

De Zwitserse wet op internationale rechtshulp in belastingzaken – doorbreking van het Zwitserse bankgeheim?¹

Mr. S.F. van Immerseel*

Nederlandse Ministerie van Financiën in een nieuwsbericht² de inwerkingtreding van het nieuwe belastingverdrag met Zwitserland.³ Hetzelfde nieuwsbericht maakte tevens bekend dat op 25 oktober 2011 een aanvullende overeenkomst werd ondertekend tussen de Nederlandse en Zwitserse autoriteiten.⁴ Door deze overeenkomst zou het, aldus het nieuwsbericht, voor de Nederlandse fiscus mogelijk worden bankinformatie te verkrijgen zonder dat het noodzakelijk is de naam van de betrokkene en de naam van de bank te kennen. Ook andere gegevens, zoals een rekeningnummer, zouden een voldoende basis zijn voor een geslaagd informatieverzoek. Een dergelijke doorbreking van het Zwitserse bankgeheim betekent voor Zwitserland een grote stap. Het bankgeheim (bankenkundengeheimnis) wordt in Zwitserland gezien als een belangrijk grondrecht. Het zelfs maar gedeeltelijk prijsgeven daarvan is zeker niet onomstreden.

De tekst van de aanvullende overeenkomst vereist dat de verzoekende staat informatie verschafft die toereikend is om de persoon, die onderwerp is van het onderzoek, te identificeren. Het gaat dan in het bijzonder om naam, adres, rekeningnummer, geboortedatum, huwelijkse staat, fiscaal nummer, enzovoort. Ook moet, indien bekend, het adres worden vermeld van de persoon die vermoedelijk in het bezit is van de gevraagde informatie. Deze inhoudelijke vereisten aan het informatieverzoek moeten ertoe bijdragen dat de verzoekende staat niet lukraak informatie opvraagt: *fishing expeditions* zijn niet toegestaan.

Naar aanleiding van de overeenkomst van 25 oktober 2011 rees de vraag hoe Zwitserland uitvoering zou geven aan nieuwe informatieverzoeken vanuit Nederland. Daarover bestaat thans meer duidelijkheid. De 'Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft' heeft op 29 mei 2012 ingestemd met de 'Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen' (*Steueramtshilfegesetz*, StAG). In dit artikel zal ik deze wet verder aanduiden als: de Wet.

1. Onderdelen van de Wet

De Wet kent zes hoofdstukken:

1. Algemene bepalingen;
2. Buitenlandse rechtshulpverzoeken;
3. Informatievergaring;
4. Informatieverstrekking;
5. Zwitserse rechtshulpverzoeken;
6. Slotbepalingen.

2. Algemene bepalingen

De Wet regelt de verlening van rechtshulp op grond van belastingverdragen.⁵ De Wet is tevens van toepassing op andere internationale overeenkomsten die voorzien in een fiscale informatie-uitwisseling.⁶ Het voldoen aan ingekomen rechtshulpverzoeken en het indienen van Zwitserse rechtshulpverzoeken is opgedragen aan de 'Eidgenössische Steuerverwaltung',⁷ hierna aangeduid als ESTV.⁸

De Wet definieert slechts twee begrippen:⁹

1. 'Betroffene Person', de persoon over wie informatie wordt gevraagd, hierna: betrokkene;
2. 'Informationsinhaber(in)', de persoon die in Zwitserland over de gevraagde informatie beschikt, hierna: informatiebezitter.

Als grondbeginsel voor de verlening van de gevraagde rechtshulp formuleert de Wet dat uitsluitend verzoeken met betrekking tot individuele gevallen worden gehonoreerd.¹⁰ Een massale uitwisseling van gegevens is op grond van de Wet dus niet mogelijk. Een tweede grondbeginsel is dat overdracht van informatie over personen die klaarblijkelijk niet bij de onderzochte zaak betrokken zijn, ontoelaatbaar is.¹¹ Een verstrekking buiten het strikte kader van het individuele verzoek is in Zwitserland dus onrechtmatig. Aangenomen moet echter worden dat een dergelijke onrechtmatige verstrekking niet in de weg staat aan de bruikbaarheid voor de Nederlandse fiscus.¹²

3. Buitenlandse rechtshulpverzoeken

Buitenlandse rechtshulpverzoeken moeten schriftelijk worden gedaan en in een van de officiële talen van Zwitserland of in de Engelse taal worden gesteld.¹³ Wat betreft de inhoud schrijft de Wet voor, ingeval het verdrag of de internationale overeenkomst zelf geen specifieke inhoudelijke eisen aan het verzoek stelt,¹⁴ dat het verzoek de volgende gegevens moet bevatten:¹⁵

1. de identiteit van de betrokkene, waarbij de identificatie ook op andere wijze dan door vermelding van naam en adres kan plaatsvinden. De Wet geeft hier geen verdere invulling aan;
2. een beschrijving van de verlangde informatie, waaronder begrepen de vorm waarin de verzoekende staat deze wenst te ontvangen;
3. de reden voor de veronderstelling dat de verlangde informatie zich in de aangezochte staat of in het bezit of de controle van de in de aangezochte staat woonachtige informatiebezitter bevindt;
4. naam en adres van de vermoedelijke informatiebezitter (voor zover bekend);
5. een verklaring dat het verzoek in overeenstemming is met de wettelijke voorschriften en de bestaande rechtspraktijk van de verzoekende staat, zodat de verzoekende staat de gevraagde informatie, indien zij daarover zou beschikken, ook rechtsgeldig mag gebruiken. Gelet op de door de Hoge Raad gewezen jurisprudentie met betrekking tot onrechtmatig verkregen bewijs zal dat in Nederland niet snel een probleem zijn;
6. een verklaring welke preciseert dat de verzoekende staat alle nationale mogelijkheden om de informatie te verkrijgen heeft benut.

Aan informatieverzoeken wordt niet tegemoetgekomen als:

1. deze met het doel van een *fishing expedition*¹⁶ zijn gedaan;
2. informatie wordt verlangd die niet binnen de rechtshulpbepalingen van de betreffende overeenkomst valt;
3. dat in strijd zou zijn met het vertrouwensbeginsel, in het bijzonder wanneer het gaat om informatie die door middel van naar Zwitsers recht strafbare handelingen is verkregen.¹⁷

Dit laatste houdt in dat gestolen informatie, zoals we dat kennen uit de diverse geruchtmakende zaken,¹⁸ met inbegrip van de perikelen rondom tipgevers, niet door Zwitserland kan worden uitgeleverd.

Verzoeken worden als *fishing expeditions* aangemerkt als:¹⁹

1. ze slechts een abstracte beschrijving van een categorie natuurlijke of rechtspersonen bevatten;
2. ze geen betrekking hebben op een concrete situatie waarbij een causaal verband met de aangewezen persoon aanwezig is;
3. ze slechts zijn gebaseerd op het enkele feit dat er een bankrelatie met Zwitserland bestaat.

Dit laatste lijkt er dan toch weer op te duiden dat het persbericht van 9 november 2011 te optimistisch is waar het stelt dat een enkel rekeningnummer al genoeg is.

4. Informatievergaring

4.1. Kader

Voor het vergaren van informatie kunnen alleen maatregelen worden genomen die naar Zwitsers recht zijn toegestaan ten behoeve van de heffing en inning van de belastingsoort waarop het informatieverzoek betrekking heeft.²⁰

Informatie die in het bezit is van een bank, een financiële instelling, een gevolmachtigde, een Treuhand of die de deelneming/participatie van een persoon betreft, kan gevraagd worden als het betreffende verdrag of de overeenkomst in de verstrekking daarvan voorziet.²¹ Voor Nederland voorziet de aanvullende overeenkomst van 25 oktober 2011 daarin.

De verzoekende staat heeft een recht op inzage in de stukken of op de aanwezigheid van zijn ambtenaren bij de onderzoekshandelingen in Zwitserland.²²

4.2. Geheimhouders

Alleen advocaten die op grond van de Zwitserse Advocatenwet²³ bevoegd zijn in Zwitserland in rechte op te treden, kunnen een beroep doen op hun verschoningsrecht en aldus de verstrekking van informatie weigeren.²⁴ Andere verschoningsgerechtigden (zoals notarissen) of beroepsbeoefenaren met een wettelijk beroepsgeheim (zoals bankemployeés) kunnen dus de verstrekking van de gevraagde informatie niet weigeren.

4.3. Informatie bij de betrokkene zelf

Indien de betrokkene op wie het rechtshulpverzoek betrekking heeft, in Zwitserland – beperkt of onbeperkt – belastingplichtig is, zal de ESTV de betrokkene zelf verzoeken die informatie te verstrekken.²⁵ Voor zover noodzakelijk informeert de federale belastingdienst de betrokkene over de inhoud van het rechtshulpverzoek.²⁶ Betrokkene is verplicht alle relevante informatie te verstrekken die zich in zijn bezit of onder zijn controle bevindt.²⁷ De betrokkene die niet voldoet aan een informatieverzoek van de ESTV riskeert een boete van ten hoogste 10.000 Zwitserse Franken.²⁸ Voor zover de voldoening aan het rechtshulpverzoek dat noodzakelijk maakt, voert de ESTV boekenonderzoeken uit.²⁹ De ESTV informeert de kantonale belastingdienst hierover en stelt deze in de gelegenheid aan het onderzoek deel te nemen.

4.4. Informatie bij andere informatiebezitters

De ESTV verzoekt aan andere informatiebezitters de verstrekking van de informatie die vermoedelijk voor de beantwoording van het rechtshulpverzoek is vereist.³⁰ Voor zover

noodzakelijk informeert de ESTV de informatiebezit-ter over de inhoud van het rechtshulpverzoek.³¹ De informatiebe- zitter is verplicht alle relevante informatie te verstrekken die zich in zijn bezit of onder zijn controle bevindt.³² De infor- matiebezit-ter die niet voldoet aan een informatieverzoek van de ESTV riskeert een boete van ten hoogste 10.000 Zwitser- se Franken.³³ Uit de wettekst, vergeleken met die ten aanzien van de betrokkene, leid ik af dat bij de informatiebezit-ter geen boekenonderzoek c.q. derdenonderzoek kan worden ingesteld.

4.5. Informatie bij de kantonale belastingdiensten en andere Zwitserse autoriteiten

Ook kantonale belastingdiensten en andere Zwitserse auto- riteiten zijn verplicht mee te werken aan de uitvoering van rechtshulpverzoeken.³⁴ De medewerking kan niet alleen de verstrekking van informatie omvatten, maar zelfs de over- dracht van volledige belastingdossiers.³⁵ In tegenstelling tot de betrokkenen zelf en andere informatiebezitters wordt aan de kantonale belastingdiensten wel de volledige inhoud van het rechtshulpverzoek verstrekt.³⁶ Voor de andere Zwitserse autoriteiten geldt dat niet, slechts de essentie van het rechts- hulpverzoek wordt dan gedeeld.³⁷

4.6. Dwangmaatregelen

Ten behoeve van de verwerving van informatie kunnen dwangmaatregelen worden ingezet voor zover Zwitsers recht in die mogelijkheid voorziet.³⁸ De ESTV kan de volgende dwangmaatregelen inzetten:³⁹

1. doorzoeking van ruimten, voorwerpen, documenten en bewijsstukken in schriftelijke vorm of op beeld- en gege- vensdragers;
2. inbeslagneming van voorwerpen, documenten en bewijs- stukken in schriftelijke vorm of in de vorm van beeld- en gegevensdragers;
3. het door de politie doen voorgeleiden van getuigen ten behoeve van verhoor.

5. Informatieverstrekking

5.1. Een normale en een vereenvoudigde procedure

De Wet kent voor de verstrekking van de informatie een normale en een vereenvoudigde procedure. De vereenvou- digde procedure wordt gevolgd als de bezwaargerechtigden instemmen in de verstrekking van de informatie aan de ver- zoekende staat.⁴⁰ Deze instemming moet schriftelijk aan de ESTV worden medegedeeld en is onherroepelijk. De proce- dure wordt afgesloten door het verstrekken van de informa- tie aan de verzoekende staat met mededeling van de instem- ming van de bezwaargerechtigden. Als de instemming van de bezwaargerechtigden slechts een deel van de verzochte informatie betreft, wordt slechts dit deel verstrekt en voor het overige deel wordt vervolgens de normale procedure gevolgd.

In de normale procedure verstrekt de ESTV aan iedere bezwaargerechtigde een eindbeschikking waarin het resul- taat van het rechtshulpverzoek wordt toegelicht, alsmede de omvang van de te verstrekken informatie.⁴¹ Tegen de eindbe- schikking staat bezwaar open.

Informatie die vermoedelijk niet overdraagbaar is, mag niet worden verstrekt. Deze wordt door de ESTV afgezonderd of onleesbaar gemaakt.⁴²

Bij de verstrekking van de informatie wijst de ESTV de ver- zoekende autoriteit op de beperkingen in het gebruik van de verstrekte informatie en op de geheimhoudingsverplichtin- gen van de betreffende aan de rechtshulp ten grondslag lig- gende overeenkomst.⁴³ Als de betreffende overeenkomst erin voorziet dat de verstrekte informatie ook voor andere doel- einden dan belastingheffing mag worden gebruikt, dan dient daarvoor door de bevoegde Zwitserse autoriteit toestemming te worden verleend en dient de ESTV deze toestemming te verifiëren en aan de verzoekende staat mede te delen. Indien de informatie zal worden doorgeleid aan strafrechtautoritei- ten, dan dient de ESTV bij de verstrekking van de informatie daarvoor tevens de instemming van de federale minister van Justitie te hebben en deze toestemming aan de verzoekende staat te overleggen.⁴⁴

De kosten van een informatie-uitwisseling worden niet aan de verzoekende staat doorberekend.⁴⁵ De betrokkenen of andere informatiebezitters kunnen wel kosten doorbere- kend krijgen indien zij door hun (non-coöperatieve) houding eraan hebben bijgedragen dat de kosten van de informatie- verstrekking wezenlijk zijn opgelopen.⁴⁶

5.2. Informatieverstrekking aan bezwaargerechtigden

De ESTV informeert de betrokkene over het rechtshulp- verzoek, voor zover de verzoekende staat niet aannemelijk maakt dat er gronden voor geheimhouding zijn.⁴⁷ Dat geldt eveneens ten aanzien van andere bezwaargerechtigden.⁴⁸ Als een bezwaargerechtigde buiten Zwitserland woonachtig is, wordt deze verzocht in Zwitserland een gemachtigde aan te wijzen en daar domicilie te kiezen.⁴⁹ De ESTV kan een buiten Zwitserland woonachtige bezwaargerechtigde alleen direct informeren als de verzoekende staat daar uitdrukke- lijk mee instemt.⁵⁰ Voor betrokkenen/bezwaargerechtigden kan het dus zinvol zijn in Zwitserland domicilie te kiezen, omdat in dat geval informatieverstrekking alleen achterwege blijft voor zover de verzoekende staat de aanwezigheid van geheimhoudingsgronden aannemelijk maakt. Als de ESTV een bezwaargerechtigde niet kan bereiken, probeert zij dat via de verzoekende staat of verzoekt zij de bezwaargerechtig- de via een publicatie in het *Bundesblatt* om een gemachtigde aan te wijzen en aldaar, in Zwitserland, domicilie te kiezen.⁵¹ Bezwaargerechtigden kunnen zich in de procedure voegen en inzage nemen in de stukken, tenzij de verzoekende staat geheimhoudingsgronden aannemelijk maakt.⁵²

6. Bezwaarprocedure

Iedere aan de eindbeschikking voorafgaande beschikking, alsmede de beschikking tot inzet van dwangmaatregelen, is direct uitvoerbaar en kan uitsluitend gelijktijdig met de eindbeschikking worden aangevochten.⁵³ Gerechtigd tot het maken van bezwaar zijn naast de betrokkene zelf, andere belanghebbenden, zoals informatiebezitters.⁵⁴ Bezwaar heeft opschortende werking.⁵⁵ De bezwaarprocedure is in beginsel uitsluitend schriftelijk⁵⁶ en wordt verder beheerst door de bepalingen voor *Bundesrechtspflege*. Na het onherroepelijk worden van de uitspraak op bezwaar is de procedure geëindigd en verstrekt de ESTV de informatie aan de verzoekende staat.⁵⁷

7. Gebruik van informatie uit een rechtshulpverzoek voor Zwitserse heffingsdoeleinden

Ten behoeve van de heffing van Zwitserse belastingen mag alleen de informatie uit de uitwisselingsprocedure worden gebruikt die door de verzoekende autoriteit is verstrekt.⁵⁸ De resultaten uit het door de ESTV verrichte onderzoek naar aanleiding van het rechtshulpverzoek mogen dus niet in Zwitserland worden gebruikt. Bankinformatie mag alleen worden gebruikt voor zover die ook naar Zwitsers recht had kunnen worden verkregen.⁵⁹ Het staat er niet met zoveel woorden, maar ik neem aan dat wordt bedoeld zonder dat daaraan een rechtshulpverzoek ten grondslag had gelegen en aldus de verplichtingen uit hoofde van de Wet daarop van toepassing waren.

Informatie die is verkregen van een persoon die op grond van de Wet tot medewerking verplicht was, mag niet worden gebruikt in een strafproces tegen deze persoon, tenzij die persoon daarin toestemt of die informatie ook zonder zijn medewerking had kunnen worden verkregen.⁶⁰ Deze bepaling is een duidelijk uitvloeisel van art. 6 EVRM en is in lijn met de daarover gewezen jurisprudentie van het EHRM.⁶¹

8. Rechtshulpverzoeken door Zwitserland

Alle internationale rechtshulpverzoeken door Zwitserse fiscale autoriteiten worden door de ESTV begeleid.⁶² Deze controleert of de verzoeken aan de bij verdrag of overeenkomst gestelde eisen voldoen en leidt deze vervolgens door aan de bevoegde buitenlandse autoriteiten. De van deze autoriteiten verkregen informatie leidt de ESTV weer door naar de bevoegde Zwitserse fiscale autoriteiten.

Zwitserse rechtshulpverzoeken om bankinformatie mogen alleen worden gedaan als deze informatie ook naar Zwitsers recht mag worden verkregen.⁶³

Tegen een Zwitsers verzoek om rechtshulp staat in Zwitserland geen bezwaar open.⁶⁴

9. Inwerkingtreding

De Wet is van toepassing op alle rechtshulpverzoeken die na de inwerkingtreding van de Wet worden ingediend. Op reeds ingediende verzoeken blijft de bestaande regelgeving⁶⁵ van kracht.

10. Enkele samenvattende opmerkingen

Met de Wet is een kader gecreëerd voor het uitvoeren van rechtshulpverzoeken in belastingzaken. Hoe ver deze rechtshulp kan en mag reiken, wordt in de afzonderlijke verdragen en overeenkomsten bepaald. Voor de relatie met Nederland is dat het aangepaste belastingverdrag, aangevuld met de overeenkomst van 25 oktober 2011. De overeenkomst bewerkstelligt inderdaad, zoals het nieuwsbericht van het ministerie verkondigde, dat ook tot informatie-uitwisseling kan worden overgegaan met doorbreking van het bankgeheim. De basis voor de doorbreking van het bankgeheim ligt niet in de Wet, maar in de betreffende bilaterale regeling. De doorbreking is dus zeker geen algemeenheid. Gelet op het feit dat een verzoek dat uitsluitend is gebaseerd op een bancaire relatie met Zwitserland als *fishing expedition* wordt gezien, denk ik dat de conclusies in het nieuwsbericht toch iets te optimistisch zijn waar het gaat om de vereisten aan een rechtshulpverzoek. Verzoeken zullen altijd individueel en met voldoende identificerende gegevens van betrokkenen moeten worden ingevuld.

Andere belangrijke uitgangspunten van de wettelijke regeling zijn:

1. Massale informatie-uitwisseling is uitgesloten, alleen aan individuele verzoeken kan tegemoet worden gekomen.
2. *Fishing expeditions* zijn niet toegestaan.
3. Onrechtmatig verkregen informatie kan door Zwitserland niet worden uitgewisseld.
4. Betrokkenen en informatiebezitters hebben (in beginsel) recht op informatie over het rechtshulpverzoek en over de uit te wisselen informatie.
5. Betrokkenen en informatiebezitters hebben het recht om tegen een voorgenomen informatieverstrekking in bezwaar te komen.
6. De uitspraak op bezwaar, en daarmee de inwilliging van een rechtshulpverzoek, kan niet aan een onafhankelijke rechter worden voorgelegd.

De Wet biedt wel mogelijkheden om, op grond van door de verzoekende staat aangedragen argumenten, de betrokkene informatie omtrent het rechtshulpverzoek te onthouden. In de Wet lees ik, terecht, niet tevens een mogelijkheid om het recht op bezwaar te beperken. Een volledig geheime informatieverstrekking buiten de betrokkene om is daardoor mijns inziens niet mogelijk.

De Wet kent voor weigerachtige betrokkenen en informatiebezitters een boete van maximaal 10.000 Zwitserse Franken. Gelet op de belangen die meestal zijn gemoeid met

verzwegen buitenlandse bankrekeningen lijkt mij een dergelijke maximale boete niet erg afschrikwekkend. Betrokkenen zullen die boete graag betalen als dat ertoe kan leiden dat er geen of minder belasting hoeft te worden betaald.

11. Concrete toepassing

Sinds 2000 hebben we een aantal keren kennisgemaakt met grote projecten rondom 'opgedoken bankgegevens'. Dit betrof met name Luxemburgse bankrekeningen, maar het is interessant om eens na te gaan hoe de uitwerking zou zijn als in 2013 een cd-rom met dergelijke gegevens van een Zwitserse bank bij de Nederlandse fiscus zou belanden.

De eerste vraag die dan naar mijn mening zou moeten worden beantwoord, is of deze cd-rom wel bruikbaar is onder de Wet. Het is immers niet mogelijk dat deze gegevens op straat zijn komen te liggen zonder dat één of meer personen zich hebben schuldig gemaakt aan de schending van het bankgeheim. Nu de Wet bepaalt dat gegevens die door middel van een naar Zwitsers recht strafbare handeling zijn verkregen, niet worden uitgewisseld,⁶⁶ lijkt mij de vraag gerechtvaardigd of dergelijke informatie, die zelfs afkomstig is van in Zwitserland gepleegde strafbare feiten, wel aan een rechtshulpverzoek ten grondslag mag liggen. Deze vraag zal ongetwijfeld in bezwaarprocedures in Zwitserland tegen uitwisselingen op grond van de Wet worden opgeworpen. Datzelfde is naar mijn mening ook aan de orde als sprake is van een verzoek op grond van informatie waarvoor is betaald (tipgevers). Er is dan immers naar alle waarschijnlijkheid sprake van een vorm van heling.⁶⁷

Ervan uitgaande dat de Nederlandse autoriteiten geen belemmering zien in de herkomst van de informatie, zullen zij deze als basis gebruiken voor verzoeken om rechtshulp op grond van de aanvullende overeenkomst van 25 oktober 2011. Het verbod op massale informatie-uitwisseling in de Wet maakt dat Nederland niet de hele cd-rom aan de Zwitserse autoriteiten kan voorleggen, maar dat een selectie zal moeten worden gemaakt. Uit het Rekeningenproject (KB-Lux) en het Project Bank zonder naam (Van Lanschot) weten we dat houders van gecodeerde rekeningen niet of nauwelijks te traceren en te identificeren waren. Nu de aanvullende overeenkomst van 25 oktober 2011 ook een rekeningnummer als voldoende identificerend bestempelt, lijkt het nu dus mogelijk om op basis van die summierige gegevens, met doorbreking van het bankgeheim, aan informatie te komen. Echter, het lijkt mij dat een dergelijk verzoek naar Zwitserse begrippen als *fishing expedition* zal worden aangemerkt en aldus niet zal worden ingewilligd.

In de gevallen waarin de geautomatiseerde identificatie niet leidt tot een voldoende zekere identificatie denk ik dat de overeenkomst van 25 oktober 2011 wel uitkomst biedt. Het rekeningnummer, eventueel aangevuld met één of twee namen en een (veronderstelde) huwelijksrelatie, zullen voldoende identificerende gegevens vormen voor het in behan-

deling nemen van een individueel verzoek en het, met doorbreking van het bankgeheim, verstrekken van de gevraagde gegevens. Een andere categorie waarvoor het indienen van individuele verzoeken mogelijk is omdat er voldoende identificerende gegevens zijn, bestaat uit de zogeheten zwijgers en ontkenners. Een deel van de 'probleemgevallen' zoals die bij eerdere projecten werden ervaren, zouden dus via individuele rechtshulpverzoeken kunnen worden aangepakt.

Een interessante vraag die zich daarbij voordoet, is hoe snel de Nederlandse fiscus moet overgaan tot het in gang zetten van de procedure voor een rechtshulpverzoek. Te lang wachten met een verzoek of een in eerste instantie incompleet verzoek, kan immers leiden tot het verlies van de verlengde navorderingstermijn.⁶⁸ Ook na ontvangst van de informatie zal voortvarend moeten worden opgetreden.⁶⁹

De Wet schrijft voor dat de verzoekende staat, in casu Nederland, verklaart dat alle nationale mogelijkheden om de informatie te verkrijgen zijn uitgeput. Dat roept bij mij de vraag op hoe het tegenwoordig bij de fiscus zo populaire civiele kort geding daarin een rol kan spelen. Sinds de arresten van de Hoge Raad van 18 september 2009 en 4 juni 2010⁷⁰ staat wel vast dat de fiscus dit middel, inclusief de vordering van een dwangsom bij niet-verstrekken van de informatie, mag inzetten. Betekent deze bepaling in de Wet nu dat, uiteraard voor zover er een mogelijke belastingplichtige valt aan te wijzen, de Nederlandse fiscus zich altijd eerst zal moeten bedienen van het civiele kort geding om aan een verzoek om rechtshulp toe te kunnen komen? En kunnen de bezwaargerechtigden met een beroep op de schending van het voorschrift van de Wet dan de verstrekking van informatie tegenhouden omdat er geen civiel kort geding is geweest? In het verlengde daarvan ligt ook de vraag of een Nederlandse belastingplichtige gehouden is om, ter voldoening aan zijn informatieplicht op grond art. 47 AWR, in het buitenland een juridische procedure te starten om de gegevens die de fiscus wenst, maar die hij zelf niet op normale wijze kan verkrijgen, af te dwingen. Ik zou menen van niet, maar de rechtspraak lijkt op dit moment verdeeld.⁷¹ Dit zal ongetwijfeld nog in bezwaarprocedures tegen de verstrekking van gegevens aan de orde komen. Partijen, zowel de Nederlandse fiscus als de Nederlandse belastingplichtigen, zullen daarbij moeten beseffen dat het standpunt dat zij in Nederland innemen (afdwingen kan wel of niet), hen zal worden tegengeworpen in Zwitserland (alle nationale mogelijkheden zijn niet of wel uitgeput), en omgekeerd.

12. Afronding

Het afgelopen decennium hebben gebeurtenissen rond 'zwartpaarders' een grote bijdrage geleverd aan de ontwikkeling van het (internationale) formele belastingrecht.⁷² De in dit artikel behandelde *Steueramtshilfegesetz* is een nieuwe loot aan de stam. Het zal zeker de laatste niet zijn.

* Advocaat-Belastingkundige bij VDB Advocaten te Tilburg.

- 1 Met dank aan Frank Schut voor zijn bijdrage aan het tot stand komen van dit artikel.
- 2 CVD 9 november 2011, NBO9112011.
- 3 *Trb.* 2010, 98.
- 4 Het nieuwe belastingverdrag met Zwitserland is per 1 januari 2012 in werking getreden. Het was echter al mogelijk vanaf 9 november 2011 informatieverzoeken te doen, zelfs met terugwerkende kracht tot 1 maart 2010, in geval van vermoedens van zwartsparen.
- 5 Art. 1, onder a.
- 6 Art. 1, onder b.
- 7 Art. 2.
- 8 Zwitserland kent een belastingdienst op federaal niveau en per kanton een kantonale belastingdienst. De federale belastingdienst (ESTV) is belast met enkele kantonoverschrijdende aangelegenheden, zoals de uitleg en eenheid van federale heffingen (*Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer en Stempelabgaben*), kenniscentrum, opsporing van fiscale delicten en internationale fiscale zaken.
- 9 Art. 3.
- 10 Art. 4, lid 1.
- 11 Art. 4, lid 3.
- 12 Zie hiervoor bijvoorbeeld HR 1 juli 192, nr. 26.331, *BNB* 1992/306, HR 21 maart 2008, nr. 43.050, *BNB* 2008/159 en HR (strafkamer) 14 november 2006, *NJ* 2006, 179.
- 13 Art. 6, lid 1.
- 14 Art. 6, lid 1.
- 15 Art. 6, lid 2.
- 16 *Beweisforschung*.
- 17 Art. 7.
- 18 KB-Lux, Van Lanschot Luxemburg, Rabobank Luxemburg, UBS, enz.
- 19 *Berichts des Eidgenössischen Finanzdepartements über Vernehmlassungsergebnisse zum Erlass eines Steueramtshilfegesetz*.
- 20 Art. 8, lid 1.
- 21 Art. 8, lid 2.
- 22 Art. 8, lid 4.
- 23 *Anwaltsgesetz vom 23. Juni 2004*.
- 24 Art. 8, lid 6.
- 25 Art. 9, lid 1.
- 26 Art. 9, lid 2.
- 27 Art. 9, lid 3.
- 28 Art. 9, lid 5.
- 29 Art. 9, lid 4.
- 30 Art. 10, lid 1.
- 31 Art. 10, lid 2.
- 32 Art. 10, lid 3.
- 33 Art. 10, lid 4.
- 34 Art. 11, lid 1 en art. 12, lid 1.
- 35 Art. 11, lid 1.
- 36 Art. 11, lid 2.
- 37 Art. 12, lid 2.
- 38 Art. 13, lid 1.
- 39 Art. 13, lid 2.
- 40 Art. 16.
- 41 Art. 17, lid 1.
- 42 Art. 17, lid 2.
- 43 Art. 20, lid 2.
- 44 Art. 20, lid 3.
- 45 Art. 18, lid 1.
- 46 Art. 18, lid 2.
- 47 Art. 14, lid 1.
- 48 Art. 14, lid 2.
- 49 Art. 14, lid 3.
- 50 Art. 14, lid 4.
- 51 Art. 14, lid 5.
- 52 Art. 15.
- 53 Art. 19, lid 1.
- 54 Art. 19, lid 2.
- 55 Art. 19, lid 3.
- 56 Art. 19, lid 4.
- 57 Art. 20, lid 1.
- 58 Art. 21, lid 1.
- 59 Art. 21, lid 2.
- 60 Art. 21, lid 3.
- 61 Zie hiervoor onder meer EHRM 25 februari 1993, nr. 82/1991/334/407, *BNB* 1993/350 (Funke), EHRM 17 december 1996, nr. 43/1994/490/572, *BNB* 1997/254 (Saunders), EHRM 3 mei 2001, nr. 31827/96, *BNB* 2002/26 (JB vs. Zwitserland), EHRM 4 oktober 2005, nr. 6563/03 (Shannon vs. Verenigd Koninkrijk).
- 62 Art. 22.
- 63 Art. 22, lid 6.
- 64 Art. 22, lid 4.

65 *Bundesbeschluss* vom 22. juni 1951.

66 Art. 7.

67 Art. 416, 417 en 417bis Wetboek van Strafrecht. Zoals al eerder opgemerkt zal dit op basis van de huidige jurisprudentie aan Nederlandse zijde geen struikelblok vormen.

68 Zie bijvoorbeeld HR 18 februari 2011, nr. 09/05204, *BNB* 2011/120 en Hof Den Bosch 13 oktober 2011, nr. 11/00281, 11/00282, 11/00283, 11/00284, 11/00285, 11/00286, *V-N* 2012/8.2.1.

69 HR 26 februari 2010, nr. 43.050bis en 43.670bis, *BNB* 2010/199 en 200.

70 HR 18 september 2009, *BNB* 2010/21 en HR 4 juni 2010, *BNB* 2010/322.

71 Hof Den Haag lijkt het oordeel van de rechtbank te volgen dat belanghebbende daar niet toe kan worden verplicht (Hof Den Haag 11 januari 2012, nr. 10/00200, LJN: BV6885), Rechtbank Haarlem lijkt van oordeel dat dit wel kan (Rb. Haarlem 13 februari 2012, nr. 10/1376-1378, 10/1380-1382. LJN: BW 4834.

72 Zie voor een beschrijving van de vele jurisprudentie bijvoorbeeld E.J.M. Rosier, 'Een standbeeld voor de zwartsparder', *TFB* 2011/6.