

NLF-W 2021/46

## Voorkom omzeiling van het verschoningsrecht in belastingzaken

mr. N. van den Hoek

Het verschoningsrecht van advocaten staat onder druk doordat de Belastingdienst informatie uit advocatendossiers 'elders' opvraagt. Nick van den Hoek bespreekt een zaak waarin een door een advocaat opgesteld schikkingsvoorstel bij de cliënt werd opgevraagd, die niet wist dat hij mocht weigeren dat stuk te verstrekken. Ook gaat hij in op de vraag hoe de Inspecteur moet handelen als hij tijdens een derdenonderzoek informatie ontvangt waarop mogelijk een verschoningsrecht rust. Daarnaast wordt een arrest van de Hoge Raad besproken waaruit volgt dat advocaten onder omstandigheden een beroep kunnen doen op het verschoningsrecht ten aanzien van transacties op hun derdengeldenrekening.

### 1. Inleiding

In dit artikel worden twee arresten van de Hoge Raad over het verschoningsrecht van advocaten besproken. Het eerste arrest gaat over de vraag of een door een advocaat opgesteld schikkingsvoorstel, dat door de belastingplichtige aan de Inspecteur is verstrekt, voor de belastingheffing mag worden gebruikt.<sup>1</sup> Ik ben kritisch op het in stand gelaten oordeel van Hof Den Bosch dat het aannemelijk is dat de betreffende advocaat ten aanzien van dat document geen beroep op zijn verschoningsrecht deed. Ook bespreek ik hoe de Inspecteur moet handelen als hij tijdens een derdenonderzoek informatie ontvangt waarop mogelijk een verschoningsrecht rust. In het tweede te bespreken arrest bevestigt de Hoge Raad dat advocaten onder omstandigheden een verschoningsrecht toekomt ten aanzien van transacties op hun derdengeldenrekening.<sup>2</sup> Aan de uitkomst in die zaak is in de literatuur ten onrechte de conclusie verbonden dat een banksaldo op 1 januari van een bepaald jaar een puur feitelijk gegeven is waarop het verschoningsrecht niet van toepassing is. Alvorens ik de arresten bespreek, ga ik hierna kort in op wat algemene aspecten van het verschoningsrecht.

### 2. Algemeen

Het verschoningsrecht ontslaat geheimhouders zoals advocaten van de verplichting tot het verstrekken van informatie over derden aan bijvoorbeeld de Belastingdienst.<sup>3</sup> Het is vaste jurisprudentie dat de grondslag van het verschoningsrecht is gelegen in het algemene rechtsbeginsel dat bij bepaalde

---

1 HR 21 mei 2021, 19/02508, ECLI:NL:HR:2021:751, NLF 2021/1109, met noot van Perdaems.

2 HR 9 april 2021, 20/00805, ECLI:NL:HR:2021:532, NLF 2021/1020, met noot van Barmentlo.

3 Zie artikel 53a AWR voor de codificatie van het verschoningsrecht in belastingzaken.

vertrouwenspersonen het maatschappelijke belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet wijken voor het belang dat eenieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden.<sup>4</sup> Het verschoningsrecht van de advocaat staat dus niet ten dienste van een individueel belang, maar het maatschappelijke belang dat rechtshulp vertrouwelijk kan worden ingeroepen.<sup>5</sup>

Het verschoningsrecht strekt zich in de regel uit tot dezelfde informatie als waarop de geheimhoudingsverplichting van de advocaat ziet, te weten: 'al hetgeen waarvan hij uit hoofde van zijn beroepsuitoefening als zodanig kennis neemt', of (anders geformuleerd) informatie die aan de advocaat in die hoedanigheid is toevertrouwd.<sup>6</sup> Indien een verschoningsgerechtigde zich op het standpunt stelt dat het in een specifiek geval gaat om informatie waarvan kennisneming zou leiden tot schending van het beroepsgeheim, moet dit standpunt door de rechter worden geëerbiedigd, tenzij redelijkerwijze geen twijfel erover kan bestaan dat dit standpunt onjuist is.<sup>7</sup>

Omdat de verplichting tot geheimhouding ook geldt voor medewerkers van de advocaat en andere personen die betrokken zijn bij de beroepsuitoefening (bijvoorbeeld een door de advocaat ingeschakelde deskundige)<sup>8</sup> komt deze categorie 'hulppersonen' een van de advocaat afgeleid verschoningsrecht toe. De cliënt van de advocaat heeft geen afgeleid verschoningsrecht, maar mag weigeren te voldoen aan een informatieverzoek van de Inspecteur 'met een beroep op de vertrouwelijkheid van zijn contacten met de door hem benaderde geheimhouder' (hierna ook: het weigeringsrecht).<sup>9</sup> Dit is door de Hoge Raad overwogen in het Tradman-arrest.<sup>10</sup>

---

4 HR 1 maart 1985, 6667 rek.nr, ECLI:NL:HR:1985:AC9066 (Notaris Maas), r.o. 3.1.

5 N.A.M.E.C. Fanoy en F.A.W. Bannier, Beroepsgeheim en verschoningsrecht: handboek voor de advocaat, medisch hulpverlener, notaris en geestelijke, Sdu, Den Haag 2008, p. 52.

6 Zie artikel 11a, lid 1, Advocatenwet. Gedragsregel 3 (advocatuur) geeft een iets ruimere omschrijving: de advocaat dient te zwijgen 'over bijzonderheden van door hem behandelde zaken, de persoon van zijn cliënt en de aard en omvang van diens belangen'. Fanoy merkt op dat de tekst van de gedragsregel meer recht doet aan hetgeen volgens vaste jurisprudentie wordt geacht onder de geheimhoudingsplicht te vallen, waaronder bijvoorbeeld ook de adviezen van de advocaat aan zijn cliënt. N.A.M.E.C. Fanoy, De geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de advocaat (diss. Amsterdam UvA), Maklu, Apeldoorn/Antwerpen 2018, par. 5.3.2, p. 185.

7 HR 3 april 2020, 19/01958, ECLI:NL:HR:2020:600, r.o. 3.2.4 met verwijzing naar HR 2 maart 2010, 08/01859 B, ECLI:NL:HR:2010:BJ9262, r.o. 3.3.

8 HR 29 maart 1994, 2864, ECLI:NL:HR:1994:ZC9693 en HR 12 februari 2002, 03236/00 B, ECLI:NL:HR:2002:AD4402.

9 HR 27 april 2012, 10/04774, ECLI:NL:HR:2012:BV3426 (Tradman/Staat). De Hoge Raad oordeelde in dat arrest in r.o. 3.5.4 voorts dat 'een belastingplichtige, de belastingdienst de gelegenheid moet geven om zijn bewering dat de desbetreffende informatie contacten tussen die belastingplichtige en een geheimhouder betreft, op aannemelijkheid te toetsen. Deze toetsing kan in voorkomend geval worden opgedragen aan een neutrale derde, bijvoorbeeld een notaris'.

10 En daarvoor ook al in een arrest van de strafkamer waarnaar de Hoge Raad in het Tradman-arrest verwijst: HR 19 november 1985, 1590 Besch, ECLI:NL:HR:1985:AC9105, r.o. 5.3.1.

### 3. Getouwtrek om verstrekking van een schikkingsvoorstel (ECLI:NL:HR:2021:751)

De belanghebbende in deze zaak<sup>11</sup> was in 2009 gewond geraakt bij een ongeluk met een Boeing van Turkish Airlines nabij Schiphol. Voor de daarmee samenhangende schade had hij een claim ingediend bij onder andere Boeing en het in dat kader ontvangen bedrag van circa € 2 miljoen (hierna ook: de uitkering) gaf hij niet aan in zijn aangiften inkomstenbelasting.

Naar aanleiding van vragen aan belanghebbende over de financiering van aan hem toebehorende (on)roerende zaken werd de Inspecteur door de accountant van belanghebbende geïnformeerd over de uitkering. Een aantal van de door de Inspecteur gestelde vragen werden door de accountant doorgeleid aan de Nederlandse letselschadeadvocaat van belanghebbende (hierna: de advocaat). Die reageerde bij brief van 19 maart 2014 aan de accountant dat hij informatie had opgevraagd bij de Amerikaanse advocaat van belanghebbende en dat hij die informatie na ontvangst zou doorsturen aan belanghebbende, zodat die samen met de accountant kon bespreken 'wat gedeeld kan worden met de Belastingdienst'. De advocaat verzocht de accountant de Belastingdienst te laten weten dat er informatie aankwam. Ook liet hij in de brief weten dat hij zich, gelet op zijn specialisme, niet in de discussie met de Belastingdienst kon mengen.

Daarna vond een gesprek plaats tussen belanghebbende, de accountant en de Inspecteur waarin belanghebbende verklaarde dat hij niets op papier had over de uitkering en er verder ook niets over kon vertellen. De Inspecteur liet het er niet bij zitten en belde met de advocaat, die liet weten de verzochte informatie (opnieuw) aan belanghebbende te zullen verstrekken. Vervolgens verstreekte belanghebbende via zijn accountant de bij Boeing ingediende settlement demand (hierna: het schikkingsvoorstel) aan de Inspecteur, nadat hij die van de advocaat had ontvangen.<sup>12</sup> In het schikkingsvoorstel staat onder andere vermeld dat belanghebbende voorafgaand aan het ongeluk een succesvol zakenman was met onder meer zakelijke belangen in Turkije, bestaande uit een jachtverhuurbedrijf en investeringen in onroerend goed.

#### 3.1. *Advocaat deed (g)een beroep op verschoningsrecht*

Omdat in de aangiften van belanghebbende niets stond vermeld over zakelijke belangen in Turkije en belanghebbende vragen hierover niet beantwoordde, stelde de Inspecteur een informatiebeschikking vast. Voor Hof Den Bosch<sup>13</sup> was onder andere in geschil of dat terecht was. Volgens het Hof is het, gelet op voornoemde brief van 19 maart 2014 aan de accountant van belanghebbende, aannemelijk dat de advocaat ten aanzien van het schikkingsvoorstel geen beroep op zijn verschoningsrecht deed. Het stond de Inspecteur daarom vrij op basis daarvan vragen aan belanghebbende te stellen. Het Hof motiveert dit oordeel verder niet. Ik denk dat het Hof bedoelt dat de advocaat in de brief aan de accountant niet protesteerde tegen het verstrekken van de in de VS opgevraagde informatie – waaronder het schikkingsvoorstel – aan de Belastingdienst. De Hoge Raad vindt dit oordeel niet onbegrijpelijk. Hij voegt daaraan toe dat het schikkingsvoorstel namens belanghebbende aan de Inspecteur is

---

11 HR 21 mei 2021, 19/02508, ECLI:NL:HR:2021:751, NLF 2021/1109, met noot van Perdaems.

12 Zie r.o. 2.5 van het arrest van de Hoge Raad.

13 Hof Den Bosch 25 april 2019, 17/00005 t/m 17/00021, ECLI:NL:GHSHE:2019:1566, NLF 2019/1687, met noot van Jaeger.

verstrekt en oordeelt dat het de Inspecteur onder deze omstandigheden vrijstond de vragen te stellen. Belanghebbende had zich er immers op kunnen beroepen dat hij een weigeringsrecht heeft waar het gaat om zijn contacten met een geheimhouder (volgens het Tradman-arrest).

Hoewel de Hoge Raad weinig ruimte heeft om dergelijke feitelijke oordelen in cassatie te toetsen, meen ik dat het Hof wel erg gemakkelijk heeft aangenomen dat de advocaat geen beroep op zijn verschoningsrecht deed. Ten eerste was het informatieverzoek van de Inspecteur niet aan de advocaat, maar aan belanghebbende gericht. Het verschoningsrecht van de advocaat speelt in die situatie formeel geen rol; enkel het weigeringsrecht van belanghebbende. Ten tweede schreef de advocaat in de brief aan de accountant dat hij de informatie na ontvangst niet aan hem, maar aan belanghebbende zal sturen. De advocaat is zich dus terdege bewust van zijn geheimhoudingsplicht jegens derden. Ten derde schreef de advocaat dat hij zich niet in de discussie met de Belastingdienst kon mengen omdat hij ter zake niet deskundig is en dat hij het aan belanghebbende en de accountant laat 'wat gedeeld kan worden met de Belastingdienst'. De beslissing het stuk wel of niet te verstrekken liet hij dus expliciet onbeantwoord. Ten vierde speelt de aard van het stuk een rol. Omdat het door een advocaat 'in die hoedanigheid' is opgesteld moet ervan worden uitgegaan dat de advocaat zich ten aanzien daarvan op zijn verschoningsrecht beroept, als hij daar niet expliciet afstand van doet. Tot slot schreef de advocaat in een latere brief aan belanghebbende dat hij ondanks herhaalde verzoeken van de Belastingdienst heeft geweigerd informatie te verstrekken 'omdat dit valt onder ons beroepsgeheim'.

### **3.2. Schikkingsvoorstel niet zonder meer vrijwillig verstrekt**

In zijn noot bij het arrest in BNB 2021/18 stelt Vetter dat het enkele feit dat het schikkingsvoorstel door of namens belanghebbende vrijwillig werd verstrekt, betekent dat de informatie gebruikt mocht worden om vragen te stellen. Hoewel dat op zichzelf genomen juist is, merk ik op dat van vrijwilligheid pas kan worden gesproken indien iemand ten tijde van de verstrekking ervan doordrongen is dat hij daartoe niet verplicht is. In dit geval is de informatie verstrekt nadat die op grond van artikel 47 AWR van de belanghebbende was gevorderd. Weliswaar had belanghebbende een weigeringsrecht, maar uit de vastgestelde feiten blijkt niet dat hij daarop is geweest. In situaties waarin de Inspecteur informatieverplichtingen inroept ten aanzien van informatie die afkomstig is van een geheimhouder, lijkt mij dat het zorgvuldigheidsbeginsel met zich brengt dat de Inspecteur ondubbelzinnig te kennen geeft dat de belastingplichtige daarvoor een weigeringsrecht heeft.<sup>14</sup> Voor zover ik heb kunnen nagaan is dit aspect in de procedure onderbelicht gebleven.

### **3.3. Bekendmaking geheime informatie aan derde belet beroep op verschoningsrecht niet**

In deze zaak is nog een tweede informatiebeschikking genomen. Die was gebaseerd op informatie uit een ordner die tijdens een huisbezoek bij belanghebbende (die toen zelf niet thuis was) werd meegenomen. Aangezien de advocaat tegenover de Inspecteur voor alle stukken in de ordner een beroep op zijn verschoningsrecht heeft gedaan en niet is gebleken dat die informatie niet aan hem in de hoedanigheid van advocaat is toevertrouwd, strekt het verschoningsrecht zich uit tot alle stukken

---

14 Ter nuancering wijs ik op HR 30 augustus 2005, 03001/04, ECLI:NL:HR:2005:AT7091. In die zaak achtte de Hoge Raad het oordeel van het Hof onjuist dat een ambtenaar van de FIOD dan wel een rechter-commissaris een getuige (secretaresse van een notaris) voorafgaand aan het verhoor op het (afgeleide) verschoningsrecht had moeten wijzen.

in de ordner, aldus het Hof. Dit leidt tot het oordeel dat de met schending van het verschoningsrecht verkregen informatie niet mag worden gebruikt voor de belastingheffing zodat de informatiebeschikking moet worden vernietigd.

De staatssecretaris is het daar niet mee eens en betoogt in cassatie in de eerste plaats dat een deel van de gestelde vragen betrekking heeft op informatie die niet (langer) onder het verschoningsrecht van de advocaat valt, omdat de aan deze vragen ten grondslag liggende documenten in het kader van een civiele procedure zijn verstrekt aan een derde (Boeing). De Hoge Raad wijst deze klacht af met de overweging dat de 'enkele omstandigheid dat de advocaat stukken die tot het aan hem toevertrouwde materiaal gerekend kunnen worden, ter kennis van een wederpartij van zijn cliënt heeft gebracht in verband met onderhandelingen waarbij, of een geding waarin, hij zijn bijstand heeft verleend, [niet meebrengt] dat de advocaat ten aanzien van die stukken jegens anderen niet langer een beroep op zijn verschoningsrecht kan doen'. Een andersluidende opvatting lijkt mij onwenselijk.<sup>15</sup> Het staat de advocaat immers vrij vertrouwelijke informatie met derden te delen voor zover dat nodig is voor een goede uitoefening van de aan hem opgedragen taak.<sup>16</sup> Als een dergelijke gerechtvaardigde verstrekking gevolgen zou hebben voor het recht op verschoning jegens bijvoorbeeld de Belastingdienst, dan zou dat afbreuk doen aan de positie van advocaten als in vertrouwelijkheid werkende geschiloplossers.

### 3.4. Informatieverzoek aan de rechter mogelijk?

Wellicht liet de staatssecretaris zich inspireren door het Angelsaksische systeem. In de VS en het VK is het verschoningsrecht geen recht van de advocaat (zoals in Nederland), maar van de cliënt.<sup>17</sup> De cliënt kan van het attorney client privilege afzien (door het recht te waiven) en dat kan impliciet door informatie buiten de vertrouwensrelatie met de advocaat bekend te maken, bijvoorbeeld door die informatie met derden te delen.

De redactie van Vakstudie Nieuws vraagt zich in haar noot bij het arrest af waarom 'de Inspecteur niet op basis van artikel 55 AWR heeft gepoogd deze stukken zelf bij het desbetreffende gerecht op te vragen'.<sup>18</sup> Op grond van artikel 55 AWR dienen overheidsinstanties kosteloos gegevens en inlichtingen

---

15 Zie ook J. Mooijen, 'Geheimhoudersstukken in een kantooradministratie', Tijdschrift voor Sanctierecht & Onderneming 2017/1, par. 3.1, p. 6, die onder verwijzing naar een conclusie van A-G Knigge van 6 oktober 2015 (15/02336, ECLI:NL:PHR:2015:2567, punt 8.15) de deur open laat voor een andersluidende opvatting. Knigge verwoordde het in zijn conclusie als volgt: 'Het voorgaande roept de vraag op of het toetsingskader niet afhankelijk moet zijn van de vraag onder wie de desbetreffende stukken in beslag zijn genomen. Dat het antwoord op die vraag totaal irrelevant is als het gaat om het aan te leggen criterium, zegt zelfs de Hoge Raad niet. Hij overweegt enkel dat niet ter zake doet of de stukken onder de verschoningsgerechtigde dan wel onder de cliënt worden aangetroffen.'

16 Gedragsregel 3 (Vertrouwelijkheid), Gedragsregels advocatuur 2018.

17 A.S. Zuckerman, *Civil Procedure, Principles of Practice*, Sweet & Maxwell, London 2013, p. 825 en J. Fox e.a., 'United Kingdom', in: D. van Gerven (red.), *Professional Secrecy of Lawyers in Europe* (compiled by the Bar of Brussels), Cambridge University Press, Cambridge 2013, p. 586.

18 V-N 2021/23.16, met noot van de Redactie Vakstudie Nieuws.

te verstrekken die door de Inspecteur ter uitvoering van de belastingwetgeving worden gevraagd.<sup>19</sup> Ik verwacht niet dat deze suggestie door de Belastingdienst ter harte zal worden genomen. De Hoge Raad oordeelde al in 1988 dat 'partijen alle feiten en omstandigheden welke naar hun inzicht van belang kunnen zijn voor de beslissing van hun geschil, vrijelijk ter kennis van de rechter moeten kunnen brengen'.<sup>20</sup> Dat uitgangspunt komt onder druk te staan als de Inspecteur vertrouwelijke stukken bij gerechten op gaat vragen om het verschoningsrecht van advocaten te omzeilen. Het is mij overigens niet duidelijk of de rechter onder het bereik van artikel 55 AWR valt.<sup>21</sup>

### 3.5. Verschoningsrecht en derdenonderzoek

Hierna bespreek ik situatie waarin de Inspecteur de derde, in dit geval Boeing, verzoekt om 'alle informatie en correspondentie' aangaande het schikkingsvoorstel te verstrekken. Hoewel dat bij mijn weten nog niet door de rechter is beslist, ben ik van mening dat de derde in dat geval een weigeringsrecht toekomt ten aanzien van de stukken die afkomstig zijn van de advocaat van belanghebbende.<sup>22</sup> Het is echter de vraag of die derde van dat recht gebruik zal maken. De informatie heeft immers geen betrekking op zijn belastingplicht en in de praktijk wordt niet zelden (al dan niet impliciet) 'gedreigd' met strafrechtelijke consequenties bij niet nakoming van de informatieverplichtingen. De vraag is dus hoe de Inspecteur moet handelen als hij tijdens een derdenonderzoek informatie ontvangt waarop mogelijk een verschoningsrecht rust.

---

19 Dat is de definitie van artikel 55 AWR in de Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen Deel, Wolters Kluwer, Deventer, aantekening 1.1 (Inleiding).

20 HR 30 maart 1998, 13, ECLI:NL:HR:1998:AD2861, NJ 1998/554, met noot van Asser.

21 Hoewel ik daarnaar enig onderzoek heb verricht is het mij niet gelukt de vraag te beantwoorden of de rechter onder het bereik van artikel 55 AWR valt. Dit kan het geval zijn als de rechter of de rechtspraak kwalificeert als openbaar lichaam of rechtspersoon die bij of krachtens een bijzondere wet rechtspersoonlijkheid heeft verkregen. Uit de parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat de wetgever bij de invoering van artikel 55 AWR het oog had op 'het Rijk en zijn instellingen en diensten, alsmede voor lichamen die hoofdzakelijk uitvoering geven aan het beleid van het Rijk'. Zie Kamerstukken II 1985/86, 19 393, 3, p. 7. De rechter kan daar bezwaarlijk onder worden begrepen. Daarnaast heeft Feteris opgemerkt dat op grond van artikel 55 AWR enkel gegevens en inlichtingen kunnen worden opgevraagd en dus geen documenten. Zie M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Kluwer, Deventer 2007, p. 283. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever de woorden 'gegevens' en 'inlichtingen' als synoniemen beschouwde. Zie Kamerstukken II 1986/87, 19 393, 7, p. 4.

22 Van hem kan naar mijn mening niet worden gevergd dat hij meewerkt aan een schending van het verschoningsrecht. Aangezien de rechtmatigheid van een informatieverzoek in het kader van een derdenonderzoek niet middels een informatiebeschikking aan de rechter kan worden voorgelegd, vraag ik mij af wanneer duidelijk wordt of de derde in zo'n geval een weigeringsrecht heeft. Wellicht biedt de procedure omtrent de kostenbeschikking ex artikel 53, lid 5, AWR uitkomst. De rechter dient dan te beoordelen of het informatieverzoek van de Inspecteur aan de derde rechtmatig was en bij een negatief antwoord op die vraag of de Inspecteur een redelijke kostenvergoeding heeft toegekend. Zie bijvoorbeeld Hof Den Haag 27 juli 2021, 21/00027, ECLI:NL:GHDHA:2021:1509, NLF 2021/1731, met noot van Krukkert. Zie hierover ook A.B. Vissers en S.D. de Jong, 'Over (derden)onderzoeken bij de belastingadviseur', WFR 2021/208.

### 3.5.1. *Strafvorderlijke procedure rond verschoningsrecht en informatieverzoek aan derde*

Omdat een specifieke regeling in het belastingrecht ontbreekt, trek ik een parallel met het strafrecht om voornoemde vraag te beantwoorden. Het ligt daarbij meest voor de hand een vergelijking te maken met de toepassing van artikel 126nd Sv. Op grond van die bepaling kan de officier van justitie in het belang van het onderzoek informatie vorderen van degene van wie redelijkerwijs kan worden vermoed dat die toegang heeft tot bepaalde opgeslagen of vastgelegde gegevens.<sup>23</sup> In een arrest uit 2015 ging het om de belastingadviseurs van het kantoor Paardekooper Hoffman NV.<sup>24</sup> Die hadden ten behoeve van een klant die werd verdacht van belastingfraude regelmatig samengewerkt met advocaten en notarissen. Na onder protest te hebben voldaan aan een vordering tot uitlevering van stukken ter inbeslagneming, had het kantoor een klaagschrift ingediend tegen die inbeslagneming met de klacht dat deels sprake was van geheimhouderstukken. De Rechtbank oordeelde dat het kantoor niet gehouden was (potentiële) geheimhouderstukken uit te leveren voordat de verschoningsgerechtigden in de gelegenheid waren gesteld hun oordeel te vellen over de betreffende (potentiële) geheimhouderstukken. De Hoge Raad vernietigde die beslissing en overwoog dat ook in zo'n geval direct aan de vordering moet worden voldaan en dat de rechter-commissaris de verschoningsgerechtigde vervolgens in staat moet stellen zich uit te laten over zijn verschoningsrecht met betrekking tot de stukken.<sup>25</sup> Zijn standpunt moet worden geëerbiedigd, tenzij redelijkerwijze geen twijfel erover 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 Ringvoorzitter). Voor zover dat noodzakelijk is, mag daartoe door de rechter-commissaris van de desbetreffende stukken worden kennisgenomen. Als de rechter-commissaris beslist dat het verschoningsrecht toepassing mist of dat het moet worden doorbroken, dan kan tegen die beslissing binnen twee weken een klaagschrift worden ingediend bij de Rechtbank die de strafzaak inhoudelijk behandelt. Totdat in die (beklag)procedure onherroepelijk over (de eerbiediging van) het verschoningsrecht is beslist blijft kennisneming van de stukken (door opsporingsambtenaren) achterwege.

Verder wijs ik nog op een arrest van de strafkamer van de Hoge Raad uit 2010 waaruit volgt dat informatie waarop een verschoningsrecht rust niet door de strafrechter aan enige beslissing ten grondslag mag worden gelegd.<sup>26</sup> In een geval waarin de geheimhouder zelf geen verdachte is, zal hij die

---

23 Zie ook J.C. van Nass, 'Gegevensverstrekking door de accountant op grond van artikel 126nd Sv', Tijdschrift voor Sanctierecht & Onderneming 2018/1.

24 HR 22 december 2015, 15/00956 en 15/00957, ECLI:NL:HR:2015:3714.

25 Zie ook HR 30 juni 2017, 16/04642, ECLI:NL:HR:2017:1205, r.o. 2.6.

26 HR 20 april 2010, 09/00050, ECLI:NL:HR:2010:BK3369, NJ 2011/222, met noot van Borgers. Borgers signaleert in zijn noot dat de door de Hoge Raad gehanteerde benadering impliceert dat de strafrechter eerst kennisneemt van die mededelingen alvorens een beslissing te nemen. Indien de zittingsrechter tot de beslissing komt dat de mededelingen onder het verschoningsrecht vallen en dat daar derhalve geen gebruik van mag worden gemaakt, neemt dat niet weg dat de zittingsrechter toch kennis van de inhoud daarvan heeft genomen.

informatie niet mogen gebruiken op de grond dat het belang van de waarheidsvinding moet prevaleren boven dat van het verschoningsrecht.<sup>27</sup>

### *3.5.2. Inspecteur neemt geen kennis van informatie waarop mogelijk verschoningsrecht rust*

Naar analogie met de hiervoor besproken strafvorderlijke procedure dient de Inspecteur geen kennis te nemen van informatie waarop mogelijk een verschoningsrecht rust. Hij heeft geen speciale status binnen het onderzoek – zoals de rechter-commissaris dat wel heeft – zodat hij geen kennis mag nemen om te kunnen controleren of het verschoningsrecht van toepassing is. De Inspecteur dient in zo'n geval de verschoningsgerechtigde in staat te stellen zich uit te laten over zijn verschoningsrecht en diens standpunt te volgen tenzij er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat dit standpunt onjuist is. Om te voorkomen dat de Inspecteur toch (verregaand) kennisneemt van informatie waarop mogelijk een verschoningsrecht rust, kan de derde de betreffende informatie afzonderlijk verstrekken en daarbij direct kenbaar maken dat naar zijn mening sprake is van informatie waarop een verschoningsrecht rust. Als daarbij de naam en contactgegevens van de betreffende geheimhouder worden vermeld, dan dient de Inspecteur naar diens standpunt te informeren zonder van de inhoud van de stukken kennis te nemen. Als die gegevens niet worden vermeld, dan dient de Inspecteur niet verder kennis te nemen van de stukken dan nodig is om die gegevens te achterhalen. Cruciaal is te voorkomen dat de Inspecteur de informatie integraal doorneemt om zelf te beoordelen of het verschoningsrecht van toepassing is. Zoals hiervoor is betoogd is het niet aan de Inspecteur om te beoordelen of het verschoningsrecht van toepassing is. Bovendien schuilt in deze werkwijze het risico dat de Inspecteur vervolgonderzoek doet op basis van de met schending van het verschoningsrecht verkregen informatie. De uitkomsten van zo'n onderzoek zijn niet altijd te herleiden tot die schending.

### *3.5.3. Verschoningsrecht niet beperkt tot juridische bevindingen, kwalificaties of conclusies*

In de tweede plaats betoogt de staatssecretaris in de zaak over de vliegtuigcrash dat het verschoningsrecht van de advocaat zich niet uitstrekt tot documenten die geen juridische bevindingen, kwalificaties of conclusies bevatten. Die opvatting staat haaks op het uitgangspunt dat het aan de verschoningsgerechtigde is om te beoordelen of het informatie betreft die in de hoedanigheid van advocaat is verkregen. De aard van de verkregen informatie speelt daarbij geen rol. Het betoog van de staatssecretaris doet denken aan het arrest uit 2006 waarin de Hoge Raad oordeelde dat de Inspecteur vanwege het beginsel van fair play geen rapporten en andere geschriften van derden mag opvragen voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Dat geldt volgens het arrest 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 – desgevraagd – wel te worden verstrekt. Voor het hierop geënte informele verschoningsrecht van belastingadviseurs geldt dat het dus alleen betrekking heeft op (kort

---

27 De Hoge Raad overwoog in het arrest uit 2010 verder nog dat de wet (Sv.) geen bepaling kent die de strafrechter bevoegd verklaart om bewijsmateriaal dat naar zijn oordeel onrechtmatig is verkregen uit het dossier te doen verwijderen. Wel zal de strafrechter, indien hij op die informatie acht wil slaan in verband met enige te nemen beslissing, ten volle moeten toetsen of die informatie onder het verschoningsrecht valt.

gezegd) advies en het in dat kader beschreven feitencomplex. Voor het verschoningsrecht geldt een dergelijke beperking echter niet.

Wellicht liet de staatssecretaris zich ook inspireren door de uitspraak van Rechtbank Den Haag van 14 januari 2015 over het governance rapport dat door de advocaten van De Brauw werd opgesteld over de derivatenpositie van Vestia.<sup>28</sup> In die zaak oordeelde de Rechtbank dat het rapport niet onder het verschoningsrecht viel omdat het enkel feiten en geen juridisch advies betrof. Dit oordeel is kritisch ontvangen.<sup>29</sup> Van Breukelen annoteerde bij die uitspraak dat door de advocaat geselecteerde feiten binnen de reikwijdte van het verschoningsrecht zouden moeten vallen omdat het de door de advocaat aangelegde basis vormt om te adviseren over de rechtspositie van Vestia.<sup>30</sup> Hof Amsterdam oordeelde in een andere zaak dat alle informatie die door een advocaat van De Brauw was verkregen in het kader van een door SBM ingesteld intern onderzoek in beginsel onder diens verschoningsrecht valt.<sup>31</sup> In de onderhavige zaak overweegt de Hoge Raad dat de door de staatssecretaris voorgestelde beperking van het verschoningsrecht, 'zo algemeen geformuleerd' geen steun vindt in het recht. Ik denk dat deze casus – waarin sprake is van traditionele rechtsbijstand door een advocaat bij een juridisch geschil – zich inderdaad niet leent voor beantwoording van de door de staatssecretaris voorgelegde vraag over de reikwijdte van het verschoningsrecht.

#### 4. Getouwtrek om informatie derdengeldenrekening advocaat (ECLI:NL:HR:2021:532)

Het tweede hier te bespreken arrest<sup>32</sup> betreft een advocaat die in gerechtelijke procedures bijstand had verleend aan een mevrouw die een bankrekening bij de KB-Luxbank had aangehouden met een saldo van circa € 436.000. De (ex-)cliënte had het saldo overgeboekt naar de derdengeldenrekening van de advocaat. De Belastingdienst stelde een (derden)onderzoek in en wilde weten welk bedrag was gestort, welke betalingen daarmee waren gedaan en wat het eventueel nog resterende saldo op de derdengeldenrekening was. De stelling dat de gelden gebruikt waren ter voorkoming van een executieveiling werd door de Belastingdienst ontkracht. De advocaat stelde in de procedure bij Hof Den Bosch dat het aan hem is te beoordelen of hem een beroep op het verschoningsrecht toekomt en dat in totaal twee dekens van de Orde van Advocaten hem na landelijk overleg geadviseerd hadden geen

28 Rechtbank Den Haag 14 januari 2015, C-09-461443 HA ZA 14-310, ECLI:NL:RBDHA:2015:248.

29 Zie J. Sluysmans en. R. de Graaff, 'Het advocatuurlijke verschoningsrecht', NJB 2016/1606 en N.A.M.E.C. Fanoy, 'Verschoningsrecht van de advocaat: veilige haven, geen vrijplaats', AA 2016/89, par. 4.

30 JOR 2015/141, met noot van Van Breukelen.

31 Hof Amsterdam 20 april 2021, 200.277.502/01, ECLI:NL:GHAMS:2021:1091, r.o. 2.3.10.2. Daarin overwoog het Hof als volgt: 'Wat er zij van de vraag of de stelling van [appellant] juist is dat het onderhavige rapport geen juridische kwalificaties of conclusies bevat, [geïntimeerde] is als advocaat van SBM bij het interne onderzoek betrokken geweest. Alle informatie die hij tijdens dit onderzoek heeft verkregen en al hetgeen hij in het kader daarvan aan SBM heeft geadviseerd valt daarom in beginsel onder het hem toekomende verschoningsrecht.'

32 HR 9 april 2021, 20/00805, ECLI:NL:HR:2021:532, NLF 2021/1020, met noot van Barmiento.

informatie te verstrekken. Of, en zo ja op basis waarvan, de dekens dat advies hebben gegeven is door het Hof niet vastgesteld.<sup>33</sup>

Het Hof oordeelt dat de advocaat onvoldoende had toegelicht dat en waarom ‘ten aanzien van het gestorte bedrag sprake is van informatie die hem in de hoedanigheid van vertrouwensman is toevertrouwd, direct te relateren is aan een door hem behandelde zaak en daarom geheim moet blijven’. En dat de stand van het saldo op 1 januari van een bepaald jaar een puur feitelijk gegeven is, ‘waaraan niet valt te ontleen welke motieven aan eventuele mutaties daarvan ten grondslag hebben gelegen’. Die informatie moet dus worden verstrekt. De situatie is naar het oordeel van het Hof evenwel anders voor zover het gaat om de eventuele bestemming van het gestorte bedrag. Voor zover hiervan betalingen hebben plaatsgevonden, kunnen die berusten op een aan de advocaat verstrekte opdracht, zodat het verschoningsrecht van toepassing is, aldus het Hof.<sup>34</sup>

#### 4.1. Derdengeldenrekening valt onder omstandigheden onder het verschoningsrecht

De Staat betoogt in cassatie dat informatie omtrent (het beheer van) derdengelden in beginsel niet onder het verschoningsrecht van de advocaat valt. Voor notarissen geldt sinds 1 januari 2012 een wettelijke uitzondering op het verschoningsrecht ten aanzien van specifieke informatie omtrent transacties op de derdengeldenrekening jegens de Belastingdienst.<sup>35</sup> A-G Wesseling-van Gent komt in haar conclusie in deze zaak tot de vaststelling dat:

‘Noch de tekst, noch de wetsgeschiedenis van artikel 53a AWR, noch enige andere regeling [steun] biedt voor de opvatting dat het functionele verschoningsrecht van de advocaat niet zou gelden ten aanzien van een derdengeldenrekening.<sup>36</sup>

De Hoge Raad herhaalt eerdere jurisprudentie waarin is uitgemaakt dat bij de bepaling van de reikwijdte van de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht geen onderscheid wordt gemaakt naar de mate van vertrouwelijkheid van de gegevens.<sup>37</sup>

---

33 Hof Den Bosch 7 januari 2020, 200.254.676/01, ECLI:NL:GHSHE:2020:13, NLF 2020/0372, met noot van Geradts, r.o. 3.1 en r.o. 3.9. In r.o. 3.1 staat onder meer dat de Belastingdienst aan de advocaat heeft voorgesteld om de deken gezamenlijk te benaderen, wat kennelijk niet is gebeurd. Voor het overige stelt het Hof enkel vast wat de advocaat heeft gesteld over de adviezen van de dekens.

34 Van der Voort Maarschalk voelt in zijn annotatie in BNB 2021/100 mee met de Staat die in cassatie klaagt over een ‘onbegrijpelijk contrast’ tussen deze overwegingen. Uit zijn noot: ‘Hoewel de cliënte ter zake van de initiële storting een toelichting had gegeven, wilde het Hof zonder nadere uitleg van de advocaat niet aannemen dat die storting verband hield met een door hem behandelde zaak, maar ter zake van de doorbetaling van diezelfde gelden nam het Hof dat zonder kenbare uitleg wel aan. In dat oordeel zit bepaald iets tegenstrijdigs.’

35 Artikel 25, lid 8, Wet op het notarisambt.

36 Conclusie A-G Wesseling-van Gent 15 januari 2021, 20/00805, ECLI:NL:PHR:2020:1177, punt 2.42.

37 Zie r.o. 3.1.3 van het arrest van de Hoge Raad met verwijzing naar HR 1 maart 1985, 6667 rek.nr, ECLI:NL:HR:1985:AC9066 (Notaris Maas), r.o. 3.4.

‘Beslissend is of het gaat om informatie die degene die een vertrouwensberoep uitoefent, in die hoedanigheid is toevertrouwd.’<sup>38</sup>

Daarop volgt de logische conclusie dat informatie over de derdengeldenrekening onder omstandigheden kan worden aangemerkt als ‘informatie die hem in hoedanigheid van advocaat is toevertrouwd’ en daarmee onder het verschoningsrecht valt.<sup>39</sup> Met de toevoeging ‘onder omstandigheden’ lijkt de Hoge Raad erop te doelen dat de advocaat de derdengeldenrekening dan wel op de juiste wijze moet gebruiken: te weten voor het ontvangen van gelden die betrekking hebben op een door de advocaat behandelde zaak en functioneel zijn voor het verloop van die zaak (artikel 1, lid 1, jo. artikel 6.22 Verordening op de advocatuur).<sup>40</sup>

#### 4.2. Banksaldo kan ook onder het verschoningsrecht vallen

Ik ben het niet eens met de conclusie van Kamerling en Klein Sprokkelhorst in TFB 2021/27 dat een saldo op 1 januari van een bepaald jaar een puur feitelijk gegeven is waarop het verschoningsrecht niet van toepassing is.<sup>41</sup> Dat was de conclusie van het Hof in het nadeel van de advocaat, die (daartegen) geen cassatie instelde. Uit het oordeel van de Hoge Raad dat geen onderscheid bestaat tussen meer en minder vertrouwelijke gegevens volgt dat het Hof het recht op dit punt onjuist heeft toegepast.

Het is jammer dat de advocaat geen cassatieberoep heeft ingesteld tegen het oordeel van het Hof. Het is nu onduidelijk of van hem onder deze omstandigheden – de eerder aan deze (ex-)cliënt verleende bijstand en de kennelijke adviezen van twee dekens – terecht werd verlangd dat hij meer toelichting gaf op de stelling dat het geld aan hem in de hoedanigheid van advocaat was toevertrouwd. Fanoy meent dat onder deze omstandigheden niet valt in te zien dat het standpunt van de advocaat ‘evident onjuist’ is, zodat het beroep op het verschoningsrecht moet worden geëerbiedigd.<sup>42</sup> Rosier kwam eerder ook tot die conclusie.<sup>43</sup>

## 5. Conclusie

De Hoge Raad heeft het verschoningsrecht in twee arresten nader gedefinieerd. Het arrest over de vliegtuigcrash is onbevredigend vanwege de uitkomst dat de Inspecteur een stuk waarop een verschoningsrecht rust, mag gebruiken voor de belastingheffing. Ik kan mij niet aan de indruk onttrekken dat de Inspecteur in die zaak bewust informatie uit het advocatendossier bij belanghebbende opvroeg

38 Zie r.o. 3.1.3 van het arrest van de Hoge Raad, met verwijzing naar HR 3 april 2020, 19/01958, ECLI:NL:HR:2020:600, r.o. 3.2.4.

39 Zie r.o. 3.4.1 van het arrest van de Hoge Raad.

40 Zie ook de noot van Fanoy in JOR 2021/199, onderdeel 5.

41 R.N.J. Kamerling en A.K.H. Klein Sprokkelhorst, ‘Het verschoningsrecht van advocaten – een kwestie van balans’, TFB 2021/27.

42 Zie haar noot in JOR 2021/199, onderdeel 6, waarin zij wijst op de eerdere bijstand door de advocaat aan de cliënt en de rol van de dekens.

43 E.J.M. Rosier, ‘Het verschoningsrecht van de advocaat “on the edge”?’, TFB 2020/14.

en niet bij de betreffende advocaat, omdat die zich waarschijnlijk op zijn verschoningsrecht zou hebben beroepen.

Het lijkt mij dat het zorgvuldigheidsbeginsel meebrengt dat de Inspecteur de belastingplichtige ondubbelzinnig wijst op zijn weigeringsrecht als hij informatie bij hem opvraagt waarop een verschoningsrecht rust. Ook heb ik gewezen op de situatie waarin de Inspecteur in het kader van een derdenonderzoek informatie ontvangt waar mogelijk een verschoningsrecht op rust. Hij neemt daarvan dan geen kennis en stelt de betreffende verschoningsgerechtigde in staat zich uit te laten over zijn verschoningsrecht met betrekking tot die informatie. Diens standpunt moet worden geëerbiedigd, tenzij redelijkerwijze geen twijfel erover kan bestaan dat dit standpunt onjuist is. In het andere besproken arrest bevestigt de Hoge Raad dat informatie over transacties op de derdengeldenrekening van een advocaat onder omstandigheden (lees: indien functioneel voor een hem in die hoedanigheid gegeven opdracht) onder zijn verschoningsrecht valt.

**mr. N. van den Hoek**

*Jaeger Advocaten-belastingkundigen*