

Notitie

Van: mr.dr. N.A.M.E.C. Fanoy, advocaat te Amsterdam

Datum: 22 oktober 2020

Betreft: commentaar naar aanleiding van de internetconsultatie van het concept-wetsvoorstel 'Aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht' en de toelichting op dit voorstel

1. Inleiding

Op 23 juli 2020 is het concept-wetsvoorstel 'Aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht' en de toelichting op dit voorstel ter consultatie gepubliceerd. In de toelichting wordt verwezen naar de brief van 17 januari 2017 van de toenmalige staatsecretaris ter zake de aanpak van belastingontwijking.¹ Als een van de maatregelen noemde de staatssecretaris in deze brief het voornemen om 'het wettelijke fiscale verschoningsrecht aan te passen en te verduidelijken', omdat dat 'te breed en ongericht zou zijn'. In deze notitie geef ik mijn commentaar op het wetsvoorstel en de toelichting.² Ik focus daarbij op het verschoningsrecht van advocaten. In par. 2 schets ik kort het juridische kader van de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van advocaten. In par. 3 ga ik in op het begrip 'fiscaal verschoningsrecht'. In par. 4 komen de in het concept-wetsvoorstel gestelde maatschappelijke problemen aan de orde. In par. 5 en 6 bespreek ik de gekozen oplossingen voor de gestelde maatschappelijke problemen. In par. 7 concludeer ik dat het voorstel: (i) een onnodige, ongefundeerde en onevenredige beperking van (de reikwijdte van) het verschoningsrecht van advocaten inhoudt; (ii) een ongefundeerde en onaanvaardbare beperking van het weigeringsrecht van belastingplichtigen inhoudt; en (iii) een ongefundeerde en onwenselijke beperking van de juridische dienstverlening van advocaten inhoudt.

2. Juridisch kader en grondslag geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht van de advocaat.

De advocaat heeft een geheimhoudingsplicht uit hoofde van zijn beroep. Deze geheimhoudingsplicht is wettelijk verankerd in art. 11 a van de Advocatenwet. De tuchtrechter heeft uitgemaakt dat de verplichting tot geheimhouding geldt als 'een fundamenteel beginsel dat de advocaat in de uitoefening van zijn beroep in acht behoort te nemen en waarop cliënten met het oog op de behartiging van hun belangen onvoorwaardelijk moeten kunnen vertrouwen'.³ Schending van de geheimhoudingsplicht is bovendien strafbaar gesteld.⁴ Op grond van zijn beroepsgeheim dient de advocaat te zwijgen over de bijzonderheden van zijn werkzaamheden voor cliënten, ook na beëindiging van de advocaat-cliënt relatie.⁵

¹ *Kamerstukken II 2016/17, 25087, nr. 138.*

² Het concept-voorstel heeft betrekking op de aanpassing van art. 53a AWR, art. 63 Invorderingswet en 8.88 Belastingwet BES. Hetgeen ik in mijn notitie naar voren breng ten aanzien van art. 53a AWR geldt eveneens voor art. 63 Invorderingswet en art. 8.88 Belastingwet BES.

³ HvD 10 juni 1987, *Adv.bl.* 1988, p. 251.

⁴ Art. 272 Sr.

⁵ Art. 11a lid 2 Advocatenwet. Gedragsregel 3, Gedragsregels voor advocaten 2018.

In het verlengde van zijn geheimhoudingsplicht komt de advocaat een beroep toe op het ‘functionele’ verschoningsrecht ten aanzien van hetgeen hem in zijn hoedanigheid is toevertrouwd.⁶ Het verschoningsrecht van advocaten is gebaseerd op een in Nederland algemeen – en daarmee voor alle rechtsgebieden – geldend rechtsbeginsel, waarop onafhankelijk van een wettelijke regeling een beroep kan worden gedaan.⁷ Dit algemene rechtsbeginsel houdt in, dat het belang van waarheidsvinding moet wijken voor het maatschappelijk belang, dat ieder zich vrij en zonder vrees voor openbaarmaking voor bijstand en advies moet kunnen wenden tot een beperkte groep vertrouwenspersonen, waaronder advocaten.⁸ Het verschoningsrecht is niet absoluut, maar uitzonderingen en beperkingen op dit rechtsbeginsel zijn met het oog op de rechtszekerheid slechts in zeer uitzonderlijke omstandigheden toelaatbaar.⁹

De geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de advocaat dienen dus, naast het belang van de individuele cliënt, een algemeen maatschappelijk belang dat erop gericht is aan de rechtzoekende onbelemmerde rechtshulp door de advocaat te garanderen.¹⁰ Het beroepsgeheim en het verschoningsrecht zorgen er kort gezegd voor, dat de advocaat tegenover iedereen, ook tegenover de rechter, mag zwijgen over zaken die onder zijn geheimhoudingsplicht vallen en mag weigeren om te voldoen aan bepaalde informatie- of medewerkingsverplichtingen ten aanzien van bijvoorbeeld toezichthouders of de belastingdienst, daar waar anderen dat niet mogen.¹¹ Ook mogen bepaalde strafvorderlijke dwangmiddelen niet tegen advocaten worden toegepast.¹²

Dit algemene rechtsbeginsel vindt voor het fiscale recht onder meer erkenning in art. 53a AWR.

3. Er bestaat geen separaat ‘fiscaal verschoningsrecht’

In het wetsvoorstel en de toelichting wordt ten onrechte gesuggereerd dat er zoiets bestaat als een separaat ‘fiscaal verschoningsrecht’. Deze suggestie is onjuist en miskent dat het functionele verschoningsrecht van de advocaat berust op een algemeen rechtsbeginsel. Dit betekent onder meer dat het algemene rechtsbeginsel in alle rechtsgebieden van toepassing is en dat de aard, de ratio en de reikwijdte van het verschoningsrecht voor alle rechtsgebieden gelijk wordt uitgelegd.¹³ Dit brengt onder meer met zich mee, dat rechtspraak in strafzaken ook relevant is voor civiele zaken, en vice versa. Het algemene rechtsbeginsel geldt bovendien onafhankelijk van een wettelijke regeling. Verschillen tussen wettelijke bepalingen zijn in beginsel dus niet relevant. Voor de inhoud moet je in principe kijken naar het algemene rechtsbeginsel, niet zozeer naar de wettelijke bepalingen.¹⁴

⁶ Onder andere vastgelegd in art. 165 lid 2 b Rv en art. 218 Sv.

⁷ HR 1 maart 1985, NJ 1985/173, m.nt. W.L. Haardt (*Notaris Maas*- beschikking). F.J. Fernhout, *Het verschoningsrecht in civiele zaken*, (diss. Maastricht), Maastricht: uitgeverij Gianni 2004, p. 167, 169.

⁸ *Notaris Maas*- beschikking, r.o. 3.1. Ook notarissen, artsen en geestelijken worden tot de hier bedoelde beperkte groep vertrouwenspersonen gerekend. Zie recent ook HR 3 april 2020 (SNS-Reaal), ECLI:NL:HR:2020:600, r.o. 3.2.2.

⁹ *Notaris Maas*- beschikking.

¹⁰ Zie bijv. HR 7 juni 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9067.

¹¹ Zie bijv. art. 5:20 lid 2 Awb, art. 53a lid 1 AWR.

¹² Zie bijv. art. 96a lid 3 Sv, art. 98 Sv.

¹³ Vgl. De conclusie van A-G Timmermans bij de uitspraak van de HR van 3 april 2020, ECLI:NL:PHR:14 (gevolgd), r.o. 2.19.

¹⁴ Zie Fernhout, a.w., p. 167, 169.

Het is dus niet zo dat in het huidige art. 53a AWR een ‘speciaal verschoningsrecht’ voor fiscale zaken is neergelegd. Het is onjuist om het verschoningsrecht in het belastingrecht te onderscheiden van het verschoningsrecht in andere rechtsgebieden. Het belang dat door het verschoningsrecht wordt gediend vindt erkenning in art. 53a AWR, als gevolg waarvan advocaten (en andere verschoningsgerechtigden) met een beroep op hun geheimhoudingsplicht mogen weigeren om te voldoen aan de informatieverplichting ten behoeve van de belastingheffing bij derden. Voor elke advocaat gelden dezelfde rechten, plichten, waarborgen en gedragsregels. *Alle* advocaten mogen zich dus tegenover de Belastingdienst beroepen op het functionele verschoningsrecht, ook advocaten die werkzaam zijn in het belastingrecht.

Bovendien: het algemene rechtsbeginsel verliest slechts zijn werking, als uit een wettelijke regeling (of de wetsgeschiedenis) de strekking blijkt om het functionele verschoningsrecht bij de toepassing van die regeling geheel of gedeeltelijk buiten werking te stellen.¹⁵ Noch in de huidige tekst van art. 53a AWR, noch in de wetsgeschiedenis daarvan, is steun te vinden voor de gedachte dat het functionele verschoningsrecht van advocaten die werkzaam zijn in het belastingrecht niet of beperkt geldt.

4. Wat is het maatschappelijke probleem dat aanleiding geeft voor de voorgestelde aanpassing van art. 53a AWR?

De vraag is voor welk maatschappelijk probleem de concept-regeling een oplossing tracht te vinden. Uit de toelichting op het concept-wetsvoorstel destilleer ik de volgende twee ‘problemen’.

Probleem 1: De Belastingdienst loopt informatie mis indien een belastingplichtige een advocaat (of notaris) inschakelt.

Volgens de opstellers van het voorstel is er een probleem voor de Belastingdienst om over (alle) relevante informatie te beschikken die redelijkerwijze voor de belastingheffing en invordering van belang kunnen zijn, indien een belastingplichtige een advocaat (of notaris) voor juridische bijstand inschakelt. Het enkele inschakelen van een advocaat of notaris door een belastingplichtige zou er volgens de opstellers toe leiden dat (i) ‘alle informatie die redelijkerwijze voor de belastingheffing en invordering van belang kan zijn’ hiermee onder het verschoningsrecht valt en dat (ii) niet alleen de advocaat/notaris mag weigeren aan informatieverzoeken van de belastingdienst te voldoen met een beroep op het verschoningsrecht, maar ook de belastingplichtige zelf. Centraal staat dus de informatie die de belastingdienst misloopt indien een belastingplichtige zich tot een advocaat (of notaris) wendt.

De hiervoor onder (i) en (ii) weergegeven uitgangspunten zijn onjuist.

Uitgangspunt (i) is, zo algemeen gesteld, onjuist, omdat het enkele inschakelen van een advocaat nog niet maakt dat de met hem uitgewisselde informatie verschoningsgerechtigd is; zoals hierna in par. 5 en 6 zal worden uitgewerkt moet het gaan om informatie die ‘in hoedanigheid aan de advocaat is toevertrouwd’.

Uitgangspunt (ii) is ook onjuist. Volgens de opstellers van het voorstel wordt thans onvoldoende recht gedaan aan het uitgangspunt dat informatie die een belastingplichtige in het kader van de belastingheffing en invordering zou moeten geven, zonder dat een

¹⁵ *Notaris Maas*- beschikking, r.o. 3.2. Fernhout, a.w., p. 169. Zie ook HR 3 april 2020, ECLI:NL:HR:600, r.o. 3.2.3, en in de conclusie van A-G Timmermans bij dit arrest, ECLI:NL:PHR:14 (gevolgd), r.o. 2.19.

advocaat of notaris betrokken is, ook gegeven zal moeten worden indien de belastingplichtige wel een advocaat of notaris inschakelt. Met name zou dit spelen bij stukken die losstaan van de vertrouwensrelatie met een advocaat of notaris, zoals jaarstukken of bankafschriften, zogenaamde *pre-existing documents*. Volgens de opstellers is het thans zo dat een belastingplichtige die een advocaat heeft ingeschakeld en dergelijke *pre-existing documents* met zijn advocaat heeft gedeeld, deze stukken niet aan de Belastingdienst zou hoeven te verstrekken, terwijl ieder andere belastingplichtige dat wel zou moeten doen. Deze veronderstelling is onjuist en berust op een onjuiste interpretatie van de reikwijdte van het verschoningsrecht. In het 'Tradman-arrest' overwoog de Hoge Raad het volgende ten aanzien van het weigeringsrecht van een belastingplichtige:¹⁶

"3.5.1 In art. 53a AWR is neergelegd dat alleen een vertrouwenspersoon als daarin genoemd - hierna ook aan te duiden als geheimhouder - zich voor weigering om te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van belastingheffing van derden kan beroepen op de omstandigheid dat hij uit hoofde van zijn stand, ambt of beroep tot geheimhouding verplicht is. Uit de toelichting op deze bepaling (Kamerstukken II 1988-1989, 21 287, nr. 3, blz. 25) volgt 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.

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)."

Kortom: het weigeringsrecht van de belastingplichtige geldt onder huidig recht immers reeds slechts voor 'hetgeen hij aan de advocaat heeft toevertrouwd en hetgeen de geheimhouder hem heeft medegedeeld'. Hij mag hiervan dus vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking kopieën bewaren. Hij hoeft met niemand te delen *dat* hij een advocaat heeft ingeschakeld dan wel *wat* hij met zijn advocaat heeft gecommuniceerd. Volgens geldend recht geldt het weigeringsrecht van de belastingplichtige niet voor stukken die reeds bestonden of waren opgemaakt los van de vertrouwensrelatie met een advocaat, zoals bijvoorbeeld jaarstukken of bankafschriften. De belastingplichtige die een advocaat heeft ingeschakeld dient, net als ieder andere belastingplichtige, dergelijke stukken ook nu al aan de Belastingdienst te verstrekken, als dergelijke stukken redelijkerwijze van belang kunnen zijn voor de

¹⁶ HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426. Zie ook HR 19 november 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9105, r.o. 3.3.1. HR 3 april 2020, ECLI:HR:NL:2020:600, r.o. 3.3.1.

belastingheffing of invordering. Met andere woorden, de Belastingdienst heeft ook nu al de mogelijkheid tot het opvragen van dezelfde stukken bij iedere belastingplichtige; de omstandigheid dat een belastingplichtige een advocaat of notaris heeft ingeschakeld doet daar niet aan af.

Het geschetste maatschappelijke probleem bestaat dus niet, zodat dit geen aanleiding kan zijn voor aanpassing van art. 53a AWR.

Probleem 2: het verschoningsrecht van advocaten is onduidelijk, te breed en ongericht

In de toelichting bij het wetsvoorstel wordt erop gewezen dat het ‘wettelijke fiscale verschoningsrecht’ te breed en ongericht is geformuleerd. Ook zou volgens de toelichting 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’) herhaaldelijk hebben aangedrongen op een verduidelijking.

In de toelichting wordt op geen enkele wijze onderbouwd dat en waarom het verschoningsrecht te breed en ongericht zou zijn. Reeds om deze reden dient het gestelde probleem op dit punt buiten beschouwing te worden gelaten. De in de jurisprudentie en in de literatuur ontwikkelde regels omtrent het verschoningsrecht bieden voldoende aanknopingspunten om in individuele gevallen te kunnen beoordelen of stukken onder het verschoningsrecht vallen dan wel om misbruik tegen te gaan.¹⁷

De stelling dat het Global Forum van de OESO (nog steeds) zou aanbevelen dat het verschoningsrecht dient te worden verduidelijkt is onjuist. Het Global Forum van de OESO deed een aanbeveling tot het verduidelijken van de reikwijdte van het verschoningsrecht in belastingzaken ter gelegenheid van een in 2011 uitgevoerd *peer review* voor informatie-uitwisseling. Nederland kreeg destijds bij dit *peer review* de beoordeling “*largely compliant*”. In 2019 vond opnieuw een *peer review* plaats, waarbij Nederland wederom “*largely compliant*” scoorde. Het *peer review* rapport van 2019 gaf met betrekking tot het verschoningsrecht (*legal professional privilege*) aan dat enkele aspecten inmiddels in de jurisprudentie dan wel regelgeving waren verduidelijkt.¹⁸ De aanbeveling uit 2011 werd uitdrukkelijk niet herhaald.¹⁹ Met betrekking tot de reikwijdte van het verschoningsrecht werd slechts nog de zorg uitgesproken dat advocaten en notarissen er een te ruime toepassing aan zouden kunnen geven. Het rapport van 2019 beveelt Nederland op dit punt slechts aan de reikwijdte van het verschoningsrecht op het punt van uitwisseling van informatie te monitoren zodat het in lijn is met de internationale standaard.²⁰

“289. (...) While the 2011 recommendation is removed, it is recommended that the Netherlands monitors the scope of legal professional privilege in relation to EOI to ensure it is consistent with the international standard. In the event that the Netherlands identified that the scope goes beyond the standard, the Netherlands is recommended to take measures to ensure that it does not unduly restrict EOI.”

Slechts indien hierbij naar voren zou komen dat het verschoningsrecht op ruimere wijze zou worden toegepast dan de “Internationale standaard” zou dit eventueel aanleiding kunnen

¹⁷ Zie N.A.M.E.C. Fanoy, ‘Verschoningsrecht van de advocaat: veilige haven, geen vrijplaats’, *Ars Aequi* 2016-2, p. 89-92.

¹⁸ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax purposes: The Netherlands 2019 (hierna: Global Forum report 2019), p. 83, par. 285 - 287. Hier werd ook uitdrukkelijk gewezen op het reeds aangehaalde Tradman arrest.

¹⁹ Global Forum report 2019, p. 84, par. 289.

²⁰ Global Forum report 2019, p. 84, par. 289 en p. 114.

geven tot het ondernemen van actie. Hiervan is volgens het Global Forum report 2019 nog niet gebleken:

“289. The scope of the right of non-disclosure by a taxpayer’s lawyer or notary under the GSTA and the BES Tax Act remains untested as the tax authorities do not commonly request information or documents from these professionals.(...)”

En:

“290. The Netherlands has not had the need to collect information from lawyers or notaries for purposes of replying to EOI requests during the review period, as information requested was held by other information holders in all cases. Peers have not raised specific concerns regarding professional secrecy.”

Kortom: de conclusies van het Global Forum van de OESO nopen niet tot een verduidelijking dan wel aanpassing van het verschoningsrecht.

5. Biedt de gekozen oplossing een noodzakelijke en evenredige oplossing voor Probleem 1?

Het wetsvoorstel beoogt een oplossing te vinden voor het ‘mislopen van informatie’ door de Belastingdienst indien een belastingplichtige zich tot een advocaat (of notaris) wendt. Zoals ik hierboven aangaf bestaat dit in het concept-wetsvoorstel geschetste maatschappelijke probleem niet. Er is dus geen noodzaak voor de voorgestelde aanpassing van art.53a AWR.²¹

Los daarvan: mijn bezwaar tegen het concept-wetsvoorstel gaat verder dan dat er een regeling wordt gegeven voor een niet-bestaand probleem. Het wetsvoorstel komt neer op (i) een onnodige, ongefundeerde en onevenredige beperking van de reikwijdte van het verschoningsrecht van advocaten en bovendien op (ii) een ongefundeerde en onaanvaardbare beperking van het weigeringsrecht van belastingplichtigen.

Ad (i): onnodige, ongefundeerde en onevenredige beperking van de reikwijdte van het verschoningsrecht van advocaten

Het voorgestelde nieuwe lid 3 komt erop neer dat een advocaat zich ten aanzien van bepaalde stukken die hij met het oog op juridische advisering van zijn cliënt heeft gekregen niet meer op zijn verschoningsrecht zou mogen beroepen. Dat is in strijd met hetgeen naar geldend recht onder de reikwijdte van de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de advocaat valt.

De geheimhoudingsplicht van de advocaat betreft alle kennis die een advocaat in de uitoefening van zijn beroep over zijn cliënt of diens zaak heeft verkregen. Hieronder valt bijvoorbeeld ook (het openbaren van) de identiteit van cliënt.²² Het verschoningsrecht van de advocaat ziet op datgene ‘wat aan de advocaat in zijn hoedanigheid is toevertrouwd.’ De jurisprudentie geeft een ruime uitleg aan het begrip ‘toevertrouwd’. Als uitgangspunt geldt de overweging van de Hoge Raad in de *Notaris Maas*- beschikking: *“dat, alles wat aan de geheimhouder als zodanig is medegedeeld, ook als aan hem toevertrouwd heeft te gelden”*.

²¹ Zie Aanwijzing 2.2, *Aanwijzingen voor de regelgeving*. Ministeriële Regeling, BWBR00005730.

²² Zie RvD Amsterdam 15-09-2003, *Adv.bl.* 3-12-2004, nr. 18.

De Hoge Raad wilde hiermee aangeven dat bij de beoordeling van welke informatie als ‘toevertrouwd’ heeft te gelden, met het oog op de rechtszekerheid geen onderscheid wordt gemaakt tussen vertrouwelijke en minder vertrouwelijke gegevens. Uit de literatuur en de jurisprudentie vloeit voort dat het gaat om alle mondelinge en schriftelijke gegevens die de advocaat bij de uitoefening van zijn werkzaamheden ontvangt, opstelt en uitwisselt met betrekking tot de cliënt of de zaak.²³ In de jurisprudentie is ook aanvaard dat correspondentie met derden en van derden verkregen stukken onder het verschoningsrecht kunnen vallen.²⁴

Zoals in par. 2 is aangegeven kan het verschoningsrecht van advocaten slechts in zeer uitzonderlijke omstandigheden worden beperkt of buiten werking gesteld. In de toelichting bij het concept-wetsvoorstel wordt niet gesteld noch wordt daarin onderbouwd dat en waarom sprake zou zijn van zeer uitzonderlijke omstandigheden. Het thans voorgestelde lid 3 leidt er toe dat – zonder dat hier sprake is van zeer uitzonderlijke omstandigheden – de advocaat zich ten aanzien van bepaalde stukken die hij met het oog op vertrouwelijke juridische advisering van zijn cliënt heeft gekregen, bijvoorbeeld jaarverslagen of rekeningafschriften, niet langer op zijn verschoningsrecht zou kunnen beroepen. Een dergelijke beperking van de reikwijdte van het verschoningsrecht van advocaten is onnodig en ongefundeerd. Bovendien is de hier gekozen oplossing niet evenredig aan het beoogde doel, te weten: het voorkomen dat de Belastingdienst informatie mist die redelijkerwijze van belang kan zijn voor de belastingheffing of invordering. Er is naar huidig recht geen enkele juridische belemmering voor de Belastingdienst om de bedoelde informatie rechtstreeks bij de belastingplichtigen te verkrijgen.

Ad (ii): ongefundeerde en onaanvaardbare beperking van het weigeringsrecht van belastingplichtigen.

Zoals reeds in par. 4 werd aangegeven geldt volgens huidig recht het weigeringsrecht van de belastingplichtige niet voor stukken die reeds bestonden of waren opgemaakt los van de vertrouwensrelatie met een advocaat, zoals bijvoorbeeld jaarstukken of bankafschriften. De belastingplichtige die een advocaat heeft ingeschakeld dient, net als ieder andere belastingplichtige, dergelijke stukken ook nu al aan de Belastingdienst te verstrekken, als dergelijke stukken redelijkerwijze van belang kunnen zijn voor de belastingheffing of invordering. Wel geldt het weigeringsrecht van de belastingplichtige voor ‘hetgeen hij aan de advocaat heeft toevertrouwd en hetgeen de geheimhouder hem heeft medegedeeld’.

Het nieuwe voorgestelde lid 3 zou er echter toe kunnen leiden, dat het feit dat en de reden waarom een belastingplichtige zich in vertrouwen tot een advocaat heeft gewend - bijvoorbeeld voor juridische advisering omtrent kwesties die de jaarstukken betreffen – alsnog via de advocaat geopenbaard zouden (moeten) worden. Op deze wijze wordt het weigeringsrecht van de belastingplichtige op onaanvaardbare wijze beperkt, terwijl daar geen enkele redelijke grond voor is.

6. Biedt de gekozen oplossing een noodzakelijke en wenselijke oplossing voor Probleem 2?

²³ Fanoy 2016, a.w., p. 90.

²⁴ HR 24 januari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU4666.

Zoals gezegd wordt in de toelichting bij het concept-wetsvoorstel op geen enkele wijze onderbouwd dat en waarom het verschoningsrecht van advocaten onduidelijk dan wel te breed en ongericht zou zijn. In par. 5 stelde ik dat de in de jurisprudentie en in de literatuur ontwikkelde regels omtrent het verschoningsrecht voldoende aanknopingspunten bieden om in individuele gevallen te kunnen beoordelen of stukken onder het verschoningsrecht vallen dan wel om misbruik tegen te gaan.

In het nieuwe lid 2 van het concept-wetsvoorstel is nader aangegeven wat onder de taakuitoefening van (onder meer) advocaten valt. In combinatie met hetgeen hierover in de toelichting is gesteld, is het voorgestelde lid 2 ongefundeerd en onwenselijk, omdat (i) het verschoningsrecht naar huidig recht is gekoppeld aan de (aard van de) functie van de advocaat, en (ii) uit de jurisprudentie en literatuur voldoende duidelijk is wat onder de gebruikelijke taakuitoefening van een advocaat valt.

Ad (i) het verschoningsrecht is gekoppeld aan de functie van de advocaat

Advocaten zijn geheimhouders en kunnen als beroepsgroep aanspraak maken op het verschoningsrecht. Als eenmaal is aanvaard dat aan een beroepsgroep (zoals advocaten) een verschoningsrecht toekomt, kan iedere individuele beroepsbeoefenaar van die beroepsgroep in beginsel aanspraak maken op het verschoningsrecht. De Hoge Raad heeft bij de toekenning van het verschoningsrecht vooral gekeken naar de aard van de functie van het beroep in het algemeen, de wettelijke positionering van het beroep in het algemeen en het belang van de plicht tot geheimhouding voor de beroepsuitoefening.²⁵ De rechtspraak biedt geen ruimte voor een uitsluiting van bepaalde categorieën binnen de beroepsgroep.

Het algemene rechtsbeginsel waarop het functionele verschoningsrecht is gebaseerd dient immers de rechtszekerheid.²⁶ De Hoge Raad heeft het belang van rechtszekerheid bijvoorbeeld ook benadrukt in een uitspraak waarin een aanspraak van de beroepsgroep van accountants op het verschoningsrecht werd afgewezen. Volgens de Hoge Raad maakt de controlerende taak van registeraccountants dat geheimhouding geen voorwaarde kan zijn voor de uitoefening van die taak.²⁷ Het maken van een splitsing tussen de controlerende taak van de registeraccountants en diens andere werkzaamheden is volgens de Hoge Raad niet te verenigen met het uitzonderingskarakter van het verschoningsrecht en zou ten koste gaan van de rechtszekerheid.²⁸

Uit het voorgaande volgt dat aan *iedere* advocaat, dus ook de advocaat die adviseert op het gebied van belastingrecht, in beginsel het verschoningsrecht toekomt. Iedere rechtzoekende die voor bijstand en/of advies een advocaat inschakelt mag er dus gerechtvaardigd op vertrouwen dat hij te maken heeft met een vertrouwenspersoon met wie hij alles kan delen zonder vrees voor openbaarmaking. Het uitgangspunt in de toelichting, dat advocaten die optreden als belastingadviseur geen verschoningsrecht toekomt is onjuist en vindt geen

²⁵ Zie J.J.E. Verburg, *Het verschoningsrecht van getuigen in strafzaken (een studie over art. 218 Sv)*, Groningen: Tjeenk Willink 1975, p. 85-91. Zie ook bijv. conclusie A-G Wuisman bij HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:BY6101, r.o. 3.6. Zie ook HR 7 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:6, waarin de HR het oordeel van het Gerechtshof dat twee geestelijk verzorgers die aan een penitentiaire inrichting zijn verbonden, gelet op de *aard en inhoud van hun functie*, een verschoningsrecht hebben, juist achtte.

²⁶ Zie de *Notaris Maas*- beschikking.

²⁷ Zie HR 25 oktober 1983, *NJ* 1984, 132. Zie ook HR 4 januari 2000, *NJ* 2000, 537, r.o. 5.4.1.

²⁸ HR 6 mei 1986, *NJ* 1986, 813.

steun in het recht.²⁹ Een dergelijke conclusie volgt evenmin uit de in de toelichting aangehaalde uitspraak van de Hoge Raad van 6 mei 1986, waarin de Hoge Raad oordeelde dat aan een belastingadviseur (niet zijnde advocaat) geen verschoningsrecht toekomt. Ook in deze uitspraak werd immers gekeken naar de functie van (het beroep van) de belastingadviseur en niet naar de soort werkzaamheden.³⁰

Ad (ii): uit de jurisprudentie en literatuur is voldoende duidelijk wat onder de gebruikelijke taakuitoefening van een advocaat valt

Om te bepalen of een advocaat werkzaamheden ‘in hoedanigheid’ heeft verricht, moet worden gekeken naar de taak van de advocaat. Vooropgesteld dient te worden dat zowel de procespraktijk als de ‘adviespraktijk’ tot het traditionele werkterrein van de advocaat behoort.³¹ In het 2006 door de Commissie Van Wijmen uitgebrachte rapport ‘Een maatschappelijke orde’ is geconcludeerd dat de kerntaak van de advocaat gericht is op het waarborgen van de rechtspositie van de cliënt en dat dit (nog steeds) zowel procesbijstand als juridische advisering omvat.³² Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat het bij de bepaling van het object van verschoningsrecht gaat om de wetenschap die een verschoningsgerechtigde heeft verkregen ‘in de normale beroepsuitoefening’ van zijn beroep; een advocaat komt alleen een verschoningsrecht toe in het kader van zijn juridische dienstverlening aan een rechtzoekende die zich tot hem heeft gewend vanwege zijn hoedanigheid van advocaat.³³ De tuchtrechter heeft zich in een recente uitspraak aangesloten bij deze jurisprudentie en in aanvulling hierop gesteld dat het moet gaan om informatie verkregen binnen het kader van de juridische dienstverlening van de advocaat van de cliënt ‘zoals deze rechtsbijstand van een integer advocaat moet worden verwacht’.³⁴ In dit verband wijs ik ook op de brief van de NOvA van 3 september 2019 aan de Tweede Kamer over het professionele verschoningsrecht, waarin de NOvA haar visie geeft op de reikwijdte van het verschoningsrecht van advocaten.

Uit het voorgaande vloeit voort dat er geen enkele aanleiding is voor een nadere specificatie van de taak van de advocaat in de AWR, zoals voorgesteld in lid 2 van het concept-wetsvoorstel, waarbij bovendien de werkzaamheden van de advocaat (en notaris) limitatief worden opgesomd.³⁵ In de eerste plaats ligt het niet op de weg van de belastingwetgever om de taakuitoefening van de advocaat en de notaris te definiëren. In de tweede plaats doet de hier gegeven opsomming geen recht aan de maatschappelijke opvatting van de normale beroepsuitoefening van de advocaat.

²⁹ Zie ook par. 3 hiervoor.

³⁰ HR 6 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9405. Volgens de HR was de beroepsgroep van belastingadviseurs niet homogeen, was er geen wetsbepaling die uitsluit dat eenieder als belastingadviseur werkzaam kan zijn en is aan de belastingadviseur geen wettelijke rechtshulpverleningstaak toebedeeld die meebrengt dat rechtzoekenden zich voor de behartiging van hun rechtsbelangen tot hen moeten wenden.

³¹ J.T.C. Leliveld e.a., *Dit is een advocaat. Rapport van de Commissie ‘Wat is een advocaat?’ van 13 oktober 2013*, Den Haag: NOvA 2013, p. 10-15.

³² P.C.E. Van Wijmen e.a., *‘Een maatschappelijke orde’. Rapport van de Commissie Advocatuur d.d. 24 april 2006*, bijlage bij *Kamerstukken II 2005/06, 30300 VI, 144*, p. 19. Het kabinet onderschreef deze conclusie, zie *Kamerstukken II, 2006/07, 30800-VI, p. 1, 7*.

³³ ECLI:NL:HR:2010:BN0526, r.o. 5.3.3; ECLI:NL:HR:2015:3258, r.o. 3.3.

³⁴ ECLI:NL:TAHVD:2016:78 en (vervolguitspraak) ECLI:NL:TAHVD:2017:62, r.o. 3.4.

³⁵ Zie de woorden: (...) “*waaronder uitsluitend wordt begrepen*”.

Deze opsomming is (woordelijk) ontleend aan de vrijstelling van de meldplicht voor advocaten en notarissen in de Wwft, terwijl daar geen enkele logische verklaring voor wordt gegeven. Een verwijzing naar de formulering van deze vrijstelling leidt tot grote rechtsonzekerheid. De Wwft is een uitwerking van de Europese anti-witwasrichtlijnen. Voor advocaten gelden de verplichtingen uit de Wwft (waaronder een meldplicht van ongebruikelijke transacties) slechts als ze zelfstandig onafhankelijk beroeps-of bedrijfsmatig advies geven of bijstand verlenen op bepaalde terreinen, bijvoorbeeld bij het aan-of verkopen van registersgoederen of het aan-of verkopen van (aandelen in) ondernemingen.³⁶ De Wwft bepaalt dat voor (onder meer) advocaten een vrijstelling geldt voor zover de advocaat werkzaamheden verricht, gelijk aan de in het voorgestelde lid 2 opgesomde werkzaamheden.³⁷ De omschrijving van de vrijstelling in de Wwft is ontleend aan de Europese anti-witwasrichtlijnen, met als belangrijk verschil dat de in de Wwft gegeven interpretatie van 'het bepalen van de rechtspositie van de cliënt' afwijkt van de betekenis die daaraan in de Europese anti-witwasrichtlijnen wordt gegeven. Kort gezegd komt het erop neer dat niet-procesgebonden juridische advisering op grond van de Europese anti-witwasrichtlijnen in beginsel onderworpen blijft aan het beroepsgeheim van advocaten, terwijl in de interpretatie van de Wwft niet-procesgebonden juridische advisering van een advocaat, na het voeren van een eerste verkennend gesprek, niet onder de vrijstelling zou vallen.³⁸

Uit de toelichting bij het voorgestelde lid 2 van het concept-wetsvoorstel wordt niet duidelijk welke interpretatie van 'het bepalen van de rechtspositie van de cliënt' wordt voorgestaan. Indien de interpretatie van de Wwft zou worden gevolgd, zou dan het verlenen van niet-procesgebonden juridische advisering buiten de taakomschrijving van de advocaat vallen? Met andere woorden: geldt het verschoningsrecht van advocaten dan niet langer voor juridische advisering als er geen link is met een gerechtelijke procedure? Dat kan niet de bedoeling zijn.

Het voorgaande leidt tot de conclusie dat het voorgestelde lid 2 van het concept-wetsvoorstel een ongefundeerde en onwenselijke beperking van de juridische dienstverlening van advocaten inhoudt.

7. Conclusie

Het concept-voorstel 'Aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht' houdt naar mijn oordeel: i) een onnodige, ongefundeerde en onevenredige beperking in van (de reikwijdte van) het verschoningsrecht van advocaten; (ii) een ongefundeerde en onaanvaardbare beperking in van het weigeringsrecht van belastingplichtigen; en (iii) een ongefundeerde en onwenselijke beperking in van de juridische dienstverlening van advocaten.

³⁶ Art. 1a lid 4c Wwft.

³⁷ Art. 1a lid 5 Wwft.

³⁸ Zie *Kamerstukken I* 2007-2008, 31 237, E Nadere Memorie van Antwoord, p. 4. Zie ook Nota van Toelichting bij het besluit van 24 februari 2003, *Stb.* 2003, 94, p. 17 en 18. *Kamerstukken II* 2007-2008, 31 237 en 31 238, nr. 6, p. 17. *Handelingen II* 2007-2008, 86, p. 6087. *Kamerstukken II*, 2017-2018, 34 808, nr. 3, p. 23. Zie hierover nader N.A. M.E.C. Fanoy, *De geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de advocaat*, (diss. UvA), Apeldoorn-Antwerpen: Maklu 2018, p. 139-146, 277-278.