

Vergaderjaar 2024–2025

36 782

**Wijziging van de Wet op de internationale
bijstandsverlening bij de heffing van belastingen
en de Algemene wet inzake rijksbelastingen in
verband met de implementatie van Richtlijn (EU)
2023/2226 van de Raad van 17 oktober 2023 tot
wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende
de administratieve samenwerking op het gebied
van de belastingen (PbEU L 2023/2226) (Wet
implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling
cryptoactiva)**

Nr. 4

**ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER
RAPPORT¹**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 16 april 2025 en het nader rapport d.d. 30 juni 2025, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw Kabinet van 5 februari 2025, no. 2025000232, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 16 april 2025, no. W06.25.00022/III, bied ik U hierbij aan.

De tekst van het advies treft u hieronder cursief aan, voorzien van mijn reactie.

Dit wetsvoorstel regelt de implementatie van de zevende wijziging van de richtlijn administratieve samenwerking op belastinggebied (beter bekend onder zijn Engelse naam en afkorting Directive on Administrative Cooperation, afgekort DAC).² Op grond van deze zevende wijzigingsrichtlijn, die als DAC8 wordt aangeduid,³ moeten lidstaten zogeheten rapporterende aanbieders van cryptoactivadiensten verplichten om gegevens en inlichtingen te rapporteren die de lidstaten vervolgens

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

² Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG (PbEU 2011, L 64).

³ Richtlijn (EU) 2023/2226 van de Raad van 17 oktober 2023 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, PbEU L 2023/2226.

moeten uitwisselen. Dit wetsvoorstel implementeert deze richtlijn voor grensoverschrijdende situaties in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB). Voor binnenlandse situaties wordt de rapportageplicht geïmplementeerd in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Tevens wordt het boetemaximum van de vierde categorie dat geldt voor rapporterende financiële instellingen (hierna: DAC2-boete) verhoogd naar de zesde categorie. De Afdeling advisering van de Raad van State maakt drie opmerkingen bij het voorstel.

Ten aanzien van de hoogte van de bestuurlijke en strafrechtelijke geldboeten in de WIB en AWR adviseert de Afdeling om in de toelichting nader te motiveren hoe de voorgestelde boetemaxima zich verhouden tot de aard en ernst van de overtreding en tot het door de DAC gestelde vereiste van evenredigheid. Daarbij adviseert de Afdeling ook aandacht te besteden aan het onderscheid tussen overtredingen en misdrijven.

Ten tweede maakt de Afdeling een opmerking over het nu (nog) niet wettelijk regelen van een minimum- en maximumbewaartermijn voor de ontvangen gegevens. Tot slot adviseert de Afdeling in de toelichting aandacht te besteden aan de uitvoeringsconsequenties van het voorstel voor de Belastingdienst en de rapportageplichtigen.

In verband hiermee is aanpassing wenselijk van de toelichting en zo nodig van het wetsvoorstel.

1. Inhoud van het voorstel

Dit wetsvoorstel implementeert de zevende wijziging van de Directive on Administrative Cooperation. De wijziging is gebaseerd op het Crypto-Asset Reporting Framework van de OESO.⁴ Het wetsvoorstel introduceert een verplichting voor rapporterende aanbieders van cryptoactivadiensten om gegevens en inlichtingen te rapporteren. De lidstaten zijn verplicht om die gegevens en inlichtingen vervolgens uit te wisselen. Deze verplichtingen worden opgenomen in de WIB en AWR, waarbij geldt dat de WIB regels bevat voor grensoverschrijdende situaties en de AWR voor binnenlandse situaties. De richtlijn moet grotendeels uiterlijk op 31 december 2025 geïmplementeerd zijn.

2. Bestuurlijke en strafrechtelijke boetes

Het niet voldoen aan de verplichting tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen moet op grond van de DAC kunnen worden bestraft via doeltreffende, evenredige en afschrikkende sancties.⁵ Dit wetsvoorstel introduceert en wijzigt de verschillende sanctiemogelijkheden. In het Nederlandse stelsel kan sanctionering zowel via het bestuursrecht als via het strafrecht plaatsvinden. Het grofschuldig of opzettelijk niet voldoen aan de verplichtingen kan worden beboet met een bestuurlijke boete van ten hoogste het bedrag van de zesde categorie.⁶

⁴ OECD, Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard, 10 October 2022, <https://web.archive.oecd.org/temp/2023-11-10/642426-crypto-asset-reporting-framework-and-amendments-to-the-common-reporting-standard.htm>.

⁵ Artikel 25bis DAC. Vanaf 2026 geldt dit artikel ook voor de verplichtingen die DAC8 introduceert.

⁶ De zesde categorie, zoals bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht. De hoogte van de geldboete is per 1 januari 2024 maximaal € 1.030.000. In artikel 11, eerste lid, WIB is thans een bestuurlijke boete van de vierde categorie opgenomen. Met dit wetsvoorstel wordt dit ook de zesde categorie.

Daarnaast kan strafrechtelijke vervolging worden ingesteld, waarbij met dit wetsvoorstel de strafrechtelijke bepalingen van de AWR van overeenkomstige toepassing worden verklaard voor zowel de binnenlandse als grensoverschrijdende situaties.⁷ Met het wetsvoorstel worden de strafrechtelijke boetemaxima gelijkgetrokken aan de bestuursrechtelijke boetemaxima, namelijk tot de zesde categorie.

De regering vindt een boetemaximum van de zesde categorie voor het niet voldoen aan de verplichtingen passend, omdat dit voldoende afschrikkend is en aansluit bij de reeds bestaande maxima die gelden voor de verplichtingen die op basis van de DAC zijn geïmplementeerd. De hoge boetecategorie biedt volgens de regering de ruimte om een evenredige boete op te leggen. Bovendien is de verhoging van de maximale strafrechtelijke boete volgens de regering gewenst, omdat een hogere bestuurlijke boetemogelijkheid zich niet goed verhoudt tot het uitgangspunt dat het strafrecht is bedoeld voor de meest ernstige overtredingen.

De hoogte van een sanctie is primair een uitdrukking van de aard en ernst van het strafbare feit.⁸ Gelet daarop dient een boete evenredig te zijn. Op grond van de DAC moeten de sancties doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn.⁹ Het bepalen van de boetemaxima (dus niet alleen van de in een concreet geval op te leggen boete) en de eventuele verhoging daarvan dient dan ook in het licht hiervan te worden gemotiveerd. De Afdeling heeft hiervoor eerder aandacht gevraagd bij de implementatie van EU-richtlijnen die zien op de fiscaliteit. Zij merkte daarbij op dat de Nederlandse boetes significant hoog zijn in verhouding tot andere EU-lidstaten.¹⁰ In 2024 wees de Europese Rekenkamer hier ook op in het kader van DAC6. De sancties die kunnen worden ingesteld op basis van de implementatie van DAC6 lopen sterk uiteen tussen de lidstaten.¹¹

Het gelijk maken van de boetemaxima aan die van eerdere implementaties van de DAC vormt de aanleiding voor de in dit wetsvoorstel opgenomen hoge boetemaxima voor DAC8-verplichtingen. In de toelichting ontbreekt echter de noodzakelijke onderbouwing van de voorgestelde strafmaxima gelet op de aard en ernst van de overtredingen in het licht van de evenredigheid. Ook wordt geen aandacht besteed aan de verhouding tot de boetemaxima van andere EU-lidstaten.

De verhoging van het strafmaximum van de DAC2-boete wordt wel toegelicht, maar ontoereikend. In de toelichting wordt aangegeven dat het kabinet signalen heeft ontvangen dat een boete van de vierde categorie

⁷ In artikel 68 AWR is geregeld dat het niet of onvolledig of onjuist verstrekken van inlichtingen gestraft kan worden met hechtenis van ten hoogste zes maanden of een geldboete van de derde categorie. In artikel 69 AWR is het opzettelijk niet, onjuist of onvolledig verstrekken van informatie, indien dit ertoe strekt dat er te weinig belasting wordt geheven, gesanctioneerd met een gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren of geldboete van de vierde categorie.

⁸ Dit geldt zowel voor de strafrechtelijke als bestuursrechtelijke sanctionering. Zie o.a. het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State inzake de Wet stroomlijning bestuurlijke boetemaxima en termijnen (W16.23.00361/II); T.A. de Roos, Het grote onbehagen: emotie en onbegrip over de rol van het strafrecht, Amsterdam:Balans 2000, p. 58–59 en A. Mein, De boete uit balans. Het gebruik van de bestuurlijke boete in de praktijk in het financieel toezicht, diss. 2015.

⁹ Zie artikel 25bis van Richtlijn 2011/16/EU.

¹⁰ Advies van de Afdeling advisering van 19 juni 2019 over de Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (W06.19.0135/III) (DAC6) en het Advies van de Afdeling advisering van 17 augustus 2022 over de Wet implementatie Richtlijn betalingsdientaanbieders, W06.22.0108/III. Kamerstukken II 2022/23, 36 231, nr. 4.

¹¹ Europese Rekenkamer, Bestrijding van schadelijke belastingregelingen en ontwijking van vennootschapsbelasting, 2024, https://www.eca.europa.eu/ECAPublications/SR-2024-27/SR-2024-27_NL.pdf, p. 36–37.

voor die overtredingen onvoldoende afschrikkend werkt. Uit de toelichting blijkt echter niet wat die signalen waren en of er al dergelijke boetes zijn opgelegd. Opvallend is dat uit het rapport van de Europese Rekenkamer blijkt dat bijvoorbeeld nog geen DAC6-sancties zijn opgelegd. Dit roept de vraag op in hoeverre dit wel het geval is voor DAC2.

Doordat in het voorstel de strafrechtelijke boetemaxima worden opgehoogd naar de zesde categorie, komt in de strafmaat het onderscheid tussen een misdrijf en overtreding te vervallen. Dit is opvallend, aangezien het onderscheid tussen een overtreding en een misdrijf afhankelijk is van de mate van schuld en opzet van de overtreder.¹² Strafbbaarstellingen voor overtredingen onderstrepen een verantwoordelijkheid om wettelijke verplichtingen na te komen, terwijl bij misdrijven sprake is van het aanpakken van gedrag dat een schadelijke inbreuk kan maken op de rechtsorde. Dit komt ook tot uitdrukking in het onderscheid tussen verzuim- en vergrijpboetes in de AWR.¹³ Het verwijt is voor beide type delicten dus verschillend. Door de maximale boetecategorieën voor misdrijven en overtredingen gelijk te trekken, vervalt dit onderscheid en komt daarin de aard en ernst van de overtreding niet meer tot uitdrukking. De Afdeling betwijfelt dan ook of het gelijktrekken van deze boetecategorieën evenredig is.

Gelet hierop adviseert de Afdeling in de toelichting dragend te motiveren hoe de voorgestelde boetemaxima gerelateerd zijn aan de aard en ernst van de overtredingen en hoe deze zich verhouden tot het evenredigheidsvereiste.

De Afdeling vraagt in het kader van beboeting ter zake van het niet nakomen van DAC8-verplichtingen aandacht voor de evenredigheid van het voorgestelde boetemaximum van de zesde categorie. Het niet nakomen van in het bijzonder de rapportageplicht frustreert niet alleen de Nederlandse belastingheffing maar ook die van andere lidstaten. Er is dus een zwaarwegend algemeen belang gemoeid met het tijdig en correct nakomen van de rapportageplicht. Dit kleurt de aard en de ernst van de overtreding, en is daarmee van invloed op het antwoord op de vraag wat in een individueel geval een evenredige boete is. Daarnaast is de inschatting dat de meeste rapporterende aanbieders van cryptoactivediensten flinke financiële slagkracht hebben. Het boetemaximum moet ook voor hen voldoende afschrikwekkend zijn. Richtlijn (EU) 2023/2226 schrijft dat ook voor. De zesde categorie – dat is de hoogste categorie – voldoet daaraan. Het boetemaximum van de zesde categorie sluit ook aan bij het aangenomen amendement waarmee het opzettelijk of grofschuldig niet verstrekken van een DAC4-landenrapport werd verhoogd van de vierde naar de zesde categorie.¹⁴ Het kabinet merkt volledigheidshalve nog op dat net als elke andere boete ook de maximale boete enkel in beeld komt als die boete gelet op de omstandigheden van het concrete geval proportioneel is. Een boete van de zesde categorie is fors maar kan in de ernstigste gevallen passend blijken. Het kabinet wenst de mogelijkheid om een dergelijke boete op te leggen daarom niet op voorhand uit te sluiten. Voorts is naar het oordeel van het kabinet van belang wat vooraf gaat aan daadwerkelijke beboeting. De uitvoerings- en handavingsstrategie van de Belastingdienst is erop gericht dat burgers

¹² Memorie van toelichting, hs. 2.6. Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met niet-grensoverschrijdende transacties. Zie ook S.C.W. Douma, R.J. Koopman en E.A.G. van der Ouderaa, Algemene wet inzake rijksbelastingen, Wolters Kluwer/Deventer 2023, p. 484.

¹³ I.J. Krukkert, Individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht : een interne theoretische rechtsvergelijking tussen het fiscale bestuurlijke boeterecht en het strafrecht, diss. 2018, p. 246 e.v.

¹⁴ Kamerstukken II 2016/17, 34 651, nr. 13.

en bedrijven zoveel mogelijk uit zichzelf dus zonder dwingende en kostbare acties hun verplichtingen nakomen. De Belastingdienst richt zich daarom meer op het voorkomen van fouten dan op het achteraf corrigeren van aangiften. Dat betekent onder meer dat de Belastingdienst proactief in overleg treedt met de rapportageplichtigen om hen voor te lichten over het voldoen aan hun rapportageplicht. Constateert de Belastingdienst dat de rapportageverplichtingen niet, onvolledig of onjuist worden nagekomen dan zal de Belastingdienst in beginsel eerst met de betreffende rapporterende aanbieder van cryptoactivadiensten in contact treden om hem erop te attenderen dat hij (nog) niet aan al zijn verplichtingen heeft voldaan. Daarbij houdt de Belastingdienst ook rekening met het feit dat de met het voorliggende wetsvoorstel voorgestelde rapportageverplichtingen zeker in de eerste jaren het nodige van rapporterende aanbieders van cryptoactivadiensten vragen.

De Afdeling vraagt ook aandacht voor de verhouding tot boetemaxima die andere lidstaten hanteren. Het is juist dat andere lidstaten lagere boetemaxima kennen. Het kabinet wenst hierbij evenwel twee belangrijke nuanceringen te plaatsen. Ten eerste hanteren andere lidstaten als uitgangspunt dat elke gedurende de rapportageperiode – in beginsel is dat een kalenderjaar – ingezonden (deel)rapportage een overtreding kan constitueren. Dat betekent dat per rapportageperiode meerdere boetes kunnen worden opgelegd. Dit uitgangspunt verhoudt zich naar het oordeel van het kabinet minder goed met de mogelijkheid die volgens het kabinet aan een rapportageplichtige moet worden geboden om zonder vrees voor beboeting tot aan de uiterste rapportagedatum van in elk geval 31 januari een eerder ingezonden (deel)rapportage te herstellen of aan te vullen. Passender is daarom het uitgangspunt dat per rapportageperiode in beginsel maar één keer sprake kan zijn van een overtreding. Deze overtreding kan zich pas voordoen na het verstrijken van de uiterste rapportagedatum van 31 januari. Ten tweede hanteren andere lidstaten een equivalent van verzuimbeboeting. Dat betekent dat zij ook boetes op kunnen leggen in situaties waarin geen sprake is van opzet of grove schuld. Het kabinet kiest er vooralsnog niet voor om ook te voorzien in de mogelijkheid van het opleggen van verzuimboetes.

Met betrekking tot het verhogen van het boetemaximum voor DAC2-boetes merkt het kabinet op dat het wat de signalen betreft ging om hetgeen naar voren is gekomen in contacten met het bankwezen, fiscaal dienstverleners en de Belastingdienst. Het kabinet kan zich ook goed voorstellen dat een maximale boete van de vierde categorie (thans € 25.750) weinig indruk maakt op een financiële instelling. Deze signalen vormen overigens niet de belangrijkste reden om genoemd boetemaximum te verhogen. De belangrijkste reden is dat omdat financiële instellingen en aanbieders van cryptoactivadiensten vaker vergelijkbare diensten aanbieden, zij met het oog op een gelijke behandeling tot hetzelfde maximum moeten kunnen worden beboet. Nu voor aanbieders van cryptoactivadiensten de zesde categorie geldt, heeft dat ook te gelden voor financiële instellingen. Ook in het kader van DAC2 geldt uiteraard de hiervoor aangehaalde handhavingsstrategie en dat de Belastingdienst ervan uitgaat dat financiële instellingen te goeder trouw handelen. Dat heeft ertoe geleid dat het opleggen van DAC2-boetes vooralsnog niet nodig is geweest.

Verder betwijfelt de Afdeling of het gelijk trekken van de strafrechtelijke boetemaxima voor overtredingen en misdrijven evenredig is. Het kabinet meent dat die gelijkschakeling op zichzelf niet in strijd is met het evenredigheidsbeginsel omdat blijft gelden dat een boete of straf in het individuele geval proportioneel moet zijn. Daarnaast is acht geslagen op het advies van de Afdeling inzake bestuurlijke boetestelsels waarin is

geadviseerd het strafrechtelijke boetemaximum niet lager te laten zijn dan het bestuurlijke boetemaximum. Voorts bestaat tussen strafrechtelijke overtredingen en misdrijven een verschil in de bestraffingsmogelijkheden die naast het opleggen van een geldboete bestaan. Bij strafrechtelijke overtredingen kan iemand tot hechtenis van ten hoogste zes maanden worden veroordeeld, terwijl het bij misdrijven gaat om een gevangenisstraf die vier jaar kan duren.¹⁵ Hoewel zowel hechtenis als een gevangenisstraf een vrijheidsbenemende maatregel is, en zij in zoverre dus niet van elkaar verschillen, verschilt de duur ervan dus wel aanzienlijk afhankelijk of sprake is van een strafrechtelijke overtreding of een misdrijf. Dat maakt dat bestraffing als misdrijf ingrijpender sanctiemogelijkheden biedt. Daarmee komt in het strafrecht het onderscheid tussen misdrijven en overtredingen tot uitdrukking. In de opmerking van de Afdeling ziet het kabinet wel aanleiding om de voorgestelde wijzigingen van de boetebepalingen in de AWR beter in het systeem van de AWR in te passen. Dat houdt in dat de betreffende boetebepalingen in het onderdeel over vergrijpboetes in de AWR worden opgenomen.¹⁶ Dat betekent met het oog op consistentie ook dat bepaalde aanvullende voorschriften voor die boetebepalingen moeten gelden.¹⁷ Dat wordt eveneens aangepast.

Het voorgaande is in het voorstel van wet, paragraaf 2.5 van het algemeen deel van de memorie van toelichting en in de toelichting op de voorgestelde wijzigingen van onder andere artikel 11 WIB verwerkt.

3. Minimum- en maximumbewaartermijn

De gegevens die Nederland op grond van de in dit wetsvoorstel geïntroduceerde verplichtingen ontvangt, moeten na ontvangst op grond van de richtlijn in ieder geval vijf jaar worden bewaard. Zij mogen daarbij niet langer worden bewaard dan nodig.¹⁸ In het wetsvoorstel wordt de minimumbewaartermijn nu nog niet geïmplementeerd.¹⁹ Deze moet uiterlijk op 31 december 2027 zijn geïmplementeerd. In navolging van de richtlijn is in dit wetsvoorstel ook geen maximumbewaartermijn opgenomen. De European Data Protection Supervisor (EDPS) en de Autoriteit Persoonsgegevens (AP) hebben dit wel aanbevolen.²⁰ Volgens de toelichting kan in sommige gevallen een maximumbewaartermijn niet worden gehanteerd, bijvoorbeeld in geval van juridische procedures.²¹

In de toelichting wordt onderkend dat de gegevens niet langer bewaard mogen worden dan noodzakelijk is voor het doel waarvoor zij zijn verwerkt. Toegelicht wordt dat de Belastingdienst de termijnen hanteert die overeenkomstig de Archiefwet bekend worden gemaakt. Hierbij wordt verwezen naar selectielijsten van de Belastingdienst waar in beginsel een bewaartermijn van 7 jaar voor geldt. Uit de selectielijst van de Belastingdienst volgt echter dat gegevens, die worden verwerkt voor het verlenen of vragen van bijstand aan buitenlandse autoriteiten met betrekking tot de belastingheffing en invordering, 12 jaar na afhandeling moeten worden vernietigd.²² Bij de totstandkoming van die termijn in de selectielijst is al

¹⁵ Zie artikel 68, eerste lid en 69, eerste lid, AWR in samenhang met artikel 72 AWR.

¹⁶ Zie het voorgestelde artikel 67fa AWR. Bedoeld onderdeel van de AWR is hoofdstuk VIIIA, afdeling 1, paragraaf 2, AWR.

¹⁷ Hoofdstuk VIIIA, afdeling 2, AWR.

¹⁸ Artikel 22, lid 3, DAC.

¹⁹ Memorie van toelichting, hs. 3.4 Autoriteit Persoonsgegevens.

²⁰ Autoriteit Persoonsgegevens, Wetgevingstoets concept voor Wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling cryptoactiva, 12 december 2024 en European Data Protection Supervisor, Opinion 9/2023 on the Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, 3 april 2023, opm. 3.5.

²¹ Memorie van toelichting, hs. 3.4 Autoriteit Persoonsgegevens.

²² Zie: Selectielijst_Belastingdienst_Belastingregio's_2012_3159 (p. 35).

rekening gehouden met de mogelijkheid van juridische procedures. Dit roept de vraag op waarom deze (impliciete) maximumtermijn (nog) niet is opgenomen in het wetsvoorstel.

Bewaartermijnen vormen een belangrijke waarborg voor de zorgvuldige omgang met persoonsgegevens. Dit brengt met zich dat de opslag van persoonsgegevens moet worden beperkt tot het strikte minimum.²³ Daarbij schrijft de richtlijn een minimale bewaartermijn van vijf jaar voor. De Afdeling adviseert dan ook om in de toelichting nader te motiveren waarom nu (nog) niet is voorzien in wettelijke bewaartermijnen.

De Afdeling constateert terecht dat uit de selectielijst van de Belastingdienst volgt dat de gegevens die worden verwerkt voor het verlenen of vragen van bijstand aan buitenlandse autoriteiten met betrekking tot de belastingheffing en invordering 12 jaar na afhandeling moeten worden vernietigd. De door de Afdeling bedoelde verwijzing is daarom aangepast. Bij het bepalen van de bewaartermijn van 12 jaar is rekening gehouden met processen die met betrekking tot deze gegevensverwerking in de wet zijn vastgelegd, eventuele juridische procedures die ter zake kunnen worden gestart en waarvoor de betreffende gegevens nodig kunnen zijn en – in verband daarmee – de bescherming van de rechtspositie van betrokken belanghebbenden en de Minister van Financiën. De Belastingdienst bewaart de gegevens die via automatische uitwisseling met andere lidstaten zijn ontvangen gelet op deze overwegingen derhalve niet langer dan nodig is. Nu deze termijn bovendien niet korter is dan vijf jaar voldoet deze bewaartermijn aan het bepaalde in artikel 1, punt 11, van de DAC8-Richtlijn dat de lidstaten de gegevens die zij via automatische uitwisseling van inlichtingen hebben ontvangen, niet langer dan nodig is, maar in geen geval korter dan vijf jaar na de datum van ontvangst ervan bewaren om de doelstellingen van deze richtlijn te verwezenlijken. De genoemde selectielijst waarin de bewaartermijn van 12 jaar is opgenomen is op grond van de Archiefwet 1995 tot stand gekomen, waarmee in een wettelijke grondslag is voorzien. Met een volgend wetstraject zal de bewaartermijn expliciet in de WIB worden opgenomen, waarmee tegemoet zal worden gekomen aan artikel 2, tweede lid, van de DAC8-Richtlijn dat bepaalt dat de hiervoor weergegeven bepaling van artikel 1, punt 11, uiterlijk op 31 december 2027 moet zijn geïmplementeerd.

Paragraaf 3.4 van het algemeen deel van de memorie van toelichting is naar aanleiding van deze opmerking van de Afdeling aangepast.

4. Uitvoeringsconsequenties

Uit de uitvoeringstoets van de Belastingdienst blijkt dat DAC8 voor een structurele extra inzet van personeel van 126,1 fte zorgt. De benodigde medewerkers (vooral cryptoanalisten) zijn volgens de uitvoeringstoets echter lastig te vinden. Het voorstel vergroot de toch al grote wervingsopgave voor de Belastingdienst om bestaande regelgeving te kunnen blijven uitvoeren. De Belastingdienst wijst er daarnaast op dat met DAC8 de handhaving op het bezit van cryptoactiva slechts beperkt wordt verbeterd. De regelgeving sluit onvoldoende aan op de nationale situatie, waardoor de verkregen informatie zonder verdere aanpassingen in de nationale regelgeving niet kan worden gebruikt voor de vooringevulde aangifte. Ook staat in de uitvoeringstoets dat de DAC8 regelgeving de

²³ Zie hiervoor onder andere de advisering van de Afdeling advisering van de Raad van State bij het Voorstel van rijkswet houdende wijziging van de consulaire bescherming EU-burgers voor de vaststelling en afgifte van een Europees noodreisdocument (W02.24.00180/II/K), punt 2 en het bij de Wet vrij en veilig onderwijs (W05.24.00331/I), punt 4b.

Belastingdienst slechts beperkt in staat stelt om zijn (handhavings)strategie uit te voeren. De gegevens zijn alleen na een tijdrovende en kostbare analyse bruikbaar in de heffing en inning, waardoor het aantal zaken waarop toezicht kan worden uitgeoefend in verhouding tot de daarmee gemoeide kosten volgens de uitvoeringstoets beperkt is.

De uitvoeringstoets maakt er tevens melding van dat een groot beroep wordt gedaan op het doenvermogen van de rapportageplichtigen en dat zij forse investeringen moeten doen. De verwachting van de Belastingdienst is dat in de praktijk voor een deel van de doelgroep onduidelijk is dat zij een rapportageverplichting hebben op basis van deze wetgeving. Dit komt volgens de Belastingdienst door de ruime definitie die wordt gehanteerd en omdat bepaalde begrippen nog niet nader zijn ingevuld.

De regering kiest daarbovenop voor een korte uiterste rapportagedatum van 31 januari van het jaar volgend op het belastingjaar.²⁴ Volgens de toelichting is dit nodig voor de beoordeling van ingediende aangiften. Daarbij wordt echter niet ingegaan op de vraag hoe dit zich verhoudt tot de opmerkingen in de uitvoeringstoets over de verwachte onduidelijkheid en uitvoeringsconsequenties voor rapportageplichtigen en de Belastingdienst. Nu de gevraagde gegevens niet vooringevuld kunnen worden in de aangifte, informatie van andere EU-lidstaten ook pas later komt en bij het onjuist invullen van gegevens de mogelijkheid bestaat tot navordering, adviseert de Afdeling in de toelichting inzichtelijk te maken hoe het voorgaande is afgewogen.

De Afdeling adviseert in de toelichting nader in te gaan op de uitvoeringsconsequenties van dit voorstel.

Hoewel door rapporterende aanbieders van cryptoactivadiensten gerapporteerde transactiegegevens door de Belastingdienst niet zullen worden gebruikt voor het vooraf invullen van aangiften, zullen zij wel worden gebruikt voor het toezicht op ingediende aangiften. Het bezit van cryptoactiva is vooral relevant voor de aangifte inkomstenbelasting. De Belastingdienst controleert jaarlijks conform zijn uitvoerings- en handhavingsstrategie alle binnengekomen aangiften inkomstenbelasting. Dit gebeurt grotendeels automatisch. Indien de Belastingdienst gegevens ontvangt van derden, zoals in dit geval de rapporterende aanbieders van cryptoactivadiensten, maakt de Belastingdienst met een risicoanalyse een vergelijking tussen de ontvangen gegevens en de ingevulde gegevens. Om op geautomatiseerde wijze een vergelijking te maken tussen de ontvangen gegevens en de ingevulde gegevens moeten de gegevens uiterlijk op 31 januari van het jaar na het betreffende belastingjaar worden ontvangen. Dit is ook het geval bij de rapportageplicht van DAC2 en DAC7. Indien de uiterste rapportagedatum in de tijd zou worden opgeschoven, dan is het voor de Belastingdienst niet meer mogelijk om op een effectieve wijze (grotendeels automatisch) toezicht uit te oefenen. Naar het oordeel van het kabinet dient de mogelijkheid van toezicht op ingediende aangiften die resulteert in een juiste aanslag zoveel mogelijk prioriteit te krijgen boven eventuele navordering. Dit dient de rechtszekerheid van belastingplichtigen. Zoals vermeld in paragraaf 5.3 van de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel zal het kabinet naar aanleiding van de uitvoeringstoets wel bezien in hoeverre de rapportageplicht te zijner tijd zou moeten worden uitgebreid, om deze meer op de

²⁴ In voetnoot 47 van de toelichting wordt melding gemaakt van het feit dat een aantal andere landen hun voornemens over de uiterste datum ook al bekend hebben gemaakt, maar uit deze voetnoot blijkt niet wat die data zijn en hoe deze zich verhouden tot de door Nederland gekozen datum.

heffing via een vooraf ingevulde aangifte te laten aansluiten om zo de handhaving te verbeteren.

De in de uitvoeringstoets op DAC8 vermelde verwachting dat de Belastingdienst voor de uitvoering structureel 126,1 fte aan personeel nodig zal hebben en dat dit de wervingsopgave van de Belastingdienst nog groter maak is in de uitvoeringstoets afhankelijk gesteld van een aantal onzekerheden, namelijk onzekerheden over de omvang van het crypto-bezit per cryptogebruiker, het daarmee gemoeide fiscale belang en het niveau van compliance bij de verantwoording van het cryptobezit. Gelet op deze onzekerheden is besloten tot een nieuw ijkmoment eind 2026 gevolgd door een ingroeimodel hetgeen zal leiden tot het opnieuw vaststellen van de uitvoeringslast.

Communicatie met cryptobezitters en marktpartijen ten behoeve van de nakoming van de aangifteplicht, onderscheidenlijk de rapportageplicht, maakt ook deel uit van de handhavingsstrategie. Ten behoeve van het bevorderen van fiscale compliance bij cryptobezitters is in de aangifte-campagne inkomensheffing (IH) in 2025 specifiek aandacht gevraagd voor de verplichting om cryptoactiva aan te geven. Dat zal in de aangiftecampagne IH in 2026 ook worden gedaan. In de toelichting op het aangifteformulier IH voor 2024 is een verduidelijking doorgevoerd wat betreft de aangifte van cryptoactiva en over belastingjaar 2025 zal het cryptobezit in het aangifteformulier IH apart worden uitgevraagd. In verband met de mogelijk gerichte communicatie naar cryptobezitters voorafgaand aan de aangiftecampagne om zo de compliance te bevorderen is eveneens noodzakelijk dat de gegevens van de rapporterende aanbieders van cryptoactivadiensten uiterlijk op 31 januari aan de Belastingdienst zijn doorgegeven. In de uitvoeringstoets is aangegeven dat de Belastingdienst verwacht dat als gevolg van de communicatie de compliance bij cryptobezitters om van cryptoactivabezit aangifte te doen zal toenemen. Ten behoeve van de compliance bij rapporterende aanbieders van cryptoactivadiensten wordt een communicatieplan opgesteld waarvan de uitvoering nog in het tweede kwartaal van 2025 zal worden gestart. Hiernaast heeft inmiddels een eerste door de Belastingdienst georganiseerde bijeenkomst met marktpartijen op het gebied van cryptoactivadiensten plaatsgevonden, die met enige regelmaat zal worden herhaald. Ook wordt een klankbordgroep met marktpartijen ingericht, waarmee een digitaal communicatiekanaal zal worden geopend. Om zoveel mogelijk onduidelijkheid over de DAC8-regelgeving bij rapporterende aanbieders van cryptoactivadiensten weg te nemen wordt verder gewerkt aan een website met informatie en wordt een eerste handleiding voor rapporterende aanbieders van cryptoactivadiensten opgesteld, die in de zomer met de marktpartijen zal worden afgestemd.

Gelet op de genoemde onzekerheden in combinatie met de communicatiemaatregelen die zijn en worden genomen kan op dit moment niet bij voorbaat worden geconcludeerd dat in 2027 – het eerste jaar waarin de rapporterende aanbieders van cryptoactivadiensten moeten rapporteren – niet in belangrijke mate toezicht kan worden uitgeoefend zoals hiervoor beschreven. Het kabinet ziet daarom geen aanleiding om de uiterste rapportagedatum van 31 januari aan te passen.

Paragraaf 5.3 van het algemeen deel van de memorie van toelichting is naar aanleiding van deze opmerking van de Afdeling aangepast.

Overige wijzigingen

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om een wijziging aan te brengen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting die niet direct samenhangt met het advies van de Afdeling. Aan het voorgestelde artikel 10 of WIB is een tweede lid toegevoegd. Dit artikellid voorziet in de situatie dat de datum van 30 december waarop de Autoriteit Financiële

Markten aan de Minister van Financiën jaarlijks een lijst dient te zenden waarop staat vermeld aan wie en op welke datum in het afgelopen kalenderjaar een vergunning op grond van Verordening (EU) 2023/1114 voor het aanbieden van cryptoactivadiensten is verleend, op een zaterdag of een zondag valt. In dat geval dient de lijst op de laatste werkdag vóór 30 december aan Onze Minister te worden gezonden.

Tot slot is van de gelegenheid gebruik gemaakt om enkele redactionele wijzigingen aan te brengen.

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

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

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

De Staatssecretaris van Financiën,
T. van Oostenbruggen