

Mr. M.P.M. van de Ven

Dames en heren!. Wij hebben zojuist gehoord dat het goed gaat met de inlichtingenuitwisseling. Alle ogen zijn volgens mevrouw De Geus gericht op het vergroten van de inlichtingenuitwisseling met andere staten. Daarvoor hoorden wij de heer Van Leijenhorst, die met twee vangnetten aanschouwelijk maakte dat de bescherming van de belastingplichtige als informatieleverancier niet helemaal perfect is. Ik zou niet graag van de Niagarawaterval naar beneden vallen met uitsluitend een vangnet onderaan.

Mevrouw Schenk heeft een inleiding gehouden over haar proefschrift. Ik heb twee stellingen opgemaakt. Daaraan voorafgaand wil ik een kleine laudatie uitspreken. Het proefschrift van mevrouw Schenk onderzoekt de rechtsbescherming van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige die fiscale informatie verstrekt ("informatieleverancier" is) ten behoeve van de gegevensuitwisseling door Nederland met een buitenlandse autoriteit. Haar onderzoek beschrijft en analyseert in den brede de internationale instrumenten, de nationale wetgeving over de internationale fiscale gegevensuitwisseling en hun wisselwerking.

Dakpansgewijs, dat wil zeggen met een korte samenvatting aan het begin van een hoofdstuk van haar proefschrift van het verhandelde in het voorgaande hoofdstuk en een aankondiging van het onderzoeksterrein in dat hoofdstuk, graast mevrouw Schenk de rechtsbescherming van de belastingplichtige over tien hoofdstukken minutieus af. Het proefschrift verdient alle lof. Het proefschrift maakt het vanwege zijn compleetheid niet gemakkelijk om nog braakliggende terreinen te ontdekken.

In het begin van de jaren '90 van de vorige eeuw had ik op het ministerie van Financiën mijn eerste overleg met mevrouw Schenk over een concrete casus van fiscale informatie-uitwisseling op verzoek van de Franse bevoegde autoriteit. In onze discussie riep mevrouw Schenk op enig moment uit waarom de belastingplichtige wiens belangen ik verdedigde eigenlijk wel bezwaar kon hebben tegen die fiscale informatie-uitwisseling met Frankrijk! Met deze hartenkreet verstrekte mevrouw Schenk mij haar visie op de rechtsbescherming van de belastingplichtige.

Sedert dat eerste overleg met mevrouw Schenk zijn vele jaren verstreken. Het verheugt mij dat de hartenkreet van toen heeft geleid tot dit voortreffelijke proefschrift over de rechtsbescherming van Nederlandse contribuabelen. Ik hoop dat hartenkreeten van velen mogen leiden tot zulke doortimmerde proefschriften. Haar proefschrift over aspecten van rechtsbescherming bij de internationale fiscale informatie-uitwisseling draagt mijns inziens in betekenende mate bij tot een begrip over deze vorm van gegevensuitwisseling met het buitenland.

Kort en bondig: ik kan mij eigenlijk wel vinden in de conclusies van mevrouw Schenk in hoofdstuk 11 van haar proefschrift. Afgezien van eventuele "uitglijers" bij de feitelijke fiscale informatieverstrekking aan en door het buitenland, meen ik dat over de jaren voor de belastingadministratie een redelijk robuust stelsel van internationale fiscale gegevensuitwisseling is gegroeid.

Mijn eigen ervaringen in de belastingadviespraktijk met deze thematiek hebben mij doen beseffen dat internationale fiscale gegevensuitwisseling in het concrete geval door de individuele belastingplichtige (inhoudingsplichtige) misschien wel als bedreigend wordt ervaren, maar dat de feitelijke internationale fiscale gegevensuitwisseling geregeld zorgvuldig tot stand lijkt te komen. Deze vaststelling brengt de vraag met zich of ik nog meen een bijdrage te kunnen leveren aan dit debat. Ik heb mij zorgvuldig op die vraag beraden. Als resultaat heb ik twee stellingen: over (1) het rechtsfilosofische aspect van het axioma van een noodzaak voor de Belastingdienst tot geheimhouding van fiscale informatie, en (2) de

kwantitatieve en kwalitatieve aspecten van de internationale fiscale gegevensuitwisseling aan Nederland voor de rechtsbescherming van de belastingplichtige.

Vooraf vraag ik er begrip voor dat mijn toelichtingen uitsluitend bestemd zijn "pour besoin" van debat. Mijn opmerkingen zijn zeker niet gericht tegen individuele ambtenaren, de belastingadministratie, of zelfs gericht tegen de staat. Als oud-belastinginspecteur meen ik dat een belastingdienst die mee oploopt met de maatschappelijke ontwikkelingen, ook op het terrein van de internationale gegevensuitwisseling, een noodzakelijke component is om een goed evenwicht in de samenleving te bewaken. Met deze uitdrukkelijke kanttekening wil ik nu overgaan op mijn stellingen en mijn toelichting. Ik heb nog een derde stelling, maar of ik die aan de orde stel laat ik afhangen van de spreektijd.

Stelling 1 De geheimhoudingsplicht voor de belastingadministratie op grond van artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen brengt met zich dat de rechtsbescherming van de belastingplichtige op het vlak van de internationale fiscale gegevensuitwisseling mankeert vanwege de gecompliceerdheid van de procedure. Waar ik uiteindelijk naartoe wil is simpelweg naar afschaffing van artikel 67 AWR.

Toelichting stelling 1 Hoofdstuk 2 van het proefschrift van mevrouw Schenk geeft een beschrijving van de ontwikkeling in de rechtsbescherming van de burger. Dat is een belangrijk onderdeel van haar proefschrift. De ontwikkeling van onze rechtstaat wordt kort beschreven vanaf het Ancien Régime, via de liberale rechtstaat in de 17^e en 18^e eeuw, naar een ideaal voor de hedendaagse democratische rechtstaat met open normen zoals "zorgvuldigheid in het maatschappelijk verkeer", billijkheid en redelijkheid. Een nieuwe ontwikkeling van de afgelopen twintig/dertig jaar is de informatiestroom waartoe de informatietechnologie de mogelijkheid biedt. Voor het doel van haar onderzoek maakt mevrouw Schenk een onderscheid tussen symmetrische ("horizontale") en asymmetrische ("verticale") rechtsbetrekkingen voor belastingplichtigen en de overheid. Zij concludeert dat de fiscale rechtsbetrekking tussen belastingplichtige en overheid asymmetrisch van aard is. In dit geval spreek ik over de overheid en niet over de staat. De overheid staat ergens boven je. Haar constatering is leidend voor het vervolg van haar onderzoek over de reikwijdte van de rechtsbescherming bij internationale fiscale gegevensuitwisseling.

Ik mis in deze keuze een verklaring voor de handhaving van de geheimhoudingsplicht in artikel 67 AWR. Ik mag dat als volgt toelichten. In een liberale rechtstaat mag een burger zijn individuele belangen nastreven onder een quasi "contrat social" met de gemeenschap waarin hij leeft. De collectiviteit heeft binnen redelijke grenzen rekening te houden met dit individualisme, zolang maar niet sprake is van extreem individualisme (egoïsme). De overheid heeft in beginsel een faciliterende taak ten behoeve van de collectiviteit van burgers. Op een aantal terreinen van publiek of openbaar belang, zoals gezondheidszorg, onderwijs en veiligheid heeft de overheid het primaat. Mijn waarneming is dat de overheid in de afgelopen 30 jaren zich nagenoeg de gehele collectiviteit heeft toegeëigend via een juridisering van de samenleving. De staat zegt: wij regelen alles voor jou, maar dat betekent wel dat je alle normen en waarden accepteert.

Het beroep op de geheimhouding van artikel 67 van de belastingadministratie is nu een instrument geworden om het gezag van de overheid over de burger verder te vestigen. Deze geheimhouding is een relict uit de liberale rechtstaat, dat echter niet langer het individuele belang van de burger dient, maar het belang van de overheid. Gelet op bijvoorbeeld het onderwerp openbaarheid van bestuurdersbeloningen in het kader van corporate governance, vind ik de speciale opdracht tot geheimhouding aan de belastingadministratie in artikel 67 AWR niet langer van deze tijd. Iedere ambtenaar heeft op zichzelf al een geheimhoudingsplicht. Ik heb als belastingadviseur ook een geheimhoudingsplicht. Als tweede voorbeeld noem ik horizontaal toezicht, dat uitgaat van openheid over de uitwisseling

van gegevens en het niet achterhouden van relevante informatie door belastingplichtige ondernemingen. Voor de rechtsbescherming van de belastingplichtige is existentieel, zo meen ik, dat de kennisgevingprocedure van artikel 5, lid 4 Wet op de internationale bijstandverlening bij de heffing van belastingen (WIBB) niet langer een tiendagenklucht is. Je hebt tien dagen de tijd om een voorlopige voorziening te vragen, maar de belanghebbende zit in het buitenland. Je bent niet direct uitgenodigd om je de wrok van die staat op de hals te halen. Door Nederland uit het buitenland ontvangen fiscale informatie dient, als tegenpool, onverwijld te worden uitgewisseld met de belastingplichtige waarop de uitgewisselde informatie betrekking heeft. Hij mag het niet vijf jaar na dato horen, op 31 december, als nog een navorderingsaanslag volgt, als dat tegenwoordig nog mogelijk is. Dus van asymmetrische naar meer symmetrische rechtsverhoudingen tussen belastingplichtige en overheid in het kader van zijn rechtsbescherming. Hij moet niet dan pas horen dat er nog informatie was uitgewisseld.

Mijn conclusie voor dit debat is dat met het wegvallen van de geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR de internationale fiscale gegevensuitwisseling verbluffend eenvoudig zou kunnen worden. Zoals de Belastingdienst openlijk met vele instanties in Nederland fiscale gegevens uitwisselt (vide artikel 43c Uitvoeringsregeling AWR), zou zij die gegevens ook openlijk kunnen uitwisselen met andere staten op basis van de bestaande en nieuwe internationale instrumenten. Schaf artikel 67 maar af. In Nederland verspreidt de fiscus ook informatie waarmee de belastingplichtige ex post wordt geconfronteerd. Waarom zou dat internationaal anders moeten zijn? 90% van de informatie wordt uitgewisseld binnen de EU.

Stelling 2 De beschikbare kwantitatieve informatie over de internationale fiscale gegevensuitwisseling aan de Nederlandse bevoegde autoriteit is voor de bulk controletechnisch van belang en voor het overige, voor op verzoek ontvangen informatie, in het incidentele geval in beginsel niet kenbaar voor de belastingplichtige. Het gebrek aan kwalitatieve informatie ten aanzien van informatie die op verzoek aan Nederland wordt uitgewisseld, benadrukt dat een kosten/batenanalyse voor deze vorm van fiscale gegevensuitwisseling niet mogelijk is.

Toelichting stelling 2 Eigenlijk is niet duidelijk wat de kwaliteit is van de uitgewisselde informatie, terwijl wij beperkt op de hoogte zijn van de kwantiteit. Het proefschrift van mevrouw Schenk richt zich op de rechtsbescherming van de belastingplichtige informatieleverancier, dus de belastingplichtige of inhoudingsplichtige in het land (Nederland) dat de fiscale informatie internationaal uitwisselt. Die afbakening van het onderzoeksterrein hoeft niet automatisch met zich te brengen dat het onderzoek zich ook uitstrekt tot kwantitatieve en/of kwalitatieve aspecten van de internationale gegevensuitwisseling door Nederland of door andere landen aan Nederland. Als praktijkfiscalist én burger voel ik wel een behoefte aan feitenmateriaal om een kosten/batenanalyse van de internationale fiscale gegevensuitwisseling mogelijk te maken.

Het jaarlijkse Beheersverslag van de Belastingdienst verstrekt informatie over de internationale fiscale gegevensuitwisseling. Het Beheersverslag, paragraaf 3.9 (Internationale samenwerking) van april 2008 geeft de volgende informatie. De uitwisseling van gegevens op grond van de EU spaarrenterichtlijn is, ook weer in 2007, de omvangrijkste stroom binnen de geautomatiseerde internationale gegevensuitwisseling. In het kader van deze richtlijn werden 165.000 gegevens over rentebetalingen aan Nederland verstrekt. Het totaal van de geautomatiseerd internationaal uitgewisselde gegevens (bij voorbeeld: pensioenen, lijfrenten) die door Nederland werden ontvangen, komt op 451.000. Het belang van de automatische gegevensuitwisseling is beperkt tot controle. Ik meen dan ook dat de belastingplichtige IB-ondernemer die rente ontvangen op een bankrekening in een EU- of OESO-lidstaat en niet in zijn Nederlandse aangifte rapporteert, "verschoonbaar dom" heeft gehandeld. Hij moet een

briefje van de belastingadministratie krijgen waarin staat dat zij op basis van de informatie-uitwisseling met Duitsland heeft vernomen dat hij rente heeft ontvangen, die hij niet heeft opgegeven in zijn jaarrekening. De belastingadministratie schrijft verder dat zij dat heeft gecorrigeerd, maar ervan uitgaat dat hij verder wel compliant is en daarom geen boete heeft opgelegd. Zij gaat er wel van uit dat hij het het volgend jaar netjes doet.

Het Beheersverslag geeft verder aan dat het buitenland op verzoek van Nederland in 2007 in 2.844 gevallen incidenteel inlichtingen verstrekke. Daarbij verstrekt het Beheersverslag geen informatie over de aard van de uitgewisselde informatie, het belastingmiddel, of het financiële belang van de gegevensuitwisseling. Ik stel dan ook vast dat een parlementaire controle op de internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de Nederlandse belastingplichtige niet mogelijk is, zodat kwalitatief geen kosten/batenanalyse kan worden gemaakt.

Het Beheersverslag 2007 vermeldt overigens geen gevallen van spontane informatie-uitwisseling aan of door Nederland.

Ik wil mijn bijdrage aan dit debat graag beëindigen met een internationale noot. Voor de praktijk van de internationale fiscale gegevensuitwisseling geldt ook de spreuk van Gustav Mahler:

*Das Wichtigste in der Musik
Steht nicht in den Noten.*

Ik wens de Nederlandse bevoegde autoriteit voor de internationale fiscale gegevensuitwisseling een bedachtzaam handelen toe in het kader van de rechtsbescherming van haar belastingplichtigen.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Wij zijn toch nog nieuwsgierig naar uw derde stelling.

Mr. M.P.M. van de Ven: **Stelling 3**

De suggestie van mevrouw Schenk in haar proefschrift dat OESO-staten de mutual agreement procedure zouden kunnen gebruiken om de geheimhouding door de ontvangende staat van uitgewisselde fiscale informatie te borgen, lijkt kansloos vanwege het feit dat de informatieleverancier (belastingplichtige in de informatieverstrekende staat) geen partij is bij een dergelijke procedure.

Toelichting stelling 3

De mutual agreement procedure van artikel 25 van het OESO-Model Belastingverdrag betreft overleg tussen staten, partij bij een belastingverdrag, naar aanleiding van een daartoe strekkend verzoek van een belastingplichtige over belastingheffing in één of beide staten die naar het oordeel van die belastingplichtige niet in overeenstemming is met de bepalingen van het belastingverdrag. De belastingplichtige is wel belanghebbende maar geen partij bij de procedure voor onderling overleg. Voorbeeld is de zogenoemde 'lijntjesrijder', dat wil zeggen de in Nederland binnenlands belastingplichtige bloemenboer die op zaterdag op Duitse markten vanuit zijn bloemenwagen bloemen verkoopt aan Duitse klanten. De Duitse fiscus betreft deze lijntjesrijder nog al eens in de Duitse belastingheffing op grond van het standpunt dat met deze geregelde bloemenverkoop sprake is van een vaste inrichting in Duitsland waarmee in Duitsland belastbare winst wordt behaald.

De uitkomst van een mutual agreement procedure is geregeld dat staten in goed onderling overleg, minder diplomatiek ook wel eens aangeduid met 'koehandel', de heffingsbevoegdheid simpelweg verdelen. De belastingplichtige wordt vervolgens geïnformeerd over de uitkomst van de mutual agreement procedure.

Een tweede argument van andere aard is dat mutual agreement procedures zich voortslepen in de tijd. Zij duren soms wel tientallen jaren.