

De onstilbare informatiehonger van de Belastingdienst

mr. A.B. Vissers en mr. C.J.M. Perraud¹

Enige recente ontwikkelingen in de strijd om informatie; over beperkingen van het verschoningsrecht, de onrechtmatige inzet van het strafrecht ten behoeve van de informatieverzameling van de Belastingdienst en een actieve meldplicht voor constructies die in het geval van het geven van te veel of te weinig informatie strafrechtelijk wordt bestraft.

De Belastingdienst heeft behoefte aan informatie om belastingen te kunnen heffen en invorderen. Hiertoe heeft de Belastingdienst ruime bevoegdheden en gelden er vergaande informatieverplichtingen voor de belastingplichtige zelf² alsook voor derden.³ Daarbij is van belang in ogenschouw te nemen dat de Belastingdienst niet alleen informatie kan vragen die voor de belastingheffing van belang is, maar dat hij de tevens bevoegdheid heeft om informatie te vragen die van belang kan zijn.⁴ Het mag voor zich spreken dat dat enerzijds voor de Belastingdienst een zeer ruime bevoegdheid oplevert en anderzijds voor de belastingplichtige vergaande verplichtingen met zich brengt. Recent deed een Nederlands model aangifte tegen de Nederlandse Belastingdienst vanwege het onderzoek dat de Belastingdienst startte teneinde haar fiscale woonplaats vast te stellen en de eindeloze vragenbrieven die zij in dat verband kreeg. In de aangifte geeft het model aan dat onderzoek te hebben ervaren als ‘een heksenjacht die haar gezondheid heeft ondermijnd’. Het model en haar partner hebben het jaren durende onderzoek ervaren als ‘een financiële en sociale gijzeling’, zo zou de aangifte luiden.⁵ Deze – overigens in de praktijk veel gehoorde – geluiden vanuit de aan onderzoek onderworpen belastingplichtigen vertegenwoordigen niet het sentiment zoals dat leeft bij de Belastingdienst. Daar is de informatiehonger in het geheel nog niet gestild en wordt gezocht naar mogelijkheden om de informatiestroom te vergroten en de zeldzame beperkingen zoals die nog gelden te omzeilen. Recent resulteerde dit in een wetsvoorstel tot aanpassing

van het verschoningsrecht in fiscale zaken, waarbij vele vraagtekens kunnen worden geplaatst. In de eerste paragraaf zullen wij dat wetsvoorstel behandelen. Nu al heeft de behoefte aan (snelle) informatie bij de Belastingdienst geresulteerd in enkele informatievergaringmethoden waarmee, door de inzet van het strafrecht, de grenzen van het toelaatbare worden opgezocht (en overschreden). Aan die ontwikkeling besteden wij in de tweede paragraaf aandacht. Tot slot zal aandacht worden besteed aan de nieuwe meldingsplicht om belastingbesparende constructies die zich nog in de adviesfase bevinden (en dus nog niet zijn geïmplementeerd), te melden aan de Belastingdienst en de daarmee verbonden strafrechtelijke sancties die worden gesteld op het verstrekken van te veel of te weinig informatie.

1. Een onrechtmatige aanval op het verschoningsrecht in fiscale zaken

De meest recente ontwikkeling met betrekking tot informatieverzoeken aan derden betreft het wetsvoorstel tot aanpassing van het verschoningsrecht in fiscale zaken.⁶ Het verschoningsrecht dient een groot maatschappelijk belang. Volgens de Hoge Raad⁷ moet de grondslag van het verschoningsrecht worden gezocht in een in Nederland geldend algemeen rechtsbeginsel dat meebrengt dat ‘bij 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’. Recentelijk is het belang alsook de noodzaak van het verschoningsrecht door de Hoge Raad⁸ en Gerechtshof ‘s-Hertogenbosch⁹ benadrukt. Over-

1. Annabel Vissers en Carole Perraud zijn zijn beiden werkzaam als advocaat bij De Bont Advocaten te Amsterdam.

2. Art. 47 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

3. Art. 53 AWR.

4. Zie in dat kader HR 18-04-2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7498, BNB 2003/268, rechtsoverweging 3.3.

5. <https://www.ad.nl/show/model-lonneke-engeldoet-aangifte-tegen-belastingdienst-hebben-hun-macht-misbruikt-ab7255fa/?referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F>.

6. Te raadplegen via: <https://www.internetconsultatie.nl/verschoningsrecht>.

7. HR 1 maart 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9066, NJ 1986/174.

8. HR 3 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:600.

9. Gerechtshof ‘s-Hertogenbosch 6 augustus 2020, ECLI:

heidsinstanties dienen dit recht te respecteren en er zorg voor te dragen dat geprivilegieerde gegevens geen onderdeel gaan uitmaken van een fiscaal-, strafrechtelijk- of boetedossier.

Het verschoningsrecht is de pendant van de geheimhouding die in de diverse wetten voor de ambten van de relevante beroepsbeoefenaren is geregeld. Een effectieve waarborg van het (maatschappelijk belangrijke) verschoningsrecht vereist dat het verschoningsrecht in beginsel alomvattend is, onafhankelijk van het rechtsgebied waarvoor de toevertrouwde informatie van belang zou kunnen zijn. In het fiscale recht is dat tot nu toe ook zo geregeld. Op grond van het huidige art. 53a AWR behoeven beroepsbeoefenaren die onder het verschoningsrecht vallen, hun administratie niet in het kader van een derdonderzoek beschikbaar te stellen en ook geen gegevens en inlichtingen over derden te verstrekken aan de Belastingdienst. Een doorn in het oog van de Belastingdienst. Zo kondigde de Staatssecretaris van Financiën in zijn brief aan de Tweede Kamer van 17 januari 2017¹⁰ al aan het verschoningsrecht in fiscale zaken te willen aanpassen en verduidelijken. In dat kader is op 23 juli 2020 het Wetsvoorstel aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht voor internetconsultatie gepubliceerd.¹¹ Voorgesteld wordt om art. 53a AWR¹² aan te passen, in die zin dat advocaten en notarissen alleen kunnen weigeren te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden, voor zover het de wetenschap betreft van hetgeen rechtstreeks verband houdt met hun taakuitoefening. Het tweede lid beschrijft vervolgens wat wordt verstaan onder de taakuitoefening van een advocaat en/of notaris: *'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.'* Uit de concept-toelichting volgt dat aansluiting is gezocht bij de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft), waaruit volgt dat voornoemde wet ook van toepassing is op verschoningsgerechtigden, indien zij werkzaamheden verrichten die bestaan uit – fiscaal juridische – advisering die geen betrekking heeft op een procedure. Voor zover sprake is van een meldingsplicht onder de Wwft, is er geen sprake van een geheimhoudingsplicht en kan er dus geen sprake zijn van een verschonings-

recht. Over dit wetsvoorstel is al veel geschreven¹³ en de openbare reacties¹⁴ bij de consultatie van de concept-wettekst en memorie van toelichting hebben er niet om gelogen; het wetsvoorstel deugt niet. Wij kunnen niet anders dan ons aan dat oordeel conformeren. Illustratief in dat kader is de volgende passage uit de concept toelichting bij het wetsvoorstel:

*'Indien een belastingplichtige een notaris of advocaat inschakelt voor juridische bijstand kan de Belastingdienst echter niet altijd over deze relevante informatie beschikken omdat de betreffende informatie daarmee onder het verschoningsrecht is komen te vallen. Zowel de notaris en de advocaat als de belastingplichtige zelf kunnen in dat geval weigeren om aan de verzoeken om informatie van de Belastingdienst te voldoen met een beroep op het wettelijke fiscale verschoningsrecht. De informatie had echter wel door de belastingplichtige verstrekt moeten worden als hij zich niet tot de notaris of advocaat had gewend. (...) 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 behoeft 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.'*¹⁵

Hier valt het nodige op af te dingen. Ten eerste kan een belastingplichtige die een advocaat of notaris heeft ingeschakeld geen beroep op een afgeleid verschoningsrecht doen. De belastingplichtige heeft louter het recht te weigeren informatie – omtrent de correspondentie met de verschoningsgerechtigde – te verschaffen. Ten tweede, het inschakelen van een notaris of advocaat aan sich ontslaat de belastingplichtige niet van zijn informatieverplichting jegens de Belastingdienst. Het verschoningsrecht heeft immers alleen betrekking op de communicatie tussen de verschoningsgerechtigde en zijn cliënt. Documenten die los van die relatie bestaan, ook al zijn ze met de verschoningsrechtgerechtigde gedeeld en besproken, dienen desgevraagd nog steeds overgelegd te worden aan de Belastingdienst. Ten derde bestaat er niet zoiets als een fis-

NL:GHSHE:2020:2537.

10. Kamerstukken II 2016/17, 25087, 138.

11. De consultatieperiode is op 23 oktober 2020 geëindigd.

12. Ook ter zake van art. 63 Invorderingswet 1990 alsmede art. 8.88 Belastingwet BES worden aanpassingen voorgesteld, welke gelijk luiden aan de voorgestelde wijziging van art. 53a AWR.

13. Zie o.a. Mr. N. van den Hoek en mr. M.B. Weijers, 'Van dergelijke consultatievoorstellen wil men verschoond blijven', *WFR* 2020/189; D. Doorenbos, 'opinie: Hans Vijlbrief doet een onaanvaardbaar voorstel om het verschoningsrecht te marginaliseren', *Financieel Dagblad* 5 augustus 2020.

14. Zowel beroepsorganisaties (NOvA, NOB, RB, KNB) als advocaten- en notariskantoren hebben gereageerd. De reacties zijn te raadplegen op Zie <https://www.internetconsultatie.nl/verschoningsrecht/reacties>.

15. Concept toelichting aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht, p. 1.

caal verschoningsrecht. Het verschoningsrecht is immers een algemeen recht dat van toepassing is op alle mogelijke rechtsgebieden en werkzaamheden. Alleen al daarom past het niet dat voor een deel-rechtsgebied een afzonderlijke regeling wordt voorgesteld. De volgende misvatting uit de concept toelichting verdient onzes inziens ook aandacht:

‘Voor andere dienstverlening door notarissen en advocaten, zoals wanneer zij louter optreden als belastingadviseur, geldt het wettelijke fiscale verschoningsrecht niet. Het wettelijke fiscale verschoningsrecht is wat de notaris en advocaat betreft beperkt tot werkzaamheden betreffende de juridische dienstverlening in de hoedanigheid van notaris of advocaat.’¹⁶

Dit is een misvatting die niet te verklaren valt op basis van de jurisprudentie¹⁷ noch de parlementaire geschiedenis¹⁸ bij het huidige art. 53a AWR. Expliciet en ondubbelzinnig is namelijk vastgesteld dat advocaten en notarissen die als belastingadviseur optreden, een beroep op het verschoningsrecht toekomt. Het verschoningsrecht beperkt zich immers niet tot één rechtsgebied. Het is ons dan ook volstrekt onduidelijk waar deze uitlating op gebaseerd kan zijn. Belastingadviseurs die geen advocaat of notaris zijn, komt vanzelfsprekend geen verschoningsrecht toe. Zij kunnen wel een beroep doen op het zogenoemde *fair play*-beginsel.¹⁹ Volgens de staatssecretaris zal met de wetsaanpassingen recht worden 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. Dit is echter thans het geval. Het voorstel moet volgens de staatssecretaris ook gaan bijdragen aan (nog) meer fiscale transparantie en daarmee een juiste en eerlijke belastingheffing, zonder dat afbreuk wordt gedaan aan het wettelijke fiscale verschoningsrecht. Onzes inziens is een wetswijziging hiertoe niet vereist. De jurisprudentie heeft al uitgemaakt dat een advocaat zich alleen op zijn verschoningsrecht kan beroepen ten aanzien van hetgeen hem in die hoedanigheid is toevertrouwd.²⁰ Daarbij komt dat het verschoningsrecht door dit wetsvoorstel in het hart wordt geraakt, waardoor daaraan wel degelijk afbreuk wordt gedaan. Een belastingplichtige die

om welke reden dan ook geen informatie wenst te verstrekken aan de Belastingdienst, is namelijk met deze nieuwe bepaling mogelijk beter af zonder de rechtsbijstand van een belastingadviseur of advocaat. Laatstgenoemde kan, wanneer dit wetsvoorstel zou worden aangenomen, namelijk net als de belastingadviseur die geen advocaat is, verplicht worden die informatie aan de Belastingdienst te verstrekken. Eén en ander terwijl de Belastingdienst de informatie bij de belastingplichtige kan afdwingen door het nemen van een informatiebeschikking en, zou deze vast komen te staan, door aan het niet aanleveren van informatie het gevolg te verbinden van omkering en verzwaring van de bewijslast in de fiscale procedure. In sommige gevallen kan ook worden overgegaan tot het opleggen van een civiele dwangsom of zelfs tot strafrechtelijke vervolging.

Het wetsvoorstel lijkt ondoordacht en dient geen daadwerkelijk belang. Wij kunnen ons dan ook niet aan de indruk onttrekken dat het wetsvoorstel met name is ingegeven door het sentiment dat leeft bij de Belastingdienst inhoudende dat advocaten behulpzaam zouden zijn of een actieve rol zouden spelen bij het achterhouden van informatie, terwijl aan die veronderstelling ten grondslag liggend onderzoek en/of bewijs ontbreekt. Dit sentiment speelt overigens ook al jaren ten aanzien van belastingadviseurs. De FIOD heeft thans ruime bevoegdheden om bij de belastingadviseurs informatie op te halen. Wij zien echter dat de grenzen van het toelaatbare regelmatig worden opgezocht alsook dat misbruik wordt gemaakt van deze bevoegdheden.

2. Het praktisch omzeilen van de beperkingen

(i) Laat de FIOD langs gaan 1.0 – omzeil het recht op rechterlijke toetsing

Sinds 1 januari 2011 heeft de belastingplichtige een middel om de vraag of informatie moet worden verstrekt aan de Belastingdienst voor te leggen aan de rechter in een zogenaamde informatiebeschikkingsprocedure. Als het antwoord daarop ‘ja’ is, wordt doorgaans een nadere termijn gegeven waarbinnen de informatie (alsnog) moet worden verstrekt. Wordt de informatie uiteindelijk niet verstrekt of is deze niet volledig, dan komt de informatiebeschikking vast te staan en volgt omkering en verzwaring van de bewijslast in de fiscale procedure. De regeling is in het leven geroepen om belastingplichtigen te voorzien van een rechtsingang tegen de verzoeken om informatie in de zin van art. 47 en 53 AWR. Het beleid van de Belastingdienst²¹ schrijft voor dat de informatiebeschikking niet door de Belastingdienst mag worden gebruikt om een belastingplichtige onder druk te zetten om zodoende bepaalde informatie te verkrijgen.

16. Concept toelichting aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht, p. 2.

17. HR 6 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9405.

18. *Kamerstukken II* 1990/91, 21287, 5, p. 26.

19. Zie voor een nadere uitleg van het *fair play*-beginsel het arrest van de Hoge Raad van 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140.

20. In HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, alsmede HR 10 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3258 oordeelde de Hoge Raad dat het verschoningsrecht zich alleen uitstrekt tot hetgeen is toevertrouwd aan de advocaat in zijn hoedanigheid van advocaat.

21. Handreiking informatiebeschikking & Kostenvergoedingsbeschikking, versie 1.82.

Eén van de problemen in de praktijk is echter dat het voeren van een informatiebeschikkingsprocedure lang duurt. Er wordt namelijk geen voorrang gegeven aan de behandeling van die zaken.²² De Belastingdienst moet, wanneer de belanghebbende bezwaar en beroep heeft aangetekend, dus lang wachten op de informatie die men nu juist zo graag snel wil hebben.

Hierop werd de twijfelachtige ‘als wij het niet kunnen krijgen, dan sturen we toch de FIOD langs-praktijk’ bedacht. In de afgelopen jaren werd na het instellen van bezwaar en beroep tegen een informatiebeschikking, meermaals de FIOD op pad gestuurd om de door de Belastingdienst verzochte informatie in een strafrechtelijk onderzoek op te halen. Vervolgens werd die informatie via een verzoek op grond van art. 55 AWR verstrekt aan de Belastingdienst. De strafkamer van Gerechtshof ‘s-Hertogenbosch²³ oordeelde in een procedure waarin een dergelijke kwestie centraal stond dat het OM niet-ontvankelijk moest worden verklaard in de vervolging wegens détournement de pouvoir. De fiscale procedure tegen de informatiebeschikking betrof de vraag of belanghebbende e-mailberichten die op een DVD waren gezet, diende te verstrekken aan de Belastingdienst. Belanghebbende vond van niet en tekende bezwaar aan tegen de informatiebeschikking. De DVD werd – in overleg met de Belastingdienst – in een verzegelde blauwe envelop gestopt welke bij belanghebbende in bewaring bleef. Terwijl het bezwaar liep, werd vervolgens een strafrechtelijk onderzoek gestart vanwege het opzettelijk niet verstrekken van informatie aan de Belastingdienst en heeft de FIOD bij een doorzoeking bij belanghebbende beslag gelegd op de DVD. De Belastingdienst deed vervolgens een verzoek op grond van art. 55 AWR. Op basis daarvan is het OM in beginsel verplicht de verzochte informatie – in dit geval de DVD – te verstrekken. Via deze – vooropgezette – weg kwam de informatie dus in handen van de Belastingdienst zonder dat de informatiebeschikkingsprocedure behoefde te worden afgewacht. Het Hof overwoog:

‘Onder deze gegeven omstandigheden is het hof van oordeel dat door het instellen van strafvervolging en daarbij tot inbeslagname van de DVD met e-mails over te gaan, het Openbaar Ministerie een aan hem toekomende strafrechtelijke bevoegdheid heeft gebruikt voor een ander doel dan waarvoor deze is gegeven. Het Openbaar Ministerie heeft daarmee het beginsel van zuiverheid van oogmerk, oftewel het verbod van détournement de pouvoir, met voeten getreden. Het hof rekent het Openbaar Ministerie het in ernstige mate aan dat hierdoor de rechtsbeschermingsmogelijkheden, die de wetgever met ingang van 1 juli 2011 in de AWR

aan de verdachte heeft willen bieden om zijn weigering in bezwaar door de inspecteur en in (hoger) beroep door de belastingrechter te laten toetsen, volstrekt illusoir zijn geworden.’

Recenter kwam een dergelijke kwestie ook aan de orde in een zaak die resulteerde in de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 23 september 2020²⁴ waar het OM wederom niet-ontvankelijk werd verklaard. Ook hier was nog sprake van een lopende procedure tegen een informatiebeschikking en werd een strafrechtelijk onderzoek gestart wegens het niet verstrekken van informatie waarna de strafrechtelijk in beslag genomen informatie aan de Belastingdienst werd verstrekt. Het Hof oordeelde ‘dat het onder deze omstandigheden instellen en voortzetten van de vervolging van verdachte, waardoor zonder rechtvaardiging ernstig is tekortgedaan aan diens recht op een effectieve rechtsbescherming in de fiscale procedure, onverenigbaar is met de beginselen van een goede procesorde en in het bijzonder het beginsel van een redelijke en billijke belangenafweging.’

Strafrechtelijk wordt derhalve paal en perk gesteld aan deze praktijk. Toch is dan vaak al veel schade aangericht. Beide hiervoor aangehaalde zaken begonnen met vragen van de fiscus in het jaar 2013 en er werd derhalve al jaren geprocedeerd. Bovendien is de strafrechtelijke behandeling ter zitting vanzelfsprekend openbaar in tegenstelling tot de procedure tegen een informatiebeschikking.²⁵ Alhoewel de inhoud van de procedure wellicht nog wel een geuzenachtig karakter heeft, is het geen geheim dat alleen een strafrechtelijke verdenking heden ten dage al problemen kan opleveren met (zakelijke) relaties alsook met banken en vergunningen en soms actief dient te worden gemeld of vermeld.²⁶

De vraag is vervolgens of de via strafrechtelijk weg verkregen informatie nog in de fiscale zaak mag worden gebruikt. Van belang is in dat verband dat de leer van het onrechtmatig verkregen bewijs in het belastingrecht afwijkt van de strafrechtelijke lijn. Uit het zogenoemde *Clickfondsaffaire*-arrest²⁷ kan worden afgeleid dat de Hoge Raad het toelaat dat de inspecteur op basis van onrechtmatig verkregen bewijs informatie opvraagt ten behoeve van het vaststellen van de belastingschuld. Er mag alleen geen gebruik worden gemaakt van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal, indien dit is verkregen op een wijze die *zoeer indruist* tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.²⁸ Beoordeeld moet worden of de inspecteur,

22. G.J.M.E. de Bont, ‘Schaf de informatiebeschikking af’, NTFR 2020/1116.

23. Gerechtshof ‘s-Hertogenbosch 12 juni 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2472.

24. ECLI:NL:GHARL:2020:7629.

25. Art. 27c AWR.

26. Bijvoorbeeld in een aanvraag voor een vergunning of op grond van contractuele bepalingen.

27. HR 27-02-2004, ECLI:NL:PHR:2004:AF5556, BNB 2004/225.

28. HR 01-07-1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, BNB 1992/306.

door gebruik te maken van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal, handelt in strijd met een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, meer in het bijzonder met het zorgvuldigheidsbeginsel.²⁹

Uit de jurisprudentie over het 'zozeer indruist-criterium' kan worden afgeleid dat hoe meer of minder afstand tot de onrechtmatigheid die aan het verkrijgen van de informatie ten grondslag ligt, een belangrijke factor is bij de beoordeling.³⁰ Zo werd bijvoorbeeld materiaal dat vanuit België werd verkregen, terwijl aldaar onrechtmatigheid aan de verkrijging kleefde, toch toelaatbaar geacht in een Nederlandse procedure.³¹ Daarentegen werd in een geval waarin de Nederlandse Belastingdienst zelf een overeenkomst sloot met een tipgever en betaalde voor informatie die mogelijk onrechtmatig was verkregen, geoordeeld dat werd voldaan aan het 'zozeer indruist-criterium' en dat het materiaal derhalve diende te worden uitgesloten.³²

In de zaken zoals eerder in deze paragraaf beschreven werd geen expliciet oordeel gegeven over de onrechtmatigheid van het beslag. Gerechtshof 's-Hertogenbosch koppelde de kwalificatie van *détournement de pouvoir* echter wel expliciet aan de inbeslagname van de DVD door middel van het gebruik van strafrechtelijke bevoegdheden voor een ander doel dan waarvoor deze zijn gegeven. Zo bezien zou in deze zaken wel degelijk kunnen worden betoogd dat er een gebrek kleeft aan de wijze waarop de Belastingdienst deze informatie heeft verkregen. Bovendien kleeft dat 'onrechtmatige handelen' mede aan de Belastingdienst, althans heeft de Belastingdienst aan het opzetten daarvan een actieve bijdrage geleverd door de FIOD 'op pad te sturen'. Onder die omstandigheden kan de conclusie onzes inziens geen andere zijn dan – mede gelet op *BNB 2003/13*³³ – dat dit materiaal ook fiscaal dient te worden uitgesloten. Dat neemt natuurlijk niet weg dat in de informatiebeschikkingsprocedure alsnog kan worden geoordeeld dat het materiaal aan de Belastingdienst dient te worden verstrekt.

(ii) Laat de FIOD langs gaan 2.0 - omzeil het fair play beginsel

Eenzelfde methode waaraan eenzelfde gedachte ten grondslag lijkt te liggen is het via strafrechtelijke weg verkrijgen van 'fair play'-stukken. Het fair play-beginsel levert een beperking op voor de Belastingdienst om in het kader van art. 47 AWR stukken op te vragen die 'ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent

te adviseren'.³⁴ Het gaat hierbij dus om adviezen die een belastingadviseur aan een belastingplichtige heeft gegeven. Die stukken kan een inspecteur niet onder verwijzing naar art. 47 AWR opvragen. Dit vormt derhalve – naast art. 53a AWR – één van de weinige beperkingen die aan de informatieverplichtingen worden gesteld.

Ook hier kan gebruik worden gemaakt van de reeds eerder aangehaalde 'als wij het niet kunnen krijgen dan sturen we toch de FIOD langs-praktijk'. In dit geval is de belastingadviseur het object van onderzoek, bijvoorbeeld vanwege het vermeend schenden van informatieverplichtingen of betrokkenheid bij een vermeende onjuiste aangifte. Er wordt een verdenking geformuleerd tegen de adviseur of het kantoor van de adviseur. In het strafrechtelijk onderzoek wordt vervolgens beslag gelegd op alle dossiers van de adviseur. Ook kan een vordering bij de aanbieder van de communicatiedienst worden gedaan tot uitlevering van alle digitale dossiers, waardoor men lange tijd überhaupt niet met de uitlevering van gegevens bekend is.

Ook hier geldt dat de stukken vervolgens op grond van art. 55 AWR dan wel art. 6 Besluit politiegegevens bijzondere opsporingsdiensten met de Belastingdienst worden gedeeld. Daarna kan de Belastingdienst de gegevens gebruiken in fiscale heffings- en beboetingsprocedures tegen de belastingplichtige en de adviseur. In een zaak waarmee wij in de praktijk werden geconfronteerd werden medewerkers van de Belastingdienst ingeschakeld om het integrale strafrechtelijke beslag te bekijken, waarna alle gegevens die waren geselecteerd onder verwijzing naar art. 6 Besluit politiegegevens bijzondere opsporingsdiensten werden verstrekt aan de Belastingdienst. In het memorandum dat over deze werkwijze werd opgesteld in een zaak, stond expliciet opgenomen dat correspondentie tussen (belasting)adviseurs en hun klant geen geheimhouderstukken zijn in het kader van de informatie-uitwisseling 'omdat het fair play-beginsel, zoals dat in het bestuursrecht geldt, niet geldt binnen het strafrechtelijk beslag'.

Op deze wijze worden derhalve gegevens die alleen op basis van strafrechtelijk bevoegdheden konden worden gekregen, namelijk met inbegrip van de fair play-stukken, volledig aan de Belastingdienst ter beschikking gesteld. Het initiatief daartoe kan bovendien door de Belastingdienst worden genomen. Bij de beoordeling van deze praktijk, waarbij een zaak door de Belastingdienst kan worden 'opgewerkt' tot een strafzaak om zo de integrale beschikking te krijgen over de dossierkasten van de adviseur, is het van belang om in het achterhoofd te houden dat de Belastingdienst niet zelden ook de wederpartij is van een belastingadviseur. Regelmatig voeren belastingadviseurs namelijk bezwaren beroepsprocedures tegen de Belastingdienst, waarbij het er soms stevig aan toe kan gaan.

29. HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, *BNB 2015/173*, rechtsoverweging 3.2.4.

30. HR 21-03-2008, ECLI:NL:PHR:2008:BA8179, *BNB 2008/159* en Gerechtshof 's-Hertogenbosch 20-02-2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515.

31. HR 21-03-2008, ECLI:NL:PHR:2008:BA8179, *BNB 2008/159*.

32. Na verwijzing Gerechtshof 's-Hertogenbosch 20-02-2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515.

33. HR 27-09-2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8780.

34. Hoge Raad van 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140.

In de stukken van het Combiteam Aanpak Facilitators (CAF) die eind 2019 na een WOB-verzoek bekend werden gemaakt,³⁵ is te lezen dat een aanpak werd geformuleerd voor 'niet compliante adviseurs'. In het weekverslag van het CAF uit 2013 is bijvoorbeeld opgenomen: 'Het gaat hier om donkerrode adviseurs die we zouden willen stoppen.'³⁶ De modelaanpak die daartoe werd ontwikkeld en door het CAF werd geformuleerd, luidt: 'Daarbij ontwikkelt het CAF-team samen met deze mensen een modelaanpak: Hoe raak ik iemand in combi met zijn klanten het snelst en het hardst zodat hij stopt.'³⁷

Uit deze stukken volgt wel dat de 'niet compliante belastingadviseur' op de aandacht van de Belastingdienst kan rekenen. De procesopstelling van een belastingadviseur of de mate waarin een adviseur coöperatief is bij informatieverzoeken, zou er dus toe kunnen leiden dat een belastingadviseur binnen de Belastingdienst het label 'niet compliant' krijgt. Wanneer dat het geval is, komt de modelaanpak in beeld: de belastingadviseur en zijn klanten moeten worden aangepakt. De eerder beschreven methode biedt daartoe een zeer effectief middel. Door de zaak het strafrecht in te sturen krijgt de Belastingdienst, via het OM, de beschikking over alle integrale klantendossiers, waaronder de fair play-stukken. Vervolgens worden die stukken voor de heffing en beboeting gebruikt. De adviseur wiens klantendossiers integraal bij de Belastingdienst zijn komen te liggen, zal vaak al snel zijn deuren moeten sluiten. Modelaanpak geslaagd; onschuldpresumptie met voeten getreden.

Deze praktijk is onzes inziens onrechtmatig. Onder meer omdat betoogd kan worden dat ook in dit geval sprake is van *détournement de pouvoir*. Het strafrechtelijk beslag wordt immers gebruikt voor fiscale doeleinden. Dat deze werkwijze zich toch heeft kunnen ontwikkelen, is enerzijds het gevolg van de ruime wijze waarop in de praktijk beslag wordt gelegd en gegevens worden gevorderd in strafzaken. Zo kan gemakkelijk een kopie worden gemaakt van integrale gegevensdragers en wordt bij een vordering aan de communicatiedienst niet zelden 'alles' opgevraagd over een (rechts)persoon. De controle op deze laatste variant vindt bovendien vaak pas plaats, nadat de betrokkenen hiervan op de hoogte geraken, hetgeen vaak maanden later is wanneer het strafdossier aan de verdediging wordt verstrekt. Zowel in de Nederlandse wet (art. 125n Sv en art. 39c Wvsg) als in de jurisprudentie van het EHRM³⁸ kunnen aanwijzingen worden gevonden waaruit volgt dat de 'bijvangst' van een strafrechtelijk beslag zou moeten worden vernietigd wanneer deze niet (langer) relevant is voor het onderzoek. Ook in de parlementaire geschiedenis over het vor-

deren van gegevens is uitgemaakt dat (vooraf) in de vordering beschreven moet worden welke gegevens in het belang van het opsporingsonderzoek gevorderd worden.³⁹ In de praktijk hebben wij echter nooit kunnen vaststellen dat daaraan uitvoering werd gegeven. Ingeval digitale gegevensdragers worden gekopieerd, is de mogelijkheid van gedeeltelijke vernietiging bovendien onderwerp van discussie.⁴⁰ Dit betekent in de praktijk veelal dat ruim beslag wordt gelegd en in omvangrijke mate gegevens worden gevorderd en dat deze stukken langere tijd beschikbaar blijven.

Een ander relevant element is het gebrek aan daadwerkelijke toetsing in het geval van informatie-uitwisseling op grond van art. 55 AWR of art. 6 Besluit politiegegevens bijzondere opsporingsdiensten. In het geval van een verzoek op grond van art. 55 AWR door de Belastingdienst aan het OM is er geen ruimte voor een afweging; alleen de minister kan ontheffing verlenen.⁴¹ Alhoewel de tekst van art. 55 AWR een initiatief vanuit de Belastingdienst veronderstelt, wordt ook dat op praktische wijze onderzocht. De Belastingdienst wordt doorgaans actief ingelicht of gesouffleerd. Dat blijkt in de praktijk bijvoorbeeld uit een naar aanleiding daarvan opgesteld proces-verbaal of een antwoord naar aanleiding van vragen in een fiscale zaak. Als voorbeeld kan worden gewezen op de situatie waarin een medewerker van de Belastingdienst en een medewerker van de FIOD elkaar – toevallig – troffen op de gang en de medewerker van de FIOD suggereerde dat er wellicht eens om informatie ten aanzien van 'meneer x' zou moeten worden gevraagd. Soms worden zelfs concrete zoektermen ingefluisterd. Art. 6 Besluit politiegegevens bijzondere opsporingsdiensten werkt de andere kant op; actieve informatie-uitwisseling door de opsporingsdiensten aan de Belastingdienst. Ook hier wordt op praktische wijze invulling aan gegeven, eerst door medewerkers van de Belastingdienst 'toegang' te geven tot het strafrechtelijk beslag en hen alle stukken te laten selecteren op fiscale relevantie. Vervolgens worden de geselecteerde gegevens op 'initiatief' van het OM aan de Belastingdienst verstrekt.

Alhoewel deze praktijk – voor zover wij weten – nog niet door een rechter is beoordeeld, menen wij dat ook in dit geval sprake is van *détournement de pouvoir*. De strafrechtelijke opsporingsbevoegdheden worden immers, voor zover stukken in beslag worden genomen en worden bewaard die niet relevant zijn voor het strafrechtelijk onderzoek, louter voor fiscale doeleinden ingezet.

35. <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2019/11/15/besluit-op-wob-verzoek-over-combiteam-aanpak-facilitators-caf>.

36. Bijlage 1.2 p. 40.

37. Bijlage 1.2, p. 44.

38. EHRM 13 november 2012, ECLI:CE:ECHR:2012:1113 JUD002402907 (M.M./Verenigd Koninkrijk).

39. Kamerstukken I 2004/05, 29441, C.

40. D.A.G. van Toor en D. van Os, 'Partiële of geschoonde teruggave van gegevensdragers', *Tijdschrift voor Bijzonder Strafrecht & Handhaving*.

41. Art. 55 lid 2 AWR.

3. Informatie nu ook vooraf verstrekken aan de Belastingdienst

Naast de mogelijkheden om achteraf informatie op te vragen of in beslag te nemen bestaat ook de verplichting om 'spontaan' informatie te verstrekken aan de Belastingdienst.⁴² Inmiddels bestaat ook de wettelijk plicht om een advies met betrekking tot een 'meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie' vooraf te melden aan de Belastingdienst. Deze verplichting is in het leven geroepen door de Mandatory Disclosure-richtlijn⁴³, ook wel bekend als DAC 6. Nederland heeft de nieuwe regelgeving geïmplementeerd⁴⁴ in de Wet op de internationale bijstandverlening bij de heffing van belastingen (WIB) en art. 16 AWR.⁴⁵ Aanvankelijk zou de uiterste datum om inlichtingen te verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020, op 31 augustus 2020 zijn. Vanwege de COVID-19 pandemie is het echter mogelijk gemaakt om die uiterste meldingstermijn tot uiterlijk 28 februari 2021 uit te stellen.⁴⁶ Nederland heeft van deze mogelijkheid gebruik gemaakt.⁴⁷ Van een 'meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie' is sprake indien het gaat om een grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken bezit.⁴⁸ Het gaat het bestek van dit artikel te buiten om hier uitgebreid op in te gaan. Aangenomen kan worden dat vrij snel is voldaan aan een wezenskenmerk, waardoor nagenoeg elk fiscaal advies of elke transactie met een grensoverschrijdend aspect binnen een periode van dertig dagen gemeld zal moeten worden. Indien sprake is van een 'meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie' dienen gegevens met betrekking tot zowel de intermediair als

de belastingplichtige te worden gedeeld alsook bijzonderheden over de wezenskenmerken op grond waarvan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden en een samenvatting van de inhoud van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.⁴⁹

De meldingsplicht bestaat allereerst bij de intermediair. Indien er geen intermediair is of deze zich kan beroepen op een verschoningsrecht, verschuift de meldingsplicht naar de relevante belastingplichtige. Een intermediair is overigens niet alleen de belastingadviseur, aangezien de definitie veel ruimer is: 'een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert'.⁵⁰ De gevolgen van het niet nakomen van de meldplicht zijn niet mild. Indien het aan opzet of grove schuld van de intermediair of de relevante belastingplichtige is te wijten dat de verplichtingen, niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist zijn of worden nagekomen, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan een bestuurlijke boete van ten hoogste het bedrag van EUR 830.000, als bedoeld in art. 23 lid 4 Sr, kan worden opgelegd.⁵¹ Ook kan tot strafrechtelijke vervolging worden overgegaan.⁵² De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) heeft gevraagd in welke gevallen wordt gekozen voor bestraffing via het strafrecht en in welke gevallen voor bestraffing via het boeterecht. Uit de parlementaire stukken volgt dat in overleg met het Openbaar Ministerie en de FIOD zal worden bepaald wat het optimum remedium is, waarbij strafrechtelijke vervolging doorgaans zal worden voorbehouden aan de meest ernstige gevallen.⁵³ Tijdens de parlementaire behandeling is ook de vraag aan de orde gesteld hoe zal worden omgegaan met intermediairs die 'voor de zekerheid constructies melden die wellicht niet gemeld hoeven worden'.⁵⁴ De wetgever heeft te kennen gegeven dat overijverig meldgedrag ook tot boetes leidt. Met andere woorden: bij het melden van constructies, welke niet meldingsplichtig blijken te zijn, kan de boetebepaling ook van toepassing zijn.⁵⁵ Onzes inziens is niemand hierbij gebaat. Bij ons rijst ook de vraag in hoeverre het melden van een voorgenomen transactie tot een strafrechtelijk onderzoek zal kunnen leiden. Het louter verstrekken van een fiscaal advies, ook al behelst dit belastingontwijking, is immers niet strafbaar. Daarbij komt dat op het moment dat een advies wordt verstrekt, nog geen sprake is van een ingediende aangifte. Het zou ons echter niet verbazen als de informatie die wordt verkregen als gevolg van DAC 6, aanleiding

42. Art. 10a AWR bepaalt dat een belastingplichtige of inhoudingsplichtige verplicht is uit eigen beweging de inspecteur van onjuistheden of onvolledigheden mededeling te doen zodra hij daarmee bekend is geworden. Ook op grond van art. 16Wwft bestaat een meldplicht.

43. Richtlijn (EU) 2018/822 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU.

44. *Stb.* 2019, 509.

45. Art. 16 AWR scheidt de kaders waarbinnen de Belastingdienst van een reeds opgelegde aanslag kan afwijken door het opleggen van een navorderingsaanslag. Dit is mogelijk indien ofwel sprake is van een nieuw feit ofwel indien door kwade trouw van de belastingplichtige te weinig belasting is geheven. Uit het nieuwe achtste lid volgt dat gegevens en inlichtingen die de inspecteur niet anders dan ingevolge de meldplicht bekend zijn geworden, voor de navordering worden geacht feiten te zijn die de inspecteur niet (redelijkerwijs) bekend (hadden kunnen) zijn. De wijziging brengt in feite mee dat de inspecteur zal kunnen navorderen op grond van informatie die hem reeds bekend was doordat die door een intermediair, belastingplichtige of lidstaat werd aangeleverd.

46. Art. 27bis Richtlijn 2011/16/EU.

47. Besluit van 26 juni 2020, nr. 2020-13425 (Besluit noodmaatregelen coronacrisis).

48. Art. 3 lid 19 Richtlijn 2011/16/EU, bijlage IV.

49. Omzetbelasting en accijnzen zijn overigens uitgesloten van de meldingsplicht op basis van art. 1 lid 3 sub a en b WIB.

50. Art. 3 lid 21 van de Richtlijn (EU) 2018/822.

51. Art. 11 lid 2 WIB.

52. *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, 3, p. 8 - 9.

53. *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, 6, p. 27.

54. *Kamerstukken II* 2019/20, 35255, 6, p. 27.

55. Zie het voorgestelde art. 11, tweede lid (nieuw), WIB.

zou kunnen vormen om nader onderzoek te doen naar de praktijk van een intermediair.

4. De jacht op informatie is nog niet voorbij...

De wens om inzicht te krijgen in informatie die relevant is om belasting te heffen, alsook om belastingontduiking tegen te gaan, is begrijpelijk en gewenst. Echter, het is, zeker in een tijd waarin (digitale) informatieopslag een onvoorzienbare omvang heeft aangenomen en informatie niet zelden privacygevoelig van aard is, van belang de rechten van burgers te blijven waarborgen en willekeur tegen te gaan. De tendens is echter een tegenovergestelde. De lang verwachte aanval op het verschoningsrecht is werkelijkheid aan het worden, de Belastingdienst zoekt in de methoden van informatieverzameling de absolute grenzen op en de (actieve) informatieverplichtingen worden verruimd en nakoming wordt afgedwongen door bedreiging met zware sancties.