

Mr. dr. J.A. Booij

Internationale fiscale gegevensuitwisseling

Derde geheel herziene druk

 Wolters Kluwer

Deventer – 2026

VOORWOORD

In deze brochure staat de internationale gegevensuitwisseling centraal. De laatste druk van deze brochure was uit 2018. In de tussentijd is er veel veranderd.

Het doel van deze brochure is om de lezer een goed en praktisch overzicht te geven van de van toepassing zijnde (soort) internationale verdragen en van de aansluitende nationale wetgeving. Het overzicht ziet zowel op de ontwikkeling van de betreffende verdragen en wetgeving, als ook op de inhoud daarvan. Daarnaast wordt een aantal verdiepende thema's behandeld.

Gezien de internationale ontwikkelingen is voor een andere opzet gekozen dan in de vorige brochure. In het eerste deel zal vooral de internationale context centraal staan. De verschillende soorten verdragen en communautaire regelingen die betrekking hebben op uitwisseling van informatie worden besproken. De verdragen en de regelingen bevatten een zekere mate van overlap. Daarom zal regelmatig verwezen worden naar de thema's voor nadere verdieping of naar elementen die al aan de orde zijn gekomen bij de eerdere behandeling van bepaalde verdragen.

In het tweede gedeelte gaan we nader in op de nationale wet- en regelgeving. Dit betreft vooral de toepassing van de WIB, al dan niet in combinatie met de toepassing van de inlichtingenbepalingen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), zoals art. 47, 47a en 53 AWR.

In het laatste gedeelte behandelen wij een aantal thema's dat zowel terugkomt in het eerste als het tweede gedeelte. Voor zover die thema's al eerder aan de orde zijn gekomen, verwijst ik naar de behandeling daarvan in de betreffende hoofdstukken en paragrafen.

Het manuscript is afgesloten op 1 februari 2026.

Mr. dr. J.A. Booij
Haarlem

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Lijst met afkortingen / XI

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Waaron uitwisseling van informatie? / 1
- 1.2 Wat is er nodig om informatie te kunnen uitwisselen? / 2
- 1.3 Opzet van de brochure / 3

HOOFDSTUK 2

Verdragsrechtelijke en communautaire grondslag / 5

- 2.1 Inleiding en historisch perspectief / 5
 - 2.1.1 Historisch perspectief / 5
 - 2.1.2 Inleiding Nederlands verdragsbeleid / 10
- 2.2 De toepassing van art. 26 OESO-modelverdrag in de Nederlandse belastingverdragen / 12
 - 2.2.1 Overzicht en Nederlands beleid / 12
 - 2.2.2 Commentaar van de OESO bij art. 26 / 16
- 2.3 Tax Information and Exchange Agreements (TIEA's) / 20
 - 2.3.1 Historisch perspectief / 20
 - 2.3.2 De Nederlandse TIEA's / 21
- 2.4 Europese richtlijnen en verordeningen / 24
 - 2.4.1 De EU-bijstandsrichtlijn, inleiding, een korte geschiedenis / 24
 - 2.4.2 Richtlijn 2011/16/EU, overzicht / 27
 - 2.4.3 Richtlijn 2014/107/EU, introductie van de CRS (Common Reporting Standard) / 27
 - 2.4.4 Richtlijn 2003/48/EG, intrekking Spaarrenterichtlijn / 29
 - 2.4.5 Inhoud van Richtlijn 2011/16/EU (de Bijstandsrichtlijn) / 30
- 2.5 Het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (WABB-verdrag) / 34
 - 2.5.1 Inleiding / 34
 - 2.5.2 Inhoud van het WABB-verdrag / 36
- 2.6 Automatische uitwisseling van gegevens, de Common Reporting Standard (CRS) / 44
- 2.7 De FATCA / 45

- 2.7.1 De aanleiding / 45
- 2.7.2 De Amerikaanse wetgeving / 45
- 2.7.3 Bezwaren / 47
- 2.7.4 De modelovereenkomsten / 48
- 2.7.5 De Nederlandse IGA / 49
- 2.7.6 De juridische basis voor de uitwisseling / 50
- 2.7.7 De relatie met CRS / 51
- 2.8 Global Forum / 52
- 2.9 Overige uitwisseling van informatie (invordering, douane, btw) / 55
 - 2.9.1 Uitwisseling ten behoeve van de invordering van belasting / 55
 - 2.9.2 Uitwisseling in het kader van douane en accijnzen / 58
 - 2.9.3 Uitwisseling inzake btw / 67

HOOFDSTUK 3

Nederlandse wet- en regelgeving / 69

- 3.1 Inleiding / 69
- 3.2 Algemeen Nederlands wettelijk kader / 70
- 3.3 Informatievergaring bij (vermoedelijke) binnenlands belastingplichtigen/derden, verblijvend/geregistreerd/gevestigd in het buitenland / 73
- 3.4 De Wet op de internationale bijstandverlening bij de heffing van belastingen (WIB) / 76
 - 3.4.1 De totstandkoming van de WIB / 76
 - 3.4.2 De WIB met ingang van 2017 / 79
- 3.5 Wijzingen van de WIB vanaf 2017 / 95
 - 3.5.1 Aanpassingen aan Bijstandsrichtlijn / 95
 - 3.5.2 Uitwisseling van rulings / 95
 - 3.5.3 Country by Country Reporting / 107
 - 3.5.4 Uitwisselen van UBO-gegevens / 113
 - 3.5.5 Mandatory disclosure / 117
 - 3.5.6 DAC7, rapportage door platformexploitanten / 130
 - 3.5.7 DAC8, rapportage van cryptoactiva / 133
 - 3.5.8 DAC9, gegevensuitwisseling in verband met de minimumbelasting / 134

HOOFDSTUK 4

Thema's nader beschouwd / 135

- 4.1 Geheimhouding, privacy en verschoningsrecht / 135
 - 4.1.1 Geheimhouding (vertrouwelijkheid) / 135
 - 4.1.2 Recht op privacy / 138
- 4.2 Grenzen aan de uitwisseling en rechtsbescherming / 145
 - 4.2.1 Inleiding / 145
 - 4.2.2 De kennisgevingsprocedure (oud) / 146
 - 4.2.3 De situatie na 1 januari 2014, procedurele rechtsbescherming? / 149
 - 4.2.4 Materiële gronden voor bezwaar, de grenzen aan de informatie-uitwisseling / 154

Literatuuroverzicht / 161

Jurisprudentieregister / 167

Trefwoordenregister / 169

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Waaron uitwisseling van informatie?

Mensen wonen, werken en verblijven steeds vaker over de grens. Bedrijven maken deel uit van wereldwijde concerns en doen zaken met buitenlandse bedrijven. Het wordt daardoor voor een belastingdienst steeds lastiger te controleren of hetgeen in de belastingaangifte wordt opgegeven juist is, of dat men zich wellicht geheel aan de belastingplicht tracht te onttrekken.

De afgelopen jaren hebben zich in een hoog tempo grote veranderingen voorgedaan. Nadat de G20 in 2012 de strijd tegen belastingfraude, witwassen, corruptie en *aggressive tax planning* heeft ingeluid, zijn er in een hoog tempo voorstellen gedaan om antimisbruikregelingen te introduceren. Allereerst is de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) in 2013 met de Base Erosion and Profit Shifting-voorstellen (BEPS) gekomen die in 2015 door de G20 zijn aanvaard. Veel van deze voorstellen zijn al snel door de Europese Unie (EU) overgenomen en verwoord in diverse richtlijnen, zoals de wijziging van de Moeder-dochterrichtlijn in 2016, en de 'Anti Tax Avoidance-richtlijnen' (ATAD I en II) uit 2016 en 2017. Om dezelfde redenen zijn in 2017 belastingverdragen aangepast door middel van het Multilaterale Instrument (MLI), welke wijzigingen in Nederland in 2019 in werking zijn getreden. Dit alles om misbruik van belastingverdragen en internationale regelingen te voorkomen.

Een belangrijke pijler van de strijd tegen dit misbruik is het streven naar 'transparantie'. De belastingdiensten van de verschillende landen dienen in staat te worden gesteld om op een relatief eenvoudige wijze toegang te krijgen tot de informatie die aanwezig is in het andere land. Bankgeheim en ondoorzichtige constructies worden niet meer geaccepteerd. Bedrijven en aandeelhouders dienen volledige medewerking te verlenen in het ontsluiten van de zichtbaarheid van transacties, structuren en de fiscale gevolgen daarvan in het buitenland. Deze wens tot transparantie heeft geleid tot nieuwe regelgeving, die vooral vanuit de EU, maar ook vanuit de G20 wordt geïnitieerd. Richtlijnen, verordeningen en verdragen zijn aangepast. En de nationale wetgeving die hieraan uitvoering geeft wordt dientengevolge ook aangepast. Vanuit de EU gaat de aandacht vooral uit naar de implementatie van de verschillende aanpassingen van de Bijstandsrichtlijn (Richtlijn 2011/16/EU), ook wel de DAC genoemd (Directive on Administrative Cooperation). In deze brochure worden de verschillende wijzigingen van deze richtlijn en de implementatie daarvan in Nederland globaal behandeld.

Het voorlopige resultaat van deze ontwikkeling is dat veel informatie automatisch wordt uitgewisseld, er een koppeling wordt gemaakt tussen fiscale informatie en registratie van

gegevens van de 'Ultimate Beneficial Owner' (UBO) en er meer uitwisseling van gegevens tussen overheidsinstanties plaatsvindt.

1.2 Wat is er nodig om informatie te kunnen uitwisselen?

Een staat kan soeverein fiscale wetgeving invoeren, die niet alleen van toepassing is in nationale situaties, maar ook in grensoverschrijdende situaties. Die bevoegdheid wordt beperkt door verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, het EU-recht, en mensenrechtenverdragen. Om de nationale belastingwetgeving goed te kunnen toepassen, rekening houdend met de beperkingen die de verdragen daarin aanbrengen, is het noodzakelijk voor de Belastingdienst om vanuit het buitenland concrete informatie te verzamelen met betrekking tot de belastingplichtige en zijn belastbaar inkomen. De bevoegdheid van de Belastingdienst om in het buitenland over te gaan op onderzoekshandelingen is territoriaal beperkt.¹

In België heeft Flip Debelva uitgebreid onderzoek gedaan naar de grondslagen van de internationale gegevensuitwisseling.² Hieraan ontleen ik het volgende. Het is een regel van internationaal publiekrecht dat een staat in beginsel het recht heeft om intern (relatief onbeperkt) wetgeving voor te schrijven, maar dit betekent nog niet dat deze wetgeving effectief ten uitvoer kan worden gelegd buiten haar territorium.³ De executiebevoegdheid van een staat is strikt territoriaal. Haar uiterste limiet wordt gevormd door het grondgebied waarvoor zij bevoegd is. Dit betekent dat een staat niet op het grondgebied van een andere staat belasting kan invorderen of feiten kan verzamelen die worden gebruikt voor de belastingheffing, zonder inbreuk te maken op de fiscale soevereiniteit van de betreffende staat. Deze bevoegdheid uitoefenen buiten het eigen grondgebied is een inbreuk op de soevereiniteit van een andere staat. Behoudens toestemming van staat B kan de (fiscale) administratie van staat A (als onderdeel van de uitvoerende macht) haar bevoegdheid om onderzoekshandelingen te stellen⁴ dus niet eenzijdig uitbreiden buiten haar eigen grondgebied.⁵ Deze toestemming kan zich manifesteren in verscheidene mechanismes voor samenwerking tussen fiscale administraties. Uitwisseling van informatie is een van deze mechanismes.

Aan de kant van de staat waaraan informatie verzocht wordt is ook vereist dat er een specifiek mechanisme bestaat om informatie uit te wisselen. Bij afwezigheid van een dergelijk mechanisme, zou een staat die zonder specifieke rechtsgrond informatie verstrekt aan een andere staat een inbreuk maken op zijn confidentialiteitsverplichting ten opzichte van zijn eigen inwoners.

- 1 Zie o.a. K. Vogel & M. Lehner (red.), *Doppelbesteuerungsabkommen*, Munich: Verlag C.H. Beck 2008 (Introduction, Par. 11); L. Hinnekens, *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder*, Brussel: C.E.D. Samsom 1985, p. 27-30. In de literatuur ook wel de 'revenue rule' genoemd, voor een bespreking hiervan: P. Baker (e. a.), 'International Assistance in the Collection of Taxes', *Bulletin for International Taxation* 2011, nr. 4/5, p. 281-287.
- 2 Zie o.a. F. Debelva, 'Internationale fiscale gegevensuitwisseling op basis van artikel 26 DBV's en de vraag naar rechtsbescherming', *AFT* 2015/1, p. 5-32.
- 3 R.S.J. Martha, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, Deventer: Kluwer Law and Taxation 1989, p. 60-62.
- 4 Dit is voornamelijk duidelijk bij zogenoemde gerelateerde samenwerkingsmechanismes. Zo kan er teneinde de informatie-uitwisseling te bevorderen aanwezigheid zijn van ambtenaren van een staat in de administratiekantoren van de andere staat. Eventueel kan er zelfs deelname zijn aan het administratief onderzoek door ambtenaren van de verzoekende staat waar zij zelf personen kunnen ondervragen en bescheiden kunnen onderzoeken.
- 5 M. Shaw, *International Law*, Cambridge: Cambridge University Press 2008, p. 650-651.

Debelva heeft beschreven dat en waarom er een rechtsgrond nodig is om informatie van een staat met een andere staat te kunnen uitwisselen. Deze rechtsgrond moet terug te vinden zijn in zowel het nationale recht als in het internationale recht.

1.3 Opzet van de brochure

In deze brochure is ervoor gekozen om eerst de regels van internationaal en communautair recht ter zake van de grensoverschrijdende uitwisseling van informatie te bespreken. In hoofdstuk 2 komen onder meer aan de orde de toepassing van belastingverdragen, het multilateraal Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (WABB-verdrag), de Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), Tax Information Exchange Agreements (TIEA's), alsmede de relevante Europese regelingen, waaronder de Richtlijn betreffende administratieve bijstand bij belastingheffing (de Bijstandsrichtlijn), ook wel genoemd DAC (een afkorting voor de richtlijn in het Engels: Directive on Administrative Cooperation). In hoofdstuk 3 worden de nationale regelingen besproken, zoals de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) en de toepassing van art. 47 en 53 Algemene wet op de rijksbelastingen (AWR). In hoofdstuk 4 wordt een aantal thema's besproken die in een aantal van de regelingen terug te vinden zijn. Het gaat hierbij om aspecten van geheimhouding, privacy, rechtsbescherming en bezwaargronden. Door deze thema's afzonderlijk in een hoofdstuk te bespreken, kan in de bespreking van de diverse regelingen naar het betreffende thema worden verwezen voor een nadere uiteenzetting.

Verdragsrechtelijke en communautaire grondslag

2.1 Inleiding en historisch perspectief

2.1.1 Historisch perspectief

Uitwisseling van informatie is een onderwerp dat meer aandacht in de afgelopen decennia heeft ontvangen, maar het belang van de landen om gegevens uit te wisselen gaat terug naar de Volkenbond van 1927 (League of Nations, de voorganger van de Verenigde Naties). In 1927 is bij de Volkenbond een ontwerpverdrag ter voorkoming van dubbele belasting en een ontwerpverdrag inzake administratieve bijstand op het gebied van de belastingen ingediend.¹

Nog voor 1927 was er al een overeenkomst tussen Nederland en België inzake wisseling van renvooiën tussen de Nederlandsche en Belgische administraties van 24 mei 1845.² Deze overeenkomst 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.³ Andere rechtsgronden voor het uitwisselen van informatie die ook heeft plaatsgevonden vóór 1927 was de op 12 augustus 1843 tussen België en Frankrijk gesloten overeenkomst⁴ en de overeenkomst tussen België en Luxemburg van

1 *The other two draft Conventions dealt with double taxation in respect of Succession Duties and on Judicial Assistance in the Collection of Taxes respectively. Double Taxation and Tax Evasion: Report; C. 216. M. 85 Text of the draft Conventions available at the University of Sidney – Australia Digital Collections, adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-3.xml;chunk.id=d2401e1834;toc.depth=1;toc.id=d2401e1834;database=;collection=;brand=default.*

2 Zie *Stcrt.* 1997, 232, waarin wordt verwezen naar de overeenkomst tussen Nederland en België inzake wisseling van renvooiën tussen de Nederlandsche en Belgische administratiën van 24 mei 1845.

3 *Stcrt.* 1997, 232.

4 Het verdrag van 12 augustus 1843 in Lille, tussen België en Frankrijk, betreffende de uitwisseling van gegevens uit de stukken die aan de formaliteit van registratie verklaringen van erfopvolging of overdracht door overlijden en andere administratieve documenten. In het Frans: *La Convention du 12 août 1843 signée à Lille entre la Belgique et la France, relative à l'échange de renseignements tirés des actes présentés à la formalité de l'enregistrement, des déclarations de succession ou de mutation par décès et d'autres documents administratifs.*

11 oktober 1845. Deze overeenkomsten hebben plaatsgevonden ten aanzien van de uitwisseling van gegevens voor registratiebelasting.⁵

Dit ontwerpverdrag uit 1927 inzake administratieve bijstand op het gebied van de belastingen bevat de fundamentele elementen die ook worden gevonden in de 1963-versie van art. 26 OESO-modelverdrag, met inbegrip van de eis van wederkerigheid, de mogelijkheid voor de aangezochte staat om te weigeren informatie, waarvan het verstrekken in strijd zou zijn met de openbare orde of met de wetgeving of de administratieve praktijk van de verzoekende staat, uit te wisselen. Echter, in tegenstelling tot de 1963-versie van het OESO-modelverdrag, werd niet verwezen naar de vertrouwelijkheid en geheimhouding van de uitgewisselde informatie of naar het verstrekken van inlichtingen die een handels-, bedrijfs-, nijverheids-, of beroepsgeheim of een fabrieks- of handelswerkwijze zouden onthullen.

Dit ontwerpverdrag uit 1927 bevatte de mogelijkheid tot informatie-uitwisseling op verzoek en ook spontane uitwisseling voor de categorieën genoemd in het ontwerpverdrag. Het was volgens dit ontwerpverdrag mogelijk om informatie uit te wisselen met betrekking tot de naam van de belastingbetaler, de woon- of verblijfplaats en hun gezin, een breed scala aan inkomsten met inbegrip van onroerende goederen, hypotheek of soortgelijke vorderingen, industriële, commerciële of agrarische ondernemingen, verdiend inkomen en directeursvergoedingen, effecten, vorderingen, deposito's en erfenissen. Dit ontwerpverdrag uit 1927 werd nooit afgerond. De Volkenbond zette zijn werk na de Tweede Wereldoorlog voort en publiceerde in 1946 twee modellen, respectievelijk het Mexico-model en het Londen-model. In deze modellen werd administratieve bijstand op het gebied van de belastingen en gerechtelijke tenuitvoerlegging in één verdrag gecombineerd. Dit is vergelijkbaar met wat nu in het WABB-verdrag is geregeld (zie par. 2.5). Daarnaast is in het Londen-model van 1946 de mogelijkheid geïntroduceerd voor uitwisseling van 'onmiddellijk beschikbare informatie'. De bepalingen voor het uitwisselen van informatie zijn, met een aantal wijzigingen, opgenomen in het OESO-modelverdrag van 1963 en later in de gewijzigde OESO-modellen van 2000 en 2005 (zie 2.2 hieronder). De bepaling van het VN-modelverdrag luidt gelijk aan het OESO-modelverdrag, met uitzondering van enkele wijzigingen.

Vanaf 1946 tot in de late jaren 1990 werd de uitwisseling van informatie in de belastingverdragen gebaseerd op de bepalingen van het OESO-modelverdrag. Een uitzondering hierop betreft de onderhandelingen in de OESO/Raad van Europa die hebben geleid tot het WABB-Verdrag. Het WABB-Verdrag is in 1987 goedgekeurd en in werking getreden op 1 april 1995 na de ratificatie van de vijf landen (Verenigde Staten, Denemarken, Finland, Zweden en Noorwegen).⁶ Het WABB-Verdrag werd in 2010 gewijzigd door middel van een protocol met de wens om niet-OESO-landen en landen die lid zijn van de Raad van Europa toegang te verlenen tot het WABB-Verdrag (zie par. 2.5).

5 Gangemi, IFA General Report 1990. In het Frans: *Les receveurs de l'enregistrement et des domaines se sont engagés à échanger tous les documents et renseignements pouvant aider à la perception complète et régulière des droits établis par les lois qui régissent les pays signataires, ou se rattachant à des intérêts domaniaux, leur afférant réciproquement et notamment les copies des déclarations de succession, les copies des actes de donation et les extraits des inventaires après décès.*

6 X. Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters*, Elgar Publishing, Cheltenham/Northampton MA: Elgar Publishing, 2015, p. 5.

Een andere uitzondering was de introductie in 1977 van de EU-richtlijn inzake wederzijdse bijstand op het gebied van de belastingen (de 'Bijstandsrichtlijn'). Volgens de Europese Commissie (EC) was deze richtlijn een aanvulling op de bestaande bepalingen inzake wederzijdse rechtshulp in bilaterale tussen de lidstaten gesloten belastingverdragen. Men vond echter dat men via de belastingverdragen niet in staat was om adequaat te reageren op de uitdagingen van het nieuwe tijdperk van globalisering. Daarom werd de Bijstandsrichtlijn uit 1977 in 2011 vervangen door een nieuwe Richtlijn inzake administratieve samenwerking.⁷ Zie hierover verder par. 2.4.1.

In 1998 publiceerde de OESO het rapport betreffende schadelijke belastingconcurrentie, hetgeen resulteerde in een nieuwe stap in de richting van de wereldwijde transparantie.⁸ In dit rapport heeft de OESO de aanpak van schadelijke belastingpraktijken in de vorm van belastingparadijzen en schadelijke preferentiële fiscale regimes aan de orde gesteld.

Een van de belangrijkste factoren om te worden beschouwd als schadelijk preferentieel fiscaal regime was het ontbreken van een doeltreffende uitwisseling van informatie met betrekking tot de belastingplichtigen die profiteren van de werking van een dergelijk preferentieel fiscaal regime. Een dergelijk regime is een sterke aanwijzing dat een land betrokken is bij schadelijke belastingconcurrentie.⁹ Een van de belangrijkste factoren om als schadelijk fiscaal regime te worden aangemerkt betreft het bestaan van een strikt bankgeheim, gecombineerd met bepalingen die een effectieve uitwisseling van relevante informatie met andere overheden verhinderen.¹⁰ Ondanks de aanbevelingen van dit rapport, werd dit rapport niet geaccepteerd door alle OESO-landen. Landen als Zwitserland en Luxemburg, die een bankgeheim hadden, onthielden zich van goedkeuring van het rapport.¹¹

Het gebrek aan informatie-uitwisseling is een belangrijke factor om te worden opgenomen in deze lijst van preferentiële fiscale regimes en belastingparadijzen en daarom werden landen verplicht tot de uitwisseling van informatie door middel van het sluiten van verdragen met inbegrip van art. 26 OESO-modelverdrag of door het sluiten van het 2002 OESO-model TIEA's (Tax Information Exchange Agreements).

In het laatste decennium is er in de hele wereld steeds meer aandacht gekomen voor fiscale informatie-uitwisseling. Deze wereldwijde ontwikkeling is het gevolg van de invoering van de standaard van transparantie door de OESO in 2008, met politiek mandaat van de G20.¹² De standaard van transparantie vereist uitwisseling van informatie die 'naar verwachting van belang' zal zijn voor de toepassing en handhaving van de nationale wetten, bescherming van de rechten van de belastingplichtige met inbegrip van het recht op vertrouwelijkheid. Hiertoe dient het bankgeheim te worden opgeheven, dient er sprake te zijn van de beschikbaarheid

7 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.

8 *OECD Report Harmful Tax Competition: An emerging global issue*. www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf.

9 *OECD Report Harmful Tax Competition: An emerging global issue*, p. 27.

10 *OECD Report Harmful Tax Competition: An emerging global issue*, p. 22.

11 Zie bijlage II *OECD Report Harmful Tax Competition: An emerging global issue*, p. 73-78.

12 G20 Summits in Washington, London and Pittsburgh, and G8 Summits in L'Aquila and Lecce (Italy); Hokkaido (Japan).

van betrouwbare informatie, en dient er een mogelijkheid te zijn om dergelijke informatie te verkrijgen via onderzoeken, als deze niet al voorhanden is. Het Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) ziet toe op de implementatie van deze standaard door de leden van het forum door het *peer review*-proces. Zie hierover par. 2.8.

Vanaf 2013 heeft de OESO een nieuwe wereldwijde standaard op het gebied van de automatische uitwisseling van informatie geïntroduceerd met het politiek mandaat van de G20.¹³ Deze nieuwe standaard dient te worden geïmplementeerd door de G20, de OESO en de niet-OESO-landen in de vorm van de Common Reporting Standard (CRS) via de multilaterale overeenkomst van bevoegde autoriteiten, de Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA). Zie hierover meer in par. 2.6. De Common Reporting Standard (CRS) volgt de introductie van FATCA. Zie hierover par. 2.7. Daarnaast is in de vorm van het Global Forum een werkgroep inzake de automatische uitwisseling van informatie tot stand gekomen.¹⁴ Deze werkgroep zal een mechanisme creëren om toezicht te houden op de nieuwe standaard voor de automatische uitwisseling van informatie, om de voortgang en wijze van implementatie te beoordelen en om technische ondersteuning te bieden aan de ontwikkelingslanden bij het voldoen aan de standaard.

Naar aanleiding van het mandaat van de politieke G20,¹⁵ lanceerde de OESO ook het BEPS-rapport en het bijbehorende actieplan¹⁶ met vijftien acties om belastingontwijking, schadelijke fiscale praktijken en agressieve fiscale planning aan te pakken. In actiepunt 5 worden de schadelijke preferentiële fiscale regimes behandeld en is een verplichte spontane uitwisseling op uitspraken (*rulings*) met betrekking tot de preferentiële regimes geïntroduceerd. Zie hierover verder par. 3.5.2. Actiepunt 13 gaat over de verrekenprijsdocumentatie die moet worden opgesteld ter uitwisseling tussen landen, zoals de masterfile, een lokaal bestand of de *country-by country reporting*. Om niet alleen de informatie van de lokale vestiging te verkrijgen, maar ook die van multinationale ondernemingen (MNO's), kunnen landen een van de informatie-uitwisselingsmechanismen, waaronder automatische uitwisseling van informatie, gebruiken.¹⁷ Zie hierover verder par. 2.6.

Actiepunten 5 en 13 van BEPS zijn twee van de vier minimumstandaarden die landen die deelnemen aan het 'BEPS Inclusive Framework' zullen moeten implementeren in hun nationale wetgeving. Daarom zullen deze landen worden verplicht om verrekenprijsdocumentatie uit te wisselen, waaronder de landenrapporten (*CbC reporting*). De OESO heeft hiertoe een implementatiepakket geïntroduceerd,¹⁸ inclusief een voorbeeld van een overeenkomst van de bevoegde autoriteiten (CbC) om de uitwisseling van de CbC-rapportage te vergemakkelijken.

13 Bijlage *St. Petersburg G20 Leader's Declaration*, September 2013, par. 3.

14 www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-group-members.pdf.

15 www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/Saint_Petersburg_Declaration_ENG_0.pdf.

16 OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, available at dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en and OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, available at dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en.

17 Par. 15 OECD (2014), *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris DOI: dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en (accessed June 2016).

18 www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting.htm.

Tot slot, op EU-niveau hebben de nodige veranderingen plaatsgevonden in de Bijstandsrichtlijn. Deze richtlijn is de afgelopen jaren veelvuldig gewijzigd en aangevuld. Zie verder par. 2.4. Een andere maatregel is het pakket anti-ontgaansmaatregelen (*Anti-Tax Avoidance Package, ATAP*), inclusief de *CbC reporting* (rapportage per land). Volgens de Europese Commissie (EC), is het voornaamste doel van dit pakket 'te voorkomen dat multinationals de technische details van een belastingstelsel of de incongruenties tussen verschillende belastingstelsels benutten om de verschuldigde belasting te verminderen of te ontlopen'.¹⁹ Een andere maatregel is de invoering van het voorstel in de jaarrekeningrichtlijn voor de openbaarmaking van informatie over de winstbelasting door bepaalde ondernemingen en bijkantoren.²⁰ Volgens de EC vormt dit voorstel een aanvulling op het ATAP-voorstel, maar heeft het een ander doel. Op grond daarvan zullen diezelfde MNO's verplicht zijn om bepaalde onderdelen van de bij de belastingdienst ingediende informatie openbaar te maken. Ook kan het zogenoemde 'scoreboard' van de EU van invloed zijn op de bereidheid om gegevens uit te wisselen. Op basis van dit scoreboard worden 'non-cooperative jurisdictions' geïdentificeerd.²¹

Kortom, de juridische basis voor de uitwisseling van informatie is te vinden in de bilaterale regels van art. 26 OESO- en VN-Verdragsmodel, art. 8 2002-TIEA (met het 2015 Protocol) en in de OESO-/EU-multilaterale instrumenten voor informatie-uitwisseling.

In het algemeen hebben landen en regeringen afgesproken dat de uitwisseling van informatie nodig is om belastingontduiking te voorkomen en om belastingontwijking waaronder agressieve fiscale planning aan te pakken. Echter, de informatie-uitwisseling is ook onderworpen aan de interne regels van de uitwisseling van landen met betrekking tot de aard van de informatie die kan worden uitgewisseld en de fundamentele rechten van de belastingplichtige die behoren tot de rechtsstaat van deze landen. De instrumenten om informatie uit te wisselen voorzien op verschillende wijze in de bescherming van deze rechten. Zo wordt het recht op vertrouwelijkheid geregeld in de belastingverdragen en de OESO-multilaterale instrumenten, terwijl het recht op privacy is overgelaten aan internationale verdragen²² en nationale wetgeving.

Een aantal van deze onderwerpen, zoals privacy, vertrouwelijkheid, bescherming van de belastingplichtige, het bankgeheim en de automatische uitwisseling van informatie wordt verder uitgewerkt in hoofdstuk 4.

In de volgende paragrafen wordt ingegaan op de huidige internationale instrumenten voor de uitwisseling van informatie. Het gaat dan met name om de toepassing van art. 26 OESO-modelverdrag, art. 8 TIEA, het WABB-Verdrag, de Bijstandsrichtlijn, CRS en FATCA. In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op de Nederlandse wet- en regelgeving.

19 EU-persmededeling van 25 mei 2016, www.consilium.europa.eu/nl/press/press-releases/2016/05/25-exchange-tax-related-information-multinationals/.

20 Voorstel richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU wat betreft de openbaarmaking van informatie over de winstbelasting door bepaalde ondernemingen en bijkantoren, COM(2016)198 final.

21 https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/common-eu-list-third-country-jurisdictions-tax-purposes_en.

22 Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten.

2.1.2 Inleiding Nederlands verdragsbeleid

Nederland heeft door de jaren heen vele bilaterale belastingverdragen gesloten. De meeste van deze verdragen bevatten een regeling voor informatie-uitwisseling. Op de website van de belastingdienst is een recent overzicht te vinden van de belastingverdragen en bilaterale regelingen die Nederland heeft afgesloten met andere landen. In dit hoofdstuk ga ik in op de inhoud en betekenis van de teksten die we in de bilaterale belastingverdragen terugvinden. In de hoofdstukken hierna ga ik specifiek in op de TIEA's, het WABB-verdrag en de Bijstandsrichtlijn. Evident is er overlap in de gebruikte verdragsteksten. Waar nodig zal ik, ter voorkoming van herhaling, weer verwijzen naar dit hoofdstuk.

Wellicht ten overvloede, merk ik op dat deze verdragsteksten zich alleen richten op de staten die partij zijn bij de betreffende overeenkomst en niet tot de belastingplichtigen. De Staatssecretaris van Financiën heeft op 29 mei 2020 een nieuwe Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, met begeleidende brief, aan de Tweede Kamer aangeboden.²³ In deze notitie, die dient ter vervanging van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, worden de voornaamste beleidsmatige uitgangspunten weergegeven die Nederland bij toekomstige verdragsonderhandelingen over bilaterale belastingverdragen wil hanteren. Hierbij fungeert het OESO-Modelverdrag als basis. Verder wordt ingegaan op de punten waar het beoogde Nederlandse verdragsbeleid afwijkt van het OESO-Modelverdrag.

Het eerste hoofddoel van belastingverdragen is om de juridische dubbele belastingheffing weg te nemen door het overeenkomen van een verdeling van de heffingsbevoegdheid. De OESO en de VN hebben voor het instrumentarium voor verdeling van heffingsbevoegdheden verdragsmodellen ontwikkeld. Duidelijke regels met betrekking tot welke staat mag heffen bieden rechtszekerheid aan internationaal opererende bedrijven en natuurlijke personen en dragen bij aan vermindering van de administratieve lasten. Dit draagt bij aan de aantrekkelijkheid van het fiscale vestigingsklimaat. Bij de verdeling van de heffingsbevoegdheden moet bovendien het risico van verdragsmisbruik worden geminimaliseerd.

Het tweede hoofddoel is om het in strijd met de nationale wet ontgaan van belastingen te voorkomen. In belastingverdragen worden met het oog daarop voorzieningen getroffen voor administratieve samenwerking in de vorm van fiscale informatie-uitwisseling en bijstand bij invordering.

In de afgelopen jaren zijn veel verdragen gesloten die uitwisseling van informatie in belastingzaken mogelijk maken. Deze ontwikkeling ondersteunt het tweede hoofddoel: het voorkomen van ontgaan van belastingen. Door de inspanningen op het terrein van deze TIEA's, verdragen die uitsluitend de rechtsbasis bieden voor fiscale informatie-uitwisseling, is een netwerk van verdragen met (voormalige) belastingparadijzen opgebouwd dat in ruime mate aan de Nederlandse behoeften aan informatie uit die staten tegemoetkomt. De Nederlandse inzet op dit terrein is om meer ruimte te creëren voor spontane en automatische gegevensuitwisseling met meer staten.

²³ Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, brief van 29 mei 2020, nr.2020-0000091889, V-N 2020, 30.2.