



Maart 2024

Geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht van de belastingadviseur

Opgesteld door de sectie Formeel Belastingrecht
in samenwerking met de Commissie Beroepszaken
onder verantwoordelijkheid van het bestuur van
de NOB.





Inhoud

1. Executive summary	4
Geheimhoudingsplicht	4
Verschoningsrecht	4
Zwijgrecht	4
Belastingcontrole	4
Strafrechtelijk onderzoek	4
Bestuursrechtelijke sancties	5
Werken in opdracht wettelijk verschoningsgerechtigde	5
Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme	5
Mandatory disclosure (DAC6)	5
Parlementaire ondervraging	6
2. Geheimhoudingsplicht van de belastingadviseur	7
2.1 Algemeen	7
2.2 Het informele verschoningsrecht	8
2.3 Het afgeleid informeel verschoningsrecht	10
2.4 Zwijgrecht van de belastingadviseur als verdachte in een strafrechtelijk onderzoek	11
3. Controle door de Belastingdienst	14
4. Strafrechtelijk onderzoek	17
4.1 Algemeen	17
4.2 Een strafbaar feit?	19
4.3 Belastingadviseur is (mede)verdachte	19
5. Awb en artikel 67o AWR	24
5.1 Verhoorsituatie en mededaderschap	24
5.2 Zwijgrecht	25
5.3 De cautie	26
6. Afgeleid verschoningsrecht bij werkzaamheden in opdracht van wettelijk verschoningsgerechtigde	27
6.1 Afgeleid verschoningsrecht	27
6.2 Afgeleid verschoningsrecht en wettelijke verplichtingen	28
7. De Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme	29





7.1 Algemeen	29
7.2 Het melden van ongebruikelijke transacties	30
7.3 Verstrekken van gegevens en inlichtingen aan FIU-Nederland	30
7.4 Verstrekken van inlichtingen en inzage aan het BFT	30
7.5 Verschoningsrecht en WWFT	31
8. Mandatory Disclosure (DAC6)	32
8.1 Algemeen	32
8.2 Primair moet de adviseur als intermediair melden	32
8.3 Geheimhouding	33
8.4 Verschoningsrecht	34
9. Colofon	35





1. Executive summary

Geheimhoudingsplicht

NOB-leden zijn op grond van artikel 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. Dat creëert soms een complex spanningsveld.

Verschoningsrecht

Belastingadviseurs hebben geen *wettelijk verschoningsrecht* zoals onder meer advocaten, notarissen en artsen dat op grond van artikel 53a AWR hebben. Ze beschikken wel over een *informeel verschoningsrecht* ter zake van fiscale adviezen, 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 strafvervolging 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 artikel 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 artikel 47 AWR (verzoek om informatieverstrekking ten aanzien van de belastingplichtige zelf) of artikel 53 AWR (verzoek om informatieverstrekking ten aanzien van derden) 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 hoeven afleggen. Op het moment dat de belastingadviseur echter gedagvaard wordt om bij de rechter-commissaris te verschijnen, is hij verplicht om een verklaring af te





leggen. Het is voorts mogelijk dat de belastingadviseur tijdens het onderzoek van getuige in verdachte verandert.

De belastingadviseur die als (mede)verdachte in een strafrechtelijk onderzoek wordt aangemerkt, kan zich beroepen op het zwijgrecht. Als verdachte is iemand immers niet gehouden om mee te werken aan zijn eigen veroordeling. Het afleggen van een verklaring kan in dergelijke situaties niet worden afgedwongen. De belastingadviseur 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 en artikel 67o AWR op 1 januari 2014 geldt een aantal wettelijke bepalingen die van belang zijn 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.

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.

Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme

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

Mandatory disclosure (DAC6)

Vanaf 1 januari 2021 moet informatie over bepaalde belastingadviezen met een grensoverschrijdend karakter worden uitgewisseld met de Belastingdienst. Het gaat hierbij om adviezen die een of meerdere eigenschappen of kenmerken bezitten die duiden op een potentieel risico op belastingontwijking. In beginsel zijn wettelijk verschoningsgerechtigden uitgezonderd van de meldingsplicht. Voor de belastingadviseur geldt dat evenwel niet.





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 (Code of Conduct):

“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.¹

Uit een tweetal tuchtrechtsuitspraken kan worden afgeleid dat de geheimhoudingsverplichting een zeer ruime werking heeft.² De tuchtrechter overwoog in deze uitspraken dat de verplichting tot geheimhouding zich ook uitstrekt tot openbare informatie. Als voorbeeld van openbare informatie kan worden genoemd een uittreksel uit het Handelsregister. De bron waaruit de belastingadviseur de informatie uit hoofde van zijn beroepsuitoefening verkregen heeft, is dus niet bepalend voor de geheimhoudingsplicht.

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 hoofdstuk VIII afdeling 2 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 artikel 94 e.v. Sv). Zie hierna H4;

¹ Zie voor een verdere toelichting het [Reglement Beroepsuitoefening/Code of Conduct](#) artikel 4 lid 1,2 en 3 inclusief toelichting

² Raad van Beroep 1 juni 1999 en Raad van Beroep 20 maart 2015 (B 90).





- de verplichtingen die voortvloeien uit de Wet ter voorkoming van witwassen en het financieren van terrorisme. Zie hierna H7.
- De verplichtingen die voortvloeien uit de Europese richtlijn Mandatory Disclosure Rules (MDR)/DAC6. Zie hierna H8.

Een voorbeeld 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 artikel 53a AWR kunnen voor een weigering om te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden:

"alleen bekleders van een geestelijk ambt, notarissen, advocaten, artsen en apothekers zich beroepen op de omstandigheid, dat zij uit hoofde van hun stand, ambt of beroep tot geheimhouding verplicht zijn" ("wettelijk" en "formeel" verschoningsrecht).

Dit wettelijk verschoningsrecht geldt alleen met betrekking tot de belastingheffing van derden en dus niet ter zake van de eigen belastingheffing van de verschoningsgerechtigde.³ Belastingadviseurs zijn niet in artikel 53a AWR genoemd en hebben dan ook geen wettelijk verschoningsrecht. Zij kunnen dus in beginsel niet weigeren om feitelijke informatie te verstrekken aan de Belastingdienst. Hetzelfde geldt als in het kader van een strafrechtelijk onderzoek informatie wordt verzocht van de belastingadviseur dan wel als getuige in een civielrechtelijke procedure (zie artikel 218 Wetboek van Strafvordering en artikel 165, lid 2, aanhef en letter b Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering).

Indien de belastingadviseur verplicht is om stukken te overleggen, moet hij eventuele stukken van een wettelijk verschoningsgerechtigde apart houden. Voordat hij deze stukken overlegt, moet de adviseur de verschoningsgerechtigde contacteren. De verschoningsgerechtigde bepaalt namelijk of de stukken onder diens verschoningsrecht vallen.

2.2 Het informele verschoningsrecht

De Hoge Raad heeft in het arrest van 23 september 2005, BNB 2006/21 beslist:

³ Zie artikel 51 AWR en o.a. Hoge Raad 28 augustus 2020, ECLI:NL:HR:2020:1332, V-N 2020/44.14: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2020:1332>.



“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-playbeginsel omschreven als een uitwerking van het formele zorgvuldigheidsbeginsel, een van de zogenoemde algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Het formele zorgvuldigheidsbeginsel ziet op de zorgvuldigheid die het bestuursorgaan in acht moet nemen bij de voorbereiding, de totstandkoming en de vormgeving van een besluit. Op grond van het fair-playbeginsel 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-playbeginsel niet aan de inspecteur hoeven te worden overgelegd. De Hoge Raad spreekt daarbij overigens 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 2011⁴ 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.⁵ Stukken die van een belastingadviseur afkomstig zijn, zullen veelal zijn opgesteld met het doel van belastingadvies. Met betrekking tot feitelijke 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. In dat kader is het ook raadzaam aangiftedossiers en adviesdossiers in de basis strikt gescheiden te houden. Je hoeft geen fiscale duiding/kwalificatie van de feiten te overleggen. Ook je onderbouwing van een pleitbaar standpunt is informatie die niet verstrekt hoeft te worden.

⁴ Rechtbank Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955, V-N 2011/55.5:
<https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955>.

⁵ Het komt voor dat de Belastingdienst voorstelt om te werken met een speciale geheimhoudingsfunctionaris of om in gezamenlijkheid te beoordelen of terecht informatie niet is verstrekt of is weggelakt. Het is raadzaam om dit soort voorstellen af te wijzen en de beoordeling zelf te doen.



De Belastingdienst legt het arrest van de Hoge Raad in de praktijk vaak eng uit in die zin dat alleen als zodanig aangeduide fiscale adviezen onder het fair-playbeginsel vallen en niet hoeven te worden verstrekt. De Hoge Raad hanteert echter een ruimer begrip door aan te sluiten bij rapporten en geschriften die ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of daaromtrent te adviseren.

De praktijk dient erop bedacht te zijn dat de cliënt zelf of derden die deze adviezen ter beschikking hebben (bijvoorbeeld een bank), deze evenmin hoeven over te leggen op basis van het zogenoemde afgeleide informele verschoningsrecht (zie paragraaf 2.4). 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.

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft in 2022 over de reikwijdte van het fair-playbeginsel geoordeeld.⁶ Kern van deze uitspraak is dat zolang de gevraagde informatie van belang kan zijn voor de belastingheffing van de belastingadviseur zelf, het gerechtvaardigd is dat informatie via artikel 47 AWR kan worden opgevraagd. De adviseur in kwestie heeft het argument geopperd dat het boekenonderzoek in wezen gericht is op het verzamelen van informatie ten behoeve van de belastingheffing van derden. Dit is echter door het Hof verworpen, omdat de inspecteur bij brief en op zitting heeft toegezegd dat hij inhoudelijke informatie ten aanzien van fiscale adviezen niet zal gebruiken voor de belastingheffing van en onderzoeken bij derden. Tegen deze uitspraak is beroep in cassatie ingesteld.

2.3 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 fair-playbeginsel wanneer de inspecteur adviezen en andere fiscale rapporten opvraagt. Dit geldt niet alleen wanneer hij dergelijke informatie opvraagt bij de

⁶ Hof Arnhem 1 februari 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:715:
<https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:GHARL:2022:715>.





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 illusoir maken.

Het afgeleide verschoningsrecht geldt ook voor derden die geen adviesrelatie hebben, maar wel beschikken over rapporten van een belastingadviseur, bijvoorbeeld een bank die een due diligencerapport opgesteld door een belastingadviseur in het dossier heeft.

De rechtbank Amsterdam heeft in haar uitspraak van 6 oktober 2011⁷, 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 dat stukken die aan de advocaat zijn toevertrouwd door een belastingadviseur vallen onder het afgeleide informele verschoningsrecht en dat de belastingadviseur in beginsel zelf bepaalt of de stukken onder zijn verschoningsrecht vallen.

2.4 Zwijgrecht van de belastingadviseur als verdachte in een strafrechtelijk onderzoek

De wettelijke plicht tot het verstrekken van informatie wordt ingeperkt door het zwijgrecht dat iedere verdachte (waaronder een verdachte belastingadviseur) heeft wanneer sprake is van een strafvervolging ex artikel 6 EVRM. Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) heeft (onder meer) in het arrest Saunders⁸ geoordeeld dat het recht om te zwijgen en het recht om niet mee te werken aan de eigen veroordeling (het nemo tenetur beginsel) tot de kern behoren van wat naar algemeen aanvaarde opvattingen moet worden verstaan onder een eerlijk proces als bedoeld in artikel 6 EVRM. Verder heeft het

⁷ Rechtbank Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955, V-N 2011/55.5:

<https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955>.

⁸ EHRM 17 december 1996, ECLI:NL:XX:1996:ZB6862, BNB 1997/254, zie ook arrest Funke, EHRM 25 februari 1993, ECLI:NL:XX:1993:AW2060, BNB 1993/350.





EHRM in de zaak Jussila⁹ geoordeeld dat ook een bestuurlijke fiscale boete vanwege het afschrikwekkende en bestraffende karakter ervan onder de werking van artikel 6 EVRM kan vallen.¹⁰ Het zwijgrecht kan de belastingadviseur dus zowel toekomen bij verdenking van het plegen van een strafbaar feit, als bij een verzoek om informatie met het oog op een aan hem op te leggen bestuurlijke boete.

In het arrest Saunders is geoordeeld dat het recht van een verdachte om niet mee te werken aan de eigen veroordeling niet ziet op materiaal dat onafhankelijk van de wil van de verdachte bestaat, zoals documenten. Ook de Hoge Raad¹¹ heeft in navolging van het arrest Saunders beslist dat artikel 6 EVRM niet aan de verplichting om documenten te verstrekken in de weg hoeft te staan. De verdachte belastingadviseur kan in beginsel derhalve niet met een beroep op artikel 6 EVRM weigeren om documenten te verstrekken die in zijn bezit zijn.

Na het arrest Saunders zijn er diverse arresten geweest waarbij het verstrekken van bestaande documenten in bepaalde gevallen toch beperkt bleek te worden: wanneer het bestaan van de documenten niet zeker is (*Funke*) of het verzoek te ruim geformuleerd was (*JB en Chambaz*)¹². In deze gevallen werd de uitvraag gekwalificeerd als een "fishing expedition". De verhouding tussen de verschillende arresten is recent verduidelijkt in het arrest De Legé¹³ waarin het EHRM aangeeft dat dit niet mogen weigeren alleen geldt als de documenten reeds bestonden en de autoriteiten wisten dat ze bestonden en er concreet om verzoeken. De (strafkamer van de) Hoge Raad heeft zich bij het beoordelingskader uit het arrest De Legé aangesloten¹⁴.

Van de wil afhankelijke informatie die op grond van het nemo tenetur beginsel niet zou hoeven te worden verstrekt, moet echter toch door de verdachte belastingadviseur worden verstrekt als deze informatie ook voor de belastingheffing van belang is. Deze, door de verdachte belastingadviseur als het ware tegen zichzelf verstrekte informatie mag dan echter uitsluitend worden gebruikt ten behoeve van de belastingheffing en niet voor de onderbouwing van een aan de adviseur op te leggen boete of als bewijs in van strafrechtelijk onderzoek tegen die adviseur. Het nemo tenetur beginsel ontheft een verdachte belastingplichtige dus niet van de in artikel 47 AWR neergelegde verplichting. Ten aanzien van de

⁹ EHRM 23 november 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV0394, BNB 2006/150.

¹⁰ In gelijke zin oordeelde de HR in het arrest HR 19 juni 1985: ECLI:NL:PHR:1985:AC8934: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:PHR:1985:AC8934, BNB 1986/29>.

¹¹ Hoge Raad 27 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB2314: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2001:AB2314, BNB 2002/27>.

En Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2016/23, ECLI:NL:HR:2015:1359: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:HR:2015:1359>

¹² EHRM 25 februari 1993, ECLI:CE:ECHR:1996:1217JUD001918791, [FED 1993/628](#), m.nt. Feteris (*Funke/Frankrijk*). EHRM 3 mei 2001, ECLI:CE:ECHR:2001:0503JUD003182796, [BNB 2002/26](#), m.nt. Feteris (*J.B./Zwitserland*).

EHRM 5 april 2012, ECLI:CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, [FED 2012/77](#), m.nt. Thomas (*Chambaz/Zwitserland*).

¹³ EHRM 4 oktober 2022, FED 2022/123

¹⁴ HR 14 november 2023, FED 2024/25





verplichting van de belastingadviseur uit hoofde van artikel 53 AWR zal dit niet anders liggen, ook als een verdenking jegens de belastingadviseur is ontstaan. Hierbij zij echter opgemerkt dat een verbod op het gebruik van informatie verkregen ten behoeve van de belastingheffing voor boetes of strafrechtelijke procedures, vooralsnog nergens vastgelegd is. In sommige gevallen is de Belastingdienst bereid gevonden een schriftelijke toezegging te doen dat het aldus verkregen bewijs niet voor de boete of in een strafzaak gebruikt wordt, maar dit is niet afdwingbaar en de waarde van die toezegging in het uiteindelijke boete- of strafproces is onduidelijk.

Het is voor de belastingadviseur dus belangrijk om vast te stellen waar het verzoek om informatie van de Belastingdienst betrekking op heeft. Als het doel van het informatieverzoek het opleggen van een bestuurlijke of strafrechtelijke sanctie is, kan de belastingplichtige zich met succes beroepen op zijn zwijgrecht. De informatieverplichting ten behoeve van de belastingheffing geldt echter ook als de betrokkene geen garantie krijgt dat de informatie niet zal worden gebruikt als bewijsmiddel in een strafvervolgning tegen hem.¹⁵

Uit het arrest HR 27 februari 2004¹⁶ volgt naar analogie dat een belastingadviseur zich niet op zijn zwijgrecht kan beroepen ten aanzien van een verzoek om informatie ten behoeve van de belastingheffing van derden, indien tegen de belastingadviseur strafvervolgning is ingesteld op verdenking van het medeplegen van een feit waarop een bestuursrechtelijke of strafrechtelijke sanctie staat gesteld. Ook in dat geval is beslissend of de informatie wordt gevraagd met het oog op de belastingheffing of met het oog op het opleggen van een bestuurlijke of strafrechtelijke sanctie.

In dit kader wordt verwezen naar artikel 5:10a Awb, waarin de Nederlandse wetgever een bepaling over het recht om te zwijgen heeft opgenomen in verband met het opleggen van een bestraffende sanctie. In dit artikel is bepaald dat degene die wordt verhoord met het oog op een aan hem op te leggen bestraffende sanctie, niet verplicht is ten behoeve daarvan verklaringen omtrent de overtreding af te leggen. Bij een mondeling verhoor dient de verhorende instantie de verdachte hierop te wijzen (de cautie te geven) op het moment dat de verdenking ontstaat. Dit kan voorafgaand aan een getuigenverhoor of hoorgesprek zijn, of tijdens het gesprek. In schriftelijke communicatie (brieven, e-mails) hoeft geen cautie gegeven te worden.

¹⁵ Hoge Raad 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144:

<https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2014:2144>, BNB 2014/206.

¹⁶ Hoge Raad 27 februari 2004, ECLI:NL:PHR:2004:AF5556:

<https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2004:AF5556>, BNB 2004/225.





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 vermijding 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 AWR dan wel ex artikel 53 AWR komen dan wel in het kader van de opsporing van strafbare feiten. Dit onderzoek dient altijd plaats te vinden, dus ook indien het een schriftelijk verzoek om informatie betreft.

Indien zou blijken dat het onderzoek de opsporing van strafbare feiten betreft, gelden andere regels (artikel 80 e.v. AWR) en andere bevoegdheden dan in het 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 4 van deze brochure.

Op grond van artikel 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 artikel 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.

Indien de belastingadviseur meer informatie verstrekt dan 'desgevraagd', handelt hij in strijd met zijn geheimhoudingsplicht. Indien de Belastingdienst bijvoorbeeld informatie opvraagt over de omzetbelasting over het eerste kwartaal van 2024, bestaat alleen de verplichting om over dat kwartaal de informatie die





ziet op de omzetbelasting te verstrekken. Indien het wenselijk is buiten de vraag van de inspecteur meer informatie te verstrekken, moet de adviseur hiervoor eerst toestemming van de belastingplichtige krijgen.

De adviseur moet zich er ook goed van vergewissen dat de gevraagde informatie van belang kan zijn voor de belastingheffing. Hij dient daartoe iedere vraag afzonderlijk te toetsen aan dit criterium van artikel 47 AWR. In sommige vragenbrieven zijn naast vragen met een belang voor de heffing vragen opgenomen die niet van enig belang kunnen zijn voor de belastingheffing. De adviseur mag deze vragen niet zonder toestemming van zijn cliënt beantwoorden op straffe van schending van zijn geheimhoudingsplicht. Wij wijzen erop dat er een Kennisgroepstandpunt is gepubliceerd over de reikwijdte van artikel 47 AWR ten aanzien van zuivere boetevragen.¹⁷ Dit zijn vragen die niet van belang kunnen zijn voor de belastingheffing, maar enkel zien op de onderbouwing van een aan de belastingplichtige of zijn adviseur op te leggen boete. De Kennisgroep Formeel recht stelt zich op het standpunt dat de grondslag voor het stellen van dit soort vragen kan worden gevonden in artikel 47 e.v. AWR. Zoals ook uit de toelichting bij dit Kennisgroepstandpunt blijkt, is dit geen uitgemaakte zaak. Het is dus zeer verdedigbaar hier een ander standpunt over in te nemen, casu quo het standpunt dat zuivere boetevragen geheel niet beantwoord hoeven te worden.

Ingevolge artikel 53 AWR kan informatie alleen worden gevraagd ten behoeve van de belastingheffing van derden. De Belastingdienst kan informatie vragen indien hij aanwijzingen heeft dat een 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 artikel 53 AWR naar artikel 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. De Belastingdienst vermeldt soms in de aankondigingsbrieven en begeleidende folders van derdenonderzoeken dat de geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR van toepassing is en dat overtreding hiervan (bijvoorbeeld door het informeren van de belastingplichtige) tot strafrechtelijke vervolging zou kunnen leiden. Deze bepaling ziet evenwel niet op de relatie tussen de administratieplichtige en de derde¹⁸ dus dit standpunt wordt vooralsnog onjuist geacht.

Ook zal de belastingadviseur op grond van artikel 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 artikel 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.

¹⁷ <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/publicaties/kg20620236-bevoegdheid-stellen-zuivere-boetevragen/>

¹⁸ Dr. B.M. van der Sar . Fiscale geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld (Fiscale Monografieën nr. 168) 2021 par 3.3





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 rechtstreeks van de cliënt in het kader van een onderzoek ex artikel 47 AWR niet rechtmatig kan worden gevorderd.¹⁹ 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”* (artikel 48, tweede lid AWR).

Sinds 1 januari 2024 is artikel 51, lid 2 AWR ingevoerd. Dit artikel heeft als doel te verduidelijken dat voor de belastingplichtige de vertrouwelijkheid van zijn contacten met een verschoningsgerechtigde geen grond is om te weigeren om de informatie die los van die vertrouwelijke contacten bestaat, aan de inspecteur te verstrekken. Informatie die zonder het inschakelen van een verschoningsgerechtigde moet worden verstrekt, moet op grond van deze bepaling dus ook worden verstrekt in de situatie dat wel een verschoningsgerechtigde is ingeschakeld. In de parlementaire toelichting is opgenomen dat een belastingplichtige zich niet aan de voorgestelde verduidelijking kan onttrekken door informatie buiten zijn beschikking te brengen door bijvoorbeeld het enige exemplaar van een bankafschrift in bewaring te geven aan een verschoningsgerechtigde. In een dergelijke situatie kan de belastingplichtige in redelijkheid over het bankafschrift beschikken en moet het overgelegd worden.

Artikel 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 verstrekt moet worden – 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, waaronder het evenredigheidsbeginsel en het proportionaliteitsbeginsel. 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 artikel 3.46 Awb).

¹⁹ Bijvoorbeeld wegens strijd met het fair-playbeginsel, Hoge Raad 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2005:AU3140>, BNB 2006/21 of in de beroepsfase Hoge Raad 10 februari 1988, BNB 1988/160, ECLI:NL:HR:1988:ZC3761: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:1988:ZC3761>.



4. Strafrechtelijk onderzoek

4.1 Algemeen

Volgens artikel 80, lid 1 AWR zijn de ambtenaren van de Rijksbelastingdienst, naast de in artikel 141 Sv bedoelde personen, belast met het opsporen van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. Krachtens artikel 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. artikel 80, lid 1 AWR). Het kan dus ook gaan om 'gewone' opsporingsambtenaren.

Ook bij een strafrechtelijk onderzoek hoeven stukken van een wettelijk verschoningsgerechtigde niet verstrekt te worden.

Wat hiervoor is vermeld over het zwijgrecht op grond van artikel 6 EVRM bij een bestuurlijke boete, 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 sprake is van een 'criminal charge', 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, kan hij ook een beroep doen op het wettelijke zwijgrecht, zoals neergelegd in artikel 29 Sv.

Een beroep op het informeel verschoningsrecht van de belastingadviseur (onderdeel 2.3) 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 daarom op zijn geheimhoudingsplicht dient te beroepen tijdens alle contacten. In dit verband is van belang dat de Raad van Beroep (de hoogste tuchtrechter van de NOB) op 21 februari 2013²⁰ heeft beslist dat het verschaffen

²⁰ <https://www.nob.net/uitspraak-raad-van-beroep-21-februari-2013-b-85>



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 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. De rechter-commissaris kan – veelal na weigering van de belastingadviseur – ervoor kiezen om het verhoor te bevelen en de uitvoer daarvan aan de FIOD-ambtenaren te delegeren. De FIOD-ambtenaren dienen daartoe een beschikking op grond van artikel 177 en 181 Sv van de rechter-commissaris te kunnen overleggen. Dit leidt tot de praktijksituatie dat er geen rechter-commissaris bij het verhoor aanwezig hoeft te zijn, maar dat de advocaten van de verdachte(n) wel in de gelegenheid gesteld worden aanwezig te zijn bij het verhoor. Indien geen verklaring wordt afgelegd, is de rechter-commissaris bevoegd om een dwangmiddel genaamd ‘gijzeling’ in te zetten. In dat geval wordt de niet-verklarende getuige (de belastingadviseur) in hechtenis genomen. Tot slot zij opgemerkt dat tijdens een verhoor als getuige de belastingadviseur kan veranderen in verdachte, waarna de belastingadviseur wel zwijgrecht toekomt.

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 artikel 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 (artikel 53 Sv).

Denkbaar is dat de FIOD-ambtenaar zal volstaan met het opmaken van proces-verbaal van bevindingen. 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 gevorderde 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 (artikel 27 Sv). De ervaring leert dat een belastingadviseur pas als verdachte wordt aangemerkt, nadat de Belastingdienst en de FIOD reeds het nodige belastende materiaal hebben verzameld. Een verhoor is in dat opzicht dan 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 (artikel 54 Sv). Dit is bijvoorbeeld het geval met betrekking tot het in artikel 69, lid 2 AWR c.q. artikel 64, lid 2 Invorderingswet 1990 omschreven misdrijf, te weten het opzettelijk indienen van een onjuiste belastingaangifte. Dit geldt ook indien de belastingadviseur medeplichtige of medepleger is, omdat op voornoemde misdrijven een maximale gevangenisstraf van vier jaar is gesteld (artikel 67, lid 1, sub a Sv). De verdachte kan maximaal negen uur worden opgehouden voor verhoor, de nachtelijke uren tussen middernacht en 9.00 uur 's morgens niet meegerekend. Vervolgens kan zonder veel ingewikkeldheden inverzekeringstelling voor drie dagen plaatsvinden. Pas daarna vindt daadwerkelijke toetsing door de rechter-commissaris plaats.

Als verdachte is de belastingadviseur niet tot antwoorden verplicht (artikel 29, lid 1 Sv), omdat een verdachte niet aan zijn eigen veroordeling hoeft mee te werken. In dat kader kan de belastingadviseur zich ook op zijn zwijgrecht beroepen ten aanzien van zijn kennis over zijn cliënt. 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 de kantoor- en huisgenoten van de belastingadviseur weten welke advocaat zij in het geval van een aanhouding van de belastingadviseur moeten inschakelen. Om die reden wordt aanbevolen tijdig de nodige maatregelen hiertoe te treffen. Sinds 1 maart 2017 bestaat voor de verdachte het wettelijk recht op consultatie met een advocaat voorafgaand aan het verhoor (“consultatiebijstand”) en aanwezigheid van een advocaat tijdens het verhoor.²¹

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 sprake is van een strafbaar feit waarvoor voorlopige hechtenis is toegelaten (artikel 57 en artikel 58 Sv). De verdachte wordt daartoe afzonderlijk gehoord, bij welk verhoor de raadsman 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 (artikel 58 Sv). Uiterlijk binnen drie dagen en vijftien uur na de aanhouding wordt de verdachte voorgeleid voor de rechter-commissaris (artikel 60, 63 en 64 Sv). De raadsman is bevoegd de cliënt tijdens de voorgeleiding bijstand te verlenen. Tevens is dat het moment waarop de verdachte en zijn advocaat doorgaans voor het eerst inzage krijgen in processtukken, namelijk het voorgeleidingsdossier. Doorgaans ontstaat dan een inzicht in de achtergrond van de verdenking en al het beschikbare bewijsmateriaal, voor zover deze informatie niet al tijdens één of meerdere verhoren naar voren is gekomen.

Het binnentreden van het kantoor van de belastingadviseur

Bij het betreden van het kantoor van de belastingadviseur speelt artikel 83 AWR een rol van betekenis. Dit artikel luidt als volgt:

²¹ <https://www.om.nl/onderwerpen/verdachte/vraag-en-antwoord/bijstand-door-advocaat>





"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 strafbare feiten ten doel heeft, moet bij de FIOD-ambtenaren een redelijk vermoeden van schuld aan het plegen van strafbare feiten bestaan, waarbij het overigens niet van belang is of desbetreffende belastingadviseur de pleger van dit feit is. De belastingadviseur kan bij het binnentreden van zijn kantoor door de FIOD-ambtenaren bezwaarlijk beoordelen of aan deze voorwaarde is voldaan. Deze beoordeling ligt op dat moment in feite geheel bij de FIOD-ambtenaren.

De belastingadviseur bevindt zich om die reden feitelijk in de positie dat hij de FIOD-ambtenaren wel moet toelaten op zijn kantoor. Uit de rechtspraak blijkt dat relatief snel wordt aangenomen dat een dergelijk 'redelijk vermoeden' bij de FIOD-ambtenaren (kon) bestaan. Mocht op een later moment echter blijken dat aan deze voorwaarde niet werd voldaan, dan kan dit van invloed zijn op de beantwoording van de vraag of de opsporing op een rechtmatige wijze is geschied. Indien dit niet het geval is, zijn de daarbij geboekte resultaten wellicht op onrechtmatige wijze verkregen. Onrechtmatig verkregen bewijs kan onder omstandigheden door de rechter buiten beschouwing c.q. buiten het bewijs gelaten worden.²²

Sinds de uitbraak van de Coronapandemie werken steeds meer belastingadviseurs ook thuis vanuit hun thuiswerkplek. In bepaalde situaties kan het zijn dat artikel 83 AWR de mogelijkheid biedt tot het binnentreden van de thuiswerkplek, al spelen in deze context meer waarborgen. Het gaat immers om het betreden van een woning en de betreding daarvan is met meer waarborgen omkleed dan bijvoorbeeld de betreding van een bedrijfspand of opslagruimte (vgl. 96c Sv). Voor doorzoeking van een woning ter inbeslagneming is bovendien een machtiging van de rechter-commissaris vereist (vgl. artikel 97 Sv).

Uitlevering en inbeslagneming dossier(s)

Artikel 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 artikel 81 AWR wel aan de verdachte kan worden gedaan, ondanks het bepaalde in artikel 96a lid 2 Sv.²³

²² Vgl. Hoge Raad 10 februari 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3761:

<https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:1988:ZC3761>, BNB 1988/160, Hoge Raad 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:1992:ZC5028>, BNB 1992/306, Hoge Raad 12 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC6589: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:1997:ZC6589>, BNB 1997/146 en Hoge Raad 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2015:643>, BNB 2015/173.

²³ Hoge Raad 29 oktober 1996, NJ 1997, 232.





Indien de belastingadviseur de rol heeft als getuige kan de uitlevering en inbeslagneming ook plaatsvinden met gebruik van een vordering ex artikel 126nd WvSv.

De Hoge Raad heeft op 3 mei 1986²⁴ 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. Bij digitale archieven is het tevens zaak de ambtenaren niet zelf toegang te geven tot de digitale systemen, maar de selectie voor hen te maken. Dit om te voorkomen dat de ambtenaren iets zien dat niet tot de vordering behoort.

Om het eigen dossier compleet te houden is het wenselijk tevens en zo mogelijk kopieën te vervaardigen van de uit te leveren stukken. Gezien tegenwoordig vrijwel alles digitaal is, kan vaak een integraal digitaal kopie van de verstrekte stukken op een aparte USB-stick gemaakt worden. Het is raadzaam een lijst op te stellen (of screenprint te maken) van de mee te nemen dossierstukken (inventarisatielijst) en deze door de FIOD-ambtenaar te laten tekenen (artikel 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. Daarom geldt voor belastingadviseurs wel het afgeleide verschoningsrecht. Stukken die afkomstig zijn van advocaat of notaris kunnen dus 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. Mochten de FIOD-

²⁴ NJ 1986, 814 en 815.





ambtenaren de vertrouwelijke stukken toch willen vorderen, dan kan de belastingadviseur deze – na raadpleging van een advocaat – meegeven in een verzegelde envelop met daarbij de vermelding dat deze stukken onder het verschoningsrecht vallen.





5. Awb en artikel 67o AWR

5.1 Verhoorsituatie en mededaderschap

Per 1 juli 2009 is de Vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: de vierde tranche) in werking getreden. Omdat 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 onderwerpen 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 overigens op zichzelf 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 toch een beroep mogelijk zijn op het zwijgrecht op basis van artikel 6 EVRM. Het verdrag staat immers boven de nationale wetgeving.

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. Zoals eerder in deze brochure is besproken, moet een adviseur bij informatieverzoeken de toets aanleggen of sprake is van informatie die van belang kan zijn voor de heffing. Op vragen die hier niet onder vallen hoeft geen antwoord te worden gegeven, mede omdat deze informatie gebruikt zou kunnen worden voor het opleggen van een bestuursrechtelijke sanctie aan hem of aan zijn cliënt.

De verplichting tot het geven van een cautie door het bestuursorgaan ingeval van een verhoor is voor de belastingadviseur een aanwijzing dat 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. Let wel: het bestuursorgaan hoeft geen cautie te geven in het geval schriftelijke vragen worden gesteld.

De invoering van de verschillende vormen van mededaderschap heeft mogelijk gemaakt dat bestuursrechtelijke boetes, zoals de verzuim- en vergrijpboetes uit hoofdstuk VIII A 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.

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 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 sprake is van een verhoor. Het subjectieve inzicht van de verhorende ambtenaar is dus niet doorslaggevend.' In de nota naar aanleiding van het verslag herhaalt 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.'²⁵

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 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 blijkt niet helemaal duidelijk uit de toelichting. In ieder geval doet artikel 5:10a Awb 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:

²⁵ Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 7, p. 41.





“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 de zaak Jussilia²⁶ in zijn algemeenheid gezegd worden dat deze thuishoren in de strafrechtelijke sfeer, zodat naast een beroep op artikel 5:10a Awb altijd een beroep op artikel 6 EVRM mogelijk is. Is eenmaal sprake van een verhoor ex artikel 5:10a Awb, dan mag de adviseur een beroep doen op zijn zwijgrecht.

Artikel 5:10a Awb is specifiek geschreven voor verhoorsituaties. Maar zoals eerder gezegd gelden de waarborgen van 6 EVRM, waaronder het zwijgrecht, ook in algemenere zin zodra sprake is van een criminal charge. Daarvan is sprake als een belanghebbende uit een handeling van het bestuursorgaan redelijkerwijs kan afleiden dat aan hem een bestuurlijke sanctie opgelegd zal worden.

5.3 De cautie

Ingevolge lid 2 van artikel 5:10a Awb moet 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 sprake is van een naar objectieve maatstaven beoordeelde verhoorsituatie. De vraag is echter wat de gevolgen zijn als geen cautie wordt gegeven terwijl toch sprake is van een verhoor ex artikel 5:10a lid 1 Awb. 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.’

Naar onze mening zullen niet snel gevolgen worden verbonden aan het nalaten van de cautie voorafgaande aan het verhoor van een belastingadviseur. In het strafrecht is het namelijk 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 in het strafrecht rekening gehouden met het al dan niet hebben van rechtskundige bijstand.

²⁶ EHRM 23-11-2006, ECLI:NL:XX:2006:AZ9064, m.nt. M.W.C. Feteris:
<https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:XX:2006:AZ9064>



6. Afgeleid verschoningsrecht bij werkzaamheden in opdracht van wettelijk verschoningsgerechtigde

6.1 Afgeleid verschoningsrecht

Een belastingadviseur kan een beroep doen op het zogenoemde afgeleid verschoningsrecht indien hij als deskundige wordt ingeschakeld door een advocaat, notaris of andere persoon met een wettelijk verschoningsrecht die in die hoedanigheid optreedt voor een belastingplichtige. In dat geval behoeft een belastingadviseur geen inzage te geven in correspondentie met de wettelijk verschoningsgerechtigde voor wie hij werkt. Dat geldt eveneens voor documenten (of ander materiaal) waarover de belastingadviseur beschikt in verband met de 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, hoeven niet ter beschikking te worden gesteld.²⁷

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.²⁸

De wettelijk verschoningsgerechtigde bepaalt of en in hoeverre de voor hem door de belastingadviseur uitgevoerde opdracht al dan niet onder zijn wettelijk verschoningsrecht valt.²⁹ 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 (vooralsnog) niet mogen verstrekken.

In het kader van een strafrechtelijk opsporingsonderzoek (bijvoorbeeld door de FIOD) ligt dat iets genuanceerder. In 2015 heeft de Hoge Raad regels gegeven voor het geval bij de afgeleid verschoningsgerechtigde stukken ter inbeslagneming worden gevorderd.³⁰ De Hoge Raad overweegt dat de

²⁷ De Hoge Raad heeft dit bevestigd in (onder meer) zijn arresten van 29 maart 1994, NJ 1994, 552, 12 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC6589: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:1997:ZC6589>, BNB 1997/146, 12 februari 2002, NJ 2002, 440 en 27 april 2012, NJ 2012, 408.

²⁸ Vergelijk Hoge Raad 29 maart 1994, NJ 1994, 552.

²⁹ Vergelijk Hoge Raad 12 februari 2002, NJ 2002, 439.

³⁰ Hoge Raad 22 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3714:

<https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2015:3714>.



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 over 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 apart 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. In 2012 oordeelde de Hoge Raad 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.³¹ 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.

6.2 Afgeleid verschoningsrecht en wettelijke verplichtingen

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. 6.1) en kan dit tegenwerpen aan dezelfde instanties jegens welke de wettelijk verschoningsgerechtigde dat kan doen. Voor de Wwft wordt dit hierna behandeld in par. 7.5 en DAC6 in par. 8.4.

³¹ Hoge Raad 27 april 2012, NJ 2012, 408.



7. De Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme³²

7.1 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 Financieel 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 beroepsaansprakelijkheid.

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 (artikel 23 WWFT, het 'Tipping off verbod'). Doet de belastingadviseur dit toch, dan levert dit een strafbaar feit op voor hem. 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. Als de cliënt zijn voornemen niet laat varen mag de belastingadviseur niet aangeven dat melding zal plaatsvinden als de client de transactie tóch uitvoert.

³² Zie voor uitgebreide informatie over deze wetgeving de Richtsnoeren voor de interpretatie van de WWFT voor belastingadviseurs en accountants.



7.2 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:

- 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.

7.3 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 doorgemeld 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 (artikel 17 WWFT). Deze verstrekkingen vormen geen inbreuk op de geheimhoudingsplicht (artikel 4 van het Reglement Beroepsuitoefening).

7.4 Verstrekken van inlichtingen en inzage aan het BFT

Het Bureau Financieel Toezicht (hierna: BFT)³³ 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

³³ Toezichthouder op de naleving van de WWFT door belastingadviseurs.





dit uit hun geheimhoudingsplicht voortvloeit (artikel 5:20, lid 2 Awb). Dit laatste is niet het geval voor belastingadviseurs.³⁴

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 artikel 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.

7.5 Verschoningsrecht en WWFT

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.³⁵ 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.

Wanneer een belastingadviseur wordt ingeschakeld door een wettelijk verschoningsgerechtigde, heeft hij een van de wettelijk verschoningsgerechtigde afgeleid verschoningsrecht en kan dit tegenwerpen aan dezelfde instanties jegens welke de wettelijk verschoningsgerechtigde dat kan doen.

³⁴ Hier zijn uitzonderingen op als de belastingadviseur wordt ingeschakeld door een advocaat. In die situaties is in beginsel sprake van een afgeleid verschoningsrecht.





8. Mandatory Disclosure (DAC6)

8.1 Algemeen

Mandatory disclosure, vrij te vertalen als verplichte openbaarmaking, is op basis van de aanpassing van de Bijstandsrichtlijn³⁶ in de Nederlandse belastingwetten opgenomen. Vanaf 1 januari 2021 moet informatie over bepaalde belastingadviezen met een grensoverschrijdend karakter worden uitgewisseld. Het gaat hierbij om adviezen die een of meerdere eigenschappen of kenmerken bezitten die duiden op een potentieel risico op belastingontwijking. De eigenschappen of kenmerken die de trigger voor melding vormen worden ook wel de wezenskenmerken (hallmarks) genoemd. Daaronder vallen overigens bepaalde constructies die bijvoorbeeld de informatie-uitwisseling frustreren. Of in een geval wel of geen sprake is van (beoogde) belastingontwijking, is afhankelijk van het van toepassing zijnde wezenskenmerk.

Over fiscale adviezen die voldoen aan een of meerdere wezenskenmerken, moet informatie worden gedeeld met de Belastingdienst. De door de Belastingdienst opgehaalde meldingen worden vervolgens geautomatiseerd uitgewisseld met andere EU-Lidstaten.

De ratio van deze regeling is dat de lokale belastingautoriteiten in de Europese Unie op deze wijze gerichter en sneller op bepaalde onwenselijke praktijken kunnen reageren. Op deze wijze wordt ook bewerkstelligd dat bepaalde legale maar onwenselijke structuren sneller kunnen worden bestreden en ontmoedigd.

8.2 Primair moet de adviseur als intermediair melden

De meldingsplicht rust in eerste instantie op de zogenoemde intermediair. Op basis van artikel artikel 3b UB WIB) wordt onder intermediair verstaan:

“een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert”

of

“een persoon die, gelet op de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare informatie en de deskundigheid die en het begrip dat nodig is om die diensten te verstrekken, weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies te verstrekken bij de eerdergenoemde werkzaamheden”.

³⁶ Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen.





Het is in de basis de belastingadviseur die gehouden is dergelijke meldingen te doen. Door de zeer ruime formulering, is het intermediairsbegrip niet louter beperkt tot belastingadviseurs maar kunnen er (in beginsel) bijvoorbeeld ook advocaten, notarissen, consultants, financieel adviseurs en accountants onder vallen. Bovendien kunnen ook personen die in een verder verwijderd verband staan tot de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie als intermediair worden aangemerkt.

Om als 'intermediair' te kwalificeren, moeten de betreffende persoon bovendien voldoende binding hebben met één van de EU-lidstaten. In de basis valt een NOB-adviseur altijd onder het bereik van de richtlijn, dit alleen al vanwege het feit dat hij/zij is ingeschreven bij de Nederlandse beroepsorganisatie.³⁷

8.3 Geheimhouding

Wanneer een adviseur met de situatie wordt geconfronteerd dat hij op basis van de mandatory disclosure-wetgeving een melding moet doen bij de Belastingdienst, staat dat in de basis haaks op de geheimhoudingsplicht die eveneens op hem rust. Immers een NOB-lid is verplicht tot geheimhouding van alles wat in de uitoefening van zijn beroep te zijner kennis komt, dus ook de adviezen die hij aan zijn cliënten richt.

Deze geheimhoudingsplicht geldt niet wanneer de adviseur door de cliënt is ontheven, of wanneer 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.³⁸ Het voldoen aan deze wettelijke meldingsverplichting (mandatory disclosure) levert daarom geen strijd op met de geheimhoudingsplicht,³⁹ maar zorgvuldigheid is wel te allen tijde geboden. Gaat de belastingadviseur onvoldoende zorgvuldig over tot het doen van een melding (bijvoorbeeld in de situatie wanneer het volstrekt duidelijk is dat een melding niet gedaan hoeft te worden) dan kan dit mogelijk een schending van de geheimhoudingsplicht opleveren en zodoende ook leiden tot beroepsaansprakelijkheid.

Op het niet of te laat niet voldoen van de mandatory disclosureverplichtingen staat een boete van de zesde categorie van het Wetboek van Strafrecht, met een maximale hoogte van € 1.030.000 (per 1-1-2024).⁴⁰ Tevens is het mogelijk dat in ernstige gevallen tot strafrechtelijke vervolging wordt overgegaan.⁴¹ Een adviseur kan dus begrijpelijker wijze geneigd zijn om te melden gezien de mogelijke (hoge) boetes, wanneer twijfel bestaat of een advies al dan niet onder het bereik van de meldingsplicht valt. Een overweging kan dan zijn '*voorkomen is beter dan genezen*', ter afwending van een boete aan het adres van de adviseur. Echter, een melding die niet gedaan had hoeven te worden kan weer resulteren in een

³⁷ Artikel 10h, lid 1, sub d WIB.

³⁸ Artikel 4, lid 1 Reglement Beroepsuitoefening.

³⁹ Artikel 4, lid 1 Reglement Beroepsuitoefening.

⁴⁰ Artikel 11, lid 2 WIB.

⁴¹ Artikel 11, lid 5 WIB.





schending van de geheimhoudingsplicht. In geval van twijfel is het raadzaam overleg te plegen met een collega of een second opinion in te winnen. Het vragen van ontheffing van de geheimhoudingsplicht aan de cliënt is uiteraard ook een optie.

8.4 Verschoningsrecht

In beginsel zijn verschoningsgerechtigden uitgezonderd van de meldingsplicht.⁴² Artikel 53a, lid 1 AWR blijft voor hen namelijk van toepassing. Dit betekent overigens voor Nederland concreet dat slechts het verschoningsrecht van geestelijken, notarissen, advocaten, artsen en apothekers wordt gerespecteerd. Belastingadviseurs vallen daar nadrukkelijk niet onder. Hoewel verschoningsgerechtigden een beroep mogen doen op het verschoningsrecht, wil dat nog niet zeggen dat ze niet met deze wetgeving te maken hebben.

Een intermediair met verschoningsrecht zal namelijk per situatie moeten bepalen of sprake is van een (in beginsel) meldingsplichtige constructie. Per geval moeten (eventuele) andere betrokken intermediairs, of bij afwezigheid hiervan, de belastingplichtige zelf ogenblikkelijk geïnformeerd worden door deze intermediair over het feit dat het verschoningsrecht wordt toegepast. Een dergelijke mededeling wordt een ‘inkennisstelling’ genoemd.⁴³ Voor verschoningsgerechtigde advocaten geldt echter dat deze inkennisstelling alleen verplicht is jegens zijn eigen cliënt. De cliënt kan zijn de relevante belastingplichtige, maar ook een andere intermediair. Een advocaat mag op grond van zijn wettelijke geheimhoudingsplicht geen andere betrokkenen in kennis te stellen.⁴⁴

Het voorgaande is relevant omdat de boete kan worden opgelegd aan de verschoningsgerechtigde bij het niet onverwijld in kennis stellen van de andere intermediairs dan wel de belastingplichtige. De verantwoordelijkheid daartoe ligt doorgaans dus niet bij de NOB-adviseur, maar hij kan wel geïnformeerd worden door een verschoningsgerechtigde.

⁴² Artikel 8 bis ter, lid 5 Bijstandsrichtlijn en artikel 10h, lid 5, eerste volzin WIB.

⁴³ Artikel 10h, lid 5, tweede volzin WIB.

⁴⁴ HvJ EU 8 december 2022, C-694/20 en het [bericht](#) op de website van de NOvA van 7 februari 2023.





9. Colofon

Deze bijdrage is tot stand gekomen door de Sectie Formeel Belastingrecht en met input van de Commissie beroepszaken. De voorliggende versie (2024) is voor het laatst gereviseerd door Anneke Haasnoot, Beatrix den Boer, Wendy Nent en Dick Barmantlo, met toevoegingen van Marion Kors en het bureau van de NOB.

Over de Sectie Formeel Belastingrecht

De Sectie formeel belastingrecht is de specialistensectie van de NOB met specifieke kennis over de wettelijke informatieverplichtingen ten behoeve van de belastingheffing richting de Belastingdienst, en de strafvorderlijke verplichtingen richting FIOD/OM.

Over de Commissie Beroepszaken

De Commissie Beroepszaken van de NOB is opgericht in 2005 en heeft een trend-watchers functie. Zij let op politieke, economische en maatschappelijke ontwikkelingen die het vak als belastingadviseur beïnvloeden. In dit kader beheert zij bijvoorbeeld het Reglement Beroepsuitoefening ('code of conduct') en de Tax principles. Daarnaast is er een werkgroep met specialisten op het gebied van de Wwft die ook de Richtsnoeren onderhoudt.⁴⁵

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

@2024 de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Alle rechten voorbehouden

⁴⁵ <https://www.nob.net/wp-content/uploads/2023/12/Richtsnoeren-WWFT-05-12-2023.pdf>

