 2023, met kenmerk WJZ'23/0135 (zaaknummer 2023/012899).

⁷⁴ Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba, 10 augustus 2023, ECLI:NL:OGHACMB:2023:149, ECLI:NL:OGHACMB:2023:148, ECLI:NL:OGHACMB:2023:147.

⁷⁵ Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba, 10 augustus 2023, ECLI:NL:OGHACMB:2023:149, ECLI:NL:OGHACMB:2023:148, ECLI:NL:OGHACMB:2023:147.

⁷⁶ Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba, 10 augustus 2023, ECLI:NL:OGHACMB:2023:149, ECLI:NL:OGHACMB:2023:148, ECLI:NL:OGHACMB:2023:147.

⁷⁷ Poelmann, E. (2022). Het vertrouwensbeginsel in beweging: het dispositievereiste als maatschappelijke antenne. Weekblad voor Fiscaal Recht, 2022(7447), 1101-1105. Artikel WFR 2022/173.

toepassing van de wet (legaliteitsbeginsel).⁷⁸ Met andere woorden in het belastingrecht is er geen ruimte voor het opnemen van de belangen van derden in de belangenafweging inzake een beroep op het vertrouwensbeginsel.⁷⁹ Als gevolg hiervan was de belangenafweging in de beroepsprocedures gericht op het afwegen van enerzijds het belang dat de Minister van Financiën zich aan zijn verrichte beleidsuitingen houdt (vertrouwensbeginsel) en het belang van het alsnog invorderen van de aanslagen aangezien geen wettelijke basis was voor de buiten invordering stelling van de aanslagen (legaliteitsbeginsel). Hierdoor impliceert een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel dat enerzijds rechtsgevolgen verbonden worden aan de gerechtvaardigde verwachtingen die voortvloeien uit de beleidsuitingen van de Minister van Financiën. Hierdoor is voorrang toegekend aan het opgewekte vertrouwen, waardoor het legaliteitsbeginsel van minder belang is. Als gevolg van het geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel is de SER van mening dat het achteraf toekennen van een wettelijke basis aan de verleende belastingsaneringsmaatregelen niet meer een cruciale rol moet spelen. Het laten bekrachtigen van de verleende belastingsaneringsmaatregelen door de Staten zal in casu toereikend zijn.

Formalisering nog te verlenen belastingmaatregelen

De SER wil nogmaals benadrukken dat het van eminent belang is dat elk bestuurlijk handelen gebaseerd is op een wettelijke regeling. De formalisering van de toekomstige belastingsaneringsmaatregelen via een landsverordening is imperatief, aangezien hiermee vooraf een wettelijke basis wordt toegekend aan de belastingsaneringsmaatregelen.

3. Conclusie

De Minister van Financiën is voornemens een wettelijk kader te verlenen aan het tijdelijk belastingsaneringspakket bestaande uit verschillende maatregelen. Het tijdelijk belastingsaneringspakket is gericht op onder andere de bevordering van een versnelde invordering van openstaande belastingschulden.

Wat de onderhavige ontwerplandsverordening betreft, heeft de SER het tijdelijke belastingsaneringspakket geëvalueerd op effectiviteit, gemoeide kosten en verbeterpotentieel. Aangezien informatie ontbreekt over de belastingschuldbeheersstrategie bij de Belastingdienst van Curaçao, met SMART geformuleerde strategische doelen en bijbehorende prestatie-indicatoren voor het tijdelijke belastingsaneringspakket, is de effectiviteit van het belastingsaneringspakket naar het oordeel van de SER niet met zekerheid vast te stellen.

De SER is daarbij van oordeel dat de effectiviteit van het belastingsaneringspakket verbeterd kan worden indien aandacht wordt besteed aan de verschillende verbeterpunten die aanbod zijn gekomen in dit advies.

Namens de Sociaal-Economische Raad,

De fungerend Voorzitter,



Dhr. mr. J.H. Jacobs

De Algemeen Secretaris,



Dhr. drs. R.J. Henriquez

⁷⁸ Cramwinckel, T. A. (2022, October 12). Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context: een juridisch en communicatiewetenschappelijk onderzoek naar gewekt vertrouwen. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3480298>.

⁷⁹ Cramwinckel, T. A. (2022, October 12). Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context: een juridisch en communicatiewetenschappelijk onderzoek naar gewekt vertrouwen. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3480298>.

cc.: De Minister van Algemene Zaken
De Uitvoeringsorganisatie Wetgeving en Juridische Zaken (UOWJZ)
De Directie Fiscale Zaken (DFZ)