

42. Schuldonderzoek en *fair play*: gaat dat samen?

MR. N. VAN DEN HOEK

Op Prinsjesdag werd bekend dat het plan om een expliciete wettelijke grondslag te creëren voor schuldonderzoek door de Belastingdienst terug naar de tekentafel is verwezen.¹ Een tegenvaller voor de dienst, die de rol van adviseurs bij foute aangiften niet goed onderzocht krijgt. Mijn suggestie is art. 47 AWR te herformuleren tot een (brede) informatieverplichting ten behoeve van ‘door de inspecteur te nemen beschikkingen’. Daarnaast vraag ik aandacht voor de verhouding tussen het *fair play*-beginsel en schuldonderzoek. Mogen in dit kader afgedwongen adviezen ook in de heffingsfeer worden gebruikt?

Op grond van het ter internetconsultatie voorgelegde art. 67h lid 1 AWR kan de inspecteur informatie vorderen ten behoeve van het opleggen van bestuurlijke boeten.² Voor degene ‘tegen wie het ingestelde onderzoek naar de oplegging van een bestuurlijke boete is gericht’ kent het tweede lid een uitzondering. Diegene hoeft niet aan de vordering te voldoen voor zover het gegevens betreft die afhankelijk van zijn wil bestaan (in de regel verklaringen).³ Zolang zijn eigen betrokkenheid bij een onjuiste aangifte niet wordt onderzocht, kan de adviseur of zijn cliënt zich dus niet op deze uitzondering beroepen en is hij verplicht aan de vordering van de inspecteur (over zijn cliënt respectievelijk adviseur) te voldoen. In voorkomende gevallen zal de inspecteur zich daarbij op het standpunt stellen dat de adviseur zijn cliënt niet op de hoogte mag stellen van schuldonderzoek naar de cliënt.⁴ De NOB heeft in dit verband opgemerkt dat e-mails en whatsappberichten in de visie van de Belastingdienst vrijwel nooit kwalificeren als wilsafhankelijk materiaal, ondanks dat die inhoudelijke verklaringen kunnen bevatten.⁵ Al met al een controversieel plan, dat met slechts enkele pagina’s aan toelichting in het concept van de Fiscale verzamelwet 2025 was opgenomen. Discussie

over de vraag of de inspecteur bevoegd is tot het doen van schuldonderzoek zou met name spelen ‘waar het een ander dan de belasting- of inhoudingsplichtige betreft’ (als de adviseur onderwerp is van schuldonderzoek).

De Afdeling advisering van de Raad van State toont zich in een warrig advies kritisch over de voorgestelde bepaling.⁶ ‘Het is onduidelijk welke gegevens en inlichtingen onder welke bepaling vallen, hoe het artikel waarborgt dat *fishing expeditions* niet mogelijk zijn en welke sancties van toepassing zijn en waarom’, luidde de conclusie. De Afdeling adviseerde dat de wetgever (nog) specifiek omschrijft welke informatie wel en niet kan worden gevorderd, terwijl zij ook constateerde dat het precieze onderscheid tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal in de jurisprudentie nog in ontwikkeling is. Daarnaast werd opgemerkt dat grondrechten in het geding zijn, dat een zorgvuldige afweging en parlementaire behandeling daarom gewenst zijn en dat die randvoorwaarden binnen een verzamelwet niet te waarborgen zijn. In reactie hierop liet de staatssecretaris instemmend weten dat het kabinet zal bezien ‘in welk ander wetsvoorstel de voorgestelde maatregel in aangepaste vorm en met inachtneming van de opmerkingen van de Afdeling het beste kan worden opgenomen’.⁷ Het plan om een expliciete wettelijke bepaling voor schuldonderzoek te creëren betrof een reactie op het arrest van de Hoge Raad van 8 april 2022, waaruit de zware bewijslast (‘doen blijken’) volgt voor de inspecteur voor de bestanddelen van een beboetbaar feit.⁸ Sinds dat arrest is duidelijk dat de Belastingdienst aan hetzelfde bewijscriterium moet voldoen als het Openbaar Ministerie in strafzaken, waar *beyond a reasonable doubt* (‘wettig en overtuigend bewe-

1 Kamerstukken II 2024/25, 36605, nr. 4 (nader rapport bij het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2025).

2 Te raadplegen op <https://www.internetconsultatie.nl/fiscaleverzamelwet2025/b1>.

3 Het EHRM spreekt in zijn arrest van 4 oktober 2022 in de zaak-De Legé tegen Nederland (nr. 58342/15) in dit verband van informatie die is geproduceerd als gevolg van de uitgeoefende dwang of druk (‘created as a result of the very compulsion’).

4 Conform het standpunt van de dienst dat de adviseur uitvoering geeft aan de belastingwet als bedoeld in art. 67 AWR (de fiscale geheimhoudingsplicht) als hij meewerkt aan een derdenonderzoek over zijn cliënt. Zie hierover ook J. Berns, ‘Geheim? Echt niet!’, *NtFR* 2020/1995 en F.C. Groot, ‘Derdenonderzoeken moet de administratieplichtige jegens de cliënt wél geheimhouden!’, *NtFR* 2020/2362.

5 Te raadplegen op <https://www.nob.net/wp-content/uploads/2024/08/NOB-reactie-internetconsultatie-Fiscale-verzamelwet-2026.pdf>.

6 Kamerstukken II 2024/25, 36605, nr. 4. In het wetsvoorstel dat aan de Afdeling advisering van de Raad van State is voorgelegd, was de bepaling opgenomen in art. 67i AWR.

7 Kamerstukken II 2024/25, 36605, nr. 4.

8 HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526, *BNB* 2022/68 met noot van Haas.

zen') al sinds jaar en dag gemeengoed is. Het probleem is dat de Belastingdienst alleen bevoegdheden heeft ter zake van de belastingheffing, zodat schuldonderzoek niet goed mogelijk is. Het Ministerie van Financiën denkt daar anders over en ziet de voorgestelde bepaling als een explicitering van een bestaande bevoegdheid tot het doen van zuiver schuldonderzoek. De kennisgroep formeel recht van de Belastingdienst trok vorig jaar een andersluidend standpunt in en betoogt sindsdien (ook) dat zuiver schuldonderzoek mogelijk is (op grond van art. 3:2 Awb art. 47 AWR en titel 5.2 Awb).⁹

Er zijn inmiddels legio (relatief recente) praktijkvoorbeelden bekend waarin de inspecteur zich op het standpunt stelt dat hij de bevoegdheid heeft om schuldonderzoek te doen. Er is alleen geen serieuze adviseur te vinden die zuivere schuldvragen, hemzelf of zijn cliënt betreffend, beantwoordt. Als de inspecteur zijn standpunt serieus zou nemen, ligt nakoming vorderen in kort geding voor de hand, zoals in de heffings sfeer regelmatig en met succes gebeurt. Maar dat wordt kennelijk te risicovol geacht als het gaat om zuivere boetevragen. De noodzaak tot het creëren van een bevoegdheid tot het doen van schuldonderzoek blijkt duidelijk uit de bij de rechter stukgelopen pogingen van de Belastingdienst om advieskantoren te beboeten.¹⁰ De rode draad in de desbetreffende uitspraken is dat de fiscus onvoldoende zicht krijgt op de feitelijke gang van zaken rondom foutieve aangiften om aan de zware bewijslast te voldoen. Dat recent is beslist dat de inspecteur voorafgaand aan een verhoor moet wijzen op het recht op verhoorbijstand, zal bij de dienst hebben bijgedragen aan het gevoel dat er een disbalans is ontstaan tussen enerzijds de rechten en anderzijds de plichten van de verdachte belastingplichtige.¹¹

De fiscale advocatuur kijkt halsreikend uit naar invoering van de bedoelde 'explicitering'. Door de lethargie van de Belastingdienst in recente jaren kan het verdienmodel wel een impuls gebruiken; langdurige discussies met de inspecteur over principiële kwesties zien wij graag tegemoet. Perdaems ziet brood in een rechtsgang naar Straatsburg en De Bont oppert dat de inspecteur al in de fase van heffingsonderzoek wordt verzocht te onderbouwen dat hij zeker is van het bestaan van de opgevraagde stukken.¹² Een eventuele boete mag namelijk niet worden gebaseerd op informatie die van de boeteling is afgedwongen en waarvan het bestaan slechts werd vermoed. Dat werkt namelijk *fishing*

expeditions in de hand en is in strijd met het verbod op gedwongen zelfincriminatie (het *nemo tenetur*-beginsel).¹³ Feteris annoteerde in 2008 dat het de voorkeur verdient dat de wetgever in de AWR uitdrukkelijk regelt dat art. 47 e.v. AWR ook zien op boeteonderzoek.¹⁴ Het lijkt mij dat daarvoor geen nieuwe regeling noodzakelijk is. Als art. 47 AWR wordt geherformuleerd tot een informatieplicht 'ten behoeve van door de inspecteur te nemen beschikkingen', in plaats van het huidige 'ten behoeve van de belastingheffing' wordt boeteonderzoek door de inspecteur mogelijk. Met zo'n algemeen geformuleerde informatieverplichting sluit de fiscus aan bij toezichthouders als DNB en AFM, die niet meer wettekst ter beschikking hebben dan dat zij bevoegd zijn inlichtingen te vorderen alsmede inzage in gegevens en bescheiden.¹⁵ Bovendien is het in mijn ogen een illusie om te denken dat het complete bereik van het (nog niet uitgekristalliseerde) *nemo tenetur*-beginsel in specifieke wettelijke regels te vatten is.

Het verdient naar mijn mening aanbeveling dat de wetgever zich bezint op de vraag hoe het *fair play*-beginsel zich verhoudt tot het schuldonderzoek. De inspecteur mag op grond van dit algemene beginsel van behoorlijk bestuur in heffingsonderzoeken geen fiscale adviezen opvragen.¹⁶ Dit wordt het informele verschoningsrecht van de belastingadviseur genoemd. In het strafrecht is dit informele verschoningsrecht (nog) niet doorgedrongen en het komt dan ook regelmatig voor dat de FIOD, of andere opsporingsinstanties, fiscale adviezen vorderen of daarop beslag leggen tijdens hun onderzoeken. Draijer en Vissers hebben gesignaleerd dat het *fair play*-beginsel in de praktijk wordt omzeild door het resultaat van strafrechtelijk onderzoek aan de Belastingdienst beschikbaar te stellen.¹⁷ Dergelijk omzeilen heeft de inspecteur niet nodig als hij eigenhandig fiscale adviezen mag opvragen in het kader van schuldonderzoek. Het *fair play*-beginsel wordt uitgehold als de in dit kader gevorderde adviesrapporten ook voor de heffing gebruikt mogen worden. Het laten bestaan van onzekerheid hierover is onwenselijk omdat de rechtspositie van de belastingplichtige in de heffings sfeer daarmee onduidelijk wordt. Heidekamp heeft geopperd dat de introductie van een zogenoemde boete-inspecteur nieuw leven wordt ingeblazen, waardoor heffing en boetening worden gescheiden.¹⁸ Vanwege de pensionering van meer dan tienduizend belastingambtenaren de komende jaren zal dit voorstel geen weerklank vinden op het Ministerie van Financiën. Afsluitend merk ik op dat als het *fair play*-beginsel niet

9 Standpunt van de kennisgroep formeel recht van de Belastingdienst van 1 september 2023, KG:206:2023:6 Bevoegdheid stellen zuivere boetevragen.

10 O.a. Hoge Raad 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1132; Hof Amsterdam 14 juni 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1816 en Rb. Zeeland-West-Brabant 22 augustus 2024, ECLI:NL:RBZWB:2024:5853. Een zeldzame uitzondering is Rb. Zeeland-West-Brabant 30 oktober 2024, ECLI:NL:RBZWB:2024:7327, al blijkt uit die uitspraak niet hoe de inspecteur de hand heeft weten te leggen op de belastende e-mails van de adviseur.

11 Hoge Raad 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1135.

12 A.J.C. Perdaems & J.R.J. Gijsen, 'Schuldonderzoek ook bij de adviseur', *TFB* 2023/35 en HR 14 november 2023, ECLI:NL:HR:2023:1562, *BNB* 2024/26 met noot van De Bont.

13 EHRM 4 oktober 2022, nr. 58342/15 (*De Legé tegen Nederland*).

14 Hoge Raad 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC7254, *BNB* 2008/206 met noot van Feteris.

15 Art. 5:16 en 5:17 Awb. Daarnaast kan worden gewezen op art. 5:20 lid 1 Awb: 'Een ieder is verplicht aan een toezichthouder binnen de door hem gestelde redelijke termijn alle medewerking te verlenen die deze redelijkerwijs kan vorderen bij de uitoefening van zijn bevoegdheden.'

16 Hoge Raad 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140, *BNB* 2006/21 met noot van De Bont.

17 Column van Percy Draijer, 'Fair play (ook) in het strafrecht', *V-N* 2024/39.0 en column van Annabel Vissers, 'Fair play, weg ermee', *Het Register* 2020/6.

18 A. Heidekamp, *Bewijsrecht in fiscale bestuurlijke boetezaken* (diss. Groningen 2024), par. 11.2.5.5, p. 514.

geldt in het kader van schuldonderzoek, een concurrentievoordeel ontstaat voor adviserende advocaten, die op grond van het formele verschoningsrecht kunnen weigeren mee te werken.¹⁹ Gelet op de redelijk vergelijkbare positie in Nederland van de (betere) belastingadviseur en advocaat, waar het gaat om fiscaliteit, is dit een onwenselijke richting.

Dit artikel is afgesloten op 18 november 2024.

Over de auteur

Mr. N. (Nick) van den Hoek

Fiscaal advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen.

¹⁹ Art. 53a AWR. In het voorgestelde art. 67h AWR werd deze bepaling van overeenkomstige toepassing verklaard. Hierbij is relevant dat in HvJ 26 september 2024, C-432/23, ECLI:EU:C:2024:791, werd beslist dat juridisch advies van een advocaat in een vennootschapsrechtelijke aangelegenheid onder het verschoningsrecht van de advocaat valt. Daarmee werd duidelijk dat HR 24 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:760, niet houdbaar is. In dat arrest overwoog de strafkamer van de Hoge Raad dat bij de beoordeling of de werkzaamheden van de advocaat zijn gedaan in het kader van de 'reguliere rechtspraktijk' (ter zake waarvan hij een beroep kan doen op zijn verschoningsrecht), met name van belang of is de werkzaamheden verband houden met een aanhangige of te verwachte procedure.