

Inhoudsopgave

Grensoverschrijdend fiscaal bestuursrecht	2
1. Inleiding en afbakening	2
2. Grensoverschrijdende informatievergaring	2
2.1 Het belastingrecht als onderdeel van het bestuursrecht	2
2.2 De aangifteverplichting	3
2.3 Bijkomende verplichtingen	3
2.4 Beperkingen aan de verplichtingen	5
2.5 Algemene onderzoeksbevoegdheid	6
2.6 Afsluitend	6
3. Internationale bijstand bij grensoverschrijdende van informatievergaring	7
3.1 Een plaatsbepaling	7
3.2 Vormen van grensoverschrijdende fiscale heffingsbijstand	8
3.3 Grondslagen voor grensoverschrijdende bijstand	12
3.4 De verhouding tussen de verschillende grondslagen	15
3.5 Nationaalrechtelijk uitvoeringskader	15
3.6 De positie van de burger	17
3.7 Afsluitend	18
4. Conclusie	19
Stellingen:	20

Grensoverschrijdend fiscaal bestuursrecht

M.B. Weijers¹

1. Inleiding en afbakening

Belastingheffing is in principe een nationale aangelegenheid. Met betrekking tot de directe belastingen (waaronder de inkomsten- en vennootschapsbelasting)² is nauwelijks sprake van harmonisering of uniformering. Het staat staten dan ook vrij om de eigen directe-belastingregels te stellen ter zake van grensoverschrijdende belastingheffing (belasting over buitenlands inkomen van inwoners en over binnenlandse inkomen van niet-inwoners). De wetgeving van staten sluit in de praktijk aan bij heffingsbeginselen zoals de nationaliteit van de belastingplichtige of diens woon- of vestigingsplaats (persoonlijke heffingsbeginselen) of de bron of oorsprong van het te belasten inkomen (objectieve heffingsbeginselen).³ Afhankelijk van het soort heffingsbeginsel leidt dat in beginsel tot een onbeperkte (bij persoonlijke beginselen) of beperkte (bij objectieve beginselen) belastingplicht in de betreffende staat.⁴ Toch kan die bevoegdheid niet langer op zichzelf worden gezien. In de huidige internationale samenleving is niet zelden sprake van een feitencomplex dat zich over meerdere staten uitstrekt. Factoren die daarbij een rol spelen zijn onder meer de toenemende globalisering, de totstandkoming van de Europese Unie, de komst van *multinationals* en de digitalisering van markten. Staten zijn meer dan voorheen van elkaar afhankelijk om belastingheffing te effectueren. Niet alleen op het gebied van handhaving, maar ook op dat van materiële regelgeving en informatievergaring. Een behandeling van alle ontwikkelingen op het gebied van het internationale belastingrecht, zou de omvang van dit preadvies te buiten gaan. Ik beperk mij tot de grensoverschrijdende informatievergaring. Waar mogelijk of opportuun zal een koppeling worden gemaakt met ontwikkelingen in andere deelgebieden van het internationale belastingrecht.

In de volgende paragrafen zal de fiscale grensoverschrijdende informatievergaring worden belicht. Dat gebeurt allereerst vanuit nationaal perspectief in paragraaf 2. Vervolgens zal in paragraaf 3 het internationale kader worden behandeld. Dit preadvies wordt afgesloten met een conclusie in paragraaf 4.

2. Grensoverschrijdende informatievergaring

2.1 Het belastingrecht als onderdeel van het bestuursrecht

Het belastingrecht is een onderdeel van het bestuursrecht. Hoewel de Algemene wet bestuursrecht (Awb) hierop (deels) van toepassing is, onderscheidt het belastingrecht zich van het reguliere bestuursrecht doordat in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) een aantal afwijkingen en aanvullingen is opgenomen. Voor het onderhavige preadvies is relevant dat voor ingevolge de 'belastingwet' genomen besluiten een gesloten stelsel van rechtsbescherming geldt; er staat op grond van artikel 26 AWR in afwijking van artikel 8:1 Awb slechts beroep (en op grond van artikel 7:1 Awb; bezwaar) open tegen een belastingaanslag of een (in de wet als zodanig aangewezen) voor bezwaar vatbare beschikking.⁵ Daarnaast geldt op grond van artikel 1, lid 3, AWR dat Titel 5.2 Awb bij

¹ M.B. Weijers is werkzaam bij het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad en UvA/ACTL. Deze bijdrage is op persoonlijke titel.

² Direct taxes on income are levied by public authorities at regular intervals, except social contributions, on income from employment, property, capital gains or any other source. Real estate and land taxes are included if they are merely an administrative procedure for the assessment and collection of income tax, aldus de OESO (<https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=628>).

³ C. van Raad, *Cursus Belastingrecht*, IBR 1.2.1.a. Algemeen. Zie ook I.J.J. Burgers (red.), *Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht*, Den Haag, SDU: 2015, p. 5.

⁴ R.S.J. Martha, *The Jurisdiction to Tax in International Law* (diss.), Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer/Boston: 1989, p. 182-184 en C. van Raad, *Cursus Belastingrecht*, IBR 1.2.1.a. Algemeen.

⁵ Ingevolge artikel 26, lid 2, AWR wordt de voldoening of afdracht op aangifte, dan wel de inhouding door een inhoudingsplichtige gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking. Ook daartegen kan dus bezwaar en beroep worden ingesteld.

de heffing van belastingen buiten toepassing blijft. Dat heeft tot gevolg dat de bepalingen omtrent de toezicht op naleving (waaronder o.a. de bevoegdheid tot het vorderen van inlichtingen en de verplichting tot medewerking) niet kunnen worden ingeroepen. Reden voor de 'uitschakeling' van Titel 5.2 Awb is dat de AWR een groot aantal informatie- en meewerkverplichtingen kent die specifiek op de belastingheffing zijn toegesneden. Hieronder zullen vanuit een grensoverschrijdend perspectief de meest relevante informatieverlichtingen worden besproken.

2.2 De aangifteverplichting

Op het moment dat de inspecteur vermoedt dat een (rechts)persoon belasting- of inhoudingsplichtig is, kan hij diegene uitnodigen tot het doen van aangifte. Door het invullen van de vragen op een (digitaal) aangifteformulier wordt de inspecteur in veel gevallen voorzien van de informatie die hij nodig heeft om in voorkomende gevallen de belastingschuld vast te stellen. De AWR gaat er vanuit dat de uitnodiging tot het doen van aangifte leidt tot een aangifteplicht.⁶ Ook wel de 'hoofdverplichting' genoemd. Het niet nakomen van die verplichting kan leiden tot een processuele consequentie (bestaande uit een omkering en verzwaring van de bewijslast in de procedure tegen een eventuele aanslag) alsmede tot bestuurlijke boetes of strafrechtelijke sancties. De enige materiële eis die voor het ontstaan van de aangifteverplichting (vanuit nationaalrechtelijk oogpunt) wordt gesteld, is dat sprake moet zijn van een vermoeden van (gedeeltelijke) belastingplicht in Nederland. Dat vermoeden moet op enige (objectieve) feitelijke aanwijzingen zijn gebaseerd.⁷ Daarvan kan ook sprake zijn als een belastingplichtige in het buitenland woonachtig/gevestigd is.⁸ Bijvoorbeeld omdat een in Nederland opgerichte, maar in het buitenland gevestigde, vennootschap bij wijze van wetsfictie geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd.⁹ Degene die een aangiftebiljet ontvangt, kan het (onderbouwde) standpunt innemen dat de inspecteur hem niet had mogen uitnodigen omdat van een belastingplicht geen sprake is. Als de inspecteur dat standpunt vervolgens (gemotiveerd) verwerpt, is degene die is uitgenodigd alsnog verplicht zijn aangifte te doen. Tegen een dergelijke uitnodiging staat, als gevolg van het gesloten stelsel, geen rechtsmiddel open, ondanks dat aan die uitnodiging het rechtsgevolg verbonden is dat daardoor de verplichting tot het doen van aangifte ontstaat. Slechts tegen de daarop volgende (al dan niet als gevolg van het uitblijven van een aangifte, ambtshalve vastgestelde) aanslag staat beroep open, zij het dat daarvoor dan mogelijk de omkering van de bewijslast geldt.

2.3 Bijkomende verplichtingen

Naast de aangifteverplichting, kent de AWR ook een aantal 'bijkomende verplichtingen'. Voor het onderhavige preadvies zijn met name relevant de verplichting om desgevraagd informatie te verstrekken ten aanzien van de eigen belastingheffing en (in sommige gevallen) die van een ander, alsmede de verplichting om onder omstandigheden een administratie te voeren en die desgevraagd ter inzage te verstrekken. Net als bij de aangifte het geval is, kan het niet nakomen van deze verplichtingen leiden tot processuele gevolgen (met name: de omkering en verzwaring van de bewijslast) alsmede tot boetes en strafrechtelijke sancties. Alvorens de bijkomende verplichtingen vanuit grensoverschrijdend perspectief te behandelen, moet worden opgemerkt dat in binnenlandse situaties ook veel informatie automatisch aan de inspecteur wordt verstrekt door bijvoorbeeld banken (bijvoorbeeld saldi en hypotheekgegevens), werkgevers (bijvoorbeeld loongegevens) en gemeenten (WOZ-gegevens).

Op grond van artikel 47, lid 1, AWR is 'eenieder' gehouden desgevraagd informatie te verstrekken over de feiten die voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn. Deze bepaling valt uiteen in een verplichting gegevens en inlichtingen te verstrekken (de actieve informatieverplichting) en de verplichting bepaalde boeken, bescheiden en gegevensdragers voor

⁶ Artikel 6, lid 1, jo. 8, lid 1, AWR.

⁷ De Blicke e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Kluwer, Deventer: 2015, p. 108.

⁸ HR 26 augustus 1998, nr. 33.687, ECLI:NL:HR:1998:AA2529, *BNB* 1998/350 m.nt. Van Leijenhorst.

⁹ Artikel 2, lid 4, Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

raadpleging beschikbaar te stellen (de passieve informatieverplichting). Onder belastingheffing moet worden verstaan de heffing van rijksbelastingen in ruime zin. Kortom: er moet sprake zijn van een verzoek om verstrekking of overlegging van bepaalde informatie die van belang kan zijn voor de Nederlandse belastingheffing.¹⁰ Daarvan kan ook sprake zijn als de 'bevraagde' zich in het buitenland bevindt. Bijvoorbeeld als een buitenlandse onderneming in Nederland actief is. In dat geval kan een belang voor de Nederlandse belastingheffing immers bestaan in het onderzoek naar de vraag of sprake is van een Nederlandse belastingplicht¹¹ of een vaste bedrijfsinrichting hier te lande.¹² Voldoende is dat het gevraagde 'op zichzelf beschouwd van belang kan zijn voor de [Nederlandse] belastingheffing van de betrokken [vermoedelijke] belastingplichtige'.¹³ Dat wordt over het algemeen aangenomen als de Inspecteur zich op basis van de hem ter beschikking staande informatie in redelijkheid op dat standpunt kan stellen.¹⁴ Het betreft dus een lagere bewijsstandaard dan voor het intreden van de aangifteverlichting.¹⁵ Anderzijds kan met artikel 47 AWR ook worden bewerkstelligd dat de inspecteur via een ingezetene de beschikking krijgt over gegevens die zich feitelijk buiten de landsgrens bevinden, bijvoorbeeld de bankafschriften van een buitenlandse bankrekening. Uit de rechtspraak van de Hoge Raad volgt namelijk dat artikel 47 AWR zich niet alleen uitstrekt tot informatie waarover de bevragee beschikt, maar ook informatie waarover hij of zij kan beschikken.¹⁶ In dat kader mag enige inspanning worden verwacht om de gevraagde informatie in het buitenland op te vragen,¹⁷ bijvoorbeeld door de buitenlandse bank aan te schrijven of daar langs te gaan. Het niet-voldoen aan artikel 47 AWR blijft zonder nadelige gevolgen voor de belastingplichtige indien het niet-naleven van het voorschrift hem niet kan worden aangerekend.¹⁸

Op grond van artikel 47a AWR is artikel 47 AWR van overeenkomstige toepassing op de situatie waarin een Nederlandse vennootschap als dochter deel uitmaakt van een internationaal concern. In dat geval is de verplichting van artikel 47, lid 1, AWR ook op de Nederlandse vennootschap van toepassing ter zake van gegevens en inlichtingen alsmede gegevensdragers die in het bezit zijn van moeder- en zustervennootschappen c.q. grootaandeelhouders/natuurlijk personen die van belang is voor de belastingheffing van de Nederlandse vennootschap. Er moet dan bij die moeder/aandeelhouder wel sprake zijn van minstens 50 procent zeggenschap in de Nederlandse vennootschap (en eventuele zustervennootschappen). In de omgekeerde situatie (de Nederlandse vennootschap is moeder) is artikel 47a AWR in principe niet nodig: in dat geval zal de Nederlandse vennootschap reeds op grond van artikel 47 AWR gehouden zijn de gevraagde informatie (mits van belang voor de Nederlandse belastingheffing) op te vragen en aan de inspecteur te verstrekken.¹⁹ Het belang van artikel 47a AWR is vanuit Nederlands perspectief gelegen in de mogelijkheid voor de inspecteur om zicht te krijgen op de groepsstructuur, de financiering daarvan of de wijze van verantwoording van onderlinge transacties.²⁰ In de literatuur is bij de totstandkoming van artikel 47a AWR kritiek geuit op het gemak waarmee vennootschappen in internationale verhoudingen verplicht

¹⁰ Zie HR 8 januari 1986, nr. 23.034, ECLI:NL:HR:AW8125, BNB 1986/128.

¹¹ HR 18 december 2015, nr. 15/00040, ECLI:NL:HR:2015:3603, BNB 2016/48 m.nt. E.B. Pechler.

¹² HR 18 april 2003, nr. 38.122, ECLI:NL:HR:2003:AF7498, BNB 2003/268 m. nt. E. Aardema

¹³ HR 8 januari 1986, nr. 23.034, ECLI:NL:HR:1986:AW8125, BNB 1986/128 m.nt. J. Hoogendoorn.

¹⁴ HR 12 februari 1992, nr. 27.677, ECLI:NL:HR:1992:ZC4885, BNB 1992/148, HR 18 april 2003, nr. 38.122, ECLI:NL:HR:2003:AF7498, BNB 2003/268 m. nt. E. Aardema en HR 18 december 2015, nr. 15/00040, ECLI:NL:HR:2015:3603, BNB 2016/48 m.nt. E.B. Pechler.

¹⁵ Zie over het redelijke vermoeden in verhouding tot het in redelijkheid ingenomen standpunt: E. Poelmann, De reikwijdte van artikel 47 AWR: de Hoge Raad is nooit omgegaan, TFB 2016/03.

¹⁶ HR 25 januari 2002, nr. 36.063, ECLI:NL:HR:2002:AD8475, BNB 2002/136.

¹⁷ Zie o.a. M.W.C. Feteris, *Fiscale handboeken formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 272, M.J. Pelinck in *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: BJU 2016, p. 132 en M.B. Weijers in *(fiscale) inlichtingenverplichtingen*, Amsterdam: De Bont Advocaten 2013, p. 71 e.v.

¹⁸ HR 13 november 2015, nr. 15/00014, ECLI:NL:HR:2015:3273, BNB 2016/71 m.nt. P.G.M. Jansen.

¹⁹ *Kamerstukken II 1988/859*, 21.034, nr. 3, p. 2 en de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 12 augustus 1985, BNB 1985/298.

²⁰ M.J. Pelinck in *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: BJU 2016, p. 137.

zouden kunnen worden tot informatieverstrekking.²¹ Zoals hierna zal blijken (zie par. 3.3), valt daarop inmiddels het een en ander af te dingen. Dat is onder meer het gevolg van de omstandigheid dat uit artikel 47a, leden 3 en 4, AWR volgt dat de verplichting niet geldt indien de informatie ook kan worden verkregen op basis van een wederkerige regeling die voorziet in inlichtingenuitwisseling met betrekking tot de betreffende belasting.

Artikel 47 en 47a AWR zien dus op informatie die van belang kan zijn voor de ‘eigen [Nederlandse] belastingheffing’. Artikel 53 AWR bepaalt dat die verplichting onder omstandigheden ook geldt voor informatie die van belang kan zijn voor de belastingheffing van derden. Artikel 53 AWR is van toepassing op ‘administratieplichten’, waaronder in ieder geval kunnen worden begrepen: lichamen, inhoudingsplichtigen (voor de loonbelasting, de dividendbelasting of de kansspelbelasting), ondernemers en ‘resultaatgenieters’ (zelfstandigen die geen ondernemer zijn). Een ondernemer kan dus worden verplicht om informatie te verstrekken (bijvoorbeeld informatie over aantallen en prijzen van de ingekochte producten) die van belang kan zijn voor de Nederlandse belastingheffing van een ander. Daar staat niet aan in de weg dat de inspecteur ten tijde van dat verzoek nog niet weet of die informatie van belang is voor de belastingheffing van een specifieke derde.²² Het gaat er – net als bij artikel 47 AWR – om dat de inspecteur zich in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat die informatie op zichzelf beschouwd van belang kan zijn voor de Nederlandse belastingheffing (van een derde, zoals klanten, afnemers, werknemers, opdrachtgevers, opdrachtnemers, etc.). Die verplichting kan dus ook van toepassing zijn op grensoverschrijdende situaties (bijvoorbeeld bij verzoeken om informatie over een in het buitenland woonachtig persoon ter zake van wie de inspecteur zich in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat die in Nederland belastingplichtig is).

2.4 Beperkingen aan de verplichtingen

De bijkomende (informatie)verplichtingen zijn niet absoluut. Los van de omstandigheid dat sprake moet zijn van een vermoeden van belasting- of inhoudingsplicht (voor de aangifteverplichting) of een mogelijk belang voor de belastingheffing (voor de informatie- en inzageverplichting), welke beperking in de norm besloten ligt, wordt het handelen van de inspecteur beperkt door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.²³ Het gaat onder meer om het zorgvuldigheidsbeginsel, het verbod van détournement de pouvoir en het evenredigheidsbeginsel. Specifiek kan nog worden genoemd het ‘fair-playbeginsel’,²⁴ op grond waarvan het de inspecteur niet is toegestaan de informatieverplichtingen in te roepen teneinde adviezen en rapporten in te zien waarin de fiscale positie van de belastingplichtige wordt belicht. Hieruit wordt ook wel een informeel verschoningsrecht van de belastingadviseur afgeleid. Dat informele verschoningsrecht moet overigens worden onderscheiden van het wettelijk verschoningsrecht van geestelijken, notarissen, advocaten, artsen en apothekers: zij hebben op grond van artikel 53a AWR een wettelijk verankerde mogelijkheid om te weigeren informatie over een derde te verstrekken voor zover zij uit hoofde van hun stand, ambt of beroep tot geheimhouding daarvan verplicht zijn. Dat verschoningsrecht geldt niet voor zover de informatie of inzage gevraagd wordt niet over derden, maar over hun eigen belasting- of inhoudingsplicht.

Zodra een procedure ten overstaan van de rechter wordt gevoerd, brengen de algemene beginselen van behoorlijk procesrecht met zich dat partijen als gelijken tegenover elkaar staan en dat het toezicht op de procesorde en de taak van de waarheidsvinding zijn toevertrouwd aan de rechter.²⁵

²¹ O.a. P.J. Wattel, Drie onvriendelijke opmerkingen over het voorstel uitbreiding informatieverplichtingen in internationale verhoudingen (artikel 47a AWR), *WFR* 1989/5865 en A. Pleijsier, *Internationale fiscale informatie-verplichtingen en gegevensuitwisseling*, AFB 3, Anrhem: Gouda Quint 1995, p.42.

²² HR 22 september 2006, nr. 41.770, ECLI:NL:HR:2006:AY8656, *BNB* 2007/45 m.nt. Van Bijl. Zie ook de aantekening van Vakstudie-Nieuws bij de zaak SMS parking, V-N 2014/43.6.

²³ O.a. HR 8 januari 1986, 23.034, ECLI:NL:HR:1986:AW8125, *BNB* 1986/128 m.nt. Hoogendoorn en HR 4 november 1992, 28.115, ECLI:NL:HR1992:ZC5152, *BNB* 1993/90 m.nt. Simons.

²⁴ HR 23 september 2005, 38.810, ECLI:NL:HR:2005:AU3140, *BNB* 2006/21 m.nt. De Bont.

²⁵ HR 10 februari 1988, 23.925, ECLI:NL:HR:1988:ZC3761, *BNB* 1988/160 m.nt. Hofstra

Dit betekent dat het de inspecteur vanaf dat moment niet is toegestaan om de belastingplichtige te verplichten – op straffe van bewijslastomkering – aan de bewijsvoering in die procedure mee te werken door informatie of inzage te eisen. De eenzijdig in te roepen verplichtingen waartegen alleen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (en de procedure van de ‘informatiebeschikking’; artikel 52a AWR)²⁶ beschermen, gaan vanaf het instellen van beroep over op de rechter, die de beginselen van een goede procesorde en de gelijkwaardigheid van procespartijen moet waarborgen. Eenzelfde beperking voor zaken die onder de rechter zijn, lijkt op te gaan voor de verplichting van artikel 47a AWR.²⁷ Als het gaat om informatie die ziet op andere aanslagen of belastingjaren dan waarop de procedure voor de rechter betrekking heeft, is ten aanzien van die aanslagen/jaren overigens geen sprake van een beperking voor de inspecteur.²⁸ Vrijwillige medewerking door de belastingplichtige blijft niettemin mogelijk.²⁹ Ook kan de inspecteur de informatieverplichting van artikel 53 AWR ter zake van informatie over derden blijven inroepen, nu niet-naleving daarvan geen omkering van bewijslast kan meebrengen en geen invloed heeft op de procespositie van de bevraagde in zijn eigen belastingaangelegenheden.³⁰

2.5 Algemene onderzoeksbevoegdheid

In het algemeen wordt aangenomen dat de inspecteur, in aanvulling op de wettelijke verplichtingen die hij ten aanzien van een ander kan inroepen, ook zelfstandig informatie kan vergaren.³¹ Het gaat om een algemene onderzoeksbevoegdheid. Dit kan worden afgeleid uit de parlementaire toelichting bij de Wet aanpassing van administratieve verplichtingen en HR BNB 2003/13 waarin de Hoge Raad de mogelijkheid tot een dergelijke buitenwettelijke informatievergaring impliciet erkende.³² Die informatievergaring zal bijvoorbeeld kunnen plaatsvinden door het raadplegen van openbaar toegankelijke bronnen³³ of door eigen waarneming van de inspecteur.³⁴ Aangezien het een algemene ‘onderzoeksbevoegdheid’ betreft, is geen wettelijk norm gegeven. Het handelen van de inspecteur uiteraard wel toetsbaar aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.³⁵

2.6 Afsluitend

Zoals hiervoor bleek, kan op basis van nationaal recht in grensoverschrijdende gevallen informatie worden verkregen door een aangiftebiljet uit te reiken of door concreet om gegevens of inlichtingen, althans inzage in boeken, bescheiden of andere gegevensdragers te verzoeken. Aangezien de aangifteverplichting zich richt tot een vermoedelijk belastingplichtige en de bijkomende verplichtingen (voor zover het betreft de eigen belastingheffing) tot ‘eenieder’ worden deze

²⁶ Met ingang van 1 juli 2011 is voorzien in een aparte procedure waarin de omvang van de bijkomende verplichting aan de orde kan worden gesteld. In het systeem zoals dat nu geldt, kan de omkering en verzwaring van de bewijslast wegens het niet-voldoen aan de bijkomende verplichtingen pas intreden als sprake is dat in een (voor bezwaar vatbare) informatiebeschikking is vastgesteld een die beschikking onherroepelijk is komen vast te staan.

²⁷ Zie ook: De Blicck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2015, p. 151.

²⁸ HR 24 april 2015, 14/02416 en 14/02866, ECLI:NL:HR:2015:1130, *NJ* 2015/265 m.nt. Zwemmer.

²⁹ O.a. HR 6 december 2000, 35.681, ECLI:NL:HR:AA8860, *BNB* 2001/53 m.nt. Snoijink en HR 7 februari 2003, 37.625, ECLI:NL:HR:2003:AF4117, *BNB* 2003/127.

³⁰ O.a. HR 23 september 1992, 28.388, ECLI:NL:HR:1992:BH8551, *BNB* 1992/387 m.nt. P. den Boer.

³¹ Zie bijvoorbeeld recentelijk A-G Niessen in de gemeenschappelijk bijlage bij zijn conclusie van 16 augustus 2016, nrs. 15/05826; 02068; 02069, ECLI:NL:PHR:2016:885, onderdeel 3B en R.H.M.J. Offermans, Verslag van het symposium: “Informatie van over de grens”, *WFR* 2015/541, onderdeel 4.

³² HR 27 september 2002, 36 676, ECLI:NL:HR:2002:AD8780, *BNB* 2003/13 m.nt. Feteris, onder verwijzing naar *Kamerstukken II*, 21 287, nr. 3 (MvT), p. 18.

³³ Zo schijnt er een landelijk Internet Research and investigation Netwerk (iRN) te bestaan waarin onder meer door de Belastingdienst op internet onderzoek wordt uitgevoerd, zie: L.J.A. Pieterse, Internationale uitwisseling van informatie, *WFR* 2015/979.

³⁴ Zie ook Feteris in zijn noot onder *BNB* 2003/13. Momenteel ligt bij de Hoge Raad een zaak voor waarin de Belastingdienst zelfstandig gebruik zou hebben gemaakt van het ANPR (*Automatic Number Plate Recognition*) netwerk van het Korps Landelijke Politiediensten. Zie de conclusie van A-G Niessen van 16 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:885.

³⁵ A-G Niessen in de gemeenschappelijk bijlage bij zijn conclusie van 16 augustus 2016, nrs. 15/05826; 02068; 02069, ECLI:NL:PHR:2016:885, Feteris in zijn noot onder *BNB* 2003/13 en onder verwijzing naar HR 19 december 1995, 101269, ECLI:NL:HR:1995:ZD0328, *NJ* 1996, 249 m.nt. Schalken.

bepalingen niet door de landsgrenzen beperkt. Anders gezegd: er is in beginsel sprake van een extraterritoriale reikwijdte. Aangezien echter sprake moet zijn van een 'link' met de Nederlandse belastingheffing, lijkt het beter om te spreken van regelgeving met een territoriale extensie.

De inspecteur zal de aangifte- en/of informatieverplichting in de praktijk pas invoeren als hij daar een aanleiding toe ziet. Teneinde de verplichting ook te kunnen afdwingen, zal hij die aanleiding moeten kunnen omzetten in een begin van bewijs. Een vermoeden van belastingplicht (bij de aangifte) of een mogelijk belang voor de Nederlandse belastingheffing (bij de informatieverplichting) is in principe voldoende. Het enkele bestaan van een verplichting wil echter niet betekenen dat daadwerkelijk informatie wordt verkregen. Het kan zijn dat de belastingplichtige daar niet over kan beschikken of weigert mee te werken, bijvoorbeeld omdat hij iets probeert te verbergen. In de praktijk leidt de nationale informatieverplichting in grensoverschrijdende situaties niet steeds tot het gewenste resultaat.³⁶ Met de invoering van artikel 47a AWR is voorzien in een uitbreiding naar informatie die zich bij gelieerde vennootschappen of aandeelhouders bevindt, maar de werking daarvan is beperkt tot de gevallen waarin geen sprake is van een internationale regeling ter uitwisseling van informatie, omdat als wél zo'n regeling geldt, de fiscus daarvan gebruik kan maken.

3. Internationale bijstand bij grensoverschrijdende van informatievergaring

3.1 Een plaatsbepaling

Teneinde in grensoverschrijdende situaties over de benodigde informatie te kunnen beschikken, wordt door staten samengewerkt. Aanvankelijk werd daar op bilateraal niveau in voorzien door in verdragen ter voorkoming van dubbele belasting een bepaling over de uitwisseling van informatie op te nemen.³⁷ Deze praktijk werd gangbaarder met de introductie van het Modelverdrag van 1963 van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO, of – in het Engels – OECD) waarin een standaardbepaling voor uitwisseling van informatie was opgenomen. Nadien is ook op EU-niveau en multilateraal voorzien in grensoverschrijdende gegevensuitwisseling. Het gaat met name om Richtlijn 77/799/EG (die inmiddels is vervangen door Richtlijn 2011/16/EU) en het WABB-verdrag (zie par. 3.3 hierna).

Toch is grensoverschrijdende fiscale gegevensuitwisseling pas recent in een stroomversnelling geraakt.³⁸ Een eerste aanzet werd gedaan 2000 toen een beperkt aantal staten zich verenigde in een multilateraal overlegorgaan van de OESO: *'the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes'* (het Global Forum), met als doel een internationaal *level playing field* voor de uitwisseling van informatie te creëren. Dat doel is als gevolg van de financiële crisis en berichten over belastingontwijking en -ontduiking hoger op de internationale agenda komen te staan. In de periode 2008/2009 spraken zowel de G8 als de G20 zich tegen dergelijke belastingpraktijken uit.³⁹ Transparantie moest de norm worden. Daarbij werden zogenoemde *tax havens* niet ontzien; zij werden voor de keuze gesteld hun bankgeheim op te geven en in de ontwikkelingen mee te gaan of de gevolgen van hun keuze te aanvaarden (zij kwamen dan op een zwarte lijst van de OESO-leden). Economische maatregelen zouden in het laatste geval niet worden geschuwd. Staten waarvan men tot kort daarvoor niet verwachtte dat zij zich aan de nieuwe norm zouden committeren, hebben zich als gevolg van deze internationale druk toch bereid getoond

³⁶ Zie bijvoorbeeld het grote aantal informatieprocedures

(<https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2013/04/08/belastingdienst-spant-kort-geding-aan-tegen-vermeende-zwartsparenders>) en recentelijk de bevindingen van de Coördinatiegroep Constructiebestrijding (CCB) van de Belastingdienst, Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 augustus 2016, nr. 2016-0000134221, V-N 2016/44.15.

³⁷ *Kamerstukken II 1984/85, 18852, nrs. 1-3, p. 8.*

³⁸ Zie over de ontwikkelingen op dit gebied ook: G.O. Teijeiro, the new context of fiscal transparency

http://kluwertaxblog.com/2016/10/27/new-context-fiscal-transparency/#_ftn4, 27 oktober 2016 (online geraadpleegd op 6 november 2016) en R.E.C.M. Niessen, Internationale fiscale informatie-uitwisseling in een stroomversnelling, *FTV* 2016/2.

³⁹ O.a. 'the statement of the G-8 Finance Ministers Meeting Osaka Japan, 14 juni 2008', onder 14 en 'the Declaration of the G20 on strengthening the financial system, London Summit, 2 april 2009', p. 4-5.

daartoe over te gaan. Dit heeft ertoe geleid dat het Global Forum thans is uitgegroeid tot een (daadwerkelijk wereldwijd) forum met 137 deelnemers, waaronder bijvoorbeeld ook Zwitserland, Panama, de Kaaimaneilanden en de Britse Maagdeneilanden.⁴⁰ Het Global Forum ziet toe op implementatie van een algemene standaard voor uitwisseling van informatie voor belastingdoeleinden. Het OESO-Modelverdrag is daarbij als uitgangspunt genomen. Teneinde te controleren of elk land zich aan die algemene standaard houdt en effectieve uitwisseling mogelijk te maken, voert het Global Forum zogenoemde *peer-reviews* uit. Er wordt onder meer gekeken naar de beschikbaarheid en betrouwbaarheid van eventueel uit te wisselen informatie in de betreffende staat, de mogelijkheid om die informatie op verzoek te achterhalen, de effectiviteit van de nationale uitwisselingsprocedure en de aanwezigheid van een fiscale geheimhoudingsverplichting. De resultaten van de sinds 2010 uitgevoerde reviews zijn online te raadplegen.⁴¹ Nederland was '*largely compliant*'. De verbeterpunten waren met name gelegen op het gebied van toegang tot informatie en de effectiviteit van de nationale uitwisselingsprocedure. Een tweede ronde *peer-reviews* staat gepland voor de periode van 2016 tot en met 2020.

Niet alleen het aantal landen waartussen, de mate waarin en het niveau waarop gegevens worden uitgewisseld is toegenomen. Ook de wijze waarop fiscale gegevens worden uitgewisseld is uitgebreid en efficiënter geworden. Er is een duidelijke verschuiving van gegevensuitwisseling op verzoek naar automatische gegevensuitwisseling.⁴² De voordelen die aan een dergelijke vorm van gegevensuitwisseling worden toegedicht⁴³ zijn onder meer dat (i) de informatie tijdig en volledig beschikbaar komt, (ii) informatie beschikbaar komt waarvan het bestaan bij de ontvangende autoriteiten wellicht onbekend was en waarom zij dus niet zouden hebben verzocht (iii) automatische gegevensuitwisseling een positief effect heeft op 'compliance' door de burger omdat het om in beginsel volledige dekking gaat (bijvoorbeeld: *alle* rentegegevens), (iv) automatische gegevensuitwisseling leidt tot een eerlijker verdeling van de belastingdruk en (v) de automatische uitgewisselde gegevens in sommige landen reeds in de voor-ingevulde aangifte kunnen worden opgenomen. Het is de bedoeling dat vanaf 2020 sprake is van een wereldwijde standaard van automatische gegevensuitwisseling.

3.2 Vormen van grensoverschrijdende fiscale heffingsbijstand

Binnen de internationale juridische instrumenten van de grensoverschrijdende bijstand bij de heffing van belastingen (zie par. 3.3), kunnen thans in hoofdlijnen vijf vormen van informatievergaring worden onderscheiden, namelijk:

- Uitwisseling op verzoek: uitwisseling naar aanleiding van een verzoek om specifieke informatie door een andere staat. Wordt een staat verzocht om uitwisseling van informatie, dan is hij niet alleen gehouden de informatie te verstrekken waarover hij reeds beschikt, maar zal hij in beginsel⁴⁴ ook informatie moeten verstrekken die hij op grond van zijn nationale recht kan verkrijgen. Dit betekent dat zonodig informatie bij een belasting- of administratieplichtige moet worden opgevraagd of een boekenonderzoek moet worden ingesteld;
- Automatische uitwisseling: (digitale) uitwisseling van bulkgegevens (in beginsel alle gegevens) over vooraf omschreven grensoverschrijdende inkomensstromen zoals met name die ter zake van rente-inkomsten, dividendinkomsten, royalty's, artiesten- en

⁴⁰ <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/> (online geraadpleegd op 6 november 2016).

⁴¹ <http://www.oecd.org/tax/transparency/GFratings.pdf>.

⁴² Communiqué Meeting of Finance Ministers [van de G20] and Central Bank Governors Moscow, 19-20 juli 2013 en de Declaration on automatic exchange of information in tax matters, 6 mei 2014, (<http://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf>) online geraadpleegd op 25 september 2016.

⁴³ Automatic Exchange of Financial Account Information, background information brief, januari 2016 (<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Brief.pdf>), p. 7, online geraadpleegd op 25 september 2016.

⁴⁴ Een uitzondering is bijvoorbeeld opgenomen in het bilaterale verdrag Nederland-Israël.

sportersbeloningen, commissarissenbeloningen. Door deze vorm van uitwisseling wordt bereikt dat de inspecteur niet vooraf bekend hoeft te zijn met het bestaan van de informatie. Slechts de relevantie moet bij het formuleren van het uitwisselingskader bekend zijn. Staten zijn verplicht die informatie automatisch periodiek uit te wisselen;

- Spontane uitwisseling: uitwisseling van gegevens zonder dat daartoe een verzoek is gedaan door de ontvangende staat. In sommige gevallen is voorzien in vooraf beschreven gevallen waarin informatie spontaan zal worden uitgewisseld. Anders dan bij de automatische gegevensuitwisseling is dat minder expliciet omschreven en is sprake van enige beoordelingsvrijheid bij de uitwisselende staat.
- Aanwezigheid bij een boekenonderzoek: in een dergelijk geval kunnen ambtenaren van de ene staat worden toegelaten in de andere staat daar bij het controleonderzoek aanwezig te zijn;
- Gelijktijdige boekenonderzoeken: hiervan is sprake als staten tegelijkertijd, en ieder in hun eigen staat, een onderzoek ten aanzien van een bepaalde transactie of belastingplichtige uitvoeren.

De toepasselijke vorm van bijstand is steeds minder afhankelijk van hetgeen bilateraal tussen staten is afgesproken. Gezien de uniformering die binnen de OESO en EU gaande is, zijn de afwijkende gevallen met name terug te vinden in (veelal op oudere modelverdragen gebaseerde) bilaterale verdragen.

3.2.1 Uitwisseling van informatie op verzoek

Zoals hiervoor is opgemerkt, is onder de algemene standaard voor uitwisseling van informatie aansluiting gezocht bij het OESO-Modelverdrag. Het gaat om de *Tax Information Exchange Agreements* (TIEA's) en artikel 26 OESO-Modelverdrag (zie daarover par. 3.3). Tot 2005 volgde uit het OESO-Modelverdrag dat informatie moest worden uitgewisseld als die informatie nodig ('*necessary*') was voor de uitvoering van het verdrag of de nationale belastingwet. Aangezien dit tot discussie kon leiden, is de tekst vanaf 2005 verduidelijkt, in die zin dat het moet gaan om informatie die voorzienbaar relevant ('*forseeably relevant*') is voor de uitvoering van het verdrag of de nationale belastingwetgeving. Een inhoudelijke wijziging is niet beoogd. Uit het commentaar bij het OESO-modelverdrag volgt dat met de toevoeging '*forseeably relevant*' is getracht tot uitdrukking te brengen dat Staten gehouden zijn om op verzoek informatie uit te wisselen maar dat die verplichting niet zo ver gaat dat mee moet worden gewerkt aan bijvoorbeeld *fishing expeditions*⁴⁵ (*i.e.* speculatieve verzoeken) of verzoeken om uitwisseling van informatie waarvan onwaarschijnlijk is dat deze kunnen bijdragen aan de belastingheffing.⁴⁶ Het moet gaan om informatie die op het moment van het verzoek redelijkerwijs relevant kan zijn. Ook als het informatie betreft van personen die geen inwoner zijn van de aangezochte staat. Of de informatie achteraf ook daadwerkelijk relevant is gebleken, doet niet er zake. Een recent voorbeeld waarin de grenzen van de uitwisselingsbepaling werden opgezocht, betreft een zogenoemd 'groepsverzoek' dat de Nederlandse autoriteiten op grond van het Verdrag Nederland-Zwitserland deden. Daarin werd om de namen en bankgegevens van Nederlanders gevraagd die een rekening bij de UBS in Zwitserland aanhielden maar daar geen '*tax conformity*' verklaring hadden overgelegd (een verklaring dat in de woonstaat aan de fiscale verplichtingen wordt voldaan). De belastingdienst wist dus niet precies wie dat waren. In de procedure die in Zwitserland door de belanghebbenden (de personen op wie informatie betrekking had) tegen uitwisseling van informatie werd aangespannen, lag de vraag voor of het verzoek voldoende concreet was. Nadat de lagere rechter het verzoek van de Nederlandse autoriteiten als *fishing expedition* kwalificeerde, oordeelde het Bundesgerichtshof (de Zwitserse Hoge Raad) dat het verzoek om informatie geen naam en adres van de betrokken belastingplichtigen hoeft te bevatten

⁴⁵ Zie daarover E. Poelmann, De fiscale fishing expedition, *TFB* 2016/07. In nationale verhoudingen stelt de Hoge Raad in dergelijke gevallen overigens ook een beperking aan de informatieverplichting: HR 24 april 2015, nr. 14/02414, ECLI:NL:HR:2015:1129, RvdW 2015/606.

⁴⁶ [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf).

indien het verzoek anderszins voldoende informatie bevat om die personen te identificeren. Nu daarvan sprake was, achtte het Bundesgerichtshof dat geen sprake was van een *fishing expedition* en stond hij inwilliging van het verzoek wel toe.⁴⁷

De verplichting om informatie uit te wisselen onder belastingverdragen en de EU-richtlijn is niet absoluut. Zo hoeft de aangezochte staat uiteraard geen maatregelen te nemen die verder gaan dan hem op basis van het nationale recht en de administratieve praktijk is toegestaan. De enkele omstandigheid dat voor het inroepen van de informatieverplichtingen uit de AWR in nationale situaties een belang voor de (Nederlandse) belastingheffing is vereist (zie par. 2.2 en 2.3), geldt niet als beperking.⁴⁸ Het gaat erom dat als informatie in nationale situaties niet zou kunnen worden verkregen, die informatie ook in grensoverschrijdende gevallen niet hoeft te worden opgevraagd. Zoals hiervoor (zie par. 3.1) is opgemerkt, wordt dit aspect in de *peer-review* betrokken. In dat kader is door het Global Forum opgemerkt dat de uitwisseling op verzoek alleen effectief zal kunnen zijn als de informatie ook daadwerkelijk in de aangezochte lidstaat voorhanden is of daar kan worden verkregen.⁴⁹ Daarvoor is bijvoorbeeld vereist dat staten registers bijhouden over aandeelhouders, dat er een verplichting tot verslaglegging van financiële gegevens is en dat daarvoor een bewaarplicht bestaat. Gezien het doel daarvan (een internationaal *level playing field*), komt het mij voor dat het in de praktijk niet snel (meer) zal voorkomen dat een beroep wordt gedaan op de hiervoor genoemde uitzondering. Hetzelfde geldt voor de omgekeerde situatie: als het nationale recht van de verzoekende staat op geen enkele manier voorziet in de mogelijkheid om bepaalde informatie op te vragen, dan hoeft ook de aangezochte staat daar niet toe over te gaan. Ook als het nationale recht van laatstgenoemde die mogelijkheid wel laat. Dit wordt ook wel het reciprociteitsbeginsel genoemd. De gedachte daarachter is dat met de grensoverschrijdende uitwisseling van informatie niet is beoogd staten een ruimere bevoegdheid tot informatievergaring te bieden dan overeenkomstig hun nationale recht mogelijk is.⁵⁰ Met deze beperking wordt echter terughoudend omgegaan. Dit volgt bijvoorbeeld uit de omstandigheid dat er in beginsel van mag worden uitgegaan dat de verzoekende staat zelf de bevoegdheid heeft om toepassing waarvan hij de andere staat verzoekt.⁵¹ Op EU-niveau wordt de voorwaarde van reciprociteit overigens niet meer gesteld. De enkele omstandigheid dat de informatie onder een nationaalrechtelijk bankgeheim valt, kan echter niet langer een beperking van de verplichting tot uitwisseling van informatie rechtvaardigen.⁵²

Van uitwisseling van informatie mag – ondanks de mogelijkheid daartoe – worden afgezien indien de openbare orde zich daartegen verzet of de verstrekking in strijd zou komen met algemeen aanvaarde beginselen van belastingheffing of andere begrenzings die voortvloeien uit de van toepassing zijnde bepalingen internationaal en interregionaal recht. Het gaat met name om gevallen waarin informatie wordt verzocht voor een fiscaal onderzoek dat is ingegeven door politieke, of andere niet-fiscale motieven dat kan leiden tot resultaten die de aangezochte staat in strijd acht met mensenrechtenverdragen, belastingverdragen of andere internationale verplichtingen of waarin een staatsgeheim speelt.⁵³ Ook hoeft geen informatie te worden uitgewisseld indien daarmee een commercieel, industrieel of beroepsgeheim zou worden onthuld. Het is geen absolute uitzondering. Het is aan de aangezochte staat om een afweging te maken tussen de te beschermen belangen van degene die de informatie geheim wenst te houden en de noodzaak tot uitwisseling van die

⁴⁷ http://www.bger.ch/press-news-2c_276_2016-t.pdf.

⁴⁸ Zie artikel 26, lid 4, OESO-Modelverdrag en het commentaar in par. 19.6-19.8 (na update 17 juli 2012; te raadplegen via [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf)).

⁴⁹ 2016 Terms of reference to monitor and review progress towards transparency and exchange of information on request for tax purposes (online geraadpleegd op 13 november 2016; <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/terms-of-reference.pdf>).

⁵⁰ Zie artikel 26, lid 3, OESO-Modelverdrag en het commentaar in par.15 (versie update 17 juli 2012).

⁵¹ Zie artikel 26, lid 3, OESO-Modelverdrag en het commentaar in par. 18.1 (versie update 17 juli 2012).

⁵² Zie artikel 26, lid 5, OESO-Modelverdrag (versie update 17 juli 2012).

⁵³ Zie artikel 26, lid 3, OESO-Modelverdrag en het commentaar in par. 19.5 (versie update 17 juli 2012).

informatie. Daarbij is niet zonder betekenis dat ook de verzoekende staat geacht wordt een geheimhoudingsverplichting te hebben. Anders is dat mijns inziens bij informatie die valt onder het beroepsgeheim van verschoningsgerechtigden (zie par. 2.4). Hier bestaat mijns inziens nagenoeg geen afwegingsruimte. Dat moet overigens niet worden verward met het informele verschoningsrecht van bijvoorbeeld belastingadviseurs. Die informatie mag in nationale gevallen niet worden afgedwongen als gevolg van het *fair-play* beginsel. Dat Nederland die informatie niet met het buitenland hoeft uit te wisselen, is dus niet het gevolg van een beroepsgeheim maar veeleer van de omstandigheid dat die informatie op basis van nationaal recht niet kan worden verkregen.

3.2.2 Automatische uitwisseling van informatie

Bij belastingontwijking en (met name) -ontduiking wordt veelal gebruik gemaakt van jurisdicties met een bankgeheim zoals (voorheen) Zwitserland, Liechtenstein en Luxemburg. Zoals hiervoor is opgemerkt, heeft de inzet van het Global Forum ertoe geleid dat het bankgeheim in internationale verhoudingen niet langer kan worden tegengeworpen. Nadat de Verenigde Staten met hun *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*⁵⁴ voorzagen in automatische uitwisseling van financiële gegevens van Amerikanen, is ook vanuit de G8/G20 aangestuurd op automatische gegevensuitwisseling. Dit heeft ertoe geleid dat de *Common Reporting Standard (CRS)* tot stand is gekomen.⁵⁵ Met de CRS wordt beoogd belastingontwijking te voorkomen door automatische uitwisseling van financiële gegevens mogelijk te maken. Dit leidt enerzijds tot een verhoogde kans op ontdekking van belastingfraude. Anderzijds leidt de toegenomen kans tot ontdekking tot verhoogde compliance bij de belastingplichtigen. Voor een effectieve werking is vereist dat de standaard zoveel mogelijk globaal wordt geïmplementeerd; anders verplaatst het probleem zich naar andere (niet-participerende) jurisdicties.⁵⁶ Nederland zal naar verwachting in oktober 2017 met ruim 50 andere staten als een van de koplopers tot deze vorm van automatisch informatie-uitwisseling overgaan.⁵⁷

De standaard bestaat uit twee onderdelen, namelijk (i) de *Model Competent Authority Agreement (MCAA)* en (ii) de *Common Reporting Standard (CRS)*. Met de MCAA wordt bereikt dat op bi- of multilateraal niveau een grondslag bestaat voor de automatische uitwisseling van informatie. In de MCAA zijn onder meer bepalingen opgenomen over het type informatie, de frequentie en manier van uitwisseling en de vertrouwelijkheid en databescherming van de uitgewisselde informatie. Het systeem is erop gericht dat de verdragsstaten informatie uitwisselen die zij van financiële instellingen binnen hun jurisdictie hebben ontvangen. De grondslag voor de CRS is in Nederland neergelegd in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij heffing van belastingen (WIB). Het begrip 'financiële instellingen' wordt ruim uitgelegd en omvat onder meer banken, beleggingsinstellingen en bepaalde verzekeringsmaatschappijen. De informatie die moet worden uitgewisseld ziet op vermogen en '*all types of investment income*'. Onder dit laatste wordt onder meer begrepen rente, dividenden en vergelijkbare inkomsten.

Ook binnen de EU is sprake van een beweging naar automatische gegevensuitwisseling. Dat begon met de spaarrenterichtlijn⁵⁸ (die vanaf juli 2005 voorzag in automatische uitwisseling van informatie

⁵⁴ De 'Foreign Account Tax Compliance Act' die financiële instellingen wereldwijd verplicht financiële gegevens over Amerikaanse belastingplichtigen aan de IRS te verstrekken. In veel gevallen heeft de VS met andere Staten een bilateraal verdrag gesloten op basis waarvan de betreffende Staat de gegevens van de financiële instellingen uit zijn eigen Staat opvraagt om die vervolgens automatisch uit te wisselen met de VS.

⁵⁵ Zie daarover meer uitgebreid: V.L. Meijerman, Common Reporting Standard: What's new!?, *FTV* 2016/25.

⁵⁶ OECD Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD 2014, p. 13, online geraadpleegd op 13 november 2016 (http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters_9789264216525-en).

⁵⁷ Volgens de laatste stand van zaken zal dat gaan plaatsvinden vanaf september 2017:

<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf> (online geraadpleegd op 21 oktober 2016).

⁵⁸ Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003, *PbEU* 2003, L 157.

over rentebetalingen tussen lidstaten of inhouding van een bronbelasting, zij het dat de financiële instellingen daarvoor verantwoordelijk waren). Bij de invoering van Richtlijn 2011/16/EU is voorts uitwisseling van informatie over bepaalde inkomenscategorieën mogelijk gemaakt. Die mogelijkheid is inmiddels uitgebreid met CRS en andere informatie die van belang is om grensoverschrijdende belastingontwijking te voorkomen (zie par. 3.3). In EU-verband hoeft daarvoor geen MCAA te worden gesloten. De spaarrenterichtlijn is als gevolg van de implementatie van CRS komen te vervallen.

Bij automatische uitwisseling van gegevens bestaat geen ruimte om een uitzondering in te roepen c.q. een belangenafweging te maken.

3.2.3 Spontane uitwisseling van informatie

Tot slot kan nog worden stilgestaan bij de spontane uitwisseling van informatie. Het gaat om de uitwisseling van informatie die weliswaar voorzienbaar relevant kan zijn voor de belastingheffing in een andere staat, maar om uitwisseling waarvan door die staat niet is verzocht. Het enkele tonen van interesse voor bepaalde informatie kan volgens de Hoge Raad overigens niet als een verzoek worden aangemerkt.⁵⁹ Er moet voor de verstreckende staat dus aanleiding zijn die informatie uit te wisselen, bijvoorbeeld het vermoeden dat in een andere staat geen belasting over een bepaald vermogensbestanddeel is betaald. Daarin is meteen ook de toegevoegde waarde van de spontane uitwisseling gelegen: het betreft veelal zeer relevante informatie. In EU-verhoudingen is uitwisseling van informatie in dergelijke gevallen overigens verplicht gesteld.

De mogelijkheid tot spontane uitwisseling van informatie is de afgelopen jaren effectief gebleken. Zo is veel informatie spontaan aan Nederland verstrekt. Het betreft veelal informatie die door tipgevers aan het licht is gebracht. Genoemd kunnen onder andere worden de microfiches met gegevens van rekeninghouders van KB-Lux (Kredietbank Luxembourgeoise), de usb stick met rekeninggegevens van LGT (Liechtenstein Global Trust), de data van de HSBC-bank, de tipgeverszaak (Rabobank Luxemburg) en – zeer recent – de gegevens die Nederland ontving met betrekking tot rekeninghouders bij de Luxemburgse BCEE bank.

3.3 Grondslagen voor grensoverschrijdende bijstand

Er bestaan thans meerdere regelingen naast elkaar voor grensoverschrijdende bijstand bij belastingheffing.⁶⁰ Zoals hiervoor is opgemerkt, is op bilateraal niveau een groot aantal verdragen gesloten waarin afspraken zijn gemaakt over de voorkoming van dubbele belasting. Bij de verdragsonderhandelingen wordt het Modelbelastingverdrag zoals opgesteld door de OESO of V-N in de regel als uitgangspunt genomen. In deze modelverdragen is ook een informatie-uitwisselingsbepaling opgenomen.⁶¹ Aangezien de relevante bepaling in het V-N Modelverdrag is opgesteld langs de lijnen van het OESO-modelverdrag,⁶² beperk ik mij tot de behandeling van laatstgenoemde.

De informatie-uitwisselingsbepaling is opgenomen in artikel 26 van het OESO-Modelverdrag. De bepaling zag aanvankelijk op uitwisseling op verzoek, maar laat thans ook de mogelijkheid om alternatieve vormen van uitwisseling af te spreken. Naar aanleiding van ontwikkelingen in de praktijk wordt de inhoud van het OESO-modelverdrag met enige regelmaat aangepast. Laatstelijk in 2014.⁶³ Reeds in het eerste Modelverdrag (1963) was een bepaling opgenomen die voorzag in uitwisseling

⁵⁹ HR 5 februari 2016, nr. 15/00008, ECLI:NL:HR:2016:183, *BNB* 2016/84 m.nt. Van Eijnden

⁶⁰ Zie hierover ook: R.E.C.M. Niessen, Internationale uitwisseling van fiscale gegevens en andere bijstandsvormen, *TFB* 2016/02.

⁶¹ Sinds 2003 kent het OESO-Modelverdrag in artikel 27 overigens ook een bepaling voor bijstand bij invordering. Ik laat dat hier verder buiten beschouwing.

⁶² zie par. 18 van de inleiding bij het V-N modelverdrag 2011, online geraadpleegd op 2 november 2016 (http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf).

⁶³ Zie daarover o.a. P. Kavelaars, Herziening OESO-Modelverdrag 2014 (1) en (2), *NtFR-B* 2014/46 en 2015/4.

van informatie. Latere regelingen zijn veelal op die bepaling gebaseerd. Aangezien het gaat om een Modelverdrag, staat het verdragsluitende staten vrij om daarvan af te wijken. Die aanpassingen hebben tot gevolg dat de uiteindelijke inhoud van bilaterale verdragen op onderdelen kan verschillen afhankelijk van de specifieke wensen van de verdragspartijen (is het modelverdrag gebruikt en, zo ja, op welke punten is van het model afgeweken) en het moment waarop het is gesloten (welk model is gehanteerd). Een latere wijziging van het modelverdrag heeft geen gevolgen voor de interpretatie van een reeds gesloten bilateraal verdrag.

Met ingang van 2002 heeft het Global Forum ook voorzien in zogenaamde Tax Information Exchange Agreements (TIEA's). Het betreft zowel een multi- als bilateraal Modelverdrag dat in hoofdlijnen overeenstemt met artikel 26 OESO-Modelverdrag, met dien verstande dat de TIEA ook standaard voorziet in de mogelijkheid tot toelating van ambtenaren van de andere staat. Ook is sinds juni 2015 voorzien in een Model Protocol met behulp waarvan bestaande TIEA's kunnen worden uitgebreid tot automatische en spontane uitwisseling van informatie. Het TIEA-Modelverdrag biedt de mogelijkheid tot uitwisseling van informatie over belastingen naar inkomen, winst en vermogen en indirecte belastingen. Het bevat echter geen bepalingen over de verdeling van heffingsrechten. De TIEA's zijn daarom met name bedoeld als grondslag voor grensoverschrijdende informatie-uitwisseling met zogenoemde belastingparadijzen. Het gebruik van TIEA's heeft een vlucht genomen onder eerdergenoemde internationale druk. Nederland heeft thans TIEA's gesloten met 29 jurisdicties,⁶⁴ naast de meer dan 100 volledige belastingverdragen.

Het verdrag inzake Wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (WABB verdrag) is een multilateraal verdrag dat niet alleen voorziet in bijstand bij de heffing van belastingen, maar ook in bijstand bij invordering. Het WABB verdrag is in 1988 gesloten door leden van de Raad van Europa en de lidstaten van de OESO. Op dat moment kende het WABB-verdrag in een ruimere werkingssfeer dan het OESO-Modelverdrag. Als gevolg van de periodieke aanpassingen van laatstgenoemd modelverdrag, dreigde het WABB-verdrag echter achterop te raken. In juni 2011 is het verdrag daarom gewijzigd teneinde het in overeenstemming te brengen met de huidige internationale standaard. Vanaf dat moment is deelname aan het verdrag ook voor andere staten opengesteld. De toegevoegde waarde ten opzichte van bilaterale verdragen is met name gelegen in de mogelijkheid (voor ontwikkelingslanden) om op een kostenefficiënte manier betrokken te worden bij, en onderdeel te zijn van het mondiale netwerk van informatie-uitwisseling.⁶⁵ Het aantal deelnemers is als gevolg uitgegroeid tot 83. Ook hier kan het effect van de eerder genoemde internationale druk (zie 3.1) niet onderschat worden. Het WABB-verdrag voorziet in principe in alle vormen van informatie-uitwisseling (op verzoek, spontaan en automatisch). Wel moeten voor automatische uitwisseling aanvullende afspraken worden gemaakt met de betreffende verdragspartner (zie daarover de MCAA bij de CRS). Los van de uitwisseling van informatie, voorziet het WABB-verdrag ook in een internationale grondslag voor simultane onderzoeken en de toelating van ambtenaren van andere lidstaten. Ook biedt het WABB-verdrag in de mogelijkheid van bezorging van documenten. Hierbij kan gedacht worden aan de betekening van rechterlijke beslissingen of justitiële documenten.

Voor EU-lidstaten geldt Richtlijn 2011/16/EU.⁶⁶ Deze richtlijn, die in Nederland is geïmplementeerd met de WIB (zie par. 3.5), regelt de administratieve bijstand tussen lidstaten ten behoeve van de belastingheffing. Net als bij het WABB-verdrag en het (huidige) OESO-Modelverdrag betreft het alle vormen van gegevensuitwisseling. De voorwaarden voor uitwisseling van informatie zijn in beginsel ook hier hetzelfde, zij het dat de Richtlijn een categorie van verplichte spontane en verdergaande automatische uitwisseling kent. Het gaat bij de verplichte spontane uitwisseling (dus zonder voorafgaand verzoek) om gevallen waarin het vermoeden bestaat dat belasting wordt ontweken of

⁶⁴ <http://eoi-tax.org/jurisdictions/NL#agreements> (98 Verdragen ter voorkoming van dubbele belasting en 29 TIEA's).

⁶⁵ Brief Minister van Buitenlandse zaken aan de vaste commissie voor Financiën, d.d. 78 maart 2012, *Kamerstukken II*, 2011/12, 33.174, nr. 4, p. 5.

⁶⁶ Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011, *PbEU* 2011, L 64.

ontdoken. Deze inlichtingen moeten zo snel mogelijk, maar in ieder geval binnen een maand nadat zij beschikbaar zijn gekomen, worden verstrekt. Richtlijn 2011/16/EU voorzagt sinds de inwerkingtreding in 2011 al in automatische gegevensuitwisseling inzake arbeidsinkomen, directievergoedingen, bepaalde levensverzekeringsproducten, pensioenen en eigendom van en inkomsten uit onroerende zaken, zij het dat de daadwerkelijke uitwisseling later is gaan plaatsvinden. Met inwerkingtreding van Richtlijn 2014/107/EU⁶⁷ is die verplichting in Richtlijn 2011/16/EU uitgebreid tot de bovengenoemde *Common Reporting Standard*. Anders dan bij het WABB-verdrag het geval is, behoeft daarvoor geen aanvullende bilaterale overeenkomst te worden gesloten, zodat die informatie vanaf 1 januari 2017 zal worden uitgewisseld. Omdat nu ook rentegegevens automatisch worden uitgewisseld, is de EU-Spaarrenterichtlijn ingetrokken (zie 3.2.2). Onlangs is bovendien een wijzigingsrichtlijn aangenomen die ook automatische uitwisseling van grensoverschrijdende *Advance Tax Rulings* (ATR's) en verrekenprijfsafspraken; *Advance Pricing Agreements* (APA's), vanaf 2017 verplicht stelt.⁶⁸ Daarmee wordt in het kader van *BEPS*⁶⁹ getracht de transparantie over grensoverschrijdende afspraken tussen belastingautoriteiten van EU-lidstaten en belastingplichtigen te vergroten. Op die manier wordt 'dubbele niet-belasting' van *multinationals* in grensoverschrijdende gevallen nagestreefd. De uitwisseling van rulings bestaat erin dat een set basisinlichtingen (een samenvatting die niet geweigerd kan worden met een beroep op bescherming van bedrijfsgeheimen) eerst automatisch wordt uitgewisseld, waarna het aan de ontvangende lidstaten is om te verzoeken om nadere informatie, waarbij de aangezochte Staat wél kan weigeren details te verstrekken die bedrijfsgeheimen in gevaar brengen. Het is de bedoeling dat voor de automatische uitwisseling gebruik gaat worden gemaakt van een database waarin de betreffende informatie kan worden opgeslagen.⁷⁰ Die database is dan voor de belastingautoriteiten van alle aangesloten staten – en deels de Europese Commissie – raadpleegbaar. Het is de bedoeling dat uitwisseling van gelijksoortige informatie in OESO-verband, zal gaan plaatsvinden op basis van het eerdergenoemde WABB-verdrag, bilateraal belastingverdrag of TIEA.⁷¹ De Richtlijn voorziet verder – net als het WABB-verdrag⁷² – standaard in de mogelijkheid tot simultaan onderzoek, de toelating van ambtenaren van andere lidstaten en de bezorging van documenten.⁷³

Tot slot is op OESO en EU niveau nog het initiatief genomen van *country-by-country reporting*. Het gaat om documentatieverplichtingen voor *Multinationals* met een minimum omzet van € 750 miljoen, over onder meer verrekenprijzen die zij binnen hun concern hanteren. Daarmee wordt inzichtelijk hoe de kosten en winsten per jurisdictie bij interne concerntransacties zijn vastgesteld en hoeveel winst in elke jurisdictie wordt verantwoord en hoeveel belasting daar betaald wordt. Dit in het kader van bestrijding van belastingontwijking doormiddel van *profit shifting* in het kader van *BEPS*. Door de OESO is voorzien in een aantal standaardbepalingen die in de nationale wetgeving kunnen worden opgenomen en is – net als bij CRS – voorzien in een MCAA waarmee automatische uitwisseling van die informatie op grond van het WABB-verdrag, bilateraal verdrag of TIEA mogelijk wordt. Als gevolg van de aanpassing van Richtlijn 2011/16/EU hoeft in EU-verband geen MCAA te worden gebruikt.

⁶⁷ Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014, *PbEU* 2014, L 359.

⁶⁸ Richtlijn 2015/2376/EU van de Raad van 8 december 2015, *PbEU* 2015, L 332/1.

⁶⁹ De onvolkomenheden in, en verschillen tussen, belastingssystemen maken het voor *multinationals* mogelijk om in grensoverschrijdende situaties (binnen het kader van de wet) belasting te ontwijken. In het internationale belastingrecht wordt dit ook wel aangeduid met de strijd tegen *Base erosion and profit shifting* (*BEPS*).

⁷⁰ *Kamerstukken II*, 2015/16, 34.527, nr. 3, p. 5.

⁷¹ *Kamerstukken II*, 2015/16, 34.527, nr. 3, p. 2. De Redactie van *Vakstudie-Nieuws* (V-N 2016/45.4) zet vraagtekens bij de houdbaarheid van de uitlating dat de bestaande regelingen voldoende basis zou bieden.

⁷² En de toelichting bij het OESO-Modelverdrag.

⁷³ De bijstand is niet geregeld in Richtlijn 2011/16/EU, maar in Richtlijn 2010/24/EU. Deze Richtlijn is geïmplementeerd met de Wet wederzijdse bijstand in de Europese Unie bij de invordering van belastingsschulden en enkele andere schuldvorderingen 2012. De toegevoegde waarde van Richtlijn 2010/24/EU is gelegen in de introductie van een uniforme titel, die de basis vormt voor (conservatoire en executorialle) invorderingsmaatregelen in de aangezochte staat, zonder dat daarvoor een aanvulling, erkenning of vervanging naar diens nationaal recht is vereist.

3.4 De verhouding tussen de verschillende grondslagen

Uit het vorenstaande volgt dat op het gebied van grensoverschrijdende bijstand bij belastingheffing meerdere grondslagen naast elkaar bestaan. Deze regelingen overlappen elkaar niet zelden. Het is bijvoorbeeld goed denkbaar dat een informatieverzoek aan een andere staat kan worden gestoeld op zowel een bilaterale verdragsbepaling of TIEA, als op het WABB-verdrag als op Richtlijn 2011/16/EU. Het is dan de vraag hoe die grondslagen zich tot elkaar verhouden. In (het commentaar op) de verschillende regelingen is veelal een bepaling opgenomen die erop neerkomt dat de bepalingen uit de betreffende regeling niet kunnen worden beperkt door andere regelingen, terwijl daar aan wordt toegevoegd dat de betreffende regeling evenmin een beperking creëert voor mogelijkheden tot uitwisseling op basis van andere regelingen.⁷⁴ Dat betekent dat de bedoeling is dat steeds de meest vergaande bepaling gebruikt kan worden.⁷⁵ In geval van conflict (dat zich dus niet snel zal voordoen, nu de verschillende regelingen zeggen dat zij elkaar niet beperken) gaan tussen de EU-lidstaten steeds de bepalingen van Richtlijn 2011/16/EU voor. Voor de EU-lidstaten doet zich bovendien de bijzonderheid voor dat in die Richtlijn is bepaald dat als een lidstaat met een ‘derde land’ een vergaande samenwerking aangaat, die lidstaat een dergelijke samenwerking niet mag weigeren aan een andere lidstaat die eenzelfde vorm van samenwerking wenst aan te gaan.⁷⁶ Dit is een meestbegunstigingsclausule.⁷⁷ Een voorbeeld daarvan betreft het bankgeheim van Luxemburg. Aangezien Luxemburg bij de totstandkoming van de FATCA-regelgeving zijn bankgeheim jegens de VS opgaf, moest hij dat ook binnen de EU doen. Tussen EU-lidstaten lijkt aldus steeds de meest verstreckende regeling te kunnen worden toegepast, ongeacht of die regeling ook daadwerkelijk tussen die lidstaten is overeengekomen, als maar minstens één van hen die verder strekkende regeling met een derde Staat is overeengekomen.

3.5 Nationaalrechtelijk uitvoeringskader

Zoals hiervoor (par. 2.2 en 2.3) is opgemerkt, zien de verplichtingen in de AWR op informatie die van belang is voor de Nederlandse belastingheffing. Belastingplichtigen kunnen op grond van de AWR dus niet worden verplicht informatie te verstrekken ten behoeve van grensoverschrijdende informatie-uitwisseling. Ook ziet de geheimhoudingsverplichting van artikel 67 AWR alleen op informatie die is verkregen bij de uitvoering van ‘de belastingwet’. Dat wil zeggen wetten betreffende de heffing van (Nederlandse) rijksbelastingen in ruime zin.⁷⁸ Daarvan is bij de enkele informatievergaring ten behoeve van een andere staat geen sprake. Dit leidde tot problemen bij de uitvoering van de eerdergenoemde verdragsrechtelijke verplichtingen tot gegevensuitwisseling. Teneinde aan de verdragsrechtelijke verplichting tot gegevensuitwisseling te kunnen voldoen en een duidelijker nationaalrechtelijk kader te geven, is in 1986 de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) ingevoerd.⁷⁹ De bepalingen van de WIB strekken thans tot uitvoering van de richtlijnen van de Raad van de Europese Unie (waaronder de hiervoor genoemde Richtlijn 2011/16/EU en diens voorganger 77/799/EEG)⁸⁰ en de overige regelingen van internationaal en interregionaal recht tot het verlenen van bijstand bij de heffing van

⁷⁴ Zie artikel 12 TIEA-Modelverdrag, artikel 27 WABB-verdrag, Artikel 1(3) Richtlijn 2011/16/EU en par. 5.5 van het commentaar bij het OESO-Modelverdrag 2014.

⁷⁵ Een situatie waarin zich dat kan voordoen is bijvoorbeeld als een verzoek om informatie zowel onder een bilateraal verdrag als de Richtlijn 2011/16/EU valt. In het laatste geval is voorzien in termijnen waarbinnen de bijstand moet worden geleverd. Uitwisseling op grond van de Richtlijn ligt dan voor de hand. Niettemin streeft Nederland ernaar ook in andere gevallen de termijnen uit de Richtlijn te handhaven: *Kamerstukken II*, 2011/12, 33.246, nr. 3, p. 4. Zie voorts Brief Minister van Buitenlandse zaken aan de vaste commissie voor Financiën, d.d. 8 maart 2012, *Kamerstukken II*, 2011/12, 33.174, nr. 4, p. 6. Zie voorts EHRM 16 juni 2015, 75292/10 (*Othymia Investments BV*), onderdeel 39.

⁷⁶ Artikel 19 Richtlijn 2011/16/EU zoals geïmplementeerd in artikel 18 WIB.

⁷⁷ G.H. Sjobbema, NDFR Commentaar bij art. 18 WIBB, par. 1, online geraadpleegd op 9 oktober 2016 (bijgewerkt tot 13 juli 2016).

⁷⁸ Artikel 2(1)(a) jo. 1(1) AWR.

⁷⁹ Wet van 24 april 1986, *Stb.* 1986, 249.

⁸⁰ *Kamerstukken II* 1984/85, 18852, nrs. 1-3, p. 11.

belastingen. De WIB schept dus geen grondslag voor internationale bijstandverlening maar geeft slechts de nationaalrechtelijke uitvoeringsinstrumenten daarvoor. Als gevolg van de ontwikkelingen die zich de laatste jaren hebben voorgedaan (zie 3.1), is de WIB een aantal maal aangepast. De meest relevante wijzigingen zijn het vervallen van de kennisgeving-vooraf⁸¹ en de implementatie van automatische gegevensuitwisseling.⁸²

Tot 1 januari 2014 voorzag de WIB in de mogelijkheid om tegen een voorgenomen uitwisseling van informatie op te komen. Degene van wie de informatie afkomstig was werd daarvan in kennis gesteld (de kennisgeving-vooraf). Op grond van artikel 5, lid 2 [en 7, lid 2 voor spontane uitwisseling] WIB (oud) bestond dan de mogelijkheid om tegen het besluit in bezwaar en beroep te komen. De belanghebbende in die procedure was degene van wie de informatie afkomstig is, niet degene op wie die informatie betrekking heeft.⁸³ In de procedure tegen dat besluit kon de belanghebbende zich beroepen op de (on)rechtmatigheid van de voorgenomen uitwisseling (zie daarover par. 3.2.1). De uitwisseling werd in geval van bezwaar in beginsel opgeschort met 10 dagen, zodat voor de belanghebbende de mogelijkheid bestond om binnen die termijn een voorlopige voorziening te vragen.

Met ingang van 1 januari 2014 is de kennisgeving-vooraf komen te vervallen. Reden daarvoor is allereerst dat Richtlijn noch verdrag tot een dergelijke kennisgeving nopen.⁸⁴ Bovendien was kennisgeving-vooraf in de wet opgenomen om de privacy en rechtsbescherming zeker te stellen. Aangezien met de invoering van de wereldwijde standaard (en het toezicht daarop door het Global Forum) sprake zou zijn van eenzelfde niveau van gegevensbescherming, achtte de wetgever die bescherming niet langer nodig. Hiermee gaf de wetgever bovendien gevolg aan een suggestie die het Global Forum deed in het kader van de *Peer-Review* van Nederland, namelijk om de lange doorlooptijd die ontstond als gevolg van de kennisgeving-vooraf terug te brengen.⁸⁵ De juistheid van de verstrekte inlichtingen kan aan de orde worden gesteld in de procedure tegen de (buitenlandse) aanslag waarvoor de inlichtingen zijn gebruikt. In dat geval is degene op wie de informatie betrekking heeft – dus degene aan wie de aanslag is opgelegd – de belanghebbende. Verder zullen betrokkenen in voorkomende gevallen alleen achteraf naar de rechter kunnen stappen. In theorie zou de bevrageerde ook kunnen weigeren de informatie te verstrekken en het op een strafzaak kunnen laten aankomen, maar in de praktijk zal daar niet snel voor worden gekozen.⁸⁶

Bij de wijziging van de WIB als gevolg van de implementatie van de CRS is uitgebreid stilgestaan bij de gevolgen van automatische gegevensuitwisseling en de daarmee samenhangende verwerking van persoonsgegevens. Met name werd de vraag gesteld in hoeverre die verwerking van persoonsgegevens noodzakelijk is voor het doel dat ermee wordt nagestreefd.⁸⁷ Volgens de wetgever is voldaan aan de voorwaarden van proportionaliteit en subsidiariteit.⁸⁸ Daarnaast moet wat betreft de grensoverschrijdende gegevensstroom een onderscheid worden gemaakt tussen uitwisseling op basis van Richtlijn 2011/16/EU (*i.e.* tussen lidstaten) en de uitwisseling op grond van het WABB-

⁸¹ Wet van 18 december 2013 tot wijziging van enkele belastingwetten en andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2014), *Stb.* 2013, 566.

⁸² Wet van 27 september 2012 tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen, *Stb.* 2012, 453.

⁸³ *Handelingen II* 1985/86, 18 852, p. 3462-3463.

⁸⁴ *Kamerstukken II*, 2013/14 33.753, nr. 3, p. 10-11.

⁸⁵ *Kamerstukken II* 2011/12, 25 087, nr. 28.

⁸⁶ Neve (*MBB* 2016/7-8) ziet nog een mogelijkheid om via het verzet op grond van de Wbp een rechtsingang te creëren. Daarvoor is wel van belang dat de belanghebbende op de hoogte is van de verwerking van op hem betrekking hebbende gegevens. Het is de vraag of dat in de praktijk tot succes zal leiden.

⁸⁷ *Kamerstukken II*, 2014/15, 34.276, nr. 3, p. 9.

⁸⁸ *Kamerstukken II*, 2014/15, 34.276, nr. 3, p. 13-14. Overigens wordt daar in de literatuur ook wel anders tegenaan gekeken. Zie o.a. D. van Sprundel & I. Leenders, 'Automatische gegevensuitwisseling een niet te onderschatten toekomsttrend', *Taxlive* 25 juni 2013 en A. Brodzka, 'Automatic Exchange of Tax Information in the European Union – The Standard for the Future', *European Taxation*, januari 2016.

verdrag en het aanvullende MCAA. De eerste situatie valt namelijk volledig onder de waarborgen van de Privacyrichtlijn,⁸⁹ terwijl in de tweede situatie de verdragsluitende staten in hun nationale wetgeving moeten hebben voorzien in een adequaat gegevensbeschermingsniveau.⁹⁰

In deze paragraaf moet ten slotte nog kort worden gewezen op de implementatie van het eerdergenoemde *Country-by-country reporting*. Door de OESO is voorzien in een implementatiepakket waarin modelwetgeving is opgenomen die de rapportage door *multinationals* in nationale wetgeving verplicht stelt. Door de EU is daar zoveel mogelijk bij aangesloten. In Nederland is de verplichting oor *multinationals* opgenomen hoofdstuk VIIA van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb).

3.6 De positie van de burger

In de paragrafen hiervoor is de mogelijkheid tot grensoverschrijdende informatievergaring enkel belicht vanuit de positie van de staten. Dat is op zich niet verwonderlijk, aangezien het een interstatelijke aangelegenheid is. Een belastingplichtige die informatie uit het buitenland wenst te verkrijgen, kan dat (in ieder geval in EU-verhoudingen) niet afdwingen met een beroep op de mogelijkheid voor staten om die informatie uit te wisselen.⁹¹

In de Modelverdragen, het WABB-verdrag en de Richtlijn zijn geen bepalingen opgenomen die de positie van de burger betreffen. Er is evenmin op een andere manier voorzien in afspraken over rechtsbescherming. In (het commentaar op) de verschillende regelingen is slechts bepaald dat de rechtsbescherming een nationale aangelegenheid is; het staat de verdragsstaten bijvoorbeeld vrij hun onderdanen van een (voorgenomen) uitwisseling van gegevens in kennis te stellen.⁹² Niettemin wordt daaraan de restrictie verbonden dat die rechtsbescherming niet ten koste moet gaan de effectiviteit van de grensoverschrijdende gegevensuitwisseling. Dit heeft tot gevolg gehad dat de mogelijkheden tot rechtsbescherming zijn uitgekleeft ten gerieve van een effectievere wijze van gegevensuitwisseling.⁹³ Er is in meerdere staten sprake van afschaffing of (vergaande) inperking van de mogelijkheden tot rechtsbescherming.⁹⁴ Ook Nederland heeft zich daaraan overgegeven door de kennisgeving-vooraf uit de WIB te halen. Voor degene van wie informatie afkomstig is (al dan niet de belastingplichtige), bestaan maar weinig mogelijkheden voor effectieve rechtsbescherming. (De aankondiging van) een onderzoek ten behoeve van informatie-uitwisseling voor de belastingheffing van een derde, is in de WIB immers expliciet van beroep uitgesloten.⁹⁵

Bijgevolg is de burger in aangewezen gevallen afhankelijk van de bescherming die andere regelingen zoals het EVRM, het Handvest en de Privacyrichtlijn hem bieden. Die regelingen eisen echter niet dat steeds sprake moet zijn van een kennisgeving-vooraf.⁹⁶ Zo oordeelde het HvJ EU in de zaak *Sabou* dat het hoewel staten daartoe de mogelijkheid hebben, het verdedigingsrecht niet met zich brengt dat

⁸⁹ Richtlijn 95/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 24 oktober 1995, *PbEU* 1995, L 281.

⁹⁰ *Kamerstukken II*, 2014/15, 34.276, nr. 3, p. 3 en 12.

⁹¹ HvJ EG 10 februari 2011, gevoegde zaken C-436/08 en C-437/08 (Haribo Lakritzen Hans Riegel), ECLI:EU:C:2011:61, Jur. EG 2011, p. I-305, conclusie Kokott, *V-N* 2011/16.15, *NTFR* 2011/909 met commentaar Smit, onderdeel 100-104.

⁹² Zie artikel 26, lid 4, OESO-Modelverdrag 2014 en het commentaar in par. 14.1 en artikel 4, lid 3, WABB-verdrag.

⁹³ O.a. Diepvens en F. Debelva, *The Evolution of the exchange of information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Right under pressure*, *EC Tax Review* 2015/4

⁹⁴ P. Baker en P. Pistone, General report, in: *The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, Den Haag: SDU 2015, p. 51.

⁹⁵ Zie voordien ook: ABRvS 15 juli 2009, nr. 200901098/1/H3, ECLI:NL:RVS:2009:BJ2662. Zie voor een overzicht van de rechtsbescherming tot 2007: A.C.M. Schenk-Geers, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige* (FM 120), Deventer, Kluwer: 2007.

⁹⁶ Opgemerkt moet worden dat in beide gevallen sprake was van uitwisseling op basis van Richtlijn 77/799/EG (de voorganger van Richtlijn 2011/16/EU) en het dus een EU situatie betrof. Ik zie daarin echter niet direct een aanleiding om aan te nemen dat anders zou worden geoordeeld bij uitwisseling op basis van bijvoorbeeld het WABB-verdrag. Zie mogelijk anders: L. Neve, *Kennisgeving informatie uitwisseling, plicht en fundamenteel recht*, *NTFR-A* 2013/27, onderdeel 4e.

een belastingplichtige reeds in de onderzoeksfase in kennis moet worden gesteld van een (voorgenomen) uitwisseling van informatie.⁹⁷ Aangezien op internationaal niveau niet is voorzien in de mogelijkheid om de juistheid van de informatie te betwisten, dient die volgens het HvJ EU op basis van nationaal recht te worden beoordeeld. Het EHRM kwam in de zaak *Othymia Investments BV* op andere gronden tot eenzelfde uitkomst. Het Europese Hof zag weliswaar geen aanleiding voor het onderscheid tussen de onderzoeks- en aanslagfase, maar overwoog niettemin dat er een belang kan zijn om onderzoeken buiten weten van de betrokken belastingplichtige uit te voeren. Artikel 8 EVRM noopt er dan niet toe dat steeds aan alle mogelijk betrokken personen een voorafgaande kennisgeving wordt gestuurd van een controleonderzoek of verzoek om gegevensuitwisseling.⁹⁸

In de literatuur is op het gebrek aan adequate rechtsbescherming de nodige kritiek geuit.⁹⁹ Zeker daar waar sprake is van een toename aan mogelijkheden tot uitwisseling van informatie, zou men verwachten dat ook (het niveau van) de rechtsbescherming omhoog zou gaan.¹⁰⁰

De rechtsbescherming voor de belastingplichtige op wie de informatie ziet, moet thans in de procedure tegen de aanslag worden gevonden. Een dergelijke procedure biedt in Nederland echter weinig mogelijkheden. De praktijk leert dat procedurele schendingen in de staat waar de informatie van afkomstig is, niet snel tot het domein van de nationale rechter worden gerekend.¹⁰¹ Zolang de informatie niet onjuist is of het bestuursorgaan (de inspecteur) niet zélf iets fout heeft gedaan, heeft dat niet snel gevolgen voor de aanslag.¹⁰² Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van de zogenoemde KB-Lux-affaire. Daarin draaide het om gegevens van rekeninghouders van de Kredietbank Luxemburg, die door ex-medewerkers waren gestolen. Die gegevens waren in handen gekomen van de Belgische belastingdienst en de Belgische belastingdienst had deze gegevens – voor zover daarin in Nederland wonende rekeninghouders werden genoemd – op enig moment spontaan aan de Nederlandse belastingdienst verstrekt. Uiteindelijk verloor de Belgische belastingdienst procedures tegen Belgische rekeninghouders omdat de gegevens volgens de Belgische Hoge Raad vanwege de onrechtmatige verkrijging als bewijs ontoelaatbaar werden geacht. In de procedures tegen de Nederlandse rekeninghouders leidde dat evenwel niet tot uitsluiting van die informatie.¹⁰³

3.7 Afsluitend

Op internationaal niveau is voorzien in een groot aantal grondslagen voor informatie-uitwisseling. Daar waar de grondslag voor die samenwerking in eerste instantie kon worden gevonden in bilaterale afspraken tussen staten, is nadien ook voorzien in multilaterale en EU-rechtelijke regelingen. Met de vorming van het Global Forum wordt een internationaal *level playing field* nagestreefd. Thans is sprake van een verschuiving naar automatische gegevensuitwisseling als nieuwe standaard. De informatie die wordt uitgewisseld betreft onder meer gegevens over bepaalde inkomensbronnen (in EU-verband), financiële gegevens (op basis van CRS) en *rulings*. Na de *Panama*

⁹⁷ HvJ 22 oktober 2013, C-276/12 (*Sabou*), onderdeel 40-46. Weliswaar was het Handvest in het onderhavige tijdvak nog niet in werking getreden, maar daarin zie ik geen aanleiding om te veronderstellen dat de uitkomst nu anders zou zijn. Het Handvest is slechts een codificatie van het algemene verdedigingsbeginsel. Zie daarover ook . Diepvens en F. Debelva, *The Evolution of the exchange of information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Right under pressure*, *EC Tax Review* 2015/4, p. 218 onder verwijzing naar de aan *Sabou* voorafgaande conclusie d.d. 6 juni 2013 van A-G Kokott.

⁹⁸ EHRM 16 juni 2015, 75292/10 (*Othymia Investments BV*), onderdeel 44-45.

⁹⁹ Zie o.a. Diepvens en F. Debelva, *The Evolution of the exchange of information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Right under pressure*, *EC Tax Review* 2015/4; P. Baker en P. Pistone, General report, in: *The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, Den Haag: SDU 2015; L. Neve, Kennisgeving informatie uitwisseling, plicht en fundamenteel recht, *NTFR-A* 2013/27; U. Isik, Internationale informatie-uitwisseling zonder kennisgeving-vooraf, *Forfaitair* 2013/238;

¹⁰⁰ P. Pistone, Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law, *World Tax Journal*, februari 2014, p 3.

¹⁰¹ Zie daarover L. Neve, , Kennisgeving informatie uitwisseling, plicht en fundamenteel recht, *NTFR-A* 2013/27, onderdeel 6.

¹⁰² HR 20 maart 2015, nr. 13/03959, ECLI:NL:HR:2015:643, na conclusie Wattel, *BNB* 2015/173 m.nt. De Bont.

¹⁰³ HR 21 maart 2008, nr. 43.050, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, na conclusie Wattel, *BNB* 2008/159 m.nt. Albert.

Papers zal de nadruk nog meer komen te liggen op de uitwisseling van gegevens van uiteindelijk gerechtigden achter een bepaalde structuur (de *Ultimate Beneficial owner: UBO*).¹⁰⁴ In de regelingen op het gebied van gegevensuitwisseling is echter nagenoeg niets geregeld over de positie van de burger. Dit wordt aan de nationale wetgeving van de verschillende staten overgelaten. Die bescherming lijkt tekort te schieten.

4. Conclusie

Op grond van nationale wetgeving beschikt de inspecteur over vergaande mogelijkheden om informatie te verkrijgen, zowel op verzoek als automatisch (renseingering). Deze verplichtingen werken in beperkte mate grensoverschrijdend, omdat steeds een link moet bestaan met de (eigen) Nederlandse belastingheffing. De nationale wetgeving voorziet weliswaar in een bepaling die de informatieverplichting uitbreidt naar informatie die zich bij buitenlandse concernvennootschappen bevindt, maar die bepaling lijkt grotendeels te zijn ingehaald door de recente ontwikkelingen op het terrein van de internationale gegevensuitwisseling. Voor het inroepen van de nationale informatieverplichtingen zal een aanleiding moeten bestaan. Bovendien is de inspecteur afhankelijk van medewerking door de bevrageerde. Zeker in grensoverschrijdende situaties kan dat tot problemen leiden. Een mogelijk informatietekort lijkt in dergelijke situaties echter niet op nationaal niveau te kunnen worden opgelost. In zoverre behoeft de nationale wet geen aanpassing.¹⁰⁵

De oplossing wordt in het fiscale domein gevonden in grensoverschrijdende samenwerking. Die samenwerking heeft de afgelopen jaren een enorme ontwikkeling doorgemaakt als gevolg van de financiële crisis en alarmerende berichten over belastingontwijking en -ontduiking. Daar waar grensoverschrijdende samenwerking in eerste instantie werd bepaald door bilaterale afspraken, is thans sprake van een situatie waarin op multilateraal niveau binnen een gemeenschappelijk forum afspraken zijn gemaakt over de minimumeisen voor grensoverschrijdende samenwerking. Gesteld zou kunnen worden Staten een deel van hun verordenende bevoegdheid hebben afgestaan teneinde op multilateraal niveau tot een effectieve handhaving van hun heffingsrecht te kunnen komen.¹⁰⁶ Het is de vraag of de wijze van multilaterale totstandkoming binnen het Global Forum de aangewezen weg is.¹⁰⁷ Er is immers sprake van initiatieven die zijn ingezet door een relatief klein aantal landen, terwijl staten die zich daar eigenlijk niet bij wensten aan te sluiten, onder druk van het collectief, worden verplicht dat toch te doen. Van een democratisch proces is slechts beperkt sprake. De mogelijkheid die staten hadden om bij het sluiten van bilaterale verdragen hun eigen positie te bepalen en daarover te onderhandelen, is hen deels – zo niet geheel – afgenomen. Een vergelijkbare ontwikkeling naar multilaterale samenwerking en besluitvorming doet zich voor bij de totstandkoming van een gecoördineerde aanpak van belastingontwijking en grondslaguitholling in grensoverschrijdende situaties; *BEPS*. Die ontwikkeling kan niet los worden gezien van de noodzaak tot fiscale transparantie.¹⁰⁸ Voor het slagen van *BEPS* is immers het essentieel dat staten tijdig beschikken over de juiste informatie.¹⁰⁹ Een groot deel van deze initiatieven is in samenwerking met, c.q. op het niveau van, de EU uitgevoerd.

Door de verschillende niveaus waarop regelingen voor gegevensuitwisseling tot stand komen, bestaan er meerdere grondslagen naast elkaar en is meer dan eens sprake van overlap. Alle regelingen bevatten een bepaling dat zij verdergaande regeling laten voorgaan. Voor EU-leden gaat

¹⁰⁴ Daarom is voorgesteld om op EU-niveau aansluiting te zoeken bij de vierde Anti-witwasrichtlijn: Voorstel tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, d.d. 5 juli 2016, 2016/0209/CNS.

¹⁰⁵ Zo ook: M. Hendriks, Panama Papers: hete soep of met een korreltje zout?, *NTFR* 2016/1386.

¹⁰⁶ Donference report, 10th GREIT Annual Conference on EU BEPS; fiscal Transparency, Protection of Taxpayer Rights and State Aid and 7th GREIT Summer Course on Tax Evasion, Tax Avoidance & Aggressive Tax Planning, *Intertax* 2016, 44, p. 72.

¹⁰⁷ P. Pistone, Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law, *World Tax Journal*, feb. 2014, p. 4.

¹⁰⁸ Zie ook M.V. Lambooi, Het Post-BEPS fiscale transparantieregime, *TFO* 2016/147.4.

¹⁰⁹ Zie BEPS actiepunten 5 en 13. Zie ook OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, p. 13 (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>).

in geval van conflict altijd het EU-recht voor, terwijl op grond van Richtlijn 2011/16/EU de meestbegunstigingbepaling moet worden toegepast.

Bij de ontwikkeling van de internationale standaard voor gegevensuitwisseling, is de positie van de burger op de achtergrond komen te staan. Op internationaal niveau is daar niets over geregeld. Degene van wie de informatie afkomstig is, heeft vanaf 2014 in Nederland geen mogelijkheid meer om een voorgenomen uitwisseling aan te vechten. Hij kan dat pas achteraf. De belastingplichtige hoeft bovendien in beginsel niet in kennis te worden gesteld van de voorgenomen uitwisseling. De rechtsbescherming komt pas later in de procedure aan de orde, namelijk na het opleggen van de (buitenlandse) aanslag. Het is de vraag of die rechtsbescherming wel adequaat is. In Nederland zijn in ieder geval voorbeelden te vinden waarbij de fiscale rechter de gang van zaken tot aan de uitwisseling niet in zijn oordeelsvorming betreft.

Stellingen:

- Problemen die in grensoverschrijdende situaties ontstaan, moeten ook grensoverschrijdend worden opgelost: de nationale fiscale wetgeving heeft geen aanpassing;
- Er moet op grensoverschrijdend niveau (EU/OESO) worden voorzien in rechtsbescherming;
- De nationale wet is ingehaald door internationale ontwikkelingen: artikel 47a AWR kan komen te vervallen;