

## Internationaal Belastingrecht. Inlichtingenuitwisseling

6 april 2006/Nr. CPP2006/546M  
Belastingdienst/Centrum voor proces-  
en productontwikkeling, Aspectgebied  
internationaal belastingrecht

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten:  
Dit besluit is een actualisering van het besluit van 24 mei 2002, nr. CPP2001/3595M, inzake de internationale wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen.  
Voorschrift internationale inlichtingenuitwisseling inzake de belastingen waarop de Wet op de internationale bijstandverlening bij de heffing van belastingen van toepassing is.

### 1. Inleiding

De toenemende internationalisering van de economie heeft tot gevolg dat steeds meer bestanddelen van het inkomen van Nederlandse belastingplichtigen in het buitenland worden gegenereerd, ofwel worden bepaald door buitenlandse feiten en omstandigheden. Dat heeft gevolgen voor de informatiepositie van de Belastingdienst. De informatie die de Belastingdienst nodig heeft voor het vaststellen van de belastingschuld dient steeds vaker uit het buitenland te komen. In beginsel is de belastingplichtige verplicht ook deze gegevens te verstrekken, doch of dat ook werkelijk (correct) gebeurt, is niet altijd te controleren. Dat werkt belastingontwijking en fraude in de hand. Daarom wordt het steeds meer van belang om hulp te kunnen inroepen van de Belastingdiensten in andere staten. Daartoe is in nagenoeg alle Nederlandse verdragen ter voorkoming van dubbele belasting een bepaling opgenomen waarin de uitwisseling van fiscale inlichtingen verplicht wordt gesteld. Daarnaast zijn er ook multilaterale en bilaterale overeenkomsten tot stand gekomen die specifiek de wederzijdse bijstand als onderwerp hebben.

De desbetreffende internationale overeenkomsten zijn: de bilaterale belastingverdragen, de Belastingregeling voor het Koninkrijk (hierna ook: BRK), de Richtlijn 77/799/EEG (hierna ook: de Bijstandsrichtlijn), de Richtlijn 2003/48/EG (Spaarrenterichtlijn) en aanverwante overeenkomsten, het Multilateraal verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (hierna ook: WABB-verdrag), bilaterale fiscale informatie-uitwisselingsverdragen en de bilaterale Memoranda of Understanding tussen Nederland en diverse verdragspartners. Zij worden in hoofdstuk 3 behandeld.

Wederzijdse bijstand is een ruim begrip. Het omvat in principe zowel de heffing als de invordering, de directe zowel als de indirecte belastingen, alsmede de douane. Voor die vormen van bijstandsverlening bestaan de volgende voorschriften:

- Het voorschrift voor de bijstand bij de heffing van omzetbelasting die onder de Bijstandsverordening BTW valt (Boekwerk Belastingen Algemeen, nr. 8.00.10).
- Het voorschrift internationale wederzijdse bijstand douane en accijnzen (Boekwerk Wederzijdse Bijstand, nr. 1.00.00).
- De voorschriften voor de bijstand bij invordering (Leidraad Invordering 1990, hoofdstuk XVII, Boekwerk Handboek Invordering nr. 14.00.00).
- Het onderhavige voorschrift betreft de wederzijdse bijstand bij de heffing van alle belastingen met uitzondering van de omzetbelasting die onder de Bijstandsverordening BTW (nr. (EG) 1798/2003) valt en de accijns, de brandstoffenbelasting en de energiebelasting die onder de Bijstandsverordening Accijns (nr. (EG) 2073/2004) vallen.

#### 1.1. Definitie

Wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen is het geheel aan mogelijkheden tot administratieve samenwerking tussen verdragspartners. Uitwisseling van fiscale inlichtingen is daar een onderdeel van. Het instellen van onderzoeken voor elkaars belastingheffing, het toelaten van ambtenaren op elkaars grondgebied en het gezamenlijk instellen van controles bij internationaal opererende ondernemingen zijn andere vormen. De verlening van 'heffingsbijstand' is in Nederland onder meer geregeld in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna ook: WIB).

#### 1.2. Opbouw van dit voorschrift

De wederzijdse bijstand is in dit voorschrift onderverdeeld in het verkrijgen van inlichtingen uit het buitenland (hoofdstukken 2, 3 en 4) en het verstrekken van inlichtingen aan het buitenland (hoofdstukken 5, 6 en 7). De inlichtingenuitwisseling is een aanvulling op de nationale mogelijkheden van de staten om de belastingschuld te kunnen vaststellen. Daarom worden in hoofdstuk 2 eerst kort de nationale informatieverplichtingen van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna ook: AWR) behandeld, voor zover die betrekking hebben op buitenlandse feiten en omstandigheden. In hoofdstuk 3 worden

de internationale regelingen besproken. De bilaterale afspraken worden behandeld aan de hand van de inlichtingenbepaling van het OESO-modelverdrag dat voor de Nederlandse verdragen als voorbeeld heeft gediend. Daar het Nederlandse verdragenet in de loop van de jaren is ontstaan, zijn die bepalingen niet in alle verdragen gelijklopend. De meest voorkomende variaties zullen kort worden besproken. Tevens komt de BRK aan de orde. Naast de bilaterale afspraken zijn de volgende multilaterale bijstandsregelingen van belang: de Bijstandsrichtlijn, de Spaarrenterichtlijn en het WABB-verdrag. Verder worden in hoofdstuk 3 de administratieve regelingen vermeld die Nederland heeft getroffen met andere landen ter intensivering van de bijstandsverlening bij de heffing van belastingen. Hoofdstuk 4 legt uit hoe het verkrijgen van buitenlandse inlichtingen in de praktijk in zijn werk gaat. Hoofdstuk 5 behandelt het verstrekken van inlichtingen aan het buitenland, dat dient plaats te vinden met inachtneming van de WIB. Daarbij komt ook de praktijk van de verstrekking aan de orde. Hoofdstuk 6 beschrijft de bevoegde autoriteiten en de mandaatverlening en hoofdstuk 7 de rechtsbeschermingregeling van de WIB. Daarbij komen de van toepassing zijnde artikelen uit de Algemene wet bestuursrecht (hierna ook: AWB) en uit de Wet openbaarheid van bestuur (hierna ook: WOB) ter sprake.

### 2. Nationale regelingen ter verkrijging van gegevens uit het buitenland

De verzameling van relevante gegevens en inlichtingen ten behoeve van de heffing van belastingen is van groot belang om te komen tot een juiste belastingheffing. Hoofdstuk VIII, afdeling 2, AWR geeft daarvoor het wettelijk instrumentarium in de vorm van verplichtingen voor de belastingplichtigen om de Belastingdienst alle voor de belastingheffing relevante gegevens te verstrekken. Deze gegevens hebben in toenemende mate betrekking op feiten en omstandigheden die zich in het buitenland afspelen. De informatieverplichtingen uit de AWR strekken zich ook uit tot relevante feiten en omstandigheden in het buitenland. Bij het verkrijgen van fiscaal relevante inlichtingen benut de Belastingdienst in beginsel eerst de ter beschikking staande nationale regelingen om de benodigde inlichtingen te verkrijgen. Als zij niet langs die weg (kunnen) worden verkregen, kunnen de inlichtingen worden gevraagd aan de betrokken buitenlandse

belastingadministratie in het geval dit een lidstaat van de Europese Unie is of indien daarmee een verdragsrelatie bestaat. Als door het instellen van een onderzoek in Nederland de kans bestaat dat het beoogde resultaat in gevaar wordt gebracht of dat dit tot beduidend meer inspanningen zou leiden, kan direct een verzoek om inlichtingen aan een buitenlandse bevoegde autoriteit worden gedaan. Een rechtstreeks verzoek is ook mogelijk in geval de inlichtingen dienen ter verificatie van ter beschikking staande gegevens. Daarnaast kunnen gegevens uit het buitenland worden verkregen door middel van automatische en spontane uitwisseling van inlichtingen tussen de verdragspartners.

### 2.1. De grensoverschrijdende werking van de Algemene wet inzake rijksbelastingen

De artikelen 47 tot en met 49 AWR stellen de informatieverplichtingen vast ten behoeve van de eigen belastingheffing van de belastingplichtigen. In artikel 53 AWR is de informatieplicht van administratieplichtigen geregeld die zich ook uitstrekt tot de belastingheffing van derden. De informatieverplichting van artikel 47 AWR met betrekking tot een in Nederland gevestigde moedermaatschappij strekt zich ook uit tot de informatie van in het buitenland gevestigde dochtervennootschappen waarin de moeder een meerderheidsdeelneming heeft. Evenzeer is een grootaandeelhouder/natuurlijk persoon verplicht informatie te verschaffen over een in het buitenland gevestigde vennootschap waarin hij de meerderheid der aandelen bezit.

### 2.2. Buitenlandse lichamen (artikel 47a AWR)

In artikel 47a AWR zijn de informatieverplichtingen in internationale verhoudingen verder aangescherpt. In het eerste en tweede lid voorziet het artikel in een inlichtingen- en inzageplicht ten aanzien van gegevens, inlichtingen, boeken, bescheiden en andere gegevensdragers die berusten bij moeder- of zusterondernemingen in het buitenland. Via de Nederlandse dochteronderneming kan op deze wijze van een buitenlandse moeder- of zusteronderneming informatie worden verkregen die van belang is voor de Nederlandse belastingheffing bij deze onderneming.

Artikel 47a AWR is met name bedoeld voor gevallen waarin ongeoorloofde winstverschuivingen van de Nederlandse dochteronderneming naar de buitenlandse moeder- of zusteronderneming worden vermoed. De bepaling kan overigens steeds worden toegepast in gevallen waarin de informatie van belang kan zijn voor de belastingheffing van de Nederlandse dochteronderneming waarvan de informatie wordt gevraagd.

Artikel 47a AWR mist echter toepassing indien de buitenlandse moeder of de natuurlijke persoon waarover informatie wordt gevraagd, gevestigd of woonachtig is in een land waarmee Nederland een wederkerige regeling heeft die voorziet in inlichtingenuitwisseling met betrekking tot de belasting voor de heffing waarvan de inspecteur de gegevens nodig heeft (zie artikel 47a, derde lid, AWR en hoofdstuk 3). In die gevallen staan internationale bijstandsregelingen ter beschikking om de nodige inlichtingen te verzamelen.

### 3. Internationale regelingen ter verkrijging van gegevens uit het buitenland

Het gebruik van de mogelijkheden van de internationale inlichtingenuitwisseling is op grond van artikel 47a, derde lid, AWR verplicht in bepaalde gevallen, maar is geenszins daartoe beperkt. In alle gevallen waarin de toepassing van een bilateraal belastingverdrag aan de orde is of waarbij de Belastingdienst niet voldoende (betrouwbare) gegevens uit het buitenland bij de belastingplichtige kan verkrijgen, kan de bijstand van andere staten worden ingeroepen. Voorwaarde daarvoor is dat de mogelijkheid daartoe is geschapen in een verdrag en dat in Nederland zelf de gebruikelijke mogelijkheden zijn uitgeput.

Verzoeken om inlichtingen aan het buitenland hebben betrekking op belastingen die onder de desbetreffende regeling vallen. Het komt regelmatig voor dat in één verdragsrelatie verschillende internationale regelingen van toepassing zijn, met verschillende reikwijdten. Veelal kan dan de regeling die de ruimste mogelijkheden biedt, worden toegepast. Het betreft de volgende regelingen.

#### 3.1. De bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting

Bilaterale belastingverdragen worden gesloten met als doel het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting (belastingontwijking en belastingfraude) met betrekking tot belastingen naar het inkomen en in een aantal gevallen naar het vermogen. In bijna alle bilaterale verdragen die Nederland heeft gesloten komt een inlichtingenartikel voor op grond waarvan fiscale inlichtingen kunnen worden uitgewisseld met de verdragspartner. De belastingverdragen die sinds 1963 zijn gesloten zijn alle gebaseerd op het OESO-modelverdrag.

Het modelverdrag wordt regelmatig herzien. Voor de inlichtingenuitwisseling in het kader van het huidige internationale verdragenrecht zijn met name de versies van 1963, 1977, 2000 en 2005 van belang.

De meeste bilaterale belastingverdragen zijn van toepassing op: de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de vennoot-

schapsbelasting, de dividendbelasting (en in sommige gevallen) de vermogensbelasting.

De OESO-modelverdragen gaan vergezeld van een officieel Commentaar, dat evenals het modelverdrag zelf niet bindend is, maar algemeen wordt gezien als een belangrijke bron voor de uitleg van de verdragen.

#### Variaties in het inlichtingenartikel

In de meeste gevallen dient artikel 26 van één van de versies van de OESO-modelverdragen of artikel 27 van het Nederlands standaardverdrag als voorbeeld voor deze inlichtingenartikelen. Het OESO-modelverdrag is echter geen voorschrift. Dit houdt in dat staten de vrijheid hebben om van het model af te wijken. De verdragen in het Nederlandse verdragennet zijn daarom onderling niet altijd gelijk, maar afhankelijk van het modelverdrag dat 'gold' op het tijdstip van sluiting en van de specifieke verdragsrelatie. Dat geldt ook voor de zogenoemde inlichtingenbepaling. De tekst van het inlichtingenartikel in een bepaald verdrag geeft aan welke reikwijdte de inlichtingenuitwisseling met het desbetreffende land kan hebben. In de inlichtingenbepaling zijn de volgende elementen te onderscheiden:

#### a. Reikwijdte

In de loop der tijd zijn hiervoor verschillende varianten gebruikt. Een aantal verdragen beperkt de uitwisseling tot die inlichtingen die de verdragspartners nodig hebben om uitvoering te kunnen geven aan het verdrag: 'De bevoegde autoriteiten van de Staten wisselen zodanige inlichtingen uit als nodig zijn om uitvoering te geven aan deze Overeenkomst.' Een voorbeeld daarvan is artikel 26 van het Verdrag met Brazilië (1992). Sommige verdragen verruimen de reikwijdte van de inlichtingenuitwisseling met bepalingen betreffende de fraudepreventie: 'De bevoegde autoriteiten van de Staten wisselen zodanige inlichtingen uit als nodig zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van deze Overeenkomst of om fraude te voorkomen of om uitvoering te geven aan wettelijke voorzieningen tegen wetsontduiking met betrekking tot de belastingen die het onderwerp van deze Overeenkomst uitmaken.' Een voorbeeld daarvan is artikel 27 van het Verdrag met Marokko (1987).

Verreweg de meeste verdragen voorzien daarnaast ook in inlichtingenuitwisseling ten behoeve van een correcte toepassing van de nationale wetgevingen. Dan kunnen inlichtingen worden uitgewisseld 'die nodig zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van deze Overeenkomst of aan de nationale wetgeving van de Staten met betrekking tot de belastingen waarop de Overeenkomst

van toepassing is, voor zover de heffing van die belastingen niet in strijd is met de Overeenkomst.<sup>7</sup>

In de verdragen die zijn gesloten naar het OESO-model 1977 en volgende is de inlichtingenuitwisseling overigens niet beperkt tot inlichtingen betreffende inwoners van een van beide landen. De inlichtingenuitwisseling kan ook personen betreffen die niet in een van beide landen wonen maar wel een bron van inkomsten hebben in een van beide landen.

In het modelverdrag 2000 is de zakelijke reikwijdte van de inlichtingenbepaling uitgebreid naar alle belastingen van welke aard dan ook. De bepaling bestrijkt sindsdien dus zowel de directe als de indirecte belastingen en voorziet ook expliciet in de uitwisseling van gegevens over belastingen van lokale overheden. Nederland heeft al wel verdragen afgesloten die zien op alle centraal geheven belastingen (onder meer de verdragen met Zuid-Afrika, Slovenië en Albanië), maar pleegt een voorbehoud te maken ten aanzien van centraal geheven belastingen. Wel kent een aantal verdragen verwijzingen naar gemeentelijke of provinciale belastingen (bijvoorbeeld de verdragen met Denemarken, Japan en België).

In het OESO-model 2005, ten slotte, is expliciet tot uitdrukking gebracht dat de gegevensuitwisseling ook betrekking kan hebben op de uitvoering en handhaving van belastingen. Dit betekent dat de inlichtingenuitwisseling ook kan zien op de ter zake van de betreffende belastingen in rekening te brengen of gebrachte renten of bestuursrechtelijke sancties en boeten.

#### *b. Inspanningsverplichting*

In het commentaar bij het OESO-model (vanaf 1977) worden staten verplicht om voor het voldoen aan een verzoek van een verdragspartner dezelfde inspanning te plegen als ze voor hun eigen belastingheffing zouden doen. Zij zullen dus indien nodig een onderzoek moeten instellen. In een aantal verdragen is echter afgesproken dat alleen gegevens die geordend voorhanden zijn, worden uitgewisseld (bijvoorbeeld de verdragen met Korea, Israël en Singapore). Het instellen van een speciaal onderzoek voor het verkrijgen van de gevraagde gegevens kan dan niet worden geëist. Staten dienen overigens geen verzoek om inlichtingen te doen als ze nog niet hun gebruikelijke middelen in eigen land hebben benut, zij het dat dit niet te strikt mag worden uitgelegd. In het OESO-model 2005 is voorts benadrukt dat de inspanningsverplichting van toepassing is ongeacht of de inlichtingen van belang zijn voor de eigen belastingheffing van de staat waaraan het verzoek om inlichtingen is gericht.

#### *c. Geheimhouding*

Alle inlichtingenbepalingen in de bilaterale verdragen bevatten een geheimhoudingsclausule. Daarin wordt omschreven welke personen en/of instanties gerechtigd zijn kennis te nemen van de uit het buitenland ontvangen informatie. Bij verdragen naar het OESO-model versies 1977 tot 2005 bestaat die kring uit: belastingambtenaren, bezwaar- en beroepsinstanties alsmede instanties die zich bezighouden met de vervolging van fiscale delicten. Het OESO-model 2005 voegt hier nog aan toe: de autoriteiten die toezicht houden op het algemene landsbestuur (bijvoorbeeld de Algemene Rekenkamer). Ook aan de belastingplichtige, diens gemachtigde of getuigen in een fiscale procedure kunnen de inlichtingen volgens het OESO-commentaar worden verstrekt. In Nederland zullen inlichtingen die vallen onder de uitzonderingsgronden van de WOB (zoals informatie over derden, informatie van controlestrategische aard, namen van buitenlandse ambtenaren) in ieder geval niet aan laatstgenoemden worden verstrekt.

De gegevens mogen in openbare rechtszittingen worden gebruikt en openbaar gemaakt in gepubliceerde rechterlijke uitspraken. De geheimhouding wordt gegarandeerd volgens de wetten van de ontvangende staat. De geheimhoudingsplicht heeft uiteraard geen betrekking op openbare informatie, zoals kadaastergegevens of gegevens van Kamers van Koophandel.

#### *d. Wederkerigheid*

Wederkerigheid is in de inlichtingenuitwisseling een juridisch begrip. Er wordt mee bedoeld dat de beide staten in staat en bereid zijn elkaar gelijksoortige inlichtingen te verstrekken. Bij het doen van verzoeken houdt de wederkerigheidstoets in dat Nederland geen gegevens vraagt die het zelf niet zou mogen/kunnen verstrekken.

#### *e. Vormen van uitwisseling*

Volgens het commentaar bij het OESO-model zijn vele vormen van uitwisseling mogelijk. De inlichtingenbepaling voorziet in de uitwisseling van inlichtingen op verzoek, spontaan (zonder voorafgaand verzoek) en automatisch (periodiek en categoriegewijs). Maar ook inlichtingenuitwisseling (op verzoek of spontaan) in het kader van gelijktijdige boekenonderzoeken of aanwezigheid van een belastingambtenaar in het buitenland en inlichtingenuitwisseling over branches, industrieën, e.d. behoren tot de mogelijkheden.

#### *f. Weigeringsgronden*

De verplichting tot uitwisseling wordt niet aanwezig geacht wanneer deze – zou leiden tot maatregelen die in strijd zijn met de wetgeving of de administratieve praktijk van de verstreckende of

de ontvangende staat. (Hierin zijn de principes van soevereiniteit van de staten en van de wederkerigheid besloten); – in strijd komt met de openbare orde; – het risico van het onthullen van beroeps- en/of bedrijfsgeheimen in zich draagt.

In de meest recente versie van de inlichtingenbepaling uit het OESO-modelverdrag is neergelegd dat de inlichtingen niet kunnen worden geweigerd uitsluitend omdat een staat deze inlichtingen niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing. Voorts kunnen de inlichtingen niet worden geweigerd uitsluitend op grond van het feit dat ze in het bezit zijn van een financiële instelling (het bankgeheim mag dus niet aan de inlichtingenuitwisseling in de weg staan) of een gemachtigde, dan wel omdat ze gerelateerd zijn aan het eigendomsrecht in een entiteit (bijvoorbeeld informatie over de identiteit van aandeelhouders). Nederland heeft echter nog geen verdragen afgesloten waarin deze inlichtingenbepaling is opgenomen.

#### *3.2. Successieverdragen*

Op het gebied van schenkings- en successierechten bestaan aparte verdragen met Finland, Israël, Oostenrijk, Verenigd Koninkrijk, Verenigde Staten, Zweden en Zwitserland. Ook in deze verdragen staat een inlichtingenartikel, behalve in het verdrag met Zwitserland. Met België heeft Nederland een overeenkomst voor de uitwisseling van inlichtingen inzake successie- en schenkingsrechten, zie 3.7.1.

#### *3.3. De Belastingregeling voor het Koninkrijk*

De Belastingregeling voor het Koninkrijk (boekwerk Internationale Fiscale Zaken 10.00.00) is onder meer van toepassing op:

*wat Nederland betreft*  
de inkomstenbelasting  
de loonbelasting  
de vennootschapsbelasting  
de dividendbelasting  
de vermogensbelasting

*wat de Nederlandse Antillen en Aruba betreft*  
de inkomstenbelasting  
de winstbelasting

#### *a. Reikwijdte*

Gegevens kunnen worden uitgewisseld om uitvoering te geven aan de BRK of aan de wetgeving van Nederland, de Nederlandse Antillen en Aruba met betrekking tot belastingen waarop de BRK van toepassing is (artikel 24, negende lid, BRK; artikel 35b, vijfde lid, onderdeel c, en zesde lid, BRK; artikel 37, eerste lid, BRK) en met betrek-

king tot schoolgelden en premies ingevolge sociale verzekeringswetten (artikel 44 BRK).

#### *b. Inspanningsverplichting*

De landen zijn verplicht indien nodig voor elkaars belastingheffing onderzoek in te stellen (artikel 37, tweede lid, BRK).

#### *c. Geheimhouding*

Deze is op dezelfde wijze geregeld als in de bilaterale verdragen (OESO-model 1977).

#### *d. Vormen van uitwisseling*

De inlichtingenuitwisseling kan plaatsvinden op verzoek, spontaan en automatisch. Ook is voorzien in de mogelijkheid tot aanwezigheid van ambtenaren op het grondgebied van de andere staat bij een onderzoek dat in het andere land wordt ingesteld. In het besluit van 31 maart 1995, AFZ 1995/1377M, is gezamenlijk bepaald in welke gevallen en onder welke condities die aanwezigheid kan plaatsvinden.

#### *e. Weigeringsgronden*

Deze zijn dezelfde als die van het OESO-model 1977.

### *3.4. De EU-regelgeving en daarmee samenhangende overeenkomsten*

#### *A. De Richtlijn 77/799/EEG (Bijstandsrichtlijn)*

De EG-richtlijn van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies (77/799/EEG) maakt deel uit van de communautaire- of EU wetgeving. Het doel van de Bijstandsrichtlijn is de samenwerking tussen de belastingautoriteiten van de EU-lidstaten te versterken met het oog op een betere bestrijding van de internationale belastingvlucht en belastingfraude. De EU-lidstaten zijn verplicht hun nationale wetgeving in overeenstemming te brengen met EU-richtlijnen. In Nederland is de Bijstandsrichtlijn geïmplementeerd in de WIB. De Bijstandsrichtlijn is van toepassing op de belastingen naar het inkomen en het vermogen en (sinds 2004) de heffingen op bepaalde verzekeringspremies.

#### *a. Reikwijdte*

De uitwisselingsverplichting omvat alle inlichtingen die van belang kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingsschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen en het vermogen en de heffingen op bepaalde verzekeringspremies.

#### *b. Inspanningsverplichting*

Er moet zonodig voor de andere lidstaat een onderzoek worden ingesteld. Dit onderzoek dient op dezelfde wijze en

binnen hetzelfde tijdsbestek te worden gedaan als vergelijkbare onderzoeken ten behoeve van de eigen belastingheffing. De verzoekende staat moet overigens eerst zijn eigen gebruikelijke mogelijkheden benutten, zonder daarbij de resultaten van het onderzoek in gevaar te hoeven brengen (artikel 2 Bijstandsrichtlijn).

#### *c. Geheimhoudingsplicht*

De wordt gegarandeerd volgens de wetten van de ontvangende staat. Het vermelden van de gegevens tijdens openbare rechtszittingen of bij rechterlijke uitspraken is toegestaan, tenzij de verstrekende staat daartegen bezwaar maakt. De inlichtingen kunnen ook worden gebruikt voor de in Richtlijn 76/308/EEG vermelde heffingen, zoals de in- en uitvoerrechten, de belasting over de toegevoegde waarde en bepaalde accijnzen. De verstrekende lidstaat moet dan wel hebben bepaald dat dit gebruik is toegestaan. Nederland staat dit gebruik toe. Ook is het mogelijk om de gegevens voor andere dan fiscale doeleinden te gebruiken, na verkregen toestemming van de andere staat en onder voorwaarde dat die staat zelf ook een gelijksoortig gebruik wettelijk heeft toegestaan. Tevens kunnen inlichtingen die van een lidstaat zijn ontvangen door worden gegeven aan een andere lidstaat (na verkregen toestemming). Ten slotte is het mogelijk dat verstrekende lidstaten aan de ontvangende staten verzoeken hun eigen geheimhoudingsbepalingen in acht te nemen, wanneer die verder gaan dan die van de ontvangende staat.

#### *d. Vormen*

Vormen van bijstandsverlening zijn:

1. Uitwisselen van inlichtingen: Uitwisseling op verzoek (artikel 2 Bijstandsrichtlijn)  
Automatische uitwisseling (artikel 3 Bijstandsrichtlijn)  
Spontane uitwisseling (artikel 4 Bijstandsrichtlijn)
2. Aanwezigheid van ambtenaren ter verkrijging van deze inlichtingen (artikel 6 Bijstandsrichtlijn)
3. Notificatie van stukken (artikel 8bis Bijstandsrichtlijn)
4. Gelijktijdige boekenonderzoeken (artikel 8ter Bijstandsrichtlijn)

#### *e. Weigeringsgronden*

De verplichting tot uitwisseling wordt niet aanwezig geacht wanneer deze – niet wederkerig is. Inlichtingen hoeven niet te worden verstrekt indien de lidstaat waarvoor de inlichtingen zijn bestemd juridisch of feitelijk niet in staat is gelijksoortige inlichtingen te verstrekken; – zou leiden tot maatregelen die in strijd zijn met de wetgeving of de administratieve praktijk van de verstrekende of de ontvangende staat. Een lidstaat kan echter niet weigeren informatie te ver-

strekken met als argument dat de desbetreffende informatie niet nodig is voor binnenlandse doeleinden; – het risico van het onthullen van beroeps- en/of bedrijfsgeheimen in zich draagt of in strijd komt met de openbare orde.

#### *f. Samenloopregel*

Artikel 11 van de Bijstandsrichtlijn bepaalt dat verdergaande regelingen en verplichtingen, voortvloeiend uit andere overeenkomsten door de Richtlijn niet worden beperkt. Wanneer binnen een bepaalde verdragsrelatie zowel een verdragsbepaling als de Europese Bijstandsrichtlijn geldt, is in beginsel de meest vergaande bepaling van toepassing.

#### *B. De Richtlijn 2003/48/EG (Spaarrenterichtlijn) en verwante regelingen*

De EG-richtlijn van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (Spaarrenterichtlijn 2003/48/EG) beoogt te voorkomen dat natuurlijke personen zich in de lidstaat waar zij wonen, kunnen onttrekken aan elke vorm van belastingheffing op rente die zij vanuit een andere lidstaat ontvangen. Op grond van de Spaarrenterichtlijn zijn de EU-lidstaten en hun afhankelijke en geassocieerde gebieden gehouden tot het automatisch uitwisselen van informatie over rentebetalingen met ingang van 1 juli 2005. Gedurende een overgangperiode is het echter uitsluitend aan België, Luxemburg en Oostenrijk en een aantal afhankelijke en geassocieerde gebieden (onder andere de Nederlandse Antillen) toegestaan om in plaats van automatisch inlichtingen uit te wisselen een bronbelastingstelsel toe te passen voor uitgaande rentebetalingen. Nederland heeft op de Spaarrenterichtlijn gebaseerde overeenkomsten gesloten met de Britse afhankelijke en geassocieerde gebieden. Voor rentebetalingen tussen Nederland en de Nederlandse Antillen en Aruba is de op de Spaarrenterichtlijn gebaseerde regelgeving opgenomen in een gezamenlijke regeling die is gepubliceerd in Staatscourant 2005, nr. 66.

Voor Nederland geldt dat automatisch informatie over rentebetalingen zal dienen te worden verstrekt aan alle EU-lidstaten en aan Aruba, De Britse Maagdeneilanden, het Eiland Man, Guernsey, Jersey, Montserrat en de Nederlandse Antillen. Nederland gaat automatisch informatie over rentebetalingen ontvangen van alle EU-lidstaten – met uitzondering van België, Oostenrijk en Luxemburg – en van Anguilla, Aruba, Kaaimaneilanden en Montserrat. Met Zwitserland, Andorra, Liechtenstein, Monaco en San Marino zijn door de EU overeenkomsten gesloten die voorzien in bronbelastingstelsel voor uitgaande rentebetalingen. Hieraan is

voor de EU-lidstaten geen verplichting tot automatische inlichtingenverstrekking gekoppeld. Zie ook onder C. De Spaarrenterichtlijn is geïmplementeerd in de WIB (Hoofdstuk 1A, Afdeling 2 en art. 6a WIB), alsmede in de uitvoeringsregeling WIB.

#### *a. Reikwijdte*

De uitwisselingsverplichting is van toepassing op rente die is uitbetaald of bijgeschreven op een rekening die is terug te voeren op een schuldvordering in enigerlei vorm. Onder deze rente wordt volgens de richtlijn mede begrepen:

- het ter zake van verkoop of aflossing van een schuldvordering ontvangen bedrag voorzover de betaling voortvloeit uit aangegroeide of gekapitaliseerde rente;
- betalingen van een instelling voor collectieve belegging in effecten (een zogenaamde ‘icbe’) voorzover de betaling valt terug te voeren op door de icbe ontvangen rentebetalingen;
- de gerealiseerde inkomsten bij verkoop, terugbetaling of aflossing van aandelen van, of bewijzen van deelneming in, een icbe.

Bepaalde verhandelbare schuldvorderingen zijn echter tijdelijk uitgezonderd van de toepassing van de richtlijn.

#### *b. Inspanningsverplichting*

De financiële instellingen in de lidstaten zijn verplicht tot het registreren en – voor lidstaten die hebben geopteerd voor uitwisseling van inlichtingen – het renseigner van gegevens aan de nationale bevoegde autoriteit. De gegevens dienen door de bevoegde autoriteit automatisch – uiterlijk zes maanden na afloop van het jaar waarin de inkomsten uit spaartegoeden zijn geïnd – te worden verstrekt aan de bevoegde autoriteiten van de betrokken woonplaatsstaten.

#### *c. Geheimhoudingsplicht*

De in de Bijstandsrichtlijn geformuleerde geheimhoudingsplicht is van toepassing.

#### *d. Vormen*

Op grond van de Spaarrenterichtlijn vindt uitsluitend automatische inlichtingenuitwisseling plaats.

#### *e. Weigeringsgronden*

De uitwisseling van informatie op grond van de Spaarrenterichtlijn is niet begrensd.

#### *f. Samenloopregel*

De in de Bijstandsrichtlijn geformuleerde samenloopregel is van toepassing.

#### *C. De overeenkomsten tussen de EU en Zwitserland, Andorra, Liechtenstein, Monaco en San Marino*

Op grond van de in het verlengde van de EU Spaarrenterichtlijn gesloten overeenkomst tussen Zwitserland en de EU (Publicatieblad van de Europese Unie nr. L 385, blz. 30) kunnen Nederland en Zwitserland ondanks het ontbreken van een informatiebepaling in het bilaterale belastingverdrag tussen beide landen verzoeken om inlichtingen doen met betrekking tot de onder de overeenkomst vallende spaarrente, rente- en royaltybetalingen tussen gelieerde ondernemingen en deelnemingsdividend. Met betrekking tot Andorra, Liechtenstein, Monaco en San Marino, waarmee vergelijkbare overeenkomsten door de EU zijn gesloten, geldt dat ondanks het ontbreken van een bilateraal belastingverdrag inlichtingen op verzoek kunnen worden uitgewisseld met betrekking tot de onder de overeenkomst vallende spaarrente. Voorwaarde is dat de gedragingen waarop de inlichtingen betrekking hebben in zowel Nederland als het aangezochte land vallen onder de nationaalrechtelijke definitie van belastingfraude of soortgelijke inbreuken.

#### *a. Reikwijdte*

De reikwijdte van de inlichtingenplicht is beperkt tot de rentecategorieën die onder de Spaarrenterichtlijn vallen. Met betrekking tot Zwitserland geldt dat ook gegevens kunnen worden uitgewisseld met betrekking tot de inkomenscategorieën die onder de Rente- en royaltyrichtlijn (Richtlijn 2003/49/EG) of onder de Moeder-dochterrichtlijn vallen (Richtlijn 90/435/EEG)

#### *b. Inspanningsverplichting*

Met betrekking tot de inspanningsverplichting zijn in de overeenkomsten geen beperkingen opgenomen.

#### *c. Geheimhouding*

De overeenkomsten tussen de EU en Andorra, Liechtenstein, Monaco en San Marino kennen een geheimhoudingsbepaling die grotendeels overeenkomt met de geheimhoudingsbepaling van art. 26 OESO-modelverdrag. De overeenkomst tussen de EU en Zwitserland verwijst naar de geheimhoudingsbepalingen in het informatieartikel in de bilaterale belastingverdragen. Aangezien het belastingverdrag Nederland-Zwitserland geen informatieartikel bevat, zijn de nationale geheimhoudingsbepalingen van toepassing.

#### *d. Vormen*

Op grond van de overeenkomsten vindt uitsluitend inlichtingenuitwisseling op verzoek plaats.

#### *e. Weigeringsgronden*

Hierover is in de overeenkomsten in relatie tot Nederland niets geregeld.

#### *3.5. Het Multilateraal verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken*

Het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken gesloten te Straatsburg op 25 januari 1988 staat open ter ondertekening voor de lidstaten van de raad van Europa en van de OESO.

Voor Nederland is het WABB-verdrag in werking getreden op 1 februari 1997. Het WABB-verdrag bevat de tot nu meest omvattende regeling voor wederzijds administratieve bijstandsverlening. Het WABB-verdrag geldt inmiddels voor de volgende landen: Azerbeidzjan, België, Denemarken, Finland, Frankrijk, IJsland, Italië, Nederland, Noorwegen, Polen, de Verenigde Staten en Zweden. Het WABB-verdrag is van toepassing op alle centraal en decentraal geheven belastingen en de premies sociale zekerheid, tenzij deelnemende landen een voorbehoud hebben gemaakt ten aanzien van bepaalde heffingen.

#### *Voorbehouden (artikel 30 WABB-verdrag)*

Het verdrag geeft de verdragspartners de mogelijkheid een aantal toepassingsvoorbehouden te maken met betrekking tot soorten belastingen, invorderingsbijstand en uitreiking van documenten. Die zijn in artikel 30 limitatief opgesomd. Nederland heeft een voorbehoud gemaakt voor een aantal indirecte belastingen, voor lokale heffingen en voor de uitreiking van documenten. Het voorbehoud met betrekking tot de omzetbelasting is in 2001 ingetrokken.

Gemaakte voorbehouden werken op basis van wederkerigheid. Zo kan een verdragspartner die een voorbehoud heeft gemaakt ten aanzien van een bepaling uit het WABB-verdrag niet van een andere verdragspartner verlangen dat deze de bepaling wel toepast.

#### *a. Reikwijdte*

De bijstand moet betrekking hebben op fiscale aangelegenheden.

De gegevens moeten van belang kunnen zijn:

- voor heffing en inning van belastingen, de invordering en dwanginvordering van verschuldigde belasting, en
- voor administratiefrechtelijke vervolging of het initiëren van strafvervolging.

#### *b. Inspanningsverplichting*

Deze omvat ‘alle passende maatregelen’ die kunnen dienen om de gevraagde inlichtingen te verstrekken, dus ook het instellen van onderzoeken.

*c. Geheimhouding (artikel 22 WABB-verdrag)*

De kring van gerechtigden is dezelfde als bij de Bijstandsrichtlijn en de bilaterale verdragen naar het OESO-model 1977-2000. Na verkregen toestemming van de verdragspartner is er de mogelijkheid tot ander gebruik. Ook bestaat, na verkregen toestemming, de mogelijkheid om de inlichtingen in openbare rechtszittingen bekend te maken en om ze aan derde staten door te geven (mits die partij zijn bij het verdrag). Indien twee staten informatie uitwisselen is de geheimhouding van toepassing die geldt in de ontvangende staat, tenzij de geheimhoudingsverplichtingen in de verstrekkende staat verder gaan.

*d. Vormen*

Het WABB-verdrag bevat de tot nu toe meest omvattende regeling voor administratieve bijstandsverlening. Het omvat in principe de heffing en de invordering van belastingen en van sociale zekerheidspremies.

Voor wat betreft de fiscale heffingsbijstand kent het

- uitwisseling op verzoek (artikel 5 WABB-verdrag)
- automatische uitwisseling (artikel 6 WABB-verdrag)
- spontane uitwisseling (artikel 7 WABB-verdrag)
- de gelijktijdige boekenonderzoeken (artikel 8 WABB-verdrag)
- aanwezigheid van ambtenaren op elkaars grondgebied (artikel 9 WABB-verdrag)

*e. Weigeringsgronden (artikel 21 WABB-verdrag)*

De formulering is gelijklopend aan die uit de OESO-modelteksten: strijdigheid met eigen wetgeving en/of administratieve praktijk, strijdigheid met de wederkerigheid, gevaar voor onthulling beroeps- of zakengeheimen. Er zijn daarnaast de volgende toevoegingen:

- reeds bestaande wettelijke rechten en waarborgen van belastingplichtigen mogen niet worden aangetast;
- geen bijstand is verplicht wanneer een belasting in de verzoekende staat in strijd geacht wordt met algemeen aanvaarde beginselen van belastingheffing;
- geen bijstand is verplicht indien deze zou leiden tot discriminatie van onderdanen van de aangezochte staat ten opzichte van de verzoekende staat

*f. Rechtsgedingen (artikel 23 WABB-verdrag)*

Rechtsgedingen naar aanleiding van maatregelen die genomen zijn ter uitvoering van de bijstandsverlening kunnen slechts worden aangespannen in die staat (de aangezochte staat).

*g. Samenloop met andere regelingen (artikel 27 WABB-verdrag)*

Andere regelingen worden door het WABB-verdrag niet beperkt. Het verdrag verplicht wel tot het maken van een keuze, omdat elke mogelijkheid op zichzelf staat met zijn eigen kenmerken en doelen en waarvan de bepalingen onvermijdelijk kunnen zijn met andere mogelijkheden. De lidstaten van de EU zullen echter voorrang moeten geven aan gelijksoortige bepalingen van de Bijstandsrichtlijn.

*3.6. informatie-uitwisselingsverdragen*

In 2002 heeft de OESO in samenwerking met een aantal voormalige belastingparadijzen een modelovereenkomst voor de uitwisseling van belastinggegevens openbaar gemaakt (Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, DAF/CF/FA(2002)24 FINAL). Nederland heeft in 2005 met het Eiland Man een verdrag gesloten inzake informatie-uitwisseling op verzoek over zowel strafrechtelijke als civiele belastingzaken. Dit verdrag is gebaseerd op de OESO modelovereenkomst voor een informatie-uitwisselingsverdrag. Verwacht wordt dat dit verdrag in 2006 in werking zal treden.

*3.7. Internationale administratieve regelingen*

Op basis van de hierboven genoemde internationale overeenkomsten op grond waarvan inlichtingenuitwisseling mogelijk is, heeft Nederland ook een aantal administratieve regelingen afgesloten als uitwerking van die overeenkomsten.

*3.7.1. Regelingen op het gebied van de automatische uitwisseling van inlichtingen*

Op het gebied van de automatische uitwisseling van inlichtingen is Nederland met de volgende landen bilaterale regelingen overeengekomen. In de meeste van deze regelingen is voor bepaalde categorieën inkomsten tevens geïntensiveerd spontane inlichtingenuitwisseling overeengekomen (zie hoofdstuk 5).

*Frankrijk*

Regeling van 11 juli 1996, nr. AFZ96/1397M, inzake automatische uitwisseling van inlichtingen (Stcrt.1996, 150).

*België*

Regeling van 4 februari 2004, Stcrt. 132, ter vervanging van de Regeling van 25 september 1997, nr. AFZ97/3531M, inzake automatische uitwisseling van inlichtingen (Stcrt. 1997, 232). Bij laatstgenoemde regeling is tevens de Overeenkomst tussen Nederland en België inzake wisseling van renvoeien tussen de Nederlandsche en Belgische administratiën van 24 mei 1845 (Stcrt. 1997, 232) gepubliceerd. Deze overeen-

komst vormt de basis voor de uitwisseling van inlichtingen inzake successie- en schenkingsrechten tussen Nederland en België. In de regeling is ook een aantal categorieën genoemd voor geïntensiveerd spontane uitwisseling.

*Duitsland*

Regeling van 16 oktober 1997, nr. AFZ97/3934M, inzake de automatische uitwisseling van inlichtingen op het gebied van belastingen (Stcrt. 1997, 235). Bij deze overeenkomst is ook ten aanzien van een aantal categorieën geïntensiveerd spontane uitwisseling overeengekomen.

*Canada*

Memorandum van overeenstemming van 17 november 1997, nr. AFZ97/3335, inzake de automatische uitwisseling van fiscale gegevens (Stcrt. 1997, 231).

*Denemarken*

Memorandum van overeenstemming inzake de stroomlijning en intensivering van wederzijdse bijstand ten behoeve van directe en indirecte belastingen van 22 februari 1999, nr. AFZ1999/706 (Stcrt. 1999, 123). Ook deze overeenkomst bevat een aantal categorieën voor geïntensiveerd spontane uitwisseling.

*Australië*

Memorandum van Overeenstemming van 4 juni 2002, Stcrt. 2002, 239, inzake de automatische uitwisseling van fiscale inlichtingen en de intensivering van spontane uitwisseling van fiscale inlichtingen. Ten aanzien van een beperkt aantal categorieën inkomsten is geïntensiveerd spontane uitwisseling overeengekomen.

*Litouwen*

Memorandum van overeenstemming tussen Nederland en Litouwen van 24 september 2003, Stcrt. 2003, 194, inzake de stroomlijning en intensivering van wederzijdse bijstand ten behoeve van directe belastingen. In dit memorandum is ook geïntensiveerd spontane uitwisseling overeengekomen.

*Zweden*

Memorandum van Overeenstemming van 3 september 2004, Stcrt. 2004, 209, inzake de stroomlijning en intensivering van wederzijdse bijstand op het gebied van de directe belastingen en indirecte belastingen. In dit memorandum is ook geïntensiveerd spontane uitwisseling overeengekomen.

*Estland*

Memorandum van Overeenstemming van 13 oktober 2004, Stcrt. 2004, 206, inzake de stroomlijning en intensivering wederzijdse bijstand in belastingzaken.

In dit memorandum is ook geïntensiverd spontane uitwisseling overeengekomen.

#### *Polen*

Memorandum van Overeenstemming 13 april 2005, Stcrt. 2005, 74, inzake wederzijdse bijstand in belastingzaken. In dit memorandum is ook geïntensiverd spontane uitwisseling overeengekomen.

#### *3.7.2. Regelingen op het gebied van de spontane uitwisseling van inlichtingen*

#### *Oekraïne*

Nederland heeft op 3 april 2002 met de Oekraïne een werkovereenkomst (zie kennisgeving DGB 2002/2864M) gesloten, met afspraken die alleen zien op spontane gegevensuitwisseling.

#### *Letland*

Werkovereenkomst van 15 augustus 2003 (DGB2004-3945M) tussen Letland en Nederland inzake spontane uitwisseling van inlichtingen.

#### *3.7.3. Regelingen op het gebied van de gelijktijdige boekenonderzoeken*

Op het gebied van de gelijktijdige boekenonderzoeken zijn met de volgende landen regelingen tot stand gekomen.

#### *Oekraïne*

Werkovereenkomst van 28 oktober 2002 (DGB2002/6023M) tussen Nederland en Oekraïne voor de uitvoering van gelijktijdige boekenonderzoeken.

#### *Litouwen*

Memorandum van overeenstemming tussen Nederland en Litouwen van 24 september 2003, Stcrt. 2003, 194, inzake de stroomlijning en intensivering van wederzijdse bijstand ten behoeve van directe belastingen. De uitvoering van gelijktijdige boekenonderzoeken is geregeld in de bijlage bij paragraaf II.2 van dit memorandum.

#### *Zweden*

Memorandum van Overeenstemming van 3 september 2004, Stcrt. 2004, 209, inzake de stroomlijning en intensivering van wederzijdse bijstand op het gebied van de directe belastingen en indirecte belastingen. De uitvoering van gelijktijdige boekenonderzoeken is geregeld in de bijlage bij artikel IId van dit memorandum.

#### *Estland*

Memorandum van Overeenstemming van 13 oktober 2004, Stcrt. 2004, 206, voor de uitvoering van gelijktijdige boekenonderzoeken.

#### *Polen*

Memorandum van Overeenstemming 13 april 2005, Stcrt. 2005, 74, inzake wederzijdse bijstand in belastingzaken.

De gelijktijdige belastingcontroles van geselecteerde belastingplichtigen of groepen belastingplichtigen, die activiteiten in zowel Polen als Nederland ontplooiën is geregeld in Artikel 8 van dit memorandum.

#### *3.7.4. Regelingen op het gebied van de aanwezigheid van ambtenaren op elkaars grondgebied*

Op het gebied van de aanwezigheid van ambtenaren zijn met de volgende landen regelingen tot stand gekomen.

#### *Nederlandse Antillen en Aruba*

Gezamenlijke regeling aanwezigheid van ambtenaren bij onderzoek in een ander land van het Koninkrijk (besluit van 31 maart 1995, nr. AFZ95/1377M, Stcrt. 1995,68). Deze regeling bevat een uitwerking van artikel 37, tweede lid, BRK.

#### *Canada*

Memorandum van overeenstemming van 17 november 1997, nr. AFZ97/3711, inzake de aanwezigheid van belastingambtenaren van de ene staat op het grondgebied van de andere staat ten behoeve van belastingonderzoek (Stcrt.1997, 231).

#### *België*

Regeling van 3 juni 1998, nr. AFZ98/1731M, inzake de aanwezigheid van belastingambtenaren van de ene staat op het grondgebied van de andere staat ten behoeve van belastingonderzoek (Stcrt.1998, 120).

#### *Denemarken*

Memorandum van overeenstemming inzake de stroomlijning en intensivering van wederzijdse bijstand ten behoeve van directe en indirecte belastingen van 22 februari 1999, nr. AFZ1999/706 (Stcrt. 1999, 123).

#### *Litouwen*

Memorandum van overeenstemming tussen Nederland en Litouwen van 24 september 2003, Stcrt. 2003, 194, inzake de stroomlijning en intensivering van wederzijdse bijstand ten behoeve van directe belastingen. De aanwezigheid van belastingambtenaren van de ene staat op het grondgebied van de andere staat is geregeld in Hoofdstuk II van dit memorandum.

#### *Zweden*

Memorandum van Overeenstemming van 3 september 2004, Stcrt. 2004, 209, inzake de stroomlijning en intensivering van wederzijdse bijstand op het gebied van de directe belastingen en indirecte belastingen. De aanwezigheid van belastingambtenaren van de ene staat op het grondgebied van de andere staat is geregeld in Hoofdstuk II van dit memorandum.

#### *Estland*

Memorandum van Overeenstemming van 13 oktober 2004, Stcrt. 2004, 206, inzake de stroomlijning en intensivering wederzijdse bijstand in belastingzaken. De aanwezigheid van belastingambtenaren van de ene staat op het grondgebied van de andere staat is geregeld in Hoofdstuk III van dit memorandum.

#### *Polen*

Memorandum van Overeenstemming 13 april 2005, Stcrt. 2005, 74, inzake wederzijdse bijstand in belastingzaken. De aanwezigheid van belastingambtenaren van de ene staat op het grondgebied van de andere staat is geregeld in Artikel 7 van dit memorandum.

#### *3.8. Bevoegde autoriteiten*

Alle hierboven vermelde regelingen dienen te worden afgesloten door en toegepast onder verantwoordelijkheid van de bevoegde autoriteiten. Dat is in alle inlichtingenbepalingen uitdrukkelijk voorgeschreven. Bevoegde autoriteiten zijn centraal gesitueerde personen en instanties die speciaal zijn aangewezen door de staten ten behoeve van de bijstandsverleningen. Die aanwijzing gebeurt via de wetgeving van de staten zelf.

Voor Nederland is de minister van Financiën aangewezen. Zijn bevoegdheid is via de staatssecretaris en de directeur-generaal Belastingdienst doorgemandateerd aan de voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD voor alle onder de WIB vallende belastingen met uitzondering van de accijnzen, de brandstoffenbelastingen en de energiebelasting (hiervoor is voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/Douane Rotterdam gemandateerd). In hoofdstuk 6 wordt de mandaatverlening uitgebreid behandeld. De daadwerkelijke uitvoering van de hierboven vermelde regelingen is – voor wat betreft de onder dit voorschrift vallende belastingen – in handen van FIOD-ECD kantoor Amsterdam Team Internationaal (hierna te noemen: FIOD-ECD Internationaal).

#### *3.8.1. Contacten met buitenlandse collega's*

Belastingambtenaren hebben niet de bevoegdheid om voor de feitelijke inlichtingenuitwisseling rechtstreeks in contact te treden met hun buitenlandse collega's tenzij daarvoor toestemming is gegeven door de beide betrokken bevoegde autoriteiten. Een nadere uitwerking van de contacten tussen ambtenaren van de Belastingdienst met hun buitenlandse collega's wordt gegeven in de Instructie Buitenlandse Contacten. Deze instructie is te vinden op het Belastingnet onder Primair proces/Werkproces; Klantbehandeling Ondernemingen; Handboeken; Internationale gegevensuitwisseling.

### 3.9. Contactpersonen

De voorzitters van de managementteams van de regiokantoren van de Belastingdienst wijzen contactpersonen wederzijdse bijstand heffing aan, die beschikken over een grondige kennis van de formele en materiële aspecten van de internationale inlichtingenuitwisseling en vaktechnisch zijn onderlegd op het gebied van de directe belastingen en/of de controle. Deze contactpersoon is het aanspreekpunt voor zowel interne afstemming op het regiokantoor als voor externe contacten met FIOD-ECD Internationaal. Inkomende en uitgaande inlichtingenverzoeken, de beantwoording daarvan, de spontane inlichtingenuitwisseling en de terugmelding van resultaten lopen in beginsel via de contactpersoon. De contactpersoon bevordert de bijdrage van het regiokantoor aan de internationale inlichtingenuitwisseling. Meer in het bijzonder bewaakt hij de kwaliteit en de doorlooptijden van de door het regiokantoor opgestelde verzoeken, voorstellen en ambtsberichten alsook de tijdige en adequate terugmelding van de resultaten waartoe de uit het buitenland verkregen inlichtingen hebben geleid.

### 4. Het verzoeken van inlichtingen aan het buitenland

Op grond van bilaterale belastingverdragen, Europese regelgeving, de BRK, het WABB-verdrag en specifieke informatie-uitwisselingsverdragen kunnen staten elkaar verzoeken om inlichtingen die zij voor hun belastingheffing nodig hebben. Behalve wanneer sprake is van een of meerdere weigeringsgronden, dienen de staten elkaars verzoeken te beantwoorden.

#### 4.1. Eisen ten aanzien van een verzoek aan het buitenland

Een verzoek om inlichtingen kan betrekking hebben op lichamen en natuurlijke personen en wordt gedaan indien de inlichtingen van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belasting-schuld (artikel 1 van de Bijstandsrichtlijn) of indien de inlichtingen nodig zijn voor de uitvoering van de bepalingen van het desbetreffende bilaterale belastingverdrag en/of voor de toepassing van de Nederlandse fiscale wetgeving (zie de verschillende inlichtingenartikelen in de bilaterale belastingverdragen). Het verzoek moet individuele gevallen betreffen. Het mag geen 'fishing expedition' zijn.

#### 4.2. Indienen van een verzoek aan het buitenland

Het voorstel tot een verzoek aan het buitenland wordt door de Nederlandse Belastingdienst ingediend door gebruikmaking van het door FIOD-ECD Internationaal ontwikkelde model 'Verzoek om inlichtingen aan het buitenland (niet omzetbelasting)'. Dit model is te vinden

op het Belastingnet onder Primair proces/Werkproces; Klantbehandeling Ondernemingen; Handboeken; Internationale gegevensuitwisseling. Een voorstel tot een verzoek om inlichtingen aan het buitenland moet (bij voorkeur per e-mail) worden gezonden aan de bevoegde autoriteit: Belastingdienst/FIOD-ECD Amsterdam/ Team Internationaal, Postbus 59395, 1040 KJ Amsterdam  
Telefoon: 020-6874242. Fax: 020-6874240  
e-mail: FIOD-ECD Internationaal WB DB\_Postbus

#### 4.3. Toetsing en begeleiding van het verzoek

FIOD-ECD Internationaal toetst het door het regiokantoor gedane verzoek aan de voorwaarden van de internationale regeling waarop het verzoek wordt gebaseerd en aan de beginselen van subsidiariteit (het eerst toepassen van eigen middelen) en wederkerigheid. Bij de toetsing van het verzoek wordt ook nagegaan of het verzoek alle informatie bevat die nodig is voor een goed inzicht in de zaak in de aangezochte staat. Indien FIOD-ECD Internationaal na toetsing van een voorstel en na overleg met de contactpersoon en/of de indienende ambtenaar van mening is dat geen sprake is van een verzoek om inlichtingen, maar van het verstrekken van informatie, moet deze informatie in een aantal gevallen spontaan aan de desbetreffende bevoegde autoriteit worden verstrekt. Dit is afhankelijk van de desbetreffende regelgeving. FIOD-ECD Internationaal zal de Belastingdienst daarin begeleiden (zie paragraaf 5.3). Indien het verzoek om inlichtingen wordt gezonden aan de buitenlandse bevoegde autoriteit, zendt FIOD-ECD Internationaal een afschrift daarvan aan het regiokantoor van de Belastingdienst dat het voorstel voor het verzoek heeft gedaan. Wordt het verzoek niet doorgezonden dan stelt FIOD-ECD Internationaal het regiokantoor daarvan in kennis. Daarbij wordt aangegeven waarom het verzoek niet is doorgezonden. Indien nodig laat FIOD-ECD Internationaal het uitgaande verzoek vertalen in de Engelse, Duitse of Franse taal.

#### 4.4. Overleg

Tijdens de behandeling van het verzoek om inlichtingen neemt de voorzitter van het managementteam van het regiokantoor geen beslissingen over de zaak waarop het verzoek om inlichtingen betrekking heeft zonder daarover overleg te plegen met FIOD-ECD Internationaal.

#### 4.5. Rappellering/antwoord uit het buitenland

FIOD-ECD Internationaal verzendt na zes maanden een rappelbrief aan de desbetreffende buitenlandse bevoegde

autoriteit. In bijzondere gevallen wordt de rappelbrief eerder verzonden, zonedig binnen twee maanden. Daarbij wordt de reden van de spoed vermeld. FIOD-ECD Internationaal zendt het antwoord van de buitenlandse autoriteiten door aan het betrokken regiokantoor.

#### 4.6. Terugmelding

Het regiokantoor meldt de met het antwoord behaalde resultaten aan FIOD-ECD Internationaal door middel van het daartoe meegezonden terugmeldingsformulier. FIOD-ECD Internationaal bewaakt de tijdigheid en kwaliteit van de terugmeldingen door het regiokantoor. FIOD-ECD Internationaal zorgt voor terugmelding van de in Nederland behaalde resultaten aan de desbetreffende buitenlandse bevoegde autoriteit.

### 5. Verstrekken van gegevens en uitreiking van stukken op grond van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB)

Tegenover de mogelijkheid om inlichtingen te verkrijgen, staat de verplichting om inlichtingen te verstrekken, op verzoek, automatisch, of spontaan. De overeenkomsten die verplichtingen scheppen ten aanzien van de onder dit voorschrift vallende belastingen staan beschreven in hoofdstuk 3:

- de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting;
- de BRK;
- de Bijstandsrichtlijn 77/799;
- de Spaarrenterichtlijn 2003/48 en aanverwante regelingen;
- de overeenkomsten tussen de EU en Zwitserland, Andorra, Liechtenstein, Monaco en San Marino;
- het WABB-verdrag;
- de fiscale informatie-uitwisselingsverdragen.

De internationale verplichtingen tot het verlenen van bijstand bij de heffing van belastingen aan buitenlandse bevoegde autoriteiten zijn neergelegd in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen van 24 april 1986, Stb. 249, laatstelijk gewijzigd bij Wet van 15 december 2005, Stb. 2005, 683.

De WIB is van toepassing op alle belastingen inclusief de renten bestuursrechtelijke sancties en boeten die daarmee verband houden, voorzover deze belastingen niet vallen onder de Verordening 1798/2003 (BTW) of de Verordening 2073/2004 (accijns, brandstoffenbelasting en energiebelasting). De WIB is ook niet van toepassing op de rechten bij in- en uitvoer. Zie art. 1 WIB.

De WIB omvat bepalingen omtrent de verstrekking van inlichtingen op verzoek, de automatische verstrekking van inlichtingen, de spontane verstrekking van inlichtingen, het uitvoeren van gelijktijdige boekenonderzoeken en de



aanwezigheid van ambtenaren in een ander land. Daarnaast bevat de WIB bepalingen inzake de uitreiking (notificatie) door de Belastingdienst van door een andere EU-lidstaat uitgevaardigde akten en beslissingen inzake de heffing van belastingen die onder de WIB vallen. In de WIB is vastgelegd in welke gevallen, onder welke voorwaarden en langs welke weg de Nederlandse Belastingdienst deze vormen van bijstandsverlening toepast. Daarbij wordt uitgegaan van de reikwijdte van de verdragsverplichting die in een bepaalde verdragsrelatie bestaat. Zonder internationale verplichting kan Nederland geen bijstand verlenen (artikel 1 en artikel 13, eerste lid, WIB).

#### *5.1. Verstrekking van inlichtingen op verzoek (artikel 5 WIB)*

Buitenlandse verzoeken om inlichtingen worden door de betrokken buitenlandse bevoegde autoriteit ingediend bij FIOD-ECD Internationaal.

FIOD-ECD Internationaal toetst het binnenkomend verzoek aan de volgende criteria: het moet passen binnen de reikwijdte van de toepasselijke internationale inlichtingenbepaling en binnen de in Nederland bestaande wettelijke mogelijkheden. Het moet ook voldoende individualiseerbaar zijn (geen 'fishing expeditions'). Er moet een heffingsbelang bestaan in de verzoekende staat, die in beginsel ook de gebruikelijke eigen middelen eerst moet hebben aangewend (de 'uitputtingsregel'). Daarnaast moet er juridische wederkerigheid bestaan. Dat wil in dit verband zeggen dat de verzoekende staat zelf overeenkomstige inlichtingen aan Nederland moet kunnen en willen verstrekken.

Ten aanzien van het heffingsbelang in de verzoekende staat en de uitputtingsregel is in de jurisprudentie komen vast te staan dat deze slechts marginaal behoeven te worden getoetst.

Indien het buitenlandse verzoek op grond van die toetsing in behandeling is genomen en FIOD-ECD Internationaal niet zelf voor beantwoording kan zorgdragen, zendt FIOD-ECD Internationaal dit naar het desbetreffende regiokantoor ter attentie van de contactpersoon wederzijdse bijstand. De regiokantoren dienen zelf zorg te dragen voor een eventuele vertaling van het buitenlandse verzoek.

#### *5.1.1. Snelheid en termijnen*

Gelet op de ook in andere staten bestaande navorderingstermijnen, is het van belang een verzoek om inlichtingen uit het buitenland zo snel mogelijk te behandelen. Een snelle afhandeling door Nederland zal ook de bereidheid doen toenemen bij de buitenlandse bevoegde autoriteit om Nederlandse verzoeken snel te behandelen. Hetzelfde geldt voor de terugmelding van resultaten. Daarom dient een verzoek om informatie van het

buitenland te worden beantwoord binnen twee maanden na ontvangst op het regiokantoor.

In spoedeisende gevallen is beantwoording binnen een (veel) kortere termijn vereist.

Indien deze termijnen niet haalbaar zijn, stelt het regiokantoor FIOD-ECD Internationaal daarvan in kennis. Daarbij wordt aangegeven waarom het verzoek niet binnen de termijn kan worden behandeld.

De voorzitter van het managementteam van het desbetreffende regiokantoor is verantwoordelijk voor een juiste en tijdige beantwoording van het verzoek.

#### *5.1.2. Instellen van een onderzoek naar aanleiding van een buitenlands verzoek (artikel 8 WIB)*

Indien dat voor de beantwoording van de verzoeken uit het buitenland nodig is, dient de Belastingdienst daartoe een onderzoek in te stellen bij de belastingplichtige. Ten aanzien van dat onderzoek zijn de verplichtingen van hoofdstuk VIII, afdeling 2, AWR van overeenkomstige toepassing. Ook kunnen gegevens worden verzameld bij belastingplichtigen om te voldoen aan de afspraken tot automatische en spontane inlichtingenuitwisseling. Dit geldt alleen indien de inlichtingenbepaling in de desbetreffende internationale regeling het instellen van een onderzoek voor elkaars belastingheffing mogelijk maakt.

In die gevallen kunnen in de verschillende landen ook gelijktijdige onderzoeken plaatsvinden. Dat kan zowel bilateraal als multilateraal worden overeengekomen. Voorstellen voor bi- of multilaterale controles kunnen zowel op initiatief van het buitenland als van Nederland worden gedaan. Voor het organiseren van deze controles is de Kennisgroep Vaktechniek Controle verantwoordelijk. Hierin participeren onder meer vertegenwoordigers van de verschillende bevoegde autoriteiten die voor de internationale gegevensuitwisseling zijn aangewezen, te weten: Central Liaison Office (CLO), Douane informatiecentrum (DIC) en FIOD-ECD Internationaal. Over deelname door Nederland aan dergelijke bi- of multilaterale controles beslist de eerdergenoemde Kennisgroep. Indien een dergelijke controle publicitair of politiek gevoelig zou kunnen liggen pleegt de Kennisgroep vooraf overleg met het team Internationaal van het Directoraat-generaal Belastingdienst (hierna: DGBel, Team Internationaal). Dit team wordt ook op de hoogte gehouden van de voortgang en de resultaten van de controles.

Op belastingplichtigen of derden die niet voldoen aan hun verplichtingen om informatie te verstrekken en een ingesteld onderzoek te faciliteren, zijn de sanctiebepalingen van de AWR (Hoofdstuk IX) van overeenkomstige toepassing.

#### *5.1.3. Rapportage aan FIOD-ECD Internationaal*

Met het oog op een efficiënte en snelle uitwisseling van inlichtingen is het van belang dat het opstellen van het ambtsbericht volgens een bepaalde opzet plaatsvindt. Daarvoor is door FIOD-ECD Internationaal het model 'Ambtsbericht' ontwikkeld. Dit model is te vinden op het Belastingnet onder Primair proces/Werkproces; Klantbehandeling Ondernemingen; Handboeken; Internationale gegevensuitwisseling.

#### *5.1.4. Afhandeling van het buitenlands verzoek door FIOD-ECD Internationaal*

Na ontvangst toetst FIOD-ECD Internationaal het ambtsbericht en treedt zonedig in overleg met de Belastingdienst. Daarna wordt beslist of de verstrekking van de verzamelde inlichtingen aan het verzoekende land met inachtneming van de bepalingen van de WIB kan plaatsvinden.

Indien wordt besloten dat de inlichtingen niet kunnen worden verstrekt, wordt het regiokantoor, alsmede de verzoekende autoriteit daarvan in kennis gesteld. Daarbij wordt aangegeven waarom de inlichtingen niet kunnen worden verstrekt.

#### *5.1.5. Kennisgeving*

Indien de inlichtingen geschikt zijn om te verstrekken, stelt FIOD-ECD Internationaal op grond van het bepaalde in artikel 5, tweede lid, WIB een kennisgeving op voor de belanghebbende. Als er geen sprake is van dringende redenen (artikel 5, vijfde lid, WIB) of een onderzoek in aanwezigheid van ambtenaren van een andere staat (artikel 9, derde lid, WIB), wordt de belanghebbende voorafgaand aan de verstrekking op de hoogte gesteld van de te verstrekken informatie. De verstrekking wordt geschorst met 10 dagen na dagtekening van de kennisgeving. Onder belanghebbende wordt in dit kader uitsluitend degene verstaan van wie de inlichtingen afkomstig zijn en die in Nederland woont of is gevestigd.

Met deze kennisgeving wordt de belanghebbende geïnformeerd over de beslissing om hem aangaande inlichtingen te verstrekken aan een buitenlandse bevoegde autoriteit en wordt een omschrijving van de te verstrekken inlichtingen gegeven. Tegen deze kennisgeving staat bezwaar en beroep open. Het bezwaar en/of beroep kan tot gevolg hebben dat de te verstrekken of verstrekte inlichtingen moeten worden gecorrigeerd. Het verzoeken om een voorlopige voorziening kan de verstrekking van de inlichtingen aan het buitenland opschorten (zie hoofdstuk 7).

5.2. *Automatische verstrekking van inlichtingen (artikel 6 en 6a WIB)*  
Automatische uitwisseling van inlichtingen houdt in dat de bevoegde autoriteiten van twee of meer landen elkaar periodiek en zonder voorafgaand verzoek bepaalde soorten en categorieën van inlichtingen verstrekken. De inlichtingen worden waar mogelijk in digitale vorm uitgewisseld. De informatiestromen die hiermee op gang worden gebracht, kunnen onder meer bijdragen tot een vergroting van de belastingopbrengst en een vergroting van de effectiviteit van de internationale fraudebestrijding.

#### 5.2.1. *Juridische basis*

De automatische uitwisseling van inlichtingen is expliciet vermeld in onder meer artikel 3 van de Bijstandsrichtlijn en in artikel 6 van het WABB-verdrag. Uit het commentaar op het OESO-modelverdrag (vanaf 1977) blijkt dat het inlichtingenartikel daarin mede betrekking heeft op automatische uitwisseling van inlichtingen.

Automatische uitwisseling van inlichtingen komt – afgezien van de automatische inlichtingenuitwisseling op basis van de Spaarrenterichtlijn – tot stand via afspraken tussen verdragspartners. Die bevatten de categorieën inlichtingen die zullen worden uitgewisseld alsmede de voorwaarden waaronder en de wijze waarop de uitwisseling plaatsvindt. Dergelijke afspraken worden neergelegd in regelingen (of memoranda van overeenstemming). In Nederland moeten deze regelingen op grond van artikel 6 WIB worden gepubliceerd in de Staatscourant. Met betrekking tot automatische verstrekking van inlichtingen behoeft geen kennisgeving te worden gezonden. De publicatie in de Staatscourant geldt als algemene kennisgeving.

Nederland heeft een aantal specifieke overeenkomsten gesloten met betrekking tot automatische uitwisseling. Zij zijn reeds genoemd in paragraaf 3.7.1.

#### 5.2.2. *Categorieën van inlichtingen*

Voorbeelden van automatisch uit te wisselen categorieën zijn: salarissen, pensioenen, uitkeringen tot levensonderhoud, culturele royalty's en leveringen van bepaalde goederen en/of diensten. Ten behoeve van automatische uitwisseling van inlichtingen wordt voor wat Nederland betreft in beginsel geput uit bestanden waarover de Belastingdienst beschikt. Bij de uitwerking van bilaterale afspraken wordt er naar gestreefd zoveel mogelijk inlichtingen in digitale vorm over en weer beschikbaar te stellen.

#### 5.3. *Spontane verstrekking van inlichtingen (artikel 7 WIB)*

Spontane uitwisseling van inlichtingen houdt in dat de bevoegde autoriteiten elkaar inlichtingen verstrekken zonder voorafgaand verzoek. Het gaat daarbij

om inlichtingen die bij voorbeeld zijn aangetroffen bij aanslagregeling of boeiconderzoek en waarvan wordt vermoed dat zonder de verstrekking ervan belastingheffing in een andere staat ten onrechte achterwege zal blijven. De effectiviteit van deze vorm van inlichtingenuitwisseling is in belangrijke mate afhankelijk van de mate waarin in de praktijk de bruikbaarheid van bepaalde inlichtingen voor buitenlandse autoriteiten wordt onderkend.

#### 5.3.1. *Internationale verplichtingen tot spontaan verstrekken*

De verplichting om spontaan inlichtingen te verstrekken aan andere landen vloeit voort uit bilaterale belastingverdragen, die naar OESO-modelverdragen zijn gesloten, de Bijstandsrichtlijn, de BRK en het WABB-verdrag. Voor bilaterale verdragen geldt dat een verplichting tot spontaan verstrekken kan worden afgeleid uit het Commentaar op het OESO-model (vanaf 1977). De inlichtingenbepaling omvat ook de spontane verstrekking, aldus dat commentaar. Artikel 4 van de Bijstandsrichtlijn vermeldt de situaties waarin de lidstaten verplicht zijn elkaar spontaan inlichtingen te verstrekken. Het artikel geeft de bevoegde autoriteiten tevens de mogelijkheid om de spontane verstrekking van inlichtingen in overleg uit te breiden tot andere gevallen.

Ook in artikel 7 van het WABB-verdrag staan situaties waarin spontane verstrekking van inlichtingen verplicht is.

In artikel 7, eerste lid, WIB is de verankering van de verplichting om spontaan inlichtingen te verstrekken in de Nederlandse wetgeving opgenomen. Dit artikel is blijkens de totstandkomingsgeschiedenis van de WIB bedoeld als een weergave van artikel 4 van de Bijstandsrichtlijn. De verplichte gevallen zijn:

- een vermoeden van een onterechte vermindering, teruggave of vrijstelling van belasting in het andere land;
- een in Nederland verleende teruggave, vermindering of vrijstelling die van invloed kan zijn op de belastingheffing in het andere land;
- een (rechts)handeling in Nederland met het doel de belastingheffing in de andere staat onmogelijk te maken.

#### 5.3.2. *Spontaan verstrekken van inlichtingen over rulings*

Bij besluit van 30 maart 2001, IFZ 2001/294, is bepaald dat geen zekerheid vooraf zal worden gegeven aan bepaalde financiële dienstverleningslichamen, tenzij die zich akkoord verklaren met spontane verstrekking van inlichtingen aan de andere staat. Daarbij wordt geëist dat verzoeker afziet van het recht op bezwaar en beroep op basis van artikel 13, derde lid, WIB (beroep op bedrijfs- of beroepsgeheimen). Indien belastingplichtigen niet om zekerheid vooraf

hebben gevraagd, zal het feitencomplex spontaan aan de andere staat worden gemeld.

#### 5.3.3. *Intensivering van het spontaan verstrekken van inlichtingen*

Aangaande categorieën gegevens die voor andere staten bij het opsporen van fraude of onregelmatigheden van belang zouden kunnen zijn, kunnen afspraken worden gemaakt met andere staten om de spontane uitwisseling te intensiveren. Dat gebeurt met name in het kader van de administratieve regelingen of 'Memoranda of Understanding' waarin ook automatische uitwisseling wordt afgesproken. In paragraaf 3.7.1 zijn deze opgesomd. Op de geïntensiveerd spontaan uit te wisselen inlichtingen is de rechtsbescherming van de WIB van toepassing (zie hoofdstuk 7).

#### 5.3.4. *Spontaan verstrekken van inlichtingen in de praktijk*

Spontane verstrekking van inlichtingen kan veel verschillende soorten gegevens omvatten. Indien het vermoeden bestaat dat informatie van belang kan zijn voor een ander land, bijvoorbeeld omdat anders belastingheffing geheel of gedeeltelijk achterwege zou blijven in dat land, doet het regiokantoor een voorstel tot spontane verstrekking van die inlichtingen aan FIOD-ECD Internationaal. Dit uiteraard mits met het betreffende land niet reeds een overeenkomst is gesloten om die inlichtingen automatisch uit te wisselen (zie paragraaf 3.7.1).

De inlichtingen kunnen bijvoorbeeld betrekking hebben op rente- en dividendbetalingen, aankopen van Nederlandse onroerende zaken, vervreemding van aanmerkelijk belang, winstverschuivingen, pensioenen, alimentatie en andere uitkeringen, lijfrenten, commissies, provisies, steekpenningen en dergelijke beloningen.

Het voorstel wordt gedaan door gebruikmaking van het door de FIOD-ECD Internationaal ontwikkelde model Voorstel tot spontane informatieverstrekking (aan het buitenland). Dit model is te vinden op het Belastingnet onder Primair proces/Werkproces; Klantbehandeling Ondernemingen; Handboeken; Internationale gegevensuitwisseling.

FIOD-ECD Internationaal toetst of de voorgestelde spontane verstrekking van inlichtingen op grond van de internationale regelingen en de bepalingen van de WIB kan plaatsvinden.

Indien de inlichtingen naar het oordeel van FIOD-ECD Internationaal niet spontaan kunnen worden verstrekt, stelt FIOD-ECD Internationaal het desbetreffende regiokantoor daarvan in kennis, onder vermelding van de redenen.

### 5.3.5. Kennisgeving

Indien FIOD-ECD Internationaal besluit dat de inlichtingen spontaan moeten worden verstrekt, dient op grond van artikel 7, tweede lid, WIB de belanghebbende daarvan in kennis te worden gesteld. Onder belanghebbende wordt in dit kader uitsluitend degene verstaan van wie de inlichtingen afkomstig zijn en die in Nederland woont of is gevestigd. Daarbij wordt deze geïnformeerd aan welke buitenlandse autoriteit de inlichtingen worden verstrekt en wordt een omschrijving van de inlichtingen gegeven. Tegen de kennisgeving staat bezwaar en beroep open. Het bezwaar en/of beroep kan tot gevolg hebben dat de te verstrekken of verstrekte inlichtingen moeten worden gecorrigeerd. Het verzoeken om een voorlopige voorziening kan de versterking van de inlichtingen aan het buitenland opschorten (zie hoofdstuk 7).

### 5.4. Notificatie van stukken (artikel 7a WIB)

In de Bijstandsrichtlijn is de mogelijkheid voorzien om op verzoek stukken aan belanghebbenden te laten uitreiken door de bevoegde autoriteiten van het land waar de betrokkene woont (notificatie). De stukken die worden bedoeld zijn akten en beslissingen van de belastingadministratie die betrekking hebben op de onder de WIB vallende belastingen. Het uitreiken of doen uitreiken van stukken die van de autoriteiten bedoeld in de betreffende bepalingen afkomstig zijn, geschiedt met inachtneming van de regels en formaliteiten welke voor overeenkomstige betekenissen in het ontvangende land van kracht zijn. Dit betekent dat in Nederland de uitreiking in het algemeen kan geschieden per post. Alleen op uitdrukkelijk verzoek van de buitenlandse autoriteit worden de bescheiden uitgereikt door een ambtenaar.

### 5.5. Gelijkzijdige boekenonderzoeken (artikel 8a WIB)

Met het oog op de uitwisseling van inlichtingen kunnen twee of meer lidstaten overeenkomen om ieder op zijn grondgebied over te gaan tot gelijkzijdige controles (boekenonderzoeken) van de situatie van een of meer belastingplichtigen die voor die lidstaten een gemeenschappelijk of complementair belang vertegenwoordigen, wanneer dergelijke controles efficiënter lijken dan door slechts één lidstaat uitgevoerde controles. Veelal is een bijzondere gebeurtenis of een signaal dat wijst op mogelijke belastingontduiking de aanleiding voor een dergelijke afspraak. In Nederland is de beslissing of Nederland deelneemt aan een – op Nederlands of buitenlands initiatief – in te stellen bilaterale of multilaterale controle belegd bij de Kennisgroep Vaktechniek Controle. Zie ook 5.1.2. Binnen die Kennis-

groep is FIOD-ECD Internationaal onder meer verantwoordelijk voor de toets of er voldoende juridische basis is om aan een dergelijk verzoek tegemoet te komen. In gevallen waarin een dergelijke controle publicitair of politiek gevoelig zou kunnen liggen pleegt de Kennisgroep vooraf overleg met Team Internationaal van DGBel en houdt dit team op de hoogte van de voortgang en resultaten.

#### 5.5.1. Juridische basis

De mogelijkheid van gelijkzijdige boekenonderzoeken is neergelegd in artikel 8ter van de Bijstandsrichtlijn. In artikel 8 van het WABB-verdrag is eveneens de mogelijkheid neergelegd van deelname aan gelijkzijdige boekenonderzoeken. Gelet op het commentaar op artikel 26 OESO-modelverdrag (vanaf 1977) is het ook mogelijk dat op basis van de conform dit artikel overeengekomen informatiebepalingen in bilaterale verdragen gelijkzijdige boekenonderzoeken worden ingesteld.

Ingeval een verdragspartner een voorstel doet tot een gelijkzijdig onderzoek, regelt art. 8a WIB de mogelijkheid een dergelijk verzoek te honoreren. FIOD-ECD Internationaal toetst het verzoek aan de juridische basis en wijst de functionaris aan die in Nederland is belast met de leiding en coördinatie van het gelijkzijdige onderzoek.

#### 5.5.2. Organisatie van een multilaterale of bilaterale controle

Voor het organiseren van deze controles is in Nederland de Kennisgroep Vaktechniek Controle verantwoordelijk. Zie ook paragraaf 5.1.2.

### 5.6. Aanwezigheid van ambtenaren op elkaars grondgebied (artikel 9 WIB)

Aanwezigheid van ambtenaren van het ene land op het grondgebied van het andere land houdt doorgaans in dat een ambtenaar van een andere staat aanwezig is bij het onderzoek dat in het aangezochte land wordt ingesteld ter verkrijging van de gevraagde inlichtingen.

#### 5.6.1. Juridische basis

De mogelijkheid tot het wederzijds toelaten van ambtenaren is neergelegd in artikel 6 van de Bijstandsrichtlijn. Ten aanzien van een aantal EU-lidstaten is deze mogelijkheid nader uitgewerkt in een administratieve regeling, zie paragraaf 3.7.4.

In artikel 9 van het WABB-verdrag is eveneens de mogelijkheid opgenomen ambtenaren aanwezig te laten zijn bij boekenonderzoeken in het buitenland. Daarnaast bevat artikel 37, tweede lid, van de BRK die mogelijkheid voor de landen van het Koninkrijk. Gelet op het commentaar op artikel 26 OESO-modelverdrag is het ook mogelijk dat op basis van de conform dit artikel overeengekomen informatiebepalingen in bilaterale verdragen ambtenaren aanwezig kunnen zijn bij belastingcontroles in het buitenland. Tussen Canada en Nederland is deze mogelijkheid vormgegeven in een administratieve regeling. Ten slotte is een regeling voor de aanwezigheid bij buitenlandse onderzoeken neergelegd in art. 5 van het informatieuitwisselingsverdrag met het Eiland Man. Indien een onderzoek wordt ingesteld in Nederland ten behoeve van een verzoek om inlichtingen uit een ander land, regelt artikel 9 WIB de mogelijkheid een verzoek tot de aanwezigheid van belastingambtenaren uit het andere land te honoreren. De aanwezigheid van Nederlandse ambtenaren bij een onderzoek in het buitenland is geregeld in artikel 12 WIB. Op grond van artikel 10 WIB is de belastingplichtige bij wie een onderzoek in het kader van te verlenen bijstand wordt ingesteld, verplicht de Nederlandse belastingdienstambtenaar alsmede de buitenlandse belastingdienstambtenaar die bij het onderzoek aanwezig is, ten behoeve van dat onderzoek toegang te verlenen.

lingen in bilaterale verdragen ambtenaren aanwezig kunnen zijn bij belastingcontroles in het buitenland. Tussen Canada en Nederland is deze mogelijkheid vormgegeven in een administratieve regeling.

Ten slotte is een regeling voor de aanwezigheid bij buitenlandse onderzoeken neergelegd in art. 5 van het informatieuitwisselingsverdrag met het Eiland Man. Indien een onderzoek wordt ingesteld in Nederland ten behoeve van een verzoek om inlichtingen uit een ander land, regelt artikel 9 WIB de mogelijkheid een verzoek tot de aanwezigheid van belastingambtenaren uit het andere land te honoreren.

De aanwezigheid van Nederlandse ambtenaren bij een onderzoek in het buitenland is geregeld in artikel 12 WIB. Op grond van artikel 10 WIB is de belastingplichtige bij wie een onderzoek in het kader van te verlenen bijstand wordt ingesteld, verplicht de Nederlandse belastingdienstambtenaar alsmede de buitenlandse belastingdienstambtenaar die bij het onderzoek aanwezig is, ten behoeve van dat onderzoek toegang te verlenen.

#### 5.6.2. Toestemmingbeleid voor aanwezigheid van ambtenaren in Nederland en in andere landen

Een verzoek om een buitenlandse belastingambtenaar aanwezig te laten zijn bij een onderzoek in Nederland geschiedt altijd bij een verzoek van een verdragspartner om een onderzoek in het kader van de internationale gegevensuitwisseling.

Een verzoek tot aanwezigheid van ambtenaren dient te worden gereserveerd voor bijzondere gevallen, waarbij met name valt te denken aan gevallen waarin fraude wordt vermoed, aan complexe of omvangrijke zaken, aan gevallen waarin termijnoverschrijding dreigt en aan gezamenlijke onderzoeken in het kader van bi- of multilaterale controles.

Als een buitenlandse ambtenaar een onderzoek in Nederland bijwoont, kunnen afschriften van stukken en andere gegevens en informatie direct worden meegegeven voor gebruik aan de bij het onderzoek aanwezige ambtenaar van de buitenlandse staat. De Nederlandse ambtenaar zal alle meegegeven informatie moeten registreren en moeten rapporteren als onderzoeksresultaat aan de FIOD-ECD Internationaal die de verstrekking van de informatie aan de buitenlandse bevoegde autoriteit zal bekrachtigen.

Nadere voorwaarden voor toestemming kunnen als volgt luiden:

– het onderzoek wordt uitgevoerd door en onder leiding van Nederlandse ambtenaren; een directe benadering van de Nederlandse belanghebbende door de buitenlandse ambtenaar kan alleen plaatsvinden indien de belanghebbende daarmee uitdrukkelijk instemt. De

Nederlandse ambtenaren blijven daarvoor verantwoordelijk;  
– de buitenlandse ambtenaar is alleen aanwezig bij onderzoek dat van belang is voor de belastingheffing in zijn land;  
– de speciaal daartoe aangewezen buitenlandse ambtenaar heeft een officiële machtiging bij zich waaruit blijkt dat hij optreedt namens het verzoekende land.

Voor de aanwezigheid van een Nederlandse ambtenaar op buitenlands grondgebied geldt eveneens dat die slechts kan plaatsvinden in het kader van een verzoek aan het buitenland om een onderzoek in te stellen teneinde uit dat land inlichtingen te verkrijgen. Dergelijke verzoeken worden door Nederland alleen in bijzondere gevallen gedaan, bijvoorbeeld indien sprake is van complexe of omvangrijke zaken, van een fraudevermoeden of van dreigende ter-  
mijnoverschrijding.

De daadwerkelijke toestemming dient uiteraard door de andere staat te worden gegeven.

In gevallen waarin een specifieke administratieve regeling voor de wederzijdse toelating van ambtenaren van toepassing is (zie paragraaf 3.7.4), staan de toestemmingsvoorwaarden in die regeling. Zij komen overeen met het hierboven beschreven beleid.

#### 5.6.3. *Wederzijdse aanwezigheid buitenlandse ambtenaren in de praktijk*

Verzoeken tot aanwezigheid van buitenlandse ambtenaren alhier en van Nederlandse ambtenaren in het buitenland moeten worden ingediend bij FIOD-ECD Internationaal. Indien deze aanwezigheid geschiedt in het kader van een gelijktijdig boekenonderzoek, pleegt FIOD-ECD Internationaal overleg met de Kennisgroep Vaktechniek Controle.

##### *a. Buitenlands verzoek*

FIOD-ECD Internationaal toetst het buitenlands verzoek aan de rechtsrechtelijke grondslagen en aan de weigeringsgronden van de WIB.

Bij verzoeken betreffende buitenlandse ambtenaren, die afkomstig zijn van de landen van het Koninkrijk, van de Europese Unie of van een van de landen die zijn toetreden tot het WABB-verdrag of waarmee een verdrag is gesloten op basis waarvan het instrument aanwezigheid van ambtenaren kan worden toegepast, staat de voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD in voorkomende gevallen de aanwezigheid van de buitenlandse ambtenaren bij een onderzoek in Nederland toe.

Bij verzoeken die afkomstig zijn van andere landen, kan de voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD in voorkomende gevallen de aanwezigheid toestaan na eerst overleg te hebben gevoerd met het DGBel Team Internationaal. Dit zal ech-

ter alleen kunnen als de Nederlandse belanghebbende hiervoor zijn toestemming verleent. Er is immers geen andere juridische basis voor de aanwezigheid van de buitenlandse ambtenaar (zie 5.6.4).

##### *b. Binnenlands verzoek*

Een verzoek tot aanwezigheid van een Nederlandse ambtenaar op buitenlands grondgebied wordt gezonden aan FIOD-ECD Internationaal.

De standaardbrief 'verzoek om inlichtingen aan het buitenland' bevat in dat geval tevens een gedetailleerde motivering van die aanwezigheid in het buitenland. Van belang zijnde elementen daarbij zijn onder andere vermoedens van fraude en complexiteit van de zaak. FIOD-ECD Internationaal gaat na of het andere land het verzoek kan/wil inwilligen. Na verregen buitenlandse toestemming wijst de voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD Nederlandse ambtenaren aan, die aanwezig mogen zijn in het buitenland. In bijzondere gevallen overlegt FIOD-ECD Internationaal met het DGBel Team Internationaal.

Indien het buitenland geen toestemming geeft, wordt het desbetreffende regiokantoor daarvan in kennis gesteld. Daarbij wordt de reden van de weigering medegedeeld.

#### 5.6.4. *Aanwezigheid van buitenlandse ambtenaren als gevolg van verplaatste administratie*

Het komt voor dat een Nederlands bedrijf zelf vrijwillig buitenlandse belastingambtenaren uitnodigt om een boekenonderzoek in Nederland in te stellen ten behoeve van de belastingheffing van de buitenlandse vestiging.

Dit soort verzoeken wordt in de praktijk gedaan

- bij Nederlandse ondernemingen met een buitenlands filiaal, indien de buitenlandse Belastingdienst inzage wil in de boekhouding van een aldaar gevestigd filiaal van een Nederlandse onderneming dat in de verzoekende staat activiteiten ontplooit en waarvan de boekhouding in Nederland wordt gevoerd;
- bij buitenlandse ondernemingen met een Nederlands filiaal, indien de boekhouding in Nederland wordt gevoerd;
- indien de belastingen mede worden geheven op basis van het 'zijn van staatsburger', zoals bijvoorbeeld het geval is in de Verenigde Staten van Amerika, en de boekhouding in Nederland wordt gevoerd.

Het desbetreffende bedrijf kan in dit soort gevallen de buitenlandse Belastingdienst uitnodigen om de controle in Nederland te laten plaatsvinden. Daarvoor dient toestemming te worden gevraagd vanuit het volkenrechtelijk beginsel dat staten geen handhavingshandelingen mogen verrichten op het

grondgebied van een andere staat. De buitenlandse bevoegde autoriteit zal dus bij de Nederlandse bevoegde autoriteit een verzoek indienen voor het verkrijgen van toestemming voor controle van een buitenlands gevoerde administratie. Weigering van een dergelijk verzoek door de Nederlandse bevoegde autoriteit kan tot gevolg hebben dat de administratie naar het buitenland moet worden overgebracht.

Verzoeken worden ingediend bij FIOD-ECD Internationaal. Hierbij is echter geen sprake van wederzijdse bijstandsverlening.

Uit het verzoek van de buitenlandse bevoegde autoriteit moet blijken dat de controle in Nederland op basis van vrijwilligheid plaatsvindt, welke beletselen er bestaan om de administratie naar het verzoekende land over te brengen en wat het doel van de controle is. Tenslotte vermeldt het verzoekende land of het in de spiegelbeeldsituatie Nederlandse ambtenaren zou toelaten.

Aan inwilliging van het verzoek wordt een aantal voorwaarden verbonden. De buitenlandse ambtenaren zullen informatie die zij aantreffen uitsluitend gebruiken ten behoeve van de belastingheffing van de desbetreffende buitenlandse vestiging. In dat kader kan de aanwezigheid van een Nederlandse ambtenaar wenselijk zijn, bijvoorbeeld als het regiokantoor van mening is dat de boekhouding complex is en het Nederlandse en buitenlandse deel moeilijk te onderscheiden zijn. Die aanwezigheid wordt bij het bedrijf in Nederland aangekondigd.

Nadere informatie over de handelwijze in deze situaties staat in de Instructie Buitenlandse Contacten, te vinden op het Belastingnet onder Primair proces/Werkproces; Klantbehandeling Ondernemingen; Handboeken; Internationale gegevensuitwisseling.

Het kan voorkomen dat de desbetreffende buitenlandse bevoegde autoriteit niet om toestemming vraagt en dat toch sprake is van aanwezigheid van buitenlandse ambtenaren. In dat geval is er geen formeel juist verzoek tot aanwezigheid van ambtenaren van een buitenlandse bevoegde autoriteit binnengekomen en is de aanwezigheid formeel niet bekend. Indien de Belastingdienst hiervan op de hoogte raakt, stelt het regiokantoor FIOD-ECD Internationaal daarvan onmiddellijk in kennis.

FIOD-ECD Internationaal toetst dan of inderdaad sprake is van vrijwilligheid bij de Nederlandse belastingplichtige en gaat na of er bezwaren bestaan tegen de aanwezigheid van de buitenlandse ambtenaren in Nederland, bijvoorbeeld op grond van wederkerigheidsaspecten. In al deze gevallen wordt het DGBel Team Internationaal daarbij direct betrokken.

### 5.6.5. Aanwezigheid van Nederlandse ambtenaren in het buitenland als gevolg van verplaatste administraties

Ook Nederlandse controleambtenaren worden bij gelegenheid door bedrijven uitgenodigd om de noodzakelijke controles bij hun buitenlandse vestiging uit te voeren. Een dergelijk verzoek moet worden voorgelegd aan FIOD-ECD Internationaal. Daaruit moet blijken dat de controle in het buitenland op basis van vrijwilligheid plaatsvindt, welke beletsen er bestaan om de administratie naar Nederland over te brengen en wat het doel van de controle is. FIOD-ECD Internationaal draagt zorg voor het verzoeken om toestemming aan de buitenlandse autoriteit en bericht het desbetreffende regiokantoor over het antwoord uit het buitenland. Nadere informatie over de te volgen handelwijze in deze situatie is te vinden in de voormelde Instructie Buitenlandse Contacten.

### 5.7. Begrenzings van de wederzijdse bijstandsverlening (artikel 13 WIB)

Zoals in alle internationale regelingen, zijn ook in de WIB weigeringsgronden neergelegd. In de verdragen zijn deze facultatief geformuleerd. De WIB formuleert ze – ten dele – imperatief. Zij kunnen dienen als beroepsgronden voor belastingplichtigen. De weigeringsgronden gelden niet voor de verstrekking van inlichtingen in het kader van de Spaarrenterichtlijn (art. 6a WIB).

#### 5.7.1. Imperatieve begrenzingen

De weigeringsgronden uit de internationale regelingen zijn in de WIB omgezet in imperatieve begrenzingen. Verstrekking van inlichtingen blijft achterwege indien:

- de verstrekking niet verplicht is op grond van de Bijstandsrichtlijn of op grond van een regeling van internationaal of interregionaal recht (dat is bijvoorbeeld het geval indien het verdrag op grond waarvan de inlichtingen zouden moeten worden verstrekt geen inlichtingenartikel bevat of indien de gevraagde inlichtingen betrekking hebben op belastingmiddelen waarop dat verdrag niet van toepassing is);
- de openbare orde van de Nederlandse staat zich daartegen verzet (met andere woorden dat de openbare veiligheid, het ordelijk functioneren en de economische zelfstandigheid van de staat en dergelijke, niet in gevaar mag worden gebracht door de verstrekking van de inlichtingen);
- de gevraagde inlichtingen op grond van wetgeving of administratieve praktijk niet zouden kunnen worden verkregen in Nederland voor de heffing van onze belastingen;
- aannemelijk is dat de verzoekende staat niet eerst alle gebruikelijke, haar ter beschikking staande mogelijkheden heeft aangewend om de gevraagde inlichtingen zelf te verkrijgen;

e. de verzoekende staat niet bevoegd of in staat is soortgelijke inlichtingen aan Nederland te verstrekken;

f. verstrekking ten dienste zou staan van de belastingheffing in het verzoekende land en die belastingheffing in strijd is met algemeen aanvaarde beginselen van belastingheffing, met de bepalingen van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of met de bepalingen van enig ander verdrag dat Nederland met dat land heeft gesloten. Hiermee wordt blijkens de totstandkomingsgeschiedenis van de wetswijziging WIB bedoeld dat de verstrekking van inlichtingen achterwege dient te blijven indien bijvoorbeeld de belastingheffing in de verzoekende staat een confiscatoir karakter heeft of indien de verstrekking van inlichtingen zou leiden tot een ongerechtvaardig verschil in behandeling tussen een onderdaan van de aangezochte staat en personen met de nationaliteit van de verzoekende staat die in gelijke omstandigheden verkeren, bijvoorbeeld doordat de verzoekende staat bepaalde tegemoetkomingen slechts verleent aan eigen onderdanen. Deze weigeringsgrond is overeenkomstig het WABB-verdrag en geldt alleen voor de landen die partij zijn bij dat verdrag. En dan alleen in relatie tot de uitvoering van de WABB en niet als op een andere basis met die landen wordt uitgewisseld. Daarom is hij apart opgenomen in het tweede lid van artikel 13 WIB;

g. de wetgeving van de verzoekende staat geen verplichting tot geheimhouding oplegt aan ambtenaren van de belastingadministratie van die staat met betrekking tot hetgeen hun wordt medegedeeld of blijkt bij de uitvoering van de belastingwetten van die staat.

#### 5.7.2. Facultatieve weigeringsgrond

Verstrekking van inlichtingen kan achterwege blijven indien door de verstrekking van de inlichtingen een commercieel, industrieel of beroepsgeheim zou worden onthuld.

## 6. Bevoegde autoriteiten en mandaat

De wederzijdse bijstandsverlening is het geheel van maatregelen waarmee staten elkaar fiscale bijstand kunnen verlenen bij de heffing van belastingen. Zowel de verkrijging uit het buitenland (hoofdstuk 3 en 4) als de verstrekking aan het buitenland van fiscaal relevante gegevens (hoofdstuk 5) dient op grond van de verdragen plaats te vinden door tussenkomst van de bevoegde autoriteiten.

### 6.1. Bevoegde autoriteiten en mandaat

De verschillende landen wijzen ieder hun bevoegde autoriteit met betrekking tot de internationale wederzijdse bijstand aan. Het zijn doorgaans centraal gesitueerde personen en/of centrale instanties die zijn belast met de vormgeving en uitvoering van de internationale wederzijdse bijstand. In Nederland is de

bevoegde autoriteit de minister van Financiën of een door hem aangewezen vertegenwoordiger.

Binnen de grenzen van het door de minister van Financiën vastgestelde beleid is de staatssecretaris van Financiën belast met alle fiscale aangelegenheden en alle aangelegenheden betreffende de Belastingdienst.

De staatssecretaris van Financiën treedt dan ook op als vertegenwoordiger van de minister van Financiën in diens hoedanigheid van bevoegde autoriteit met betrekking tot de internationale wederzijdse bijstand.

### 6.2. Mandaat aan de directeur-generaal Belastingdienst

De staatssecretaris van Financiën heeft de directeur-generaal Belastingdienst aangewezen om namens hem te handelen als bevoegde autoriteit in de zin van de WIB.

Zie voor deze mandaatverlening het besluit mandaatverlening bevoegde autoriteit inzake internationale uitwisseling van inlichtingen van 28 februari 2006, nr. CPP 2005/3241 M.

De directeur-generaal Belastingdienst is belast met de internationale wederzijdse bijstandsverlening namens de staatssecretaris van Financiën. De beleidsmatige werkzaamheden worden uitgevoerd door het DGBel Team Internationaal.

### 6.3. Ondermandaat aan de voorzitter van het managementteam van de FIOD-ECD

De uitvoerende werkzaamheden op het gebied van de internationale inlichtingenuitwisseling ten behoeve van de heffing van alle belastingen die onder de WIB vallen met uitzondering van de accijns, de brandstoffenbelasting en de energiebelasting worden verricht door de voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD. Deze fungeert als aanspreekpunt voor de Belastingdienst en heeft namens de staatssecretaris van Financiën contacten met buitenlandse bevoegde autoriteiten in het kader van internationale uitwisseling van inlichtingen. Dit houdt in dat hij mede is gerechtigd om correspondentie betreffende de internationale uitwisseling van inlichtingen te behandelen en te ondertekenen namens de staatssecretaris van Financiën. Hij is tevens belast met de coördinatie van een juiste en tijdige behandeling van de verzoeken om informatie.

De voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD neemt besluiten met betrekking tot de verstrekking van inlichtingen aan het buitenland op grond van artikel 5 WIB (verstrekking van inlichtingen op verzoek van het buitenland) of artikel 7 WIB (spontane verstrekking van inlichtingen aan het buitenland).

Van deze besluiten worden kennisgevingen gezonden aan degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn en die in Nederland woont of is gevestigd. FIOD-ECD Internationaal behandelt de bezwaar- en beroepschriften die daaruit kunnen voortvloeien (zie hoofdstuk 7). De bevoegdheid tot het nemen van deze besluiten en het nemen van beslissingen op bezwaar namens de staatssecretaris van Financiën is gemandateerd aan de voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD. Zie voor deze mandaatverlening het besluit ondermandaatverlening internationale inlichtingenuitwisseling van 28 februari 2006 (CPP/2005/3242 M).

Tevens zijn een groot aantal andere verantwoordelijkheden en taken in het kader van de internationale inlichtingenuitwisseling belegd bij FIOD-ECD Internationaal, zoals de taken die moeten worden verricht op grond van art. 7a WIB, jo. art. 3 Uitvoeringsregeling WIB (notificatie van stukken), art. 4, Uitvoeringsregeling WIB (bevoegdheid tot het aanwijzen en bekendmaken van Nederlandse ambtenaren die deelnemen aan een gelijktijdige controle), artikel 9 WIB (toestemming inzake aanwezigheid van een buitenlandse ambtenaar bij een onderzoek in Nederland), artikel 12 WIB (de bevoegdheid tot aanwijzing van Nederlandse ambtenaren op buitenlands grondgebied) en artikel 15 WIB (verstrekken van uit het buitenland verkregen inlichtingen aan een ander land, toestemming verlenen inzake ander gebruik van de inlichtingen, verlenen van toestemming om Nederlandse inlichtingen te verstrekken aan een ander land dan het verzoekende land).

De voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD heeft ten aanzien van zijn bevoegdheden ondermandaat verleend aan een aantal door hem aangewezen functionarissen. In bijzondere gevallen en in ieder geval wanneer de bijstandsverlening publicitair of politiek gevoelig zou kunnen liggen wordt, alvorens in contact te treden met andere (inter)nationale administraties of uitvoering te geven aan de bijstandsverlening, overleg gevoerd met het DGBel Team Internationaal. De regiokantoren kunnen vragen over de toepassing van inlichtingenbepalingen (bijvoorbeeld inzake de geheimhouding of andere formele vereisten) voorleggen aan FIOD-ECD Internationaal (bij voorkeur per e-mail en via de contactpersoon).

#### 6.4. Bestuurlijke informatie

De voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD draagt zorg voor een goede registratie van gegevens en doorlooptijden van de verzoeken en meldingen per land en per regiokantoor. Hij maakt hierover

jaarlijks een beheersverslag en rapporteert halfjaarlijks aan de directeur-generaal Belastingdienst.

## 7. Rechtsbescherming

### 7.1. Kennisgevingsprocedure

Van de beslissing inlichtingen te verstrekken aan het buitenland, zendt FIOD-ECD Internationaal voor alle onder de WIB vallende belastingen op grond van artikel 5 WIB (verstrekking op verzoek) en artikel 7 WIB (spontane verstrekking), een kennisgeving aan de belanghebbende. Onder belanghebbende wordt in dit kader uitsluitend degene verstaan van wie de inlichtingen afkomstig zijn en die in Nederland woont of is gevestigd.

Dit gebeurt in normale gevallen voordat de inlichtingen worden verstrekt. FIOD-ECD Internationaal zal dan 10 dagen na dagtekening van de kennisgeving wachten met de verstrekking. Dat is anders indien dringende redenen zich daartegen verzetten. In dat geval wordt de kennisgeving zo spoedig mogelijk maar niet later dan vier maanden nadat de inlichtingen aan het buitenland zijn verstrekt, aan de belastingplichtige gezonden. Ook bij informatieverstrekking in het kader van de aanwezigheid van een buitenlandse ambtenaar bij een onderzoek in Nederland wordt de kennisgeving achteraf verzonden (art. 9, derde lid, WIB). Zie voorts 7.2.5.

De voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD neemt de beslissing de inlichtingen al dan niet te verstrekken en bepaalt wanneer een kennisgeving wordt verzonden en zorgt voor het opstellen en verzenden van de kennisgeving. De kennisgeving bevat een omschrijving van de te verstrekken informatie en de vermelding van de buitenlandse bevoegde autoriteit voor wie de inlichtingen zijn bestemd. Belanghebbende kan tegen de kennisgeving in bezwaar komen bij de voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD. Belanghebbende is uitsluitend degene tot wie de kennisgeving van het besluit is gericht.

Tegen een uitspraak op het bezwaarschrift kan belanghebbende een beroep schrift indienen bij de sector bestuursrecht van de bevoegde arrondissementsrechtbank. Deze rechtsgang wordt vermeld in de uitspraak op bezwaar waarbij tevens wordt vermeld wat de gevolgen van het instellen van deze rechtsmiddelen zijn voor de termijn waarop de inlichtingen worden verstrekt. Tenslotte kan belanghebbende of de staatssecretaris van Financiën hoger beroep instellen tegen de uitspraak van de bestuursrechter bij de afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State. FIOD-ECD Internationaal behandelt de beroepsprocedure, zonodig in overleg met het DGBel Team Internationaal.

### 7.2. Algemene wet bestuursrecht en Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen

Op grond van artikel 5, vierde lid, WIB vindt de verstrekking van de inlichtingen niet eerder plaats dan na tien dagen na de dagtekening van de aan belanghebbende verzonden kennisgeving, tenzij sprake is van een dringende reden of van inlichtingenverstrekking in het kader van de aanwezigheid van een buitenlandse ambtenaar bij een in Nederland ingesteld onderzoek.

#### 7.2.1. Bezwaar- en beroepsprocedure

Het belangrijkste doel van de bezwaar- en beroepsprocedure is dat de informatie over in Nederland geconstateerd inkomen of andere fiscaal relevante gegevens die aan een andere belastingadministratie wordt doorgegeven, zoveel mogelijk op juistheid berust. Daarnaast kunnen ook andere aspecten van de WIB ter toetsing worden voorgelegd, zoals de wederkerigheid, het belang dat de verdragspartner bij de inlichtingen kan hebben en de vraag of deze eerst zelf de nodige stappen heeft ondernomen voor het verkrijgen van de informatie.

De bepalingen inzake bezwaar en beroep uit hoofdstuk 6 van de Algemene wet bestuursrecht zijn van toepassing op de bezwaar- en beroepsprocedures die worden gevoerd in het kader van de verstrekking van inlichtingen aan het buitenland ingevolge artikel 5 en 7 WIB.

#### 7.2.2. Schorsende werking door een voorlopige voorziening

Het besluit tot het verstrekken van inlichtingen wordt uitgevoerd tien dagen na dagtekening van de kennisgeving. Dit is in afwijking van artikel 6:16 AWB, waarin is bepaald dat het instellen van bezwaar of beroep geen schorsende werking heeft. Om te voorkomen dat de inlichtingen na tien dagen worden verstrekt, kan belanghebbende op grond van artikel 8:81 AWB binnen die termijn een voorlopige voorziening vragen bij de voorzieningenrechter van de arrondissementsrechtbank. Dit verzoek dient vergezeld te gaan van het bij FIOD-ECD Internationaal ingediende bezwaarschrift. De verstrekking wordt dan opgeschort totdat de voorzieningenrechter op dat verzoek heeft beslist. Indien de voorzieningenrechter van oordeel is dat belanghebbende een goede reden heeft om de verstrekking te voorkomen, dan kan hij beslissen dat de inlichtingen pas mogen worden verstrekt nadat de bodemprocedure is afgerond. Indien dat niet het geval is, zullen de inlichtingen onmiddellijk worden verstrekt.

#### 7.2.3. Bezwaarschrift

Belanghebbende kan binnen 6 weken nadat de kennisgeving van het besluit tot inlichtingenverstrekking aan hem is

verzonden, bezwaar aantekenen. De termijn vangt aan een dag na dagtekening van de kennisgeving van het besluit. Het bezwaarschrift wordt ondertekend en bevat ten minste de naam en het adres van de indiener, de dagtekening, een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar is gericht en de gronden van het bezwaar. Indien het bezwaarschrift niet voldoet aan deze vereisten, kan het niet-ontvankelijk worden verklaard indien de indiener de gelegenheid heeft gekregen het verzuim te herstellen binnen de hem daartoe gestelde termijn. Het louter indienen van een bezwaarschrift schort de verstrekking van de inlichtingen niet op.

#### 7.2.4. Horen

De belanghebbende krijgt de gelegenheid te worden gehoord teneinde zijn bezwaarschrift toe te lichten. FIOD-ECD Internationaal is belast met het horen van de belanghebbende en het nemen van een beslissing op het bezwaarschrift. De behandeling van een bezwaarschrift naar aanleiding van een besluit tot verstrekking van inlichtingen aan het buitenland vindt plaats door een andere persoon (of andere personen) dan degene(n) die de bestreden kennisgeving heeft (hebben) opgemaakt. Het horen van een belanghebbende geschiedt door een persoon die niet bij de voorbereiding van de bestreden kennisgeving betrokken is geweest, of door meerdere personen waarvan de meerderheid niet bij de voorbereiding van de bestreden kennisgeving betrokken is geweest (zie artikel 7:5 AWB).

#### 7.2.5. Uitzondering: de dringende redenen

Artikel 5, vijfde lid, en artikel 9, derde lid WIB bevatten uitzonderingen op de hoofdregel van artikel 3:40 AWB waarin is bepaald dat een besluit niet in werking treedt voordat het bekend is gemaakt. Artikel 5, vijfde lid, bepaalt dat indien 'dringende redenen' daartoe aanleiding geven de minister aan het besluit tot verstrekking van inlichtingen uitvoering kan geven voordat het aan belanghebbende bekend is gemaakt. Van dringende redenen kan bijvoorbeeld sprake zijn bij vermoedens van internationale fraude, bij dreigende termijnoverschrijding, of bij door betrokkene veroorzaakte onduidelijkheid met betrekking tot de vraag in welk land de te onderzoeken boekhouding of administratie zich bevindt. Een vermoeden van fraude dient te blijken uit het feitencomplex en de motivering van het verzoek om inlichtingen van het verzoekende land. Ook kunnen bij de Nederlandse Belastingdienst bekende feiten of omstandigheden aanleiding geven tot een vermoeden van fraude. De kennisgeving wordt zo spoedig mogelijk aan belanghebbende

gezonden, doch niet later dan vier maanden nadat de inlichtingenverstrekking heeft plaatsgevonden.

Van dreigende termijnoverschrijding is sprake, indien heffingstermijnen of andere termijnen in het (verzoekende) land waarvoor de inlichtingen zijn bestemd, dreigen te vervallen voordat de inlichtingen bij de bevoegde autoriteiten van dat land bekend zijn. De inlichtingen kunnen dan eventueel gelijktijdig met de kennisgeving aan het buitenland worden verstrekt. In de kennisgeving wordt belanghebbende geïnformeerd over de datum van de verstrekking.

Voor de praktijk is daarbij een vereiste dat het verzoekende land uitdrukkelijk en gemotiveerd om spoed heeft gevraagd. Indien de Belastingdienst aanwijzingen heeft dat er in het buitenland sprake is van dringende redenen dient FIOD-ECD Internationaal daarvan onmiddellijk in kennis te worden gesteld.

#### 7.2.6. Onjuiste inlichtingen

Indien naar aanleiding van het ingediende bezwaarschrift blijkt dat de reeds verstrekte gegevens niet geheel juist zijn, zal FIOD-ECD Internationaal contact opnemen met de desbetreffende buitenlandse bevoegde autoriteit ten einde deze onjuistheden te corrigeren.

#### 7.3. Beroep

##### 7.3.1. Termijn

Tegen de door de voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD genomen beslissing op zijn bezwaarschrift kan belanghebbende op grond van artikel 8:1 AWB binnen zes weken een beroepschrift indienen bij de sector bestuursrecht van de bevoegde arrondissementsrechtbank. De termijn vangt aan een dag na dagtekening van de beslissing op het bezwaarschrift.

##### 7.3.2. Beroepschrift

Het beroepschrift wordt ondertekend en bevat ten minste de naam en het adres van de indiener, de dagtekening, een omschrijving van het besluit waartegen het beroep is gericht en de gronden van het beroep. Indien het beroepschrift niet voldoet aan deze vereisten, kan het niet-ontvankelijk worden verklaard indien de indiener de gelegenheid heeft gekregen het verzuim te herstellen binnen de hem daartoe gestelde termijn.

##### 7.3.3. Procedures bij de arrondissementsrechtbank

De voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD draagt namens de staatssecretaris zorg voor de behandeling van de beroepsprocedures en de procedures inzake voorlopige voorzieningen. De voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD laat zich daarbij vertegenwoordigen door de rijksadvo-

caat, tenzij de desbetreffende beroepszaak als routinematig kan worden aangemerkt.

FIOD-ECD Internationaal zendt van elke rechterlijke uitspraak die in dit kader wordt gedaan onverwijld een afschrift aan het DGBel Team Internationaal.

#### 7.4. Hoger beroep

Tegen een uitspraak van de arrondissementsrechtbank kunnen partijen hoger beroep instellen bij de afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State. De voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD beslist, zonodig in overleg met het DGBel Team Internationaal, of namens de staatssecretaris van Financiën hoger beroep moet worden ingesteld.

#### 7.5. Geheimhouding en gebruik van gegevens

##### 7.5.1. Geheimhouding

In de inlichtingenbepalingen van de meeste bilaterale belastingverdragen, in artikel 22 van het WABB-verdrag, in artikel 7 van de Bijstandsrichtlijn en in artikel 14 van de WIB is bepaald dat de nationale geheimhoudingsverplichtingen van toepassing zijn op uit het buitenland verkregen inlichtingen. Voor Nederland houdt dit in dat alle inlichtingen die worden ontvangen op grond van internationale regelingen inzake wederzijdse bijstand, onder de geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR vallen.

De kring van gerechtigden tot de uit het buitenland afkomstige informatie wordt bepaald door de geheimhoudingsclausule van de desbetreffende internationale bepaling (zie hiervoor hoofdstuk 3 bij de verschillende regelingen).

##### 7.5.2. Fiscale doeleinden en strafrechtelijk gebruik

In artikel 15, eerste lid, WIB staat dat – tenzij anders bepaald – de verstrekte inlichtingen in Nederland uitsluitend worden gebruikt voor de heffing van de in artikel 1 WIB bedoelde belastingen. In beginsel kunnen de van een ander land verkregen inlichtingen slechts worden gebruikt voor de doeleinden die worden genoemd in de desbetreffende internationale regeling. In een aantal moderne verdragen wordt tot de kring van de gerechtigden van de gegevens ook gerekend de instanties die zich bezig houden met de vervolging terzake van belastingzaken. De aan die landen verstrekte inlichtingen kunnen dus ook fiscaal-strafrechtelijk worden gebruikt. De Europese bijstandsrichtlijn schept de mogelijkheid de inlichtingen ook voor andere dan fiscale doeleinden te gebruiken, tenzij de verstrekking staat daar bezwaar tegen maakt. Daaronder wordt in ieder geval het gebruik tijdens openbare rechtszittingen of bij rechterlijke uitspraken verstaan.

De voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD is belast met de behandeling van verzoeken om toestemming voor ander gebruik. Gaat het om een buitenlands verzoek om door Nederland verstrekte inlichtingen voor strafrechtelijke doeleinden te gebruiken, dan beslist de voorzitter van het managementteam van de Belastingdienst/FIOD-ECD.

**7.5.3. Samenloop administratieve en strafrechtelijke bijstandsverlening**  
Het inhoudelijk onderscheid tussen wederzijdse bijstand en internationale rechtshulp in strafzaken is niet altijd eenvoudig aan te geven. Met name het onderscheid met de zogenaamde 'kleine' rechtshulp, waarbij de aangezochte staat de verzoekende staat behulpzaam is bij een strafproces zonder een essentieel onderdeel daarvan over te nemen, is moeilijk aan te geven. Sommige vormen en de situaties waarin deze rechtshulp kan worden verleend vertonen overeenstemming met de vormen en situaties van wederzijdse bijstand. Het essentiële verschil is evenwel dat de toepassing van internationale rechtshulp altijd plaatsvindt via de justitiële en politieke autoriteiten en dat daarbij de tussenkomst van het Ministerie van Justitie noodzakelijk is. De basis voor rechtshulp is gelegen in artikel 552h tot en met 552q van het Wetboek van Strafvordering (WvSv). De rechtshulpverlening door het Openbaar Ministerie en de politie is nader uitgewerkt in de door de

Procureurs-Generaal vastgestelde Richtlijn inzake toepassing artikel 552iWvSv. Onder rechtshulp wordt blijkens artikel 552h, tweede lid, WvSv verstaan het verrichten van handelingen van onderzoek of het verlenen van medewerking daaraan, het toezenden van documenten, dossiers of stukken, het geven van inlichtingen, dan wel het betekenen of uitreiken van stukken of het doen van aanzeggingen of mededelingen aan derden, in verband met een strafzaak gedaan. Van 'kleine' rechtshulp is met name sprake bij rogatoire commissies. Dit zijn verzoeken van rechterlijke autoriteiten tot het verrichten van onderzoek, het horen van getuigen en deskundigen, tot inbeslagname en doorzoeking, of het verstrekken van gegevens en documenten, telefoontaps en dergelijke. De basis voor deze internationale rechtshulp is te vinden in verdragen op het gebied van de internationale rechtshulp, die onder de verantwoordelijkheid van de Minister van Justitie vallen. Verzoeken om rechtshulp met betrekking tot strafbare feiten op het gebied van fiscale aangelegenheden, worden door Justitie op grond van artikel 552m, derde lid van het Wetboek van Strafvordering, aan het Ministerie van Financiën voorgelegd alvorens tot behandeling wordt overgegaan. De FIOD-ECD adviseert vervolgens namens de Minister van Financiën de Minister van Justitie over de afhandeling.

#### 7.6. Openbaarheid van bestuur

De correspondentie die in het kader van de internationale wederzijdse bijstand wordt gevoerd tussen bevoegde autoritei-

ten kan onderwerp zijn van verzoeken om openbaarmaking op grond van de Wet openbaarheid van bestuur (WOB). Een dergelijk verzoek dient te worden getoetst aan de uitzonderingsgronden van de WOB. De uitzonderingsgrond van artikel 10, tweede lid, onderdeel a, WOB betreft het belang van betrekkingen van Nederland met andere staten en met internationale organisaties. Op deze uitzonderingsgrond zal, al dan niet in combinatie met andere uitzonderingsgronden, beroep kunnen worden gedaan indien een WOB-verzoek betrekking heeft op documenten betreffende de internationale wederzijdse bijstand. De regiokantoren van de Belastingdienst behandelen verzoeken om openbaarmaking van buitenlandse correspondentie in overleg met FIOD-ECD Internationaal.

#### 8. Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit: besluit van 12 augustus 1985, nr. 585-17771 en besluit van 24 mei 2002, nr. CPP2001/3595 M.

#### 9. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van het besluit.

## Bijlage

### Landenoverzicht inlichtingenuitwisseling

Landen	Verdragsartikel	Fraudeclausule	Ook voor niet inwoners	Ook voor vervolging	Beperkt tot geordend voorhanden	Informatie van banken
Nederlandse Antillen en Aruba	37/38	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
EU-landen						
België 1970	27	Nee	Ja	Ja	Ja	Ja
België 2001	29/31	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Denemarken	27/29	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Duitsland	23	Nee	Ja	Ja	Ja	Ja
Estland	28/30	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Finland	27/29	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Frankrijk	28	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Griekenland	28	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Hongarije	27	Nee	Nee	Nee	Nee	Ja
Ierland	26	Ja	Ja	Ja	Ja	Nee
Italië	27	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Letland	28/30	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Litouwen	28/30	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Luxemburg	26	Ja	Ja	Nee	Ja	Nee
Malta	28	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Oostenrijk	27	Ja	Ja	Nee	Ja	Nee
Polen (2004)	27/29	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Portugal	28/30	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Slovenië	26	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja



Landen	Verdrags- artikel	Fraude- clausule	Ook voor niet inwoners	Ook voor vervolgving	Beperkt tot geordend voorhanden	Informatie van banken
Slowakije	28	Ja	Nee	Nee	Ja	Nee
Spanje	28	Nee	Ja	Ja	Ja	Ja
Tsjechië	28	Ja	Nee	Nee	Ja	Nee
Verenigd Koninkrijk	25	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Zweden	28	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
<b>Overige landen</b>						
Albanië	26/28	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Argentinië	29	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Armenië	28/30	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Australië	25	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Bangladesh	26	Nee	Ja	Nee	Nee	Ja
Belarus	27/29	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Brazilië	26	Nee	Nee	Ja	Nee	Ja
Bulgarije	26	Nee	Nee	Nee	Nee	Ja
Canada	26/26b	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
China	26	Nee	Nee	Ja	Nee	Ja
Egypte	26/28	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Filippijnen	25	Ja	Nee	Ja	Ja	Ja
Georgië	27	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
IJsland	28	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
India	26	Ja	Nee	Nee	Nee	Ja
Indonesië (2004)	28	Nee	Ja	Nee	Nee	Ja
Israël	29	Ja	Nee	Nee	Ja	Nee
Japan	26a	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Joegoslavië	26	Nee	Nee	Nee	Ja	Ja
Kazachstan	28/30	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Koeweit	27	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Korea	26	Ja	Nee	Nee	Ja	Nee
Kroatië	27/29	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Macedonië	28/30	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Maleisië	26	Ja	Nee	Ja	Nee	Ja
Marokko	27	Ja	Nee	Nee	Nee	Nee
Mexico	25	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Moldavië	27	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Mongolië	27/29	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Nieuw-Zeeland	24	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Nigeria	26	Nee	Nee	Nee	Ja	Ja
Noorwegen	27/29	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Oekraïne	28/30	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Oezbekistan	28/30	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Pakistan	25	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Roemenië	28	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Russische Federatie	27/29	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Singapore	27	Ja	Nee	Nee	Ja	Nee
Sovjet-Unie	21	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee
Sri Lanka	26	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Suriname	27/29	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Taiwan	26	Nee	Nee	Ja	Nee	Ja
Thailand	26	Ja	Nee	Nee	Ja	Nee
Tunesië	25	Ja	Nee	Nee	Nee	Ja
Turkije	26	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Uganda	26/28	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Venezuela	27	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Verenigde Staten	30/32	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Vietnam	26	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Zambia	25	Ja	Nee	Nee	Ja	Nee
Zimbabwe	26	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Zuid-Afrika	27/29	Nee	Ja	Ja	Nee	Ja
Zwitserland	--	--	--	--	--	--

#### Toelichting op het landenoverzicht

##### *Inlichtingenartikel*

In een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting (bilateraal belastingverdrag) gesloten tussen Nederland en een ander land is vrijwel altijd een inlichtingenartikel opgenomen.

In de relatie met Aruba en de Nederlandse Antillen geldt de Belastingregeling voor het Koninkrijk. Het verdrag met Joegoslavië is van toepassing op Bosnië-Herzegovina, de Federale Republiek Joegoslavië (Servië, met inbegrip van Montenegro en Kosovo) en Slovenië.

Met Slovenië is in 2004 een afzonderlijk verdrag getekend. Het verdrag met de Sovjet-Unie is van toepassing voor de voormalige delen van de Sovjet-Unie met uitzondering van Azerbeidzjan en Georgië en met uitzondering van die voormalige delen van de Sovjet-Unie, waarop inmiddels een nieuw belastingverdrag van toepassing is. Het inlichtingenartikel uit dit verdrag heeft overigens slechts betrekking op inlichtingen aangaande wijzigingen in de belastingwetgeving van de betrokken verdragspartners.

#### *Bijstandsrichtlijn*

Naast de afzonderlijke bilaterale belastingverdragen voorziet de EG-richtlijn 77/799 in inlichtingenuitwisseling tussen de EU-landen. De Bijstandsrichtlijn heeft voorrang op eventuele toepasselijke maar minder vergaande bepalingen in bilaterale belastingverdragen. Op grond van deze richtlijn kan ook informatie worden gevraagd voor de uitvoering van de nationale wet. Tevens kan informatie worden gevraagd over niet-inwoners. Bovendien kan de informatie worden gebruikt voor strafrechtelijke doeleinden.

#### *WABB-verdrag*

Het verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden is een multilateraal bijstandsver-

drag van de OESO en de Raad van Europa. Het verdrag voorziet in de uitwisseling van inlichtingen. Het verdrag is in werking getreden voor Nederland, Azerbeidzjan, België, Finland, Frankrijk, Italië, Noorwegen, Zweden, Denemarken, IJsland, Polen en de Verenigde Staten van Amerika.

#### *Successieverdragen*

Met de volgende landen zijn afzonderlijke successieverdragen afgesloten: Finland, Israël, Oostenrijk, Verenigd Koninkrijk, Verenigde Staten van Amerika, Zweden en Zwitserland. Ook in deze verdragen staat een inlichtingenartikel, behalve in het verdrag met Zwitserland.

#### *Bestrijding fraude*

In het desbetreffende inlichtingenartikel is opgenomen dat inlichtingen in het bijzonder worden uitgewisseld ten behoeve van fraudebestrijding.

#### *Niet-inwoners*

Ook inlichtingen over niet-inwoners van de betrokken verdragspartners mogen worden uitgewisseld, bijvoorbeeld bij driehoekstransacties of transfer pricing.

De werkingssfeer van de Bijstandsrichtlijn strekt zich uit tot de onderdanen alsmede de inwoners en de niet-inwoners van de EU-lidstaten.

#### *Vervolging*

De inlichtingen mogen worden uitgewisseld ten behoeve van een gerechtelijke vervolging.

#### *Geordend voorhanden*

Het aangezochte land is niet verplicht een onderzoek te verrichten om de gevraagde inlichtingen te verzamelen.

#### *Informatie van banken*

Sommige landen geven geen inlichtingen over bankgegevens. Uit de verschillende met België, Duitsland en Spanje afgesloten overeenkomsten is af te leiden dat met deze landen geen bankgegevens worden uitgewisseld. Echter door sindsdien gewijzigde wetgeving in die landen, welke is gebaseerd op de EU-richtlijn, geschiedt dit – onder voorwaarden – met die landen tegenwoordig wel.