

Vergaderjaar 1995–1996

24 452 (R 1551)

Goedkeuring van het op 25 januari 1988 te Straatsburg tot stand gekomen Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

1.	Algemeen	1
2.	Positie Nederland	3
3.	Positie Nederlandse Antillen en Aruba	4
4.	Inwerkingtreding	5
5.	Budgettaire en personele aspecten	5
6.	Artikelsgewijze toelichting	6
Bijlage 1.	Opsomming van de belastingen en andere heffingen waarop het Verdrag van toepassing is	19
Bijlage 2.	Opsomming bevoegde autoriteiten voor toepassing van het Verdrag	20
Bijlage 3.	Omschrijving van het begrip onderdaan	21
Bijlage 4.	De huidige regelingen voor wederzijdse administratieve bijstand	22

1. Algemeen

De vergroting van de mogelijkheden tot het ontgaan of ontduiken van belastingen als gevolg van de nog steeds toenemende internationalisering van de economieën van hun lid-staten is voor de Raad van Europa en de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) – op aanbeveling van de Parlementaire Assemblée van de Raad van Europa – aanleiding geweest om het thans ter goedkeuring voorgelegde Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken op te stellen (hierna aan te duiden als: het Verdrag). Op 25 september 1990 is het Verdrag voor het Koninkrijk ondertekend.

Het Verdrag voorziet in een zo ruim mogelijke wederzijdse administratieve bijstand bij de heffing en de invordering van belastingen. In verband met de nauwe samenhang tussen de heffing van belastingen en van premies voor de sociale zekerheid, zowel wat het object van de heffing betreft, als wat in de meeste landen betreft de voor de heffing verantwoordelijke autoriteiten, strekt het Verdrag zich ook uit tot de verplichte bijdragen voortvloeiend uit de sociale verzekeringswetgeving. Waar in het vervolg van deze memorie over belastingen wordt gesproken omvat deze term tevens de sociale verzekeringspremies tenzij uit het zinsverband anders blijkt.

Het Verdrag omvat alle thans bekende vormen van administratieve bijstand. Drie hoofdvormen van bijstand worden daarbij onderscheiden:

- uitwisseling van inlichtingen;
- bijstand bij invordering;
- bijstand bij de uitreiking van documenten.

Binnen de uitwisseling van inlichtingen worden onderscheiden de uitwisseling op verzoek, de spontane en de automatische uitwisseling, gelijktijdige boekenonderzoeken (bijvoorbeeld bij een moedermaatschappij in het ene land en een dochtermaatschappij in een ander land) en de deelname aan boekenonderzoeken in een ander land.

Niet alleen omvat het Verdrag alle thans bekende vormen van administratieve bijstand, maar het strekt zich ook uit tot alle soorten van belastingen – met uitzondering van invoerrechten waarvoor reeds veelomvattende internationale regelingen bestaan die in de verdrag-sluitende staten worden geheven door de centrale overheid of door lagere overheden. Voorts strekt het zich zoals reeds vermeld ook uit tot verplichte bijdragen uit hoofde van de sociale verzekeringswetgeving.

Hoewel het Verdrag een ruime reikwijdte heeft, voorziet het tevens in de mogelijkheid dat staten wel het Verdrag willen ondertekenen maar zich niet, of niet aanstonds, willen verplichten tot alle in het Verdrag voorziene vormen van bijstand. Ook biedt het de mogelijkheid de reikwijdte wat betreft de soorten belastingen te beperken. Het Verdrag gaat echter wel uit van een bepaalde minimale omvang van de wederzijdse bijstand waartoe de staten zich dienen te verplichten bij toetreding. Staten die partij worden bij het Verdrag moeten zich in ieder geval verplichten tot uitwisseling van inlichtingen die van belang kunnen zijn voor de heffing en invordering van belastingen naar inkomen of winst, vermogenswinsten en vermogen die geheven worden door centrale overheden.

Het Verdrag komt inhoudelijk sterk overeen met een aantal andere internationale regelingen op dit terrein (zie bijlage 4). Hoewel het Verdrag geen nieuwe vormen van wederzijdse administratieve bijstand introduceert, maar alle tot nu toe bekende vormen samenvoegt, kan het toch in de verhouding tot een aantal landen van betekenis zijn.

In de verhouding tot EU-lid-staten zal het Verdrag geen toepassing vinden tenzij het Verdrag verdergaande bepalingen bevat dan de

bepalingen opgenomen in communautaire regelingen. Dit vloeit voort uit artikel 27, tweede lid, van het Verdrag. Overigens komt het Verdrag voor wat betreft de vormen van uitwisseling van inlichtingen tot op grote hoogte overeen met de bepalingen van de richtlijn nr. 77/799/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PbEG L336)¹ (hierna: de EG-bijstandsrichtlijn).

In de verhouding tot derde (niet EU-)landen is de wederzijdse administratieve bijstand vrijwel steeds geregeld in bilaterale belastingverdragen die over het algemeen minder gedetailleerde bepalingen op dit terrein bevatten en van geval tot geval zekere verschillen vertonen. Zo bevat een aantal (oudere) verdragen de bepaling dat de uitwisseling van inlichtingen beperkt zal zijn tot geordend voorhanden zijnde gegevens, of zich niet zal uitstrekken tot gegevens die afkomstig zijn van banken of andere financiële instellingen.

Naast de nog te bespreken uniformerende werking van het Verdrag zijn nog twee aspecten van de wederzijdse administratieve bijstand van belang. Deze twee aspecten zijn de rechtsbescherming van de belastingplichtige en het onderscheid tussen administratieve bijstand en strafrechtelijke rechtshulp.

Wat de rechtsbescherming van de belastingplichtige betreft kan worden opgemerkt dat het Verdrag daarvoor nadrukkelijker oog heeft dan oudere regelingen op dit gebied. Zo vermeldt het Verdrag uitdrukkelijk de mogelijkheid dat de nationale wetgeving van een staat de bevoegde autoriteit verplicht de belanghebbende kennis te geven van het voornemen tot uitwisseling van inlichtingen. Ook vermeldt het Verdrag gronden om een verzoek om bijstand af te wijzen die niet in andere regelingen zijn opgenomen en die beogen meer bescherming te bieden aan de belastingplichtigen (artikel 21, tweede lid, onder e en f).

Met betrekking tot het onderscheid tussen administratieve bijstand en strafrechtelijke rechtshulp kan erop worden gewezen dat het Verdrag duidelijk maakt dat de staten op die bijstand geen beroep meer kunnen doen als een strafrechtelijke vervolging eenmaal in gang is gezet. Weliswaar kan naar de wetgeving van de meeste landen het proces van belastingheffing en strafrechtelijke vervolging ter zake van fiscale misdrijven tot op zekere hoogte parallel lopen, maar het Verdrag trekt de grens voor administratieve bijstand daar waar de beslissing genomen wordt om tot strafrechtelijke vervolging over te gaan. Bovendien schrijft het Verdrag ook nog voor dat gegevens die op basis van dit Verdrag zijn verkregen alleen in strafrechtelijke procedures mogen worden gebruikt na toestemming van de staat die de gegevens verstrekt heeft.

2. Positie van Nederland

Voor Nederland is de uitwisseling van inlichtingen tussen belastingadministraties een belangrijk element van het fiscale verdragsbeleid (verwezen zij naar de Notitie algemeen fiscaal verdragsbeleid, kamerstukken II 1987/88, 20 365, nrs. 1-2).

Aan dit beleid wordt uitvoering gegeven door, waar mogelijk, in bilaterale belastingverdragen bepalingen op te nemen die voorzien in de uitwisseling van inlichtingen niet alleen ten behoeve van de juiste toepassing van het verdrag maar ook ten behoeve van de toepassing van de nationale wetgeving van de verdragspartners. Ook bij de totstandkoming van de kapitaalliberalisatie in de EU heeft Nederland dit beleid uitgedragen. Bij de bespreking van de vraag of belastingvlucht, die door de kapitaalliberalisatie gemakkelijker zou kunnen worden, bestreden diende te worden door invoering van een bronbelasting op bepaalde

¹ Zoals aangevuld bij de richtlijn nr. 79/1070/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 6 december 1979 (PbEG L331) tot wijziging van de richtlijn nr. 77/799/EEG betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en de richtlijn nr. 92/12/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 25 februari 1992 (PbEG L076) betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, voor de indirecte belastingen.

inkomsten uit vermogen heeft Nederland zich voorstander getoond om in die discussie het element van gegevensuitwisseling te betrekken.

Zoals hiervoor aangegeven voorziet het Verdrag in de mogelijkheid een aantal voorbeholden te maken. De regering stelt voor dat het Koninkrijk bij de aanvaarding van het Verdrag een aantal voorbeholden maakt. In de toelichting op artikel 2 van het voorstel van rijkswet wordt nader op de voorbeholden voor Nederland ingegaan.

In de verhouding tot andere landen is de wederzijdse administratieve bijstand vrijwel steeds geregeld in bilaterale belastingverdragen die over het algemeen minder gedetailleerde bepalingen op dit terrein bevatten en van geval tot geval zekere verschillen vertonen. Zo bevat een aantal (oudere) verdragen de bepaling dat de uitwisseling van inlichtingen beperkt zal zijn tot geordend voorhanden zijnde gegevens, of zich niet zal uitstrekken tot gegevens die afkomstig zijn van banken of andere financiële instellingen. Door partij te worden bij dit Verdrag komt in de betrekkingen met niet-EU-lid-staten die eveneens partij zijn bij het Verdrag een grotere uniformiteit tot stand in de wijze waarop de wederzijdse administratieve bijstand is geregeld.

In verband met de goedkeuring van het Verdrag is een wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen in voorbereiding.

3. De positie van de Nederlandse Antillen en Aruba

De regeringen van de Nederlandse Antillen en Aruba hebben te kennen gegeven in beginsel bereid te zijn tot medegelding van het Verdrag voor deze landen. Door partij te worden bij dit Verdrag wordt een belangrijke impuls gegeven aan het streven van deze landen van het Koninkrijk om uit te groeien tot internationale financiële centra. Als uitvloeisel van het streven van de Nederlandse Antillen en Aruba om een positie op te bouwen als regionaal financieel centrum wordt door de regeringen van die landen van het Koninkrijk een beleid gevoerd dat gericht is op het sluiten van zoveel mogelijk verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. De regeringen van de Nederlandse Antillen en Aruba achten het daarom in het kader van hun fiscaal beleid geboden om uitwisseling van gegevens op het fiscale vlak vooralsnog slechts te doen plaatsvinden met landen waarmee bilaterale belastingverdragen zijn gesloten.

Tegen deze achtergrond achten deze landen het wenselijk dat zij vooralsnog niet ten opzichte van alle partijen bij dit Verdrag zonder meer worden gebonden. Deze landen van het Koninkrijk achten het wenselijk dat bij het tot stand brengen van de binding van het Verdrag voor het Koninkrijk tot uitdrukking wordt gebracht dat het Verdrag door deze landen van het Koninkrijk slechts wordt toegepast in de relatie met de partijen bij dit Verdrag waarmee het Koninkrijk een belastingverdrag heeft gesloten dat voor de Nederlandse Antillen en/of Aruba geldt en dat een bepaling inzake de uitwisseling van inlichtingen bevat. In concreto betekent dit voor de Nederlandse Antillen dat het Verdrag vooralsnog slechts zal worden toegepast in de relatie met Noorwegen dat als enige land en partij bij dit Verdrag een belastingverdrag met het Koninkrijk heeft dat voor de Nederlandse Antillen geldt. Voor de positie van Aruba houdt dit in dat de bepalingen van het Verdrag vooralsnog niet behoeven te worden toegepast, bij gebreke van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van het Koninkrijk dat (mede)gelding heeft voor Aruba.

Overigens zullen binnenkort met België onderhandelingen beginnen over de uitbreiding van het bestaande belastingverdrag tot de Nederlandse Antillen en Aruba. Gehoopt wordt dat meer verdragen zullen volgen.

Deze zogenoemde beperkte medegelding is geen novum. Een vergelijkbare beperkte binding aan een verdrag van het Koninkrijk heeft voor de Nederlandse Antillen ook plaatsgevonden bij het op 17 maart 1978 te Straatsburg tot stand gekomen Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag aangaande de wederzijdse rechtshulp in strafzaken ter zake van fiscale vergrijpen (Trb. 1979, 121; Kamerstukken II 1993/94, 23 523 (R 1492)). Het Protocol is door het Koninkrijk der Nederlanden in overeenstemming met artikel 7, tweede lid, van toepassing verklaard op de Nederlandse Antillen op 6 januari 1994.

Wat betreft de in het Verdrag voorziene vormen van bijstand kiezen de Nederlandse Antillen en Aruba vooralsnog voor de minimale omvang van de wederzijdse bijstand waartoe de partijen bij dit Verdrag zich dienen te verplichten.

4. Inwerkingtreding

Dit Verdrag treedt in werking nadat vijf landen het Verdrag hebben ondertekend en bekrachtigd.

Tot dusver hebben zeven landen het Verdrag ondertekend. Naast het Koninkrijk dat het Verdrag op 25 september 1990 heeft ondertekend, zijn dat België, Finland, Noorwegen, de Verenigde Staten van Amerika, Zweden en Denemarken. Op 15 december 1994 heeft Finland als vijfde land (naast Noorwegen, Zweden, de Verenigde Staten van Amerika en Denemarken) het Verdrag bekrachtigd. Dit houdt in dat het Verdrag op 1 april 1995 in werking treedt.

Van de landen die het Verdrag hebben bekrachtigd, behouden de Verenigde Staten van Amerika zich het recht voor geen bijstand te verlenen bij de invordering van verschuldigde belasting, of bij de invordering van een administratieve boete, en voorts geen bijstand te verlenen bij de uitreiking van documenten.

Het Verdrag bevat geen uitdrukkelijke bepaling over het tijdvak waarop de verplichtingen die voortvloeien uit het Verdrag betrekking hebben. Dit maakt het mogelijk dat een verzoek om bijstand ook betrekking zou kunnen hebben op reeds lang verstreken jaren. Om duidelijkheid te scheppen over het moment vanaf wanneer de verplichtingen voortvloeiende uit het Verdrag een aanvang nemen, wordt voorgesteld een voorbehoud te maken voor belastingen die reeds op het moment van inwerkingtreding verschuldigd waren. Artikel 30, eerste lid, letter c, van het Verdrag opent daartoe de mogelijkheid. Hierdoor zal de op basis van dit Verdrag te verlenen en te verzoeken bijstand geen betrekking kunnen hebben op belastingen die reeds verschuldigd waren op de datum van inwerkingtreding van het Verdrag voor het Koninkrijk.

5. Budgettaire en personele aspecten

De budgettaire gevolgen van het partij worden bij het onderhavige Verdrag zijn niet anders dan pro memorie te ramen. Enerzijds worden er al inlichtingen uitgewisseld met staten die tot op heden het Verdrag hebben bekrachtigd, doch anderzijds is nog onduidelijk welke landen nog bij het Verdrag partij zullen worden.

Voor de personele gevolgen van de belastingdienst spelen dezelfde aspecten een rol. Ook deze gevolgen zijn daardoor niet goed te ramen. In beginsel kunnen de uit het Verdrag voortvloeiende verplichtingen tot een lichte taakverzwaring leiden.

Het Verdrag introduceert geen nieuwe vormen van wederzijdse bijstand maar voegt alle tot nu toe bekende vormen samen. Met betrekking tot de EU-lid-staten ontstaat voor wat de uitwisseling van inlichtingen betreft geen wijziging. In de verhouding tot de andere landen is de wederzijdse

administratieve bijstand niet steeds op dezelfde wijze geregeld in de bilaterale verdragen. Doordat het Verdrag op het vlak van de uitwisseling van inlichtingen tot op grote hoogte overeenkomt met de bepalingen van de EG-bijstandsrichtlijn zal door aanvaarding van het Verdrag door niet-EU-lid-staten een grotere uniformiteit tot stand komen in de wijze waarop de wederzijdse administratieve bijstand is geregeld.

Gelet op de beperkte medegelding van het Verdrag voor de Nederlandse Antillen en Aruba zijn de personele en budgettaire gevolgen voor de belastingdiensten van die landen van het Koninkrijk niet additioneel. Daarbij zij nog opgemerkt dat voor de Nederlandse Antillen en/of Aruba mogelijk in de toekomst personele gevolgen kunnen ontstaan, namelijk indien met staten die partij zijn bij dit Verdrag een belastingverdrag wordt gesloten, dat (mede)gelding heeft voor de Nederlandse Antillen en/of Aruba.

6. Artikelsgewijze toelichting

A. Voorstel van rijkswet

Artikel 1

Het Verdrag biedt in artikel 29 de staten die partij worden de mogelijkheid aan te geven voor welk grondgebied het Verdrag zal gaan gelden. De redenen waarom, gebruikmakend van deze mogelijkheid, bij de aanvaarding van het Verdrag voor het Koninkrijk de toepassing van het Verdrag wat betreft de Nederlandse Antillen en Aruba zal worden beperkt tot die partijen waarmee het Koninkrijk een belastingverdrag heeft gesloten dat van toepassing is op die landen en dat een bepaling inzake de uitwisseling van inlichtingen bevat, zijn al in paragraaf 3 van deze memorie uiteengezet.

Artikel 2

Bij de totstandkoming van het Verdrag is voorzien dat niet alle landen van het begin af aan bereid of in staat zouden zijn tot het verlenen van alle in het Verdrag geregelde vormen van bijstand.

Artikel 30 van het Verdrag biedt daarom de mogelijkheid van het maken van voorbehouden. Ondergetekenden zijn van oordeel dat aanvaarding van het Verdrag voor wat Nederland betreft, onder het maken van de in artikel 2 opgesomde voorbehouden dient te geschieden. Wat betreft de overwegingen om deze voorbehouden te maken, merken wij het volgende op.

Voorgesteld wordt het Verdrag alleen goed te keuren voor de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingen naar inkomen of winst, vermogenswinsten en vermogen en rechten van successie en schenking geheven door de centrale overheid en met betrekking tot verplichte bijdragen voortvloeiend uit de sociale verzekeringswetgeving. Dit impliceert dat bij de goedkeuring voorbehouden dienen te worden gemaakt voor de andere, al dan niet door de centrale overheid geheven, belastingen die in het Verdrag worden genoemd.

Met betrekking tot door lagere overheden geheven belastingen speelt een aantal omstandigheden een rol. Voor de belastingheffing door lagere overheden in Nederland is internationale uitwisseling van inlichtingen, gelet op de aard van die belastingen, niet nodig. De Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken onderschrijft dit standpunt.

Indien op dit terrein geen voorbehoud zou worden gemaakt zou een aanzienlijke werklast kunnen ontstaan door het moeten verstrekken van inlichtingen aan buitenlandse lagere overheden die verdergaande heffingsbevoegdheden hebben dan de Nederlandse lagere overheden.

Met betrekking tot de omzetbelasting kan worden opgemerkt dat er tot

nu toe geen bilaterale regelingen zijn die voorzien in wederzijdse administratieve bijstand bij de heffing en inning van deze belasting. Wel is het werkingsgebied van de EG-bijstandsrichtlijn tot deze belasting uitgebreid in 1979. Voorts is in het kader van de totstandkoming van de interne markt gewerkt aan een verdergaande samenwerking tussen de belastingadministraties van de EU-lid-staten.

De in EU-verband opgestelde regelingen hebben overeenkomstig artikel 27 van het onderhavige Verdrag in de betrekkingen tussen lid-staten steeds voorrang boven de bepalingen van dit Verdrag. Tegen deze achtergrond wordt daarom voorgesteld bij het onderhavige Verdrag een voorbehoud te maken voor de omzetbelasting. Daarbij komt ook nog dat van de staten die het Verdrag tot nu toe ondertekend hebben, de Verenigde Staten van Amerika bijvoorbeeld, op federaal niveau in het geheel geen omzetbelasting kennen. Wanneer echter met de samenwerking in EU-verband goede ervaringen zijn opgedaan en er meer staten het Verdrag hebben bekrachtigd kan opnieuw overwogen worden of een voorbehoud voor deze belasting wenselijk is.

Aangezien ook op het gebied van de specifieke verbruiksbelastingen zoals accijnzen de interne markt tot stand is gekomen stellen wij om soortgelijke redenen eveneens voor een voorbehoud te maken.

Met betrekking tot de rechten van successie en schenking (recht van overgang daaronder begrepen) menen wij dat het Verdrag wel een waardevolle aanvulling op de bestaande regelingen (het Koninkrijk heeft een zestal verdragen gesloten en voorts heeft de Belastingregeling voor het Koninkrijk – hierna aan te duiden als de BRK – mede betrekking op deze belastingen) kan betekenen. Bovendien bestaat het voornemen de EG-bijstandsrichtlijn uit te breiden tot successierechten. Wij stellen daarom voor ter zake van deze belastingen geen voorbehoud te maken en dus het Verdrag ook van toepassing te laten zijn op rechten van successie en schenking.

Voor de bijstand bij het uitreiken van documenten dient naar ons oordeel ook een voorbehoud te worden gemaakt. Het uitreiken van documenten via de belasting-administratie zou een zeer aanzienlijke toeneming van de werkdruk voor de Nederlandse belastingdienst betekenen. Ook zou de indruk kunnen worden gewekt dat Nederland de belastingheffing van buitenlandse administraties met het eigen gezag ondersteunt. Bovendien zou de vreemde situatie ontstaan dat Nederland eigen belastingbescheiden, zoals aangifte- en aanslagbiljetten, via de PTT verzendt en de verzending van buitenlandse bescheiden in eigen beheer zou moeten verzorgen. De Verenigde Staten van Amerika hebben eveneens een voorbehoud voor de uitreiking via de ter zake competente autoriteiten van een andere staat gemaakt. Het rechtstreeks via de post zenden van documenten aan een belasting- of premieplichtige werkt daarentegen voor Nederland wel bevredigend.

Het voorbehoud voor belastingen die op het moment van inwerking-treding reeds verschuldigd waren dient om zo groot mogelijke duidelijkheid te scheppen over het tijdstip waarop het Verdrag begint te werken. Omdat het Verdrag op dit punt geen uitdrukkelijke bepaling bevat zou zonder het maken van het hier besproken voorbehoud een verzoek om bijstand ook betrekking kunnen hebben op reeds lang verstreken jaren. Dit zou de indruk kunnen wekken dat het Verdrag terugwerkende kracht heeft, hoewel er van terugwerkende kracht strikt genomen niet gesproken kan worden. Om iedere schijn in die richting te vermijden wordt daarom voorgesteld dit voorbehoud te maken.

Naast de voorbehouden waarvan in dit artikel wordt voorgesteld ze te maken zullen voor Nederland tevens twee verklaringen worden afgelegd. Het gaat hierbij om verklaringen als bedoeld in artikel 4, derde lid, en

artikel 9, derde lid van het Verdrag. De verklaring als bedoeld in artikel 4, derde lid, houdt in dat als algemene regel de informatieverstrekking staat alvorens de inlichtingen uit te wisselen, de belanghebbende over dit voornemen in kan lichten. De verklaring als bedoeld in artikel 9, derde lid, houdt in dat als algemene regel, voor wat betreft de sociale zekerheid, verzoeken om toelating van buitenlandse ambtenaren bij boekenonderzoeken zullen worden afgewezen. Het afleggen van deze verklaringen vloeit rechtstreeks voort uit de bestaande Nederlandse wetgeving, voor wat artikel 4 betreft, en administratieve praktijk, wat betreft artikel 9 (zie hierna bij de bespreking van die artikelen van het Verdrag).

Ter afsluiting van deze paragraaf zij nog op het volgende gewezen. Bij brief van 17 juli 1990, nr. IFZ90/1261 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, waarvan een afschrift is gezonden aan de Voorzitter van de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer, heeft de ambtsvoorganger van de eerste ondergetekende de Tweede Kamer geïnformeerd over de stand van zaken met betrekking tot de goedkeuring van het Verdrag voor het Koninkrijk (kamerstukken II, 1989/90, 21 300 IXB, nr. 48). In die brief is aangegeven dat bij de bekrachtiging van het Verdrag ook een voorbehoud zou worden gemaakt voor de bijstand bij de invordering.

Dat standpunt hield voor een groot deel verband met uitvoeringstechnische redenen. Ten tijde van de standpuntbepaling ontving Nederland namelijk aanzienlijk meer verzoeken om bijstand bij invordering dan het toen zelf deed. Naar de huidige stand van zaken bestaat deze «onevenwichtigheid» niet meer. Voorts is de laatste tijd gebleken dat de bijstand bij invordering in internationale verhoudingen, een doelmatig(er) wapen is geworden bij het bestrijden van grensoverschrijdende belastingfraude en/of belastingontgaan. Deze gewijzigde inzichten in de uitvoerende en beleidsmatige sfeer zijn voor ons voldoende aanleiding om het destijds aangekondigde voorbehoud niet te maken. Wellicht ten overvloede zij erop gewezen dat bijstand bij invordering niet zal worden verleend met betrekking tot belastingen waarvoor in artikel 2, eerste gedachtenstreepje, van dit voorstel van rijkswet een voorbehoud is gemaakt.

Artikel 3

Voor de Nederlandse Antillen en Aruba is gekozen goedkeuring te vragen voor een minimale omvang van de wederzijdse bijstand waartoe partijen bij binding aan het Verdrag verplicht zijn. Het voorbehoud met betrekking tot artikel 2, eerste lid, letter b, van het Verdrag is daarom ruimer geformuleerd dan dat van Nederland. Verder wordt een voorbehoud gemaakt voor de te verlenen bijstand bij invordering voor alle belastingen. Bovendien wordt het voorbehoud van artikel 30, eerste lid, onderdeel e gemaakt.

Naast de voorbehouden waarvan in dit artikel wordt voorgesteld ze te maken zullen voor de Nederlandse Antillen en Aruba tevens twee verklaringen worden afgelegd. Het gaat hierbij om verklaringen als bedoeld in artikel 4, derde lid, en artikel 9, derde lid, van het Verdrag. De verklaring als bedoeld in artikel 4, derde lid, houdt in dat als algemene regel de informatieverstrekking staat alvorens de inlichtingen uit te wisselen, de belanghebbende over dit voornemen in kan lichten. De verklaring als bedoeld in artikel 9, derde lid, houdt in dat als algemene regel verzoeken om toelating van buitenlandse ambtenaren bij boekenonderzoeken, zullen worden afgewezen.

B. Het Verdrag

Bij het Verdrag is een in het kader van de Raad van Europa en de OESO opgesteld «explanatory report» (hierna aan te duiden als: het rapport) gevoegd waarin de strekking van het Verdrag in detail uiteen wordt gezet, welk rapport als bijlage bij deze memorie is gevoegd¹. Hieronder wordt ingegaan op het rapport en waar nodig tevens op de Nederlandse situatie ter zake.

Hoofdstuk 1. Reikwijdte van het Verdrag

Artikel 1

Artikel 1, eerste lid, vermeldt het doel van het Verdrag; wederzijdse bijstand in belastingzaken. Het rapport beschrijft wat een dergelijke bijstand omvat (toelichting artikel 1, paragraaf 9) en maakt daarbij een strikt onderscheid tussen administratieve bijstand en rechtshulp in strafrechtelijke aangelegenheden. Inlichtingen en andere vormen van bijstand die nodig zijn om te vervolgen en te berechten in fiscale strafzaken moeten daarom worden verkregen door middel van strafrechtelijke rechtshulp, in voorkomend geval krachtens een toepasselijk rechtshulpverdrag.

Het Verdrag onderscheidt de volgende vormen van administratieve bijstand:

- de uitwisseling van inlichtingen
- de bijstand bij invordering
- de bijstand bij de uitreiking van documenten.

Deze kunnen worden gebruikt bij de heffing en invordering van belastingen en hebben tot doel een juiste uitvoering van nationale wetgeving en tevens een juiste toepassing van de regels ter voorkoming van dubbele belasting.

Tevens wordt aangeduid op welke subjecten het Verdrag van toepassing is. Het rapport verduidelijkt dit, in paragraaf 21, aan de hand van een aantal voorbeelden.

Artikel 2

Artikel 2 somt op welke belastingen en premies door het Verdrag worden bestreken. Naast de drie belangrijkste belastingcategorieën, de ten behoeve van de centrale overheid geheven belastingen naar inkomen of winst, vermogenswinsten en het vermogen, zijn dat dezelfde belastingen maar dan geheven ten behoeve van lagere overheden, verplichte bijdragen inzake de sociale verzekeringswetgeving (waaronder wat Nederland betreft zowel de volksverzekeringen als de werknemersverzekeringen vallen) en andere categorieën belastingen zoals successie- en schenkingsrechten, omzetbelasting, accijnzen enzovoorts, echter met uitzondering van douane-rechten. De belastingen waarop het Verdrag van toepassing is worden in een bijlage A bij het Verdrag opgenomen. De belastingen van het Koninkrijk waarop het Verdrag van toepassing zal zijn, zijn opgenomen in bijlage 1 bij de memorie van toelichting.

Een staat kan bij bekrachtiging van het Verdrag zowel bepaalde belastingen als bepaalde vormen van bijstand van de werking van het Verdrag uitsluiten. Artikel 30 van het Verdrag biedt hiertoe de mogelijkheid. De positie van het Koninkrijk ter zake is hiervoor in onderdeel A aan de orde gekomen.

¹ Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

Hoofdstuk 2. Algemene definities

Artikel 3

Artikel 3 definieert een aantal termen die in het Verdrag regelmatig worden gebruikt. Van belang zijn hierbij in het bijzonder de definities van de termen belasting en belastingschuld. Onder de term belasting wordt ook begrepen de premieheffing voor sociale verzekeringen. De term belastingschuld ziet naast verschuldigde belasting eveneens op met deze schuld samenhangende interest (heffings- en invorderingsrente), kosten bij invordering en administratieve boeten. Voorts wordt een beschrijving van de begrippen bevoegde autoriteit en onderdaan gegeven. De bevoegde autoriteit is die instantie die als zodanig door de aanvaardende staat wordt aangemerkt en aldus wordt opgenomen in bijlage B bij het Verdrag. Het begrip komt overeen met artikel 4 van het OESO-modelverdrag. De bevoegde autoriteiten van het Koninkrijk voor de toepassing van het Verdrag, zijn opgenomen in bijlage 2 bij de memorie van toelichting.

Het begrip onderdaan in het verdrag wijkt af van het in het OESO-modelverdrag gehanteerde begrip inwoner. In bijlage C bij het Verdrag kunnen de landen die partij worden bij het Verdrag omschrijven wat zij onder het begrip onderdaan willen verstaan. Die omschrijving is voor het Koninkrijk opgenomen in bijlage 3 van de memorie van toelichting.

Hoofdstuk 3. Vormen van bijstand

Artikel 4

Artikel 4 vermeldt de eerste hoofdvorm van wederzijdse bijstand: de uitwisseling van informatie. Verplichting tot uitwisseling van inlichtingen bestaat indien de informatie voorzienbaar van belang is bij de heffing en invordering van belastingen. Bij uitwisseling van informatie op verzoek dient het inlichtingenverzoekende land het belang van de verzochte informatie aan te geven. In een geval van spontane uitwisseling wordt het voorzienbare belang bepaald door het inlichtingenverstreckende land. Bij automatische uitwisseling komen twee of meer staten onderling overeen dat de aard van de te verstrekken informatie voorzienbaar van belang is.

Voorts bestaat een verplichting tot uitwisseling van informatie ingeval sprake is van een vervolging door een administratieve autoriteit (te onderscheiden van een vervolging door een strafrechtelijke autoriteit) of bij een procedure voor een rechterlijke instantie zoals de belastingkamer van het Gerechtshof.

Dergelijke informatie kan op een aantal manieren worden uitgewisseld de artikelen 5 tot en met 9 gaan hier nader op in.

Het Verdrag maakt een strikt onderscheid tussen administratieve bijstand en rechtshulp in strafzaken. Indien om informatie ten behoeve van een reeds aangevangen strafrechtelijke procedure wordt verzocht, dient de weg van de rechtshulpverdragen te worden bewandeld. Het is wel toegestaan informatie te vragen teneinde te kunnen beoordelen of er reden is een strafrechtelijke procedure te initiëren (artikel 4, eerste lid). De aldus verkregen inlichtingen mogen echter in een dergelijke procedure niet als bewijs worden gebruikt dan na voorafgaande toestemming van het inlichtingen verstreckende land (artikel 4, tweede lid). Bovendien staat in paragraaf 56 van het rapport dat op dit Verdrag in ieder geval geen beroep meer kan worden gedaan zodra een strafvervolging is aangevangen. Bilateraal kunnen de staten evenwel overeenkomen het vereiste van toestemming vooraf te laten vervallen. Wat de Nederlandse situatie betreft zij opgemerkt dat het vijfde lid van artikel 5 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB), dat

steeds overleg voorschrijft met de Minister van Justitie in gevallen waarin inlichtingen worden verzocht ten behoeve van een onderzoek naar strafbare feiten, beoogt voor Nederland te waarborgen dat niet de weg van administratieve bijstand wordt gevolgd waar een procedure voor strafrechtelijke rechtshulp toegepast had behoren te worden.

De ontvangende staat mag slechts informatie doorgeven aan een andere staat, indien de informatie verstreckende staat hiertoe haar toestemming verleent. Ook deze bepaling waarborgt de rechtsbescherming van de betrokken belastingplichtige.

Het derde lid van artikel 4 bepaalt uitdrukkelijk dat een informatieverstreckende staat alvorens de inlichtingen uit te wisselen, de belanghebbende over dit voornemen in kan lichten. Bij de depositarissen van dit Verdrag (de Secretarissen-Generaal van de Raad van Europa en de OESO) kan deze mogelijkheid worden aangemeld. Voor Nederland zal een dergelijke verklaring worden afgelegd in verband met artikel 5, tweede lid, van de WIB en artikel 10 van het Besluit gegevensverstrekking sociale verzekeringen (Stb. 1995, 278). Hoewel in dit laatste besluit geen verplichting is neergelegd om een individuele belanghebbende in kennis te stellen van de voorgenomen gegevensuitwisseling met een buitenlandse instantie, staat dit besluit aan een dergelijke handelwijze ook niet in de weg. Met het oog hierop zal een verklaring als bedoeld in artikel 4, derde lid, worden afgelegd teneinde de verdragspartijen op deze bevoegdheid van de Nederlandse instanties opmerkzaam te maken.

Artikel 5

Een staat kan aan een andere bij het Verdrag aangesloten staat om informatie verzoeken in individuele gevallen. Dergelijke verzoeken dienen bij voorkeur schriftelijk te worden gedaan. Indien de informatie niet zonder meer voorhanden is zal de aangezochte staat tot op zekere hoogte andere methoden moeten benutten om alsnog de informatie te verkrijgen (bijvoorbeeld door het instellen van een onderzoek). Deze verplichting wordt begrensd door de artikelen 19 en 20.

Artikel 6

Artikel 6 regelt de automatische uitwisseling van inlichtingen.

Deze vorm van bijstand zal voornamelijk betrekking hebben op gegevens die de belastingdienst periodiek aangeleverd krijgt (bijvoorbeeld gegevens betreffende loon- of dividendbelasting). Deze vorm van inlichtingenuitwisseling vereist wel een voorbereidende overeenkomst tussen de staten inzake de te volgen procedures en de soort uit te wisselen informatie (artikel 24, eerste lid). Op grond van artikel 6, eerste lid, WIB zal Nederland, in overleg met de bevoegde autoriteit van een of meer landen, kunnen besluiten tot een automatische uitwisseling van bepaalde informatie. Bij een dergelijk overleg dienen de mogelijkheden, die het bedrijfsproces van de belastingadministraties in beide landen biedt, te worden beschouwd, alsmede de soort gegevens die zullen worden uitgewisseld. Deze gegevens dienen, in belang, vergelijkbaar te zijn. De aanwijzingen alsmede de voorwaarden waaronder de verstrekking zal geschieden worden in de Staatscourant bekend gemaakt.

Artikel 7

Naast de uitwisseling op verzoek en de automatische uitwisseling voorziet het Verdrag ook in uitwisseling van inlichtingen in individuele gevallen zonder voorafgaand verzoek. Het zal hierbij vooral gaan om informatie die vrijkomt bij een belastingcontrole of onderzoek. Staten verplichten zich ten aanzien van de in artikel 7, eerste lid, opgesomde

gevallen spontaan informatie te verstrekken. De opsomming komt overeen met die in artikel 7 van de WIB en heeft als gemeenschappelijk kenmerk dat de staat die inlichtingen verstrekt reden kan hebben te vermoeden dat zonder deze inlichtingen, de staat waaraan de inlichtingen worden verstrekt niet in staat zal zijn de dan verschuldigde belasting correct vast te stellen.

Artikel 8

Artikel 8 regelt de gelijktijdige boekenonderzoeken. Deze vorm van bijstand kan bijvoorbeeld worden gebruikt bij een onderzoek naar verrekenprijzen van gelieerde ondernemingen in verschillende landen.

Op verzoek van een staat zullen een of meer staten procedures op kunnen starten voor gelijktijdige onderzoeken. Iedere aangezochte staat zal zelf moeten beslissen wel of niet mee te werken aan een onderzoek dat ieder van de deelnemende staten dan binnen het eigen territorium instelt maar waarbij wel een gemeenschappelijk belang bestaat. Gelijktijdige onderzoeken en de uitwisseling van de resultaten van deze onderzoeken kunnen ook een bijdrage leveren aan het voorkomen van dubbele belasting als gevolg van winstcorrecties zonder dat daarvoor na het vaststellen van de aanslag nog een, soms langdurige, overlegprocedure of arbitrage nodig is.

Artikel 9

In artikel 9 is de deelname aan boekenonderzoeken in het buitenland geregeld. Een staat kan vertegenwoordigers van een andere staat op verzoek deel laten nemen aan een boekenonderzoek in de eerstgenoemde staat. Alle beslissingen die genomen moeten worden in verband met het onderzoek worden genomen door de staat waar het onderzoek plaatsvindt.

In de artikelen 9 tot en met 12 van de WIB zijn bepalingen opgenomen die voor Nederland het over en weer uitzenden naar en toelaten van ambtenaren uit EU-lid-staten bij dergelijke onderzoeken mogelijk maken. De mogelijkheid ambtenaren bij een buitenlands belastingonderzoek aanwezig te doen zijn is in het Verdrag opgenomen omdat in bepaalde gevallen een snelle behandeling van de zaak nodig is, of om zich een duidelijk en zo compleet mogelijk beeld te kunnen vormen van hetgeen zich in het buitenland aan bijvoorbeeld ondernemersactiviteiten afspeelt. De geheimhoudingsplicht uit artikel 22 van het Verdrag, die bij de toelichting daarop nog ter sprake zal komen, is op de vertegenwoordigers in het buitenland onverkort van toepassing.

Van de in dit artikel opgenomen mogelijkheid een verklaring af te leggen, dat als algemene regel verzoeken om toelating van buitenlandse ambtenaren bij boekenonderzoeken zullen worden afgewezen, zal (wat Nederland betreft) voor de fiscaliteit geen gebruik worden gemaakt.

Wat betreft de sociale zekerheid zijn ten aanzien van de bijstand bij boekenonderzoeken op internationaal niveau tot nu toe geen regelingen getroffen. Aangezien op nationaal niveau boekenonderzoeken slechts in zeer bijzondere gevallen kunnen worden toegepast, dient voor dit terrein een verklaring als hiervoor bedoeld te worden afgelegd.

Artikel 10

In artikel 10 is een bepaling opgenomen die ziet op het geval dat de ontvangen informatie in tegenspraak is met de inlichtingen die reeds bekend waren bij de om bijstand verzoekende staat. Dit artikel verplicht de verzoekende staat de aangezochte staat op de hoogte te stellen van deze bevindingen zodat eventueel om opheldering aan betrokkene gevraagd kan worden.

Artikel 11

De tweede hoofdvorm van bijstand waarin het Verdrag voorziet is de bijstand bij invordering.

Artikel 11 geeft nadere bepalingen voor de bijstand bij invordering. Staten die dit gedeelte van het Verdrag aanvaardden, verplichten zich om op verzoek van een andere staat een belasting- of premieschuld binnen het eigen territoir in te vorderen als betrof het de invordering van eigen belasting of premie. In de artikelen 14 en 15 wordt hierop een uitzondering gemaakt. Bijstand bij invordering kan verzocht worden wanneer de verzoekende staat krachtens zijn eigen wetgeving de schuld zou kunnen invorderen (maar daartoe geen kans ziet) en de schuld zelf niet wordt bestreden.

Op grond van artikel 30 van dit Verdrag is het mogelijk het recht voor te behouden geen bijstand te verlenen bij de invordering van verschuldigde belasting of de invordering van een administratieve boete (de positie van het Koninkrijk ter zake is hiervoor in onderdeel A aan de orde gekomen).

Artikel 12

Voor het geval de belastingschuld nog niet onherroepelijk vaststaat en derhalve nog geen bijstand bij invordering kan worden verzocht, voorziet artikel 12 van het Verdrag in de mogelijkheid van conservatoire maatregelen. Hierdoor wordt het mogelijk gemaakt conservatoir beslag te leggen krachtens de regelgeving van de aangezochte staat die de maatregel neemt.

Artikel 13

Artikel 13 bepaalt welke gegevens en documenten moeten worden verstrekt bij een verzoek om bijstand bij invordering zodat de aangezochte staat een dergelijk verzoek kan beoordelen.

In geval van bijstand bij invordering verloopt de invordering, behoudens de uitzonderingen genoemd in de artikelen 14 en 15, volgens de procedures en gewoonten van de aangezochte staat.

Artikel 14

Artikel 14 regelt de verjaring. Dit artikel vormt een uitzondering op de algemene regel dat de invordering geschiedt volgens de procedures en gewoonten van de aangezochte staat. Met betrekking tot de tijdslimieten geldt in beginsel de wetgeving van de verzoekende staat, omdat het bestaan van de schuld wordt beheerst door de wetgeving van die staat.

Artikel 15

Artikel 15 geeft een tweede uitzondering op de regel dat de invordering geschiedt volgens de procedures van de aangezochte staat.

Deze houdt in dat belasting- of premieschulden in de aangezochte staat niet bij voorrang worden ingevorderd, dit in tegenstelling tot hetgeen in de meeste landen, zij het in verschillende mate, geldt voor belastingen of sociale verzekeringspremies geheven in die landen.

Artikel 16

Artikel 16 behelst een bepaling met betrekking tot uitstel van betaling en betaling in termijnen. Alvorens daartoe te besluiten dient de aangezochte staat overleg te plegen met de verzoekende staat.

Artikel 17

De derde vorm van bijstand is die bij het uitreiken van documenten van artikel 17. Hierbij dient in het bijzonder gedacht te worden aan het doorgeleiden van documenten die een rol spelen in de fase van de heffing van de belasting of premie. Deze vorm van bijstand speelt echter ook een rol bij de invordering en kan voorts betrekking hebben op rechterlijke beslissingen. Op grond van artikel 30 van het Verdrag is het mogelijk het recht voor te behouden geen bijstand te verlenen bij de uitreiking van documenten (de positie van het Koninkrijk ter zake is hiervoor in onderdeel A aan de orde gekomen).

Hoofdstuk 4. Bepalingen met betrekking tot alle vormen van bijstand

Artikel 18

Artikel 18 geeft aan wat een verzoek om bijstand zou moeten bevatten. De in dit artikel opgesomde gegevens en documenten moeten het de aangezochte staat vergemakkelijken tijdig de betreffende gegevens te verstrekken. Bedacht dient te worden dat het hier gaat om concrete gegevens van nader omschreven personen. Het is niet de bedoeling dat er algemene verzoeken om inlichtingen ten aanzien van hele groepen van personen worden gedaan. Overigens somt het rapport nog een aantal andere gegevens op die de aangezochte staat kunnen helpen. Voorbeelden hiervan zijn dat de verzoekende staat aangeeft om wat voor belasting het gaat, of dat de betrokken belastingplichtige in de aangezochte staat goederen bezit die ter zake van de betrokken belastingschuld zouden kunnen worden uitgewonnen.

Artikel 19

Artikel 19 bevat de algemene regeling dat een staat alvorens een verzoek om bijstand te doen, eerst nationaal de gebruikelijke mogelijkheden moet benutten.

Artikel 20

Artikel 20 schrijft voor hoe aangezochte staten op verzoeken om bijstand kunnen of moeten reageren. De aangezochte staat doet de verzoekende staat zo snel mogelijk mededeling omtrent de inwilliging van het verzoek, de daarbij te nemen maatregelen en het resultaat daarvan.

Artikel 21

Artikel 21 betreft de bescherming van personen en de begrenzing van de verplichting om bijstand te verlenen. Het eerste lid van artikel 21 verklaart uitdrukkelijk dat de in de nationale wetgeving neergelegde rechten van en waarborgen voor de belasting- en premieplichtige worden gerespecteerd. In Nederland zijn rechten en waarborgen voor de belastingplichtige neergelegd in de WIB en voor de premieplichtige in de Organisatiewet sociale verzekeringen.

Ten aanzien van de in het tweede lid van artikel 21 opgesomde weigeringsgronden om bijstand te verlenen wijzen wij erop dat onder het Verdrag de verlening van bijstand ook kan worden geweigerd indien de belastingheffing waarvoor bijstand wordt gevraagd strijdig is met algemeen aanvaarde beginselen van belastingheffing. (Aangezien het Verdrag onder belastingen ook de verplichte bijdragen inzake de sociale verzekeringswetgeving begrijpt, geldt hetzelfde mutatis mutandis ook voor de premieheffing.) Gedacht zou bijvoorbeeld kunnen worden aan

een belastingheffing in de verzoekende staat met een confiscatoir karakter. De toevoeging hangt samen met het feit dat in aanleg een groot aantal landen partij kan worden bij het Verdrag terwijl niet steeds tussen al die landen belastingverdragen zijn gesloten. In sommige gevallen ontbreekt daardoor een volledig inzicht in de belastingheffing van die landen.

Artikel 22

De verplichting tot geheimhouding van artikel 22 is als volgt geregeld. De ontvangende Staat dient de geheimhoudingsbepalingen van de verstreckende Staat in acht te nemen indien deze verdergaande geheimhoudingsverplichtingen behelzen dan de bepalingen van zijn eigen recht. Om te voorkomen dat de geheimhoudingsverplichting wordt geschonden uit onwetendheid, is het niet ongebruikelijk om op documenten waarin de verstrekte informatie is vervat aan te geven dat op die informatie een verplichting tot geheimhouding rust.

Overtreding van deze verplichting door de ontvangende staat kan een reden zijn om geen inlichtingen meer te verstrekken.

De verkregen inlichtingen kunnen slechts na toestemming van de inlichtingenverstreckende staat bekend worden gemaakt in openbare rechtszittingen of in rechterlijke beslissingen.

Dit artikel bepaalt voorts uitdrukkelijk dat voor het doorgeven van informatie aan een derde staat toestemming vooraf van de verstreckende staat vereist is.

Artikel 23

Artikel 23 bepaalt welk recht van toepassing is op procedures die aanhangig worden gemaakt op grond van de toepassing van dit Verdrag.

Er wordt een onderscheid gemaakt tussen procedures over op basis van dit Verdrag genomen maatregelen en procedures over de hoogte van de verschuldigde belasting. Eerstgenoemde procedures worden gevoerd in de handelende staat. De andere procedures worden gevoerd in de heffende staat. Hoewel artikel 11 van het Verdrag bepaalt dat geen bijstand bij invordering wordt verleend indien de belastingschuld bestreden wordt, kan niet worden uitgesloten dat desondanks de belastingplichtige het bestaan of de hoogte van de belastingschuld wenst te bestrijden, bijvoorbeeld wanneer de belastingplichtige, indien er door een van de staten een voorbehoud ter zake van de uitreiking van documenten is gemaakt, onkundig is gebleven van het feit dat aan hem of haar een aanslag is opgelegd en daardoor niet kenbaar heeft kunnen maken de vordering al dan niet te bestrijden.

Voorts is het in sommige landen mogelijk op het moment dat invorderingsmaatregelen worden genomen, ongeacht het verloop van termijnen, alsnog het bestaan van de belastingschuld te bestrijden.

Bovendien heeft artikel 23 betekenis voor de situatie waarin staten, in afwijking van artikel 11, onderling zijn overeengekomen dat bijstand bij invordering kan worden verzocht ook als de schuld bestreden wordt of nog kan worden bestreden.

Hoofdstuk 5. Speciale bepalingen

Artikel 24

Artikel 24 van het Verdrag voorziet in overleg over de toepassing van het Verdrag. In de eerste plaats regelt deze bepaling dat contacten tussen de bevoegde autoriteiten rechtstreeks kunnen lopen en niet via de diplomatieke kanalen behoeven te verlopen. Het tweede lid voorziet in het bijzonder in overleg als een om inlichtingen verzochte staat van mening is

dat voldoen aan het verzoek zou leiden tot voor die staat onaanvaardbare economische of sociale gevolgen.

Een nog in te stellen coördinerend lichaam, dat zal opereren onder auspiciën van de OESO, zal toezien op de toepassing van het Verdrag. Dit orgaan zal een structuur voor overleg over het functioneren van het Verdrag in algemene zin en voor interpretatiekwesaties van verdragsbepalingen bieden. Concrete gegevens van individuele belasting- en premieplichtigen komen niet ter beschikking van het coördinerend lichaam.

Artikel 25

Artikel 25 behandelt de vraag in welke taal verzoeken en antwoorden op verzoeken om bijstand moeten worden gesteld. Deze worden in principe gesteld in een van de officiële talen van de Raad van Europa of de OESO maar partijen zijn vrij een andere taal overeen te komen.

Artikel 26

In artikel 26 wordt ingegaan op het kostenaspect van de te verlenen bijstand. Gewone kosten, gemaakt in een normale procedure, worden gedragen door de aangezochte staat. Buitengewone kosten, kosten gemaakt bij het nemen van maatregelen op specifiek verzoek van de andere staat, worden gedragen door de verzoekende staat. Het staat partijen echter vrij, bilateraal, een andere regeling overeen te komen.

Hoofdstuk 6. Slotbepalingen

Artikel 27

Artikel 27 van het Verdrag beoogt problemen van strijd tussen het Verdrag en andere regelingen te ondervangen. Het eerste lid van dit artikel bepaalt dat de meest verstrekkende bepalingen van de bestaande bijstandsregelingen prevaleren, ongeacht de datum van totstandkoming ervan. Dit betekent bijvoorbeeld dat bepalingen in bilaterale belastingverdragen die verder zouden gaan dan het onderhavige Verdrag, door de bepalingen van dit Verdrag, ook al is dit van later datum, niet opzij worden gezet. Bedacht dient te worden dat deze bepaling de weigeringsgronden van dit Verdrag en de bilaterale verdragen niet opzij zet. Overigens is in dit kader van belang dat het rapport bij het Verdrag uitdrukkelijk verklaart dat staten in een bepaalde zaak niet meer dan een regeling gelijktijdig kunnen toepassen.

Lid-staten van de EU dienen bij het onderling verlenen van administratieve bijstand de communautaire regels te hanteren, voorzover deze althans hetzelfde terrein bestrijken als het Verdrag.

Zo zal op grond van deze bepaling de uitwisseling van inlichtingen tussen EU-lid-staten, voorzover het de belastingen betreft, beheerst blijven door de EG-bijstandsrichtlijn. Dit geldt echter niet met betrekking tot varianten van de uitwisseling van inlichtingen waarin de EG-bijstandsrichtlijn niet voorziet. Artikel 11 van de EG-bijstandsrichtlijn bepaalt namelijk dat verdergaande verplichtingen tot uitwisseling van inlichtingen welke voortvloeien uit andere rechtsvoorschriften door de EG-bijstandsrichtlijn niet worden beperkt. Overigens zij in dit verband opgemerkt dat de verhouding tussen de EG-bijstandsrichtlijn en de inlichtingenbepalingen van de bilaterale verdragen aan de orde is gekomen bij de parlementaire behandeling van de WIB (zie kamerstukken II 1984/85, 18 852, nr. 6, blz. 5). Daaruit blijkt dat tussen de EU-lid-staten de EG-bijstandsrichtlijn in beginsel voorrang heeft boven de bilaterale verdragen.

Wat het gebied der sociale zekerheid betreft, betekent het bepaalde in artikel 27, tweede lid, dat in relatie met de EU-lidstaten en met de staten van de Europese Vrijhandelsassociatie die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, de bepalingen van het Verdrag met betrekking tot de uitwisseling van inlichtingen en de wederzijdse bijstand bij invordering zullen dienen te wijken voor hetgeen dienaangaande in de Verordening (EEG) nr. 1408/71 van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 14 juni 1971 betreffende de toepassing van de sociale zekerheidsregelingen op werknemers en zelfstandigen, alsmede op hun gezinsleden die zich binnen de Europese Gemeenschap verplaatsen (PbEG C 325 van 10 december 1992) is vastgelegd.

Zoals reeds in paragraaf 4 van deze toelichting is opgemerkt, hebben tot dusver vijf landen het Verdrag bekrachtigd. Dit zijn Finland, Noorwegen, de Verenigde Staten, Zweden en Denemarken.

Daarnaast heeft, naast het Koninkrijk, België het Verdrag wel ondertekend maar dit land heeft het Verdrag nog niet bekrachtigd. Met betrekking tot deze landen kan in relatie met artikel 27 van het Verdrag het volgende worden opgemerkt.

Van de landen die het Verdrag hebben bekrachtigd behoren Finland, Zweden en Denemarken tot de landen van de Europese Unie. In relatie tot deze landen – en België wanneer de ratificatieprocedure aldaar is voltooid – zal de administratieve bijstand ter zake van de inlichtingenuitwisseling na de inwerkingtreding van deze goedkeuringswet derhalve gegrond kunnen worden op het Verdrag zelve, de EG-bijstandsrichtlijn en het met het desbetreffende land gesloten belastingverdrag. Artikel 27 van het Verdrag brengt nu met zich dat met betrekking tot deze landen bij het onderling verlenen van administratieve bijstand ook na het van kracht worden van het Verdrag in beginsel de communautaire regels worden toegepast. Voorts is de verhouding tussen de EG-bijstandsrichtlijn en de inlichtingenbepaling van de met deze landen gesloten verdragen aldus dat de EG-bijstandsrichtlijn voorrang heeft boven deze bilaterale belastingverdragen.

Wat betreft de betekenis van het Verdrag met betrekking tot de bijstandsverlening bij invordering kan met betrekking tot bovengenoemde landen het volgende worden opgemerkt. De belastingverdragen met Zweden, Denemarken en Finland bevatten reeds een bepaling inzake de administratieve bijstand bij invordering, zodat de toegevoegde waarde van het Verdrag op dit punt van beperkte betekenis zal zijn (bij voorbeeld op het punt van de beperking in het belastingverdrag met Finland en Denemarken dat geen bijstand bij invordering wordt verleend bij een verzoek ten aanzien van een onderdaan van de aangezochte staat of een lichaam dat is opgericht naar het recht van die staat). Het Verdrag heeft voorts betekenis in relatie met Denemarken, en in de toekomst België, voor de wederzijdse bijstand op het gebied van het successierecht, het recht van overgang en het schenkingsrecht en in relatie met Finland voor de bijstand bij invordering op het gebied van het successierecht en het recht van overgang. In relatie met Zweden en Finland zal het Verdrag op dit punt van betekenis kunnen zijn voor de wederzijdse bijstand op het gebied van het schenkingsrecht.

Wat betreft de andere twee landen, de Verenigde Staten van Amerika en Noorwegen, zij opgemerkt dat de belastingverdragen met die landen recent zijn herzien. De bepalingen inzake de bijstand bij de inlichtingenuitwisseling in deze verdragen zijn gebaseerd op artikel 26 van het OESO Modelverdrag 1977. In relatie tot die landen zal het Verdrag naar verwachting dus niet van grote betekenis zijn. Bij de verhouding tussen het Verdrag en de desbetreffende belastingverdragen zijn nog wel de volgende aspecten van belang. Bij de bekrachtiging van het Verdrag

hebben de Verenigde Staten zich het recht voorbehouden geen bijstand te verlenen bij de invordering van de verschuldigde belasting; een invorderingsbepaling is echter wel opgenomen in het belastingverdrag met de VS uit 1992. Het Verdrag zal naar verwachting niet van betekenis zijn voor de bijstand ter zake van inlichtingenuitwisseling op het gebied van het successierecht en het recht van overgang, maar wel voor de bijstand ter zake van inlichtingenuitwisseling voor het schenkingsrecht. In relatie met Noorwegen zal het Verdrag van betekenis zijn voor de wederzijdse bijstand op het gebied van het successierecht, het recht van overgang en het schenkingsrecht.

Voorts wordt wat betreft de wederzijdse bijstand, onder meer op het gebied van de sociale verzekeringswetgeving, nog verwezen naar bijlage 4 van deze toelichting.

Artikel 30

Bij de totstandkoming van het Verdrag is, zoals reeds is opgemerkt, voorzien dat niet alle staten van het begin af aan bereid of in staat zouden zijn tot het verlenen van alle in het Verdrag geregelde vormen van bijstand met betrekking tot alle in artikel 2 van het Verdrag genoemde belastingen. Artikel 30 voorziet daarom in de mogelijkheid tot het maken van voorbehouden. Voorbehouden kunnen betrekking hebben op zowel de soorten van belastingen waarop het Verdrag van toepassing is als de vormen van bijstand die er in geregeld zijn (de positie van het Koninkrijk ter zake is hiervoor in onderdeel A aan de orde gekomen).

Als een staat een voorbehoud heeft gemaakt dan heeft dit tevens tot gevolg dat de van andere staten verkregen informatie niet gebruikt mag worden bij belastingen waarop het voorbehoud van toepassing is. Een voorbeeld hiervan is dat gegevens die betrekking hebben op de inkomstenbelasting niet kunnen worden gebruikt voor de omzetbelasting als voor deze belasting een voorbehoud is gemaakt.

Overigens impliceert het systeem van voorbehouden niet een eens en voor altijd gedane keuze. Ook later kunnen voorbehouden worden gemaakt en kunnen eens gemaakte voorbehouden worden ingetrokken.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend

De Minister van Buitenlandse Zaken,
H. A. F. M. O. van Mierlo

De Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid,
R. L. O. Linschoten

BIJLAGE 1

Het volgende is bestemd om te worden opgenomen in bijlage A van het Verdrag.

Opsomming van de belastingen waarop het Verdrag in het Koninkrijk van toepassing is.

Nederland

Artikel 2, lid 1 (a)

Inkomstenbelasting
Loonbelasting
Vennootschapsbelasting
Dividendbelasting
Vermogensbelasting

Artikel 2, lid 1 (b)
Premies sociale verzekering

Artikel 2, lid 1 (c)
Rechten van successie, overgang of schenking

Nederlandse Antillen

Artikel 2, lid 1 (a)

Inkomstenbelasting
Loonbelasting
Winstbelasting

Aruba

Artikel 2, lid 1 (a)

Inkomstenbelasting
Loonbelasting
Winstbelasting

BIJLAGE 2

Het volgende is bestemd om te worden opgenomen in bijlage B van het Verdrag.

Opsomming van de bevoegde autoriteiten voor de toepassing van het Verdrag voor het Koninkrijk.

Nederland

Voor wat betreft de fiscaliteit:
De Minister van Financiën

Voor wat betreft de sociale zekerheid:
De Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid

Nederlandse Antillen

De Minister van Financiën

Aruba

De Minister van Financiën

BIJLAGE 3

Het volgende is bestemd om te worden opgenomen in bijlage C van het Verdrag.

Omschrijving van het begrip onderdaan voor het Koninkrijk

De uitdrukking onderdaan betekent voor Nederland:

1. alle natuurlijke personen die de Nederlandse nationaliteit bezitten;
2. alle rechtspersonen, vennootschappen en verenigingen die hun rechtspositie als zodanig ontleen aan de Nederlandse wetgeving.

De uitdrukking onderdaan betekent voor de Nederlandse Antillen:

1. alle natuurlijke personen die de Nederlandse nationaliteit bezitten;
2. alle rechtspersonen, vennootschappen en verenigingen die hun rechtspositie als zodanig ontleen aan de Nederlands-Antilliaanse wetgeving.

De uitdrukking onderdaan betekent voor Aruba:

1. alle natuurlijke personen die de Nederlandse nationaliteit bezitten en in Aruba een rechtsgeldige verblijfstitel hebben;
2. alle rechtspersonen, vennootschappen en verenigingen die hun rechtspositie als zodanig ontleen aan de Arubaanse wetgeving.

Wat betreft de uitwisseling van inlichtingen kan in de eerste plaats worden gedacht aan de EG-bijstandsrichtlijn en aan de inlichtingenbepalingen in bilaterale belastingverdragen die over het algemeen gebaseerd zijn op de OESO-modelverdragen van 1963, 1977 en 1992 (losbladige uitgave). Voorts kan worden gewezen op het OESO-modelverdrag van 1981 inzake de wederzijdse bijstand bij invordering en het op 5 september 1952 te Brussel tot stand gekomen verdrag tussen Nederland, België en Luxemburg nopens wederkerige bijstand inzake de invordering van belastingschulden (Trb. 1952, 137) (hierna: Benelux-invorderingsverdrag).

Binnen het Koninkrijk is de wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden tussen de landen van het Koninkrijk geregeld in de Belastingregeling voor het Koninkrijk (hierna: BRK).

Van de landen die op grond van hun lidmaatschap van de Raad van Europa of van de OESO partij kunnen worden bij dit Verdrag, heeft Nederland op het gebied van de belastingen naar inkomen, winst en vermogen, thans niet de mogelijkheid inlichtingen uit te wisselen met Andorra, Cyprus, IJsland, Liechtenstein, San Marino en Zwitserland, hetzij omdat het belastingverdrag daarin nog niet voorziet (Zwitserland), hetzij omdat er geen relevante verdragsverhouding tussen Nederland en die landen bestaat. Met de overige landen bestaat wel de wederzijdse afspraak inlichtingen uit te wisselen, hetzij op grond van de EG-bijstandsrichtlijn, hetzij op grond van het desbetreffende bilaterale belastingverdrag. Volledigheidshalve zij hier nog gewezen op de richtlijn nr. 76/308/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvoordelingen die voortvloeien uit verrichtingen die deel uitmaken van het financieringsstelsel van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds van de Landbouw, alsmede van landbouwheffingen en douanerechten (PbEG L073) gewijzigd bij de richtlijn nr. 79/1071/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 6 december 1979 houdende wijziging van de richtlijn 76/308/EEG betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvoordelingen die voortvloeien uit verrichtingen die deel uitmaken van het financieringsstelsel van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds van de Landbouw, alsmede van landbouwheffingen en douanerechten (PbEG 1979 L331), die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen ter zake van de invordering van BTW en accijnzen.

Wat betreft het successie- en schenkingsrecht zijn verdragen gesloten met Finland, Groot-Brittannië, Israël, de Verenigde Staten, Zweden en Zwitserland. De meeste verdragen gelden voor het successierecht en het recht van overgang bij overlijden. Het verdrag met Groot-Brittannië geldt daarnaast ook voor het schenkingsrecht.

Behalve het verdrag met Zwitserland kennen de andere verdragen allemaal een bepaling voor het uitwisselen van inlichtingen.

Ten aanzien van het terrein der sociale zekerheid geldt dat, eveneens als gevolg van het ontbreken van een bilaterale sociale zekerheids-overeenkomst, thans geen mogelijkheden tot het uitwisselen van informatie bestaan met Australië, Cyprus, Hongarije, Japan, Malta, San Marino, Tsjechië, Slowakije en Nieuw-Zeeland. Het verlenen van bijstand c.q. administratieve hulp op grond van de met de overige landen gesloten bilaterale verdragen beperkt zich in het algemeen tot die bijstand c.q. hulpverlening die nodig is voor de toepassing van het desbetreffende verdrag. Naar verwachting zullen op niet al te lange termijn ten aanzien van Australië en Nieuw-Zeeland, op basis van met deze landen gesloten bilaterale sociale zekerheidsverdragen, eveneens dergelijke mogelijkheden worden gecreëerd.

Op het gebied van de bijstand bij invordering van belasting bestaan aanzienlijk minder regelingen. Naast het Beneluxinvorderingsverdrag en de BRK voorziet slechts een beperkt aantal Nederlandse belastingverdragen hierin. Op het terrein van de indirecte belastingen kan voorts nog worden gewezen op de EG-Richtlijn 76/308 en de richtlijn 77/794/EEG van de Commissie van 4 november 1977 (PbEG L333) tot vaststelling van de praktische maatregelen die nodig zijn voor de tenuitvoerlegging van sommige bepalingen van de richtlijn 76/308/EEG betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit verrichtingen die deel uitmaken van het financieringsstelsel van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds van de Landbouw, alsmede van landbouwheffingen en douanerechten, (hierna EG-Richtlijn 77/794), gewijzigd bij de richtlijn 86/489 EEG van de Commissie van 24 september 1986 (PbEG L283) houdende wijziging van richtlijn 77/794/EEG tot vaststelling van de praktische maatregelen die nodig zijn voor de tenuitvoerlegging van sommige bepalingen van de richtlijn 76/308/EEG betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit verrichtingen die deel uitmaken van het financieringsstelsel van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds van de Landbouw, alsmede van landbouwheffingen en douanerechten, evenals van schuldvorderingen uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde.

Wat betreft de bijstand bij invordering van sociale verzekeringspremies kan worden gewezen op Verordening (EG) nr. 1408/71 betreffende de toepassing van de sociale zekerheidsregelingen op werknemers en zelfstandigen, alsmede op hun gezinsleden, die zich binnen de Europese Gemeenschap verplaatsen (hierna: Verordening 1408/71), waar in artikel 92 wordt voorzien in een specifieke bepaling inzake inning van premies op het grondgebied der EU-lidstaten, alsmede de mede op dit artikel gebaseerde bilaterale invorderingsverdragen die Nederland heeft met Duitsland, België en Luxemburg. Voorts voorziet artikel 84 van Verordening 1408/71 in de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot de ter uitvoering van deze verordening getroffen maatregelen, alsmede in een wederzijdse administratieve hulpverlening voor de toepassing van de verordening als betref het de eigen wetgeving.

Wat betreft de door het Koninkrijk afgesloten bilaterale sociale zekerheidsverdragen kan ten slotte worden gesteld dat, behalve het op 7 maart 1974 te 's-Gravenhage tot stand gekomen verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Oostenrijk inzake sociale zekerheid (Trb. 1974, 77), welk verdrag eveneens een specifieke regeling bevat inzake de invordering van premies, al deze verdragen een algemene bepaling bevatten strekkende tot het wederzijds verlenen van bijstand en hulp.

Op het gebied van de bijstand bij de uitreiking van documenten voorziet alleen de eerdergenoemde EG-Richtlijn 77/794 in enige regelingen ter zake.