

**Ingediend via [www.internetconsultatie.nl](http://www.internetconsultatie.nl)**

Staatssecretaris van Financiën,  
de heer dr. J.A. Vrijlbrief

Den Haag, 22 oktober 2020  
dossiernummer: 109323  
uw kenmerk: n.v.t.  
telefoonnummer: +31 (0)70 335 35 65  
e-mail: e.vandenbosch@advocatenorde.nl

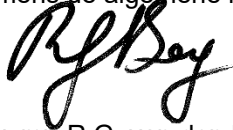
**Betreft: aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht**

Geachte staatssecretaris,

Op 23 juli 2020 is de internetconsultatie 'aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht' gepubliceerd. De NOVA heeft zijn adviescommissie belastingrecht gevraagd te adviseren.

Bijgaand stuur ik u het advies van de adviescommissie belastingrecht, waarvoor de adviescommissie strafrecht input heeft geleverd. De algemene raad sluit zich aan bij de overwegingen van de adviescommissie en verzoekt u deze bij de verdere uitwerking te betrekken.

Met de meeste hoogachting,  
namens de algemene raad,



mw. mr. R.G. van den Berg  
algemeen secretaris

bijlage: advies van de adviescommissie belastingrecht

Bezoekadres  
Neuhuyskade 94  
2596 XM Den Haag  
Tel. 070 - 335 35 35

Postadres  
Postbus 30851  
2500 GW Den Haag

**ADVIES**

---

Van: adviescommissie belastingrecht  
Datum: 16 oktober 2020  
Betreft: **aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht**

---

**Inhoud**

I – Samenvatting en aanbeveling .....	3
II – Inleidende opmerkingen .....	4
III – Welke onduidelijkheid? .....	6
IV – Concept artikel 53a lid 3 .....	8
(a) Overbodig .....	10
(b) Onduidelijk .....	12
(c) Onbedoelde en ongerechtvaardigde inperking .....	13
V – Juridische dienstverlening op fiscaal gebied .....	16
VI – Concept artikel 53a leden 1 en 2 .....	19
VII – Slotopmerkingen .....	23

## I – Samenvatting en aanbeveling

1. Het in consultatie gebracht conceptwetsvoorstel strekt blijkens de toelichting ervan tot aanpassing en verduidelijking van het verschoningsrecht van advocaten en notarissen in relatie tot de Belastingdienst, zoals vastgelegd in de artikelen 53a AWR, 63 Invorderingswet en 8.88 Belastingwet BES.
2. Naar het oordeel van de NOvA is het wetsvoorstel niet alleen onnodig, maar onwenselijk. Wat het voorstel als aanpassing presenteert, is namelijk al geldend recht, terwijl het overigens slechts onduidelijkheid kan brengen. De NOvA adviseert het concept integraal te laten vallen.
3. Onderstaand worden de bezwaren tegen het concept nader uiteengezet. Dat gebeurt in de volgorde waarin de diverse onderwerpen in de concept-toelichting aan de orde komen. Voor het gebruiksgemak van dit commentaar beginnen de onderdelen III-VI steeds met een herhaling van de desbetreffende passages van de concept-toelichting.
4. Het commentaar laat zich samenvatten als volgt:
  - II Het eerste onderdeel geeft een kort overzicht van de werking van het verschoningsrecht, zoals dat in de rechtspraak van de afgelopen decennia is gepreciseerd.
  - III Het conceptwetsvoorstel strekt er hoofdzakelijk toe de werking van het verschoningsrecht te verduidelijken. In de toelichting wordt echter niet geduid op welke punten behoefte aan verduidelijking zou bestaan. Gegeven de rechtspraak van de afgelopen decennia is ook niet in te zien welke die behoefte zou zijn. Daarmee is al niet in te zien voor welk probleem het voorstel de oplossing zou zijn.
  - IV
    - a. Dat laatste geldt met name ook ten aanzien van het enige punt waarop een aanpassing van het verschoningsrecht wordt beoogd. Dat is het punt dat een belastingplichtige stukken aan de inspecteur zou mogen onthouden, reeds om reden dat hij deze stukken met een notaris of advocaat heeft gedeeld. Dit is echter een essentiële misvatting: naar geldend recht is al buiten twijfel dat het enkele feit dat stukken met een geheimhouder zijn gedeeld, geenszins een weigeringsrecht voor de belastingplichtige oplevert om deze stukken desgevorderd aan de inspecteur te verstrekken.
    - b. In het voorgestelde lid 3 is de aanpassing van die regel op een indirecte manier vormgegeven, namelijk door de notaris of advocaat te verplichten de desbetreffende stukken aan de Belastingdienst te verschaffen. Door die indirecte vormgeving komt bepaald niet duidelijk naar voren wat wordt bedoeld, te weten dat eerst en vooral de *cliënt* zich niet achter het verschoningsrecht kan verschuilen. Beter is het die bedoeling rechtstreeks tot uitdrukking te brengen, bijvoorbeeld door in artikel 51 AWR vast te leggen dat niemand zich voor de weigering om aan de wettelijke informatieverplichtingen te voldoen met vrucht erop kan beroepen dat de desbetreffende gegevens op enig moment aan een geheimhouder zijn verstrekt.
    - c. Als uitvloeisel van de indirecte manier waarop in lid 3 het veronderstelde probleem wordt geadresseerd, leidt de bepaling tot een inperking van het verschoningsrecht die niet is toegelicht. Voor die inperking bestaat niet een afdoende rechtvaardiging en de NOvA acht haar dan ook niet aanvaardbaar.

- V In de concept-toelichting wordt terloops opgemerkt dat het verschoningsrecht niet zou gelden voor zover notarissen en advocaten “louter optreden als belastingadviseur”. Dat juridische dienstverlening op fiscaal terrein buiten het bereik van het verschoningsrecht zou vallen, is evenwel onjuist. Ondertussen is niet duidelijk wat nu eigenlijk wordt toegelicht met die opmerking en de daaropvolgende beschouwing over het zgn. informele verschoningsrecht, nu daarover niets in het concept-wetsvoorstel tot uitdrukking komt.
- VI De voorgestelde leden 1 en 2 van art. 53a AWR strekken blijkens de toelichting tot verduidelijking. Door hun vormgeving bewerkstelligen zij echter het tegendeel. Dat wordt met name veroorzaakt doordat aansluiting is gezocht bij de ‘procesvrijstelling’ opgenomen in de Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme (art. 1a lid 5 Wwft). Die bepaling geeft namelijk geenszins de reikwijdte van het verschoningsrecht weer, maar begrenst slechts de inbreuk die met de meldingsplicht van de Wwft op het verschoningsrecht wordt gemaakt en is daarmee wezenlijk ongeschikt om de werking van het verschoningsrecht te verduidelijken.
- VII Onduidelijke wetgeving is in het algemeen onwenselijk, maar bij het onderhavige onderwerp is dat van bijzonder gewicht; namelijk omdat onduidelijkheid omtrent de reikwijdte van het verschoningsrecht al volstaat om aan dat recht zijn werking te ontnemen.

## II – Inleidende opmerkingen

5. Het verschoningsrecht is een algemeen rechtsbeginsel, dat berust op het maatschappelijke belang dat eenieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking voor juridisch advies en/of bijstand in een procedure tot een rechtshulpverlener moet kunnen wenden. Dat belang heeft zodanig gewicht, dat het alleen in uitzonderlijke situaties voor andere belangen moet wijken. Zie HR 1 maart 1985, NJ 1986, 173, ‘Maas II’, waarin de Hoge Raad het verschoningsrecht omschreef als het

*“... 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.”*

En zie recent HR 3 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:600 (‘SNS’), waarin deze overweging in nagenoeg gelijklopende formulering is herhaald.

6. Dat de burger zich vrijelijk over zijn verplichtingen jegens de overheid moet kunnen laten adviseren en zich moet kunnen laten bijstaan door een advocaat, geldt niet minder in de verhouding tot de Belastingdienst dan tot enig ander overheidsorgaan. Op diverse plaatsen in de concept-toelichting wordt, waar het gaat om het bepaalde in art. 53a AWR, gesproken van “het fiscale verschoningsrecht”. Van dat woordgebruik gaat de suggestie uit dat het wettelijke verschoningsrecht zoals vastgelegd in art. 53a AWR naar zijn reikwijdte of werking zou afwijken van het verschoningsrecht in andere rechtsgebieden (artt. 96a lid 3 en 218 Wetboek van Strafvordering, art. 165 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering en art. 5:20 lid 2

Algemene wet bestuursrecht). Dat is niet het geval. Als algemeen rechtsbeginsel heeft het verschoningsrecht een algemene, in alle rechtsgebieden gelijke werking.

7. In de rechtspraak van de afgelopen decennia is het toepassingsbereik van het verschoningsrecht helder afgebakend. Zo is buiten twijfel gesteld dat het verschoningsrecht zich alleen uitstrekt tot hetgeen de advocaat wordt toevertrouwd in zijn rol van rechtshulpverlener. Zie bijvoorbeeld HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426 ('Tradman'), waarin de Hoge Raad overwoog

*"... dat dit recht van de geheimhouder - hierna aan te duiden als verschoningsrecht - alleen betrekking heeft op gegevens(dragers) en dergelijke die de geheimhouder onder zich heeft in zijn hoedanigheid van vertrouwenspersoon",*

en zie HR 10 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3258:

*"Een advocaat komt (...) alleen een verschoningsrecht toe in het kader van zijn juridische dienstverlening aan een rechtszoekende die zich tot hem heeft gewend vanwege zijn hoedanigheid van advocaat."*

8. Een advocaat kan zich dan ook alleen op zijn verschoningsrecht beroepen ten aanzien van datgene wat hem als zodanig is toevertrouwd. Het geldt (dus) niet voor informatie die geen relatie heeft met de werkzaamheid van rechtshulpverlener. Dit geldt algemeen. Het is bovendien specifiek voor art. 53a AWR al door de wetgever benadrukt bij de wijziging van de AWR in 1991 (Kamerstukken II 1988/1989, 21 287, nr. 3, blz. 25):

*"Een belastingplichtige kan dus niet (delen van) zijn administratie aan een controle door de fiscus onttrekken door deze in bewaring te geven bij een onder artikel 53a vallende beroepsbeoefenaar."*

9. In het verlengde van het verschoningsrecht van de advocaat heeft zijn cliënt het recht te weigeren informatie te verschaffen omtrent de communicatie met zijn advocaat. Dit weigeringsrecht is een noodzakelijk complement van het verschoningsrecht. De door dat recht beschermde vertrouwelijkheid zou immers worden uitgehold als de cliënt gehouden zou zijn informatie te verschaffen omtrent hetgeen zich tussen hem en zijn advocaat afspeelt. Zie bijvoorbeeld het hiervoor reeds genoemde arrest HR 27 april 2012, 'Tradman':

*"3.5.2 Voorts wordt vooropgesteld dat een belastingplichtige die zich tot een geheimhouder wendt, daardoor niet gaat behoren tot de geheimhouders genoemd in art. 53a AWR. Evenmin kan hij worden aangemerkt als een persoon aan wie de door hem benaderde geheimhouder vertrouwelijke gegevens heeft toevertrouwd, met als gevolg dat hem uit dien hoofde een afgeleid verschoningsrecht toekomt.*

*3.5.3 Het vorenstaande neemt niet weg dat de belastingplichtige mag weigeren te voldoen aan de verplichtingen die art. 47 AWR hem oplegt met een beroep op de vertrouwelijkheid van zijn contacten met de door hem benaderde geheimhouder. Het is immers van groot belang dat een ieder de mogelijkheid heeft om vrijelijk een vertrouwenspersoon te raadplegen, zonder vrees voor openbaarmaking van hetgeen aan die vertrouwenspersoon in diens hoedanigheid wordt toevertrouwd. Dit belang, dat voor de geheimhouder erkenning vindt in het hiervoor in 3.5.1 bedoelde verschoningsrecht, zou onaanvaardbaar worden geschaad indien ieder die een*

*geheimhouder wil raadplegen niet vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking kopieën zou kunnen bewaren van hetgeen hij aan de geheimhouder heeft toevertrouwd en hetgeen de geheimhouder hem heeft meegedeeld (vgl. HR 19 november 1985, LJN AC9105, NJ 1986/533). Derhalve moet worden aangenomen dat ook de belastingplichtige in zoverre mag weigeren aan de verplichtingen van art. 47 AWR te voldoen met een beroep op de vertrouwelijkheid van zijn contacten met een geheimhouder. De belastingdienst moet wel in de gelegenheid zijn het noodzakelijke te doen om de bewering van de belastingplichtige, dat het om zodanige contacten gaat, op aannemelijkheid te toetsen (HR 19 november 1985 voornoemd).”*

En zie, in gelijke zin, het eveneens al genoemde arrest HR 3 april 2020, ‘SNS’.

### III – Welke onduidelijkheid?

10. De concept-toelichting begint ermee de doelstelling van het voorstel in algemene termen weer te geven. Daaruit en uit het vervolg komt naar voren dat het belangrijkste doel verduidelijking is:

#### **“1. Inleiding**

...

*In de brief ter zake van de aanpak van belastingontwijking van 17 januari 2017 is het voornemen aangekondigd om het wettelijke fiscale verschoningsrecht aan te passen en te verduidelijken. Reden hiervoor is dat het wettelijke fiscale verschoningsrecht te breed en ongericht is geformuleerd. Ook het Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes van de Organisatie voor Economische Samenwerking en ontwikkeling (het Global Forum van de OESO) heeft herhaaldelijk aangedrongen op een verduidelijking.*

...

#### **3.2. Global Forum van de OESO**

*Ook de internationale standaard van het Global Forum van de OESO besteedt aandacht aan het verschoningsrecht. Binnen het Global Forum van de OESO worden landen beoordeeld op het gebied van informatie-uitwisseling. Inmiddels zijn meer dan 150 landen lid van het Global Forum van de OESO. De verplichtingen omtrent de uitwisseling van informatie op verzoek in belastingzaken zijn binnen het Global Forum van de OESO vertaald in zogenoemde **Terms of Reference**. Deze **Terms of Reference** zijn opgesteld om praktische richtsnoeren te geven voor toezicht op naleving van de uitwisselingsverplichtingen. Het toezicht vindt plaats door middel van zogenoemde **peer reviews**. De **Terms of Reference** bestaan uit drie elementen, zijnde:*

- (A) Is de relevante informatie beschikbaar?*
- (B) Heeft de Belastingdienst toegang tot deze informatie?*
- (C) Kan de informatie effectief uitgewisseld en gebeurt dit ook daadwerkelijk?*

*Het verschoningsrecht speelt een rol bij de elementen B en C. De eerste ronde van peer reviews voor informatie-uitwisseling op verzoek vond plaats in de periode 2010–2015. Daarbij zijn 125 landen beoordeeld. Nederland kreeg bij de in 2011 uitgevoerde*

*peer review de één na hoogste beoordeling "largely compliant". Deze beoordeling heeft Nederland ook gekregen bij de tweede ronde in 2019. Met betrekking tot het verschoningsrecht heeft Nederland in 2011 een aanbeveling gekregen om het wettelijke fiscale verschoningsrecht te verduidelijken.*

...

*De verplichting om informatie uit te wisselen geldt niet indien een specifieke uitzonderingsgrond van toepassing is. Een van de uitzonderingsgronden betreft de situatie dat de informatie onder een nationaal verschoningsrecht valt. Het spreekt voor zich dat het voor effectieve informatie-uitwisseling van groot belang is dat de reikwijdte van het fiscale verschoningsrecht duidelijk is en dat dat recht niet oneigenlijk wordt gebruikt - of zelfs misbruikt - om een juiste heffing van belasting of een adequate uitwisseling van informatie te frustreren. Uit dit belang komen de OESO-aanbevelingen voort om het Nederlandse fiscale verschoningsrecht te verduidelijken. Ook gegeven deze reden wordt voorgesteld om de wettekst te verduidelijken en aan te passen en aldus de OESO-aanbeveling op te volgen.*

...

#### **4. De voorgestelde oplossingsrichting**

...

*Verder wordt voorgesteld duidelijk te maken dat het fiscale verschoningsrecht van notarissen en advocaten ziet op gegevens en inlichtingen die rechtstreeks verband houden met de juridische dienstverlening, zoals ook in de jurisprudentie van de Hoge Raad is uitgemaakt. Benadrukt wordt dat dit laatste een verduidelijking betreft en dat de reikwijdte van het fiscale verschoningsrecht ongewijzigd blijft.*

...

*Benadrukt wordt nogmaals dat geen wijziging wordt beoogd ten aanzien de reikwijdte van het wettelijke fiscale verschoningsrecht. Het blijft daarnaast de verschoningsgerechtigde zelf die beoordeelt of iets onder zijn verschoningsrecht valt. Als de Belastingdienst van mening is dat er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat het verschoningsrecht niet van toepassing is, is het aan de Belastingdienst om al dan niet gerechtelijke stappen te ondernemen."*

11. De toelichting noemt als aanleiding voor verduidelijking de *peer review* die het Global Forum van de OESO in twee fases heeft doorgevoerd. Bij de *review* van 2011/2013 kreeg Nederland de aanbeveling het verschoningsrecht te verduidelijken. Anders dan de toelichting suggereert, is die aanbeveling in het rapport van 2019 niet herhaald maar is zij komen te vervallen; zie het 'Peer review report – second round – the Netherlands', §§ 289 en 366. De daar genoemde reden om de aanbeveling te laten vervallen is dat

*"... some aspects of the legal profession privilege have been clarified by regulation or case law".*

Niettemin is enige zorg blijven bestaan. Deze is erin gelegen dat

*"... lawyers and notaries apply the right of non-disclosure provided in the GSTA broadly, covering any information held by these professionals on behalf of their clients".*

De zorg is (dus) niet dat over de reikwijdte van het verschoningsrecht onduidelijkheid zou bestaan, maar dat advocaten en notarissen er mogelijk een te ruime toepassing aan geven. Dat houdt volgens het rapport ermee verband dat het eerst en vooral aan de advocaat is te

beoordelen of het verschoningsrecht van toepassing is, en de Belastingdienst maar beperkt de mogelijkheid heeft diens oordeel aan te vechten ten gevolge van de door de Hoge Raad gestelde norm dat het oordeel van de advocaat of notaris moet worden gerespecteerd tenzij er redelijkerwijze geen twijfel over kan bestaan dat het onjuist is. Maar juist dit punt wordt door het wetsvoorstel niet geadresseerd: “Het blijft daarnaast de verschoningsgerechtigde zelf die beoordeelt of iets onder zijn verschoningsrecht valt.”

Anders dan de toelichting suggereert, is er (dus) niet vanuit de OESO een behoefte aan verduidelijking.

12. De toelichting benoemt in het geheel niet welke onduidelijkheden er over de reikwijdte en werking van het verschoningsrecht zouden zijn. Het enige concrete punt waarop wordt voorgesteld iets “duidelijk te maken”, is dat het “verschoningsrecht van notarissen en advocaten ziet op gegevens en inlichtingen die rechtstreeks verband houden met de juridische dienstverlening”. In het licht van de hierboven aangehaalde rechtspraak bestaat daaromtrent echter geen enkele onduidelijkheid (wat overigens uit de toelichting zelf al met zoveel woorden naar voren komt: “... zoals ook in de jurisprudentie van de Hoge Raad is uitgemaakt”).
13. Het verschoningsrecht wordt sinds jaar en dag als algemeen rechtsbeginsel erkend. Al die tijd is de nadere invulling van de reikwijdte en werking ervan aan de rechter overgelaten, wat eenduidige jurisprudentie heeft opgeleverd. Uit de toelichting komt niet naar voren wat zou maken dat hier thans niet meer mee zou kunnen worden volstaan. Al helemaal is daaraan niet te ontnemen welke onduidelijkheden er zouden zijn die specifiek voor het belastingrecht – en niet ook voor andere rechtsgebieden – om opheldering zouden vragen.

#### IV – Concept artikel 53a lid 3

14. Op één punt staat het voorstel een aanpassing van het verschoningsrecht voor. Het probleem en de oplossing worden in de toelichting als volgt beschreven.

##### **“1. Inleiding**

...

*Onder fiscale transparantie wordt verstaan dat de Belastingdienst in staat moet zijn om over de feiten te beschikken die redelijkerwijs voor de belastingheffing en invordering van belang kunnen zijn. 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. ... De informatie had echter wel door de belastingplichtige verstrekt moeten worden als hij zich niet tot de notaris of advocaat had gewend.*

*Voorgesteld wordt om het wettelijke fiscale verschoningsrecht te verduidelijken en aan te passen, zodanig dat recht wordt 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. Het is ook niet gerechtvaardigd 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.*

....

## **2. Verschoningsgerechtigden**

...

*Een verschoningsgerechtigde kan zich niet verschonen ten aanzien van alle informatie waarover hij beschikt. Een belastingplichtige kan bijvoorbeeld niet zomaar (delen van) zijn administratie aan controle door de Belastingdienst onttrekken door deze in bewaring te geven bij een notaris of advocaat of andere verschoningsgerechtigde. Dat kan hij wel voor zover zo'n beroepsbeoefenaar daarover in zijn specifieke maatschappelijke vertrouwensfunctie beschikt.*

...

*Naast de notaris of advocaat komt de belastingplichtige die gebruikmaakt van de diensten van de notaris of advocaat, zelf ook een beroep toe op de vertrouwelijkheid van zijn contacten met de door hem benaderde verschoningsgerechtigde. Dit betreft het zogenoemde afgeleide verschoningsrecht [1] of afgeleide weigeringsrecht. De belastingplichtige kan om die reden – net als zijn notaris of advocaat – weigeren de door de Belastingdienst aan hem opgevraagde informatie te verstrekken voor zover het gaat om informatie die onder het verschoningsrecht van zijn notaris of advocaat valt, ook als de belastingplichtige die informatie ook zelf nog onder zich heeft en het stukken betreft die ook los van de vertrouwensrelatie met de notaris of advocaat bestaan, zoals jaarrekeningen. Dit weigeringsrecht geldt ook voor andere derden (bijvoorbeeld administratiekantoren) die beschikken over informatie waarvoor de verschoningsgerechtigde een verschoningsrecht toekomt. Op dit punt wijkt het afgeleide fiscale verschoningsrecht af van het afgeleide verschoningsrecht zoals dat geldt in andere rechtsgebieden, waar geldt dat het enkele feit dat stukken ook zijn verstrekt aan een notaris of advocaat, nog niet maakt dat deze stukken – voor zover zij zich onder de cliënt of een derde bevinden – ook onder het verschoningsrecht vallen.*

...

## **3. Het probleem**

### **3.1 Juiste en volledige belastingheffing en invordering**

*Zoals aangegeven is het noodzakelijk dat de Belastingdienst in staat is om over de feiten te beschikken die redelijkerwijs voor de belastingheffing en invordering van belang kunnen zijn. Als gevolg van het wettelijke fiscale verschoningsrecht vangt de Belastingdienst echter onder omstandigheden bot indien verzoeken om informatie worden gedaan aan belastingplichtigen die een notaris of advocaat hebben ingeschakeld. Zowel de belastingplichtige als de notaris of advocaat zal met een beroep op het verschoningsrecht kunnen weigeren om aan de informatieverzoeken te voldoen, ook als het gaat om informatie die los van de vertrouwensrelatie met de notaris of advocaat bestaat en die dus wel had kunnen worden verkregen als door de belastingplichtige geen notaris of advocaat zou zijn ingeschakeld. Gedacht kan worden*

<sup>1</sup> Terzijde: de term "afgeleid verschoningsrecht" is in dit verband minder juist, want onzuiver en daardoor verwarrend. De cliënt van de notaris of advocaat heeft een *weigeringsrecht* dat het noodzakelijke complement is van diens verschoningsrecht: dat recht zou worden uitgehold als de cliënt gehouden zou zijn (bijvoorbeeld) de van hem afkomstige schriftelijke adviezen prijs te geven. Dit weigeringsrecht is te onderscheiden van het afgeleide verschoningsrecht dat toekomt aan hulpverleners, zoals de secretaresse van de advocaat of het in de concept-toelichting genoemde voorbeeld van een administratiekantoor dat door de advocaat is ingeschakeld om hem in zijn taak bij te staan.

*aan de situatie waarin door de Belastingdienst aan twee vrijwel identieke bedrijven een verzoek om informatie wordt gedaan in het kader van het vaststellen van de aanslag vennootschapsbelasting. Als bedrijf A heeft besloten geen notaris of advocaat in te schakelen zal hij alle informatie in beginsel aan de Belastingdienst moeten verstrekken. Als bedrijf B echter heeft besloten wel een notaris of advocaat in te schakelen, zal niet alleen de ingeschakelde notaris of advocaat, maar ook dat bedrijf zelf of bepaalde derden – bijvoorbeeld het administratiekantoor – met een beroep op het (afgeleide) wettelijke fiscale verschoningsrecht kunnen weigeren om alle informatie te verstrekken.*

....

#### **4. De voorgestelde oplossingsrichting**

##### **4.1. Aanpassing van het wettelijke fiscale verschoningsrecht van de notaris en advocaat**

...

*De voorgestelde 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. Het feit dat een juridische procedure is gestart leidt er dus niet toe dat al bestaande documenten bijvoorbeeld ineens onder het fiscale verschoningsrecht gaan vallen, enkel en alleen omdat zij ook aan een notaris of advocaat zijn verstrekt. Belastingplichtigen die een notaris of advocaat hebben ingeschakeld zullen derhalve op verzoek dergelijke informatie moeten verstrekken aan de Belastingdienst en kunnen geen beroep meer doen op het (afgeleide) wettelijke verschoningsrecht. Het voorstel komt er dus op neer van het wettelijke fiscale verschoningsrecht – onder voorwaarden – 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.”*

#### (a) Overbodig

15. Het probleem dat in de geciteerde passages wordt geadresseerd, is dat de belastingplichtige zou kunnen weigeren stukken aan de inspecteur te verschaffen om reden dat hij deze stukken met een notaris of advocaat heeft gedeeld. Dit is een misvatting.

Het verschoningsrecht strekt zich uit tot wat zich tussen de rechtshulpzoeker en notaris en advocaat afspeelt. Daaronder valt al het enkele gegeven dát de cliënt zich tot de rechtshulpverlener heeft gewend, namelijk omdat reeds de vrees voor bekendheid van dat gegeven hem ervan kan afhouden rechtshulp in te roepen. A fortiori geldt dat ten aanzien van het onderwerp waaromtrent hij rechtshulp heeft ingeroepen. Om die reden strekt het verschoningsrecht zich mede uit tot de vraag welke gegevens zijn gedeeld, namelijk omdat de selectie van gegevens veelal al een indicatie geeft van de mogelijke probleempunten waaromtrent de bijstand is ingeroepen.

Dat degene die een verschoningsgerechtigde inschakelt niet hoeft bloot te geven welke gegevens door hem met de rechtshulpverlener zijn gedeeld, laat onverlet dat hij desgevorderd verplicht is die gegevens als zodanig aan de fiscus te verstrekken. Met die gegevens als

zodanig geeft hij immers niet iets prijs over zijn communicatie met de verschoningsgerechtigde.

Heeft de belastingplichtige bijvoorbeeld bankafschriften aan een verschoningsgerechtigde ter beschikking gesteld, dan doet dat niet af aan zijn verplichting uit hoofde van art. 47 AWR om deze stukken desgevraagd aan de inspecteur te verschaffen. Wat niet kan worden verlangd, is dat de verschoningsgerechtigde meedeelt welke stukken hij van de belastingplichtige ontvangen heeft. In het verlengde daarvan is de belastingplichtige evenmin gehouden de inspecteur mede te delen *welke* van de bankafschriften hij aan de verschoningsgerechtigde gegeven heeft. De verplichting *de* bankafschriften over een bepaalde periode aan de inspecteur te verstrekken, wordt evenwel niet door het verschoningsrecht geraakt.

Het voorgaande geldt niet alleen ten aanzien van gegevens die van de belastingplichtige zelf afkomstig zijn, maar ook ten aanzien van stukken die een derde op zijn aanwijzing (niet aan hem, maar alleen) aan de verschoningsgerechtigde ter beschikking stelt.

Zou, bijvoorbeeld, de belastingplichtige het door hem ingeschakelde administratiekantoor opdragen stukken aan de verschoningsgerechtigde ter hand te stellen, dan laat dat de verplichting desgevraagd de inspecteur daarvan te voorzien onverlet. Anders is dat alleen als de notaris of advocaat een administratiekantoor heeft ingeschakeld om hem bij te staan bij de vervulling van zijn opdracht: wat zich uit hoofde van die relatie bij het administratiekantoor bevindt, valt bij deze onder het verschoningsrecht van de notaris of advocaat (het 'afgeleide verschoningsrecht').

16. Onjuist is dan ook dat, zoals de concept-toelichting stelt, "de belastingplichtige ... stukken die ook bestaan los van de vertrouwensrelatie met de notaris of advocaat, zoals jaarstukken of bankafschriften ... 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", of dat de belastingplichtige zou kunnen weigeren "de door de Belastingdienst aan hem opgevraagde informatie te verstrekken voor zover het gaat om informatie die onder het verschoningsrecht van zijn notaris of advocaat valt, ook als de belastingplichtige die informatie ook zelf nog onder zich heeft en het stukken betreft die ook los van de vertrouwensrelatie met de notaris of advocaat bestaan, zoals jaarrekeningen."

En onjuist is (ook) dat "op dit punt ... het afgeleide fiscale verschoningsrecht af[wijkt] van het afgeleide verschoningsrecht in andere rechtsgebieden". Het weigeringsrecht van de cliënt en het afgeleide verschoningsrecht van door de advocaat ingeschakelde hulppersonen zijn uitwerkingen van het verschoningsrecht in algemene zin; dat werkt onder artikel 53a AWR niet ander uit dan in enig ander rechtsgebied.

17. Lid 3 is dus overbodig: het is gericht op een probleem dat niet bestaat.

(b) *Onduidelijk*

18. Dat de steller van het concept is uitgegaan van een misvatting, indiceert in zichzelf dat onduidelijkheid kan bestaan over het punt waar lid 3 op ziet. Als verduidelijking is het derde lid echter bepaald niet geslaagd.

De eerste moeilijkheid is dat het concept- derde lid zich richt tot notarissen en advocaten: *zij* “kunnen niet weigeren om ...”. Het in de concept-toelichting centraal gestelde, veronderstelde probleem is echter dat de *belastingplichtige* zich achter het verschoningsrecht zou kunnen verschuilen om aan zijn verplichting ex artikel 47 AWR te ontkomen. Dit (veronderstelde) probleem wordt alleen indirect door het voorgestelde derde lid opgelost, via de tussenstap dat het weigeringsrecht is afgeleid van het verschoningsrecht zodat voor zover informatie niet onder het verschoningsrecht van de notaris of advocaat valt aan de cliënt geen weigeringsrecht toekomt. Reeds omdat die redenering eraan te pas moet komen, is het concept-derde lid als verduidelijking bepaald niet geslaagd.

Ten tweede is de beperking van het verschoningsrecht naar de bewoording van het derde lid te weinig omlijnd.

- Het concept-lid 3 is bij oppervlakkige lezing zelfs zo te begrijpen, dat het verschoningsrecht integraal wordt uitgeschakeld. Het bepaalt immers dat de verplichtingen van artikel 53 AWR onverkort gelden voor notarissen en advocaten “voor zover het verplichtingen betreft die in gevallen waarin geen sprake is van tussenkomst van een notaris of advocaat moeten worden nageleefd op grond van de artikelen 47 en 48 tot en met 50”, wat zo zou kunnen worden opgevat dat zij de verplichting van artikel 53 AWR hebben als waren zij niet verschoningsgerechtigd. Dat is uiteraard niet de bedoeling, en is bij nauwkeuriger lezing ook niet wat er staat.
  - Wat er wél staat, laat zich echter hoe-dan-ook niet makkelijk duiden. Dat komt doordat in dezelfde zin tweemaal het woord “verplichtingen” wordt gebruikt, maar daarbij wordt gerefereerd aan de verplichtingen van verschillende personen. Het concept-lid bepaalt immers dat “[n]otarissen en advocaten niet [kunnen] weigeren te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden” – dat zijn *hun* verplichtingen uit hoofde van artikel 53 AWR – “voor zover het verplichtingen betreft die in gevallen waarin geen sprake is van tussenkomst van een notaris of advocaat moeten worden nageleefd op grond van de artikelen 47 en 48 tot en met 50” – wat de verplichtingen van *de belastingplichtige* uit hoofde van die artikelen zijn.
  - Onvoldoende scherpte heeft ook de frase “... waarin geen sprake is van tussenkomst van een notaris of advocaat”. Naar de letter valt hieronder bijvoorbeeld het rapport van de accountant die door een advocaat is ingeschakeld te zijner ondersteuning bij de behandeling van de zaak en door hem aan zijn cliënt is doorgestuurd, wat stellig niet zal zijn bedoeld. Zo’n rapport valt immers zonder meer onder het afgeleide verschoningsrecht.
19. Lid 3 vereist interpretatie, aan de hand van de toelichting, die bovendien ten aanzien van de belastingplichtige niet op iets anders uitkomt dan wat nu al geldt. De informatie waar het blijkens de toelichting om gaat, moet immers ook naar geldend recht desgevraagd door de belastingplichtige aan de Belastingdienst worden verstrekt. Beter zou zijn de bedoeling rechtstreeks tot uitdrukking te brengen, door te expliciteren dat de betrokkenheid van een notaris of advocaat de belastingplichtige niet ontslaat van de informatieverplichtingen die hij

ook zonder diens betrokkenheid heeft, bijvoorbeeld door aan artikel 51 AWR een tweede lid toe te voegen in de volgende trant:

*“2. Voorts kan niemand zich voor de weigering om te voldoen aan de artikelen 47, 47a, 48 en 49 met vrucht beroepen op de omstandigheid dat de desbetreffende gegevens op enig moment door hem zijn verstrekt aan een bekleder van een geestelijk ambt, notaris, advocaat, arts of apotheker.”*

(c) *Onbedoelde en ongerechtvaardigde inperking*

20. Over de in het derde lid beschreven verplichting van verschoningsgerechtigden om informatie aan de Belastingdienst te verstrekken, wordt in de concept-toelichting het volgende opgemerkt.

**“4.2. Verzoek aan notaris of advocaat is een ultimum remedium**

*Het is goed te beseffen dat de inspecteur eerst tegenover de belastingplichtige gebruik zal moeten maken van zijn bevoegdheid om een verzoek om informatie te doen voordat hij bij derden een verzoek om informatie doet. Het uitgangspunt blijft dus dat de inspecteur zich voor informatie tot de belastingplichtige wendt. Pas indien het belang van de heffing of opsporing [2] dit redelijkerwijs noodzakelijk maakt kan de Belastingdienst zijn verzoek om informatie meteen richten aan de notaris of advocaat. Gedacht kan worden aan de situatie waarin een belastingplichtige bij de Belastingdienst op het gebied van informatieverstrekking bekendstaat als notoire weigeraar. In een dergelijk geval kan rechtstreeks de notaris of advocaat worden verzocht om informatie. Naar analogie van de wettelijke inbreuk op de geheimhoudingsplicht van de notaris ten behoeve van belastingheffing van derden, wordt voorgesteld te bepalen dat de inspecteur door de Minister van Financiën moet zijn gemachtigd om het verzoek aan de notaris of advocaat te richten. Deze wettelijke voorwaarde heeft als doel dat het voornemen van de inspecteur om een verzoek aan de notaris of advocaat om informatie te doen betreffende diens cliënt eerst hoger in de ambtelijke hiërarchie wordt getoetst voordat dat verzoek daadwerkelijk kan worden gedaan. Deze eis is daarmee een eerste waarborg dat de inspecteur bij een verzoek aan een notaris of advocaat terughoudendheid betracht. Daarnaast zullen in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) aanvullende waarborgen worden opgenomen die er eveneens toe strekken dat de inspecteur terughoudend gebruik zal maken van zijn bevoegdheid om de notaris of advocaat om informatie betreffende diens cliënten te verzoeken. Het gaat onder andere om een (interne) goedkeuringsprocedure waarbij het belang van de vertrouwelijkheid tussen de belastingplichtige en de notaris of advocaat enerzijds tegen het belang dat gemoed is met de doorbreking van de geheimhouding anderzijds, wordt afgewogen. Ook zal in deze waarborgen tot uitdrukking worden gebracht dat een verzoek aan de notaris of advocaat zo specifiek mogelijk vermeldt om welke informatie wordt verzocht die – bijvoorbeeld als gevolg van persistent weigeren door de belastingplichtige – niet van diens cliënt (de belastingplichtige) kan worden verkregen, en welke indicatie de inspecteur heeft dat de notaris of advocaat over die informatie beschikt. Deze*

<sup>2</sup> Terzijde: de woorden “of opsporing” zijn op deze plaats niet juist: de bepalingen van afdeling 2 van hoofdstuk VIII van de AWR geven geen opsporingsbevoegdheid maar slechts bevoegdheden / verplichtingen met betrekking tot de heffing, en alleen daarop heeft het verschoningsrecht van artikel 53a AWR betrekking. Hetzelfde geldt m.m. voor de informatieverplichtingen van hoofdstuk VIII van de Invorderingsrecht: deze zien alleen op de invordering, niet op opsporing.

*waarborgen kaderen daarmee procedureel nauwkeurig af onder welke voorwaarden de inspecteur zijn bevoegdheid kan uitoefenen en stellen aldus grenzen aan deze bevoegdheid. Tevens brengen de waarborgen gezamenlijk tot uitdrukking dat het verzoek aan een notaris of advocaat om informatie betreffende hun cliënten het karakter van ultimum remedium heeft. Ten slotte zal de Belastingdienst indien het een advocaat betreft een melding van het informatieverzoek bij de lokale deken doen en indien het een notaris betreft bij de lokale ringvoorzitter. De deken vervult als toezichthouder een belangrijke rol in en is belast met het toezicht op advocaten overeenkomst de Advocatenwet. De ringvoorzitter vervult voor het notariaat een vergelijkbare rol.*

*Door de voorgestelde oplossingsrichting wordt niet langer een ongerechtvaardigd onderscheid gemaakt tussen belastingplichtigen die het zich wel kunnen permitteren om een notaris of advocaat in te schakelen en belastingplichtigen die zich dat niet kunnen permitteren. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de notaris of advocaat ook onder de voorgestelde aanpassing van de wet een aan hem gericht verzoek betreffende informatie over zijn cliënten aan de burgerlijke rechter kan voorleggen. Aan de mogelijkheid van een rechterlijke beoordeling (zie paragraaf 2.3 hiervoor) verandert dus niets.*

...

*II. Artikelgewijze toelichting*

**Artikel I, onderdeel A (artikel 53a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)**

...

*In het voorgestelde derde lid van genoemd artikel 53a wordt ten aanzien van notarissen en advocaten een uitzondering voorgesteld op het in het voorgestelde eerste en tweede lid van dat artikel opgenomen wettelijke fiscale verschoningsrecht. Deze uitzondering houdt in dat op verzoek alle informatie ten behoeve van de belastingheffing van derden als bedoeld in artikel 53 AWR aan de Belastingdienst moet worden verstrekt voor zover het informatie betreft die eenieder op grond van de artikelen 47 en 48 tot en met 50 AWR aan de Belastingdienst moet verstrekken. In dit kader kan bijvoorbeeld worden gedacht aan jaarverslagen, accountantsverklaringen en rekeningafschriften. ...*

*In het voorgestelde vierde lid van genoemd artikel 53a wordt bepaald dat de inspecteur voor een verzoek aan de notaris of advocaat betreffende informatie over diens cliënt een daartoe strekkende machtiging van de Minister van Financiën nodig heeft."*

21. Zoals hiervoor is uiteengezet, doet het gegeven dat de belastingplichtige stukken met zijn advocaat heeft gedeeld ook thans al niet af aan zijn verplichting deze desgevraagd aan de inspecteur te verstrekken. Dat de belastingplichtige in dat geval geen weigeringsrecht heeft, betekent echter niet dat zijn advocaat geen beroep op het verschoningsrecht toekomt.
22. Onder het verschoningsrecht valt reeds het onderwerp waaromtrent de bijstand van een rechtshulpverlener wordt ingeroepen. Welke stukken de advocaat kan geven, geeft al snel een indicatie van de problematiek. Al om die reden mag een verschoningsgerechtigde weigeren stukken te verstrekken die hij van zijn cliënt ontvangen heeft (los van de vraag of de cliënt zelf gehouden is deze desgevraagd te verstrekken), namelijk omdat er de gereede kans is dat daarmee wordt blootgegeven waarop zijn bijstand ziet.

Voortbouwend op het hiervoor gegeven voorbeeld: de belastingplichtige komt geen van het verschoningsrecht afgeleid weigeringsrecht toe ter zake van het verzoek van de inspecteur de bankafschriften over een zekere periode te verstrekken (stel: 2014 t/m

2018). Dat recht heeft hij wel ter zake van de vraag óf hij de bankafschriften aan zijn advocaat heeft verschaft, en a fortiori ten aanzien van de vraag wélke afschriften bij zijn advocaat liggen. Om dezelfde reden hoeft de verschoningsgerechtigde überhaupt niet prijs te geven wat hij van zijn cliënt ontvangen heeft, namelijk omdat daaraan veelal kan worden ontleend waarop zijn bijstand betrekking heeft. Dat “het verzoek aan de notaris of advocaat zo specifiek mogelijk vermeldt ... welke indicatie de inspecteur heeft dat de notaris of advocaat over [de opgevraagde] informatie beschikt”, maakt dat niet anders.

23. Belangrijker is dat ook de belastingplichtige die onrechtmatig bepaalde informatie aan de Belastingdienst wenst onthouden, zich vrijelijk tot een rechtshulpverlener moet kunnen wenden. Als de advocaat verplicht zou zijn desgevorderd de van zijn cliënt ontvangen stukken aan de Belastingdienst te verschaffen, dan wordt de belastingplichtige ervan afgehouden diens hulp in te roepen uit vrees dat bekend wordt wat hij verborgen wil houden. Dat raakt het verschoningsrecht in zijn essentie.

De in de toelichting tot uitdrukking gebrachte gedachte dat “een ongerechtvaardigd onderscheid” zou worden gemaakt “tussen belastingplichtigen die het zich wel kunnen permitteren om een notaris of advocaat in te schakelen en belastingplichtigen die zich dat niet kunnen permitteren” is onjuist. Het is andersom: na inwerkingtreding van het beoogde art. 53a AWR moet juist degene die zich wendt tot een advocaat – doordát hij zich wendt tot een advocaat – vrezen dat informatie die hij niet wenst prijs te geven aan de Belastingdienst wordt geopenbaard. Dat staat er los van dat de cliënt (naar ook thans al geldend recht) zelf de verplichting heeft de desbetreffende informatie desgevorderd aan de Belastingdienst te geven en dat hij onrechtmatig handelt als hij dat niet doet.

24. Aan de toelichting kan niet worden ontleend dat de hier besproken inperking van het verschoningsrecht onder ogen is gezien. De bepaling is blijkens de toelichting immers eerst en vooral erop gericht dat de belastingplichtige niet zijn eigen inlichtingenverplichtingen kan afweren met een beroep op het feit dat hij stukken aan zijn notaris of advocaat heeft verschaft.

Des te minder kan aan de toelichting worden ontleend waarin de rechtvaardiging voor deze inperking kan worden gevonden.

Deze inperking lost hooguit een praktisch probleem voor de Belastingdienst op. Het gaat immers om stukken die de belastingplichtige gehouden is desgevraagd te verstrekken (geldend recht, desgewenst te verduidelijken door bijvoorbeeld toevoeging van een tweede lid aan art. 51 AWR). De enige toegevoegde waarde voor de Belastingdienst is dat hij zich in geval van weigerachtigheid van de belastingplichtige tot de notaris of advocaat kan wenden.

Er bestaat echter al een uitgebreid instrumentarium om naleving van de informatieverplichtingen te verzekeren.

- Op het ten onrechte niet verstrekken van de gevraagde informatie staat de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast. Dat leidt ertoe dat de inspecteur de aanslag kan baseren op – steevast zeer ruim – geschatte bedragen, waarvan vervolgens de belastingplichtige de onjuistheid dient aan te tonen. Die bewijspositie is doorgaans zeer moeilijk, zoal niet onmogelijk, met als eindresultaat een aanzienlijk hogere belastingheffing.

- Voorts kan de Belastingdienst de desbetreffende informatie middels een civielrechtelijk kort geding afdwingen onder dreiging van forse dwangsommen. Dit middel wordt door de Belastingdienst ook veelvuldig ingezet.
- Tot slot wordt het door de belastingplichtige niet-voldoen aan de informatieverplichtingen strafrechtelijk bedreigd.

Uit de toelichting komt niet naar voren dat of waarom (in welke gevallen) dit instrumentarium niet toereikend zou zijn. Dat valt ook niet in te zien. Voor zover de mogelijkheid de desbetreffende stukken van de notaris of advocaat op te vragen al toegevoegde waarde heeft, is deze hooguit marginaal.

Dat het met het verschoningsrecht gemoeide belang zwaarder weegt dan het belang dat de waarheid aan het licht komt, geldt als algemeen rechtsbeginsel. De toelichting geeft geen argument waarom dat anders zou zijn waar het de informatiegaring door de fiscus betreft. Maar ook los daarvan kan een wezenlijk inperking van het verschoningsrecht sowieso niet worden gerechtvaardigd door een marginale vergemakkelijking van de taak van de Belastingdienst.

25. De ministeriële toets waarin het concept-vierde lid voorziet, mitigeert geenszins de inbreuk die het derde lid op het verschoningsrecht maakt. Die inbreuk is namelijk gelegen in de enkele mogelijkheid van de Belastingdienst gegevens bij notaris of advocaat op te vragen die zijn cliënt voor hem geheim wil houden: dát is wat hem potentieel ervan afhoudt rechtskundige bijstand te zoeken, niet de eventualiteit dat de Belastingdienst onzorgvuldig met die mogelijkheid zou omgaan.
26. De NOvA acht de hier besproken inbreuk op het verschoningsrecht dan ook niet aanvaardbaar. Zou niettemin ervoor worden gekozen deze in een daadwerkelijk in te dienen wetsvoorstel te vervatten, dient aandacht te worden besteed aan overgangsrecht. Het gaat volgens de NOvA niet aan dat informatie die naar huidig recht met een notaris of advocaat wordt gedeeld in het vertrouwen dat zij door het verschoningsrecht wordt beschermd met terugwerkende kracht (alsnog) door de Belastingdienst van de notaris of advocaat zou kunnen worden gevorderd.

## V – Juridische dienstverlening op fiscaal gebied

27. Omtrent de dienstverlening van notarissen en advocaten op belastingrechtelijk terrein wordt in de concept-toelichting opgemerkt:

### **“2.2. Verschoningsgerechtigden**

...

*Die vertrouwensfunctie betreft ingevolge de rechtspraak voor notarissen en advocaten juridische dienstverlening aan een rechtzoekende die zich tot hem heeft gewend vanwege zijn hoedanigheid van notaris of advocaat. Voor andere dienstverlening door notarissen en advocaten zoals wanneer zij louter optreden als belastingadviseur geldt het wettelijke fiscale verschoningsrecht niet. [voetnoot 9: Vgl. HR 6 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9405, waarin is geoordeeld dat een belastingadviseur niet het verschoningsrecht heeft dat een advocaat toekomt, en Kamerstukken II 1990/91, 21287, nr. 5, p. 26.]*



...

#### **4.3. Belastingadviezen**

*Het fiscale verschoningsrecht van notarissen en advocaten strekt zich slechts uit over werkzaamheden die zij verrichten in het kader van die taakuitoefening. Voor zover notarissen of advocaten optreden als belastingadviseur, kunnen zij geen beroep doen op het wettelijke fiscale verschoningsrecht. Wel geldt het volgende. De belastingadviseur kan zich beroepen op het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur gerekende beginsel van fair play. Dit beginsel houdt in dat zowel de adviseur zelf als zijn cliënt de bevoegdheid heeft om – indien de inspecteur daarom verzoekt – te weigeren om rapporten en andere geschriften van derden te verstrekken voor zover die ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren.<sup>[3]</sup> Dat geldt ook voor de onderdelen van die geschriften die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten. De resterende (niet op dat doel betrekking hebbende) onderdelen dienen – desgevraagd – aan de inspecteur te worden verstrekt. Daartoe kan het nodig zijn dat het document wordt gesplitst of geschoond. Dit beginsel van fair play – ook wel het informele verschoningsrecht genoemd – geldt dus ook voor beroepsbeoefenaren zoals een notaris of advocaat die in de rol van belastingadviseur rapporten of andere geschriften van derden onder zich hebben voor zover die rapporten of andere geschriften ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Voor het overige is de belastingadviseur als administratieplichtige verplicht om desgevraagd de gegevens en inlichtingen aan de inspecteur te verstrekken voor zover die redelijkerwijs voor de belastingheffing van zijn cliënt voor dat doel beschikbaar te stellen. Dit kunnen ook gegevens over de (derdengelden)rekening van de belastingadviseur zijn. De inspecteur heeft bij de belastingadviseur dus voldoende toegang tot de gegevens die van belang kunnen zijn voor het vaststellen van de feiten die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing van diens cliënt.”*

28. Zoals gesteld in de toelichting is het wettelijke verschoningsrecht inderdaad beperkt tot werkzaamheden van de notaris en advocaat, en inderdaad betreft dat juridische dienstverlening. Daartoe behoort ook juridische dienstverlening op fiscaal gebied. Het verschoningsrecht beperkt zich immers niet tot bepaalde rechtsgebieden.

In dit verband wordt in de concept-toelichting (onderdeel 2.2) opgemerkt: “Voor andere dienstverlening door notarissen en advocaten zoals wanneer zij louter optreden als belastingadviseur geldt het wettelijke verschoningsrecht niet.” Wat moet worden verstaan onder ‘optreden als belastingadviseur’ is niet omkaderd. Een groot deel van de werkzaamheden van belastingadviseurs bestaat evenwel typisch uit juridische advisering die naar de aard ervan onder het verschoningsrecht valt, en daar dus onder valt als zij door een notaris of advocaat wordt verricht.

29. Dat ook advisering op belastingrechtelijk terrein onder het verschoningsrecht valt, wordt bevestigd door het arrest en de passage uit parlementaire geschiedenis waaraan in voetnoot 9 van de toelichting wordt gerefereerd.

<sup>3</sup> Terzijde: deze formulering is door het gebruik van de woorden “geschriften van derden” verwarrend, omdat zij suggereert dat het beschreven weigeringsrecht alleen betrekking zou hebben op geschriften van anderen dan de belastingadviseur. Dat is niet juist: het betreft zich ook, zelfs vooral op geschriften van de adviseur zelf. Voorts is de formulering in zoverre niet zuiver dat beschreven weigeringsrecht – doorgaans aangeduid als het ‘informeel verschoningsrecht’ – niet het beginsel van fair play is, maar slechts een van de uitwerkingen is van dat beginsel.

Dat arrest – HR 6 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9405, NJ 1986, 814 – betref de vraag of een belastingadviseur zich op het verschoningsrecht kon beroepen. De Hoge Raad overwoog onder andere:

*“4.2 Vooropgesteld moet worden dat het verschoningsrecht ... slechts toekomt aan een beperkte groep van personen die uit hoofde van hun ambt of beroep verplicht zijn tot geheimhouding ... Tot zodanige personen behoren de advocaat en de notaris wegens hun functie van rechtshulpverlener, die meebrengt dat een ieder zich vrijelijk tot hen moet kunnen wenden zonder vrees voor openbaarmaking van hetgeen wordt besproken en op schrift wordt gesteld.*

*4.3 De vraag rijst nu, of aan de belastingadviseur, die eveneens als rechtshulpverlener kan worden beschouwd, ook verschoningsrecht moet worden toegekend.*

*Voor de beantwoording van die vraag is van belang dat in Nederland rechtshulp in beginsel door een ieder kan worden verleend en dat deze in de praktijk beroepsmatig wordt verleend door allerlei personen, die zelfstandig of in dienst van een organisatie werkzaam zijn. Het aanmerken van al deze personen als verschoningsgerechtigden zou niet stroken met het vorenbedoelde uitzonderingskarakter van het verschoningsrecht. In het algemeen ... moet dan ook aan andere rechtshulpverleners dan de advocaat en de notaris het verschoningsrecht worden onttrokken.*

*4.4 Er is geen reden eveneens een uitzondering te aanvaarden ten aanzien van de belastingadviseur. Daarbij dient in aanmerking te worden genomen dat de groep van belastingadviseurs niet homogeen is en geen wetsbepaling uitsluit dat een ieder als belastingadviseur werkzaam kan zijn.”*

Ergo: de belastingadviseur vervult weliswaar de functie van rechtshulpverlener, wat op zichzelf genomen meebrengt dat eenieder zich vrijelijk tot hem moet kunnen wenden zonder vrees voor openbaarmaking, maar aan wie toch niet het verschoningsrecht is toegekend om de reden dat het beroep van belastingadviseur niet is gereguleerd. Wordt, a contrario, de desbetreffende rechtshulp verleend door een notaris of advocaat, dan geldt het verschoningsrecht dus wél.

Bevestiging levert ook de in voetnoot 9 van de toelichting genoemde passage uit de MvA bij de wijziging van de AWR in 1991 (Kamerstukken II 1990/1991, 21287, nr. 5, p. 26). Daarin beantwoordde de bewindspersoon de vraag of juridische dienstverlening op fiscaal gebied niet buiten het verschoningsrecht zou moeten worden gebracht met ‘nee’:

*“De praktijk is echter, zo menen vorengenoemde leden, dat het onderscheid tussen enkele in artikel 53a genoemde beroepsgroepen en de belastingadviseurs aan het vervagen is omdat ook advocaten en notarissen in de praktijk optreden als belastingadviseur. Deze leden vragen of daarom de plicht tot geheimhouding van deze beroepsgroepen niet moet worden ingeperkt, zodat dit recht niet geldt wanneer betrokkenen feitelijk optreden als belastingadviseur. Deze leden vragen of daarom de plicht tot geheimhouding van deze beroepsgroepen niet moet worden ingeperkt, zodat dit recht niet geldt wanneer betrokkenen feitelijk optreden als belastingadviseur. Vooralsnog is er naar mijn mening voor een wijziging van de voornoemde bepaling geen aanleiding. Ik neem hierbij in aanmerking dat in de rechtspraak ten aanzien van de beoefenaars van de zogenaamde vertrouwensberoepen, zoals bij voorbeeld de notaris, is uitgemaakt dat hun verschoningsrecht als getuige slechts geldt voor zover*

*het desbetreffende gegeven aan hen is toevertrouwd in het kader van de uitoefening van hun beroep. Daaraan kan de conclusie worden verbonden dat a fortiori buiten geding [is, dat] bij voorbeeld in het door deze leden ter sprake gebrachte geval van een oneigenlijk beroep op een plicht tot geheimhouding van de in artikel 53a genoemde beoefenaren van vertrouwensberoepen tegenover de fiscus, wanneer deze beroepsbeoefenaar optreedt op een ander gebied, bij voorbeeld als bewaarder van financiële stukken, enveloppen, of iets dergelijks, de inzage in boeken of bescheiden of beslagname daarvan niet kan worden tegengegaan met een beroep op zijn plicht tot geheimhouding.”*

30. Onjuist is dan ook de suggestie die uitgaat van de opmerking in onderdeel 4.3: “Voor zover notarissen of advocaten optreden als belastingadviseur, kunnen zij geen beroep doen op het wettelijke fiscale verschoningsrecht.” Dat gaat alleen op voor zover het werkzaamheden betreft die door belastingadviseurs plegen te worden verricht, maar niet als juridische dienstverlening kunnen gelden.

En onjuist zijn de suggesties die uitgaan van de opmerkingen omtrent het zgn. informele verschoningsrecht. Door de aandacht die eraan wordt gegeven dat (ook) notarissen en advocaten zich op het informele verschoningsrecht kunnen beroepen, wordt ten onrechte de indruk gewekt dat dit van enig belang zou zijn. Dat is niet het geval, aangezien het wettelijke verschoningsrecht een breder bereik heeft dan het informele en alles omvat wat onder het informele valt. Ten tweede wordt ten onrechte de suggestie gewekt dat voor rapporten of geschriften waarin de fiscale positie van de belastingplichtige wordt belicht of daarover wordt geadviseerd, voor notarissen en advocaten hetzelfde straffen zou gelden als voor belastingadviseurs; te weten dat zij in voorkomend geval gehouden zouden zijn die stukken geschoond van die belichting of advisering ter beschikking te stellen. Dat is niet het geval: het wettelijk verschoningsrecht omvat alle stukken, en wel integraal, die notaris en advocaat uit hoofde van zijn juridische dienstverlening onder zich heeft.

31. De concept-toelichting stelt alleen terloops, als een soort vanzelfsprekendheid, dat juridische dienstverlening op fiscaalrechtelijk terrein buiten het bereik van het verschoningsrecht zou vallen. Deze stelling is onjuist en in zoverre is de toelichting misleidend. Als er al argumenten voor die stelling zouden zijn – de toelichting noemt er geen –, dan geldt in ieder geval dat zij hoogst twijfelachtig is. Bovendien is de impact ervan aanzienlijk. Maar juist hierover wordt niets in de concept-wetstekst tot uitdrukking gebracht; dat, terwijl het voorstel voornamelijk strekt tot verduidelijking en voorziet in de wettelijke verankering van een punt waarover überhaupt geen onduidelijkheid bestaat.

## **VI – Concept artikel 53a leden 1 en 2**

32. In het concept worden de voorgestelde leden 1 en 2 van artikel 53a AWR toegelicht als volgt.

### **“2.2. Verschoningsgerechtigden**

...

*In de rechtspraak is de reikwijdte van de werkzaamheden waarvoor het (fiscale) verschoningsrecht geldt, nader ingevuld .... Die vertrouwensfunctie betreft ingevolge de rechtspraak voor notarissen en advocaten juridische dienstverlening aan een rechtzoekende die zich tot hem heeft gewend vanwege zijn hoedanigheid van notaris of*

*advocaat. Voor andere dienstverlening door notarissen en advocaten ... geldt het wettelijke 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.*

...

#### **4.1. Aanpassing van het wettelijke fiscale verschoningsrecht van de notaris en advocaat**

...

*Verder wordt voorgesteld duidelijk te maken dat het fiscale verschoningsrecht van notarissen en advocaten ziet op gegevens en inlichtingen die rechtstreeks verband houden met de juridische dienstverlening, zoals ook in de jurisprudentie van de Hoge Raad is uitgemaakt. Benadrukt wordt dat dit laatste een verduidelijking betreft en dat de reikwijdte van het fiscale verschoningsrecht ongewijzigd blijft. Voor wat onder juridische dienstverlening wordt verstaan, wordt aangesloten bij de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft). Op grond van die wet geldt ook voor notarissen en advocaten bij het verrichten van bepaalde werkzaamheden in geval van een ongebruikelijke transactie een meldingsplicht en kan er dus geen sprake zijn van een verschoningsrecht. Uitgezonderd van de meldingsplicht zijn diensten die volgens de toelichting bij die wet onder de 'eigenlijke' werkzaamheden van de notaris of de advocaat vallen. Daarbij gaat het uitsluitend om werkzaamheden van een notaris of een advocaat betreffende de bepaling van de rechtspositie van een cliënt, 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. Deze uitzondering van de meldingsplicht ten aanzien van juridische geheimhouders in de Wwft is overgenomen uit de in 2008 vervallen Wet melding ongebruikelijke transacties (Wet MOT). De wet MOT en de Wet identificatie bij dienstverlening (Wid) zijn de voorlopers van de huidige Wwft. In de Wet MOT was – evenals in de huidige Wwft – opgenomen dat juridische werkzaamheden van een notaris of een advocaat betreffen de bepaling van de rechtspositie van een cliënt, 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. Deze definitie vloeit voort uit de zogenoemde tweede Europese anti-witwasrichtlijn. In deze tweede Europese anti-witwasrichtlijn is bepaald dat de meldplicht voor ongebruikelijke transacties ook geldt voor notarissen en advocaten wanneer zij bepaalde activiteiten uitoefenen. Ten aanzien van informatie waarvan zij kennis hebben in het kader van hun juridische werkzaamheden zijn zij echter vrijgesteld van verplichtingen om deze informatie te melden. Het gaat daarbij om de volgende juridische werkzaamheden: het bepalen van de rechtspositie van hun cliënt en het in of in verband met een rechtsgeding verdedigen of vertegenwoordigen, met inbegrip van advies over het instellen of vermijden van een rechtsgeding.*

*Bij de voorgestelde verduidelijking van het wettelijke fiscale verschoningsrecht in de AWR is gekozen voor het aansluiten bij de Wwft, omdat eveneens sprake is van een financiële context. De gegevens die worden opgevraagd door de inspecteur in het kader van de belastingheffing zullen financiële gegevens betreffen.*

*Communicatie tussen de notaris of advocaat en diens cliënt en (concept)processtukken blijven hierdoor onder het verschoningsrecht vallen. Benadrukt wordt nogmaals dat geen wijziging wordt beoogd ten aanzien [lees: van] de reikwijdte van het wettelijke fiscale verschoningsrecht.*

...

*II. Artikelgewijze toelichting*

**Artikel I, onderdeel A (artikel 53a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)**

*Met voorgestelde wijzigingen van de tekst van artikel 53a, eerste lid, AWR, wordt met name tot uitdrukking gebracht dat de reikwijdte van het verschoningsrecht is gekoppeld aan de informatie die rechtstreeks verband houdt met de taakuitoefening van de verschoningsgerechtigde.*

*In het voorgestelde tweede lid van genoemd artikel 53a is aangegeven wat in het kader van het fiscale verschoningsrecht onder de genoemde taakuitoefening dient te worden begrepen ten aanzien van notarissen en advocaten. Sleutelwoord in dit kader is de ‘juridische dienstverlening’. Zoals in paragraaf 4.1 van het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, betreft dit – overeenkomstig de Wwft – de werkzaamheden betreffende het bepalen van de rechtspositie, de vertegenwoordiging en verdediging in rechte, het geven van advies voor, tijdens en na een rechtsgeding en het geven van advies over het instellen of vermijden van een rechtsgeding. Hierbij kan worden gedacht aan (concept)processtukken en correspondentie tussen de verschoningsgerechtigde en de cliënt zoals (verslagen van) telefoongesprekken, e-mailverkeer en gespreksverslagen.”*

33. Het wettelijke verschoningsrecht is inderdaad, zoals de concept-toelichting het formuleert, “beperkt tot werkzaamheden in de hoedanigheid van notaris of advocaat”. Daarover bestaat in het licht van de jurisprudentie geen onduidelijkheid. De toevoeging aan het eerste lid van de woorden “... voor zover het de wetenschap betreft van hetgeen rechtstreeks verband houdt met hun taakuitoefening” voegt inhoudelijk dan ook niet iets toe, waarbij het woord “rechtstreeks” in deze zin slechts verwarring kan oproepen.
34. Het concept-tweede lid geeft een nadere omschrijving van wat moet worden verstaan onder “werkzaamheden in de hoedanigheid van notaris of advocaat,” als bedoeld in het concept-eerste lid. Dat gebeurt door de bewoording over te nemen van de zgn. ‘procesvrijstelling’ van de Wwft (art. 1b lid 5 van die wet).
35. De keuze om het verschoningsrecht te verduidelijken door de omschrijving van de ‘procesvrijstelling’ van de Wwft over te nemen, ligt niet voor de hand. Art. 1b lid 5 Wwft geeft namelijk geenszins een algemene omschrijving van het verschoningsrecht. Het is omgekeerd: de procesvrijstelling kadert de inbreuk in die met de meldplicht van de Wwft op het verschoningsrecht wordt gemaakt. De inbreuk die de meldplicht maakt en in hoeverre die inbreuk door de procesvrijstelling wordt teruggenomen, berust op een afweging in het licht van de opzet en doelstellingen van de Wwft en is er reeds daardoor niet op toegesneden de reikwijdte van het verschoningsrecht van art 53a AWR te verduidelijken.
36. Dit laatste komt met name naar voren bij de vraag hoe letter a van het concept-tweede lid moet worden geïnterpreteerd (“het verrichten van werkzaamheden betreffende de bepaling van de rechtspositie van die cliënt”). Voor de toepassing van de Wwft heeft deze terminologie maar een zeer beperkt bereik. Daaronder wordt namelijk slechts verstaan het eerste verkennende gesprek om te bepalen wat voor soort dienst wordt gevraagd, en of deze al dan niet in verband staat met enig rechtsgeding.

De in de concept-toelichting krachtig benadrukte bedoeling de reikwijdte van het fiscale verschoningsrecht ongewijzigd te laten, brengt noodzakelijkerwijs mee letter a aanzienlijk ruimer uit te leggen; namelijk zo ruim dat daaronder alle andere juridische dienstverlening dan

die van de letters *b* t/m *d* valt, waarop naar huidig recht het verschoningsrecht van toepassing is. Op zichzelf genomen laat de bewoording van letter *a* een dergelijke extensieve interpretatie ook toe.

Dat de tekst zonder meer die extensieve interpretatie toelaat, volgt al uit het gegeven dat (voor zover te overzien) alle andere EU-lidstaten dan Nederland de terminologie “bepaling van de rechtspositie” uit de tweede anti-witwasrichtlijn aldus uitleggen dat daar ook juridisch advies onder valt. Vgl. in dit verband bijvoorbeeld de uitspraak van het Belgische Grondwettelijke Hof van 24 september 2020, nr. 44/2020.

Hiertegenover staat echter dat de tekst van het concept-lid 2 integraal uit de Wwft is overgenomen, met nadrukkelijke verwijzing naar die wet.

37. Daarmee staan twee aanwijzingen voor de interpretatie van letter *a* tegenover elkaar. Het antwoord op de interpretatievraag die daarmee rijst, lijkt wellicht gevonden te kunnen worden in de veronderstelling dat het verschoningsrecht niet zou gelden ter zake van dienstverlening “als belastingadviseur”. Als fiscaal-juridische advisering sowieso al niet onder het verschoningsrecht valt, dan zou – zo kan men redeneren – materieel niet iets veranderen door het verschoningsrecht te beperken tot de procesvrijstelling van de Wwft.

Daarbij wordt dan echter over het hoofd gezien dat de informatie waaraan de inspecteur behoefte kan hebben, bepaald niet alleen wordt gevonden bij notarissen en advocaten die zich met belastingrecht bezighouden. Voor de beoordeling van de fiscale gevolgen van een vastgoedtransactie is bijvoorbeeld het dossier van de vastgoednotaris het meest interessant; voor de feiten die bepalend zijn voor de vraag of bij een overname terecht een bepaalde vrijstelling is geclaimd kan de inspecteur het beste te rade gaan bij de M&A-advocaat; of de tekenbonus van een werknemer in Nederland dan wel elders is belast kan blijken uit gegevens die zich bevinden bij de arbeidsrechtadvocaat die de overeenkomst heeft uit-onderhandeld, etc.

In artikel 53a zoals het volgens het voorstel komt te luiden, wordt niet enig rechtsgebied benoemd. Als letter *a* dezelfde betekenis heeft als in de Wwft, dan is de werking van het verschoningsrecht over de hele linie beperkt tot de dienstverlening rond rechtsgedingen. Dat betekent een zeer vergaande inperking van het verschoningsrecht, ook voor notarissen en advocaten die zich in het geheel niet met belastingrecht houden. Sterker: het betekent juist ten aanzien van hen een inperking, meer dan ten aanzien van notarissen en advocaten die belastingadvies verstrekken. Laatstgenoemden kunnen zich immers beroepen op het (uit het *fair play*-beginsel afgeleide) ‘informele verschoningsrecht’. De reikwijdte daarvan is weliswaar beperkter dan die van het wettelijke verschoningsrecht, maar verschaft wel het recht de stukken te weigeren die het meest direct de vertrouwensrelatie raken; te weten adviezen en verdere stukken waarin de fiscale positie van de belastingplichtige wordt belicht.

De (onjuiste) gedachte dat belastingadvies niet onder het wettelijke verschoningsrecht zou vallen, biedt dus geen oplossing voor de interpretatievraag die rijst doordat letter *a* bij uitlegging conform de betekenis van dezelfde bewoording in de Wwft tot een resultaat voert dat onverenigbaar is met de krachtig benadrukte bedoeling de reikwijdte van het verschoningsrecht ongewijzigd te laten.

38. Restrictieve interpretatie van letter *a* is voorts niet te verenigen met het gegeven dat de wetgever bij de implementatie van DAC6 (Richtlijn EU 2018/822) in 2019 nadrukkelijk ervoor heeft gekozen de mogelijkheid te gebruiken om verschoningsgerechtigden van de in die richtlijn geregelde informatieverplichting uit te zonderen. Bij die informatieverplichting gaat het typisch om belastingadvies. Dat advocaten wel van de DAC6-verplichting zijn uitgezonderd maar hen overigens jegens de fiscus alleen een beroep op het verschoningsrecht zou toekomen rond de bijstand in een (potentieel) geschil, is ongerijmd. Bovendien is de uitzondering op de DAC6-verplichting vormgegeven door artikel 10h lid 5 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen artikel 53a AWR van overeenkomstige toepassing te verklaren. Als letter *a* van het concept-tweede lid wordt uitgelegd overeenkomstig de betekenis van dezelfde bewoording in de Wwft, dan is artikel 10h lid 5 WIB een dode letter en wordt met het onderhavige voorstel geruisloos teruggenomen waar de wetgever in het 2019 welbewust voor heeft gekozen.
39. Tegen restrictieve interpretatie van letter *a* pleit verder dat daarmee de verhouding tussen het tweede en derde lid onduidelijk is. Bij restrictieve interpretatie is namelijk het verschoningsrecht in belangrijke mate al door de werking van het tweede lid buiten werking gesteld en zou het derde lid in zoverre een dode letter zijn. De enige functie die voor het derde lid zou overblijven, is dat daarmee het verschoningsrecht nog verder wordt ingeperkt dan het tweede lid al zou doen; en wel in die zin dat met het derde lid het verschoningsrecht ook wordt uitgesloten ter zake van documenten die de belastingplichtige aan zijn advocaat heeft verstrekt in het kader van diens bijstand in een (potentieel) rechtsgeding.
40. Bij uitlegging van letter *a* in overeenstemming met de uit de toelichting blijkende bedoeling heeft het tweede lid slechts tot gevolg dat artikel 53a wordt belast met een tekst die in vier onderdelen twee dingen zegt: het verschoningsrecht geldt ter zake van werkzaamheden rond geschillen (letters *b* t/m *d*) en verder ter zake van alles wat daar naar thans geldend recht overigens onder valt (letter *a*). Bovendien wordt dan in twee stukken aanpalende wetgeving dezelfde bewoording in een radicaal andere betekenis gebruikt. Verduidelijking mag dat niet heten.
41. Bij interpretatie van letter *a* overeenkomstig de betekenis van dezelfde bewoording in de Wwft houdt het tweede lid een zeer vergaande inperking van het verschoningsrecht in. In de toelichting wordt echter in het geheel niet aangeduid wat die inperking zou kunnen rechtvaardigen. Daar is naar mening van de NOvA ook geen rechtvaardiging voor. Hoe-dan-ook acht de NOvA een vergaande inperking van het verschoningsrecht als resultante van een interpretatie op basis van onderling tegenstrijdige aanwijzingen niet aanvaardbaar. Er is al sinds jaar en dag consensus over dat het belang van een juiste belastingheffing moet wijken voor het zwaarder wegende belang dat met het verschoningsrecht is gemoeid. Van die consensus kan niet worden afgestapt, zonder op zijn minst te benoemen dát dat gebeurt.

## VII – Slotopmerkingen

42. Tegen de bedoeling zoals zij uit de concept-toelichting naar voren komt, kan geen bezwaar bestaan: duidelijkheid is steeds nastrevenswaardig, terwijl de (enige) aanpassing geen aanpassing is, maar al geldend recht. Het bezwaar van de NOvA betreft enerzijds de keuzes die bij de redactie van de concept-wettekst zijn gemaakt, anderzijds dat de toelichting op een

aantal punten juridische onjuistheden bevat. De concept-wet kan daardoor slechts onduidelijkheid brengen.

43. Onduidelijke wetgeving is al in het algemeen bezwaarlijk, maar bij het onderhavige onderwerp is dat van bijzonder gewicht. Het verschoningsrecht strekt ertoe te verzekeren dat niemand zich van het inroepen van rechtshulp laat afhouden door de vrees dat wat hij geheim wil houden openbaar wordt. Onduidelijkheid over de toepasselijkheid of reikwijdte van het verschoningsrecht is genoeg om daarvoor te moeten vrezen. Onduidelijkheid ontnemt daardoor aan het verschoningsrecht zijn werking. In de veelvuldig geciteerde woorden van *justice Rehnquist* in de zaak *Upjohn Co. vs. United States*:

*“[I]f the purpose of the attorney-client privilege is to be served, the attorney and client must be able to predict with some degree of certainty whether particular discussions will be protected. An uncertain privilege, or one which purports to be certain but results in widely varying applications by the courts, is little better than no privilege at all.”*

44. Dit bezwaar klemt te meer, omdat al niet is in te zien wat überhaupt om wetgevend ingrijpen zou vragen.
45. De NOvA beveelt dan ook aan om te beginnen met een inventarisatie van mogelijke knelpunten rond het verschoningsrecht, alvorens art. 53a AWR met bewoording te belasten die slechts stof voor langjarige procedures zal zijn.