



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

GEHEIMHOUDINGSPLICHT

EN

VERSCHONINGSRECHT

VAN DE

BELASTINGADVISEUR

Mei 2017

**Opgesteld in samenspraak met
het bestuur van de sectie Formeel Belastingrecht en
de Commissie Beroepszaken**

Vertrouwensrelatie

De belastingadviseur die lid is van de NOB heeft zich verplicht tot geheimhouding van alles wat hem of haar in de uitoefening van het beroep ter kennis komt. Vanuit de vertrouwensrelatie adviseur/cliënt een volstrekt begrijpelijke belofte. De cliënt moet erop kunnen rekenen dat wat hij vertelt niet zonder zijn toestemming aan anderen bekend wordt gemaakt. Als zodanig is de geheimhoudingsplicht een belangrijk onderdeel van onze beroepsregels.

Maar er speelt meer. Ons doen en laten wordt steeds nauwlettender gevolgd door de Belastingdienst, de FIOD en andere (semi)overheidsorganen. De WWFT, de vierde tranche Awb en artikel 67o AWR leggen ons behoorlijk zware verplichtingen op. Daarnaast is het vervolgingsbeleid van het OM de afgelopen jaren verbreed. Het begrip *facilitator* heeft voor ons verstrekkende betekenis gekregen. Niet alleen de vermeend frauderende belastingplichtige wordt aangepakt, maar ook degene die geacht wordt hem op enigerlei manier te hebben geholpen. Zo komt mogelijk ook de belastingadviseur in het vizier.

De sectie Formeel Belastingrecht heeft in samenwerking met de Commissie Beroepszaken een geactualiseerde versie van deze brochure gemaakt, waarin zowel de ontwikkelingen rond de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht worden beschreven als recente relevante jurisprudentie wordt geduid. Zo kunnen we weer even vooruit – in het besef overigens dat we alert moeten zijn en blijven. In dat kader ook de vraag aan de leden om eigen ervaringen op dit gebied te melden aan Ellen Schouten, secretaris van de Commissie Beroepszaken (e.schouten@nob.net).

Onnodig te zeggen dat het belangrijk is dat elk NOB-lid goed op de hoogte is van de inhoud en reikwijdte van de geheimhoudingsplicht.

MAURICE DE KLEER
voorzitter NOB
oktober 2016

Inhoud

1. Executive summary	5
2. Geheimhoudingsplicht van de belastingadviseur	7
2.1 Algemeen.....	7
2.3 Het informele verschoningsrecht.....	8
2.4. Het afgeleid informeel verschoningsrecht.....	10
2.5. Zwijgrecht van de belastingadviseur bij strafvervolgng	10
3. Controle door de Belastingdienst.....	13
4. Strafrechtelijk onderzoek	15
4.1. Algemeen.....	15
4.2. Een strafbaar feit?	16
4.3. Belastingadviseur is (mede)verdachte	16
5. Hoofdstuk 5 Awb en artikel 67o AWR.....	20
5.1 Verhoorsituatie en mededaderschap.....	20
5.2 Zwijgrecht.....	20
5.3 De cautie.....	21
6. De Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme	23
6.1 Algemeen.....	23
6.2 Het melden van ongebruikelijke transacties.....	23
6.3 Verstrekken van gegevens en inlichtingen aan FIU-Nederland	24
6.4 Verstrekken van inlichtingen en inzage aan het BFT.....	24
7. Afgeleid verschoningsrecht bij werkzaamheden in opdracht van wettelijk verschoningsgerechtigde	26
7.1 Afgeleid verschoningsrecht	26
7.2 Afgeleid verschoningsrecht en WWFT	27
8. Parlementaire ondervraging	28
8.1 Inleiding.....	28
8.2 Juridische status ondervraging.....	28
8.3 Bevoegdheden parlementaire ondervragingscommissie.....	28
8.4 Verplichting tot medewerking.....	29
8.5 Verschoningsgronden.....	29
8.6 Schriftelijke verklaring en openingsverklaring	30

8.7	Recht op bijstand.....	30
8.8	Beperking bewijsmogelijkheden	30

1. Executive summary

Geheimhoudingsplicht

NOB-leden zijn op grond van art. 4 van het Reglement Beroepsuitoefening verplicht informatie van en over cliënten geheim te houden. Er bestaan echter de nodige wettelijke regelingen op grond waarvan belastingadviseurs gedwongen kunnen worden gegevens van en over cliënten ter beschikking te stellen.

Verschoningsrecht

Belastingadviseurs hebben geen *wettelijk verschoningsrecht* zoals onder meer advocaten, notarissen en artsen dat op grond van art. 53a AWR hebben. Ze beschikken wel over een *informeel verschoningsrecht*, dat gebaseerd is op het door de Hoge Raad toegepaste fair-playbeginsel. Cliënten van belastingadviseurs hebben een *afgeleid informeel verschoningsrecht*, eveneens gebaseerd op het fair-playbeginsel.

Zwijgrecht

Bij een strafvervolgning wordt de wettelijke plicht tot het verstrekken van informatie ingeperkt door het *zwijgrecht* dat iedere verdachte heeft. Het zwijgrecht kan de belastingadviseur zowel toekomen bij verdenking van het plegen van een strafbaar feit als bij een verzoek om informatie met het oog op het opleggen van een bestuurlijke boete. Het EHRM maakt in zijn rechtspraak over art. 6 EVRM geen onderscheid tussen strafrecht en bestuursrecht.

Belastingcontrole

Wordt een belastingadviseur geconfronteerd met een controle door de Belastingdienst dan is het van belang dat hij – ter vermijding van eventuele aansprakelijkheid – niet meer informatie over cliënten verstrekt dan waartoe hij verplicht kan worden. Van belang is ook of het een controle ex art. 47 of art. 53 AWR betreft dan wel een controle in het kader van de opsporing van strafbare feiten. In het laatste geval gelden andere regels en bevoegdheden.

Strafrechtelijk onderzoek

Bij een strafrechtelijk onderzoek biedt een beroep op het informeel verschoningsrecht de belastingadviseur geen soelaas. De geheimhoudingsplicht die op hem rust brengt wel mee dat hij als getuige in strafzaken geen verklaringen aan de FIOD zal kunnen afleggen, maar alleen ten overstaan van de rechter-commissaris.

De belastingadviseur die als (mede)verdachte in een strafrechtelijk onderzoek wordt aangemerkt doet er verstandig aan de ernst van de situatie niet te onderschatten. Aanhouding vindt meestal onverwacht plaats; een beroep op het zwijgrecht is dan belangrijk om te voorkomen dat onder druk onjuiste verklaringen worden afgelegd. Bijstand door een advocaat is zeer aan te raden.

Bestuursrechtelijke sancties

Sinds de inwerkingtreding van de Vierde tranche Awb op 1 juli 2009 geldt een aantal wettelijke bepalingen dat van belang is voor de geheimhoudingsplicht. De geïntroduceerde vormen van mededaderschap in het bestuursrecht (medeplegen, feitelijk leidinggeven, opdracht geven,

uitlokking, doen plegen en medeplichtigheid) maken onder omstandigheden een beroep op het zwijgrecht mogelijk.

Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme

De geheimhoudingsplicht van de belastingadviseur wordt opzij gezet door de verplichtingen van de Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme (WWFT). Hij moet geconstateerde *ongebruikelijke transacties* van cliënten melden, mogelijk aangevuld met gegevens en inlichtingen. De cliënt zelf mag over die melding niet geïnformeerd worden.

Werken in opdracht wettelijk verschoningsgerechtigde

Een belastingadviseur kan een beroep doen op het afgeleid verschoningsrecht in het geval hij als deskundige wordt ingeschakeld door een advocaat, notaris of een andere persoon die over een wettelijk verschoningsrecht beschikt en die optreedt als vertegenwoordiger van een belastingplichtige.

Parlementaire ondervraging

Een belastingadviseur is gehouden medewerking te verlenen aan een parlementaire ondervraging. Dit houdt in dat hij desgevraagd als getuige of deskundige moet verschijnen en onder ede antwoord moet geven op gestelde vragen. De wet kent enkele verschoningsgronden, maar het is vrijwel uitgesloten dat een belastingadviseur met succes een beroep kan doen op één van deze gronden.

2. Geheimhoudingsplicht van de belastingadviseur

2.1 Algemeen

De belastingadviseur is ten opzichte van zijn cliënten verplicht tot geheimhouding. Dit is vastgelegd in artikel 4 van het Reglement Beroepsuitoefening: *“Een lid is verplicht tot geheimhouding van alles wat in de uitoefening van zijn beroep te zijner kennis komt. Dit geldt niet wanneer hij door de cliënt (deels) van deze verplichting is ontheven, op hem een wettelijke of op de wet gebaseerde verplichting rust tot openbaarmaking, dan wel openbaarmaking noodzakelijk is voor de verdediging van zijn eigen belangen.”* Deze verplichting houdt onder meer in dat aan derden geen informatie mag worden verstrekt waarover de belastingadviseur uit hoofde van zijn beroepsuitoefening beschikt. Informatie van en over cliënten dient hij dus geheim te houden.

Tegenover de geheimhoudingsplicht staan wettelijke bepalingen die een belastingadviseur kunnen dwingen om gegevens ter beschikking te stellen. Voorts staat voor de adviseur de noodzaak tot openbaarmaking ter verdediging van zijn eigen belang tegenover zijn geheimhoudingsplicht.

Enkele belangrijke voorbeelden van wettelijke regelingen die dwingen tot het beschikbaar stellen van gegevens zijn:

- de verplichting om desgevraagd aan de Belastingdienst gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing van derden van belang kunnen zijn (zie art. 53 AWR). Zie hierna H3;
- de verplichting om aan de FIOD dossiers over te leggen die in beslag worden genomen in het kader van een strafrechtelijk opsporingsonderzoek (zie art. 94 e.v. Sv). Zie hierna H4;
- de verplichting die voortvloeien uit de Wet ter voorkoming van witwassen en het financieren van terrorisme. Zie hierna H6.

Voorbeelden van de noodzaak tot openbaarmaking ter verdediging van eigen belang is een situatie waarin de adviseur in een civiele procedure, een tuchtprocedure, of een strafrechtelijke procedure wordt betrokken. In dergelijke gevallen is het de belastingadviseur toegestaan zijn geheimhoudingsplicht te schenden.

Op grond van art. 53a AWR kunnen voor een weigering om te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden: *“alleen bekleeders 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”* (wettelijk verschoningsrecht). Dit wettelijk verschoningsrecht geldt alleen met betrekking tot de belastingheffing van derden en dus niet ter zake van hun eigen belastingheffing. Belastingadviseurs zijn niet in art. 53a AWR genoemd en hebben dan ook geen wettelijk verschoningsrecht. Zij kunnen derhalve in beginsel niet weigeren om feitelijke informatie te verstrekken aan de Belastingdienst. Hetzelfde geldt ook in geval in het kader van een strafrechtelijk onderzoek informatie wordt verzocht van de belastingadviseur dan wel als

getuige in civielrechtelijke procedure (zie artikel 218 Wetboek van Strafvordering en artikel 165, lid 2, aanhef en letter b Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering).

De belastingadviseur kan weliswaar geen beroep doen op een wettelijk verschoningsrecht, maar wel het informele verschoningsrecht.¹ Het informele verschoningsrecht is gebaseerd op het fair-playbeginsel. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat rapporten en andere geschriften van derden voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten en/of hem daaromtrent te adviseren niet met toepassing van artikel 47 AWR door de Belastingdienst kunnen worden opgevraagd. Het informele verschoningsrecht wordt in onderdeel 2.3. behandeld.

In verband met het informele verschoningsrecht voor de belastingadviseur bestaat er voor de cliënt van de belastingadviseur een afgeleid informeel verschoningsrecht dat eveneens is gebaseerd op het ‘fair-playbeginsel’. Belastingplichtigen die worden bijgestaan door personen die over een informeel verschoningsrecht beschikken, zoals de belastingadviseur, hoeven met een beroep op hun afgeleide informele verschoningsrecht evenmin de aan hen verstrekte vertrouwelijke correspondentie (met name adviezen en fiscale rapporten) aan de inspecteur te geven voor inzage wanneer hij hierom zou verzoeken. Dit geldt evenzeer voor derden die geen adviesrelatie hebben maar wel beschikken over adviezen en fiscale rapporten van een belastingadviseur, bijvoorbeeld een bank die een due diligence rapport opgesteld door een belastingadviseur in het dossier heeft. Het afgeleide informele verschoningsrecht wordt in onderdeel 2.4. behandeld.

Naast het informele verschoningsrecht is van belang dat de belastingadviseur in bepaalde omstandigheden het recht heeft om te zwijgen ondanks het feit dat hem of haar geen informeel verschoningsrecht toekomt. Dit zwijgrecht komt de belastingadviseur toe op grond van artikel 14, lid 3, onderdeel g IVBPR en artikel 6 EVRM in verband met vragen die de belastingadviseur worden gesteld in het kader van een strafvervolgning (criminal charge). Het zwijgrecht wordt behandeld in onderdeel 2.5.

2.3 Het informele verschoningsrecht

De Hoge Raad heeft in het arrest van 23 september 2005, BNB 2006/21 beslist “*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.*”

In de literatuur is het fair play-beginsel omschreven als een uitwerking van het formele zorgvuldigheidsbeginsel. Het formele zorgvuldigheidsbeginsel ziet op de zorgvuldigheid die het bestuursorgaan in acht moet nemen bij de voorbereiding, de totstandkoming en de

¹ Een belastingadviseur die zijn werkzaamheden verricht in opdracht van een advocaat, notaris of een andere persoon die een wettelijk verschoningsrecht heeft heeft ook een afgeleid verschoningsrecht. Zie hiervoor H7.

vormgeving van een besluit. Op grond van het fair play-beginsel dient de Belastingdienst de belastingplichtige correct, onpartijdig en zonder vooringenomenheid te behandelen.

De Hoge Raad spreekt over rapporten en andere geschriften van derden voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of daaromtrent te adviseren. Voor al deze stukken geldt dat ook de onderdelen van die geschriften die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten op grond van het fair play-beginsel niet aan de inspecteur behoeft te worden overgelegd. De Hoge Raad spreekt daarbij niet expliciet over het informele verschoningsrecht maar zoekt aansluiting bij de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Onderdelen van rapporten en geschriften die niet ten doel hebben om een belastingplichtige omtrent zijn fiscale positie te informeren of te adviseren, moeten desgevraagd worden verstrekt. Hiertoe kan het nodig zijn dat documenten worden gesplitst of geschoond. De rechtbank Amsterdam heeft in haar uitspraak van 6 oktober 2011, V-N 2011/55.5 beslist dat de belastingadviseur zelf dient te beoordelen of de informatie onder het informele verschoningsrecht valt tenzij er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat deze stukken niet onder het verschoningsrecht vallen. Stukken die van een belastingadviseur afkomstig zijn, zullen veelal zijn opgesteld met het doel van belastingadvies. Met betrekking tot stukken ten behoeve van het opstellen van de aangifte van een cliënt kan dit anders zijn, ten gevolge waarvan deze stukken wel overgelegd dienen te worden.

De praktijk dient er op bedacht te zijn dat ook de cliënt zelf (zie onderdeel 1.4.) of derden die deze adviezen ter beschikking hebben (bijvoorbeeld een bank), deze evenmin hoeven over te leggen. Het verdient in dit kader overigens aanbeveling om derden die niet beschikken over een verschoningsrecht te wijzen op het bestaan van het afgeleide informele verschoningsrecht en hen op voorhand te verbieden de betreffende stukken aan de Belastingdienst ter beschikking te stellen. Het is in dit verband niet wenselijk dat een fiscaal advies wordt opgenomen in een ander niet-fiscaal rapport, omdat daarmee – ondanks de door de Hoge Raad aanvaarde mogelijkheid van splitsing - het risico toeneemt dat het gehele rapport inclusief het fiscale advies aan de Belastingdienst wordt verstrekt.

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 AWR. De term 'informeel verschoningsrecht' is in dit verband wellicht iets te 'licht'. Immers, uit het arrest van de Hoge Raad van 23 september 2005 kan worden afgeleid dat het verschoningsrecht van de belastingadviseur gebaseerd kan worden op het fairplay-beginsel. In zoverre is thans het verschoningsrecht van de belastingadviseur niet wettelijk vastgelegd, maar wel sterker gefundeerd dan voorheen.

Voorheen werd het informeel verschoningsrecht gebaseerd op de mededeling van de staatssecretaris van Financiën van 5 januari 1994, nr. 10 DGM4 (V-N 1994, blz. 456 e.v.). Deze bovengenoemde mededeling is inmiddels ingetrokken bij het besluit van de minister van Financiën van 25 januari 2007, nr. CPP2006/2715M (V-N 2007/10.6), omdat het door het arrest HR 23 september 2005 is achterhaald.

2.4. Het afgeleid informeel verschoningsrecht

Op grond van het hiervoor al aangehaalde arrest van de Hoge Raad van 23 september 2005 is vast komen te staan dat het in strijd is met het fairplay-beginsel wanneer de inspecteur adviezen en andere fiscale rapporten opvraagt. Dit geldt niet alleen wanneer hij dergelijke informatie opvraagt bij de belastingadviseur, maar ook wanneer hij dat doet bij de belastingplichtige zelf, die in deze situatie een afgeleid informeel verschoningsrecht toekomt.

Belastingplichtigen die worden bijgestaan door personen die over een informeel verschoningsrecht beschikken, bijvoorbeeld de belastingadviseur, hoeven, met een beroep op hun afgeleid informeel verschoningsrecht, de aan hen verstrekte fiscale correspondentie (adviezen en andere fiscale rapporten) niet aan de inspecteur te verstrekken, wanneer hij hierom verzoekt.

Het bestaan van het afgeleide informele verschoningsrecht volgt uit het informeel verschoningsrecht. De inspecteur zou anders, wanneer hij wordt beperkt door het informele verschoningsrecht bij de adviseur, dezelfde informatie bij de cliënt - aan wie de fiscale correspondentie is verstuurd en voor wie deze is bedoeld - kunnen opvragen. Deze opvatting zou het informele verschoningsrecht zonder inhoud doen zijn.

Het Gerechtshof Arnhem oordeelde in zijn uitspraak van 11 maart 2002 (te kennen uit HR 19 september 2003, BNB 2003/370) nog anders. Het Hof overweegt dat de mededeling van de staatssecretaris van 5 januari 1994 een aan de Belastingdienst gegeven beleidsregel betreft. De instructie strekt volgens het Hof niet verder dan een aanbeveling aan de Belastingdienst om ervan af te zien belastingadviseurs te dwingen om vertrouwelijke correspondentie tussen hen en hun cliënt te overleggen. Die aanbeveling is niet bedoeld om een beperking aan te brengen in de in artikel 47 AWR neergelegde inlichtingenverplichting. Uit de hiervoor besproken arresten van 23 september 2005 blijkt dat de Hoge Raad de belastingplichtige het recht geeft om inzage in opgevraagde fiscale adviezen en rapporten van derden te weigeren. Dat kan worden gezien als een impliciete erkenning van het afgeleide informele verschoningsrecht.

De rechtbank Amsterdam heeft in haar uitspraak van 6 oktober 2011, V-N 2011/55.5 het bestaan van een afgeleid informeel verschoningsrecht erkend. Een belastingadviseur wenste in deze zaak onder het verschoningsrecht van een collega/advocaat-stagiaire te werken. De rechtbank overwoog evenwel dat stukken die aan de advocaat zijn toevertrouwd door een belastingadviseur vallen onder het afgeleide en informele verschoningsrecht en dat de belastingadviseur in beginsel zelf bepaalt of de stukken onder zijn verschoningsrecht vallen.

2.5. Zwijgrecht van de belastingadviseur bij strafvervolgning

De wettelijke plicht tot het verstrekken van informatie wordt ingeperkt door het zwijgrecht dat iedere verdachte (waaronder dus ook de verdachte belastingadviseur) heeft wanneer sprake is van een strafvervolgning ex artikel 6 EVRM. Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: "EHRM") heeft (onder meer) in het arrest Saunders (EHRM 17 december 1996, BNB 1997/254, zie ook arrest Funke, EHRM 25 februari 1993, BNB 1993/350) geoordeeld dat het recht om te zwijgen en het recht om niet mee te werken aan de eigen veroordeling tot de kern behoren van wat naar algemeen aanvaarde opvattingen moet worden verstaan onder een eerlijk proces als bedoeld in art. 6 EVRM. Verder heeft het EHRM in de zaak Jussila (EHRM 23

november 2006, BNB 2006/150) geoordeeld dat ook een bestuurlijke fiscale boete vanwege het afschrikwekkende en bestraffende karakter ervan onder de werking van artikel 6 EVRM kan vallen². Het zwijgrecht kan dus de belastingadviseur zowel toekomen bij verdenking van het plegen van een strafbaar feit als bij een verzoek om informatie met het oog op het opleggen van een bestuurlijke boete.

De belastingadviseur kan in beginsel geen beroep doen op artikel 6 EVRM met betrekking tot documenten die in zijn bezit zijn. In het arrest Saunders is geoordeeld dat het zwijgrecht geen betrekking heeft op materiaal dat onafhankelijk van de wil van de verdachte bestaat. Ook de Hoge Raad heeft (HR 27 juni 2001, BNB 2002/27) in navolging van Saunders beslist dat artikel 6 EVRM niet ziet op het niet verstrekken van documenten omdat deze onafhankelijk van de wil van de verdachte (in de zin van het arrest Saunders) bestaan.

Evenwel lijken in de zaak J.B. tegen Zwitserland (EHRM 3 mei 2001, BNB 2002/27) ook documenten onder het bereik van artikel 6 EVRM te kunnen vallen. In deze zaak weigerde een skileraar onder andere bankafschriften te verstrekken. Het EHRM oordeelde dat deze documenten niet onafhankelijk van de wil van de verdachte bestonden en dat de boete die was opgelegd vanwege het niet verstrekken van de bankafschriften daarom in strijd was met artikel 6 EVRM. In de zaak Chambaz (EHRM 5 juli 2012³ is onder verwijzing naar de zaak J.B. tegen Zwitserland opnieuw geoordeeld dat een boete die is opgelegd vanwege een weigering om bankafschriften te vertrekken in strijd is met artikel 6 EVRM.

De zaak Chambaz laat zien dat de beslissing in de zaak J.B. tegen Zwitserland niet een incidentele is geweest. Wij menen dat daarom aan de genoemde zaken in ieder geval de conclusie moet worden verbonden dat, anders dan tot nu toe werd gedacht op basis van Saunders, het opleggen van een sanctie vanwege een weigering om documenten te overleggen onder omstandigheden in strijd kan zijn met artikel 6 EVRM. Welke omstandigheden bepalen of er sprake is van strijd met artikel 6 EVRM, is op basis van de genoemde arresten niet duidelijk.

Als er sprake is van een strafvervolging (criminal charge) wil dat niet zeggen dat de belastingadviseur zwijgrecht heeft ten aanzien van een verzoek om informatie die betrekking heeft op het vaststellen van de eigen belastingaanslag van een belastingplichtige, zoals blijkt uit HR 27 februari 2004, BNB 2004/225. In deze zaak ging het om een belastingplichtige tegen wie een strafrechtelijk onderzoek liep inzake vermeende beursfraude. Tijdens het onderzoek bleek dat de aangifte inkomstenbelasting niet juist was opgesteld. De belastingplichtige weigerde vervolgens vragen te beantwoorden van de inspecteur naar aanleiding van het door de belastingplichtige ingediende bezwaar tegen een gecorrigeerde aanslag met een beroep op zijn zwijgrecht. De Hoge Raad oordeelde dat de ingestelde strafvervolging de belastingplichtige niet onthief van de in artikel 47 AWR neergelegde verplichting. Ten aanzien van de verplichting van de belastingadviseur uit hoofde van artikel 53 AWR zal dit niet anders liggen, tenzij een verdenking jegens de belastingadviseur kan ontstaan.

² In gelijke zin oordeelde de HR in het arrest HR 19 juni 1985, BNB 1986/29.

³ [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#{\"dmdocnumber\":\[\"905683\"\],\"itemid\":\[\"001-110240\"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#{\)

Het is voor de belastingadviseur dus belangrijk om vast te stellen of het verzoek om informatie betrekking heeft op het vaststellen van een belastingaanslag of het verzoek het opleggen van een bestuurlijke of strafrechtelijke sanctie als doel heeft. Alleen met betrekking tot de laatste twee gevallen kan de belastingplichtige zich met succes beroepen op zijn zwijgrecht. De informatieverplichting bij het vaststellen van een aanslag geldt echter ook als de betrokkene geen garantie krijgt dat de informatie niet zal worden gebruikt als bewijsmiddel in een strafvervolging tegen hem.

Uit het arrest HR 27 februari 2004, BNB 2004/225 volgt naar analogie dat een belastingadviseur zich niet op zijn zwijgrecht kan beroepen ten aanzien van een verzoek om informatie ten behoeven van belastingheffing van derden indien tegen de belastingadviseur een strafvervolging is ingesteld op verdenking van medeplegen van een feit waarop een bestuursrechtelijke of strafrechtelijke sanctie rust. Ook in dat geval is voor het hebben van zwijgrecht beslissend of de informatie wordt gevraagd met het oog op een controle of met het oog op een bestuurlijke of strafrechtelijke sanctie.

In dit verband zij verwezen naar art. 5:10a Awb waarin door de Nederlandse wetgever een bepaling over het recht om te zwijgen is opgenomen in verband met het opleggen van een bestraffende sanctie. In dit artikel is bepaald dat degene die wordt verhoord met het oog op het aan hem opleggen van een bestraffende sanctie, niet verplicht is ten behoeve daarvan verklaringen omtrent de overtreding af te leggen.

3. Controle door de Belastingdienst

De Belastingdienst kan informatie over een belastingplichtige opvragen bij de belastingplichtige zelf, maar ook bij derden, bijvoorbeeld de belastingadviseur van de belastingplichtige. Hierna zal ingegaan worden op de rechten en verplichtingen die de belastingadviseur heeft in het kader van een controle door de Belastingdienst. Gezien de geheimhoudingsplicht van de belastingadviseur dient hij – ter vermindering van eventuele aansprakelijkheid - niet meer informatie te verstrekken dan waartoe hij verplicht kan worden. Van belang is dat de belastingadviseur in geval van bezoek door de Belastingdienst zich er vooraf van vergewist of de medewerkers in het kader van een belastingcontrole ex artikel 47 dan wel artikel 53 AWR komen dan wel in het kader van de opsporing van strafbare feiten (dit onderzoek dient ook plaats te vinden indien het een schriftelijk verzoek om informatie betreft).

Indien zou blijken dat het onderzoek de opsporing van strafbare feiten betreft, gelden andere regels (art. 80 e.v. AWR) en andere bevoegdheden dan in geval van een belastingcontrole. In dit hoofdstuk wordt ervan uitgegaan dat sprake is van een belastingcontrole. Een bezoek aan de belastingadviseur in het kader van opsporing van strafbare feiten wordt behandeld in hoofdstuk 3 van deze brochure.

Op grond van art. 53, eerste lid AWR zijn administratieplichtigen verplicht desgevraagd inlichtingen en gegevens aan de Belastingdienst te verstrekken en inzage te verlenen in de administratie. Met betrekking tot administratieplichtigen als bedoeld in artikel 52 AWR zijn de in de artikelen 47 en 48 tot en met 50 geregelde verplichtingen van overeenkomstige toepassing ten behoeve van:

- (a) de belastingheffing van derden;
- (b) de heffing van belastingen waarvan de inhouding aan hen is opgedragen.

Dit betekent dat belastingadviseurs (die administratieplichtigen zijn als bedoeld in art. 52 AWR) geacht worden desgevraagd aan de Belastingdienst:

- de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing van derden van belang kunnen zijn;
- de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan - zulks ter keuze van de inspecteur - waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing van derden voor dit doel beschikbaar te stellen.

Ingevolge art. 53 AWR kan informatie alleen worden gevraagd ten behoeve van de belastingheffing van een derde. De Belastingdienst kan informatie vragen indien hij aanwijzingen heeft dat de betreffende derde in Nederland belastingplichtig is en hij zich op basis van die informatie in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat de gevraagde gegevens en inlichtingen van belang kunnen zijn voor de belastingheffing. De Belastingdienst dient hierbij de beginselen van behoorlijk bestuur in acht te nemen. Uit de verwijzing in art. 53 AWR naar art. 47 e.v. AWR volgt dat de belastingadviseur ook ten aanzien van de belastingheffing

van derden een actieve medewerkingsplicht heeft bij het verstrekken van de door de Belastingdienst gevraagde inlichtingen en gegevens.

Ook zal de belastingadviseur op grond van art. 48 AWR de administratie (zoals bijvoorbeeld bankafschriften e.d.) van de cliënt die hij onder zich heeft desgevraagd aan de Belastingdienst moeten verstrekken in geval van een onderzoek ex art. 47 AWR bij de cliënt. Hij dient de gegevensdragers voor raadpleging beschikbaar te stellen als ware hij degene aan wie de desbetreffende boeken en bescheiden toebehoren.

Onder omstandigheden kan het uitgangspunt in de laatste zin van de vorige alinea betekenen dat geen inzage hoeft te worden verleend, bijvoorbeeld als de inzage ook rechtstreeks van de cliënt in het kader van een onderzoek ex art. 47 AWR niet rechtmatig kan worden gevorderd (bijvoorbeeld wegens strijd met het fair play-beginsel, HR 23 september 2005, BNB 2006/21 of in de beroepsfase, HR 10 februari 1988, BNB 1988/160⁴). Om zich hiervan te vergewissen treedt de belastingadviseur bij voorkeur in overleg met de desbetreffende cliënt alvorens hij boeken en bescheiden aan de belastingambtenaar beschikbaar stelt. De belastingadviseur dient eveneens na te gaan of de Belastingdienst heeft voldaan aan de verplichting om “degene wiens gegevens hij bij een derde voor raadpleging vordert, gelijktijdig hiervan in kennis te stellen”(art. 48, tweede lid AWR).

Art. 49 AWR schrijft voor dat de gegevens en inlichtingen “duidelijk, stellig en zonder voorbehoud” aan de Belastingdienst moeten worden verstrekt. De Belastingdienst kan bepalen hoe de informatie gewenst wordt - mondeling, schriftelijk of op andere wijze - en kan ook de termijn stellen waarbinnen de informatie dient te worden verstrekt. Ook hier geldt dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht moeten worden genomen. De belastingadviseur mag van de Belastingdienst verwachten dat schriftelijk wordt aangegeven welke gegevens hij wenst te ontvangen of in te zien en wat de motivering van dit verzoek is (zie art. 3.46 Awb).

⁴ In het kader van een derdenonderzoek geldt dit niet, zie (HR 23 september 1992, nr. 28.388, BNB 1992/387 en HR 10 februari 1993, nr. 27.813, BNB 1993/138).

4. Strafrechtelijk onderzoek

4.1. Algemeen

Volgens art. 80, lid 1 AWR zijn de ambtenaren van de Rijksbelastingdienst, naast de in art. 141 Sv bedoelde personen, belast met het opsporen van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. Krachtens art. 142, lid 1, letter c Sv is een buitengewoon opsporingsambtenaar degene die bij bijzondere wet met de opsporing is belast, voor zover het de daarin bedoelde feiten betreft en de personen zijn beëdigd. Ambtenaren van de FIOD of de Belastingdienst hebben dus pas opsporingsbevoegdheid als zij als zodanig zijn beëdigd ([Besluit buitengewoon opsporingsambtenaar van 11 november 1994](#)). Het verdient daarom aanbeveling aan de ambtenaren te vragen zich te legitimeren en zo mogelijk een kopie te maken van het legitimatiebewijs. Indien het maken van een kopie niet wordt toegestaan kunnen de gegevens van het legitimatiebewijs genoteerd worden.

Omdat bij de opsporing van fiscale delicten doorgaans de gespecialiseerde FIOD wordt ingeschakeld, zijn in beginsel alle bij de opsporing van fiscale strafbare feiten betrokken ambtenaren opsporingsbevoegd (vgl. art. 80, eerste lid AWR). Het kan dus ook gaan om "gewone" opsporingsambtenaren.

Wat hiervoor is vermeld over het zwijgrecht op grond van art. 6 EVRM bij een bestuurlijke boeten geldt evenzeer ten aanzien van een strafrechtelijke vervolging. Het EHRM maakt in zijn rechtspraak geen onderscheid tussen strafrecht en bestuursrecht maar verklaart artikel 6 EVRM van toepassing op alle gevallen waar sprake is van een 'criminal charge'. Vanaf het moment dat er sprake is van een criminal charge in de zin van het EVRM, kan de belastingadviseur zich beroepen op artikel 6 EVRM. Indien de belastingadviseur in het kader van een strafrechtelijk onderzoek verdachte is in de zin van artikel 27 Sv, komt hem ook een beroep op het wettelijk zwijgrecht neergelegd in artikel 29 Wetboek van strafvordering.

Een beroep op het informeel verschoningsrecht van de belastingadviseur (onderdeel 1.3) biedt in het kader van een strafrechtelijk onderzoek geen soelaas. De belastingadviseur moet toestaan dat stukken in beslag worden genomen indien de FIOD daartoe een bevel heeft verkregen (zie artikel 98 Sv). Opgemerkt zij dat de belastingadviseur tegenover de FIOD geen spreekplicht heeft en zich derhalve op zijn geheimhoudingsplicht dient te beroepen. In dit verband is van belang dat de Raad van Beroep (de hoogste tuchtrechter van de NOB) op 21 februari 2013⁵ heeft beslist dat het verschaffen van inlichtingen aan de FIOD, waartoe geen wettelijke verplichting bestaat, strijdig is met de op een lid van de NOB rustende geheimhoudingsplicht. De Raad overwoog: *“Op grond van artikel 8 van het ten tijde van de verhoren geldende Reglement Beroepsuitoefening van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs is een lid verplicht tot geheimhouding van alles wat in de uitoefening van zijn beroep te zijner kennis komt, behoudens voor zover hij door zijn cliënt van deze verplichting is ontheven. Blijkens de toelichting op dit artikel laat deze bepaling onverlet eventuele wettelijke verplichtingen van het lid tot het verschaffen van inlichtingen aan overheidsorganen indien daarvoor geen verschoningsrecht geldt, zoals bijvoorbeeld op grond van de Wet melding ongebruikelijk*

⁵<http://nob.net/potentiele leden/Tuchtrechtspraak/Jurisprudentie Raad van Beroep/Uitspraak Raad van Beroep 21 februari 2013 B 85>

transacties. Vast staat dat op Appellant tijdens de verhoren door de FIOD niet een wettelijke verplichting tot het verschaffen van inlichtingen rustte. Voorts staat vast dat Appellant voorafgaande aan die verhoren noch aan C NV, noch aan Klager heeft gevraagd hem van zijn geheimhoudingsplicht te ontheffen. C NV of Klager heeft hem ook niet uit eigener beweging van die verplichting ontheven. Nu evenmin kan worden gezegd dat de afgelegde verklaringen de belangen van C NV of Klager dienden, had Appellant zich tegenover de FIOD moeten beroepen op zijn geheimhoudingsplicht. Appellant heeft dit niet gedaan. Door in weerwil hiervan te verklaren over wat hem in de uitoefening van zijn beroep ter kennis is gekomen, heeft Appellant dan ook klachtwaardig gehandeld.”

De geheimhoudingsplicht brengt dus mee dat de belastingadviseur als getuige geen verklaringen aan de FIOD zal kunnen afleggen, doch slechts ten overstaan van de rechter-commissaris in strafzaken. In voorkomend geval zal de belastingadviseur dan ook een daartoe strekkend verzoek van de FIOD dienen te weigeren onder verwijzing naar de op hem rustende geheimhoudingsverplichting.

Het is raadzaam dat de belastingadviseur en zijn medewerkers deugdelijk voorbereid zijn op een bezoek door de FIOD. Een protocol waarin de verplichtingen jegens de FIOD zijn opgenomen en de contactgegevens van een advocaat, kan daarbij behulpzaam zijn.

4.2. Een strafbaar feit?

Indien de belastingadviseur meent dat hij zich wel met vrucht kan beroepen op een afgeleid verschoningsrecht en op grond daarvan bepaalde stukken weigert af te geven en de FIOD-ambtenaar dit beroep op het afgeleid verschoningsrecht betwist, zal hij strafbare feiten ex artt. 69 AWR, 64 Invorderingswet 1990 en 184 Sr kunnen constateren. Omdat sprake is van ontdekking op heterdaad, kan de FIOD-ambtenaar zelfs overgaan tot aanhouding voor verhoor (art. 53 Sv).

Denkbaar is dat de FIOD-ambtenaar zal volstaan met het opmaken van proces-verbaal ter zake. In de dan volgende strafprocedure tegen de belastingadviseur kan de gegrondheid van de weigering om inzage te verschaffen in een dossier van een cliënt dan wel stukken over te leggen, worden getoetst. In de praktijk komt voor dat de betreffende stukken verzegeld worden overgelegd aan de rechter-commissaris, waarna in diens bijzijn en in het bijzijn van de deken (indien het een advocaat betreft) de verschoningsgerechtigde beoordeelt of hij ter zake zijn verschoningsrecht inroept.

4.3. Belastingadviseur is (mede)verdachte

Verhoor, aanhouding en inverzekeringstelling

Iemand wordt pas als verdachte aangemerkt als uit feiten en omstandigheden een redelijk vermoeden van schuld aan enig strafbaar feit voortvloeit (art. 27 Sv). De ervaring leert dat een belastingadviseur pas tot verdachte wordt betiteld, nadat de Belastingdienst en de FIOD reeds het nodige belastende materiaal hebben verzameld. Een verhoor is in dat opzicht dan ook geen open gesprek maar wordt vaak benut om de reeds verzamelde vermoedens te bevestigen. Indien een belastingadviseur als verdachte wordt aangemerkt, dient deze de ernst van de situatie daarom niet te onderschatten.

Buiten het geval van ontdekking op heterdaad kan de belastingadviseur worden aangehouden voor verhoor wanneer hij verdacht wordt van enig strafbaar feit waarvoor voorlopige hechtenis is toegelaten (art. 54 Sv). Dit is bijvoorbeeld het geval met betrekking tot het in art. 69, lid 2 AWR c.q. art. 64, lid 2 Invorderingswet 1990 omschreven misdrijf, te weten opzettelijk onjuiste aangifte indienen. Dit geldt ook indien de belastingadviseur slechts medeplichtige of medepleger is, omdat op deze misdrijven een maximale gevangenisstraf van vier jaar is gesteld (art. 67, lid 1, sub a Sv). De verdachte kan maximaal zes uur worden opgehouden voor verhoor, de nachtelijke uren tussen middernacht en 9.00 uur 's morgens niet meegerekend.

Als verdachte is de belastingadviseur niet tot antwoorden verplicht (art. 29, lid 1 Sv) omdat een verdachte niet aan zijn eigen veroordeling hoeft mee te werken (zwijgrecht). Zeker omdat een aanhouding doorgaans volstrekt onverwacht geschiedt en enige voorbereiding niet mogelijk is, is het gebruik van het zwijgrecht van belang. Hiermee wordt voorkomen dat onder druk van de omstandigheden onjuiste verklaringen worden afgelegd. Bijstand door een advocaat is hierbij zeer aan te raden.

Bij het verhoor is onder meer van belang:

- dat strikvrAGEN, intimidatie en/of pressie ongeoorloofd zijn;
- dat uw antwoorden zo letterlijk mogelijk worden opgenomen (u mag dit eisen);
- dat u het proces-verbaal alleen tekent indien u het met de inhoud volledig eens bent.

Het is gewenst dat de familie en kantoor- en huisgenoten van de belastingadviseur weten welke advocaat zij in geval van aanhouding van de belastingadviseur moeten inschakelen. Tref hiertoe derhalve tijdig de nodige maatregelen. Uit jurisprudentie van het EHRM kan worden afgeleid dat de raadsman het verhoor mag bijwonen (EHRM 8 februari 1996, NJ 1996, 725, Murray). Naar Nederlands recht is dit overigens (nog) geen gemeengoed. In de praktijk wordt regelmatig toegestaan dat een kantoorgenoot bij het verhoor aanwezig is. Consulteer uw advocaat in ieder geval zo spoedig mogelijk!

Bij afloop van de periode van aanhouding kan een verdachte in het belang van het onderzoek door de officier van justitie in verzekering worden gesteld indien er sprake is van een strafbaar feit waarvoor voorlopige hechtenis is toegelaten (artt. 57 en 58 Sv). De verdachte wordt daartoe afzonderlijk gehoord, bij welk verhoor de raadsman in ieder geval aanwezig mag zijn. Ook wordt deze dan in de gelegenheid gesteld de nodige opmerkingen te maken.

Inverzekeringstelling is mogelijk voor ten hoogste drie dagen. Bij dringende noodzakelijkheid kan de inverzekeringstelling worden verlengd met drie dagen (art. 58 Sv). Uiterlijk binnen drie dagen en vijftien uur na de aanhouding wordt de verdachte gehoord door de rechter-commissaris. De raadsman is bevoegd de cliënt bij het verhoor bijstand te verlenen. Tevens is dat het moment waarop de verdachte en zijn advocaat doorgaans voor het eerst inzage krijgen in processtukken. Doorgaans ontstaat eerst dan een inzicht in de verdenking en het bewijsmateriaal daarvoor. Als de officier van justitie bewaring (ten hoogste tien dagen) nodig acht, kan hij de verdachte doen voorgeleiden voor de rechter-commissaris (artt. 60, 63 en 64 Sv).

Het binnentreden van het kantoor van de belastingadviseur

Voor het betreden van het kantoor van de belastingadviseur is van belang art. 83 AWR, dat luidt: "*Bij het opsporen van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit hebben de in artikel 80, eerste lid, bedoelde ambtenaren toegang tot elke plaats, voor zover dat redelijkerwijs voor de vervulling van hun taak nodig is. Zij zijn bevoegd zich door bepaalde door hen aangewezen personen te doen vergezellen.*"

Aangezien het betreden van het kantoor de opsporing van een strafbaar feit ten doel heeft, moet bij de FIOD-ambtenaar het redelijk vermoeden van een strafbaar feit bestaan, waarbij het overigens niet van belang is of de betreffende belastingadviseur de pleger van dit feit is; De belastingadviseur kan bij het binnentreden van zijn kantoor door de FIOD-ambtenaar bezwaarlijk beoordelen of aan deze voorwaarde is voldaan. Deze beoordeling ligt op dat moment in feite geheel bij de FIOD-ambtenaar.

De belastingadviseur bevindt zich dus feitelijk in de positie dat hij de FIOD-ambtenaar moet toelaten op zijn kantoor. Uit de rechtspraak blijkt dat al snel wordt aangenomen dat een dergelijk redelijk vermoeden bij de FIOD-ambtenaar (kon) bestaan. Mocht later echter blijken dat aan deze voorwaarde apert niet was voldaan, dan kan dit van invloed zijn op de beantwoording van de vraag of de opsporing op rechtmatige wijze is geschied. Indien dit niet het geval is, dan zijn de daarbij geboekte resultaten wellicht op onrechtmatige wijze verkregen. Onrechtmatig verkregen bewijs kan onder omstandigheden door de rechter buiten beschouwing gelaten worden (vgl. HR 10 februari 1988, BNB 1988/160, HR 1 juli 1992, BNB 1992/306, HR 12 maart 1997, BNB 1997/146 en HR 20 maart 2015, BNB 2015/173).

Uitlevering en inbeslagneming dossier(s)

Art. 81 AWR regelt de bevoegdheid van FIOD-opsporingsambtenaren tot inbeslagneming. Zij kunnen hiertoe de uitlevering van voorwerpen vorderen met inbegrip van digitale gegevens. De Hoge Raad heeft beslist dat de vordering ex art. 81 AWR wel aan de verdachte kan worden gedaan, ondanks het bepaalde in art. 107, lid 1 oud Sv (HR 29 oktober 1996, NJ 1997, 232). Mogelijk dat deze rechtspraak op gespannen voet staat met het EVRM. Hier bestaat nog geen rechtspraak over.

De Hoge Raad heeft op 3 mei 1986 (NJ 1986, 814 en 815) beslist dat aan de belastingadviseur geen verschoningsrecht toekomt ingeval van een strafrechtelijk onderzoek. Zijn geheimhoudingsplicht staat dus niet aan een uitlevering en inbeslagneming in de weg.

Zou de belastingadviseur zich echter niet op zijn geheimhoudingsplicht beroepen en (eventueel stilzwijgend) toestemming tot inbeslagneming verlenen, dan kan die toestemming de gevolgen van eventuele onrechtmatigheid bij binnentreden, doorzoeking of inbeslagneming tenietdoen. In dit licht is het van belang duidelijk aan te geven dat de belastingadviseur de stukken onder protest uitlevert en geen toestemming geeft tot inbeslagname, aangezien de geheimhoudingsplicht zich hiertegen verzet. Dit protest dient te worden opgenomen in het proces-verbaal dat de FIOD-ambtenaar opstelt.

In het kader van de geheimhoudingsplicht is het tevens van belang de vordering tot uitlevering goed te bestuderen. Alleen die gegevens die op de vordering staan vermeld, mogen worden uitgeleverd. Het verdient daarom aanbeveling een kopie te maken van de vordering.

Om het eigen dossier compleet te houden is het wenselijk tevens zo mogelijk kopieën te vervaardigen van de uit te leveren stukken. Het is raadzaam een lijst op te stellen van de mee te nemen dossierstukken (inventarisatielijst) en deze door de FIOD-ambtenaar te laten tekenen (art. 94, lid 3 Sv).

Voorts verdient het aanbeveling de stukken mee te geven in een met tape verzegelde envelop geadresseerd aan de rechter-commissaris. De envelop kan in het bijzijn van de FIOD-ambtenaar worden gevuld en verzegeld, zodat deze kennis heeft genomen van de inhoud van de envelop.

Het verschoningsrecht van een wettelijke verschoningsgerechtigde blijft overigens wel onverkort gelden. Derhalve geldt voor belastingadviseurs wel het afgeleide verschoningsrecht. Stukken die afkomstig zijn van advocaat of notaris kunnen daarom niet zonder meer aan de FIOD worden meegegeven. Het is aan de verschoningsgerechtigde om zelf te beoordelen of deze stukken onder zijn geheimhoudingsplicht vallen. Als het om een advocaat gaat dan zal deze dat in bijzijn van de Deken beoordelen.

5. Hoofdstuk 5 Awb en artikel 67o AWR

5.1 Verhoorsituatie en mededaderschap

Per 1 juli 2009 is de Vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht in werking getreden. Omdat er met de vierde tranche wettelijke bepalingen zijn ingevoerd die voor de geheimhoudingsplicht van belang zijn, wordt hier een apart hoofdstuk gewijd aan de gevolgen van de vierde tranche voor de geheimhoudingsplicht. De voor dit hoofdstuk relevante vernieuwingen zijn: het wettelijk recht op zwijgen bij verhoorsituaties, de bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete aan medeplegers en de verplichting van het bestuursorgaan tot het geven van een cautie voorafgaande aan een verhoor.

Het zwijgrecht heeft voor het gehele bestuursrecht, zoals al aan de orde is gekomen, met de invoering van de vierde tranche een wettelijke basis gekregen in artikel 5:10a Awb. Deze wettelijke bepaling doet niets af aan het zwijgrecht op basis van artikel 6 EVRM. In geval artikel 5:10a Awb geen ruimte laat voor een beroep op zwijgrecht, kan er toch nog een beroep mogelijk zijn op het zwijgrecht op basis van artikel 6 EVRM.

Het belang van de introductie van de vormen van mededaderschap (medeplegen, feitelijk leidinggeven, opdracht geven, uitlokking, doen plegen en medeplichtigheid) in het bestuursrecht voor het zwijgrecht is dat het hierdoor mogelijk is geworden dat informatie wordt gevraagd met het oog op het opleggen van een bestuursrechtelijke sanctie aan de belastingadviseur. De belastingadviseur zal er daarom op bedacht moeten zijn dat ook als er geen strafrechtelijk onderzoek tegen hem loopt, hij onder omstandigheden toch een beroep kan doen op zijn zwijgrecht.

De verplichting tot het geven van een cautie door het bestuursorgaan ingeval van een verhoor is voor de belastingadviseur een aanwijzing dat er sprake kan zijn van een verhoor. Verder kan het feit dat het betrokken bestuursorgaan nalaat de cautie te geven tot gevolg hebben dat de verkregen informatie niet door het bestuursorgaan mag worden gebruikt als bewijs.

De invoering van de verschillende vormen van mededaderschap heeft mogelijk gemaakt dat bestuursrechtelijke boetes, zoals de verzuim- en vergrijpboetes uit hoofdstuk VIIIA AWR, ook aan de belastingadviseur kunnen worden opgelegd. De verschillende begrippen van het mededaderschap worden op basis van het strafrecht uitgelegd. Voor een behandeling daarvan wordt verwezen naar strafrechtelijke literatuur.

Bij de bestuursrechtelijke boetes van hoofdstuk VIIIA is de belastingplichtige de adressant van de bestraffende normen, zodat de belastingadviseur in beginsel niet onder het bereik van deze normen valt. Is er echter sprake van een bewuste samenwerking en gezamenlijke uitvoering tezamen met de belastingplichtige bij het overtreden van een bestuursrechtelijke norm, dan kan de belastingadviseur als medepleger van de overtreding van de bestuursrechtelijke norm.

5.2 Zwijgrecht

Doordat de belastingadviseur als medepleger van een bestuursrechtelijke overtreding kan worden benaderd, kan hij onder omstandigheden een beroep doen op het zwijgrecht neergelegd

in artikel 5:10a Awb. Artikel 5:10a lid 1 Awb luidt: ‘Degene die wordt verhoord met het oog op het aan hem opleggen van een bestraffende sanctie, is niet verplicht ten behoeve daarvan verklaringen omtrent de overtreding af te leggen’. Voor een beroep op 5:10a lid 1 Awb is gezien de formulering van artikel 5:10a Awb belangrijk om te bepalen in welke situaties er sprake is van een verhoor met het oog op het opleggen van een bestraffende sanctie.

In de memorie van toelichting wordt gezegd dat de formulering van artikel 5:10a lid 1 Awb in de eerste plaats duidelijk maakt dat het gaat om een situatie waarin het bestuursorgaan serieus overweegt om de overtreding ‘punitief’ af te doen. De term ‘verhoor’ duidt erop ‘dat naar objectieve omstandigheden door een redelijk waarnemer kan worden vastgesteld dat er sprake is van een verhoor. Het subjectieve inzicht van de verhorende ambtenaar is dus niet doorslaggevend.’ In de nota naar aanleiding van het verslag herhaald de regering deze formule uit de memorie van toelichting en voegt daaraan toe: ‘Met bovenstaande tekst is niets gezegd over de vorm waarin het verhoor plaatsvindt. De tekst sluit daarom niet uit dat een schriftelijke ondervraging onder omstandigheden als verhoor zou kunnen worden aangemerkt.’⁶

De situatie waarin 5:10a Awb van toepassing is, is dus niet aan een bepaalde vorm gebonden. De subjectieve overtuiging van de verhorende ambtenaar is ook niet bepalend. Wel moet er voor een redelijk waarnemer naar objectieve maatstaven een situatie zijn waarin de ambtenaar ‘verhoort’ met het oog op het opleggen van een bestuurlijke boete.

In de memorie van toelichting wordt tevens gezegd dat de rechter zich in zijn oordeel of er sprake is van een verhoor naar objectieve omstandigheden ex art 5:10a Awb mede in het licht van artikel 6 EVRM een oordeel zal moeten vormen. Of hiermee wordt bedoeld dat 5:10a Awb conform het EVRM moet worden geïnterpreteerd is niet helemaal duidelijk uit de toelichting. In ieder geval doet artikel 5:10a niets af aan de bescherming van artikel 6 EVRM.

Voor de toepasselijkheid van artikel 6 EVRM is vereist dat de sanctie valt onder het toepassingsbereik van artikel 6 EVRM. Op grond van het arrest Jussila (ECLI:NL:PHR:2008:BB5868) is artikel 6 EVRM ook van toepassing op bestuursrechtelijke sancties indien ‘the offence in question by its nature [is] to be regarded as criminal or that the offence renders the person liable to a penalty which by its nature and degree of severity belongs in the general criminal sphere’ (r.o. 31). Van fiscale boetes kan op grond van Jussila in hun algemeenheid gezegd worden dat zij tuishoren in de strafrechtelijke sfeer, zodat naast een beroep op artikel 5:10a ook altijd een beroep op artikel 6 EVRM mogelijk is.

Is er eenmaal sprake van een verhoor ex artikel 5:10a Awb, dan mag de adviseur een beroep doen op zijn zwijgrecht.

5.3 De cautie

Ingevolge lid 2 van artikel 5:10 Awb moet er voorafgaand aan het verhoor aan de betrokkene worden medegedeeld dat hij niet verplicht is tot antwoorden (cautie). De cautie kan dus een belangrijke aanwijzing zijn of er sprake is van een naar objectieve maatstaven beoordeelde verhoorsituatie. De vraag is echter wat de gevolgen zijn als er geen cautie wordt gegeven terwijl er toch sprake is van een verhoor ex art. 5:10a lid 1 Awb.

⁶ Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 7, p. 41.

In de memorie van toelichting bij de vierde tranche wordt over de cautie gezegd: *‘De achtergrond van de cautieplicht is immers het ervaringsgegeven, dat van een mondelinge ondervraging een zekere psychische druk om te antwoorden kan uitgaan. De cautie wil voorkomen, dat de ondervraagde onder deze druk verklaringen aflegt, waarvan niet meer kan worden gezegd dat zij in vrijheid zijn afgelegd.’*

Ons inziens zullen er niet snel gevolgen worden verbonden aan het nalaten van de cautie voorafgaande aan het verhoor van een belastingadviseur. In het strafrecht is het namelijk al vaste rechtspraak dat het niet geven van een cautie in beginsel leidt tot bewijsuitsluiting tenzij de verdachte door het niet geven van de cautie niet is benadeeld. Ook wordt er in het strafrecht rekening gehouden met het al dan niet hebben van rechtskundige bijstand.

6. De Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme⁷

6.1 Algemeen

De verplichtingen die de Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme (WWFT) aan de belastingadviseur oplegt, zetten zijn geheimhoudingsplicht opzij. Het gaat hierbij om de volgende verplichtingen:

- a. melden van ongebruikelijke transacties aan de Financiële inlichtingen eenheid (FIU-Nederland);
- b. desgevraagd verstrekken van gegevens en inlichtingen aan FIU-Nederland;
- c. desgevraagd verstrekken van inlichtingen en inzage in zakelijke gegevens en bescheiden en kopieën daarvan aan de toezichthouder ingevolge de WWFT, het Bureau Financiële Toezicht (BFT).

Het voldoen aan deze wettelijke meldings- en informatieverplichtingen levert geen strijd op met de geheimhoudingsplicht, maar zorgvuldigheid is wel geboden. Gaat de belastingadviseur onvoldoende zorgvuldig over tot het doen van een melding dan kan dit mogelijk een schending van de geheimhoudingsplicht opleveren en leiden tot aansprakelijkheid.

Overigens legt de WWFT ook een geheimhoudingsplicht op aan de belastingadviseur. Het is verboden aan de cliënt of derden mee te delen dat een melding zal worden of is gedaan, dat overleg plaatsvindt over een mogelijke melding, dat inlichtingen zijn verstrekt aan FIU-Nederland, dat een melding aanleiding heeft gegeven tot een onderzoek naar witwassen of terrorismefinanciering dan wel dat het voornemen bestaat een dergelijk onderzoek te verrichten (art. 23 WWFT, het “Tipping off verbod”). Doet de belastingadviseur dit toch, dan levert dit een strafbaar feit op. Wel is het toegestaan om met de cliënt de feiten en omstandigheden te bespreken teneinde zorgvuldig na te gaan of een melding verplicht is. Daarbij mag echter niet worden meegedeeld dat dit geschiedt in het kader van een beoordeling van de situatie voor doeleinden van een eventuele melding onder de WWFT. Tevens mag de belastingadviseur proberen de cliënt ervan te weerhouden een voorgenomen transactie die als ongebruikelijk geldt uit te voeren. Ook daarbij mag echter niet worden gezegd dat melding zal plaatsvinden als de cliënt de transactie tóch uitvoert.

6.2 Het melden van ongebruikelijke transacties

Transacties die op grond van de WWFT als ongebruikelijk aangemerkt worden moeten gemeld worden aan FIU-Nederland. Hierbij dienen de volgende gegevens te worden verstrekt:

⁷ Zie voor uitgebreide informatie over deze wetgeving de Richtsnoeren voor de interpretatie van de WWFT voor belastingadviseurs en accountants

- de identiteit van de cliënt en, voor zover mogelijk, de identiteit van degene ten behoeve van wie de transactie wordt uitgevoerd (lees de UBO);
- de aard en het nummer van het identiteitsbewijs van de cliënt;
- de aard, het tijdstip en de plaats van de transactie;
- de omvang en de bestemming en herkomst van de gelden, effecten, edele metalen of andere waarden die bij een transactie betrokken zijn;
- de omstandigheden op grond waarvan de transactie als ongebruikelijk wordt aangemerkt;
- andere bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gegevens (aanwijzing van gegevens is tot op heden nog niet gebeurd).
- indien het cliëntenonderzoek niet het bedoelde resultaat heeft opgeleverd, tevens een beschrijving van de redenen waarom dit niet lukte.

6.3 Verstrekken van gegevens en inlichtingen aan FIU-Nederland

FIU-Nederland kan bij de instelling die een melding heeft gedaan of bij een instelling die bij een transactie is betrokken waarover FIU-Nederland gegevens verzamelt, nadere gegevens of inlichtingen vragen, teneinde te beoordelen of de transactie als verdacht door gemeld moet worden aan opsporingsautoriteiten. De instelling is verplicht deze gegevens of inlichtingen schriftelijk en in spoedeisende gevallen mondeling te verstrekken binnen een door FIU-Nederland te stellen termijn (art. 17 WWFT).

6.4 Verstrekken van inlichtingen en inzage aan het BFT

Het Bureau Financieel Toezicht (BFT) de toezichthouder op de naleving van de WWFT door belastingadviseurs, ontleent zijn bevoegdheden deels aan de Awb (zie hoofdstuk 5 Handhaving). De Awb voorziet in ruime bevoegdheden. Het BFT is bevoegd een kantoor te betreden, inlichtingen te vragen en inzage in zakelijke gegevens en bescheiden te vorderen en daarvan kopieën te maken. Als het laatste ter plekke niet mogelijk is, kan het BFT de gegevens en bescheiden meenemen om kopieën te maken. Voorts kan het BFT een ieder verplichten binnen een redelijke termijn alle medewerking te verlenen die redelijkerwijs gevorderd kan worden. Zij die uit hoofde van ambt, beroep of wettelijk voorschrift verplicht zijn tot geheimhouding, kunnen het verlenen van medewerking weigeren, voor zover dit uit hun geheimhoudingsplicht voortvloeit (artikel 5:20, lid 2 Awb). Er wordt algemeen van uit gegaan dat dit laatste niet het geval is voor belastingadviseurs.

De Awb bepaalt dat de toezichthouder van zijn bevoegdheden slechts gebruik maakt voor zover dat redelijkerwijs voor de vervulling van zijn taak nodig is. Dit evenredigheidsbeginsel is neergelegd in art. 5:13 Awb. Vraagt het BFT bijvoorbeeld integraal inzage in een dossier dat van de WWFT is vrijgesteld (bijvoorbeeld een dossier betreffende het bepalen van de rechtspositie, het geven van advies voor, tijdens of na een rechtsgeding e.d.) of dat onder een afgeleid verschoningsrecht valt, dan verdient het aanbeveling dit te weigeren. Wil het BFT kunnen toetsen of het inzagerecht daadwerkelijk niet van toepassing is op het betreffende dossier, zal zij hiertoe de inhoud slechts marginaal behoeven te kunnen toetsen zonder inhoudelijk kennis te nemen van het dossier. De vertegenwoordiger van de instelling zou het dossier dan kunnen doornemen met het BFT waarbij slechts die delen van de correspondentie etc. getoond worden die duidelijk maken dat dit dossier inderdaad niet onder het inzagerecht

van het BFT valt. Het is daarom van groot belang voor deze werkzaamheden afzonderlijke dossiers in te richten.

Het BFT heeft het recht inzage van dossiers te *vorderen*. Het is verstandig expliciet om de vordering te vragen om het juridisch verwijt van de cliënt te voorkomen dat de inzage onverplicht gegeven is.

7. Afgeleid verschoningsrecht bij werkzaamheden in opdracht van wettelijk verschoningsgerechtigde

7.1 Afgeleid verschoningsrecht

Een belastingadviseur kan een beroep doen op een zogenoemd afgeleid verschoningsrecht indien hij als deskundige wordt ingeschakeld door een advocaat, notaris of andere persoon met een wettelijk verschoningsrecht (hierna te noemen: wettelijk verschoningsgerechtigde) die in die hoedanigheid optreedt voor een belastingplichtige. In dat geval hoeft een belastingadviseur geen inzage te geven in correspondentie met de wettelijk verschoningsgerechtigde voor wie hij werkt. Dit geldt eveneens voor documenten (of ander materiaal) waarover de belastingadviseur beschikt in verband met werkzaamheden die hij verricht in opdracht van een wettelijk verschoningsgerechtigde. Ook adviezen en/of overzichten die hij in dat kader aan de wettelijk verschoningsgerechtigde verstrekt, behoeven niet ter beschikking te worden gesteld. De Hoge Raad heeft dit bevestigd in (onder meer) zijn arresten van 29 maart 1994, NJ 1994, 552, 12 maart 1997, BNB 1997/146 en 12 februari 2002, NJ 2002, 440 en 27 april 2012, NJ 2012, 408.

Het afgeleide verschoningsrecht kan door de belastingadviseur worden geëffectueerd door een (bij voorkeur schriftelijke) opdracht van een wettelijk verschoningsgerechtigde aan een belastingadviseur. De belastingadviseur dient vervolgens gescheiden dossiers aan te houden voor de door de wettelijk verschoningsgerechtigde ter beschikking gestelde informatie en met de wettelijk verschoningsgerechtigde gevoerde vertrouwelijke correspondentie. De belastingadviseur dient ook rechtstreeks aan de wettelijk verschoningsgerechtigde te factureren (vergelijk HR 29 maart 1994, NJ 1994, 552).

De wettelijk verschoningsgerechtigde bepaalt of en in hoeverre de voor hem door de belastingadviseur uitgevoerde opdracht al dan niet onder zijn wettelijk verschoningsrecht valt (vergelijk HR 12 februari 2002, NJ 2002, 439). De belastingadviseur dient zich er vooraf van te vergewissen (door overleg met de wettelijk verschoningsgerechtigde) of het betreffende materiaal onder het verschoningsrecht van de wettelijk verschoningsgerechtigde valt. Ingeval de belastingadviseur hierover (nog) geen zekerheid heeft zal hij bij een verzoek door de Belastingdienst de gegevens (voorsnog) niet mogen verstrekken.

In het kader van een strafrechtelijk opsporingsonderzoek (bijvoorbeeld door de FIOD) ligt dat anders. In het arrest HR 22 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3714 heeft de Hoge Raad regels gegeven voor het geval bij de afgeleid verschoningsgerechtigde stukken ter inbeslagneming worden gevorderd. De Hoge Raad overweegt dat de afgeleid verschoningsgerechtigde van wie uitlevering van stukken en gegevens wordt gevorderd, pas aan die vordering hoeft te voldoen nadat hij de wettelijk verschoningsgerechtigde heeft geraadpleegd omtrent de vraag of deze ten aanzien van de uit te leveren stukken en gegevens een beroep doet op zijn verschoningsrecht. In zo een geval dient hij de gevorderde stukken en gegevens uit te leveren. De rechter-commissaris dient de wettelijk verschoningsgerechtigde vervolgens in staat te stellen zich uit te laten over zijn verschoningsrecht met betrekking tot de stukken en gegevens.

Bij stukken die de belastingplichtige heeft uitgewisseld met een wettelijk verschoningsgerechtigde en die in beheer zijn bij een administratieplichtige belastingadviseur,

is in het kader van een derdenonderzoek ex artikel 53 AWR geen beroep door de belastingadviseur op het afgeleid verschoningsrecht mogelijk. Uit het arrest HR 27 april 2012, NJ 2012, 408 blijkt dat ingeval de informatie waarom wordt verzocht niet direct afkomstig is van de wettelijk verschoningsgerechtigde, maar zich bevindt in de administratie die in beheer is bij een administratieplichtige in de zin van artikel 52 AWR, deze administratieplichtige geen beroep kan doen op het afgeleide verschoningsrecht. De belastingadviseur kan op basis van het genoemde arrest wel een verzoek om informatie weigeren door een beroep te doen op het recht op vertrouwelijkheid van het contact van zijn cliënt met de wettelijk verschoningsgerechtigde als het gaat om adresgegevens maar niet met betrekking tot zijn administratie. In het arrest HR 26 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:110 oordeelde de Hoge Raad dat correspondentie tussen anderen dan de wettelijk verschoningsgerechtigde en degene die zich tot hem heeft gewend, niet is een brief of een geschrift als bedoeld in artikel 98, lid 1, Wetboek van Strafvordering⁸.

7.2 Afgeleid verschoningsrecht en WWFT

Wanneer een belastingadviseur als deskundige wordt ingeschakeld door een advocaat, notaris of andere wettelijk verschoningsgerechtigde om hem bij te staan op een gebied waarop de wettelijk verschoningsgerechtigde zelf niet of niet voldoende kennis of ervaring heeft, vallen de werkzaamheden die de belastingadviseur ter uitvoering van deze opdracht verricht, onder de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de wettelijk verschoningsgerechtigde. De belastingadviseur heeft in dat geval een van de wettelijk verschoningsgerechtigde afgeleid verschoningsrecht (zie hiervoor par. 7.1) en kan dit tegenwerpen aan dezelfde instanties jegens welke de wettelijk verschoningsgerechtigde dat kan doen. In het kader van de toepassing van de WWFT is van belang of de meldplicht van toepassing is op de werkzaamheden van de wettelijk verschoningsgerechtigde en of de wettelijk verschoningsgerechtigde jegens FIU-Nederland en de toezichthouder een beroep kan doen op zijn verschoningsrecht.⁹ Voor wat advocaten betreft is daarvan steeds sprake, tenzij de advocaat de in artikel 1 lid 1, onderdeel a, onder 12 en 13 WWFT genoemde werkzaamheden verricht.

⁸ Daarin is bepaald dat bij verschoningsgerechtigden geen stukken in beslag mogen worden genomen.

⁹ Zie voor meer informatie Richtsnoeren voor de interpretatie van de WWFT voor belastingadviseurs en accountants, par. 2.4.6.

8. Parlementaire ondervraging

8.1 Inleiding

Naar aanleiding van de Panama Papers zal in juni 2017 een parlementaire ondervraging plaatsvinden met als hoofdvraag in hoeverre doelvennootschappen in binnen- en buitenland bijdragen aan maatschappelijk ongewenste fiscale praktijken en op welke wijze dit kan worden voorkomen. Voor deze parlementaire ondervraging kunnen eindverantwoordelijken en/of uitvoerenden van belastingadvieskantoren worden uitgenodigd. Dit is de directe aanleiding om aan deze brochure een hoofdstuk toe te voegen over de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de belastingadviseur bij parlementaire ondervragingen.

8.2 Juridische status ondervraging

De Wet op de parlementaire enquête 2008 regelt het zwaarste onderzoeksinstrument dat door het parlement kan worden ingezet om haar controlerende taak uit te voeren. Nadeel van een parlementaire enquête is de lange doorlooptijd. Op advies van de Tijdelijke commissie evaluatie Wet op de parlementaire enquête (TCEWPE) heeft de Tweede Kamer binnen de bestaande juridische kaders van de parlementaire enquête het nieuwe onderzoeksinstrument de parlementaire ondervraging ingesteld. In tegenstelling tot de reguliere parlementaire enquête waarbij dossieronderzoek op basis van gevorderde documenten en/of informatie een belangrijke rol speelt, is de parlementaire ondervraging een kortlopende enquête gericht op mondelinge informatievergaring door het horen van personen onder ede.

Op de parlementaire ondervraging zijn de de Wet op de parlementaire enquête 2008 (Wpe 2008), de Regeling parlement en extern onderzoek (Rpe) en het Reglement van Orde van de Tweede Kamer en de daarbij behorende rechten en waarborgen van toepassing. In aanvulling daarop heeft de Kamer het door de TCEWPE voorgestelde Tijdelijk protocol parlementaire ondervraging (TPPO) vastgesteld. Hiermee wordt een praktische handleiding gegeven voor het uitvoeren van een parlementaire ondervraging binnen de kaders van de Wpe 2008.

8.3 Bevoegdheden parlementaire ondervragingscommissie

Over de instelling van een parlementaire ondervraging beslist een gewone meerderheid van de Kamer. De parlementaire ondervraging wordt uitgevoerd door een commissie van de Kamer. Dat kan een al bestaande (vaste) Kamercommissie zijn of een speciaal daarvoor ingestelde ondervragingscommissie. In haar besluit geeft de Kamer een beschrijving van het onderwerp waarop de ondervraging betrekking zal hebben (artikel 2 Wpe 2008) en geeft de commissie de opdracht haar taak te vervullen door middel van het horen van personen als bedoeld in artikel 9 van de wet (artikel 2 TPPO). De commissie kan uitsluitend binnen deze omschrijving van haar bevoegdheden gebruik maken. Treedt de commissie buiten dat kader, dan zijn derden niet verplicht tot medewerking.

Daarnaast geldt het evenredigheidsbeginsel: de commissie kan uitsluitend gebruik maken van haar bevoegdheden *voor zover nodig* voor de uitoefening van haar taak (artikel 4 lid 2 Wpe 2008).

8.4 Verplichting tot medewerking

Om ervoor te zorgen dat de ondervragingscommissie haar bevoegdheden kan uitoefenen kent de Wpe een algemene verplichting tot medewerking voor alle Nederlanders, alle ingezetenen, alle personen die in Nederland verblijf houden, alle rechtspersonen die in Nederland zijn gevestigd en alle rechtspersonen die hun bedrijfsactiviteiten geheel of gedeeltelijk in Nederland uitoefenen (artikel 14 Wpe 2008). Deze verplichting houdt onder meer in dat zij verplicht zijn desgevraagd als getuige of deskundige te verschijnen en antwoord moeten geven op gestelde vragen.

8.5 Verschoningsgronden

De verplichting tot medewerking geldt eveneens voor degene voor wie een verplichting tot geheimhouding geldt, zelfs indien deze verplichting bij wet is opgelegd (artikel 15 Wpe). Belastingadviseurs zijn derhalve gehouden tot medewerking, tenzij sprake is van een verschoningsgrond. De Wpe 2008 noemt een aantal verschoningsgronden:

- *geheime bedrijfsgegevens*
Niemand is verplicht informatie te verstrekken, voor zover deze informatie geheime bedrijfs- en fabricagegegevens of anderszins bedrijfsvertrouwelijke en concurrentiegevoelige informatie van een onderneming betreft en het belang van informatieverkrijging door de commissie niet opweegt tegen het belang van de vertrouwelijkheid van deze informatie (artikel 22 Wpe 2008).
- *persoonlijke levenssfeer*
Informatie die de persoonlijke levenssfeer betreft hoeft niet te worden verstrekt, indien het belang van informatieverkrijging door de commissie niet opweegt tegen het belang van de bescherming van de persoonlijke levenssfeer (artikel 23 Wpe 2008).
- *beroepsgeheim*
Voor zover een beroepsbeoefenaar uit hoofde van zijn ambt of beroep tot geheimhouding verplicht is en het informatie betreft die aan hem in die hoedanigheid is toevertrouwd, hoeft deze niet te worden verstrekt (artikel 24 Wpe 2008). De Memorie van Toelichting¹⁰ bij de Wpe 2008 meldt uitdrukkelijk dat de verschoningsgrond van het beroepsgeheim niet kan worden ingeroepen door belastingadviseurs. Artsen, geestelijken, notarissen en advocaten kunnen dat wel.

Gezien het voorgaande is het vrijwel uitgesloten dat een belastingadviseur bij een parlementaire ondervraging met succes een beroep kan doen op een verschoningsgrond. Omdat het verschoningsrecht van advocaten en notarissen in de parlementaire ondervraging wordt geaccepteerd, is het wel aannemelijk dat het van het voor advocaten en notarissen afgeleide verschoningsrecht voor belastingadviseurs ook erkend zal worden. Anders zou het verschoningsrecht van de advocaat of notaris eenvoudig door de commissie omzeild kunnen worden door de belastingadviseur van diens cliënten op te roepen voor verhoor. Daarbij moet worden opgemerkt dat de situatie waarin een belastingadviseur onder een afgeleid verschoningsrecht werkt, niet vaak voorkomt. Bovendien is het afgeleide verschoningsrecht beperkt tot de opdracht die de geheimhouder heeft verstrekt en tot de informatie die hij in dat kader heeft gegeven. Het belang van het afgeleide verschoningsrecht zal derhalve beperkt zijn.

¹⁰ Tweede Kamer 2005 – 2006, 30 415, nr. 3 Memorie van Toelichting bij de Wet op de parlementaire enquête

8.6 Schriftelijke verklaring en openingsverklaring

In *aanvulling* op de Wpe 2008 biedt het TPPO, ter bescherming van de getuigen of deskundigen, hen de mogelijkheid om *een schriftelijke verklaring* en voorafgaand aan het verhoor *een mondelinge openingsverklaring* af te leggen. Dit zodat zij ook onafhankelijk van de te stellen vragen hun verhaal kwijt kunnen.

8.7 Recht op bijstand

Ondervraagden hebben recht op bijstand in het verkeer met de ondervragingscommissie in alle fases van de ondervraging. Dit recht impliceert niet het recht dat de persoon die de bijstand verleent tijdens een verhoor het woord kan voeren namens degene die verplicht is te verschijnen.

8.8 Beperking bewijsmogelijkheden

In het kader van een parlementaire enquête verstrekte documenten of afgelegde verklaringen mogen niet worden gebruikt als bewijs in een civiel-, straf-, bestuursrechtelijke of tuchtrechtelijke procedure. Ook kan geen disciplinaire maatregel, bestuurlijke sanctie of bestuurlijke maatregel worden gebaseerd op documenten of verklaringen die aan de commissie zijn verstrekt of afgelegd. Dit impliceert geen strafrechtelijke immuniteit; uitsluitend de bewijsmogelijkheden worden beperkt.