

## TAX INFORMATION EXCHANGE AGREEMENTS,

Een tussenstand.

Inhoud:

1. Inleiding
2. Middelen ten behoeve van opsporing en onderzoek
3. De Overeenkomst
  - a. Introductie
  - b. Het formele kader
  - c. Toelichting en commentaar
    - i. Het verkrijgen en verstrekken van informatie
    - ii. Fishing expedition
    - iii. Rechtsbescherming bij het verzamelen van gegevens
    - iv. Rechtsbescherming bij het verstrekken van informatie
    - v. Rechtsbescherming volgens Richtlijn 2004/56/EC van 21 april 2004<sup>1</sup>.
    - vi. Rechtspositie volgens privacyrichtlijn
    - vii. Vereisten aan het verzoek om informatie
    - viii. Vereisten aan de uit te wisselen informatie
    - ix. Vereisten aan de kennisgeving
4. Conclusie

### Samenvatting.

Om uitvoering en nakoming van de eigen belastingwetten te verzekeren, sluiten staten met elkaar verdragen af voor de uitwisseling van fiscale informatie. Zonder een verdrag is opheffing van de geheimhoudingsplicht voor de belastingdienst niet mogelijk. In het bijzonder de Tax Information Exchange Agreements brengen rechten en verplichtingen met zich mee. Op grond van een TIEA heeft een verzoekende staat het recht van de andere staat te verlangen dat deze al haar eigen informatiegaringsbevoegdheden inzet om te voldoen aan de informatievraag van de verzoekende staat. Aan de hand van de TIEA van Nederland met Jersey worden de bepalingen van een TIEA besproken. De WIBB biedt het wettelijke kader dat het mogelijk maakt om ten behoeve van een buitenlandse autoriteit een Nederlandse ingezetene te verplichten om medewerking te verlenen aan een buitenlands inlichtingenverzoek. Belangrijk daarbij is dat de medewerkingplicht ervan afhankelijk is of Nederland op grond van internationale afspraken een

---

<sup>1</sup> Official Journal L127, 29/04/2004 P. 0070-0072

verplichting op zich genomen heeft om tot uitwisseling van inlichtingen over te gaan. Zonder een verplichting in verdrag of andere internationale regeling kan geen medewerking aan een verzoek worden verleend. Er zit spanning tussen de reikwijdte van de AWR (informatie die van belang kan zijn) en de reikwijdte van een TIEA (informatie die van belang is). Er is een restrictie ten aanzien van de in te zetten informatiemiddelen tot de verstrekking van feiten die van belang zijn. Een sleepnetmethode is als onderzoeksmiddel niet geoorloofd. TIEA verplicht tot medewerking ook ten behoeve van de opsporing en vervolging van fiscale delicten. De WIBB strekt tot het verlenen van bijstand bij de heffing van belastingen, alsmede renten daarover en bestuursrechtelijke sancties en boeten die daarmee verband houden. De WIBB strekt dus niet voor de vervolging van fiscale delicten. De staten kunnen niet zelf bepalen welke informatie ze willen uitwisselen. De oude norm van 'voor zover voorhanden' is verworden tot verplichte inzet van alle beschikbare informatievergaringsmiddelen. Echter ter discretie van de aangezochte staat en voor zover onderzoekscapaciteit aanwezig is. De informatie moet in het aangezochte land beschikbaar zijn. Niet alles is mogelijk. Informatie is beperkt tot informatie welke van belang is voor de belastingheffing van een bepaalde aangeduide persoon. Persoon moet behoorlijk geïdentificeerd worden. Er moet aanleiding zijn om te veronderstellen dat de gezochte informatie voor de belastingheffing van belang is. Dus specifieke persoon, specifieke doelstelling, gerechtvaardigd doel, eigen middelen uitgeput. Geen beroep op bankgeheim in aangezochte staat mogelijk. Bijstandsrichtlijn verplicht tot uitwisseling informatie op verzoek en spontaan. Verdrag met Oostenrijk (aanvullend protocol) verhindert spontane uitwisseling en is dus strijdig met Bijstandsrichtlijn.

In TIEA de afspraak dat de betrokkene (=de belastingplichtige) op verzoek zal worden geïnformeerd, in WIBB uitdrukkelijk uitgesloten dat de betrokkene zelf wordt geïnformeerd. Mogelijkheid van aanwezigheid buitenlandse ambtenaar bij het onderzoek, mits met schriftelijke toestemming van de derde bij wie het onderzoek plaats vindt. In WIBB geen verplichting om toestemming van de derde te krijgen. De ingewonnen informatie mag alleen voor het doel gebruikt worden waarvoor het is gevraagd. Later met toestemming van de aangezochte autoriteit ook voor andere doeleinden bruikbaar. Onduidelijkheid over toepassing van TIEA op fiscale delicten. Op grond van Privacyrichtlijn moet betrokkene worden geïnformeerd over verwerking van hem betreffende informatie opdat hij zijn recht van correctie en inzage kan uitoefenen. Op grond van WIBB is betrokkene zelf geen belanghebbende. Strijd van WIBB met Privacyrichtlijn. Procedure rondom kennisgeving in strijd met EG recht. Rechtsbescherming is afwezig bij het verzamelen van de gegevens en is verkeerd geregeld bij het verstrekken van de informatie. Er is sprake van het niet doorvoeren van Richtlijn 2004/56/EG en van het onjuist implementeren van Richtlijn 95/46/EG. Verwerking van persoonsgegevens naar landen zonder adequate databescherming zou niet moeten plaatsvinden. Nederland maakt in TIEA's daarover geen voorbehoud.

## **1. Inleiding.**

Overeenkomsten tot uitwisseling van fiscale informatie zijn een relatief nieuw fenomeen in het spectrum van middelen die aan de fiscale autoriteiten ter beschikking staan. Was de paragraaf betreffende uitwisseling van inlichtingen in de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting oorspronkelijk bedoeld om de toepassing van het verdrag mogelijk te maken, heden ten dage is die paragraaf voornamelijk (en ook) bedoeld om de uitvoering van de nationale heffingswetten in al zijn aspecten mogelijk te maken, alsmede om opsporing en vervolging van fiscaal strafbare feiten mogelijk te maken. Waar de voorkoming van dubbele belasting geen rol speelt, maar toch de behoefte bestaat om medewerking van een buitenlandse autoriteit te krijgen teneinde de nationale heffingswetten te kunnen uitvoeren, is echter een specifieke overeenkomst tot (uitsluitend) uitwisseling van fiscale informatie de meer aangewezen weg. Een dergelijke overeenkomst is de Tax Information Exchange Agreement of kortweg TIEA. Nederland heeft inmiddels dertien van dergelijke specifieke overeenkomsten gesloten<sup>2</sup> en een aantal belastingverdragen aangepast<sup>3</sup>. In deze bijdrage wil ik deze overeenkomsten analyseren en vergelijken met wat er zoal door landen om ons heen wordt afgesloten en afgesproken. Hierbij zal de aandacht met name uitgaan naar de rechtsbescherming welke aan belanghebbende wordt gegeven, de bepalingen omtrent geheimhouding en gebruik van de inlichtingen, de eisen die worden gesteld aan een rechtmatig verzoek en de middelen die kunnen worden ingezet om aan een rechtmatig verzoek te voldoen.

## **2. Middelen ten behoeve van onderzoek en opsporing.**

De nationale middelen ten behoeve van het onderzoeken van de aangifte en belastingplicht en het opsporen van fiscaal strafbare feiten zijn vastgelegd in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Op grond van artikel 1, eerste lid AWR, is de toepassing van de AWR beperkt tot de heffing van rijksbelastingen, de belastingen die van rijkswege door de rijksbelastingdienst worden geheven<sup>4</sup>. Op grond van de AWR kan derhalve geen onderzoek of opsporing gedaan worden ten behoeve van een buitenlandse autoriteit. Om dat mogelijk te maken is een 'schakelbepaling' nodig. Deze schakelbepaling wordt gevonden in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna WIBB)<sup>5</sup>. In artikel 8,

---

<sup>2</sup> Anguilla, Antigua and Barbuda, Bermuda, British Virgin Islands, Cayman Islands, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Liechtenstein, Samoa, St Kitts and Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Turks and Caicos

<sup>3</sup> O.a met Luxemburg, Oostenrijk, Zwitserland (geparafeerd maar nog niet ondertekend), België, Verenigd Koninkrijk.

<sup>4</sup> Art 1, tweede lid, AWR

<sup>5</sup> Wet van 24 april 1986, laatstelijk gewijzigd bij Stb.2008, 567.

eerste en tweede lid, WIBB is bepaald dat Onze Minister zo nodig door een ambtenaar van de rijksbelastingdienst een onderzoek laat instellen ten behoeve van het verstrekken van inlichtingen, op verzoek, automatisch of spontaan. Daarbij zijn de bepalingen van Hoofdstuk VIII, afd. 2, m.u.v. art. 53, tweede en derde lid, van de AWR van overeenkomstige toepassing. Deze beslissing van de Minister is door de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, merkwaardigerwijs, aangemerkt als zijnde niet gericht op het in leven roepen van enig naar buiten tredend rechtsgevolg<sup>6</sup>. De opdracht door de Minister aan de belastingdienst gegeven, creëert, volgens de Afdeling Bestuursrecht van de Raad van State (ABRvS) voor de betrokkene een rechtsgevolg dat voortvloeit uit de wet en niet uit de aankondigingsbrief voor het onderzoek<sup>7</sup>. Bestuursrechtelijk bezwaar en beroep daartegen is dus niet mogelijk. De toevoeging per 1 januari 2008 van het derde lid aan art. 8 WIBB, waarbij beroep tegen de aankondiging van het onderzoek (bedoeld zal zijn de opdracht daartoe) en het onderzoek zelve is uitgesloten, blijkt achteraf gezien dus niet nodig geweest.

De WIBB is echter alleen van toepassing indien de verstrekking van de inlichtingen (op verzoek, automatisch of spontaan) berust op een verplichting voortvloeiende uit verplichtingen van de Richtlijn 77/799/EEG<sup>8</sup> (hierna: Bijstandsrichtlijn) of uit andere verplichtingen van internationaal en interregionaal recht<sup>9</sup>. Hiermede wordt gerefereerd aan verplichtingen voortvloeiende uit verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, zijnde inlichtingenuitwisselingsbepalingen analoog aan art 26 OESO model verdrag, aan verplichtingen voortvloeiende uit afgesloten tax information exchange agreements, dan wel aan verplichtingen voortvloeiende uit het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (hierna: WABB-verdrag)<sup>10</sup> of andere specifieke bijstandsverdragen<sup>11</sup>. De wet kent dus een verbod op uitwisseling van inlichtingen als er geen richtlijn verplichting is (en er niet tevens ook een verdragsverplichting is). Bijvoorbeeld in het verdrag met Luxemburg, waarover inmiddels een nieuw protocol is overeengekomen, stond dat de verdragsluitende landen niet verplicht zijn

---

<sup>6</sup> ABRvS 15 juli 2009, nr 200803738/1/H3, LJN: BJ2648

<sup>7</sup> ABRvS 15 juli 2009, nr. 200901098/1/H3, LJN:BJ2662, VN 2009,38.6, JB 2009,195

<sup>8</sup> PbEG 1977, L336

<sup>9</sup> Artikel 13, eerste lid, letter a, WIBB

<sup>10</sup> Trb. 1991,4

<sup>11</sup> Vergelijk voor een overzicht van de desbetreffende bepalingen: Schenk-Geers, Internationale fiscale gegevensuitwisseling, hoofdstuk 4, Fiscale Monografieën nr 120, Deventer 2007; en Burgers/Betten/Bierlaagh/de Haan/Marres, Wegwijs Internationaal en Europees Belastingrecht, 4<sup>e</sup> druk, Amersfoort, 2007, Hoofdstuk 14; Graaf/Kavelaars/Stevens, Internationaal Belastingrecht, 2<sup>e</sup> druk, Deventer 2008, pag 342 e.v.; Holmes, International Tax Policy and Double Tax treaties, IBFD Publications 2007, chapter 20 en ook voor wat betreft specifiek de richtlijn 77/799/EEG: Terra/Wattel, European Tax law, hoofdstuk 16, Fiscale handboeken nr.10, Kluwer, Deventer 2008

elkaar inlichtingen te verschaffen die niet zijn af te leiden uit stukken en documenten waarover de autoriteiten beschikken, maar uitgebreide onderzoeken noodzakelijk maken. Deze verdragsbepaling kan niet als een verplichting tot uitwisseling worden gezien en artikel 13 WIBB verhindert dan ook een dergelijke uitwisseling, ook een spontane uitwisseling. In dit verband is uitermate onduidelijk of er uit de Bijstandsrichtlijn verplichtingen voor personen kunnen voortvloeien en welke dat dan zouden zijn. De algemene opvatting omtrent richtlijnen is dat uit richtlijnen geen verplichtingen voor particulieren (waaronder mede begrepen rechtspersonen) kunnen voortvloeien<sup>12</sup>. Verplichtingen voor burgers kunnen uitsluitend ontstaan uit de omzetting van de richtlijn in wettelijke bepalingen. Een richtlijn is een besluit dat verbindend is ten aanzien van het te bereiken resultaat, maar het laat de lidstaten vrij bij het kiezen van de vorm en de middelen om dit resultaat te bereiken. Particulieren kunnen echter wel rechten ontleen aan direct werkende bepalingen uit de richtlijn. In de literatuur heeft discussie plaats over het conflict bij samenloop van een Richtlijn en een verdrag. Die discussie is kunnen ontstaan door de bepaling in artikel 11 van de Bijstandsrichtlijn, waarin staat dat verdergaande verplichtingen tot uitwisseling van inlichtingen niet door deze richtlijn worden beperkt<sup>13</sup>. De richtlijn bevat dan een minimum-regel. Sommigen lezen hierin echter dat de bijstandsrichtlijn dus verder kan gaan dan de verplichtingen welke uit andere rechtsvoorschriften volgen. Ik zal hier op deze plaats daar niet veel verder op ingaan dan erop te wijzen dat er in de literatuur verschillende standpunten worden ingenomen ingeval van een conflict tussen verdrag en richtlijn<sup>14</sup>. Nederland heeft nog steeds verdragen, ook met EU landen, welke beperkte uitwisselingsbepalingen kennen voor inlichtingen die 'voorhanden' zijn (o.a. met Spanje (art.28), Duitsland (art.23), Luxemburg (art.26), Frankrijk (art.28), Ierland (art.26), Oostenrijk (art.27), Slowakije (art.28), Tsjechië (art. 28), terwijl de EU richtlijn een onderzoeksverplichting voorschrijft. De Minister meent dat de onderzoeksverplichting volgens de bijstandsrichtlijn

---

<sup>12</sup> Zie hiervoor uitgebreid Kapteyn & Verloren van Themaat, *The Law of the European Union and the European Communities*, 4th edition, Kluwer Law International 2008, Chapter VII, paragraaf 1.4. pagina 524 e.v., alsook Barents/Brinkhorst, *Grondlijnen van Europees recht*, Kluwer, Deventer, 2006, Hoofdstuk 5, paragraaf 2.2, pagina 186 e.v. en o.a. HvJEG 26-2-1986, C-152/84, Marshall, Jur 1986, blz 723 pt.48. wat het argument betreft dat een richtlijn niet tegenover particulieren kan worden ingeroepen, moet erop worden gewezen, dat volgens art 189 EEG verdrag het dwingende karakter van een richtlijn – waarop de mogelijkheid om er voor de nationale rechter een beroep op te doen, is gebaseerd – slechts bestaat ten aanzien van 'elke lidstaat waarvoor zij bestemd is'. Hieruit volgt, dat een richtlijn uit zichzelf geen verplichtingen aan particulieren kan opleggen en dat een bepaling van een richtlijn als zodanig niet tegenover een particulier kan worden ingeroepen.

<sup>13</sup> Zie ook Burgers cs, a.w. pag 536, alsmede pag. 428

<sup>14</sup> Zie Raad, C. van/E. Milders, uitwisseling van inlichtingen in Nederlandse belastingverdragen en de verhouding daarvan tot andere regelingen, MBB maart 1988, pag 67, schrijvers zijn kritisch over het standpunt Ministerie, alsook mr.dr. A.C.M. Schenk-Geers, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling*, Kluwer, Deventer 2007, pag. 93 e.v. Rangorde tussen de uitwisselingsverplichtingen. Schrijfster hangt het standpunt van het Ministerie aan.

vanzelfsprekend de niet-onderzoeksverplichting in de 'kleine' uitwisseling overschrijft. Vergelijk antwoord Staatssecretaris van Financiën op vragen van het lid van de tweede Kamer der Staten-Generaal Ybema (D'66) over spontane uitwisseling van inlichtingen aan Belgische belastingautoriteiten, ingezonden 4 september 1992<sup>15</sup> : "Deze richtlijn, welke voorziet in het uitwisselen van inlichtingen tussen de Lid-Staten van de EG, heeft voorrang op de verdragsbepaling inzake de uitwisseling van inlichtingen in de door Nederland met andere EG-Lid-Staten gesloten belastingverdragen, tenzij, zoals in art. 11 van de richtlijn is bepaald, in de verdragsbepaling een verdergaande verplichting tot uitwisseling van inlichtingen is opgenomen". Naar ik meen is deze opvatting staatsrechtelijk onjuist.

Artikel 11 Bijstandsrichtlijn zegt letterlijk dat verdergaande regelingen niet worden beperkt. Daaruit kan m.i. geen conclusie worden getrokken ten aanzien van minder vergaande verdragsafspraken. De Minister trekt daaruit de conclusie dat de richtlijnbevestigingen voorrang hebben op minder vergaande bepalingen uit de verdragen. Hij lijkt daarmee zelfs van opvatting te zijn dat een verdrag ondergeschikt is geworden aan een richtlijn en misschien is hij ook wel van opvatting dat binnen EU in het geheel geen verdrag meer nodig is om tot uitgebreide administratieve bijstand te komen. Nieuwe belastingverdragen, gesloten na de inwerkingtreding van de Bijstandsrichtlijn, moeten op grond van artikel 10 EG, dat verplicht tot loyale uitvoering van verdragsverplichtingen, worden afgesloten met inachtneming van de Bijstandsrichtlijn. Op grond van artikel 307 EG worden bestaande verdragsverplichtingen gehandhaafd. Het kan zijn dat de Minister is misleid door de uitspraak van HvJEG in de zaak C-22/70, Commissie versus Raad (AERT)<sup>16</sup>. In deze zaak ging het om de bevoegdheid van lidstaten om zelf verdragen af te sluiten op gebieden die exclusief of in medebewind op beleidsterrein van de EG vallen. De lidstaten zijn dan niet meer gerechtigd om, individueel of collectief optredend, met derde landen verplichtingen aan te gaan, welke het gemeenschappelijk beleid aantasten of doorkruisen. Het terrein van de administratieve bijstand in belastingzaken is echter niet een beleidsterrein waar de Commissie bevoegdheid heeft. De Commissie kan niet verder gaan dan in het kader van het bevorderen van een gemeenschappelijke markt en ter versterking van de werking van de interne markt voorstellen te doen. De AERT jurisprudentie kan dus niet op het terrein van belastingverdragen van toepassing zijn.

Als de opvatting van de Staatssecretaris, dat de richtlijn die de grote uitwisseling met onderzoeksverplichting voorschrijft de verdragen met kleine uitwisselingsparagraaf automatisch overschrijft, juist zou zijn, dan zou er geen noodzaak zijn voor EU landen om intra communautair nog bijstandsverdragen af te sluiten. Dan zou het dus niet nodig zijn dat

---

<sup>15</sup> Persbericht van 24 september 1992, nr.92/203

<sup>16</sup> Jur 1971, blz 263

Nederland met Oostenrijk<sup>17</sup> en Luxemburg<sup>18</sup> een nieuw protocol overeenkomt. Dan zou het dus niet nodig zijn dat Cyprus nog op de zwarte lijst van Spanje staat omdat er, naar de huidige mening van Spanje, geen effectieve uitwisseling van informatie met Cyprus mogelijk is. Het is de opvatting van Spanje dat Cyprus pas dan van de zwarte lijst af kan komen, als het effectieve uitwisseling van informatie mogelijk maakt door het sluiten van een verdrag. Naar de mening van Spanje maakt de richtlijn geen effectieve informatie uitwisseling mogelijk<sup>19</sup>. Er bestaat echter geen verschil van mening over de mogelijkheid om minder dan de norm van Bijstandsrichtlijn over een te komen. Een loyale uitvoering van het Gemeenschapsrecht brengt mee dat een lidstaat met een andere lidstaat geen verdrag overeen komt dat een minder vergaande vorm van bijstand vastlegt. Curieus in dit verband is daarom de bepaling uit het aanvullend protocol met Oostenrijk, ad artikel 27: (3) Hoewel artikel 27 van het Verdrag niet voorziet in beperking van de methoden voor de uitwisseling van inlichtingen, is wel te verstaan dat artikel 27, vijfde lid, de verdragsluitende staten niet verplicht eigener beweging of automatisch inlichtingen uit te wisselen. Deze bepaling staat in schril contrast met artikel 4 van de Bijstandsrichtlijn: Lid 1. De bevoegde autoriteit van elke Lid-Staat deelt, zonder voorafgaand verzoek, de in artikel 1, lid 1, bedoelde inlichtingen waarvan zij kennis draagt mede aan de bevoegde autoriteit van iedere andere belanghebbende Lid-Staat, in de navolgende situaties: ..etc. Het betreft dan voornamelijk verstrekking van gegevens die 'van nut kunnen zijn'. De

---

<sup>17</sup> Aanvullend protocol bij protocol tot wijziging verdrag van 8 sept. 2009

<sup>18</sup> Aanvullend protocol 29 mei 2009

19	NUM-	0027-06
CONSULTA		
ORGANO	SG DE TRIBUTACIÓN DE NO RESIDENTES	
FECHA-SALIDA	31/08/2006	
NORMATIVA	RD 1080/1991, de 5 de julio	
DESCRIPCION- HECHOS	La entidad consultante es una sociedad unipersonal, cuyas participaciones en la actualidad corresponden a una entidad domiciliada en el Gran Ducado de Luxemburgo. Se baraja la posibilidad de localizar la residencia social y fiscal del accionista único en la República de Chipre.	

Chipre figura en la lista de paraísos fiscales del artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y el artículo 62 de la Ley 31/1990, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. El Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, introdujo un segundo artículo en el Real Decreto 1080/1991, por el que se establece que los países y territorios a los que se refiere el artículo 1 que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor. De momento, entre España y Chipre no ha entrado en vigor un convenio para evitar la doble imposición, con cláusula de intercambio de información, o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.

bepaling van het aanvullende protocol beperkt derhalve de werking van de Bijstandsrichtlijn, hetgeen strijdig is met de geest van artikel 11 van de Bijstandsrichtlijn: Verdergaande verplichtingen tot uitwisseling van inlichtingen welke voortvloeien uit andere rechtsvoorschriften worden door deze richtlijn niet ingeperkt. Een loyale uitvoering van de op het EG Verdrag gebaseerde Bijstandsrichtlijn is naar mijn mening strijdig met de in het aanvullende protocol opgenomen beperking van de Bijstandsrichtlijn<sup>20</sup>. De hierboven genoemde bepaling in het aanvullend verdrag met Oostenrijk beperkt dus de mogelijkheid voor Nederland om spontaan informatie te verstrekken. Op grond van artikel 13, eerste lid, WIBB is namelijk een verplichting uit verdrag of internationale regeling nodig om überhaupt spontaan inlichtingen te kunnen uitwisselen. Een dergelijke verplichting zou kunnen bestaan op grond van de Bijstandsrichtlijn<sup>21</sup> (artikel 4, eerste lid, onder e), maar wordt in het aanvullende protocol met Oostenrijk dus uitgesloten. Een curieuze opvatting van artikel 11 Bijstandsrichtlijn ! De Nederlandse regering zou op grond van mijn analyse de verdragen met de 'kleine' uitwisselingsparagraaf hebben moeten heronderhandelen om ze in overeenstemming te brengen met de Bijstandsrichtlijn. Door dit na te laten loopt Nederland het risico dat de uitwisseling van inlichtingen met de hierboven genoemde landen geen afdoende rechtsgrondslag heeft. De Minister pleegt dan een onrechtmatige daad door gegevens uit te wisselen waarvoor de geheimhoudingsplicht niet is opgeheven.

### **3. De Overeenkomst.**

#### **a. Introductie.**

De Model-Overeenkomst Tax Information Exchange ("TIEA") is in 2002 gepubliceerd door de OESO<sup>22</sup>. Omdat van die overeenkomst geen officiële vertaling beschikbaar is, maak ik voor dit artikel gebruik van de officiële vertaling van het door Nederland met Jersey in de Engelse taal afgesloten

---

<sup>20</sup> Vergelijk artikel 10 Verdrag EG over 'gemeenschapstrouw' van de lidstaten.

<sup>21</sup> ABRvS 19-11-1998, nr. R01.93.1875A, Fed 1999/139 beslist om prejudiciële vragen te stellen over toepassing art 4 Bijstandsrichtlijn. EHvJ 13-4-2000, zaak C-420/98 (W.N. tegen Staatssecretaris)pt 13: 'Artikel 4. Lid 1, sub a van de richtlijn verplicht de bevoegde autoriteit van een lidstaat, zonder voorafgaand verzoek aan de bevoegde autoriteit van iedere andere lidstaat de inlichtingen mede te delen die van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen en het vermogen, wanneer zij reden heeft om te vermoeden, dat er in de andere lidstaat een abnormale vrijstelling of vermindering van belasting bestaat'. In ABRvS 15-2-2001, nr 200003613/1 is de kwestie conform de uitkomst van het EHvJ beslist: 'Nu op grond van de Richtlijn een verplichting bestond tot et spontaan verstrekken van inlichtingen, dient de stelling van appellante dat art 13, eerste lid, onder a, van de wet WIB er aan in de weg staat dat de Minister inlichtingen verstrekt, te worden afgewezen.'

<sup>22</sup> Zie van Raad, Teksten Internationaal & EG belastingrecht 2008/2009, Kluwer, deventer, 2008, pag 1566, Bundel Internationaal Belastingrecht ed. 2009/2010. Licent Academy, Rijswijk, 2008, afd 2.3, pag 412, alsmede <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>

verdrag<sup>23</sup>. De model overeenkomst is het product van werkzaamheden van de Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information van de OESO. In het Global Forum werkten OESO lidstaten en niet-lidstaten samen aan een model overeenkomst om te komen tot een effectieve uitwisseling van inlichtingen in belastingzaken. Nederland is samen met Malta voorzitter geweest van de werkgroep. Wouter Bos (destijds Staatssecretaris van Financiën) verklaarde bij de presentatie van de model overeenkomst op 18 april 2002 dat de totstandkoming van het model een grote stap vooruit was. Hij zei: "Nederland is altijd van mening geweest dat transparantie en de uitwisseling van inlichtingen belangrijke ijkpunten zijn in het tegengaan van schadelijke belastingpraktijken en beide elementen zouden hoog op de internationale belastingagenda moeten staan". Het heeft nog tot het najaar van 2008 geduurd voordat deze ijkpunten werkelijk op de agenda kwamen. Uit zijn woorden van destijds valt ook af te leiden dat het oogmerk dat toen voorstond meer betrekking had op het voorkomen van schadelijke belastingpraktijken door een grotere transparantie, dan dat het bestrijden van belastingfraude voorop stond. De bestrijding van belastingfraude door middel van de bijstandsverdragen is eigenlijk pas actueel geworden in het najaar van 2008. Grote schandalen bij o.a. LGT-bank Liechtenstein en UBS in de VS hebben daarvoor een goede voedingsbodem gevormd. Onder aanvuring van de Britse premier Brown en de Franse President Sarkozy heeft de G-20 het initiatief van de OESO overgenomen teneinde in de woorden van Sarkozy het kapitalisme te moraliseren. Met name landen met een bankgeheim werden onderwerp van heftige aanvallen, met dreiging van uitsluiting van het financiële systeem als stok achter de deur. Met name zij worden aangewezen als landen die de fraude faciliteren en aanmoedigen.

b. Het formele kader.

De Modelovereenkomst heeft 16 artikelen, welke ik graag met u, in de vertaling van het verdrag van Nederland met Jersey, wil bespreken.

Artikel 1. Doelstelling en reikwijdte<sup>24</sup>.

Verdragspartijen verlenen elkaar bijstand door het uitwisselen van informatie die naar verwachting van belang/relevant is voor de toepassing en de tenuitvoerlegging/handhaving van de nationale wetten van de verdragsluitende Staten inzake de belastingen waarop dit verdrag van toepassing is. In sommige verdragen is er een uitbreiding tot de belastingen van elke soort en benaming, die worden geheven door of ten behoeve van de verdragsluitende Staten, of van staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan, voor zover de heffing van die belastingen niet in strijd is met het verdrag. De informatie omvat inlichtingen die naar verwachting van belang/relevant zijn voor beslissingen inzake, de vaststelling van, handhaving ter zake van of invordering van belastingen ten

---

<sup>23</sup> De Engelse tekst van het verdrag met Jersey is opgenomen in Trb 2007, 148. De vertaling in Trb 2007, 208, ook te vinden op de website van Ministerie van Financiën

<sup>24</sup> Artikel 1 Verdrag Jersey, Trb 2007, 208

aanzien van personen die aan deze belastingen onderworpen zijn of betreffen het onderzoek ter zake van belastingzaken of de vervolging van ter zake van strafrechtelijke belastingzaken met betrekking tot dergelijke personen. Wat betreft de territoriale reikwijdte, komen partijen overeen dat een aangezochte partij niet verplicht is informatie te verstrekken die noch in het bezit is van haar autoriteiten, noch in het bezit is van of bereikbaar voor personen onder haar territoriale rechtsmacht. Ik wijs hier op het scherpe onderscheid tussen onderzoek ten behoeve van belastingzaken en vervolging van strafrechtelijke belastingzaken. In de Franse teksten is dit een onderscheid tussen 'controle' en 'enquête' en in de Engelse teksten het onderscheid tussen 'tax examination' en 'investigation' en in de Duitse teksten is sprake van 'Steuerprüfung/Ermittlungen' en 'Verfolgung'. Het komt mij voor dat het onderzoek in de Nederlandse vertaling ziet op een belastingcontrole ter verificatie of ter verkrijging van renseignements, terwijl handelingen ter vervolging van fiscaal strafbare feiten een strafrechtelijk doel dienen. Het handelen van de belastingdienst moet wezenlijk onderscheiden worden in handelingen ten behoeve van de controle en handelingen ten behoeve van de beboeting, c.q. strafvervolging, omdat daarop de rechtsbescherming van art 6 EVRM van toepassing is, met recht van weigeren medewerking. Een weigeringsrecht bestaat niet ingeval van een 'normale' AWR controle. Mijn kritiek richt zich met name op het vermengen van controle en onderzoek, waardoor de grens vervaagt tussen bestuursrecht en strafrecht. Om recht te doen aan de bescherming van de betrokken persoon, welke in de Nederlandse constellatie steeds een belastingplichtige zal zijn, moet van aanvang af duidelijk zijn of er sprake is van een verzoek om inlichtingen ten behoeve van de heffing, dan wel ten behoeve van de beboeting, c.q. strafvervolging. Een dergelijk duidelijkheid weigert de belastingdienst, met beroep op jurisprudentie<sup>25</sup>, bij de aanvang van de controle/het onderzoek te geven. Een verzoek om informatie ten behoeve van een strafrechtelijke vervolging kan ook gedaan worden met behulp van de rechtshulp verdragen. Ik moet er daarbij op wijzen dat de autoriteit onder de rechtshulpverdragen vaak de Minister van Justitie is. Bij de keuze om een rechtshulp verdrag in te zetten of een bijstandsverdrag is van belang of de daaruit verkregen gegevens multi inzetbaar zijn, dan wel dat het 'specialiteitsbeginsel' zich verzet tegen het gebruik van strafrechtelijk verkregen gegevens voor fiscale doeleinden. In Zwitserland en Oostenrijk is dat onderscheid erg belangrijk. Daar kunnen strafrechtelijk verkregen gegevens niet worden aangewend voor de belastingheffing; die gegevens kunnen wel fiscaal worden gebruikt bij toepassing van een bijstandsverdrag.

#### Artikel 2. Rechtsmacht.

De aangezochte partij is niet verplicht om informatie te verschaffen welke noch voorhanden is bij de autoriteit, noch in het bezit is van, of onder controle van, personen in het rechtsgebied van die staat. In het verzoek om bijstand wordt dan ook vermeld bij welke persoon in de aangezochte staat de

---

<sup>25</sup> ARRvS 7-7-1995, nr. R01.92.1869, LJN AP9108

gezochte informatie kan worden verkregen. De aangezochte partij is zonder verdergaande afspraken dan ook niet verplicht om haar internationale mogelijkheden te gebruiken om de gezochte gegevens te verkrijgen. Bijvoorbeeld Nederland wil informatie over een bankrekening van een vennootschap gevestigd op de Britse Maagdeneilanden (BVI). Zij kan die informatie vragen aan de autoriteit van de BVI. Zeer aannemelijk is echter dat de registered agent welke het secretariaat voert over de vennootschap geen beschikking heeft over de bankgegevens van de vennootschap. De autoriteit van de BVI hoeft dan geen verdere stappen te ondernemen en de vraag loopt uit op een dood spoor. De bepaling betekent ook dat van alle personen in het rechtsgebied inlichtingen gevraagd moeten kunnen worden. Echter in Nederland is de medewerkingplicht van derden beperkt tot administratieplichtigen. Artikel 53 AWR verklaart de informatieverplichtingen van artikelen 47 en 48 tot en met 50 van overeenkomstige toepassing ten behoeve van de belastingheffing van derden. Anders dan bijvoorbeeld in Duitsland en anders dan de verplichtingen onder de Wet Financieel Toezicht (Wft) ligt de informatieplicht niet op eenieder die relevante informatie kan verschaffen. Indien een Nederlander trustee is van een trust of bestuurslid van een Stichting Particulier Fonds (Nederlandse Antillen) en als hij handelt daarbij niet als ondernemer, kan de fiscus geen informatie van hem eisen, tenzij het gaat om de belastingplicht in Nederland van een dergelijke trust of SPF. Ook op dit punt voldoet de AWR dus niet aan de door Nederland op haar genomen plichten.

#### Artikel 3. Belastingen waarop Verdrag van toepassing is<sup>26</sup>.

Indien het verdrag niet van toepassing is op alle belastingen, is er een lijst opgenomen van de belastingsoorten waarop het verdrag van toepassing is. Overwegend gaat het hierbij om directe belastingen. Administratieve bijstand ten behoeve van de indirecte belastingen stuit in Nederland af op de beperkingen van de WIBB. Administratieve bijstand ten behoeve van omzetbelasting, accijnzen en heffingen bij invoer en uitvoer van goederen wordt langs andere wegen geregeld.

#### Artikel 4. Begripsbepalingen<sup>27</sup>.

Van de vele definities die het model bevat is het onderscheid tussen belastingzaken, strafrechtelijke belastingzaken en strafwetten van belang. Belastingzaken kunnen betrekking hebben op alle belastingen, inclusief strafrechtelijke belastingzaken. Strafrechtelijke belastingzaken onderscheiden zich daarin dat zij onder het strafrecht vervolgd kunnen worden en betreffen opzettelijke gedragingen. Onder strafwetten worden alle strafrechtelijke bepalingen verstaan, ongeacht of deze zijn opgenomen in de belastingwetten, in het wetboek van strafrecht of andere wetten. De definitie van strafrechtelijk belastingzaken ofwel fiscale delicten is van belang omdat het Verdrag voor fiscale delicten pas ingaat op de datum dat alle procedures

---

<sup>26</sup> Artikel 2 Verdrag Jersey, Trb 2007, 208

<sup>27</sup> Artikel 3 Verdrag Jersey, Trb 2007, 208

voor de inwerkingtreding zijn afgerond, de ingangsdatum. En dan werkzaam is voor delicten begaan na de ingangsdatum.

Artikel 5 Uitwisseling van informatie op verzoek<sup>28</sup>.

1. De bevoegde autoriteit van de aangezochte partij verstrekt op verzoek van de verzoekende partij informatie ten behoeve van de hierboven genoemde doeleinden. De informatie wordt uitgewisseld, ongeacht of de aangezochte partij de informatie ten behoeve van haar eigen belastingheffing nodig heeft en of de te onderzoeken gedragingen strafbaar zouden zijn krachtens de wetgeving van de aangezochte partij indien zij op het grondgebied van de aangezochte partij zouden hebben plaatsgevonden. De verzoekende partij verzoekt alleen om informatie uit hoofde van dit artikel indien zij de verzochte informatie niet op andere wijze kan verkrijgen, of die andere wijze zou leiden tot onevenredige moeilijkheden. De bedoeling van deze bepaling is om duidelijk vast te stellen dat er geen nationaal heffingsbelang behoeft te spelen, waarvoor de inlichtingen (mede) van belang zouden zijn. Ook wordt de dubbele strafbaarheid van de gedraging, welke onder andere bij juridische bijstand van belang werd geacht, opzij gezet. Op 12 januari 2009 heeft Zwitserland een nieuw protocol met Frankrijk ondertekend tot wijziging van het bestaande belastingverdrag. Tijdens de ratificatieprocedure is Zwitserland in maart 2009 onder zware internationale druk teruggekomen van haar weigering om een 'gewone' uitwisselingsparagraaf overeen te komen. De Fransen hebben het ratificatieproces stopgezet en geëist dat Zwitserland van haar kant de mogelijkheid om fiscale informatie uit te wisselen zou inrichten naar de bepalingen van artikel 26 OESO model. Daarop zijn de Fransen met de Zwitsers een aanvullend protocol overeengekomen. In dat aanvullende protocol, dat bepalingen bevat analoog aan de hierna te benoemen sub 5 vereisten, is vastgelegd dat de persoon moet zijn geïdentificeerd, dat de persoon moet worden benoemd van wie de informatie moet worden verkregen en dat het doel van de informatievraag moet worden aangegeven. Daarbij blijven de procedures ter bescherming van de rechten van de belastingplichtige zoals deze zijn in Zwitserland, gehandhaafd, tenzij dit de procedure oneigenlijk zou vertragen of in gevaar brengen. Zwitserland heeft zich volledig gecommitteerd aan de OESO standaard voor effectieve uitwisseling van informatie, met de restrictie dat die uitwisseling 'specifiek' en 'justified' moet zijn. Het door Nederland met Zwitserland gearafeerde verdrag is nog niet ondertekend en we weten dus nog niet wat er in staat<sup>29</sup>. De thans lopende rechtshulp procedure tussen V.S. en Zwitserland betreffende de UBS-affaire, is gebaseerd op belastingfraude. Onder het rechtshulp verdrag kan een belastingdelict als een misdrijf worden gekwalificeerd. Belastingontwijking kan onder omstandigheden worden gekwalificeerd als

---

<sup>28</sup> Artikel 4 Verdrag Jersey, Trb 2007, 208

<sup>29</sup> Publicatie in het Trb vindt eerst plaats na de ondertekening van het verdrag.

een met Steuerbetrug 'ähnliche Delikt'<sup>30</sup>. In de praktijk blijkt dat het voortgezette niet-aangeven van belangrijke inkomensbestanddelen kan leiden tot een kwalificatie van Steuerbetrug. Recent zijn de criteria bekend gemaakt die Zwitserland hanteert om het mogelijk te maken rechtshulp aan de V.S. te verlenen in de UBS-zaak. Van Steuerbetrug is sprake bij een saldo op de rekening van een miljoen Zwitserse Francs, alsmede bij een gelijk saldo waarbij de rekening op naam staat van een offshore entiteit, waarop een US citizen tekeningsbevoegd is, van 'ähnliche Delikte' is sprake bij voortgezette verzwijging van rekeningen met een saldo van meer dan 250.000 Zwitserse Francs.

2. Indien de informatie niet in het bezit is van de bevoegde autoriteit in de aangezochte staat, dan zal die partij alle tot haar beschikking staande maatregelen treffen inzake het verzamelen van informatie teneinde de verzoekende partij de verzochte informatie te verstrekken, ongeacht het feit dat de aangezochte partij ten behoeve van haar eigen belastingheffing niet over dergelijke informatie behoeft te beschikken. Deze bepaling is een belangrijke uitbreiding en misschien wel de belangrijkste bepaling van de TIEA. Waar voorheen inlichtingen werden uitgewisseld welke voorhanden waren, is er nu een verplichting om die inlichtingen met alle ter beschikking staande middelen te verzamelen. In enkele verdragen is deze bepaling in die mate afgezwakt dat de aangezochte staat 'naar eigen oordeel' de maatregelen mag toepassen<sup>31</sup>. Dit staat er om nogmaals aan te geven dat de aangezochte staat zelf verantwoordelijk is voor het verzamelen van de inlichtingen en daarbij naar eigen keuze de beschikbare middelen kan inzetten. Echter de aangezochte staat mag een beperkte capaciteit om onderzoeken te doen als weigeringargument hanteren.
3. Indien de bevoegde autoriteit van de verzoekende staat daar speciaal om verzoekt, is de bevoegde autoriteit van de aangezochte partij gehouden de informatie te verstrekken, voor zover zulks in overeenstemming is met de nationale wetgeving, in de vorm van getuigenverklaringen en gewaarmerkte afschriften van originele stukken. Dit zal met name voorkomen in gevallen waarin naar verwachting een procedure gevoerd moet worden in de verzoekende staat en er daarbij eisen worden gesteld aan de te overleggen bewijsmiddelen.
4. Elke partij waarborgt dat zij, met inachtneming van art 1 ( personen in de jurisdictie), via haar bevoegde autoriteit en op verzoek bevoegd is tot het verkrijgen en verschaffen van:

---

<sup>30</sup> Botschaft über die Genehmigung eines Zusatzabkommens zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich, 09.026 van 6 maart 2009, gepubliceerd op website ESTV, bij art 28: Damit ein Delikt als ein mit Steuerbetrug «ähnliches Delikt» gilt, muss es einem Unrechtsgehalt aufweisen, der demjenigen des Steuerbetrugs nach schweizerischem Recht vergleichbar ist.

<sup>31</sup> Bijvoorbeeld TIEA Jersey art 4 paragraaf 2 en art 5 Duitsland-Gibraltar: Contracting party shall use, at its own discretion, all applicable information gathering measures.

- a. Informatie die berust bij banken, overige financiële instellingen en personen die bij wijze van vertegenwoordiging of als vertrouwenspersoon optreden, met inbegrip van gevolmachtigden en trustees;
- b. i. informatie met betrekking tot uiteindelijke gerechtigden tot lichamen, vennootschappen, stichtingen en andere rechtspersonen  
ii. in het geval van trusts informatie over instellers, trustees en begunstigden

met uitzondering van informatie over eigendom van beursgenoteerde lichamen of openbare collectieve investeringsregelingen, tenzij deze informatie verkregen kan worden zonder dat dit tot evenredige moeilijkheden leidt.

5. Verzoeken om informatie worden schriftelijke gedaan met daarin zo gedetailleerd mogelijk omschreven:
  - a. De identiteit van de personen op wie de controle of het onderzoek betrekking heeft;
  - b. Het tijdvak waarover om informatie wordt verzocht
  - c. De aard van de verzochte informatie en de vorm waarin de verzoekende partij deze bij voorkeur wenst te ontvangen;
  - d. Het fiscale doel waarvoor om inlichtingen wordt verzocht; in het verdrag VK-Bahamas wordt dit nog aangevuld met a. de bepaling van de belastingwet van de verzoekende partij waarvoor de informatie wordt gezocht en b. of de zaak een fiscaal delict betreft;
  - e. De redenen om aan te nemen dat de verzochte informatie naar verwachting relevant is voor de belastingadministratie en de handhaving van de belastingwetten van de verzoekende partij met betrekking tot de in onderdeel a van dit lid aangegeven persoon
  - f. De redenen om te veronderstellen dat de gevraagde informatie zich bevindt op het grondgebied van de aangezochte partij of in het bezit is van of beschikbaar voor een persoon die zich in het rechtsgebied van de aangezochte partij bevindt;
  - g. De naam en adresgegevens, voor zover bekend, van personen van wie verondersteld wordt dat zij in het bezit zijn van of kunnen beschikken over de gevraagde informatie;
  - h. Een verklaring van de partij dat het verzoek in overeenstemming is met de wetgeving en de bestuursrechtelijke praktijk van de verzoekende partij, dat indien de gevraagde informatie zich in het rechtsgebied van de verzoekende partij zou bevinden, de bevoegde autoriteit van de verzoekende partij deze informatie volgens de wetten van de verzoekende partij of volgens de normale gang van zaken in de bestuursrechtelijke praktijk zou kunnen verkrijgen, en dat het verzoek in overeenstemming is met dit Verdrag; Deze reciprociteitsverklaring is een belangrijk element in de wederzijdse bijstand. De reciprociteit hindert de effectiviteit van de samenwerking, omdat het een bodem legt in het niveau van samenwerking. Als Nederland zoals hierboven vermeld, niet in staat

is om een natuurlijk persoon handelende als trustee van een buitenlandse trust aan een inlichtingenplicht te onderwerpen, kan het buitenland met een beroep op de reciprociteit ook weigeren om Nederland behulpzaam te zijn bij een inlichtingenverzoek betreffende een buitenlandse trustee.

- i. Een verklaring dat de verzoekende partij op haar eigen grondgebied alles in het werk heeft gesteld om de informatie te verkrijgen, tenzij dit zou leiden tot onevenredige moeilijkheden. In het protocol met bijvoorbeeld Cayman Islands is hier aan toegevoegd dat de verplichting om alle beschikbare middelen in te zetten mede inhoudt dat de verzoekende partij gebruik heeft gemaakt van bijstandsverdragen welke van kracht zijn met elk derde land in wiens grondgebied zich gegevens bevinden<sup>32</sup>. Deze laatste bepaling is geïnspireerd op het concept Samenwerkingsrichtlijn EG, welke beoogt de aangezochte staat te verplichten alle haar ter beschikking staande middelen in te zetten. Vaak stuit dit af op het bepaalde in artikel 5, vijfde lid, onder a en artikel 1, omdat de betrokkene geen belastingplichtige is van het verzoekende land, maar van een derde land.
6. De bevoegde autoriteit van de aangezochte partij bevestigt de ontvangst van het verzoek aan de bevoegde autoriteit van de verzoekende partij en stelt alles in het werk om de verzochte informatie met zo min mogelijk vertraging aan de verzoekende partij te doen toekomen.

#### Artikel 6. Belastingcontrole in het buitenland<sup>33</sup>.

1. Binnen een redelijke termijn kan de verzoekende partij de aangezochte partij verzoeken vertegenwoordigers van de bevoegde autoriteit van de verzoekende partij toe te laten tot het grondgebied van de aangezochte partij, voor zover zulks is toegestaan volgens de nationale wetgeving, teneinde natuurlijke personen te ondervragen en bestanden te onderzoeken na voorafgaande schriftelijke toestemming van de betrokken natuurlijke personen of andere personen. De bevoegde autoriteit van de verzoekende partij stelt de bevoegde autoriteit van de aangezochte partij in kennis van het tijdstip en de locatie van de beoogde bijeenkomst met de betrokken natuurlijke personen. Opvallend hier is dat in de standaard TIEA wordt bepaald dat de betrokken persoon voorafgaand schriftelijk toestemming moet geven. De betrokken persoon zal hier de te onderzoeken persoon zijn, degene bij wie het onderzoek plaats vindt. In de WIBB, artikel 9 is de aanwezigheid van een buitenlandse onderzoeker geregeld. De Minister geeft daarvoor toestemming. Of een dergelijke toestemming een besluit is in de zin van artikel 1:3, eerste lid Awb is nog nimmer onderwerp van procedure geweest. Gelet op de beslissing van de

---

<sup>32</sup> Verdrag Cayman, protocol I Ad Article 5(5)(g).

<sup>33</sup> Artikel 5 Verdrag Jersey, Trb. 2007, 208

ABRvS aangaande het besluit genomen op grond van artikel 8 WIBB<sup>34</sup> acht ik het aannemelijk dat de ABRvS dit ook een interne instructie zal vinden. In de WIBB artikel 9 is niet vastgelegd dat de betrokken persoon schriftelijke toestemming moet verlenen. In artikel 10 WIBB is wel bepaald dat degene bij wie het onderzoek wordt ingesteld verplicht is de ambtenaar van rijksbelastingen( van art 8 WIBB) alsmede de ambtenaar die ingevolge artikel 9 bij het onderzoek aanwezig is, ten behoeve van het onderzoek toegang te verlenen. De standaard TIEA beperkt dus de toepassing van deze bepaling. Ook het WABB verdrag (artikel 9) kent geen toestemmingsvereiste. De verdragsluitende partijen verklaren wel (artikel 10 TIEA) wetgeving te zullen entameren om de bepalingen van de TIEA uit te kunnen voeren. Nederland zal daarom haar bepaling in artikel 9 WIBB hierop moeten aanpassen. Bij onderzoeken waarbij een ambtenaar van de buitenlandse autoriteit aanwezig is, wordt de kennisgevingprocedure van artikel 5 WIBB gedeeltelijk buiten werking gesteld. Het besluit om inlichtingen uit te wisselen in het kader van een dergelijk gezamenlijk onderzoek wordt niet bekendgemaakt op het daarvoor bestemde tijdstip (tien dagen voor de uitwisseling), maar pas nadat de uitwisseling heeft plaatsgevonden en dan zo spoedig mogelijk daarna, doch niet later dan vier maanden na het begin van de uitvoering (artikel 9, derde lid,WIBB). In de praktijk is dat dus steeds de laatste dag die aan de vijfde maand voorafgaat. Belanghebbenden doen er dus goed aan gebruik te maken van hun instemmingsrecht en daardoor controle te houden op hetgeen wordt uitgewisseld. Dit is echter niet steeds mogelijk.

2. Op verzoek van de bevoegde autoriteit van de verzoekende partij kan de bevoegde autoriteit van de aangezochte partij vertegenwoordigers van de bevoegde autoriteit van de verzoekende partij toestaan een belastingcontrole bij te wonen op het grondgebied van de aangezochte partij.
3. Indien het in het tweede lid bedoelde verzoek wordt ingewilligd, stelt de bevoegde autoriteit van de aangezochte partij die de controle uitvoert, de bevoegde autoriteit van de verzoekende partij zo spoedig mogelijk in kennis van het tijdstip en de locatie van de controle, de autoriteit of functionaris die bevoegd is de controle uit te voeren en de door de aangezochte partij ten behoeve van de controle vereiste procedures en voorwaarden. Alle beslissingen met betrekking tot de uitvoering van de controle worden genomen door de aangezochte partij die de controle uitvoert. In de voorgestelde Samenwerkingsrichtlijn van EG wordt de uitvoering ook aan de verzoekende autoriteit afgestaan<sup>35</sup>.

#### Artikel 7. Mogelijkheden om verzoek af te wijzen<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> ABRvS 15 juli 2009, nr. 200803738/1/H3, LJN BJ2648

<sup>35</sup> Voorstel Richtlijn Raad COM(2009)29 final

<sup>36</sup> Artikel 6 Verdrag Jersey, Trb. 2007, 208

1. De bevoegde autoriteit van de aangezochte partij kan verzoek tot het verlenen van bijstand afwijzen:
  - a. indien het verzoek niet is gedaan in overeenstemming met dit Verdrag;
  - b. indien de verzoekende partij niet alle op haar eigen grondgebied beschikbare middelen heeft aangewend om de informatie te verkrijgen, tenzij aanwending van die middelen zou leiden tot onevenredige moeilijkheden; of
  - c. indien bekendmaking van de verzochte informatie in strijd zou zijn met de openbare orde.
2. Dit Verdrag verplicht een aangezochte partij niet tot het verstrekken van stukken waarop de bescherming van de vertrouwelijkheid van toepassing is of van informatie die een handels-, bedrijfs-, nijverheids-, commercieel of beroepsgeheim of een handelswerkwijze zou onthullen, met dien verstande dat de in artikel 4, vierde lid, omschreven informatie niet uitsluitend op grond daarvan als een geheim of handelsproces mag worden aangemerkt.
3. Een verzoek om informatie wordt niet geweigerd op grond van het feit dat de belastingvordering die aanleiding gaf tot het verzoek wordt betwist.
4. De aangezochte partij is niet verplicht informatie te verkrijgen en te verschaffen die, indien de verzochte informatie zich in het rechtsgebied van de verzoekende partij zou bevinden, de bevoegde autoriteit van de verzoekende partij niet zou kunnen verkrijgen overeenkomstig haar wetgeving of bij de normale gang van zaken in de bestuursrechtelijke praktijk.
5. De aangezochte partij kan een verzoek om informatie afwijzen indien de informatie door de verzoekende partij wordt gevraagd teneinde een bepaling van de belastingwetgeving van de verzoekende partij ten uitvoer te leggen of te handhaven die, of een daarmee verband houdend vereiste dat, discriminatie inhoudt van een onderdaan van de aangezochte partij ten opzichte van een onderdaan van de verzoekende partij die zich in dezelfde omstandigheden bevindt.

#### Artikel 8. Vertrouwelijkheid<sup>37</sup>.

1. Alle door de bevoegde autoriteiten van de partijen verschaft en ontvangen informatie wordt vertrouwelijk behandeld.
2. Deze informatie wordt uitsluitend bekendgemaakt aan personen of autoriteiten (met inbegrip van gerechtelijke en administratieve instanties) die betrokken zijn bij de doelstellingen omschreven in artikel 1, en door deze personen of autoriteiten uitsluitend voor deze doelstellingen gebruikt, met inbegrip van beslissingen in beroepszaken. Voor deze doeleinden mag informatie worden onthuld tijdens openbare rechtszittingen of bij rechterlijke beslissingen. Overtreding van deze 'specialiteitsbepaling' is een inbreuk op de geheimhoudingsplicht en kan schade voor de betrokkene veroorzaken.

---

<sup>37</sup> Artikel 7 Verdrag Jersey , Trb. 2007,208

3. Deze informatie mag zonder uitdrukkelijke schriftelijke toestemming van de bevoegde autoriteit van de aangezochte partij niet worden gebruikt voor andere doeleinden dan die vermeld in artikel 1.(vergelijk hierbij mijn opmerkingen hiervoor aangaande 'specialiteit')

4. Uit hoofde van dit Verdrag aan een verzoekende partij verschaft informatie mag niet bekend worden gemaakt aan een ander rechtsgebied. Om deze reden is in sommige landen informatie die via rechtshulp verdragen toekomt, niet bruikbaar voor de belastingheffing. Andersom is vaak geen beletsel.

Met sommige landen is een aanvullend protocol afgesproken. In een dergelijk protocol worden belangrijke punten van het verdrag nog eens aangescherpt. Daarvan is ruim gebruik gemaakt als het gaat om de uitwisseling van persoonsgegevens. In het aanvullend protocol met bijvoorbeeld Cayman Islands is ten aanzien van de overdracht van persoonsgegevens het volgende nader overeengekomen:

- a. De bevoegde autoriteit van de verzoekende staat (receiving authority) mag de verkregen informatie gebruiken van het vastgestelde doel (hierboven onder 5d) en moet voldoen aan de voorwaarden welke door de verstreckende autoriteit daaraan zijn gesteld. De informatie mag ook gebruikt worden voor andere doeleinden (inbreuk op vertrouwelijkheid), na schriftelijke toestemming als voorzien onder 'vertrouwelijkheid', ter voorkoming en vervolging van ernstige strafbare feiten en met het oogmerk om ernstige bedreiging van openbare orde tegen te gaan. Dit gaat over 'specialiteit'. De verkregen inlichtingen mogen alleen worden aangewend voor het doel waarvoor ze verkregen zijn. Ander gebruik moet uitdrukkelijk vooraf worden goedgekeurd door het verstreckende land. Bepaald dubieus is het achteraf verlenen van toestemming tot gebruik voor een ander doel. De toetsing of de inlichtingen mogen worden uitgewisseld vindt plaats op moment van verstrekking. De betrokkene in normale gevallen (uitgezonderd in Nederland) bij die toetsing betrokken. De latere beslissing van de bevoegde autoriteit om toe te laten dat de informatie voor andere doeleinden wordt gebruikt, zou opnieuw aan het oordeel van de betrokkene moeten worden voorgelegd. Hier ligt een potentieel ernstige aantasting van de rechtsbescherming op de loer.
- b. De ontvangende autoriteit zal op verzoek de verstreckende autoriteit informeren over het gebruik van de informatie en van de resultaten daarmee behaald.
- c. Persoonsgegevens mogen alleen verstrekt worden aan de verantwoordelijke instanties. Elke verwerking aan andere instanties mag alleen worden gedaan met voorafgaande toestemming van de verstreckende autoriteit. Naar mijn mening moet de betrokkene daarover alsnog worden ingelicht.

- d. De verstreckende autoriteit is verplicht om alle mogelijke zorg in acht te nemen om te verzekeren dat de verstrekte informatie correct is en dat die informatie noodzakelijk is en afgestemd (proportionate) op de doeleinden waarvoor deze wordt verstrekt. Elke beperking op het gebruik als is voorgeschreven in de lokale wetgeving zal opgevolgd worden. Als blijkt dat niet juiste gegevens of gegevens welke niet mochten worden verstrekt, toch zijn verstrekt, moet de ontvangende autoriteit onmiddellijk daarvan op de hoogte worden gesteld. Die autoriteit is dan zonder meer verplicht die informatie te corrigeren of te vernietigen.
- e. Op verzoek zal de betrokken persoon worden geïnformeerd over de op hem betrekking hebbende informatie en over het gebruik van de informatie. Deze verplichting vervalt als het algemeen belang in het niet bekendmaken daarvan opweegt tegen het persoonlijk belang van het wel bekendmaken daarvan. In alle andere opzichten wordt het recht van de persoon om te worden geïnformeerd over de verwerking van op hem betrekking hebbende gegevens geregeld door de wetgeving van de partij in wiens staat het verzoek om informatie is gedaan. De betrokkene heeft dus juridisch 'standing' in zijn woonland ten aanzien van het overige handelen van zijn overheid.
- f. De ontvangende staat zal, volgens haar wetgeving, aansprakelijk zijn ten aanzien van elke persoon die schade lijdt als gevolg van de onrechtmatige verstrekking van informatie volgens deze overeenkomst. In haar relatie tot de persoon die schade heeft geleden, kan de ontvangende staat niet met het verweer komen dat de schade is veroorzaakt door de verstreckende autoriteit. Deze bepaling beoogt de gelaedeerde een rechtsingang te geven in de staat welke om de inlichtingen heeft verzocht. Of deze bepaling ook de verstreckende staat kan disculperen lijkt mij twijfelachtig, omdat deze bepaling uitsluitend tot de staten lijkt te zijn gericht. Mocht de verstreckende staat worden veroordeeld, dan zou zij verhaal kunnen halen bij de staat aan wiens verzoek om informatie zij gevolg gegeven heeft.
- g. Als de wetgeving van de verstreckende partij voorziet in het vernietigen van de persoonsgegevens binnen een bepaalde periode, dan zal de verstreckende autoriteit de ontvangende staat daarvan op de hoogte stellen. Maar los daarvan zal de informatie moeten worden vernietigd als deze niet meer van belang is voor de doeleinden waarvoor deze werd uitgewisseld.
- h. De verstreckende en de ontvangende autoriteit is verplicht een officieel register bij te houden van de verstrekking en de ontvangst van persoonsgegevens (zogenaamde protocolplicht). Dit register is naar mijn mening een bestand in de zin van de wet bescherming persoonsgegevens en als zodanig ter inzage te

geven door de belastingdienst op verzoek van de belanghebbende.

- i. De verstrekende en de ontvangende autoriteit zijn verplicht effectieve maatregelen te nemen ter bescherming van de persoonsgegevens tegen niet toegestane toegang, wijziging of openbaarmaking daarvan.

#### Artikel 9. Kosten<sup>38</sup>

Tenzij de bevoegde autoriteiten van de partijen anders overeenkomen, worden indirecte kosten gemaakt bij het verlenen van bijstand gedragen door de aangezochte partij en worden directe kosten gemaakt bij het verlenen van bijstand (met inbegrip van kosten voor het inschakelen van externe adviseurs in verband met een rechtsgeding of andere kosten) gedragen door de verzoekende partij. De onderscheiden bevoegde autoriteiten plegen van tijd tot tijd overleg met betrekking tot dit artikel en in het bijzonder de bevoegde autoriteit van de aangezochte partij overlegt vooraf met de bevoegde autoriteit van de verzoekende partij indien de kosten van het verschaffen van informatie naar aanleiding van een specifiek verzoek naar verwachting aanmerkelijk zullen zijn.

#### Artikel 10. Implementatie.

De verdragsluitende partijen zullen elke wetgeving vaststellen welke noodzakelijk is om te voldoen aan de verplichtingen overeengekomen in deze overeenkomst. Wij hebben hiervoor op diverse punten al gezien dat de Nederlandse wet die de uitwisseling mogelijk moet maken op sommige punten een beletsel vormt.

#### Artikel 11. Taal<sup>39</sup>

Verzoeken om bijstand en antwoorden daarop worden in het Engels gesteld.

#### Artikel 12. Samenloop.

De mogelijkheden om bijstand te verlenen op grond van deze Overeenkomst beperken niet, noch zijn beperkt door, andere bepalingen in afgesloten internationale overeenkomsten of andere overeenkomsten tussen de partijen welke betrekking hebben op bijstand in belastingzaken.

#### Artikel 13. Procedures voor onderling overleg en arbitrage<sup>40</sup>

1. De onderscheiden bevoegde autoriteiten stellen alles in het werk om moeilijkheden of twijfelpunten die tussen de partijen mochten rijzen met betrekking tot de toepassing of de uitlegging van dit Verdrag in onderling overleg op te lossen.

2. In aanvulling op de in het eerste lid bedoelde overeenstemming, kunnen de bevoegde autoriteiten van de partijen gezamenlijk overeenstemming bereiken over de krachtens de artikelen 4, 5 en 8 te volgen procedures.

---

<sup>38</sup> Artikel 8 Verdrag Jersey, Trb. 2007,208

<sup>39</sup> Artikel 9 Verdrag Jersey, Trb. 2007,208

<sup>40</sup> Artikel 10 Verdrag Jersey, Trb. 2007, 208

3.De partijen komen waar nodig andere vormen van geschillenregeling overeen.

Artikel 14. Depositary's function.

Allen van belang voor multilaterale overeenkomst, geen belang bij bilaterale overeenkomst.

Artikel 15. Inwerkingtreding.<sup>41</sup>

Dit Verdrag treedt in werking 30 dagen na de ontvangst door de laatste partij van een schriftelijke kennisgeving dat alle wettelijke formaliteiten voor de inwerkingtreding ervan zijn afgerond. Vanaf de datum van inwerkingtreding is het van toepassing op:

- a. strafrechtelijke belastingzaken vanaf die datum; en
- b. alle overige aangelegenheden vanaf die datum waarop artikel 1 van toepassing is, zij het uitsluitend met betrekking tot belastingtijdvakken beginnend op of na die datum, of bij ontbreken van een belastingtijdvak, alle belastingvorderingen ontstaan op of na die datum

Artikel 16. Beëindiging<sup>42</sup>.

1.Dit Verdrag blijft van kracht totdat het door een van beide partijen wordt beëindigd.

2.Na het verstrijken van twee jaar na de datum van de inwerkingtreding ervan kan elke partij dit Verdrag beëindigen door middel van een schriftelijke kennisgeving. Deze opzegging wordt van kracht op de eerste dag van de maand na het verstrijken van een tijdvak van drie maanden na de datum van ontvangst van de kennisgeving van beëindiging door de andere partij. Alle verzoeken die worden ontvangen voor de datum waarop het Verdrag beëindigd is, worden behandeld in overeenstemming met de bepalingen van dit Verdrag.

3.Indien het Verdrag wordt opgezegd, blijven de partijen gebonden door de voorwaarden van artikel 7 ten aanzien van alle uit hoofde van dit Verdrag verkregen informatie.

c. Toelichting en commentaar.

Het modelverdrag TIEA is voorzien van een officiële toelichting. In mijn commentaar op de tekst van de overeenkomst zal ik, waar gewenst, die toelichting mede in mijn commentaar betrekken.

i. Het verkrijgen en verstrekken van informatie.

Het Verdrag heeft het oogmerk uitwisseling van informatie mogelijk te maken en regelt daarbij het verkrijgen van de informatie door het verzoekende land en het verstrekken van de informatie door het aangezochte land. Van belang daarbij is de toets dat de te verstrekken informatie 'naar verwachting van belang is': voor de toepassing en de handhaving van de nationale wetten, waarbij wordt bedoeld op belang met betrekking tot:

- de bepaling, vaststelling en inning van deze belastingen,
- de invordering en tenuitvoerlegging van belastingvorderingen of

---

<sup>41</sup> Artikel 11 Verdrag Jersey, Trb. 2007, 208

<sup>42</sup> Artikel 12 Verdrag Jersey, Trb. 2007,208

het onderzoek naar of de vervolging van belastingzaken (waaronder de fiscale delicten).

Het criterium 'naar verwachting van belang is' is afkomstig van art 26 OESO modelverdrag. De oorspronkelijke tekst kende het begrip 'noodzakelijk' (necessary). De wijziging van 'noodzakelijk' in 'naar verwachting van belang' beoogt geen fundamentele wijziging, meer een verduidelijking van het begrip<sup>43</sup>. Opmerkelijk is dat het belang is geobjectiveerd: van belang is. Dit staat in schril contrast met artikel 47 AWR waar iedereen wordt gehouden om desgevraagd inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang 'kunnen' zijn<sup>44</sup>. Ook de WIBB, artikel 5, hanteert het criterium 'van belang kunnen zijn'. Dit roept spanningen op bij een onderzoek ten behoeve van het verkrijgen van de informatie, omdat op dat onderzoek artikel 47 van de AWR van toepassing is, maar de informatie die op grond van het Verdrag opgevraagd mag worden beperkter is dan de informatie waartoe de aangewezen ambtenaar onderzoekgerechtigd is. De onderzoeksbevoegdheid van de belastingdienst is ook ruimer dan noodzakelijk is voor het verkrijgen van de te verstrekken inlichtingen. Als aan de verstrekking de beperkingen zitten van art 5 lid 5 TIEA, zou men kunnen veronderstellen dat dit gevolgen heeft voor de onderzoeksbevoegdheid.

ii. Fishing expedition.

Partijen bij de TIEA willen geen zogenaamde 'fishing expeditions'. Zie aanvullend protocol Oostenrijk, Ad artikel 27: paragraaf 2: Het is wel te verstaan dat het eerste lid belangrijke procedurele vereisten bevat waarmee beoogd wordt te verzekeren dat 'fishing expeditions' zich niet voordoen, maar dat deze vereisten soepel dienen te worden geïnterpreteerd om een effectieve uitwisseling van inlichtingen niet te dwarsbomen. In andere woorden ook verdrag Zwitserland-Frankrijk, Avenant en aanvullend protocol: La reference aux renseignements «vraisemblablement pertinents» a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants «d'aller á la pêche aux renseignements» ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.

---

<sup>43</sup> In 2005 toegevoegd aan commentaar op art 26 OESO model , aantekening 4.1.

<sup>44</sup> Zie ook HR 8-1-1986, nr. 23031, BNB 1986/127, FED 1986/....., waarbij de HR in de richting lijkt te gaan van gegevens die mogelijk van belang zouden kunnen zijn: 4.2 "Kunnen ten aanzien van de belastingheffing van belanghebbende ook andere dan de in voormelde bepalingen vermelde gegevens van belang zijn". In HR 8-1-1986, nr. 23034, BNB 1986/128 oordeelt de HR als onjuist de opvatting van het Hof dat van een belang als bedoeld in art 47 AWR niet kan worden gesproken indien de inspecteur ook zonder kennisneming van de door hem ter inzage gevraagde bescheiden tot de juiste vaststelling van de feiten kan komen. HR: 'Voor de aanwezigheid van een belang in vorenbedoelde zin is slechts vereist dat het gevraagde op zich zelf beschouwd van belang kan zijn voor de belastingheffing van de betrokken belastingplichtige'.

Wat moet worden verstaan onder 'fishing expeditions'? Het officiële commentaar op artikel 26, paragraaf 1, OESO model, aantekening 5, luidt: The standard of 'foreseeable relevance' is intended to provide for exchange of information in tax matters to the widest possible extent and, at the same time, to clarify that Contracting States are not at liberty to engage in "fishing expeditions" or to request information that is unlikely to be relevant to the tax affairs of a given tax payer. Er is dus sprake van een 'fishing expedition' als de informatie welke wordt uitgewisseld naar verwachting niet van belang is voor de belastingzaken van een bepaalde belastingplichtige. Hoewel niet altijd makkelijk, is dat duidelijker als het gaat om te toetsen of de te verstrekken informatie naar verwachting van belang is voor de door het verzoekende land aangegeven doelstelling. Veel moeilijker is het om het boekenonderzoek te beperken tot zaken die naar verwachting van belang zijn voor het beoogde doel. Nederlandse belastingambtenaren zijn gewend ruim onderzoek te doen en veel belang te hechten aan 'bijvangst' bij het toepassen van een 'sleepnetmethode'.

Er is niet veel jurisprudentie bekend waar het gaat om het bepalen van het belang, c.q. oogmerk bij een onderzoek. Het belangrijkste geval dat mij bekend is, is de procedure van de Staat Noorwegen tegen Verenigd Koninkrijk, ( Re: State of Norway<sup>45</sup> ). Anders Jahre is een grote Noorse reder, stichter van de Anders Jahres Rederi in 1922. Na zijn dood ontstaat er discussie over mogelijke belastingfraude en over mogelijke in overzeese gebieden verborgen fondsen. Er zijn twee belanghebbenden: a. de Noorse belastingdienst heeft een aanslag erfbelasting opgelegd over tien jaar voorafgaande aan het overlijden van de heer Jahre in 1982 wegens onjuiste aangiften en b. de erfgenamen willen graag van de trustee weten of er verborgen fondsen zijn. De informatie daarover is beschikbaar in Engeland. Het gerechtshof in Noorwegen heeft, op verzoek van de Staat, een rechtshulp verzoek gedaan aan de High Court in Engeland om twee bankiers als getuigen te laten verklaren over de kwesties welke bij het hof in Noorwegen aan de orde zijn. De bankiers zijn betrokken bij een trust waarvan vermoed wordt dat deze is opgericht door de heer Jahre en welke trust vermoedelijk aandelen houdt voor rekening van de heer Jahre als uiteindelijke begunstigde. Dan volgt er een reeks procedureel gestoei over de instructie van de rechtbank voor het getuigenverhoor. De rechtbank wijst het getuigenverhoor toe, beperkt echter de vraagstelling en de getuigen zowel als de Staat Noorwegen gaan in hoger beroep bij de Court of Appeal. Er spelen vier kwesties in hoger beroep. 1. De kwestie of de procedure wel een civiele procedure is, nu het gaat om een belasting geschil in Noorwegen. 2. De kwestie dat bijstand wordt gevraagd voor de nakoming van een vreemde

---

<sup>45</sup> Re State of Norway's Application (No 1), Court of Appeal, Civil Division, All England Law reports/1989/Volume 1/Re State of Norway's Application (No1)-[1989]1 All ER 661, Re State of Norway's Application (No2), Court of Appeal, Civil Division, All England Law Reports/1989/Volume 1/re State of Norway's Application (no2)-[1989] 1 All ER 701, Re State of Norway's Application (Nos 1 and 2), House of Lords, All England Law reports/1989/Volume 1/ Re State of Norway's Applications (Nos 1 and 2)-[1989] 1 All ER 745

belasting, hetgeen strijdig is met openbare orde. 3. De kwestie dat de vragen te wijd van strekking zijn en niet kunnen worden aangemerkt als een behoorlijk verzoek om bewijsvergaring; 4. De kwestie van een beroepsgeheim voor de bankiers, inbreuk op het vertrouwen tussen klant en bank; Al deze kwesties zijn interessant, maar ik beperk mij hier tot de reikwijdte van de vraagstelling.

Het Hof kwam tot de conclusie dat de reikwijdte van de vraagstelling dermate ruim was dat het gevaar bestond dat informatie zou moeten worden verschaft welke niet als bewijsvergaring kan worden aangemerkt, maar als antwoorden welke zouden kunnen leiden naar bewijs waarvan het bestaan niet bekend is. Het gaat om het moeilijke onderscheid tussen vergaring van informatie welke vergaring als een 'fishing expedition' moet worden aangemerkt en een die niet als zodanig kwalificeert. Het gaat daarbij om gevallen waarbij datgene wat wordt gezocht niet als zodanig bewijs is, maar informatie betreft welke leidt tot een informatievraag die het bewijs naar voren brengt. Fishing is het zoeken naar informatie in de hoop een verdachtmaking te kunnen vormen, in plaats van het naar boven brengen van bewijs dat een bestaande verdachtmaking feitelijk ondersteunt. In de woorden van Kerr LJ<sup>46</sup>: But 'fishing' is in my view also relevant in another sense in the present context, as the judge rightly indicated. It is perhaps best described as a roving inquiry, by means of examination and cross-examination of witnesses, which is not designed to establish by means of evidence allegations of fact which have been raised bona fide with adequate particulars, but to obtain information which may lead to obtaining evidence in general support of the party's case. De rechter geeft als voorbeeld dat de Staat veronderstelt dat mr. Jahre de insteller en de begunstigde van de trust is. Dergelijke standpunten kunnen niet alleen gebaseerd worden op een aanname, maar zullen in voldoende mate nauwkeurig geconcretiseerd moeten worden door feiten welke die aanname ondersteunen. Daarbij kunnen vragen aan de getuigen gesteld worden waarop de antwoorden de aanname ondersteunen. In that event, any questions to the witnesses designed to elicit answers showing whether or not either of these allegations were true would be requests for 'evidence'. But if these questions were unproductive the further question "Who, then, was it?" would in my view be 'fishing'. Zo zijn vragen naar de bezittingen van de trust buiten de orde, als niet eerst vastgesteld wordt dat de heer Jahre de insteller van de trust is. Het vervolg van de procedure (Application no.2) gaat dan over de aangepaste vraagstelling, waarbij de getuigen zullen worden gehoord over 12 specifieke items en waarbij specifieke vragen zullen worden gesteld. De rechter in het appel Hof heeft de nieuwe vraagstelling geaccepteerd en het beroep van de getuigen, als dat het weer 'fishing' zou zijn, afgewezen. Het hoger beroep bij de House of Lord ging alleen maar over de vraag of de procedure een 'civil or commercial matter' betrof. Omdat de procedure in Noorwegen een civiele procedure is en omdat naar Engels recht de procedure betreffende fiscale

---

<sup>46</sup> In de procedure Application no.1, pag 23 Issue E: Fishing.

zaken een civiele procedure is, werd geoordeeld dat het gerechtshof (civil division) bevoegd was de verschijning en het verhoor van de getuigen te bevelen. Daarenboven probeerde het Noorse hof niet om de Noorse belastingwetten in Engeland ten uitvoer te brengen, maar was zij met name bezig om bijstand te vragen voor het verkrijgen van bewijs dat de Noorse staat in staat kon stellen haar belastingwetten uit te voeren.

Stel nu dat de belastingplichtige of degene bij wie het derdenonderzoek wordt gedaan de stellige indruk heeft dat de belastingdienst helemaal geen feiten heeft waar een verdachtmaking op zou kunnen rusten. De bepalingen in de AWR die de medewerkingsverplichtingen van de betrokkene regelen, zetten geen rem op de ongebreidelde informatiezucht van de belastingdienst. Die beperkingen zouden wel gevonden kunnen worden in de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, met name in artikel 5:13 van de Awb: "Een toezichthouder maakt van zijn bevoegdheden slechts gebruik voor zover dat redelijkerwijs voor de vervulling van zijn taak nodig is." Omdat hier sprake is van een op artikel 8 van de WIBB gebaseerd onderzoek, en artikel 1, derde lid van de AWR in de WIBB niet is uitgezonderd, kunnen de handelingen van de belastingdienst verricht in het kader van de WIBB, wel aan het bepaalde in de Afdeling 5.2 van de Awb worden getoetst. Maar volgens huidige jurisprudentie slechts achteraf.

### iii. Rechtsbescherming bij het verzamelen van gegevens.

Naar de stand van de jurisprudentie en als gevolg van het per 1 jan 2008 ingevoerde derde lid van artikel 8 WIBB, is het thans zo dat een belanghebbende geen bezwaar en beroep kan aantekenen tegen een vordering tot medewerking aan een boekenonderzoek ten behoeve van een buitenlandse autoriteit. In veel buitenland is wel bezwaar en beroep mogelijk tegen informatievorderingen. In de jurisprudentie wordt de fase van het verzamelen van de gegevens ('information gathering') duidelijk onderscheiden van de fase van de verstrekking van de gegevens ('distribution'). De beslissing om informatie te verstrekken is in artikel 5 van de WIBB als een administratief besluit aangemerkt, waartegen bezwaar en beroep kan worden ingediend. Er zijn verschillende initiatieven geweest om de rechten van de belanghebbende op dit vlak te versterken, maar de belastingdienst wil per sé de toegang tot de rechter in eigen hand houden en het Ministerie van Financiën houdt daarom vast aan het gesloten stelsel van beslissingen waartegen bezwaar en beroep kan worden aangetekend<sup>47</sup>. Ook het wetsontwerp Dezentje Hamming- Krone (30.645) gaat ons niet verder brengen in de bescherming tegen ongefundeerde boekenonderzoeken bij derden. De Nederlandse terughoudendheid op dit vlak staat in schril contrast met de situatie in sommige van de ons omringende landen, zoals in bijvoorbeeld Duitsland, Liechtenstein, Verenigd Koninkrijk, Zwitserland.

---

<sup>47</sup> Alsook gewijzigd ontwerp van wet Dezentje Hamming-Krone 30.645 en het welwillende commentaar van AJA van Eijdsen in WFR.

Ook is het mogelijk dat de betrokkene van een op handen zijnd onderzoek op de hoogte wordt gesteld: Verdrag Liechtenstein– Sint Vincent en Grenadines, protocol art 1: In bezug auf Artikel 5 Absatz 1 besteht Einvernehmen, dass der Steuerpflichtige ausserhalb eines Steuerstrafverfahrens über die Absicht eines Auskunftsersuchens unterrichtet werden soll. Von der Unterrichtung kann abgesehen werden, wenn durch die Unterrichtung der Zweck der Ermittlung gefährdet würde.

iv. Rechtsbescherming bij het verstrekken van de informatie.

Wel geregeld in de WIBB is de procedure rondom de kennisgeving, welke vooraf gaat aan de daadwerkelijke verstrekking van de informatie aan de buitenlandse vragende partij. Naar mijn mening is die procedure van een benepenheid welke in het buitenland nauwelijks kan worden aangetroffen. Mijn bezwaar daarover is dat niet de betrokken belastingplichtige wordt geïnformeerd, maar uitsluitend degene van wie de informatie is verkregen. Belanghebbende bij het besluit is uitsluitend (art 5, derde lid WIBB) degene tot wie de kennisgeving van het besluit is gericht. De kennisgeving wordt gericht ( art 5, tweede lid WIBB) tot degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn en die in Nederland woont of is gevestigd. De kennisgeving geldt zowel voor de inlichtingen die op verzoek verstrekt worden, als voor de inlichtingen ( de bijvangst) welke daarnaast spontaan verstrekt worden. Oorspronkelijk werd de kennisgeving verstrekt aan ‘degene te wiens aanzien een verzoek om inlichtingen is gedaan’. In de parlementaire geschiedenis is deze zinsnede van betekenis gewijzigd en heeft daarbij de betekenis gekregen van de persoon van wie de gegevens afkomstig zijn. Daniëls koppelt de kennisgeving aan de persoon die verplicht is de inlichtingen aan de Nederlandse fiscus te verstrekken en derhalve een te beschermen belang heeft indien de door hem verstrekte inlichtingen vervolgens aan een buitenlandse autoriteit worden verstrekt <sup>48</sup>. De verwarring over de bedoeling van de kennisgeving is zo groot dat zelfs de Graaf/Kavelaars/Stevens<sup>49</sup> zich verslikken in de regeling. Zij stellen dat degene ten aanzien van wie de inlichtingen worden verstrekt daarvan op de hoogte dienen te zijn en dat ingaande 2002 de WIBB zodanig is gewijzigd dat degene op wie de informatie betrekking heeft als belanghebbende wordt aangemerkt. Echter de huidige tekst is afkomstig van de per 1 januari 2002 van kracht geworden wijziging van artikel 5 WIBB<sup>50</sup>.

---

<sup>48</sup> Zie hiervoor Nederl regelingen , Hoofdstuk 12 Uitwisseling van inlichtingen, mr M.V. lambooj, noot 1 op pagina 135

<sup>49</sup> De Graaf/Kavelaars/Stevens, Internationaal Belastingrecht 3<sup>e</sup> druk, deventer 2009, noot 21 hoofdstuk 6 pag 263: “Zeer opmerkelijk is dat blijkens de parlementaire toelichting daarmee bedoeld lijkt te worden degene die de informatie verstrekt; nu is het op zich niet onredelijk dat diegene bezwaar en beroep kan aantekenen, maar apert onjuist zou zijn dat degene op wie de inlichtingen betrekking hebben niet wordt geïnformeerd, c.q. geen bezwaar en beroep kan aantekenen. Ingaande 2002 is expliciet bepaald dat degene op wie de informatie betrekking heeft evenzeer geïnformeerd moet worden: hij is belanghebbende.”

<sup>50</sup> Vergelijk kamerstuk Eerste Kamer, vergaderjaar 2001–2002, 28 034, nr. 123

Dat de Nederlandse regering en het parlement hier duidelijk in de war zijn, laat zich toelichten aan de hand van het verdrag met Antigua en Barbuda, art 8, tweede lid: "2. In case of exchange of information in respect of an identified or identifiable individual, the provisions of Chapter 6, in particular the Article 199, of the Economic Partnership Agreement between the Cariforum States and the European Community and its Member States shall be applied accordingly"<sup>51</sup>. Eenzelfde bepaling staat ook in Verdrag St Kitts & Nevis en Verdrag St Vincent & Grenadines. Een ander voorbeeld is verdrag met Bermuda, aanvullend protocol art 2 (article 5): If personal data is exchanged under the Agreement, the following additional provision shall apply: 1. Etc ... 5. upon application the person concerned shall be informed of the supplied data relating to him and of the use of which such data are to be put. There shall be no obligation to furnish this information if on balance it turns out that the public interest in withholding it outweighs the interest of the person concerning in receiving it. In all other respects, the right of the person concerned to be informed of the existing data relating to him shall be governed by the domestic law of the Contracting State in whose sovereign territory the application for information is made."

Een zelfde bepaling is te vinden in aanvullend protocol Verdrag Cayman, II additional provisions to art 5: "e): Upon application the person concerned shall be informed of the supplied data relating to him and the use to which such data are to be put.", als ook in het Verdrag met Anguilla en Turks & Caicos Islands.

Heel duidelijk op dit punt is het protocol van het verdrag Duitsland - Liechtenstein, art 3: Verdragspartijen staan garant voor de bescherming van persoonsgegevens volgens richtlijn 95/46/EG ( privacyrichtlijn) met de volgende bepalingen: ..F) Dem Betroffenen ist über die zu seiner Person übermittelten Daten sowie über den vorgesehenen Verwendungszweck Auskunft zu erteilen. Ook protocol verdrag Liechtenstein - Monaco : dass der Steuerpflichtige ausserhalb eines Strafverfahrens, über die Absicht eines Auskunftersuchens unterrichtet werden soll.

De algemene internationale opvatting welke uit het bovenstaande kan worden afgeleid is daarom dat die persoon moet worden geïnformeerd op wie het verzoek om informatie betrekking heeft, zijnde de in artikel 5, vijfde lid onder a geïdentificeerde persoon. Het is daarom nogal verbazend dat Nederland in de verdragen met , met name, de Caribische eilanden, een bepaling overeenkomt welke in strijd is met het tweede en derde lid van artikel 5 WIBB. Het lijkt mij dat de betreffende bepaling in de verdragen is

---

<sup>51</sup> Article 199 Principles and general rules The Parties agree that the legal and regulatory regimes and administrative capacity to be established shall, at a minimum, include the following content principles and enforcement mechanisms: (a) Content principles (i) ..(ii) ... (iii) the transparency principle — individuals should be provided with information as to the purpose of the processing and the identity of the data controller in the third country, and other information in so far as this is necessary to ensure fairness. The only exemptions permitted should be those provided by legislation and necessary in a democratic society for important public interests;

geschreven ter bescherming van de rechten van de betrokkenen en de betrokkenen derhalve op de voorrang van die direct werkende verdragsbepalingen een beroep kunnen doen. De Algemene Landsverordening Landsbelastingen van toepassing op de Nederlandse Antillen is niet in de war gebracht door het Nederlandse geschutter bij de Kamerbehandeling. De bepalingen van de landsverordening zijn zonder wijzigingen overgenomen in het op 29 oktober 2009 aan het parlement voorgelegde wetsontwerp Vaststelling van de Wet Belastingwet BES (Belastingwet BES)<sup>52</sup>. Artikel 8.125 van het wetsontwerp 32.189 bepaalt over de procedure in het tweede lid: Onze Minister neemt een besluit tot inwilliging van het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking en stelt degene ten aanzien van wie een verzoek om inlichtingen is gedaan schriftelijk in kennis van zijn besluit tot inwilliging hiervan en geeft daarbij een omschrijving van de te verstrekken inlichtingen, onder vermelding van de bevoegde autoriteit van wie het verzoek afkomstig is. In de toelichting op die bepaling (32.189, nr. 3 pag 89) wordt gesproken over een 'gelijke mate van informatie-uitwisseling bereiken', terwijl er toch een mis-match is tussen het bepaalde in art 8.125, tweede lid BES en art 5, tweede lid WIBB. De Raad van State merkt in zijn advies en nader rapport (32.189, nr. 4 pag.63) op dat er sprake is van spanning in de regeling inzake de wederzijdse bijstand, nu de BES-sfeer en de sfeer van het in Europa gelegen deel van Nederland niet afzonderlijk begrensd zijn en er daarom kanttekeningen geplaatst kunnen worden bij het verzoeken om inlichtingen die van belang kunnen zijn voor de heffing van BES belastingen. De internationaal aanvaarde kwalificatie is naar verwachting van belang zijn.

De vraag die vervolgens opkomt is bij wie de betrokkene zijn verzoek moet doen. Vanzelfsprekend lijkt dat hij dit verzoek doet aan de autoriteit van de aangezochte staat, aangezien het deze staat is die voornemens is persoonsgegevens te zijnen aanzien te verwerken naar de verzoekende autoriteit. De Privacyrichtlijn legt de verplichting op de verwerker van de persoonsgegevens. In het Verdrag van Duitsland met Eiland Man is echter het tegendeel bepaald: Upon application to the requesting party, the person concerned shall be informed of the provided data relating to him and of the use to which such data are to be put<sup>53</sup>. Noch Duitsland, noch Eiland Man hebben die bepaling herhaald in andere verdragen. Ik denk dan ook dat hiermee een aanvullende mogelijkheid is geschapen voor de betrokkene om ook in zijn thuisstaat van de uitgewisselde informatie kennis te nemen en dat deze bepaling geen ander licht werpt op hetgeen hierboven is overwogen.

Hoe zou een betere regeling er uit kunnen zien? De Nationale Ombudsman heeft in 1992 reeds geconcludeerd dat het niet toesturen van een kennisgeving aan de persoon over wie inlichtingen worden verstrekt niet juist is en heeft de Staatssecretaris aanbevolen in het vervolg aan al dergelijke

---

<sup>52</sup> Tweede Kamer, vergaderjaar 2009–2010, 32.189 nr.1, nr. 2, nr. 3 en nr. 4.

<sup>53</sup> Verdrag BRD–Isle of Man, protocol 1, with respect to para 5 of article 7: e)

personen een kennisgeving toe te zenden<sup>54</sup>. In verband met het belang van die aanbeveling voor de rechtspositie van de betrokkene citeer ik hier uit het rapport van de Ombudsman:

2.3 Voor het standpunt van de Staatssecretaris van Financiën wordt evenwel geen steun gevonden in de tekst van artikel 5, tweede lid en artikel 7, tweede lid van de WIBB. Ook de parlementaire behandeling met betrekking tot deze wetsbepalingen biedt onvoldoende aanknopingspunten voor het interpreteren van de bedoeling van de wetgever in de door de staatssecretaris aangegeven zin. De door de staatssecretaris van Financiën aangehaalde beperking van de kring van belanghebbenden tot enkel degene, in Nederland woonachtig of gevestigd, van wie de inlichtingen afkomstig zijn, betekent een aanzienlijke inbreuk op de rechtsbescherming van degene op wie de inlichtingen direct betrekking hebben. Alleen al op grond daarvan mag worden verondersteld dat wanneer de wetgever bedoeld heeft een dergelijke beperking aan te brengen, deze in de tekst van de wet tot uitdrukking was gebracht.

In plaats van deze gedegen aanbeveling op te volgen is uiteindelijk in 2002 de WIBB gewijzigd en werd de direct betrokkene uitgesloten van een kennisgeving.

Voorbehouden bijzondere omstandigheden zou een rechtvaardig en transparant systeem er een kunnen zijn, waarbij degene bij wie het onderzoek plaats vindt wordt gevraagd de betrokkene een vertegenwoordiger in Nederland te laten benoemen aan wie de kennisgeving van de voorgenomen verstrekking kan worden uitgereikt. Dit is dan in lijn met het bepaalde in de wet bescherming persoonsgegevens op basis van de Privacyrichtlijn en conform hetgeen in de huidige TIEA's door staten wordt afgesproken. Voor zover de onderzoeken/investigations betrekking hebben op onderzoek naar strafbare feiten, kan daarvan worden afgezien. Eenieder moet vertrouwen in zijn overheid kunnen hebben door transparant handelen van die overheid. De Belastingdienst kan daarbij geen uitzondering zijn. Ook voor de Belastingdienst geldt dat transparant handelen bijdraagt aan het vertrouwen dat betrokkenen in hun overheid kunnen stellen. Actief informeren over recht op inzage, correctie van gegevens en zo nodig verweer draagt bij aan de juistheid van de gegevens<sup>55</sup>. De feitelijke praktijk van de Belastingdienst is daarmee in strijd. Er is eerder een sfeer van geheimhouding en achterbaksheid dan van openheid en transparantie.

v. Rechtsbescherming volgens Richtlijn 2004/56/EC van 21 april 2004<sup>56</sup>.

---

<sup>54</sup> 9 december 1992, no.92/906, zaaknr. 92.00261, V-N 1993, blz 326-329

<sup>55</sup> Zie hierover uitvoerig rapport commissie Brouwer: Advies over beschermen van veiligheid en persoonlijke levenssfeer: gewoon doen, persbericht MvJ 22-01-2009 en rapport op website van Binnenlandse zaken. Voor 'veiligheid' kan ook 'belastingheffing' worden gelezen.

<sup>56</sup> Official Journal L127, 29/04/2004 P. 0070-0072

De richtlijn 2004/56/EG beoogt de Bijstandsrichtlijn 77/799/EEG aan te passen aan de gebleken tekortkomingen<sup>57</sup>. Het is de Commissie een doorn in het oog dat de betrokkenen erin slagen een effectieve uitwisseling te vertragen en soms te verhinderen door gebruik te maken van lokale bezwaarprocedures. De Commissie heeft voorgesteld dit op te lossen door te bepalen dat aan de internationale uitwisseling dezelfde rechtsbescherming wordt gegeven als die betreffende een nationale doorgifte van informatie. Als in binnenlandse verhoudingen de betrokkene niet wordt geïnformeerd over de verstrekking van op zijn persoon betrekking hebbende informatie aan andere binnenlandse autoriteiten, zou deze persoon ook geen recht moeten kunnen doen gelden op bescherming van de verwerking van zijn persoonsgegevens in een internationale context. Bij de genoemde richtlijn is de Bijstandsrichtlijn gewijzigd en aan artikel 2(2) wordt dan een paragraaf toegevoegd, welke luidt: De bevoegde autoriteit van de aangezochte Staat laat zo nodig een onderzoek instellen om de in lid 1 bedoelde inlichtingen te verstrekken. Om de gevraagde inlichtingen te verkrijgen, gaat de aangezochte autoriteit of de administratieve instantie waarop zij een beroep doet, op dezelfde wijze te werk als wanneer zij uit eigen beweging of op verzoek van een andere autoriteit in de eigen lidstaat een onderzoek instelt. De richtlijn moet worden omgezet vóór 1 januari 2005. Bij mijn weten is de WIBB niet aangepast aan de van kracht geworden wijziging van de richtlijn. In de toelichtende nota wordt gemeld dat een oogmerk is om de Bijstandsrichtlijn meer in overeenstemming te brengen met de administratieve bijstand op het gebied van de indirecte belastingen. Die bijstand is op een Verordening gebaseerd (1798/2003) en daarbij is expliciet de toepassing van de privacyrichtlijn uitgesloten door te bepalen dat de aangezochte autoriteit op dezelfde wijze te werk gaat als wanneer zij uit eigen beweging een onderzoek instelt<sup>58</sup>. In de inleidende overweging bij de gewijzigde Verordening (tot wijziging van Verordening 218/92) wordt gesteld: (16) For the purposes of this Regulation, it is appropriate to consider limitations of certain rights and obligations laid down by Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council of 24 October 1995 on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data in order to safeguard the interests referred to in Article 13(1)(e) of that Directive. Het verschil in rechtskarakter tussen het instrument van een verordening en het instrument van een richtlijn komt in deze problematiek helder naar voren. Een Verordening heeft rechtstreekse verbindende kracht, maar een richtlijn moet worden omgezet in wetgeving. Bij een omzetting van de bepaling van richtlijn 2004/56/EG komt de wetgever dus in direct conflict met de privacyrichtlijn 95/46/EG.

vi. Rechtspositie volgens de privacyrichtlijn 95/46/EG

---

<sup>57</sup> Memorandum bij het proposal 2003/0170 (COD)

<sup>58</sup> Zie hierover Terra/wattel, european tax law, deventer 2008, pag 709-710.

De Privacyrichtlijn kent een regeling die ziet op het grensoverschrijdende verkeer van persoonsgegevens tussen de Lidstaten van de Europese Unie en een regeling die ziet op grensoverschrijdend verkeer tussen het grondgebied van de EU en de overige landen in de wereld<sup>59</sup>.

Deze laatste regeling is neergelegd in de artikelen 25 en 26 van de Richtlijn en de artikelen 76 en 77 Wbp<sup>60</sup>. In het kort komt deze regeling neer op een verbod van het doorgeven van persoonsgegevens naar landen buiten de EU, tenzij aan strenge verplichtingen is voldaan. Doorgifte of verwerking van gegevens naar landen buiten de EU is alleen dan toegestaan als die landen een passend beschermingsniveau hebben. In ieder geval moeten een aantal privacyprincipes herkenbaar zijn, te weten: doelbinding, proportionaliteit, kwaliteit van persoonsgegevens, transparantie, beveiliging, rechten van betrokkenen (inzage, correctie en verzet), alsmede beperkingen op verdere doorgifte. Daarnaast zijn ook procedurele elementen van belang, zoals maatregelen om naleving van de regels te bevorderen c.q. af te dwingen en de mogelijkheden voor de betrokkenen om hun rechten uit te oefenen en verhaal te halen voor geleden schade. In de praktijk komt het erop neer dat de passendheid van een derde-land wordt bepaald door een besluit van de Europese Commissie. De Commissie heeft dergelijke besluiten genomen voor de wetgeving van de landen Argentinië<sup>61</sup>, Australië<sup>62</sup>, Canada<sup>63</sup>, Faroe Islands<sup>64</sup>, Guernsey<sup>65</sup>, Isle of Man<sup>66</sup>, Jersey<sup>67</sup>, Zwitserland<sup>68</sup>. De artikel 29 werkgroep heeft bepaald dat landen die het databeschermingsverdrag van de Raad van Europa (ook wel bekend als de Conventie 108<sup>69</sup>) hebben geratificeerd, in principe als passend kunnen worden aangemerkt. Nederland heeft in het algemeen bij het afsluiten van belastingverdragen met een art 26

---

<sup>59</sup> Zie Berkvens/Prins, Privacyregelingen in theorie en praktijk, serie recht en praktijk no. 75, 4<sup>e</sup> druk, Kluwer deventer 2007, hoofdstuk 5, Internationaal gegevensverkeer van de hand van J. Terstegge,

<sup>60</sup> Wet bescherming persoonsgegevens, Wet van 6 juli 2000, Stb 2000, 302, houdende regels inzake de bescherming van persoonsgegevens.

<sup>61</sup> Opinion 4/2002

<sup>62</sup> Opinion 3/2001

<sup>63</sup> Opinion 1/1997

<sup>64</sup> Opinion 9/2007

<sup>65</sup> Opinion 5/2003

<sup>66</sup> Opinion 6/2003

<sup>67</sup> Opinion 8/2007

<sup>68</sup> Opinion 5/1999

<sup>69</sup> Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data  
CETS No.: 108, Strassbourg, 28/1/1981

OESO Model inlichtingenclausule en bij het afsluiten van diverse TIEA's niet de eis gesteld dat het andere verdragsluitende land eerst haar privacywetgeving op orde brengt. Duitsland maakt standaard wel de afspraak dat de dataprotectie op passende wijze geregeld is. Bijvoorbeeld in het verdrag met Gibraltar (nota bene een EU land): protocol art 1: With respect to paragraph 5 of Article 8 the Contracting Parties shall ensure the protection of personal data at a level that is equivalent to that of Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council of 24 October 1995 on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data. In dezelfde zin protocol bij verdrag Duitsland met Jersey, artikel 2. Jersey heeft inmiddels een passend beschermingsniveau.

Doorgifte is op grond van art 77 Wbp bij ontbreken van een passend beschermingsniveau toch mogelijk (ik noem hier alleen de relevante uitzonderingen) indien de doorgifte noodzakelijk is vanwege een zwaarwegend algemeen belang (lid 1 letter d) of ter vrijwaring van een vitaal belang van de betrokkene (lid 1, letter e). Als zodanig komt een verwerking in het kader van een verzoek om uitwisseling van inlichtingen niet in aanmerking. Voor de betrokkene of een derde, bij wie een onderzoek wordt ingesteld, is over het algemeen niet kenbaar uit welk land het verzoek afkomstig is. Op grond van de jurisprudentie, die ik onjuist acht, is de belastingdienst niet gehouden om informatie te verstrekken over de verzoekende autoriteit<sup>70</sup>. Hof Amsterdam oordeelde dat de fiscus het land ten behoeve waarvan hij in het kader van de onderlinge bijstandsverlening een onderzoek gaat instellen, niet vooraf hoeft te noemen. Naar mijn mening is het een absolute eis dat een onderzoek is gebaseerd op een verdrag en daar waar de verdragen van elkaar verschillen wat betreft reikwijdte en grondslag is het van essentieel belang dat de betrokkene weet welke zijn rechten en verplichtingen zijn. Dit kan niet tot aan de kennisgeving in het ongewisse blijven.

De Privacyrichtlijn van EG verhindert naar de mening van de Commissie een effectieve bestrijding van grensoverschrijdende belastingfraude. Daarom moeten de lidstaten gebruik maken van de mogelijkheid geboden in art 13 van de Privacyrichtlijn, dat bepaalt dat de lidstaten wettelijke maatregelen kunnen treffen ter beperking van de reikwijdte van de in artikel 6, lid 1, artikel 10, artikel 11, lid 1, artikel 12 en artikel 21 bedoelde rechten en plichten indien dit noodzakelijk is ter vrijwaring van o.a. d) het voorkomen, het onderzoeken, het opsporen en vervolgen van strafbare feiten of schendingen van de beroepsregels voor gereguleerde beroepen en e) een belangrijk economische of financieel belang van een lidstaat of van de Europese Unie, met inbegrip van monetaire, budgettaire en fiscale aangelegenheden. Om die reden is in de BTW Verordening 1978/2003 vastgelegd dat de lidstaten de reikwijdte van de artikelen 6(1), 10, 11(1), 12

---

<sup>70</sup> Hof Amsterdam, 13-11-2003, nr. 1206/03 SKG

en 21 van de Privacyrichtlijn zullen beperken, zodanig dat de nationale wetgeving op het terrein van de bescherming van persoonsgegevens van de lidstaat geen belemmering meer vormt voor de in art 13, letter e genoemde vrijwaring van belangrijke economische en financiële belangen van de lidstaat. In gevallen van fraude belemmert de kennisgevingprocedure de efficiëntie van een onderzoek. Artikel 8 van de oude BTW Verordening EEG 218/92, dat bepaalt dat de betrokkene moet worden geïnformeerd over de uitwisseling van inlichtingen, belemmert daarom een effectieve fraudebestrijding. Het belang van de bepalingen uit de Privacyrichtlijn is door het HvJ EG in een uitspraak van 20 mei 2003, nr. C-465/00<sup>71</sup> nog eens uitdrukkelijk op de voorgrond gezet: 101. Bijgevolg moet op de tweede vraag worden geantwoord dat de artikelen 6, lid 1, sub c, en 7, sub c en e, van richtlijn 95/46 rechtstreekse werking hebben in dier voege, dat een particulier er zich voor de nationale rechterlijke instanties op kan beroepen om de toepassing van met deze artikelen strijdige bepalingen van nationaal recht te verhinderen.

Wat we nu dus hebben gezien is dat de lidstaten door de Verordening 1978/2003 gedwongen zijn geworden om voor de toepassing van de BTW de uitzonderingen, die artikel 13 privacyrichtlijn mogelijk maakt, ook in hun eigen wetgeving toe te passen. Voor de directe belastingen is een dergelijke uitzondering niet gedekt door een verordening. Voor de directe belastingen is een uitzondering op de kennisgeving dan ook alleen maar mogelijk als dat noodzakelijk is om een belangrijk economische en financieel belang van een lidstaat te vrijwaren of in verband staat met het voorkomen, het onderzoeken, opsporen en vervolgen van strafbare feiten of van schendingen van de beroepscode voor gereguleerde beroepen.

In artikel 5, vierde lid van de WIBB wordt een uitzondering gemaakt op de verplichting om voorafgaande aan de uitwisseling een kennisgeving te verstrekken, ingeval van 'dringende reden'. Het niet verzenden van een kennisgeving is een inbreuk op de verplichting om aan betrokkene informatie te verstrekken over de voorgenomen verstrekking (artikel 10 Privacyrichtlijn bij verstrekking van inlichtingen welke van de betrokkene zijn verkregen en artikel 11 privacyrichtlijn bij verstrekking van inlichtingen die niet van betrokkene zijn verkregen). Een dergelijke inbreuk is dus alleen te rechtvaardigen in het geval van belangrijke fiscale aangelegenheden, dan wel ingeval de inlichtingen betrekking hebben op strafbare feiten. Het gebruik van 'dringende reden' dient dus uitdrukkelijk gemotiveerd te worden. Omdat het onderzoek dat de belastingdienst instelt ter verkrijging van de gevraagde inlichtingen gemotiveerd wordt door de melding in de aanvraag van de grondslag voor het onderzoek (artikel 5, vijfde lid onder d. TIEA), moet de verdenking van strafbare feiten al reeds bij de aanvang van het onderzoek vaststaan, althans moeten er voldoende aanknopingspunten zijn om een verdenking aan te nemen. Die verdenking kan niet ontstaan uit de

---

<sup>71</sup> Arrest PB C 171 van  
19.07.2003

Österreichischer Rundfunk e.a.

vaststelling van de feiten waarop de aanknopingspunten voor een verdachtmaking zijn gebaseerd. Het oordeel of er sprake is van belastingfraude kan uitsluitend de verzoekende autoriteit naar de uitleg van de belastingwetgeving van de verzoekende staat beoordelen. Indien het onderzoek zich richt op het vaststellen van de feiten ter onderbouwing van een vermoeden van belastingfraude, is de WIBB in het geheel niet van toepassing. De WIBB is geschreven voor de heffing van de belastingen, globaal voor de naleving van de belastingwetten. Daartoe behoort naar mijn mening niet het voorkomen, onderzoeken, opsporen en vervolgen van strafbare feiten.

#### vii. Vereisten aan het verzoek om informatie

Artikel 5 (5) van de Overeenkomst omschrijft de eisen waaraan een verzoek moet voldoen.

Een verzoek om informatie moet aan een aantal formele eisen voldoen, wil het verzoek ontvangen kunnen worden. Als zodanig moet een verzoek tenminste twee verklaringen bevatten:

De verklaring dat de verzoekende autoriteit alle eigen beschikbare middelen heeft gebruikt, met uitzondering van die middelen welke aanleiding kunnen geven tot onevenredige moeilijkheden en

de verklaring dat het verzoek in overeenstemming is met de wetten en de administratieve praktijk van de verzoekende staat en dat de belastingdienst van de verzoekende staat de gevraagde informatie zou kunnen krijgen als die zich in haar eigen land zou bevinden en dat het verzoek in overeenstemming is met het juridische instrument waarop het is gebaseerd.

Op grond van huidige jurisprudentie moet op grond van het internationale vertrouwensbeginsel worden aangenomen dat steeds aan deze elementaire ontvankelijkheidseisen is voldaan. Volgens het handboek van de OESO zijn de beide verklaringen noodzakelijk als een verzoek is gebaseerd op een TIEA en zijn de verklaringen optioneel bij een verzoek gebaseerd op artikel 26 OESO Model<sup>72</sup>. Naar mijn mening is de vraag naar de uitputting van de eigen middelen en de vraag naar de wederkerigheid van de mogelijkheid tot uitwisseling geen vraag die met een beroep op of verwijzing naar het internationale vertrouwen kan worden afgedaan. Bij uitspraak van 22-6-1993<sup>73</sup> heeft de Afdeling geoordeeld dat er voorshands van mag worden uitgegaan dat de Australische fiscus de gebruikelijke methoden heeft aangewend om in eigen staat de gevraagde inlichtingen te verkrijgen, dat hij belang heeft bij de gevraagde inlichtingen en dat hij de gevraagde inlichtingen niet voor andere doeleinden zal gebruiken. De Afdeling kon niet kennismaken van de stukken en heeft daarom moeten aannemen dat de Australische autoriteiten het gestelde belang juist hebben weergegeven. In

---

<sup>72</sup> OECD, manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes, Module 1 on exchange of information on request, aantekening 6.

<sup>73</sup> ARRvS, 22-6-1993, nr. R01.92.0053, V-N 1993, pag 3771, pt. 9

een latere uitspraak van 7-7-1995<sup>74</sup> heeft de Afdeling dat standpunt herhaald. Uit artikel 5 lid 2 WIBB vloeit niet voort dat verweerder informatie moet verstrekken omtrent het kader waarin gegevens worden gevraagd. Het belang van de verzoekende staat wordt verondersteld. Thans meen ik dat de Afdeling niet meer een dergelijke uitspraak zou mogen doen. De verdragsluitende partijen hebben in de verschillende teksten waarin de TIEA's tot ons komen, duidelijk aangegeven dat voorkomen moet worden dat de verzoekende partij een sleepnetmethode hanteert. Ik citeer uit het verdrag Duitsland - Gibraltar, Protocol art 1 sub c: The supplying agency shall be obliged to ensure that the data to be supplied are accurate and their foreseeable relevance within the meaning of Article 1 and that they are proportionate to the purpose for which they are supplied. Data are foreseeably relevant if in the concrete case at hand there is the serious possibility that the other Contracting Party has a right to tax and there is nothing to indicate that the data are already known to the competent authority of the other Contracting Party or that the competent authority of the other Contracting Party would learn of the taxable object without the information. If it emerges that inaccurate data or data which should not have been supplied have been supplied, the receiving agency shall be informed of this without delay. That agency shall be obliged to correct or erase such data without delay. If data have been supplied spontaneously, the receiving agency shall check without delay whether the data are needed for the purpose for which they were supplied; that agency shall immediately erase any data which is not needed.

Door het gebruik van het woord 'ensure' in de Engelse tekst lijkt het mij niet meer mogelijk op voorhand uit te gaan van de juistheid van het verzoek en de daarbij aangegeven omstandigheden. Teneinde dat 'ensure' mogelijk te maken, zal de bestuursrechter veel terughoudender moeten zijn met het toestaan van de geheimhouding van bepaalde stukken. Om te kunnen toetsen of het verzoek en de daarbij gegeven omstandigheden een uitwisseling van informatie rechtvaardigt, zal de rechter alle vereisten aan zo'n verzoek moeten nalopen. Al te gemakkelijk heeft de bestuursrechter een verzoek art 8:29 Awb tot geheimhouding van stukken met een beroep op de vertrouwelijkheid van de correspondentie tussen staten als van een gewichtige reden geoordeeld. Daarmede wordt de belanghebbende en de betrokkene in de procedure van zijn verdedigingsrechten beroofd.

Naast de twee hierboven genoemde verklaringen moet het verzoek duidelijk aangeven op welke belastingplichtige (de betrokkene) het verzoek betrekking heeft. Van die betrokkene moet de naam, geboortedatum en adres worden aangegeven. Het verzoek moet ook aangeven van welke persoon of instantie bepaalde gegevens moeten worden verkregen, alsmede de relatie van die persoon met de betrokkene. Het belastingdoel waarvoor de gegevens worden gevraagd moet worden vermeld, de achtergronden bij het verzoek en de gronden waarop de gedachte steunt dat de gezochte

---

<sup>74</sup> ARRvS, 7-7-1995, nr. R01.92.1869, LJN AP9108

informatie in het bezit is van personen in de jurisdictie van de aangezochte staat. Omschrijving van de gevraagde inlichtingen en de reden waarom die informatie noodzakelijk ( naar verwachting van belang) is voor de administratie of uitvoering van de belastingwet. In het verband van een belastingverdrag moet worden aangegeven of het verzoek betrekking heeft op de toepassing van het verdrag, de administratie, dan wel de nakoming van de belastingwetten. De verzoekende partij moet ook aangeven of er redenen zijn om te vermijden dat de betrokkene op de hoogte geraakt van de controle of van het onderzoek (examination or investigation).

#### viii.Vereisten aan de uit te wisselen informatie

Teneinde te voorkomen dat informatie wordt uitgewisseld welke niet voorzienbaar van belang is voor de belastingheffing van de in het verzoek genoemde persoon of personen, worden aan de uit te wisselen informatie de eisen gesteld als in het modelverdrag onder artikel 5 paragraaf 5 opgenomen. Protocol Duitsland-Liechtenstein, punt 3 sub c: Die übermittelnde Stelle ist verpflichtet, auf die Richtigkeit der zu übermittelnden Daten und ihre voraussichtliche Erheblichkeit im Sinne des Artikels 1 sowie ihre Verhältnismässigkeit in Bezug auf den mit der Übermittlung verfolgten Zweck zu achten. De overgedragen gegevens zijn voorzienbaar van belang als in het concrete geval de ernstige mogelijkheid bestaat, dat de andere verdragspartij een heffingsrecht heeft en er geen aanknopingspunten zijn om te veronderstellen dat de gegevens de andere partij reeds bekend zijn dan wel dat de bevoegde personen van de andere verdragspartij zonder die informatie van het heffingsrecht gebruik kan maken. Het moet dus voor de belastingheffing van de betrokkene essentiële informatie betreffen, waarvan voorzienbaar is dat het heffingsrecht van de verzoekende staat niet volledig kan worden uitgeoefend zonder de uitgewisselde informatie.

De verplichting gaat dus niet zover onder een TIEA als onder de Bijstandsrichtlijn. Onder de Bijstandsrichtlijn is er een verplichting, mits vastgelegd in een verdrag, om alle gegevens uit te wisselen welke van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld. Onder het WABB verdrag is het criterium of de te verstrekken gegevens voorzienbaar van belang zijn voor de heffing of de administratiefrechtelijke vervolging of voor het initiëren van een strafrechtelijk vervolging<sup>75</sup>.

Ik wil hier even stil staan bij de eis dat de persoon op wie het verzoek betrekking heeft (de belastingplichtige in het verzoekende land) moet worden geïdentificeerd.

Het belang van de identificatie.

In alle TIEA's en vaak ook in de protocollen aangaande artikel 26 OESO Model, wordt de eis gesteld dat de betrokkene wordt geïdentificeerd. In sommige TIEA's en protocollen wordt deze eis afgezwakt met de opmerking dat identificatie ook mag plaatsvinden aan de hand van andere persoons-

---

<sup>75</sup> WABB verdrag, artikel 4, eerste lid.

gegevens. Bijvoorbeeld TIEA België–Liechtenstein, protocol 2: With respect to Article 5, paragraph 5, subparagraph a. it is understood that it is not necessary to provide the name of the taxpayer in order to define its identity, if this identity can be determined from equivalent elements. Of TIEA Ierland–Liechtenstein, protocol 2.:In Bezug auf Artikel 5, Absatz 5, Buchstabe a besteht Einvernehmen, dass zur bestimmung der Identität des Steuerpflichtigen eine Namensnennung nicht erforderlich ist, sofern sich diese aus vergleichbaren anderen Anhaltspunkten bestimmen lässt. Eenzelfde bepaling als in het verdrag van België met Liechtenstein vinden we niet in het verdrag van Nederland met Liechtenstein. De vraag is dan of dat betekenis heeft. Is het werkelijk noodzakelijk om de identiteit van de betrokkene met naam en toenaam aan te geven? Voegt het bepaalde in de protocollen bij de TIEA's als hierboven vermeld, werkelijk wat toe? Het lijkt mij wel. Maar het is aan het uitvoerende land om hier een werkelijke betekenis aan te geven.

Op grond van de Privacyrichtlijn, artikel 6, eerste lid, sub c moeten de gegevens toereikend, ter zake dienend en niet bovenmatig zijn, uitgaande van de doeleinden waarvoor zij worden verzameld of waarvoor zij vervolgens worden verwerkt; op grond van sub d de gegevens nauwkeurig dienen te zijn en , zo nodig, dienen te worden bijgewerkt; alle redelijke maatregelen dienen te worden getroffen om de gegevens die, uitgaande van de doeleinden waarvoor zij worden verzameld of vervolgens worden verwerkt, onnauwkeurig of onvolledig zijn, uit te wissen of te corrigeren; In protocol verdrag Duitsland–Liechtenstein, punt 3 is dit verwoord als volgt: Erwies sich dass unrichtige Daten oder Daten, die nicht übermittelt werden durften, übermittelt worden sind, so ist dies der empfangenden Stelle unverzüglich mitzuteilen. Diese ist verpflichtet, die Berichtigung oder Löschung solcher Daten unverzüglich vorzunehmen.

Op grond van de reikwijdte bepaling in de TIEA dienen de gegevens voorzienbaar van belang te zijn.

Deze kwalificatie eis sluit goed aan bij de norm van de privacyrichtlijn. Een verzoek om informatie is geen vrijbrief om veel, niet gevraagde, gegevens uit te wisselen. Problematisch daarbij blijft de combinatie van verschaffing op verzoek en spontane verschaffing. De Staatssecretaris van Financiën heeft over spontane verstrekking opgemerkt: “Spontaan is belangrijk als het gaat om opsporingsinformatie”<sup>76</sup>. Aan spontane verstrekking moet ook de beperking worden gesteld dat deze informatie betrekking moet hebben op een concrete belastingplichtige en die informatie naar verwachting van belang is voor de belastingheffing van de geïdentificeerde belastingplichtige. Dit is een andere en beperktere norm dan de norm uit artikel 7 WIBB, waar sprake is van inlichtingen die van belang kunnen zijn. Voor toepassing in relatie tot een TIEA wordt een objectievere norm geëist. De TIEA tussen

---

<sup>76</sup> Staatssecretaris van Financiën, kamerbehandeling verdrag Qatar??

Spanje en Aruba staat spontane verstrekking toe van gegevens die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing.

Zoals eerder werd opgemerkt, is in sommige verdragen de verplichting om tot spontane verstrekking van naar verwachting van belang zijnde informatie over te gaan, uitgesloten. Door die uitsluiting in het verdrag, kan er geen verplichting ex art 13 WIBB worden vastgesteld en is spontane verstrekking formeel verboden, want spontane verstrekking mag alleen als er een verdragsverplichting is, dan wel de autoriteit reeds in het bezit is van de informatie en op grond van de Bijstandsrichtlijn verplicht is die informatie spontaan uit te wisselen. Zonder verplichting is het niet toegestaan. Niet-moeten is daarom een niet-kunnen.

#### ix. Vereisten aan de kennisgeving.

Aan de daadwerkelijke uitwisseling gaat een kennisgeving vooraf, tenzij 'dringende redenen' aanwezig zijn. De kennisgeving wordt op grond van de Nederlandse wetgeving verzonden aan de belanghebbende. De belanghebbende is degene van wie de informatie afkomstig is. Op grond van de afgesloten TIEA's wordt de kennisgeving verzonden aan degene die er om verzoekt: verdrag Nederland-Anguilla, protocol ad art 1 bij art 5.e: Upon application, the person concerned shall be informed of the supplied data relating to him and of the use to which such data are to be put. There shall be no obligation to furnish this information if on balance it turns out that the public interest in withholding it outweighs the interest of the person concerned in receiving it. In all other respects, the rights of the person concerned to be informed of the existing data relating to him shall be governed by the domestic law of the Contracting party in whose sovereign territory the application for the information is made. Dus hoe de Nederlandse wet ook luidt, op grond van het verdrag heeft de betrokkene ( en dat is de belastingplichtige op wie het onderzoek betrekking heeft) recht om te worden geïnformeerd over de op hem betrekking hebbende gegevens. Dat recht bestaat 'upon application'. Vanuit het Nederlands perspectief van de bescherming persoonsgegevens is er een verplichting om de betrokkene te informeren, artikel 11 Privacyrichtlijn en artikel 34 Wbp: wanneer de gegevens bestemd zijn om te worden verstrekt aan een derde, uiterlijk op het moment van de eerste verstrekking. De betrokkene zal actief geïnformeerd moeten worden wil hij zijn recht op inzage, correcte en verzet kunnen uitoefenen.

Artikel 77 van de Wbp verbiedt de fiscale autoriteit om grensoverschrijdend, met landen zonder passend beschermingsniveau, gegevens te verwerken, tenzij met de ondubbelzinnige toestemming van de betrokkenen. Lidstaten van de EU worden geacht een passend beschermingsniveau te hebben.

Nederland heeft het bezwaarlijk gevonden om de betrokkene op te zoeken. In het buitenland wordt dit opgelost, bijvoorbeeld in Zwitserland, doordat de belanghebbende (van wie de gegevens zijn verkregen) in staat wordt gesteld de betrokkene te verwittigen en aan de betrokkene te vragen een lokaal

vertegenwoordiger aan te stellen aan wie de kennisgeving zal worden gericht. De betrokkenen kan dan zijn wettelijke rechten volledig uitoefenen. Aan de kennisgeving wordt in artikel 5, tweede lid, WIBB de eis gesteld dat deze een omschrijving van de te verstrekken inlichtingen geeft en vermeldt welke de bevoegde autoriteit is van wie het verzoek afkomstig is. Artikel 35, tweede lid, Wbp, stelt daarover: indien zodanige gegevens (hem betreffende persoonsgegevens:LN) worden verwerkt, bevat de mededeling een volledig overzicht daarvan in begrijpelijke vorm, een omschrijving van het doel of de doeleinden van de verwerking, de categorieën van gegevens waarop de verwerking betrekking heeft en de ontvangers of categorieën van ontvangers, alsmede de beschikbare informatie over de herkomst van de gegevens.

## **6. Conclusie.**

Het rechtsgebied van de uitwisseling van inlichtingen in een dynamisch rechtsgebied met uitwaaieringen naar alle kanten van het juridische spectrum. Internationale publiekrechtelijk normen worden via bijstandsverdragen omgezet in nationale wetgeving. De normen worden niet algemeen gedragen, de nationale implementatie verschilt. Verdragspartijen proberen wel rechten te ontleen aan de overeenkomsten, maar wensen de verplichtingen te beperken en van de omstandigheden te laten afhangen. Belastingfraude is net als witwassen van crimineel verkregen gelden een veiligheidsprobleem geworden. De stabiliteit van het gezag en de staatsfinanciën zijn afhankelijk van een goede nakoming door de burgers van hun fiscale verplichtingen. De jacht op het zwarte geld wordt met alle middelen ingezet. De ambitie om te komen tot een volledige inkeer van alle zwartsparenders is vaak groter dan de rechtsgrondslagen toelaten. De overheid moet de 'strijd' tegen de zwartsparenders en het discretionaire vermogen op een faire manier voeren, met open vizier en met respectering van de privacyrechten van de betrokkenen. Met meer 'carrot' en minder 'stick'. Op termijn zou ik wensen dat het WABB verdrag zal worden verbeterd, dat de administratieve bijstand steeds in een apart verdrag wordt geregeld, waarbij een TIEA als goed voorbeeld kan gelden. Ik zie weinig heil in verdere bemoeienissen van de Europese Commissie, want de rechtsgrond voor die bemoeienissen is gering.

Rotterdam, 30 november 2009  
Leo Neve



## ARTIKEL V

De Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 2**, onderdeel b, wordt «Lid-Staat» vervangen door: Lidstaat.

B. **Artikel 5**, tweede, derde, vierde en vijfde lid, komen te luiden:

2. Onze Minister stelt degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn en die in Nederland woont of is gevestigd, in kennis van zijn besluit tot inwilliging van het verzoek om inlichtingen. Bij de kennisgeving geeft Onze Minister een omschrijving van de te verstrekken inlichtingen en vermeldt hij de bevoegde autoriteit van wie het verzoek afkomstig is.

3. Bij een besluit als bedoeld in het tweede lid geldt, in afwijking van artikel 8:1 van de Algemene wet bestuursrecht, uitsluitend als belanghebbende degene tot wie de kennisgeving van het besluit is gericht.

4. Tenzij dringende redenen daartoe aanleiding geven, wordt aan de inwilliging van het verzoek om inlichtingen geen uitvoering gegeven dan na tien dagen na de dagtekening van de kennisgeving, bedoeld in het tweede lid.

5. Indien dringende redenen daartoe aanleiding geven, kan Onze Minister, in afwijking van artikel 3:40 van de Algemene wet bestuursrecht, aan de inwilliging van het verzoek om inlichtingen uitvoering geven voordat degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn, daarvan in kennis is gesteld. Alsdan vindt de kennisgeving zo spoedig mogelijk plaats, doch niet later dan vier maanden na het begin van de uitvoering.

C. **Artikel 7**, tweede lid, komt te luiden:

2. Onze Minister stelt degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn en die in Nederland woont of is gevestigd, in kennis van zijn besluit de Eerste Kamer, vergaderjaar 2001–2002, 28 034, nr. 123 12 inlichtingen te verstrekken. Bij de kennisgeving geeft Onze Minister een omschrijving van de te verstrekken inlichtingen en vermeldt hij de bevoegde autoriteit aan wie de inlichtingen zullen worden verstrekt. Artikel 5, derde tot en met vijfde lid, is van overeenkomstige toepassing.

D. **Artikel 8**, eerste lid, wordt vervangen door:

1. Onze Minister laat door een ambtenaar van de rijksbelastingdienst zo nodig een onderzoek instellen ten behoeve van het verstrekken van inlichtingen, bedoeld in de artikelen 5, 6 of 7.

E. Aan **artikel 9** wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. Indien een ambtenaar van de rijksbelastingdienst een onderzoek instelt in aanwezigheid van ambtenaren van een andere staat aan wie Onze Minister toestemming heeft verleend als bedoeld in het eerste lid, geeft Onze Minister, in afwijking van artikel 3:40 van de Algemene wet bestuursrecht, aan de inwilliging van het verzoek om inlichtingen uitvoering voordat degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn, daarvan in kennis is gesteld. Alsdan vindt de kennisgeving zo spoedig mogelijk plaats, doch niet later dan vier maanden na het begin van de uitvoering.

F. In **artikel 11** wordt «degenen die niet voldoet» vervangen door: degene die niet voldoet.

G. In **artikel 15**, vierde lid, vervalt «; op het verzoek is het bepaalde in artikel 5 van overeenkomstige toepassing».