07.02.23

Is hier nog een advies van de Inspecteur Generaal Rijksbelastingen?

Mw

TER BESLIS
Aan
de staats

iën

Directie Directe Belastingen & Toeslagen

Persoonsgegevens

nota

Onderzoek rechtsbescherming in de WIB

Datum
2 februari 2023

Notanummer
2023-0000009381

Bijlagen
1. Aanbiedingsbrief EK
2. Aanbiedingsbrief TK
3. Resultaten onderzoek

Aanleiding

In Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) zijn, mede ter omzetting van de Richtlijn 2011/16/EU[1], regels gesteld voor uitwisseling van inlichtingen aan andere (lid)staten ten behoeve van de belastingheffing. Naar aanleiding van de vragen die de Eerste Kamer heeft gesteld, heeft uw ambtsvoorganger Vijlbrief meegedeeld de gevolgen van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) van 6 oktober 2020[2] (hierna: het arrest van 6 oktober 2020) te onderzoeken vanuit het oogpunt van rechtsbescherming.[3] Bijgevoegd vindt u de resultaten van dit (ambtelijk) onderzoek, alsmede aanbiedingsbrieven aan beide Kamers.

Beslispunten

1. Gaat u akkoord met het verzenden van de resultaten van het ambtelijk onderzoek naar de rechtsbescherming in de WIB (zie bijlage 3)? Zo ja, dan wordt u verzocht de aanbiedingsbrieven aan de Tweede en Eerste Kamer (bijlagen 1 en 2) te ondertekenen.
2. Gaat u ermee akkoord dat geen wetswijzigingen worden voorgesteld? De resultaten van het onderzoek nopen daartoe niet.
3. Gaat u akkoord met het openbaar maken van de nu voorliggende nota, conform de beleidslijn Actieve openbaarmaking nota's?

07.02.2023 Akkoord Akkoord Akkoord

Kernpunten

- Naar aanleiding van het arrest van 6 oktober 2020 heeft de Eerste Kamer uw voorganger gevraagd de gevolgen van die uitspraak voor de WIB te onderzoeken vanuit het oogpunt van rechtsbescherming.
- Aan deze toezegging is gevolg gegeven door het verrichten van een ambtelijk onderzoek (hierna: het onderzoek). De resultaten van dit onderzoek vindt u in de bijlage.
- In het arrest van 6 oktober 2020 heeft het HvJ EU geoordeeld dat de informatiebezitter tot wie een inlichtingenbevel is gericht de mogelijkheid moet hebben rechtstreeks beroep in te stellen tegen het bevel om inlichtingen te verstrekken.

Mw

PS.

[1] 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).
[2] HvJ EU 6 oktober 2020, C-245/19 en C-246/19, ECLI: EU:C:2020:795.
[3] Kamerstukken I 2020/21, 25 087, nr. P (verslag van een nader schriftelijk overleg).

- In beginsel staat in Nederland tegen een informatiebevel alleen de weg naar de civiele rechter open, zowel voor de informatiehouder[4], belastingplichtige als derde niet-informatiehouder[5].[6] Uw ambtsvoorganger heeft bij brief van 21 september 2021[7] aan de Eerste Kamer geschreven dat dit een doeltreffende rechtsingang is.
- Die conclusie volgt ook uit het onderzoek. De rechtsbescherming in de WIB is dus in zoverre voldoende gewaarborgd.
- In de aanbiedingsbrieven wordt de aandacht gevestigd op twee specifieke rechten die voortvloeien uit de jurisprudentie van het HvJ EU en van de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State (ABRvS).

Toelichting beslispunt 1 (omvang en resultaten onderzoek)

Omvang onderzoek

- Bij brief van 1 april 2021 is aangekondigd dat de positie van de belastingplichtige zelf bij dit onderzoek buiten beschouwing wordt gelaten, mede omdat het HvJ EU heeft geoordeeld dat de belastingplichtige ten aanzien van wie een inlichtingenverzoek uit het buitenland is ontvangen over een rechtsingang beschikt in de staat waarin de belastingaanslag wordt vastgesteld.[8]
- Daarop is in de literatuur door enkele auteurs teleurgesteld op gereageerd.
- Mede gelet op een uitspraak van de ABRvS[9] (zie onderdeel 5.3 van de resultaten van het onderzoek in bijlage 3) is in dit onderzoek wél ingegaan op de positie van de belastingplichtige. Volledigheidshalve is ook kort stilgestaan bij de positie van derden.

Resultaten onderzoek

- Wij komen op basis van de richtlijn, verdragen, het OESO-modelverdrag en bijbehorend commentaar, wetgeving, jurisprudentie en literatuur tot de volgende conclusies.
- Belanghebbenden bij een onderzoek ingesteld op grond van artikel 8 WIB hebben een doeltreffende voorziening in rechte. De rechtsbescherming in de WIB is dus voldoende gewaarborgd.
- Wij zien geen aanleiding onderscheid te maken tussen inlichtingenverzoeken die afkomstig zijn uit een andere EU-lidstaat of uit een derde land. Een dergelijk onderscheid achten wij niet gerechtvaardigd en niet wenselijk.
- Voor zowel de informatiehouder, belastingplichtige als derde niet-informatiehouder, staat de weg naar de civiele rechter (als restrechter) open. De belastingplichtige heeft daarnaast een rechtsingang in de staat waaraan de inlichtingen zijn verstrekt als die staat aan hem een belastingaanslag oplegt. In een procedure tegen die aanslag kan de

---

[4] Een informatiehouder is de bezitter van informatie, waarop het inlichtingenverzoek betrekking heeft. De informatiehouder hoeft niet de belastingplichtige te zijn. In dat geval spreken we van een derde-informatiehouder. Bij een derde informatiehouder kan worden gedacht aan onder meer banken en financiële instellingen.

[5] Een derde belanghebbende is noch belastingplichtige noch informatiehouder. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om rechtspersonen met wie de belastingplichtige tegen wie het onderzoek loopt juridische, bancaire, financiële of, meer in het algemeen, economische banden onderhoudt of kan onderhouden.

[6] Op grond van een uitspraak van de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State geldt een uitzondering voor de belastingplichtige die volgens de Belastingdienst niet voldoet aan de vereisten voor aanwezigheid van een belastingplichtige in Nederland en op die grond is gehouden gegevens en inlichtingen te verstrekken (zie onderdeel 5.3 van de resultaten van het onderzoek in bijlage 3).

[7] Kamerstukken I 2021/22, 35 927, nr. A, p. 9.

[8] Kamerstukken I 2020/21, 25 087, nr. P.

[9] ABRvS 12 februari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:453.

belastingplichtige de rechtmatigheid van de inlichtingenuitwisseling aan de orde stellen.
- In het specifieke geval waarin een belastingplichtige wordt meegedeeld dat hij niet voldoet aan de vereisten voor aanwezigheid van een belastingplichtige in Nederland, als gevolg waarvan hij is gehouden bepaalde gegevens en inlichtingen te verstrekken, staat voor hem wel een rechtsingang open bij de Nederlandse bestuursrechter. Dat heeft de ABRvS geoordeeld en is daarmee geldend recht.

Toelichting beslispunt 2 (geen wetswijzigingen)

- In de literatuur klinkt een roep om verdergaande rechtsbescherming (voorafgaand aan het verstrekken van inlichtingen aan het buitenland). Wij adviseren u desondanks geen wetswijzigingen voor te stellen.
- In de literatuur is betoogd dat bezwaar mogelijk moet zijn tegen elk op artikel 8 WIB gebaseerd verzoek.
- Door een andere staat aan Nederland gevraagde inlichtingen moeten per 1 januari 2023 binnen 90 dagen worden verstrekt. Als de Belastingdienst die informatie niet reeds in bezit heeft, moet een onderzoek worden gestart.
- Tot 1 januari 2014 werd voorafgaand aan verstrekking van inlichtingen op verzoek of spontaan een kennisgeving verstuurd naar degene die de inlichtingen had verstrekt (kennisgeving-vooraf). De inlichtingenverstrekker kon binnen tien dagen bezwaar maken en de voorzieningenrechter vragen om de uitwisseling op te schorten.
- De reden voor afschaffing van de kennisgeving-vooraf was dat verzending daarvan niet voortvloeit uit een Europese richtlijn of een verdrag en dat werd geconcludeerd dat in alle landen waarmee Nederland inlichtingen uitwisselt voldoende waarborgen bestaan waardoor de geheimhouding van de uitgewisselde gegevens is verzekerd.[10] Als de uitwisseling werd opgeschort, was het vaak niet meer mogelijk binnen de in de Richtlijn gestelde termijn uit te wisselen. Het ligt, mede gelet op de verkorting van die termijnen, niet voor de hand deze procedure te herintroduceren.
- Sindsdien staat in de fase vóór de inlichtingenverstrekking en -uitwisseling – in beginsel[11] – alleen de weg naar de civiele rechter open.
- De literatuur is kritisch als het gaat om rechtsbescherming bij de civiele rechter tegen besluiten van de Belastingdienst. Argumenten tegen de civiele rechtsgang ten opzichte van de bestuursrechtelijke rechtsgang zijn onder meer: de civiele rechter is minder deskundig op fiscaal gebied, het procesrecht is gecompliceerder, griffierechten zijn hoger, het risico bestaat te worden veroordeeld in de proceskosten van de Belastingdienst en als het gaat om vorderingen van onbepaalde waarde geldt verplichte procesvertegenwoordiging.[12]
- Opmerking verdient dat informatiehouders voor de WIB veelal grote ondernemingen zijn, waarvoor genoemde punten een minder grote belemmering vormen dan voor particulieren of het MKB.

[10] Kamerstukken II 2013/14, 33 753, nr. 3, p. 10-11 en Kamerstukken II 2021/22, 36 063, nr. 3, p. 20.
[11] Op grond van een uitspraak van de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State geldt een uitzondering voor de belastingplichtige die volgens de Belastingdienst niet voldoet aan de vereisten voor aanwezigheid van een belastingplichtige in Nederland en op die grond is gehouden gegevens en inlichtingen te verstrekken (zie onderdeel 5.3 van de resultaten van het onderzoek in bijlage 3).
[12] Zie onder meer M.W.C. Feteris, 'Rechtsbescherming door de belastingrechter anno 2016', *WFR* 2017/29, par. 2.3.

- Daarnaast zijn de mogelijkheden om de rechtsbescherming in de WIB te verbeteren beperkt. Dat komt doordat in de Europese Richtlijn[13] termijnen[14] zijn vastgelegd waarbinnen inlichtingen moeten worden uitgewisseld, waaraan Nederland zich heeft te houden. De ervaring uit het verleden leert dat het vaak niet mogelijk was binnen de geldende termijnen de gevraagde inlichtingen uit te wisselen als bezwaar werd ingesteld en om een voorlopige voorziening werd verzocht. Het niet in acht nemen van die termijnen kan ertoe leiden dat de Europese Commissie een infractieprocedure start. Ook in niet-EU-situaties zijn termijnen afgesproken waarbinnen inlichtingen moeten worden uitgewisseld.[15]
- Om bovengenoemde redenen ontraden wij het herintroduceren van een bestuurlijke rechtsingang vooraf.
- Er is wel een rechtsingang bij de bestuursrechter ná de inlichtingenverstrekking. De informatieverstrekker kan onder omstandigheden, indien hij van oordeel is dat een informatieverplichting in het kader van een onderzoek als bedoeld in artikel 8, eerste lid, WIB onrechtmatig is opgelegd, verzoeken om vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming (zie hierover paragraaf 4.2 van het onderzoek).

Communicatie
Bij deze Kamerbrieven is geen proactieve communicatie voorzien.

Politiek/bestuurlijke context
De leden van de VVD-fractie en CDA-fractie van de Eerste Kamer hebben bij brief van 2 maart 2021 vragen gesteld over de mogelijkheden om rechtsmiddelen aan te wenden tegen internationale fiscale gegevensuitwisseling. Op 1 april 2021 heeft uw voorganger Vijlbrief geantwoord onderzoek te doen naar de gevolgen van het arrest van het HvJ EU van 6 oktober 2020, C-245/19 en 246/19 vanuit het oogpunt van rechtsbescherming. Hij schreef daarbij de vraag te betrekken of een onderscheid tussen inlichtingenverzoeken die afkomstig zijn uit een andere EU-lidstaat of uit een derde land wenselijk en gerechtvaardigd is.[16]
Bij brief van 21 september 2021 heeft uw voorganger in een overzicht met lopende moties en toezeggingen aan de Eerste Kamer geschreven dat de genoemde uitspraak van het HvJ EU geen aanleiding geeft om de WIB aan te passen, omdat toegang tot de burgerlijke rechter openstaat. Dat nam volgens hem niet weg dat verschillende ontwikkelingen aanleiding gaven de rechtsbescherming(sprocedure) in de WIB verder te onderzoeken.[17]

---

[13] 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).
[14] In DAC7 is bepaald dat gevraagde inlichtingen 'zo spoedig mogelijk, doch uiterlijk drie maanden na datum van ontvangst van het verzoek' verstrekt moeten worden (artikel 1, vierde lid, Richtlijn 2021/514 tot wijziging van artikel 7, eerste lid, Richtlijn 2011/16/EU). Die bepaling is per 1 januari 2023 omgezet in artikel 5a, eerste lid, WIB.
[15] Voor de uitwisseling van informatie op verzoek geldt, op grond van de paragrafen 10.4 en 10.5 van het OESO-Commentaar bij artikel 26 OESO-Modelverdrag een termijn van twee maanden indien de informatie reeds in bezit van de Belastingdienst is en een termijn van maximaal zes maanden indien dat niet het geval is. In aansluiting hierop heeft het Global Forum van de OESO in de Terms of Reference de termijn van negentig dagen vastgelegd. Dat betekent dat landen in de peer review worden beoordeeld op het beantwoorden van verzoeken binnen de termijn van negentig dagen.
[16] Kamerstukken I 2020/21, 25 087, nr. P, p. 6-8.
[17] Kamerstukken I 2021/22, 35 927, nr. A, p. 8-9.

In de NnavV bij de Fiscale verzamelwet 2023 heeft u in reactie op vragen van de TK-fractie van de VVD het hiervoor omschreven antwoord van uw ambtsvoorganger herhaald en geschreven dat u de resultaten van het onderzoek verwacht deze winter te kunnen delen.[18]

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

[18] Kamerstukken II 2021/22, 36 107, nr. 6, p. 18-19.