

*Mr.dr. G.J.M.E. de Bont:*

Voorzitter, dames en heren. De heer Van de Ven heeft een geschil tussen een belastingplichtige en de Nederlandse belastingdienst uit 1990 gememoreerd. Ik begrijp dat de heer Van de Ven optrad voor de gemachtigde van de Franse belastingplichtige, die werd onderzocht in Frankrijk, en dat mevrouw Schenk toen aan hem heeft gevraagd wat hij eigenlijk kwam doen.

*Mr. M.P.M. van de Ven:* Ik sprak voor de Nederlandse belastingplichtige. Hij was de informatieleverancier.

*Mr.dr. G.J.M.E. de Bont:* Dat verknoeit mijn intro. Ik wilde het juist hebben over de onderzochte belastingplichtige.

Als in tijden van crimefighting, terrorismebestrijding en financiële turbulentie iemand een prachtig proefschrift schrijft over een onderwerp als rechtsbescherming op een gebied waarop rechtsbescherming die naam eigenlijk niet mag dragen en je cliënten die iets willen tegenhouden moet ontmoedigen het te doen omdat het toch nooit lukt, een rechtsfilosofisch proefschrift waarin dan ook nog eens wordt aangetoond dat die rechtsbescherming een uitvloeisel is van de publiekrechtelijke rechtsplicht van de overheid, wil ik daarover helemaal niet in debat gaan. Dan houdt het voor mij op. Ik had echter al ja gezegd en ik moest dus wat. Toen kwam ik op de vraag: voor wie geldt die rechtsbescherming. Mevrouw Schenk heeft daarover al een prachtig artikel geschreven in 1996. Voor wie geldt die rechtsbescherming? Wij kunnen burgers rechtsbescherming bieden en zeggen dat zij bezwaar kunnen aantekenen maar dat zij dat bezwaarschrift persoonlijk op een kantoortje diep in Groenland moeten aanbieden maar dan houdt die rechtsbescherming wel op. Rechtsbescherming moet efficiënt zijn, an effective remedy. Ik vraag mij dus af of de rechtsbescherming zoals die wordt gepromoot in de dissertatie wordt gegeven aan de meest geëigende.

Het proefschrift heet *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*. Het gaat mij nu juist om het woordje *de*. Dat vind ik het mooiste woord in de titel van het proefschrift. Rechtsbescherming moet op het rechtssubject toegesneden worden en worden afgewogen in het kader van rechtszekerheid en doelmatigheid. Dat klopt allemaal. Over welke belastingplichtige hebben wij het hier echter? Hebben wij het over de belastingplichtige die informatie moet leveren, dus de belastingplichtige in het verstreckende land, of bieden wij de rechtsbescherming aan de onderzochte, de gecontroleerde belastingplichtige? Nastrevenswaardig is het beantwoorden van de laatste vraag van mevrouw Schenk in haar dissertatie (blz. 268): hoe zou die rechtsbescherming in de praktijk kunnen plaatsvinden. Op basis van die vraag schetst zij in hoofdstuk 8 de “contouren voor een systeem van rechtsbescherming”. Vervolgens wordt dit systeem tot mijn schrik danig ingeperkt (blz. 268). De rechtsbescherming wordt afgestemd op het “*meest essentiële rechtsgevolg dat de uitwisseling van inlichtingen voor belastingplichtigen heeft, namelijk de inbreuk op zijn informationele positie*”. Als gevolg van de aangebrachte restricties is dan vervolgens het uiteindelijke doel van het proefschrift “*het ‘ontwerpen’ van een gegevensverwerkingsrecht*”. Naar het oordeel van mevrouw Schenk ligt de kern van het belang van de bij de uitwisseling van inlichtingen betrokken belastingplichtige “*in het risico dat gegevens die van hem afkomstig zijn en dus mede op hem betrekking hebben, door een andere belastingdienst niet ‘behoorlijk’ worden geheimgehouden, of onrechtmatig worden gebruikt, of dat zij niet correct zijn overgenomen of weergegeven*”. Allemaal belangen van de informatie verstreckende belastingplichtige!

Dat hier de kern zou liggen van de rechtsbescherming bij internationale gegevensuitwisseling waag ik te betwijfelen. Dat moet wel, want anders hebben wij geen

debat. Om de redenering van mevrouw Schenk te kunnen volgen dienen wij dan weer terug te gaan naar hoofdstuk 7. Ik heb enorm zitten bladeren in het boek. Ik ben begonnen bij hoofdstuk 8, dat leek mij het interessantst. Vervolgens ben ik weer teruggegaan naar hoofdstuk 7. Uiteindelijk belandde ik in hoofdstuk 2, over de rechtsbetrekking, maar daarover straks meer. Par. 7.2 van het proefschrift heeft als titel: Positie van belastingplichtigen bij de uitwisseling van inlichtingen. U hoort het goed: het woordje “de” ontbreekt en er staat in algemene termen: belastingplichtigen. Toch gaat ook dat hoofdstuk nagenoeg alleen over belastingplichtigen die informatie verstrekken, informatie die op hen betrekking kan hebben. Dat stelt mij wat teleur. Ik moest toen terug naar de fiscale rechtsbetrekking. Ik weet welke promotoren mevrouw Schenk heeft gehad. Prof. Gribnau en prof. Happé hebben het naar ik aanneem dagelijks met elkaar over de fiscale rechtsbetrekkingen, dus ik denk dat zij hun ideeën mevrouw Schenk als het ware met de paplepel hebben ingegoten. Op blz. 260 in par. 7.5 is het volgende te lezen, mijns inziens de meest crue uitspraak die in het boek te vinden is:

*"De verstrekkende staat heeft met belastingplichtigen in de andere staat geen fiscale rechtsbetrekking. Integendeel hij verstrekt de inlichtingen juist om de andere staat bij te staan in het vormgeven van diens fiscale rechtsbetrekking met zijn belastingplichtigen."*

Op blz. 407 herhaalt mevrouw Schenk dit:

*"Bij de bescherming van de fiscale belangen van een (rechts)persoon in zijn hoedanigheid van belastingplichtige in een andere staat heeft de verstrekkende staat geen rol."*

Dat is te absoluut, vind ik. Het wordt later ook wel een beetje teruggenomen. In een debat is het wel toegestaan een uit het leven gegrepen voorbeeld aan te halen. Het is een casus waarbij ik zelf betrokken ben geweest. Uit een voormalig Oostblokland, met de facto geen democratie, komt van de douane een verzoek om gegevens bij een Nederlandse vennootschap te halen. Er blijkt echter geen internationale regeling te zijn. De Nederlandse douaneambtenaar wordt gewezen op de afwezigheid van een internationale rechtsgrondslag. Hij doet nog een poging en merkt op dat hij ook op basis van nationale bevoegdheden een controle kan uitvoeren. Onder verwijzing naar het verbod op détournement de pouvoir driuip hij af en hij is nooit meer teruggezien. Na een jaar komt er een verzoek van de inspecteur uit het Oostblokland, hetzelfde Oostblokland en hetzelfde verzoek maar nu op basis van de directe belastingen. Daarvoor was natuurlijk wel een rechtsgrond te vinden. De achtergrond van het verzoek werd duidelijk gemaakt door de belastingplichtige in dat Oostblokland, de onderzochte belastingplichtige zozegd. Die belastingplichtige bleek in een hard concurrentiegevecht verzeild te zijn geraakt met een voormalig staatsbedrijf, dat inmiddels door een stel oud-KGB'ers was overgenomen. Die voormalige KGB-agenten hadden vriendjes, oud-collega's bij het ministerie van financiën. Deze waren nu met een stortvloed van informatieverzoeken aan vele landen aan het pogen zoveel mogelijk informatie te vergaren over hun concurrent.

Waarom zou in dit geval slechts een rechtsbetrekking bestaan tussen de in Nederland gevestigde informatieverstrekker en Nederland en niet tussen Nederland en de in het Oostblokland gevestigde onderzochte vennootschap? Als Nederlandse autoriteiten meewerken aan de informatieverstrekking waarvan zij weten of kunnen vermoeden dat die uiteindelijk schadelijk zal zijn voor de onderzochte vennootschap, zou Nederland toch rekening moeten (kunnen) houden met de belangen van die vennootschap! Dat creëert toch een rechtsbetrekking! Als die horde wordt genomen, is toch ook een bepaalde mate van rechtsbescherming voor de in het buitenland gevestigde onderzochte vennootschap noodzakelijk om een rechtmatige invulling van de rechtsbetrekking te kunnen afdwingen!

Overigens schetst mevrouw Schenk in haar boek ook wel een aantal situaties die het beeld van een volledig gebrek aan rechtsbetrekking lijken te nuanceren. Er is naar haar

overtuiging wel sprake van een indirecte en algemene verplichting tot afweging van belangen van belastingplichtigen in de andere staat *"in die gevallen waarin er redenen aanwezig zijn om aan te nemen dat"*:

- door die staat te verstrekken gegevens zouden worden gebruikt voor belastingheffing die niet overeenkomstig het verdrag is;
- er een gebrek is aan integriteit bij het overheidsapparaat;
- zaken als een behoorlijke bezwaar- of beroepsprocedure in de andere staat ontbreekt;
- sprake is van willekeur of disproportionaliteit in de sancties die uit de verstrekking van de gevraagde gegevens kunnen voortvloeien.

Daar zien wij gelukkig iets van een nuancering van dat eerste, een beetje hardnekkige standpunt

In dergelijke gevallen zou sprake moeten zijn van een indirecte en algemene verplichting tot een belangenafweging. Is er dan sprake van een rechtsbetrekking? Het is eigenlijk de kern van de rechtsbescherming. Zelf schrijft mevrouw Schenk dat dit *"weliswaar een fiscale rechtsbetrekking veronderstelt, maar op zich niet kan worden gezien als een fiscaal belang."* Dan word ik een beetje diffuus. Ik moet daar niet vanuit de onderbuik iets over zeggen. Misschien kunnen andere rechtsgeleerden er straks wel iets over zeggen.

De vraag rijst vervolgens wat onder de rechtsbetrekking moet worden verstaan. Het proefschrift is zo doorwrocht dat ook daaraan aandacht wordt besteed. Aan de paragraaf over de bestuursrechtelijke en fiscale rechtsbetrekking is op te maken dat deze zijn gedefinieerd voor de situatie van de burger en de overheid die onderdeel uitmaken van één rechtsorde. Zo staat bij de bestuurlijke rechtsorde centraal dat de burger zich niet kan onttrekken aan de besluiten van de overheid. Deze juridische asymmetrie wordt vervolgens zo goed als het kan gecompenseerd door de rechtsbeginselen, waarbij centraal lijkt te staan *the right of a person to be treated as an equal*.

Hoe zit het nu wanneer de overheid de positie van de onderdaan van een andere staat substantieel beïnvloedt? Is er in die situatie een rechtsbetrekking? Zoals de rechtsbetrekking in de dissertatie wordt gedifferentieerd is dat niet het geval. De onderdaan behoort niet tot de Nederlandse rechtsorde en is niet onderworpen aan de rechtsmacht van Nederland. Ik kan mij echter niet voorstellen dat in dergelijke gevallen geen rechtsbetrekking zou bestaan, ten behoeve van het debat en de stellingen. Ik meen dat het begrip rechtsbetrekking in het onderzoek zo restrictief is gedefinieerd dat daardoor de rechtsbescherming nimmer van toepassing zou kunnen zijn op de onderzochte belastingplichtige in het informatie verstreckende land. Met een gechargeerd voorbeeld wordt wellicht duidelijk dat er wel degelijk een rechtsbetrekking bestaat. De Verenigde Staten hebben, naar verluidt, verschillende terroristen gevangengezet en verhoord. Toen die verhoormethodieken niet tot een bepaalde uitkomst leidden, hebben zij de gevangenen overgedragen aan Egypte. Daar hebben ze verhoormethoden die niet voldoen aan de meest elementaire mensenrechten. Nogmaals, ik ben geen rechtsfilosoof, maar het lijkt mij sterk dat er na de overdracht aan Egypte geen rechtsbetrekking zou bestaan tussen de gemartelde persoon en de Verenigde Staten.

Terug naar de fiscale rechtsbetrekkingen in internationaal verband. De Nederlandse overheid gaat op verzoek van een andere staat op pad en verzamelt informatie. Na de overdracht van deze informatie veroorzaakt deze voor de onderzochte vennootschap een aanzienlijke schade. Waarom zou Nederland bij de beoordeling van de vraag of de informatie aan de verzoekende staat dient te worden overgedragen niet de verplichting kennen met de gerechtvaardigde belangen van de onderzochte vennootschap rekening te houden?

In de dissertatie wordt een onderscheid gemaakt tussen enerzijds de verzameling en de verstrekking van de gegevens en anderzijds het gebruik daarvan. Vanuit het begrip

rechtsbetrekking bestaat volgens mij voor een dergelijke gefragmenteerde benadering geen grondslag.

Wie dient er toegang te krijgen tot de rechter? Dat ligt in het verlengde van wat ik net heb gezegd. Welke partij zou toegang moeten krijgen? Het meest logisch zou zijn dat dit de partij was wier belangen door de gegevensuitwisseling het meest worden beïnvloed. Dat is echter niet de Nederlandse situatie. De kennisgeving wordt verzonden naar de Nederlandse bank of het Nederlandse pensioenfonds dat de informatie heeft verstrekt. De kennisgeving wordt niet verzonden aan de partij over wie de informatie wordt verstrekt. Toen de wet nog wat ambigu was, heeft Langereis eens geschreven dat het een onrechtmatige overheidsdaad zou zijn om een kennisgeving te versturen aan een persoon die er eigenlijk geen belang bij heeft. Ik vind dat een vrij boude stelling, maar tegenwoordig staat het in de wet, dus er kan van onrechtmatigheid zeker geen sprake meer zijn.

Buiten de stelling dat er geen fiscale rechtsbetrekking zou zijn, wordt nog aangevoerd dat het soevereiniteitsprincipe zich daartegen zou verzetten. De belastingplichtige op wie de informatie betrekking heeft, zou zijn bezwaren in zijn staat in het geding kunnen brengen, in de rechtsgang die in alle rechtsstaten is geschapen rond de vaststelling van de belastingsschuld. Hij moet het daar maar oplossen. Naar het oordeel van mevrouw Schenk is in deze systematiek de pensioengerechtigde of de wielrenner – een beroemde casus voor intimi – de houder van het fiscale belang als hij degene is op wiens gegevens inzake de belastingplicht in de andere staat betrekking hebben. Dat belang kan aan de orde komen in de fiscale rechtsgang die voor hem openstaat in zijn nieuwe woonstaat. Dat is de redenering in het proefschrift. Het gebruik, de toepassing van de informatie, moet opgelost worden in de fiscale procedure in het verzoekende land.

Kijken wij naar de realiteit, vanuit de Nederlandse situatie, dan moet naar mijn mening vastgesteld worden dat in het verstrekkende land het soevereiniteitsbeginsel aan de toetsing van de belangen van de onderzochte belastingplichtige in de weg staat. Aangenomen wordt dat het informatieverzoek is ingegeven door een gerechtvaardigd belang en dat de nationale mogelijkheden zijn uitgeput. Een aantal facetten dat voor de rechtsbescherming relevant is, komt dus in de verstrekkende staat slechts uiterst marginaal aan de orde. In de verzoekende en ontvangende staat geldt echter het internationale vertrouwensbeginsel. Dit betekent dat de rechter in de hooggeachte fiscale procedure omtrent de vaststelling van de belastingsschuld slechts heel marginaal kijkt naar de verzameling van de informatie en de verstrekking daarvan. Uit de strafrechtelijke fiscale procedures in de zaak van de Kredietbank Luxemburg blijkt dat zelfs in een ander land gestolen informatie bruikbaar is, mits de ambtenaren in de verzoekende en ontvangende staat geen bemoeienis met de diefstal hebben gehad.

De slotstelling is dat de verstrekkende staat de gerechtvaardigde belangen van de in de andere staat onderzochte belastingplichtige in acht moet nemen. Zulks kan slechts worden bewerkstelligd als voor deze belastingplichtige de verstrekkende staat een rechtsingang openstelt.