

Concept toelichting aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht

I. Algemene toelichting

1. Inleiding

Het verschoningsrecht is een belangrijk onderdeel van onze rechtsstaat. De grondslag van het verschoningsrecht is gelegen in het algemene rechtsbeginsel dat bij bepaalde vertrouwenspersonen het maatschappelijke belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet wijken voor het belang dat eenieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden.¹ Het kabinet erkent het grote belang van dit algemene rechtsbeginsel in Nederland. Dit algemene rechtsbeginsel dient er immers toe te garanderen dat essentiële hulpverleningstaken door bepaalde vertrouwenspersonen kunnen worden uitgevoerd. Het kabinet respecteert dit algemene rechtsbeginsel om die reden dan ook ten volle.

In de brief ter zake van de aanpak van belastingontwijking van 17 januari 2017 is het voornemen aangekondigd om het wettelijke fiscale verschoningsrecht aan te passen en te verduidelijken.² Reden hiervoor is dat het wettelijke fiscale verschoningsrecht te breed en ongericht is geformuleerd. Ook het Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes van de Organisatie voor Economische Samenwerking en ontwikkeling (het Global Forum van de OESO) heeft herhaaldelijk aangedrongen op een verduidelijking.³

Het probleem is gelegen in de fiscale transparantie. Het kabinet hecht veel waarde aan het nationale en internationale belang van fiscale transparantie. Zowel in het regeerakkoord als in de Europese Unie (EU) en in het Global Forum van de OESO wordt expliciet het grote belang van fiscale transparantie onderstreept. Onder fiscale transparantie wordt verstaan dat de Belastingdienst in staat moet zijn om over de feiten te beschikken die redelijkerwijs voor de belastingheffing en invordering van belang kunnen zijn. Indien een belastingplichtige een notaris of advocaat inschakelt voor juridische bijstand kan de Belastingdienst echter niet altijd over deze relevante informatie beschikken omdat de betreffende informatie daarmee onder het verschoningsrecht is komen te vallen. Zowel de notaris en de advocaat als de belastingplichtige (zie paragraaf 2.2 hierna) zelf kunnen in dat geval weigeren om aan de verzoeken om informatie van de Belastingdienst te voldoen met een beroep op het wettelijke fiscale verschoningsrecht. De informatie had echter wel door de belastingplichtige verstrekt moeten worden als hij zich niet tot de notaris of advocaat had gewend.

Voorgesteld wordt om het wettelijke fiscale verschoningsrecht te verduidelijken en aan te passen, zodanig dat recht wordt gedaan aan het uitgangspunt dat informatie die een belastingplichtige in het kader van de belastingheffing en invordering aan de Belastingdienst zou moeten geven zonder dat een notaris of advocaat betrokken is, ook gegeven zal moeten worden indien de belastingplichtige wel een notaris of advocaat inschakelt. Het is ook niet rechtvaardig dat wanneer het gaat om stukken die ook bestaan los van de vertrouwensrelatie met de notaris of advocaat, zoals jaarstukken of bankafschriften, de ene belastingplichtige die stukken niet aan de Belastingdienst hoeft te verstrekken, enkel en alleen omdat hij die stukken op enig moment ook aan een notaris of advocaat heeft overgelegd, terwijl iedere andere belastingplichtige die stukken wel moet verstrekken. Het voorstel draagt bij aan het tot stand komen van meer fiscale transparantie en draagt daarmee bij aan het tot stand komen van een juiste en eerlijke belastingheffing, zonder dat aan de essentie van het wettelijke fiscale verschoningsrecht afbreuk wordt gedaan.

2. De huidige situatie

2.1. De informatiebevoegdheden van de Belastingdienst

¹ HR 1 maart 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9066, r.o. 3.1.

² Kamerstukken II 2016/17, 25087, nr. 138.

³ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands. In 2013 is het rapport van de eerste beoordeling gepubliceerd en in 2019 is het rapport van de tweede beoordeling gepubliceerd.

Concept toelichting aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht

Het is noodzakelijk dat de Belastingdienst in staat is om over de feiten te beschikken die redelijkerwijs voor de belastingheffing en invordering van belang kunnen zijn. De inspecteur en de ontvanger hebben hiertoe vergaande bevoegdheden gekregen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), respectievelijk Invorderingswet 1990 (IW 1990). De achtergrond van deze bevoegdheden is dat op deze wijze voor elke belastingplichtige de juiste belastingheffing geformaliseerd kan worden en voor elke belastingschuldige kan worden gekomen tot een correcte invordering. De inspecteur heeft op grond hiervan bevoegdheden om zowel de belastingplichtige en belastingschuldige als de administratieplichtige derde te verzoeken om gegevens en inlichtingen die redelijkerwijs voor de belastingheffing of invordering van belang kunnen zijn. Administratieplichtig zijn onder meer lichamen en natuurlijke personen die een bedrijf of zelfstandig beroep uitoefenen.⁴

Een administratieplichtige is daarnaast gehouden om boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten die invloed kunnen hebben op de belastingheffing voor dit doel beschikbaar te stellen. Het doel van deze informatie- en administratieverplichting is de inspecteur in staat te stellen om over alle informatie te beschikken die redelijkerwijs van belang kan zijn voor de belastingheffing. Ook kan het voor de controle van de aangifte van een belastingplichtige relevant zijn om als contra-informatie inzage te kunnen hebben in de administratie van een (administratieplichtige) derde. Die contra-informatie dient op verzoek aan de inspecteur te worden verstrekt of voor dit doel beschikbaar te worden gesteld. De inspecteur is bevoegd om informatie bij derden op te vragen, ongeacht of die informatie bij de belastingplichtige zelf kan worden opgevraagd.⁵

2.2. Verschoningsgerechtigden

Indien de (administratieplichtige) derde een geestelijke, notaris, advocaat, arts of apotheker is, speelt het wettelijke fiscale verschoningsrecht een rol. Onder het wettelijke fiscale verschoningsrecht worden de wettelijke bepalingen verstaan die de bevoegdheid aan bekleders van een geestelijk ambt, notarissen, advocaten, artsen en apothekers toekennen om te weigeren aan de informatieverplichting te voldoen voor zover zij in het kader van hun taakuitoefening tot geheimhouding zijn verplicht.⁶ De verschoningsgerechtigde komt dus een weigeringsrecht toe met betrekking tot gegevens die zijn eigen administratie mogelijkwijs over derden bevat, omtrent inlichtingen die hij in dat verband zou kunnen geven en met name ook omtrent bescheiden en gegevensdragers die hem in het kader van zijn beroepsuitoefening als vertrouwensman als zodanig zijn toevertrouwd.

In de rechtspraak is de reikwijdte van de werkzaamheden waarvoor het (fiscale) verschoningsrecht geldt, nader ingevuld. Een verschoningsgerechtigde kan zich niet verschonen ten aanzien van alle informatie waarover hij beschikt. Een belastingplichtige kan bijvoorbeeld niet zomaar (delen van) zijn administratie aan controle door de Belastingdienst onttrekken door deze in bewaring te geven bij een notaris of advocaat of andere verschoningsgerechtigde. Dat kan hij wel voor zover zo'n beroepsbeoefenaar daarover in zijn specifieke maatschappelijke vertrouwensfunctie beschikt.⁷ Die vertrouwensfunctie betreft ingevolge de rechtspraak voor notarissen en advocaten juridische dienstverlening aan een rechtzoekende die zich tot hem heeft gewend vanwege zijn hoedanigheid van notaris of advocaat.⁸ Voor andere dienstverlening door notarissen en advocaten, zoals wanneer zij louter optreden als belastingadviseur⁹, geldt het wettelijke fiscale verschoningsrecht niet. Het wettelijke fiscale verschoningsrecht is wat de notaris en advocaat betreft beperkt tot werkzaamheden betreffende de juridische dienstverlening in de hoedanigheid van notaris of advocaat.¹⁰

⁴ In het vervolg van deze memorie wordt gesproken over de bevoegdheden van de inspecteur ten behoeve van de belastingheffing. Daaronder worden ook de bevoegdheden van de ontvanger ten behoeve van de invordering verstaan.

⁵ Gerechtshof Amsterdam 2 mei 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:CA0464.

⁶ Het betreft de wettelijke bepalingen in de AWR, de IW 1990 en de Belastingwet BES.

⁷ Kamerstukken II 1988/89, 21287, nr. 3, p. 25.

⁸ HR 10 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3258, r.o. 3.3, en HR 26 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:110, r.o. 4.2.

⁹ Vgl. HR 6 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9405, waarin is geoordeeld dat een belastingadviseur niet het verschoningsrecht heeft dat een advocaat toekomt, en Kamerstukken II 1990/91, 21287, nr. 5, p. 26.

¹⁰ Vgl. Kamerstukken II 1990/91, 21287, nr. 5, p. 26.

Concept toelichting aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht

Naast de notaris of advocaat komt de belastingplichtige die gebruikmaakt van de diensten van de notaris of advocaat, zelf ook een beroep toe op de vertrouwelijkheid van zijn contacten met de door hem benaderde verschoningsgerechtigde. Dit betreft het zogenoemde afgeleide verschoningsrecht of afgeleide weigeringsrecht. De belastingplichtige kan om die reden - net als zijn notaris of advocaat - weigeren de door de Belastingdienst aan hem opgevraagde informatie te verstrekken voor zover het gaat om informatie die onder het verschoningsrecht van zijn notaris of advocaat valt, ook als de belastingplichtige die informatie ook zelf nog onder zich heeft en het stukken betreft die ook los van de vertrouwensrelatie met de notaris of advocaat bestaan, zoals jaarrekeningen. Dit weigeringsrecht om bepaalde informatie aan de inspecteur te verstrekken geldt ook voor andere derden (bijvoorbeeld administratiekantoren) die beschikken over informatie waarvoor de verschoningsgerechtigde een verschoningsrecht toekomt. Op dit punt wijkt het afgeleide fiscale verschoningsrecht af van het afgeleide verschoningsrecht zoals dat geldt in andere rechtsgebieden, waar geldt dat het enkele feit dat stukken ook zijn verstrekt aan een notaris of advocaat, nog niet maakt dat deze stukken – voor zover zij zich onder de cliënt of een derde bevinden – ook onder het verschoningsrecht vallen.

2.3 Rechterlijke toetsing van het verzoek om informatie betreffende de belastingheffing van derden

Het verzoek van de inspecteur om informatie met betrekking tot de belastingheffing van derden is geen voor bezwaar vatbare beschikking. Dat betekent dat de belastingrechter niet bevoegd is te oordelen over de vraag of aan een dergelijk verzoek gehoor moet worden gegeven. Evenmin is een dergelijk verzoek een besluit in de zin van de Algemene wet bestuursrecht (Awb), waardoor ook de algemene bestuursrechter niet bevoegd is die vraag te beantwoorden. De onbevoegdheid van de bestuursrechter laat onverlet dat die vraag wel aan de burgerlijke rechter (als 'restrechter') kan worden voorgelegd. De inspecteur kan zich dus tot die rechter wenden als hij meent dat er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat het verschoningsrecht niet van toepassing is. Overigens kan ook een notaris of advocaat die rechter aanroepen. Daarbij valt te denken aan de situatie waarin een advocaat een verzoek van de inspecteur krijgt om informatie te verstrekken over een van zijn cliënten, waarop de advocaat in een kort geding voor de burgerlijke rechter al dan niet in reconventie kan vorderen dat de inspecteur zich onthoudt van enige maatregel die tot doel heeft hem te bewegen inlichtingen aan de inspecteur te verstrekken.

3. Het probleem

3.1. Juiste en volledige belastingheffing en invordering

Zoals aangegeven is het noodzakelijk dat de Belastingdienst in staat is om over de feiten te beschikken die redelijkerwijs voor de belastingheffing en invordering van belang kunnen zijn. Als gevolg van het wettelijke fiscale verschoningsrecht vangt de Belastingdienst echter onder omstandigheden bot indien verzoeken om informatie worden gedaan aan belastingplichtigen die een notaris of advocaat hebben ingeschakeld. Zowel de belastingplichtige als de notaris of advocaat zal met een beroep op het verschoningsrecht kunnen weigeren om aan de informatieverzoeken te voldoen, ook als het gaat om informatie die los van de vertrouwensrelatie met de notaris of advocaat bestaat en die dus wel had kunnen worden verkregen als door de belastingplichtige geen notaris of advocaat zou zijn ingeschakeld. Gedacht kan worden aan de situatie waarin door de Belastingdienst aan twee vrijwel identieke bedrijven een verzoek om informatie wordt gedaan in het kader van het vaststellen van de aanslag vennootschapsbelasting. Als bedrijf A heeft besloten geen notaris of advocaat in te schakelen zal hij alle informatie in beginsel aan de Belastingdienst moeten verstrekken. Als bedrijf B echter heeft besloten wel een notaris of advocaat in te schakelen, zal niet alleen de ingeschakelde notaris of advocaat, maar ook dat bedrijf zelf of bepaalde derden – bijvoorbeeld het administratiekantoor - met een beroep op het (afgeleide) wettelijke fiscale verschoningsrecht kunnen weigeren om alle informatie te verstrekken. Zonder de juiste en volledige informatie kan de Belastingdienst niet komen tot een correcte belastingheffing en volledige invordering. Dat is uiteraard onwenselijk omdat het een groot goed is dat eenieder op de juiste wijze wordt belast en de aldus verschuldigde belasting daadwerkelijk betaalt. Hierbij is wederom de eerder benadrukte fiscale transparantie van groot belang.

3.2. Global Forum van de OESO

Concept toelichting aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht

Ook de internationale standaard van het Global Forum van de OESO besteedt aandacht aan het verschoningsrecht. Binnen het Global Forum van de OESO worden landen beoordeeld op het gebied van informatie-uitwisseling. Inmiddels zijn meer dan 150 landen lid van het Global Forum van de OESO. De verplichtingen omtrent de uitwisseling van informatie op verzoek in belastingzaken zijn binnen het Global Forum van de OESO vertaald in zogenoemde *Terms of Reference*.¹¹ Deze *Terms of Reference* zijn opgesteld om praktische richtsnoeren te geven voor toezicht op naleving van de uitwisselingsverplichtingen. Het toezicht vindt plaats door middel van zogenoemde *peer reviews*. De *Terms of Reference* bestaan uit drie elementen, zijnde:

- (A) Is de relevante informatie beschikbaar?
- (B) Heeft de Belastingdienst¹² toegang tot deze informatie?
- (C) Kan de informatie effectief uitgewisseld en gebeurt dit ook daadwerkelijk?

Het verschoningsrecht speelt een rol bij de elementen B en C. De eerste ronde van peer reviews voor informatie-uitwisseling op verzoek vond plaats in de periode 2010–2015. Daarbij zijn 125 landen beoordeeld. Nederland kreeg bij de in 2011 uitgevoerde peer review de één na hoogste beoordeling "largely compliant". Deze beoordeling heeft Nederland ook gekregen bij de tweede ronde in 2019.¹³ Met betrekking tot het verschoningsrecht heeft Nederland in 2011 een aanbeveling gekregen om het wettelijke fiscale verschoningsrecht te verduidelijken.¹⁴ In 2019 is deze aanbeveling weer gedaan, al werd onderkend dat enkele aspecten van het fiscale verschoningsrecht inmiddels waren verduidelijkt.¹⁵ Het belang van de beoordelingen van het Global Forum van de OESO in het kader van de peer review over informatie-uitwisseling op verzoek is groot. Deze rating is een van de belangrijkste graadmeters op het gebied van (fiscale) transparantie en de uitwisseling van informatie. De rating is ook onderdeel van de criteria die worden gehanteerd in het kader van de Europese lijst van niet-coöperatieve jurisdicties.¹⁶

Om in tijden van globalisering effectief te kunnen functioneren moeten belastingdiensten in sterke mate (kunnen) vertrouwen op effectieve uitwisseling van fiscale informatie. Daar hoort bij dat de inspecteur over alle mogelijk relevante informatie kan beschikken en deze kan delen met zijn buitenlandse collega's. Nederland heeft zich, om bij te dragen aan effectieve informatie-uitwisseling, op grond van vele verdragen verplicht tot wederzijdse bijstand in belastingzaken. Zo is Nederland partij bij (een groot netwerk van) bilaterale belastingverdragen, overeenkomsten inzake de uitwisseling van belastinginformatie (Tax Information Exchange Agreements, afgekort TIEA's) en het multilaterale Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (het WABB-verdrag).¹⁷ De bilaterale belastingverdragen die Nederland heeft gesloten, zijn gebaseerd op een door de OESO ontwikkeld modelverdrag (het OESO-modelverdrag); de TIEA's

¹¹ <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/terms-of-reference.pdf>.

¹² Of een ander relevant overheidsonderdeel dat verantwoordelijk is voor informatie-uitwisseling voor belastingdoeleinden.

¹³ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2011 en Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2019.

¹⁴ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2011, ToR B.1.5. en C.4.1.

¹⁵ De verduidelijking bestaat enerzijds in ontwikkelingen in de rechtspraak (de arresten van de Hoge Raad van 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, en 26 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:110) en anderzijds in ontwikkelingen in wet- en regelgeving (aanpassing per 1 januari 2015 van artikel 46 van de Advocatenwet en artikel 6:20 van de Verordening op de advocatuur). Zie Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2019, ToR B.1.5. en C.4.1. (par. 285 tot en met 287 en 364).

¹⁶ <http://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>.

¹⁷ Het op 25 januari 1988 te Straatsburg tot stand gekomen Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, zoals gewijzigd bij het Protocol tot wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken van 27 mei 2010 (Trb. 1991, 4 en Trb. 1997, 10).

Concept toelichting aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht

zijn ook gebaseerd op een door de OESO ontwikkeld modelverdrag (het TIEA-modelverdrag).¹⁸ Op grond van genoemde instrumenten heeft Nederland onder meer de verplichting om, op verzoek van belastingdiensten van landen die daarbij partij zijn, voorzienbaar relevante fiscale informatie uit te (kunnen) wisselen.¹⁹ De internationaal geaccepteerde standaard voor uitwisseling van informatie in belastingzaken is in hoofdzaak gebaseerd op het TIEA-modelverdrag van de OESO en het bijbehorende commentaar en de informatie-uitwisselingsbepaling van het OESO-modelverdrag voor bilaterale belastingverdragen en het daarbij behorende in 2012 bijgewerkte commentaar.²⁰

De verplichting om informatie uit te wisselen geldt niet indien een specifieke uitzonderingsgrond van toepassing is. Een van de uitzonderingsgronden betreft de situatie dat de informatie onder een nationaal verschoningsrecht valt. Het spreekt voor zich dat het voor effectieve informatie-uitwisseling van groot belang is dat de reikwijdte van het fiscale verschoningsrecht duidelijk is en dat dat recht niet oneigenlijk wordt gebruikt - of zelfs misbruikt - om een juiste heffing van belasting of een adequate uitwisseling van informatie te frustreren. Uit dit belang komen de OESO-aanbevelingen voort om het Nederlandse fiscale verschoningsrecht te verduidelijken. Ook gegeven deze reden wordt voorgesteld om de wettekst te verduidelijken en aan te passen en aldus de OESO-aanbeveling op te volgen.

4. De voorgestelde oplossingsrichting

4.1. Aanpassing van het wettelijke fiscale verschoningsrecht van de notaris en advocaat

Naar aanleiding van het vorenstaande wordt voorgesteld om het fiscale verschoningsrecht te verduidelijken, en in situaties waarin daarop een beroep kan worden gedaan door notarissen en advocaten in bepaalde gevallen daarop een uitzondering te maken. Het maken van een uitzondering op het verschoningsrecht is niet nieuw en wordt ook in andere rechtsgebieden toegepast.²¹

De voorgestelde uitzondering houdt in dat informatie die een belastingplichtige in het kader van de belastingheffing aan de Belastingdienst zou moeten geven in gevallen waarin hij geen notaris of advocaat heeft ingeschakeld, ook gegeven zal moeten worden indien de belastingplichtige wel een notaris of advocaat heeft ingeschakeld. Het feit dat een juridische procedure is gestart leidt er dus niet toe dat al bestaande documenten bijvoorbeeld ineens onder het fiscale verschoningsrecht gaan vallen, enkel en alleen omdat zij ook aan een notaris of advocaat zijn verstrekt. Belastingplichtigen die een notaris of advocaat hebben ingeschakeld zullen derhalve op verzoek dergelijke informatie moeten verstrekken aan de Belastingdienst en kunnen geen beroep meer doen op het (afgeleide) wettelijke verschoningsrecht. Het voorstel komt er dus op neer van het wettelijke fiscale verschoningsrecht – onder voorwaarden²² – alle informatie uit te zonderen die nu al moet worden verstrekt in situaties waarin geen sprake is van tussenkomst van een notaris of advocaat. In dit kader kan bijvoorbeeld worden gedacht aan jaarverslagen, accountantsverklaringen en rekeningafschriften.

Verder wordt voorgesteld duidelijk te maken dat het fiscale verschoningsrecht van notarissen en advocaten ziet op gegevens en inlichtingen die rechtstreeks verband houden met de juridische dienstverlening, zoals ook in de jurisprudentie van de Hoge Raad is uitgemaakt. Benadrukt wordt dat dit laatste een verduidelijking betreft en dat de reikwijdte van het fiscale verschoningsrecht ongewijzigd blijft. Voor wat onder juridische dienstverlening wordt verstaan, wordt aangesloten bij

¹⁸ Zie voor de tekst en het commentaar van de modelovereenkomst "Agreement on exchange of information on tax matters": <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreements/tieas.htm>. Zie ook de Notitie fiscaal verdragsbeleid 2011, Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 7.

¹⁹ Zie bijvoorbeeld artikel 26 van het OESO-modelverdrag.

²⁰ Artikel 26 OESO-modelverdrag is de basis geweest voor de 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 (PbEU 2011, L 64).

²¹ Zie bijvoorbeeld artikel 98, vijfde lid, van het Wetboek van Strafvordering.

²² Door middel van het nog aan te vullen Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

Concept toelichting aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht

de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft).²³ Op grond van die wet geldt ook voor notarissen en advocaten bij het verrichten van bepaalde werkzaamheden in geval van een ongebruikelijke transactie een meldingsplicht. Voor zover er sprake is van een meldingsplicht, is er geen sprake van een geheimhoudingsplicht en kan er dus geen sprake zijn van een verschoningsrecht. Uitgezonderd van de meldingsplicht zijn diensten die volgens de toelichting bij die wet onder de 'eigenlijke' werkzaamheden van de notaris of de advocaat vallen.²⁴ Daarbij gaat het uitsluitend om werkzaamheden van een notaris of een advocaat betreffende de bepaling van de rechtspositie van een cliënt, diens vertegenwoordiging en verdediging in rechte, het geven van advies voor, tijdens en na een rechtsgeding of het geven van advies over het instellen of vermijden van een rechtsgeding. Deze uitzondering van de meldingsplicht ten aanzien van juridische geheimhouders in de Wwft is overgenomen uit de in 2008 vervallen Wet melding ongebruikelijke transacties (Wet MOT). De Wet MOT en de Wet identificatie bij dienstverlening (Wid) zijn de voorlopers van de huidige Wwft. In de Wet MOT was - evenals in de huidige Wwft - opgenomen dat juridische werkzaamheden van een notaris of een advocaat betreffen de bepaling van de rechtspositie van een cliënt, diens vertegenwoordiging en verdediging in rechte, het geven van advies voor, tijdens en na een rechtsgeding, of het geven van advies over het instellen of vermijden van een rechtsgeding. Deze definitie vloeit voort uit de zogenoemde tweede Europese anti-witwasrichtlijn.²⁵ In deze tweede Europese anti-witwasrichtlijn is bepaald dat de meldplicht voor ongebruikelijke transacties ook geldt voor notarissen en advocaten wanneer zij bepaalde activiteiten uitoefenen. Ten aanzien van informatie waarvan zij kennis hebben in het kader van hun juridische werkzaamheden zijn zij echter vrijgesteld van verplichtingen om deze informatie te melden. Het gaat daarbij om de volgende juridische werkzaamheden: het bepalen van de rechtspositie van hun cliënt en het in of in verband met een rechtsgeding verdedigen of vertegenwoordigen, met inbegrip van advies over het instellen of vermijden van een rechtsgeding.²⁶

Bij de voorgestelde verduidelijking van het wettelijke fiscale verschoningsrecht in de AWR is gekozen voor het aansluiten bij de Wwft, omdat eveneens sprake is van een financiële context. De gegevens die worden opgevraagd door de inspecteur in het kader van de belastingheffing zullen financiële gegevens betreffen.

Communicatie tussen de notaris of advocaat en diens cliënt en (concept)processtukken blijven hierdoor onder het verschoningsrecht vallen. Benadrukt wordt nogmaals dat geen wijziging wordt beoogd ten aanzien de reikwijdte van het wettelijke fiscale verschoningsrecht. Het blijft daarnaast de verschoningsgerechtigde zelf die beoordeelt of iets onder zijn verschoningsrecht valt. Als de Belastingdienst van mening is dat er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat het verschoningsrecht niet van toepassing is, is het aan de Belastingdienst om al dan niet gerechtelijke stappen te ondernemen.

4.2. Verzoek aan notaris of advocaat is een ultimum remedium

Het is goed te beseffen dat de inspecteur eerst tegenover de belastingplichtige gebruik zal moeten maken van zijn bevoegdheid om een verzoek om informatie te doen voordat hij bij derden een verzoek om informatie doet. Het uitgangspunt blijft dus dat de inspecteur zich voor informatie tot de belastingplichtige wendt. Pas indien het belang van de heffing of opsporing dit redelijkerwijs noodzakelijk maakt kan de Belastingdienst zijn verzoek om informatie meteen richten aan de notaris of advocaat. Gedacht kan worden aan de situatie waarin een belastingplichtige bij de Belastingdienst op het gebied van informatieverstrekking bekendstaat als notoire weigeraar. In een dergelijk geval kan rechtstreeks de notaris of advocaat worden verzocht om informatie.

Naar analogie van de wettelijke inbreuk op de geheimhoudingsplicht van de notaris ten behoeve van belastingheffing van derden, wordt voorgesteld te bepalen dat de inspecteur door de Minister van Financiën moet zijn gemachtigd om het verzoek aan de notaris of advocaat te richten.²⁷ Deze wettelijke voorwaarde heeft als doel dat het voornemen van de inspecteur om een verzoek aan de notaris of advocaat om informatie te doen betreffende diens cliënt eerst hoger in de ambtelijke

²³ Zie artikel 1a, vijfde lid, Wwft.

²⁴ Zie Kamerstukken II 2001/02, 28018, nr. 5, p. 3.

²⁵ Richtlijn 2001/97/EG van het Europees Parlement en de Raad van 4 december 2001 tot wijziging van Richtlijn 91/308/EEG van de Raad tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld (PbEU 2001, L 344)

²⁶ Richtlijn 2001/97/EG van van het Europees Parlement en de Raad van 4 december 2001 tot wijziging van Richtlijn 91/308/EEG van de Raad tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld (PbEU 2001, L 344), par. 16 e.v. van de Preambule en de artikelen 2bis, vijfde lid, en 6, lid 3.

²⁷ Artikel 25, achtste lid, van de Wet op het notarisambt.

Concept toelichting aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht

hiërarchie wordt getoetst voordat dat verzoek daadwerkelijk kan worden gedaan. Deze eis is daarmee een eerste waarborg dat de inspecteur bij een verzoek aan een notaris of advocaat terughoudendheid betracht. Daarnaast zullen in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) aanvullende waarborgen worden opgenomen die er eveneens toe strekken dat de inspecteur terughoudend gebruik zal maken van zijn bevoegdheid om de notaris of advocaat om informatie betreffende diens cliënten te verzoeken. Het gaat onder andere om een (interne) goedkeuringsprocedure binnen de Belastingdienst waarbij het belang van de vertrouwelijkheid tussen de belastingplichtige en de notaris of advocaat enerzijds tegen het belang dat gemoeid is met de doorbreking van de geheimhouding anderzijds, wordt afgewogen. Ook zal in deze waarborgen tot uitdrukking worden gebracht dat een verzoek aan de notaris of advocaat zo specifiek mogelijk vermeldt om welke informatie wordt verzocht die - bijvoorbeeld als gevolg van persistent weigeren door de belastingplichtige - niet van diens cliënt (de belastingplichtige) kan worden verkregen, en welke indicatie de inspecteur heeft dat de notaris of advocaat over die informatie beschikt. Deze waarborgen kaderen daarmee procedureel nauwkeurig af onder welke voorwaarden de inspecteur zijn bevoegdheid kan uitoefenen en stellen aldus grenzen aan deze bevoegdheid.²⁸ Tevens brengen de waarborgen gezamenlijk tot uitdrukking dat het verzoek aan een notaris of advocaat om informatie betreffende hun cliënten het karakter van *ultimum remedium* heeft. Ten slotte zal de Belastingdienst indien het een advocaat betreft een melding van het informatieverzoek bij de lokale deken doen en indien het een notaris betreft bij de lokale ringvoorzitter. De deken vervult als toezichthouder een belangrijke rol in en is belast met het toezicht op advocaten overeenkomstig de Advocatenwet. De ringvoorzitter vervult voor het notariaat een vergelijkbare rol.

Door de voorgestelde oplossingsrichting wordt niet langer een ongerechtvaardigd onderscheid gemaakt tussen belastingplichtigen die het zich wel kunnen permitteren om een notaris of advocaat in te schakelen en belastingplichtigen die zich dat niet kunnen permitteren. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de notaris of advocaat ook onder de voorgestelde aanpassing van de wet een aan hem gericht verzoek betreffende informatie over zijn cliënten aan de burgerlijke rechter kan voorleggen. Aan de mogelijkheid van een rechterlijke beoordeling (zie paragraaf 2.3 hiervoor) verandert dus niets.

Omdat in de praktijk blijkt dat het onwaarschijnlijk is dat apothekers, geestelijken en artsen een belemmering zullen vormen voor de Belastingdienst om toegang te krijgen tot relevante fiscale informatie die zonder hun tussenkomst aan de Belastingdienst had moeten worden verstrekt, wordt – anders dan bij notarissen en advocaten – voor deze beroepsgroepen geen uitzondering op het wettelijk fiscale verschoningsrecht voorgesteld. Het lijkt immers niet waarschijnlijk dat bijvoorbeeld jaarstukken worden verstrekt aan artsen. Het Global Forum van de OESO ziet hiertoe eveneens geen aanleiding.²⁹

4.3. Belastingadviezen

Het fiscale verschoningsrecht van notarissen en advocaten strekt zich slechts uit over werkzaamheden die zij verrichten in het kader van die taakuitoefening. Voor zover notarissen of advocaten optreden als belastingadviseur, kunnen zij geen beroep doen op het wettelijke fiscale verschoningsrecht. Wel geldt het volgende. De belastingadviseur kan zich beroepen op het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur gerekende beginsel van fair play. Dit beginsel houdt in dat zowel de adviseur zelf als zijn cliënt de bevoegdheid heeft om - indien de inspecteur daarom verzoekt - te weigeren om rapporten en andere geschriften van derden te verstrekken voor zover die ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Dat geldt ook voor de onderdelen van die geschriften die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten. De resterende (niet op dat doel betrekking hebbende) onderdelen dienen - desgevraagd - aan de inspecteur te worden verstrekt. Daartoe kan het nodig

²⁸ Deze bevoegdheid is gegrond in artikel 53, eerste lid, onderdeel a, AWR in verbinding met de artikelen 47, 48 tot en met 50 en 52 AWR.

²⁹ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2013.

Concept toelichting aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht

zijn dat het document wordt gesplitst of geschoond.³⁰ Dit beginsel van fair play - ook wel het informele verschoningsrecht genoemd - geldt dus ook voor beroepsbeoefenaren zoals een notaris of advocaat die in de rol van belastingadviseur rapporten of andere geschriften van derden onder zich hebben voor zover die rapporten of andere geschriften ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Voor het overige is de belastingadviseur als administratieplichtige verplicht om desgevraagd de gegevens en inlichtingen aan de inspecteur te verstrekken voor zover die redelijkerwijs voor de belastingheffing van zijn cliënt (de belastingplichtige) van belang kunnen zijn en boeken, bescheiden en andere gegevensdragers van zijn cliënt die van invloed kunnen zijn op de belastingheffing van zijn cliënt voor dat doel beschikbaar te stellen. Dit kunnen ook gegevens over de (derdengelden)rekening van de belastingadviseur zijn. De inspecteur heeft bij de belastingadviseur dus voldoende toegang tot de gegevens die van belang kunnen zijn voor het vaststellen van de feiten die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing van diens cliënt.

II. Artikelsgewijze toelichting

Artikel I, onderdeel A (artikel 53a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Met voorgestelde wijzigingen van de tekst van artikel 53a, eerste lid, AWR wordt met name tot uitdrukking gebracht dat de reikwijdte van het verschoningsrecht is gekoppeld aan de informatie die rechtstreeks verband houdt met de taakuitoefening van de verschoningsgerechtigde. In het voorgestelde tweede lid van genoemd artikel 53a is aangegeven wat in het kader van het fiscale verschoningsrecht onder de genoemde taakuitoefening dient te worden begrepen ten aanzien van notarissen en advocaten. Sleutelwoord in dit kader is de 'juridische dienstverlening'. Zoals in paragraaf 4.1 van het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, betreft dit – overeenkomstig de Wwft – de werkzaamheden betreffende het bepalen van de rechtspositie, de vertegenwoordiging en verdediging in rechte, het geven van advies voor, tijdens en na een rechtsgeding en het geven van advies over het instellen of vermijden van een rechtsgeding. Hierbij kan worden gedacht aan (concept)processtukken en correspondentie tussen de verschoningsgerechtigde en de cliënt zoals (verslagen van) telefoongesprekken, e-mailverkeer en gespreksverslagen.

In het voorgestelde derde lid van genoemd artikel 53a wordt ten aanzien van notarissen en advocaten een uitzondering voorgesteld op het in het voorgestelde eerste en tweede lid van dat artikel opgenomen wettelijke fiscale verschoningsrecht. Deze uitzondering houdt in dat op verzoek alle informatie ten behoeve van de belastingheffing van derden als bedoeld in artikel 53 AWR aan de Belastingdienst moet worden verstrekt voor zover het informatie betreft die eenieder op grond van de artikelen 47 en 48 tot en met 50 AWR aan de Belastingdienst moet verstrekken. In dit kader kan bijvoorbeeld worden gedacht aan jaarverslagen, accountantsverklaringen en rekeningafschriften. Zie voor een toelichting paragraaf 4.1 van het algemeen deel van deze memorie.

In het voorgestelde vierde lid van genoemd artikel 53a wordt bepaald dat de inspecteur voor een verzoek aan de notaris of advocaat betreffende informatie over diens cliënt een daartoe strekkende machtiging van de Minister van Financiën nodig heeft. Voor een toelichting hierop wordt verwezen naar paragraaf 4.2 van het algemeen deel van deze memorie.

Artikel II, onderdeel A (artikel 63 van de Invorderingswet 1990)

Voor de toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 63 IW 1990 inzake het wettelijke verschoningsrecht met betrekking tot de invordering wordt verwezen naar de toelichting bij artikel I, onderdeel A, waarin een soortgelijke wijziging ter zake van het wettelijke verschoningsrecht voor de belastingheffing is toegelicht.

Artikel III, onderdeel A (artikel 8.88 van de Belastingwet BES)

Voor de toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 8.88 van de Belastingwet BES inzake het wettelijke verschoningsrecht wordt verwezen naar de toelichting bij artikel I, onderdeel A, waarin een soortgelijke wijziging ter zake van het wettelijke verschoningsrecht voor de

³⁰ HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR6468.

Concept toelichting aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht

belastingheffing in de AWR is toegelicht. Overeenkomstige toepassing van het wettelijke verschoningsrecht op de invordering is geborgd door artikel 8.90 van de Belastingwet BES.