

<b>Titel</b>	<b>GEHEIM?</b>
<b>Nummer</b>	13 / 734
<b>Auteur</b>	prof.mr. G.J.M.E. de Bont
<b>Publicatiedatum NTFR</b>	28-03-2019
<b>Rubriek</b>	Opinie

We leven in een tijd van extremen. Het politieke spectrum is verbreed als gevolg van extremere partijen. Bepaalde religieuze partijen worden zelfs extremistisch. Gematigdheid lijkt inmiddels een scheldwoord. Fiscale advocaten wordt een fiscaal extremisme aangewreven als zij ervan worden beticht te zorgen voor een verharding van de relatie met de Belastingdienst. Maar zelfs belastingadviseurs krijgen in toenemende mate het gevoel slachtoffer te zijn van het extreem negatieve tijdsgewricht. Toenemende Wwft-verplichtingen, vierde-tranche-bevoegdheden die inmiddels ook daadwerkelijk door de inspecteurs worden toegepast en dan ook nog eens de aandring bij de wetgever om boetes vanwege het schandpaal-effect publiekelijk bekend te maken. Naar verluidt deelde de Belastingdienst mouse-pads uit met de sprekende opdruk 'Boete Moet'. Telkens zijn de sound-bites dat er adviseurs zijn die 'faciliteren'. Had dit woord vroeger een positieve klank, tegenwoordig wordt er ten minste medeplichtigheid mee bedoeld; van amelioratief naar pejoratief. De verplichtingen en strafmodaliteiten nemen toe met de rechtvaardiging van de maatschappelijke verontwaardiging naar aanleiding van belastingontduiking en -ontwijking. Dit heeft er zeker ook toe geleid dat de inspecteurs in ruimere mate gebruik zijn gaan maken van de informatieverplichtingen die aan belasting- en administratieplichtigen worden opgelegd. Dat een inspecteur zich wendt tot de Stichting Museumjaarkaart om te achterhalen of een bepaalde persoon in een bepaald jaar eens naar een museum is geweest, was jaren geleden niet bij hem opgekomen. Tot op heden staat de inspecteur volgens de rechtbank in zijn recht (Rechtbank Amsterdam 15 november 2018, nr. C/13/655200/KG ZA 18-1059, *NTFR*). Er zijn echter meer vormen van rechtstoepassing door de inspecteur waarin enige verbetering doorklinkt, waarbij ten minste vraagtekens kunnen worden gezet. Meer concreet wil ik in deze bijdrage aandacht besteden aan de geheimhoudingsverplichting in art. 67 AWR. Niet onmiddellijk een onderwerp waarvan kan worden vermoed dat de inspecteur daarmee een controlestrategie kan uitvoeren. In dit artikel is immers niet expliciet een tipping-off-verbod opgenomen zoals dat wel te vinden is in art. 23 Wwft en art. 126bb Sv. De meeste fiscale beroepsbeoefenaren weten dat zij de cliënt niet mogen informeren omtrent het feit dat een melding ongebruikelijke transactie is gedaan bij de Financiële inlichtingen eenheid. Minder bekend is dat een vordering van het Openbaar Ministerie ingevolge art. 126nd Sv. veelal een verwijzing bevat naar art. 126bb Sv. als gevolg waarvan eveneens een verbod bestaat om de cliënt op te bellen om hem mede te delen dat de FIOD zojuist is langsgekomen en alle dossiers heeft meegenomen. Uit deze bepalingen en de daarbij behorende parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat 'in het belang van het onderzoek' geheimhouding dient te worden betracht.

Kennelijk ziet de Nederlandse Belastingdienst een dergelijke verheimelijking van de controle ook wel zitten en wordt zelfs verondersteld dat bij derdenonderzoeken een beroep op een dergelijk tipping-off-verbod kan worden gedaan. Dat kan in ieder geval worden afgeleid uit de volgende passage uit de brochure van de Belastingdienst over het derdenonderzoek:

'Geheimhoudingsplicht geldt ook voor u

Als wij u informatie geven over een andere belastingplichtige, bent u verplicht om die informatie

geheim te houden. U bent strafbaar als u zich niet aan de geheimhoudingsplicht houdt.'

Concreet ten aanzien van belastingconsulenten schreef de staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 20 november 2017, nr. 2017-000022048, V-N 2017/58.4 het volgende:

'Belastingconsulenten zijn gebonden aan de geheimhoudingsplicht op grond van artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Dat betekent dat zij gegevens van hun cliënten nooit verder bekend mogen maken dan voor de uitvoering van de belastingwetgeving.'

Met name nu in de brochure impliciet wordt verwezen naar art. 272 Sr. en daarin een maximale gevangenisstraf van één jaar wordt genoemd, is het wel relevant of hetgeen in de brochure wordt beweerd, ook uit de wet voortvloeit. Dat is misschien nog wel belangwekkender als rekenschap wordt gegeven van het feit dat de Belastingdienst in toenemende mate derdenonderzoeken doet bij belastingadvieskantoren. Veelal zijn er dan eerst verschillende vragenbrieven gericht aan de cliënt van het advieskantoor, die vervolgens door de adviseur namens zijn cliënt zijn beantwoord. Nadien richt de inspecteur zich dan tot het advieskantoor. Op grond van art. 53 AWR wordt inzage verlangd in het cliëntendossier, waarbij wordt opgemerkt dat het fair-playbeginsel uitsluitend geldt voor het advies zelf en niet voor de implementatie daarvan. Ook de belastingadviseur wordt indringend gewezen op art. 53 AWR en de (veronderstelde) werking van art. 67 AWR. Dat sprake is van een toenemende 'verharding' aan de zijde van de Belastingdienst, blijkt wel als in dat verband aandacht wordt geschonken aan de oude Gedragscode openbare accountants-Belastingdienst (Besluit Directeur-Generaal der Belastingen 27 september 1994, nr. AFZ 94/4517), waarin transparantie de norm was, zoals blijkt uit de volgende spelregel:

'Met betrekking tot de te volgen werkwijze en bij het ter inzage vragen van (delen van) het controledossier, dienen de volgende gedragsregels in acht te worden genomen:

5.1. De ambtenaar stelt de belastingplichtige in kennis van het feit, dat hij een gesprek gaat voeren met de openbare accountant.'

Was de Belastingdienst aanvankelijk zo chic om de belastingplichtige ervan te verwittigen als de inspecteur een kijkje nam in zijn dossier bij zijn adviseur/accountant, tegenwoordig wordt inzage genomen en wordt de adviseur verboden daarvan melding te maken aan zijn cliënt. Deze passage is ook nog relevant omdat daaruit kan worden afgeleid dat de inspecteur de belastingplichtige wél zou mogen inlichten over de controle, terwijl nu wordt betoogd dat het de 'eigen' adviseur van de belastingplichtige tot in lengte van jaren niet vrij zou staan daarover met zijn cliënt te spreken. Nu het standpunt is dat in beide gevallen art. 67 AWR van toepassing is, zouden mijns inziens dezelfde consequenties voor de inspecteur en de adviseur dienen te gelden.

Bij de beantwoording van de vraagstelling verdienen verschillende onderdelen van art. 67 AWR een nadere behandeling. Het betreft: (i) 'een ieder', (ii) 'enige werkzaamheid' en (iii) 'uitvoering van de belastingwet'. Allereerst zal aandacht worden besteed aan de achtergrond en (magere) rechtsgrond van art. 67 AWR. In de parlementaire geschiedenis bij de introductie van art. 67 AWR werd slechts opgemerkt dat de inhoud van deze bepaling tot doel had verschillende geheimhoudingsbepalingen in andere belastingwetten te vervangen (Kamerstukken II, 1954-1955, 4080, nr. 3 (memorie van toelichting), p. 23). Van Kalmthout (in het liber amicorum van J.W. van Berge, *Met oog voor detail*)

concludeert dat uit de parlementaire geschiedenis niet goed valt op te maken wat in de visie van de wetgever precies het doel en de strekking van art. 67 AWR zijn en zoekt diensgevolge aansluiting bij het arrest van 8 november 1991 (*NJ* 1992, 277) waaraan hij ontleent dat de Hoge Raad de rechtvaardiging voor art. 67 AWR vindt 'in het algemene belang dat het publiek, waaronder in de eerste plaats de belastingplichtigen, niet van het verstrekken van inlichtingen en bescheiden aan de belastingdienst wordt weerhouden door de vrees dat die gegevens voor andere doeleinden kunnen worden gebruikt dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de aan de belastingdienst opgedragen taak'. Dit algemene belang brengt naar het oordeel van de Hoge Raad dan nog mee dat de geheimhoudingsplicht wordt verstrekt door een verschoningsrecht. Als art. 67 AWR van toepassing zou zijn voor belastingadviseurs, zou de conclusie tevens dienen te zijn dat zij zich in strafzaken en civiele procedures op een verschoningsrecht zouden kunnen beroepen. De huidige jurisprudentie geeft geen enkele aanleiding voor een dergelijke conclusie. Van Kalmthout formuleert echter nog een andere en principiëlere grondslag voor de fiscale geheimhoudingsverplichting. Naar zijn oordeel mogen van een belastingplichtige afgedwongen gegevens slechts voor fiscale doeleinden worden gebruikt en botst een gebruik voor andere doeleinden in beginsel met het legaliteitsbeginsel en het recht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer van de belastingplichtige. Het is duidelijk dat deze rechtsgronden voor art. 67 AWR zien op de overheidsambtenaren; niet op de derde die een verplichting krijgt opgelegd door de inspecteur. Uit de wijze waarop de Belastingdienst de geheimhoudingsplicht 'toepast', wordt duidelijk dat de geheimhoudingsverplichting instrumenteel wordt aan de controlestrategie. Een dergelijke toepassing is niet onderkend in de parlementaire geschiedenis of de jurisprudentie.

De volgende vraag is wie onder 'een ieder' van art. 67 AWR dient te worden verstaan. In de wet Versterking fiscale rechtshandhaving is art. 67 AWR per 1 januari 2008 gemoderniseerd. In de parlementaire geschiedenis bij deze wet is met betrekking tot het begrip 'een ieder' het volgende opgemerkt:

'De fiscale geheimhoudingsplicht geldt voor "een ieder", dus ook voor anderen dan medewerkers van de Belastingdienst die kennis ontleenen aan enige werkzaamheid bij of in verband met de uitvoering van de belastingwet' (Kamerstukken II, 2005-2006, 30 322, nr. 3 (memorie van toelichting), p. 12).

Dat hiermee zou vaststaan dat ook de belastingadviseur – die wordt geconfronteerd met de verplichtingen ingevolge art. 53 AWR – valt onder de geheimhoudingsverplichting, kan echter geenszins worden geconcludeerd. In zijn artikel 'Zorgvuldigheidsnormen en getuigen', *TFB* 2016/5-6 schreef E. Rosier:

'Ook overigens heb ik in de literatuur of jurisprudentie geen steekhoudende aanwijzingen kunnen vinden dat art. 67 AWR ook voor derden verplichtingen zou kunnen scheppen. Sterker nog: recent is duidelijk het tegendeel bevestigd.'

In dat kader wees hij op de passage in Kamerstukken II, 2010-2011, 32 700, nr. 6, p. 12, laatste alinea tot wijziging van de Wet op het notarisambt. Deze aanpassing houdt in dat onder bepaalde omstandigheden notarissen informatie aan de Belastingdienst dienen te verstrekken. In het wetgevingsproces is door de staatssecretaris van Veiligheid & Justitie het volgende opgemerkt:

'In geval van een informatieverzoek in het kader van fiscale controle bestaat er geen wettelijke verplichting voor de notaris om daarover tegen zijn cliënt te zwijgen.'

Als er geen tipping-off-verbod is voor de notaris, is dat er evenmin voor de adviseur of andere derden.

Feteris beantwoordt de vraag wie onder 'een ieder' dient te worden geschaard in zijn handboek *Formeel belastingrecht* (2007, p. 288) door te bezien of deze werkzaamheden worden verricht in relatie tot de uitvoering van de belastingwet:

'niet alleen belastingambtenaren maar ook belastingrechters, ambtenaren die zijn belast met de opsporing en vervolging van fiscale delicten, inhoudingsplichtigen en externe deskundigen die door de belastingdienst of de belastingrechter bij de uitoefening van een fiscale taak worden ingeschakeld'.

Uit deze opsomming wordt duidelijk dat Feteris het begrip werkzaamheid definieert als de handelingen die gericht zijn op de heffing en afdracht, dan wel de nakoming daarvan of de berechting en niet als het ondergaan en nakomen van verplichtingen die door de inspecteur worden opgelegd.

Mijn conclusie op grond van het voorgaande is dat volgens art. 67 AWR geen geheimhoudingsverplichting geldt voor een administratieplichtige die een verplichting ex art. 53 AWR krijgt opgelegd. Maar wie ben ik? Essentieel is dat de staatssecretaris van Financiën zo ver gaat dat hij meent dat in die gevallen een schending leidt tot een strafbaar feit. Gezien de (ten minste) vaagheid over de verbodsbepaling dient te rade te worden gegaan bij de jurisprudentie van het EHRM die aan art. 7 EVRM de volgende verdragswaarborg ontleent (die ik weer ontleende aan Baron en Bekker, *WFR* 2014/7068): 'It also embodies, more generally, the principle that only the law can define a crime and prescribe a penalty (nullum crimen, nulla poena sine lege) and the principle that criminal law must not be extensively construed to the detriment of an accused, for instance by analogy.' 'From these principles it follows that an offence must be clearly defined in the law. (...) this requirement is satisfied where the individual can know from the wording of the relevant provision and, if need be, with the assistance of the courts' interpretation of it, what acts and omissions will make him criminally liable. (...) when speaking of "law" article 7 alludes to (...) a concept which comprises written as well as unwritten law and implies qualitative requirements, notably those of accessibility and foreseeability.'

Art. 67 AWR formuleert een geheimhoudingsverplichting. Dat deze ook geldt voor de administratieplichtigen die een verplichting ex art. 53 AWR krijgen opgelegd, blijkt onvoldoende uit art. 67 AWR. Het standpunt van de staatssecretaris dat de schending leidt tot een strafbaar feit gaat dan ook te ver. Hoewel advocaten en adviseurs verantwoordelijk worden gehouden voor de verharding van de relatie met de Belastingdienst, kunnen de ogen niet worden gesloten voor het feit dat inspecteurs – op de vleugels van het (inter)nationale sentiment omtrent belastingadviespraktijken – een (te) ruime invulling geven aan de wettelijke inlichtingenverplichtingen. Wellicht wordt het nog eens zoals het was.

Datum: 4-4-2019

Bron: <https://www.ndfr.nl/NTFR/Details/NTFR2019-734>

