



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

De belastingadviseur en het verschoningsrecht

1. Inleiding

In deze notitie komt het verschoningsrecht van de belastingadviseur aan de orde. Daarbij wordt aandacht besteed aan de definitie en inhoud van het wettelijke verschoningsrecht in belastingzaken en vervolgens aan het verschoningsrecht van de belastingadviseur. De notitie bevat de visie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het belang van het verschoningsrecht van belastingadviseurs. Deze notitie is opgesteld door het bestuur van de sectie Formeel Belastingrecht¹ en vervolgens overgenomen door het bestuur van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs.

Gebruikelijk is het verschoningsrecht van de belastingadviseur aan te duiden als 'informeel verschoningsrecht' ter onderscheiding van het wettelijk of formeel verschoningsrecht als bedoeld in artikel 53a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Voor beide vormen van verschoningsrecht geldt dat op grond van de wetsgeschiedenis en rechtspraak (zie hierna) het recht gebaseerd kan worden op de gedachte dat een burger (in dit verband: de belastingplichtige) toegang moet hebben tot rechtsbijstand zonder vrees dat hetgeen de burger aan de rechtshulpverlener toevertrouwt tegen hem gebruikt kan worden. Dit beginsel duiden wij als het **vertrouwelijkheidsbeginsel**. Uit het arrest van de Hoge Raad van 23 september 2005 (zie hierna) kan worden afgeleid dat het verschoningsrecht van de belastingadviseur mede gebaseerd kan worden op het **fair-playbeginsel**. In zoverre is het verschoningsrecht van de belastingadviseur sinds dit arrest sterker gefundeerd dan voorheen. Toch zal hierna de term 'informeel verschoningsrecht' worden gebruikt ter onderscheiding van het wettelijk verschoningsrecht als bedoeld in artikel 53a AWR.

2. Inhoud van het verschoningsrecht in belastingzaken

Het wettelijke verschoningsrecht in belastingzaken is geregeld in artikel 53a AWR.² Deze bepaling geeft aan een aantal met name genoemde beroepsgroepen de wettelijke mogelijkheid om te weigeren aan de inlichtingenverplichting in verband met de belastingheffing van derden te voldoen. Dit verschoningsrecht geldt in³ en buiten rechte. Buiten rechte houdt in dit verband in dat de verschoningsgerechtigde zich op zijn verschoningsrecht kan beroepen tegen een vordering van de inspecteur om informatie over derden te verstrekken. Achtereenvolgens geeft artikel 53a AWR een wettelijk verschoningsrecht aan geestelijken, notarissen, advocaten, procureurs, artsen en apothekers. Deze beroepsbeoefenaren kunnen zich beroepen op de omstandigheid dat zij uit hoofde van het door hen uitgeoefende ambt of beroep zijn gehouden tot geheimhouding.

¹ Het bestuur van de sectie Formeel Belastingrecht bestaat uit: mr. D.G. Barmantlo (voorzitter), mr. P.J. van Amersfoort, mr. M.J. van Dieren, mr. J.A.R. van Eijdsen, mr. M. Hendriks, mr. F.R. Herreveld, mr. P. van Iersel, mw. mr. W.E. Nent, mr. M. Arichi (secretaris).

² De parallelle bepaling voor het invorderingsrecht is artikel 63 Invorderingswet 1990.

³ Art. 8:33, lid 3 Algemene wet bestuursrecht juncto art. 165, lid 2 onder b Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering en art. 218 Wetboek van Strafvordering.

De Hoge Raad heeft de basis van het wettelijk verschoningsrecht verwoord⁴ als een in Nederland algemeen geldend rechtsbeginsel, dat meebrengt dat bij deze 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 tot hen moet kunnen wenden voor bijstand en advies. De vrije uitoefening van het beroep van de in artikel 53a AWR genoemde verschoningsgerechtigden brengt dus mee dat informatie die aan deze personen in vertrouwen is meegedeeld, slechts wordt gebruikt voor het doel waartoe de hulp van deze personen is gezocht. Deze beperking is nodig om de toegankelijkheid van deze hulpverleners te waarborgen.

Uit de ontstaansgeschiedenis van het wettelijk verschoningsrecht in belastingzaken komt naar voren dat de reden voor het verschoningsrecht is gelegen in de positie van de in artikel 53a AWR genoemde hulpverleners die zich op grond van hun geheimhoudingsverplichting kunnen onttrekken aan informatieverstrekking aan de fiscus. Het belang van de schatkist moet dan wijken.

3. Verschoningsrecht van de belastingadviseurs

3.1. Algemeen

Het beroep van belastingadviseur is in Nederland niet wettelijk beschermd en kent diengevolge geen wettelijke regeling. Dit betekent voor de belastingadviseur aan de ene kant (potentieel) een grotere vrijheid in de beroepsuitoefening, maar aan de andere kant betekent het evenzeer dat iedereen zich belastingadviseur mag noemen. De grote beroepsorganisaties van belastingadviseurs⁵ hebben dit onderkend en onderwerpen hun leden aan beroepsregels en aan tuchtrechtspraak. Hiermee onderscheiden deze belastingadviseurs zich van degenen die niet aan deze regels en (opleidings)eisen van de beroepsorganisaties voldoen. Deze beroepsregels hebben gemeen dat de belastingadviseur tot geheimhouding is verplicht ten aanzien van alles wat hem in zijn beroepsuitoefening onder ogen en ter ore komt⁶. Daarnaast bevatten de algemene voorwaarden van belastingadvieskantoren doorgaans eveneens een geheimhoudingsbepaling. Een cliënt kan op grond hiervan van de belastingadviseur verwachten dat deze de aan hem of haar toevertrouwde gegevens niet openbaar maakt.

De belastingadviseur is echter geen geheimhouder in de zin van artikel 53a AWR⁷ en zonder informeel verschoningsrecht zou hij desgevraagd de gegevens en inlichtingen dienen te verstrekken, die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing van derden. Een geheimhoudingsplicht (zelfs een wettelijke⁸) of het vertrouwelijke karakter van bepaalde gegevens is immers op grond van artikel 51 AWR geen reden om te weigeren aan de verplichtingen van de artikelen 47 en volgende AWR te voldoen.

⁴ HR 1 maart 1985, NJ 1986, 173 (Maas II).

⁵ de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en het Register Belastingadviseurs.

⁶ Zie bijvoorbeeld artikel 4 van het Reglement Beroepsuitoefening Nederlandse Orde van Belastingadviseurs.

⁷ Zie HR 6 mei 1986, NJ 1986, 815.

⁸ buiten die van de verschoningsgerechtigden die expliciet genoemd worden in artikel 53a AWR

3.2. Ontstaansgeschiedenis van het informele verschoningsrecht

Bij de parlementaire behandeling van de AWR is door de wetgever onderkend dat belastingplichtigen de gelegenheid moeten hebben vertrouwelijk overleg met hun belastingadviseur te plegen. Opgemerkt werd:

“dat de contribuabelen de gelegenheid moeten hebben vertrouwelijk overleg te plegen met hun adviseurs. In verband daarmee is ook reeds onder de huidige wetgeving aan de belastingdienst voorgeschreven van de accountants en belastingconsulenten geen inzage te verlangen van de aan hun cliënten verstrekte adviezen en van de met hen gevoerde correspondentie.”⁹ Daarom kon, aldus de wetgever, de bestaande praktijk worden voortgezet. Een wettelijke regeling van het verschoningsrecht voor belastingadviseurs was niet mogelijk omdat het beroep van belastingadviseur geen wettelijke regeling kende.¹⁰

In latere beleidsregels is vastgelegd dat adviezen noch mondeling overleg tussen belastingadviseurs en cliënten aan de fiscus geopenbaard dienen te worden.¹¹

3.3. Inhoud van het informele verschoningsrecht

De beperking van de inlichtingenverplichting van artikel 53 AWR voor belastingadviseurs en accountants wordt – zoals vermeld – als het informele verschoningsrecht aangeduid. Het informele verschoningsrecht strekt zich uit tot belastingadviezen en correspondentie en overleg met de cliënten.

Adviezen (althans goed opgebouwde adviezen) bevatten over het algemeen zowel feiten als beschouwingen. Uit de hiervoor weergegeven wetsgeschiedenis volgt dat adviezen niet kunnen worden opgevraagd, ook niet bij de betrokken belastingplichtige. Bovendien geldt nu juist ook voor deze stukken dat de geheimhoudingsplicht van belastingadviseurs en hun vertrouwenspositie ten opzichte van de cliënt dienen te worden beschermd. De NOB is steeds van mening geweest dat ook gemengde stukken onder het informele verschoningsrecht vallen. Het hierna weergegeven arrest van 23 september 2005, BNB 2006/21 heeft dat bevestigd.

Uit de omschrijving van het informele verschoningsrecht valt af te leiden dat het moet gaan om in het kader van de beroepsuitoefening uitgebrachte adviezen. Bij de belastingadviseur zal het informele verschoningsrecht daarom zijn beperkt tot de belastingadviezen en overige rapporten die in het kader van de beroepsuitoefening worden uitgebracht, zoals second opinions of due-diligencerapporten.

Het vertrouwelijke overleg met de cliënt valt op grond van de wetsgeschiedenis onder de reikwijdte van het informele verschoningsrecht van de belastingadviseur. Dit betekent dat hij daarover geen uitlatingen hoeft te doen tegenover de Belastingdienst. Verslagen van een dergelijk overleg hoeven daarom evenmin te worden overgelegd.

Het informele verschoningsrecht geldt ook voor in het kader van de beroepsuitoefening gevoerde correspondentie met de cliënt. Het informele verschoningsrecht strekt zich eveneens

⁹ Kamerstukken I 1958/59, 4080, nr. 7a, blz. 10 lk.

¹⁰ Kamerstukken II 1957/58, 4080, nr. 7, blz. 13 rk en Kamerstukken I 1958/59, 4080, nr. 7a, blz. 9 rk.

¹¹ Deze beleidsregels zijn inmiddels ingetrokken.

uit tot de met de cliënt gewisselde e-mail, nu dit evenzeer correspondentie met de cliënt betreft. Hetzelfde behoort te gelden voor de correspondentie en e-mail binnen het kantoor van de belastingadviseur, die betrekking hebben op de cliënt. Opgemerkt zij dat het recht op bescherming van (onder andere) correspondentie ook is vastgelegd in het EVRM ¹².

3.3.1 Hoge Raad 23 september 2005, BNB 2006/21

Dat adviezen en correspondentie onder het informele verschoningsrecht vallen bleek duidelijk uit de hiervoor aangehaalde parlementaire geschiedenis. Over de vraag of due-diligencerapporten dienen te worden verstrekt aan de Belastingdienst is discussie geweest. In het arrest Hoge Raad 23 september 2005, BNB 2006/21 heeft de HR duidelijkheid geschapen over deze vraag. Verder maakt de Hoge Raad duidelijk in hoeverre het verschoningsrecht ook betrekking heeft op gemengde stukken.

De casus had betrekking op een due-diligenceonderzoek dat was ingesteld ten behoeve van een bank. De belanghebbende weigerde inzage in het rapport.

De Hoge Raad oordeelt (in een overweging ten overvloede) dienaangaande:

"Gelet op het belang van de eerste vraag in andere geschillen zij er evenwel op gewezen dat het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te rekenen beginsel van fair play zich ertegen verzet dat een inspecteur van zijn bevoegdheid ex artikel 47 AWR gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden voorzover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Deze overweging 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 wel - desgevraagd - te worden verstrekt, waartoe het nodig kan zijn dat het document wordt gesplitst of geschoond."

Het beginsel van fair play dat de Hoge Raad in zijn arrest toepast, is in de literatuur vaak in één adem genoemd met het zorgvuldigheidsbeginsel. Tot nu toe werd het in de rechtspraak vooral toegepast wanneer de overheid een burger onheus bejegende door informatie achter te houden of door geen rekening ermee te houden dat de burger zonder vertegenwoordiging tegenover een machtige overheid stond. In dit geval is het fair-playbeginsel toegepast in de betekenis dat de overheid de burger "fair" ofwel eerlijk dient te bejegenen. Dat de Hoge Raad hier het beginsel van fair-play hanteert past ook goed in het licht van de hiervoor aangehaalde wetsgeschiedenis. Voorts is de toepassing van het fair-playbeginsel terecht. De Belastingdienst zou in het andere geval een "oneerlijke" voorsprong krijgen op de belastingplichtige, doordat hij op de hoogte is van de fiscale analyses en argumenten die op basis van de feiten zijn opgesteld.

¹² Artikel 8 EVRM:

1. Een ieder heeft recht op respect voor zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn correspondentie.
2. Geen inmenging van enig openbaar gezag is toegestaan in de uitoefening van dit recht, dan voor zover bij de wet is voorzien en in een democratische samenleving noodzakelijk is in het belang van de nationale veiligheid, de openbare veiligheid of het economisch welzijn van het land, het voorkomen van wanordelijkheden en strafbare feiten, de bescherming van de gezondheid of de goede zeden of voor de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.'

3.4. De bepaling van de omvang van het informeel verschoningsrecht

Naar de mening van de NOB brengt de aard van het verschoningsrecht mee dat de belastingadviseur zonder inmenging van de Belastingdienst beoordeelt of een bepaald stuk onder zijn informele verschoningsrecht valt. Dit volgt naar de mening van de NOB ook uit het hierna onder 3.6 te bespreken arrest HR 29 maart 1994, NJ 1994, 552.

Recent zijn twee uitspraken gedaan die van belang zijn voor de vraag wie in een concreet geval bepaalt wat onder het verschoningsrecht van de belastingadviseur valt.

In de uitspraak van de Rechtbank Amsterdam van 6 oktober 2011, LJN BT6955 besliste de voorzieningenrechter (onder meer) op basis van het hiervoor aangehaalde arrest uit 1994 dat de belastingadviseur zelf moet beslissen op welke stukken zijn informele verschoningsrecht betrekking heeft. Dat kan op het gehele stuk zijn dan wel op delen daarvan. Als in stukken door de belastingadviseur wordt besproken welke verschillende opties belastingplichtigen ten dienste staan, de toelaatbaarheid en eventuele risico's van bepaalde keuzes, de jegens de Belastingdienst te volgen strategie enzovoort, mogen dergelijke passages worden verwijderd alvorens het stuk aan de Belastingdienst wordt verstrekt. De Rechtbank overweegt dat dat zowel zou gelden voor vragen om advies van de belastingplichtige op dergelijke punten als voor de daarop gegeven antwoorden. Voorts kunnen anderen een afgeleid informeel verschoningsrecht hebben, dat is afgeleid van het verschoningsrecht dat de belastingadviseur ter beschikking staat. De voorzieningenrechter overweegt verder dat de verantwoordelijkheid om te bepalen welke stukken wel en welke niet moeten worden verstrekt bij de geheimhouder ligt en dat de Belastingdienst die beslissing niet mag controleren. Daaruit volgt dat de geheimhouder ook jegens de Belastingdienst met betrekking tot de gemaakte selectie geen verantwoording hoeft af te leggen door een inhoudsopgave van het dossier te verstrekken. Tegen de uitspraak is overigens appel ingesteld door de belastingplichtigen die zich mede als procespartij hebben gesteld.

In het arrest HR 27 april 2012, LJN BV3426 oordeelt de Hoge Raad met betrekking tot een trustkantoor dat mogelijk gegevens van geheimhouders als bedoeld in artikel 53a AWR onder zich had, dat een belastingplichtige mag weigeren aan de verplichtingen van art. 47 AWR te voldoen met een beroep op de vertrouwelijkheid van zijn contacten met een geheimhouder, maar dat de belastingdienst in de gelegenheid moet zijn het noodzakelijke te doen om de bewering van de belastingplichtige, dat het om zodanige contacten gaat, op aannemelijkheid te toetsen. Vervolgens oordeelt de Hoge Raad dat het trustkantoor bekend moet maken voor welke belastingplichtige een beroep op vertrouwelijkheid wordt gedaan en dat de Belastingdienst dezelfde toetsingsmogelijkheid moet hebben of het een contact met een geheimhouder betreft. De Hoge Raad overweegt daarbij dat die toetsing kan worden opgedragen aan een neutrale derde, bijvoorbeeld een notaris.

3.5. Interne fiscalisten

Het informele verschoningsrecht van de belastingadviseur is gebaseerd op zijn vertrouwensrelatie met zijn cliënt. Deze relatie ontbreekt bij fiscalisten die werkzaam zijn bij een belastingplichtige. In de wetsgeschiedenis bij wetsvoorstel 21 287, heeft de staatssecretaris van Financiën opgemerkt dat interne fiscalisten om die reden geen informeel

verschoningsrecht toekomt.¹³ In dit verband zij ook gewezen op de uitspraak van het Europese Hof van Justitie van 14 september 2010 waarin het Hof concludeert dat het beginsel van vertrouwelijkheid in het kader van het Europese mededingingsrecht niet van toepassing is op de communicatie tussen een advocaat in dienstbetrekking en zijn werkgever, omdat de interne advocaat vanwege zijn economische afhankelijkheid en zijn nauwe banden met zijn werkgever niet even onafhankelijk is als een externe advocaat.¹⁴ Het is denkbaar dat de redenering in dit arrest ook wordt toegepast op bedrijfsfiscalisten.

De Belastingdienst kan dan ook aan een stafafdeling fiscale zaken inzage vragen van adviezen aan een ander bedrijfsonderdeel. In reactie op dergelijke verzoeken van de Belastingdienst kan worden aangevoerd dat het fair-playbeginsel, zoals de Hoge Raad dat in het arrest BNB 2006/21, heeft toegepast ook voor de advisering van interne fiscalisten behoort te gelden. Door kennisneming van die adviezen zou de Belastingdienst een ongeoorloofde informatievoorsprong verkrijgen. Bovendien is het zeer de vraag of adviezen van de interne fiscalist - stukken van beschouwelijke aard - dienen te worden overgelegd. De wetgever heeft beschouwende stukken niet onder de verplichtingen van artikel 47, lid 1, letter b AWR willen vatten. De raadpleging van dergelijke stukken is immers niet van belang voor de vaststelling van feiten, maar geeft de Belastingdienst slechts inzicht in de fiscale gedachtegang van de vennootschap en in de argumentatie van het fiscale standpunt van de belastingplichtige. Daarmee wordt de gelijkheid van de Belastingdienst ten opzichte van de belastingplichtige verstoord. Uit de wetsgeschiedenis volgt dat de wetgever dat niet heeft gewild.

3.6. Afgeleid verschoningsrecht

Op grond van rechtspraak van de Hoge Raad kunnen belastingadviseurs aan het wettelijk verschoningsrecht van advocaten en notarissen¹⁵ een afgeleid verschoningsrecht ontleen. In het arrest HR 29 maart 1994, NJ 1994, 552 heeft de Hoge Raad het afgeleide verschoningsrecht van de accountant aanvaard. De Hoge Raad oordeelde:

“De aard en complexiteit van een aangelegenheid die aan een advocaat wordt toevertrouwd kunnen meebrengen dat hij het voor een behoorlijke vervulling van zijn taak als raadsman noodzakelijk oordeelt een al dan niet aan zijn kantoor verbonden derde als deskundige in te schakelen om zo over de vereiste speciale deskundigheid te kunnen beschikken welke hij zelf niet heeft. In aanmerking genomen dat die deskundige in verband met de uitvoering van de hem door de advocaat gegeven opdracht zo nodig kennis moet kunnen nemen van bepaalde gegevens en stukken ten aanzien waarvan de plicht tot geheimhouding voor de advocaat geldt, is ook in zoverre een uitbreiding van diens geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht geboden. Daarbij maakt het geen verschil of bedoelde gegevens aan deze deskundige mondeling dan wel schriftelijk door de advocaat zijn verstrekt en of hij ten kantore van de advocaat kennis neemt van de inhoud van bedoelde stukken dan wel deze stukken onder zich verkrijgt doordat de advocaat hem die ter hand stelt of laat stellen. Het voorafgaande brengt mee dat bedoelde deskundige zich met een beroep op het hem toekomende verschoningsrecht, dat is afgeleid van het verschoningsrecht van de advocaat, zal kunnen verzetten tegen inbeslagneming van de hiervoor bedoelde brieven en stukken, indien en voor zover deze zich bij hem bevinden in verband met de vervulling van een door hem aanvaarde opdracht, welke

¹³ Handelingen II, 21 287, 1992/93, blz. 6048: Vakstudie Algemeen deel artikel 47 AWR aant. 3.5.1.

¹⁴ HvJ EU 14 september 2010, nr. C-550/07 (Akzo/Akcross).

¹⁵ Het wettelijk verschoningsrecht van artsen en geestelijken is in dit verband niet relevant.

hem is verleend door de advocaat in het kader van de behandeling van een bepaalde door een cliënt aan deze toevertrouwde aangelegenheid. De aard van de hier aan de orde zijnde afgeleide bevoegdheid tot verschoning brengt mee dat het oordeel omtrent de vraag of brieven of stukken object van de afgeleide bevoegdheid tot verschoning uitmaken, in beginsel toekomt aan de persoon van wie het verschoningsrecht is afgeleid.”

De Hoge Raad geeft met deze overweging een duidelijke inhoud aan het afgeleide verschoningsrecht. Het kan in het belang van de zaak zijn dat een advocaat gebruik maakt van de deskundigheid van een derde. Daarbij wordt het verschoningsrecht van de advocaat uitgebreid tot de gegevens waarvan de derde kennisneemt, die hem mondeling of schriftelijk worden verstrekt. Het maakt daarbij niet uit waar de derde kennisneemt van de informatie. Op grond van deze beslissing van de Hoge Raad beschikken deskundigen die worden ingeschakeld door wettelijk verschoningsgerechtigden over een afgeleid verschoningsrecht ten aanzien van informatie die onder het verschoningsrecht van de wettelijk verschoningsgerechtigde zou vallen.

3.7. Verschoningsrecht en andere toezichthouders/overheidsinstanties

Enigszins buiten de kaders van deze notitie merkt de NOB op dat het verschoningsrecht van belastingadviseurs, advocaten en notarissen in andere gevallen van overheidstoezicht niet onverkort geldt. Belastingadviseurs zijn op grond van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) gehouden hun cliënten te identificeren en ongebruikelijke transacties te melden bij de Financial Intelligence Unit Nederland. Zo nodig worden inlichtingen verstrekt aan de toezichthouder, het Bureau Financieel Toezicht. Het voorgaande geldt ook voor advocaten en notarissen voor zover zij in de Wwft genoemde diensten verrichten. Aldus wordt een inbreuk gemaakt op de geheimhoudingsverplichting van belastingadviseurs, advocaten en notarissen. De NOB heeft evenwel begrip voor deze inbreuk, nu de wetgever ervoor gekozen heeft om het maatschappelijk belang om witwassen en financiering van terrorisme tegen te gaan te laten prevaleren boven het individuele belang.

4. Visie NOB

De NOB is van mening dat de belastingadviseur kan worden beschouwd als een rechtshulpverlener op het gebied van het belastingrecht. Belastingplichtigen dienen onverkort toegang te hebben tot fiscale rechtshulpverlening, zonder dat hetgeen zij toevertrouwen aan de rechtshulpverlener tegen hen gebruikt kan worden. Dit geldt te meer nu belastingplichtigen per definitie steeds tegenover een machtige overheid staan. Het verschoningsrecht van de belastingadviseur is daarom wezenlijk. Naar de mening van de NOB dermate belangrijk dat het op zich passend zou zijn wanneer de AWR een wettelijk verschoningsrecht toekent aan degene aan wie de belastingplichtige fiscaal advies vraagt. Echter, het informele verschoningsrecht van de belastingadviseur met betrekking tot fiscale adviezen, zoals dat volgt uit de parlementaire geschiedenis en de jurisprudentie van de Hoge Raad, voorziet in de praktijk in de behoefte aan de mogelijkheid tot vertrouwelijk overleg. Wel moet bedacht worden dat de inhoud van het informele verschoningsrecht in vergelijking met het wettelijk verschoningsrecht beperkter is. Het informele verschoningsrecht strekt zich met name niet uit naar feiten en omstandigheden die geen onderdeel van een advies vormen.

Samenvattend is de NOB van oordeel dat de volgende uitgangspunten kunnen worden onderkend:

- De overheid heeft het recht de feiten te kennen en deze te verkrijgen van de belastingplichtige en anderen, zoals de belastingadviseur.
- De belastingbetaler dient onverkort toegang tot fiscaalrechtelijke bijstand te hebben, zonder bevreesd te moeten zijn, dat hetgeen hij de belastingadviseur toevertrouwt door de overheid of een andere partij tegen hem gebruikt wordt.
- Het fiscale verschoningsrecht vloeit voort uit het recht van de cliënt op toegang tot fiscale hulpverlening en is als zodanig een recht dat verbonden is aan de cliënt en niet aan de belastingadviseur. Het feit dat het beroep van belastingadviseur niet wettelijk geregeld is doet daarom niet ter zake. Wel volgt uit het recht van de cliënt op fiscale hulpverlening een fiscale geheimhoudingsplicht van de belastingadviseur.
- De informatieverplichtingen van de belastingadviseur met betrekking tot een cliënt kunnen de eigen informatieverplichtingen van de cliënt niet verruimen, aangezien dit een drempel zou opwerpen voor belastingplichtigen om bijstand van een belastingadviseur te vragen.
- De fiscale analyse en de advisering van de belastingadviseur alsmede de daaraan ten grondslag liggende feiten dienen daarom onder een verschoningsrecht te vallen. Het gaat niet aan dat de overheid voor de belastingheffing op de schouders van de belastingadviseur gaat staan. Dit is in strijd met het fair-playbeginsel.
- Dit beginsel dient ook te gelden voor de fiscale analyses en adviezen van de interne belastingadviseur.
- De aard van het verschoningsrecht brengt mee dat de belastingadviseur zonder inmenging van de Belastingdienst beoordeelt of een bepaald stuk onder zijn informele verschoningsrecht valt. Indien sprake is van een afgeleid verschoningsrecht, is het aan degene van wie het verschoningsrecht is afgeleid om zonder inmenging van de Belastingdienst te beoordelen welke stukken onder het afgeleide verschoningsrecht vallen. In voorkomende gevallen zou dit oordeel aan een onafhankelijke derde kunnen worden opgedragen.
- Het informele verschoningsrecht, zoals dat volgt uit de parlementaire geschiedenis en de jurisprudentie van de Hoge Raad, voldoet in de praktijk grotendeels.

Oktober 2012