



Ministerie van Financiën
De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en
Belastingdienst,
De heer dr. J.A. Vijlbrief
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

datum	: 23 oktober 2020	contact	: mr. N.J.M. Sjerps
uw brief van	: n.v.t.	e-mail	: j.sjerps@knb.nl
uw kenmerk	: n.v.t.	telefoon	: 070 3307226
ons kenmerk	: JSj/1342		
betreft	: Consultatie conceptwetsvoorstel aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht		

Geachte heer Vijlbrief,

De Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB) heeft met belangstelling kennisgenomen van het conceptwetsvoorstel tot aanpassing van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht dat u op 17 juli jongstleden voor consultatie aan de KNB heeft voorgelegd en waarover op 23 juli jongstleden een internetconsultatie is gestart. Graag maakt de KNB gebruik van de geboden gelegenheid om op het conceptwetsvoorstel te reageren.

Na een overzicht van haar belangrijkste opmerkingen (onderdeel 1) geeft de KNB een uiteenzetting van de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de notaris (onderdeel 2), gevolgd door de opmerkingen van de KNB over het conceptwetsvoorstel (onderdeel 3) en een slotopmerking (onderdeel 4).

1. Belangrijkste opmerkingen

1. De KNB onderschrijft het belang van juiste en eerlijke belastingheffing. Verder meent de KNB dat het wettelijk verschoningsrecht er niet toe mag leiden dat hiervan oneigenlijk gebruik of zelfs misbruik wordt gemaakt om belastingheffing te voorkomen.
2. De benadering van het conceptwetsvoorstel brengt mee dat de reikwijdte van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht, dat wil zeggen het wettelijk verschoningsrecht ten opzichte van de Belastingdienst, ingrijpend wordt gewijzigd en wordt ingeperkt, terwijl volgens de toelichting sprake is van een verduidelijking en de reikwijdte van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht ongewijzigd blijft, hetgeen in tegenspraak is.
3. De KNB kan zich vinden in verduidelijking, voor zover nodig. Het verschoningsrecht van de notaris kan gelet op het maatschappelijk belang hiervan echter niet zomaar worden ingeperkt. De voorgestelde inperking is, mede door jurisprudentie van de Hoge Raad, ook niet nodig om het beoogde doel te bereiken. Hetzelfde geldt voor de voorgestelde uitzondering. Ook uit de (in de toelichting aangehaalde) in 2019 door het Global Forum van de OESO uitgevoerde peer review blijkt dat er geen noodzaak is om het verschoningsrecht van de notaris in te perken. Volstaan kan worden met codificatie van jurisprudentie van de Hoge Raad, zoals in het strafprocesrecht.
4. De Belastingdienst loopt slechts in enkele gevallen per jaar bij notarissen aan tegen het verschoningsrecht. Dit rechtvaardigt niet een aanpassing in de vorm van een categorale inperking van het fiscaal verschoningsrecht zoals in het conceptwetsvoorstel is opgenomen. De KNB meent dat sprake is van een disproportionele maatregel.

5. Blijkens het conceptwetsvoorstel wordt aangeknoopt bij de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) en wordt het verschoningsrecht van de notaris beperkt tot de werkzaamheden/dienstverlening bedoeld in artikel 1a lid 5 Wwft, in het conceptwetsvoorstel aangeduid als eigenlijke of normale werkzaamheden van de notaris. De in artikel 1a lid 5 Wwft vermelde werkzaamheden zijn echter juist oneigenlijke, d.w.z. niet normale, werkzaamheden van de notaris. De notaris verricht deze werkzaamheden normaliter niet. Voormelde bepaling voorziet in een procesvrijstelling voor advocaten. De aansluiting bij de Wwft is derhalve gebaseerd op onjuiste uitgangspunten. Dit brengt mee dat de benadering van het conceptwetsvoorstel niet juist is en niet kan worden toegepast bij de voorgenomen aanpassing van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht. Met een aanknopng bij de Wwft kan de KNB zich niet verenigen. De Wwft is gericht op de voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme en tegelijkertijd beperkt tot dat doel. De vrijstellingsbepaling in de Wwft kan niet als basis worden gebruikt voor de uitwerking van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht van de notaris. Bijna het gehele werkterrein van de notaris valt onder de Wwft en zou hiermee niet meer onder het wettelijk fiscaal verschoningsrecht vallen. Dit kan niet de bedoeling zijn en de KNB kan zich hierin niet vinden.
6. Het is onjuist het verschoningsrecht ten opzichte van de Belastingdienst als iets van eigen aard te beschouwen. Het verschoningsrecht is gebaseerd op een algemeen rechtsbeginsel dat onafhankelijk van een specifiek rechtsgebied gelding heeft. Er is geen sprake van een afzonderlijk wettelijk fiscaal verschoningsrecht. Het is, zowel wetstechnisch als feitelijk, aldus onjuist om het verschoningsrecht ten opzichte van een specifieke wederpartij zoals de Belastingdienst in te perken.
7. De KNB vindt dat het verschoningsrecht van de notaris in de fiscale wetgeving op dezelfde wijze moet worden geregeld als in het Wetboek van Strafvordering en dat slechts op de voet van de staande jurisprudentie van de Hoge Raad over het wettelijk verschoningsrecht zulks in de wet kan worden gecodificeerd.

2. Geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht van de notaris

2.1. Algemeen

2.1.1. Inleiding

Iedereen die langskomt bij een notaris moet op een vertrouwelijke behandeling kunnen rekenen van wat hij daar besproken heeft. Notarissen hebben een wettelijke geheimhoudingsplicht die in beginsel geldt ten opzichte van iedere derde. Die plicht tot geheimhouding geldt ook wanneer de notaris als getuige wordt opgeroepen in een gerechtelijke procedure. Uitzonderingen daargelaten mag hij ook daar niet praten over wat hij in zijn functie gehoord heeft. Een zelfde positie heeft de advocaat, de arts en ook iemand die een geestelijk ambt bekleedt.

De notaris, de advocaat, de arts en de geestelijke hebben een wettelijk verschoningsrecht. Het belang dat hiermee is gemeoid, wordt gezien als van hoger orde dan het belang dat gediend is bij een strikte verklaringsplicht. Het betreft een belang dat in de eerste plaats een privaat karakter heeft. Het is een privaat belang van de burger dat hij een vertrouwensrelatie kan aangaan met een redelijke waarborg, dat de gegevens die hij omwille van de doeltreffendheid van de te bieden hulp aan zijn hulpverlener verstrekt, niet aan anderen bekend

worden. Maar tegelijkertijd is het een publiek belang dat aan dit persoonlijke belang respect wordt betuigd. Het recht erkent het belang van vrijplaatsen voor de burger. Er bestaat een vrije sfeer in het geestelijke, het fysieke en het materiële domein, waar openbaar gezag een halt wordt toegeroepen.

De wettelijke geheimhoudingsplicht en in het verlengde daarvan het wettelijk verschoningsrecht zijn van essentiële betekenis voor onze rechtsstaat. De notaris heeft daarmee een vertrouwensfunctie waardoor hij zijn juridische hulptaak kan uitoefenen.

De geheimhoudingsplicht van de notaris is neergelegd in artikel 22 van de Wet op het notarisambt (Wna). In het verlengde daarvan geldt het verschoningsrecht: artikel 218 Wetboek van Strafvordering (WvSv), artikel 165 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Rv), artikel 53a Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en artikel 63 Invorderingswet 1990 (IW). Het ambtsgeheim en het verschoningsrecht zijn van wezenlijk belang voor de vertrouwensfunctie van de notaris. Het ambtsgeheim geldt alleen voor vertrouwelijke informatie van cliënten: cliënten moeten vertrouwelijk met de notaris kunnen spreken, zonder vrees voor openbaarmaking van hetgeen zij de notaris hebben toevertrouwd. De notaris heeft een klassieke functionele vertrouwensfunctie, evenals de geestelijke, de arts en de advocaat.

Het ambtsgeheim is niet absoluut:

1. Het ambtsgeheim geldt alleen voor gegevens van cliënten die aan de notaris zijn toevertrouwd (dus alleen voor vertrouwelijke informatie van cliënten).
2. Het ambtsgeheim geldt alleen voor het optreden van de notaris als zodanig (dus alleen voor de normale beroepsuitoefening van de notaris).
3. Het ambtsgeheim geldt niet voor gegevens die de notaris persoonlijk betreffen.
4. Het ambtsgeheim moet in zeer uitzonderlijke omstandigheden wijken voor hogere belangen zoals het belang van de waarheidsvinding. Zo geldt het ambtsgeheim niet voor cliënten met wie de notaris een crimineel samenwerkingsverband vormt: deze cliënten hebben geen recht op vertrouwelijke behandeling van hun gegevens.

De Minister van Veiligheid en Justitie heeft tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Wijziging van de Wet op het notarisambt naar aanleiding van de evaluatie van die wet, alsmede regeling van enkele andere onderwerpen in die wet en wijziging van de Wet op het centraal testamentenregister aangegeven (Kamerstukken 32250, nr. 6, p. 8-9) dat het geven aan de notaris van de discretionaire bevoegdheid om geheel naar eigen inzicht zijn geheimhoudingsplicht te doorbreken zich niet laat verenigen met de aard van een bijzondere geheimhoudingsplicht: "De notariële geheimhoudingsplicht zou in een dergelijke situatie van een rechtsplicht verworden tot een geheimhoudingsbevoegdheid, naar eigen inzicht uit te oefenen door de notaris, zonder inhoudelijke criteria voor de uitoefening ervan en zonder rechterlijke toetsing. Dit zou het notariële ambtsgeheim, gezien het doel om de vertrouwelijkheid van hetgeen aan de notaris wordt toevertrouwd te waarborgen, zinledig maken en leiden tot een aantasting van de rechtszekerheid. Cliënten van de notaris zouden dan, in weerwil van de strekking van het ambtsgeheim, geen garantie hebben dat de vertrouwelijkheid daadwerkelijk is verzekerd. De verantwoordelijkheid die op de notaris rust om integer te handelen komt reeds ten volle tot uitdrukking in zijn wettelijke plicht en bevoegdheid om medewerking aan handelingen die hem naar hun aard of strekking onoorbaar blijken, te weigeren. De notaris bezit derhalve over een afdoende wettelijke

mogelijkheid en plicht om zijn integriteit te bewaren. Indien voor de notaris geen aanleiding bestaat om zijn dienstverlening te weigeren, is hij niet gerechtigd om, behoudens de bijzondere omstandigheden erkend in de jurisprudentie en wettelijke uitzonderingen, zijn geheimhoudingsplicht te doorbreken.”

De belastingadviseur heeft geen wettelijk verschoningsrecht; zie HR 6 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9405, NJ 1986, 814. Als voornaamste motivering wordt gegeven dat “(...) aan de belastingadviseur niet in enig wettelijk systeem van rechtshulpverlening een taak is toebedeeld die meebrengt dat rechtzoekenden voor de behartiging van hun rechtsbelangen zich tot hem moeten wenden.”

Ieder kan als belastingadviseur werkzaam zijn en zijn inschakeling is niet verplicht.

Ook de accountant heeft geen wettelijk verschoningsrecht. Zie hiervoor HR 6 mei 1986, ECLI:NL:PHR:1986:AB9405:

“In zijn beschikking van 25 okt. 1983, NJ 1984, 132, heeft de HR geoordeeld dat de registeraccountant niet tot die beperkte groep van vertrouwenspersonen behoort, welk oordeel is gebaseerd op een analyse van de functie van de registeraccountant als primair controlerend van aard. Het zou niet stroken met het vorenbedoelde uitzonderingskarakter van het verschoningsrecht om zodanig recht wel aan de registeraccountant toe te kennen voor een deel van diens – primair niet als die van een vertrouwenspersoon gekarakteriseerde – maatschappelijke functie.”

Gerept wordt over de geheimhoudingsplicht van de notaris. Bedoeld wordt hiermee zijn geheimhoudingsplicht, uitgebreid met het specifiek aan hem toegekende wettelijk verschoningsrecht. Een plicht tot geheimhouding, maar dan zonder het verschoningsrecht, rust op een veel ruimer kring van beroepsbeoefenaren, adviseurs en onderzoekers. Voor werknemers ligt de geheimhoudingsplicht besloten in de norm van goed werknemerschap ex artikel 7:611 BW.

2.1.2. Wat valt onder de geheimhoudingsplicht van de notaris?

De geheimhoudingsplicht ziet alleen op informatie die de notaris als zodanig (a) in vertrouwen (b) is medegedeeld (c).

(a) als zodanig

Het moet gaan om informatie die met de notaris is gedeeld uit hoofde van zijn werkzaamheid, dus in de uitoefening van zijn functie; zie artikel 22 lid 1 Wna. Gegevens die de notaris uit anderen hoofde bekend zijn, bijvoorbeeld als bestuurslid van een stichting of als meerderjarigenbewindvoerder, zijn niet vertrouwelijk; zie bijvoorbeeld HR 8 december 1995, ECLI:NL:HR:1995:ZC1916. Evenmin valt het vele dat de notaris in privé te horen krijgt – in de supermarkt, om een voorbeeld te geven – onder zijn verschoningsrecht. De informatie moet in de uitoefening van zijn functie zijn verkregen; zie hierover bijvoorbeeld HR 25 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC0690 (Tomol/notaris van Eijk), recenter voor de advocaat HR 10 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3258 en voor de notaris in HR 26 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:110 (Zeeslag).

De tussenkomst van de notaris moet een redelijk notarieel doel dienen, alleen dan is hij 'als zodanig' aan te merken. De notaris kan niet worden 'tussengeschoven' met het uitsluitende doel om een handeling onder zijn verschoningsrecht te brengen.

(b) in vertrouwen

Niet alles wat de notaris in zijn spreekkamer hoort, is vertrouwelijk. Mededelingen of gegevens van de ene partij die zijn bestemd om de wederpartij te bereiken, zijn in de onderlinge verhouding tussen die partijen niet vertrouwelijk. Ook eenmaal gepubliceerde gegevens, zoals de koopsom van een registergoed na inschrijving van de levering in de openbare registers, zijn niet vertrouwelijk, maar de notaris mag deze gegevens vanwege zijn contractuele verplichting tot vertrouwelijkheid niet uit eigen beweging delen en – indien gevraagd – alleen delen met partijen die daarbij een direct en gerechtvaardigd belang hebben.

Wat in de verhouding tussen partijen niet vertrouwelijk is, zal dat meestal wel zijn ten opzichte van derden. De mededelingen die partijen over en weer hebben gedaan, zijn vaak niet bestemd om ook die derden te bereiken. Dat is alleen anders, als het gaat om een tot stand gekomen zakelijke transactie die bedoeld is om ook tegen derden te werken. In dat geval mag de notaris desgevraagd verklaren over wat partijen zijn overeengekomen en de uitleg van de desbetreffende overeenkomst. Wat partijen hebben gewisseld in het onderhandelingsproces in de aanloop naar de uiteindelijk tot stand gekomen overeenkomst, blijft vertrouwelijk; zie HR 11 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC1296 (Kilbarr).

Verder is mogelijk dat een gegeven vertrouwelijk is, ook als het niet een mededeling betreft. Enkel het feit dat de cliënt een bezoek heeft gebracht aan de notaris, kan, gezien de omstandigheden van het betreffende geval, als zeer vertrouwelijk hebben te gelden.

(c) is medegedeeld

De geheimhoudingsplicht strekt zich niet uit tot het oordeel dat de notaris op grond van eigen waarneming heeft gevormd, bijvoorbeeld over de wilsbekwaamheid van een cliënt, en evenmin tot de wijze waarop hij daarbij te werk is gegaan; zie Hof Amsterdam 3 januari 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:8, waaruit blijkt dat de notaris openheid kan geven over de wijze waarop hij aan zijn wettelijke verplichting tot toetsing van de wilsbekwaamheid heeft voldaan. Hij zal zich op dat punt niet kunnen beroepen op zijn geheimhoudingsplicht. Voor zover echter in het kader van het onderzoek naar de wilsbekwaamheid van de cliënt vertrouwelijke informatie met de notaris is gedeeld, staat het de notaris niet vrij die informatie te openbaren.

Dat het oordeel van de notaris en de waarnemingen waarop dat oordeel berust niet onder de geheimhoudingsplicht vallen, wil natuurlijk niet zeggen dat de notaris daarover vrijelijk mag spreken met eenieder. Zie hetgeen in onderdeel 2.1.1. over de geheimhoudingsplicht in algemene zin is opgemerkt.

De regels betreffende het aan de notaris toekomende verschoningsrecht gelden ook in het geval een notaris als partijgetuige wordt gehoord; zie HR 9 augustus 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE6324 (Herengracht parkeerders).

2.1.3. Stukken die onder de geheimhouding vallen; de relatie notaris-cliënt

Wat betreft de stukken die onder de notariële geheimhouding vallen – documenten, notities, brieven, (concepten van) overeenkomsten en dergelijke – kan in de relatie notaris-cliënt een aantal posities worden onderscheiden:

1. Stukken die onder de notariële geheimhouding vallen, bevinden zich tevens bij een cliënt. Voor zover de inhoud van deze stukken het vertrouwelijk verkeer betreffen tussen de notaris en die cliënt, kan de cliënt zich op een zelfde wijze als de notaris op geheimhouding beroepen.
2. Het in onderdeel 2.1.2. onder (b) gestelde geldt ook voor stukken die niet van de notaris afkomstig zijn maar van de cliënt, voor zover deze stukken met het oog op de vertrouwensrelatie met de notaris zijn vervaardigd of met het oog op de vertrouwensrelatie door de cliënt aan de notaris zijn verstrekt.
3. Voor van de cliënt afkomstige stukken die informatie bevatten die ook los van de vertrouwensrelatie met de notaris bestaat, geldt het in onderdeel 2.1.2. onder (b) gestelde niet. Men denke hierbij aan stukken die niet met het oog op het vertrouwelijk overleg met de notaris zijn vervaardigd, bijvoorbeeld aan een deel van diens lopende boekhouding. Deze informatie kan bij de cliënt in beslag worden genomen, maar niet bij de notaris, tenzij onderdeel 2.1.5. van toepassing is of de informatie hem niet 'als zodanig' is toevertrouwd, zie onderdeel 2.1.2. onder (a).
4. Correspondentie tussen anderen dan de notaris en zijn cliënt, waarvan aan de notaris kopieën zijn toegezonden, valt niet onder de notariële geheimhouding. Zie HR 26 januari 2016 (Zeeslag): het betrof hier e-mails waar de notaris uitsluitend was 'in ge-cc'd' en die niet in het kader van de verschoningsgerechtigde taak waren verstrekt.
5. Het recht van de cliënt om zich op geheimhouding te beroepen kan nooit verder gaan dan dat van de notaris. De cliënt heeft een 'afgeleid verschoningsrecht'. De notaris is degene die beoordeelt of de plicht tot geheimhouding in het geding is.

2.1.4. Stukken die onder de geheimhouding vallen, terwijl zij zich bij een derde bevinden; de positie van de Belastingdienst

Wanneer een derde, bijvoorbeeld een administratiekantoor, gevraagd wordt om informatie te verstrekken aan de Belastingdienst, kan opnieuw een aantal situaties worden onderscheiden:

1. Wanneer de notaris stukken die onder de notariële geheimhouding vallen aan het administratiekantoor heeft toevertrouwd, heeft het administratiekantoor een afgeleid verschoningsrecht.
2. Wanneer een belastingplichtige, niet zijnde een notaris of andere professionele geheimhouder, zijn administratie aan het administratiekantoor heeft toevertrouwd en zich daarin stukken bevinden die de belastingplichtige met de notaris heeft uitgewisseld, heeft het administratiekantoor hiervoor geen afgeleid verschoningsrecht.
3. Wel kan het administratiekantoor in een situatie onder 2. een beroep doen op het recht van de belastingplichtige om te weigeren aan de verplichtingen van artikel 47 AWR te voldoen met een beroep op de vertrouwelijkheid van diens contacten met de notaris.
4. Het administratiekantoor zal, wanneer het onder 3. gestelde zich voordoet, bekend moeten maken voor welke belastingplichtige het beroep op vertrouwelijkheid wordt

gedaan en aan de Belastingdienst de gelegenheid moeten geven dit beroep op aannemelijkheid te toetsen.

5. De onder 4. beschreven toetsing zou kunnen worden opgedragen aan een neutrale derde, bijvoorbeeld aan een notaris.

Zie hiervoor HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426 (Tradman Netherlands BV/Staat en Ontvanger).

2.1.5. Uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht van de notaris

Blijkens de jurisprudentie zijn er omstandigheden waaronder het belang van de waarheidsvinding moet prevaleren boven het belang dat wordt gediend met de notariële geheimhoudingsplicht. Factoren die voor de beoordeling van die omstandigheden een rol kunnen spelen zijn:

- De vraag of het gaat om een tegen de verschoningsgerechtigde bestaande verdenking;
- De aard en zwaarte van de delicten;
- De aard en de omvang van de gegevens;
- De vraag in hoeverre de relevante gegevens op andere - minder ingrijpende - wijze kunnen worden verkregen.

Zie bijvoorbeeld HR 30 oktober 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA5611 (Stromannen).

Naast de in de jurisprudentie aanvaarde uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht zijn er ook wettelijke uitzonderingen. Zo geldt er geen geheimhoudingsplicht ten opzichte van de toezichthouder (artikel 111a lid 2 Wna) en ten opzichte van de tuchtrechter (artikel 99a lid 5 Wna).

In het strafrecht geldt voorts, dat stukken die voorwerp uitmaken van het strafbare feit of hebben gediend tot het begaan daarvan, niet onder het verschoningsrecht van de notaris vallen; zie artikel 98 lid 1 Sv. Of hiervan sprake is of niet, moet per individueel stuk worden beoordeeld; zie HR 2 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:CA0434. Vals opgemaakte facturen en stukken die betrekking hebben op het uitdenken van strafbare gedragingen vallen onder deze uitzondering op het verschoningsrecht; zie HR 26 januari 2016 (Zeeslag).

Een belangrijke wettelijke uitzondering op de geheimhoudingsplicht is neergelegd in artikel 25 leden 8 en 9 Wna. Sinds 1 januari 2013 kunnen de Belastingdienst en het OM informatie bij de notaris opvragen over de gelden van cliënten die via de derdengeldenrekening lopen. De gegevens met betrekking tot de derdengeldenrekening vallen niet onder de geheimhoudingsplicht, indien deze worden gevorderd door de Officier van Justitie en als om verstrekking daarvan wordt verzocht door de Belastingdienst. Hiermee zijn de geldstromen die over de derdengeldenrekening lopen inzichtelijk geworden voor de opsporingsdiensten. De centrale rol die de notaris en zijn derdengeldenrekening vervullen maken dat deze informatieplicht enerzijds een belangrijke bijdrage kan leveren aan de fraudebestrijding. De wettelijke informatieplicht levert anderzijds een duidelijke en ook voor de burger begrijpelijke afbakening op tussen datgene dat onverminderd door het ambtsgeheim wordt beschermd en hetgeen waarvan op grond van de wet kennis kan worden genomen, namelijk informatie over de financiële afwikkeling van transacties via de notaris.

Een laatste uitzondering betreft de meldplicht van artikel 16 Wwft, op grond waarvan ongebruikelijke transacties dienen te worden gemeld aan de FIU-Nederland. Sinds 1 juni 2003 geldt deze meldplicht voor het notariaat. De meldplicht geldt voor ongebruikelijke transacties op vrijwel het gehele werkterrein van de notaris, met uitzondering van het familie- en erfrecht. Deze meldingsplicht vormt een wettelijke doorbreking van het ambtsgeheim van de notaris.

2.2. Notariële dienstverlening versus nevenactiviteiten

Zoals hiervoor reeds is opgemerkt, voor een aantal rollen die de notaris in het maatschappelijk leven kan bekleden – bestuurder van een stichting, commissaris van een vennootschap – is evident, dat deze in relatie tot de geheimhouding niet onder de uitoefening van zijn functie kunnen worden gebracht. Hierbij is sprake van de uitoefening van een nevenactiviteit.

Maar sommige rollen liggen wellicht dichter aan tegen 'het elastisch ambt'. In de huidige tijd waarin sprake is van een toenemende juridisering blijkt dat het werkterrein van de notaris groter wordt.

We leven in een tijd van uitdijende regelgeving waardoor er ook behoefte is aan 'uitdijende dienstverlening'. De notaris moet als rechtshulpverlener met zijn tijd meegaan en voldoen aan de toenemende behoefte aan juridische bijstand. Onderscheid moet worden gemaakt tussen uitdijende notariële dienstverlening en nevenactiviteiten die de notaris niet uitoefent in zijn hoedanigheid. In de huidige tijd kunnen notarissen, waaronder ook te verstaan toegevoegd notarissen en kandidaat-notarissen, tevens positie nemen als mediator, als curator in een faillissement en bijvoorbeeld als belastingadviseur.

Vraag die aan de orde komt, is of notarissen, wanneer zij zo'n rol op zich nemen, blijven optreden 'als zodanig', of dat hier sprake is van een werkzaamheid die losstaat van het optreden als notaris.

2.3. Rollen van de notaris, een paar voorbeelden

2.3.1. De notaris als mediator

Voor de mediator heeft de Hoge Raad zich al enige jaren geleden over deze kwestie uitgesproken. Vraag was in hoeverre voor een advocaat het verschoningsrecht blijft bestaan, indien hij niet optreedt 'als advocaat', maar als mediator op basis van een 'mediation agreement'; zie HR 10 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG9470.

Hetgeen aan een mediator wordt toevertrouwd, dat wordt hem toevertrouwd in die hoedanigheid. Wanneer het een mediator betreft die in zijn hoofdberoep een verschoningsrecht heeft zoals de notaris, dan speelt het verschoningsrecht geen rol. Dit is anders als de betreffende informatie aan de mediator uitsluitend in diens hoedanigheid van notaris ter kennis is gebracht of gekomen.

2.3.2. De notaris als faillissementscurator

De faillissementscurator komt *geen* verschoningsrecht toe, hij heeft een getuigplicht als ieder ander. Een uitspraak waarin dit duidelijk naar voren komt, is Rechtbank Almelo, 18 oktober 2006, JOR 2007, 56 (Tycho). Zie hierover bijvoorbeeld: De Integere Curator, INSOLAT Jaarboek 2007, R. Mulder, De curator in spagaat; balanceren tussen informatieverplichting, conflicterende belangen van derden, geheimhouding en privacy, blz. 95.

2.3.3. De notaris als belastingadviseur

Bij de notaris die als belastingadviseur optreedt, staat de vraag centraal met welk doel de notaris de informatie van de cliënt heeft ontvangen. Is het doel van de inschakeling van de notaris zijn civielrechtelijke expertise en tussenkomst 'in zijn hoedanigheid', waarbij de onvermijdelijke fiscale aspecten als het ware 'meelopen', dan hoort ook de dienstverlening met betrekking tot de fiscale aspecten van de zaak onder het notariële verschoningsrecht te vallen. Voorbeelden hiervan zijn onder meer de advisering van de notaris over zaken zoals bedrijfsopvolging en estate planning.

Is echter sprake van een 'losse' inschakeling van de notaris voor alleen een fiscale kwestie die niet als een 'bijzaak' kan worden gezien van een notariële 'hoofdzaak' – hem wordt bijvoorbeeld gevraagd om een aangifte vennootschapsbelasting te verzorgen –, dan had de cliënt even goed naar een 'echte' belastingadviseur kunnen gaan en hoort de notariële geheimhouding niet te gelden. Hiermee wordt aangesloten bij het oordeel van de Hoge Raad in HR 6 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9405, NJ 1986, 814, genoemd in onderdeel 2.1.1.

Hierbij kan nog worden opgemerkt dat de notaris, wanneer hij optreedt 'als belastingadviseur' aanspraak kan maken op het 'informeel verschoningsrecht' van belastingadviseurs, zoals dat is gebaseerd op het vertrouwensbeginsel en het beginsel van fair play. Zie hierover m.n. HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140, BNB 2006, 21.

3. Conceptwetsvoorstel

3.1. Hoofdpijnen conceptwetsvoorstel

Voorgesteld wordt om het wettelijk fiscaal verschoningsrecht te verduidelijken en in situaties waarin notarissen en advocaten een beroep kunnen doen op het wettelijk fiscaal verschoningsrecht, in bepaalde gevallen hierop een uitzondering te maken.

Met het voorstel wordt beoogd recht te doen aan het uitgangspunt dat informatie die een belastingplichtige in het kader van de belastingheffing en invordering aan de Belastingdienst zou moeten geven in gevallen waarin hij geen notaris of advocaat heeft ingeschakeld, ook gegeven zal moeten worden als de belastingplichtige wel een notaris of advocaat heeft ingeschakeld. Volgens de toelichting vangt de Belastingdienst nu soms bot als verzoeken om informatie worden gedaan aan belastingplichtigen die een notaris of advocaat hebben ingeschakeld. In die gevallen wordt soms een beroep gedaan op het verschoningsrecht. Het voorstel moet bijdragen aan meer fiscale transparantie (nationaal en internationaal) en daarmee aan een juiste en eerlijke belastingheffing.

De voorgestelde verduidelijking is opgenomen in de leden 1 en 2 van artikel 53a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en de leden 1 en 2 van artikel 63 van de Invorderingswet 1990 (IW). De verduidelijking houdt in dat het fiscale verschoningsrecht van notarissen en advocaten ziet op gegevens en inlichtingen die rechtstreeks verband houden met de juridische dienstverlening van notarissen en advocaten, zoals ook in de jurisprudentie van de Hoge Raad is uitgemaakt. Voor wat onder juridische dienstverlening wordt verstaan, wordt aangesloten bij de zogenoemde procesvrijstelling van artikel 1a lid 5 van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft).

De voorgestelde uitzondering is opgenomen in de leden 3 en 4 van artikel 53a AWR en de leden 3 en 4 van artikel 63 IW. De uitzondering houdt in dat informatie die een belastingplichtige in het kader van de belastingheffing aan de Belastingdienst zou moeten geven in gevallen waarin hij geen notaris of advocaat heeft ingeschakeld, ook gegeven zal moeten worden indien de belastingplichtige wel een notaris of advocaat heeft ingeschakeld. Van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht wordt onder voorwaarden alle informatie uitgezonderd die nu al moet worden verstrekt in situaties waarin geen sprake is van tussenkomst van een notaris of advocaat.

3.2. Algemene opmerkingen

De KNB onderschrijft het belang van juiste en eerlijke belastingheffing. Verder meent de KNB dat het wettelijk verschoningsrecht er niet toe mag leiden dat hiervan oneigenlijk gebruik of zelfs misbruik wordt gemaakt om belastingheffing te voorkomen.

De benadering van het conceptwetsvoorstel brengt mee dat de reikwijdte van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht, dat wil zeggen het wettelijk verschoningsrecht ten opzichte van de Belastingdienst, ingrijpend wordt gewijzigd en wordt ingeperkt, terwijl volgens de toelichting sprake is van een verduidelijking en de reikwijdte van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht ongewijzigd blijft, hetgeen in tegenspraak is.

De KNB kan zich vinden in verduidelijking, voor zover nodig. Het verschoningsrecht van de notaris kan gelet op het maatschappelijk belang hiervan echter niet zomaar worden ingeperkt. De voorgestelde inperking is, mede door jurisprudentie van de Hoge Raad, ook niet nodig om het in onderdeel 3.1. vermelde beoogde doel te bereiken. Hetzelfde geldt voor de voorgestelde uitzondering (zie onderdeel 3.4.).

Ook uit de in 2019 door het Global Forum van de OESO uitgevoerde *peer review* blijkt geen noodzaak tot inperking van het verschoningsrecht van de notaris (ToR B.1.5., par. 281 t/m 290, en ToR C.4.1, par. 363 t/m 366). In 2011 werd door het Global Forum van de OESO opgemerkt dat notarissen al verplicht zijn bepaalde informatie te verstrekken aan de Belastingdienst (par. 283). Hiermee werd bedoeld op de in de Registratiewet 1970 neergelegde verplichting van notarissen om hun akten te registreren ten behoeve van de Belastingdienst. In 2011 werd door het Global Forum van de OESO gesteld dat de reikwijdte van het verschoningsrecht in fiscale zaken niet duidelijk is. Aanbevolen werd om het wettelijk fiscaal verschoningsrecht te verduidelijken. Sinds de in 2011 door het Global Forum van de OESO uitgevoerde *peer review* zijn diverse aspecten van het verschoningsrecht van de notaris verduidelijkt door jurisprudentie van de Hoge Raad (par. 285 en 287). In tegenstelling tot wat in de toelichting staat, is in 2019 de aanbeveling om het wettelijk

fiscaal verschoningsrecht te verduidelijken daarom geschrap (par. 289 en 364). De enkele zorg dat notarissen het verschoningsrecht (te) ruim uitleggen (par. 288) is onvoldoende grond voor inperking ervan. Uit de in 2019 door het Global Forum van de OESO uitgevoerde *peer review* blijkt verder dat Nederland gedurende de reviewperiode geen informatieverzoeken heeft hoeven doen aan notarissen om te kunnen voldoen aan verzoeken om uitwisseling van informatie in belastingzaken. De benodigde informatie was steeds bij andere partijen beschikbaar. Bovendien hebben *peers* geen specifieke zorgen betreffende het verschoningsrecht geuit (par. 290). Ook hieruit blijkt dat er geen noodzaak is om het verschoningsrecht van de notaris in te perken. Volstaan kan worden met codificatie van jurisprudentie van de Hoge Raad, zoals in het strafprocesrecht.

Verder is de geheimhoudingsplicht van de notaris al doorbroken door de meldplicht van artikel 16 Wwft (die verplicht tot het melden van bepaalde (voorgenomen) ongebruikelijke transacties) en de informatieplicht over geldstromen die via de derdengeldenrekening lopen (artikel 25 leden 8 en 9 Wna). Mede hierdoor loopt de Belastingdienst slechts in enkele gevallen per jaar bij notarissen aan tegen het verschoningsrecht, is tijdens gesprekken met vertegenwoordigers van uw ministerie gebleken. Dit rechtvaardigt niet een aanpassing in de vorm van een categorale inperking van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht zoals in het conceptwetsvoorstel is opgenomen. De KNB meent dat sprake is van een disproportionele maatregel.

Het is bovendien onjuist het verschoningsrecht ten opzichte van de Belastingdienst als iets van eigen aard te beschouwen. Het verschoningsrecht is gebaseerd op een algemeen rechtsbeginsel dat onafhankelijk van een specifiek rechtsgebied gelding heeft. Er is geen sprake van een afzonderlijk wettelijk fiscaal verschoningsrecht. Het is, zowel wetstechnisch als feitelijk, aldus onjuist om het verschoningsrecht ten opzichte van een specifieke wederpartij zoals de Belastingdienst in te perken. Zo bezien is het gebruik van de term 'fiscaal verschoningsrecht' ook niet juist.

In het kort vindt de KNB dat het verschoningsrecht van de notaris in de fiscale wetgeving op dezelfde wijze moet worden geregeld als in het Wetboek van Strafvordering en dat slechts op de voet van de staande jurisprudentie van de Hoge Raad over het wettelijk verschoningsrecht zulks in de wet kan worden gecodificeerd.

3.3. Verduidelijking (leden 1 en 2 van de artikelen 53a AWR en 63 IW)

3.3.1. Algemeen

De KNB kan zich vinden in het uitgangspunt van het conceptwetsvoorstel dat notarissen kunnen weigeren om te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden die voortvloeien uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en de Invorderingswet 1990 (IW) met een beroep op de omstandigheid dat zij uit hoofde van hun ambt tot geheimhouding verplicht zijn, voor zover het de wetenschap betreft van hetgeen rechtstreeks verband houdt met hun taakuitoefening (lid 1 van de artikelen 53a AWR en 63 IW). Dit sluit aan bij artikel 22 lid 1 Wna, waarin staat dat een notaris, voor zover niet bij of krachtens de wet anders is bepaald, ten aanzien van al hetgeen waarvan hij uit hoofde van zijn werkzaamheid 'als zodanig' kennis neemt tot geheimhouding verplicht is, en bij jurisprudentie van de Hoge Raad. Het wettelijk fiscaal verschoningsrecht van de notaris is

beperkt tot werkzaamheden betreffende de juridische dienstverlening in de hoedanigheid van notaris.

De KNB kan zich niet vinden in de invulling die aan het begrip 'taakuitoefening' wordt gegeven in lid 2 van de artikelen 53a AWR en 63 IW. Onder taakuitoefening van de notaris dient hier te worden verstaan de juridische dienstverlening in de hoedanigheid van notaris, zonder de aanvullende tekst "aan diens cliënt ... van een rechtsgeding." Bij de invulling van het begrip 'taakuitoefening' wordt blijkens de toelichting aangesloten bij (artikel 1a lid 5 van) de Wwft. Deze aansluiting is echter gebaseerd op onjuiste uitgangspunten. Met een aanknopng bij de Wwft kan de KNB zich niet verenigen. De Wwft is gericht op de voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme en tegelijkertijd beperkt tot dat doel. De vrijstellingsbepaling in de Wwft (artikel 1a lid 5 Wwft) kan niet als basis worden gebruikt voor de uitwerking van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht van de notaris. Bijna het gehele werkterrein van de notaris valt onder de Wwft en zou hiermee niet meer onder het wettelijk fiscaal verschoningsrecht vallen. Van de Wwft zijn alleen het familie- en erfrecht en het oriënterende gesprek met de cliënt uitgezonderd. Alle overige 'normale' werkzaamheden van de notaris vallen onder de Wwft (artikel 1a lid 4 onderdeel d Wwft) en zouden op deze wijze niet meer onder het verschoningsrecht vallen. Dit kan niet de bedoeling zijn en de KNB kan zich hierin niet vinden.

In de navolgende onderdelen wordt het voorgaande toegelicht.

3.3.2. Normale werkzaamheden notaris

De Wet op het notarisambt (Wna) gaat uit van de notaris als publieke functionaris in het rechtsverkeer. De notaris is als openbaar ambtenaar bevoegd om authentieke akten te verlijden in de gevallen waarin de wet dit aan hem opdraagt of een partij dat van hem verlangt en andere in de wet aan hem opgedragen werkzaamheden te verrichten (artikel 2 lid 1 Wna). Tot deze wettelijke werkzaamheden behoren onder meer het opstellen en passeren van testamenten en huwelijksvoorwaarden, oprichtingsakten en statutenwijzigingen van rechtspersonen, akten van levering van aandelen, akten van levering van onroerende zaken en akten van vestiging van hypotheek. De wet schrijft deze notariële akten voor. Deze werkzaamheden behoren tot de normale notariële werkzaamheden, vormen zelfs het hart hiervan.

In Kamerstukken 23706, nr. 3, p. 6, wordt artikel 2 lid 1 Wna als volgt toegelicht:
"Het eerste lid bepaalt wat onder ambtelijke werkzaamheden van de notaris moet worden begrepen. In de eerste plaats is dit het verlijden van authentieke akten. Hieronder vallen ook de notariële akten waartoe de wet niet verplicht, zoals bijvoorbeeld de notariële akte betreffende een samenlevingscontract. Om aan het samenlevingscontract bepaalde rechten te kunnen ontlenen eist het pensioenfonds vaak dat het contract in notariële vorm wordt opgemaakt. Ook kunnen één of meer partijen de voorkeur geven aan een notariële akte boven een onderhandse akte. In de tweede plaats moeten onder de ambtelijke werkzaamheden van de notaris worden begrepen de andere werkzaamheden die de notaris op grond van de wet op het notarisambt of een andere wet verricht. (...). Daarnaast verricht de notaris nog een groot aantal andere werkzaamheden, die niet op de wet zijn gebaseerd. Tot deze zogenaamde buitenwettelijke werkzaamheden behoren bijvoorbeeld het geven van

juridische adviezen en het opmaken van onderhandse akten. Deze activiteiten van de notaris behoren dus niet tot de ambtelijke werkzaamheden.”

In Kamerstukken 23706, nr. 12, p. 17, wordt over artikel 2 lid 1 Wna opgemerkt:
“Met de commissie ben ik van mening dat het geven door een notaris van een niet met een notariële akte samenhangend advies een buitenwettelijke werkzaamheid is. Adviezen die verband houden met een aan hem gegeven opdracht tot het verlijden van een notariële akte of een andere in de wet aan hem opgedragen werkzaamheid moeten wel als notariële werkzaamheden worden beschouwd.”

Opgemerkt wordt dat ook voormelde buitenwettelijke werkzaamheden tot de normale werkzaamheden van de notaris behoren (zie in dit verband ook onderdeel 3.3.3.).

In dit verband wordt ook verwezen naar de toelichting bij artikel 2 lid 1 Wna op <https://www.wet-en-regelgeving-notariaat.nl/wet-op-het-notarisambt/content/27>.

3.3.3. Geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht notaris

De geheimhoudingsplicht van een notaris (opgenomen in artikel 22 Wna) en het hiermee verbonden verschoningsrecht van een notaris (opgenomen in artikel 218 WvSv, artikel 53a lid 1 AWR, artikel 63 IW en artikel 165 lid 2 onderdeel b Rv) zijn van groot maatschappelijk belang. Vgl. het arrest Ogem/notaris Maas, Hoge Raad 1 maart 1985, NJ 1986, 173: “De notaris behoort tot de beperkte groep van personen die uit hoofde van de aard van hun maatschappelijke functie verplicht zijn tot geheimhouding van al hetgeen hun in hun hoedanigheid wordt toevertrouwd, en aan wie in verband daarmee tevens het recht toekomt zich te dien aanzien ook ten overstaan van de rechter van het afleggen van getuigenis te verschonen. De grondslag van dit verschoningsrecht moet worden gezocht in een in Nederland geldend algemeen rechtsbeginsel dat meebrengt dat bij zodanige 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.”

Op grond van artikel 22 Wna is een notaris, voor zover niet bij of krachtens de wet anders is bepaald, ten aanzien van al hetgeen waarvan hij uit hoofde van zijn werkzaamheid ‘als zodanig’ kennis neemt tot geheimhouding verplicht. De geheimhoudingsplicht van een notaris blijft ook bestaan na beëindiging van het ambt.

De geheimhoudingsplicht geldt voor de werkzaamheden die door de notaris in zijn hoedanigheid van notaris worden verricht. Deze werkzaamheden worden ook wel aangeduid als ‘eigenlijke’ werkzaamheden of normale werkzaamheden van de notaris.

De notariële geheimhoudingsplicht geldt niet alleen voor de wettelijke werkzaamheden van de notaris, maar ook voor buitenwettelijke werkzaamheden die door de notaris in zijn hoedanigheid van notaris worden verricht. In Kamerstukken 23706, nr. 12, p. 18, wordt hierover opgemerkt:

“De geheimhoudingsplicht (artikel 19 (lees: artikel 22, bew.)) betreft daarentegen ‘al hetgeen waarvan de notaris uit hoofde van zijn werkzaamheid als zodanig kennis neemt.’ Dit kan dus ook betrekking hebben op het verrichten van buitenwettelijke werkzaamheden.”

Blijkens voormeld arrest Ogem/notaris Maas strekt het verschoningsrecht van een notaris zich alleen uit tot datgene waarvan de wetenschap hem ‘als zodanig’, dat wil zeggen als notaris, is toevertrouwd. Alles waarvan de wetenschap hem ‘als zodanig’ is medegedeeld, heeft ook als hem toevertrouwd te gelden. Het gaat daarbij blijkens HR 26 januari 2016, NJ 2016/163, om de wetenschap die een notaris heeft verkregen in de uitoefening van zijn beroep. Een notaris komt daarom alleen een verschoningsrecht toe in het kader van zijn juridische dienstverlening aan degene die zich tot hem heeft gewend vanwege zijn hoedanigheid van notaris (zie ook HR 10 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3258, met betrekking tot een advocaat). Uit andere jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt overigens dat het begrip ‘toevertrouwd’ niet is beperkt tot informatie die de notaris is medegedeeld.

3.3.4. Benadering conceptwetsvoorstel – aansluiten bij Wwft

Blijkens het conceptwetsvoorstel wordt voor de voorgenomen aanpassing van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht onderscheid gemaakt tussen:

1. Eigenlijke werkzaamheden van de notaris – Wel verschoningsrecht.
2. Oneigenlijke werkzaamheden van de notaris – Geen verschoningsrecht.

In het conceptwetsvoorstel worden deze werkzaamheden gerelateerd aan:

1. Eigenlijke werkzaamheden – Artikel 1a lid 5 Wwft.
2. Oneigenlijke werkzaamheden – Artikel 1a lid 4 onderdeel d Wwft.

In het conceptwetsvoorstel komt overigens alleen de term ‘eigenlijke’ voor. Als tegenhanger wordt in deze reactie de term ‘oneigenlijke’ gebruikt, waarmee de (volgens het conceptwetsvoorstel) niet eigenlijke, andere werkzaamheden worden bedoeld.

Ter onderbouwing van voormeld onderscheid wordt in het conceptwetsvoorstel verwezen naar Kamerstukken II 2001/02, 28018, nr. 5, p. 3:

“Het gaat bij de meldingsplicht niet om diensten die de advocaat of notaris verleent in zijn «eigenlijke» functie, maar om werkzaamheden die ook door andere juridische adviseurs kunnen worden verricht. Te denken valt dan aan het geven van advies bij transacties die verband houden met het beheer van geld en effecten of bij het oprichten, de exploitatie en het beheer van rechtspersonen. De meldingsplicht behoeft zich niet uit te strekken tot informatie die is verkregen voor, tijdens of na een gerechtelijke procedure of bij het bepalen van de rechtspositie van een cliënt. Daarmee wordt gewaarborgd dat de meldingsplicht zich niet onbedoeld zal uitstrekken tot de eigenlijke werkzaamheden van een advocaat of notaris. De geheimhoudingsplicht van de advocaat of notaris en het daarvan afgeleide verschoningsrecht ter zake van hetgeen een advocaat of notaris in de uitoefening van zijn normale functie ter kennis komt, blijft op deze wijze gehandhaafd. (...). Daarom strekt deze nota van wijziging ertoe ten aanzien van de regeling van de meldingsplicht voor advocaten en notarissen te bepalen dat op zorgvuldige wijze rekening wordt gehouden met de noodzaak voor deze beroepsgroepen om hun eigenlijke werk op behoorlijke wijze te kunnen blijven uitoefenen. Daartoe wordt wettelijk gewaarborgd dat bij algemene maatregel van bestuur geen onder de meldingsplicht vallende diensten kunnen worden aangewezen die

betrekking hebben op werkzaamheden van een advocaat of notaris betreffende de bepaling van de rechtspositie van een cliënt, diens vertegenwoordiging en verdediging in rechte of het geven van advies over het instellen of vermijden van een rechtsgeding.”

Blijkens het conceptwetsvoorstel wordt het verschoningsrecht van de notaris beperkt tot de werkzaamheden/dienstverlening bedoeld in artikel 1a lid 5 Wwft en is het verschoningsrecht van de notaris niet langer van toepassing op de werkzaamheden/dienstverlening bedoeld in artikel 1a lid 4 onderdeel d Wwft.

Artikel 1a lid 4 onderdeel d Wwft luidt:

“4. Als natuurlijke personen, rechtspersonen of vennootschappen handelend in het kader van hun beroepsactiviteiten waarop deze wet van toepassing is worden aangewezen:

(...);

d. natuurlijke personen, rechtspersonen of vennootschappen die als notaris, toegevoegd notaris of kandidaat-notaris:

1°. zelfstandig onafhankelijk beroeps- of bedrijfsmatig advies geven of bijstand verlenen bij:

i. het aan- of verkopen van registergoederen;

ii. het beheren van geld, effecten, munten, muntbiljetten, edele metalen, edelstenen of andere waarden;

iii. het oprichten of beheren van vennootschappen, rechtspersonen of soortgelijke lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;

iv. het aan- of verkopen van aandelen in, of het geheel of gedeeltelijk aan- of verkopen dan wel overnemen van ondernemingen, vennootschappen, rechtspersonen of soortgelijke lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;

v. werkzaamheden op fiscaal gebied die vergelijkbaar zijn met de werkzaamheden van de in onderdeel a beschreven beroepsgroepen;

vi. het vestigen van een recht van hypotheek op een registergoed; of

2°. zelfstandig onafhankelijk beroeps- of bedrijfsmatig optreden in naam en voor rekening van een cliënt bij enigerlei financiële transactie of onroerende zaaktransactie;”

Artikel 1a lid 5 Wwft luidt:

“5. Deze wet is niet van toepassing op belastingadviseurs als bedoeld in het vierde lid, onderdeel a, en personen als bedoeld in het vierde lid, onderdeel c, d en e, voor zover zij voor een cliënt werkzaamheden verrichten betreffende de bepaling van diens rechtspositie, diens vertegenwoordiging en verdediging in rechte, het geven van advies voor, tijdens en na een rechtsgeding of het geven van advies over het instellen of vermijden van een rechtsgeding.”

Uit onderdeel 3.3.2. blijkt dat waar in het conceptwetsvoorstel wordt gerept van eigenlijke werkzaamheden van de notaris, sprake is van niet normale werkzaamheden van de notaris. De in artikel 1a lid 5 Wwft vermelde werkzaamheden zijn immers juist oneigenlijke, d.w.z. niet normale, werkzaamheden van de notaris. De notaris verricht deze werkzaamheden normaliter niet. Voormelde bepaling voorziet in een procesvrijstelling voor advocaten. En dat waar in het conceptwetsvoorstel wordt bedoeld op oneigenlijke werkzaamheden van de notaris, sprake is van normale werkzaamheden van de notaris. De (meeste van de) in artikel 1a lid 4 onderdeel d Wwft vermelde werkzaamheden zijn immers juist eigenlijke, d.w.z.

normale, werkzaamheden van de notaris (naast de werkzaamheden van de notaris op het terrein van het familie- en erfrecht, zoals het opstellen en passeren van testamenten en huwelijksvoorwaarden).

Dit brengt mee dat de benadering van het conceptwetsvoorstel niet juist is en niet kan worden toegepast bij de voorgenomen aanpassing van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht.

In het conceptwetsvoorstel wordt nog gesteld dat voor zover er sprake is van een meldingsplicht (als bedoeld in artikel 16 Wwft), er geen sprake is van een geheimhoudingsplicht en er dus geen sprake kan zijn van een verschoningsrecht. Deze stelling gaat voorbij aan het feit dat notarissen uitsluitend niet zijn gehouden aan hun geheimhoudingsplicht ten behoeve van de naleving van de in de artikelen 16 en 17 Wwft opgenomen verplichtingen (zie artikel 18a Wwft). Afgezien hiervan zijn notarissen steeds tot geheimhouding verplicht ter zake van de werkzaamheden/dienstverlening bedoeld in artikel 1a lid 4 onderdeel d Wwft.

Onverlet latende het voorgaande in dit onderdeel, merkt de KNB over de reikwijdte van de voorgestelde verduidelijking (inperking) van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht nog het volgende op.

Blijkens de toelichting is hierbij gekozen voor aansluiting bij de Wwft, omdat eveneens sprake is van een financiële context. De gegevens die worden opgevraagd door de Belastingdienst zullen financiële gegevens betreffen.

De KNB leest dit echter niet in de voorgestelde tekst van de artikelen 53a AWR en 63 IW. De KNB vindt dat dit ook in de wettekst moet worden opgenomen. Uit de wettekst moet duidelijk blijken wat de bedoeling is, namelijk dat op grond van de artikelen 53a AWR en 63 IW alleen financiële gegevens bij de notaris kunnen worden opgevraagd. Wat wordt verstaan onder 'financiële gegevens' dient vervolgens duidelijk uit de toelichting te blijken. Zie in dit verband ook onderdeel 3.4.1.

Blijkens de toelichting blijven communicatie tussen de notaris of advocaat en diens cliënt en (concept)processtukken onder het verschoningsrecht vallen.

Dit roept de vraag op wat geldt met betrekking tot de communicatie tussen de notaris en diens cliënt in het kader van werkzaamheden/dienstverlening bedoeld in artikel 1a lid 4 onderdeel d Wwft, zoals levering van registergoederen, levering van aandelen en oprichting van vennootschappen. En wat geldt met betrekking tot communicatie tussen de notaris en diens cliënt in het kader van werkzaamheden/dienstverlening op het terrein van het familie- en erfrecht, zoals het opstellen en passeren van testamenten en huwelijksvoorwaarden. Denk aan conceptakten, (verslagen van) telefoongesprekken, e-mailverkeer en gespreksverslagen. De KNB vindt dat deze communicatie onder het verschoningsrecht moet blijven vallen.

3.3.5. Benadering KNB – aansluiten bij nieuw WvSv

De KNB ziet geen reden voor inperking van het fiscaal verschoningsrecht. Wel kan de KNB zich vinden in verduidelijking, voor zover nodig, van hetgeen onder de reikwijdte van de

geheimhoudingsplicht van de notaris valt. Dat is dan weer bepalend voor de omvang van het verschoningsrecht.

De KNB meent dat bij de voorgenomen verduidelijking van het fiscaal verschoningsrecht dient te worden aangesloten bij de voorgenomen aanpassing van het verschoningsrecht in het strafrecht, zoals opgenomen in het ontwerp-wetsvoorstel tot vaststelling van Boek 1 van het nieuwe Wetboek van Strafvordering (Strafvordering in het algemeen, artikel 1.6.2.2.2 nieuw/artikel 218 oud WvSv), dat in 2017 door de minister van Veiligheid en Justitie in consultatie is gegeven.

Hierover is in de memorie van toelichting opgemerkt "dat het verschoningsrecht zich beperkt tot die wetenschap en de werkzaamheden die verbonden zijn aan de hulpverleningstaak van het beroep in het kader waarvan het verschoningsrecht is toegekend. Het verschoningsrecht strekt zich voor een notaris slechts uit over die werkzaamheden die onder een geheimhoudingsplicht vallen én die als 'notarieel' kunnen worden aangemerkt". Het verschoningsrecht "moet gereserveerd blijven voor die hulpverleningstaken waarvoor dat essentieel is". Het verschoningsrecht "kan slechts worden ingeroepen in verband met bepaalde, in het algemeen belang noodzakelijke, hulpverleningstaken". Het verschoningsrecht strekt zich niet uit over "activiteiten of wetenschap die geen verband houden met de essentiële hulpverleningstaak" die de notaris uitoefent. Het gaat hierbij om optreden "in zijn hoedanigheid als notaris", om handelen "in het kader van zijn beroep als notaris".

Op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad moet onderscheid worden gemaakt tussen de volgende werkzaamheden van de notaris:

1. Werkzaamheden van een notaris die in de normale uitoefening van zijn beroep plaatsvinden oftewel de werkzaamheden in de hoedanigheid van notaris.
Deze werkzaamheden oftewel de vertrouwelijke informatie die door de notaris tijdens de uitoefening van deze werkzaamheden wordt verkregen, valt onder de geheimhoudingsplicht van de notaris en daarmee onder het verschoningsrecht.
2. Werkzaamheden van een notaris die niet in de normale uitoefening van zijn beroep plaatsvinden oftewel de werkzaamheden niet in de hoedanigheid van notaris.
Deze werkzaamheden oftewel de vertrouwelijke informatie die door de notaris tijdens de uitoefening van deze werkzaamheden wordt verkregen, valt niet onder de geheimhoudingsplicht van de notaris en daarmee niet onder het verschoningsrecht.

Voor de toepassing van het verschoningsrecht is het derhalve van belang onderscheid te maken tussen werkzaamheden van de notaris die wel en werkzaamheden van de notaris die niet in de normale uitoefening van zijn beroep plaatsvinden. Het is in de eerste plaats aan het notariaat zelf om te bepalen welke werkzaamheden tot de normale werkzaamheden van de notaris behoren. Dit sluit aan op hetgeen hierover wordt opgemerkt in het kader van de voorgenomen aanpassing van het verschoningsrecht in het strafrecht in de memorie van toelichting bij voormeld ontwerp-wetsvoorstel tot vaststelling van Boek 1 van het nieuwe Wetboek van Strafvordering: "Aldus wordt een wettelijk kader geboden waarbinnen door de praktijk van de verschillende beroepsbeoefenaren invulling moet worden gegeven aan het verschoningsrecht. Die invulling is in belangrijke mate mede afhankelijk van de reikwijdte van de geheimhoudingsplicht en de communis opinio over de werkzaamheden waarover de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht zich uitstrekken. Welke werkzaamheden dat

zijn, is mede afhankelijk van het normenkader zoals dat binnen de beroepsgroep geldt.”
Hiervoor wordt verwezen naar onderdeel 2. van deze reactie.

Over de voorgenomen aanpassing van het verschoningsrecht in het strafrecht wordt nog opgemerkt dat in de memorie van toelichting bij voormeld ontwerp-wetsvoorstel tot vaststelling van Boek 1 van het nieuwe Wetboek van Strafvordering staat vermeld: “Voorgesteld wordt om uitdrukkelijker in de wet op te nemen dat het verschoningsrecht zich niet alleen uitstrekt over informatie die de betrokkene aan de verschoningsgerechtigde toevertrouwt, maar ook over informatie die de verschoningsgerechtigde binnen de vertrouwensrelatie aan de betrokkene verstrekt en over eventuele waarnemingen die binnen de vertrouwensrelatie hebben plaatsgevonden.” Dit dient (uiteraard) ook te gelden voor het wettelijk fiscaal verschoningsrecht.

In de enkele gevallen per jaar dat het wettelijk fiscaal verschoningsrecht van een notaris in de weg staat aan de vergaring van benodigde informatie door de Belastingdienst, dient de Belastingdienst naar de rechter te stappen. De rechter moet dan een afweging maken tussen het belang van het verschoningsrecht van de notaris en het belang van de Belastingdienst om de benodigde informatie te verkrijgen. Dit sluit aan op voormeld arrest Ogem/notaris Maas, waaruit blijkt “dat het verschoningsrecht van de notaris in zoverre niet absoluut is, dat zich zeer uitzonderlijke omstandigheden laten denken waarin het belang dat de waarheid aan het licht komt – ook ten aanzien van datgene waarvan de wetenschap hem ‘als zodanig’ is toevertrouwd – moet prevaleren boven het verschoningsrecht”.

3.4. Uitzondering (leden 3 en 4 van de artikelen 53a AWR en 63 IW)

3.4.1. Lid 3 van de artikelen 53a AWR en 63 IW

Uitgangspunt van het conceptwetsvoorstel is dat informatie die een belastingplichtige in het kader van de belastingheffing en invordering aan de Belastingdienst zou moeten geven in gevallen waarin hij geen notaris of advocaat heeft ingeschakeld, ook gegeven zal moeten worden indien de belastingplichtige wel een notaris of advocaat heeft ingeschakeld.

Vanuit dit uitgangspunt wordt blijkens de toelichting voorgesteld van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht – onder voorwaarden, door middel van het nog aan te vullen Besluit Fiscaal Bestuursrecht – alle informatie uit te zonderen die nu al moet worden verstrekt in situaties waarin geen sprake is van tussenkomst van een notaris of advocaat. In dit kader kan bijvoorbeeld worden gedacht aan jaarverslagen, accountantsverklaringen en rekeningafschriften.

Dit voorstel berust blijkens de toelichting op de veronderstelling dat stukken die ook bestaan los van de vertrouwensrelatie met een notaris, zoals jaarstukken en bankafschriften, onder de notariële geheimhoudingsplicht en hiermee onder het verschoningsrecht van de notaris en het afgeleide verschoningsrecht van de cliënt/belastingplichtige vallen.

Dit uitgangspunt is blijkens onderdeel 2.1.3. echter niet juist. Voor van de cliënt afkomstige stukken die informatie bevatten die ook los van de vertrouwensrelatie met de notaris bestaat, geldt het in onderdeel 2.1.2. onder (b) gestelde niet. Men denke hierbij aan stukken die niet met het oog op het vertrouwelijk overleg met de notaris zijn vervaardigd,

bijvoorbeeld aan een deel van diens lopende boekhouding. Deze informatie kan bij de cliënt in beslag worden genomen, maar niet bij de notaris, tenzij onderdeel 2.1.5. van toepassing is of de informatie hem niet 'als zodanig' is toevertrouwd, zie onderdeel 2.1.2 onder (a). Voor deze stukken geldt dus (nu al) geen afgeleid verschoningsrecht van de cliënt. Het is gezien het voorgaande dus ook niet nodig deze informatie bij de notaris op te vragen en effectiever deze bij de cliënt/belastingplichtige zelf op te vragen.

Verder doet het verschoningsrecht van de notaris niets af aan de verplichting van de cliënt/belastingplichtige om desgevraagd bepaalde informatie aan de Belastingdienst te verstrekken op grond van de artikelen 47 en 48 tot en met 50 AWR en de artikelen 58 tot en met 60 IW.

In *Het Financieele Dagblad* van 6 augustus 2020 heeft prof. Doorenbos dit als volgt verwoord:

"Wie een afschrift verstuurt aan zijn advocaat of notaris, heeft zelf het origineel en zal dat desgevraagd gewoon ter inzage moeten geven aan de Belastingdienst. Doet hij dat niet, dan riskeert hij een boete of zelfs strafvervolgning. Verder kan hij door de Belastingdienst worden geconfronteerd met een omkering van de bewijslast. De stukken kunnen zelfs bij de cliënt in beslag worden genomen, zolang de communicatielijn met de advocaat of notaris maar buiten dat beslag blijft. Dat het stuk ook bij de advocaat of notaris ligt, verandert hier allemaal niets aan."

Het blijktens de toelichting met betrekking tot het wettelijk fiscaal verschoningsrecht veronderstelde en onrechtvaardig gevonden onderscheid tussen belastingplichtigen die wel een notaris of een advocaat hebben ingeschakeld en belastingplichtigen die dat niet hebben gedaan, bestaat dus niet.

Kortom, (ook) de voorgestelde uitzondering is niet nodig om het in onderdeel 3.1. vermelde beoogde doel te bereiken.

Onverlet latende het voorgaande in dit onderdeel, merkt de KNB over de voorgestelde uitzondering op het wettelijk fiscaal verschoningsrecht nog het volgende op.

In de toelichting wordt aangegeven dat de voorgestelde uitzondering plaatsvindt onder voorwaarden, door middel van het nog aan te vullen Besluit Fiscaal Bestuursrecht. De KNB leest dit echter niet in de voorgestelde tekst van lid 3 van de artikelen 53a AWR en 63 IW. De KNB vindt dat dit ook in de wettekst moet worden opgenomen. Verder merkt de KNB op dat het conceptwetsvoorstel niet ingaat op de aard en inhoud van de voorwaarden. De KNB meent dat hierop een toelichting dient te worden gegeven in het conceptwetsvoorstel.

Blijkens de toelichting ziet de voorgestelde uitzondering op stukken die ook bestaan los van de vertrouwensrelatie met een notaris of advocaat, zoals jaarstukken of bankafschriften. De KNB leest dit echter niet in de voorgestelde tekst van lid 3 van de artikelen 53a AWR en 63 IW. De KNB vindt dat dit ook in de wettekst moet worden opgenomen. Uit de wettekst moet duidelijk blijken wat de bedoeling is, namelijk dat op grond van lid 3 van de artikelen 53a AWR en 63 IW alleen stukken die ook los van de vertrouwensrelatie met de notaris bestaan bij de notaris kunnen worden opgevraagd. Zie in dit verband de onderdelen 2.1.3. en 2.1.4.

De voorgestelde uitzondering op het wettelijk fiscaal verschoningsrecht roept de vraag op wat geldt met betrekking tot afschriften van notariële akten, zoals levering van registergoederen, levering van aandelen en oprichting van vennootschappen, wanneer de notaris deze onder zich heeft. Deze zal de cliënt/belastingplichtige desgevraagd zelf moeten verstrekken aan de Belastingdienst op grond van de artikelen 47 en 48 tot en met 50 AWR en de artikelen 58 tot en met 60 IW. De notaris desgevraagd (dus) ook op grond van artikel 53a lid 3 nieuw AWR en artikel 63 lid 3 nieuw IW. De KNB vindt echter dat dit niet kan gelden met betrekking tot (afschriften van) testamenten van nog niet overleden testateurs wanneer de notaris deze onder zich heeft.

3.4.2. Lid 4 van de artikelen 53a AWR en 63 IW

Uit onderdeel 3.4.1. blijkt dat de voorgestelde uitzondering, zoals opgenomen in lid 3 van de artikelen 53a AWR en 63 IW, niet nodig is om het in onderdeel 3.1. vermelde beoogde doel te bereiken.

Dit onverlet latende, merkt de KNB over het voorgestelde lid 4 van de artikelen 53a AWR en 63 IW nog het volgende op.

De KNB onderschrijft dat de inspecteur en de ontvanger uitsluitend een verzoek aan een notaris of advocaat om te voldoen aan de verplichtingen van lid 3 van de artikelen 53a AWR en 63 IW kunnen doen indien zij hiertoe door de Minister van Financiën zijn gemachtigd.

Uitgangspunt hierbij dient te zijn, zoals ook in de toelichting staat, dat de inspecteur en de ontvanger zich voor informatie eerst tot de belastingplichtige zelf moeten wenden en dat een verzoek aan een notaris of advocaat een ultimatum remedium is.

Blijkens de toelichting zullen naast de wettelijke voorwaarde van lid 4 van de artikelen 53a AWR en 63 IW in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht aanvullende waarborgen worden opgenomen die er eveneens toe strekken dat de inspecteur en de ontvanger terughoudend gebruik zullen maken van hun bevoegdheid om de notaris of advocaat om informatie betreffende diens cliënten te verzoeken. In deze waarborgen kan de KNB zich goed vinden. De KNB wil graag in de gelegenheid worden gesteld kennis te nemen van de voorgenomen wijziging van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht en hierop desgewenst te reageren.

4. Tot slot

In deze brief geeft de KNB haar reactie op het conceptwetsvoorstel. De KNB zou deze reactie graag tijdens een persoonlijk gesprek met u willen toelichten. Tijdens een gesprek met vertegenwoordigers van uw ministerie is een gesprek hierover met u toegezegd.

Met vriendelijke groet,

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'N. van Buitenen', is placed over a light blue rectangular background.

mr. N. van Buitenen
Voorzitter KNB