

Van dergelijke consultatievoorstellen wil men verschoond blijven

Mr. N. van den Hoek en mr. M.B. Weijers, datum 19-10-2020

Datum

19-10-2020

Auteur

Mr. N. van den Hoek^[1] en mr. M.B. Weijers^[2]

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

JCDI

JCDI:ADS237156:1

Vakgebied(en)

Fiscaal bestuursrecht / Informatieverplichting

Wetgeving

art. 53 AWR

In deze bijdrage wordt ingegaan op het Wetsvoorstel aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht dat ter (internet)consultatie is aangeboden. Het consultatievoorstel voorziet in een aanpassing van een aantal wettelijke bepalingen dat het verschoningsrecht van o.a. de advocaat in belastingzaken regelt. De auteurs bespreken de huidige stand van de jurisprudentie en maken een korte rechtsvergelijking met het *attorney-client privilege* in Amerikaanse belastingzaken. Zij concluderen dat het consultatievoorstel het verschoningsrecht van de advocaat in belastingzaken op oneigenlijke gronden inperkt.

1 Inleiding

Op 23 juli 2020 is het Wetsvoorstel aanpassing fiscaal verschoningsrecht (hierna: het consultatievoorstel) in internetconsultatie gebracht. Het consultatievoorstel voorziet in de aanpassing van een aantal bepalingen die professionele geheimhouders zoals advocaten en notarissen het recht geeft zich te verschonen van de fiscale informatieverplichtingen ten behoeve van derden.^[3] Voorgesteld is om de werkzaamheden waarvoor het verschoningsrecht van advocaten en notarissen geldt limitatief in de wet op te nemen (werkzaamheden voor-, na-, tijdens- of ter voorkoming van rechterlijke procedures en het bepalen van de rechtspositie) en te bepalen dat advocaten en notarissen niet kunnen weigeren stukken te verstrekken die bestaan los van de vertrouwensrelatie met de cliënt, zoals bankafschriften en jaarstukken. In de literatuur en media is daarop al de nodige kritiek geuit.^[4] Ook wij menen dat op het consultatievoorstel het nodige valt aan te merken. Gezien het maatschappelijke belang dat met het verschoningsrecht wordt gediend, is het cruciaal dat een discussie over (de noodzaak tot) een inperking ervan op basis van juiste uitgangspunten wordt gevoerd. Wij gaan in deze bijdrage in op het verschoningsrecht in belastingzaken en de voorgestelde aanpassing daarvan. Daarbij maken we een korte rechtsvergelijking met het *attorney-client privilege* in Amerikaanse belastingzaken. Omwille van de leesbaarheid beperken wij ons in hoofdzaak tot de positie van advocaten. Onze conclusie komt erop neer dat het consultatievoorstel het verschoningsrecht van de advocaat in belastingzaken op oneigenlijke gronden inperkt. Wel menen wij dat het nuttig is om de positie van de belastingplichtige te verduidelijken. Wij sluiten deze bijdrage daarom af met een voorstel voor een aanpassing van art. 51 AWR.

2 Consultatievoorstel aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht

2.1 Aanleiding en achtergrond

Bij brief van 17 januari 2017 heeft de Staatssecretaris van Financiën aangekondigd het fiscale verschoningsrecht te willen aanpassen en verduidelijken.^[5] De aanleiding daarvoor was gelegen in een *peer-review* die de OESO in 2011 in Nederland uitvoerde. De OESO constateerde dat het verschoningsrecht in Nederland te ongericht is. Om die reden werd aanbevolen art. 53a AWR te verduidelijken, zodat het de internationale uitwisseling van fiscaal relevante gegevens niet belemmert:

'It is recommended that the Netherlands' authorities make it clear that the privilege which can be claimed by lawyers under Article 53(a) of the GSTA only relates to confidential communication produced for the purpose of seeking or providing legal advice or produced for the purpose of use in existing or contemplated legal proceedings.'^[6]

Bij de opvolgende OESO-*peer-review* uit 2019 is de aanbeveling om het verschoningsrecht aan te passen komen vervallen omdat *'some aspects of the legal profession privilege have been clarified by regulation or case law.'* De internationale noodzaak tot aanpassing of verduidelijking van het verschoningsrecht is daarmee minder urgent. Wat aan OESO kritiek overblijft, is dat het in beginsel aan de verschoningsgerechtigde is om te bepalen of zijn verschoningsrecht in een concreet geval van toepassing is. In het consultatievoorstel wordt juist op dit punt geen wijziging voorgesteld.

2.2 Strekking van het consultatievoorstel

Blijkens de algemene toelichting op het consultatievoorstel onderschrijft de wetgever het belang van het verschoningsrecht, maar zou de tussenkomst van een advocaat of notaris in de praktijk verhinderen dat de Belastingdienst beschikt over de feiten die redelijkerwijs voor de belastingheffing en invordering van belang kunnen zijn. Daarmee zou de fiscale transparantie dus in het geding zijn.^[7] Het consultatievoorstel strekt daarom ertoe 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.' De voorgestelde wijzigingen betreffen art. 53a AWR, art. 63 IW en art. 8.88 Belastingwet BES. Aangezien deze bepalingen in hoofdlijn overeenstemmen, volstaan wij in dit artikel met een bespreking van de voorgestelde wijziging van art. 53a AWR.

2.3 De voorgestelde wijzigingen van art. 53a AWR

Het consultatievoorstel beoogt met de wijziging van het eerste lid van art. 53a AWR tot uiting te brengen dat de reikwijdte van het verschoningsrecht is gekoppeld aan de informatie die rechtstreeks verband houdt met de taakuitoefening van de verschoningsgerechtigde. Het voorgestelde eerste lid luidt als volgt:

'1. Bekleders van een geestelijk ambt, notarissen, advocaten, artsen en apothekers kunnen weigeren om te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden met een beroep op de omstandigheid, dat zij uit hoofde van hun stand, ambt of beroep tot geheimhouding verplicht zijn, voor zover het de wetenschap betreft van hetgeen rechtstreeks verband houdt met hun taakuitoefening.'

Daarnaast wordt voorgesteld om, onder vernummering van het tweede tot het vijfde lid, drie leden in te voegen. Het voorgestelde tweede lid definieert de in het eerste lid genoemde taakuitoefening. Daaronder moet volgens het consultatievoorstel — overeenkomstig de Wwft^[8] — uitsluitend worden verstaan: 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.

Daar waar het eerste en tweede lid in de toelichting op het consultatievoorstel worden gepresenteerd als 'verduidelijking', zou met het derde lid een oplossing worden geboden voor het in het consultatievoorstel gesignaleerde probleem van de fiscale (in)transparantie. Op grond van het voorgestelde derde lid kunnen advocaten en notarissen namelijk worden geconfronteerd met een informatieverplichting ten behoeve van de belastingheffing van derden, voor zover het verplichtingen betreft die in gevallen waarin geen sprake is van tussenkomst van een notaris of advocaat (wij begrijpen: door de cliënt) moeten worden nageleefd ingevolge art. 47 en 48-50 AWR. Het voorgestelde derde lid luidt als volgt:

'3. Notarissen en advocaten kunnen niet weigeren om te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden 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.'

Op grond van het vierde lid heeft de inspecteur een machtiging nodig van de Minister van Financiën om een informatieverzoek over een derde aan een advocaat of notaris te mogen richten.^[9]

3 De geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de advocaat

3.1 Grondslag van de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht

Advocaten en notarissen behoren tot een beperkte groep van rechtshulpverleners die uit hoofde van de aard van hun functie zijn verplicht tot geheimhouding. Voor advocaten is deze geheimhoudingsplicht sinds 2015 wettelijk verankerd in art. 11a lid 1 Advocatenwet.^[10] Deze bepaling verplicht de advocaat tot geheimhouding ten aanzien van 'al hetgeen waarvan hij uit hoofde van zijn beroepsuitoefening als zodanig kennis neemt'^[11], en geldt ook voor de medewerkers en het personeel van de advocaat, alsmede andere personen die betrokken zijn bij de beroepsuitoefening.^[12] Aan hen komt een van de advocaat afgeleid verschoningsrecht toe.

Omdat een wettelijke geheimhoudingsplicht alleen adequaat kan worden gewaarborgd als degene die tot geheimhouding is

gehouden zich kan verschonen van medewerking aan verplichtingen die met die geheimhoudingsplicht strijdig zijn, komt advocaten en notarissen een verschoningsrecht toe.^[13] Uit het zogenoemde *Notaris Maas-arrest* volgt dat het verschoningsrecht niet zozeer zijn grondslag vindt in het individuele belang van, kortgezegd, de cliënt, maar 'in een in Nederland geldend algemeen rechtsbeginsel dat meebrengt dat bij zodanige vertrouwenspersonen het maatschappelijk belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet wijken voor het maatschappelijk belang dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden.'^[14] Hoewel het dus niet strikt noodzakelijk is dat het verschoningsrecht wettelijk wordt verankerd, is het voor (rijks)belastingzaken gecodificeerd in art. 53a lid 1 AWR. Op grond van de huidige tekst van deze bepaling kunnen o.a. advocaten en notarissen niet worden verplicht te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing (en invordering) van derden:

'Voor een weigering om te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden kunnen alleen bekleders van een geestelijk ambt, notarissen, advocaten, artsen en apothekers zich beroepen op de omstandigheid, dat zij uit hoofde van hun stand, ambt of beroep tot geheimhouding verplicht zijn.'^[15]

Ook in de Europeesrechtelijke jurisprudentie wordt dit rechtsbeginsel erkend.^[16] In zoverre kan de Nederlandse wetgever in ieder geval geen verdere inbreuk maken op dat rechtsbeginsel dan zich verdraagt met de vereisten voor een eerlijk proces.

De vraag wat onder het verschoningsrecht van de advocaat valt, hangt dus samen met de vraag of de advocaat tot geheimhouding is verplicht. Zoals opgemerkt, geldt die verplichting voor 'al hetgeen waarvan hij uit hoofde van zijn beroepsuitoefening als zodanig kennisneemt.' Dat betekent dat sprake moet zijn van een rechtstreeks verband tussen hetgeen de advocaat is toevertrouwd en diens beroepsuitoefening als zodanig. Dit is bij aanpassing van art. 53a lid 1 AWR in de '90 jaren ook met zoveel woorden door de wetgever bevestigd:

'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 art. 53a vallende beroepsbeoefenaar. Slechts voor zover een dergelijke beroepsbeoefenaar in zijn specifieke maatschappelijke vertrouwensfunctie beschikt over informatiedragers van een belastingplichtige kan de desbetreffende beroepsbeoefenaar zich van de informatieverplichting jegens de fiscus verschonen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij informatiedragers welke behoren tot het procesdossier van een advocaat.'^[17]

In zoverre wordt in het consultatievoorstel terecht opgemerkt dat een belastingplichtige niet zomaar (delen van) zijn administratie aan controle door de Belastingdienst kan onttrekken door deze in bewaring te geven bij een advocaat, notaris of andere geheimhouder terwijl die persoon niet in die hoedanigheid voor de belastingplichtige optreedt.^[18] Dat het verschoningsrecht alleen van toepassing is voor zover het informatie betreft die in die hoedanigheid aan de advocaat is verstrekt houdt volgens de Hoge Raad in 'dat een advocaat zich slechts op zijn verschoningsrecht kan beroepen met betrekking tot de wetenschap die hij in de normale uitoefening van zijn beroep heeft verkregen.'^[19] Dat betekent bijvoorbeeld dat een advocaat die in de hoedanigheid van directeur van een vennootschap of van 'protector' van een trust administratie onder zich heeft, zich niet op zijn verschoningsrecht kan beroepen.^[20] Het voorgestelde eerste lid koppelt het verschoningsrecht expliciet aan de specifieke taakuitoefening van de advocaat. Daartegen hebben wij geen bezwaar.

De voorrang die het verschoningsrecht boven de waarheidsvinding geniet, is niet absoluut. Zo kan het recht niet worden ingeroepen ten aanzien van voorwerpen waarmee het strafbare feit is begaan dan wel daarbij behulpzaam zijn geweest, de zogenoemde *corpora et instrumenta delicti*.^[21] Daarnaast heeft de Hoge Raad geoordeeld dat in zeer uitzonderlijke individuele gevallen het belang van de waarheidsvinding kan prevaleren boven het belang dat met het verschoningsrecht wordt beschermd.^[22] Van dergelijke uitzonderlijke omstandigheden kan bijvoorbeeld sprake zijn als jegens de advocaat of notaris een redelijk vermoeden van schuld bestaat aan het plegen van een ernstig strafbaar feit, zoals lidmaatschap van een criminele organisatie.^[23] De vraag of het verschoningsrecht in een concreet geval van toepassing is, wordt in beginsel beantwoord door de advocaat of notaris zelf. Indien een verschoningsgerechtigde zich op het standpunt stelt dat die vraag bevestigend moet worden beantwoord, dient dat standpunt te worden geëerbiedigd tenzij redelijkerwijze geen twijfel erover kan bestaan het onjuist is.^[24] Een verdergaande beoordelingsmarge is door de Hoge Raad afgewezen omdat dat 'tot een zodanige onzekerheid omtrent de reikwijdte van het verschoningsrecht [zou] leiden dat dat daardoor op onaanvaardbare wijze zou worden aangetast.'^[25] In het OESO-*peer-review*-rapport uit 2019 worden twijfels geuit over het door de rechter te hanteren criterium (*reasonable doubt*) bij de toetsing van een beroep op het verschoningsrecht.^[26] Dit (procedurele) aspect wordt in het consultatievoorstel niet aangesneden.

3.2 Het weigeringsrecht van de cliënt

De cliënt heeft geen afgeleid verschoningsrecht.^[27] Hem komt enkel een weigeringsrecht toe ten aanzien van informatie die onder het verschoningsrecht van de advocaat valt.^[28] De cliënt dient de Belastingdienst de gelegenheid te geven om zijn bewering dat hem dit weigeringsrecht toekomt op aannemelijkheid te toetsen.^[29] Het weigeringsrecht voorkomt dus dat de cliënt wordt verplicht te openbaren welke vertrouwelijke informatie met de advocaat is uitgewisseld. Dat kan ook bankafschriften of jaarstukken omvatten. Anders dan in de toelichting op het consultatievoorstel wordt gesuggereerd,^[30]

menen wij dat uit de rechtspraak niet kan worden afgeleid dat het weigeringsrecht van de cliënt zover gaat dat medewerking aan de informatieverplichting van art. 47 AWR kan worden geweigerd als het stukken betreft waarover de cliënt (ook) los van de vertrouwensrelatie met de notaris of advocaat beschikt of redelijkerwijs kan beschikken.^[31] Het in het consultatievoorstel gesignaleerde probleem dat die stukken door tussenkomst van een advocaat of notaris buiten bereik van de inspecteur kunnen worden gebracht, lijkt dus niet te bestaan. Als er al noodzaak is tot verduidelijking, ligt het wat ons betreft meer voor de hand die aan te brengen door wettelijk vast te leggen dat het weigeringsrecht van de cliënt niet kan worden ingeroepen ter zake van informatie waarover de cliënt (ook) los van de vertrouwensrelatie met de advocaat of notaris beschikt of redelijkerwijs kan beschikken. De in het consultatievoorstel opgenomen oplossing gaat in dat opzicht verder dan noodzakelijk. Die oplossing houdt immers niet alleen in dat de cliënt zich niet op zijn weigeringsrecht kan beroepen, maar ook dat het verschoningsrecht van advocaten en notarissen op dit punt wordt doorbroken. Laatstgenoemden zullen doorgaans echter niet los van de vertrouwensrelatie over de stukken kunnen beschikken, zodat zij met de beoogde verplichting in het voorgestelde derde lid gedwongen worden prijs te geven waarvoor de cliënt zich tot hen heeft gewend. Als de inspecteur verzoekt om overlegging van bankafschriften over de periode 2008 tot en met 2020 en de advocaat enkel de bankafschriften over de jaren 2010 tot en met 2013 kan overleggen, maakt hij daarmee immers impliciet kenbaar *waarvoor* de cliënt hem om bijstand of advies heeft verzocht. Dat verhoudt zich slecht met het principe dat 'een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot [een advocaat] moet kunnen wenden.'

4 De advocaat in belastingzaken

4.1 Louter optreden als belastingadviseur

Zoals opgemerkt heeft het verschoningsrecht van de advocaat alleen betrekking op informatie die de hij onder zich heeft in die hoedanigheid. In de toelichting op het consultatievoorstel wordt het zwaartepunt van de discussie impliciet gelegd bij de vraag of in de hoedanigheid van advocaat wordt opgetreden wanneer feitelijk werkzaamheden van een belastingadviseur worden verricht. Die vraag wordt in de toelichting op het consultatievoorstel ontkenkend beantwoord. Zo wordt onder verwijzing naar een arrest van de Hoge Raad uit 1986^[32] geconcludeerd dat het wettelijke verschoningsrecht niet geldt indien advocaten en notarissen 'louter' optreden als belastingadviseur.^[33] Die conclusie is onjuist, zo al niet misleidend. In het betreffende arrest lag namelijk de vraag voor of ook een belastingadviseur (niet-advocaat) een verschoningsrecht toekomt. De Hoge Raad overwoog dat hoewel ook anderen dan advocaten en notarissen in Nederland rechtshulp kunnen verlenen, het niet met het uitzonderingskarakter van het verschoningsrecht strookt dat het tot anderen dan advocaten en notarissen wordt uitgebreid. Nu belastingadviseurs niet (wettelijk) zijn gereguleerd en het wettelijk systeem van rechtshulpverlening aan hen geen specifieke taak toebedeelt, zag de Hoge Raad geen aanleiding voor hen de uitzondering te aanvaarden.^[34] Anders dan in de toelichting op het consultatievoorstel staat, valt hieruit niet af te leiden dat belastingadviesdiensten buiten het bereik van het verschoningsrecht vallen. Sterker nog, de Hoge Raad bevestigt veeleer dat de werkzaamheden van een belastingadviseur in beginsel wél als rechtshulp kunnen kwalificeren. Het vertrouwelijke karakter daarvan volgt bovendien uit het feit dat het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te rekenen *fair play*-beginsel zich ertegen verzet dat de inspecteur inzage afdwingt in adviezen en in dit kader gevoerde correspondentie.^[35] Het 'probleem' van belastingadviseurs is slechts dat zij niet behoren tot de selecte groep van bij wet voorziene rechtshulpverleners.

4.2 Advocaat v. belastingadviseur

In de toelichting op het consultatievoorstel wordt overigens niet toegelicht wanneer een advocaat louter als (niet verschoningsgerechtigde) belastingadviseur zou optreden. Verduidelijking over de taakuitoefening van de advocaat is daarmee ver te zoeken. Zoals hiervoor opgemerkt, is het voor het beantwoorden van de vraag welke informatie aan een advocaat 'als zodanig' is toevertrouwd, van belang of hij die informatie in 'de normale uitoefening van zijn beroep' heeft verkregen.^[36] Volgens tuchtrechtspraak omvat de beroepsuitoefening van advocaten ook werkzaamheden 'die geen rechtstreeks verband houden met een rechtsgeding, of waarvan nog niet met zekerheid gezegd kan worden dat geen rechtsgeding zal volgen, (...)'.^[37] Ook advieswerkzaamheden vallen daar dus onder. Naar aanleiding van het rapport van de Commissie Advocatuur^[38] kwam de Minister van Justitie in 2006 tot dezelfde conclusie:^[39]

'De kerntaak van de advocaat in de rechtsstaat is het waarborgen van de rechtspositie van zijn cliënt. Die kerntaak van de advocaat valt uiteen in twee componenten, te weten het geven van juridisch advies en het vertegenwoordigen van de cliënt in juridische conflicten en procedures.'

Bij de aanpassing van de Advocatenwet in 2011 is deze visie herhaald door de staatssecretaris van Veiligheid en Justitie.^[40] Ook het rapport van de Commissie Leliveld uit 2013, die in opdracht van de NOvA onderzoek deed naar de functie van de advocaat, onderschrijft dat advieswerkzaamheden onder de normale taakuitoefening van de advocaat vallen.^[41]

Naar onze overtuiging is het niet relevant of het advies van een advocaat de toepassing van belastingwetgeving betreft. Wij zien althans geen verschil met adviezen over bijvoorbeeld civiele aansprakelijkheid, bestuursrechtelijke vergunningsvoorwaarden, of risico's onder EU-staatssteunregels. Dat anderen dan advocaten die adviesdiensten ook (kunnen) verrichten, maakt naar onze mening geen wezenlijk verschil. Daar komt bij dat de wetgever bij implementatie van DAC6 aanleiding zag art. 53a AWR van overeenkomstige toepassing te verklaren op advocaten die als intermediair betrokken zijn bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.^[42] Die intermediairswerkzaamheden zijn overwegend adviserend van aard.^[43] In het consultatievoorstel wordt niet gemotiveerd waarom dat nu anders zou zijn.

Dat laat echter onverlet dat er fiscale werkzaamheden kunnen zijn die evident niet tot de normale beroepsuitoefening (of in het verlengde daarvan: het verschoningsrecht) van de advocaat behoren. De vraag welke werkzaamheden dat zijn, is aan maatschappelijke ontwikkeling onderhevig en past in een bredere discussie over het uitbreidende palet aan werkzaamheden van de advocaat.^[44] De vraag welke fiscale werkzaamheden daaronder zouden vallen, wordt in het concept echter niet geadresseerd.

4.3 Een oneigenlijke inperking

Hoewel het in het conceptvoorstel als een verduidelijking wordt gepresenteerd, leidt de voorgestelde vastlegging van de taakuitoefening van de advocaat tot een inperking van het verschoningsrecht van advocaten in belastingzaken, namelijk tot enkel de (advies)diensten die plaatsvinden rondom een rechtsgeding. Overige juridische (advies)diensten die worden verleend buiten de context van een rechtsgeding, bijvoorbeeld de juridische advisering over een (voorgenomen) rechtshandeling, zou dan niet langer onder het verschoningsrecht vallen. Dat is althans het geval als de aan de Wwft ontleende zinsnede 'bepaling van de rechtspositie van de cliënt' net zo restrictief wordt uitgelegd als voor toepassing van de Wwft, te weten dat het enkel zou omvatten de communicatie die ertoe strekt vast te stellen welke dienstverlening van de advocaat wordt verlangd.^[45] Hoewel die uitleg zich niet goed verhoudt met de bedoeling van de Richtlijn,^[46] wordt er in de toelichting op het conceptvoorstel geen afstand van gedaan. Voor een beperking langs de lijnen van de Wwft wordt in het consultatievoorstel geen rechtvaardiging gegeven. Die rechtvaardiging kan evenmin in het OESO-*peer-review*rapport uit 2011 worden gelezen. Ook daarin wordt immers advisering (*seeking or providing legal advice*) samen met de procesgerelateerde werkzaamheden als *primary role of a lawyer* aangemerkt.^[47] Het is hooguit de procedure waarin in een concreet geval (marginaal) wordt getoetst of sprake is van een terecht beroep op het verschoningsrecht, waarover door de OESO twijfels worden geuit.

Het conceptvoorstel lijkt het verschoningsrecht in belastingzaken daarmee op oneigenlijke gronden in te perken. Wij brengen in herinnering dat ook de wetgever in 2011 nog onderkende dat een eventuele discussie over de afbakening van de taakuitoefening van de advocaat, zorgvuldig moet worden gevoerd:^[48]

'Gesteld kan worden dat een beroep op een verschoningsrecht een advocaat alleen dan toekomt, wanneer het informatie betreft die hij in de normale uitoefening van het beroep heeft verkregen. Harde scheidslijnen zijn evenwel niet in alle gevallen aan te brengen. Vaak zal er sprake zijn van overlap of gaat de beroepsuitoefening van advocaat gradueel over in andere werkzaamheden. Dit maakt het lastig om thans reeds in de wet te bepalen tot welke werkzaamheden van de advocaat de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht zich dienen te beperken. Daarbij moet worden bedacht dat met de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht grote maatschappelijke belangen worden gediend, en dat met de inperking of beperking daarvan zeer voorzichtig en zorgvuldig dient te worden omgegaan.

5 Een korte rechtsvergelijking met de Verenigde Staten

5.1 Inleiding

Zoals in par. 4.2 is geconstateerd, raakt het consultatievoorstel indirect de langer lopende discussie over de taakuitoefening van de advocaat. Die discussie is niet beperkt tot Nederland. In de Verenigde Staten wordt de communicatie tussen *attorneys* (hierna: advocaten) en hun cliënten in federale belastingzaken namelijk ook beschermd, te weten door het *attorney-client privilege* (hierna ook: het Amerikaanse verschoningsrecht).^[49] De grondslag van het Amerikaanse verschoningsrecht is vergelijkbaar met die van het verschoningsrecht in Nederland. Doordat het *attorney-client privilege* op niet wettelijk is verankerd maar op grond van het *common law* wordt gevormd door de rechtspraak,^[50] geeft een rechtsvergelijking met de Verenigde Staten nuttige inzichten voor beantwoording van de vraag of bepaalde fiscale diensten nog tot het takenpakket van de advocaat behoren. Wel merken wij op dat de wijze waarop het Amerikaanse federale rechtssysteem is ingericht, maakt dat het laatste woord niet altijd aan het Hoogerechtshof (U.S. Supreme Court) is. Dat betekent dat verschillen kunnen ontstaan tussen uitspraken van de Gerechtshoven (Circuit Courts) en, in sterkere mate, rechtbanken (Tax Court, Court of Federal Claims, District Courts, en Bankruptcy Courts). Op hoofdlijnen lijkt de hierna aangehaalde rechtspraak echter in onderlinge overeenstemming te zijn.

5.2 Het Amerikaanse verschoningsrecht

Uit het standaardarrest *Upjohn Co. v. United States* volgt dat het Amerikaanse verschoningsrecht een vergelijkbare grondslag kent als het Nederlandse verschoningsrecht.^[51] Het Amerikaanse Hooggerechtshof plaatste de noodzaak tot vrije communicatie tussen de advocaat en zijn cliënt in het bredere publieke belang:

'Its purpose is to encourage full and frank communication between attorneys and their clients and thereby promote broader public interests in the observance of law and administration of justice. The privilege recognizes that sound legal advice or advocacy serves public ends and that such advice or advocacy depends upon the lawyer's being fully informed by the client.'^[52]

Voorts verwees het Amerikaanse Hooggerechtshof naar een uitspraak van het *Eastern District Court of Philadelphia*, voor de vraag waarop het Amerikaanse verschoningsrecht van toepassing is:^[53]

'[T]he protection of the privilege extends only to *communications* and not to facts. A fact is one thing and a communication concerning that fact is an entirely different thing. The client cannot be compelled to answer the question, 'What did you say or write to the attorney?' but may not refuse to disclose any relevant fact within his knowledge merely because he incorporated a statement of such fact into his communications to his attorney.'^[54]

Deze overweging maakt duidelijk dat het Amerikaanse verschoningsrecht van toepassing is op de vertrouwelijk communicatie tussen de advocaat en de cliënt en niet de informatie die ook los van die communicatie bestaat. Een dergelijke uitleg strookt met ons antwoord op de vraag of een belastingplichtige in Nederland een weigeringsrecht toekomt voor stukken waarover diegene (ook) los van de vertrouwensrelatie met de advocaat of notaris beschikt.

5.3 Een uitbreiding naar Federale belastingadviseurs

Omdat het Amerikaanse verschoningsrecht niet van toepassing is op communicatie tussen andere rechtshulpverleners en hun cliënten,^[55] komt cliënten van belastingadviseurs (die geen advocaat zijn) daarop geen beroep toe. De Amerikaanse wetgever heeft echter aanleiding gezien de communicatie tussen federaal gereguleerde belastingadviseurs (hierna: federale belastingadviseurs) en hun cliënten onder het verschoningsrecht te brengen.^[56] Zo bepaalt IRC § 7525(a)(1):

'With respect to tax advice, the same common law protections of confidentiality which apply to a communication between a taxpayer and an attorney shall also apply to a communication between a taxpayer and any federally authorized tax practitioner to the extent the communication would be considered a privileged communication if it were between a taxpayer and an attorney.'

Federale belastingadviseurs die belastingadvies geven komt op basis van deze bepaling dus eenzelfde verschoningsrecht toe als advocaten die dergelijk belastingadvies geven. De Amerikaanse wetgeving kent daarmee een codificatie van wat wij het *fair play*-beginsel zouden noemen. Net als het Nederlandse *fair play*-beginsel geldt het verschoningsrecht van federale belastingadviseurs niet in de context van het (fiscale) strafrecht.^[57]

5.4 Uitzonderingen in de fiscale sfeer

Ook in de Verenigde Staten is discussie gevoerd over de vraag of bepaalde fiscale diensten nog tot de taakuitoefening van de advocaat behoren. In de zaak *Valero Energy Corporation v. United States* werd voor wat betreft fiscale dienstverlening een onderscheid gemaakt tussen accounting diensten en juridische diensten.^[58] De eerste categorie valt in beginsel niet onder het verschoningsrecht van de advocaat, de tweede wel. Het enkele invullen van een belastingaangifte geldt als voorbeeld van een (niet-verschoningsgerechtigde) accounting dienst.^[59] Dat moet echter worden onderscheiden van de situatie waarin wordt geadviseerd over de juridische houdbaarheid (of 'soft spots'^[60]) van in de aangifte in te nemen of ingenomen standpunten, dergelijke activiteiten kwalificeren doorgaans wel als juridische dienst.^[61] Reguliere fiscaal-juridische advisering kwalificeert doorgaans ook als zodanig en valt daarmee onder het Amerikaanse verschoningsrecht.^[62] Dat lijkt ook het geval bij fiscale structurering.^[63] Het wordt echter genuanceerder als advisering omslaat in het 'promoten' van zogenoemde *tax shelters*. Dat volgt bijvoorbeeld uit de zaak *Wachovia*, waarin de activiteiten van advocatenkantoor J&G enkel bestonden uit het wijdverspreid aanleveren van een standaard beschrijving van een constructie en een memorandum met de potentiële fiscale implicaties daarvan. Die stukken werden niet aangepast aan- of afgestemd op de situatie van de cliënt en vielen daardoor niet onder het Amerikaanse verschoningsrecht.^[64]

Naar analogie met Nederlands recht zou gesteld kunnen worden dat in ieder geval fiscale advisering, *tax planning* en (proces)bijstand tot het takenpakket van de advocaat moeten worden gerekend. De grens wordt echter bereikt als een advocaat in feite accounting of verkoopdiensten verleent, bijvoorbeeld het invullen van een belastingaangifte of het aanbieden van zuiver marktklare constructies in de zin van DAC6.^[65]

6 Conclusie en aanbevelingen

Het consultatievoorstel voorziet in de aanpassing van een aantal bepalingen dat professionele geheimhouders het recht

geeft zich te verschonen van de fiscale informatieverplichtingen ten behoeve van derden. Zo is voorgesteld de werkzaamheden waarvoor het verschoningsrecht van advocaten en notarissen geldt limitatief in de wet op te sommen, en voorts te bepalen dat advocaten en notarissen niet kunnen weigeren stukken te verstrekken die bestaan los van de vertrouwensrelatie met de cliënt, zoals bankafschriften en jaarstukken. Wij zijn van mening dat de voorgestelde wijzigingen op onjuiste gronden zijn voorgesteld en bovendien verder gaan dan noodzakelijk.

Naar huidig recht komt de advocaat alleen een verschoningsrecht toe voor informatie die hij heeft verkregen in de hoedanigheid van advocaat, dat wil zeggen voor werkzaamheden die vallen binnen 'de normale uitoefening van zijn beroep'. Tegen de voorgestelde verankering van deze norm in het eerste lid hebben wij geen bezwaar. De limitatieve opsomming in het tweede lid, wat onder de taakuitoefening van de advocaat moet worden verstaan, achten wij wel problematisch. Daarmee dreigen advieswerkzaamheden namelijk buiten de boot te vallen, terwijl het geven van juridisch advies tot het normale werkgebied van de advocaat behoort.

Dat laatste doet niet eraan af dat er werkzaamheden kunnen zijn die evident niet tot de normale taakuitoefening van de advocaat behoren. Op de vraag wat voor werkzaamheden dat zijn, wordt door in het consultatievoorstel niet ingegaan. Het consultatievoorstel draagt daardoor niet bij aan een langer lopende discussie over de werkzaamheden en privileges van advocaten. Voor het voeren van die discussie biedt het *attorney-client privilege* in het Amerikaanse systeem een aantal nuttige inzichten. Ook dat strekt zich uit tot (fiscaal) juridische dienstverlening, waaronder advisering, *tax-planning* of juridische bijstand. Accounting diensten die bestaan uit het invullen van een aangifte (m.u.v. juridische advisering daarover) en commerciële diensten die neerkomen op het verkopen van kant-en-klare fiscale producten vallen echter buiten de reikwijdte van het verschoningsrecht.

In het consultatievoorstel wordt ten slotte uitgegaan van een te ruime uitleg van het weigeringsrecht van de cliënt. Uit de rechtspraak kan naar onze mening niet worden afgeleid dat het weigeringsrecht ook inhoudt dat medewerking aan de informatieverplichting van art. 47 AWR kan worden geweigerd als het stukken betreft waarover de cliënt los van de vertrouwensrelatie met de advocaat beschikt of redelijkerwijs kan beschikken. Daardoor wordt met de aanpassing van het derde en vierde lid een oplossing gezocht voor een probleem dat ons inziens niet bestaat. Die oplossing gaat ook nog eens verder dan noodzakelijk. Het lijkt ons althans niet nodig en bovendien onwenselijk om inbreuk te maken op het verschoningsrecht van advocaten. Als er al behoefte zou bestaan aan een verduidelijking van de informatiepositie van de Belastingdienst, dan zijn er minder vergaande mogelijkheden. Zo zou in de AWR kunnen worden vastgelegd dat het weigeringsrecht van de cliënt niet kan worden ingeroepen voor stukken waarover diegene ook los van de vertrouwensrelatie met de notaris of cliënt beschikt. Gezien de wetssystematiek zou die verduidelijking in art. 51 AWR kunnen worden opgenomen, bijvoorbeeld door een nieuw, tweede lid toe te voegen. Een mogelijke tekst luidt dan als volgt:

'Voor een weigering om te voldoen aan de in artikel 47 omschreven verplichting kan niemand zich met vrucht beroepen op de vertrouwelijkheid van zijn contacten met een geheimhouder als bedoeld in artikel 53a voor zover het boeken, bescheiden of andere gegevensdragers of de inhoud daarvan betreft waarover diegene ook los van de vertrouwelijke contacten met die geheimhouder beschikt of redelijkerwijs kan beschikken.'

Al met al constateren wij dat het onderhavige consultatievoorstel de rechtspraktijk geen goede dienst bewijst. De motivering en toelichting is ondermaats en de verduidelijking die wordt beoogd werkt averechts uit. Het maatschappelijk belang 'dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot [een advocaat] moet kunnen wenden' is daarmee niet gebaat en zelfs in het geding. Of, zoals *Justice Rehnquist* het in de eerdergenoemde zaak *Upjohn Co. v. United States* het verwoorde:

'[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.'^[66]

Voetnoten

[1]

Nick van den Hoek is fiscaal advocaat bij Jaeger Advocatenbelastingkundigen in Amsterdam.

[2]

Martijn Weijers is fiscaal advocaat bij Pelinck Nijssen Weijers in Amsterdam en verbonden aan de Universiteit van Amsterdam.

[3]

De voorgestelde tekst van art. 63 IW spreekt over 'belastingheffing' van derden. Wij gaan ervan uit dat dit een verschrijving betreft en dat — overeenkomstig de huidige formulering — de 'invordering' van derden is bedoeld.

[4]

I. Leenders en R. Bos-Schepers, 'Inperken wettelijk fiscaal verschoningsrecht berust op drogreden', *TaxLive* 9 september 2020; D.R. Doorenbos, 'Hans

Vijlbrief doet een onaanvaardbaar voorstel om het verschoningsrecht te marginaliseren', *FD* 5 augustus 2020 en eerder de brief van de algemeen secretaris van de NOvA aan de Tweede Kamer van 13 februari 2017, 'inbreng Nederlandse orde van advocaten voor het Schriftelijke Overleg over de aanpak van belastingontduiking'.

[5]

[Kamerstukken II 2016/17, 25087, nr. 138](#). Naar aanleiding van het verslag van de Parlementaire Ondervragingscommissie Fiscale Constructies van 5 juli 2017 heeft de staatssecretaris zijn voornemen op 23 februari 2018 herhaald ([Kamerstukken II 2017/18, 25087, nr. 188](#)).

[6]

OECD (2011), *Global Forum on Tax Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2011: Combined: Phase 1 + Phase 2: Legal and Regulatory Framework*, Global Forum on Tax Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Peer Reviews, OECD Publishing, p. 81.

[7]

Toelichting op het consultatievoorstel, par. 3.1. Te raadplegen op <https://www.internetconsultatie.nl/verschoningsrecht>.

[8]

Art. 1a lid 5 Wwft.

[9]

Volgens de toelichting op het consultatievoorstel is een verzoek aan notaris of advocaat een ultimatum remedium.

[10]

Voor notarissen is die verplichting verankerd in art. 22 lid 1 Wna. Vóór de invoering van art. 11a in de Advocatenwet werd de geheimhoudingsplicht van de advocaat gezien als een uitvloeisel van art. 46 Advocatenwet. N.A.M.E.C. Fanoy, *De geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de advocaat* (diss. UvA), Apeldoorn-Antwerpen: Maklu 2018, par. 5.3.1, p. 185.

[11]

Gedragsregel 3 (advocatuur) geeft een iets ruimere omschrijving: de advocaat dient te zwijgen 'over bijzonderheden van door hem behandelde zaken, de persoon van zijn cliënt en de aard en omvang van diens belangen.' Fanoy merkt op dat de tekst van de gedragsregel meer recht doet aan hetgeen volgens vaste jurisprudentie wordt geacht onder de geheimhoudingsplicht te vallen, waaronder bijvoorbeeld ook de adviezen van de advocaat aan zijn cliënt. N.A.M.E.C. Fanoy, *De geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de advocaat* (diss. UvA), Apeldoorn-Antwerpen: Maklu 2018, par. 5.3.2, p. 185.

[12]

HR 29 maart 1994, nr. 2864, ECLI:NL:HR:1994:ZC9693, *NJ* 1994/552 m.nt. A.C. 't Hart en HR 12 februari 2002, nr. 03236/00 B, ECLI:NL:HR:2002:AD4402, *NJ* 2002/440 m.nt. Y. Buruma.

[13]

HR 3 april 2020, nr. 19/01958, ECLI:NL:HR:2020:600 (*SNS*), r.o. 3.2.2.

[14]

HR 1 maart 1985, nr. 6667, ECLI:NL:HR:1985:AC9066, *NJ* 1986/173 m.nt. W.L. Haardt (*Notaris Maas*).

[15]

Art. 53a lid 1 AWR heeft dus alleen betrekking op verplichtingen in verband met de belastingheffing van derden en niet op de eigen belastingplicht van de advocaat of notaris.

[16]

EHRM 28 juni 1984, nr. 7819/77 en nr. 7878/77 (*Campbell and Fell tegen Engeland*); EHRM 12 juli 1988, nr. 10862/84, ECLI:NL:XX:1988:AC2589, *NJ* 1988/851 m.nt. E.A. Alkema (*Schenk tegen Zwitserland*); HvJ EG 18 mei 1982, nr. 155/79 ECLI:EU:C:1982:157, *NJ* 1983/150.

[17]

[Kamerstukken II 1988/89, 21287, nr. 3](#), p. 25-26.

[18]

Toelichting op het consultatievoorstel, par. 2.2.

[19]

HR 12 oktober 2010, nr. 09/02603, ECLI:NL:HR:2010:BN0526, r.o. 5.3.3., *NJ* 2011/537 m.nt. J.M. Reijntjes.

[20]

HR 29 maart 1994, nr. 3095, ECLI:NL:HR:1994:ZC9694, *NJ* 1994/537. Wij wijzen voorts op HR 4 april 2009, nr. 08/01244, ECLI:NL:HR:2009:BG9470, *NJ* 2010/471 m.nt. C.J.M. Klaassen, r.o. 3.6.2.3 waaruit volgt dat de advocaat die als mediator optreedt niet in de hoedanigheid van advocaat optreedt, zodat het beroepsgeheim van advocaten toepassing mist. Uit de Van Doorne-uitspraak volgt dat ook de verwachting van de cliënt omtrent het verschoningsrecht bij het aanzoeken van rechtshulp van belang is. In die zaak oordeelde de voorzieningenrechter van Rechtbank Amsterdam dat het verschoningsrecht toepassing miste omdat de belastingplichtige zich niet had gewend tot een advocaat maar tot een belastingadviseur, die op zijn beurt een advocaat ingeschakelde. Rechtbank Amsterdam 6 oktober 2011, nr. 494616 / KG ZA 11-1080 HJ/KR, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955, *V-N* 2011/55.5 (*Van Doorne*), r.o. 4.10.

[\[21\]](#)

Art. 98 Sv. Zie voor een recent voorbeeld HR 26 januari 2016, nr. S 15/02336 Bv, ECLI:NL:HR:2016:110, *NJ* 2016/163 m.nt. F. Vellinga-Schootstra.

[\[22\]](#)

HR 12 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD9162, *NJ* 2002/439.

[\[23\]](#)

HR 10 december 2013, ECLI:NL:HR:2013:1740, *NJ* 2014/93, m.nt. F. Vellinga-Schootstra.

[\[24\]](#)

HR 2 maart 2010, nr. 08/01859 B, ECLI:NL:HR:2010:BJ9262, *NJ* 2010/144, r.o. 3.3. Rosier heeft zich in *TFB* 2020/14 kritisch uitgelaten over de wijze waarop Hof Den Bosch het beroep op het verschoningsrecht door een advocaat toetste. Die zaak ging over een advocaat die door de inspecteur werd bevestigd over stortingen op zijn derdengeldenrekening. Zie Hof 's-Hertogenbosch 7 januari 2020, nr. 200.254.767.01, ECLI:NL:GHSHE:2020:13.

[\[25\]](#)

HR 1 maart 1985, nr. 6667, ECLI:NL:HR:1985:AC9066, *NJ* 1986/173 m.nt. W.L. Haardt (*Notaris Maas*), r.o. 3.6 en HR 7 juni 1985, *NJ* 1986, 174 m.nt. W.L. Haardt.

[\[26\]](#)

OECD (2019), Global Forum on Tax Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: The Netherlands 2019 (Second Round): Peer Review Report on the Exchange of Information on Request, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, OECD Publishing Paris, par. 288, p. 84.

[\[27\]](#)

HR 27 april 2012, nr. 10/04774, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, *BNB* 2012/231 m.nt. J.A.R. van Eijdsen (*Tradman/Staat*).

[\[28\]](#)

HR 27 april 2012, nr. 10/04774, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, r.o. 3.5.3. *BNB* 2012/231 m.nt. J.A.R. van Eijdsen (*Tradman/Staat*). In dat arrest suggereerde de Hoge Raad dat een neutrale derde zoals een notaris ingeschakeld wordt om een beroep op het verschoningsrecht te beoordelen.

[\[29\]](#)

HR 27 april 2012, nr. 10/04774, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, *BNB* 2012/231 m.nt. J.A.R. van Eijdsen (*Tradman/Staat*), r.o. 3.5.3.

[\[30\]](#)

Toelichting op het consultatievoorstel, par. 2.2. en par. 3.1.

[\[31\]](#)

Zie bijv. HR 25 januari 2002, nr. 36063, ECLI:NL:HR:2002:AD8475, *BNB* 2002/136 m.nt. M.W.C. Feteris, r.o. 3.3.

[\[32\]](#)

Toelichting op het consultatievoorstel, voetnoot 9, onder verwijzing naar HR 6 mei 1986, nr. 1530, ECLI:NL:HR:1986:AB9405, *NJ* 1986/814 m.nt. W.L. Haardt.

[\[33\]](#)

Toelichting op het consultatievoorstel, par. 2.2. onder verwijzing naar [Kamerstukken II 1990/91, 21287, nr. 5](#), p. 26 (MvA II). Daarin is echter in meer algemene zin toegelicht dat advocaten en notarissen slechts een verschoningsrecht toekomt voor zover informatie aan hen is toevertrouwd in het kader van de uitoefening van hun beroep, waarbij optreden als 'bewaarder van financiële stukken, enveloppen, of iets dergelijks' als voorbeeld is gegeven van situaties waarin dat niet het geval is.

[\[34\]](#)

HR 23 september 2005, nr. 38810, ECLI:NL:HR:2005:AU3140, *BNB* 2006/21 m.nt. G.J.M.E. De Bont.

[\[35\]](#)

HR 23 september 2005, nr. 38810, ECLI:NL:HR:2005:AU3140, *BNB* 2006/21 m.nt. G.J.M.E. de Bont.

[\[36\]](#)

HR 12 oktober 2010, nr. 09/02603, ECLI:NL:HR:2010:BN0526, *NJ* 2011/537, r.o. 5.3.3.

[\[37\]](#)

HvD Den Bosch 11 september 2009, nr. 5363, ECLI:NL:TAHVD:2009:YA0028.

[\[38\]](#)

Ook wel bekend als de Commissie Van Wijmen. [Kamerstukken II 2005/06, 30300 VI, nr. 144](#).

[\[39\]](#)

[Kamerstukken II 2006/07, 30800 VI, nr. 13](#), p. 4 en 7.

[\[40\]](#)

[Kamerstukken II 2011/12, 32382, nr. 10](#), p. 43.

[\[41\]](#)

J.T.C. Leliveld e.a., *Dit is een advocaat. Rapport van de Commissie 'Wat is een advocaat?'* van 13 oktober 2013, Den Haag: NOV 2013, p. 25 t/m 27. Dit rapport kwam tot stand op aanbevelen van A.W.H. Docters van Leeuwen, *Het bestaande is geen alternatief. Een verkenning naar verbeteringen in het toezicht op de advocatuur*, Den Haag: Nederlandse School voor Openbaar Bestuur 2010, p. 41.

[42]

Art. 10h lid 5 WIB.

[43]

Art. 3 lid 21 DAC.

[44]

N.A.M.E.C. Fanoy, 'Verschoningsrecht van de advocaat: veilige haven, geen vrijplaats', AA 2016/89; N.A.M.E.C. Fanoy, *De geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de advocaat* (diss. UvA), Apeldoorn-Antwerpen: Maklu 2018, par. 5.10.4; het opiniestuk van toenmalig landelijk coördinerend fraude officier van justitie V.L. Leenders 'Beperk voor advocaten het verschoningsrecht' in *NRC* van 8 maart 2014 en diens bijdrage aan het artikel 'OM: beroepsgeheim advocaten en notarissen is doorgeschooten' in het *FD* van 19 juni 2015. Eerder al sprak officier van justitie J. Mooijen van 'de Bermudadriehoek van het verschoningsrecht' in haar bijdrage 'David en Goliath: zin en onzin van het verschoningsrecht in de commerciële praktijk' in het *FD* 18 mei 2013; Conclusie A-G Knigge 6 oktober 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2567, onderdeel 8.9 onder verwijzing naar zijn conclusie van 19 mei 2015, ECLI:NL:PHR:2015:1282, onderdeel 8.10. Zie ook J. Mooijen, 'Geheimhouderstukken in een kantooradministratie', *Sanctierecht & Onderneming* 2017, nr. 1, par. 5.2.

[45]

Zie o.a. [Kamerstukken II 2017/18, 34808, nr. 3](#), p. 23 en 36.

[46]

Zie de preambule par. 9 van Richtlijn 2015/849/EG van 20 mei 2015 (*PBEU* 2015, L141). Zie ook N.A.M.E.C. Fanoy, *De geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de advocaat* (diss. UvA), Apeldoorn-Antwerpen: Maklu 2018, p. 271.

[47]

OECD (2011), *Global Forum on Tax Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2011: Combined: Phase 1 + Phase 2: Legal and Regulatory Framework*, Global Forum on Tax Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Peer Reviews, OECD Publishing, par. 289, p. 79.

[48]

[Kamerstukken II 2011/12, 32382, nr. 10](#), p. 43.

[49]

United States v. Euge, 444 U.S. 707, 714 (1980).

[50]

Federal Rule of Evidence (FRE) § 501 bepaalt: 'The common law — as interpreted by United States courts in the light of reason and experience — governs a claim of privilege unless any of the following provides otherwise: the United States Constitution; a federal statute; rules prescribed by the Supreme Court.

[51]

Het Amerikaanse systeem kent ook nog een zogenoemde *attorney work product* doctrine. Deze doctrine beschermt de stukken die zijn opgesteld tijdens of vooruitlopend op procedures. Gezien de strekking van het Nederlandse consultatievoorstel beperken wij ons tot het *attorney-client* en *FATP-privilege* (zie hierna in par. 5.3).

[52]

Upjohn Co. v. United States, 449 U.S. 383, 389 (1981). See also *Trammel v. United States*, 445 U.S. 40, 51 (1980); *Fisher v. United States*, 425 U.S. 391, 403 (1976); *Hunt v. Blackburn*, 128 U.S. 464, 470 (1888).

[53]

Upjohn Co. v. United States, 449 U.S. 383, 395-396 (1981).

[54]

Philadelphia v. Westinghouse Electric Corp., 205 F. Supp. 830, 831 (1962).

[55]

Couch v. United States, 409 US 322, 335 (1973); *United States v. Arthur Young*, 464 US 805, 817 (1984). Hierop geldt een uitzondering, namelijk als de cliënt in de onjuiste, maar redelijke, veronderstelling verkeerde dat zijn adviseur advocaat was (see *United States v. Mullen & Co*, 776 F Supp 620, 621 (D. Mass 1991), and *United States v. Boffa*, 513 F Supp 517, 523 (D. Del 1981). Ook kent het Amerikaanse verschoningsrecht een afgeleide variant (see *United States v. Kovel*, 296 F.2d 918, 921-922).

[56]

Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998, H.R. 2676.

[57]

IRC § 7525(a)(2).

[58]

Zie o.a. *Valero Energy Corp. v. United States*, 569 F.3d 626, 630 (2009); *United States v. El Paso Co.*, 682 F.2d 530, 539 (1982).

[59]

Zie o.a. *Valero Energy Corp. v. United States*, 569 F.3d 626, 630 (2009); *United States v. El Paso Co.*, 682 F.2d 530, 539 (1982); *United States v. Davis*, 636 F.2d at 1043. See *Canaday v. United States*, 354 F.2d 849 (1966); *Olender v. United States*, 210 F.2d 795, 805-06 (1954), cert. denied, 352 U.S. 982, 77 S.Ct. 382, 1 L.Ed.2d 365 (1957).

[60]

Zie *United States v. El Paso Co.*, 682 F.2d 530, 539 (1982); *U.S. v. Rockwell International*, C.A.3d, 1990, 897 F.2d 1255, 1265.

[61]

U.S. v. Abrahams, C.A.9th, 1990, 905 F.2d 1276, 1284; *United States v. Cote*, 456 F.2d 142, 144 (.1972); *Olender v. United States*, 210 F.2d 795, 806 (1954) *United States v. Gurtner*, 474 F.2d 297, 298-99 (.1974).

[62]

See *Colton v. United States*, 306 F.2d 633, 637 (1962), cert. denied, 371 U.S. 951; *In re Grand Jury Investigation (Schroeder)*, 842 F.2d 1123, 1229 (1987); *In re Grand Jury Subpoena Duces Tecum*, 731 F.2d 1032, 1037-1038 (1984).

[63]

Zie bijvoorbeeld *United States v. Willis*, 565 F. Supp. 1186, 1190. Daarin werd onder meer overwogen dat 'there is a marked distinction between tax planning and income tax return preparation. Tax planning is concerned with current or future tax periods. It entails advising a client on how best to structure contemplated financial transactions, decisions, or occurrences from a tax consequences standpoint; the identification of the various means by which a particular tax objective of the client can be achieved; and other before-the-fact research and advice.'

[64]

John Doe v. Wachovia Corp. 268 F.Supp. 2d 629, 634-635 (2003). Voor federale belastingadviseurs is die uitzondering overigens geregeld in IRC § 7525(b)(2) en § 6662(d)(2)(C)(ii). Dat heeft tot gevolg dat die uitzondering ruimer wordt uitgelegd, te weten diensten gericht op het opzetten van constructies waarvan belastingontwijking of -ontduiking een significant doel is, zie *Valero Energy Corp. v. United States*, 569 F.3d 626, 632 (2009).

[65]

Art. 3(24) DAC.

[66]

Upjohn Co. v. United States, 449 U.S. 383, 393 (1981).