

WFR 2020/144

De introductie van het bestuurlijk rechtsoordeel in het belastingrecht

W. BOEI LL.M EN MR. J.A.R. VAN EIJDEN¹

1 Inleiding

Op 12 februari 2020 heeft de Afdeling bestuursrecht-spraak van de Raad van State (hierna: ABRvS) een interessante uitspraak gedaan inzake de rechtsbescherming bij fiscale internationale gegevensuitwisseling.² De ABRvS merkte een verzoek om inlichtingen aan als een bestuurlijk rechtsoordeel dat gelijkgesteld moest worden met een besluit. Op die manier werd een rechtsingang gecreëerd voor belanghebbende. In het vervolg van dit artikel onderzoeken wij de reikwijdte van deze beslissing waarbij wij tevens ingaan op de vraag of deze uitspraak ook buiten het terrein van internationale gegevensuitwisseling sporen kan trekken. Alvorens deze vraag te beantwoorden gaan wij eerst in op de rechtsbescherming bij de uitwisseling van informatie onder de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: WIB). Daarna besteden wij aandacht aan de uitspraak van de ABRvS van 12 februari 2020. Vervolgens gaan wij in op de bestuursrechtelijke jurisprudentie over het bestuurlijk rechtsoordeel. Eerst daarna komen wij toe aan de vraag naar de reikwijdte van de uitspraak van de ABRvS. Het artikel sluit af met een conclusie.

2 Rechtsbescherming bij internationale fiscale-gegevensuitwisseling

In het kader van de WIB wordt invulling gegeven aan de vele verplichtingen die Nederland heeft in het kader van het verstrekken van gegevens aan belastingautoriteiten van andere landen. Nederland kan op grond van

de WIB op drie manieren informatie verstrekken: op verzoek (van de belastingdienst van een andere staat)³, automatisch⁴ en spontaan⁵.

Belastingplichtigen of derden van wie de gegevens afkomstig zijn, kunnen bezwaren hebben tegen de (voorgenomen) gegevensuitwisseling. Er kunnen allerlei redenen zijn waarom de belastingplichtige en/of de derde van wie de gegevens afkomstig zijn, van mening zijn dat de informatie-uitwisseling onrechtmatig is. Zo kunnen twijfels bestaan bij de mate van geheimhouding van de verstrekte gegevens door de ontvangende autoriteit. Maar er kan ook twijfel bestaan over de vraag of de verzoekende autoriteit wel bevoegd is om de betreffende gegevens op te vragen. Is er geen sprake van een fishing expedition? Is aan het uitputtingsbeginsel voldaan? Is het op grond van nationaal recht van de verzoekende staat mogelijk om de betreffende vragen te stellen? Er kunnen niet alleen vragen rijzen over de informatie-uitwisseling als zodanig, ook als de aangezochte staat niet zelf over de gevraagde informatie beschikt en deze informatie moet opvragen bij de belastingplichtige of een derde, kan twijfel rijzen over de vraag of het opvragen van de informatie rechtsgeldig is. Het is essentieel dat voor dit soort situaties rechtsbescherming bestaat. Met andere woorden, belastingplichtigen en derden van wie de gegevens afkomstig zijn, moeten de mogelijkheid hebben dit soort vragen aan een onafhankelijke rechter voor te leggen.

Tot 1 januari 2014 bood de kennisgevingsprocedure de helpende hand bij dit soort kwesties.⁶ Deze procedure hield kort gezegd in dat degene van wie de informatie afkomstig was, van het voornemen van de Belasting-

¹ Auteurs zijn verbonden aan Ernst & Young Belastingadviseurs LLP te Rotterdam. W. Boei is daarnaast verbonden aan de sectie Belastingrecht van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

² ABRvS 12 februari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:453, BNB 2020/73. Andere vindplaatsen zijn: V-N 2020/17.9, NTFR 2020/692, NLFN 2020/0667 en AB 2020/220.

³ Zie art. 5 WIB.

⁴ Zie art. 6 WIB.

⁵ Zie art. 7 WIB.

⁶ Zie hiervoor art. 5 lid 2-5 en art. 7 lid 3 WIB (tekst tot 1 januari 2014).

dienst (formeel: de minister) om informatie op verzoek of spontaan uit te wisselen op de hoogte werd gesteld. Tegen deze kennisgeving kon vervolgens bezwaar en beroep worden aangetekend. Bij automatische informatie-uitwisseling bestond er geen mogelijkheid om een kennisgeving vooraf te verstrekken van het voornemen om informatie uit te wisselen.⁷

In 2014 is deze kennisgevingsprocedure afgeschaft vanwege het feit dat andere landen geen kennisgevingsprocedure kenden en de strijd tegen belastingontduiking sterk gediend is met het sneller en effectiever kunnen uitwisselen van informatie.⁸ Daardoor is een leemte in de rechtsbescherming bij internationale gegevensuitwisseling ontstaan.⁹

Inmiddels is er een aantal interessante uitspraken geweest over de vraag of op grond van het Unierecht of het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna: EVRM) rechtsbescherming bestaat, ook in situaties dat daarin nationaalrechtelijk niet wordt voorzien.¹⁰ Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: Hof van Justitie EU) heeft zich in de zaak-Sabou uitgelaten over de vraag of de belastingplichtige mogelijkheden heeft om te ageren tegen de internationale gegevensuitwisseling tussen belastingautoriteiten.¹¹ In deze zaak ver-

zocht de Tsjechische belastingdienst om informatie uit andere lidstaten ten behoeve van de aangifte van een Tsjechische belastingplichtige, Sabou geheten. Sabou was hiervan niet vooraf op de hoogte gesteld. De vraag kwam op of Sabou op grond van het Unierecht op de hoogte gesteld moest worden van dit verzoek om informatie door de Tsjechische Belastingdienst. Het Hof van Justitie EU oordeelde dat een verzoek om informatie dat op grond van de Bijstandsrichtlijn¹² (inmiddels de Administratieve samenwerkingsrichtlijn¹³) is gedaan, onderdeel is van de procedure van inlichtingenvergaring en dat belastingplichtigen hiervan niet vooraf in kennis hoeven te worden gesteld. Dit is geen inbreuk op het verdedigingsbeginsel. De Tsjechische Belastingdienst mocht derhalve zonder Sabou in kennis te hebben gesteld, aan de belastingautoriteit van een andere lidstaat om informatie verzoeken. Hetzelfde geldt overigens voor de belastingdienst die voornemens is informatie aan de belastingautoriteit van een andere lidstaat te verstrekken; ook dan hoeft de belastingdienst de belastingplichtige daarvan niet vooraf in kennis te stellen.

Het tweede, meer recente, arrest betreft de zaak-Berlioz.¹⁴ In deze zaak had de Franse belastingdienst om informatie verzocht bij de Luxemburgse belastingdienst in het kader van een onderzoek naar de fiscale behandeling van een dividenduitkering door een Franse vennootschap aan de Luxemburgse moedervenootschap Berlioz. De Luxemburgse belastingdienst beschikte zelf niet over deze informatie en dus heeft hij Berlioz om deze inlichtingen gevraagd. Berlioz verstreekte niet alle verzochte informatie omdat de gevraagde informatie volgens haar 'naar verwachting niet van belang was' in de zin van de Administratieve samenwerkingsrichtlijn. Berlioz kreeg vervolgens een boete opgelegd wegens de weigering om deze inlichtingen te verstrekken. De vraag kwam op of tijdens de procedure over de boete ook het daarmee verband houdende verzoek om inlichtingen getoetst kon worden. Het Hof van Justitie EU oordeelde dat indien beroep wordt ingesteld tegen een sanctie wegens het niet voldoen aan het inlichtingenverzoek, de inhoud van dit inlichtingenverzoek zelf ook getoetst moet kunnen worden. Er diende dus ook getoetst te worden of de gevraagde inlichtingen 'naar verwachting van belang waren' voor de belastingheffing in de lid-

7 Voor de volledigheid merken wij op dat ook geen kennisgeving vooraf verstrekt hoefde te worden, indien door de Nederlandse belastingdienst om informatie werd verzocht aan een belastingautoriteit in het buitenland evenals in gevallen waarbij informatie door een buitenlandse belastingautoriteit aan de Nederlandse belastingdienst werd verstrekt.

8 Kamerstukken II 2012/13, 25087, 53.

9 Zie nader: K.R.C.M. Jonas & J.A.R. van Eijdsen, 'De kennisgeving vooraf bij internationale uitwisseling van informatie verdwijnt. En daarmee de rechtsbescherming ook!', *WFR* 2013/1180. Voor een uitgebreidere bijdrage in het kader van de belangen van belastingplichtigen in dit kader verwijzen wij naar A.C.M. Schenk-Geers, *Internationale fiscale gegevens uitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Deventer: Kluwer 2007.

10 Zie uitgebreider en met verwijzing naar andere vindplaatsen: D.S. Smit, J.A.R. van Eijdsen & B.J. Kiegebeld, *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief (FED Fiscale Brochures)*, 3e dr., Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 268 e.v. Zie voorts: L.E.C. Neve, 'Internationale standaard voor de inlichtingen-uitwisseling en mogelijkheden tot verzet: botsende visie', *MBB* 2016/78, L.E.C. Neve, 'Rechtsbescherming bij internationale uitwisseling van inlichtingen voor fiscale doeleinden', *MBB* 2017/9, M.E. Kiers & M. Ruigrok, 'Aanbevelingen voor betere rechtsbescherming bij internationale gegevensuitwisseling', *TFB* 2018/1.

11 HvJ EU 22 oktober 2013, C-276/12, ECLI:EU:C:2013:678 (Sabou), *NTRF* 2013/2079.

12 Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lidstaten op het gebied van de directe belastingen.

13 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.

14 HvJ EU 16 mei 2017, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373 (Berlioz), *BNB* 2017/178.

staat van de verzoekende autoriteit, in casu dus Frankrijk.¹⁵

Het verschil tussen de arresten Sabou en Berlioz is naar onze mening gelegen in het feit dat in de zaak-Sabou sprake was van een proces tussen twee belastingdiensten, terwijl het in de zaak-Berlioz ging om een proces tussen een belastingdienst en een derde (in casu een vennootschap). Met het informatieverzoek dat aan Berlioz was verstrekt, was Berlioz zelf betrokkene geworden, terwijl Sabou niet rechtstreeks, maar hooguit indirect betrokken was in het proces van internationale gegevensuitwisseling tussen twee belastingdiensten.¹⁶

Recent is een interessante conclusie van A-G Kokott gepubliceerd. Deze conclusie had eveneens betrekking op een verzoek om informatie, gedaan door een belastingdienst van een lidstaat, ten behoeve van de uitwisseling van deze informatie met de belastingdienst van een andere lidstaat.¹⁷ Evenals in de zaak-Berlioz was ook in deze zaak door een buitenlandse belastingautoriteit informatie gevraagd aan de Luxemburgse belastingdienst. De Luxemburgse belastingdienst beschikte zelf niet over deze informatie en vroeg deze informatie op bij verschillende entiteiten in Luxemburg (niet zijnde de belastingplichtige¹⁸). Tegen dit informatieverzoek werd geageerd door de entiteiten aan wie het verzoek was gericht, door de belastingplichtige op wie het verzoek betrekking had en door de vennootschap waarvan de naam genoemd was in het informatieverzoek. Daarbij zij opgemerkt dat er nationaalrechtelijk geen mogelijkheid bestond om tegen deze informatieverzoeken op te komen. Anders dan in de zaak-Berlioz was in deze zaak

geen boete opgelegd. Volgens A-G Kokott vloeit uit het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie voort dat de hiervoor genoemde belanghebbenden recht moeten hebben op rechterlijke toetsing van het verzoek om informatie te verstrekken. In de woorden van het persbericht [cursivering door auteurs]: "In today's Opinion, Advocate General Juliane Kokott proposes that the Court rule in answer to the first question that the decision by which an authority requested for support pursuant to Directive 2011/16 requires a person to provide information on a taxpayer or third parties *can be challenged by that person, the taxpayer and concerned third parties before the courts of the requested Member State.*"¹⁹ Bezien moet worden of het Hof van Justitie EU A-G Kokott zal volgen in haar conclusie.

De vraag rijst of naast het Unierecht ook het EVRM in rechtsbescherming voorziet bij internationale gegevensuitwisseling. Daarbij kan met name gedacht worden aan het recht op effectieve rechtsbescherming (zie art. 6 EVRM). In dit kader is de zaak-Othymia Investments BV/Nederland relevant.²⁰ In deze zaak had de Nederlandse Belastingdienst aan en op verzoek van de Spaanse belastingautoriteiten informatie verstrekt over Othymia Investments BV (hierna: Othymia). De Belastingdienst stuurde vervolgens achteraf een kennisgeving van deze inlichtingenverstrekking aan Othymia, waartegen Othymia vervolgens opkwam bij de Nederlandse bestuursrechter. Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) verwees expliciet naar de zaak-Sabou van het Hof van Justitie EU, gebruikte nagenoeg dezelfde bewoordingen als het Hof van Justitie EU en kwam vervolgens tot een vergelijkbare conclusie. Of het EHRM in een zaak die vergelijkbaar is met de zaak-Berlioz van het Hof van Justitie EU tot een zelfde conclusie zal komen als het Hof van Justitie EU, is niet bekend. Gelet op het

15 De Staatssecretaris van Financiën heeft in het Berlioz-arrest geen aanleiding gezien om de WIB (en daarmee de fiscale rechtsbescherming in het kader van internationale gegevensuitwisseling) aan te passen; zie zijn brief van 26 september 2017, 2017-0000188152, V-N 2017/51.7. In de literatuur wordt overigens het standpunt ingenomen dat een wetswijziging wel noodzakelijk is, zie bijv. L.E.C. Neve, 'Rechtsbescherming bij internationale uitwisseling van inlichtingen voor fiscale doeleinden', MBB 2017/9 en M.E. Kiers & M. Ruigrok, 'Aanbevelingen voor betere rechtsbescherming bij internationale gegevensuitwisseling', TFB 2018/1.

16 Zie nader: D.S. Smit, J.A.R. van Eijdsden & B.J. Kiekebeld, a.w., p. 271.

17 Zie het persbericht No 80/20 n.a.v. de conclusie van A-G Kokott d.d. 2 juli 2020 in de gevoegde zaken C-245/19 en C-246/19 (Luxemburg/B e.a.), NLFN 2020/1278.

18 Het betreft hier zangeres Shakira. Zie nader over (de aanloop naar) deze zaak: B. Michel, 'Luxembourg: Exchange of Information on Request: Whenever, Wherever? Shakira's (and Berlioz's) Right to Judicial Review of the Foreseeable Relevance Standard', Bulletin for International Taxation, 2019 (Volume 73), No. 2.

19 De vraag rijst hoe deze conclusie – en dan met name wat betreft de belastingplichtige aan wie zelf niet om informatie is gevraagd – zich verhoudt tot punt 41 en 43 van het arrest-Sabou. Hierin overwoog het Hof van Justitie EU [cursivering door auteurs]: "41 Wanneer een overheid inlichtingen vergaart, is zij niet verplicht de belastingplichtige hiervan in kennis te stellen en hem om zijn standpunt te vragen. (...). 43 Hetzelfde geldt voor het antwoord van de aangezochte belastingdienst en voorafgaande opzoekingen die deze dienst heeft gedaan, met inbegrip van het getuigenverhoor." Als dit oordeel inhoudt dat de aangezochte belastingdienst de belastingplichtige niet in kennis hoeft te stellen van het opvragen van informatie bij derden, dan lijkt dat oordeel haaks te staan op de conclusie van A-G Kokott. A-G Kokott gaat in punt 78 e.v. van haar conclusie in op de relatie met het arrest-Sabou (hoewel zij voorbij lijkt te gaan aan de hiervoor geciteerde rechtsoverweging 43).

20 EHRM 16 juni 2015, no. 75292/10, ECLI:NL:XX:2015:280 (Othymia Investments BV/Nederland), AB 2017/2.

feit dat het Hof van Justitie EU en het EHRM regelmatig naar elkaars jurisprudentie verwijzen als het gaat om algemene beginselen en fundamentele rechten, is de kans groot dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord.²¹

3 ABRvS 12 februari 2020, BNB 2020/73

De uitspraak van de ABRvS van 12 februari 2020, *BNB 2020/73* gaat eveneens om rechtsbescherming in het kader van internationale gegevensuitwisseling. De manier waarop de ABRvS uiteindelijk in een rechtsingang voorziet, is evenwel heel anders dan in de zaak-Berlioz (en mogelijk in de zaak-Shakira). De geboden rechtsbescherming vindt haar grondslag niet in het Unierecht, maar in het nationale bestuursrecht.

De casus is als volgt. De Belastingdienst concludeert na onderzoek dat belanghebbende aan te merken is als dienstverleningslichaam in de zin van art. 8 lid 5 WIB en dat zij niet voldoet aan de eisen van reële aanwezigheid in Nederland. Op grond van art. 3a lid 4 van het Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: *Uitvoeringsbesluit WIB*), wordt het dienstverleningslichaam geacht uit eigen beweging bepaalde gegevens te verstrekken aan de staatssecretaris. De staatssecretaris kan die gegevens vervolgens aan buitenlandse autoriteiten verstrekken. Belanghebbende bestrijdt dat zij een dienstverleningslichaam zonder reële aanwezigheid in Nederland is. De staatssecretaris vraagt aan belanghebbende om inlichtingen te verstrekken, zodat de staatssecretaris deze inlichtingen vervolgens kan delen met de belastingautoriteiten van andere landen. Belanghebbende gaat in bezwaar tegen dit verzoek (deze brief) en verstrekt overigens de verzochte inlichtingen. De staatssecretaris schort de verstrekking van deze inlichtingen aan het buitenland op.

De staatssecretaris verklaart het bezwaar tegen de brief niet-ontvankelijk. De beslissing om informatie uit te wisselen met buitenlandse autoriteiten is geen besluit in de zin van art. 1:3 Awb en derhalve niet appellabel. De beslissing wordt namelijk niet schriftelijk genomen en er treedt door de beslissing geen wijziging op in de bestaande rechten en verplichtingen van belanghebbende. Mocht de brief wel als een besluit zijn aan te merken, dan is het daartegen gerichte bezwaarschrift prematuur; immers, ten tijde van het indienen van het bezwaarschrift had belanghebbende de informatie nog niet verstrekt en kon zij dus niet menen dat de beslissing om de inlichtingen uit te wisselen al was genomen,

aldus de staatssecretaris. Het beroep van belanghebbende op het Berlioz-arrest brengt ook niet mee dat er een rechtsingang mogelijk is tegen deze brief. De staatssecretaris stelt dat het in het Berlioz-arrest ging om de fase van informatievergaring en in de onderliggende zaak gaat het primair om informatie-uitwisseling. Er is geen rechtsingang om tegen de informatie-uitwisseling te ageren. Voor zover het bezwaar ziet op de informatievergaring kan hier op grond van het Berlioz-arrest ook geen uitzondering voor worden gemaakt. Het ging in die zaak om bezwaar en beroep tegen een boetebeschikking wegens het niet meewerken aan de informatievergaring, waarbij het onderliggende verzoek om inlichtingen ook kon worden getoetst. In het kort komt het verweer van de staatssecretaris erop neer dat er geen rechtsingang bestaat in het kader van zowel de informatie-uitwisseling als de informatievergaring. En als belanghebbende een rechtsingang had willen hebben, dan had belanghebbende niet mee moeten werken aan de informatievergaring; in dat geval had zij een boete kunnen krijgen waartegen vervolgens wel een rechtsgang open zou staan.

In beroep volgt de rechtbank de staatssecretaris en stelt dat het bezwaar terecht niet-ontvankelijk is verklaard. Onder verwijzing naar de uitspraak van de ABRvS van 15 juli 2009²² oordeelt de rechtbank dat de brief van de staatssecretaris en dus het verzoek om informatie, niet op enig rechtsgevolg is gericht en derhalve niet als een besluit kan worden aangemerkt. De verplichting om mee te werken aan een informatieverzoek volgt uit de wet en vloeit niet voort uit de brief. De brief is derhalve geen besluit en dus staat er geen rechtsmiddel open.

De ABRvS verklaart het hoger beroep van belanghebbende gegrond. Maar de uitspraak is inhoudelijk zeer verrassend te noemen. De ABRvS gaat geheel voorbij aan de argumenten van belanghebbende. In de uitspraak van de ABRvS wordt ook in het geheel niet verwezen naar de zaak-Berlioz. Volgens de ABRvS is de brief van de staatssecretaris waarin wordt verzocht om informatie een bestuurlijk rechtsoordeel. Volgens vaste jurisprudentie van de ABRvS is een bestuurlijk rechtsoordeel geen besluit in de zin van art. 1:3 Awb. "Slechts in zeer uitzonderlijke situaties wordt een bestuurlijk rechtsoordeel omwille van de rechtsbescherming met een besluit gelijkgesteld." Van zo'n situatie is in casu sprake, aldus de Afdeling. Belanghebbende heeft immers niet de mogelijkheid om op te komen tegen het oordeel van de Belastingdienst dat zij geen reële aanwezigheid in Nederland heeft. De enige manier om een rechtsingang te creëren is om de informatieverstrekking te weigeren en een punitieve sanctie (een

²¹ Zie J.A.R. van Eijtsden in zijn noot in *BNB 2017/178* onder het arrest-Berlioz.

²² *ABRvS 15 juli 2009, ECLI:NL:RVS:2009:BJ2662, V-N 2009/38.6.*

boete op grond van art. 11 lid 1 WIB) af te wachten. Het alternatief zou zijn dat belanghebbende alsnog de informatie verstrekt en dan zal moeten afwachten of een buitenlandse autoriteit een beslissing neemt (bijvoorbeeld een aanslag oplegt). Als dat het geval is, kan mogelijk in die andere staat een procedure aanhangig worden gemaakt. Het is echter niet zeker of een buitenlandse rechter het Nederlandse recht kan en zal toepassen op de rechtsoordelen van het Nederlandse bestuursorgaan. De conclusie van de ABRvS is dan ook dat het onevenredig bezwarend is als belanghebbende niet in Nederland kan opkomen tegen het rechtsoordeel in de brief van de staatssecretaris. Het bezwaar is derhalve onterecht niet-ontvankelijk verklaard.

4 Het bestuurlijk rechtsoordeel

De vraag die opkomt is wat nu precies een bestuurlijk rechtsoordeel is. Alvorens wij aan het beantwoorden van deze vraag toekomen, is het goed om eerst na te gaan wat een besluit is. De definitie van een besluit is te vinden in art. 1:3 Awb: "een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan, inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling". In deze definitie zijn drie elementen te onderscheiden. Het moet gaan om:

- een schriftelijke beslissing,
- van een bestuursorgaan,²³
- inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling.

In het kader van het bestuurlijk rechtsoordeel is vooral het laatste element interessant om nader uit te werken. De eis dat de beslissing van een bestuursorgaan een (publiekrechtelijke) rechtshandeling is, betekent dat de handeling "erop is gericht verandering te brengen in de bestaande rechten of verplichtingen van sommigen (...), aan iets of iemand een wettelijke status te verlenen of te ontnemen (...), verandering te brengen in de bevoegdheid van sommigen om rechtshandelingen te verrichten (...)." ²⁴ Er is geen sprake van een rechtshandeling als het rechtsgevolg rechtstreeks voortvloeit uit de wet en de beslissing van het bestuursorgaan er niet op is gericht daarin verandering aan te brengen.

Denkbaar is dat een bestuursorgaan louter inlichtingen verstrekt, een mededeling doet of zijn visie geeft op de toepassing van wet- en regelgeving in een concrete casus. Dergelijke uitingen worden vaak als een bestuurlijk rechtsoordeel aangemerkt. Wij verwijzen in dit kader naar de uitspraak van de ABRvS van 8 juli 2009 waarin de ABRvS "het door een bestuursorgaan opschrijven van

zijn visie op de gevolgen van rechtsregels voor een bepaalde situatie" als een bestuurlijk rechtsoordeel kwalificeerde.²⁵ Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male omschrijven het bestuurlijk rechtsoordeel als volgt: "Een, in antwoord op een verzoek om toestemming voor een voorgenomen handeling, gegeven rechtsoordeel omtrent de toepasselijkheid van publiekrechtelijke voorschriften aangaande de toepassing waarvan het bestuursorgaan bevoegdheden heeft."²⁶ A-G Widdershoven, verwijzend naar Schlössels en Zijlstra, geeft de volgende definitie: "Een bestuurlijk rechtsoordeel is een zelfstandig en als definitief bedoeld oordeel van een bestuursorgaan over de toepasselijkheid van een wettelijk voorschrift aangaande de toepassing waarvan dat orgaan bevoegdheden heeft."²⁷

Een bestuurlijk rechtsoordeel kan niet als een (publiekrechtelijke) rechtshandeling en daarmee niet als een appellabel besluit worden aangemerkt. In de woorden van Ortlep: "Een bestuurlijk rechtsoordeel is geen rechtshandeling, daar een dergelijk rechtsoordeel slechts inzicht geeft in de rechtsgevolgen die de toepassing van de wet of het overige objectieve recht met zich meebrengen."²⁸

De vraag die opkomt, is wat de juridische status is van een bestuurlijk rechtsoordeel. In het algemene bestuursrecht is bezwaar en beroep in beginsel mogelijk tegen besluiten.²⁹ Omdat een bestuurlijk rechtsoordeel niet als een besluit kan worden aangemerkt, staat derhalve in beginsel geen bezwaar en beroep open. Onder bijzondere omstandigheden maakt de bestuursrechter evenwel een uitzondering op deze regel. Daarvan is sprake - in de woorden van A-G Widdershoven - "[a]ls de alternatieve weg om over het oordeel een rechtelijke uitspraak te krijgen (...) in het concrete geval 'onevenredig bezwarend (of belastend)' wordt geacht. In dat geval wordt het bestuurlijke rechtsoordeel aangemerkt als Awb besluit of, eventueel alleen voor de rechtsbescher-

²³ Zie art. 1:1 Awb.

²⁴ Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2014, 16e dr., p. 81.

²⁵ ABRvS 8 juli 2009, ECLI:NL:RVS:2009:BJ1862, AB 2009/363.

²⁶ Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male, a.w., p. 163. Zie voorts: concl. A-G Widdershoven van 12 november 2014, ECLI:NL:RVS:2014:4116; W. Konijnenbelt, 'Bestuurlijke rechtsoordelen en rechterlijke oordelen', NTB 2009/41 en W. Konijnenbelt, 'Normstelling in het bestuursrecht', NTB 2019/28.

²⁷ Concl. A-G Widdershoven van 16 januari 2019, ECLI:NL:RVS:2019:86. Zie voorts: R.J.N. Schlössels & S.E. Zijlstra, *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat Band 1*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, 7e dr., p. 203.

²⁸ Zie zijn noot bij ABRvS 8 juli 2009, ECLI:NL:RVS:2009:BJ1862, AB 2009/363.

²⁹ Zie art. 8:1 jo. 7:1 Awb.

ming, daarmee gelijkgesteld en is er sprake van een strategisch gebruik van het besluitbegrip.”^{30 31}

Wij geven een tweetal voorbeelden uit de bestuursrechtelijke jurisprudentie. In een uitspraak van de ABRvS uit 2015³² stond het beroep centraal van een belanghebbende tegen het oordeel van het college van B&W dat voor de kap van twee bomen geen kapvergunning vereist was.³³ De ABRvS oordeelde dat hier sprake was van een bestuurlijk rechtsoordeel dat in dit specifieke geval als een appellabel besluit moest worden aangemerkt. Het is immers onevenredig bezwarend voor belanghebbende als hij een verzoek zou moeten doen om handhavingsmaatregelen wegens het intreden van onomkeerbare gevolgen, namelijk de daadwerkelijke kap van de bomen. Een ander voorbeeld is de zaak die aanleiding heeft gegeven tot de uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (hierna: CBb) van 27 mei 2015.³⁴ In deze zaak ging het om een lunchroom die geschakeld was aan een winkel. De eigenaar van de lunchroom en de winkel had om openstelling van zowel de lunchroom als de winkel op zondag verzocht. De openstelling van de winkel was volgens de lokale verordening niet mogelijk, de openstelling van de lunchroom vormde geen probleem. De gemeente oordeelde dat openstelling van de winkel niet noodzakelijk was voor de openstelling van de lunchroom omdat de lunchroom toegankelijk was via een andere ingang dan de ingang van de winkel. De eigenaar was het hier niet mee eens en ging in bezwaar. Het CBb oordeelde dat er sprake was van een appellabel bestuurlijk rechtsoordeel. Het was namelijk onevenredig bezwarend voor belanghebbende om zowel de winkel als de lunchroom open te stellen om zo vervolgens een handhavingsactie van de gemeente uit te lokken. Volgens het CBb waren voor dit oordeel drie factoren van belang: in de eerste plaats liep appellante het risico op strafrechtelijke vervolging, in de tweede plaats diende appellante diverse voorzieningen te treffen zoals het inhuren van personeel en beveiliging, teneinde de winkel en lunchroom te kunnen

openstellen, in de derde plaats was niet onaannemelijk dat appellante reputatieschade zou kunnen lijden wanneer zij een handhavingsbesluit diende uit te lokken. Onder deze omstandigheden kon het bestuurlijk rechtsoordeel van de gemeente met een besluit gelijkgesteld worden.

Wij hebben hier slechts twee voorbeelden gegeven. Er zijn meer voorbeelden waarin de bestuursrechter een bestuurlijk rechtsoordeel gelijkgesteld heeft met een besluit waarmee een rechtsingang werd gecreëerd. Het is echter niet zo eenvoudig om precies aan te geven in welke omstandigheden daarvan sprake is. Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male vatten de jurisprudentie als volgt samen: “Deze rechtspraak is nogal casuïstisch. Zoekend en tastend lijkt de rechtspraak zich bij dit onderwerp steeds af te vragen of de behoefte aan rechtsbescherming in een bepaald geval zo dringend moet worden geacht dat het bestuurlijke rechtsoordeel als besluit moet worden aangemerkt”.³⁵ Met andere woorden, van geval tot geval zal beoordeeld moeten worden of het bewandelen van de alternatieve weg om over het oordeel van het bestuursorgaan een rechterlijke uitspraak te krijgen in het concrete geval ‘onevenredig bezwarend (of belastend)’ wordt geacht. In het volgende onderdeel gaan wij hier nader op in.

5 De introductie van het bestuurlijk rechtsoordeel in het belastingrecht

Wat betekent deze uitspraak van de ABRvS voor de rechtsbescherming in het belastingrecht? Bij de beantwoording van deze vraag gaan wij in de eerste plaats in op de betekenis van deze uitspraak voor de rechtsbescherming bij fiscale internationale gegevensuitwisseling. Vervolgens proberen wij een antwoord te vinden op de vraag of de betekenis van deze uitspraak verder reikt dan alleen informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten en of met deze uitspraak zelfs gezegd kan worden dat het bestuurlijk rechtsoordeel in de breedte van het belastingrecht is geïntroduceerd.

5.1 De betekenis van ABRvS 12 februari 2020, BNB 2020/73 voor de rechtsbescherming bij internationale gegevensuitwisseling

Betekent de uitspraak van de ABRvS van 12 februari 2020 dat hiermee een rechtsingang is gecreëerd voor alle betrokkenen bij de uitwisseling van informatie tussen belastingdiensten van verschillende staten en de daaraan voorafgaande informatievergaring? Naar onze mening kan deze conclusie niet zonder meer worden ge-

30 Zie zijn conclusie van 16 januari 2019, ECLI:NL:RVS:2019:86, onderdeel 3.5.

31 Op de vraag die A-G Widdershoven hier opwerpt – wat is het rechtskarakter van een appellabel bestuurlijk rechtsoordeel, moet het rechtsoordeel aangemerkt worden als een besluit of gelijkgesteld worden met een besluit – gaan wij hier niet in. In dit artikel worden beide termen door elkaar gebruikt, hoewel wij de terminologie ‘gelijkstelling met een besluit’ dogmatisch de meest zuivere benadering vinden.

32 ABRvS 10 juni 2015, ECLI:NL:RVS:2015:1803, AB 2015/289.

33 Volgens belanghebbende hadden deze bomen een specifieke monumentale status. Hoewel dit niet expliciet uit de uitspraak volgt, krijgen wij de indruk dat belanghebbende de bomen graag wilde behouden.

34 CBb 27 mei 2015, ECLI:NL:CBB:2015:175, AB 2016/155.

35 Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male, a.w., p. 164.

trokken. In de eerste plaats is van belang dat de uitspraak van de ABRvS gaat over rechtsbescherming in het kader van een informatieverzoek van de Nederlandse belastingdienst aan een in Nederland woonachtige respectievelijk gevestigde persoon of entiteit die deze informatie heeft of daarover geacht wordt te beschikken. Dat betekent dat met deze uitspraak nog niets gezegd is over situaties als die in de zaken Sabou of Othymia Investments. Anders gezegd, als er sprake is van informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten onderling, dan is sprake van een feitelijke handeling. Deze feitelijke handeling is niet als een besluit in de zin van art. 1:3 Awb aan te merken. Ook is de enkele uitwisseling van informatie niet als een bestuurlijk rechtsoordeel aan te merken.³⁶ Kortom, zolang de Belastingdienst zelf over de uit te wisselen informatie beschikt en het dus niet nodig is een verzoek om informatie te richten tot een bepaalde persoon of entiteit, biedt de uitspraak van de ABRvS geen soelaas en kunnen betrokkenen niet op basis van deze uitspraak rechtsmiddelen aanwenden tegen de informatie-uitwisseling als zodanig.

Maar is er met deze uitspraak van de ABRvS dan wel rechtsbescherming gecreëerd voor alle situaties waarin de Nederlandse belastingdienst informatie opvraagt bij in Nederland woonachtige respectievelijk gevestigde personen of entiteiten met het doel deze informatie daarna te delen met de belastingdienst van een andere staat? De neiging bestaat om deze vraag direct bevestigend te beantwoorden. Immers, als de informatie niet wordt verstrekt door de betreffende persoon of entiteit, kan een boete opgelegd worden, en het uitlokken van een boete om een rechtsingang te creëren zou zo maar aangemerkt kunnen worden als een onevenredig bezwarende situatie. Maar het is belangrijk om vast te stellen dat het in deze zaak ging om een dienstverleningslichaam in de zin van art. 3a lid 1 Uitvoeringsbesluit WIB. In geschil was of het dienstverleningslichaam voldoende reële aanwezigheid in Nederland had in de zin van art. 3a lid 7 Uitvoeringsbesluit WIB. Als dat niet het geval was, zou het dienstverleningslichaam een renseigneringsplicht hebben in de zin van art. 3a lid 4 Uitvoeringsbesluit WIB. De ABRvS merkt in r.o. 6.1 op dat de verplichting tot het verstrekken van gegevens weliswaar voortvloeit uit de wet (art. 8 lid 5 WIB jo. art. 3a lid 4 Uitvoeringsbesluit WIB), maar dat – voordat deze verplichting duidelijk is – een aantal beoordelingsmomenten door de Belastingdienst hebben plaats-

gevonden. In dit kader is vooral van belang dat “de belastinginspecteur [heeft] beoordeeld of [appellante] voldoet aan de in artikel 3a, zevende lid, neergelegde vereisten inzake de aanwezigheid van een belastingplichtige in Nederland”. Hiermee is dus sprake van een bestuurlijk rechtsoordeel dat in casu met een besluit gelijkgesteld moet worden. Wat wij hiermee willen benadrukken, is dat er een bestuurlijk rechtsoordeel nodig is om van deze vorm van rechtsbescherming gebruik te kunnen maken. Zonder bestuurlijk rechtsoordeel geen nationaalrechtelijke rechtsingang. Is er ook sprake van een bestuurlijk rechtsoordeel in een Berlioz-situatie? Anders gezegd, als de belastingdienst van een andere staat de Nederlandse belastingdienst verzoekt om informatie waarna de Nederlandse belastingdienst deze informatie opvraagt bij een in Nederland woonachtige respectievelijk gevestigde persoon of entiteit, is er dan ook sprake van een bestuurlijk rechtsoordeel? Art. 3a Uitvoeringsbesluit WIB speelt dan geen rol. Niettemin menen wij dat de hiervoor gestelde vraag bevestigend moet worden beantwoord. De Belastingdienst moet immers eerst beoordelen of het informatieverzoek van de buitenlandse autoriteit in lijn is met de internationale standaarden en dus rechtsgeldig is. Als vervolgens een in Nederland woonachtige respectievelijk gevestigde persoon of entiteit een informatieverzoek van de Nederlandse belastingdienst ontvangt, is daarmee tevens een oordeel gegeven over de rechtmatigheid van dat informatieverzoek in de zin van art. 8 lid 1 en 3 WIB jo. hoofdstuk VIII afdeling 2 AWR.

Om voor rechtsbescherming in de context van internationale gegevensuitwisseling in aanmerking te komen, is niet voldoende dat sprake is van een bestuurlijk rechtsoordeel. Er moet tevens sprake zijn van een situatie op grond waarvan het bestuurlijk rechtsoordeel met een besluit gelijkgesteld kan worden. Zoals blijkt uit onderdeel 3 was daarvan sprake in de procedure die heeft geleid tot de uitspraak van de ABRvS van 12 februari 2020. De ABRvS lijkt daarvoor twee argumenten aan te voeren. In de eerste plaats is van belang dat de enige manier om een rechtsingang te creëren het weigeren van de informatie is met een punitieve sanctie tot gevolg. In de tweede plaats is van belang dat bij een procedure tegen een mogelijke aanslag in het buitenland, het niet zeker is of een buitenlandse rechter het Nederlandse recht kan en zal toepassen op de rechtsoordelen van het Nederlandse bestuursorgaan. Zijn beide argumenten van belang om een uitzondering aan te nemen op het uitgangspunt dat een bestuurlijk rechtsoordeel niet als een besluit kan worden aangemerkt?³⁷ Wij

³⁶ Hiertegen kan ingebracht worden dat de Belastingdienst, voorafgaande aan de uitwisseling van informatie, zich een oordeel moet vormen over de rechtmatigheid van het verzoek om uitwisseling. Dit oordeel kan mogelijk als een bestuurlijk rechtsoordeel aangemerkt worden. Daarbij moet echter worden opgemerkt dat dit oordeel niet schriftelijk kenbaar wordt gemaakt aan belanghebbenden waardoor gelijkstelling met een besluit (ook) om die reden niet mogelijk lijkt.

³⁷ Vgl. T. Noë in zijn noot in NLF 2020/0667 bij ABRvS 12 februari 2020. Hij geeft terecht dat in bepaalde situaties van internationale gegevensuitwisseling het tweede argument niet opgaat omdat het dan alleen gaat om de toetsing van internationaal aanvaarde principes. Daarover kan ook een buitenlandse rechter een oordeel geven.

menen van niet. Uit onderdeel 4 vloeit voort dat uit de bestuursrechtelijke jurisprudentie niet heel duidelijk blijkt onder welke omstandigheden een bestuurlijk rechtsoordeel met een besluit gelijkgesteld kan worden. Hoewel het te kort door de bocht is om te stellen dat daarvan sprake is in alle situaties waarbij belanghebbende, om een rechtsingang te creëren, handhavingsmaatregelen, *gepaard gaande met een mogelijke boete*, uit moet lokken, lijkt boetedreiging of mogelijke strafvervolgung wel een factor van betekenis. Juist in deze situaties kan de behoefte aan rechtsbescherming in een bepaald geval zo dringend zijn dat een uitzondering op de hoofdregel op zijn plaats is en het bestuurlijk rechtsoordeel met een besluit moet worden gelijkgesteld. Mede gelet op de hoogte van de boete in het kader van de WIB (zie art. 11 lid 1 WIB) en de dreiging van strafrechtelijke vervolging (zie art. 11 lid 4 WIB) zijn wij van mening dat vooral het eerste argument (dreiging punitieve sanctie) van doorslaggevend belang is.

Het bovenstaande overziende komen wij tot de conclusie dat in alle situaties waarbij op grond van art. 8 WIB informatie wordt gevraagd bij een persoon of entiteit, rechtsbescherming mogelijk is tegen zowel de informatievergaring als tegen de voorgenomen informatie-uitwisseling.^{38 39} Beide elementen zijn immers onderdeel van het bestuurlijk rechtsoordeel van de Belastingdienst. Daarmee is de rechtsbescherming in het kader van art. 8 WIB gewaarborgd. Dat betekent naar onze mening ook dat art. 8 lid 6 WIB een dode letter is geworden en kan vervallen.⁴⁰

5.2 Rechtsbescherming via het bestuurlijk rechtsoordeel buiten de context van internationale gegevensuitwisseling

Kan met de uitspraak van de ABRvS gezegd worden dat het bestuurlijk rechtsoordeel in de breedte van het belastingrecht is geïntroduceerd en daardoor ook rechtsbescherming mogelijk is geworden op terreinen waar nu

nog geen rechtsingang bestaat? Om deze vraag te beantwoorden citeren wij opnieuw uit de conclusie van A-G Widdershoven met betrekking tot het aannemen van een uitzondering op het uitgangspunt dat een bestuurlijk rechtsoordeel niet als besluit kan worden aangemerkt: "Echter maakt diezelfde rechtspraak ook een uitzondering om redenen van rechtsbescherming. Als de alternatieve weg om over het oordeel een rechtelijke uitspraak te krijgen (...) in het concrete geval 'onevenredig bezwarend (of belastend)' wordt geacht. In dat geval wordt het bestuurlijke rechtsoordeel aangemerkt als Awb besluit of, eventueel alleen voor de rechtsbescherming, daarmee gelijkgesteld en is er sprake van een strategisch gebruik van het besluitbegrip."⁴¹

Het criterium is dus: is de alternatieve weg om over het bestuurlijk rechtsoordeel een rechterlijke uitspraak te krijgen voor de aanvrager (lees: belastingplichtige) in het concrete geval 'onevenredig bezwarend of belastend'? Daarvan kan sprake zijn als de alternatieve weg leidt tot het risico dat een bestuursrechtelijke boete wordt opgelegd, zoals in de onderhavige uitspraak van de ABRvS het geval was. Maar de mogelijkheid dat het bewandelen van de alternatieve weg als onevenredig bezwarend of belastend wordt geacht, hoeft naar onze mening niet alleen aanwezig te zijn in geval van een concrete boetedreiging. Daarvan kan ook sprake zijn als de alternatieve weg om over het bestuurlijk rechtsoordeel een rechterlijke uitspraak te krijgen, tot andere gevolgen leidt. Mogelijk kan daarbij ook gedacht worden aan de heffing van belasting. Hieronder geven wij een aantal voorbeelden, die allemaal te maken hebben met situaties van vooroverleg.

Stel, dat een vennootschap zekerheid wil hebben over de fiscale gevolgen van een voorgenomen fusie of herstructurering. Dan kan de belastingplichtige om zekerheid vooraf vragen. Als de Belastingdienst het niet eens is met het standpunt van de belastingplichtige, dan zijn er feitelijk maar twee mogelijkheden voor de belastingplichtige: de fusie of herstructurering niet laten plaatsvinden (dan zijn er ook geen onwenselijke fiscale gevolgen), of de fusie of herstructurering 'gewoon' uitvoeren met alle mogelijke fiscale consequenties van dien. Zeker als met de fusie of herstructurering in absolute en relatieve termen aanzienlijke bedragen zijn gemoeid, kunnen de mogelijke fiscale gevolgen prohibitief zijn voor het uitvoeren van de fusie of de herstructurering. Maar het uitvoeren van de fusie of de herstructurering is wel de enige manier om zekerheid te verkrijgen over de fis-

de mogelijkheid een rechtsmiddel aan te wenden tegen een ingevolge de belastingwet genomen besluit van toepassing is (...)." Zie HR 16 mei 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC6455, BNB 2008/220. Vgl. de uitspraak van de ABRvS van 15 juli 2009, ECLI:NL:RVS:2009:BJ2662, AB 2010/97.

⁴¹ Zie noot 29.

³⁸ In dezelfde zin: A.E.H. van der Voort Maarschalk in zijn noot in BNB 2020/73 bij de uitspraak van de ABRvS van 12 februari 2020. T. Noë durft in zijn noot in NLF 2020/0667 niet zover te gaan.

³⁹ A.E.H. van der Voort Maarschalk gaat in zijn noot in BNB 2020/73 in op de vraag bij welke rechter beroep moet worden ingesteld tegen de uitspraak op een bezwaar dat met een beroep op de uitspraak van de ABRvS is gemaakt.

⁴⁰ In 2008 oordeelde de Hoge Raad nog "dat dat de aanwending van de in artikel 8 van de WIB aan de ambtenaar geatribueerde bevoegdheid niet kan gelden als een ingevolge de belastingwet genomen besluit als bedoeld in artikel 26, lid 1, van de AWR." En verder: "Dit brengt mee dat op een aankondiging van de ambtenaar op grond van artikel 8 van de WIB niet de bijzondere regeling van artikel 26 van de AWR inzake

cale gevolgen van de voorgenomen transactie(s). In een dergelijke situatie zou wellicht gesteld kunnen worden dat het bewandelen van de alternatieve weg om over het standpunt van de Belastingdienst een rechterlijke uitspraak te krijgen voor de belastingplichtige onevenredig bezwarend of belastend is.⁴²

Ook kan gedacht worden aan een bedrijfsopvolgings situatie. In de praktijk is veel discussie tussen de Belastingdienst en de belastingadviespraktijk over de vraag of de voorgenomen bedrijfsopvolging voldoet aan de criteria voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Als de Belastingdienst in het kader van vooroverleg het standpunt inneemt dat een bedrijfsopvolging niet kwalificeert voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, dan staat het de belastingplichtige(n) uiteraard vrij om de bedrijfsopvolging toch te laten plaatsvinden – dat is de enige manier om een rechterlijk oordeel te verkrijgen over de fiscale gevolgen van de voorgenomen transacties – maar ook in dit voorbeeld kan de eventueel verschuldigde belasting een te groot risico vormen. Als blijkt dat de bedrijfsopvolging inderdaad niet kwalificeert voor toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit(en), zou de verschuldigde belasting zelfs een zware wissel kunnen trekken op de bedrijfsactiviteiten (het geld dat nodig is om de belasting te betalen, zal in veel gevallen uit het bedrijf moeten komen). In de praktijk wordt wel getracht in dit soort situaties een uitspraak van de rechter te ontlocken door – bijvoorbeeld – een klein pakket aandelen te schenken. De gedachte is dat ter zake van die schenking een aanslag schenkbelasting wordt opgelegd waarover dan geprocedeerd kan worden. Pakt dat goed uit, dan kan vervolgens het volledige pakket aandelen geschonken worden. Naar wij begrijpen komt het in de praktijk voor dat de Belastingdienst geen aanslag oplegt ter zake van de 'kleine' schenking en dan weet de belastingplichtige nog niets (wij abstraheren nu even van de eventuele toepassing van het vertrouwensbeginsel in een dergelijke situatie). Ook hier zouden wij niet bij voorbaat willen uitsluiten dat een onevenredig zware last voor de belastingplichtige optreedt, als de belastinglast die het gevolg is van het uitvoeren van de bedrijfsopvolging in absolute en relatieve termen aanzienlijk is.

Naar onze mening zou in deze specifieke situaties – als de behoefte aan rechtsbescherming dringend gevoeld

⁴² Wij merken voor de volledigheid op dat bij het toepassen van de diversie fusie- en reorganisatiefaciliteiten wel deels een rechtsingang is gecreëerd inzake het antwoord op de vraag of de voorgenomen transactie niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Zie bijvoorbeeld art. 14 lid 4 jo. lid 8 Wet VPB 1969 op grond waarvan bij een bedrijfsfusie vooraf zekerheid over deze vraag kan worden gevraagd, waarna de inspecteur beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking.

wordt – het in het kader van vooroverleg verkregen afwijzende standpunt van de Belastingdienst – dat als een bestuurlijk rechtsoordeel moet worden aange merkt – gelijkgesteld kunnen worden met een besluit. Let wel: dan gaat het dus om bijzondere situaties waar bij de belastinglast in absolute en relatieve termen aanzienlijk is en daardoor een onevenredig zware last voor belastingplichtige oplevert.⁴³ Dat betekent echter nog niet dat daarmee bezwaar bij de Belastingdienst en beroep bij de belastingrechter open staan. Immers, in het belastingrecht kennen we het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming.⁴⁴ Bovenstaande voorbeelden zouden mogelijk in het bestuursrecht kwalificeren om rechtsbescherming te realiseren door middel van het gelijkstellen van het bestuurlijk rechtsoordeel met een appellabel besluit, in het belastingrecht is de enkele gelijkstelling met een besluit onvoldoende om een rechtsingang te creëren. Weliswaar gaan er steeds meer stemmen op om het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming af te schaffen en over te gaan op het open stelsel van rechtsbescherming uit de Awb⁴⁵, maar

⁴³ A.E.H. van der Voort Maarschalk ziet, in zijn noot in BNB 2020/73, weinig mogelijkheden voor een toepassing van de bestuursrechtelijke jurisprudentie m.b.t. het gelijkstellen van een bestuurlijk rechtsoordeel met een besluit in het belastingrecht buiten het kader van internationale gegevensuitwisseling. Hij geeft daarbij onder meer als voorbeeld het verzoek om informatie te verstrekken in de tijd dat de mogelijkheid van een informatiebeschikking nog niet was ingevoerd. Wij menen dat de omkering van de bewijslast als sanctie op het niet verstrekken van informatie onder omstandigheden belastend genoeg zou kunnen zijn (geweest) om het daaraan ten grondslag liggende bestuurlijke rechtsoordeel als appellabel besluit aan te merken.

⁴⁴ Zie art. 26 AWR.

⁴⁵ Tot op heden heeft de wetgever heeft zich altijd een voorstander betoond van het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming; zie in dit kader: Kamerstukken II 2005/06, 30322, 9, p. 2; Kamerstukken II 2006/07, 30943, 6, p. 3 en Kamerstukken II 2006/07, 30322, 13, p. 2. Zie voor kritiek op deze positie: R.H. Happé, 'Gesloten stelsel van rechtsbescherming: ten onrechte op de monumentenlijst!', WFR 2007/219; E.B. Pechler, 'Minder gesloten of open?', FED 2007/23; S.F. Immerseel, 'Fiscale rechtsbescherming: welk breekijzer opent het gesloten stelsel?', TFB 2007/7; M.W.C. Feteris, Jan Giele-lezing: Hoe is het gesteld met de fiscale rechtsbescherming?, Den Haag: Sdu 2008, hoofdstuk 3; W. Bolhaar, 'De wenselijkheid van een open stelsel van rechtsbescherming', Forfaitair 2012/222; G.J. van Leijnhorst, 'Meer rechtsbescherming door minder regels', WFR 2016/228; M.W.C. Feteris, 'Rechtsbescherming door de belastingrechter anno 2016'; WFR 2017/29 en M.W.C. Feteris, 'Het belastingrecht: coherentie en divergentie na 25 jaar Awb', in: A.T. Marseille e.a. (red.), 25 jaar Awb, In eenheid en verscheidenheid, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 331 e.v.

zover is het nog (lang) niet.⁴⁶ Dat betekent dat de belastingrechter een extra horde moet nemen om via de route van het bestuurlijk rechtsoordeel in belastingzaken rechtsbescherming te bieden waar dat thans niet mogelijk is. Hoewel het gebrek aan rechtsbescherming soms schrijnend kan zijn, denken wij niet dat de belastingrechter deze route snel zal bewandelen om het gebrek aan rechtsbescherming te herstellen. De bal ligt wat dat betreft ook meer bij de wetgever. In dat kader is het voorstel van Bartel interessant. In het kader van de constatering dat in de praktijk behoefte bestaat aan een meer laagdrempelige mogelijkheid om vooraf snel (rechterlijke) zekerheid te krijgen over de toepassing van de belastingwetgeving bij een voorgenomen handeling, stelt hij voor om in art. 26 AWR te bepalen dat naast de belastingaanslag en de voor bezwaar vatbare beschikking ook tegen een bestuurlijk rechtsoordeel beroep kan worden ingesteld.⁴⁷ Hoe aantrekkelijk dit voorstel voor de fiscale praktijk ook mag zijn, in feite wordt hiermee het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming aan de kant geschoven. Niet alleen zal de wetgever daar op dit moment weinig voor voelen, maar als serieus overwogen zou worden het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming op de schop te nemen, lijkt het ons meer voor de hand te liggen dat wordt aangesloten bij de rechtsbescherming onder de Awb.⁴⁸

⁴⁶ In een recent arrest heeft de Hoge Raad het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming nog expliciet ongemoeid gelaten, zie HR 13 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:505, BNB 2018/116.

⁴⁷ J.C.K.W. Bartel, 'WFR Fiscaal Café 2015: Zekerheid vooraf', WFR 2015/445.

⁴⁸ In dezelfde zin: M.W.C. Feteris, 'Het belastingrecht: coherentie en divergentie na 25 jaar Awb', in: A.T. Marseille e.a. (red.), 25 jaar Awb, In eenheid en verscheidenheid, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 334.

Als daarentegen behoefte bestaat aan een mogelijkheid om snel rechterlijke zekerheid te krijgen over belangrijke rechtsvragen, zijn naar onze mening (ook) andere voorstellen mogelijk. Het voert in het kader van dit artikel te ver om daar op in te gaan.⁴⁹

6 Conclusie

Het is ontegenzeggelijk dat de ABRvS met de hiervoor besproken uitspraak van 12 februari 2020 een belangrijke bijdrage heeft geleverd aan de fiscale rechtsbescherming. Naar onze mening leidt deze uitspraak tot de conclusie dat de rechtsbescherming in het kader van art. 8 WIB voldoende gewaarborgd is. Met andere woorden, als informatie wordt opgevraagd door de Belastingdienst met het oog op internationale gegevensuitwisseling, kan degene bij wie de informatie wordt opgevraagd bezwaar en beroep aantekenen tegen het bestuurlijke rechtsoordeel dat de grondslag vormt voor het informatieverzoek. Dat betekent overigens niet dat daarmee voorzien is in rechtsbescherming op het gehele terrein van internationale gegevensuitwisseling. Het ligt niet voor de hand dat de belastingrechter de route van het gelijkstellen van een bestuurlijk rechtsoordeel met een appellabel besluit snel zal aangrijpen om ook in de breedte van het belastingrecht een rechtsingang te creëren op terreinen waar thans geen rechtsbescherming bestaat. Daarvoor lijkt de drempel van het gesloten stelsel van rechtsbescherming te hoog. Toch vormt de onderhavige uitspraak een goede aanleiding om het fiscale stelsel van rechtsbescherming nog eens kritisch onder de loep te nemen.

⁴⁹ Zie uitgebreid: De belastingkamer van de Hoge Raad, Verleden, heden en toekomst – een verkenning, Rapport van de Commissie Hoge Raad 100 jaar belastingrechtspraak, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 255, 2015, p. 104 e.v.