

*Mr. G.J. van Leijenhorst*

Dames en heren. Laat ik bij het begin beginnen, een fiscale Genesis dus. In den beginne is er het feit. Zonder het feit is de fiscaliteit woest en ledig. Belastingheffing heeft feiten nodig om van abstract concreet te worden.

Goed dan, er is een feit: A betaalt B ultimo 2007 € 100.000. Dit enkele feit is nietszeggend. Als het niet meer om de hakken heeft dan dit, is het in elk geval geen belastbaar feit.

Wij hebben meer feiten nodig om het enkele feit fiscale betekenis te geven, bijvoorbeeld:

- A, de betaler van € 100.000, is een BV;
- B, de ontvanger van € 100.000, is de directeur-grotoaandehouder van A;
- er is een arbeidsovereenkomst tussen A en B, op grond waarvan B recht heeft op maandelijks loon alsmede een eenmalige uitkering ultimo elk jaar;

*of*

- er is een besluit van de algemene vergadering van aandeelhouders van A om enig aandeelhouder B ultimo 2007 een dividend van € 100.000 te betalen.

Zo nietszeggend als het enkele feit is, zo veelzeggend is het als het met andere feiten wordt samengevat, het enkele feit aangevuld met andere feiten. In samenhang met deze andere feiten bepaalt het enkele feit mede de verschuldigde loonbelasting en inkomstenbelasting, of de verschuldigde dividendbelasting en inkomstenbelasting en bovendien ook de verschuldigde vennootschapsbelasting.

Afhankelijk van de verdere feiten die boven tafel komen is het niet-vermelden van het enkele feit in de aangifte ofwel heel verstandig, omdat het niet relevant is voor de belastingheffing, ofwel laakbaar, omdat het feit, gelet op de andere feiten, voor de belastingheffing van belang is. In het laatste geval kan het niet-vermelden van het feit en/of het achterhouden van de andere feiten tot sancties leiden: omkering bewijslast, een bestuurlijke boete of een strafsanctie, maar ook een civielrechtelijke actie met een fikse dwangsom versmaadt de fiscus niet.

De fiscus is afhankelijk van anderen om kennis te krijgen van zowel het enkele feit – de betaling van € 100.000 – als de feiten die het enkele feit betekenis geven: de relatie tussen A en B, de arbeidsverhouding, het besluit van de algemene vergadering van aandeelhouders, enzovoorts. Wie zijn het, die in dit zeer eenvoudige geval kennis hebben van het enkele feit en de feiten die het enkele feit betekenis geven en die de fiscus daarover zouden kunnen informeren? Wel, dat zijn A BV en B, de bank of de banken die betrokken zijn bij de betaling, degene die de betalingsopdracht gaf en degene die de betaling boekt, degene die de arbeidsovereenkomst heeft opgesteld, degene die het verslag van de algemene vergadering van aandeelhouders heeft gemaakt en ga zo maar door. Even zovele bronnen van informatie over feiten, allemaal interessant voor de fiscus. Niet allemaal toegankelijk voor de fiscus overigens, maar dat is een ander verhaal.

In een zuiver nationale context is de situatie even *overzichtelijk* als *onevenwichtig*. Overzichtelijk is dat de wetgever de fiscus heeft uitgerust met effectieve informatievergaringsbevoegdheden. Door van die bevoegdheden gebruik te maken kan de fiscus verschillende van de zojuist genoemde bronnen van feitelijke informatie aftappen, zo nodig tégen de wil van de bron en tégen de wil van degene op wie de informatie betrekking heeft. De fiscus kan A BV of B uitnodigen aangifte te doen, kan van hen daar buitenom gegevens, inlichtingen en inzage van gegevensdragers vorderen, kan de bank om verstrekking van gegevens vragen, enzovoorts. Wie de gevraagde medewerking weigert, wachten sancties: boetes, straf, fiscale boete en de omkering en verzwaring van de bewijslast.

Tot zover de *overzichtelijkheid* van de informatievergaring in een zuiver nationale context. En dan nu de *onevenwichtigheid*. Gelet op de *vérstrekken*heid van de informatievergaringsbevoegdheden van de fiscus en de sancties die zijn gesteld op het niet verlenen van medewerking aan de informatievergaring, zou men verwachten dat de belanghebbenden een adequate rechtsbescherming genieten.

*Een adequate rechtsbescherming wil zeggen dat de belanghebbenden tegen een vordering van de fiscus van gegevens, inlichtingen en inzage van gegevensdragers, alsmede tegen eventuele, daaraan gekoppelde handelingen van de fiscus, tijdig, dat wil zeggen: vooraf, rechtsmiddelen kunnen aanwenden.*

Een dergelijke rechtsbescherming ontbreekt echter geheel. Wel kan de wijze van informatievergaring in bepaalde gevallen door de fiscus achteraf, ter toetsing aan de rechter worden voorgelegd, maar in de gevallen waarover wij het vandaag hebben nauwelijks. Bovendien, wat is het nut van het dempen van de put als het kalf verdronken is?

Dus kiezen vele belanghebbenden, boven wier hoofd het zwaard van Damocles van de sancties van de fiscus hangt, eieren voor hun geld. Zij verlenen de gevorderde medewerking, ook al zijn zij volstrekt niet overtuigd van de rechtmatigheid van de vordering van de fiscus. Vervolgens beschikt de fiscus over de feiten waarnaar hij op zoek was en kan daarmee aan de slag gaan. De rol van de gegevensverstrekker is uitgespeeld. Totdat de fiscus opnieuw bij hem aanklopt.

In internationale context kan op de eerste ronde van de informatievergaring, die ik zojuist beschreven heb, een tweede ronde volgen. Die betreft de informatieverstrekking aan de fiscus van een andere staat. In deze tweede ronde zijn de hoofdrolspelers de belastingdiensten van de twee betrokken staten: de informatieverstreckende staat en de informatieverkrijgende staat. Een bijrol kan er zijn voor de persoon die de informatie heeft verstrekt. Soms is die bijrol zelfs substantieel, met name wanneer de fiscus naar aanleiding van het verzoek om gegevens van een andere staat, informatie bij de betrokkene opvraagt of een onderzoek bij hem instelt.

In dit laatste geval moet, hoewel de tweede ronde – de informatieverstrekking over de grens – al begonnen is (door het verzoek van de andere staat), de eerste ronde – de informatievergaring – nog worden doorlopen. Over het gebrek aan rechtsbescherming in de eerste ronde heb ik het al gehad. Dat gebrek is er óók als de eerste ronde naar aanleiding van een verzoek om informatie van een andere staat plaatsvindt. Het is er zelfs in versterkte mate, zoals mevrouw Schenk ook al heeft gezegd, omdat zelfs de mogelijkheid ontbreekt om de rechtmatigheid van de informatievordering achteraf te laten toetsen.

Aan de rechtsbescherming in de tweede ronde is het voortreffelijke proefschrift van Tonny Schenk gewijd. Ik ben heel blij dat ik daaraan als paranimf mijn bijdrage heb kunnen leveren. Vandaag wil ik één aspect van de rechtsbescherming van de belastingplichtige bij internationale fiscale gegevensuitwisseling eruit lichten. Dat aspect is de samenhang tussen wat ik hiervoor de eerste en de tweede ronde heb genoemd.

Wie de rechtsbescherming pas in de tweede ronde laat beginnen, dus bij de verstrekking van informatie aan een andere staat, lijkt op de burgemeester van een dorpje, gelegen aan de oever van een meer, even voorbij een reusachtige waterval. Regelmatig werden naïevelingen en durfals in kano's en roeibootjes, die te dicht bij de waterval kwamen, meegesleurd door het woeste water. De ongelukkigen spoelden bij het dorpje van de burgemeester aan. De burgemeester besloot vlakbij de waterval een net in en boven het water van de ene oever naar de andere te spannen. Hij deed dit aan de voet van de waterval. Toen een kritisch gemeenteraadslid voorstelde om het net te verplaatsen naar bovenaan de waterval, waar het ongelukken kon voorkomen, wees de burgemeester het gemeenteraadslid terecht. "Er spoelen geen ongelukkigen meer aan in het dorp" sprak hij. "Dus volstaat mijn maatregel en is er geen enkele behoefte aan een net bovenaan de waterval".

*Als er in de eerste ronde, bij de informatievergaring door de fiscus, een volwassen en sluitende rechtsbescherming zou zijn, zouden er in de tweede ronde, bij de verstrekking van de informatie over de grens, geen hoge eisen aan de rechtsbescherming hoeven te worden gesteld.*

De thans in de WIBB voorziene rechtsbescherming zou dan voor de tweede ronde ruimschoots voldoende zijn. Uiteraard is daarbij wel een voorwaarde dat de sluitende rechtsbescherming in de eerste ronde óók toepassing vindt als de eerste ronde – van de informatievergaring – lopende de tweede ronde – van de informatieverstrekking over de grens – wordt gestart. Nemen wij als voorbeeld het boekenonderzoek dat plaatsvindt naar aanleiding van een verzoek om inlichtingen uit een andere staat. Een adequate en volwassen rechtsbescherming in de eerste ronde houdt in dat ook in die situatie de betrokkene tegen de uitoefening van de informatievergarringsbevoegdheden in het boekenonderzoek in bezwaar en beroep kan komen. Dat is niet anders dan wanneer de informatievergaring in het boekenonderzoek zuiver en alleen ten behoeve van de Nederlandse belastingheffing plaatsvindt. De monniken zijn gelijk; daarom is er geen reden voor ongelijke kappen.

Het spannen van het rechtsbeschermingsnet bovenaan de informatiewaterval stuit op taai verzet van het ministerie van Financiën. Het departement loopt – zacht uitgedrukt – sowieso niet over van enthousiasme voor voorstellen ter verbetering van de rechtsbescherming tegen de informatievergaring door de fiscus. Het tegendeel is waar. Dat blijkt wel uit het kabinetstandpunt over het Initiatiefwetsvoorstel Rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus, van de Tweede-Kamerleden Dezentjé Hamming-Bluemink en Tang<sup>1</sup>. En als het kabinet uiteindelijk nadenkt over de gevolgen die het aannemen van het initiatiefwetsvoorstel zou hebben voor de verstrekking van de inlichtingen over de grens, dan laat het, geheel in de lijn der verwachtingen, direct bezorgde geluiden horen. Op de vraag van Kamerleden over het verband tussen de toevoeging van een derde lid aan artikel 8 van de WIB en het initiatiefwetsvoorstel van Dezentjé Hamming en Tang, antwoordt de staatssecretaris, ik citeer<sup>1</sup>:

*"In het initiatiefwetsontwerp wordt een bezwaar- en beroepsmogelijkheid geïntroduceerd op het moment dat inlichtingen vergaard worden. Mocht dit wetsvoorstel door het parlement aanvaard worden, dan is het inderdaad zo dat deze bezwaar- en beroepsmogelijkheid ook bestaat in het geval de inspecteur inlichtingen vergaart ten behoeve van de internationale inlichtingenuitwisseling."*

Dat is een goede zaak, zou ik zeggen, maar niet aldus de staatssecretaris. Hij ziet veel beren op de weg, die ik, zeker na de interventie van de voorzitter, hier onbesproken wil laten; anders loop ik ver uit mijn spreektijd. Als klap op de vuurpijl merkt de staatssecretaris op dat de eventuele doorwerking van het initiatiefwetsontwerp naar de internationale inlichtingenuitwisseling op gespannen voet lijkt te staan met het Europese recht. Om die reden is het initiatiefwetsvoorstel voor advies voorgelegd aan de Europese Commissie.

Ik hoop dat de Europese Commissie het belang van een goede rechtsbescherming zwaar laat wegen. Het zou, volgens mij, niet zo mogen zijn dat het Europese recht het spannen van een rechtsbeschermingsnet bovenaan de informatiewaterval onmogelijk maakt. Ik heb er overigens goede hoop op, gelet op het beleid dat de Commissie op andere punten voert, dat de Commissie op dit punt een bredere blik heeft dan het kabinet<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Nota n.a.v. het Verslag Wetsontwerp OFM 2008, V-N 2007/60.2, blz. 37,38

<sup>2</sup> Zo kent het douanerecht een open stelsel van rechtsmiddelen, omdat de communautaire wetgever zulks geboden acht ((art. 243, 245 CDW), terwijl het kabinet zich op nationaal vlak nog steeds het gesloten systeem van rechtsmiddelen verdedigt.