

6. De praktijk is zeer gediend met de in dit arrest door de Hoge Raad gegeven duidelijkheid. Het arrest kan een einde maken aan de vele discussies die over dit onderwerp in het land worden gevoerd. Gemeenten passen veelvuldig levensduurverlenging toe in situaties vergelijkbaar met de onderhavige. Daarbij baseren zij zich op de door hen zelf opgestelde taxatiewijzers waarin de methode van de verlengde levensduur is opgenomen. Hoewel taxatiewijzers naar vaste jurisprudentie geen rechtskracht hebben, is aanpassing hiervan nu wel geboden omdat het ten onrechte verlengen van de levensduur leidt tot te hoge WOZ-waarden en tot een onjuiste belastingheffing. Aan die situatie dient een einde te komen. De onderhavige zaak is verwezen nu het oordeel van het Hof is gebaseerd op een onjuist uitgangspunt; aan het verwijzingshof de taak om de waarde van het object te bepalen.

S. Bosma

RAAD VAN STATE, Afdeling bestuursrechtspraak 12 februari 2020
(Nr. 201901733/1/A3)
(Mrs. Sevenster, Hoogvliet, Lange)

73*

m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk

Art. 1:3 lid 1 Awb; art. 8 lid 5 WIB; art. 3a lid 1 Uitv.besl. internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen

ECLI:NL:RVS:2020:453

Verzoek om inlichtingen. Gelijkstelling met besluit als bedoeld in de Awb

De staatssecretaris heeft een vennootschap op de voet van het Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen verzocht om inlichtingen te verstrekken, en heeft het daartegen gemaakte bezwaar niet-ontvankelijk verklaard. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard op de grond dat geen sprake is van een besluit als bedoeld in de wet.

ABRVs: Een belastingplichtige is gehouden om uit eigen beweging de gevraagde gegevens en inlichtingen te verstrekken. In zoverre volgt de verplichting tot het verstrekken van gegevens uit de wet en niet uit de brief van de staatssecretaris. Voordien heeft echter de belastinginspecteur beoordeeld of de vennootschap een belastingplichtige is in de zin van de regeling en beoordeeld of wordt voldaan aan de wettelijke vereisten inzake de aanwezigheid van een belastingplichtige in Nederland. De vennootschap is het niet eens met de beoordeling van het laatste. Als zij gelijk heeft, is haar in de brief ten onrechte verzocht om gegevens te verstrekken.

Slechts in zeer uitzonderlijke situaties wordt een bestuurlijk rechtsoordeel omwille van de rechtsbescherming met een besluit in de zin van de wet gelijkgesteld. In dit geval is sprake van zo'n situatie. Het is voor de vennootschap onevenredig bezwarend als zij niet in Nederland kan opkomen tegen het rechtsoordeel van de staatssecretaris dat in de brief is neergelegd. Dit kan bij de bestuursrechter. De bestuursrechter is immers ook bevoegd om te oordelen over een beroep tegen een bestuurlijke boete die de staatssecretaris oplegt als wordt geweigerd om gegevens te verstrekken.

De Raad van State vernietigt de uitspraak op bezwaar en oordeelt dat de staatssecretaris alsnog een inhoudelijk besluit op het bezwaar dient te nemen.

Uitspraak

op het hoger beroep van:

[appellante], gevestigd te [plaats],

tegen de uitspraak van de rechtbank Amsterdam van 18 januari 2019 in zaak nr. 18/4973 in het geding tussen:

[appellante]

en

de staatssecretaris van Financiën.

Procesverloop

Bij brief van 2 mei 2018 heeft de staatssecretaris [appellante] op de voet van het Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: het Uitvoeringsbesluit) verzocht om inlichtingen te verstrekken over de jaren 2014, 2015 en 2016.

Bij besluit van 26 juni 2018 heeft de staatssecretaris het door [appellante] daartegen gemaakte bezwaar niet-ontvankelijk verklaard.

Bij uitspraak van 18 januari 2019 heeft de rechtbank het door [appellante] daartegen ingestelde beroep ongegrond verklaard. Deze uitspraak is aangehecht.

Tegen deze uitspraak heeft [appellante] hoger beroep ingesteld.

De staatssecretaris heeft een schriftelijke uiteenzetting gegeven.

De Afdeling heeft de zaak ter zitting behandeld op 28 augustus 2019, waar [appellante], vertegenwoordigd door [gemachtigde A], bijgestaan door [gemachtigde B], en de staatssecretaris, vertegenwoordigd door mr. N.C. Troost, zijn verschenen.

Overwegingen

Regelgeving

1. De relevante bepalingen uit de Algemene wet bestuursrecht (hierna: de Awb), de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: de Wib) en het Uitvoeringsbesluit zijn opgenomen in een bijlage,¹ die deel uitmaakt van deze uitspraak.

Inleiding

2. Op grond van artikel 8, vijfde lid, van de Wib kunnen bij algemene maatregel van bestuur belastingplichtigen worden aangewezen die uit eigen beweging inlichtingen moeten verstrekken aan de staatssecretaris, zodat hij ter uitvoering van Europese richtlijnen en van verdragen die inlichtingen aan de bevoegde autoriteiten van andere staten kan verstrekken. Dit is nader uitgewerkt in artikel 3a van het Uitvoeringsbesluit. De verplichting ziet ingevolge het eerste lid van dit artikel op zogenoemde dienstverleningslichamen. Zij dienen ingevolge het derde lid, gelezen in verbinding met het zevende lid, te verklaren dat zij een voldoende reële aanwezigheid in Nederland hebben. Kunnen zij dit niet verklaren, dan dienen zij ingevolge het vierde lid uit eigen beweging bepaalde gegevens te verstrekken aan de staatssecretaris. De staatssecretaris kan die gegevens vervolgens aan buitenlandse autoriteiten verstrekken. De buitenlandse autoriteiten kunnen de gegevens gebruiken om het recht op voorkoming van dubbele belasting correct toe te passen.

Brief van de staatssecretaris van 2 mei 2018

3. De belastinginspecteur heeft uit informatie, die [appellante] op zijn verzoek aan hem heeft verstrekt, afgeleid dat zij belastingplichtige is in de zin van artikel 3a, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit. Ten behoeve van het eventueel op grond van artikel 7 van de Wib verstrekken van inlichtingen aan een andere lidstaat, heeft de belastinginspecteur vervolgens een onderzoek als bedoeld in artikel 8 van de Wib ingesteld. In het verslag van dit onderzoek staat dat [appellante] niet aan alle in artikel 3a, zevende lid, van het Uitvoeringsbesluit neergelegde eisen voldoet. Daarom heeft de staatssecretaris haar bij de brief van 2 mei 2018 verzocht om hem op de voet van artikel 3a, vierde lid, van het Uitvoeringsbesluit de inlichtingen voor de jaren 2014, 2015 en 2016 te verstrekken. [appellante] heeft de gevraagde inlichtingen verstrekt. De staatssecretaris heeft de verstrekking van deze inlichtingen aan buitenlandse autoriteiten opgeschort tot de Afdeling uitspraak heeft gedaan.

Besluit van de staatssecretaris van 26 juni 2018

4. Bij het besluit van 26 juni 2018 heeft de staatssecretaris het door [appellante] tegen de brief van 2 mei 2018 gemaakte bezwaar niet-ontvankelijk verklaard. Hij heeft zich op het standpunt gesteld dat een beslissing om informatie uit te wisselen met autoriteiten van een andere staat geen besluit is in de zin van artikel 1:3 van de Awb. Daartoe heeft hij allereerst gesteld dat zo'n beslissing niet schriftelijk wordt genomen. Ten tweede heeft hij gesteld dat deze beslissing voor [appellante] geen rechtsgevolgen heeft, aangezien er geen wijziging optreedt in haar bestaande rechten en verplichtingen. Als het al om een besluit in de zin van de Awb zou gaan, dan is het bezwaar prematuur. Ten tijde van het maken van bezwaar en ten tijde van het besluit van 26 juni 2018 had [appellante] de gevraagde informatie nog niet aan de staatssecretaris verstrekt. Daarom kon zij redelijkerwijs nog niet menen dat de beslissing tot informatie-uitwisseling al was genomen, aldus de staatssecretaris.

Voor zover [appellante] in haar bezwaarschrift heeft gesteld dat het arrest van het Hof van Justitie van 16 mei 2017, Berlioz, ECLI:EU:C:2017:373, met zich brengt dat een belanghebbende rechtsmiddelen

* Niet opgenomen. *Red.*

moet kunnen aanwenden tegen een beslissing om gegevens uit te wisselen, heeft de staatssecretaris gesteld dat het in dit arrest niet ging om informatie-uitwisseling, maar om informatievergaring. Verder heeft hij zich op het standpunt gesteld dat, voor zover [appellante] heeft beoogd bezwaar te maken tegen de beslissing tot informatievergaring, het bezwaar niet-ontvankelijk is. Onder verwijzing naar de uitspraak van de Afdeling van 15 juli 2009, ECLI:NL:RVS:2009:BJ2662, heeft hij gesteld dat de beslissing tot informatievergaring geen besluit in de zin van artikel 1:3 van de Awb is. Het Berlioz-arrest maakt hierop geen uitzondering, aangezien in een situatie als bedoeld in dit arrest op grond van het Nederlandse recht bezwaar en beroep kan worden aangetekend tegen de boetebeslissing die opgelegd kan worden als een informatieplichtige niet meewerkt aan de informatievergaring. Bij de beoordeling van deze boetebeslissing kan ook het kennelijk ontbreken van het verwachte belang van de gevraagde inlichtingen worden getoetst, aldus de staatssecretaris.

Aangevallen uitspraak

5. De rechtbank heeft geoordeeld dat de staatssecretaris het bezwaar van [appellante] terecht niet-ontvankelijk heeft verklaard. Onder verwijzing naar genoemde uitspraak van de Afdeling van 15 juli 2009 heeft de rechtbank overwogen dat de brief van de staatssecretaris van 2 mei 2018 niet op enig rechtsgevolg is gericht. De brief is gericht op het vergaren van gegevens ten behoeve van de goede voortgang van enig onderzoek, niet op het scheppen van een verplichting ten aanzien van [appellante]. De verplichting om mee te werken aan het onderzoek en om gegevens te overhandigen, vloeit rechtstreeks uit de wet voort. Nergens in de brief worden rechtspositionele beslissingen genomen waaraan [appellante] rechten kan ontleen of waaruit voor haar plichten voortvloeien. Daarom is de brief niet aan te merken als een besluit in de zin van de Awb en staat daartegen geen rechtsmiddel bij de bestuursrechter open, aldus de rechtbank.

Beoordeling van het hoger beroep

6. [appellante] betoogt dat de rechtbank heeft miskend dat uit het Berlioz-arrest, volgt dat rechtsmiddelen moeten kunnen worden aangewend tegen een beslissing om gegevens uit te wisselen met autoriteiten van een andere staat. Dat dit sinds 1 januari 2014 door wijziging van artikel 5 van de Wib niet meer mogelijk is, is volgens haar in strijd met het Europese recht. Zij stelt dat zij aan de brief van de staatssecretaris van 2 mei 2018 de stellige verwachting kon ontleen dat de daarin gevraagde informatie ook daadwerkelijk zou worden uitgewisseld. Omdat de staatssecretaris niet meer verplicht is om de belastingplichtige te informeren over het uitwisselen van gegevens noch om daarover een schriftelijke beslissing te nemen, kon [appellante] niet wachten met het maken van bezwaar tot het moment dat de beslissing tot uitwisseling werd genomen. Verder moet het mogelijk zijn om rechtsmiddelen aan te wenden tegen het vergaren van informatie met het oog op uitwisseling van die informatie, nu het niet meewerken aan de informatievergaring oplegging van een bestuurlijke boete tot gevolg kan hebben, aldus [appellante].

6.1. In de brief van 2 mei 2018 heeft de staatssecretaris [appellante] verzocht om op de voet van artikel 3a, vierde lid, van het Uitvoeringsbesluit de inlichtingen voor de jaren 2014, 2015 en 2016 te verstrekken. Het is juist dat uit artikel 8, vijfde lid, van de Wib volgt dat een belastingplichtige in de zin van artikel 3a, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit gehouden is om uit eigen beweging de in dat artikel vermelde gegevens en inlichtingen te verstrekken. In zoverre volgt de verplichting tot het verstrekken van gegevens uit de wet en niet uit de brief van de staatssecretaris. Voordat duidelijk is dat een vennootschap gehouden is om op de voet van artikel 3a, vierde lid, van het Uitvoeringsbesluit gegevens te verstrekken, zijn echter al diverse beoordelingsmomenten gepasseerd. In dit geval heeft de belastinginspecteur voorafgaand aan de brief van 2 mei 2018 beoordeeld of [appellante] een belastingplichtige is in de zin van artikel 3a, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit. Dit is niet meer in geschil. Ook heeft de belastinginspecteur beoordeeld of [appellante] voldoet aan de in artikel 3a, zevende lid, neergelegde vereisten inzake de aanwezigheid van een belastingplichtige in Nederland. Volgens de inspecteur voldoet [appellante] niet aan deze vereisten. [appellante] is het daar niet mee eens. Als [appellante] gelijk heeft en wél voldoet aan de vereisten voor de aanwezigheid in Nederland, dan heeft de staatssecretaris haar in de brief van 2 mei 2018 ten onrechte verzocht om de in artikel 3a, vierde lid, van het Uitvoeringsbesluit opgesomde gegevens te verstrekken, zodat hij deze gegevens aan de bevoegde autoriteiten van andere staten kan verstrekken.

6.2. Volgens vaste jurisprudentie van de Afdeling is een bestuurlijk rechtsoordeel geen besluit in de zin van artikel 1:3, eerste lid, van de Awb. Slechts in zeer uitzonderlijke situaties wordt een bestuurlijk rechtsoordeel omwille van de rechtsbescherming met een besluit gelijkgesteld. De algemene lijn in de juris-

prudentie is dat het indienen van een aanvraag voor een vergunning of het afwachten van een besluit omtrent handhaving niet als een onevenredig bezwarende weg kan worden aangemerkt. Deze lijn in de jurisprudentie is onlangs bevestigd in de uitspraak van de grote kamer van de Afdeling over gedoogbeslissingen (uitspraak van 24 april 2019, ECLI:NL:RVS:2019:1356).

6.3. De Afdeling is van oordeel dat zich in dit geval een zeer uitzonderlijke situatie voordoet die maakt dat de brief van 2 mei 2018 met een besluit in de zin van artikel 1:3, eerste lid, van de Awb moet worden gelijkgesteld. [appellante] heeft niet de mogelijkheid om bijvoorbeeld een vergunning of andere toestemming aan te vragen en zodoende in dat kader het geschil over de interpretatie van artikel 3a, zevende lid, van het Uitvoeringsbesluit in een procedure tegen het daarop genomen besluit aan de orde te stellen. Het afwachten van een handhavingsbesluit en vervolgens het geschil in een procedure tegen dat besluit aan de orde stellen, betekent dat [appellante] een punitieve sanctie moet afwachten om zo een rechtsingang te creëren. Indien [appellante] weigert om de gevraagde gegevens te verstrekken, kan de staatssecretaris haar immers op grond van artikel 11 van de Wib een bestuurlijke boete opleggen. Het alternatief is dat [appellante] de gegevens wel verstrekt. Dan zal zij eerst moeten afwachten of een buitenlandse autoriteit op basis daarvan een beslissing neemt. Vervolgens kan zij alleen in een procedure in die lidstaat opkomen tegen het rechtsoordeel dat zij niet voldoet aan de in artikel 3a, zevende lid, neergelegde vereisten voor de aanwezigheid van een belastingplichtige in Nederland en daarmee tegen het verzoek om de in artikel 3a, vierde lid, van het Uitvoeringsbesluit opgesomde gegevens te verstrekken. Het is dan onvoldoende zeker of een buitenlandse rechter in een procedure tegen die beslissing kan en zal toekomen aan een beoordeling van genoemde rechtsoordelen op grond van het Nederlandse recht. Tegen deze achtergrond is het voor [appellante] onevenredig bezwarend als zij niet in Nederland kan opkomen tegen het in overweging 6.1 genoemde rechtsoordeel van de staatssecretaris dat in de brief van 2 mei 2018 is neergelegd.

6.4. De situatie in deze zaak verschilt van die in de uitspraak van 15 juli 2009, waarnaar de rechtbank heeft verwezen. Allereerst waren in die zaak rechtsmiddelen aangewend tegen de aankondiging van een onderzoek als bedoeld in artikel 8 van de Wib. Dat stadium was in de nu voorliggende zaak al gepasseerd. Ten tweede is in die uitspraak meegewogen dat in een later stadium rechtsmiddelen konden worden aangewend tegen de kennisgeving van de inwilliging van het verzoek om inlichtingen dat van buitenlandse autoriteiten was ontvangen. Naast het feit dat in de nu voorliggende zaak geen verzoek om inlichtingen van buitenlandse autoriteiten is ontvangen, wordt voormelde kennisgeving door een wijziging van artikel 5 van de Wib in het geheel niet meer gedaan. Anders dan in voormelde uitspraak is het in deze zaak dus niet mogelijk om in een later stadium in Nederland aan de rechter voor te leggen of er een grondslag is voor het verstrekken van inlichtingen aan buitenlandse autoriteiten.

6.5. Gelet op het voorgaande doet zich hier een zeer uitzonderlijke situatie voor, die maakt dat tegen de brief van 2 mei 2018 bij de bestuursrechter kan worden opgekomen. De bestuursrechter is immers ook bevoegd om te oordelen over een beroep tegen een bestuurlijke boete die de staatssecretaris oplegt als wordt geweigerd om gegevens te verstrekken.

Nu de brief van 2 mei 2018 met een besluit moet worden gelijkgesteld, kan in deze procedure aan de orde komen of [appellante] voldoet aan de vereisten inzake haar aanwezigheid in Nederland. In het midden kan blijven of ook het Berlioz-arrest ertoe noopt om die brief als besluit aan te merken of daarmee gelijk te stellen.

Het betoog slaagt.

7. Het hoger beroep is gegrond. De aangevallen uitspraak dient te worden vernietigd. Doende hetgeen de rechtbank zou behoren te doen, zal de Afdeling het beroep tegen het besluit van de staatssecretaris van 26 juni 2018 alsnog gegrond verklaren. Dat besluit komt wegens strijd met artikel 1:3, eerste lid, gelezen in verbinding met de artikelen 7:1 en 8:1, van de Awb voor vernietiging in aanmerking. De staatssecretaris dient binnen twaalf weken alsnog een inhoudelijk besluit op bezwaar te nemen, met inachtneming van hetgeen in deze uitspraak is overwogen.

8. De staatssecretaris dient op na te melden wijze tot vergoeding van de proceskosten te worden veroordeeld.

Beslissing

De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State:

- I. verklaart het hoger beroep gegrond;
- II. vernietigt de uitspraak van de rechtbank Amsterdam van 18 januari 2019 in zaak nr. 18/4973;
- III. verklaart het bij de rechtbank ingestelde beroep gegrond;

- IV. vernietigt het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 26 juni 2018, kenmerk [...];
- V. veroordeelt de staatssecretaris van Financiën tot vergoeding van bij [appellante] in verband met de behandeling van het beroep en het hoger beroep opgekomen proceskosten tot een bedrag van € 2.100,00 (zegge: tweeduizend honderd euro), geheel toe te rekenen aan door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand;
- VI gelast dat de staatssecretaris van Financiën aan [appellante] het door haar betaalde griffierecht ten bedrage van € 857,00 (zegge: achthonderdzevenenvijftig euro) voor de behandeling van het beroep en het hoger beroep vergoedt.

Noot

1. De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State vult met deze uitspraak een hiaat in de fiscale rechtsbescherming. In zijn brief van 2 mei 2018 had de Staatssecretaris van Financiën belanghebbende op grond van de WIB en het uitvoeringsbesluit daarbij gevraagd bepaalde inlichtingen over het realiteitsgehalte van haar aanwezigheid in Nederland te verstrekken. Hij wilde die inlichtingen (sponstaan) aan buitenlandse autoriteiten verstrekken. De verplichting van belanghebbende de gevraagde informatie te verstrekken, vloeide niet voort uit de brief; zij bestond reeds op grond van de wet. Dat ligt anders bij de heffing van belasting. Een materiële belastingschuld vloeit weliswaar ook voort uit de wet, maar dat heeft geen rechtsgevolg; de betalingsverplichting ontstaat eerst doordat een aanslag wordt opgelegd. De brief was dan ook een zogenoemd 'bestuurlijk rechtsoordeel'. Een bestuurlijk rechtsoordeel is een schriftelijk standpunt van een met uitvoering of handhaving van bepaalde wettelijke regels belast bestuursorgaan over de gelding en betekenis van die regels in een aan hem voorgelegd geval (zie M. Schreuder-Vlasblom, *Rechtsbescherming en bestuurlijke voorprocedure*, 6^e druk, § 2.1.1.4, p. 179).
2. Zo'n bestuurlijk rechtsoordeel leidt niet tot rechtsgevolg. Het is daarom geen besluit in de zin van art. 1:3 lid 1 Awb. In uitzonderingssituaties moet een bestuurlijk rechtsoordeel echter worden gelijkgesteld met een besluit,¹ zodat toch bezwaar (en daarna beroep) mogelijk is. Hiervoor is in ieder geval vereist dat het voor de betrokkene onevenredig bezwarend is om het geschil over de interpretatie van de rechtsregels via een beroepsprocedure over een daadwerkelijk besluit aan de orde te stellen bij de bestuursrechter (zie ABRvS 28 september 2016, ECLI:NL:RVS:2016:2554, r.o. 4).
3. In bovenstaande uitspraak stelde de Afdeling het in de brief van 2 mei 2018 vervatte bestuurlijke rechtsoordeel gelijk met een besluit omdat zich een 'zeer uitzonderlijke situatie' voordeed. Belanghebbende kon niet een vergunning of andere toestemming aanvragen om zodoende de juistheid van het verzoek van de staatssecretaris aan de orde te stellen. Zij kon wel weigeren de informatie te verstrekken, maar dan liep zij het risico van een boete. Het alternatief was de informatie wel te verstrekken, maar dan was onzeker of in een eventuele buitenlandse procedure het standpunt van de staatssecretaris beoordeeld zou worden. Volgens de Afdeling was het vanwege deze omstandigheden 'onevenredig bezwarend' als belanghebbende geen rechtsmiddel zou kunnen aanwenden tegen de brief van 2 mei 2018.
4. De vaste jurisprudentie waarnaar de Afdeling verwijst, is niet altijd even eenduidig. In de in r.o. 6.2 genoemde breed gemotiveerde uitspraak van vorig jaar geeft de Afdeling bijvoorbeeld toe dat haar rechtspraak op dit punt 'complex en niet altijd helder' is als het gaat om gedoogbeslissingen (ABRvS 24 april 2019, ECLI:NL:RVS:2019:1356; de daaraan voorafgaande uitvoerige conclusie van staatsraad A-G Widdershoven heeft als nummer ECLI:NL:RVS:2019:86). De enige zaak waarin een beslissing omtrent gedogen werd gelijkgesteld met een besluit is de uitspraak ABRvS 9 maart 2011 (ECLI:NL:RVS:2011:BP7160). In die zaak had de burgemeester een aan een coffeeshouder gegeven gedoogverklaring ingetrokken omdat meer handelsvoorraad softdrugs was aangetroffen dan de toegestane 500 gram. Volgens de Afdeling kon van de coffeeshouder niet gevergd worden dat hij zijn handel in softdrugs zou voortzetten teneinde een voor bezwaar vatbaar handhavingsbesluit uit te lokken. Daarmee riskeerde hij namelijk dat hij de voorwaarden zou schenden van de schorsing van een voorlopige hechtenis (die eerder was bevolen wegens verdenking van overtreding van de gedoogcriteria bij de exploitatie van een coffeeshop). Het uitlokken van een handhavingsbeslissing was geen reële optie, omdat hij dan een grotere kans op vrijheidsontneming liep dan hij gewoonlijk liep bij het ongedoogd voortzetten van zijn handel. Hij had derhalve geen reële keuze. In bovenstaande uitspraak had belanghebbende ook geen reële keuze om op

¹ De Afdeling gebruikt overigens ook de formulering dat het bestuurlijke rechtsoordeel in de uitzonderingssituaties moet worden 'aangemerkt' als een besluit; een verschil in betekenis met gelijkstellen is blijkaar niet beoogd. Ik vind 'aanmerken' niet zuiver, omdat deze term de indruk wekt dat het bestuurlijke rechtsoordeel in zo'n geval toch een besluit is. Zie hierover ook de in punt 4 genoemde conclusie van staatsraad A-G Widdershoven, § 4.4, slot.

enig moment de juistheid van het standpunt van de staatssecretaris aan de orde te stellen. De enige mogelijkheid daartoe was het uitlokken van een boete.

5. Gevallen waarin bezwaar mogelijk is tegen een bestuurlijk rechtsoordeel zijn niettemin zeer uitzonderlijk. Vrijwel steeds wordt van de belanghebbende verlangd dat hij een handhavingsbesluit afwacht en daartegen bezwaar maakt dan wel een vergunning aanvraagt en tegen de beslissing daarop bezwaar maakt (zie ABRvS 6 december 2017, ECLI:NL:RVS:2017:3331). Zo kon de belanghebbende die bepaalde werkzaamheden wilde laten uitvoeren aan een monumentenpand en die desgevraagd door het college van burgemeester en wethouders werd meegedeeld dat daarvoor een vergunning nodig was, geen bezwaar maken tegen die mededeling. Hij moest de vergunning aanvragen (en tegen de beslissing daarop bezwaar maken) of gewoon beginnen met de werkzaamheden en tegen een eventuele handhavingsbeslissing bezwaar maken. Zie ABRvS 15 februari 2006, ECLI:NL:RVS:2006:AV1824. Hetzelfde lot trof de belanghebbende die een grot gebruikte voor het hebben van aquaria en terraria en het aldaar rondleiden van bezoekers en die van de Minister van Economische Zaken te horen kreeg dat hij daarvoor een vergunning nodig had (ABRvS 14 maart 2012, ECLI:NL:RVS:2012:BV8805). De omroepvereniging Avro die door het Commissariaat voor de Media werd meegedeeld dat het uitgeven van het omroepblad *TVFilm* een met de Mediawet strijdige nevenactiviteit was, kon tegen die mededeling geen bezwaar maken. De Avro moest de nevenactiviteit staken of een boetebesluit afwachten en daartegen bezwaar maken. Dat zij voor het omroepblad al aanzienlijke investeringen had gedaan, was van onvoldoende gewicht. Zie ABRvS 2 mei 2012, ECLI:NL:RVS:2012:BW4558.

6. In 2009 oordeelde de Afdeling nog dat geen bezwaar mogelijk was tegen de aankondiging van een onderzoek op grond van art. 8 WIB in verband met – in dat geval – een buitenlands verzoek om inlichtingen (ABRvS 15 juli 2009, ECLI:NL:RVS:2009:BJ2662). Daarbij overwoog de Afdeling dat bezwaar op grond van art. 5 WIB mogelijk was tegen de kennisgeving van de inwilliging van een verzoek om inlichtingen. Met ingang van 2014 is de kennisgeving en de bezwaarmogelijkheid afgeschaft om in de strijd tegen belastingontduiking sneller en effectiever grotere hoeveelheden relevante inlichtingen te kunnen uitwisselen. De juistheid van de verstrekte inlichtingen kon dan volgens de wetgever aan de orde worden gesteld in de procedure tegen de buitenlandse aanslag waarvoor de inlichtingen zouden worden gebruikt (*Kamerstukken II* 2013/14, 33 753, nr. 3 (MvT), p. 10 en 11). Gelet op deze afschaffing en het oordeel in bovenstaande uitspraak dat onvoldoende zeker is dat de buitenlandse rechter de juistheid van het verzoek om inlichtingen zal beoordelen, lijkt mij de uitspraak uit 2009 achterhaald. Daarmee lijkt mij dat op grond van bovenstaande uitspraak inmiddels bezwaar mogelijk is tegen elk op art. 8 WIB gebaseerd verzoek.

7. Andere fiscaal-bestuursrechtelijke rechtsoordelen waartegen bezwaar mogelijk is met een beroep op bovenstaande jurisprudentie, zijn moeilijk denkbaar. Zo kan daarop mijns inziens geen beroep worden gedaan als de Inspecteur een uitnodiging doet om aangifte te doen. De belanghebbende kan ervoor kiezen de aangifte niet te doen met het risico van nadelige (maar niet onoverkomelijke) bewijsrechtelijke consequenties en beboeting van dien, of hij kan zich de moeite, tijd en wellicht geld getroosten de aangifte (mogelijk onterecht) te doen. Dat is een weliswaar vervelende, maar toch reële keuzemogelijkheid. Om vergelijkbare redenen denk ik dat geen bezwaar mogelijk was tegen het verzoek om informatie te verstrekken in de tijd dat de mogelijkheid van een informatiebeschikking nog niet was ingevoerd.

8. Bij welke rechter moet beroep worden ingesteld tegen de uitspraak op een bezwaar dat met een beroep op de hierboven bedoelde jurisprudentie is gemaakt? De Afdeling sluit (in r.o. 6.5) aan bij de rechter die bevoegd zou zijn geweest te oordelen over de boete die de staatssecretaris oplegt als geen gegevens worden verstrekt. De Afdeling concludeert vervolgens dat de gewone bestuursrechter bevoegd is. Die conclusie is in lijn met het arrest HR 16 mei 2008, nr. 07/12856, *BNB* 2008/220*. Daarin oordeelde de Hoge Raad (r.o. 3.3) dat de aanwending van de in art. 8 WIB aan de ambtenaar van de Belastingdienst geattribueerde bevoegdheid niet als een ingevolge de belastingwet genomen besluit als bedoeld in art. 26 lid 1 AWR is aan te merken. Bij zijn terugverwijzing naar de rechtbank gaf de Hoge Raad aan (r.o. 3.3, slot) dat die het beroep als belastingrechter niet-ontvankelijk zou moeten verklaren of behandelen als algemene bestuursrechter. Enige twijfel lijkt mij op zijn plaats. Art. 11 lid 2 WIB verklaart namelijk hoofdstuk VIII A, afdeling 2 AWR van overeenkomstige toepassing met betrekking tot de op grond van de WIB op te leggen boete. Art. 67g van die afdeling schrijft voor dat de Inspecteur de boete oplegt bij voor bezwaar vatbare beschikking. Volgens de wetgever is ook het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst van toepassing op de boetes die ingevolge de WIB worden opgelegd (*Kamerstukken II* 2015/16, 34 305, nr. 6 (NvV), p. 23). Mij lijkt daarom meer voor de hand te liggen dat de belastingrechter bevoegd was ter zake van het beroep van belanghebbende en dat de Afdeling de zaak had moeten verwijzen naar de belastingkamer van Hof Amsterdam als haar collega-appelinstantie.

9. Misschien is het maar goed dat de Afdeling dit niet heeft gedaan, want dan hadden partijen nog langer moeten wachten op een eindoordeel. Dat zou bij het Hof – en eventueel de Hoge Raad – niet anders (moeten) zijn dan nu bij de Afdeling. Ik kan me echter voorstellen dat het hoger beroep bij een volgende, andere gelegenheid wel bij het Hof wordt ingesteld. Dit soort belastingspecifieke zaken zijn meer op hun plaats bij de gespecialiseerde en op – nationaal en internationaal – fiscaal terrein meer ervaren belastingrechter.

A.E.H. van der Voort Maarschalk

HOGE RAAD 28 februari 2020 (Nr. 18/00873)

(Mrs. Koopman, Punt, Van Kalmthout, Van Hilten, Faase; A-G Ettema)

74^{c*}

m.nt. M.M.W.D. Merckx

Art. 7 Wet OB 1968

ECLI:NL:HR:2020:330

Ondernemerschap. Bestuurder van coöperaties verricht werkzaamheden voor (cliënten van) die coöperaties

Belanghebbende is lid en medebestuurder van twee coöperaties. Elk van de coöperaties is ondernemer in de zin van de omzetbelasting. De coöperaties contracteren elk voor zich met derden voor het verrichten van werkzaamheden. Deze werkzaamheden worden door onder andere belanghebbende uitgevoerd. De coöperaties reiken aan de cliënten facturen uit voor de werkzaamheden die in overeenstemming met die contracten zijn verricht. Belanghebbende ontvangt van elk van de coöperaties een vergoeding voor de werkzaamheden die hij in het kader van deze contracten namens de coöperaties voor de cliënten heeft uitgevoerd. Belanghebbende meent dat hij met betrekking tot deze werkzaamheden moet worden aangemerkt als ondernemer voor de omzetbelasting. Hij heeft de coöperaties voor zijn werkzaamheden facturen gestuurd met daarop omzetbelasting vermeld en heeft de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek gebracht.

Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende geen ondernemer is. Voor ondernemerschap is onder meer zelfstandigheid vereist. Volgens het Hof is belanghebbende in zijn relatie tot de coöperaties niet zelfstandig opgetreden, reeds omdat tussen belanghebbende en de cliënten van de coöperaties geen contractuele relatie bestaat en belanghebbende zijn activiteiten derhalve niet voor eigen rekening en voor eigen verantwoordelijkheid uitoefende en niet de economische risico's van de werkzaamheden droeg.

HR: Het oordeel van het Hof is niet toereikend gemotiveerd. De vaststelling dat geen contractuele relatie bestaat tussen belanghebbende en de cliënten sluit immers niet uit dat belanghebbende de hiervoor bedoelde vergoedingen heeft ontvangen voor het jegens elk van de coöperaties verrichten van werkzaamheden in de hoedanigheid van ondernemer.

ARREST

in de zaak van

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

tegen

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 16 januari 2018, nr. 17/00270, op het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 16/2503) betreffende de aan belanghebbende over de periode van 1 januari 2009 tot en met 31 augustus 2012 opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal C.M. Ettema heeft op 12 december 2019 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie.¹ Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd. Aange-

¹ ECLI:NL:PHR:2019:1325.