

# **Verslag externe deskundigen**

**Prof. dr J.N. Bouwman**

**Prof. dr H. Vording**

Gezien de opdrachtsomschrijving hebben de externe deskundigen als taak om te beoordelen of het interne onderzoek juist en gedegen is, zowel procesmatig als inhoudelijk. De focus ligt er op of de bevindingen van het interne onderzoek de getrokken conclusies kunnen dragen (Tweede Kamer 2022/2023, 31066, nr 1124, 20 oktober 2022).

Wij beschrijven hieronder onze werkwijze, daarna onze bevindingen, en komen dan tot een beantwoording van de gestelde vragen.

## **1. Werkwijze**

Wij hebben op twee momenten uitvoerig gesproken met het onderzoeksteam, telkens in aanwezigheid van [redacted] Persoonsgegevens [redacted] bij de Belastingdienst. Daaraan voorafgaand (op 19 augustus) hebben wij een oriënterend gesprek gevoerd met een aantal leidinggevenden van de Belastingdienst. De besprekingen vonden telkens via Webex plaats.

Bij de aanvang van onze werkzaamheden kregen wij de beschikking over het concept van het interne onderzoeksrapport plus honderd bijlagen.

Tijdens het eerste overleg met het onderzoeksteam, op 31 augustus, bespraken we deze eerste versie van het onderzoeksrapport. Onze opmerkingen in hoofdlijnen luiden:

- Op een aantal plaatsen is een feitelijke mededeling, een reconstructie van het gebeurde, of de context van de analyse nog niet goed duidelijk. Dit geldt bijv. voor de informele wijze van overleg tussen de Belastingdienst en Uber, en voor de toepassing van het begrip fishing expedition in de context van het bedrijfsmodel van Uber. Het verdient aanbeveling om de handelwijze van de Belastingdienst jegens Uber te plaatsen in de context van de algemene handelwijze van de Belastingdienst jegens grote belastingplichtige ondernemingen.
- De toon is soms defensiever dan nodig. Soms is het beeld niet meer volledig te reconstrueren omdat bijvoorbeeld gespreksverslagen ontbreken. Onze aanbeveling: laat dat gewoon zien. Zoek daarin ook leermomenten.

Het gesprek dat wij hadden met de onderzoeksgroep was constructief van aard; de groep was zeer bereid om zijn voordeel te doen met onze opmerkingen. Wij vroegen om aanvullende informatie:

- de inhoud van de [redacted] die het Uber zijn gesloten in 2014
- de [redacted] die de geheimehoudingswijze [redacted] waarnaar wel werd verwezen, maar die niet in de bijlagen was opgenomen.

Die informatie is ons vervolgens ter beschikking gesteld.

Intussen kwamen wij, gezien het overleg in de Tweede Kamer over het Uber-dossier van 7 september, tot de conclusie dat wij ondersteuning nodig hadden van een deskundige op het terrein van internationaal formeel belastingrecht. Die hebben wij gevonden in de persoon van mr. J.A.C.A.

Overgaauw, voormalig vice-president en voorzitter van de Belastingkamer van de Hoge Raad, en in de periode 1991-1999 directeur Internationale Fiscale Zaken bij het Ministerie van Financiën.

Een volgende versie van het onderzoeksrapport bespraken we op 21 oktober. Op basis van dat rapport kwamen we tot een aantal vragen aan mr. Overgaauw. Deze heeft de vragen nauwgezet beantwoord (zie bijlage), op zodanige wijze dat wij ook tot een beoordeling van het onderzoeksrapport hebben kunnen komen voor wat betreft de formele aspecten.

## 2. Beoordeling van het onderzoek

Het is duidelijk dat de onderzoeksgroep een inspanning heeft moeten leveren om de relevante schriftelijk vastgelegde informatie over de communicatie met Uber compleet te krijgen. De onderzoeksgroep heeft er naar onze mening terecht van afgezien om conclusies te baseren op herinneringen van destijds betrokkenen. Daaraan zou immers na zeven jaar weinig bewijskracht toekomen. De enkele lacunes die wij in eerste aanleg meenden te zien, zijn vervolgens door de onderzoeksgroep óf aangevuld óf verklaard. Hoewel wij niet zelf de digitale archieven van de Belastingdienst hebben onderzocht, hebben wij nergens de indruk gekregen dat het onderzoek onvolledig is geweest. Wel blijft de contextualisering van de feitenreconstructie en van de duiding daarvan enigszins beperkt. Denk aan onderwerpen als: de normale gang van zaken bij internationale informatie-uitwisseling, de omgang met nieuwe bedrijfsmodellen in het algemeen, de invulling van de geheimhoudingsplicht van belastingambtenaren in grensoverschrijdende situaties.

De conclusie van het onderzoeksrapport is dat (in onze woorden) geen bevoordeling van Uber heeft plaatsgevonden. Wat Uber ook dacht of hoopte te krijgen aan afwijkende fiscale behandeling – dat is niet gelukt. Wij zien geen enkele reden om die conclusie in twijfel te trekken. Wij beschouwen daarbij overigens de mogelijkheid dat de informatievoorziening vanuit Nederland aan andere betrokken staten met enige maanden is vertraagd als onbelangrijk. Uiteindelijk heeft Uber zich, in het kader van een mede door Nederland geleide multilaterale controle, geschikt in de fiscale regels zoals die in Europese staten gelden.

Nu voldoende is gebleken dat Uber geen bevoordelende behandeling heeft genoten van de Belastingdienst, komt daarmee de in het rapport overgelegde communicatie tussen beide partijen in een duidelijker licht te staan. Er is geen informatie over de inhoud van telefonisch “bijpraten,” en in enkele gevallen zouden wél beschikbare mails de indruk kunnen wekken van een bevoordelende behandeling. Gezien de uitkomsten van de communicatie tussen Uber en de Belastingdienst zijn wij echter van mening dat erop vertrouwd kan worden dat de dienst informeel maar professioneel heeft gehandeld. Daarbij versterken de (later door ons opgevraagde) interne mails met betrekking tot bemoeienissen van persoonsgegevens zeker de indruk dat de Belastingdienst zich niet liet afbrengen van een behandeling van Uber conform wet- en regelgeving en interne procedures. Dat geldt ook voor het ministerie van Financiën.

Een aspect dat in de multilaterale controle niet vooropstond is de wijze van winstbepaling in Nederland resp. van winsttoerekening aan activiteiten van Uber elders. Met betrekking tot de door Uber in 2013 en 2014 fiscale geheimhoudingsplicht komen wij tot het oordeel dat zij zijn afgegeven binnen wet, beleid en jurisprudentie. Tegen de door de Belastingdienst gevoelde druk van Uber en het NFIA bij met name de totstandkoming van fiscale geheimhoudingsplicht door de Belastingdienst – onder meer door het hanteren van een meer-ogenprincipe binnen de dienst – op effectieve wijze weerstand geboden. Deze conclusies vinden steun in het feit Fiscale geheimhoudingsplicht

Fiscale geheimhoudingsplicht

Met betrekking tot de vraag of Nederland heeft getracht de Franse besluitvorming (over de vraag of ter plaatse een vaste inrichting aanwezig was) te beïnvloeden onthouden wij ons van een beoordeling. Terwijl niet aannemelijk is geworden dat Nederland aan Uber inlichtingen heeft verstrekt over de Franse onderhandelingsinzet, is wel denkbaar dat Nederland zich door eigen heffingsbelang heeft laten leiden in de opstelling jegens Frankrijk (zie ook de opmerking van mr. Overgaauw). Dat lijkt ons overigens niet ongebruikelijk, en leidt niet tot juridische vragen.

Wij onderschrijven de aanbevelingen die het rapport doet. Zo zou het, ter vermijding van later misverstand, inderdaad goed zijn dat Nederland een andere staat verzoekt om intrekking van zijn vraag om inlichtingen, zodra die vraag wordt ingehaald door het starten van een multilaterale controle. Van telefonisch contact met een grote belastingplichtige zou wat ons betreft ook wel wat meer mogen worden vastgelegd dan datum en duur. Met name zou het de voorkeur verdienen dat alles dat door belastingplichtige kan worden opgevat als een toezegging of afspraak, schriftelijk wordt bevestigd en gearhiveerd (zie ook de opmerking hierover van mr. Overgaauw). Daarmee zouden de moeilijkheden die de onderzoeksgroep heeft ondervonden bij de reconstructie en duiding van gebeurtenissen aanmerkelijk worden verlicht voor eventuele toekomstige situaties.

### 3. Conclusie

Wij komen tot de conclusie dat, voor zover in alle redelijkheid te beoordelen, het interne onderzoek naar Uber juist en gedegen is geweest, en dat de conclusies worden gedragen door de bevindingen.

#### **Bijlage Beantwoording van onze vragen door mr. Overgaauw**

Stelling 1: Het traineren van het opvragen en delen met het buitenland van gegevens over chauffeurs

Vraag: Deze stelling wordt voornamelijk getoetst door percepties van de zijde van Uber uit 2015 te vergelijken met interne correspondentie. De kern van de bespreking van de percepties van Uber is dat (a) deze percepties voor rekening van Uber blijven en (b) Nederland al had besloten tot een MLC waarbij binnen een redelijke termijn informatie zou worden gedeeld met andere lidstaten. *Hier zien wij geen reden voor een juridische beoordeling.*

---

<sup>1</sup> Bij stelling 1 komen bij mij vragen op over de aard van de gegevens waarom wordt gevraagd. Volgens de stelling gaat het om gegevens over chauffeurs (voor inkomsten- en omzetbelastingdoeleinden en premieheffing sociale zekerheid). Voor de omzetbelasting bestaat zoals ik ook ergens zag staan het VIES-systeem. Dat roept mede tegen de achtergrond van het subsidiariteitsbeginsel de vraag op waarom de VIES uitwisseling niet voldoende is en welke gegevens daarnaast nog voor uitwisseling in aanmerking komen. Belastingverdragen gelden overigens niet voor de premieheffing sociale zekerheid, maar dat doet aan de wenselijke uitwisseling van gegevens voor premieheffings- en uitkeringsdoeleinden niet af). Kortom waar gaat het nu precies om? Wat wilden de verdragspartners weten?

De MLC die in dit verband wordt aangevoerd lijkt mij weinig te maken hebben met IB, OB of PH gegevens, maar alles met transferpricing. Het spreekt mijns inziens voor zich dat een MLC met de betrokken landen veruit te prefereren is boven individuele uitwisseling van functionele analyses en bijpassende formules als cost+ en dergelijke.

Het begrip fishing expedition kwam ik op de blz. 38-39 niet tegen. Ook hierbij komt de vraag op om welke informatie het zou gaan

Antwoord: Eens. Zie mijn opmerkingen over dit aspect in mijn vorige mail.<sup>1</sup> Maak – voor deze stelling – duidelijk wanneer Uber zich in Nederland heeft gevestigd en vanaf wanneer zij haar internationale intermediairsrol is gaan vervullen. Geef daarna aan welke soorten informatie voor de verschillende doelstellingen van internationaal overleg nodig zijn; het gaat om het beantwoorden van vragen over de al dan niet aanwezigheid van een vaste inrichting, functionele analyses voor transferpricing issues, de vraag of al dan niet sprake is van intracommunautaire dienstverlening en het beoordelen van verzoeken om uitwisseling van inlichtingen over chauffeurs. Dat alles bij een pas (?) in Nederland gevestigde onderneming, op een internationaal nog lang niet uitgekristalliseerd terrein van grensoverschrijdende elektronische dienstverlening, binnen de kaders van rechtsbescherming die zorgvuldigheid vereisen. Het behoeft m.i. weinig betoog dat een MLC voor de meeste vragen verreweg het meest effectief is en de tijdlijn lijkt dat te bevestigen. De inlichtingenverstrekking over chauffeurs kan in een MLC als bijproduct goed meelopen. Het is bij deze verzoeken internationaalrechtelijk geen u vraagt en wij draaien. De rechtsbescherming moet zijn gewaarborgd. Daarnaast is medewerking compliance van de ondernemer onmisbaar voor het verzamelen en voor de vormgeving van de te verstrekken informatie, mede in het licht van het komende V.I.E.S- systeem. Als de conclusie dan kan zijn dat de verstrekte informatie gelegd langs de lat van onze (naheffings- en navorderings-)aanslagtermijnen (we hoeven geen andere te hanteren en er zijn ook geen klachten over gekomen toch?) ruimschoots binnen de tijd is geleverd, is het punt m.i. overtuigend van tafel.

Vraag: Een aspect van de analyse dat wél een juridisch belang heeft, betreft stelling met betrekking tot het trainen van verzoeken om inlichtingen. De feitelijke afhandeling van deze verzoeken kan worden getoetst aan de verplichtingen die Nederland terzake heeft op grond van wet en verdragen. *Graag jouw bevindingen.*

Antwoord: Zie mijn opmerkingen hiervoor. Ik hoor wel of die voldoende zijn. Zie ook mijn suggesties in mijn vorige mail over een korte uiteenzetting van de relevante regelgeving en beleidsregels.

Vraag: Een interessant “terzijde” betreft het begrip fishing expedition. Het rapport (pp.35-37) biedt hier (in deze laatste versie) wel inzicht in de geldende opvattingen. Deze lijken echter niet goed toegesneden op het business-model van Uber. Het kenmerkende van een platform als Uber is nu juist dat relevante informatie slechts op één locatie beschikbaar is. *Zou dit betekenis moeten hebben voor de invulling van het begrip fishing expedition?* Overigens is de vraag in zoverre van beperkt belang, dat Nederland de betreffende informatieverzoeken heeft beantwoord met spontane verstrekking.

Antwoord: Hiervoor merkte ik op dat grensoverschrijdende elektronische dienstverlening nog in ontwikkeling is/was. Voorzichtigheid is met het oog op rechtsbescherming en een level playing field dan geboden. De met Uber gevonden oplossing is creatief en heeft bij mijn weten niet tot procedures of klachten van verdragspartners geleid.

Stelling 2: Het lekken van vertrouwelijke informatie

Vraag: Hier wordt een aantal beweringen uit de media getoetst. Ons inziens terecht komt het rapport niet tot harde conclusies over het lekken van info door de Belastingdienst aan Uber. Daarvoor ontbreekt toch op onderdelen de informatie over bijvoorbeeld de inhoud van telefoongesprekken tussen de Belastingdienst en Uber. Daarbij past dan niet de absoluut geformuleerde eindconclusie (p. 47) dat de geheimhoudingsplicht niet is geschonden. Ook hier past de toevoeging “hoogstwaarschijnlijk.” De geboden context (p. 47) biedt voldoende redenen om zo’n

toevoeging begrijpelijk te achten. De aanbeveling om een logboek bij te houden van een telefonisch contact tijdens een MLC op p. 43 is niettemin verstandig. Zie ook onze bevindingen bij stelling 5. *Graag jouw beoordeling. Het zou ook nuttig kunnen zijn als jij (kernachtig) zou kunnen omschrijven wat de geheimhoudingsplicht van ambtenaren in de verhouding tot Uber met vergelijkbare belastingplichtigen inhoudt; in het rapport ontbreekt zo'n uitleg.*

Antwoord: De geheimhoudingsplicht is neergelegd in art. 67 AWR en die behelst vrij vertaald dat het verboden is om fiscale informatie van/over Uber te delen, behoudens voor de heffing of invordering van belastingen. Ik laat andere uitzonderingen nu even buiten beschouwing. Door de Belastingdienst mag/moet aan de belastingplichtige in beginsel volledig openheid van zaken worden gegeven over informatie als deze hun fiscale positie raakt (equality of arms). Aan Uber mag uiteraard ook geen informatie over andere belastingplichtigen worden verstrekt, maar dat daarvan sprake zou zijn geweest heb ik nergens gelezen. Iets anders is de vertrouwelijkheid die verdragspartners van elkaar mogen verwachten in het kader van overleggen ter voorkoming van dubbele belasting of belastingontwijking. De uitkomsten van die overleggen moeten uiteraard worden gedeeld met de betrokkenen, maar schending van de vertrouwelijkheid over het verloop van het overleg wordt niet gewaardeerd en werkt contraproductief. De enkele mededeling dat overleg gaande is en een verwachting omtrent het tijdstip van afronding behoeft het vertrouwen niet te schenden. Ik heb nog nergens gelezen dat Uber of een verdragspartner het vertrouwen geschonden heeft geacht. Wat betreft de uitwisseling van gegevens van chauffeurs voor IB, PH en OB doeleinden is daarvan ook geen sprake. Ik denk dat na een uiteenzetting als deze woorden als "hoogstwaarschijnlijk" kunnen worden gemist.

De aanbeveling is hoe dan ook verstandig al zou ik liever dan een logboek zien dat wordt voorgeschreven dat de inhoud van ieder telefoongesprek schriftelijk wordt vastgelegd in een e-mail of brief aan degene met wie het telefoongesprek is gevoerd.

### Stelling 3: Het fiscaal bevoordelen

Vraag: De onderzochte beweringen hebben betrekking op Nederlands initiatief om de opvattingen van Frankrijk over een vaste inrichting te beïnvloeden. Het rapport stelt dat Nederland inderdaad initiatief heeft genomen, en dat dit past bij een leidende rol in een MLC. *Wij zien hier geen juridische vragen. Als jij er anders tegenaan kijkt, horen we het graag.*

Antwoord: Die zie ik ook niet, maar het zou m.i. helpen als nadrukkelijker in beeld wordt gebracht dat het erom gaat hoever het Nederlandse heffingsrecht over de winst van een binnenlandse ondernemer reikt en of ja of neen voor aan een vaste inrichting toe te rekenen winst voorkoming van dubbele belasting moet worden verleend. Nederland is bij die discussie dus zelf belanghebbende.

### Stelling 4: Het niet nakomen van formaliteiten

Opmerking mr. Overgaauw: Ik bepleit consistentie in de naamgeving (verdragsregels kun je beter niet wegzetten als formaliteiten).

Vraag: Bewering A betreft dezelfde casus als bewering F onder stelling 1. De juridische vraag of en hoe het informatieverzoek van een lidstaat kan opgaan in een MLC-deelname behoeft naar onze indruk geen beantwoording nu de lidstaat (Zweden) het verzoek heeft ingetrokken. *Is deze indruk juist?*

Antwoord: Klopt, maar een passage als die welke hiervoor suggereerde lijkt mij wel handig.

Vraag: Bewering B betreft de inmenging van NFIA in de fiscale behandeling van Uber. Conclusie lijkt ons juist. *Wij zien geen juridische vragen.*

Antwoord: Eens.

Stelling 5: Een te nauwe band tussen Belastingdienst en Uber

Vraag: Het rapport concludeert met betrekking tot bewering A: de communicatie tussen partijen is inderdaad informeel, maar er is geen aanleiding om professionaliteit in twijfel te trekken. Onze indruk is dat deze conclusie aannemelijk is met betrekking tot het eindresultaat. Uber heeft de gevraagde informatie verschaft in het kader van de door Nederland geleide MLC; deze informatie is waar nodig door Nederland spontaan verstrekt aan belanghebbende lidstaten. Met betrekking tot de werkwijze van de Belastingdienst ten aanzien van grote belastingplichtigen biedt deze laatste versie van het rapport meer context dan vorige edities. Dat maakt inzichtelijker wat in casu professioneel handelen inhoudt. *Zie je dat ook zo?*

Antwoord: Helemaal mee eens.

Vraag: De bevinding van het rapport dat de informele werkwijze “geen effect” heeft gehad op de professionele beoordeling door de Belastingdienst komt ons aannemelijk voor. Een “smoking gun” die op onprofessioneel handelen zou wijzen is niet gevonden. In dat licht is ook bijlage “Mails met verwijzing op ons gegevens” informatief, omdat die de stellige indruk wekt dat de Belastingdienst afwerend heeft gereageerd op externe druk. Het ware wellicht toch beter om te concluderen dat “geen enkele aanwijzing is gevonden.” Dit in het licht van het feit dat van informele contacten veelal de inhoud verloren is gegaan. *Juridische vragen (anders dan die m.b.t. geheimhoudingsplicht) zien we hier niet. Mee eens?*

Antwoord: Mee eens

Vraag: Bewering B betreft een kwalificatie die naar zijn aard nauwelijks toetsbaar is, en geen juridische beoordeling behoeft. *Zie je dat ook zo?*

Antwoord: Eens.