

37. Het verschoningsrecht op zijn retour

Enkele kanttekeningen bij het conceptwetsvoorstel aanpassing wettelijke fiscaal verschoningsrecht

MR. B. CHABABI EN MR. R.J. KLOPROGGE

Op 23 juli 2020 is het conceptwetsvoorstel tot verduidelijking en aanpassing van het wettelijke fiscale verschoningsrecht voor internetconsultatie gepubliceerd. Met het conceptwetsvoorstel wordt beoogd 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'.^{1, 2}

Het gaat niet alleen om een verduidelijking, maar tevens om een inperking van het verschoningsrecht. Voorgesteld wordt om art. 53a AWR (Algemene wet inzake rijksbelastingen) en art. 68 IW 1990 (Invorderingswet 1990) te wijzigen.

Geluiden om het professioneel verschoningsrecht – in algemene zin – in te perken, zijn niet onbekend.³ Dat geldt ook voor het wettelijke fiscale verschoningsrecht waarvan, volgens de toenmalige Staatssecretaris van Financiën, de reikwijdte 'zeer breed' en voor advocaten en notarissen 'te ongericht' is.⁴

In deze bijdrage schetsen wij kort de achtergrond van het verschoningsrecht (paragraaf 1). Vervolgens wordt op hoofdlijnen het conceptwetsvoorstel besproken (paragraaf 2). In paragraaf 3 plaatsen wij enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel en de toelichting, waarna in paragraaf 4 de impact op de advocatuur, het notariaat en de fiscale dienstverlening wordt besproken nu de voorgestelde uitzondering op het verschoningsrecht uitsluitend betrekking heeft op advocaten en notarissen (zie het voorgestelde art. 53a lid 3 AWR). Wij sluiten af met een korte conclusie (paragraaf 5).

1. Het verschoningsrecht

Aan de advocaat, de notaris, de arts en de geestelijke, ook wel de 'klassieke vier genoemd',⁵ komt het zogeheten verschoningsrecht toe. Of zoals de Hoge Raad⁶ in 1985 in algemene zin tot uitdrukking bracht: 'een beperkte groep van personen die uit hoofde van de aard van hun maatschappelijke functie verplicht zijn tot geheimhouding⁷ van al hetgeen hun in hun hoedanigheid wordt toevertrouwd, en aan wie in verband daarmee tevens het recht toekomt zich te dien aanzien ook ten overstaan van de rechter van het afleggen van getuigenis te verschonen.' De grondslag van het verschoningsrecht 'moet worden gezocht in een in Nederland geldend algemeen rechtsbeginsel dat meebrengt dat bij zodanige vertrouwenspersonen het maatschappelijk belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet wijken voor het maatschappelijk belang dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden.'⁸

1 Dit artikel is op 1 oktober 2020 afgesloten.

2 Paragraaf 1 'Concept toelichting aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht' (hierna: concept toelichting). Strikt genomen is geen sprake van een 'fiscaal verschoningsrecht'. Dat zou impliceren dat dat afwijkt van het algemene verschoningsrecht. Wat daar ook van zij, hanteren wij het begrip 'fiscaal verschoningsrecht' nu blijkt het conceptwetsvoorstel bedoeld wordt op het verschoningsrecht als bedoeld in artikel 53a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (art. 53a AWR).

3 Zie bijvoorbeeld de volgende artikelen: P. Schmelzer & J.F. Rense, 'In de bres voor het verschoningsrecht', *Tijdschrift voor Sanctierecht & Onderneming* 2015/4 en F. Vellinga-Schootstra, 'Verschoningsrecht onder vuur. Vertrouwen op eer en geweten?', *RMThemis* 2017/3.

4 *Kamerstukken II* 2016/17, 25087, nr. 138, p. 8.

5 Zie: memorie van toelichting (in concept) bij het wetsvoorstel tot vaststelling van het nieuwe Wetboek van Strafvordering, Ambtelijke versie, juli 2020, p. 173. Zie ook: N.A.M.E.C. Fanoy, 'Het professionele verschoningsrecht in het nieuwe wetboek', *TMSv* 2019, 1.

6 HR 1 maart 1985, *NJ* 1986, 173, r.o. 3.1.

7 De plicht tot geheimhouding van advocaten volgt uit art. 11a Advw (Advocatenwet). Voor notarissen en artsen volgt dat uit art. 22 WN (Wet op het notarisambt) respectievelijk art. 88 BIG (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg). Voor apothekers geldt m.m. hetzelfde als voor artsen, ongeacht of deze daarbij handelt ter uitvoering van wat de arts heeft voorgeschreven, zie: concl. A-G Bleichrodt (par. 3.5.2-3.5.4) ECLI:NL:PHR:2008:BC1370.

8 HR 1 maart 1985, *NJ* 1986, 173, r.o. 3.1.

De plicht tot geheimhouding geldt ‘in beginsel ook voor personen die werkzaamheden voor de advocaat of notaris verrichten en aan wie uit dien hoofde iets wordt toevertrouwd. Voor zover deze informatie valt onder de reikwijdte van het verschoningsrecht van de advocaat of notaris, kunnen deze personen zich op een afgeleid verschoningsrecht beroepen’.⁹ Het verschoningsrecht komt echter niet toe aan bijvoorbeeld een belastingadviseur,¹⁰ registeraccountant¹¹ of een administratiekantoor,¹² tenzij zij in opdracht van de verschoningsrechtelijke werkzaamheden uitvoeren. In dat geval kunnen zij zich beroepen op het afgeleid verschoningsrecht.¹³

Het verschoningsrecht komt niet toe aan een belastingadviseur, registeraccountant of administratiekantoor, tenzij zij in opdracht van de verschoningsrechtelijke werken

In diverse wettelijke bepalingen komt het verschoningsrecht tot uitdrukking. Naast de in de inleiding genoemde art. 53a AWR en art. 68 IW 1990 verwijzen wij naar bepalingen die daarmee overeenkomen, zoals art. 24a WED (Wet op de economische delicten), art. 5:20 Awb (Algemene wet bestuursrecht) en art. 96a lid 3 onder b Sv (Wetboek van Strafvordering).¹⁴

Het verschoningsrecht komt alleen aan de verschoningsrechtelijke toe ‘in het kader van zijn juridische dienstverlening aan een rechtszoekende, die zich tot hem heeft gewend vanwege zijn hoedanigheid van [bijvoorbeeld, *toevoeging auteurs*] advocaat’.¹⁵ De nadruk ligt dus op ‘vanwege zijn hoedanigheid’. Enkele voorbeelden waarbij geen sprake is van ‘vanwege zijn hoedanigheid’: (1) een verschoningsrechtelijke verricht nevenwerkzaamheden niet in zijn hoedanigheid van advocaat of notaris (bijvoorbeeld als bestuurder van een rechtspersoon), (2) een verschoningsrechtelijke woont besprekingen bij met geen ander doel dan de inhoud van die besprekingen onder het bereik van

het verschoningsrecht te brengen, (3) de (bedrijfs)administratie wordt bij een verschoningsrechtelijke ondergebracht met geen ander doel dan die administratie onder het bereik van het verschoningsrecht te brengen, en (4) een verschoningsrechtelijke wordt bij correspondentie in de *cc* meegenomen met geen ander doel dan de inhoud van die correspondentie onder het bereik van het verschoningsrecht te brengen.¹⁶ Stukken die onderdeel uitmaken van het strafbare feit of tot het begaan daarvan hebben gediend vallen evenmin onder het verschoningsrecht.¹⁷ Voor wat betreft het hiervoor genoemde punt 3 kan steun worden gezocht in de wetgeschiedenis bij de totstandkoming van onder meer art. 53a AWR:

‘(...) Ook kan geen beroep op geheimhouding worden gedaan indien bij voorbeeld één van de in artikel 53a, eerste lid, bedoelde beroepsbeoefenaren de administratie van een derde in zijn bezit heeft in een andere hoedanigheid dan die van «vertrouwensman». Hij zal deze dan ter inzage moeten verstrekken op grond van artikel 48. Een belastingplichtige kan dus niet (delen van) zijn administratie aan een controle door de fiscus onttrekken door deze in bewaring te geven bij een onder artikel 53a vallende beroepsbeoefenaar (...)’.¹⁸

Of bijvoorbeeld brieven of geschriften onder het verschoningsrecht vallen, beslist de verschoningsrechtelijke zelfstandig. De Hoge Raad laat daar geen misverstand over bestaan: ‘(...) dat het oordeel omtrent de vraag of brieven of geschriften object van de bevoegdheid tot verschoningsrechtelijke persoon. Wanneer deze zich op het standpunt stelt dat het gaat om brieven of geschriften die noch voorwerp van het strafbare feit uitmaken noch tot het begaan daarvan hebben gediend en waarvan kennisneming zou leiden tot schending van het beroepsgeheim, dient dit standpunt door de organen van politie en justitie te worden geëerbiedigd, tenzij redelijkerwijze geen twijfel erover kan bestaan dat dit standpunt onjuist is’.¹⁹

Een rechtzoekende die zich wendt tot bijvoorbeeld een advocaat kan geen beroep doen op het afgeleid verschoningsrecht.²⁰ Dat neemt echter niet weg dat de rechtzoekende mag weigeren om aan bepaalde verplichtingen te

9 Aldus HR 3 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:600, r.o. 3.2.5. Zie voor wat betreft het personeel van advocaten en notarissen art. 11a lid 1 Advw (Advocatenwet) respectievelijk art. 22 lid 1 WN (Wet op het notarisambt).

10 Zie G.J.M. Corstens, M.J. Borgers & T. Kooijmans, *Het Nederlands strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2018, par. IV.11 De getuige, met verwijzing naar ‘HR 6 mei 1986, NJ 1986, 814 en 815 m.nt. WLH’.

11 Idem, met verwijzing naar ‘HR 25 oktober 1983, NJ 1984, 132 m.nt. ‘t H, HR 14 juni 1985, NJ 1986, 175 en HR 6 mei 1986, NJ 1986, 813’.

12 HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426.

13 N.A.M.E.C. Fanoy, *De geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de advocaat*, diss., Apeldoorn-Antwerpen: Maklu 2017, p. 217 e.v.

14 Laatstgenoemd artikel verwijst naar art. 218 Sv: ‘Van het geven van getuigenis of van het beantwoorden van bepaalde vragen kunnen zich ook verschonen zij die uit hoofde van hun stand, hun beroep of hun ambt tot geheimhouding verplicht zijn, doch alleen omtrent hetgeen waarvan de wetenschap aan hen als zodanig is toevertrouwd’.

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

16 Ontleend aan: *Kamerstukken II 2015/16, 29279*, nr. 289, p. 3. Zie ook punt 9 van de noot van F. Vellinga-Schootstra in HR 26 januari 2016, NJ 2016, 163. Vergelijk voorts regel 4 en de toelichting van de Gedragsregels advocatuur en de memorie van toelichting (in concept) bij het wetsvoorstel tot vaststelling van het nieuwe Wetboek van Strafvordering, Ambtelijke versie, juli 2020, p. 176-177.

17 Zie F. Vellinga-Schootstra, ‘Verschoningsrecht onder vuur. Vertrouwen op eer en geweten?’, *RMThemis* 2017/3. Zie ook art. 98 lid 5 Sv.

18 *Kamerstukken II 1988/89, 21287*, nr. 3, p. 25. Zie verder: *Kamerstukken II 1990/91, 21287*, nr. 5, p. 26-26.

19 HR 26 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:110, r.o. 3.3.

20 HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, 3.5.2 met betrekking tot art. 53a AWR. Zie ook: HR 3 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:600, r.o. 3.2.6 met een kritische noot van D.R. Doorenbos in: *JOR* 2020, 138 (punt 3 e.v.).

voldoen met een beroep op de vertrouwelijkheid van zijn contacten met de door hem benaderde geheimhouder.²¹

Tot slot een afsluitende opmerking: het verschoningsrecht is niet absoluut. Er kunnen zich namelijk zeer uitzonderlijke omstandigheden voordoen op grond waarvan het belang dat de waarheid aan het licht komt, moet prevaleren boven het verschoningsrecht²² waarvan de toepassing kritisch wordt beoordeeld.²³ De enkele omstandigheid dat de verschoningsgerechtigde kwalificeert als verdachte, is onvoldoende om doorbreking te rechtvaardigen; bij een verdenking ter zake van een ernstig strafbaar feit ligt dat anders.²⁴

Het informele verschoningsrecht

Hoewel aan bijvoorbeeld een belastingadviseur geen verschoningsrecht toekomt, kan zowel deze als de cliënt in beginsel een beroep doen op het *fair play*-beginsel (ook wel het informele verschoningsrecht²⁵ genoemd) dat met zich brengt dat rapporten en andere geschriften van derden voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daarom daaromtrent te adviseren aan de belastinginspecteur die daarom verzoekt²⁶, niet behoeven te worden verstrekt.²⁷ *Mutatis mutandis* geldt hetzelfde voor de onderdelen van die geschriften die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten.²⁸

2. Het conceptwetsvoorstel

Het probleem

Kennelijk staat het wettelijke fiscale verschoningsrecht in de weg aan een juiste en volledige belastingheffing en invordering. Het gaat dan in het bijzonder om verzoeken om informatie op basis van de informatieverplichting van art. 47 e.v. AWR. ‘Als gevolg van het wettelijke fiscale verschoningsrecht vangt de Belastingdienst (...) onder omstandigheden bot indien verzoeken om informatie worden gedaan aan belastingplichtigen die een notaris of advocaat hebben ingeschakeld.’²⁹ Zo zou een belastingplichtige (delen van) zijn administratie aan controle door de Belastingdienst kunnen onttrekken door deze in bewaring te geven bij een advocaat voor zover deze daarover in zijn maatschappelijke vertrouwensfunctie beschikt; een belastingplichtige komt een zogeheten afgeleid weigeringsrecht toe, in tegenstelling tot ‘andere rechtsgebieden, waar geldt dat het enkele feit

dat stukken ook zijn verstrekt aan notaris of advocaat, nog niet maakt dat deze stukken – voor zover zij zich onder de cliënt of derde bevinden – ook onder het verschoningsrecht vallen’, aldus de concept toelichting.³⁰

Ook vanuit internationaal perspectief dient het verschoningsrecht te worden verduidelijkt en aangepast. ‘Om in tijden van globalisering effectief te kunnen functioneren moeten belastingdiensten in sterke mate (kunnen) vertrouwen op effectieve uitwisseling van fiscale informatie’.³¹ De Staatssecretaris van Financiën vervolgt: ‘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’.

**Pas indien het belang van heffing
of opsporing dit noodzakelijk
maakt kan de Belastingdienst zijn
verzoek om informatie meteen
richten aan de notaris of advocaat**

De oplossing

Om het probleem op te lossen wordt, indien het conceptwetsvoorstel op de voorgestelde wijze kracht van wet krijgt, een uitzondering gemaakt op het wettelijke fiscale verschoningsrecht van de advocaat en de notaris. Deze uitzondering wordt opgenomen in art. 53a lid 3 AWR³² en brengt met zich dat advocaten en notarissen alle informatie van derden – *i.e.*, belastingplichtigen – ten behoeve van de belastingheffing op verzoek moeten verstrekken aan de Belastingdienst voor zover het verplichtingen betreft die, in gevallen waarin geen sprake is van tussenkomst van een notaris of advocaat, moeten worden nageleefd op grond van art. 47, 48 en 50 AWR. Uit de artikelsgewijze toelichting volgt dat het bijvoorbeeld gaat om documenten zoals jaarverslagen, accountantsverklaringen en rekeningafschriften. Kortom, deze documenten zullen te allen tijde moeten worden verstrekt door advocaten en notarissen, zelfs indien deze door de belastingplichtige aan de advocaat of notaris zijn toevertrouwd vanwege diens hoedanigheid, en vanzelfsprekend niet met als enige doel om gebruikt te kunnen maken van het (afgeleide) verschoningsrecht van de advocaat of notaris. Het verzoek aan de advocaat of notaris is een *ulti-*

21 HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, 3.5.3 en HR 3 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:600, r.o. 3.3.1. e.v.

22 HR 14 juni 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT4418.

23 Zie Doorenbos a.w., punt 10. Zie ook Vellinga-Schootstra 2017 a.w. en P. Schmelzer & J.F. Rense a.w.

24 Zie: P. Schmelzer & J.F. Rense a.w., met verwijzing naar jurisprudentie en F. Vellinga-Schootstra 2017 a.w.

25 Rb. Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955. Zie hierover onder meer: A.M.E. Nuyens en mr. P.C. Melse, ‘Fair play in het fiscale strafrecht’, *TBSH* 2017, 2.

26 Op de voet van art. 47 AWR.

27 HR 23 september 2005, *BNB* 2006/21, r.o. 3.2.

28 *Idem*.

29 Zie par. 3.1 van de concept toelichting.

30 Zie par. 2.2 van de concept toelichting.

31 Zie par. 3.2 van de concept toelichting.

32 Zie Concept wettekst aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht t.b.v. internetconsultatie (hierna: de concept wettekst).

mum remedium. ‘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.’³³

Voorts wordt voorgesteld om het verschoningsrecht te verduidelijken. Deze verduidelijking wordt uitgewerkt in een aangepast art. 53a lid 1 AWR waarbij de nadruk ligt op de toevoeging ‘voor zover het de wetenschap betreft van hetgeen rechtstreeks verband houdt met hun [de geheimhouders als bedoeld in het huidige artikellid, *toevoeging auteurs*] taakuitoefening’ en in het bijzonder in het nieuwe art. 53a lid 2 AWR:

‘Onder de taakuitoefening, bedoeld in het eerste lid, wordt ten aanzien van een notaris of advocaat verstaan de juridische dienstverlening in de hoedanigheid van notaris, onderscheidenlijk advocaat, aan diens cliënt, waaronder uitsluitend wordt begrepen:

- a. het verrichten van werkzaamheden betreffende de bepaling van de rechtspositie van die cliënt;
- b. de vertegenwoordiging en verdediging in rechte van die cliënt;
- c. het geven van advies aan die cliënt voor, tijdens en na een rechtsgeding;
- d. het geven van advies aan die cliënt over het instellen of vermijden van een rechtsgeding.’

Het tweede lid sluit aan bij de zogeheten procesvrijstelling van art. 1a lid 5 Wv Wft (Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme). In de toelichting wordt benadrukt dat dit een verduidelijking betreft en dat de reikwijdte van het fiscale verschoningsrecht ongewijzigd blijft.

3. Kanttekeningen bij het wetsvoorstel en de toelichting

Het argument van de Staatssecretaris van Financiën, dat een belastingplichtige (delen van) zijn administratie aan controle door de Belastingdienst kan onttrekken door deze in bewaring te geven bij een advocaat voor zover deze daarover in zijn maatschappelijke vertrouwensfunctie beschikt, berust op een misvatting. Geldt *in fiscalibus*, in tegenstelling tot andere rechtsgebieden, dat het enkele verstrekken van gegevens aan een advocaat of notaris maakt dat sprake is van het verschoningsrecht en bijgevolg van het zogeheten ‘afgeleide weigeringsrecht’ van de belastingplichtige? Zoals uit paragraaf 1 volgt is dat niet het geval. In de wetge-

schiedenis met betrekking tot art. 53a AWR valt voor deze opvatting ook geen steun te vinden. Uitsluitend de verschoningsgerechtigde kan zich onder omstandigheden beroepen op het aan hem toekomende verschoningsrecht. Wij citeren:

‘(...) Een belastingplichtige kan dus niet (delen van) zijn administratie aan een controle door de fiscus onttrekken door deze in bewaring te geven bij een onder artikel 53a vallende beroepsbeoefenaar. Slechts voor zover een dergelijke beroepsbeoefenaar in zijn specifieke maatschappelijke vertrouwensfunctie beschikt over informatiedragers van een belastingplichtige kan de desbetreffende beroepsbeoefenaar zich van de informatieverplichting jegens de fiscus verschonnen. Dit kan bij voorbeeld het geval zijn bij informatiedragers welke behoren tot het procesdossier van een advocaat (...).’³⁴ [*onderstreping auteurs*]

Voor zover de staatssecretaris meent dat de belastingplichtige geen informatie hoeft te verstrekken over hetgeen hij met bijvoorbeeld zijn advocaat heeft besproken, is dat juist. Evenmin hoeft de belastingplichtige bijvoorbeeld de aan de advocaat of notaris gestuurde correspondentie aan de Belastingdienst te verstrekken indien hij deze stukken vanwege diens hoedanigheid aan hem heeft toevertrouwd. Weliswaar heeft de Hoge Raad bepaald dat ‘moet worden aangenomen dat ook de belastingplichtige in zoverre mag weigeren aan de verplichtingen van artikel 47 AWR te voldoen met een beroep op de vertrouwelijkheid van zijn contacten met een geheimhouder’,³⁵ maar dat laat onverlet³⁶ dat de belastingplichtige op de voet van art. 47 AWR verplicht is desgevraagd inlichtingen³⁷ te verstrekken of de administratie beschikbaar te stellen. De belastingplichtige die dat nalaat, pleegt ingevolge art. 68 AWR een strafbaar feit.³⁸ Dat de belastingplichtige de bedoelde inlichtingen of gegevens ook heeft toevertrouwd aan de verschoningsgerechtigde brengt daar geen verandering in. Ook niet indien deze gegevens zich uitsluitend bij de verschoningsgerechtigde bevinden. De belastingplichtige heeft op grond van art. 52 lid 1 AWR een bewaarplicht. Ingevolge art. 52 lid 6 AWR dient de administratie zodanig te zijn ingericht en te worden gevoerd, en de gegevensdragers dienen zodanig te worden bewaard, dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is, waarbij te gelden heeft dat de administratieplichtige de benodigde medewerking verleent met inbegrip van het verschaffen van het benodigde inzicht in de opzet en de werking van de administratie. Overtreding van art. 52 lid 6 AWR kwalificeert eveneens als een strafbaar feit ex art. 68 AWR.³⁹

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

35 HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, 3.5.3 e.v., met verwijzing naar HR 19 november 1985, *LJN AC9105*, *NJ* 1986, 533. Vgl. ook: Vakstudie Algemeen Deel, art. 47 AWR, aant. 20.6 (online, bijgewerkt 17 september 2020).

36 HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, 3.5.4.

37 Wij laten een bespreking van de situatie dat tevens sprake is van een strafbaar feit in relatie tot het verstrekken van inlichtingen achterwege.

38 Zie de gekwalificeerde vorm in art. 69 AWR.

39 *Idem*.

33 Zie concept toelichting, par. 4.2

Het argument van de Staatssecretaris van Financiën dat uitzonderingen op het verschoningsrecht niet nieuw zijn en ook in andere rechtsgebieden worden gemaakt, zoals in art. 98 Sv, overtuigt evenmin. Art. 98 Sv is niet uitsluitend beperkt tot feiten die strafbaar zijn gesteld in het Wetboek van Strafrecht. Bovendien wordt een uitzondering op het verschoningsrecht niet zonder meer aangenomen: doorbreking van het verschoningsrecht is alleen mogelijk indien er zeer uitzonderlijke omstandigheden zijn (paragraaf 1). Een correcte belastingheffing en volledige invordering teneinde ervoor te zorgen dat eenieder op de juiste wijze wordt belast en de verschuldigde belasting daadwerkelijk betaalt, is inderdaad een groot en algemeen belang, maar dat mag niet zwaarder wegen dan het maatschappelijke belang dat eenieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking moet kunnen wenden tot een verschoningsgerechtigde. Zo is het niet ondenkbaar dat de verschoningsgerechtigde zijn cliënt erop moet wijzen dat het risico bestaat dat hij bepaalde inlichtingen op verzoek aan de Belastingdienst moet verstrekken. Het behoeft geen betoog dat dat de rechtsbijstand niet ten goede komt, omdat het gevaar kan bestaan dat de rechtzoekende geen hulp zou vragen indien niet de zekerheid zou bestaan dat de toevertrouwde geheimen ook tegenover de Belastingdienst worden bewaard.⁴⁰

Het kan zijn dat de verschoningsgerechtigde zijn cliënt erop moet wijzen dat hij mogelijk bepaalde inlichtingen aan de Belastingdienst moet verstrekken

In de concepttoelichting wordt onder meer gewezen op de OESO-aanbevelingen uit het OESO-*peer review* van 2011.⁴¹ Op basis daarvan was er inderdaad een aanbeveling om het wettelijke fiscale verschoningsrecht te verduidelijken zodat het meer in overeenstemming zou zijn met de OESO-standaard voor verdragen inzake de uitwisseling van informatie betreffende belastingen.⁴² In tegenstelling tot hetgeen de concepttoelichting lijkt te suggereren, komt deze aanbeveling niet meer terug in de OESO-aanbevelingen naar aanleiding van het *peer review* in 2019⁴³ als gevolg van de verdere verduidelijkingen van het verschoningsrecht in de rechtspraak na het *peer review* in 2011. De *peer review*-onderzoekers hebben in 2019 ook geen specifieke

zorgen meer geuit met betrekking tot het (wettelijke fiscale) verschoningsrecht in Nederland.⁴⁴ Gelet daarop lijkt een verduidelijking van het wettelijke fiscale verschoningsrecht op basis van de OESO-aanbevelingen niet gerechtvaardigd.

Door aan te sluiten bij de procesvrijstelling als bedoeld in art. 1a lid 5 Wv Wft (dat restrictief dient te worden uitgelegd⁴⁵), wordt het wettelijke fiscale verschoningsrecht niet alleen verduidelijkt maar óók ingeperkt. Daar waar in de Wv Wft sprake is van doorbreking⁴⁶ van het verschoningsrecht indien (1) de geheimhouder kwalificeert als een instelling,⁴⁷ (2) geen sprake is van een zogeheten procesvrijstelling en (3) een melding van een ongebruikelijke transactie dient te worden gedaan,⁴⁸ wordt de procesvrijstelling als uitgangspunt genomen voor de vraag of sprake is van het verschoningsrecht. Anders gezegd: werkzaamheden die niet onder de zogeheten procesvrijstelling vallen, vallen per definitie niet meer onder het verschoningsrecht indien het voorgestelde art. 53a lid 2 AWR kracht van wet krijgt.

Deze inperking tot, kort gezegd, advisering met betrekking tot en bijstand in juridische procedures (zie paragraaf 4), wijkt daarnaast af van de reikwijdte van het verschoningsrecht op basis van de OESO-standaard voor verdragen inzake de uitwisseling van informatie betreffende belastingen. Op basis van deze standaard valt namelijk informatie die door een belastingplichtige aan een advocaat wordt verstrekt voor doeleinden van het door die advocaat te verlenen juridisch advies ook onder het professionele verschoningsrecht.⁴⁹ Gelet daarop is het huidige wettelijke fiscale verschoningsrecht zoals dat nader is verduidelijkt in de rechtspraak (paragraaf 1) in overeenstemming met de OESO-standaard. Ergo, er bestaat geen goede reden om het wettelijke fiscale verschoningsrecht te ‘verduidelijken’. Mocht de Staatssecretaris van Financiën het niet-tegenstaande deze omstandigheid opportuun vinden om het wettelijke fiscale verschoningsrecht te verduidelijken, dan zou dit naar onze mening het beste kunnen worden vormgegeven conform voornoemde OESO-standaard, waardoor ook informatie die wordt verstrekt in het kader van de juridische advisering door een advocaat buiten een juridische procedure onder het wettelijke fiscale verschoningsrecht valt. Door aan te sluiten bij de procesvrijstelling wordt namelijk de reikwijdte van het wettelijke fiscale verschoningsrecht in Nederland beperkter dan het verschoningsrecht op basis van de OESO-standaard. Nederland zal als gevolg daarvan internationaal mogelijk uit de pas

40 Ontleend aan: HR 25 oktober 1983, NJ 1984, 132 in relatie tot 218 Sv en T. Bertens en F. Vellinga-Schootstra, ‘Grondslagen en strafprocessuele gevolgen van de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de arts, advocaat en notaris’, in: *Preadviezen 2013 Vereniging voor de vergelijkende studie van het recht van België en Nederland*, Den Haag: Boom juridisch 2013, p. 173. Zie ook: G.J.M. Corstens, M.J. Borgers & T. Kooijmans a.w., Deventer: Kluwer 2018, par. IV.11 De getuige.

41 Zie Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2011.

42 Zie Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2011, ToR C.4.1.

43 Zie Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2019, ToR C.4.1. (par. 289).

44 Zie Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2019, ToR C.4.1. (par. 290).

45 Zie onder meer: S.R. van Breukelen & D. Emmelkamp, ‘Het advocatuurlijke verschoningsrecht in de ondernemingsrechtpraktijk’, *TOP* 2018/480.

46 Fanoy 2017 a.w., p. 258.

47 Art. 1a lid 4 onder c, d en e Wv Wft.

48 Art. 16 Wv Wft. Zie art. 15 Wv Wft en het Uitvoeringsbesluit Ub Wft 2018 voor de indicatoren.

49 Zie onder andere paragraaf 19.3 van het commentaar op artikel 26 van het OESO Modelverdrag inzake dubbele belasting naar het inkomen en naar het vermogen en het commentaar op artikel 7 van het OESO Modelverdrag inzake de uitwisseling van informatie betreffende belastingen.

gaan lopen, ervan uitgaande dat landen ervoor kiezen om uitsluitend de OESO-standaard te volgen. Dit klemt te meer nu de noodzaak van het conceptwetsvoorstel in belangrijke mate wordt gemotiveerd door de OESO-aanbevelingen uit de *peer review* van 2011 (waar de OESO in 2019 niet meer over rept).

4. De impact van het conceptwetsvoorstel op advocatuur, notariaat en fiscale dienstverlening

Advocaten en notarissen met Wv Wft-plichtige werkzaamheden

Als gezegd, door aansluiting te zoeken bij de Wv Wft wordt het wettelijke fiscale verschoningsrecht beperkt tot die werkzaamheden van de advocaat en notaris die onder de procesvrijstelling vallen. Werkzaamheden die bijvoorbeeld bestaan uit advies geven of bijstand verlenen bij het aan- of verkopen van registergoederen, het beheren van effecten, het oprichten of beheren van vennootschappen, het aan- of verkopen van aandelen in, of het geheel of gedeeltelijk aan- of verkopen dan wel overnemen van ondernemingen en vennootschappen, en werkzaamheden op fiscaal gebied die vergelijkbaar zijn met de werkzaamheden van belastingadviseurs vallen niet onder het verschoningsrecht.⁵⁰

Advocaten en notarissen die zich bezighouden met fusies en overnames, vastgoedtransacties of financieringstransacties kunnen zich niet meer beroepen op hun verschoningsrecht

Het gevolg hiervan is dat advocaten en notarissen die zich bijvoorbeeld bezighouden met (publieke en private) (grensoverschrijdende) fusies en overnames, vastgoedtransacties, *private equity*-investeringen of financieringstransacties zich niet meer kunnen beroepen op hun verschoningsrecht indien de Belastingdienst op basis van het voorgestelde art. 53a lid 2 AWR bij hen informatie opvraagt met betrekking tot deze transacties, die doorgaans zeer relevant zouden kunnen zijn voor de belastingheffing van de betrokken belastingplichtigen (voor zover geen sprake is van een procesvrijstelling). Deze – vaak internationale – belastingplichtigen, in hun hoedanigheid als cliënten van die advocaten en notarissen die zich juist tot hen wenden vanwege hun professionele hoedanigheid, moeten er dan rekening mee houden dat de doorgaans gevoelige en vertrouwelijke informatie kan worden opgevraagd bij hun advocaten of notarissen die het verstrekken van die informatie dan niet meer kunnen weigeren op basis van hun verschoningsrecht, maar mogelijk alleen op basis van het informele verschoningsrecht dat ook aan hen toekomt, maar dat beperkter is dan het algemene verschoningsrecht. Cliënten kunnen er als

gevolg van het conceptwetsvoorstel niet meer zonder meer op vertrouwen dat informatie die zij op basis van *bona fide* overwegingen hebben gedeeld met hun advocaten en notarissen om zakelijke transacties te sluiten, vertrouwelijk zal blijven. Overigens ontvangen deze advocaten en notarissen in het kader van hun werkzaamheden doorgaans ook informatie met betrekking tot de (internationale) weder- en contractspartijen van hun cliënten, vaak via die cliënten of andere Nederlandse of internationale advocaten. Ook de vertrouwelijkheid van deze informatie is als gevolg daarvan niet meer gewaarborgd, terwijl internationale cliënten en advocaten die zijn betrokken bij dergelijke transacties er in de praktijk op zullen vertrouwen dat deze informatie (conform de OESO-standaard) ook in handen van Nederlandse advocaten onder het wettelijke fiscale verschoningsrecht zal vallen en vertrouwelijk zal blijven. Dit komt doordat het wettelijke fiscale verschoningsrecht conform het conceptwetsvoorstel afwijkt van het verschoningsrecht conform de OESO-standaard dat een ruimere reikwijdte heeft.

EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies

De aanpassing van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht heeft mogelijk ook gevolgen voor de meldingsplicht van advocaten op grond van de EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies⁵¹ die door Nederland is geïmplementeerd in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) en de AWR.⁵² Op grond van deze richtlijn geldt een meldingsplicht voor intermediairs – en bij gebreke daarvan belastingplichtigen⁵³ – die betrokken zijn bij het bedenken, aanbieden, opzetten of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie met kenmerken en elementen die een sterke aanwijzing voor belastingontwijking of -misbruik vormen. Art. 10h lid 5 WIB bepaalt echter dat verschoningsgerechtigden zoals advocaten en notarissen zijn ontheven van de verplichting om de relevante constructie en gegevens en inlichtingen met betrekking tot die constructie te melden aan de Belastingdienst nu art. 53a AWR van overeenkomstige toepassing is verklaard ten aanzien van die verplichting. De advocaat of notaris dient wel onverwijld andere intermediairs die bij dezelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende construc-

51 Richtlijn (EU) nr. 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, *PbEU* 2018, L 139.

52 Op basis van de Wet van 18 december 2019 tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) nr. 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (*PbEU* 2018, L 139) (Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies), *Stb.* 2019, 509.

53 Indien er geen intermediairs betrokken zijn bij de constructie, of indien er uitsluitend intermediairs met een geheimhoudingsplicht/verschoningsrecht betrokken zijn bij de constructie, verschuift de meldingsplicht naar de belastingplichtige.

50 Vgl. art. 1a lid 4 c en d Wv Wft.

tie zijn betrokken of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige in kennis te stellen van hun verplichting om die constructie te melden aan de Belastingdienst. In dit sluitende systeem wordt gewaarborgd dat grensoverschrijdende constructies die onder de meldingsplicht vallen, ook altijd zullen moeten worden gemeld. De omstandigheid dat advocaten en notarissen zich kunnen beroepen op hun wettelijke fiscale verschoningsrecht doet daar niets aan af.

Op basis van het conceptwetsvoorstel kunnen verschoningsgerechtigden in fiscale zaken zich uitsluitend op het aan hen toekomende verschoningsrecht beroepen voor zover hun werkzaamheden voor de cliënt bestaan uit 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. Als gevolg daarvan kan een advocaat die zich bezighoudt met bijvoorbeeld – doorgaans vertrouwelijke – (publieke en private) grensoverschrijdende fusies en overnames, vastgoedtransacties, *private equity*-investeringen of financieringstransacties, zich niet langer beroepen op de uitzondering op de meldingsplicht en zal hij alsnog zelf deze grensoverschrijdende constructies, alsmede gegevens en inlichtingen met betrekking tot die constructies, moeten melden aan de Belastingdienst. Dit lijkt in conflict te zijn met doel en strekking van de EU-richtlijn op basis waarvan het verschoningsrecht juist gerespecteerd zou moeten worden indien de relevante EU-lidstaat gebruikmaakt van de door de EU-richtlijn geboden mogelijkheid om te voorzien in een uitzondering op de meldingsplicht voor verschoningsgerechtigden. De vraag is of de Staatssecretaris van Financiën hier bewust voor heeft gekozen of dat dit een onbedoeld gevolg is van het conceptwetsvoorstel. De toelichting op het conceptwetsvoorstel verschaft daarover geen duidelijkheid. Gelet op de omstandigheid dat onder de EU-richtlijn zoals geïmplementeerd uiteindelijk altijd een andere intermediair of, bij gebreke daarvan de belastingplichtige zelf, de relevante constructie zal moeten melden, lijkt er ook geen noodzaak te zijn om via een aanpassing van art. 53a AWR alsnog de meldingsplicht bij de betrokken advocaten of notarissen neer te leggen.

5. Conclusie

Het conceptwetsvoorstel beoogt een aanpassing en verduidelijking van het verschoningsrecht als bedoeld in

art. 53a AWR. Voor een aanpassing (lees: beperking) van het verschoningsrecht moeten er zwaarwegende en valide argumenten worden aangedragen die in het conceptwetsvoorstel ontbreken. Bovendien berusten de argumenten die worden aangedragen op een onjuiste voorstelling van zaken. Zo gaat de Staatssecretaris van Financiën uit van de premisse dat al hetgeen naar de advocaat of notaris is gestuurd onder het verschoningsrecht valt. Voorts komt de OESO-aanbeveling om het wettelijke fiscale verschoningsrecht te verduidelijken uit het '2011 *peer review*'. In de OESO-aanbevelingen naar aanleiding van het '2019 *peer review*' is deze aanbeveling echter niet meer opgenomen.

De verduidelijking in het voorgestelde art. 53a lid 2 AWR betreft in de kern een *nadere* inperking van het verschoningsrecht doordat aansluiting wordt gezocht bij de procesvrijstelling ex art. 1 lid 5 Wv Wft dat tevens restrictief pleegt te worden uitgelegd. Daardoor vallen veel kwesties, zoals advisering op het gebied van grensoverschrijdende transacties, niet onder het verschoningsrecht en komt men niet toe aan de uitzondering als bedoeld in het voorgestelde art. 53a lid 3 AWR. Tot slot heeft de inperking van het verschoningsrecht ook gevolgen voor de meldings- en notificatieplicht van advocaten en notarissen onder de EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, zoals deze is geïmplementeerd in Nederland nu de uitzondering op de meldingsplicht voor verschoningsgerechtigden is gebaseerd op het wettelijke fiscale verschoningsrecht ex art. 53a AWR.

Kortom, de noodzaak tot inperking van het verschoningsrecht ontbreekt. Mocht de Staatssecretaris van Financiën desalniettemin aanleiding zien om het wettelijke verschoningsrecht te verduidelijken, dan zou in art. 53a lid 2 AWR aansluiting moeten worden gezocht bij de OESO-standaard.

Over de auteurs

Mr. B. Chababi

Bilal Chababi is advocaat bij AKD N.V. te Amsterdam.

Mr. R.J. Kloprogge

Robert Jean Kloprogge is advocaat en belastingadviseur bij AKD N.V. te Amsterdam.