

Artikel

Fair play in het fiscale strafrecht

Mr. A.M.E. Nuyens en mr. P.C. Melse*

1. Introductie

In dit themanummer staat het verschoningsrecht centraal. Vanuit verschillende invalshoeken is dit in verscheidene wettelijke bepalingen verankerde recht belicht. In deze bijdrage zal het buitenwettelijke broertje van het verschoningsrecht, het zogenaamde informele verschoningsrecht worden besproken. Deze *sibling* heeft zijn *roots* in het fiscale recht en is in 2005 door de Hoge Raad geduid als het fair play-beginsel als onderdeel van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Dit beginsel moet helpen voorkomen dat een inspecteur van zijn wettelijke bevoegdheid tot het vorderen van informatie gebruikmaakt om kennis te nemen van rapporten en andere geschriften van derden voor zover deze ten doel hebben de fiscale positie van een belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren.

In paragraaf 3 van dit artikel zal aandacht worden besteed aan de voorgeschiedenis van het informeel verschoningsrecht en de reikwijdte daarvan. Voor een goede context is van belang daaraan voorafgaand kort de verstrekkende mogelijkheden van de Belastingdienst om informatie te verkrijgen aan te stippen (paragraaf 2).

Vervolgens zal de connectie worden gemaakt met het strafrecht. Zoals ook voor andere fiscaal(boete)rechtelijke leerstukken geldt – gedacht kan bijvoorbeeld worden aan het pleitbaar standpunt – kan de vraag worden opgeworpen in hoeverre doorwerking van een dergelijk beginsel in het strafrecht dient plaats te vinden. In paragraaf 4 wordt bezien of het fair play-beginsel ook opgeld doet in het strafrecht. Alvorens die vraag te beantwoor-

den zal eerst kort stil worden gestaan bij de verschillende afdoeningsmodaliteiten van fiscale boete- en strafzaken opdat het belang van de beantwoording van deze vraag beter kan worden geduid.

Afgesloten zal worden met enige uitleidende opmerkingen en een kort woord over recente ontwikkelingen aangaande het verschoningsrecht (paragraaf 5).

2. Onderzoeksarsenaal van de Belastingdienst

De Belastingdienst heeft op basis van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: ‘AWR’) vergaande bevoegdheden om de voor de belastingheffing van belang geachte gegevens te verzamelen. De verplichting mee te werken aan wettelijke informatieverplichtingen kan op gespannen voet staan met geheimhoudingsverplichtingen. In sommige gevallen moet het belang van de Staat bij de waarheidsvinding c.q. verzameling van inlichtingen voor een juiste materiële belastingheffing uiteindelijk wijken voor het belang dat eenieder zich moet kunnen wenden tot een vertrouwenspersoon zonder de vrees te hebben dat de uitgewisselde informatie bij andere partijen zoals de Belastingdienst terechtkomt. Van belang is dus eerst vast te stellen op wie deze informatieverplichtingen, waaronder het beantwoorden van vragen van de inspecteur en het ter inzage verschaffen van gegevens, rusten.

2.1. Informatieverplichtingen en voor wie (niet)?

Op grond van artikel 47 AWR is eenieder desgevraagd gehouden de inspecteur gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor de belastingheffing van belang kunnen zijn (lid 1, onderdeel a) alsook tot het verschaffen van

* Mr. A.M.E. Nuyens is advocaat bij De Bont Advocaten en universitair docent aan Tilburg University. P.C. Melse is masterstudent Fiscaal Recht aan Tilburg University.

inzage in boeken, bescheiden en andere gegevensdragers¹ of de inhoud daarvan – ter keuze van de inspecteur – waarvan de kennisneming van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de heffing van belasting (lid 1, onderdeel b). De verplichtingen uit deze bepalingen zien op de *eigen* belastingheffing, dat volgt uit de woorden ‘*te zijnen aanzien*’. Naast deze verplichting bestaat voor de inhoudingsplichtige² alsook voor de administratieplichtige (o.a. vennootschappen/IB-ondernemers)³ ook een inzageplicht ten aanzien van de belastingheffing van derden. In het bestek van deze bijdrage voert het te ver de reikwijdte van de informatie- en inzageplicht te fileren. Volstaan wordt met de opmerking dat deze verplichtingen slechts zelden wegens een vermeend gebrek aan een potentieel heffingsbelang kunnen worden geweigerd. Ook het feit dat de inzage in algemene termen wordt verzocht zonder dat een *in concreto* geïndividualiseerd heffingsbelang aanwijsbaar is, staat aan de inzageplicht niet in de weg.⁴ In een recent arrest heeft de Hoge Raad de hoofdregel nogmaals als volgt geformuleerd:⁵

‘Voor het antwoord op de vraag of voor belanghebbende een verplichting bestaat om aan de Inspecteur desgevraagd gegevens en inlichtingen te verstrekken en/of boeken, bescheiden en andere gegevensdragers beschikbaar te stellen, is voldoende dat de Inspecteur zich, gelet op de hem ter beschikking staande gegevens, in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat de door hem gevraagde gegevens, inlichtingen, boeken, bescheiden en/of andere gegevensdragers van belang kunnen zijn om opheldering te krijgen over de vraag of belanghebbende in Nederland belastingplichtig is (vgl. HR, BNB 2003/268*).' (onderstreping: AN/PM)

Aldus kan niemand zich aan de inzageplicht ten behoeve van de eigen belasting- of inhoudingsplicht eenvoudigweg onttrekken. Ten aanzien van de inzageverplichting ten behoeve van de belastingheffing betreffende een derde kunnen – naast ‘particulier belastingplichtigen’ – bepaalde beroepsgroepen wel met recht een verzoek van de inspecteur pareren. Het betreft dan:

- i. beroepsgeheimhouders, als (limitatief) genoemd in artikel 53a, eerste lid, AWR; en
- ii. personen op wie het informeel verschoningsrecht van toepassing is.

Op deze eerste groep zal hierna kort worden ingegaan. Vervolgens zal de tweede groep in deze verdere bijdrage centraal staan.

2.2. De klassieke geheimhouders

Gaat het om de vaststelling van feiten die zien op de heffing van belasting van derden, dan kunnen klassieke geheimhouders zoals bekleeders van een geestelijk ambt, notarissen, advocaten en artsen zich (ook) tegenover de fiscus verschonen (art. 53a, eerste lid, AWR). Er is sprake van een limitatieve groep professionals,⁶ met andere woorden zij die zich kunnen beroepen op hun stand, ambt of beroep. Zij zijn niet informatie- of inzageplichtig.⁷ Vereist is wel dat het moet gaan om informatie die aan de ambtsbekleder bij de uitoefening van zijn functie is toevertrouwd.

In de opsomming van artikel 53a AWR staan slechts de verschoningsgerechtigden genoemd. Dat zou betekenen dat degene die zich tot de verschoningsgerechtigde heeft gewend, veelal de belastingplichtige, geen zelfstandig verschoningsrecht zou toekomen. Indien de Belastingdienst de door de belastingplichtige aan de geheimhouder verstrekte gegevens op basis van artikel 47 AWR zou opvragen bij de belastingplichtige zelf, zou het met artikel 53a AWR beschermde belang ‘onaanvaardbaar worden geschaad’ indien degene die zich tot een geheimhouder heeft gewend, niet vrijelijk en zonder vrees kopieën van gevoerde correspondentie zou kunnen bewaren. De Hoge Raad heeft daarom aangenomen: ‘(...) dat ook de belastingplichtige in zoverre mag weigeren aan de verplichtingen van artikel 47 AWR te voldoen met een beroep op de vertrouwelijkheid van zijn contacten met een geheimhouder.’⁸ Kortom, ook de belastingplichtige zelf kan een beroep doen op het verschoningsrecht dat de bijvoorbeeld door hem ingeschakelde advocaat toekomt.

Daarnaast is ook in fiscalibus het van de beroepsbeoefenaar afgeleide verschoningsrecht erkend.⁹ Als een verschoningsgerechtigde personeel of een extern deskundige inschakelt, dan komt die derde een zogenaamd afgeleid verschoningsrecht toe.¹⁰ Doet deze derde inderdaad een beroep op zijn verschoningsrecht en wordt dat afgeleid verschoningsrecht geschonden, dan zijn de betreffende stukken onrechtmatig verkregen en geldt dat een behoorlijk handelende overheid die stukken niet in een fiscale procedure mag gebruiken.¹¹

Het is wel noodzakelijk uitdrukkelijk een beroep op het verschoningsrecht te doen. Opsporingsambtenaren noch rechters zijn naar het oordeel van de Hoge Raad verplicht een (afgeleid) verschoningsgerechtigde te wijzen op de mogelijkheid een beroep te doen op een hun toekomend verschoningsrecht.¹² Het ging in dat geval om een medewerkster van een notarisbureau die door de FIOD werd ondervraagd als getuige. Naar onze mening

1. Zie bijvoorbeeld Hof Den Bosch 7 november 2012, ECLI:NL:GHSHE:2012:BY2561 en Rechtbank Amsterdam 8 mei 2009, ECLI:NL:RBAMS:2009:BJ4523.
2. art. 53, eerste lid, sub b, AWR.
3. art. 53, eerste lid, sub a, AWR.
4. Als voorbeeld kan worden verwezen naar HR 10 december 1974, ECLI:NL:HR:1974:AB4412, NJ 1975, 178 en HR 22 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AY8656, BNB 2007/45.
5. HR 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3603, BNB 2016/48.

6. Rb. Rotterdam 23 maart 1995, ECLI:NL:RBROT:1995:AH5200, V-N 1995/1507 en HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, NJ 2012, 408.
7. HR 1 maart 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9066, NJ 1986, 173.
8. HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, r.o. 3.5.2 met verwijzing naar HR 19 november 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9105, NJ 1986/533.
9. HR 19 november 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9105, NJ 1986/533.
10. HR 12 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD4402, V-N 2002/18.9.
11. HR 12 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC6589, BNB 1997/146.
12. HR 30 augustus 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT7091.

geldt het voorgaande overeenkomstig voor vragen die gesteld worden door de inspecteur.

Verder kan nog worden opgemerkt dat ten aanzien van de beoordeling of een stuk onder het verschoningsrecht valt en de omvang van het verschoningsrecht in belastingprocedures aansluiting wordt gezocht bij civiele en strafrechtelijke uitleg. Ook in fiscale zaken geldt dat het eerstens aan de verschoningsrechtige is te beoordelen of een stuk onder dit recht valt en dat de rechter slechts een marginaal toetsrecht toekomt.¹³

Ten slotte nogmaals, als het om de vaststelling van de eigen belasting- of inhoudingsplicht gaat, dan kan niemand zich met succes beroepen op de omstandigheid dat hij tot geheimhouding is verplicht, zelfs niet indien deze hem bij een wettelijke bepaling is opgelegd (art. 51 AWR). Ook de klassieke geheimhouders dienen dus informatie en inzage verschaffen over gegevens en documenten die voor de belastingheffing van henzelf van belang kunnen zijn. Dit kan onvermijdelijk tot gevolgen hebben dat geheimen die zij uit hoofde van hun beroep moeten bewaren (we noemen bijvoorbeeld namen van cliënten), desgevraagd mogelijkerwijze aan de belastingambtenaar moeten worden prijsgegeven.

2.3. Informatie aanwezig bij derden

Het inzage-recht van de fiscus zou gefrustreerd kunnen worden indien boeken en andere bescheiden eenvoudig zouden worden ondergebracht bij een derde. Daarom geldt ingevolge artikel 48 AWR de inzageplicht onverkort voor eenieder – niemand uitgezonderd – onder wie zich boeken, bescheiden en andere gegevensdragers van een inzageplichtige bevinden. Dit wordt wel geduid als een ‘afgeleide inzageplicht’. De verplichting van accountants, belastingconsulenten, boekhoudbureaus, administratiekantoren en dergelijke om inzage te verlenen in de boeken en bescheiden van hun cliënten is hiermee buiten twijfel gesteld. Niet nakoming van deze afgeleide inzageplicht is strafbaar gesteld (art. 68, eerste lid, sub b, AWR, jo. art. 69, eerste lid AWR).

3. Het informeel verschoningsrecht

Het fiscale recht is een bolwerk van complexe wet- en regelgeving. In vele partijprogramma’s in verband met de recente verkiezingen werd dan ook (wederom) gepleit voor vereenvoudigingen in het Nederlandse belastingstelsel. Begrijpelijk is dat een gemiddeld belastingplichtige niet over de benodigde (fiscaal-juridische) kennis beschikt en dit eigenlijk ook nauwelijks van hem kan worden verwacht. Een fiscaal *professional* zal hem door dit legislatieve oerwoud dienen te begeleiden. Om zo adequaat mogelijk geadviseerd en begeleid te kunnen worden, is het van belang dat de adviseur dan ook

beschikt over alle relevante stukken en gegevens. Er moet een zekere vertrouwensband zijn tussen de belastingplichtige en zijn adviseur op basis waarvan de cliënt zich vrij voelt zijn fiscale en financiële positie bloot te geven. Niet onbegrijpelijk is voorts dat het voor de belastingplichtige onwenselijk zou zijn als de Belastingdienst zomaar kennis zou kunnen nemen van deze fiscale striptease. De vraag doet zich dan voor óf, en zo ja, in welke mate een belastingadviseur of (register-)accountant enige geheimhouding toekomt, behoudens de contractuele geheimhoudingsverplichting die doorgaans in de overeenkomst tot opdracht of in de algemene voorwaarden zal zijn verwoord.

3.1. Geen verschoningsrecht voor de belastingadviseur en de accountant

In oudere rechtspraak is veelvuldig de vraag aan de orde geweest of belastingadviseurs c.q. (register)accountants een verschoningsrecht toekomt in de zin van de wet.¹⁴ In lagere rechtspraak werd meermaals het (wettelijke) verschoningsrecht toegekend aan de accountant.¹⁵ In 1983 maakte de Hoge Raad – A-G Leijten volgend – hieraan een einde. Ons hoogste rechtscollege oordeelde dat de registeraccountant geen verschoningsrecht heeft¹⁶ en overwoog daartoe onder andere dat de werkzaamheden van de registeraccountant primair controlerend zijn waardoor zij niet gerekend kunnen worden tot de groep hulpverleners tot wie belanghebbenden – in existentiële nood – zich alleen kan wenden wanneer zekerheid bestaat dat eventuele geheimen ook tegenover de strafrechter worden bewaard.¹⁷

In zijn noot bij dit arrest memoreert ’t Hart dat dit arrest de vraag openlaat of het verschoningsrecht wel toegekend kan worden aan de belastingconsulent – of de registeraccountant ten aanzien van zijn adviesfuncties – aangezien deze functies louter in het belang van de cliënt worden uitgeoefend. Uit lagere rechtspraak volgde reeds dat een belastingadviseur geen verschoningsrecht toekwam in de zin van artikel 218 Sv.¹⁸ In zijn arrest van 6 mei 1986 heeft de Hoge Raad deze leer bevestigd en heeft hij overwogen dat rechtshulp – doelend op de belastingadviespraktijk – in Nederland vrijelijk verleend kan worden en (belasting)advies in de praktijk beroepsmatig door verscheidende personen verstrekt wordt. Juist daarom zou het niet stroken met het uitzonderingskarakter van het verschoningsrecht. Voorts werd

13. Rb. Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955, V-N 2011/55.5, r.o. 4.15.

14. De Algemene wet rijksbelastingen, maar ook het verschoningsrecht ex art. 218 Sv.
15. Zie onder meer R-C Rb. Amsterdam 9 januari 1933 W. 12 631, NJ 1934, p. 882 (nr. 2); Rb. Haarlem 18 juli 1947, NJ 1948, 74; Hof Den Bosch 23 mei 1957, NJ 1957, 659; Ktr. Den Haag 22 januari 1958, 629, NJ 1958/629; R-C Rb. Amsterdam 26 januari 1972, 222, ECLI:NL:RBAMS:1972:AC5182, NJ 1972, 222; Ktr. Den Bosch 5 oktober 1979, ECLI:NL:KTSHE:1979:AB7418, NJ 1980, 315.
16. HR 25 oktober 1983, ECLI:NL:HR:1983:AG4685, NJ 1984, nr. 132. In dit arrest ging het om het verschoningsrecht ex art. 218 Sv.
17. De Hoge Raad verwijst hierbij naar de memorie van toelichting bij de Wet op de Registeraccountants van 28 juni 1962, bij *Staatsblad* 258.
18. Zie hiervoor o.a. Rb. Zwolle 2 mei 1984, ECLI:NL:RBZWO:1984:AB7985, NJ 1984, 581; Rb. Breda 29 mei 1984, ECLI:NL:RBBRE:1984:AC8431, NJ 1984, 664.

nog overwogen dat er geen wettelijke bepalingen zijn die uitsluiten dat eenieder als belastingadviseur werkzaam kan zijn of die voorschrijven dat belanghebbenden zich tot hen moeten wenden.¹⁹

Met deze arresten staat dus vast dat accountants en belastingadviseurs geen (wettelijk en vol) verschoningsrecht toekomt.

3.2. Toch een informeel verschoningsrecht

Ondanks het feit dat belastingadviseurs en (register)accountants geen verschoningsgerechtigden zijn (ex art. 53a, eerste lid, AWR) was reeds in 1962 in de sfeer van de fiscale waarheidsvinding in § 32.2 Leidraad AWR opgenomen dat van laatstbedoelde géén inzage mag worden geëist van de in de uitoefening van hun beroep aan cliënten verstrekte adviezen en met cliënten gevoerde correspondentie. Ook mag geen informatie worden gevorderd (lees: verzocht) die betrekking heeft op adviezen. Deze Leidraad AWR is per 1 juni 1993 vervallen en op onderdelen vervangen door het Voorschrift fiscaal-strafrechtelijke bepalingen van 3 mei 1993.²⁰ De staatssecretaris van Financiën heeft echter destijds meegedeeld het in § 32.2 geformuleerde beleid te zullen handhaven.²¹

Op basis van dit beleid diende de inspecteur zich dus te onthouden van het verzoeken om inzage in fiscale adviezen en correspondentie tussen en belastingadviseur en zijn cliënt.

3.3. Het fair play-beginsel

Op 23 september 2005 heeft de Hoge Raad deze lang geldende beleidsregel als uitgangspunt genomen in een geschil over de vraag of de inspecteur van een belastingplichtige inzage in – onder andere – een *due diligence*-rapport kon worden gevorderd.²² De Hoge Raad oordeelde:

‘(...) dat het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur behorende 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 voor zover 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.’

Op basis van dit arrest zal naar aanleiding van een verzoek van de inspecteur om inzage in bepaalde stukken de belastingadviseur (dan wel de belastingplichtige) dienen te beoordelen of de documenten zien op het advise-

ren van de cliënt en daarop betrekking hebbende gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten. Ten aanzien van deze (onderdelen van de) stukken bestaat geen verplichting deze ingevolge artikel 47 en/of artikel 53 AWR te verstrekken.

In zijn noot bij het arrest meent De Bont dat betoogd kan worden dat de Hoge Raad met het beginsel van fair play verder gaat dan de staatssecretaris in zijn resolutie. Zo werpt De Bont de vraag op of wellicht de aangifte binnen deze definitie valt: ‘Maar is niet de ultieme vorm van het belichten van de fiscale positie van een belastingplichtige het invullen van de belastingaangifte en het opstellen van de jaarrekening die daarbij hoort?’

Dat de aan de Belastingdienst verzonden aangiften en jaarstukken hieronder vallen, lijkt (te) verstrekkend. Dat echter conceptaangiften en conceptjaarstukken, die ter beoordeling door de adviseur aan zijn cliënt worden gezonden, wel binnen de definitie van de Hoge Raad vallen is alleszins verdedigbaar.²³

Naar aanleiding van dit arrest is voormelde toezegging van de staatssecretaris van Financiën ingetrokken.²⁴ Ter toelichting op deze intrekking is het volgende opgemerkt:

‘In het verleden is aanpassing van het besluit van 5 januari 1994, nr. 10DGM4, verschillende malen onderwerp van discussie geweest. Inmiddels heeft de Hoge Raad met het arrest van 23 september 2005, nr. 38810 het standpunt ingenomen dat het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te rekenen beginsel van fair play zich ertegen verzet dat de Inspecteur van zijn bevoegdheid ex artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Zoals in de vakliteratuur reeds is opgemerkt (TFB nr. 5, juli 2006), is hiermee het informele verschoningsrecht ten aanzien van adviezen niet meer afhankelijk van (goedkeurend) beleid zoals opgenomen in het besluit 10DGM4. Het besluit is dan ook achterhaald.’²⁵

In deze toelichting wordt niet aangesloten bij het hebben van een bepaalde professionele hoedanigheid (het woord ‘*derden*’ wordt gehanteerd) maar bij de inhoud van de betreffende documenten. Daaruit zou kunnen worden afgeleid dat deze toelichting zowel op stukken van de hand van een belastingadviseur als de accountant ziet. Indien evenwel beleidsregels onder de loep worden genomen die dateren van na het fair play-arrest kan de vraag worden opgeworpen hoe deze zich verhouden tot de door de Hoge raad geformuleerde rechtsregel en de

19. HR 6 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9406, NJ 1986, 815, r.o. 4.4.

20. Nr. AFZ93/133M.

21. Mededeling van 5 januari 1994, nr. 10DGM4, V-N 1994, p. 456.

22. HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140, BNB 2006/21.

23. Zie mr. drs. P. de With, ‘Het verschoningsrecht’, in: *(Fiscale) inlichtingverplichtingen. Enige beschouwingen uit de praktijk en wetenschap*, Amsterdam: De Bont advocaten 2013.

24. Besluit minister van Financiën van 25 januari 2007, nr. CPP2006/2715M, *Stcr.* 2007, 24.

25. Zie overigens voor een uitgebreide conclusie ter zake van dit thema, conclusie A-G Wattel, 18 oktober 2004, V-N 2004/65.4.

hiervoor geciteerde toelichting. Aan het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 16 december 2009 kan bijvoorbeeld het volgende passage worden ontleend:²⁶

‘2. Gezamenlijke verantwoordelijkheid

De beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA en de Belastingdienst onderschrijven, ieder vanuit hun eigen verantwoordelijkheid, het belang van vertrouwen en transparantie. Daarnaast heeft men begrip voor elkaars gerechtvaardigde belangen, ook als deze niet direct fiscaal van aard zijn.

Gelet hierop zullen beide beroepsorganisaties hun leden adviseren in de standaardopdrachtvoorwaarden van nieuwe cliënten op te nemen, dat cliënt instemt met inzage door de inspecteur in het door de accountant aangelegde dossier inzake de wettelijke, statutaire of vrijwillige controle bij deze cliënt. Tevens zullen de beroeps-organisaties hun leden adviseren om ook de standaardopdrachtvoorwaarden voor bestaande cliënten op dit punt te herzien. Als de cliënt weigert om in te stemmen met deze dossierinzage, zal de accountant dat meenemen in zijn beoordeling van de integriteit van die cliënt.’

Hieruit lijkt te kunnen worden afgeleid dat de fiscus juist uit is op integrale en ongeclausuleerde inzage en dat de accountantsorganisaties van destijds daarin lijken te bewilligen. Dat lijkt niet te stroken met de fair play-uitgangspunten.²⁷

3.4. De Van Doorne-zaak

De reikwijdte van dit fair play-beginsel is – onder andere – aan de orde geweest in een zaak bij Rechtbank Amsterdam.²⁸ Een familie kreeg navorderingsaanslagen opgelegd vanwege mogelijk verzwegen buitenlandse effectenrekeningen. De familie schakelde een advocaten- en belastingadvieskantoor in waarbij het eerste contact tot stand kwam met een belastingadviseur. Die betrok op zijn beurt een advocaat bij de zaak. De advocaat en de belastingadviseur waren aan hetzelfde kantoor verbonden. Een van de familieleden zond aan hen een uit vijftien handgeschreven vellen bestaand stuk met een toelichting op de effectenportefeuille. De Belastingdienst vroeg het stuk op bij de advocaat en de belastingadviseur die dit met een beroep op het verschoningsrecht en subsidiair het informeel verschoningsrecht weigerden. Vervolgens vorderde de Belastingdienst in kort geding verstrekking van de vijftien vellen.

De voorzieningenrechter verwierp het beroep van de advocaat en de belastingadviseur op het verschoningsrecht en ook het subsidiaire beroep op het informeel verschoningsrecht. Redengevend voor het verwerpen van het beroep op het verschoningsrecht was het feit dat de belastingplichtigen zich primair tot de belastingadviseur hadden gewend en dat ook aan de belastingadviseur machtigingen waren verstrekt. De belastingadviseur had vervolgens de advocaat ingeschakeld. Aangezien de belastingadviseur geen zelfstandig verschoningsrecht heeft, kon een beroep op het verschoningsrecht niet slagen. Het beroep op het informeel verschoningsrecht faalde eveneens omdat naar het oordeel van de voorzieningenrechter de gevraagde gegevens van feitelijke aard waren en niet waren aan te merken als een advies, beoordeling of processtrategie.

Aan deze uitspraak kan een aantal (spel)regels worden ontleend.

Ten eerste, de voorzieningenrechter concludeert met verwijzing naar het arrest van 23 september 2005, dat het niet in strijd is met het beginsel van fair play indien de Belastingdienst op basis van artikel 47 AWR gegevens vordert van de adviseur, als deze gegevens door de belastingplichtige zelf ook op basis van artikel 47 AWR hadden moeten worden verstrekt.²⁹ Met betrekking tot de omvang van het informeel verschoningsrecht, oordeelt de voorzieningenrechter dat dit recht niet ziet op door de belastingplichtige verstrekte feitelijke gegevens betreffende – in dit geval – eventuele buitenlandse effectenportefeuilles. Ook oordeelt de voorzieningenrechter dat het niet in strijd is met het fair play-beginsel als de Belastingdienst deze gegevens bij de belastingadviseur opvraagt, omdat de belastingplichtige ook zelf gehouden is deze informatie aan de Belastingdienst te verstrekken.

De uitkomst was mogelijk anders geweest indien de inhoud van deze handgeschreven vellen was overgenomen in een notitie, aan de hand waarvan een beschouwing zou zijn gegeven over de fiscale positie en/of vanuit fiscaal rechtelijk perspectief was geadviseerd over de effectenportefeuille. Alsdan hadden de feiten als vermeld op de vellen ten dienste gestaan van de advisering/opiniëring. In die situatie zou het onzes inziens wel in strijd met het fair play-beginsel zijn geweest als de Belastingdienst inzage had gevorderd in deze notitie. De belastingadviseur had in een dergelijk geval, menen wij, met vrucht een beroep kunnen doen op het informeel verschoningsrecht en inzage in de gehele notitie kunnen weigeren.

Ten tweede, ten aanzien van het inroepen van (ook) het informeel verschoningsrecht geldt de vaste rechtspraak van de Hoge Raad, waaruit volgt dat de verschoningsgerechtigde zelf zal moeten beslissen of zijn (informeel) verschoningsrecht op de opgevraagde stukken betrekking heeft.³⁰ Overeenkomstig de formule bij het klassie-

26. Beleidsbesluit van 16 december 2009, nr. CPP2009/2346M, *Stcrt.* 2009, 20224, *BNB* 2010/90 (vervallen op 1 maart 2010).

27. In de *Praktijkhandreiking* 1113 (*Praktijkhandreiking* inzage in de controledossiers van de openbaar accountant door de Belastingdienst) van de NBA van 20 oktober 2010 is inmiddels na gezamenlijk overleg met de Belastingdienst vastgelegd dat de inspecteur in principe inzage moet kunnen hebben in de controledossiers van de openbaar accountant, maar dat dit niet kan zonder voorafgaande instemming van de controlecliënt/belastingplichtige.

28. Rb. Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955, *V-N* 2011/55.5.

29. *Ibid.*, r.o. 4.12-4.18.

30. Rb. Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955, *V-N* 2011/55.5, r.o. 4.15.

ke verschoningsrecht dient dat standpunt aldus de voorzieningenrechter: *'te worden geëerbiedigd, tenzij er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat dit standpunt onjuist is.'* Een bijzonder aandachtspunt is de vraag of een inhoudsopgave gevraagd kan worden om de Belastingdienst de mogelijkheid te bieden de 'redelijkerwijs geen twijfel'-toets in ieder geval marginaal te kunnen laten beoordelen. In de onderhavige zaak meende de Belastingdienst steun te kunnen vinden in een eerder oordeel van de Nationale ombudsman³¹ waarin deze concludeerde dat het vragen om een inhoudsopgave in die zaak geen misbruik van bevoegdheden opleverde. Volgens de voorzieningenrechter waren die zaak en die van de hiervoor besproken zaak zodanig verschillend dat de hoofdregel van kracht bleef volgens welke een geheimhouder niet gehouden is ter toetsing een inhoudsopgave te verstrekken.

Ten derde, uit deze uitspraak volgt eens te meer dat het enkel inschakelen van een advocaat door een belastingadviseur onvoldoende is om dossiers onder het verschoningsrecht te brengen. In voorkomende gevallen dient de advocaat erop toe te zien dat, indien hij op een later moment wordt ingeschakeld bijvoorbeeld met het oog op een aankomende fiscale procedure, er een directe en geformaliseerde cliënt/advocaat-relatie ontstaat en dat voor eventuele fiscale materiële ondersteuning door hem een opdracht onder afgeleid verschoningsrecht aan de belastingadviseur wordt verstrekt. De belastingadviseur heeft dan uitsluitend een contractuele relatie met de advocaat en niet met de belastingplichtige.

4. Fair play in het fiscale sanctierecht

Het informeel verschoningsrecht brengt in beginsel een inperking op de reikwijdte van de controlebevoegdheden van de inspecteur met zich. Hij zal zonder hetgeen tussen een belastingplichtige en zijn adviseur is gewisseld in het kader van de advisering en het bepalen van de fiscale positie, tot een materieel juiste belastingheffing dienen te komen. Een inspecteur heeft naast deze taak als belastingheffer eveneens de bevoegdheid een fiscale boete op te leggen, met andere woorden straffen uit te delen in gevallen waarin sprake is van overtreding van de belastingwetgeving al dan niet in opzettelijke vorm.

4.1. Fiscale beboeting

Ingevolge artikel 67a e.v. AWR kan een inspecteur als sprake is van (al dan niet verwijtbare) overtreding van fiscale verplichtingen een bestuursrechtelijke boete opleggen. De bewijslast dat sprake is van het opzettelijk of grof schuldig niet nakomen van onder andere de aangifte- en betalingsverplichting ligt in het kader van de beboeting bij de inspecteur. Hij zal aan de hand van de normale bewijsregels dienen te bewijzen dat de boeteling een overtreding heeft begaan.

31. No 30 september 2005, ECLI:NL:XX:2005:AV2900.

Een (vergrijp)boete wordt doorgaans gelijktijdig met het opleggen van een (naheffings- of navorderings-) aanslag opgelegd. De inspecteur die de aanslag vaststelt, zal ook (in bepaalde gevallen na ruggespraak met de boetefraudecoördinator) de boetebeschikking nemen. Grosso modo kan worden gezegd dat het dossier op basis waarvan de inspecteur de aanslag vaststelt nagenoeg identiek zal zijn aan het boetedossier. Uitzondering op deze hoofdregel is bijvoorbeeld aan de orde indien informatie van de belastingplichtige in strijd met de aan een verdachte toekomstige rechtswaarborgen artikel 6 EVRM is verkregen. Alsdan zal dit bewijs in een bestraffende procedure buiten het boetedossier dienen te blijven.³²

In het verleden is wel geopperd een afzonderlijke boeteinspecteur in het leven te roepen die – onder andere – op basis van een apart boetedossier, met een 'niet gekleurde' blik een fiscale boete kan opleggen. Deze splitsing in een heffing- en boete-inspecteur is evenwel uiteindelijk in de Eerste Kamer gestrand.³³

Indien een inspecteur op basis van het fair play-beginsel geen inzage kan verkrijgen in adviserende en opiniërende stukken, raakt dat dus niet alleen de informatievergaring in het kader van de belastingheffing, maar ook van de bewijsvoering in het kader van het mogelijke voorneemen een fiscale boete op te leggen.

Het behoeft weinig woorden dat stukken die onder het fair play-beginsel vallen mogelijkerwijs ook informatie kunnen bevatten over de beweegredenen van een belastingplichtige een aangifte in te dienen op de wijze zoals is geschied. Bovendien kan bijvoorbeeld uit advies- en/of opiniërende stukken van de zijde van de adviseur ook informatie worden ontleend over de kennis en motieven van de betreffende professional. Indachtig de inmiddels bestaande mogelijkheid ingevolge artikel 5:1 Awb en artikel 67o AWR aan een deelnemer (als in medepleger, medeplichtige, uitlokker en doen plegger) een fiscale boete op te leggen, kan een inspecteur vanuit bewijsrechtelijk perspectief zeker belang hebben bij inzage in deze stukken.

De voorzichtige opmerking kan overigens nog worden gemaakt dat het voor een belastingplichtige dan wel de betrokken adviseur mogelijkerwijs juist met het oog op een aangekondigde bestraffing juist opportuun is wél de adviesnota ter inzage te verstrekken. In het eerste geval om de onjuistheid van het advies waarop is vertrouwd voor het voetlicht te brengen en in het tweede geval om aan te tonen dat de cliënt buiten de lijntjes van het advies heeft gekleurd.

4.2. Fiscale bestraffing

Op grond van de AWR kunnen fiscale malversaties niet alleen worden beboet doch ook middels het strafrecht worden bestraft. De fiscale misdrijven als vervat in artikel 69 en 69a AWR vertonen grote gelijkenis met voornoemde fiscale vergrijpboeten ex artikel 67cc e.v. AWR. Deze misdrijven worden bestraft met gevangenisstraf

32. Zie rechtspraak omtrent verkregen bewijsmateriaal 'afhankelijk van de wil' o.a. HR (civiele kamer) 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, AB 2013/343.

33. Kamerstukken II, 1996/97, 24 800, nr. 5.

van ten hoogste vier tot zes jaar of een geldboete van de vierde tot vijfde categorie. Ook in een fiscale strafzaak is het vanzelfsprekend aan het Openbaar Ministerie om het bewijs van het overtreden van de belastingwetgeving alsook van het aanwezig zijn van verwijtbaarheid dienaangaande te presenteren.

4.3. Keuze tussen beide afdoeningsmodaliteiten

Vanwege de mogelijke samenloop tussen de bestuurs- en strafrechtelijke afdoeningsmogelijkheid dienen de betrokken overheidsinstanties (lees de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie) op enig moment een keuze te maken welke modaliteit in een specifiek geval het meest geïndiceerd is. Op grond van het ‘*una via*’-beginsel kan kort gezegd geen fiscale boete meer worden opgelegd indien voor hetzelfde feit het onderzoek ter terechtzitting tegen de verdachte belastingplichtige is aangevangen (art. 5:40 Awb) en andersom wordt de strafrechtelijke route afgesneden op het moment dat een fiscale boete aan de betreffende belastingplichtige is opgelegd (art. 243 Sv).

De uiteindelijke keuze voor een der wegen wordt in samenspraak tussen de Belastingdienst, het Openbaar Ministerie en de FIOD (in het zogenoemde afstemmingsoverleg) gemaakt. Dit proces als ook de parameters aan de hand waarvan een dergelijke beslissing dient te worden genomen, is neergelegd in het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD).³⁴

De route die wordt gekozen, heeft grote gevolgen voor een justitiabele. Zo kan in een strafrechtelijke procedure ook een vrijheidsontnemende straf worden opgelegd en in een fiscale procedure *slechts* een geldboete. Naast de meer voor de hand liggende gevolgen zoals de strafmogelijkheden c.q. strafmaat zijn het (vaak) juist de aanverwante gevolgen die voor de belastingplichtige c.q. verdachte van belang zijn. Wanneer de belastingplichtige strafrechtelijk vervolgd wordt, dan zal de terechtzitting openbaar zijn – dit geldt eveneens voor een administratieve boete, maar deze processen worden in de praktijk nauwelijks door derden bijgewoond. Tevens zal bij een strafrechtelijke veroordeling een aantekening worden gemaakt in justitiële documentatie (lees: strafblad).³⁵ Voorts is inmiddels de ontzetting uit het beroep mogelijk bij een strafrechtelijke veroordeling (art. 69, lid 6 AWR).

In het Protocol AAFD zijn diverse criteria opgenomen op basis waarvan tot de beslissing wordt gekomen welke afdoeningsmodaliteit in de voorliggende fraudezaak gepast is. Vanzelfsprekend is de financiële omvang van de fraude een belangrijke factor. Daarnaast bestaat een lijst met wegingscriteria die een rol spelen bij de uiteindelijke keuze.

Zo kan bij de beslissing voor het fiscale boete- dan wel strafrecht bijvoorbeeld een rol spelen of een adviseur medewerking heeft verleend bij het strafbare handelen, de verdachte een voorbeeldfunctie heeft en of sprake is van recidive. Een ander (en overigens en onze ogen opportunistisch) criterium is dat strafrechtelijke afdoening ingezet kan worden wanneer bij een belastingcontrole vastgestelde feiten en omstandigheden, die op zich een redelijk vermoeden van schuld aan een strafbaar feit opleveren, nog onvoldoende grond opleveren voor een gewenste bestuurlijke afdoening. In dat geval kan blijken het Protocol het aangewezen zijn om met het oog op een wenselijk geachte strafrechtelijke waarheidsvinding en afdoening, met toepassing van opsporingsbevoegdheden, strafrechtelijk onderzoek te verrichten naar die feiten en omstandigheden.

Dit wegingscriterium wordt aangemerkt als het ‘waarheidsvindingcriterium’. Het is niet onbegrijpelijk dat de gedachte achter dit criterium vragen doet oproepen. Zoals uit de bewoording blijkt, zou het strafrecht immers als een *tool* ingezet kunnen worden om informatie te kunnen vergaren die middels een belastingcontrole niet boven water raakt. Het strafrecht zou, onzes inziens, moeten fungeren als sluitstuk van afdoening; slechts die specifieke gevallen dienen strafrechtelijk vervolgd te worden. Dit doet niet alleen recht aan het uitzonderlijke karakter van het strafrecht, maar het is ook (economisch) efficiënter. Een dergelijk criterium waarin het strafrecht wordt opgeworpen als een instrument om een zaak rond te krijgen, lijkt dan ook niet te stroken met dit karakter.

5. Informeel verschoningsrecht dan ook in het strafrecht?

Indien op basis van het Protocol AAFD wordt besloten tot het inzetten van het strafrechtelijk instrumentarium (los van motieven van de keuze) rijst de vraag of een belastingadviseur met vrucht een beroep kan doen op het informeel verschoningsrecht in strafrechtelijke procedures.

De beslissing tot het inzetten van opsporingsbevoegdheden maakt het mogelijk dat op grond van artikel 81 AWR van de adviseur uitlevering van stukken kan worden gevorderd, waaronder dan ook de adviezen en correspondentie met de cliënt. Daaraan dient de belastingadviseur medewerking te verlenen. Doet hij dat niet, dan levert dat het strafbare feit van het niet voldoen aan een ambtelijk bevel op (art. 184 Sr). Daarnaast zal de adviseur ten overstaan van een rechter indien als getuige opgeroepen moeten antwoorden op vragen dienaangaande.

Kort en goed brengt deze stand van zaken met zich dat indien de fiscus zich in het kader van de beboeting van een belastingplichtige en mogelijk ook zijn *partner in crime* gehinderd voelt door de beperking die voortvloeit uit het fair play-beginsel, het strafrecht kan worden

34. Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD) Protocol AAFD, nr. BLKB/2015/572M, 16 juni 2015.

35. Bij een veroordeling voor een misdrijf (onderscheid misdrijven/overtredingen: zie art. 72 AWR).

ingezet voor nadere *factfinding*. De rechtswaarborg die de Hoge Raad heeft gecreëerd wordt daardoor volledig buitenspel gezet. Daarnaast kan zich ook de situatie voordoen dat op basis van het Protocol AAFD wordt besloten dat een zaak ‘zwaar’ genoeg is om voor strafrechtelijke afdoening in aanmerking te komen. Ook dan doet dus niet de inspecteur, maar de FIOD (nader) onderzoek en kunnen dwangmiddelen ter verkrijging van de adviezen en dergelijk worden ingezet.

De vraag die zich dit overziend aandient, is of het fair play-beginsel ook enige gelding in een strafprocedure behoort te hebben. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het fair play-beginsel, richten zich immers tot de overheid in relatie tot de burger. Enig aanknopingspunt voor een bevestigende beantwoording van deze vraag zou kunnen worden gevonden in een oude uitspraak van Rechtbank Amsterdam.³⁶ Daarin oordeelde de Rechtbank dat het Openbaar Ministerie in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur kan handelen met betrekking tot de inzet van undercoveragenten. Op die wijze zou het niet uitmaken of fiscaal onoorbaar gedrag met een bestuurlijke boete dan wel met een strafzaak zou worden afgedaan. In beide gevallen blijven de adviezen en opinies van een belastingadviseur dan alleen toegankelijk voor de cliënt.

Concrete jurisprudentie waaruit volgt dat het fair play-beginsel ook in het fiscaal strafrecht dient te worden gerespecteerd, is er evenwel thans (nog) niet. Een uitspraak van de strafkamer van het Hof Arnhem-Leeuwarden uit 2014 zou wellicht een indicatie kunnen zijn voor de doorwerking van het fair play-beginsel in het strafrecht. Het betrof een zaak waarin de Belastingdienst inzage had genomen in belastende documenten, waaronder een notitie van een telefoongesprek met de verdachte, een aantekening op een e-mailbericht naar aanleiding van een telefoongesprek met verdachte en een persoonlijke aantekening.³⁷ Deze vielen, aldus de verdediging, onder het informele verschoningsrecht van de belastingadviseur/accountant. Het Hof overweegt dat het informele verschoningsrecht geen basis vindt in de wet, maar in de rechtspraak.³⁸ Hoewel de (informeel) verschoningsgerechtigde inderdaad het recht toekomt de stukken te selecteren en die te verstrekken, is in deze zaak geen sprake van een schending van het fair play-beginsel. Uitgangspunt is immers dat belastingplichtigen zelf gegevens dienen te verstrekken op basis van artikel 47 AWR. Als de Belastingdienst gegevens opvraagt bij de belastingadviseur is dat niet in strijd met het fair play-beginsel, omdat de belastingplichtige zelf ook die gegevens had moeten verstrekken. Wél kan het beginsel geschonden zijn wanneer correspondentie opgevraagd wordt, voor zover daarin zaken worden

besproken zoals eventuele fiscale mogelijkheden, risico's of strategieën.

Het beroep op het informele verschoningsrecht sneuvelde in deze zaak dus op de inhoud van de stukken en niet op de toepasbaarheid *as such* daarvan. Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat de rechter ook in een strafprocedure bereid is te toetsen of het dossier stukken bevat die in strijd met het fair play-beginsel zijn verkregen. Bewijsuitsluiting zou dan een gepaste keuze zijn.

6. Afrondend

In deze bijdrage hebben wij na een aantal algemene beschouwingen ingezoomd op de positie die een belastingadviseur binnen het fiscale speelveld van de informatieverstrekking aan de fiscus inneemt. Hoewel een ‘klassiek’ verschoningsrecht voor de belastingadviseur alsook accountant keer op keer is verworpen, komt aan hen wel een buitenwettelijk *informeel* verschoningsrecht toe. De Hoge Raad heeft in 2005 dit recht verankerd in de vorm van een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, te weten het fair play-beginsel. Achtergrond van dit beginsel is dat het ‘oneerlijk’ zou zijn als de inspecteur stukken zou kunnen opvragen die zien op de fiscale advisering van de belastingplichtige door zijn adviseur. De inspecteur hoeft zelf immers doorgaans de adviezen die hij van kennisgroepen verkrijgt niet aan de belastingplichtige te openbaren. Zo ontstaat enige *equality of arms*.

Een aardige vraag is nog of het consequenties heeft of dit leerstuk vanuit ‘een recht’ of ‘een beginsel’ wordt benaderd. In het eerste geval is sprake van een recht van de professional en bestaat naar aanleiding van een verzoek van de inspecteur geen verplichting tot verstrekking van de betreffende stukken. Het is dan aan de belastingadviseur de reikwijdte van het verschoningsrecht te bepalen en indien zijn cliënt in onwetendheid adviezen of opinies aan de fiscus heeft verstrekt, kan de adviseur deze terugvorderen.

Vanuit het fair play-beginsel anderzijds dient de inspecteur zich, zoals ook aangaande de andere beginselen van behoorlijk bestuur, te onthouden van handelingen die daartegen indruisen. Vanuit dat perspectief zou de inspecteur niet eens inzage in dergelijke stukken mogen vorderen. Bij een onrechtmatig verzoek gevolgd door inzage dient de sanctie een verbod op het gebruik te zijn. Wellicht is het voorgaande een semantische discussie, desalniettemin onzes inziens het overdenken waard.

Kortom, het laatste woord over de reikwijdte en toepassingsbereik van het informeel verschoningsrecht is dus nog niet gesproken. Met name de doorwerking naar het fiscaal strafrecht lijkt nog onontgonnen gebied.

Afsluitend merken wij nog op dat ook de ontwikkelingen ten aanzien van het wettelijke verschoningsrecht niet stilstaan. Zeer recent heeft staatssecretaris van

36. Rb. Amsterdam 22 maart 1978, ECLI:NL:RBAMS:1978:AC6223, *NJ* 1978, 650.

37. Hof Arnhem-Leeuwarden 21 januari 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:348, *NJFS* 2014/61.

38. HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140, *BNB* 2006/21.

Financiën Wiebes in een brief aan de Tweede Kamer aangegeven dat naar zijn mening de reikwijdte van het wettelijk verschoningsrecht te breed en – in ieder geval voor advocaten en notarissen – te ongericht is.³⁹ Hij wenst de reikwijdte van het verschoningsrecht in te perken en te richten op bepaalde juridische werkzaamheden. Dit moet er dan toe leiden dat de Belastingdienst over de informatie, niet zijnde de met een bepaald doel en in een bepaalde fase geproduceerde vertrouwelijke communicatie, kan beschikken om het juiste bedrag aan belasting vast te stellen. Dit voornemen wordt zeker niet alom omarmd, zo reageert de Nederlandse Orde van Advocaten (NOvA) nog geen maand later al in haar brief aan de Tweede Kamer dat zij zorgen heeft over de wijze waarop de rol van advocaten door Wiebes wordt ingekleurd.⁴⁰ De NOvA is onder meer – en onzes inziens terecht – verbaasd dat juist de staatssecretaris van Financiën met zo'n voorstel komt; een voornemen dat de praktijkuitoefening van de advocatuur raakt, zou tot het werkgebied van het Ministerie van Justitie moeten horen. Voorts wordt opgemerkt dat de staatssecretaris ten onrechte het verschoningsrecht in fiscale zaken anders van karakter beschouwt dan in een ander rechtsgebied, omdat het verschoningsrecht is gebaseerd op een algemeen rechtsbeginsel dat dus onafhankelijk van een specifiek rechtsgebied gelding heeft. Hoe dan ook, thans is het afwachten wat de visie van het nieuwe kabinet zal zijn op deze voorstellen van Wiebes.

39. Brief van 17 januari 2017, *Kamerstukken II*, 31 477, nr. 138.

40. Brief van 13 februari 2017, betreft: inbreng NOvA voor het Schriftelijke Overleg over de aanpak van belastingontduikers.