

Rechtsbescherming in de WIB

1. Aanleiding

Op 1 april 2021 heeft mijn ambtsvoorganger de Eerste Kamer meegedeeld de gevolgen van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) van 6 oktober 2020¹ (hierna: het arrest van 6 oktober 2020) te onderzoeken vanuit het oogpunt van rechtsbescherming.² Hierbij deel ik de resultaten van dat onderzoek.

2. Omvang onderzoek

Centraal in dit onderzoek staat de vraag of de rechtsbescherming in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB), mede gelet op het arrest van het HvJ EU van 6 oktober 2020, voldoende is gewaarborgd en of een onderscheid in rechtsbescherming bij inlichtingenverstrekking aan een andere EU-lidstaat of aan een derde land gerechtvaardigd en wenselijk is.

Het arrest van 6 oktober 2020 ziet op de uitwisseling van gegevens in het kader van de wederzijdse bijstandsverlening bij de heffing van belastingen. In dat arrest oordeelt het HvJ EU kort gezegd dat een bezitter van informatie tot wie een bevel om inlichtingen in het kader van de uitwisseling daarvan is gericht, de mogelijkheid moet hebben rechtstreeks beroep in te stellen tegen een dergelijk bevel. In de aankondiging van het onderzoek is meegedeeld dat de positie van de belastingplichtige zelf bij dit onderzoek buiten beschouwing wordt gelaten, mede omdat het HvJ EU heeft geoordeeld dat de belastingplichtige ten aanzien van wie een inlichtingenverzoek uit het buitenland is ontvangen over een rechtsingang beschikt in de staat waarin de belastingaanslag wordt vastgesteld.³ Daarop is in de literatuur door enkele auteurs teleurgesteld op gereageerd.⁴ Mede gelet op een uitspraak van de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State (ABRvS)⁵, waarop ik in paragraaf 5.3 nader inga, ga ik ondanks de eerdere aankondiging in dit onderzoek wel in op de positie van de belastingplichtige. Volledigheidshalve sta ik ook stil bij de positie van derden.

3. De wijze van verstrekken van inlichtingen

De WIB onderscheidt drie wijzen van verstrekken van inlichtingen: op verzoek, automatisch en spontaan.

3.1 Automatische uitwisseling

Bij automatische uitwisseling is in een richtlijn, een verdrag of in de wet specifiek bepaald welke inlichtingen worden verstrekt.⁶ Voor die categorie geldt dat de proportionaliteit van de informatie-uitwisseling op richtlijn⁷, verdrags- en wetgevingsniveau wordt getoetst. De richtlijn laat de lidstaten in zoverre geen discretionaire ruimte. In het verleden werd de zogenoemde "kennisgeving-vooraf" alleen voorafgaand aan verstrekking van inlichtingen op verzoek of spontaan verstuurd (zie paragraaf 4.1 hierna).

¹ HvJ EU 6 oktober 2020, C-245/19 en C-246/19, ECLI: EU:C:2020:795.

² Kamerstukken I 2020/21, 25 087, nr. P.

³ Kamerstukken I 2020/21, 25 087, nr. P.

⁴ W. Boei, 'Rechtsbescherming bij fiscale internationale gegevensuitwisseling anno 2021', *WFR* 2021/114 en L.M. Hendriks en J.J. van Dam, 'Recente ontwikkelingen op het gebied van gegevensuitwisseling binnen de EU en de implicaties voor Nederland', *NLF-W* 2021/17.

⁵ ABRvS 12 februari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:453.

⁶ Er wordt ook automatisch uitgewisseld op basis van een (bilateraal) Memorandum of Understanding met enkele landen. Basis daarvan is de Richtlijn of een verdrag.

⁷ Bij de totstandkoming van de richtlijn. Een richtlijn heeft geen rechtstreekse werking in de nationale rechtsorde, maar moet worden omgezet in nationale wetgeving.

3.2 *Uitwisseling op verzoek*

Inlichtingen worden op verzoek van een andere staat gedeeld als die inlichtingen naar verwachting van belang zijn voor de administratie en handhaving van de nationale wetgeving van de verzoekende staat met betrekking tot de heffing van belastingen die vallen onder de reikwijdte van de wederzijdse bijstand. De toets of daarvan sprake is, wordt verricht door de bevoegde autoriteit in de staat die de gegevens verstrekt (in Nederland: de Belastingdienst/Central Liaison Office). In artikel 5bis, eerste lid, WIB is per 1 januari 2023 bepaald dat inlichtingen naar verwachting van belang zijn "indien de bevoegde autoriteit van een verzoekende staat op het moment van het verzoek van oordeel is dat er overeenkomstig haar nationale wetgeving een redelijke mogelijkheid bestaat dat de verzochte inlichtingen van belang zullen zijn voor de belastingaangelegenheden van een of meerdere belastingplichtigen, bij naam geïdentificeerd of anderszins, en het verzoek gerechtvaardigd is voor de doeleinden van het onderzoek". Om het verwacht belang van de verzochte inlichtingen aan te tonen, moet de verzoekende staat inlichtingen verstrekken, welke in het tweede en derde lid van dat artikel zijn opgesomd.

Daarnaast moet aan het uitputtingsbeginsel zijn voldaan om inlichtingen op verzoek uit te wisselen. Het uitputtingsbeginsel dwingt staten ertoe alle gebruikelijke mogelijkheden om de informatie te bemachtigen, te hebben uitgeput voordat een inlichtingenverzoek aan een andere staat kan worden gedaan.⁸

3.3 *Spontane uitwisseling*

Bij spontane inlichtingenverstrekking moet voor uitwisseling worden beoordeeld of de inlichtingen in het specifieke geval mogen worden verstrekt. Inlichtingen kunnen namelijk alleen spontaan aan een andere (lid)staat worden verstrekt in gevallen waarin (a) vermoed wordt dat in de (lid)staat van de bevoegde autoriteit ten onrechte een vermindering, ontheffing, teruggaaf of vrijstelling van belasting zou worden verleend dan wel heffing van belasting ten onrechte achterwege zou blijven ingeval de inlichtingen niet zouden zijn verstrekt; (b) in Nederland een vermindering, ontheffing, teruggaaf of vrijstelling van belasting is verleend die van invloed kan zijn op de belastingheffing in de (lid)staat van die bevoegde autoriteit; (c) in Nederland rechtshandelingen of andere handelingen zijn verricht met het doel de heffing van belasting in de (lid)staat van de bevoegde autoriteit geheel of ten dele onmogelijk te maken; of (d) zulks overigens naar het oordeel van Onze Minister is geboden.⁹

De WIB bevat een grondslag waardoor bij algemene maatregel van bestuur (AMvB) administratieplichtigen en belastingplichtigen kunnen worden aangewezen die gehouden zijn uit eigen beweging gegevens en inlichtingen te verstrekken.¹⁰ Met het Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen is daaraan uitvoering gegeven.¹¹ In dat besluit is onder meer bepaald dat de belastingplichtige die niet voldoet aan de vereisten voor aanwezigheid van een belastingplichtige in Nederland, eigener beweging informatie moet verstrekken.¹² Nederland verstrekt die gegevens en inlichtingen vervolgens 'spontaan' aan een andere (lid)staat.

4. Kennisgevingsprocedure

4.1 *Afschaffing kennisgeving-vooraf*

Tot 1 januari 2014 werd voorafgaand aan verstrekking van inlichtingen op verzoek of spontaan een kennisgeving verstuurd naar degene die de inlichtingen had verstrekt (kennisgeving-vooraf), mits diegene in Nederland woonde of was gevestigd. Die kennisgeving werd ook verstuurd als de Belastingdienst de informatie reeds in bezit had en dus geen onderzoek in de zin van artikel 8 WIB hoefde in te stellen om de benodigde inlichtingen te verkrijgen. De inlichtingen werden gedurende

⁸ Zie artikel 14, tweede lid, aanhef en letter c, WIB.

⁹ Artikel 7 WIB.

¹⁰ Artikel 8, leden 4 en 5, WIB.

¹¹ Zie de artikelen 2, 2a en 3a.

¹² Artikel 3a.

tien dagen niet verstrekt, tenzij er dwingende redenen waren om dat al wel te doen.¹³ De inlichtingenverstrekker kon in die tijd bezwaar maken en de voorzieningenrechter vragen om de uitwisseling op te schorten. In bezwaar werd veelal het standpunt ingenomen dat de verzoekende (lid)staat niet alle gebruikelijke mogelijkheden had uitgeput of dat de gevraagde inlichtingen niet van belang waren voor de belastingheffing. De inlichtingen werden niet met de verzoekende (lid)staat gedeeld voordat er uitspraak werd gedaan door de voorzieningenrechter. Soms oordeelde de rechter dat de uitspraak op bezwaar moest worden afgewacht en soms volgde hoger beroep. Het was in dergelijke gevallen vaak niet mogelijk binnen de geldende termijnen de gevraagde inlichtingen uit te wisselen. Deze termijnen¹⁴ zijn vastgesteld in de Europese Richtlijn,¹⁵ waaraan Nederland zich heeft te houden. Het niet in acht nemen van die termijnen kan ertoe leiden dat de Europese Commissie een infractieprocedure start. Ook in niet-EU-situaties zijn termijnen afgesproken waarbinnen inlichtingen moeten worden uitgewisseld.¹⁶

De reden voor afschaffing van de kennisgeving-vooraf was dat verzending van de kennisgeving-vooraf niet voortvloeit uit een Europese richtlijn of een verdrag en werd geconcludeerd dat in alle landen waarmee Nederland inlichtingen uitwisselt, voldoende waarborgen bestaan waardoor de geheimhouding van de uitgewisselde gegevens is verzekerd.¹⁷

Het Unierecht verleent overigens ook de belastingplichtige niet het recht in kennis te worden gesteld van het verzoek om bijstand dat een lidstaat tot een andere lidstaat richt, noch het recht deel te nemen aan de formulering van het tot de aangezochte lidstaat gerichte verzoek, noch het recht deel te nemen aan de door laatstbedoelde lidstaat georganiseerde getuigenverhoren, aldus het HvJ EU.¹⁸ Ook artikel 8 EVRM verplicht niet tot een kennisgeving vooraf.¹⁹

4.2 *Rechtsbescherming sinds 2014*

Als Nederland door een andere (lid)staat wordt verzocht inlichtingen te verstrekken, zijn in het kader van zijn inlichtingenplicht twee fases te onderscheiden, namelijk de fase van inlichtingenvergaring en inlichtingenuitwisseling. Daarna kan in het buitenland een aanslag worden opgelegd.

4.2.1 Belastingdienst beschikt reeds over gevraagde inlichtingen

Als de Belastingdienst de inlichtingen die op verzoek, automatisch of spontaan moeten worden uitgewisseld reeds op andere gronden in bezit heeft, en dus geen onderzoek hoeft te starten of nieuwe inlichtingen hoeft te vergaren, staat voor de belastingplichtige op grond van de WIB geen rechtsingang open. Of bezwaar mogelijk is tegen de (nationale) informatieverzameling die voorafgaat aan de uitwisseling, is afhankelijk van de specifieke belastingwet waarin de grondslag voor informatieverzameling is neergelegd. Veelal is dat niet het geval. Een uitzondering is gemaakt voor het geval de inspecteur in een nationale procedure de bewijslast met betrekking tot een op te leggen aanslag wil omkeren en verzwaren als niet wordt voldaan aan het verzoek gegevens en inlichtingen te verstrekken.²⁰ De inspecteur moet dan een informatiebeschikking opleggen,

¹³ Artikel 5, derde lid, WIB (oud). Inlichtingen werden ook voor de kennisgeving verstrekt als de inlichtingen werden verzameld in aanwezigheid van een ambtenaar van een verzoekende staat (artikel 9, vierde lid, WIB (oud)).

¹⁴ In DAC7 is bepaald dat gevraagde inlichtingen 'zo spoedig mogelijk, doch uiterlijk drie maanden na datum van ontvangst van het verzoek' verstrekt moeten worden (artikel 1, vierde lid, Richtlijn 2021/514 tot wijziging van artikel 7, eerste lid, Richtlijn 2011/16/EU). Die bepaling is per 1 januari 2023 omgezet in artikel 5a, eerste lid, WIB.

¹⁵ Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG (PbEU 2011, L 64).

¹⁶ Voor de uitwisseling van informatie op verzoek geldt, op grond van de paragrafen 10.4 en 10.5 van het OESO-Commentaar bij artikel 26 OESO-Modelverdrag een termijn van twee maanden indien de informatie reeds in bezit van de Belastingdienst is en een termijn van maximaal zes maanden indien dat niet het geval is. In aansluiting hierop heeft het Global Forum van de OESO in de Terms of Reference de termijn van negentig dagen vastgelegd. Dat betekent dat landen in de peer review worden beoordeeld op het beantwoorden van verzoeken binnen de termijn van negentig dagen.

¹⁷ Kamerstukken II 2013/14, 33 753, nr. 3, p. 10-11 en Kamerstukken II 2021/22, 36 063, nr. 3, p. 20.

¹⁸ HvJ EU 22 oktober 2013, C-276/12 (*Sabou*), par. 46.

¹⁹ EHRM 16 juni 2015, nr. 75292/10 (*Othymia Investments BV/Nederland*), ECLI:CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, par. 44.

²⁰ Artikel 52a in verbinding met artikel 47 AWR.

waardoor de belastingplichtige de rechtmatigheid van dat verzoek door een rechter kan laten toetsen, voordat hij met het gevolg (de omkering en verzwaring van de bewijslast) wordt geconfronteerd. Hoewel de bepaling waarin de informatiebeschikkingsprocedure is neergelegd, valt onder de in artikel 8, derde lid, WIB van overeenkomstige toepassing verklaarde afdeling, is er geen verplichting een dergelijke beschikking op te leggen in het kader van een WIB-onderzoek.²¹ Deze bepaling uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) betreft namelijk een zogenoemde 'kan-bepaling'. De in het kader van een onderzoek als bedoeld in artikel 8 WIB gevraagde inlichtingen worden niet opgevraagd ten behoeve van het opleggen van een aanslag door Nederland. Het opleggen van een informatiebeschikking ligt daarom ook niet voor de hand.

4.2.2 Belastingdienst beschikt nog niet over gevraagde inlichtingen

Als de Belastingdienst de inlichtingen die op verzoek, automatisch of spontaan moeten worden uitgewisseld niet reeds op andere gronden in bezit heeft, wordt – al dan niet op verzoek van de verzoekende staat – een onderzoek ingesteld.²² Tegen de aankondiging van een onderzoek en tegen het onderzoek zelf kan in beginsel geen beroep worden ingesteld.²³ Een belastingplichtige informatiehouder²⁴ kan bij de bestuursrechter opkomen tegen het rechtsoordeel dat hij niet voldoet aan de vereisten voor aanwezigheid van een belastingplichtige in Nederland (zie paragraaf 5.3 hierna). In andere gevallen staat voor de informatiehouder tot wie een inlichtingenbevel is gericht de gang naar de civiele rechter – als restrechter – open. De informatiehouder kan de civiele rechter verzoeken om een voorlopige voorziening te treffen zodat de inlichtingen niet hoeven te worden overgelegd of de informatiehouder kan de rechter verzoeken de Belastingdienst een verbod op te leggen om de inlichtingen uit te wisselen met het buitenland.

4.2.3 Fase na inlichtingenuitwisseling

Een belastingplichtige kan de rechtmatigheid van de inlichtingenverstrekking in principe²⁵ in een (aanslag)procedure in de verzoekende staat aan een rechter voorleggen.²⁶ Hij heeft in Nederland recht op inzage in verstrekte inlichtingen.²⁷ Als inlichtingen zijn uitgewisseld en dit achteraf onrechtmatig blijkt te zijn, kan bij de civiele rechter wegens onrechtmatige overheidsdaad een schadevergoeding worden geëist.

Tot slot kan de inspecteur onder omstandigheden op verzoek achteraf, nadat inlichtingen zijn verstrekt, een kostenvergoedingsbeschikking afgeven. Dat volgt uit artikel 8, derde lid, WIB, waarin hoofdstuk VIII, afdeling 2, AWR van overeenkomstige toepassing is verklaard.²⁸ Dat betekent dat als een informatiehouder in het kader van een onderzoek als bedoeld in artikel 8, eerste lid, WIB verplicht was inlichtingen te verstrekken, maar hij van oordeel is dat die verplichting onrechtmatig is opgelegd, hij kan verzoeken om vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming. De inspecteur beslist op dat verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe in geval van een onrechtmatig opgelegde verplichting.²⁹

²¹ Anders M.E. Kiers en M. Ruigrok, 'Aanbevelingen voor betere rechtsbescherming bij internationale gegevensuitwisseling', *Tfb* 2018/4, par. 4.

²² Artikel 8, eerste lid, WIB.

²³ Artikel 8, zesde lid, WIB. Zie ook ABRvS 15 juli 2009, ECLI:NL:RVS:2009:BJ2662, waarin de ABRvS oordeelde dat een aankondiging van een onderzoek in de zin van artikel 8 WIB niet op enig rechtsgevolg als bedoeld in artikel 1:3 Awb is gericht. De aankondiging werd daarom niet gelijkgesteld met een besluit.

²⁴ Onder 'informatiehouder' wordt verstaan degene die informatie bezit die voor de uitwisseling van belang is. Dat kan de belastingplichtige zijn, maar ook een derde (bijvoorbeeld een dienstverlener, zoals een bank). In dat laatste geval wordt gesproken over een derde-informatiehouder.

²⁵ Dit ligt genuanceerder in het geval dat aan de orde was in ABRvS 12 februari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:453 (zie paragraaf 5.3 hierna).

²⁶ Zie HvJ EU 6 oktober 2020, C-245/19 en C-246/19, ECLI: EU:C:2020:795, par. 81-83.

²⁷ Zie Kamerstukken II 2014/15, 34 276, nr. 3, p. 18.

²⁸ Artikel 8, derde lid, WIB luidt: "Bij het in het eerste lid bedoelde onderzoek zijn de bepalingen van Hoofdstuk VIII, afdeling 2, met uitzondering van artikel 53, tweede en derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing." In artikel 52, zevende lid, en artikel 53, vijfde lid, AWR is deze regeling neergelegd.

²⁹ De kostenvergoedingsbeschikking kan op grond van deze van-overeenkomstige-toepassing-verklaring van enkele bepalingen uit de AWR in artikel 8, derde lid, WIB strikt genomen niet ter zake van alle inlichtingenverzoeken worden afgegeven. De uitdrukking '*is van overeenkomstige toepassing*' wordt gebruikt

De rechtsbescherming die de kostenvergoedingsbeschikking biedt, is in wezen gelijk aan de rechtsbescherming bij een kennisgeving achteraf. Verschil is dat een kostenvergoedingsbeschikking een beschikking op aanvraag is. Een beschikking achteraf, dus na de inlichtingenuitwisseling, heeft als voordeel dat de informatiehouder toegang heeft tot de bestuursrechter en dat de inlichtingen in principe kunnen worden uitgewisseld binnen de daarvoor gestelde termijn. Via een kostenvergoedingsbeschikking kan een principiële uitspraak van de bestuursrechter over inlichtingenuitwisseling worden uitgelokt, hetgeen bijdraagt aan de rechtsontwikkeling. Tot op heden wordt hier evenwel geen gebruik van gemaakt. Onduidelijk is of dat eraan ligt dat informatiehouders onbekend zijn met deze mogelijkheid of dat er een andere oorzaak is.

4.3 *Kennisgevingsprocedures andere landen*

Enkele landen kennen nog wel een kennisgevingsprocedure. Een voorbeeld is Zwitserland, dat een kennisgeving-vooraf stuurt naar de belastingplichtige in het land waar het verzoek vandaan komt. De belastingplichtige kan daarop direct in beroep. In uitzonderlijke gevallen wordt niet een kennisgeving-vooraf gestuurd, maar een kennisgeving-achteraf. Liechtenstein kent eenzelfde soort procedure. Een ander voorbeeld is Luxemburg. Luxemburg informeert de informatiehouder, die vervolgens binnen twee weken beroep kan aantekenen. Met de rechtbank is de afspraak gemaakt dat een bezwaar binnen veertien dagen op zitting komt. De uitwisselingstermijnen kunnen daardoor nog wel worden gehaald.

5. Belanghebbenden

Niet alleen de belastingplichtige is belanghebbende bij inlichtingenuitwisseling. De informatiehouder hoeft namelijk niet de belastingplichtige te zijn. In dat geval spreken we van een derde-informatiehouder. Bij een derde-informatiehouder kan worden gedacht aan onder meer banken en financiële instellingen. Ook is denkbaar dat er derde-belanghebbenden zijn die noch belastingplichtige noch informatiehouder zijn. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om rechtspersonen met wie de belastingplichtige tegen wie het onderzoek loopt juridische, bancaire, financiële of, meer in het algemeen, economische banden onderhoudt of kan onderhouden.³⁰ Hierna wordt achtereenvolgens besproken de rechtsbescherming die een derde-informatiehouder, belastingplichtige niet-informatiehouder, belastingplichtige informatiehouder en derde toekomt in het kader van inlichtingenvergaring en -uitwisseling.

5.1 *Derde-informatiehouder*

Het HvJ EU heeft in het arrest van 6 oktober 2020 geoordeeld dat de informatiehouder tot wie een inlichtingenbevel is gericht de mogelijkheid moet hebben rechtstreeks beroep in te stellen tegen het bevel om inlichtingen te verstrekken. Deze procedure betrof uitwisseling van inlichtingen op verzoek. Het ligt in de rede dat deze rechtsregel in ieder geval ook toepassing vindt als het de spontane inlichtingenuitwisseling betreft.

Het HvJ EU oordeelde bij arrest van 25 november 2021 dat als aan de persoon die inlichtingen bezit een boete is opgelegd wegens niet-naleving van een onherroepelijk bevel en dat bevel in de aangezochte lidstaat niet vatbaar is voor beroep, hij over de mogelijkheid moet beschikken, nadat de rechtmatigheid van het bevel is vastgesteld, binnen de termijn waarin het nationale recht daartoe aanvankelijk voorzag alsnog gevolg te geven aan het bevel zonder dat hem een sanctie wordt opgelegd.³¹ Er moet dus een herstelkans worden geboden als het bevel zelf niet vatbaar is voor beroep en een boete is opgelegd.

Op basis van deze jurisprudentie concludeer ik dat een inlichtingenbevel dus niet voor bezwaar vatbaar hoeft te zijn, zolang de informatiehouder de mogelijkheid heeft om, als hem een boete

indien de bepaling waarnaar wordt verwezen, niet geheel letterlijk kan worden toegepast (aanwijzing 3.32 van de Aanwijzingen voor de regelgeving). Daarom moet een vertaalslag naar de WIB worden gemaakt. Het toepassingsbereik van de kostenvergoedingsbeschikking moet in het kader van de WIB niet beperkt worden uitgelegd.

³⁰ Zie HvJ EU 6 oktober 2020, C-245/19 en C-246/19, par. 94.

³¹ HvJ EU 25 november 2021, C-437/19, par. 99.

wegens niet-naleving van dat bevel is opgelegd, (i) de rechtmatigheid van dat bevel ter discussie te stellen en (ii) daaraan alsnog gevolg te geven als de rechtmatigheid van het bevel is vastgesteld. Ik zie geen reden om voor wat betreft de mate van rechtsbescherming onderscheid te maken tussen inlichtingenvergaring ten behoeve van uitwisseling aan andere lidstaten en derde staten. Op dit moment staat voor informatiehouders tot wie een inlichtingenbevel is gericht ook de civiele rechtsgang open, met de mogelijkheid een verzoek te doen om een voorlopige voorziening te treffen teneinde de overgelegde inlichtingen niet uit te wisselen met het buitenland. Naar mijn oordeel bestaat er dus een doeltreffende voorziening in rechte.

5.2 *Belastingplichtige niet-informatiehouder*

De belastingplichtige heeft in de staat waaraan de inlichtingen zijn verstrekt een rechtsingang als die staat aan hem een belastingaanslag oplegt. In een procedure tegen die aanslag kan de belastingplichtige de rechtmatigheid van de inlichtingenuitwisseling aan de orde stellen. Daarom mag worden uitgesloten dat de belastingplichtige tegen wie het onderzoek loopt rechtstreeks beroep kan instellen tegen een bevel om inlichtingen te verstrekken. Dat volgt uit het arrest van 6 oktober 2020. Dat is volgens het HvJ EU geschikt en noodzakelijk voor de verwezenlijking van de met Richtlijn 2011/16/EU³² nagestreefde doelstelling van bestrijding van internationale belastingfraude en -ontwijking, gelet op de termijnen die in acht moeten worden genomen ter waarborging van de doeltreffendheid en snelheid van de procedure voor de uitwisseling van inlichtingen die concreet gestalte geeft aan die doelstelling en de mogelijkheid om in rechte op te treden. Een dergelijke regeling is ook niet onevenredig.³³ De situatie van de belastingplichtige verschilt namelijk van de situatie van de informatiehouder. De betrokken belastingplichtige is niet de adressaat van een bevel tot het verstrekken van inlichtingen en is aldus niet onderworpen aan enige uit dat bevel voortvloeiende juridische verplichting, noch – derhalve – aan het risico dat hem een sanctie wordt opgelegd in geval van niet-naleving ervan. Het arrest van 6 oktober 2020 geeft aldus geen aanleiding tot aanpassing van de WIB voor wat betreft de rechtspositie van de belastingplichtige die geen informatiehouder is bij inlichtingenvergaring en -uitwisseling. Ik zie geen aanleiding hiervan af te wijken voor waar het betreft uitwisseling van inlichtingen aan niet-lidstaten. Dat laat onverlet dat ook de belastingplichtige zich kan wenden tot de civiele rechter als restrechter.³⁴ Daarbij moet ik wel opmerken dat de belastingplichtige niet altijd ervan op de hoogte zal zijn dat er een inlichtingenverzoek is gedaan door een andere staat. Zoals ik al in paragraaf 4.1 schreef, verleent het Unierecht de belastingplichtige niet het recht in kennis te worden gesteld van het verzoek om bijstand dat een lidstaat tot een andere lidstaat richt.³⁵

5.3 *Belastingplichtige informatiehouder*

In zeer uitzonderlijke situaties kan een belastingplichtige de grondslag voor het uitwisselen van inlichtingen wel ter discussie stellen voor de Nederlandse bestuursrechter. De ABRvS heeft namelijk geoordeeld dat een rechtsingang moet openstaan om op te komen tegen het rechtsoordeel dat de belanghebbende niet voldoet aan de vereisten voor aanwezigheid van een belastingplichtige in Nederland.³⁶ Het gevolg van die kwalificatie is namelijk dat de belastingplichtige is gehouden bepaalde gegevens en inlichtingen te verstrekken.³⁷ Nederland verstrekt die gegevens en inlichtingen vervolgens 'spontaan' aan een andere (lid)staat. De brief waarin aan de belanghebbende werd meegedeeld dat zij niet voldeed aan de vereisten voor aanwezigheid van een belastingplichtige in Nederland, werd door de ABRvS aangemerkt als een bestuurlijk rechtsoordeel³⁸ en omwille van de rechtsbescherming gelijkgesteld met een besluit in de zin van de Awb. Volgens de ABRvS ging het om een zeer uitzonderlijke situatie. Aan dat oordeel

³² Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG (PbEU 2011, L 64).

³³ HvJ EU 6 oktober 2020, C-245/19 en C-246/19, par. 85-92.

³⁴ Zie bijvoorbeeld Rechtbank Den Haag 8 december 2021, ECLI:NL:RBDHA:2021:13503.

³⁵ HvJ EU 22 oktober 2013, C-276/12 (*Sabou*), par. 46.

³⁶ ABRvS 12 februari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:453.

³⁷ Artikel 8, vijfde lid, WIB juncto artikel 3a, vierde en zevende lid, Uitvoeringsbesluit WIB.

³⁸ Een bestuurlijk rechtsoordeel is een "schriftelijk standpunt van een met uitvoering of handhaving van bepaalde wettelijke regels belast bestuursorgaan over de gelding en betekenis van die regels in een aan hem voorgelegd geval" (M. Schreuder-Vlasblom, *Rechtsbescherming en bestuurlijke voorprocedure*, 6e druk, § 2.1.1.4, p. 179).

lag ten grondslag dat de belastingplichtige ofwel de gegevensverstrekking moet weigeren waardoor het inlichtingenverzoek in een boeteprocEDURE door een rechter kan worden getoetst, ofwel de gegevens moeten worden verstrekt en de belanghebbende moet afwachten of een buitenlandse autoriteit op basis daarvan een beslissing neemt, bijvoorbeeld het opleggen van een belastingaanslag. In dat laatste geval kan een belanghebbende in de verzoekende lidstaat tegen de belastingaanslag in beroep, maar is naar het oordeel van de ABRvS onvoldoende zeker of een buitenlandse rechter in een procedure tegen die beslissing kan en zal toekomen aan een beoordeling van op grond van het Nederlands recht genomen rechtsoordelen. Tegen deze achtergrond kwam de ABRvS tot het oordeel dat het voor de belanghebbende onevenredig bezwarend is als zij niet in Nederland kan opkomen tegen het rechtsoordeel dat in de brief is neergelegd.

Uit het arrest van 6 oktober 2020 volgt niet of het HvJ EU onderscheid maakt tussen een belastingplichtige informatiehouder (zoals hierboven bedoeld) en een belastingplichtige niet-informatiehouder (zie paragraaf 5.2) en of het aan de belastingplichtige informatiehouder al dan niet dezelfde rechten toekent als aan de informatiehouder. Het HvJ EU oordeelde dat "een dergelijke belastingplichtige zich niet in een situatie van onwettigheid³⁹ [hoeft] te plaatsen om zijn recht op een doeltreffende voorziening in rechte te kunnen uitoefenen".⁴⁰ Met 'een dergelijke belastingplichtige' doelt het HvJ EU naar mijn lezing op een belastingplichtige niet-informatiehouder. Aan een belastingplichtige informatiehouder kan namelijk – in ieder geval op grond van de WIB – net als aan een derde-informatiehouder een boete worden opgelegd wegens niet-naleving van een inlichtingenbevel. De dragende overwegingen van het HvJ EU voor het oordeel dat een informatiehouder rechtstreeks beroep moet kunnen instellen tegen een dergelijk bevel, gaan daarom ook op voor de belastingplichtige informatiehouder. Ik meen dat de belastingplichtige informatiehouder in andere gevallen dezelfde rechtsbescherming toekomt als de derde-informatiehouder (zie hierboven paragraaf 5.1).⁴¹

5.4 Derde niet-informatiehouder

De derde niet-informatiehouder is niet de belastingplichtige en ook niet de normadressaat van een bevel tot het verstrekken van inlichtingen.⁴² Deze derde is dus niet onderworpen aan enige uit dat bevel voortvloeiende juridische verplichting, noch – derhalve – aan het risico dat hem een sanctie wordt opgelegd in geval van niet-naleving ervan. Het HvJ EU heeft geoordeeld dat derden recht hebben op een doeltreffende voorziening in rechte in geval van een bevel tot het verstrekken van inlichtingen dat hun recht op bescherming tegen willekeurige of onevenredige ingrepen van het openbaar gezag in hun privésfeer zou kunnen schenden.⁴³ Het recht op een doeltreffende voorziening in rechte vereist echter niet dat rechtzoekenden zoals derden toch de mogelijkheid moeten hebben om – als derde-belanghebbende – rechtstreeks beroep in te stellen tegen het bevel tot het verstrekken van inlichtingen.⁴⁴

Het HvJ EU heeft in het arrest van 6 oktober 2020 uiteengezet dat uit zijn rechtspraak volgt dat er doeltreffende rechtsbescherming is voor derden indien (i) de rechtzoekende de mogelijkheid heeft om in rechte op te treden teneinde vast te stellen dat de hem door het Unierecht gewaarborgde rechten zijn geschonden, en (ii) hij vergoeding van schade kan krijgen die hij door die schending heeft geleden, mits (iii) het aangezochte gerecht beschikt over de mogelijkheid om de handeling of maatregel die aan deze schending ten grondslag ligt, te toetsen.⁴⁵

Op dit moment staat voor de derde niet-informatiehouder reeds de gang naar de civiele rechter open. De civiele rechter kan een schadevergoeding toekennen bijvoorbeeld vanwege een

³⁹ Voetnoot MvR: met 'een situatie van onwettigheid' bedoelt het HvJ EU dat 'hij een regel of een juridische verplichting schendt en zich zo blootstelt aan de aan deze schending verbonden sanctie' (par. 66).

⁴⁰ HvJ EU 6 oktober 2020, C-245/19 en C-246/19, par. 80.

⁴¹ Vgl. L.M. Hendriks en J.J. van Dan, 'Recente ontwikkelingen op het gebied van gegevensuitwisseling binnen de EU en de implicaties voor Nederland', *NLF-W* 2021/17.

⁴² Zie paragraaf 5, eerste alinea.

⁴³ HvJ EU 6 oktober 2020, C-245/19 en C-246/19, par. 96-97.

⁴⁴ HvJ EU 6 oktober 2020, C-245/19 en C-246/19, par. 102.

⁴⁵ HvJ EU 6 oktober 2020, C-245/19 en C-246/19, par. 101.

onrechtmatige overheidsdaad doordat informatie die op deze derde betrekking heeft, ten onrechte is uitgewisseld.

6. Conclusie

EU-lidstaten zijn verplicht om in de nodige rechtsmiddelen te voorzien om daadwerkelijke rechtsbescherming op de onder het Unierecht vallende gebieden te verzekeren.⁴⁶ Die doeltreffende voorziening houdt in dat het eventueel aangezochte gerecht bevoegd is om alle rechtsvragen en feitelijke kwesties te onderzoeken die relevant zijn voor de beslechting van dat geschil en om na te gaan of de bewijzen waarop die handeling berust niet zijn verkregen of gebruikt in strijd met de door het Unierecht gewaarborgde rechten en vrijheden van de betrokkene.⁴⁷

Ik kom tot de conclusie dat belanghebbenden bij een onderzoek ingesteld op grond van artikel 8 WIB een doeltreffende voorziening in rechte hebben en de rechtsbescherming in de WIB dus voldoende is gewaarborgd. Ik zie geen aanleiding onderscheid te maken tussen inlichtingenverzoeken die afkomstig zijn uit een andere EU-lidstaat of uit een derde land. Een dergelijk onderscheid acht ik niet gerechtvaardigd en niet wenselijk. Voor zowel de informatiehouder, als de belastingplichtige als de derde niet-informatiehouder staat de weg naar de civiele rechter open. De belastingplichtige heeft daarnaast een rechtsingang in de staat waaraan de inlichtingen zijn verstrekt als die staat aan hem een belastingaanslag oplegt. In een procedure tegen die aanslag kan de belastingplichtige de rechtmatigheid van de inlichtingenuitwisseling aan de orde stellen.⁴⁸ In het specifieke geval waarin een belastingplichtige wordt meegedeeld dat hij niet voldoet aan de vereisten voor aanwezigheid van een belastingplichtige in Nederland, als gevolg waarvan hij is gehouden bepaalde gegevens en inlichtingen te verstrekken, staat voor hem wel een rechtsingang open bij de Nederlandse bestuursrechter. Dat heeft de ABRvS geoordeeld en is daarmee geldend recht. De rechtmatigheid van een informatiebevel kan ook ter discussie worden gesteld in het kader van een bezwaar en beroep tegen een boete, opgelegd vanwege het niet-voldoen aan dat bevel. Tot slot kan een informatiehouder die van oordeel is dat een informatieverplichting in het kader van een onderzoek als bedoeld in artikel 8, eerste lid, WIB onrechtmatig is opgelegd, onder omstandigheden verzoeken om vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming. De inspecteur beslist op dat verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking, waardoor de informatiehouder een rechtsingang heeft bij de bestuursrechter.

⁴⁶ Artikel 19, eerste lid, VEU. Zie ook artikel 47, eerste alinea, Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

⁴⁷ HvJ EU 6 oktober 2020, C-245/19 en C-246/19, par. 81-82.

⁴⁸ HvJ EU 6 oktober 2020, C-245/19 en C-246/19, par.81-82.