

Exhibit D

Translated Excerpts

**CERTIFIED TRANSLATION
OF EXCERPTS FROM THE DECISION AND OPINION IN
IN RE DE BOER & VAN KEULEN BELASTINGADVISEURS ET AL.,
NO. 1530, NJ 1986, 814 (NETH. SUP. CT. MAY 6, 1986)**

NJ 1986, 814

No Privilege for Tax Advisors

Supreme Court (Criminal Division), May 6, 1986, no. 1530, LJN: AB9405

Relevant Statute: Art. 218 Code of Crim. P.

Decision

(. . .)

Decision on final review from a decision of the District Court of Breda dated May 29, 1984 [*NJ 1984, 664, reference added by editors*] on a petition pursuant to Art. 552a Code of Crim. P., filed by:

1. De Boer & Van Keulen Belastingadviseurs, LLP, with domicile in Tilburg,
2. Johannes Arnoldus P., Esq., born in Utrecht on Oct. 2, 1949, with domicile in Geldermalsen.

1. The decision in the court below

The District Court has rejected the petitioners' petition for the return of the files as described in that decision, and denied their request in the alternative to seal the files until all rights of appeal have expired. A copy of the decision at issue is attached to the Court's decision below (see *NJ 1984; eds.*).

2. This appeal

De Boer & Van Keulen, a limited liability partnership, and J.A. P., Esq. filed this appeal.

(. . .)

4. Assessment of the grounds for appeal

4.1 This appeal raises the question whether a tax advisor has, by virtue of his profession, the right to excuse himself from testifying in court.

4.2 As a preliminary matter, we note that the legal professional privilege, as an exception to the rule that everyone is obligated to provide testimony in court, belongs to only a limited group of persons who, by virtue of their office or profession, have an obligation to maintain the confidentiality of everything that was shared with them in that capacity and whose function in society requires that society's interest in establishing the truth in legal proceedings be overridden by its interest in ensuring that everyone can turn to them for support and advice, freely and without fear that the content of their conversations will be disclosed. A licensed attorney and a civil law notary are among such persons because their function as providers of legal services requires that everyone may turn to them freely and without fear of disclosure of what was discussed or put in writing.

4.3 The question is now whether a tax advisor, who may also be considered a provider of legal services, should be granted the same professional privilege.

In answering this question it is of significance that, in principle, anyone may provide legal services in the Netherlands, and a great variety of people provide such services professionally, whether they work independently or as employees within an organization. Granting the legal professional privilege to all these persons would not be consistent with the aforementioned exceptional character of the privilege. As a general rule—*i.e.*, unless an exception as recognized in HR Oct. 25, 1985, *NJ* 1986, 176 applies—providers of legal services who are not licensed attorneys or a civil law notary must therefore be denied the legal professional privilege.

4.4 There is no reason to create an exception for tax advisors. We take into consideration that tax advisors are not a homogenous group, and that the law does not prevent anyone from practicing as a tax advisor.

It is also of significance that the laws governing the legal profession do not assign tax advisors any task that would require clients to turn to them to guard their interests. Under these circumstances, a tax advisor cannot be considered to be part of the aforementioned limited group of fiduciaries entitled to the legal professional privilege.

(. . .)

5. Conclusion

Because petitioners offer no valid grounds for reversal, and the Supreme Court finds no grounds for *sua sponte* reversal, the Court must reject the appeal.

5. Decision

The Supreme Court rejects the appeal.

(. . .)

Original

NJ 1986, 814

Geen verschoningsrecht voor de belastingadviseur.

Hoge Raad (Strafkamer), 6 mei 1986, nr. 1530, LJN: AB9405
(Moons, Van Der Ven, Bronkhorst, De Groot, Haak, Rummelink)

Wetgang: Sv art. 218

Uitspraak

Partijen

Aquo

Beschikking in raadkamer op het beroep in cassatie tegen de beschikking van de Rb. te Breda van 29 mei 1984 (*NJ* 1984, 664; Red.) op een beklag als bedoeld in art. 552a Sv, ingediend door:

1

De maatschap De Boer en Van Keulen Belastingadviseurs, mede kantoorhoudende te Tilburg,

2

Mr. Johannes Arnoldus P., geboren te Utrecht op 2 okt. 1949, te Geldermalsen.

1

De bestreden beschikking

De Rb. heeft ongegrond verklaard het door klagers ingediende beklag strekkende tot teruggave aan hen van de in de beschikking vermelde adviesdossiers en afgewezen het subs. gedane verzoek om te bepalen dat deze dossiers verzegeld blijven totdat onherroepelijk over het beklag is beslist. Een fotocopy van de bestreden beschikking is aan de onderhavige beschikking gehecht (zie *NJ* 1984, 664; Red.).

2

Het cassatieberoep

Het beroep is ingesteld door de maatschap De Boer en Van Keulen en Mr. J.A. P. Namens hen heeft Mr. P. Mout, adv. te 's-Gravenhage, het volgende middel van cassatie voorgesteld:

Verzuim van vormen waarvan de naleving op straffe van nietigheid is voorgeschreven, doordien de Rb. op de gronden als onder 5 in de bestreden beschikking is weergegeven — welke gronden als hier ingelast en herhaald beschouwd mogen worden — het beroep van rekwiranten op het recht zich jegens de strafrechter te verschonen van het afleggen van getuigenis en de uit dit recht voortvloeiende beperkingen met betrekking tot inbeslagneming van bescheiden, heeft verworpen, welk oordeel in zijn algemeenheid in strijd is met het recht, althans niet naar de eis der wet met redenen omkleed is, zulks op grond van het navolgende:

Rekwiranten zijn een maatschap van belastingadviseurs onderscheidenlijk een belastingadviseur. Rekwiranten zijn aangesloten bij de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs. Zij hebben uitlevering geweigerd van alle in hun bezit zijnde bescheiden betrekking hebbende op Q.M. van Bijsterveldt onderscheidenlijk Kampeerartikelenindustrie Bijsterveldt BV. Inbeslagneming en beklag daartegen volgen. Dit beklag werd afgewezen.

In cassatie kan er van worden uitgegaan dat Van Bijsterveldt c.s. cliënten zijn van rekwiranten.

Blijkens het klaagschrift zijn de inbeslaggenomen dossiers onderverdeeld in 'aangiftedossiers' en 'adviesdossiers'.

Aangenomen mag worden dat de 'aangiftedossiers' de gegevens behelzen om tot een juiste aangifte te komen en dat zich in de 'adviesdossiers' kopieën bevinden van door de belastingadviseurs gegeven schriftelijke adviezen alsmede van de cliënt afkomstige bescheiden welke grondslag vormen van deze adviezen.

De Rb. heeft geen onderscheid gemaakt tussen deze twee soorten dossiers. De derde en vierde alinea onder nr. 5 van de bestreden beschikking hebben kennelijk uitsluitend betrekking op aangiftedossiers en kunnen mitsdien niet concludent zijn voor adviesdossiers.

De Rb. had zich behoren af te vragen of de belastingadviseur behoort tot de personen tot wier taak het behoort aan anderen hulp te verlenen doch die deze taak slechts dan naar behoren kunnen vervullen indien zij zich ook tegenover de strafrechter kunnen verschonen ten aanzien van geheimen welke hun zijn toevertrouwd door hulpzoekenden die — in strijd met het algemeen belang — hem geen hulp zouden vragen, indien niet de zekerheid zou bestaan dat evenbedoelde geheimen ook tegenover de strafrechter worden bewaard (r.o. 5.5 van HR 25 okt. 1983, *NJ* 1984, 132).

Voorts had de Rb. zich dienen af te vragen of het antwoord op de vorengeformuleerde vraag verschillend luidt naar gelang de belastingadviseur hulp verleent bij het doen van belastingaangiften en daarbij 'aangiftdossiers' formeert, dan wel buiten de aangiftepraktijk adviezen van fiscaalrechtelijke aard verstrekt.

In stede van zijn oordeel omtrent het verschoningsrecht te vormen aan de hand van de in vorenvermelde vraagstelling vervatte criteria heeft de Rb. in de eerste alinea onder 5 omtrent de vraag of aan de belastingadviseur een verschoningsrecht toekomt overwogen:

'Uit de enkele omstandigheid dat de belastingadviseur, o.m. krachtens beroepsregelen, verplicht is tot geheimhouding van datgene wat hem in de uitoefening van zijn beroep vertrouwelijk is meegedeeld door diegenen die zijn hulp hebben ingeroepen, volgt niet dat hem ook een verschoningsrecht in de zin van art. 218 Sv zou toekomen. Dit laatste hangt immers samen met de vraag of de belangen van zijn cliënten niet naar behoren zouden kunnen worden gediend indien de belastingadviseur tegenover de strafrechter bedoeld recht niet zou kunnen gelden, en bovendien wel de met die belangen samenhangende geheimhoudingsplicht zwaarder zou moeten wegen dan het aanzienlijk belang van een goede strafrechtspleging in gevallen waarin de daarvoor noodzakelijke waarheidsvinding mede afhankelijk is van de getuigenis van belastingadviseurs of van het onderzoeken van stukken die hun in de uitoefening van hun beroep door hun cliënten zijn toevertrouwd.'

Vgl. deze overweging met r.o. 5.7 van HR 25 okt. 1983, *NJ* 1984, 132: de Rb. beantwoordt de vraag naar het verschoningsrecht van de belastingadviseur aan de hand van het criterium dat de HR in voornoemd arrest onder 5.7 heeft geformuleerd voor personen die niet vallen onder de groep professionele hulpverleners bedoeld onder 5.5 van dit arrest. Dit is onjuist. De Rb. had eerst dienen na te gaan of de belastingadviseur behoort tot de onder 5.5 van genoemd arrest bedoelde personen. Dienaangaande schrijft D. Hazewinkel-Suringa in 'De doolhof van het beroepsgeheim', na geconstateerd te hebben dat belastingconsulenten en bedrijfseconomen vermoedelijk kans hebben op erkenning als verschoningsgerechtigden, het navolgende (p. 47):

'De uitgebreidheid en ingewikkeldheid der fiscale wetgeving en de groeiende behoefte aan efficiënte bedrijfsvoering maken voor velen, particulieren en ondernemingen, hun raadpleging noodzakelijk. Zal de voor het gezondhouden der zaken onmisbare hulp deskundig worden gegeven dan zal inzage in aangelegenheden die anders voor outsiders streng verborgen worden gehouden, niet achterwege kunnen blijven. Kunnen echter deze cliënten die zozeer hulp en advies behoeven er niet op rekenen, dat te anderer zijde hun gegevens veilig zijn, dan zullen zij zich tot hen niet durven wenden, althans hen niet openhartig durven raadplegen. Daardoor zou wel eens een aanzienlijk sociaal belang schade kunnen lijden.'

J.J.I. Verburg, prf. p. 253/257 is met een beroep op het door Hazewinkel-Suringa betoogde en de beschikking van de Rb. te Amsterdam van 26 jan. 1972, *NJ* 1972, 222 van oordeel dat de belastingadviseur het verschoningsrecht als getuige in strafzaken toekomt. Terecht betoogt Verburg (p. 255) in overeenstemming met genoemde beschikking dat de belastingconsulent op zijn terrein evenzeer als raadsman van de cliënt is te beschouwen als de advocaat.

De functie van de belastingadviseur verschilt in wezen niet van die van de advocaat, te weten raadsman, hulpverlener en als zodanig vertrouwensman van de 'leek', die in juridische verwickelingen is gekomen maar de weg in het labyrint van wetsbepalingen niet kan vinden, laat staan deze bepalingen kan hanteren. De belastingadviseur is echter op een ander juridisch terrein werkzaam dan de doorsnee-advocaat. Het is slechts op historische gronden te verklaren dat het belastingrecht niet (meer) behoort tot het terrein van de balie. In het buitenland is dat in mindere mate het geval. De tax-lawyer en de Steuer-Anwalt zijn geen zeldzaamheden. In Nederland neemt trouwens het aantal advocaten die tevens belastingadviseur zijn toe. Verscheidene advocaten-maatschappen hebben een of meer maten die naast advocaat tevens belastingadviseur zijn en omgekeerd hebben verscheidene maatschappen van belastingadviseurs een of meer compagnons die tevens advocaat zijn. Daar komt nog bij dat vele advocaten, in het bijzonder diegenen die zich bewegen op het terrein van het vennootschapsrecht en die mitsdien aan bedrijven adviseren, hetzelfde werk verrichten als de gekwalificeerde belastingadviseur zonder dat zij belastingadviseur zijn. Doch niet alleen in het vennootschapsrecht is deze osmose — sterker nog: deze samenvloeiing van beide beroepen zichtbaar. Ook op terreinen die bij uitstek behoren tot de advocatuur als het strafrecht en het familierecht komt het veelvuldig voor dat de belastingadviseur te hulp wordt geroepen.

Men denke bijv. aan de vraag naar de fiscale consequenties van de afkoop van alimentatie door middel van overdracht door de man aan zijn gescheiden vrouw van een lijfrentepolis gebonden aan het leven van de vrouw; of de redactie van een scheidingsconvenant krachtens welk de gescheiden vrouw met de kinderen blijft wonen in een huis dat eigendom is van de man; deze redactie heeft voor beide pp. grote fiscale consequenties; de literatuur over 'echtscheiding en fiscus' neemt dan ook toe (vgl. 'Echtscheiding en fiscus' van Keyser en Aerts, Kluwer 1980).

De functies van belastingadviseur en advocaat vloeien op talrijke gebieden des rechts ineen en waar zij gescheiden blijven, vertonen zij veel overeenkomst met elkaar.

De belastingadviseur die — door de cliënt zelf of door diens advocaat — geraadpleegd wordt in een echtscheidingszaak verneemt stellig allerlei bijzonderheden over het huwelijk van zijn cliënt, ook bijzonderheden die voor het verstrekken van het van hem gevraagde advies in het geheel niet nodig zijn. Het spreekt wel haast vanzelf dat hij over deze bijzonderheden heeft te zwijgen, ook tegenover de strafrechter.

Een belastingadviseur verschilt in zijn functie van adviseur en procesgemachtigde niet of nauwelijks van een advocaat: Hij is raadsman, hulpverlener en vertrouwensman. Nu in het algemeen de advocaat als verschoningsgerechtigde erkend wordt, kan de erkenning van de belastingadviseur als zodanig niet uitblijven.

Het is in het algemeen belang dat wegens de ingewikkeldheid van het fiscale recht de belastingadviseur behoorlijk kan blijven functioneren. Het publiek zal zich echter alleen tot hem wenden voor advies en bijstand als het weet dat het aan de

belastingadviseur toevertrouwde en de door deze verstrekte adviezen niet zal worden prijsgegeven, noch aan de fiscus, noch aan de strafrechter. Als voorbeeld stelle men zich de navolgende, in de praktijk herhaaldelijk voorkomende situatie voor:

Iemand wendt zich tot een belastingadviseur met de vraag of een bepaalde feitelijke situatie waarin de vraagsteller verkeert een strafbaar feit oplevert of aanleiding kan geven tot een strafvervolging en zo ja, welke de legale mogelijkheden zijn deze strafwaardige situatie te wijzigen in dier voege dat strafvervolging achterwege zal blijven dan wel de gevolgen van strafvervolging verzacht zullen worden. De door de belastingadviseur te geven adviezen van deze strekking zijn mede in het belang van de fiscus en dienen daardoor het algemeen belang. Wanneer echter de belastingadviseur gedwongen zou kunnen worden het hem toevertrouwde als getuige in een strafzaak prijs te geven, zal het publiek zich mede tot schade van de fiscus niet meer tot hem wenden. Wordt het verschoningsrecht van de belastingadviseur thans (in beginsel) niet erkend, dan zal hij over enige tijd als getuige niets meer kunnen vertellen omdat het 'publiek' zijn geheimen niet meer aan hem toevertrouwt, terwijl 'het publiek' tot schade van de fiscus geen pogingen meer zal ondernemen met hulp van een belastingadviseur een einde te maken aan een toestand die in strijd is met fiscaalrechtelijke of strafrechtelijke normen.

Principiele weigering de belastingadviseur het verschoningsrecht toe te kennen zou betekenen dat een zuiver casuïstisch 'good result efficacy' gesteld wordt boven de toepassing en handhaving van een 'due process' model waarin de strijd zich afspeelt tussen gelijkwaardige pp., althans waarin de verdachte belastingplichtige zich van deskundige hulp kan voorzien zonder vrees dat de hulpverlener tegen hem zal getuigen in de strafzaak. Het laten prevaleren van deze 'good result efficacy' kan in een rechtsstaat — anders dan in een totalitaire Staat — niet in het algemeen belang zijn. Afgezet tegen het algemene perspectief van een behoorlijke strafrechtsbedeling en een behoorlijk functioneren van het fiscale recht behoort deze 'good result efficacy' dan ook geen voorrang te genieten. (Verwezen wordt naar hoofdstuk I van een essay van Robert S. Summers, gepubliceerd in 'Cornell Law Review' van november 1974 en getiteld: Evaluating and improving legal processes — a plea for 'Process Values', welk hoofdstuk in kopie bij deze schriftuur wordt gevoegd en daarvan deel uitmaakt.)

Toegeven aan de druk die thans van de publieke opinie lijkt uit te gaan tot bestrijding 'met alle middelen' van fiscale fraude leidt tot ongewenste erosie van 'Process Values' waarop de legitimiteit van het verschoningsrecht berust. Tegen de eventuele nadelen die kunnen bestaan of ontstaan door principiële toekenning van een verschoningsrecht waakt het tuchtrecht waaraan verschoningsgerechtigden zijn onderworpen (daarover later meer).

De fiscale overheid erkent dit — voor zover het de fiscus betreft — trouwens ook: Art. 53 Algemene wet inzake rijksbelastingen dat voor de 'klassieke' geheimhouders een uitzondering maakt op de plicht de fiscus inlichtingen te verschaffen, noemt de belastingadviseur (en de registeraccountant) niet. De zgn. Leidraad bij dit artikel (par. 32, alinea 2) geeft echter de belastingadviseur (en de registeraccountant) een beperkt recht zich te verschonen van de plicht de fiscus desgevraagd inlichtingen te verschaffen: de belastingdienst kan van door hen in de uitoefening van hun beroep aan cliënten verstrekte adviezen en met cliënten gevoerde correspondentie geen inzage verlangen. Het algemeen belang dat de fiscus heeft bij kennis van alle voor de juiste belastingheffing relevante feiten dient volgens de administratie zelf te wijken voor het belang dat de belastingadviseur moet kunnen blijven functioneren, hetgeen niet het geval zal zijn als aan de cliënten niet gewaarborgd kan worden dat hetgeen zij hun belastingadviseur mededelen in het kader van een verzoek om advies, niet doorgegeven zal worden aan de fiscale autoriteiten. Nu het belang bij juiste belastingheffing achtergesteld wordt bij het belang van geheimhouding, kan bezwaarlijk aangenomen worden dat de afweging van het geheimhoudingsbelang tegen het belang dat — vermoedelijk veelal met de juiste belastingheffing samenhangende — strafbare feiten aan het licht komen en berecht worden, anders zou uitvallen.

De Leidraad functioneert in de relatie tussen belastingplichtige en belastingadministratie als een samenstel van rechtsregels waar men zich aan houdt. Onaanvaardbaar zou zijn dat de fiscus via het 'strafrechtelijk' apparaat toch de beschikking zou kunnen krijgen over adviezen waarvan de overheid zelf hem, blijkens het gestelde in de Leidraad, de kennisneming onthoudt.

Het bovengestelde leidt tot de conclusie dat aan de belastingadviseur in beginsel een verschoningsrecht toekomt indien aan de andere voorwaarden van art. 218 Sv (of art. 1946 tweede lid sub 3 BW voor het civiele recht) is voldaan. De belastingadviseur mag zich niet altijd verschonen. Maar dat mogen de klassieke geheimhouders (geestelijke, arts, notaris en advocaat) ook niet: Een advocaat die door zijn client aangezocht wordt hem bij te staan bij het voeren van onderhandelingen welke ten doel hebben een overeenkomst tot stand te brengen, kan zich indien het contract inderdaad tot stand komt ten aanzien van die onderhandelingen jegens de burgerlijke rechter niet verschonen van het afleggen van getuigenis (HR 15 dec. 1958, NJ 1961, 270). Hij mag het wel bij mislukken van de onderhandelingen (HR RvdW 126).

Zo zal de belastingadviseur die zijn client heeft bijgestaan bij het invullen van zijn belastingbiljet in het algemeen geen verschoningsrecht hebben ten aanzien van de gegevens en justificatoire bescheiden welke aan deze invulling ten grondslag liggen. Die gegevens zijn hem in het algemeen niet toevertrouwd in de zin van art. 218 Sv, al is het denkbaar dat hij door die gegevens kennis krijgt van feiten waarover hij wel moet zwijgen, ook jegens de strafrechter. Zou — bijv. — de belastingconsulent die bij de gegevens die hij nodig heeft voor de aangifte IB artsen- en apothekersrekeningen aantreft waardoor hij te weten komt aan welke ziekte zijn client lijdt, dit feit mogen openbaren aan de strafrechter? Dit lijkt weinig aannemelijk. De client moet er ook op kunnen vertrouwen dat hij zijn papieren aan de belastingconsulent kan afstaan zonder bevreesd te zijn dat deze feiten, die met de juiste invulling van het belastingbiljet niets te maken hebben, aan derden, waaronder de rechter, bekend zal maken.

Uit het bovenstaande volgt dat, al worden beoefenaren van een bepaald beroep in beginsel erkend als verschoningsgerechtigden, er nochtans een aantal situaties blijft bestaan waarin de 'in-beginsel-verschoningsgerechtigde' toch moet spreken. De moeilijkheid is nu dat de beslissing of de 'in-beginsel-verschoningsgerechtigde' mag en zal spreken door hem zelf genomen moet worden. De rechter kan deze beslissing niet nemen omdat hij dat veelal eerst kan doen nadat de verschoningsgerechtigde hem zoveel gegevens verschaft heeft dat in feite het geheim geopenbaard is en de beslissing omtrent het recht zich te verschonen daardoor geen zin meer heeft.

Vgl. 'Geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht van de accountant- belastingconsulent' van H.J.H. Cloudt, Weekblad voor fiscaal recht, 1958, p. 430–434:

'Er bestaat voor een ieder, aan wie vertrouwelijke zaken bekend zijn geworden, een morele verplichting de kennis van deze zaken niet aan derden door te geven (...). Is deze verplichting zeer sterk, dan wordt zij tot een rechtsplicht, hetgeen tot gevolg heeft dat een inbreuk op deze plicht tegenover de toevertrouwer een onrechtmatige daad c.q. contractbreuk kan opleveren (...). De verplichting van de accountant- belastingconsulent om geheim te houden wat hem bij de uitoefening van zijn beroep blijkt, is zonder twijfel zo sterk, dat ze een rechtsplicht is. Het beroep van accountant- belastingconsulent behoort daarom tot de vertrouwensberoepen. (...). Evenals dat van arts en advocaat kan het beroep van accountant- belastingconsulent immers ook slechts dan behoorlijk worden uitgeoefend, indien het publiek aan degenen, die dit beroep uitoefenen, zijn zaken kan toevertrouwen zonder te hoeven vrezen, dat deze aan derden zullen worden medegedeeld. De rechtsplicht tot geheimhouding van de accountant- belastingconsulent wordt ook in de rechtspraak aangehouden (...). Het algemeen belang eist dat alle personen, die bekwaam zijn om te getuigen, in rechte getuigenis afleggen. Hiertegenover staat het belang van de toevertrouwer bij geheimhouding van het toevertrouwde. Deze belangen moeten tegen elkaar worden afgewogen. (...) Bij deze belangenafweging heeft de rechter maar een zeer beperkte rol. Hij kan wel beslissen of op degene, die een bepaald ambt of beroep uitoefent, een rechtsplicht tot geheimhouding rust, maar of een zaak op zichzelf of in verband met de omstandigheden een geheim karakter draagt kan hij niet beoordelen, aangezien hij van deze zaken juist geen kennis mag krijgen. De beoordeling of een zaak een geheim karakter heeft is de taak van de accountant- belastingconsulent zelf. Dit geheime karakter kan steeds worden aangenomen, indien het gaat om gegevens die op enigerlei wijze betrekking hebben op of verband houden met de financiële omstandigheden van de client.'

Vgl. ook het slot van de annotatie van D.J. Veegens onder HR 15 dec. 1958, NJ 1961, 270:

'In de praktijk behoudt de advocaat een discretionaire bevoegdheid, die hem veel speelruimte laat. Alleen hij kan de feitelijke toedracht met alle begeleidende omstandigheden in haar geheel overzien. Besluit hij van zijn verschoningsrecht gebruik te maken, dan zal hij zich desgevraagd moeten beperken tot een omschrijving van zijn motieven in algemene termen. Het geven van tekst en uitleg aan den rechter in het openbaar en in tegenwoordigheid van pp. en hun raadslieden zou onvermijdelijk neerkomen op het prijsgeven van het geheim zelf; zie conclusie A-G Hooykaas voor HR 29 nov. 1949, NJ 1950, 664 (m.nt. WP en DJV).'

Wenselijk ware wellicht dat de 'in-beginsel-gerechtigde' aan een 'neutrale instantie' de vraag zou kunnen voorleggen of hij al dan niet mag spreken en dat alle belanghebbenden en de rechter aan het oordeel van deze neutrale instantie 'gebonden zouden zijn'. Zolang deze 'neutrale instantie' niet bestaat kan echter de vraag of de 'in-beginsel-verschoningsgerechtigde' zich terecht op het verschoningsrecht beroept onderworpen worden aan het oordeel van de bevoegde tuchtrechter — bijv. bij artsen het Medisch Tuchtcollege, bij advocaten de RvT— jegens wie de verschoningsgerechtigde geen zwijgrecht heeft. Wel zou dan de verhouding tussen de tuchtrechter en de gewone rechter in die zin geregeld moeten worden dat de gewone rechter zich moet neerleggen bij het oordeel van de tuchtrechter. Anders gezegd:

Het strafrecht zal het normenstelsel van de groep (artsen, advocaten, belastingadviseurs) moeten erkennen. Hoe dit ook zij: Thans vormt het bestaan van een behoorlijk materieel en formeel tuchtrecht in een bepaalde groep beroepsbeoefenaren een adequate waarborg dat die beroepsbeoefenaren zich alleen dan op het verschoningsrecht beroepen wanneer zij ook werkelijk daartoe gerechtigd zijn.

Rekwiranten, althans de leden van de mede rekwirerende maatschap zijn leden van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, welke organisatie, naar van algemene bekendheid is, een behoorlijk tuchtrecht kent (vgl. het in eerste aanleg overgelegde boekje van de NOB, dat ten onrechte door de griffier van de Rb. is geretourneerd aan de raadsman van rekwiranten en dat alsnog bij het origineel van deze schriftuur wordt gevoegd. Dit boekje bevat ook een Reglement Tuchtzaken alsmede een Reglement Beroepsuitoefening). De principiële erkenning van de belastingadviseur, die lid is van de NOB, als verschoningsgerechtigde kan mitsdien niet afstuiten op het ontbreken van een tuchtrecht.

Het bovengestelde leidt tot de slotsom dat belastingadviseurs die lid zijn van de NOB of een soortgelijke organisatie, evenals advocaten, in beginsel verschoningsgerechtigden zijn in de zin van art. 218 Sv en dat de Rb. ten onrechte het beklag heeft verworpen.

Ter nadere adstructie van het bovenstaande verwijzen rekwiranten nog naar het bovengenoemde boekje van de NOB, houdende 'Algemene Informatie, Statuten, Reglement Beroepsuitoefening en Reglement Tuchtzaken'. Uit de 'Algemene Informatie' wordt het navolgende geciteerd:

'De functie van de belastingadviseur omvat het verlenen van rechtshulp aan belastingplichtigen bij het nakomen van hun fiscale verplichtingen, ten einde te bereiken dat dezen niet meer belasting aan de overheid afdragen dan waartoe zij rechtens verplicht zijn. Als belangenbehartiger van zijn opdrachtgever functioneert de belastingadviseur als vertrouwensman. In het Reglement Beroepsuitoefening van de NOB is dan ook vastgelegd dat de belastingadviseur verplicht is tot geheimhouding van alles wat in de uitoefening van zijn beroep te zijner kennis komt. Het behoort tot de taak van de belastingadviseur de client te adviseren over alle mogelijkheden om binnen de bestaande rechtsregels diens belastingpositie te optimaliseren. Hiertoe behoort mede het informeren van de client over de technische en ethische aspecten.

Toelatingscriteria

In de toelating liggen de criteria verankerd, waardoor NOB-leden zich onderscheiden van beroepsbeoefenaren die hetzij bij een andere vereniging, hetzij in het geheel niet bij een beroepsorganisatie zijn aangesloten.

Het lidmaatschap staat open voor de belastingadviseur die het beroep zelfstandig en als hoofdberoep uitoefent en die hetzij:

- aan een Nederlandse instelling van hoger onderwijs met goed gevolg een van de navolgende examens heeft afgelegd:
het (post-)doctoraal examen in de rechtswetenschap (fiscaal-juridische studierichting);

het (post-)doctoraal examen in de economische wetenschappen (fiscaal-economische studierichting);

- met goed gevolg de studie aan de Rijksbelastingacademie heeft voltooid, dan wel een gelijksoortige en gelijkwaardige studie uit de periode voor of tijdens het bestaan van deze academie heeft beëindigd.

(In verband met de nieuwe universitaire opleidingen werd in 1965 de Rijksbelastingacademie opgeheven.)

Werkwijze

De belastingadviseur, lid van de NOB, is financieel vertrouwensman van de client. Daarmee is aangegeven dat hij zich als diens belangenbehartiger opstelt in zijn opdracht de client als belastingplichtige te helpen. Als zodanig is hij wat in het Angelsaksische woordgebruik een tax-lawyer (belastingadvocaat) wordt genoemd.

Met deze aanduiding wordt wel aangegeven dat de belastingadviseur een partijstandpunt inneemt. Een vergelijking met de rol van de advocaat is eerder op zijn plaats dan met die van de accountant.

Werkterrein

Het werkterrein van de belastingadviseur is de belastingheffing van de rijks- en lagere overheden zoals loon- en inkomstenbelasting, invoerrechten en accijnzen, verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, internationaal belastingrecht, premieheffingen uit hoofde van sociale verzekeringen, milieuheffingen, gemeentelijke onroerend-goedbelastingen, etc.

De bemoeienissen van de belastingadviseur op dit werkterrein omvatten o.a.

- het behulpzaam zijn bij het doen van aangiften en afdrachten
- het optreden als vertegenwoordiger van de client bij overleg met de fiscus
- het optreden als vertegenwoordiger van de client bij fiscale processen
- het adviseren en begeleiden bij het vinden en realiseren van de optimale structuren, samenwerkingsvormen, financieringsvormen, overdrachten, etc. van ondernemingen
- het adviseren en begeleiden van particulieren bij de fiscale aspecten van hun vermogens- en familieaangelegenheden
- het behulpzaam zijn bij het aanvragen en verkrijgen van overheidssubsidies
- samenwerking en overleg met collega's en met personen uit andere disciplines (advocaten, notarissen, accountants, etc.) bij de bovengenoemde werkzaamheden.

Tuchtrechtspraak

De leden van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs zijn onderworpen aan een eigen tuchtrechtspraak die is vastgelegd in een Reglement Tuchtzaken. De tuchtspraak in eerste instantie wordt uitgeoefend door de Raad van Tucht, waarvan de voorzitter geen lid van de vereniging is.

De tuchtrechtspraak in tweede instantie wordt uitgeoefend door de RvB, welke op verzoek van het bestuur wordt samengesteld door de Pres. van de Rb. te Amsterdam uit drie personen, van wie een lid van de vereniging dient te zijn. De tuchtrechtspraak behelst procedures omtrent de toetsing van de regelen ter zake van de beroepsuitoefening. Klachten over leden kunnen zowel door individuele personen als door groepen worden ingediend en dienen gericht te worden aan de Raad van Tucht.'

Subs., nl. indien en voor zover het bovenaangevoerde niet in volle omvang aanvaard zou worden, voeren rekwiranten het navolgende aan:

Boven is reeds betoogd dat in beginsel de belastingadviseur niet gerechtigd is de gegevens welke aan de invulling van het aangiftebiljet ten grondslag liggen geheim te houden jegens de fiscale administratie en de rechter. Hieruit volgt dat voor zover deze gegevens zijn vastgelegd in justificatoire bescheiden, in het algemeen de plicht bestaat inzage te geven van deze bescheiden dan wel deze desgevorderd uit te leveren. In hun klaagschrift hebben rekwiranten onderscheid gemaakt tussen 'aangiftedossiers' en 'adviesdossiers'. In relatie tot de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht hebben deze soorten dossiers ieder een andere status. Dossiers welke uitsluitend justificatoire bescheiden bevatten waarop aangiften zijn gebaseerd zijn vatbaar voor uitlevering; voor adviesdossiers geldt echter onverkort het hierboven gestelde. De Rb. heeft ten onrechte het onderscheid geheel uit het oog verloren, zulks als gevolg van een in de beschikking onder 5, tweede alinea, gegeven functie-omschrijving van het beroep van belastingadviseur die aanzienlijk beperkter is — en mitsdien

onjuist — dan de functie-omschrijving voorkomende onder het hoofd 'Algemeen' in het meergenoemde boekje van de NOB. De opvatting van de Rb. dat de belastingadviseur nimmer een beroep op verschoningsrecht toekomt is mitsdien in zijn algemeenheid onjuist.

3

De conclusie van het OM (enz.; Red.)

4

Beoordeling van het middel

4.1

Het middel stelt de vraag aan de orde of de belastingadviseur uit hoofde van zijn beroep het recht toekomt zich ten overstaan van de rechter van het afleggen van getuigenis te verschonen.

4.2

Vooropgesteld moet worden dat het verschoningsrecht, als uitzondering op de regel dat een ieder verplicht is getuigenis in rechte af te leggen, slechts toekomt aan een beperkte groep van personen die uit hoofde van hun ambt of beroep verplicht zijn tot geheimhouding van al hetgeen hun in hun hoedanigheid wordt toevertrouwd en wier maatschappelijke functie meebrengt dat te hunnen aanzien het maatschappelijk belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt moet wijken voor het maatschappelijk belang dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden. Tot zodanige personen behoren de advocaat en de notaris wegens hun functie van rechtshulpverlener, die meebrengt dat een ieder zich vrijelijk tot hen moet kunnen wenden zonder vrees voor openbaarmaking van hetgeen wordt besproken en op schrift wordt gesteld.

4.3

De vraag rijst nu, of aan de belastingadviseur, die eveneens als rechtshulpverlener kan worden beschouwd, ook verschoningsrecht moet worden toegekend.

Voor de beantwoording van die vraag is van belang dat in Nederland rechtshulp in beginsel door een ieder kan worden verleend en dat deze in de praktijk beroepsmatig wordt verleend door allerlei personen, die zelfstandig of in dienst van een organisatie werkzaam zijn. Het aanmerken van al deze personen als verschoningsgerechtigden zou niet stroken met het vorenbedoelde uitzonderingskarakter van het verschoningsrecht. In het algemeen — dus behoudens in een uitzonderingsgeval, zoals is aanvaard in HR 25 okt. 1985, *NJ* 1986, 176— moet dan ook aan andere rechtshulpverleners dan de advocaat en de notaris het verschoningsrecht worden ontzegd.

4.4

Er is geen reden eveneens een uitzondering te aanvaarden ten aanzien van de belastingadviseur. Daarbij dient in aanmerking te worden genomen dat de groep van belastingadviseurs niet homogeen is en geen wetsbepaling uitsluit dat een ieder als belastingadviseur werkzaam kan zijn.

Van belang is ook dat aan de belastingadviseur niet in enig wettelijk systeem van rechtshulpverlening een taak is toebedeeld die meebrengt dat rechtzoekenden zich voor de behartiging van hun rechtsbelangen tot hem moeten wenden. Onder deze omstandigheden kan de belastingadviseur niet worden gerekend tot voormelde beperkte groep van vertrouwenspersonen aan wie een verschoningsrecht toekomt.

4.5

Hetgeen is vermeld in de Leidraad Algemene wet inzake rijksbelastingen doet aan het vorenstaande niet af.

4.6

Uit het vorenoverwogene volgt, dat het middel in zijn primaire en zijn subsidiaire klacht faalt.

5

Slotsom

Nu het middel niet tot cassatie kan leiden, terwijl de HR ook geen grond aanwezig oordeelt waarop de bestreden beschikking ambtshalve zou behoren te worden vernietigd, moet het beroep worden verworpen.

6

Beslissing

De HR verwerpt het beroep.

Conclusie A-G

Conclusie

A-G Mr. Remmelink

In deze zaak waarin de Rb. het klaagschrift van rekwiranten strekkende tot teruggave van inbeslaggenomen aangifte- en adviesdossiers enz., althans te bepalen dat deze dossiers verzegeld blijven totdat onherroepelijk over het klaagschrift is beslist ongegrond heeft verklaard resp. heeft afgewezen, tegen welke beschikking zij zich van beroep in cassatie hebben voorzien, is namens hen een middel van cassatie voorgesteld.

Aangevoerd wordt, dat de Rb. ten onrechte althans op onvoldoende gronden heeft verworpen het door of namens rekwiranten gedaan beroep op verschoningsrecht. Klagers waren van oordeel, dat aan de belastingadviseur die de plicht heeft geheim te houden hetgeen hem in zijn beroepsuitoefening door cliënten ter kennis is gebracht en derhalve als hun vertrouwensman optreedt, zo'n recht op de voet van art. 218 Sv toekomt. Art. 98 Sv houdt daarmee rekening.

Ik meen, dat het gelet op de jurisprudentie van Uw Raad, waarbij ik in het bijzonder denk aan HR 25 okt. 1983, NJ 1984, 132, m.nt. 't Hart vrijwel vaststaat, dat een dergelijk beroep, dat geheel in de financiële en zakelijke sfeer dient te worden gerubriceerd, niet voor een dergelijke uitzondering in aanmerking komt. Met de Rb. ben ik van mening, dat deze belangen niet opwegen tegen die van een behoorlijke uitoefening van de strafrechtspleging. Het lijkt bovendien niet erg aannemelijk, dat dit beroep niet zou kunnen worden uitgeoefend als een dergelijk recht niet erkend zou worden.

Daar komt bij, dat voor het beroep van belastingadviseur anders dan dat van advocaat of arts geen toelatingseis geldt (het is geen beschermd beroep), terwijl bij de aanvang van de beroepsuitoefening tegenover een overheidsfunctionaris evenmin een eed (inhoudende een geheimhoudingsclausule) wordt afgelegd. Ook is er geen publiekrechtelijke tuchtspraak. Wel zijn er verenigingen op dit terrein — bij een ervan zijn verzoekers aangesloten — maar die omstandigheid kan hier moeilijk doorslaggevend zijn. Er zullen nl. ongetwijfeld ook wel verenigingen zijn van minder 'alooi' ('iedereen' kan zich als belastingadviseur uitgeven), en het lijkt mij niet mogelijk dat de rechter, laat staan de cassatierechter, in dit opzicht onderscheidingen gaat aanbrengen. Vgl. in dit verband ook beschouwingen van het OM voor HR 10 jan. 1984, nr. 76315, DD 84.227.

Mocht er zich voor iemand een situatie voordoen, waarin werkelijk existentiële problemen aan de orde komen — maar dat zie ik hier niet zo gauw — dan kan hij altijd nog de raad vragen van een advocaat, die zich wel op zijn beroepsgeheim zal kunnen beroepen. Ik geef toe, dat de mogelijkheid niet is uitgesloten, dat de advocaat op deze wijze gaat functioneren als vervangend geheimhouder voor de belastingadviseur, maar ik houd het ervoor, dat het zeer behoorlijke peil van onze balie een waarborg zal zijn, dat zich een dergelijke escalatie niet zal voordoen. Het is trouwens ook in haar eigen belang om hieraan niet mee te werken, omdat zij aldus in de hand zou werken de totstandkoming van een wettelijke of jurisprudentiele inperking van het haar toekomende in beginsel absolute verschoningsrecht.

Tenslotte is er dan nog de mogelijkheid, dat de belastingadviseur die in een precaire positie verkeert kan profiteren van de faciliteit van art. 288 Sv (vraag beletten door de Pres.).

Subs. wordt nog aangevoerd dat de Rb. heeft verzuimd onderscheid te maken tussen de aangifte- en de adviesdossiers. Het komt mij voor, dat de Rb. dit terecht niet heeft gemaakt, omdat zij nu eenmaal aan dit beroep geen enkel geheimhoudingsrecht met betrekking tot de strafrechtspleging heeft toegekend. Het lijkt mij trouwens duidelijk, dat men hier moeilijk kan gaan onderscheiden.

Het middel niet aannemelijk achtend concludeer ik tot verwerping van het beroep.

Noot

Zie noot

WLH onder NJ 1986, 815