



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs  
Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën  
Postbus 20201  
2500 EE DEN HAAG

Amsterdam, 20 oktober 2020

**Betreft: Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht**

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het concept wetsvoorstel Aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht (hierna: het concept) en de concept toelichting daarbij (hierna: de concept toelichting).

Op 23 juli 2020 zijn geïnteresseerden uitgenodigd om te reageren op het concept. Met deze brief maakt de Orde graag gebruik van deze mogelijkheid.

In onderdeel A wordt een aantal algemene opmerkingen gemaakt. In onderdeel B geeft de Orde artikelsgewijs commentaar op het concept.

#### **A. Algemene opmerkingen**

De concept toelichting vangt aan met de opmerking dat het verschoningsrecht een belangrijk onderdeel is van onze rechtsstaat. De grondslag van het verschoningsrecht is gelegen in het algemene rechtsbeginsel dat bij bepaalde vertrouwenspersonen het maatschappelijke belang dat de waarheid 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 (HR 1 maart 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9066, r.o.3.1.). Dit algemene rechtsbeginsel dient te garanderen dat essentiële hulpverleningstaken door bepaalde vertrouwenspersonen kunnen worden

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

1

uitgevoerd. Het kabinet respecteert dit algemene rechtsbeginsel om die reden dan ook ten volle, aldus het concept.

De rechtsbescherming en rechtszekerheid van belastingplichtigen verdienen naar de mening van de Orde maximale aandacht. De Orde ziet het daarom als haar taak om hier een bijdrage aan te leveren door te reageren op het concept.

Zoals in het concept wordt erkend is het verschoningsrecht een belangrijk onderdeel van onze rechtsstaat. Het ligt dan voor de hand dit te koesteren en zeer terughoudend om te gaan met inbreuken hierop. Alleen als andere zwaarwegende(re) belangen in het gedrang komen, zoals het belang bij een juiste belastingheffing van de betrokken beroepsbeoefenaar zelf, kan een inbreuk op dit belangrijke onderdeel van onze rechtsstaat gerechtvaardigd zijn. Het spreekt voor zich dat de inbreuk dan niet verder mag gaan dan noodzakelijk.

Het komt de Orde echter voor dat van een ander zwaarwegend(er) belang dat bij een onverkorte toepassing van het verschoningsrecht in het gedrang komt, geen sprake is, althans is dit naar de mening van de Orde onvoldoende (overtuigend) gemotiveerd. Mede omdat voldoende alternatieven voorhanden zijn (zoals omkering en verzwaring bewijslast, civiele dwangsom, strafrechtelijke vervolging) om datgene wat het concept beoogt te bewerkstelligen te bereiken. Op basis van de concept toelichting kan zelfs worden geconcludeerd dat van een zodanig zwaarwegend(er) belang geen sprake is. De reikwijdte van het fiscale verschoningsrecht blijft immers ongewijzigd, volgens het concept. De Orde vraagt zich overigens af of dit juist is (zie verder hierna).

Uit onderdeel 2.2. van de concept toelichting valt af te leiden dat het probleem, dat aanleiding was voor het concept, als volgt kan worden omschreven. Volgens de toelichting zou een belastingplichtige zijn administratie aan controle van de Belastingdienst kunnen onttrekken door deze in bewaring te geven bij een advocaat, notaris of andere verschoningsgerechtigde. Als deze verschoningsgerechtigde over de administratie beschikt in zijn specifieke maatschappelijke vertrouwensfunctie, dan zouden - aldus de toelichting - de verschoningsgerechtigde én de belastingplichtige kunnen weigeren de door de Belastingdienst opgevraagde informatie te verstrekken. De concept toelichting verwijst hierbij naar de parlementaire geschiedenis waarin is opgemerkt dat dit bij voorbeeld het geval kan zijn bij informatiedragers welke behoren tot het procesdossier van een advocaat (Kamerstukken II, 1988-1989, 21287, nr. 3, p. 25).

De desbetreffende passage uit genoemd kamerstuk luidt: “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 [onderstreping: de Orde] zich van de informatieverplichting jegens de fiscus verschonen. Dit kan bij voorbeeld het geval zijn bij informatiedragers welke behoren tot het procesdossier van een advocaat.”

Hoewel voorstelbaar is dat een verschoningsgerechtigde weigert stukken af te geven die hem zijn verstrekt ten behoeve van de uitvoering van zijn werkzaamheden, wil dat niet zeggen dat de belastingplichtige zelf om die reden ook een weigeringsrecht zou hebben. De belastingplichtige

kan onder dreiging van de voornoemde consequenties gedwongen worden om de bij de verschoningsgerechtigde in bewaring gegeven stukken op te halen en zelf te verstrekken; de verschoningsgerechtigde kan dit zijn cliënt immers niet weigeren.

Het komt de Orde voor dat het hier om een misvatting gaat. In dit verband wijst de Orde op de brief van de Algemeen Deken van de Nederlandse Orde van Advocaten van 3 september 2019, dossiernummer 102433, aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal. Daarin wordt opgemerkt dat “(...) in de praktijk nog altijd onduidelijkheden en misvattingen bestaan over aard en omvang van het verschoningsrecht. (...) Het verschoningsrecht is bedoeld om adequate advisering en bijstand mogelijk te maken, niet om strafbare feiten te plegen of te verhullen. Om misbruik te helpen voorkomen zijn uitzonderingen op het verschoningsrecht geformuleerd. Denk aan het bebloede mes of het originele vervalste geschrift dat in bewaring wordt gegeven bij de advocaat. De Wet zegt dat dergelijke voorwerpen (zgn. ‘instrumenti delicti’ en ‘corpora delicti’) niet onder de geheimhoudingsverplichting vallen en dus ook niet via het verschoningsrecht buiten de waarheidsvinding gehouden kunnen worden. (...)”

Alvorens hier, waar het gaat om een zo belangrijk onderdeel van onze rechtsstaat, naar het middel van wetwijziging wordt gegrepen, moet het naar de mening van de Orde volstrekt duidelijk zijn, dat het bestaande instrumentarium ontoereikend is. Het mag niet zo zijn dat de rechtsbescherming van belastingplichtigen onnodig wordt aangetast.

In het concept wordt tweemaal gesteld dat *geen* wijziging wordt beoogd ten aanzien de reikwijdte van het wettelijke fiscale verschoningsrecht. Als geen wijziging wordt beoogd, dan is kennelijk slechts bedoeld om de wettekst te verduidelijken in overeenstemming met geldend recht. Dit is ook waartoe de aanbeveling van het Global Forum van de OESO zou strekken, een *verduidelijking* van het wettelijke fiscale verschoningsrecht. De Orde moet echter vaststellen dat er verschillen zijn tussen het geldende verschoningsrecht en het verschoningsrecht onder het concept. Onder het geldende recht is het verschoningsrecht beperkt tot werkzaamheden betreffende de juridische dienstverlening in de hoedanigheid van notaris of advocaat. Onder het concept wordt het fiscale verschoningsrecht beperkt tot, kortgezegd, de werkzaamheden met het oog op een (mogelijk) rechtsgeding. De werkzaamheden die bestaan uit, bijvoorbeeld, het begeleiden van een cliënt bij een echtscheiding of een herstructurering vallen wel binnen het kader van de juridische dienstverlening van een advocaat of notaris, maar niet binnen het kader van een (mogelijk) rechtsgeding. De concept toelichting wekt ten onrechte de suggestie dat verschoningsgerechtigden heel anders worden behandeld dan (bijvoorbeeld) belastingadviseurs, terwijl er een grote overlap waarneembaar is tussen geheimhouding op grond van een verschoningsrecht en het beginsel van ‘fair play’.

Overigens meent de Orde uit de Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2019, te mogen afleiden dat de in 2011 gedane aanbeveling tot verduidelijking van het wettelijke verschoningsrecht in 2019 niet is herhaald. Volgens bijlage I luidt de aanbeveling op dit punt slechts tot monitoring van het wettelijke verschoningsrecht en aanpassing als blijkt dat hierdoor de verplichting tot informatieuitwisseling te zeer wordt beperkt. In de concept toelichting lijkt een andere suggestie te worden gewekt. Dit roept de vraag op of de aanbeveling van het Global Forum terecht (mede) aanleiding voor het onderhavige voorstel kan zijn.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

Tot slot vraagt de Orde aandacht voor de samenloop tussen het concept en de onlangs in werking getreden Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (Staatsblad 2019, 509). In deze wet is artikel 53a, lid 1, AWR van overeenkomstige toepassing verklaard. Als de intermediair in de zin van genoemde wet zich op deze overeenkomstige toepassing beroept, heeft hij geen meldingsplicht op grond van deze wet. Indien het concept ongewijzigd van kracht zou worden en in werking zou treden, dan heeft dit tevens gevolgen voor de toepassing van de Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. De Orde vraagt zich af of deze gevolgen beoogd en onderkend zijn, nu de concept toelichting hier niet over rept.

Op grond van het voorgaande dringt de Orde aan op heroverweging van het concept. Mocht na ampele overweging toch tot indiening van een (aangepast) wetsvoorstel strekkend tot aanpassing van het fiscale verschoningsrecht worden besloten, dan meent de Orde dat het flankerend beleid met de nodige waarborgen moet worden omkleed. Gezien het belang van het verschoningsrecht acht de Orde voor dit beleid een voorhangprocedure passend.

## **B. Artikelsgewijs commentaar**

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

1. Aan het eerste lid wordt toegevoegd ‘voor zover het de wetenschap betreft van hetgeen rechtstreeks verband houdt met hun taakuitoefening’. De Orde vraagt zich af wat hier moet worden begrepen onder *de wetenschap*. Naar de mening van de Orde is dit een ongelukkig gekozen term die voor meerdere uitleg vatbaar is.
2. Onder verwijzing naar de hiervoor geciteerde passage vraagt de Orde zich af waarom het fiscale verschoningsrecht zou moeten worden beperkt tot hetgeen *rechtstreeks* verband houdt met de in het tweede lid omschreven taken. Het komt de Orde voor dat ook hier sprake is van een (onnodige) beperking van het geldende fiscale verschoningsrecht. Uitgangspunt is dat het verschoningsrecht betrekking heeft op informatie waarvan een advocaat of notaris kennisneemt omdat hij of zij als advocaat of notaris optreedt (die hem “als zodanig is toevertrouwd”). Dat doet een advocaat of notaris in ieder geval wanneer hij adviseert over de rechtspositie van een cliënt die zich tot hem heeft gewend. Advies over de rechtspositie kan echter betrekking hebben op talloze onderwerpen en zeker niet alleen op een (potentieel) rechtsgeding of het vermijden daarvan. Daar komt bij dat – zoals meermaals in de rechtspraak bevestigd - de vraag of in een concrete situatie het verschoningsrecht van toepassing is in de eerste plaats bepaald dient te worden door de verschoningsgerechtigde zelf.
3. In lid 2 wordt de juridische dienstverlening van notarissen en advocaten die onder het fiscale verschoningsrecht zou (blijven) vallen, limitatief omschreven. De Orde stelt vast dat een groot deel van de genoemde werkzaamheden niet behoort tot de gebruikelijke werkzaamheden van een notaris. Dit zou tot gevolg hebben dat het fiscale verschoningsrecht voor notarissen feitelijk nagenoeg geheel zou komen te vervallen. Nu hier in de concept toelichting niets over wordt opgemerkt vraagt de Orde zich af of dit aspect voldoende is onderkend.

4. Op grond van de voorgestelde tekst van het tweede lid stelt de Orde vast dat voor een geslaagd beroep op het verschoningsrecht sprake moet zijn van een cliëntrelatie. Dit zou tot gevolg hebben dat informatie die wordt verstrekt bij een eerste verkennend gesprek niet onder het verschoningsrecht zou vallen. Dit gevolg acht de Orde niet wenselijk. De Orde doet daarom de suggestie om in de wettekst duidelijk tot uitdrukking te brengen dat de omschreven werkzaamheden ruim moeten worden uitgelegd, in die zin dat deze bijvoorbeeld ook een verkennend gesprek omvatten.
5. De Orde stelt vast dat het derde lid niet alleen ruim is geformuleerd, maar dat ook iedere relatie tussen het tweede en derde lid ontbreekt. In feite wordt op grond van het tweede en derde lid het fiscale verschoningsrecht aan twee kanten uitgehold. Ten eerste worden de werkzaamheden van de advocaat en notaris die vallen onder het fiscale verschoningsrecht limitatief omschreven. Als de werkzaamheden volgens het tweede lid binnen het bereik van het fiscale verschoningsrecht vallen, dan kan een beroep op het fiscale verschoningsrecht alsnog stranden op grond van het derde lid. Als de Orde het goed begrijpt dan moet de notaris of advocaat zichzelf ‘wegdenken’ bij de toetsing aan het derde lid. Zo dit laatste al mogelijk is, vraagt de Orde zich af of dat wel tot het beoogde resultaat leidt. Uit de concept toelichting, die op dit punt summier is, kan worden afgeleid dat de bepaling – in eerste instantie – bedoelt te zien op de belastingplichtige zelf, die onder omstandigheden geen beroep zou moeten kunnen doen op het afgeleide verschoningsrecht of afgeleide weigeringsrecht. Volgens de tekst betreft het derde lid echter de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden. De voorgestelde tekst is volgens de Orde daarom niet dan wel onvoldoende duidelijk en behoeft aanpassing.
6. In het vierde lid wordt verwezen naar de verplichtingen bedoeld in het derde lid. De geconstateerde onduidelijkheid van het derde lid werkt derhalve direct door naar het vierde lid. Volgens de concept toelichting is een verzoek aan een advocaat of notaris een ultimatum remedium. Dit zou volgens de Orde mee moeten brengen dat een advocaat of notaris niet eerder wordt verzocht informatie over zijn cliënt te verstrekken dan na het onherroepelijk worden van een aan de cliënt opgelegde informatiebeschikking. Zo lang de kwestie onder de rechter is, kan het naar de mening van de Orde niet zo zijn, dat de notaris of advocaat op grond van het derde en vierde lid verplicht kan worden de gevraagde gegevens te verstrekken. De Orde meent dat in de wettekst duidelijk tot uitdrukking moet worden gebracht, dat een verzoek als bedoeld in het vierde lid niet kan worden gedaan zolang geen informatiebeschikking aan de cliënt is opgelegd of een procedure daarover loopt. Verder zou de Orde een wijziging van artikel 52a AWR passend achten, opdat naast machtiging door de Minister, beroep op de fiscale rechter mogelijk is teneinde de rechtvaardiging voor het verzoek te (doen) toetsen.

Artikel II, onderdeel A, en Artikel III, onderdeel A

Hierbij wordt volstaan met een verwijzing naar de opmerkingen ten aanzien van Artikel I, onderdeel A.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

De Orde heeft geen bezwaar tegen publicatie van deze reactie.

Hoogachtend,  
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,

drs. R.A. van der Jagt  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen