



Pressie als som van dwang

Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2012/06

Belastingjaar/tijdvak	
Wetsartikelen	AWR-art. 53a AWR-art. 47
Auteur	Prof. mr. G.J.M.E. de Bont , Oprichter De Bont Advocaten en hoogleraar formeel belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam
Jaargang	13
Publicatiedatum	01-06-2012
Afleveringsnummer	6
Artikelnummer	28
Samenvatting	In toenemende mate wordt door de Belastingdienst gebruikgemaakt van de mogelijkheid de burgerlijke rechter te verzoeken een dwangsom op te leggen om de naleving van fiscale verplichtingen af te dwingen. Deze procedures worden binnen de Belastingdienst gecoördineerd. Kennelijk vult de mogelijkheid een dwangsom op te leggen een leemte in de bestuursrechtelijke wetgeving. In deze bijdrage zal allereerst aandacht worden besteed aan het arrest van de Hoge Raad waarin de zogeheten tweewegenleer uiteen is gezet. Daarna wordt ingegaan op feitelijke situaties waarin de rechter besluit al dan niet een dwangsom aan de belastingplichtige op te leggen en wordt geanalyseerd welke argumenten worden gebruikt voor de uiteindelijke uitspraak. Deze argumenten zullen nader worden getoetst aan de fiscale en civiele doctrine en jurisprudentie.
Rubriek	Artikel
ISSN	1566-6697

In toenemende mate wordt door de Belastingdienst gebruikgemaakt van de mogelijkheid de burgerlijke rechter te verzoeken een dwangsom op te leggen om de naleving van fiscale verplichtingen af te dwingen. Deze procedures worden binnen de Belastingdienst gecoördineerd. Kennelijk vult de mogelijkheid een dwangsom op te leggen een leemte in de bestuursrechtelijke wetgeving. In deze bijdrage zal allereerst aandacht worden besteed aan het arrest van de Hoge Raad waarin de zogeheten tweewegenleer uiteen is gezet. Daarna wordt ingegaan op feitelijke situaties waarin de rechter besluit al dan niet een dwangsom aan de belastingplichtige op te leggen en wordt geanalyseerd welke argumenten worden gebruikt voor de uiteindelijke uitspraak. Deze argumenten zullen nader worden getoetst aan de fiscale en civiele doctrine en jurisprudentie.

1. De tweewegenleer

Onder de tweewegenleer wordt verstaan dat in de relatie overheid-burger zowel het privaatrecht als het publiekrecht van toepassing kan zijn, tenzij de privaatrechtelijke bevoegdheden de publiekrechtelijke regeling op onaantvaardbare wijze doorkruisen. Eigenlijk is het opmerkelijk dat de inspecteur zich genoodzaakt ziet een gang naar de civiele rechter te maken om de nakoming van de verplichtingen in art. 47, 52 en 53 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) af te dwingen. Allereerst omdat de belastingwetgeving al de nodige sanctiemogelijkheden kent. Bij schending van deze verplichtingen kan de bewijslast worden omgekeerd en verzwaard. Voorts bestaan er mogelijkheden de weigerachtige belastingplichtige strafrechtelijk te vervolgen op basis van de bepalingen in de AWR. Voorwaar geen 'zielige' positie die *a prima vista* nog zou moeten worden aangevuld. Kanttekening daarbij is echter dat de genoemde bewijsstraf en zelfs een strafzaak er niet altijd toe leiden dat de fiscus de gewenste informatie verkrijgt. In zoverre voorziet een pressiemiddel als een dwangsom in een lacune in het fiscale bestuursrecht. Overigens is dat een welbewust aanvaarde lacune. Het 'reguliere' bestuursrecht kent in afdeling 5.3.2 van de Algemene wet bestuursrecht een volledig uitgewerkte regeling met betrekking tot de last onder dwangsom. Een eenvoudige bepaling in de AWR kan bewerkstelligen dat deze wet ook van toepassing is op het belastingrecht. Ondanks het feit dat daarvoor expliciet niet is gekozen, stelt de civiele kamer van de Hoge Raad in zijn arrest van 18 september 2009, *BNB 2010/21* (m.nt. Van Eijsden) dat de bewijsstraf dan wel de strafrechtelijke en bestuursrechtelijke beboeting niet tot het resultaat leiden dat met een dwangsom kan worden bereikt:

"De genoemde maatregelen kunnen immers niet waarborgen dat de benodigde gegevens daadwerkelijk worden verschaft, omdat de belastingplichtige zich bij de, door de belastingdienst mogelijk te laag geschatte, aanslag kan neerleggen zonder gegevens te verstrekken. De hier gevolgde privaatrechtelijke weg, die ertoe strekt de bestaande wettelijke bevoegdheid van de Belastingdienst te effectueren door het afdwingen van de nakoming van de wettelijk verplichte medewerking van de belastingplichtige, wordt de publiekrechtelijke weg dus niet doorkruist."

Dat hiermee de discussie over de tweewegenleer (definitief) is beëindigd, blijkt wel uit het arrest van

4 juni 2010 (BNB 2010/322 m.nt Van Eijdsen) waarin de Hoge Raad volstaat met een verwijzing naar het arrest van 18 september 2009, ter verwerping van een beroep op voormelde leer.

2. Eerst een schending van art. 47 AWR en pas daarna nakoming afdwingen?

In de eerste procedures (zie bijvoorbeeld Rb. Amsterdam 22 november 2007, LJV BC0645) werden belastingplichtigen civielrechtelijk gedaagd die aanvankelijk hadden aangegeven op enigerlei wijze bekend te zijn met de (buitenlandse) bankrekening waaraan de inspecteur refereerde. Als de inspecteur dan vervolgens vroeg om nadere, meer gedetailleerde gegevens omtrent die bankrekening, gaf de belastingplichtige niet thuis en werd veelal gesteld dat de bankrekening al lang geleden was opgedoekt. In dergelijke gevallen is de processuele positie van de belastingplichtige niet te benijden. De heldere lijn van de jurisprudentie van de Hoge Raad (te kennen uit HR 25 januari 2001, BNB 2002/136) is dan leidend: "Op zichzelf leidt het niet verstrekken van inlichtingen waarover de belastingplichtige niet beschikt en niet kan beschikken, niet tot de zogenoemde omkering van de bewijslast." Iemand die heeft erkend de rekening te hebben, kan dus beschikken over documentatie en schendt art. 47 AWR als hij niets verschaft. Uit het genoemde arrest blijkt overigens dat het opzettelijk verschaffen van onjuiste informatie eveneens een schending is van art. 47 AWR, aangezien dit kan worden gelijkgesteld met het niet verschaffen van de gevraagde informatie. Belastingplichtigen die wel hebben erkend een rekening te hebben (gehad), maar vervolgens niet meewerken aan verzoeken van de inspecteur, schenden art. 47 AWR, omdat zij wel over informatie kunnen beschikken. Als zij geen pogingen doen de verzochte informatie op te vragen, wordt vastgesteld dat zij wel over die informatie kunnen beschikken, maar daaraan ten onrechte geen invulling geven.

Het lijkt zo te zijn dat de Belastingdienst in recentere civiele procedures waarin nakoming van art. 47 AWR wordt gevorderd, een extensievere uitleg geeft aan de informatieverplichting van art. 47 AWR en dus eerder stelt dat sprake is van een schending. Een voorbeeld daarvan kan worden gevonden in de uitspraak van Hof Den Bosch van 31 januari 2012 (LJV BV2696). In reactie op een vraag om informatie omtrent een bepaalde Liechtensteinse Stiftung heeft de belastingplichtige aangegeven slechts een beperkte herinnering te hebben aan enige betrokkenheid bij die Stiftung. Naar aanleiding van het verzoek wendt hij zich tot buitenlandse fiduciaire partijen met het verzoek nadere informatie toe te zenden. Uiteindelijk gebeurt dat niet "*due to confidentiality matters*". Nadat belastingplichtige meldt geen informatie te hebben en daar ook niet aan te kunnen komen, worden hem aanslagen met hoge boeten opgelegd. Vervolgens start de inspecteur een civiele procedure met als doelstelling nakoming door middel van een dwangsom te bewerkstelligen. De Belastingdienst stelt dat het "ongeloofwaardig" is dat belastingplichtige zich ten aanzien van de Stiftung niets méér kan herinneren dan dat hij daarbij betrokken is geweest. Uit de brief van de trustee waarin wordt medegedeeld dat vanwege vertrouwelijkheid geen gegevens worden verschaft, kan naar de opvatting van de Belastingdienst niet worden afgeleid dat belastingplichtige "die informatie niet kan verkrijgen".

De voorzieningenrechter in hoger beroep komt met een creatieve redenering tot de conclusie dat de stellingen van belanghebbende omtrent zijn geheugen niet geloofwaardig zijn. Impliciet, het hof bespreekt het nergens nadrukkelijk, gaat daarvan de gedachte uit dat belanghebbende beschikt over informatie, maar deze niet wil verschaffen. Nog opmerkelijker is de argumentatie die wordt gebruikt om te stellen dat belastingplichtige over informatie kan beschikken. De brieven die van de fiduciaire instellingen worden ontvangen, dienen naar de overtuiging van het hof te worden gezien tegen het licht van de "betrouwbaarheid van Zwitserse en Liechtensteinse banken ten aanzien van geheimhouding van bankgegevens". Als een dergelijke financiële 'oester' schrijft dat er geen informatie wordt verschaft, dan is dat niet 'indicatief' voor de beantwoording van de vraag of belastingplichtige over de gegevens kan beschikken. En daarmee ontstaat voor de belastingplichtige in een wezensvreemde, want niet fiscale, procedure een diabolisch bewijsrisico. Een slecht geheugen wordt niet geloofd en de brieven van de trustee zijn evenmin van waarde. Conclusie: belastingplichtige beschikt of kan beschikken over informatie en verschaft deze niet. Mijns inziens kan een belastingrechter zich een dergelijke redenering veroorloven en daaraan de consequentie verbinden van de omkering en verzwaring van de bewijslast. Hier vindt dat echter plaats in de context van dwangsommen die nakoming afdwingen. De redenering van de voorlopige voorzieningenrechter in hoger beroep sluit niet uit dat de belastingplichtige wel voldoet aan de vaste jurisprudentie van de Belastingkamer van de Hoge Raad: als de belastingplichtige niet over informatie beschikt en ook niet kan beschikken, kan niet worden gesteld dat hij art. 47 AWR schendt. In dergelijke gevallen past het niet om nakoming te eisen, aangezien art. 47 AWR is nagekomen. In dergelijke gevallen past het niet dwangsommen te verbeuren die nu juist zien op nakoming van een geschonden rechtsplicht.

Eenzelfde discussie is aan de orde in de uitspraak van 24 april 2012 van Hof Den Haag (LJV BW 4595). In die zaak vorderde een aantal belastingplichtigen van de Belastingdienst de naam van een mysterieuze tipgever, die gegevens van een buitenlandse bankinstelling aan de Belastingdienst had verkocht. In reconventie eiste de Belastingdienst dat de desbetreffende belastingplichtigen tot nakoming van de informatieverplichting ingevolge art. 47 AWR werden veroordeeld, op straffe van verbeurdverklaring van een dwangsom. De vordering van de belastingplichtigen werd afgewezen, terwijl de Belastingdienst nagenoeg geheel wel zijn zin kreeg. Het is de vraag of het hof bij zijn beoordeling de juiste toets heeft gehanteerd: beschikt de belastingplichtige over de verlangde informatie of kan hij daarover beschikken; zo nee, dan is er geen schending van art. 47 AWR. Ter zake van een van de appellanten overweegt het hof:

"Volgens [appellant sub 5] heeft hij met de opgave van twee rekeningen in België aan zijn informatieverplichting voldaan. Volgens de Staat daarentegen is [appellant sub 5] op grond van de informatie van de tipgever, die als betrouwbaar moet worden aangemerkt, - na een identificatieonderzoek in het BVR-systeem en via onderzoek naar beschikbare telefoongegevens - geïdentificeerd als rekeninghouder bij de Rabobank Luxemburg, zodat hij niet kan volstaan met een blote ontkenning. Het Hof is het voorshands ermee eens dat er een gerechtvaardigde verdenking ten aanzien van een rekening in Luxemburg is ontstaan en dat de Belastingdienst hierover nadere vragen mag stellen. Een blote ontkenning door [appellant sub 5] is in dit geval onvoldoende voor de conclusie dat [appellant sub 5] heeft voldaan aan de in artikel 47 AWR opgenomen informatieverplichting."

Het is opmerkelijk te noemen dat het hof niet vaststelt of belastingplichtige beschikt of kan beschikken over de gevraagde informatie. Slechts door de toepassing van die toets kan worden vastgesteld of de informatieverplichting is geschonden. Dat er een gerechtvaardigde verdenking bestaat en dat de Belastingdienst daarover vragen mag stellen, zoals het hof heeft overwogen, doet voor de vraag of art. 47 AWR is geschonden geheel niet ter zake. De verdenking kan er zijn en de vraag kan volstrekt overlegitmeerd zijn, terwijl de belastingplichtige niet beschikt of kan beschikken over de gevraagde informatie en dus art. 47 AWR niet schendt. Het hof heeft dientengevolge naar mijn opvatting een dwangsom opgelegd voor een situatie waarin niet vaststaat dat art. 47 AWR is geschonden. Als er geen schending is, kan ook de nakoming niet door middel van een dwangsom worden nagestreefd. Mijns inziens kan in een voorlopige-voorzieningsprocedure niet (definitief) worden vastgesteld dat een belastingplichtige is gerechtigd tot de veronderstelde bankrekening. Een dergelijk oordeel komt de belastingrechter toe. De belastingrechter, vide bijvoorbeeld het KBL-arrest in BNB 2011/206, kan aan een dergelijk oordeel de conclusie verbinden dat de belastingplichtige niet voldoet aan zijn informatieverplichting en kan de bewijslast omkeren en verzwaren. Een voorlopige-voorzieningsrechter zou mijns inziens slechts kunnen vaststellen dat de belastingplichtige beschikt of kan beschikken over informatie, als de belastingplichtige niet betwist gerechtigd te zijn (geweest) tot de rekening, dan wel anderszins met zekerheid kan vaststellen dat de belastingplichtige beschikt of kan beschikken over informatie. Bij enige twijfel kan niet worden vastgesteld dat art. 47 AWR wordt geschonden en dienen dwangsommen achterwege te blijven.

3. Een fiscaal onderzoek met bestraffingsaspecten

Recentelijk heeft de Belastingdienst de weg naar de civiele rechter bewandeld teneinde informatieverstrekking bij een derde af te dwingen. Het betrof dus een vordering ingevolge art. 53 AWR aan een aanbieder van een geldtransactiedienst tot het verschaffen van een aantal transactiegegevens van buitenlandse creditcards en debitcards. Terecht begint Rechtbank Amsterdam (8 november 2011,

LJN BW2575) haar redenering met de vaststelling dat de aangeschrevene beschikt over de gevraagde informatie. Naar aanleiding van een verweer overweegt de voorzieningenrechter het volgende:

“Het verzoek van de Belastingdienst heeft betrekking op nakoming van verplichtingen ten dienste van de belastingheffing; niet om bewijsvergarig in een strafzaak of voor bestuurlijke boete-oplegging.”

Het is echter onduidelijk waarop de voorzieningenrechter een dergelijke vaststelling baseert. Het zou zo kunnen zijn dat dit oordeel is gebaseerd op het feit dat de inspecteur verwijst naar art. 53 AWR als grondslag van zijn vordering waarin wordt gerefereerd aan de belastingheffing van derden als doelstelling van de vraagstelling. Daarmee wordt echter slechts partieel recht gedaan aan de reikwijdte en strekking van art. 53 AWR. In zijn arrest van 18 januari 2008, *BNB 2008/165* geeft de Hoge Raad duidelijk aan dat het wettelijke systeem tot gevolg heeft dat de heffing geldt als een grondslag voor de boete. Gevolg daarvan is dat een heffingsonderzoek bij gebleken onregelmatigheden tevens kwalificeert als een beboetingsonderzoek. De Hoge Raad overwoog in r.o. 3.6.6 als volgt:

“In dat systeem geschiedt immers de vaststelling van het bedrag van de belasting afzonderlijk van de vaststelling van de boete door de inspecteur; bij laatstbedoelde gelegenheid wordt het bedrag van de belasting niet opnieuw afzonderlijk vastgesteld.”

Daarmee staat vast dat het belastingbedrag van de correctie op de aangifte in beginsel eveneens het bedrag vormt voor de grondslag voor de boete. Bij een dergelijke methodiek die de Hoge Raad meent te kunnen afleiden uit de parlementaire geschiedenis, kan de conclusie slechts zijn dat een verzoek ingevolge art. 47 en 53 AWR tot het toezenden van schriftelijke informatie, niet slechts een doel dient in het kader van de belastingheffing, maar eveneens automatisch geldt als informatie voor bestuurlijke boeteoplegging. Dat geldt temeer indien van de zijde van de Belastingdienst is aangegeven dat de vraagstelling dient te worden geplaatst in het streven van de fiscus “aan de hand van credit- en debitcardtransacties Nederlandse belastingplichtigen met een buitenlands vermogen te willen identificeren”. Van een zuiver heffingsonderzoek kan in dergelijke gevallen niet werkelijk worden gesproken, nu de doelstelling onmiskenbaar (ook beleidsmatig) is om boeten op te leggen in dergelijke gevallen van belastingfraude.

Met deze problematiek komt ook de vraag naar voren of het afdwingen van antwoorden in een fiscale procedure is toegestaan in het geval dat tegen de belastingplichtige een straf- of boeterechtelijk onderzoek loopt naar de feiten en omstandigheden die tevens centraal staan in de fiscale procedure. De Hoge Raad (18 september 2009, *BNB 2010*, 21 m.nt. J.A.R. van Eijsden) overweegt in dat kader als volgt:

“De mogelijkheid van toekomstig gebruik van de langs de weg van de onderhavige vordering verkregen gegevens ten dienste van bestuurlijke boeting of strafvervolg, staat niet eraan in de weg dat door middel van een dwangsom nakoming van [eisers] verplichting tot het verstrekken van de onderhavige - onafhankelijk van zijn wil bestaande - gegevens wordt afgedwongen. De vraag of, en zo ja in hoeverre, van de aldus verkregen gegevens later gebruik mag worden gemaakt in een strafzaak of bij het opleggen van een verhoging of boete, is in de onderhavige civiele kort-geding-procedure niet aan de orde.”

De Hoge Raad miskent daarmee mijns inziens dat het EHRM nadrukkelijk twee varianten kent van situaties waarin het *nemo tenetur*-beginsel van art. 6 EVRM een rol speelt. Het EHRM heeft beide varianten helder beschreven in de zaak *Weh* van 8 april 2004 (Application nr. 38544/97):

“41. A perusal of the Court’s case-law shows that there are two types of cases in which it found violations of the right to silence and the privilege against self-incrimination.

*42. First, there are cases relating to the use of compulsion for the purpose of obtaining information which might incriminate the person concerned in pending or anticipated criminal proceedings against him, or - in other words - in respect of an offence with which that person has been ‘charged’ within the autonomous meaning of Article 6 § 1 (see *Funke*, p. 22, § 44; *Heaney and McGuinness*, §§ 55-59; *J.B.*, §§ 66-71, all cited above).*

43. Second, there are cases concerning the use of incriminating information compulsorily obtained outside the context of criminal proceedings in a subsequent criminal prosecution (Saunders, cited above, p. 2064, § 67, I.J.L. and Others v. the United Kingdom, no. 29522/95, § 82-83, 2000-IX).”

Uit de rechtsoverweging van de Hoge Raad kan worden afgeleid dat slechts de tweede variant wordt onderkend. Kennelijk oordeelt de Hoge Raad dat een schending van het *nemo tenetur*-beginsel slechts aan de orde kan zijn als afgedwongen bewijsmateriaal in boeteprocedures of bij strafrechtelijke vervolging wordt benut. Aan de eerste variant wordt daarmee echter geen recht gedaan, terwijl dat exact de situatie is indien een civiele procedure wordt geëntameerd teneinde met dwangsommen nakoming af te dwingen en er reeds boeten zijn opgelegd of een strafzaak loopt. De dwangsom is immers bij uitstek “*the use of compulsion*” met als doelstelling informatie te verkrijgen. Die informatie kan de belastingplichtige incrimineren, terwijl er een boeteprocedure loopt. In dat geval wordt volledig voldaan aan de eerste variant van het *nemo tenetur*-beginsel en het is mijns inziens opmerkelijk te noemen dat niet aan deze uitwerking van het *nemo tenetur*-beginsel is getoetst.

4. Fair play en verschoningsrecht

Ook ‘trustachtigen’ blijken een bron van civiele disputen met de Belastingdienst. In dat kader is illustratief het recente arrest van de Hoge Raad van 27 maart 2012 (LJN BV3426), waarin een bijzonder interessante inkijk wordt gegeven in de afspraken die de Belastingdienst met dergelijke professionele partijen maakt voor zover het geprivilegieerde gegevens betreft. Deze gegevens betreffen informatie waarbij een verschoningsgerechtigde is betrokken. Zo geeft de Belastingdienst de toezegging dat de verkregen informatie slechts zal worden gebruikt voor de belastingheffing en invordering ter zake van twee met namen genoemde personen. Ook worden heel concrete afspraken gemaakt over de verkrijging van de gegevens (buiten werktijd), het maken van images en het verstrekken van de hashwaarde die het mogelijk maakt te bezien of gegevens zijn gemanipuleerd, het ter inzage geven van files waaruit blijkt welk onderzoek is verricht en de aanwezigheid van medewerkers van het trustkantoor bij het onderzoek van de images. Het geschil in het vorenstaande arrest beperkte zich uiteindelijk tot de vraag of de Belastingdienst kennis mag nemen van de adresgegevens op correspondentie waarvan wordt gesteld dat daarop het verschoningsrecht van toepassing is. De Hoge Raad oordeelde dat een trustkantoor ingevolge art. 53 AWR aan de verplichtingen van art. 47 AWR dient te voldoen. Een beroep op het afgeleid verschoningsrecht komt een trustkantoor niet toe, ingeval de administratie niet van een verschoningsgerechtigde is. Als deze administratie van een belastingplichtige aan een trustkantoor ter beschikking is gesteld en stukken bevat die de belastingplichtige met een verschoningsgerechtigde heeft gewisseld, kan het trustkantoor een beroep doen op het verschoningsrecht. Het trustkantoor dient wel aan te geven voor welke belastingplichtige een beroep wordt gedaan op het verschoningsrecht. Voorts oordeelt de Hoge Raad dat het trustkantoor net als de belastingplichtige de gelegenheid moet geven aan de Belastingdienst om de bewering dat stukken onder het verschoningsrecht vallen “op aannemelijkheid te toetsen. Deze toetsing kan in voorkomend geval worden opgedragen aan een neutrale derde, bijvoorbeeld een notaris”.

De Belastingdienst is dus in het kader van dit soort onderzoeken bereid toezeggingen te doen en waarborgen te geven omtrent de reikwijdte en strekking van het onderzoek, alsmede omtrent het gebruik van de te verstrekken informatie. Desalniettemin blijft het opmerkelijk dat het verzoek in de onderhavige zaak de gehele administratie van het trustkantoor betrof, terwijl kennelijk ‘slechts’ informatie werd gezocht omtrent twee concrete personen en hun rechtspersonen. Daarmee rijst de vraag welke informatie behoort tot de administratie van het trustkantoor. Als het trustkantoor de directie voert over een vennootschap, meen ik dat daarmee niet kan worden gezegd dat de administratie van die vennootschap in zijn geheel behoort tot de administratie van het trustkantoor. Dat daarover anders wordt gedacht, blijkt niet alleen uit de gang van zaken in het onderhavige arrest. Ook in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht zijn daarvoor aanwijzingen te vinden. In paragraaf 8 wordt van de zijde van het ministerie betoogd dat tot de bewaarplicht ingevolge art. 52 AWR behoren “de cliëntendossiers bij openbare accountants en belastingadviseurs”. Ofschoon de vergelijking niet geheel opgaat, aangezien

het trustkantoor veelal de positie van bestuurder heeft van een vennootschap en dat voor belastingadviseurs en accountants niet opgaat, blijkt uit het Besluit dat gegevens van en over cliënten naar de opvatting van de Belastingdienst tot de administratie van de adviseur of het trustkantoor behoren. Mijns inziens blijkt de vermogenstoestand van het belastingadvies-accountantskantoor of het trustkantoor niet uit de dossiers over en van cliënten. Ook hun rechten en verplichtingen, alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens blijken niet uit dergelijke dossiers.

Ofschoon de 'harde kantjes' er in de praktijk van lijken te worden afgehaald door de pragmatische afspraken en waarborgen die worden overeengekomen, is het opportuun dat helderheid ontstaat over de vraag of cliëntendossiers behoren tot de administraties van adviseurs en trustkantoren. De nieuwe wetgeving in art. 52a AWR met de daaraan gekoppelde rechtsbescherming zou dienaangaande een rechtsingang kunnen bieden.

Dat de betrokkenheid van een advocatenkantoor niet altijd de werking van het verschoningsrecht garandeert, blijkt duidelijk uit de uitspraak van de voorlopige voorzieningenrechter van de Rechtbank Amsterdam van 6 oktober 2011, LJN BT6955. Een belastingadviseur (partner) en een advocaat van het advocatenkantoor hebben de belangen behartigd van een familie die een discussie had met de Belastingdienst over niet verantwoorde beleggingsportefeuilles. De Belastingdienst heeft inzage gevorderd in het dossier van de belastingadviseur van de familie. Het verzoek is geweigerd op grond van het verschoningsrecht. Vastgesteld wordt dat de familie zich heeft gewend tot de belastingadviseur en dat laatstgenoemde opdrachten in verband met deze cliënt binnen het advocatenkantoor heeft 'uitbesteed' aan de advocaat. Daaraan wordt de conclusie verbonden dat de familie zich niet heeft gewend tot een advocaat in haar hoedanigheid van advocaat en dat er in die hoedanigheid gegevens zouden zijn toevertrouwd. Conclusie: geen verschoningsrecht door de betrokkenheid van de advocaat.

Uiteraard kon de belastingadviseur geen beroep doen op het klassieke verschoningsrecht en werd zijn verweer getoetst aan de jurisprudentie over het fair play-arrest van HR 23 september 2005, BNB 2006/21. Over de omvang van dit informele verschoningsrecht bestond echter discussie. De voorzieningenrechter stelde vast dat een belastingplichtige zelve verplicht is feitelijke gegevens te verschaffen omtrent zijn vermogen. Dat leidt er naar zijn oordeel toe dat ook de belastingadviseur om deze informatie mag worden gevraagd zonder het fair play-beginsel te schenden. Als deze feitelijke gegevens zijn opgenomen in correspondentie waarin andere zaken, zoals een processtrategie, worden verwerkt, kunnen deze overige, niet-feitelijke zaken, worden geschoond. Het is echter de vraag of hiermee recht wordt gedaan aan de overwegingen van de belastingkamer in voornoemd arrest. De Hoge Raad overwoog immers:

"Gelet op het belang van de eerste vraag in andere geschillen zij er evenwel op gewezen dat het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te rekenen beginsel van fair play zich ertegen verzet dat een inspecteur van zijn bevoegdheid ex artikel 47 AWR gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden voorzover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Deze overweging geldt ook voor de onderdelen van die geschriften die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten. De resterende (niet op dat doel betrekking hebbende) onderdelen dienen wel - desgevraagd - te worden verstrekt, waartoe het nodig kan zijn dat het document wordt gesplitst of geschoond."

Mijns inziens kan deze overweging niet anders worden gelezen dan dat ook feitelijke gegevens die nodig zijn in het proces van het belichten of adviseren omtrent de fiscale positie onder het informele verschoningsrecht vallen. De voorzieningenrechter draait het echter om. Feitelijke gegevens dienen zijns inziens wel te worden verstrekt en de overige gegevens kunnen worden geschoond. Mijns inziens had cruciaal moeten zijn dat de informatie aan de belastingadviseur is verschaft in het kader van de belichting/advisering omtrent de fiscale procedures. In dat verband is het bescheid opgesteld. Dat een belastingplichtige verplicht is informatie te verschaffen omtrent zijn vermogen, doet er niet aan af dat het stuk dat zich in het dossier van belastingadviseur bevindt, is opgesteld in hun onderlinge relatie en valt onder de reikwijdte van het fair play-beginsel.

5. Conclusie

Het prerogatief van de rechtsontwikkeling ter zake van de informatieverplichtingen in de AWR dient aan de belastingrechter te zijn. De drang naar dwang aan de zijde van de Belastingdienst maakt dat er toch veel procedures zullen worden gevoerd bij de civiele rechter. De nieuwe wetgeving maakt dit in art. 52a lid 4 AWR ook mogelijk. Desalniettemin zou het de Belastingdienst niet misstaan dat daadwerkelijke discussiepunten niet worden uitgeprocedeerd bij de civiele rechter. Deze dient *ultimum remedium* te zijn voor evidente zaken van querulerende belastingplichtigen waarvan vaststaat dat zij informatie hebben of kunnen verkrijgen en toch niet meewerken. Indien discussie kan ontstaan of de informatieverplichting is geschonden, dient geen nakoming te worden afgedwongen via de civiele rechter.

Aspecten van het verschoningsrecht/fair play-beginsel en het *nemo tenetur*-beginsel dienen op korte termijn nader te worden uitgeprocedeerd ten overstaan van de fiscale rechter, opdat kan worden voorkomen dat in de burgerlijke rechtsgang wordt bepaald op welke wijze in het fiscale domein met de Algemene wet inzake rijksbelastingen dient te worden omgesprongen.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/IMPRFTV-201206554>

Datum: 24-9-2015 16:50:30

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veelevoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.