

AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK VAN DE RAAD VAN STATE 5 oktober 2021
(Nr. 202101721/2/A3)
 (Mr. Daalder)

9*

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

Art. 8:29 lid 3 Awb; art. 20 lid 2 Richtlijn 2011/16 EU

ECLI:NL:RVS:2021:2199

Verzoek tot beperkte kennisneming correspondentie met buitenlandse autoriteiten. Belangenafweging

In 2018 hebben de Zweedse autoriteiten aan de Belastingdienst inlichtingen verzocht over een ontbonden bedrijf. X is aangesteld als bewaarder van de gegevensdragers van dat bedrijf. Volgens de Minister van Financiën rust op X een meewerkverplichting. Aan X is een vergrijpboete opgelegd wegens het niet-voldoen hieraan. De minister heeft de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State wegens het bestaan van gewichtige redenen verzocht te bepalen dat alleen zij van (onder meer) het inlichtingenverzoek zal kennisnemen.

ABRvS: X heeft aangevoerd dat de Zweedse belastingdienst niet heffingsbevoegd is voor het tijdvak 2012 in verband met het verstrijken van de aanslagtermijn. De Zweedse belastingdienst heeft de Nederlandse belastingdienst onder meer meegedeeld dat de informatie over 2012 noodzakelijk is voor de tijdvakken erna. Deze informatie is met X gedeeld. De vraag is of beperking van de kennisneming van het gehele antwoord en het inlichtingenverzoek van de Zweedse belastingdienst gerechtvaardigd is. De Afdeling bestuursrechtspraak volgt de minister in zijn standpunt dat verstrekking van de stukken het risico met zich brengt dat buitenlandse autoriteiten meer terughoudend zullen zijn om inlichtingen te verstrekken, wat tot negatieve gevolgen voor de Nederlandse belastingheffing leidt. Dergelijke interstatelijke correspondentie moet in beginsel vertrouwelijk kunnen plaatsvinden. Het belang van X om kennis te nemen van de stukken weegt niet hier tegenop. Daarbij is van belang dat de kern van de door de Zweedse belastingautoriteiten verstrekte informatie en de vereiste minimuminformatie, de naam van de belastingplichtige en het fiscale doel waarvoor de informatie is gevraagd, aan X is bekendgemaakt.

Uitspraak

Beslissing op grond van artikel 8:29, derde lid, van de Algemene wet bestuursrecht in de hoger beroepen van:

1. [appellante sub 1], gevestigd te [plaats],
2. de minister van Financiën,

appellanten,
 tegen de uitspraak van de rechtbank Amsterdam van 3 februari 2021 in zaak nr. 20/1150 in het geding tussen:

[appellante sub 1]
 en
 de minister.

Procesverloop

[appellante sub 1] heeft hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de rechtbank Amsterdam van 3 februari 2021 in zaak nr. 20/1150. De minister heeft incidenteel hoger beroep ingesteld.

De minister heeft twee gedingstukken overgelegd en met verwijzing naar artikel 8:29 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) medegedeeld dat uitsluitend de Afdeling kennis zal mogen nemen van deze stukken.

Het betreft een Zweeds inlichtingenverzoek van 27 september 2018

(bijlage 1) en e-mailcorrespondentie van 10 en 12 december 2019 tussen de Zweedse en Nederlandse Belastingdienst (bijlage 2).

Overwegingen

Inleiding

1. Het geschil in de bodemzaak gaat over de oplegging van een vergrijpboete van € 500,00 aan [appellante sub 1] wegens het niet voldoen aan verplichtingen bedoeld in artikel 8 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: Wib). Op 27 september 2018 is bij de Belastingdienst een verzoek om inlichtingen binnengekomen van de Zweedse autoriteiten. Zij verzoeken

om inlichtingen over [bedrijf] te Amstelveen over de periode van 1 mei 2012 tot en met 31 december 2014. [bedrijf] is echter ontbonden. Haar vereffening is op 31 december 2014 geëindigd. [appellante sub 1] is op grond van artikel 2:24 van het Burgerlijk Wetboek aangesteld als bewaarder van haar boeken, bescheiden en andere gegevensdragers. De minister meent dat op [appellante sub 1] als bewaarder een meewerkverplichting rust. [appellante sub 1] is er uitdrukkelijk op geattendeerd dat aan haar op de voet van artikel 11 van de Wib een vergrijpboete zal worden opgelegd als zij opzettelijk of grofschuldig niet aan het onderzoek meewerkt. Dat is ook gebeurd. De boete is wel gematigd tot € 500,00. Daarbij is overwogen dat de boeteoplegging slechts wordt opgelegd om een rechtsingang te bieden aan [appellante sub 1].

Verzoek om beperkte kennisname

2. De minister heeft de Afdeling wegens het bestaan van gewichtige redenen verzocht te bepalen dat alleen de Afdeling van het inlichtingenverzoek van 27 september 2018 en de e-mails van 10 en 12 december 2019 kennis zal nemen. Daarbij heeft de minister toegelicht dat verstrekking van de geheim te houden stukken het risico met zich brengt dat buitenlandse autoriteiten in voorkomende gevallen meer terughoudend zullen zijn om inlichtingen te verstrekken, wat tot negatieve gevolgen voor de Nederlandse belastingheffing leidt. Daarnaast wijst de minister op artikel 28 van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Zweden tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen. Hieruit volgt dat interstatelijke correspondentie geheim moet blijven en slecht openbaar mag worden gemaakt aan personen en instanties die rechtstreeks betrokken zijn bij de vaststelling van belastingschulden. Ook uit het arrest van het Hof van Justitie van 16 mei 2017, Berlioz, ECLI:EU:C:2017:373, volgt volgens de minister niet dat de geheim te houden stukken moeten worden verstrekt, omdat de vereiste minimuminformatie aan [appellante sub 1] is bekendgemaakt.

Beoordeling

3. Gelet op artikel 8:29, derde lid, van de Awb beslist de Afdeling of de weigering dan wel beperking van de kennisneming van een stuk gerechtvaardigd is. Deze beslissing vergt een afweging van belangen. Enerzijds speelt hierbij het belang dat partijen gelijkelijk beschikken over de voor het hoger beroep relevante informatie en het belang dat de bestuursrechter beschikt over alle informatie die nodig is om de zaak op een juiste en zorgvuldige wijze af te doen. Daartegenover staat dat de kennisneming door partijen van bepaalde gegevens het algemeen belang, het belang van één of meer partijen en/of het belang van derden onevenredig kan schaden.

4. De Afdeling is van oordeel dat de door de minister aangevoerde belangen in dit geval zwaarder wegen dan het belang van [appellante sub 1] om kennis te nemen van de stukken. Voor dat oordeel is het volgende van belang.

4.1. De Afdeling heeft kennis genomen van bijlage 1 en 2. Het gaat om het inlichtingenverzoek van 27 september 2018 en e-mailcorrespondentie tussen de Zweedse en Nederlandse Belastingdienst. [appellante sub 1] heeft in beroep aangevoerd dat de Zweedse Belastingdienst niet heffingsbevoegd is voor het tijdvak 2012 in verband met het verstrijken van de aanslagtermijn. Deze vraag heeft de Nederlandse Belastingdienst bij e-mail van 10 december 2019 voorgelegd aan de Zweedse Belastingdienst. Bij e-mail van 12 december 2019 heeft de Zweedse Belastingdienst hierop gereageerd en onder meer meegedeeld dat de informatie over het tijdvak 2012 noodzakelijk is voor de tijdvakken erna. Deze informatie is met [appellante sub 1] gedeeld. De vraag is of beperking van de kennisneming van het gehele antwoord en het inlichtingenverzoek van de Zweedse Belastingdienst gerechtvaardigd is.

4.2. De Afdeling volgt de minister in zijn standpunt dat verstrekking van de geheim te houden stukken het risico met zich brengt dat buitenlandse autoriteiten meer terughoudend zullen zijn om inlichtingen te verstrekken, wat tot negatieve gevolgen voor de Nederlandse belastingheffing leidt. Dergelijk interstatelijke correspondentie moet in beginsel vertrouwelijk kunnen plaatsvinden. Gelet hierop acht de Afdeling aannemelijk dat kennisneming van de stukken leidt tot aantasting van de economische of financiële belangen van de Staat en de betrekkingen van Nederland met andere staten en met internationale organisaties. Het belang van [appellante sub 1] om kennis te nemen van de geheim te houden stukken, weegt hier niet tegenop. Daarbij acht de Afdeling van belang dat, zoals blijkt uit onderdeel 7.9 van de beslissing op bezwaar van 14 januari 2020, de kern van de door de Zweedse belastingautoriteiten verstrekte informatie en de volgens artikel 20, tweede lid, van Richtlijn 2011/16 vereiste minimuminformatie,

namelijk de naam van de belastingplichtige en het fiscale doel waarvoor de informatie is gevraagd, aan [appellante sub 1] is bekendgemaakt.

Conclusie

5. De Afdeling acht het verzoek tot beperkte kennisname gerechtvaardigd.

Beslissing

De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State:
wijst het verzoek toe.

Rechtbank Amsterdam, Meerv. bestuursrechtk., 3 februari 2021 (Nr. 20/1150)

Uitspraak

tussen enz.;

Overwegingen

Wat er voorafging aan de procedure

1. Op 27 september 2018 is bij de Belastingdienst een verzoek om inlichtingen binnengekomen van de Zweedse autoriteiten. Zij verzoeken om inlichtingen over [naam] te [plaatsnaam] (hierna ook: [naam]) over de periode van 1 mei 2012 tot en met 31 december 2014.

2. [naam] is echter ontbonden. Haar vereffening is op 31 december 2014 geëindigd. Eiseres is op grond van artikel 2:24 van het Burgerlijk Wetboek (BW) aangesteld als [functie] van haar boeken, bescheiden en andere gegevensdragers.

3. Bij brief van 11 maart 2019 heeft eiseres aan de Belastingdienst laten weten dat [naam] is geliquideerd. Eiseres is (slechts) [functie] van de [functie] van [naam], waarvan stukken door de Zweedse autoriteiten worden opgevraagd. Volgens eiseres is onduidelijk of belasting van [naam] kan worden geheven door de Zweedse autoriteiten. Zij stelt niet gehouden te zijn om boeken en bescheiden te verstrekken die betrekking hebben op een geliquideerde en vereffende vennootschap. Volgens eiseres moeten de stukken worden opgevraagd bij de vereffenaar in Zweden.

4. De Belastingdienst meent dat op eiseres als [functie] op de voet van artikel 2:24 van het BW een meewerkverplichting rust. Daarbij is in eerste instantie verwezen naar de artikelen 48 en 53 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) en artikel 8, derde lid, van de Wib. Verweerder is niet gehouden het heffingsbelang bij de Zweedse autoriteiten na te gaan, omdat de noodzaak van de gevraagde inlichtingen alleen door de verzoekende Staat kan worden beoordeeld. Een marginale toetsing vooraf van een redelijkerwijs te rechtvaardigen vermoeden van relevantie van de gevraagde gegevens volstaat. Volgens verweerder is er een Zweeds heffingsbelang. De uitzonderingsgronden van de Wib zijn niet van toepassing.

5. De Belastingdienst heeft eiseres er uitdrukkelijk op geattendeerd dat aan haar op de voet van artikel 11 van de Wib een vergrijpboete zal worden opgelegd als zij opzettelijk of grofschuldig niet aan het onderzoek meewerkt. Dat is ook gebeurd. De boete is gematigd tot € 500 (maximum is € 20.750). Daarbij is overwogen dat de boeteoplegging niet een gedragsverandering van eiseres tot doel heeft, maar haar slechts wordt opgelegd om een rechtsingang te bieden voor eiseres.

Standpunt van verweerder

6. Bij het bestreden besluit is het bezwaar van eiseres ongegrond verklaard. Daaraan heeft verweerder het volgende ten grondslag gelegd:

- er is een Zweeds heffingsbelang;
- de verplichting van eiseres om stukken te verstrekken vloeit voort uit artikel 47 van de Awr, zodat aan de vraag of artikel 48 van de Awr van toepassing is, niet wordt toegekomen;
- de meewerkverplichting ziet op het verstrekken van stukken die voor de belastingheffing van belang *kunnen* zijn;
- eiseres kan over de stukken uit de [functie] van [naam] beschikken.

Voor het geval artikel 48 wel van toepassing is, heeft verweerder zich – subsidiair – op het standpunt gesteld dat:

- artikel 48 teleologisch moet worden uitgelegd;
- niet van belang is dat de Nederlandse Belastingdienst geen aanslag oplegt;
- het niet meer in kennis kunnen stellen van [naam] van het verzoek om raadpleging van stukken bij eiseres niet aan het opvragen bij eiseres in de weg staat;
- eiseres geen beroep kan doen op de uitzonderingsgronden van artikel 17 van de Richtlijn¹;
- voor zover eiseres een beroep doet op de weigeringsgronden van artikel 14, tweede lid, van de Wib dat moet afstuiten op het relativiteitsvereiste van artikel 8:69a van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en
- er geen sprake is van strijd met de Nederlandse administratieve praktijk, het uitputtingsbeginsel, het wederkerigheidsbeginsel of het beginsel van proportionaliteit.

Standpunt van eiseres

7. Volgens eiseres is zij niet gehouden om op grond van artikel 47 van de Awr stukken te verstrekken van een geliquideerde en vereffende vennootschap. Zij heeft die verplichting evenmin op grond van artikel 48 van de Awr, omdat niet is vastgesteld dat de Zweedse fiscus nog belang heeft bij de stukken. Een heffing bij [naam] is niet meer mogelijk. Eiseres vreest dat de Zweedse fiscus uiteindelijk het oog heeft op iets anders dan een heffing bij [naam], zoals een persoonlijke aansprakelijkstelling van de [functie] van [naam]. Verder beroept eiseres zich op de uitzonderingsbepalingen van de Wib, het Berlioz-arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: het Hof)², de Richtlijn en artikel 47 van het EU-Handvest³. Volgens haar is alle nationale jurisprudentie waarnaar in het bestreden besluit is verwezen, niet op haar situatie van toepassing. Zij heeft ten slotte herhaald dat het informatieverzoek disproportioneel is. Ook meent ze dat haar weigering op zijn minst juridisch pleitbaar is, waarmee voor boeteoplegging geen grond bestaat.

Beoordeling van het geschil

8. Het conflict tussen partijen heeft geen betrekking op de feiten, maar op het recht. Partijen verschillen van mening over de duiding van het relevante juridische beoordelingskader.

Partijen worden in de kern verdeeld gehouden over de volgende vragen:

- a. is sprake van een heffingsbelang in Zweden;
- b. brengt artikel 47 dan wel 48 van de Awr met zich dat eiseres gehouden is informatie te verstrekken;
- c. staat artikel 14, tweede lid, aanhef en onder b tot en met d en f, van de Wib alsnog aan gegevensverstrekking in de weg?

Heffingsbelang?

9. De rechtbank stelt vast dat het onderhavige geschil zijn oorsprong vindt in het verzoek van de Zweedse autoriteiten aan de Nederlandse autoriteiten om informatie over [naam]. Dit verzoek is gedaan in het kader en tegen de achtergrond van de Richtlijn. De rechtbank zal zich daarom eerst buigen over het uit die richtlijn voortvloeiend juridisch kader.

10. In het Berlioz-arrest van het Hof is uitdrukkelijk ingegaan op het begrip ‘verwacht belang’. Onder 66 is het volgende overwogen:

66. In dat verband moet worden afgegaan op de bewoordingen van overweging 9 van richtlijn 2011/16 dat het zogenoemde criterium van het ‘verwachte belang’ tot doel heeft om in een zo ruim mogelijke uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied te voorzien en tegelijkertijd te verduidelijken dat de lidstaten niet vrijelijk fishing expeditions kunnen verrichten of om inlichtingen kunnen verzoeken die waarschijnlijk niet relevant zijn voor de fiscale positie van een bepaalde belastingplichtige.

67. Zoals meerdere regeringen en de Commissie hebben betoogd, is het begrip ‘naar verwachting van belang’ een afspiegeling van het begrip dat in artikel 26 van het model-belastingverdrag van de OESO wordt gebruikt, zowel wegens de gelijkenissen tussen de gebruikte concepten als wegens

1 Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG.

2 Arrest van 16 mei 2017, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373.

3 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

- de verwijzing naar de OESO-verdragen in de toelichting bij voorstel voor een richtlijn van de Raad COM(2009) 29 definitief van 2 februari 2009 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, dat tot de vaststelling van richtlijn 2011/16 heeft geleid. Volgens het commentaar op dat artikel dat op 17 juli 2012 door de Raad van de OESO is vastgesteld, staat het de verdragsluitende staten niet vrij om 'fishing expeditions' te ondernemen of inlichtingen op te vragen, waarvan het niet aannemelijk is dat deze relevant zijn voor de belastingaangelegenheden van een bepaalde belastingplichtige. Er moet juist een redelijke mogelijkheid bestaan dat de gevraagde inlichtingen relevant zullen blijken te zijn.
68. Het doel van het begrip 'verwacht belang' zoals dat uit overweging 9 van richtlijn 2011/16 volgt, is dus om het de verzoekende autoriteit mogelijk te maken om alle inlichtingen te verkrijgen die hem voor zijn onderzoek gerechtvaardigd voorkomen, echter zonder dat hij kennelijk buiten het kader van dat onderzoek mag treden of de aangezochte autoriteit een buitensporig zware last mag opleggen.
11. Het is evident dat het Zweedse verzoek en de inwilliging daarvan past in het kader van een zo ruim mogelijke uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (ook wel het transparantiebeginsel genoemd).
12. Gesteld noch gebleken is dat in het geval van eiseres sprake is van een 'fishing expedition'. Verweerder heeft terecht gesteld dat eiseres wel een beroep doet op de uitzonderingen in het arrest Berlioz, maar dat niet feitelijk onderbouwt.
13. Speciaal ten aanzien van de wijze van beoordeling van het inlichtingenverzoek door de rechter van de aangezochte lidstaat overweegt het Hof onder 70 en 71 en onder 84 tot en met 86 het volgende:
70. Het staat bijgevolg aan die autoriteit, die meester is over het aan het inlichtingenverzoek ten grondslag liggende onderzoek, om, afhankelijk van de omstandigheden van de zaak, te beoordelen of de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn voor dat onderzoek, gezien het verloop van de procedure en, overeenkomstig artikel 17, lid 1, van richtlijn 2011/16, de gebruikelijke informatiebronnen die zij heeft kunnen aanspreken.
71. Hoewel de verzoekende autoriteit op dat punt een beoordelingsmarge heeft, kan zij echter niet om inlichtingen verzoeken die in het geheel niet relevant zijn voor het betrokken onderzoek.
- (...)
84. In dat verband vereist de doeltreffendheid van de door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde rechterlijke toetsing dat de door de verzoekende autoriteit verstrekte motivering de nationale rechter in staat stelt om de wettigheid van het inlichtingenverzoek te toetsen (zie in die zin arresten van 4 juni 2013, ZZ, C300/11, EU:C:2013:363, punt 53, en van 23 oktober 2014, Unitrading, C437/13, EU:C:2014:2318, punt 20).
85. Gelet op hetgeen in de punten 70 en 71 van het onderhavige arrest is uiteengezet over de beoordelingsmarge waarover de verzoekende autoriteit beschikt, moet worden geoordeeld dat voor de toetsing door de rechter dezelfde grenzen als voor de toetsing door de aangezochte autoriteit gelden.
86. Derhalve dient de rechter enkel na te gaan of het bevel berust op een voldoende met redenen omkleed verzoek van de verzoekende autoriteit betreffende inlichtingen waarbij het niet kennelijk aan een verwacht belang ontbreekt, gelet op de belastingplichtige in kwestie en de derde van wie eventueel inlichtingen worden gevraagd en op het nagestreefde fiscale doel.
14. De rechtbank dient in dit geding dus niet zelf de vraag te beantwoorden of feitelijk al dan niet sprake is van een verwacht (heffings-)belang. Zowel verweerder als de Nederlandse rechter dient een beoordelingsmarge in acht te nemen ten aanzien van de aanname van een heffingsbelang door de Zweedse autoriteiten.
15. Niet in geschil is dat sprake is van een wettig inlichtingenverzoek is. Evenmin is in geschil dat het verzoek voldoende met redenen omkleed was. Binnen de beperkte beoordelingsruimte van de rechtbank resteert dan nog de vraag of in redelijkheid kan worden gezegd dat verweerder binnen de aan hem toekomende beperkte beoordelingsruimte mocht uitgaan van het bestaan van een Zweeds heffingsbelang.
16. Eiseres stelt dat het heffingsbelang ontbreekt omdat [naam] een inmiddels geliquideerde en vereffende vennootschap is. Eiseres heeft ook contact gehad met een Zweedse advocaat over de mogelijke achtergrond van het verzoek, en dat doet haar vermoeden dat de Zweedse autoriteiten niet zozeer een aanslag willen gaan opleggen aan [naam], maar aan haar voormalige [functie].

17. Het gaat bij dit laatste echter niet om feiten, maar vooral om vermoedens bij eiseres. Dat de liquidatie en vereffening van de vennootschap naar Zweeds recht zonder meer aan heffing in de weg staat, blijkt ook niet concreet. Dat is bovendien ook uiteindelijk aan de Zweedse rechter om te beoordelen, en niet aan de Nederlandse.

18. Van de zijde van eiseres zijn ook geen concrete feiten en omstandigheden naar voren gebracht die substantiële twijfel doen rijzen aan het verwachte belang bij het inlichtingenverzoek. Verweerder mocht binnen de aan hem toekomende beperkte beoordelingsruimte dan ook in redelijkheid uitgaan van het bestaan van een Zweeds (heffings-)belang.

19. Naar aanleiding van wat eiseres heeft aangevoerd, voegt de rechtbank daar nog het volgende aan toe. Het door verweerder doen van een ambtshalve onderzoek bij de Zweedse autoriteiten naar mogelijke problemen bij het heffingsbelang, zoals door eiseres bepleit, verdraagt zich niet met de beperkte beoordelingsruimte van verweerder. Mocht op het vlak van het heffingsbelang alsnog blijken van concrete problemen, dan kunnen die ter beoordeling worden voorgelegd aan de Zweedse autoriteiten en desnoods de Zweedse rechter. Eiseres is dus niet verstoken van rechtsbescherming op dit punt.

20. Ter zitting is ook gesproken over het aspect dat zowel in de casus van het Berlioz-arrest als in die van eiseres sprake is van het opvragen van inlichtingen bij een derde (die ook uitdrukkelijk wordt genoemd in de hiervóór aangehaalde overweging 86 van dat arrest). Anders dan eiseres ziet de rechtbank geen grond voor het oordeel dat het aspect van de derde in het Berlioz-arrest los staat van de Unierechtelijke context in dat arrest. De tekst van het arrest biedt daarvoor geen aanknopingspunt. Dat ook de positie van een derde Unierechtelijk relevant is bij het verstrekken van inlichtingen, is ook in lijn met punt 7 van de aanhef van de Richtlijn. Het maakt dus niet dat (alsnog) van inlichtingenverstrekking zou moeten worden afgezien.

De artikelen 47 en 48 van de awr

21. In artikel 47 van de Awr is (voor zover hier van belang) het volgende bepaald:

1. Ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur:
 - a. de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn;
 - b. de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan (...) waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen.
2. Ingeval de belastingwet aangelegenheden van een derde aanmerkt als aangelegenheden van degene die vermoedelijk belastingplichtig is, gelden, voor zover het deze aangelegenheden betreft, gelijke verplichtingen voor de derde.

22. In artikel 48 van de Awr is (voor zover hier van belang) het volgende bepaald:

1. De in artikel 47, eerste lid, onderdeel b, bedoelde verplichting geldt onverminderd voor een derde bij wie zich gegevensdragers bevinden van degene die gehouden is deze, of de inhoud daarvan, aan de inspecteur voor raadpleging beschikbaar te stellen

23. Mede onder verwijzing naar diverse rechterlijke uitspraken meent verweerder kort samengevat dat deze bepalingen leiden tot een plicht tot inlichtingenverschaffing voor eiseres omdat:

- a. artikel 47 van de Awr zich rechtstreeks richt tot eiseres omdat de Staatssecretaris gehouden is een onderzoek in te laten stellen bij degene bij wie zich de gegevens en inlichtingen bevinden;
- b. (subsidiar) de norm van artikel 48 van de Awr zich tot eiseres richt omdat deze bepaling teleologisch moet worden uitgelegd en dus onverminderd geldt voor de derde bij wie zich gegevensdragers bevinden van degene die gehouden was deze aan de inspecteur voor raadpleging beschikbaar te stellen.

24. Eiseres komt vooral op grond van grammaticale interpretaties van de wettekst tot een tegengesteld resultaat.

25. De rechtbank volgt eiseres daarin niet. De toepassing van deze bepalingen dient te geschieden in overeenstemming met het Unierecht. Doel daarvan is om in een zo ruim mogelijke uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied te voorzien. Daarbij past de uitleg zoals die door verweerder wordt voor-

gestaan, waarvoor overigens ook naar door verweerder ook aangehaalde nationale rechtspraak al los van het Unierecht grond bestaat.

Artikel 14 van de wib

26. Artikel 14 van de Wib bepaalt voor zover hier van belang het volgende:

1. Onze Minister verstrekt geen inlichtingen indien de verstrekking daarvan niet strekt tot uitvoering van richtlijnen van de Raad van de Europese Unie of van andere regelingen van internationaal en interregionaal recht tot het verlenen van wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen, alsmede renten daarover en bestuursrechtelijke sancties en boeten die daarmee verband houden.
2. Onze Minister behoeft geen inlichtingen te verstrekken indien:
 - (...)
 - b. die inlichtingen in Nederland krachtens wettelijke bepalingen of op grond van de administratieve praktijk niet zouden kunnen worden verkregen voor de heffing van een in artikel 1 bedoelde belasting, alsmede voor de renten daarover of bestuursrechtelijke sancties of boeten die daarmee verband houden;
 - c. aannemelijk is dat de bevoegde autoriteit in de eigen staat niet eerst de gebruikelijke mogelijkheden voor het verkrijgen van de door haar gevraagde inlichtingen heeft benut, die zij in de gegeven situatie had kunnen benutten zonder het beoogde resultaat in gevaar te brengen;
 - d. de bevoegde autoriteit voor wie de inlichtingen zouden zijn bestemd, niet bevoegd of in staat is Onze Minister soortgelijke inlichtingen te verstrekken;
 - (...)
 - f. de verstrekking strijdig zou zijn met algemeen aanvaarde beginselen van belastingheffing of overige begrenzingen die voortvloeien uit de van toepassing zijnde bepalingen van internationaal en interregionaal recht.

27. Hiervóór is reeds geconstateerd dat de oplegging van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen aan eiseres niet in strijd is met de Richtlijn, maar daarin juist past. Reeds om die reden kan het beroep dat eiseres heeft gedaan op het eerste lid van artikel 14 van de Wib haar niet baten.

28. Waar het betreft de onderdelen b tot en met d en f van het tweede lid van artikel 14 van de Wib constateert de rechtbank allereerst met verweerder dat eiseres ook hier niet met feiten heeft onderbouwd dat de situatie die in deze bepalingen is omschreven zich voordoet.

En zelfs al zou dat anders zijn, dan gaat het bij die onderdelen niet om een verplichting van verweerder, maar om een bevoegdheid. Verweerder kan wettelijk gezien dus ook afzien van hantering ervan. Het niet toepassen van deze bepalingen is ook in lijn met de Richtlijn.

Of en zo ja in hoeverre eiseres wel een beroep kan doen op die bepalingen of dat het relativiteitsver-eiste daaraan in de weg staat (zoals verweerder stelt), kan en zal de rechtbank daarom in het midden laten.

29. Eiseres was dus wel degelijk verplicht om de door verweerder gevraagde gegevens te verstrekken.

De boete

30. De boetebeschikking is opgelegd omdat eiseres grofschuldig niet heeft voldaan aan de verplichting van artikel 48 van de Awr om gegevens te verstrekken.

31. De keuze van eiseres om die gegevens niet te verstrekken is bewust en weloverwogen gemaakt, en eiseres heeft daarin volhard ondanks de uitputtende motiveringen die verweerder in zijn besluiten en in het verweerschrift heeft gegeven voor de conclusie dat eiseres wel degelijk gehouden is toegang te bieden tot die gegevens.

32. Tegen die achtergrond is de oplegging van een boete van niet meer dan € 500 beslist niet onevenredig te achten.

Conclusie

33. Alle argumenten die eiseres heeft aangevoerd kunnen dus niet leiden tot vernietiging van het bestreden besluit. Het beroep is daarom ongegrond. Voor een veroordeling in de proceskosten of een vergoeding van griffierecht bestaat geen aanleiding.

Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

(...)

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State.

Noot

1. De uitkomst van deze uitspraak lijkt mij juist. De motivering ervan laat echter te wensen over. Daarover gaan de punten 2-8. Het impliciete bevoegdheidsoordeel van de Afdeling lijkt mij niet juist. Daarover gaan de punten 9 en 10.
2. De (Belastingdienst namens de) Staatssecretaris van Financiën is belanghebbende behulpzaam geweest door haar in 2019 een boete van € 500 op te leggen. Dat gebeurde omdat zij weigerde inlichtingen te verstrekken die de staatssecretaris op grond van art. 8 WIB had verlangd ten behoeve van de Zweedse autoriteiten. Doordat zij kon opkomen tegen de boete kreeg zij een rechtsingang en kon zij uiteindelijk aan de rechter de vraag voorleggen of de inlichtingen terecht van haar werden gevraagd. Gelet op de uitspraak ABRvS 12 februari 2020, nr. 201901733/1/A3, *BNB 2020/73*, met mijn noot, had belanghebbende mijns inziens ook kunnen opkomen tegen het verzoek van de staatssecretaris om de inlichtingen te verstrekken. De boeteplegging was dus niet nodig, maar dat konden partijen in 2019 nog niet weten.
3. Dat een boete geen voorwaarde kan zijn voor het krijgen van een rechtsingang volgt ook uit HvJ EU 6 oktober 2020, nrs. C-245/19 en 246/19, ECLI:EU:C:2020:795 (*Luxemburg/B. e.a.*), V-N 2020/41.18, r.o. 66. Daarin heeft het Hof van Justitie onder verwijzing naar eerdere uitspraken kort gezegd geoordeeld dat boeteplegging als voorwaarde voor toegang tot de rechter in strijd is met het door art. 47 Handvest Grondrechten EU gegarandeerde recht op een doeltreffende voorziening in rechte. Zie recent ook HvJ EU 25 november 2021, nr. C-437/19, ECLI:EU:C:2021:953 (*Luxemburg/L*), met name r.o. 97-99.
4. De Rechtbank oordeelde dat belanghebbende de gevraagde informatie moest verstrekken. Bovenstaande uitspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak betreft slechts een tussenuitspraak in hoger beroep over het op art. 8:29 lid 1 Awb gebaseerde verzoek van de staatssecretaris om alleen de rechter en niet belanghebbende kennis te laten nemen van het Zweedse inlichtingenverzoek en e-mailcorrespondentie tussen de Zweedse en Nederlandse Belastingdienst. De manier waarop de enkelvoudige geheimhoudingskamer van de Afdeling het verzoek toewijst verdient niet de schoonheidsprijs.
5. Het begint in r.o. 4.2 al ermee dat de Afdeling het heeft over verstrekking van “de geheim te houden stukken”. Deze formulering verraadt een vooringenomenheid: de door de Afdeling te beantwoorden vraag was nu juist of de stukken (het Zweedse inlichtingenverzoek en de e-mailcorrespondentie) geheim moesten worden gehouden.
6. Nog merkwaardiger wordt het als de Afdeling vervolgens overweegt dat verstrekking van het Zweedse inlichtingenverzoek aan belanghebbende het risico meebrengt dat buitenlandse autoriteiten meer terughoudend zullen zijn om naar aanleiding van een Nederlands inlichtingenverzoek informatie te verstrekken en dat dergelijke interstatelijke correspondentie (daarom) in beginsel vertrouwelijk moet kunnen plaatsvinden. Ook deze overweging berust op een ontoelaatbare doelredenering. Het gaat immers – slechts – erom of en in hoeverre de staatssecretaris op grond van de WIB en met inachtneming van onder meer het *Berlioz*-arrest (HvJ EU 16 mei 2017, nr. C-682/15 (concl. A-G Wathelet), *BNB 2017/178*, m.nt. J.A.R. van Eijnsden) gehouden is bepaalde stukken bekend te maken aan de belanghebbende van wie de inlichtingen worden gevraagd. Wat andere landen daarvan mogelijk denken doet niet ter zake.
7. De door de Afdeling veronderstelde vrees dat buitenlandse autoriteiten op hun beurt terughoudend zullen worden – terecht – Nederlandse inlichtingenverzoeken in te willigen, lijkt me zonder grond. Als Nederland terecht informatie doorgeeft aan degene van wie de inlichtingen worden gevraagd, is er voor buitenlandse autoriteiten geen reden om Nederland daarvan een verwijt te maken of op hun beurt bij een andere gelegenheid een – terecht – Nederlands inlichtingenverzoek niet of onvolledig in te willigen. Als Nederland ten onrechte buitenlandse informatie doorgeeft, kan ik me trouwens ook niet voorstellen dat buitenlandse autoriteiten zo kinderachtig zullen zijn bij een volgende gelegenheid een terecht Nederlands verzoek niet in te willigen. Hoe dan ook is de – mijns inziens imaginaire – vrees van de Afdeling geen reden belanghebbende informatie te onthouden waarop zij recht heeft.

8. In dit geval heeft belanghebbende geen recht op meer informatie dan zij heeft gekregen. Volgens *Berlioz* is het inlichtingenverzoek immers geheim voor haar (en elke derde) op grond van art. 16 Richtlijn 2011/16/EU (r.o. 93-95) en is het voldoende dat zij de in art. 20 lid 2 van de richtlijn bedoelde minimuminformatie ontvangt: de naam van de belastingplichtige en het fiscale doel waarvoor de informatie wordt gevraagd (*Berlioz* r.o. 99 en 100; zie ook *Luxemburg/L*, r.o. 91). De Afdeling noemt deze laatste reden wel in r.o. 4.2, laatste volzin, maar slechts als *bijkomende* reden (zie de woorden: “*Daarbij* acht de Afdeling van belang dat ...”). In plaats daarvan had dit voor de Afdeling de enige grond voor haar beslissing moeten zijn.

9. In de uitspraak *BNB 2020/73** was nog geen boete aan de orde maar kwam belanghebbende op tegen een verzoek om inlichtingen op grond van art. 8 WIB. Hoewel dat verzoek geen besluit was maar een ‘bestuurlijk rechtsoordeel’, kon de belanghebbende daartegen volgens de Afdeling bij wijze van uitzondering bezwaar maken en vervolgens beroep instellen bij de algemene bestuursrechter. In punt 8 van mijn noot onder die uitspraak heb ik mijn twijfel geuit over de juistheid van de beslissing voor zover die de bevoegdheid betrof. Mijns inziens was de belastingrechter bevoegd omdat de Afdeling oordeelde dat de rechter bevoegd is die bevoegd zou zijn geweest als een boete zou zijn opgelegd (art. 11 lid 1 WIB). In bovenstaande zaak gaat het wel om zo’n boete. Volgens (destijds) art. 11 lid 2 WIB (inmiddels lid 3), is afdeling 2 van titel VIIIA AWR van toepassing op die boetebeslissing. Art. 67g lid 1 AWR van die afdeling bepaalt dat de boete wordt opgelegd bij voor bezwaar vatbare beschikking. Mij lijkt daarom dat de belastingrechter bevoegd is (zie art. 26 AWR en art. 12 Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak), dat de rechtsmiddelverwijzing onder de uitspraak van de Rechtbank dus niet klopt, dat de Afdeling zich onbevoegd had dienen te verklaren en dat zij de zaak had moeten doorverwijzen naar de belastingkamer van het gerechtshof.

10. Om de versnippering van de rechtsbescherming te beperken en te voorkomen dat de rechtbanken telkens moeten nagaan welke appelrechter zij in hun rechtsmiddelverwijzing moeten vermelden, zou het goed zijn dat de Afdeling – wat betreft haar bevoegdheidsoordelen – met zoveel woorden terugkomt van de weg die zij met bovenstaande uitspraak en die in *BNB 2020/73** is ingeslagen. Dan zouden dit soort WIB-zaken voortaan door de belastingrechter kunnen worden behandeld, waar zij mijns inziens ook meer thuishoren.

A.E.H. van der Voort Maarschalk

HOGE RAAD 5 november 2021 (Nr. 20/03173)

(Mrs. Koopman, Wortel, Beukers-van Dooren, Boerlage, Cools; A-G Niessen)

10^{c*}

m.nt. T.A. Cramwinckel

Art. 30i AWR

ECLI:NL:HR:2021:1654

Opgewekt vertrouwen. Onjuiste mededeling op website Belastingdienst inzake revisierente bij afkoop lijfrente. Dispositievereiste

Belanghebbende heeft in 1989 een lijfrenteverzekering afgesloten met einddatum 1 december 2015 en heeft jaarlijks de betaalde premie in aftrek gebracht. In september 2015 heeft de verzekeraar belanghebbende verzocht een keuze te maken ten aanzien van het beschikbaar komende kapitaal. Belanghebbende heeft daartoe de website van de Belastingdienst geraadpleegd en heeft de lijfrenteverzekering vóór de einddatum afgekocht. De Inspecteur heeft ter zake van die afkoop revisierente in rekening gebracht. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende mocht afgaan op de mededeling op de website dat bij de afkoop van de vóór 16 oktober 1990 afgesloten lijfrenteverzekering geen revisierente verschuldigd is en dat belanghebbende afgaande op die mededeling een handeling heeft verricht waardoor hij een nadeel ondervindt dat de wettelijk verschuldigde belasting te boven gaat.

HR: De in HR, BNB 1979/311 vervatte beperking van het begrip schade tot ‘daarenboven geleden schade’ kan niet worden gehandhaafd. In gevallen waarin de belastingplichtige, afgaande op – achteraf bezien onjuiste – informatie, een handeling heeft verricht of nagelaten ten gevolge waarvan een hoger bedrag van hem wordt gegeven dan hij op basis van die informatie meende als gevolg van die handeling of dat nalaten*