

INTERNATIONALE UITWISSELING VAN INFORMATIE

Verslag van de algemene vergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap, gehouden op woensdag 1 april 2015, te Den Haag

“Over het gehele aardoppervlak lijkt tegenwoordig een volledig door mensenhand vervaardigd netwerk te liggen, waarvan de mazen nu eens nauwer, dan weer wijder zijn.”¹

Mr. L.J.A. Pieterse²

1 Inleiding

Dat adequate en dus ook tijdig beschikbare informatie van eminent belang is voor de heffing van belastingen, kan niet worden ontkend. De fiscus beschikt weliswaar over een enorm arsenaal aan middelen om informatie te verkrijgen,³ maar deze bevoegdheden reiken in principe niet veel verder dan de grens van de Nederlandse jurisdictie. Deze beperking resulteert erin dat de fiscus lang niet altijd over voldoende informatie beschikt om bijvoorbeeld de gehele architectuur te overzien die multinationals met al hun tentakels in verschillende landen vertegenwoordigen. In toenemende mate kan de fiscus echter gebruikmaken van informatie die in andere landen beschikbaar is, en wel als gevolg van internationale uitwisseling van informatie.⁴ Deze uitwisseling van informatie roept tal van vragen op,⁵ enkele ervan zullen in het vervolg van dit verslag aan de orde komen. Een probleem dat in dit verband en in dat van onze harde, mechanische en onttoverde wereld kan worden gesignaleerd, is misschien wel dat “we niet weten hoe we met de kennis waarover we beschikken om moeten gaan”.⁶ Het is dan ook, mede gelet op deze en andere vragen, een goede zaak dat het bestuur van de Vereniging voor Belastingwetenschap⁷ ervoor heeft gekozen het thema internationale uitwisseling van informatie te agenderen. Maar tijdens de algemene vergadering kwam meer aan de orde. In het huishoudelijk gedeelte, dat aan het wetenschappelijk gedeelte van de vergadering voorafging en dat onder leiding stond van voorzitter Overgaauw,⁸ kwam onder meer het nieuwe logo van de Vereniging ter sprake. Ook de eerste landelijke promovendibijeenkomst kwam aan bod.⁹ Deze bijeenkomst was, mede gezien de grote opkomst en de reacties van de aanwezigen, een enorm succes, aldus Kavelaars,¹⁰ secretaris en penningmeester van de Vereniging. Met dit initiatief wil de Vereniging de banden met jonge onderzoekers aanhalen en de onderlinge contacten bevorderen. Het is de bedoeling dat ook volgend jaar een dergelijke bijeenkomst plaatsvindt, uiteraard zullen dan andere

¹ Aldus Michel Houellebecq in zijn onlangs herdrukte oerboek H.P. Lovecraft. Tegen de wereld, tegen het leven, Amsterdam: De Arbeiderspers 2015, p. 43.

² De auteur is verbonden aan de Universiteit Leiden en de Vrije Universiteit Amsterdam.

³ Zie voor een overzicht: M. Snippe en R.N.J. Kamerling, *Belastingcontrole*, Deventer: Kluwer 2013, alsmede E.C.G. Okhuizen (red.), *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2014, p. 101 e.v.

⁴ Zie over deze ontwikkeling: R.H.M.J. Offermans, ‘Verslag van het symposium: Informatie over de grens’, WFR 2015/541.

⁵ Zie daarover ook de bijdragen die zijn opgenomen in TFO 2015/139.

⁶ “En dat probleem kan niet door de natuurwetenschappen (...) worden opgelost. Het is een ethisch en uiteindelijk religieus probleem”, zo vervolgt Frans Kellendonk, *De brieven*, Amsterdam: Querido 2015, p. 379.

⁷ Hierna ook: de Vereniging.

⁸ J.A.C.A. Overgaauw is ook voorzitter van de belastingkamer van de Hoge Raad.

⁹ Zie voor het verslag van deze bijeenkomst mijn publicatie: ‘Samenscholen voor gevorderden’, WFR 2015/601, p. 601-606.

¹⁰ P. Kavelaars is hoogleraar Fiscale economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en verbonden aan het Wetenschappelijk Bureau van Deloitte Belastingadviseurs.

onderwerpen worden besproken. Ook kondigde Kavelaars aan dat een nieuwe commissie in het leven zal worden geroepen, een die zich zal buigen over belastingheffing ter zake van financiële transacties.

2 Dissertatieprijs 2012-2013

Na het huishoudelijke gedeelte van de algemene vergadering, dat niet veel tijd in beslag nam, was het aan Zwemmer¹¹ om de dissertatieprijs 2012-2013 uit te reiken. Zwemmer – de voorzitter van de jury¹² – noemde deze tweejaarlijkse prijs, die voor de tweede keer in haar korte bestaan is toegekend, een mooi initiatief, dat niet genoeg geprezen kan worden. De jury heeft negen dissertaties doorgenomen. Dat is veel werk geweest, maar het was leuk om te doen, zo verzekerde Zwemmer de aanwezigen. Het is verheugend te noemen dat de laatste jaren veel proefschriften worden verdedigd, zo liet hij weten (“dat is wel eens anders geweest”, aldus de spreker). De keuze van de jury is op het proefschrift van Van Hout¹³ gevallen. Zij promoveerde op 13 december 2013 op een studie naar mediation in het belastingrecht. De titel van het boek luidt: Mens, maatschappij en mediation in het belastingrecht. Een theoretisch, rechtsvergelijkend en empirisch onderzoek.¹⁴

Naar het oordeel van de jury heeft Van Hout een grondig onderzoek uitgevoerd naar de functie van mediation als middel voor het oplossen van conflicten in het belastingrecht. Over dit onderwerp is, althans op wetenschappelijk niveau, betrekkelijk weinig gepubliceerd, aldus Zwemmer. Op kernachtige wijze werd door hem een indruk van het proefschrift gegeven. Zo wees Zwemmer erop dat de auteur ingaat op de oorsprong en de maatschappelijke functie van mediation en het verschijnsel mediation plaatst in een theoretisch kader voor het oplossen van conflicten. Dat het onderzoek wordt ondersteund door empirisch en rechtsvergelijkend onderzoek, is de jury niet ontgaan. Mediation kan een belangrijke functie vervullen bij het oplossen van conflicten, al is de belangstelling daarvoor, bijvoorbeeld bij de Belastingdienst, niet bijzonder groot geweest, zo ging Zwemmer verder. Samenvattend, zo besloot hij, is de jury van oordeel dat Van Hout een mooi proefschrift heeft geschreven waarin een nieuw verschijnsel als mediation in het fiscale recht op wetenschappelijk verantwoorde wijze vanuit diverse invalshoeken is bestudeerd. Het was Zwemmer een groot genoegen om de dissertatieprijs, bestaande uit een oorkonde en een geldbedrag van de Vereniging, uit te reiken.

Vervolgens was het aan Van Hout om de aanwezigen een impressie van haar onderzoek en de uitkomsten daarvan te geven. Zij maakte duidelijk dat zij met haar proefschrift tevens haar visie op de rechtswetenschap heeft willen illustreren. Volgens haar draait het in de rechtswetenschap om drie dimensies: de mens, de maatschappij en het recht. Deze dimensies zijn volgens haar niet los van elkaar te zien en beïnvloeden elkaar. Dat haar proefschrift over mediation zou gaan, lag eigenlijk wel voor de hand, aldus Van Hout. Deze keuze vloeide min of meer voort uit haar visie op de rechtswetenschap, zo konden de aanwezigen begrijpen. Wat zij belangrijk vindt, is te onderkennen dat niet alleen de inhoud van het objectieve recht maar vooral ook de rechtvaardigheidsbeleving van de mens ertoe doet. Dat is voor juristen wellicht enigszins atypisch, omdat zij zich doorgaans concentreren op het recht zelf en niet zozeer op de subjectieve beleving daarvan (dat vergt nogal wat, zo voeg ik eraan toe, omdat het doorgaans al een hele opgave is om de medemens te verdragen, laat staan door te dringen in zijn belevingswereld). Verder, een

¹¹ J.W. Zwemmer is emeritus hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit van Amsterdam.

¹² De jury bestond verder uit P.J. Beerepoot en J.W. van den Berge.

¹³ M.B.A. van Hout is als docent/onderzoeker verbonden aan Tilburg University.

¹⁴ Den Haag: Sdu Uitgevers 2013. Zie over het proefschrift de in WFR 2014/96 (‘Boekbespreking’) en WPNR 2015/7057 (‘Drie stellingen’) opgenomen publicaties.

ander belangrijk punt, is het zaak om conflicten echt te doorgronden en niet alleen oog te hebben voor geschillen. De beperking (van bijvoorbeeld onderzoek) tot geschillen, die – als brouwsel van juristen – in zekere zin een abstractie van de werkelijkheid vormen, getuigt van een onvolkomen, wellicht zelfs verkrampde weergave van de enorme variëteit die conflicten kenmerken. Mediation staat, als instrument om conflicten te hanteren, voor een andere aanpak, een manier van oplossen van conflicten die recht doet aan en een reactie is op maatschappelijke ontwikkelingen. Daartoe behoort de opkomst van mondige burgers die zelf verantwoordelijk willen zijn, ook als het om de behandeling van conflicten gaat, zo legde Van Hout uit. De prijswinnares vertelde dat mediation aanvankelijk zeer succesvol was in het belastingrecht, zo leerde althans de eerste resultaten van een uitgevoerde pilot, maar dat betekent niet dat dit instrument ook functioneel is. En dat bracht haar op één van de vragen die zij heeft onderzocht, namelijk: in hoeverre maakt het belastingrecht, dat bestaat uit asymmetrische verhoudingen, inbreuk op de kenmerken van mediation, die uitgaat van gelijkwaardige en in principe autonome partijen. Of anders gezegd: heeft het belastingrecht voldoende absorberend vermogen om een fenomeen als mediation toe te laten? Daarbij speelt onder meer de vraag hoe mediation zich verhoudt tot het legaliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel die in het bijzonder in het belastingrecht een markante plaats innemen. Een andere vraag is of een mediationovereenkomst – het resultaat van een succesvol verlopen mediation – wel in rechte afdwingbaar is, aangezien de geheimhoudingsplicht die daarvan deel uitmaakt niet absoluut is: de fiscus wisselt immers informatie uit.

Het onderzoek heeft Van Hout veel geleerd. Zo is het van belang dat aandacht wordt besteed aan de ongelijkheid van partijen, als het om de toepassing van mediation gaat. De fiscus heeft te maken met tegenspelers die qua kennis kunnen onderdoen voor de ambtenaren van de Belastingdienst, bijvoorbeeld op het terrein van het boeterecht en de modaliteiten die op dit terrein bestaan. In dit verband is van belang te weten in hoeverre belastingplichtigen hun alternatieven overzien en verder of zij zich onder druk gezet voelen, maar het was nog niet zo gemakkelijk om daar achter te komen, aldus Van Hout. Een andere bevinding van de auteur is dat mediation beperkt wordt toegepast. Dat is in Canada (waar weliswaar het nodige is gepubliceerd over mediation, maar de teller slechts op één uitgevoerde mediation staat) en de Verenigde Staten niet anders, zo volgt uit het rechtsvergelijkende deel van het onderzoek, dat Van Hout met enthousiasme presenteerde. In de Verenigde Staten werd mediation in eerste instantie alleen toegepast bij zaken met grote financiële belangen (in de grootste zaak ging het om een bedrag van 2,3 miljard dollar). Bij dergelijke conflicten spelen ook andere belangen een rol, zoals die van werknemers en aandeelhouders en is het van belang dat snel zekerheid wordt verschaft. Mede op grond van haar onderzoek naar de toepassing van mediation in de Verenigde Staten, komt Van Hout tot de bevinding dat mediation effectief kan zijn in situaties waarin wezenlijke belangen aan de orde zijn en dat in dergelijke situaties met mediation meer mogelijk is dan ‘slechts’ aan de belastingheffing gerelateerde conflicten op te lossen. Bovendien houdt dit in dat mediation zich niet beperkt tot emotionele of relationele conflicten maar dat het een instrument is dat ook zeer effectief kan zijn bij complexe grootschalige conflicten waar meerdere belangen spelen.

Een ander punt dat Van Hout maakte, is dat mediation een andere benadering van conflicten heeft geïntroduceerd. Daarvan gaf zij enkele voorbeelden. Zo bestaat sinds enkele jaren het

project Prettig contact met de overheid¹⁵ en belt de fiscus met belastingplichtigen als zij bezwaar hebben gemaakt.¹⁶ Dat noemde zij positieve, zelfs revolutionaire ontwikkelingen.¹⁷ Verder wordt in de opleiding van medewerkers van de Belastingdienst meer aandacht besteed aan mediationvaardigheden die de communicatie met belastingplichtigen bevorderen en moet ook de invloed van de zogenoemde nieuwe zaaksbehandeling niet worden uitgevlakt, aldus Van Hout. Deze ontwikkelingen zijn mede te danken aan de invloed van mediation en, zo betoogde Van Hout, op deze manier heeft mediation een belangrijke functie vervuld.

Vervolgens behandelde Van Hout een andere conclusie van haar onderzoek, namelijk het risico dat mediation ‘slachtoffer’ wordt van een overvloed aan juridische formaliteiten (juridisering is het wachtwoord dat in dit verband wordt gebruikt). Daarvoor moeten we waken, aldus de prijswinnares. Het wetsvoorstel over mediation,¹⁸ dat tamelijk uitgebreid is (ruim 100 bladzijden), versterkt deze conclusie, zo merkte Van Hout op. Het risico is dat mediation gaat juridiseren en tot lastige juridische vraagstukken kan leiden.

Tot slot presenteerde Van Hout enkele aanbevelingen, ook voor nader onderzoek. Zo meent zij dat te weinig bekend is over de oorzaak van fiscale conflicten en procedures. Om daarover meer te weten te komen, zal gedrags- en dossieronderzoek plaats moeten vinden, zodat goede manieren (methoden) kunnen worden gevonden om conflicten op te lossen. Ook de invloed van consistente behandeling van belastingplichtigen en dito informatievoorziening om conflicten te voorkomen, zal volgens haar beter in beeld moeten worden gebracht. Het onderzoek heeft ook nog een aardige bijvangst opgeleverd die niet veel van doen heeft met mediation. In het kader van het rechtsvergelijkende deel van het onderzoek is Van Hout namelijk gestuit op de zogenoemde Taxpayer Advocate Service (TAS),¹⁹ een fiscale rechtshulpvoorziening die de belastingdienst in de Verenigde Staten (IRS) aanbiedt. Dit orgaan, dat deel uitmaakt van de IRS, is een belangrijke, laagdrempelige en kosteloze service en komt, mede naar aanleiding van de aan deze instantie gestelde vragen, als een soort ombudsman op voor de belangen en rechten van belastingplichtigen. Van Hout vindt dat deze vorm van service, die er ook op gericht is de compliance te vergroten, nader onderzoek verdient.

3 Internationale uitwisseling van informatie

De hoofdschotel van het wetenschappelijk gedeelte van de vergadering betrof de internationale uitwisseling van informatie, een onderwerp dat duidelijk de interesse heeft van Happé,²⁰ een van de bestuursleden van de Vereniging. Hij is – als promotor – betrokken geweest bij de totstandkoming van het proefschrift van Schenk-Geers.²¹ Zij is in 2007 gepromoveerd op een studie over internationale fiscale gegevensuitwisseling.²² Het boek, dat in het najaar van 2008 is

¹⁵ Zie <http://prettigcontactmetdeoverheid.nl>.

¹⁶ Zie onder meer daarover: Interview Hans van Leijenhorst: ‘Efficiency betekent niet dat het alleen voor de Belastingdienst makkelijker wordt’, *Het Register* 2015/3, p. 17-18.

¹⁷ “Het enige probleem is dat het van bovenaf wordt opgelegd. Uit onderzoek blijkt dat gemeenteambtenaren gewoon een vinkje hadden gezet dat ze hadden gebeld, terwijl ze niet eens het telefoonnummer van de desbetreffende burger hadden. Je hebt niets aan bellen bij bezwaar als ambtenaren de waarde er niet van inzien”, aldus Van Hout in een interview (*Het Register* 2014/1, p. 21).

¹⁸ Zie NTFR 2015/1785 voor een beknopt overzicht van de laatste stand van zaken van dit voorstel.

¹⁹ De Nederlandse equivalent daarvan zou volgens Van Hout – ik citeer – “Belastingplichtigen ‘advocate’ Service (BaS)” kunnen worden genoemd (zie ook p. 353-354 van haar proefschrift).

²⁰ R.H. Happé is emeritus hoogleraar belastingrecht aan Tilburg University.

²¹ Het betreft A.C.M. Schenk-Geers.

²² Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige, Deventer: Kluwer 2007. Een impressie van het proefschrift is te vinden in *WFR* 2007/52, p. 52-53 (‘De promovendus aan het woord’).

besproken tijdens een bijeenkomst van de Vereniging,²³ bevat onder meer een tamelijk tijdloos hoofdstuk over de rechtsfilosofische achtergronden van de rechtsbeschermingsgedachte.²⁴ Dat rechtsbescherming in de sfeer van de internationale uitwisseling van informatie te wensen overlaat, is een understatement te noemen.²⁵ Tijdens het debat, dat werd aangejaagd met enkele prikkelende stellingen, werd dan ook niet zonder reden aandacht gevraagd voor het tekort aan rechtsbescherming dat in dit kader bestaat.

Sinds de bespreking van het proefschrift van Schenk-Geers hebben zich zoveel ontwikkelingen voorgedaan, bijvoorbeeld op het terrein van de informatietechnologie, dat het volgens Happé aangewezen was om dit onderwerp wederom op de agenda te zetten. Dat dit onderwerp zo relevant is, heeft niet alleen te maken met de technologische ontwikkelingen, maar ook met de financiële crisis en – vooral – de discussies die in tal van gremia worden gevoerd over belastingontwijking, alsmede over de aanpak daarvan door de OESO (BEPS)²⁶ en de Verenigde Staten (FATCA,²⁷ dat Happé als een vorm van *powerplay* typeerde. Dat – terecht – zorgen bestaan over de manier waarop deze regelgeving eenzijdig wordt opgelegd aan andere landen, bleek ook tijdens het debat, dat na afloop van de inleidingen²⁸ plaatsvond). Na deze introductie stelde hij de sprekers voor: Rensema²⁹ en Prins.³⁰

3.1 Van FATCA en IGA's tot automatische informatie-uitwisseling volgens de OESO

Op het terrein van de (automatische) uitwisseling van informatie vinden “vreselijk veel ontwikkelingen” plaats, aldus Rensema. In betrekkelijk hoog tempo schetste zij de mogelijkheden tot uitwisseling van informatie, zoals die vooral sinds het eind van de jaren zeventig van de vorige eeuw zijn ontstaan. Zo zijn in belastingverdragen voorzieningen opgenomen die uitwisseling van informatie legitimeren.³¹ Verder is ook de – in de Europese Unie geldende – zogenoemde Bijstandsrichtlijn³² een bekend instrument. De oorspronkelijke versie van deze richtlijn dateert uit de jaren zeventig van de vorige eeuw. Deze richtlijn vormt de grondslag om op basis van wederkerigheid informatie uit te wisselen. Dat kan op grond van een verzoek, spontaan of automatisch plaatsvinden. De richtlijn voorziet ook in andere vormen van bijstand, bijvoorbeeld in het kader van belastingcontroles, die zo nodig gelijktijdig in verschillende lidstaten kunnen worden uitgevoerd.³³ De laatste jaren zijn bijzonder veel initiatieven ondernomen, ook in de landen om ons heen, zoals in het Verenigd Koninkrijk, deels in reactie op terroristische dreiging, om meer informatie te kunnen delen. Deze initiatieven hebben het domein van het belastingrecht verrijkt met – zo kan worden betoogd – onuitstaanbare nieuwe afkortingen, die Rensema veelvuldig de revue liet passeren.

²³ Zie Geschrift nr. 236.

²⁴ Het betreft hoofdstuk 2: Achtergronden van de rechtsbescherming.

²⁵ Met “de rechtsbescherming in relatie tot de internationale uitwisseling van gegevens (is het) ronduit slecht gesteld”, aldus ook J.A.R. van Eijdsen, ‘Internationale uitwisseling van informatie’, TFO 2015/139.3, onderdeel 4.

²⁶ P. Kavelaars, ‘Responsible tax in ontwikkeling’, TFO 2015/139.1.

²⁷ Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA).

²⁸ De slides van de inleidingen zijn te vinden op de website van de Vereniging (www.verenigingvoorbelaasting-wetenschap.nl).

²⁹ I.A. Rensema is bedrijfsfiscalist verbonden aan ABN AMRO te Amsterdam.

³⁰ J.E.J. Prins is hoogleraar Recht en Informatisering aan Tilburg University.

³¹ Zie art. 26 OESO-Modelverdrag.

³² Zie over deze richtlijn: P. Kavelaars, ‘Internationale informatie-uitwisseling in het belastingrecht’, in: Europeanisering van het algemeen bestuursrecht, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2014, p. 156-158.

³³ In Nederland heeft implementatie plaatsgevonden in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen.

Een niet onbelangrijk punt op de denkbeeldige tijdslijn is de introductie van de Spaarrenterichtlijn.³⁴ Deze richtlijn stamt uit 2003, is in werking getreden op 1 juli 2005, en is nadien enkele keren aangepast. De richtlijn voorziet in automatische uitwisseling van informatie tussen de lidstaten van de Europese Unie over rentebetalingen op spaartegoeden die ingezetenen van bepaalde lidstaten aanhouden (renseignering). Dat moet lidstaten in de gelegenheid stellen om inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetalingen zo goed mogelijk in de belastingheffing te betrekken. Maar het is een illusie om te denken dat alle rente kan worden belast door de fiscus van de woonstaat van belastingplichtigen. Zo is het begrip rente niet eenduidig. Tevens geldt voor Oostenrijk en Luxemburg (en aanvankelijk ook België) een alternatieve regeling. Deze landen zijn niet verplicht informatie uit te wisselen, althans gedurende een overgangspe-riode. Zij moeten – als tegenprestatie – rente aan de bron belasten (thans tegen 35%) en drie-kwart van de aldus verkregen opbrengst overmaken naar de betrokken woonstaten. Met onder meer Zwitserland is een vergelijkbare regeling overeengekomen, aldus Rensema. Zij wees er overigens op dat de Spaarrenterichtlijn zal worden ingetrokken. Dat heeft de Europese Com-missie althans voorgesteld, omdat deze inmiddels achterhaald is door ambitieuzere EU-regel-geving die een zo breed mogelijk toepassingsgebied vereist van de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen, met inbegrip van aan spaargelden gerelateerde in-komsten. Deze regelgeving zal een plaats krijgen in de Bijstandsrichtlijn. Bovendien hebben Zwitserland en Oostenrijk aangegeven hun bankgeheim op te heffen zodat voornoemde bron-heffingsystematiek losgelaten kan worden.

Ook de eerdere amendementen op de oorspronkelijke Bijstandsrichtlijn werden door Rensema besproken. Een voorbeeld is de wijziging uit 2011 die het mogelijk maakt dat voortaan auto-matisch uitwisseling van informatie plaatsvindt van grensoverschrijdende levensverzekerings-producten, pensioenen, vastgoedinkomsten, directiebeloningen en inkomsten uit arbeid.³⁵ Maar daarbij is het niet gebleven, zo maakte Rensema duidelijk. In 2014 zijn de lidstaten overeenge-komen om in de nabije toekomst ook automatisch informatie uit te wisselen over dividenden, vermogenswinsten en andere financiële inkomsten, alsmede over tegoeden op rekeningen. Dit betekent, aldus Rensema, niet alleen dat zo ongeveer alles bekend zal zijn bij de fiscus, maar eveneens dat banken en andere financiële instellingen binnen enkele maanden na afloop van een bepaald jaar informatie zullen moeten aanleveren.

Inmiddels is bekend dat ons nieuwe ontwikkelingen staan te wachten. Het is namelijk de be-doeling – een initiatief van de Europese Commissie – dat de lidstaten automatisch inlichtingen gaan uitwisselen over fiscale rulings.³⁶ Ook dit wordt opgenomen in de Bijstandsrichtlijn.

Het zal niet verbazen dat een belangrijk deel van de presentatie in het teken stond van de regels die onder de naam FATCA bekend staan. Deze regelgeving, die in 2010 deel is gaan uitmaken van de fiscale werkelijkheid, komt erop neer dat financiële instellingen moeten rapporteren over rekeninghouders, en wel (uiteindelijk) aan de autoriteiten in de Verenigde Staten. Deze ver-gaande verplichting om informatie te verschaffen moet de IRS (de Amerikaanse belasting-dienst) helpen om grip te krijgen op de fiscale positie van belastingplichtigen die de nationaliteit van de Verenigde Staten hebben. Degenen die buiten de Verenigde Staten bankieren, worden beschouwd als “foute jongens”, om het in de woorden van Rensema uit te drukken. Om te waarborgen dat deze verplichting ook daadwerkelijk wordt nagekomen, zal ten laste van deze financiële instellingen 30% bronbelasting worden ingehouden op financiële stromen vanuit de Verenigde Staten naar die financiële instellingen als zij besluiten geen gehoor te geven aan de

³⁴ P. Gerrits, ‘Onduidelijkheden over belangrijkste begrippen spaartegoedenrichtlijn’, WFR 2003/1753.

³⁵ Zie art. 8 Bijstandsrichtlijn.

³⁶ Zie het in V-N 2015/17.2 opgenomen persbericht van 18 maart 2015 van de Europese Commissie.

regelgeving. Dat het riskant is voor deze instellingen om zich niet aan de voorschriften te houden, demonstreerde Rensema aan de hand van een voorbeeld: de bank waar Rensema werkt, zal binnen een half jaar failliet gaan als zij zich niet committeert aan de opgelegde regels.

De uitvoering van deze afgedwongen regels, stelt financiële instellingen, bijvoorbeeld die in Nederland zijn gevestigd, voor grote, deels praktische problemen. Het gaat daarbij niet alleen om administratieve lasten, maar ook om een juridisch obstakel: in nogal wat landen verzet privacywetgeving zich ertegen dat financiële instellingen informatie delen met buitenlandse autoriteiten, aldus Rensema. Deze bezwaren hebben geleid tot afspraken – zogenoemde intergouvernementele overeenkomsten (IGA's) – die, afhankelijk van het soort IGA, inhouden dat de gevraagde informatie wordt uitgewisseld op het niveau van de nationale overheden en – wederom afhankelijk van het soort IGA – al dan niet wederkerig.³⁷ Rensema wees erop dat in Nederland gevestigde financiële instellingen gelukkig zijn met deze oplossing die inhoudt dat financiële rekeninggegevens rechtstreeks aan de Belastingdienst kunnen worden gestuurd. In de zomer van 2014 is de eerste tranche informatie op voornoemde manier aangeleverd aan de Nederlandse fiscus die deze informatie overigens nog niet heeft doorspeeld aan de autoriteiten in de Verenigde Staten.

De dynamiek die de laatste jaren is ontstaan, is door de G20 aangegrepen om te proberen automatische uitwisseling van informatie tot wereldwijde standaard te maken. Om dat streven kracht bij te zetten, hebben de G20 en de OESO de zogenoemde Common Reporting Standard (CRS) ontwikkeld. Dit initiatief is omarmd door de Europese Unie, zo hield Rensema de aanwezigen voor. De multilaterale spankracht die als gevolg van deze ontwikkeling kan ontstaan, wordt effectief en concreet gemaakt doordat de landen die zich hebben gecommitteerd aan de nieuwe standaard hun nationale wetgeving zullen aanpassen om de uitwisseling van informatie gestalte te geven. Op dit moment hebben zich reeds meer dan 90 landen – ongeveer de helft van het aantal landen in de wereld – gecommitteerd aan implementatie van de CRS.

3.2 Privacyaspecten van informatie-uitwisseling

De tweede spreker van de middag was Prins. Zij voerde de aanwezigen mee naar de wondere wereld die samenhangt met de beschikbaarheid van informatie: 'Fiscaliteit & Privacy: over wetgeving en de bredere context'. In de huidige tijd wordt een absurde hoeveelheid informatie geproduceerd (tweets, likes, maar ook medische data zijn in niet geringe mate voorhanden).³⁸ Een van de gevolgen daarvan is volgens Prins dat min of meer onopgemerkt een verschil in informatiepositie ontstaat: bedrijven en overheden weten meer over personen dan degenen over zichzelf weten (we leven in een asymmetrische maatschappij, zoals dat wordt genoemd, een samenleving "waarin burgers (...) geen idee hebben wat er allemaal over hen bekend is, *out there?* De gemiddelde burger wéét niet of hij nog een geheim kan bewaren"³⁹). De beschikbare data – onder meer op Facebook of beelden die door camera's langs de weg worden gegenereerd – vormen een schatkist voor de fiscale sector, zo betoogde Prins. Daarbij gaat het om een enorme rijkdom aan vaak verrijkte gegevens, zoals biometrische documentatie, maar ook informatie over de levensstijl van (potentiële) belastingplichtigen.

³⁷ Zie daarover R.J. Meindersma en B.B. de Mik, 'Nederland omarmt FATCA', NTFR-A 2014/6 en G. van der Poel en A.J. Secker, 'FATCA: de implementatie in Nederland', WFR 2015/774, p. 774 e.v.

³⁸ "Informatie van Google en Facebook is ook geen goede weergave van de werkelijkheid, maar een manier om ons te manipuleren", aldus Marc Goodman, auteur van de bestseller *Future Crimes*, in een interview. "We nemen continu beslissingen op basis van gegevens die we voorgeschoteld krijgen, zonder ons af te vragen of die wel kloppen". Zie: 'Internetgebruikers zijn zo naïef', NRC Handelsblad 26 juni 2015.

³⁹ 'Transparante burgers', NRC Handelsblad 20 juni 2015.

Dat de fiscus particulieren kan verzoeken data te overleggen is algemeen bekend. De inspecteur kan ook informatie bij derden opvragen. Als hij dat doet, mag hij nogal ruim en weinig specifiek te werk gaan, zo volgt uit de rechtspraak.⁴⁰ De laatste tijd verzoekt de fiscus bijvoorbeeld om informatie van maatschappijen die parkeergarages exploiteren. Ook in internationaal verband (zie de hiervoor opgenomen impressie van de presentatie van Rensema) bestaat de mogelijkheid om informatie op te vragen (over rente, dividend of over inkomsten ontleend aan bepaalde verzekeringen en dergelijke).

Uiteraard beschikt de fiscus ook graag over data die ondernemingen in staat zijn op te leveren. Daarbij kan gedacht worden aan informatie over transacties met verbonden partijen, de bedragen die daarmee gemoeid zijn en de analyses die daarop betrekking hebben, met als doel te beoordelen of de gehanteerde verrekenprijzen adequaat zijn. Verder zal de fiscus, althans in de nabije toekomst, profijt kunnen trekken van informatie die multinationals jaarlijks aanleveren over gerealiseerde omzetten, de verdeling van de wereldwijde winst en de betaalde belasting, alsmede het aantal werknemers, het kapitaal, en wel per land waarin zij opereren (uit hoofde van *Country-by-Country Reporting*).⁴¹ Deze informatie zal door de belastingdienst van het land waar het hoofdkantoor is gevestigd worden doorgestuurd naar de landen waar de onderneming een vestiging heeft.⁴²

Maar informatie wordt eveneens op minder traditionele wijze vergaard. Prins wees op het bestaan van het landelijk Internet Research and Investigation Network (iRN).⁴³ Dit netwerk stelt ruim 4000 ambtenaren die een opsporende of toezichhoudende taak hebben vanaf ongeveer 700 werkplekken in Nederland in staat anoniem op internet te rechercheren: “snuffelen op internet”, in de woorden van Prins. “Ziedaar de digitale rechtsstaat waarin iedere burger een wolk van informatie produceert waar de staat een schepnet doorheen haalt”, zo merkt Jensma treffend op in zijn rubriek ‘De rechtsstaat’.⁴⁴ Door gebruik te maken van dit schepnet, wordt onder meer toezicht gehouden op rechtspersonen. Ook kan met behulp van deze moderne vorm van “schatgraven”, om het vocabulaire van Prins aan te houden, bijvoorbeeld bewijsmateriaal worden verkregen dat kan worden gebruikt bij strafvervolgning, al kunnen, zo bleek ook tijdens het debat met de aanwezigen, vraagtekens worden geplaatst bij de betrouwbaarheid van de informatie die op deze manier wordt verkregen.

Daarnaast vindt informatieverzameling plaats via automatische kentekenherkenning. Deze cameratechniek wordt door de Belastingdienst ingezet voor controle op verschillende belastingen. De rechter heeft afgelopen voorjaar uitgemaakt dat deze techniek mag worden gebruikt, dat wil zeggen een gerechtvaardigde inbreuk op het recht op privacy is.⁴⁵

De aldus, volgens onder meer de hiervoor genoemde methoden, verzamelde informatie wordt vervolgens, al dan niet geanonimiseerd, uitgewisseld tussen tal van instellingen.

De ongekende mogelijkheden om informatie te verzamelen, roept de vraag op waar de grenzen daarvan liggen. De basis om die grenzen te bepalen, kan worden gevonden in art. 8 van het

⁴⁰ HR 10 december 1974 (strafkamer), nr. 67 574, BNB 1975/52, inzake de plicht van een verzekeraar tot het ter inzage verstrekken van boeken en bescheiden. Zie ook HR 28 mei 1986, nr. 23 784, BNB 1986/238, inzake de toepassing van art. 47 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

⁴¹ Momenteel is de Nederlandse regering bezig met de implementatie van de aanbevelingen van de OESO in nationale regelgeving. Deze regelgeving zal op 1 januari 2016 in werking treden (zie de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 12 juni 2015, AFP/2015/483, V-N 2015/32.7).

⁴² Zie over dit onderwerp: I.T. van den Berg en S. Kloosterhof, ‘Het Country-bij-Country Reporting-template van de OESO’, TFO 2015/139.2.

⁴³ Dit is een landelijk netwerk van Politie Nederland, de Nationaal Coördinator Terrorismebestrijding en Veiligheid (NCTV), het Nederlands Forensisch Instituut (NFI) en de Belastingdienst.

⁴⁴ Folkert Jensma, ‘Niemand kan zich straks meer ongezien verplaatsen’, NRC Handelsblad 27 juni 2015.

⁴⁵ Zie Hof 's-Hertogenbosch 27 maart 2015, nrs. 13-00336 en 14-00337, V-N 2015/28.2.3. In NTFR 2015/1217 is deze uitspraak van commentaar voorzien door J.D. Schouten.

EVRM, dat onder meer het vereiste van voorzienbaarheid bevat, en het nationale recht (de taken en bevoegdheden die in de AWR zijn opgenomen). Bij de toepassing van de regels van dit kader volgt dat het bijvoorbeeld voorzienbaar voor belastingplichtigen is dat de Belastingdienst bij de uitoefening van haar taken gebruik zal maken van informatie die haar ter beschikking staat. Verder is bekend dat deugdelijke informatievoorziening een bijdrage kan leveren aan de uitoefening van de taak die de Belastingdienst heeft, zij het – een andere voorwaarde die uit het recht voortvloeit – dat informatievergaring noodzakelijk moet zijn.

Verder is het zo dat eenmaal verzamelde informatie bij de fiscus in goede handen zou moeten zijn; op de medewerkers van de fiscus rust immers een geheimhoudingsplicht.⁴⁶ Deze waarborg is evenwel beperkt, omdat de wet toelaat dat allerlei uitzonderingen worden gemaakt, aldus Prins. De geheimhoudingsplicht geldt bijvoorbeeld niet indien een wettelijk voorschrift tot bekendmaking verplicht of – een andere uitzondering – bij ministeriële regeling is bepaald dat bekendmaking noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke bevoegdheid van een bestuursorgaan.⁴⁷ De wet bevat tevens de clause dat de minister ontheffing kan verlenen van de geheimhoudingsplicht.⁴⁸ Over deze uitzondering is relatief weinig geschreven, zo merkte Prins op.

Vervolgens bracht Prins de door haar uitgezette lijnen bij elkaar, mede om de informatieverzameling voor fiscale doeleinden in een bredere context te plaatsen. Een belangrijke bevinding die zij deelde met de aanwezigen, is dat de behoefte aan informatie in de huidige maatschappij leidend is en zal blijven. De beschikbaarheid van informatie – op verschillende manieren verkrijgte gegevens – verschaft gemak en eenmaal aanwezige informatie laat zich gemakkelijk delen, onder meer door de aanwezige technologische mogelijkheden. In dit verband signaleerde Prins dat het vertrouwen in technologie kennelijk nogal groot is. De ongekende mogelijkheden die de techniek biedt, zorgt er tevens voor dat informatie zodanig vrij kan worden uitgewisseld, ook tussen allerlei instanties, dat niemand meer zicht heeft op de context waarin de informatie is verkregen. Bij deze niet gemakkelijk te beheersen ontwikkeling zijn dus, zeker vanuit het perspectief van de privacy, kanttekeningen te plaatsen. Volgens Prins is het zaak een juiste balans te vinden tussen het belang van informatie (voor bijvoorbeeld opsporingsdoeleinden) en dat van de privacy. Het is daarom cruciaal dat deze belangen worden gewogen en dat daarbij rekening wordt gehouden met de risico's die aan een onbegrensde informatievoorziening kleven. Dat risico's moeten worden verdisconteerd bij voornoemde afweging, vloeit ook voort uit de – door Prins becommentarieerde – regels die in het Europese domein in aantocht zijn.⁴⁹

4 Tot besluit

Het was een boeiende bijeenkomst. Uit het voorgaande zal duidelijk zijn geworden dat de activiteiten die de Vereniging op touw zet, aanleiding geven tot levendige discussies. Zij, de Vereniging dus, biedt fiscalisten en anderen een platform om het fenomeen belastingen vanuit verschillende perspectieven te onderzoeken en het belastingrecht op wetenschappelijke manier te beoefenen. Net na de zomer, op 23 september 2015 om precies te zijn, staat de volgende vergadering van de Vereniging op de agenda, een bijeenkomst die in het teken zal staan van de bespreking van de rapporten van de Commissie Totaalwinst en de Commissie IFRS.⁵⁰ Een kleine twee maanden later zal aan de hand van een nog te verschijnen rapport gedebatteerd

⁴⁶ Art. 67 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

⁴⁷ Zie verder art. 43c Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994.

⁴⁸ Art. 67 lid 3 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

⁴⁹ Meer informatie daarover is te vinden in de presentatie van Prins, die op de website van de Vereniging is opgenomen.

⁵⁰ Zie de website van de Vereniging.

worden over 100 jaar belastingrechtspraak in hoogste instantie.⁵¹ Deze bijeenkomst zal plaatsvinden bij de Hoge Raad, en wel op 11 november 2015, niet toevallig de dag waarop een eeuw geleden door de Hoge Raad het eerste arrest in een belastingzaak is geweest.⁵²

⁵¹ Zie over de toekomst van de belastingrechtspraak in hoogste instantie de bijdrage van G.J.M.E. de Bont aan het themanummer 'Een eeuw cassatierechtspraak in belastingzaken', MBB 2015/5-6, p. 194-201 ('De toekomst van de derde meervoudige kamer').

⁵² HR 11 november 1915, B 1197. Zie H.P.A.M. van Arendonk, 'Honderd jaar cassatierechtspraak in belastingzaken', MBB 2015/5-6, p. 147.