

Amsterdam, 22 oktober 2020

Reactie namens Houthoff op het consultatievoorstel tot aanpassing van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht

1. INLEIDING

- 1.1. Terecht stelt het kabinet in zijn toelichting voorop dat het verschoningsrecht een belangrijk onderdeel is van onze rechtsstaat en dat de grondslag ervan is gelegen in het algemene rechtsbeginsel dat eenieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene moet kunnen wenden tot een vertrouwenspersoon als een advocaat of notaris.¹ Het kabinet erkent het grote belang van dit rechtsbeginsel omdat het ertoe dient te garanderen dat essentiële hulpverleningstaken door bepaalde vertrouwenspersonen, zoals advocaten en notarissen, kunnen worden uitgevoerd. De grote verantwoordelijkheid van de wetgevende en uitvoerende macht is ook door het EHRM benadrukt. Het heeft meermaals geoordeeld dat “*States should take all necessary measures to ensure the respect of the confidentiality of the client-lawyer relationship*”.²
- 1.2. Het kabinet stelt een ‘aanpassing en verduidelijking’ voor van het verschoningsrecht van advocaten en notarissen in belastingzaken. De aanpassing houdt in dat de belastingdienst bepaalde stukken (jaarstukken, accountantsverklaringen, rekeningafschriften, delen van de administratie) die een belastingplichtige aan zijn advocaat of notaris heeft verstrekt voortaan ook bij die advocaat of notaris kan opvragen. Voor het overige beoogt het kabinet geen wijziging van het bestaande verschoningsrecht.³ De verduidelijking houdt in dat voor de omschrijving van de dienstverlening van advocaten en notarissen die jegens de belastingdienst onder het verschoningsrecht valt, voortaan wordt aangesloten bij de omschrijving van werkzaamheden die zijn uitgezonderd van de meldingsplicht op grond van de Wwft. Met deze verduidelijking zegt het kabinet een aanbeveling van het Global Forum van de OESO te willen opvolgen.
- 1.3. Het conceptwetsvoorstel moet niet worden ingediend, ook niet in gewijzigde vorm. *Ten eerste* is de ‘aanpassing’ onnodig. Het kabinet veronderstelt namelijk ten onrechte dat de verplichting van een burger of bedrijf op grond van de AWR of Invorderingswet bepaalde stukken aan de belastingdienst te verstrekken zou vervallen als die burger of dat bedrijf die stukken of kopieën ervan aan zijn advocaat of notaris heeft verstrekt. Sterker nog, de aanpassing leidt juist tot een beperking van het verschoningsrecht, hetgeen in strijd is met het algemene rechtsbeginsel dat het kabinet in de eerste regels van de toelichting stelt te respecteren. Zie daarover § 2 hierna.

¹ Zie bijvoorbeeld HR 22 juni 1984, NJ 1985/188 (*advocaat*), m.nt. W.L. Haardt, rov. 3.4 en HR 1 maart 1985, NJ 1986/173 (*notaris Maas*), m.nt. W.L. Haardt, rov. 3.6. Zie recent nog HR 3 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:600, JOR 2020/138 m.nt. D.R. Doorenbos (*SNS Reaal*), rov. 3.2.2.

² EHRM 27 september 2005, nr. 50882/99, ECLI:CE:ECHR:2005:0927JUD005088299 (*Petri Sallinen/Finland*) rov. 87; EHRM 13 januari 2009, nr. 19348/04, ECLI:CE:ECHR:2009:0113JUD001934804 (*Sorvisto/Finland*), rov. 114.

³ Concepttoelichting § 4.1, 3^e alinea (“dat de reikwijdte van het fiscale verschoningsrecht ongewijzigd blijft”), § 4.1, derde alinea (“Benadrukt wordt dat dit laatste een verduidelijking betreft en dat de reikwijdte van het fiscale verschoningsrecht ongewijzigd blijft.”) en § 4.1, laatste alinea (“Benadrukt wordt nogmaals dat geen wijziging wordt beoogd ten aanzien [van] de reikwijdte van het wettelijke fiscale verschoningsrecht.”).

- 1.4. Ten tweede is van een verduidelijking geen sprake. Integendeel, waar het kabinet in de concepttoelichting herhaaldelijk zegt het bestaande verschoningsrecht niet te willen wijzigen (afgezien van de reeds genoemde 'aanpassing'), wekt het door bij de 'verduidelijking' aan te sluiten bij de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) juist de indruk het verschoningsrecht drastisch te willen beperken. Door bij de Wwft aan te sluiten zou het verschoningsrecht van advocaten en notarissen kort gezegd niet langer gelden jegens de belastingdienst, behalve bij bijstand in verband met een – al dan niet dreigend – rechtsgeding. Zo'n beperking is onterecht omdat voor de toepassing van het verschoningsrecht geen onderscheid wordt gemaakt tussen juridisch advies en bijstand in geval van een (dreigend) rechtsgeding. Zo'n beperking is ook niet in overeenstemming met de aanbeveling van het Global Forum van de OESO. Dat erkent uitdrukkelijk dat het verschoningsrecht zowel betrekking heeft op juridisch advies als op bijstand in verband met een (dreigend) rechtsgeding. De indruk van het willen beperken van het verschoningsrecht wordt verder versterkt doordat het kabinet een apart verschoningsrecht in belastingzaken ('fiscaal verschoningsrecht') onderscheidt, en in de toelichting de indruk wekt dat het verschoningsrecht van advocaten en notarissen niet geldt voor werkzaamheden die ook door belastingadviseurs worden verricht. Dat is ook onjuist en evenmin in overeenstemming met de aanbeveling van de OESO. Zie hierover § 3-5 hierna.
- 1.5. In § 6 gaan wij in op het verband van het conceptwetsvoorstel met de op grond van DAC6 ingevoerde meldingsplicht in artikel 10h WIB. Onze conclusie in § 7 is dat het conceptwetsvoorstel niet moet worden ingediend.

2. DE BURGER KAN ZICH NIET AAN ZIJN INFORMATIEVERPLICHTING ONTTREKKEN DOOR STUKKEN AAN EEN ADVOCaat OF NOTARIS TE GEVEN

- 2.1. Volgens de concepttoelichting meent het kabinet dat er een probleem is met de 'fiscale transparantie'. Daaronder verstaat het dat de belastingdienst in staat moet zijn om over de feiten te beschikken⁴ die redelijkerwijs van belang zijn voor de belastingheffing en de invordering. Volgens het kabinet kan een belastingplichtige delen van zijn administratie aan de controle door de belastingdienst onttrekken als een verschoningsgerechtigde beroepsbeoefenaar daarover beschikt in zijn specifieke vertrouwensfunctie.⁵ Dat zou blijkens de toelichting ook gelden voor jaarverslagen, accountantsverklaringen en rekeningafschriften.⁶ Het kabinet veronderstelt dus dat een belastingplichtige dit soort stukken niet meer aan de belastingdienst hoeft te verstrekken omdat hij ze op enig moment aan zijn advocaat of notaris heeft verstrekt. Aldus zou een niet te rechtvaardigen onderscheid ontstaan tussen een belastingplichtige die een advocaat of notaris heeft ingeschakeld en een andere belastingplichtige die dat niet heeft gedaan of niet heeft kunnen doen.⁷
- 2.2. Deze veronderstelling van het kabinet is onjuist. De belastingplichtige c.q. belastingschuldige moet dit soort stukken gewoon aan de belastingdienst verstrekken, ook als hij kopieën aan zijn advocaat of notaris heeft gegeven of als hij

4 Bedoeld wordt: bewijsmiddelen, om feiten aan te kunnen tonen.

5 Concepttoelichting § 2.2, 2^e en 3^e alinea. Dezelfde gedachte ligt ten grondslag aan § 1, 3^e en 4^e alinea en § 3.1.

6 Concepttoelichting § 1, 4^e alinea en 4.1, 2^e alinea.

7 Ter illustratie zij nogmaals (zie ook voetnoten 4 en 5) verwezen naar de concepttoelichting:

- § 1, vierde alinea: "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."

- § 3.1: "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."

- § 4.1: "(...) 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."

hun het origineel heeft gegeven zonder een kopie te behouden. De belastingdienst (de inspecteur of de ontvanger) kan afgifte van dit soort stukken dan ook op de gebruikelijke wijze afdwingen, door middel van een formeel verzoek, een informatiebeschikking of in het uiterste geval een kort geding tegen de belastingplichtige c.q. belastingschuldige.

- 2.3. Het wetsvoorstel is dus overbodig omdat het probleem dat het kabinet daarmee wil oplossen niet bestaat.⁸ Sterker nog, het voorstel zou leiden tot een *beperking* van het verschoningsrecht en een schending van het algemene rechtsbeginsel waarop het is gebaseerd. Iemand die stukken heeft die hij vooralsnog niet aan de belastingdienst wil verstrekken en die bereid is de eventuele consequenties daarvan te aanvaarden, zou namelijk belemmerd kunnen worden om toegang tot een advocaat of notaris te zoeken en in verband daarmee die stukken of kopieën ervan aan de advocaat of notaris te verstrekken als die stukken of kopieën buiten hem om bij de advocaat of notaris kunnen worden opgevraagd door de belastingdienst. Om die reden druist de voorgestelde 'verduidelijking' juist in tegen het fundamentele belang dat het verschoningsrecht beoogt te beschermen. Ook om die reden moet het wetsvoorstel niet worden ingediend.

3. HET 'AANSLUITEN' BIJ DE WWFT

- 3.1. Zoals reeds opgemerkt in § 1.1 beoogt het kabinet, afgezien van de zojuist besproken 'aanpassing', geen wijziging van het verschoningsrecht. Het kabinet beoogt slechts een verduidelijking, om daarmee te voldoen aan een aanbeveling van het Global Forum van de OESO. In zijn rapport van november 2013 schreef het Global Forum van de OESO namelijk⁹ dat in artikel 53a AWR niet is vastgelegd dat het verschoningsrecht – overeenkomstig paragraaf 19.3 van het commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag en het commentaar op artikel 7 lid 3 van de modelovereenkomst on The Exchange of information on tax matters – “*is confined to information that constitutes confidential communication between a client and attorney, solicitor or other admitted legal representative, if such communication is produced for the purpose of seeking or providing legal advice or is produced for the purpose of use in existing or contemplated legal proceedings*”.¹⁰ Volgens het Global Forum zou deze reikwijdte van het verschoningsrecht kunnen worden afgeleid uit de woorden in artikel 53a AWR dat advocaten en notarissen tot geheimhouding verplicht zijn “uit hoofde van hun stand, ambt of beroep”. Het Global Forum beveelt niettemin aan dat in artikel 53a AWR wordt verduidelijkt dat het verschoningsrecht is beperkt tot *confidential communication produced for the purpose of seeking or providing legal advice or produced for the purpose of use in existing or contemplated legal proceedings*.”
- 3.2. Deze door het Global Forum van de OESO bedoelde verduidelijking wordt niet bereikt door overneming van artikel 1a lid 5 Wwft in artikel 53a AWR, artikel 63 Invorderingswet en artikel 8.88 Belastingwet BES.
- 3.3. Op grond van de Wwft dient een dienstverlener, waaronder een advocaat of notaris, een melding te doen van een ongebruikelijke transactie aan de *Financial Intelligence Unit* (FIU), een zelfstandig orgaan van de Staat dat organisatorisch is ondergebracht bij de nationale politie. Zo'n meldingsplicht geldt evenwel niet als de advocaat of notaris wordt geconfronteerd met een ongebruikelijke transactie bij het verlenen van de in artikel 1a lid 5 Wwft genoemde diensten. Die diensten betreffen kort gezegd het bepalen van de rechtspositie van een cliënt bij een intakegesprek en de advisering en bijstand bij een – al dan niet dreigend – rechtsgeding.¹¹ Andere juridische en fiscale advisering valt niet onder de reikwijdte van artikel 1a lid 5 Wwft. Deze beperkte meldingsplicht is vanwege een Europese richtlijn ingevoerd met het oog op het bestrijden van witwassen en terrorismefinanciering.

⁸ De toelichting noemt – dan ook – geen voorbeelden uit de jurisprudentie waaruit dat probleem blijkt.

⁹ OECD (2013), *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2013, Combined: Phase 1 + Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, OECD Publishing, November 2013, nr. 291 en de verwijzing daarnaar in nr. 410, slotzin.

¹⁰ Cursivering volgens het origineel.

¹¹ *Kamerstukken II, 2007/2008, 31.238, nr. 3, p. 15 en 16.*

- 3.4. De meldplicht van de Wwft is een *inbreuk* op het verschoningsrecht, geen verduidelijking. Het voorstel van het kabinet om aan te sluiten bij artikel 1a lid 5 Wwft betekent dan ook geen verduidelijking van het verschoningsrecht, maar leidt tot een beperking. Voor de toepassing van het verschoningsrecht bestaat namelijk geen onderscheid tussen juridisch advies en bijstand in geval van een (dreigend) rechtsgeding. De regering heeft dat ook erkend. Zie § 5.5 hierna. Het conceptwetsvoorstel betekent evenwel dat het verschoningsrecht van een advocaat en notaris jegens de belastingdienst kort gezegd wordt beperkt tot dienstverlening in verband met een lopend of dreigend rechtsgeding.¹² Dat is in strijd met de mededeling van het kabinet dat het geen wijziging beoogt te brengen in het bestaande 'fiscale' verschoningsrecht. Het is ook in strijd met de aanbeveling van het Global Forum van de OESO die het kabinet wenst op te volgen. Het Global Forum gaf immers aan dat het verschoningsrecht zich uitstrekt tot "*legal advice*" en "*existing or contemplated legal proceedings*" (zie § 3.1 hierboven). Door enerzijds te stellen dat met het conceptwetsvoorstel geen wijziging is beoogd, maar anderzijds 'aan te sluiten' bij het Wwft-criterium, is onduidelijk wat het kabinet precies beoogt.
- 3.5. Daarbij komt dat van 'aansluiten' bij de Wwft geen sprake is; het voorstel van het kabinet leidt juist tot een fundamentele afwijking van de Wwft. De uitzondering op het verschoningsrecht in de Wwft heeft als doel het voorkomen van witwassen en terrorismefinanciering. Zij geldt slechts voor bepaalde, primair door de advocaat of notaris te bepalen transacties. De door het kabinet voorgestelde 'aansluiting' bij artikel 1a lid 5 Wwft leidt evenwel ertoe dat (a) het verschoningsrecht niet meer geldt jegens de belastingdienst voor alle dienstverlening buiten de procesgerelateerde dienstverlening en (b) niet de verschoningsgerechtigde primair bepaalt of de uitzondering op zijn verschoningsrecht zich voordoet, maar de belastingambtenaar, (c) zonder dat enig verband met witwassen of terrorismefinanciering hoeft te bestaan. De belastingambtenaar kan aldus in wezen en naar gelang zijn informatie-behoefte de reikwijdte van het verschoningsrecht in alle niet-procesgerelateerde situaties bepalen. Dat is in strijd met het algemene rechtsbeginsel waarop het verschoningsrecht is gebaseerd en dat het kabinet meermaals zegt te respecteren. Ook om deze redenen moet het wetsvoorstel niet worden ingediend.

4. EEN APART FISCAAL VERSCHONINGSRECHT BESTAAT NIET

- 4.1. Verdere onduidelijkheid wordt veroorzaakt doordat het kabinet het in de concepttoelichting steeds heeft over het (wettelijke) fiscale verschoningsrecht. Die term suggereert dat een apart fiscaal verschoningsrecht bestaat dat moet worden onderscheiden van het 'gewone' verschoningsrecht. Het zou betekenen dat advocaten en notarissen geen beroep toekomt op het verschoningsrecht als zij werkzaamheden verrichten die door een belastingadviseur kunnen worden verricht. Die suggestie wordt versterkt doordat het kabinet opmerkt dat advocaten en notarissen geen beroep kunnen doen op het wettelijke verschoningsrecht als zij optreden als 'belastingadviseur'.¹³
- 4.2. Zo het kabinet de opvatting zou hebben dat advocaten en notarissen geen verschoningsrecht toekomt voor zover zij adviseren op fiscaal gebied, is die opvatting onjuist. Er bestaat maar één verschoningsrecht; er is geen uitzondering voor bepaalde rechtsgebieden. Advocaten en notarissen komt een verschoningsrecht toe "nopens hetgeen waarvan de wetenschap aan hen als zodanig is toevertrouwd".¹⁴ Het maken van een onderscheid naar de soort gegevens die een

¹² Aangezien notarissen niet plegen te procederen of te adviseren over procedures, zou het conceptwetsvoorstel in de praktijk erop neerkomen dat zij jegens de belastingdienst geen verschoningsrecht hebben.

¹³ Concepttoelichting § 2.2, 2^e alinea en § 4.3, 1^e alinea. Deze opvatting is overigens in het licht van dit wetsvoorstel merkwaardig. Als advocaten en notarissen nu al geen verschoningsrecht zouden hebben ter zake van diensten die ook door een belastingadviseur worden verricht, waarom is het wetsvoorstel dan überhaupt nodig?

¹⁴ HR 22 juni 1984, NJ 1985/188 (*advocaat*), m.nt. W.L. Haardt, rov. 3.4, met verwijzing naar HR 12 december 1958, NJ 1961/270. In gelijke zin voor de notaris: HR 1 maart 1985, NJ 1986/173 (*notaris Maas*), m.nt. W.L. Haardt, rov. 3.6. Volgens Fernhout (F.J. Fernhout, *Het verschoningsrecht van getuigen in civiele zaken* (diss.), Kluwer: Deventer 2004, par. 3.4.8.1, p. 155) gaat het om wat tot de taak van de beroepsgroep wordt gerekend. HR 12 oktober 2010, NJ 2011/537 (*Holleeder*), rov. 5.3.3 heeft het over de 'normale uitoefening van het beroep'.

verschoningsgerechtigde worden toevertrouwd, zou het verschoningsrecht op onaanvaardbare wijze aantasten.¹⁵ In het arrest van de Hoge Raad waarnaar het kabinet verwijst¹⁶ ging het om een belastingadviseur, niet om een advocaat of notaris. De Hoge Raad besliste dat een belastingadviseur niet het verschoningsrecht heeft dat een advocaat toekomt. De Hoge Raad heeft toen niet – en ook niet daarna – beslist dat een advocaat of notaris geen verschoningsrecht toekomt voor diensten die ook door een belastingadviseur worden verleend.¹⁷ In de parlementaire geschiedenis waarnaar het kabinet verwijst, heeft de regering bovendien juist afwijzend gereageerd op de suggestie van de toenmalige GPV-fractie om het verschoningsrecht van advocaten en notarissen uit te sluiten als zij feitelijk optreden als belastingadviseur.¹⁸ Illustratief is ook de uitspraak van rechtbank Midden-Nederland van 20 maart 2015,¹⁹ waarin een advocaat was verboden tijdens een tuchtrechtelijke schorsing fiscale adviesdiensten te verlenen.

- 4.3. Aangezien een apart fiscaal verschoningsrecht voor advocaten en notarissen niet bestaat, zou het kabinet die term ook niet moeten gebruiken, ter voorkoming van misverstand. Als het gaat om de toepassing van het verschoningsrecht tegenover de belastingdienst zou het kabinet bijvoorbeeld kunnen spreken over het verschoningsrecht in belastingzaken.
- 4.4. Het introduceren van een apart fiscaal verschoningsrecht zou overigens onoverkomelijke afbakeningsproblemen meebrengen, daardoor onwerkbaar zijn en de positie van vrijwel alle advocaten en notarissen raken. Valt bijvoorbeeld correspondentie tussen een advocaat die voor zijn cliënt een overname begeleidt onder het beperkte fiscale verschoningsrecht omdat in de overnameovereenkomst een fiscale paragraaf voorkomt? Of valt alleen correspondentie over die fiscale paragraaf onder het fiscale verschoningsrecht en de rest onder het 'gewone' verschoningsrecht? En vallen adviezen van een advocaat die een werknemer adviseert over het aangaan van een arbeidsovereenkomst onder het fiscale verschoningsrecht omdat de advocaat ook adviseert over de belastbaarheid van bepaalde kostenvergoedingen en andere secundaire arbeidsvoorwaarden? Vallen de werkzaamheden van een notaris die adviseert bij het opstellen van een testament en de successierechtelijke gevolgen ervan, onder het fiscale verschoningsrecht of het 'gewone' verschoningsrecht? Reeds deze drie eenvoudige voorbeelden illustreren dat het voorstel van het kabinet niet alleen onjuist is, maar door de afbakeningsproblemen ook onwerkbaar.
- 4.5. Bovendien maakt het conceptwetsvoorstel niet duidelijk hoe die afbakening zonder schending van het verschoningsrecht beoordeeld zou moeten worden door de rechter. Of bepaalde informatie een verschoningsgerechtigde in diens hoedanigheid is verstrekt, valt voor een rechter nog wel met de beperkingen van zijn toetsingsbevoegdheid te beoordelen. Om te kunnen beoordelen of de verstrekte informatie 'fiscaal' is, dus valt onder de reikwijdte van de fiscale informatieverstrekkingsbepalingen,²⁰ valt echter niet te beoordelen zonder (ten minste enige) inhoudelijke kennisneming van hetgeen de verschoningsgerechtigde in diens hoedanigheid is toevertrouwd. Het verschoningsrecht staat in de weg aan een dergelijke inhoudelijke kennisneming.
- 4.6. Ook om deze redenen moet het wetsvoorstel niet worden ingediend.

15 HR 1 maart 1985, NJ 1986/173 (*notaris Maas*), m.nt. W.L. Haardt, rov. 3.4 2^e alinea: "Onderdeel 1 van het middel betoogt dat bij de vraag wat als aan de notaris toevertrouwd heeft te gelden, – in afwijking van het voorgaande – een algemeen onderscheid moet worden gemaakt tussen vertrouwelijke en minder vertrouwelijke gegevens en dat zijn verschoningsrecht alleen de eerste categorie zou betreffen. Dit betoog moet worden verworpen. Het miskent dat het verschoningsrecht ten doel heeft cliënten en andere belanghebbenden zekerheid te geven dat zij vrijelijk met de notaris kunnen spreken. Die zekerheid zou door het maken van zulk een onderscheid op onaanvaardbare wijze worden aangetast."

16 De concepttoelichting verwijst in § 2.2, 2^e alinea, voetnoot 9 naar HR 6 mei 1986, NJ 1986/814, m.nt. W.L. Haardt.

17 F.J. Fernhout, *Het verschoningsrecht van getuigen in civiele zaken* (diss), par. 3.4.8.1.3, p. 162, noemt de beslissing van de Ombudsman (NO 21 december 1999, AB 2000/191) dat een advocaat geen verschoningsrecht toekomt in een belastingzaak "een echte uitglijder".

18 De concepttoelichting, § 2.2, 1^e alinea verwijst in voetnoot 10 naar *Kamerstukken II*, 1990-1991, 21.287, nr. 5, p. 26 (artikel 53a).

19 Rechtbank Midden-Nederland 20 maart 2015, ECLI:NL:RBMNE:2015:1505, rov. 4.8 en 4.9.

20 Artikelen 47 en 48-50 AWR, 58-60 Invorderingswet 1990, 8.83-8.85 Belastingwet BES. Zie het conceptwetsvoorstel.

5. DE AANBEVELING VAN HET GLOBAL FORUM VAN DE OESO IS INGETROKKEN

- 5.1. Het conceptwetsvoorstel is ook niet in overeenstemming met de aanbeveling van de OESO.
- 5.2. De concepttoelichting stelt reeds aan het begin dat het wettelijke ‘fiscale verschoningsrecht’²¹ “te breed en ongericht” zou zijn en dat “ook” het Global Forum van de OESO herhaaldelijk zou hebben aangedrongen op verduidelijking.²² In dit verband merkt het kabinet op dat Nederland in 2011 de op één na hoogste beoordeling kreeg en in het rapport van 2019 eveneens.²³
- 5.3. Ten eerste wekt het kabinet aldus de onterechte indruk dat de bedoelde verduidelijking zou kunnen leiden tot een hogere waardering door het Global Forum. De beoordeling door het Global Forum van de OESO vindt plaats op een aantal gebieden. Nederland heeft in de beoordeling van 2011 voor zeven gebieden²⁴ de hoogste beoordeling gekregen (*‘compliant’*) en voor drie gebieden²⁵ de op een na hoogste beoordeling (*‘largely compliant’*). Om die reden was de beoordeling *overall ‘largely compliant’*. Ten aanzien van het gebied B.1 (*Competent Authority’s ability to obtain and provide information*) en C.4 (*Rights and safeguards of taxpayers and third parties*), waarin het verschoningsrecht aan de orde komt, is Nederland *‘compliant’* (de hoogste beoordeling).²⁶
- 5.4. Ten tweede is de aanbeveling tot verduidelijking vervallen in het rapport van 2019 omdat de verduidelijking heeft plaatsgevonden in de jurisprudentie en middels enkele wetsaanpassingen ten aanzien van het verschoningsrecht.²⁷ Het Global Forum van de OESO beval Nederland wel aan de reikwijdte van het verschoningsrecht te monitoren in verband met de inlichtingenuitwisseling, zodat het in overeenstemming is met de internationale standaard.²⁸ Ook hierom bestaat geen grond voor het wetsvoorstel. Als het kabinet toch een verduidelijking wilde, valt niet goed te begrijpen waarom het dan niet de in § 3.1 hierboven vermelde tekst heeft overgenomen die het Global Forum van de OESO heeft voorgesteld. Als het kabinet een hogere waardering door het Global Forum van de OESO nastreefde, dan had het zich beter kunnen concentreren op de gebieden waarop Nederland nog niet de hoogste waardering had.²⁹ Op het gebied waartoe het verschoningsrecht behoort had Nederland al de hoogste waardering.
- 5.5. Het is overigens opmerkelijk dat het Global Forum van de OESO de reikwijdte van het verschoningsrecht aanvankelijk onvoldoende duidelijk vond. Er heeft in Nederland nooit onduidelijkheid over bestaan dat het verschoningsrecht beperkt is tot hetgeen een advocaat of notaris is toevertrouwd *in die hoedanigheid*.³⁰ Ook is duidelijk dat het verschoningsrecht zowel betrekking heeft advieswerkzaamheden als op procesgerelateerde werkzaamheden.³¹ De regering heeft dat ook erkend.³² Het verschoningsrecht geldt niet bij het optreden in een andere hoedanigheid dan advocaat of notaris, zoals die van curator of bewindvoerder.³³ Gerechtshof ‘s-Hertogenbosch oordeelde onlangs dat op

21 Zoals gezegd (zie § 4.2 hierboven) bestaat geen separaat fiscaal verschoningsrecht.

22 Concepttoelichting § 1, 2^e alinea.

23 Concepttoelichting § 1, 2^e en 3^e alinea, § 3.1, p. 4, 2e alinea.

24 OESO-rapport 2013, Terms of Reference A.2, A.3, B.1, C.2, C.3, C.4 en C.5.

25 OESO-rapport 2013, Terms of Reference A.1, B.2 en C.1.

26 Zie OESO-rapport 2013, Executive summary, nr. 10.

27 OESO-rapport 2019, nr. 285-287.

28 OESO-rapport 2019, nr. 289.

29 Volgens het rapport van 2019 behoeven de gebieden A.1 (*partially compliant*) en A.3 (*largely compliant*) nog verbetering.

30 HR 1 maart 1985, NJ 1986/173 (*notaris Maas*), rov. 3.6. F.A.W. Bannier e.a., *Beroepsgeheim en verschoningsrecht*, Sdu Uitgevers 2008, p. 69 en T.N.B.M. Spronken en T. Prakken, *Handboek Verdediging*, Kluwer 2009, p. 97 en 112.

31 Rapport van 24 april 2006, Een *maatschappelijke orde* van de Commissie Advocatuur onder voorzitterschap van prof. mr. P.C.E. van Wijmen. Daarin staat bijvoorbeeld onder het kopje vertrouwelijkheid (p. 20): “Een onderscheid tussen adviserende en processuele werkzaamheden kan hier niet worden gemaakt. Advisering dient evenzeer tot effectivering van rechten als procederen, en datzelfde geldt voor het voeren van onderhandelingen en het treffen van schikkingen namens de cliënt.”, alsmede (p. 22): “De geheimhoudingsplicht en het daaraan verbonden verschoningsrecht komt de aldus wettelijk gereguleerde advocaat toe zowel in de procespraktijk als in de adviespraktijk.” Zie ook NOVA-rapport Commissie Leliveld 2013, p. 26 en 27.

32 Zie *Kamerstukken II*, 2006/2007, 30800 VI, nr. 13, p. 7 en 12.

33 F.A.W. Bannier e.a., *Beroepsgeheim en verschoningsrecht*, Sdu Uitgevers 2008, p. 70.

een derdenrekening gestorte gelden die geen verband houden met een door de advocaat behandelde zaak geen informatie is die de advocaat in diens hoedanigheid is toevertrouwd.³⁴ Het verschoningsrecht geldt evenmin voor brieven of geschriften die voorwerp van een strafbaar feit uitmaken of tot het begaan ervan hebben gediend (*corpora et instrumenta delicti*).³⁵ Volgens de wetgever treedt een advocaat of notaris ook niet in die hoedanigheid op als hij slechts bewaarder van stukken is.³⁶

- 5.6. Blijkbaar kon het Global Forum aanvankelijk niet ervan overtuigd worden dat toepassing van het criterium 'in hoedanigheid van' in Nederland geen moeilijkheden oplevert.³⁷ Inmiddels is het criterium ook voor het Global Forum voldoende helder, aangezien het zijn eerdere aanbeveling heeft ingetrokken in zijn rapport van 2019 (zie § 5.4).

6. GEVOLGEN VOOR DE MANDATORY DISCLOSURE (IMPLEMENTATIE DAC6)

- 6.1. Nederland heeft Richtlijn (EU) 2018/822 (DAC6³⁸) geïmplementeerd door in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) een meldingsplicht op te nemen voor – kort gezegd – agressieve fiscale planningsconstructies. In overeenstemming met artikel 8bis ter, lid 5 van DAC6, heeft de wetgever advocaten en notarissen uitgezonderd van de meldingsplicht omdat die een ontoelaatbare inbreuk zou betekenen op hun wettelijke verschoningsrecht.³⁹ Die uitzondering is gerealiseerd door in artikel 10h lid 5 WIB verschoningsgerechtigden uit te zonderen van de meldingsplicht⁴⁰ door artikel 53a AWR van overeenkomstige toepassing te verklaren.
- 6.2. Door in het conceptwetsvoorstel de reikwijdte van artikel 53a AWR in te perken middels de 'aansluiting' bij de Wwft, wordt ook artikel 10h lid 5 WIB ingeperkt en ontstaat alsnog een meldingsplicht voor advocaten en notarissen op grond van de WIB. Dit is in strijd met de bedoeling van de wetgever bij de implementatie van DAC6 in artikel 10h lid 5 WIB.⁴¹
- 6.3. Ook vanwege deze indirecte – en naar mag worden aangenomen: onbedoelde – wijziging van artikel 10h lid 5 WIB, moet het wetsvoorstel niet worden ingediend. Als evenwel ervan moet worden uitgegaan dat de wetgever het verschoningsrecht niet heeft willen inperken, veroorzaakt de onduidelijkheid als gevolg van de 'aansluiting' van artikel 53a AWR bij de Wwft (zie § 1.4 en 3 hierboven) minst genomen ook onduidelijkheid over de reikwijdte van de meldingsplicht op grond van artikel 10h lid 5 WIB.

7. CONCLUSIE

- 7.1. De 'aanpassing' die het kabinet voorstelt is niet nodig omdat het probleem dat het kabinet wil oplossen niet bestaat. De reikwijdte van het verschoningsrecht is duidelijk, inmiddels ook voor het Global Forum van de OESO. Een 'verduidelij-

34 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 7 januari 2020, ECLI:LNL:GHSHE:2020:13, rov. 3.12.

35 HR 29 maart 1994, NJ 1994/537, rov. 6.2.2.

36 Bijvoorbeeld *Kamerstukken II*, 1990-1991, 21287, nr. 5. p. 25-26: "Daaraan kan de conclusie worden verbonden dat a fortiori buiten geding, bij voorbeeld in het door deze leden ter sprake gebrachte geval van een oneigenlijk beroep op een plicht tot geheimhouding van de in artikel 53 a genoemde beoefenaren van vertrouwenspersonen tegenover de fiscus, wanneer deze beroepsbeoefenaar optreedt op een ander gebied, bij voorbeeld als bewaarder van financiële stukken, enveloppen of iets dergelijks, de inzage in boeken of bescheiden of inbeslagname daarvan niet kan worden tegengegaan met een beroep op zijn plicht tot geheimhouding."

37 Ten behoeve van het rapport is het Global Forum van 9 tot en met 13 mei 2011 onder meer geïnformeerd door vertegenwoordigers van het Ministerie van Financiën, de Kamer van Koophandel en de Autoriteit Financiële Markten over de Nederlandse wet- en regelgeving en jurisprudentie. Zie OESO-rapport 2013, nr 11.

38 *Directive on Administrative Disclosure. Het gaat om de zesde richtlijn (vandaar DAC6) van een reeks die is begonnen met Richtlijn 2011/16/EU.*

39 *Kamerstukken II*, 2018/2019, 35255, nr 3. p. 40 en *Kamerstukken II*, 2018/2019, 35255, nr 6. p. 17.

40 Zij het dat de meldingsplicht wel op de cliënt rust en de verschoningsgerechtigde zijn cliënt ook op die verplichting moet wijzen. Zie artikel 10h lid 5 WIB.

41 *Kamerstukken II*, 2018/2019, 35255, nr 3. p. 40.

jking' is daarom ook niet nodig. Door het conceptwetsvoorstel en de toelichting erbij ontstaat eerder onduidelijkheid over de reikwijdte van het verschoningsrecht. Als gevolg daarvan ontstaat ook onduidelijkheid over de meldingsplicht op grond van de WIB. Het conceptwetsvoorstel moet daarom niet worden ingediend.

Wij zijn desgewenst graag bereid tot het geven van een nadere toelichting op deze reactie op het conceptwetsvoorstel.

Hoogachtend,

Houthoff

A.E.H. van der Voort Maarschalk

E.J.M. Denny

D.W. van der Voort