

NLF 2025/141

Bijlage bij conclusies over verschoningsrecht belastingadviseur; geen aftrek van in Luxemburg betaalde winstbelasting

A-G 20 december 2024, 24/01292;24/01293;24/01294,
ECLI:NL:PHR:2024:1402

SAMENVATTING

In drie conclusies met een gemeenschappelijke bijlage behandelt A-G Koopman het beroep dat X, zijn echtgenote en de holding van X (belanghebbenden) hebben gedaan op het informele verschoningsrecht van hun belastingadviseur. Dit beroep doet vragen rijzen over de reikwijdte van dit informele verschoningsrecht en over de consequenties die moeten worden verbonden aan een schending van dit recht. Die vragen behandelt de A-G in deze gemeenschappelijke bijlage die hoort bij de drie conclusies betreffende X (24/01293, ECLI:NL:PHR:2024:1400), de echtgenote (24/01292, ECLI:NL:PHR:2024:1399) en de holding (24/01294, ECLI:NL:PHR:2024:1401).

De zaken gaan over de woonplaats van het echtpaar en de vestigingsplaats van de holding. Als die woon- of vestigingsplaats in Nederland ligt en niet in Zwitserland, dan zijn zij hier binnenlands belastingplichtig. Tijdens een strafrechtelijk onderzoek naar de belastingadviseur van het echtpaar en de holding heeft de FIOD documenten in beslag genomen bij een inval in diens kantoor. Belastingambtenaren, die verder niet bij de aanslagregeling zijn betrokken, hebben uit die documenten de fiscaal relevante gegevens geselecteerd. Die gegevens zijn aan de Inspecteur overgedragen. Uit die gegevens heeft de Inspecteur afgeleid dat het echtpaar en de holding binnenlands belastingplichtig waren.

De belanghebbenden betogen onder meer dat het fairplaybeginsel in de weg staat aan het gebruiken van deze FIOD-stukken.

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft geoordeeld dat de Inspecteur zijn bevoegdheid om bij een belastingplichtige informatie op te vragen inderdaad niet mag gebruiken om adviezen van belastingadviseurs aan cliënten op te vragen, maar dat hij dat in dit geval ook niet heeft gedaan. Hij heeft de adviezen op een andere manier rechtmatig verkregen, namelijk via de door de FIOD uitgevoerde kantoordoelzoek. Volgens het Hof mogen de adviezen dan gebruikt worden voor de aanslagoplegging.

De belanghebbenden zijn het niet met dit oordeel eens. Zij stellen in cassatie dat het informele verschoningsrecht is geschonden en dat de adviezen daarom niet gebruikt mogen worden als bewijs.

Volgens A-G Koopman is deze klacht gegrond. De A-G concludeert dat het informele verschoningsrecht ook van toepassing is in een geval als dit. Verder had de selectie van de inbeslaggenomen documenten volgens de A-G niet mogen plaatsvinden door ambtenaren van de Belastingdienst of van het Openbaar Ministerie. De beoordeling of documenten onder een verschoningsrecht vallen moet – net als bij

documenten die in beslag zijn genomen bij andere geheimhouders zoals advocaten – in eerste instantie worden overgelaten aan de verschoningsgerechtigde zelf. Dat is hier de belastingadviseur.

De A-G komt tot de slotsom dat de kern van het informele verschoningsrecht is dat de fiscus de juridische adviezen niet mag inzien, omdat door die inzage het gelijke speelveld tussen de belastingplichtige en de Inspecteur verstoord zou raken.

Uitsluiting van gebruik als bewijs van onrechtmatig door de Inspecteur verkregen adviezen is volgens de A-G geen effectieve en bij het doel van het informele verschoningsrecht passende sanctie, maar hij ziet geen andere mogelijkheden om tegen een eenmaal begane schending van dat recht op te treden. Hij concludeert daarom dat onder het informele verschoningsrecht vallende adviezen (of onderdelen daarvan) moeten worden uitgesloten als bewijsmateriaal, dat de cassatieberoepen gegrond zijn en dat de zaken moeten worden verwezen.

NOOT

Hieronder worden in twee noten achtereenvolgens de formele aspecten van deze conclusie besproken door Jaeger en de materiële aspecten door Boei.

Formele aspecten

Het verschoningsrecht blijft de gemoederen maar bezighouden, schreef ik afgelopen week in mijn noot in NLF 2025/0035 bij de conclusie van A-G Spronken over het (wettelijke) verschoningsrecht (van een advocaat) ten aanzien van processtukken. In de afsluiting kondigde ik deze noot over het informeel verschoningsrecht, het fairplaybeginsel, al aan. In de onderhavige bijlage bij zijn conclusies in een drietal zaken¹ gaat A-G Koopman uitvoerig in op de reikwijdte van dit beginsel.

In een tweetal arresten van 23 september 2005² overwoog de Hoge Raad dat het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te rekenen beginsel van fair play zich ertegen verzet dat de Inspecteur ingevolge artikel 47 AWR – kort gezegd – kennisneemt van stukken die de fiscale positie van een belastingplichtige belichten of daarover adviseren.

Sinds deze arresten is er, zo geeft de A-G aan, opvallend weinig rechtspraak verschenen over het beginsel. Hoewel dat ook zou kunnen betekenen dat Inspecteurs zich erg netjes gedragen op dit vlak, denk ik dat een juistere conclusie is dat er door belastingadviseurs (ten onrechte) weinig beroep op dit beginsel wordt gedaan. Mede daarom is deze conclusie – althans als die wordt overgenomen door de Hoge Raad – van groot belang, ook omdat de reikwijdte volgens de A-G verder strekt dan menigeen zal hebben gedacht.

Het verschil tussen het verschoningsrecht en het fairplaybeginsel

De essentie van het wettelijk verschoningsrecht is dat iedereen zich onbevreesd voor openbaarmaking moet kunnen wenden tot een vertrouwenspersoon. Om dat te waarborgen valt nagenoeg alles waar een

1 Conclusie A-G Koopman 20 december 2024, 24/01292, ECLI:NL:PHR:2024:1399, NLF 2025/0179; 24/01293, ECLI:NL:PHR:2024:1400, NLF 2025/0180 en 24/01294, ECLI:NL:PHR:2024:1401, NLF 2025/0143.

2 HR 23 september 2005, 38.809, ECLI:NL:HR:2005:AR6468 en HR 23 september 2005, 38.810, ECLI:NL:HR:2005:AU3140.

verschoningsgerechtigde in die hoedanigheid kennis van krijgt onder zijn geheimhouding. Ook feitelijke informatie.

De essentie van het informeel verschoningsrecht is een andere. Het beginsel van fair play beoogt te bewerkstelligen dat een gelijk speelveld tussen de fiscus en de belastingplichtige wordt gegarandeerd: hij moet niet alle argumentatie (en de zwakheden daarin) op een presenteerblaadje aangereikt krijgen. Ook (de selectie van) feitelijkeheden die samenhangen met de advisering en worden verwerkt in het advies of de belichting van de fiscale positie vallen onder het fairplaybeginsel, maar de feiten die op grond van artikel 47 AWR opgevraagd kunnen worden nadrukkelijk niet. Dat is dus niet altijd een gemakkelijk te hanteren scheidslijn.

Volgens de A-G is de strekking van het informeel verschoningsrecht dus beperkter dan van het wettelijk verschoningsrecht en moet bij fair play steeds worden beoordeeld of de Inspecteur een onredelijke voorsprong krijgt in zijn beoordeling of een belastingplichtige een juiste heffing aangeeft.

In de afsluiting van zijn bijlage bij de conclusies (punt 10.7) bepleit de A-G een verschoningsrecht voor rechtsbijstandverleners bij wie de politiek de taak wil gaan neerleggen om laagdrempelige fiscale rechtshulp te verlenen. Hij stelt dat het nodig is om de geheimhouding te garanderen van de informatie die de burger aan de rechtsbijstandverlener toevertrouwt, teneinde effectief rechtsbijstand te kunnen verlenen. Dat lijkt mij juist. Ik zie alleen niet in waarom hetzelfde niet gezegd kan worden van belastingadviseurs die minder laagdrempelige rechtshulp verlenen, zeker gedurende een belastinggeschil.

Bewijsuitsluiting bij schending van fair play

In zijn conclusie merkt de A-G op dat bewijsuitsluiting als sanctie bij schending van dit beginsel niet erg effectief is. Het beginsel ziet immers vooral op de door de adviseur gegeven analyse van het recht, nauwelijks op de feiten. Bewijsuitsluiting van de 'beschrijving van het recht' is nauwelijks denkbaar als de rechter wel gewoon het recht moet toepassen. Er is volgens de A-G geen goede repressieve sanctie op een schending. Preventie is om die reden des te belangrijker. De A-G schrijft het niet, maar impliciet lijkt hij toch te stellen dat belastingadviseurs hun rol in het voorkomen dat (onder andere) eigen juridische beschouwingen in het dossier terecht komen serieuzer moeten nemen. Mocht hij dat niet bedoelen, dan neem ik deze opmerking voor eigen rekening. Om invulling te geven aan de preventie meent de A-G dat de selectie van wat onder fair play valt primair in handen moet worden gelegd van de desbetreffende adviseur. Ook bij advocaten is de regel dat de beoordeling van wat onder het verschoningsrecht valt aan de verschoningsgerechtigde is, tenzij er redelijkerwijze geen twijfel over kan bestaan dat zijn standpunt onjuist is.

Reikwijdte fair play

Duidelijk is dat het fairplaybeginsel ziet op het eerlijke spel tussen de Inspecteur en de belastingplichtige. Behalve advisering, de daarmee samenhangende feiten en stukken die de fiscale positie van een belastingplichtige belichten, is ook op basis van deze conclusie niet goed op te maken wat de begrenzing nu daadwerkelijk is. De door de A-G aangehaalde (sporadische) uitspraken laten in mijn ogen een vrij terughoudende toets zien. Erg kansrijk lijkt een beroep op het beginsel niet te zijn, om wisselende redenen. Als de Inspecteur met een beroep op artikel 47 AWR de informatie kan opvragen,

belet fair play het opvragen van die feitelijke informatie niet. In de praktijk is het onderscheid feitelijke gegevens versus advisering vaak niet behulpzaam.

Regelmatig wordt het e-mailverkeer tussen de belastingplichtige en de adviseur opgevraagd.

Wanneer is dit een uitwisseling van feitelijkheden die van belang kan zijn voor de heffing en wanneer wordt daarmee de zuiverheid van het spel geschonden? Wat dat betreft, is het maar goed dat het wetsvoorstel 'Versterking waarborgfunctie Awb' de reikwijdte van artikel 8:29 Awb verbreedt, zodat ook de belastingplichtige zich in de toekomst tot de geheimhoudingskamer kan wenden met een verzoek tot geheimhouding of beperkte kennisneming.

In de gevallen dat de Inspecteur een beroep doet op geheimhouding wordt dit (opvallend) vaak toegewezen. Procedures waarin de Inspecteur zich beroept op 'strategische informatie', of 'intern overleg' kunnen goed worden gebruikt voor een invulling van het fairplaybeginsel. Het beginsel gaat immers over de gelijkheid van procespartijen. Wat de Belastingdienst volgens de geheimhoudingskamer terecht geheim mag houden, zou de belastingplichtige eveneens geheim moeten mogen houden. Een goede analyse van wat de Inspecteur van de rechter geheim mag houden kan een sterk argument opleveren bij de onderbouwing van een beroep op fair play. Naar mijn inschatting zal deze analyse meer ammunities opleveren voor het argument dat e-mailverkeer tussen de belastingadviseur en de cliënt onder fair play is te brengen dan op basis van de beoordeling of de e-mail een advies bevat.

Fair play in het (fiscaal) strafrecht

De conclusie ziet op een fiscale zaak. Vanzelfsprekend gaat de conclusie dus niet ver in het onderzoek naar de werking van fair play in het strafrecht. Gelet op de achtergrond van het beginsel, 'geen oneerlijke voorsprong krijgen op de belastingplichtige', is het nauwelijks verwonderlijk dat de A-G meent dat ook stukken die van het Openbaar Ministerie (OM) komen, zelfs als die strafrechtelijk wel gebruikt mogen worden en rechtmatig zijn verkregen, door de Inspecteur niet gebruikt mogen worden (zelfs niet worden opgevraagd) voor zover deze vallen onder het beginsel van fair play.

Het verbaast mij overigens dat het fairplaybeginsel in het strafrecht geen belemmering lijkt te zijn bij de inbeslagneming en het gebruik van (onder andere) adviezen en positie belichtende stukken. Waarom zou het OM wel oneerlijk spel mogen spelen? Terecht merkt de A-G op dat de strafrechtelijke procedure niet wordt gezien als wedstrijd – 'play' – van twee gelijkwaardige tegenstanders. Maar er bestaat ook nog de 'fairness' van artikel 6 EVRM. Terecht vraagt de A-G zich af of dat wat oneerlijk is fiscaal, strafrechtelijk opeens wel 'fair' kan zijn. Hij acht het onwenselijk dat het OM zich weinig aan het fairplaybeginsel gelegen laat liggen. Het verschoningsrecht wordt in het civiele, fiscaal en strafrecht op uniforme wijze uitgelegd en toegepast. De A-G bepleit dat het informeel verschoningsrecht in de verschillende rechtsgebieden eveneens op dezelfde wijze wordt uitgelegd en toegepast. Een mooie oproep aan de andere kamer(s) van de Hoge Raad.

Conclusie

In deze conclusie geeft A-G Koopman een mooi overzicht van de achtergrond van het fairplaybeginsel. Hij bepleit een ruimere toepassing van dat beginsel, die ik weliswaar van harte onderschrijf, maar wat zeker nog geen gevestigd gedachtegoed is. De conclusie is niet alleen een oproep aan belastingadviseurs om hun advisering beter te beschermen, maar ook aan het OM en de strafrechter om ruimhartiger af te dwingen dat de overheid eerlijk spel speelt. Heerlijk.

mr. B.J.G.L. Jaeger

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

NOOT

Materiële aspecten

Deze zaak is, zoals A-G Koopman beschrijft, niet geselecteerd voor conclusie voor wat betreft de middelen gericht tegen de materieel belastingrechtelijke oordelen van de gerechtshoven. Alleen in de zaak van de holding³ (hierna: Holding) wordt (afgezien van de middelen inhoudende de kennelijke onbegrijpelijkheid van de oordelen van de gerechtshoven over de woonplaats van het koppel en de plaats van feitelijke leiding van Holding) opgekomen tegen een materieel belastingrechtelijk oordeel.

Vestigingsplaats

Holding heeft in Luxemburg aangifte gedaan alsof haar feitelijke leiding aldaar was gelegen en heeft daar dus als onbeperkt belastingplichtig aangifte gedaan. Tegen de Luxemburgse belastingaanslagen heeft zij geen rechtsmiddelen aangewend hetgeen inmiddels kennelijk ook niet meer mogelijk is. Holding wenst in Nederland de in Luxemburg betaalde belasting af te trekken van haar winst. Hof Arnhem-Leeuwarden volgt Holding hierin en overweegt dat Holding niet effectief een beroep heeft kunnen doen op een regeling ter voorkoming van dubbele belasting. Hierdoor is de aftrekbeperking van artikel 10, lid 1, onderdeel e, Wet VpB 1969 niet van toepassing aldus nog steeds het Hof. Hierbij speelt volgens het Hof ook een rol het lange tijdsverloop, waardoor het Holding niet kan worden tegengeworpen geen rechtsmiddelen te hebben aangewend in Luxemburg.

Recht op voorkoming

De staatssecretaris richt terecht een middel tegen het hiervoor besproken oordeel van het Hof, zo ook de A-G. Volgens de A-G gaat het erom of een recht bestaat op voorkoming van dubbele belasting. De A-G erkent echter ook dat uit de wetsgeschiedenis niet duidelijk blijkt of een juridische of feitelijke invulling van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is beoogd. Ik pleit (ook) voor een juridische invulling. Belastingverdragen regelen welke staat (niet) mag heffen over een bepaalde inkomensbron. Dit, indien nodig, door allereerst vast te stellen waar de belastingplichtige inwoner is. Indien twee staten mogen heffen, zal de een doorgaans vermindering moeten geven voor de heffing van de andere staat.

Kracht van gewijsde

Het 'voorkoming-probleem' van Holding ziet hem niet zozeer op de toepassing van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, maar op de Luxemburgse formeelrechtelijke inrichting voor het claimen van voorkoming van dubbele belasting / de kracht van gewijsde van belastingaanslagen. Uit het verdrag tussen Nederland en Luxemburg volgt immers dat de woonstaat (Nederland in deze aldus het Hof) exclusief mag heffen over de winst uit onderneming (abstraherend van een eventuele Luxemburgse vaste inrichting en de toepassing van een tiebreaker mocht discussie bestaan of Holding inwoner is van Nederland of Luxemburg). Luxemburg moet dan terugtreden, wat niet is gebeurd en inmiddels kennelijk

3 Conclusie A-G Koopman 20 december 2024, 24/01294, ECLI:NL:PHR:2024:1401, NLF 2025/0143.

ook niet meer kan. Dit laatste echter door termijnen die volgen uit de Luxemburgse wetgeving en niet uit het Verdrag Nederland-Luxemburg of de Nederlandse wetgeving.

Feitelijke invulling

Een feitelijke invulling is praktisch ook onmogelijk en zou Nederland verplichten rekening te houden met buitenlandse formeelrechtelijke procedures, hetgeen niet het geval kan zijn. Om eventuele discussies tussen lidstaten op te lossen bestaat er doorgaans de mogelijkheid tot het starten van een MAP. Een laatste, maar niet het sterkste, argument tegen een feitelijke invulling is dat de wetgever – had hij inderdaad een feitelijke invulling beoogd – zich in de wetsgeschiedenis er wel over had uitgelaten wat te doen als het voor een belastingplichtige om wat voor reden dan ook effectief niet (meer) mogelijk is voorkoming van dubbele belasting te krijgen. Dit had dan namelijk wat mij betreft voor de hand gelegen.

W. Boei LLM

Deloitte / Erasmus Universiteit Rotterdam

BRON ECLI:NL:PHR:2024:1402

Conclusies ECLI:NL:PHR:2024:1399, ECLI:NL:PHR:2024:1400, ECLI:NL:PHR:2024:1401 en persbericht

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

R.J. Koopman

ADVOCAAT-GENERAAL

Gemeenschappelijke bijlage bij de conclusies van 20 december 2024 inzake:

Nrs. 24/01292, 24/01293, 24/01294

Derde Kamer B

1. Inleiding

1.1. Deze bijlage hoort bij drie samenhangende zaken waarin ik vandaag conclusie neem. Het gaat om de zaken van een echtpaar (de zaak van de vrouw heeft nummer 24/01292 en de zaak van de man 24/01293) en een vennootschap waarvan de man alle certificaten van aandelen houdt (zaak met nummer 24/01294). In deze drie zaken speelt onder meer de vraag of door de FIOD inbeslaggenomen stukken (FIOD-stukken) kunnen dienen als bewijs in de fiscale zaken. Centraal staat daarbij het zogenoemde informele verschoningsrecht van de belastingadviseur. Daarover gaat deze bijlage.

1.2. In deze zaken zijn de FIOD-stukken afkomstig uit een strafrechtelijk onderzoek waarbij een inval van de FIOD heeft plaatsgevonden op het kantoor van een belastingadviseur. De in 1.1 genoemde belastingplichtigen waren cliënt van deze belastingadviseur.

1.3. De Inspecteur heeft medewerkers uitgeleend aan de FIOD. Deze medewerkers kregen toegang tot de stukken uit het strafrechtelijk onderzoek. Zij hebben een selectie gemaakt van stukken en gegevens die overgedragen mochten worden aan de Inspecteur. Deze heeft op die manier beschikking gekregen over de FIOD-stukken die voor de heffing relevante informatie bevatten over de echtgenote, echtgenoot en de vennootschap.

1.4. De belanghebbenden in de hiervoor bedoelde drie zaken betogen onder meer dat het fair play-beginsel in de weg staat aan het gebruiken van deze FIOD-stukken.

2. De geschiedenis van het informele verschoningsrecht

2.1. De wet kent een wettelijk verschoningsrecht toe aan een specifieke groep tot geheimhouding verplichte functioneel verschoningsgerechtigden. Dit zijn personen die op grond van hun functie (beroep, ambt of betrekking) de rol van vertrouwenspersoon hebben en een aan die rol verbonden geheimhoudingsplicht kennen. In art. 53a(1) AWR is opgenomen dat deze functioneel verschoningsgerechtigden kunnen weigeren om te voldoen aan informatieverplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden:

“Artikel 53a

1. Voor een weigering om te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden kunnen 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, voor zover het betreft hetgeen aan hen in die hoedanigheid is toevertrouwd of door hen in die hoedanigheid is meegedeeld.”

2.2. Uit het civiele arrest Notaris Maas volgt dat de grondslag van dit wettelijke verschoningsrecht moet worden gezocht in een in Nederland geldend algemeen rechtsbeginsel. De Hoge Raad vertelt niet hoe dit rechtsbeginsel heet, maar wel wat dit rechtsbeginsel meebrengt, namelijk dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking tot de desbetreffende verschoningsgerechtigde moet kunnen wenden.⁴

“3.1. De onderhavige zaak stelt de vraag aan de orde welke de reikwijdte is van het aan de notaris op grond van zijn ambts- of beroepsgeheim toekomende verschoningsrecht.

Te dien aanzien moet worden vooropgesteld dat, naar in cassatie terecht onbestreden is gebleven, de notaris behoort tot de beperkte groep van personen die uit hoofde van de aard van hun maatschappelijke functie verplicht zijn tot geheimhouding van al hetgeen hun in hun hoedanigheid wordt toevertrouwd, en aan wie in verband daarmee tevens het recht toekomt zich te dien aanzien ook ten overstaan van de rechter van het afleggen van getuigenis te verschonen. De grondslag van dit verschoningsrecht moet worden gezocht in een in Nederland geldend algemeen rechtsbeginsel dat meebrengt dat bij zodanige vertrouwenspersonen het maatschappelijk belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet wijken voor het maatschappelijk belang dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden.”

2.3. In het strafrecht en civiele recht is het wettelijk verschoningsrecht voor tot geheimhouding verplichte functioneel verschoningsgerechtigden⁵ gecodificeerd in onder andere art. 218 en 539r Wetboek van Strafvordering (Sv) en art. 165 en 843a Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Rv). Van oudsher wordt aangenomen dat de jurisprudentie uit verschillende rechtsgebieden aangaande het

4 HR 1 maart 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9066 (

5 Men spreekt ook wel van professioneel verschoningsgerechtigden. Deze groep onderscheidt zich van degenen die op grond van familiebanden mogen afzien van het geven van een getuigenverklaring. Dit familiale verschoningsrecht is onder meer neergelegd in art. 217 Sv en art. 165(2)(a) Rv.

wettelijke verschoningsrecht over en weer gelding heeft, nu het om een algemeen rechtsbeginsel gaat.⁶ In zekere zin is dit wel opmerkelijk te noemen, omdat het publieke belang bij waarheidsvinding in de ene rechtsverhouding groter kan zijn dan in de andere. Ook kan het gewicht van het belang dat iemand zich onbevreesd tot een vertrouwenspersoon kan wenden nogal verschillen al naargelang de functie van die vertrouwenspersoon en de achtergrond van de 'hulpvraag'. Maar, eenvoud is ook een deugd. Voor de rechtspraktijk is het zeer behulpzaam dat de functioneel verschoningsgerechtigden kunnen volstaan met het bestuderen van één set, algemeen geldende regels over hun verschoningsrecht.

2.4. Uit art. 53a AWR volgt dat de aldaar genoemde wettelijk verschoningsgerechtigden geen medewerking hoeven te verlenen aan de informatievergaring ten behoeve van de belastingheffing van derden. In het verlengde daarvan mag de belastingplichtige die contacten heeft met een wettelijk verschoningsgerechtigde weigeren aan de verplichtingen van art. 47 AWR te voldoen met een beroep op de vertrouwelijkheid van zijn contacten met een geheimhouder.⁷

2.5. In art. 53a AWR wordt een limitatieve opsomming gegeven van wettelijk functioneel verschoningsgerechtigden. Dat zijn: de bekleeders van een geestelijk ambt, notarissen, advocaten, artsen en apothekers. Belastingadviseurs behoren dus niet tot deze wettelijk verschoningsgerechtigden. In tegenstelling tot advocaten en notarissen is het beroep van belastingadviseurs niet wettelijk geregeld en kent de belastingadviseur geen wettelijke geheimhoudingsplicht.⁸ A-G Hartevelde schreef een jaar geleden een doorwrochte conclusie in een zaak waarin gerechtshof 's-Hertogenbosch prejudiciële vragen stelde over het wettelijke verschoningsrecht. Over het verband tussen het verschoningsrecht van de advocaat en zijn geheimhoudingsplicht schreef hij:^{9,10}

“Het verschoningsrecht van de advocaat is onlosmakelijk verbonden met, en vormt in zekere zin een waarborg voor zijn geheimhoudingsplicht (art. 11a Advocatenwet). Een en ander hangt samen met de als 'kernwaarde' van de advocatuur beschouwde vertrouwelijkheid. Deze is sinds 2015 ook formeel neergelegd in art. 10a lid 1 sub e Advocatenwet, en sinds 2018 in Regel 3 van de vanwege de Nederlandse Orde van Advocaten (hierna: NOvA) gepubliceerde Gedragsregels advocatuur (hierna: de Gedragsregels). Mede gelet op het evidente gewicht van de geheimhoudingsplicht kan de advocaat die deze vertrouwelijkheid/zijn geheimhoudingsplicht schendt zonder dat hiervoor een rechtvaardigingsgrond bestaat, zowel tuchtrechtelijk (via art. 46 Advocatenwet) als strafrechtelijk (via art. 272 Sr) worden gesanctioneerd.”

2.6. Terwijl in art. 53a AWR een opsomming staat van de verschoningsgerechtigde functionarissen wordt in de overeenkomstige bepalingen in het Wetboek van Strafrecht en het Wetboek van

6 A-G Hartevelde 8 december 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1122, punt 4.4, in zijn conclusie voor HR 12 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:375.

7 HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, o.v.v. 3.5.3 met verwijzing naar HR 19 november 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9105.

8 Zie art. 11a Advocatenwet voor de geheimhoudingsplicht van de advocaat en art. 22 Wet op het notarisambt voor de geheimhoudingsplicht van de notaris.

9 A-G Hartevelde 8 december 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1122, punt 4.2, in zijn conclusie voor HR 12 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:375.

10 Citaten in deze conclusie zijn, tenzij anders vermeld, aangehaald zonder voetnoten.

Burgerlijke Rechtsvordering volstaan met een algemene aanduiding. Zo zijn volgens art. 165 Rv verschoningsgerechtigd “zij die tot geheimhouding verplicht zijn uit hoofde van hun ambt, beroep of betrekking”.¹¹ Dat betekent niet dat elke beroepsbeoefenaar met een geheimhoudingsplicht het verschoningsrecht kan invoeren. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat alleen dan kan worden aangenomen dat in een wettelijke geheimhoudingsplicht een verschoningsrecht ligt besloten indien uit de bewoordingen, de strekking of de geschiedenis van de wettelijke bepaling onmiskenbaar duidelijk blijkt dat de voor het aannemen van een dergelijk recht vereiste afweging door de wetgever is verricht.¹² De belastingadviseur behoort niet tot die algemeen aangeduide groep, zo oordeelde de Hoge Raad in het arrest van 6 mei 1986.¹³

“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 oktober 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.”

2.7. Een belastingadviseur kan zich dus niet op een wettelijk verschoningsrecht beroepen wanneer aan hem informatie of (inzage in) stukken wordt gevraagd die betrekking hebben op zijn cliënten.

2.8. Voor onder andere belastingadviseurs bestaat echter wel het zogenoemde informele verschoningsrecht. Dit informele verschoningsrecht was neergelegd in de Leidraad AWR¹⁴ en werd later

11 Woorden van gelijke strekking staan in art. 843a Rv en artt. 218 en 539r Sv.

12 HR 20 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:722, o.v. 3.2.1 en HR 17 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:255, o.v. 3.3.2.

13 HR 6 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9405.

14 Vervallen bij de inwerkingtreding van Voorschrift fiscaal-strafrechtelijke bepalingen 3 mei 1993, nr. AFZ93/3133.

overgenomen in een mededeling van de Staatssecretaris van Financiën van 1994.¹⁵ Op 23 september 2005 wees de Hoge Raad twee arresten waarin het informele verschoningsrecht aan de orde kwam. Naar aanleiding van deze arresten is de hiervoor genoemde mededeling ingetrokken met de vermelding dat dit besluit is achterhaald door jurisprudentie.¹⁶

2.9. In de arresten van 23 september 2005 overwoog de Hoge Raad:¹⁷

“3.2. Het eerste middel stelt aan de orde of een inspecteur gelet op het bepaalde in Gemeenschappelijke bijlage en conclusies over verschoningsrecht van belastingadviseurs 47 van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) een belastingplichtige kan vragen een aan deze uitgebracht zogenoemd due diligence-rapport over te leggen en of de weigering om daaraan gevolg te geven, leidt tot omkering van de bewijslast. Voor de beslissing van het onderhavige geschil is het antwoord op deze vragen niet van belang omdat de weigering van belanghebbende om de onder 3.1 bedoelde verslagen te verstrekken in dit geval al tot omkering van de bewijslast leidt. Gelet op het belang van de eerste vraag in andere geschillen zij er evenwel op gewezen dat het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te rekenen beginsel van fair play zich ertegen verzet dat een inspecteur van zijn bevoegdheid ex artikel 47 AWR gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden voorzover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Deze overweging geldt ook voor de onderdelen van die geschriften die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten. De resterende (niet op dat doel betrekking hebbende) onderdelen dienen wel - desgevraagd - te worden verstrekt, waartoe het nodig kan zijn dat het document wordt gesplitst of geschoond.”

2.10. De Hoge Raad grondde in deze arresten het informele verschoningsrecht van de belastingadviseur dus op een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, te weten het fair play-beginsel. Daardoor was het niet meer nodig dit informele verschoningsrecht te regelen in een beleidsbesluit.

2.11. Van Dale kent de betekenis “eerlijk, sportief spel of gedrag” toe aan het begrip fair play.¹⁸ Het gaat om een redelijke belangennorm.¹⁹ De Belastingdienst moet zorgvuldig handelen jegens de belastingplichtige en daarbij rekening houden met de (redelijke) belangen van de belastingplichtige.²⁰ Een “equality of arms” is daarbij van belang.

2.12. In de bijlage bij zijn conclusie voor de hiervoor aangehaalde arresten heeft A-G Wattel uiteengezet dat de wetgever bij de redactie van art. 47 AWR al aandacht heeft besteed aan de wenselijkheid van het opvragen van adviezen en rechtskundige beschouwingen van een adviseur aan zijn cliënt. De wetgever achtte dit niet wenselijk. Het was niet zijn bedoeling dat “geschriften met louter beschouwingen,

15 Mededeling Staatssecretaris van Financiën nr. 10 DGM4 van 5 januari 1994, V-N 1994, blz. 456, punt 3.

16 Besluit van 25 januari 2007, nr. CPP2006/2715M, Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Aspectgebied Formeel Recht.

17 HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR6468 en ECLI:NL:HR:2005:AU3140.

18 <https://www.vandale.nl/gratis-woordenboek/nederlands/betekenis/Fairplay>.

19 Zie E.B. Pechler, Fair play, NTFR 2005/1581 en J.A.R. van Eijdsen, Fair play als exponent van fiscaal fatsoen, WFR 2007/1133.

20 J.A.R. van Eijdsen, Fair play als exponent van fiscaal fatsoen, WFR 2007/1133.

bijvoorbeeld een advies, waarin de rechtskundige argumenten worden ontwikkeld voor een door de belastingplichtige te nemen standpunt, ter inzage moet worden gegeven". Deze bedoeling is in de tekst van (thans) art. 47 AWR tot uitdrukking gebracht door invoeging van de woorden "voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op" in art. 47(1)(b) AWR.²¹

2.13. Dat hier 'fairness' of 'fair play' in het geding is blijkt uit de toelichting op (thans) art. 53 AWR. Die bepaling voorziet niet in een verschoningsrecht voor de belastingadviseur of de accountant, maar de Minister van Financiën verwees wel naar zijn al in het kader van de behandeling van (thans) art. 47 AWR geuite opvatting over het opvragen van adviezen. Die opvatting werd door het kamerlid Hofstra als volgt verwoord:²²

"Er werd nl. op gewezen, dat door de zeer ruime formulering van de artikelen 2 en 3 [thans art. 47 en 53 AWR - RJK] inzage zou kunnen worden gevraagd niet slechts van die boeken en bescheiden, waarvan de kennisneming van belang kan zijn voor de feiten, waarop de aanslagregeling behoort te steunen, maar dat de fiscus ook inzage zou kunnen vragen van b.v. de correspondentie van de belastingplichtige met zijn belastingconsulent, waarin de belastingconsulent juridische beschouwingen geeft omtrent de mogelijkheden voor de belastingheffing in het concrete geval. Ik meen echter, dat men de gelijkheid van belastingplichtige en fiscus zou verstoren, wanneer de inspecteur het recht zou krijgen om de argumenten, die tegen de belastingplichtige pleiten, zo op een presenteerblaadje voor de neus te krijgen. Het zou best kunnen zijn, dat een ietwat pessimistische belastingconsulent een aantal argumenten tegen de belastingplichtige zou aanvoeren, waarop misschien de inspecteur zelf niet zou zijn gekomen. Zo zou dus een interne discussie bij een belastingplichtige argumenten kunnen gaan opleveren ten bate van de andere partij, waardoor het evenwicht tussen beide partijen wordt verbroken."

2.14. De Minister voegde aan zijn instemmende verwijzing naar de hiervoor weergegeven opvatting toe dat hij het 'niet fair' achtte "dat inzage zou worden geëist van de correspondentie en de adviezen, die accountants of belastingconsulenten aan hun cliënten verstrekken" en hij kondigde aan dat hij aan de Belastingdienst een aanwijzing zou geven, erop neerkomende dat inzage van door belastingconsulenten en accountants verstrekte adviezen en gevoerde correspondentie niet behoeft te worden verstrekt.²³

2.15. Die door de Minister van Financiën aangekondigde aanwijzing werd bekend als het informele verschoningsrecht en was aanvankelijk opgenomen in par. 32(2) van de Leidraad AWR (2.8). Daarin was opgenomen dat van accountants en belastingconsulenten geen inzage dient te worden geëist van de in de uitoefening van hun beroep aan cliënten verstrekte adviezen en met cliënten gevoerde correspondentie.

Tussenconclusie

2.16. In mijn speurtocht naar de reikwijdte van het informele verschoningsrecht is in zoverre dus niet meer van belang wat de fiscale bewindslieden in het verleden beleidsmatig hadden geregeld, maar

21 Voor een uitvoerige weergave van de totstandkomingsgeschiedenis van art. 47 AWR verwijs ik naar de bijlage bij de conclusie van A-G Wattel van 18 oktober 2004, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140.

22 Kamerstukken II 1951/1952, blz. 1866 Ik.

23 Kamerstukken II 1951/1952, blz. 1940-1941.

komt het aan op een uitlegging van het arrest van 23 september 2005 en de uit de hiervoor aangehaalde wetsgeschiedenis blijkende strekking van de informatieverplichtingen in de AWR.

2.17. Uit dit arrest en deze wetsgeschiedenis komt naar voren dat de grondslag voor het informele verschoningsrecht afwijkt van de grondslag van het wettelijk verschoningsrecht. Als ik het goed zie strekt het informele verschoningsrecht ertoe te voorkomen dat de fiscus zich in het debat met de belastingplichtige een oneerlijke voorsprong verschaft door kennisneming van de – vooral juridische – adviezen en analyses van diens adviseur. Het gelijke speelveld voor belastingplichtige en adviseur zou daardoor verstoord worden. De grondslag voor het wettelijk verschoningsrecht daarentegen moet – zo blijkt uit het Notaris Maas-arrest (2.2) – worden gezocht in een in Nederland geldend algemeen rechtsbeginsel dat meebrengt dat bij personen die uit hoofde van de aard van hun maatschappelijke functie verplicht zijn tot geheimhouding van al hetgeen hun in hun hoedanigheid wordt toevertrouwd, 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.

3. Reikwijdte van het informele verschoningsrecht

3.1. Sinds de arresten van 23 september 2005 is opvallend weinig rechtspraak verschenen met betrekking tot het informele verschoningsrecht. Op verschillende punten bestaat daarom nog onduidelijkheid, onder meer ten aanzien van de volgende vragen die relevant zijn in de zaken waarin ik vandaag conclusie neem: (1) Wat valt er inhoudelijk onder het informele verschoningsrecht? (hoofdstuk 4)(2) Wie dient de informatie te filteren? (hoofdstuk 5) (3) Beperkt het fair play-beginsel alleen de uitoefening van de bevoegdheden van de inspecteur op grond van art. 47 AWR of ook de uitoefening van andere bevoegdheden met betrekking tot informatievergaring? (hoofdstuk 6)(4) Werkt het informele verschoningsrecht ook door buiten het fiscale terrein? (hoofdstuk 7)(5) Mag de inspecteur gebruik maken van stukken die zijn uitgewisseld tussen de belastingadviseur en zijn cliënt (bijvoorbeeld belastingadviezen) die hij buiten de belastingplichtige of de adviseur om verkregen heeft? (hoofdstuk 8) (6) Moet informatie die de inspecteur heeft verkregen door kennisneming van adviezen die een belastingadviseur aan zijn cliënt heeft verstrekt, worden uitgesloten als bewijs? (hoofdstuk 9)

4. Inhoudelijke begrenzing van het informeel verschoningsrecht

4.1. Het wettelijk verschoningsrecht ziet volgens art. 53a AWR op hetgeen aan de geheimhouder in die hoedanigheid is toevertrouwd of door hen in die hoedanigheid is medegedeeld (2.1). A-G Hartevelde schreef over de reikwijdte van het wettelijk verschoningsrecht van de advocaat:²⁴

“Anders dan de tekst van art. 218 Sv (...) zou kunnen doen vermoeden, strekt het verschoningsrecht zich niet slechts uit tot informatie die door een cliënt aan zijn advocaat is ‘toevertrouwd’. Het kan ook gaan om informatie die de advocaat uit eigen bevinding te weten komt, alsmede om informatie die hij - omgekeerd - aan zijn cliënt heeft gegeven. Het verschoningsrecht beschermt dus meer dan alleen berichten gericht aan de advocaat. Daarnaast is het zo dat ook mededelingen die de advocaat nog niet hebben bereikt onder zijn verschoningsrecht kunnen vallen. Dan zal wel aannemelijk moeten worden dat deze mededelingen

²⁴ A-G Hartevelde 8 december 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1122, punt 4.8, in zijn conclusie voor HR 12 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:375.

daadwerkelijk bestemd waren om door de cliënt aan de advocaat in de uitoefening van zijn beroep te worden toevertrouwd. (...)”

4.2. De reikwijdte van het wettelijke verschoningsrecht is daarmee breed. Daarbij is wel een belangrijk punt dat het moet gaan om informatie die *in de hoedanigheid van geheimhouder* is toevertrouwd of door hen is medegedeeld. A-G Hartevelde merkte in zijn conclusie hierover op:²⁵

“Een volgend punt betreft de vraag of en in hoeverre het verschoningsrecht ook van toepassing is op werkzaamheden die niet tot de ‘klassieke’ werkzaamheden van de advocaat gerekend worden. Denk aan ‘in house’ advocaten in dienstbetrekking, bedrijfsjuristen die tevens advocaat zijn, ‘(integriteits)onderzoeken’ die worden uitgevoerd door advocaten(kantoren) of advocaten die tevens (belasting)adviseur zijn. Hoewel de afbakening van de ‘beroepsspecifieke’ werkzaamheden van de advocaat een aloude probleem is, lijkt de relevantie hiervan te zijn toegenomen omdat de indruk bestaat dat advocaten zich in de afgelopen decennia in toenemende mate op minder ‘advocatuurlijke’ werkzaamheden zijn gaan toeleveren. Voor die werkzaamheden kunnen advocaten in beginsel geen beroep doen op hun verschoningsrecht. De Hoge Raad bezigt als standaardoverweging dat het verschoningsrecht slechts betrekking heeft op de wetenschap die een advocaat ‘in de normale uitoefening van zijn beroep’ heeft verkregen, dat wil zeggen ‘wat hem is toevertrouwd in het kader van zijn juridische dienstverlening aan een rechtzoekende die zich tot hem heeft gewend vanwege zijn hoedanigheid van advocaat.’”

4.3. Tegenover deze rechtspraak over het wettelijk verschoningsrecht staan enkele uitspraken in civielrechtelijke kort geding zaken waarin het informeel verschoningsrecht aan de orde was. Een zaak²⁶ betrof een advocatenkantoor waar zowel advocaten als belastingadviseurs werkzaam zijn. De belastingplichtigen in die zaak hadden zich gewend tot een belastingadviseur werkzaam bij dat kantoor. Die belastingadviseur schakelde een kantoorgenoot in die advocaat was om hem in de behandeling van het dossier bij te staan. De Belastingdienst vorderde inzage in het dossier van het kantoor, waarin volgens de Belastingdienst in ieder geval een brief met vijftien handgeschreven vellen van een van de belastingplichtigen was opgenomen. Op die handgeschreven vellen zou feitelijke informatie zijn opgenomen over buitenlandse effectenportefeuilles. De kortgedingrechter overwoog:²⁷

“(…) Het verschoningsrecht bestaat steeds als een cliënt zijn advocaat gegevens heeft toevertrouwd in het kader van de uitoefening van zijn beroep. Dat beroep bestaat uit het verlenen van rechtsbijstand, welke de vorm kan hebben van adviseren en procederen, al dan niet in een procedure waar verplichte procesvertegenwoordiging is voorgeschreven. Dit leidt ertoe dat voor advocaat-vertegenwoordigers in een fiscale procedure andere rechten en verplichtingen gelden dan voor andere vertegenwoordigers. Zulks vloeit echter voort uit artikel 53a AWR. Het betekent ook dat de advocaat die rechtshulp verleent dat in beginsel doet in zijn hoedanigheid van advocaat en dus met geheimhoudingsverplichting en verschoningsrecht. Het feit dat de rechtshulp een fiscaal onderwerp betreft heeft niet tot gevolg dat het verschoningsrecht ontbreekt. Als dit zo zou zijn, zou artikel 53a AWR immers zinledig zijn.

25 A-G Hartevelde 8 december 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1122, punt 4.10, in zijn conclusie voor HR 12 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:375.

26 Rechtbank Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955.

27 Rechtbank Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955, o.v.v. 4.9-4.14.

4.10.

Of de in dit geval door [advocaat] verrichte werkzaamheden als rechtshulp in de voornoemde zin kunnen worden beschouwd kan echter in het midden blijven in verband met het volgende. In het onderhavige geval staat vast dat de familie [belastingplichtigen] zich heeft gewend niet tot [advocaat], maar tot [belastingadviseur] en hem de onder 2.3 bedoelde machtigingen heeft verstrekt. [Belastingadviseur] was (toen) geen advocaat en had uit dien hoofde geen verschoningsrecht. Niet is gesteld of gebleken dat het voor de familie [belastingplichtigen] enige rol heeft gespeeld dat [belastingadviseur] was verbonden aan een advocatenkantoor. [Belastingadviseur] heeft vervolgens [advocaat] ingeschakeld; dat hij dat heeft gedaan met het oog op haar hoedanigheid van advocaat is niet gesteld of gebleken. In deze situatie is uitgangspunt dat wat de familie [belastingplichtigen] aan [belastingadviseur] of [advocaat] heeft toevertrouwd niet aan een van beiden was toevertrouwd met het oog op de werkzaamheden van [advocaat] als advocaat en in de verwachting dat daarop haar verschoningsrecht betrekking zou hebben. Hierop heeft dan ook het verschoningsrecht van [advocaat] in haar hoedanigheid als advocaat geen betrekking.

4.11.

De voorzieningenrechter komt dus tot de conclusie dat in dit geval voorshands niet aannemelijk is dat de familie [belastingplichtigen] zich heeft gewend tot [advocaat] in haar hoedanigheid als advocaat en haar in die hoedanigheid gegevens heeft toevertrouwd. Dat betekent dat [advocaat] zich niet op haar verschoningsrecht als advocaat kan beroepen. Nu zij door [belastingadviseur] in zijn hoedanigheid van belastingadviseur is ingeschakeld, heeft zij wel een afgeleid informeel verschoningsrecht, dat is afgeleid van het verschoningsrecht dat [belastingadviseur] ter beschikking staat. Over de omvang daarvan wordt beslist in de navolgende rechtsoverwegingen.

4.12. [

Belastingadviseur] beschikt als belastingadviseur over een informeel verschoningsrecht. Partijen verschillen van mening over de omvang van dit verschoningsrecht. (...)

(...) De voorzieningenrechter is van oordeel dat voornoemde uitspraak van de Hoge Raad [van 23 september 2005], nu deze kennelijk betrekking heeft op een geschrift dat niet door de belastingplichtige maar door een derde is opgesteld, geen pasklaar antwoord geeft op de vraag die in het onderhavige geding speelt, namelijk de vraag of een door de belastingadviseur van de belastingplichtige ontvangen geschrift aan de Belastingdienst dient te worden afgegeven op de basis van artikel 48 jo 47 AWR. Daarbij is een ander verschil dat het in de genoemde uitspraak ging om het opvragen van gegevens bij de belastingplichtige zelf en in het onderhavige geval van een opvragen van gegevens bij de belastingadviseur. Gezien art. 48 lid 1 AWR is dat echter geen relevant verschil.

De Hoge Raad stelt in de aangehaalde uitspraak het fair play beginsel voorop. De vraag of correspondentie tussen belastingplichtige en belastingadviseur onder de regeling van artikel 48 jo 47 AWR valt dient in dat licht te worden beantwoord. Daarbij is het feit dat de Staatssecretaris een hierop betrekking hebbende resolutie heeft ingetrokken niet van belang, omdat dit niet afdoet aan het fair play beginsel.

4.14.

Uitgangspunt in deze zaak is dat de leden van de familie [belastingplichtigen] als belastingplichtigen zelf op grond van artikel 47 AWR gegevens en inlichtingen dienen te verstrekken welke voor de belastingheffing te hunnen aanzien van belang kunnen zijn. Aangenomen moet worden dat zij dus ook verplicht zijn feitelijke gegevens te verstrekken met betrekking tot eventuele buitenlandse beleggingsportefeuilles. Verder geldt dat het de Belastingdienst bekend is dat de belastingplichtigen aan hun belastingadviseur feitelijke gegevens over hun buitenlandse beleggingsportefeuilles hebben verstrekt. Als de Belastingdienst die gegevens bij de belastingadviseur opvraagt is dat daarom niet in strijd met het fair play beginsel. De Belastingdienst krijgt daardoor immers geen andere gegevens dan de belastingplichtige zelf had behoren te verstrekken en dus verkrijgt de Belastingdienst geen onredelijke voorsprong in de strijd met de belastingplichtige. Een zodanig voordeel wordt wel verkregen als de Belastingdienst inzage zou krijgen in correspondentie tussen de belastingplichtige en de belastingadviseur voor zover daarin zaken worden besproken als de verschillende opties die de belastingplichtige ten dienste staan, de toelaatbaarheid en eventuele risico's van bepaalde keuzes, de jegens de Belastingdienst te volgen strategie etc. etc. Dat zou zowel gelden voor vragen om advies van de belastingplichtige op dergelijke punten als voor de daarop gegeven antwoorden. Dat de genoemde brief bestaande uit vijftien vellen op dergelijke zaken mede betrekking heeft is door Van Doorne c.s. niet gesteld, maar mocht dat het geval zijn, dan volgt uit de hiervoor aangehaalde uitspraak dat het te verschaffen stuk moet worden geschoond in die zin dat dergelijke passages worden verwijderd alvorens het stuk aan de Belastingdienst wordt verstrekt.”

4.4. De kortgedingrechter oordeelde dus – kort gezegd – dat de feitelijke informatie verstrekt door de belastingplichtige aan de belastingadviseur niet ‘beschermd’ is onder het informeel verschoningsrecht en dat de belastingadviseur daarom niet mag weigeren inzage hiervan te geven aan de Belastingdienst. Omdat het feitelijke gegevens betreft die de belastingplichtige (op grond van art. 47 AWR) zelf desgevraagd had moeten verstrekken, verkrijgt de Belastingdienst geen onredelijke voorsprong. Het fair play-beginsel werd hiermee niet geschonden.

4.5. In een andere zaak²⁸ vorderde de Belastingdienst afgifte van stukken van een accountant die betrokken was bij het opstellen van jaarrekeningen en aangiften vennootschapsbelasting van aan elkaar gelieerde klanten. De klanten hadden herinvesteringsreserves opgenomen in hun aangiften vennootschapsbelasting. De Belastingdienst trachtte inlichtingen te vergaren om te kunnen controleren of de herinvesteringsreserves terecht waren gevormd. De Belastingdienst stelde daartoe onder meer een derdenonderzoek in bij de accountant. De vraag die bij de kortgedingrechter voorlag is of er voor de accountant een verplichting bestaat om aan de Belastingdienst de gevraagde gegevens te verstrekken. De accountant beriep zich onder meer op het informeel verschoningsrecht. De kortgedingrechter overwoog:²⁹

“5.5. De bevoegdheid van de Belastingdienst om gegevens op te vragen is overigens niet onbeperkt. Daar zijn beide partijen het over eens. De bevoegdheid wordt beperkt door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zoals in het onderhavige geval in het bijzonder het fair play-beginsel.

5.6.

28 Rechtbank Gelderland 6 september 2022, ECLI:NL:RBGEL:2022:5481.

29 Rechtbank Gelderland 6 september 2022, ECLI:NL:RBGEL:2022:5481, ovv. 5.5-5.10.

Uit het arrest van de Hoge Raad van arrest van 23 september 2005 (ECLI:NL:HR:2005:AU3140) volgt met zoveel woorden dat het fair play-beginsel (inderdaad) eraan in de weg kan staan dat de inspecteur van de Belastingdienst ongebreideld en onbegrensd informatie opvraagt bij een derde (zoals [gedaagde]) op grond van het bepaalde in de artikelen 47 juncto 53 AWR. Partijen spreken in dit verband beiden van een zogenaamd informeel verschoningsrecht, dat uit het fair play-beginsel voortvloeit. Daarbij moet opgemerkt worden dat dit geen wettelijk vastgelegd verschoningsrecht betreft, in tegenstelling tot het in artikel 53a lid 1 AWR opgenomen verschoningsrecht met betrekking tot informatie die geestelijken, notarissen, advocaten, artsen en apothekers is toevertrouwd in de uitoefening van diens ambt of beroep. Dat betekent dat de door [gedaagde] aangehaalde jurisprudentie met betrekking tot voornoemde ambtsdragers en beroepsbeoefenaren en het wettelijk verschoningsrecht niet onverkort van toepassing is op het informeel verschoningsrecht zoals aangehaald in dit kort geding.

5.7.

De vraag of een accountantskantoor als [gedaagde] op goede gronden afgifte van, dan wel inzage in, bestaande stukken kan weigeren moet gelet op voornoemde uitspraak eerst en vooral worden gezien in de sleutel van het fair play-beginsel. Dit beginsel verzet zich er volgens de Hoge Raad tegen dat de inspecteur van de Belastingdienst inzage kan krijgen in schriftelijke stukken die ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Deze overweging geldt ook voor 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.

De achtergrond van het fair play-beginsel is om te voorkomen dat de inspecteur van de Belastingdienst een onredelijke voorsprong zou verkrijgen in een geschil met een belastingplichtige doordat de inspecteur inzage kan vorderen in (onderdelen van) schriftelijke stukken die ten doel hebben de fiscale positie van de betreffende belastingplichtige, de verschillende (fiscale) opties die deze belastingplichtige heeft en de risico's en toelaatbaarheid daarvan te belichten c.q. de belastingplichtige daarover te informeren.

Het voorgaande doet er echter niet aan af dat de inspecteur op grond van het bepaalde in artikel 53 AWR (inzage in) stukken kan vorderen van een derde die op grond van artikel 47 AWR ook al door de belastingplichtige zelf hadden moeten worden verstrekt. Dat betekent dat feitelijke informatie die van belang kan zijn voor de belastingheffing aan de Belastingdienst moet worden verstrekt, ook als dat feitelijke informatie betreft in correspondentie tussen de belastingplichtige en, in dit geval, [gedaagde] in de hoedanigheid van accountant. Voor zover die correspondentie deels op feitelijke informatie en deels op advisering als voornoemd ziet, dan kunnen slechts de delen die zien op advisering worden geschoond.

5.8.

Het voorgaande in ogenschouw genomen overweegt de voorzieningenrechter als volgt. Niet in geschil is dat [gedaagde] in haar hoedanigheid van accountantskantoor in (in ieder geval) 2015 en 2017 betrokken was bij het opstellen van jaarrekeningen van [naam BV], [naam vof] en de aangiften vennootschapsbelasting van [naam BV] en [vennoot vof] en dat [gedaagde] in dat kader zelf vragen heeft gesteld aan haar cliënt(en) met betrekking tot de verkoop van een pand en of de herinvesteringsreserve wel mocht worden genomen (zie 2.6.). [gedaagde] heeft verder niet betwist dat zij met haar cliënt(en) heeft gecorrespondeerd over het

vormen van een herinvesteringsreserve met betrekking tot de met de verkoop van een pand behaalde winst. Voorshands geoordeeld is aannemelijk dat door voornoemde vennootschappen aan [gedaagde] gegevens zijn verstrekt die [gedaagde] tot de conclusie hebben gebracht dat aan de voorwaarden voor het vormen van herinvesteringsreserve(s) in de aangiften vennootschapsbelasting in 2015 en 2017 was voldaan. Tijdens de zitting heeft de Belastingdienst toegelicht dat zij die (feitelijke) gegevens, die aan het vormen van de genoemde herinvesteringsreserves ten grondslag hebben gelegen, wil kunnen inzien en controleren. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen is de Belastingdienst bevoegd om die gegevens en de (e-mail)correspondentie die daarop ziet bij [gedaagde] op te vragen.

5.9.

Volgens de Belastingdienst behoren alle gegevens die hij nu opvraagt tot de gegevens die hij bevoegd is op te vragen. [gedaagde] heeft dit met een algemeen beroep op het informele verschoningsrecht betwist. Zij stelt zich op het standpunt dat de informatie die nu wordt gevraagd gegevens bevat die van belang zijn voor de fiscale positie van de belastingplichtigen en die bedoeld waren om hen daaromtrent te adviseren. Volgens haar zijn de werkzaamheden waar de gevraagde gegevens betrekking op hebben ook bij uitstek risico-analyserend en adviserend van aard. Hierin kan zij niet worden gevolgd. Aan [gedaagde] was immers een samenstellingsopdracht verstrekt. Niet gezegd kan worden dat die per definitie een risico-analyserend karakter heeft, zoals [gedaagde] stelt. Zoals ook door de Belastingdienst naar voren is gebracht gaat het er bij een dergelijke opdracht om dat zij voor haar belastingplichtigen de jaarrekeningen opstelt en de aangiften vennootschapsbelasting indient. Wellicht dat hierbij ook advisering heeft plaatsgevonden maar dat staat daar dan naast. Waar het nu om gaat is dat aannemelijk is dat er ook feitelijke informatie is verstrekt door de belastingplichtige ten behoeve van het opstellen van de genoemde jaarrekeningen en het indienen van de belastingaangiften die [gedaagde] tot de conclusie hebben gebracht dat er herinvesteringsreserves konden worden gevormd. Die informatie valt niet onder het informele verschoningsrecht en die moet dan ook in ieder geval aan de Belastingdienst worden verstrekt.

5.10. [

gedaagde] heeft blijkens de in het geding gebrachte stukken en het verhandelde ter zitting echter categorisch alle gevraagde informatie geweigerd en is, zoals de Belastingdienst ter zitting opmerkte 'op haar rug gaan liggen met de pootjes in de lucht'. [gedaagde] heeft, zo volgt ook uit haar verklaring ter zitting, na de inzage op haar kantoor op 15 november 2021 in het geheel geen (e-mail)correspondentie dan wel andere stukken (al dan niet deels geschoond) aan de Belastingdienst verstrekt. Ten onrechte. Zoals hiervoor is aangegeven heeft zij wel de verplichting om feitelijke gegevens te verstrekken die ten grondslag liggen aan de aangiften vennootschapsbelasting in kwestie en (dus) ook aan de onderbouwing van de in de voornoemde aangiften opgenomen herinvesteringsreserves. Het lag en ligt op de weg van [gedaagde] om een beroep op het informeel verschoningsrecht, waarvan op zich niet uitgesloten is dat zij daar met betrekking tot specifieke stukken een beroep op zou kunnen doen, concreet handen en voeten gegeven. Per stuk zal zij moeten aangeven dat de specifieke inhoud daarvan aan de verstrekking in de weg staat. Aan de hand daarvan kan de Belastingdienst dan in grote lijnen toetsen of aannemelijk is dat en in hoeverre dit beroep gerechtvaardigd is. Dat heeft [gedaagde] echter nagelaten.

Meer in het bijzonder heeft [gedaagde] niet aangegeven welke informatie er mogelijkwijs zou kunnen zijn die de Belastingdienst op voorsprong zou zetten ten opzichte van de belastingplichtige(n) in kwestie waardoor

sprake zou kunnen zijn van een verstoorde 'equality of arms' en in die zin schending van het fair play-beginsel. Dat de Belastingdienst reeds over bepaalde stukken waarvan hij afgifte vordert beschikt, doet hier, wat er ook van zij, niet aan af, aangezien het de Belastingdienst ingevolge het bepaalde in artikel 53 AWR ook vrij staat om informatie op te vragen die al via een andere weg is verkregen of kan worden verkregen (vlg. HR 8 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8125).

[gedaagde] heeft haar beroep op het verschoningsrecht aldus niet onderbouwd, niet jegens de Belastingdienst in eerdere correspondentie, maar ook niet ter zitting terwijl daar wel naar is gevraagd. Dat leidt tot de conclusie dat op dit moment niet geconstateerd kan worden dat het informele verschoningsrecht aan toewijzing van de vordering van de Belastingdienst in de weg staat. Die vordering zal daarom worden toegewezen."

4.6. De kortgedingrechter oordeelde dus in deze zaak – kort gezegd – dat de accountant feitelijke informatie die van belang kan zijn voor de belastingheffing aan de Belastingdienst moest verstrekken, ook als dit feitelijke informatie betrof in correspondentie tussen de belastingplichtige en de accountant in de hoedanigheid van accountant. Per stuk had zij moeten aangeven dat de specifieke inhoud daarvan aan de verstrekking – omdat het op advisering ziet – in de weg stond, zo overwoog de kortgedingrechter.

4.7. Een andere zaak die illustratief is voor de aangenomen omvang van het zogenoemde informele verschoningsrecht waarin de belastingrechter een oordeel geeft, gaat over een informatiebeschikking.³⁰ De Belastingdienst (verweerder in deze zaak) had een informatiebeschikking gegeven aan een belastingadvies- en administratiekantoor (eiseres). Eiseres verzocht om vernietiging van de informatiebeschikkingen. Het stelde daartoe dat het niet was gehouden die informatie te verstrekken op grond van het informele verschoningsrecht. Ten aanzien hiervan oordeelde de rechtbank:³¹

"40. De rechtbank stelt voorop dat verweerder geen concrete e-mailcorrespondentie van specifieke relaties heeft opgevraagd. Verweerder heeft eerst verzocht om alle e-mailcorrespondentie en, toen eiseres de inhoud uit twee mappen niet (volledig) verstrekke, om de e-mailberichten uit die mappen. De gegevens die zijn opgevraagd maken deel uit van de administratie van eiseres. De rechtbank is van oordeel dat deze gegevens als feitelijke gegevens op grond van de artikelen 47 en 52 van de AWR ten behoeve van de belastingheffing van eiseres zelf zijn opgevraagd en zij verplicht is deze te verstrekken. Een informeel verschoningsrecht is dan niet aan de orde. De enkele omstandigheid dat de door verweerder verlangde informatie van eiseres ook andere fiscale doeleinden kan dienen, leidt niet tot schending van het fair play-beginsel nu er een belang is in de zin van art. 47 van de AWR.³²

41. De rechtbank ziet in de door eiseres aangehaalde jurisprudentie evenmin aanknopingspunten dat een beroep kan worden gedaan op het informele verschoningsrecht. In het arrest van de Hoge Raad is sprake van een andere situatie dan in het onderhavige geval aan de orde is. In die zaak ging het weliswaar om gegevens die op grond van artikel 47 van de AWR werden opgevraagd ten behoeve van de belastingheffing van de belastingplichtige zelf, maar betrof het concreet een door een derde opgemaakt due diligence rapport over de fiscale positie van de belastingplichtige. Het fair play-beginsel verzet zich er dan tegen dat verweerder kennis

30 Rechtbank Gelderland 9 december 2020, ECLI:NL:RBGEL:2020:6488.

31 Rechtbank Gelderland 9 december 2020, ECLI:NL:RBGEL:2020:6488, ovv. 40-41.

32 Voetnoot in origineel: Vgl. Hoge Raad 15 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1785.

krijgt 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. In de onderhavige situatie gaat het niet om advisering over de fiscale positie van eiseres zelf.”

4.8. Naar het oordeel van de rechtbank kon het belastingadvies- en administratiekantoor zich dus niet beroepen op het informeel verschoningsrecht. De Belastingdienst had de gegevens immers opgevraagd ten behoeve van de belastingheffing van het belastingadvies- en administratiekantoor zelf.

Tussenconclusie

4.9. Uit het voorgaande maak ik op dat het object van het wettelijk verschoningsrecht in de kern de feitelijke informatie is die een burger onbevreesd met zijn vertrouwenspersoon moet kunnen delen. Om de vertrouwelijkheid van de aldus met die vertrouwenspersoon gedeelde feitelijke informatie te garanderen is het nodig dat ook de berichten die de vertrouwenspersoon aan zijn cliënt stuurt geheim blijven. Aldus is de vertrouwelijkheid van de adviezen van de geheimhouder een praktisch uitvloeisel van waar het in de kern om gaat: het geheimhouden van de feitelijke informatie die de cliënt aan zijn vertrouwenspersoon heeft toevertrouwd.

4.10. Bij het informeel verschoningsrecht is dat precies andersom. De kern van dat informeel verschoningsrecht is dat de fiscus de juridische adviezen niet mag zien, omdat door die inzage het gelijke speelveld tussen belastingplichtige en belastinginspecteur verstoord zou raken; die inspecteur zou anders alle argumenten op een presenteerblaadje aangereikt kunnen krijgen. Om de vertrouwelijkheid van de analyses en adviezen te garanderen is het nodig ook de daarmee samenhangende beschrijving van de feiten vertrouwelijk te houden. Aldus is de vertrouwelijkheid van de passages in adviezen die de feiten beschrijven slechts een praktisch uitvloeisel van waar het bij het informele verschoningsrecht in de kern om gaat: het geheimhouden van de adviezen die de juridische positie van de cliënt belichten.

4.11. De term informeel verschoningsrecht kan de indruk wekken dat degene die zich daarop kan beroepen in het geheel geen informatie hoeft te geven ten aanzien van zijn klanten. Dit strookt mijns inziens niet met de wetsgeschiedenis van art. 47 AWR en de arresten van 23 september 2005 (2.9). Ook in de feitenrechtspraak (4.3-4.8) is naar mijn mening het beroep op het fair play-beginsel beperkter uitgelegd dan een daadwerkelijk verschoningsrecht.

4.12. In het licht van het fair play-beginsel moet naar mijn mening steeds worden bezien of de Belastingdienst een onredelijke voorsprong krijgt in de strijd met de belastingplichtige door inzage in of afgifte van bepaalde niet puur feitelijke, maar eerder adviserende of wegende documenten. Zo'n 'unfair' voordeel verkrijgt de Belastingdienst als inzage wordt verkregen in een rapport van een belastingadviseur waarin de fiscale positie van de belastingplichtige wordt belicht en waarin die belastingplichtige daaromtrent wordt geadviseerd (2.9). Zo'n onredelijke – het gelijke speelveld verstorende – voorsprong verkrijgt de Belastingdienst echter niet als alleen feitelijke informatie over de belastingplichtige bij de adviseur wordt opgevraagd die de inspecteur ook bij de belastingplichtige zelf had kunnen opvragen op grond van art. 47 AWR.

5. Wie filtert het materiaal dat onder het informeel verschoningsrecht valt?

5.1. Het fair play-beginsel zoals toegepast door de Hoge Raad in de arresten van 23 september 2005 is een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. De algemene beginselen zijn, zoals de Belastingdienst

het zelf noemt,³³ de spelregels waaraan de dienst zich heeft te houden. Dit houdt onder meer in dat een inspecteur op grond van het fair play-beginsel niet mag vragen om inzage in of afgifte van geschriften van derden die ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren.

5.2. De realiteit is echter dat voorshands niet steeds duidelijk is of een stuk een dergelijk ‘belichtend’ of adviserend karakter heeft. En binnen een bepaald document kunnen er onderdelen zijn die hoewel feitelijk van aard, toch niet aan de fiscus verstrekt hoeven te worden omdat zij “met dat [adviserende] doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten” (2.9). 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. De vraag is dan aan wie de bevoegdheid toekomt de stukken te filteren en waar nodig te splitsen of te schonen.

5.3. In zijn noot bij de arresten van 23 september 2005 schreef De Bont.³⁴

“Een heet hangijzer zal ook na dit arrest blijven welke partij bepaalt of sprake is van een geschrift dat ten doel heeft de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Ter zake van de klassieke verschoningsgerechtigden geldt dat zij in beginsel zelf bepalen of een bepaald geschrift onder hun verschoningsrecht valt. Dit uitgangspunt zou eveneens kunnen gelden bij dit jurisprudentiële verschoningsrecht. Met name ter zake van de geschriften van belastingconsulenten mag worden aangenomen dat deze zijn opgesteld teneinde de belastingplichtige te adviseren omtrent zijn fiscale positie dan wel deze te belichten. Van de inspecteur mag - ingeval de adviseur stelt dat het geschrift niet gevorderd mag worden - worden verlangd dat hij aannemelijk maakt dat de geschriften van de belastingadviseur toch nog andere onderdelen bevatten, waarvoor het beginsel van fair play niet geldt.”

5.4. Voor wettelijk verschoningsgerechtigden geldt volgens vaste rechtspraak dat in de sfeer van inbeslagneming en doorzoeking het oordeel of het al dan niet gaat om geprivilegieerde gegevens in eerste instantie toekomt aan de verschoningsgerechtigde zelf.³⁵ Ook de belastingkamer van de Hoge Raad heeft geoordeeld dat het oordeel omtrent de vraag of bepaalde gegevens onder het verschoningsrecht vallen, in beginsel toekomt aan de verschoningsgerechtigde (onderstreping RJK).³⁶

“3.1.3. Op grond van art. 53a AWR kunnen de daarin genoemde beoefenaars van ‘vertrouwensberoepen’, onder wie advocaten, met een beroep op hun geheimhoudingsverplichting uit hoofde van hun stand, ambt of beroep, weigeren te voldoen aan de informatieverplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden. Die bepaling vormt de erkenning voor het belastingrecht van het algemene verschoningsrecht dat toekomt aan de beperkte groep van personen die uit hoofde van de aard van hun maatschappelijke functie verplicht zijn tot geheimhouding van al hetgeen hun in hun hoedanigheid wordt toevertrouwd. De grondslag van dit verschoningsrecht is het in Nederland geldende algemene rechtsbeginsel dat bij dergelijke vertrouwenspersonen het maatschappelijke belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet wijken

33 https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/meningsverschil/spelregels/algemene_beginselen_van_behoorlijk_bestuur.

34 G.J.M.E. de Bont, BNB 2006/21.

35 HR 12 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:375, o.v.w. 6.5.7.

36 HR 9 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:532.

voor het maatschappelijke belang dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden.

Bij de bepaling van de reikwijdte van de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht wordt geen onderscheid gemaakt naar de mate van vertrouwelijkheid van de gegevens. Beslissend is of het gaat om informatie die degene die een vertrouwensberoep uitoefent, in die hoedanigheid is toevertrouwd. De aard van het verschoningsrecht brengt verder mee dat het oordeel omtrent de vraag of bepaalde gegevens onder het verschoningsrecht vallen, in beginsel toekomt aan de verschoningsgerechtigde. Indien deze zich op het standpunt stelt dat het gaat om informatie waarvan kennisneming zou leiden tot schending van het beroepsgeheim, dient de rechter dat standpunt te eerbiedigen, tenzij redelijkerwijze geen twijfel erover kan bestaan dat dit standpunt onjuist is. ”

5.5. Ten aanzien van het maken van de selectie van stukken die onder het wettelijke verschoningsrecht vallen ten behoeve van een strafrechtelijk onderzoek, oordeelde de Hoge Raad kort geleden in een civielrechtelijke zaak:³⁷

“6.6.3. Gelet op wat hiervoor in 6.5.7 is overwogen over de rol van de verschoningsgerechtigde, moet deze in beginsel – dat wil zeggen: behoudens de hierna in 6.6.4 bedoelde situaties – in staat worden gesteld zich uit te laten over zijn verschoningsrecht met betrekking tot de gegevens. Als de verschoningsgerechtigde zich op het standpunt stelt dat het gaat om gegevens die niet voorwerp van het strafbare feit uitmaken en ook niet tot het begaan daarvan hebben gediend en waarvan kennisneming zou leiden tot schending van het beroepsgeheim, moet dit standpunt door politie en justitie worden geëerbiedigd, tenzij er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat dit standpunt onjuist is. Het oordeel of dit laatste het geval is, komt in eerste instantie toe aan de rechter-commissaris, bij voorkeur na overleg met een gezaghebbend vertegenwoordiger van de beroepsgroep van de verschoningsgerechtigde, zoals de plaatselijk Deken van de Orde van Advocaten of de voorzitter van het ringbestuur van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (hierna: de Ringvoorzitter).

6.6.4.

Van het inwinnen van het standpunt van de verschoningsgerechtigde kan worden afgezien wegens klemmende redenen van onderzoeksbelang, bijvoorbeeld omdat het gaat om heimelijk onderzoek. Van het inwinnen van dat standpunt kan daarnaast worden afgezien als en voor zover ondanks de daartoe verrichte nodige inspanningen – mede in verband met het belang van de voortgang van het opsporingsonderzoek en het daarmee samenhangende recht van de verdachte op berechting binnen een redelijke termijn – het redelijkerwijs niet mogelijk is gebleken de (eventuele) verschoningsgerechtigde in staat te stellen zich uit te laten over zijn verschoningsrecht met betrekking tot de gevorderde gegevens.

Als het standpunt van de verschoningsgerechtigde niet wordt ingewonnen, moet in beginsel het oordeel worden ingewonnen van een gezaghebbend lid van de beroepsgroep van de verschoningsgerechtigde (zoals de plaatselijk Deken van de Orde van Advocaten of de Ringvoorzitter) dan wel een andere ter zake deskundige persoon. Daarbij wordt dit gezaghebbende lid of deze deskundige persoon in de gelegenheid gesteld zich uit te laten over een geschikte wijze van filtering van vermoedelijk geprivilegieerde gegevens. Als zo'n consultatie vanwege het heimelijke karakter van het onderzoek niet wenselijk is, ligt het in de rede

³⁷ HR 12 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:375.

om de betreffende gegevens al wel veilig te stellen, maar de filtering van de gegevens uit te stellen tot een later moment waarop de belangen van het onderzoek zich niet langer verzetten tegen het inwinnen van het standpunt van de verschoningsgerechtigde, of het consulteren van een gezaghebbend lid van de beroepsgroep van de verschoningsgerechtigde dan wel een andere ter zake deskundige persoon.

6.6.5.

Als in verband met de filtering door een geheimhouder of een belanghebbende een lijst is aangeleverd met namen of e-mailadressen van verschoningsgerechtigden, zijn met betrekking tot die lijst de procedurele voorschriften van toepassing zoals deze zijn uiteengezet in de beschikking van de Hoge Raad van 19 september 2023.

6.6.6.

Als op voorhand duidelijk is dat de filtering kan plaatsvinden zonder kennisneming van de gegevens, is het niet onverenigbaar met de onder 6.5 genoemde uitgangspunten dat een (bij het opsporingsonderzoek betrokken) officier van justitie de filtering uitvoert of doet uitvoeren. Daarbij kan worden gedacht aan een geautomatiseerde manier van filteren waarbij gebruik wordt gemaakt van zoektermen. De officier van justitie kan dan een daartoe strekkende opdracht geven aan een, bij voorkeur als geheimhoudersmedewerker aangewezen, opsporingsambtenaar, waarbij de officier van justitie er zorg voor moet dragen dat door hemzelf en door die opsporingsambtenaar daadwerkelijk geen kennis wordt genomen van de uitgefilterde (mogelijk) geprivilegieerde gegevens. Onder de hier bedoelde gegevens waarvan bij de filtering door die officier van justitie en de opsporingsambtenaar geen kennis mag worden genomen, zijn begrepen de zogenoemde metadata waaruit een (toekomstige) hulpverleningsrelatie met een verschoningsgerechtigde kan worden afgeleid. Na de filtering kunnen de gegevens waarvan evident is dat deze niet geprivilegieerd zijn, worden vrijgegeven voor het strafrechtelijk onderzoek.

6.6.7.

Kan pas na kennisneming van de gegevens worden beoordeeld of de gevorderde gegevens al dan niet geprivilegieerd materiaal betreffen, dan moet – in verband met het in 6.5.4 geformuleerde uitgangspunt dat de officier van justitie geen kennis mag nemen van de gegevens die (vermoedelijk) object zijn van het verschoningsrecht – de filtering worden verricht door of onder verantwoordelijkheid van de rechter-commissaris. De officier van justitie zal dan de rechter-commissaris daarvoor moeten inschakelen. Hoewel de regeling van art. 181 Sv niet specifiek daarop is toegesneden, staat geen rechtsregel eraan in de weg dat de officier van justitie daartoe een vordering tot de rechter-commissaris richt. De officier van justitie is ook gehouden – met het oog op het waarborgen van de met het verschoningsrecht beoogde belangen – om zo'n vordering te doen als filtering niet kan plaatsvinden zonder dat van de gegevens kennis wordt genomen (en dus filtering onder verantwoordelijkheid van de rechter-commissaris noodzakelijk is).

Dat geldt ook als de filtering van gegevens aan de orde is terwijl het onderzoek op de terechtzitting al is aangevangen. Weliswaar vloeit uit het wettelijke systeem voort dat het in de regel in die fase van het geding niet mogelijk is voor de rechter-commissaris om al dan niet op vordering van de officier van justitie, buiten de zittingsrechter om, onderzoekshandelingen te verrichten. Die hoofdregel geldt omdat moet worden voorkomen dat de regievoering door de zittingsrechter wordt doorkruist. Daarvan is echter geen sprake bij de beoordeling ter bescherming van het verschoningsrecht van al door de aanbieder van de communicatiedienst verstrekte

gegevens. Dan gaat het immers niet om nieuw te verrichten onderzoek, maar om de filtering van resultaten van al verricht onderzoek.

6.6.8.

Als de rechter-commissaris – bijvoorbeeld in verband met de aard of de omvang van de gevorderde gegevens – niet in staat is dat onderzoek (geheel) zelf te verrichten, zal hij het daarheen moeten leiden dat het onderzoek wordt verricht door zodanige functionarissen en op zo'n manier dat is gewaarborgd dat het verschoningsrecht niet in het gedrang komt. Niet uitgesloten is dat de rechter-commissaris hierbij een van de in art. 141 of 142 Sv bedoelde (opsporings)ambtenaren of een officier van justitie inschakelt, mits daarbij wordt gewaarborgd dat de gegevens die object zijn van het verschoningsrecht, niet op enigerlei wijze bekend (kunnen) worden aan degenen die met het betreffende strafrechtelijk onderzoek en de strafrechtelijke vervolging zijn belast of daarbij anderszins zijn betrokken. Het is gewenst dat dit wordt gereguleerd in nadere regelgeving. Zolang deze ontbreekt geldt in ieder geval dat moet worden voorzien in een strikte taak- en functiescheiding tussen enerzijds de functionarissen die onder regie van de rechter-commissaris het voor de filtering benodigde onderzoek uitvoeren en anderzijds de functionarissen die betrokken zijn bij het opsporingsonderzoek (dan wel anderszins betrokken zijn bij de strafzaak). Daarbij moet het proces van filtering ook zo zijn georganiseerd dat de functionarissen onder verantwoordelijkheid en in opdracht van de rechter-commissaris werken, en dat strikte geheimhouding wordt betracht, tenzij door de rechter-commissaris uitdrukkelijk in het concrete geval toestemming is verleend tot de verstrekking van bepaalde gegevens aan opsporingsdiensten dan wel het openbaar ministerie. Met het oog op de controle door de zittingsrechter is van belang dat de manier waarop het proces van filtering is georganiseerd, wordt vastgelegd in een door of namens de rechter-commissaris opgesteld proces-verbaal.

6.6.9.

Voor de toepassing van de hiervoor besproken procedurele waarborgen in de praktijk is nog het volgende van belang. In het bijzonder de regievoerende rol van de rechter-commissaris bij het uitfilteren van (mogelijk) geprivilegieerde gegevens, die noodzakelijk is als kennis moet worden genomen van de gegevens, brengt een aanzienlijke taakverzwaring en daarmee samenhangende inzet van menskracht met zich. Dit vergt dat aan de gerechten voldoende capaciteit en middelen ter beschikking worden gesteld om de kabinetten rechter-commissaris in staat te stellen de vorderingen die de officier van justitie in dit verband zal doen, te beoordelen en om de vereiste filtering te (doen) verrichten."

5.6. Uit het hiervoor aangehaalde arrest wordt duidelijk dat in het kader van het strafrechtelijk onderzoek en de beoordeling of het gaat om geprivilegieerde gegevens een belangrijke rol is weggelegd voor de rechter-commissaris. De rechter-commissaris is een onderzoeksrechter. Zo'n onderzoeksrechter als onafhankelijk controleorgaan kennen we in het belastingrecht niet.

5.7. In de kortgedingzaak die ik hiervoor aanhaalde die zag op het advocatenkantoor waar ook belastingadviseurs werken (4.3), oordeelde de kortgedingrechter dat ook de belastingadviseur in beginsel zelf dient te beoordelen of bepaalde stukken dienen te worden verstrekt. Dat standpunt moet volgens de kortgedingrechter worden geëerbiedigd, tenzij er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan

dat dit standpunt onjuist is.³⁸ De rechter stelde dat dit volgt uit vaste rechtspraak van de Hoge Raad. De kortgedingrechter lijkt daarbij te refereren naar rechtspraak van de Hoge Raad met betrekking tot het wettelijke verschoningsrecht.³⁹ Of deze rechtspraak naar analogie ook van toepassing is op de selectie van stukken onder het fair play-beginsel is naar mijn mening geen gegeven. Zoals hiervoor toegelicht wijkt de strekking van het wettelijk verschoningsrecht wezenlijk af van de strekking van het zogenoemde informele verschoningsrecht (4.9-4.12). Daarom kan niet zonder meer gesteld worden dat deze rechtspraak van overeenkomstige toepassing is.

5.8. De rechtspraak ten aanzien van het wettelijke verschoningsrecht is mijns inziens dus niet automatisch van toepassing en derhalve kan niet rechtstreeks op grond daarvan geconcludeerd worden dat het recht van het maken van de selectie van gegevens, stukken en informatie die op grond van het fair play-beginsel in het kader van een belastingonderzoek niet gedeeld hoeven te worden toekomt aan de derde, bijvoorbeeld de belastingadviseur. Ik meen dat deze rechtspraak echter wel naar analogie kan worden toegepast. Ondanks de verschillen in de strekking van het wettelijke verschoningsrecht en het zogenoemde informele verschoningsrecht (4.9-4.12), meen ik dat er voldoende overeenkomsten zijn om dit aspect naar analogie van het wettelijk verschoningsrecht toe te passen.

5.9. Zowel bij het wettelijke verschoningsrecht als bij het zogenoemde informele verschoningsrecht is van belang dat er een professional betrokken is met wie de belastingplichtige contact heeft. Bij het wettelijke verschoningsrecht is dit de advocaat, arts, notaris of geestelijke. Bij het informele verschoningsrecht is dit de persoon, bijvoorbeeld een belastingadviseur, die gegevens, stukken of informatie heeft opgesteld die ten doel heeft de fiscale positie van een belastingplichtige te belichten of die belastingplichtige daaromtrent te adviseren. Die professional is in de positie om te beoordelen van welke aard de gegevens, stukken of informatie zijn zonder dat daarbij het verschoningsrecht of fair play-beginsel wordt geschonden.

5.10. Indien de selectie in belastingzaken door de Belastingdienst plaatsvindt, bestaat het risico dat de inhoud van die stukken kenbaar is en dat daarmee reeds het verschoningsrecht of fair play-beginsel wordt geschonden. Van belang hierbij is dat het bij het informele verschoningsrecht in de kern erom gaat dat de fiscus de juridische argumenten niet op een presenteerblaadje aangereikt mag krijgen. Als het om feitelijke informatie zou gaan, kon een achteraf ongerechtvaardigde kennismening ongedaan worden gemaakt door bewijsuitsluiting. Maar juridische redeneringen laten zich niet goed uitsluiten. De rechter moet het recht ambtshalve toepassen, en kan niet een verkeerde wetsinterpretatie aan zijn beslissing ten grondslag leggen, omdat de juiste interpretatie langs onrechtmatige weg tot de inspecteur gekomen is.

5.11. Daarom meen ik dat ook bij de toepassing van het informele verschoningsrecht de selectie die de professional (de adviseur) maakt gerespecteerd moet worden, tenzij er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat die selectie niet deugt. Deze toets kan in voorkomende gevallen door de rechter worden uitgevoerd, zoals bij een kortgedingprocedure waarbij inzage in of afgifte van stukken wordt gevorderd

38 Rechtbank Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955, o.v.w. 4.15 en 4.17.

39 Rechtbank Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955, o.v.w. 4.15 en 4.7. In overweging 4.7 haalt de kortgedingrechter aan: HR 1 maart 1985, NJ 1986, 173 alsmede HR 22 november 1991, NJ 1992, 315, HR 25 september 1992, NJ 1993, 467, HR 11 maart 1994, NJ 1995, 3. Al deze arresten zien op het verschoningsrecht van de notaris.

of (als het gaat om een door de adviseur geschreven stuk dat is opgevraagd bij de belastingplichtige) in de procedure over een informatiebeschikking⁴⁰

5.12. De wetgever zou er voor kunnen kiezen ten behoeve van belastingcontroles daarnaast een rechter-commissaris aan te wijzen of een andere functionaris 'die een zodanige status dat deze bij de uitoefening van zijn taken objectief en onpartijdig kan handelen' om te beoordelen of in een concreet geval de door de professional gemaakte selectie al dan niet geëerbiedigd moet worden.⁴¹ In de geldende procedureregels van hoofdstuk 8 Awb en de AWR is nog niet voorzien in de tussenkomst door een rechter of andere objectieve en onpartijdige functionaris.

5.13. In gevallen waarin het niet mogelijk is het standpunt van de professional in te winnen, dient op andere wijze naleving van het fair play-beginsel te worden gewaarborgd. Daarvoor kan mogelijk inspiratie ontleend worden aan het strafrecht:⁴²

"6.6.4. Van het inwinnen van het standpunt van de verschoningsgerechtigde kan worden afgezien wegens klemmende redenen van onderzoeksbelang, bijvoorbeeld omdat het gaat om heimelijk onderzoek. Van het inwinnen van dat standpunt kan daarnaast worden afgezien als en voor zover ondanks de daartoe verrichte nodige inspanningen mede in verband met het belang van de voortgang van het opsporingsonderzoek en het daarmee samenhangende recht van de verdachte op berechting binnen een redelijke termijn het redelijkerwijs niet mogelijk is gebleken de (eventuele) verschoningsgerechtigde in staat te stellen zich uit te laten over zijn verschoningsrecht met betrekking tot de gevorderde gegevens.

Als het standpunt van de verschoningsgerechtigde niet wordt ingewonnen, moet in beginsel het oordeel worden ingewonnen van een gezaghebbend lid van de beroepsgroep van de verschoningsgerechtigde (zoals de plaatselijk Deken van de Orde van Advocaten of de Ringvoorzitter) dan wel een andere ter zake deskundige persoon. Daarbij wordt dit gezaghebbende lid of deze deskundige persoon in de gelegenheid gesteld zich uit te laten over een geschikte wijze van filtering van vermoedelijk geprivilegieerde gegevens. Als zón consultatie vanwege het heimelijke karakter van het onderzoek niet wenselijk is, ligt het in de rede om de betreffende gegevens al wel veilig te stellen, maar de filtering van de gegevens uit te stellen tot een later moment waarop de belangen van het onderzoek zich niet langer verzetten tegen het inwinnen van het standpunt van de verschoningsgerechtigde, of het consulteren van een gezaghebbend lid van de beroepsgroep van de verschoningsgerechtigde dan wel een andere ter zake deskundige persoon."

6. Het fair play-beginsel buiten de toepassing van art. 47 AWR

6.1. In de arresten van 23 september 2005 (2.9) oordeelde de Hoge Raad over de bevoegdheid van de inspecteur op grond van art. 47 AWR (onderstreping RJK):

40 Een complicatie is dan wel dat de geheimhoudingsprocedure van art. 8:29 Awb niet vanzelf kan worden toegepast. Daarvoor is nodig dat de belastingplichtige de verplichting opgelegd krijgt het desbetreffende document aan de rechter over te leggen. Dat kan op de voet van art. 8:28 Awb en art. 8:45 Awb.

41 Vgl. HR 12 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:375, o.v.w. 6.5.5 en 6.6.3.

42 HR 12 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:375.

“dat het (...) 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.”

6.2. De vraag komt daardoor op of het fair play-beginsel alleen de uitoefening van de bevoegdheid van de inspecteur op grond van art. 47 AWR beperkt, of dat het fair play-beginsel in voorkomende gevallen eveneens in de weg kan staan aan de uitoefening van andere bevoegdheden met betrekking tot informatievergaring.

6.3. Op grond van art. 47 AWR is ieder gehouden desgevraagd aan de inspecteur de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn (lid 1 onder a) en 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 te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen (lid 1 onder b).

6.4. In art. 48 AWR is bepaald dat de verplichting van art. 47(1)(b) AWR onverminderd geldt voor een derde bij wie zich de gegevensdragers bevinden van degene die gehouden is deze, of de inhoud daarvan, aan de inspecteur voor raadpleging beschikbaar te stellen.

6.5. In art. 53 AWR is geregeld dat op administratieplichtigen (art. 52 AWR) onder andere de in art. 47 en 48 geregelde verplichtingen van overeenkomstige toepassing zijn ten behoeve van de belastingheffing van derden (lid 1 onder a) en de heffing van belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen (lid 1 onder b).

6.6. Art. 48 AWR en art. 53 AWR borduren dus voort op de bevoegdheid van de inspecteur ex art. 47 AWR. De beperkingen van de bevoegdheden van de inspecteur die voortvloeien uit art. 47 AWR werken daarmee door naar de bevoegdheden die zijn neergelegd in art. 48 en 53 AWR. Daarom mag de inspecteur mijns inziens ook bij toepassing van art. 48 en 53 AWR alleen vragen naar boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten. En daarom geldt bij de uitoefening van de aan art. 48 en 53 AWR ontleende bevoegdheden dat de inspecteur, net als bij de bevoegdheden van art. 47 AWR, gebonden is aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het fair play-beginsel.

6.7. Bovendien verdient mijns inziens opmerking dat de ‘fairness’ in de parlementaire geschiedenis van art. 53 AWR aan de orde kwam (2.13). Dit duidt er ook op dat – anders dan de Staatssecretaris in de zaken die aanleiding geven tot deze gemeenschappelijke bijlage betoogt – het fair play-beginsel niet alleen speelt bij de (rechtstreekse) uitoefening van de art. 47-bevoegdheden.

6.8. Het fair play-beginsel zoals toegepast in de arresten van 23 september 2005 beoogt mijns inziens te voorkomen dat de inspecteur een oneerlijke (en onsportieve) voorsprong krijgt op de belastingplichtige doordat hij door het uitoefenen van zijn bevoegdheden inzicht verkrijgt in rapporten en andere geschriften van derden die ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren.⁴³ Een dergelijke oneerlijke voorsprong kan worden verkregen door

43 Zie voor andere toepassingen van het fair play-beginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur J.A.R. van Eijsden, Fair play als exponent van fiscaal fatsoen, WFR 2007/1133, par. 2.

het uitoefenen van de bevoegdheid van art. 47 AWR. Logischerwijs kan deze oneerlijke voorsprong eveneens worden behaald wanneer de inspecteur andere bevoegdheden gebruikt om inzicht te verkrijgen in diezelfde rapporten of andere geschriften. Ook op grond hiervan meen ik dat het beginsel van fair play ook aan de uitoefening van andere bevoegdheden dan de bevoegd ex art. 47 AWR in de weg kan staan.

7. Het informele verschoningsrecht buiten het fiscale terrein

7.1. Voorts komt de vraag op of het zogenoemde informele verschoningsrecht ook buiten het fiscale terrein gelding heeft. Moet in een strafrechtelijke procedure worden aangenomen dat op grond van het fair play-beginsel documenten, opgesteld door een adviseur, waarin de fiscale positie van een verdachte wordt toegelicht, niet aan het Openbaar Ministerie hoeven te worden verstrekt? Over het antwoord op deze vraag kan getwijfeld worden.

7.2. Ik heb geen duidelijke en doorslaggevende aanwijzingen kunnen vinden op grond waarvan aangenomen zou moeten worden dat het zogenoemde informele verschoningsrecht in deze situaties ook gelding heeft buiten het fiscale procedures. Het principe dat de belastinginspecteur een oneerlijke voorsprong krijgt op de belastingplichtige wanneer hij de afgifte kan dwingen van adviezen, is mijns inziens niet zonder meer van toepassing op andere procedures. In een strafrechtelijke procedure gelden bijvoorbeeld andere 'spelregels' voor de officier van justitie en de verdachte dan in een belastingprocedure voor de belastinginspecteur en de belastingplichtige gelden. Ik heb de indruk dat de strafrechtelijke procedure niet wordt gezien als een wedstrijd – 'play' – van twee gelijkwaardige tegenstanders. Die procedure heeft nog altijd inquisitore trekjes. Daar staat tegenover dat de fairness van de strafrechtelijke procedure wordt gegarandeerd door art. 6 EVRM. Als het in een fiscale procedure niet fair is als aan de autoriteiten hun 'argumenten op een presenteerblaadje voor de neus' gelegd moeten worden, waarom zou dat wel fair zijn in een strafzaak?

7.3. Nuyens en Melse schreven in dit kader:⁴⁴

"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 informele 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 ingezet voor nadere factfinding. De rechtswaarborg

44 A.M.E. Nuyens en P.C. Melse, Fair play in het fiscale strafrecht, TBS

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. 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 playbeginsel 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. 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. 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 playbeginsel. 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 als 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."

7.4. Draijer schreef recent in een column over het fair play-beginsel in het strafrecht:⁴⁵

"Belastingadviseurs hebben namelijk geen wettelijk vastgelegd verschoningsrecht (art. 53a AWR en art. 218 Sv). Dit betekent dat belastingadviseurs zich in een (fiscaal) strafrechtelijk onderzoek niet kunnen verschonen en verplicht zijn te voldoen aan een vordering van de FIOD (ex art. 126nd Sv) om de adviesdossiers van een cliënt te verstrekken. Ook zijn zij gehouden als getuige een verklaring af te leggen bij de rechter(-commissaris) (art. 215 Sv). Fair play speelt in deze situatie geen rol van betekenis.

45 P.J. Draijer, Fair play (ook) in het strafrecht, V-N 2024/39.0.

Mede hierdoor lijkt er in de praktijk een werkwijze te zijn ontstaan die het fair play-beginsel omzeilt. Deze werkwijze komt erop neer dat strafrechtelijke beslagen en strafdossiers, inclusief fair play-stukken, ter beschikking worden gesteld aan de Belastingdienst. Zo komen deze stukken alsnog bij de fiscus terecht en worden de gegevens gebruikt in fiscale procedures tegen de belastingplichtige of de adviseur, terwijl de inspecteur dergelijke informatie niet rechtstreeks had mogen opvragen bij de belastingadviseur of diens cliënt. Hoewel deze onaanvaardbare omzeiling van het fair play-beginsel eerder regel dan uitzondering is, wordt hiertegen zelden met succes geprocedeerd. Een recente uitspraak in een strafzaak (Rb. Amsterdam 1 maart 2024, ECLI:NL:RBAMS:2024:1425) biedt hoop.

In deze strafrechtelijke procedure vroeg het Openbaar Ministerie aan de rechter-commissaris om drie belastingadviseurs als getuigen te horen. De adviseurs waren betrokken bij de nog lopende samenhangende belastingprocedure over de vraag of de betrokken belastingplichtige recht had op verrekening van ingehouden dividendbelasting. Twee van de adviseurs waren in 2013 beëdigd als advocaat. Het Openbaar Ministerie stelde dat de vragen alleen betrekking hadden op de periode vóór 2013. De adviseurs betoogden echter, dat het fair play-beginsel zou worden uitgehold als zij in de strafzaak zouden moeten verklaren.

De rechter-commissaris besloot dat de belastingadviseurs wel als getuigen mochten worden gehoord, maar verbond daaraan de restrictie dat hun verklaringen over de fiscale positie van hun cliënten en de advisering daarover uitsluitend in de strafzaak mochten worden gebruikt. Betoogd kan worden dat het negeren van een dergelijk rechterlijk bevel door de inspecteur dermate onrechtmatig is, dat dit moet leiden tot bewijsuitsluiting.

Deze uitspraak laat zien dat de belastingadviseur kan voorkomen dat het fair play-beginsel wordt omzeild via het Openbaar Ministerie, door – naar aanleiding van een vordering van de FIOD om documenten te overhandigen – de fair play-stukken separaat aan te leveren met het verzoek om deze ter hand te stellen aan de rechter-commissaris in verband met een beroep op het informele verschoningsrecht. Ook bij een oproep door de rechter-commissaris voor een getuigenverhoor in een strafzaak is het als belastingadviseur verstandig om het informele verschoningsrecht in te roepen en de rechter te vragen te bepalen dat de verklaring uitsluitend voor de strafzaak mag worden gebruikt. Zo heeft het fair play-beginsel ook in het strafrecht een rol gekregen.”

7.5. Mijn indruk is dat naar geldend recht het fair play-beginsel een officier van justitie niet belemmert bij het in beslag nemen en het strafvorderlijk gebruik van adviezen van de belastingadviseur van een verdachte. Wenselijk acht ik dit niet. Zoals de wettelijke regelingen rond het professionele verschoningsrecht in het civiele recht en het strafrecht op een uniforme wijze worden uitgelegd en toegepast, zo zou naar mijn mening ook het informele verschoningsrecht in de verschillende rechtsgebieden op dezelfde wijze moeten gelden. Daarmee zou ook het door Draijer gesignaleerde omzeiling van de fiscale fair play-waarborg via het strafrecht worden voorkomen. Zonder de door mij gewenste algemene toepassing van het informeel verschoningsrecht zou voor extreme gevallen – waarin de strafvorderlijke bevoegdheden uitsluitend zijn gebruikt om de heffingsbelangen van de inspecteur te dienen – het verbod van détournement de pouvoir uitkomst moeten bieden.

8. Gebruik van adviezen die buiten de adviseur en zijn cliënt om zijn verkregen

8.1. De arresten van 23 september 2005 geven ook geen antwoord op de vijfde vraag, inhoudende of de inspecteur gebruik mag maken van adviezen die hij buiten de belastingplichtige of diens adviseur

verkregen heeft. Deze situatie is onderwerp van discussie in de zaken waarin ik vandaag conclusie neem.

8.2. In die zaken heeft bij de belastingadviseur van de belastingplichtigen een FIOD-inval plaatsgevonden, waarbij stukken en gegevensdragers in beslag genomen zijn. De inspecteur heeft aan het Openbaar Ministerie toestemming gevraagd en verkregen om inzage te krijgen in de in beslag genomen stukken die zien op de belastingplichtigen. Uit de uitspraken van het Hof begrijp ik dat een aantal medewerkers van de Belastingdienst een selectie van documenten gemaakt hebben die gedeeld kon worden. Dit (mede) om te voorkomen dat bij het opleggen van aanslagen de inspecteur beschikking zou hebben over gegevens die op grond van een verschoningsrecht niet gebruikt mochten worden. De 'selectiemedewerkers' waren niet (verder) bij het opleggen van de aanslagen betrokken.⁴⁶

8.3. Wanneer de Belastingdienst inzage krijgt in stukken uit een strafrechtelijk onderzoek naar een belastingadviseur, bestaat het risico dat tussen die stukken zich ook rapporten en andere geschriften van die adviseur bevinden die ten doel hebben de fiscale positie van de cliënten te belichten of hen daaromtrent te adviseren. Deze stukken kunnen de belastinginspecteur een oneerlijke voorsprong geven in de belastingprocedure. Deze oneerlijke voorsprong doet zich eveneens voor indien de stukken buiten de wil van de belastingplichtige en diens adviseur om worden verkregen (6.8). Dit geldt ook wanneer die stukken via een strafrechtelijk onderzoek zijn verkregen door een ander overheidsorgaan en in de strafrechtelijke procedure is geoordeeld dat die in het kader van het strafrechtelijk onderzoek rechtmatig zijn verkregen. Ik meen dat ook het via de hiervoor beschreven route (8.2) verkrijgen van dergelijke stukken daarom in strijd is met het fair play-beginsel.⁴⁷

8.4. De belastinginspecteur mag dergelijke adviserende stukken dus niet opvragen (5.1). Bij twijfel is het aan de adviseur die de documenten heeft opgesteld om te bepalen of deze documenten – of onderdelen daarvan – op grond van het fair play-beginsel niet gedeeld hoeven te worden (5.2-5.11). Dat deze stukken zich al (rechtmatig) bij een andere overheidsinstantie bevinden maakt dat niet anders.

9. Gevolgen van een schending van het fair play-beginsel; bewijsuitsluiting?

9.1. De volgende vraag die dient te worden beantwoord is welke consequenties verbonden moeten worden aan een schending van het fair play-beginsel door het uitoefenen van bevoegdheden door de belastinginspecteur waardoor inzage wordt verkregen in rapporten of andere geschriften van een derde die ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. In de arresten van 23 september 2005 is de Hoge Raad niet toegekomen aan deze stap omdat in die zaak werd geweigerd de stukken te verstrekken en de Hoge Raad in een overweging ten overvloede inging op het fair play-beginsel.⁴⁸

9.2. De meest voor de hand liggende consequentie die verbonden kan worden aan schending van het informeel verschoningsrecht is wellicht bewijsuitsluiting. Het is echter de vraag of dit in praktisch opzicht effectief is en of dit in meer principiële opzicht aansluit bij de strekking van het informeel

46 Zie Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 27 februari 2024, ECLI:NL:GHARL:2024:1502, oww. 4.8 in de zaak van de vrouw.

47 Vgl. J.A.R. van Eijdsden, Fair play als exponent van fiscaal fatsoen, WFR 2007/1133, par. 3.

48 HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR6468 en ECLI:NL:HR:2005:AU3140, oww. 3.2.

verschoningsrecht. Bewijsuitsluiting ziet namelijk per definitie op feiten, terwijl het informeel verschoningsrecht in de kern betrekking heeft op fiscaal juridische beschouwingen. De argumenten die in deze beschouwingen zijn neergelegd of daaraan kunnen worden ontleend laten zich niet uitsluiten in een procedure. De rechter zal moeilijk ter zitting tegen de inspecteur kunnen zeggen: "Nee, nee, u mag geen beroep doen op de wetsgeschiedenis van art. 4, want het idee voor dat argument heeft u opgedaan uit het advies dat u niet mocht inzien". En zelfs al zou de rechter dat ter zitting kunnen zeggen, dan kan hij bij het de beoordeling van de vraag hoe art. 4 moet worden uitgelegd, toch moeilijk de ogen sluiten voor die wetsgeschiedenis. Bewijsuitsluiting als sanctie op schending van het informeel verschoningsrecht is dus in praktisch opzicht niet effectief, terwijl het in principieel opzicht niet goed aansluit bij de strekking van dit informeel verschoningsrecht.

9.3. De leer van de fruits of the poisonous tree – of: de vruchtenleer – biedt naar mijn mening ook geen mogelijkheid om een sanctie te stellen op schending van het informeel verschoningsrecht die zowel effectief is als recht doet aan de strekking van dat informeel verschoningsrecht. In mijn conclusie van vandaag in de zaak met nummer 24/02042 behandel ik deze vruchtenleer. Ik kom daarin tot de slotsom dat net als in het strafrecht toepassing van de vruchtenleer beperkt moet worden tot materiaal dat uitsluitend en rechtstreeks is verkregen door wat in het strafrecht het vormverzuim wordt genoemd, en in het belastingrecht het onrechtmatig handelen van de Inspecteur heet. Ik kan mij niet voorstellen dat er in de praktijk feitelijke of juridische vruchten zullen zijn die uitsluitend en rechtstreeks zijn verkregen door de juridische argumenten die de inspecteur door de schending van het informeel verschoningsrecht op een presenteerblaadje onder de neus heeft gekregen. Als het om een enigszins valide argument gaat zal toch steeds gezegd kunnen worden dat de inspecteur er zelf ook wel op gekomen zou zijn.

9.4. Bij schending van het informeel verschoningsrecht zal bewijsuitsluiting wel een zeker effect hebben als er in het (onderdeel van het) advies dat de inspecteur niet mocht opvragen, naast juridische beschouwingen ook feiten staan vermeld die hem anderszins niet bekend waren. Dat is op zichzelf beschouwd positief, want zo is er ten minste enige sanctie verbonden aan die schending, maar het kernbelang van het informeel verschoningsrecht wordt er niet mee veiliggesteld.

9.5. Het voorgaande voert mij naar de slotsom dat er eigenlijk geen goede repressieve sanctie staat op schending van het informeel verschoningsrecht. Dat maakt preventie des te belangrijker. En des te belangrijker is het ook dat de selectie van de onder het informeel verschoningsrecht vallende stukken in handen wordt gelegd van primair de desbetreffende adviseur en secundair een rechter of een andere onpartijdige en onafhankelijke autoriteit. Zo kunnen schendingen van het informeel verschoningsrecht zoveel mogelijk worden voorkomen.

10. Samenvatting en beschouwing

10.1. Belastingadviseurs behoren niet tot de in het civiele recht, het strafrecht en het belastingrecht wettelijk erkende functioneel verschoningsgerechtigden (2.6 en 2.7). Zij kunnen onder omstandigheden wel een beroep doen op het zogenoemde informele verschoningsrecht. In de arresten van 23 september 2005 heeft de Hoge Raad uiteengezet dat het informele verschoningsrecht een uitvloeisel is van het fair play-beginsel. Dit beginsel verzet zich ertegen dat een inspecteur van zijn bevoegdheid ex art. 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 (2.9).

10.2. De verwijzing naar de fairness van het 'spel' tussen Belastingdienst en belastingplichtige is denkkelijk ontleend aan de parlementaire geschiedenis van de AWR, in het bijzonder die van de artt. 47 en 53 AWR. Daarin komt naar voren dat de wetgever meende dat de processuele gelijkheid tussen belastingplichtige en fiscus zou worden verstoord als de inspecteur het recht zou krijgen de argumenten die tegen de belastingplichtige pleiten zo 'op een presenteerblaadje voor de neus te krijgen'. Dat zou – aldus de Minister – 'niet fair zijn'. Daarom werd in de tekst van art. 47 AWR opgenomen dat de bevoegdheid om inzage te vragen in (kort gezegd) gegevensdragers, beperkt is tot die documenten 'waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten' en kondigde de Minister aan dat hij aan de Belastingdienst een aanwijzing zou geven, erop neerkomende dat geen inzage behoeft te worden verstrekt in door belastingconsulenten en accountants verstrekte adviezen en gevoerde correspondentie (2.12-2.14).

10.3. Aldus verschilt het informeel verschoningsrecht wezenlijk van het wettelijk verschoningsrecht. Het object van het wettelijk verschoningsrecht is in de kern de feitelijke informatie die een burger onbevreesd met zijn vertrouwenspersoon moet kunnen delen. Om de vertrouwelijkheid van de aldus met die vertrouwenspersoon gedeelde feitelijke informatie te garanderen is het nodig dat ook de berichten die de vertrouwenspersoon aan zijn cliënt stuurt geheim blijven. De vertrouwelijkheid van de adviezen van de geheimhouder is dus een praktisch uitvloeisel van waar het in de kern om gaat: het geheimhouden van de feitelijke informatie die de cliënt aan zijn vertrouwenspersoon heeft toevertrouwd. Bij het informeel verschoningsrecht is dat precies andersom. De kern van dat informeel verschoningsrecht is dat de fiscus de juridische adviezen niet mag zien, omdat door die inzage het gelijke speelveld tussen belastingplichtige en belastinginspecteur verstoord zou raken; die inspecteur zou anders alle argumenten op een presenteerblaadje aangereikt kunnen krijgen. Om de vertrouwelijkheid van de analyses en adviezen te garanderen is het nodig ook de daarmee samenhangende beschrijving van de feiten vertrouwelijk te houden. Dus is de vertrouwelijkheid van de passages in adviezen die de feiten beschrijven slechts een praktisch uitvloeisel van waar het bij het informele verschoningsrecht in de kern om gaat: het geheimhouden van de adviezen die de juridische positie van de cliënt belichten (4.9-4.10).

10.4. Voor de praktische werking van het verschoningsrecht is het van groot belang vast te stellen wie bepaalt of een document al dan niet materiaal bevat dat onder het verschoningsrecht valt. Ten aanzien van het wettelijk verschoningsrecht geldt dat de verschoningsgerechtigde in eerste instantie zelf het materiaal filtert (5.4). In het strafrecht kan vervolgens een rechter-commissaris worden gevraagd om die filtering te toetsen (5.6). Ik meen dat naar analogie voor het informeel verschoningsrecht moet gelden dat de filtering in eerste instantie moet worden overgelaten aan de verschoningsgerechtigde zelf. Toetsing van de door hem gemaakte selectie zou moeten plaatsvinden door een rechter of een andere onafhankelijke en onpartijdige functionaris, en in elk geval niet door het bestuursorgaan. Het belastingrecht kent (nog) niet een dergelijke toetsingsfunctionaris (5.10-5.12).

10.5. Een andere vraag over het informeel verschoningsrecht is of dit recht de inspecteur alleen beperkt bij de uitoefening van zijn uit art. 47 AWR volgende bevoegdheden. Ik beantwoord die vraag ontkennend. Ook bij derdenonderzoeken in de zin van art. 48 en 53 AWR moet het informeel verschoningsrecht in

acht genomen worden (6.6-6.8). Betwijfeld kan worden of andere overheidsorganen, zoals de officier van justitie, ook gebonden zijn aan het informeel verschoningsrecht. Ik aarzel over het antwoord op die vraag, maar denk uiteindelijk dat die gebondenheid naar geldend recht niet bestaat (7.5). Wanneer documenten die onder het informeel verschoningsrecht vallen bij zo'n ander overheidsorgaan liggen, mag de inspecteur die stukken niet buiten de verschoningsgerechtigde om bij dat orgaan opvragen. Ook hier moet mijns inziens de filtering in eerste instantie worden overgelaten aan de verschoningsgerechtigde (8.3-8.4).

10.6. Als het informeel verschoningsrecht is geschonden, is bewijsuitsluiting weliswaar mogelijk, maar het is niet een effectieve en bij het doel van dit verschoningsrecht aansluitende sanctie (9.2). Ook de leer van de fruits of the poisonous tree biedt geen uitkomst (9.3). Daarom is het des te belangrijker dat voorkoming van dergelijke schendingen wordt gewaarborgd (9.5).

10.7. Tot slot een kritische observatie die het bestek van deze zaak ruimschoots te buiten gaat. In het arrest Notaris Maas heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de grondslag van het (wettelijke) verschoningsrecht moet worden gezocht in een in Nederland geldend algemeen rechtsbeginsel dat meebrengt dat bij zodanige vertrouwenspersonen het maatschappelijk belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet wijken voor het maatschappelijk belang dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden (2.2). Aan advocaten is in de wet een verschoningsrecht toegekend (zie onder meer art. 53a AWR). Aan andere rechtsbijstandsverleners in rechterlijke procedures is dit verschoningsrecht niet toegekend, terwijl bijvoorbeeld in belastingzaken die rechtsbijstand in het overgrote deel van de gevallen wordt verleend door niet-advocaten. De afgelopen jaren is in de politiek aandacht geweest voor het toegankelijk maken van laagdrempelige onafhankelijke fiscale rechtshulp.⁴⁹ Om effectief rechtsbijstand te kunnen verlenen is het nodig dat de geheimhouding wordt gegarandeerd van de informatie die de burger aan de bijstandsverlener toevertrouwt. Zou dit anders zijn, dan was het ook niet nodig om aan de advocaat een verschoningsrecht toe te kennen. Ik meen daarom dat de rechtsbijstandsverleners bij wie de politiek de taak wil neerleggen om laagdrempelige onafhankelijke fiscale rechtshulp te verlenen, ook een verschoningsrecht zou moeten worden verleend. Deze oproep is overigens minder revolutionair dan zij wellicht lijkt, want in het civiele recht en het strafrecht geldt al heel lang dat ook medewerkers van een bureau voor rechtshulp tot de verschoningsgerechtigden worden gerekend. De Hoge Raad overwoog in zijn arrest van 25 oktober 1985 over het verschoningsrecht van medewerkers van een bureau voor rechtshulp:⁵⁰

“3.2.2 Het strookt met de geschetste ontwikkeling en met het uitgangspunt van de wettelijke regeling van de gefinancierde rechtshulp 'dat geen rechtzoekende die werkelijk rechtshulp behoeft voor de behartiging van wezenlijke rechtsbelangen daarvan verstoken mag blijven' (memorie van toelichting Wet tijdelijke voorzieningen rechtsbijstand, p. 11), om aan te nemen dat het maatschappelijk belang dat een ieder die meent op grond van zijn financiële draagkracht voor rechtsbijstand op de voet van de WROM [Wet rechtsbijstand on- en minvermogenden – RJK] in aanmerking te komen, zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het

49 Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 2022/23, 31 066, nr. 1240 (Kamerbrief d.d. 1 juni 2023).

50 HR 25 oktober 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9069 (civiele kamer), en voor het strafrecht: G.J.M. Corstens, Het Nederlands Strafrecht, 10e druk, Deventer 221, blz. 149.

besprokene te dien einde tot de bureaus voor rechtshulp kan wenden, zo zwaar weegt dat het maatschappelijk belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, daarvoor moet wijken. Dat betekent dat aan een juridisch medewerker als onder 3.1 bedoeld een verschoningsrecht dient te worden toegekend nopens hetgeen waarvan de wetenschap hem als zodanig is toevertrouwd.”