

## Geen verschoningsrecht voor advocaat/belastingadviseur

Rechtbank Amsterdam 4 oktober 2022, ECLI:NL:RBAMS:2022:6249

### SAMENVATTING

A bv en B bv worden onder meer strafrechtelijk verdacht van het indienen van onjuiste aangiften vennootschapsbelasting in de jaren 2007 tot en met 2013 (strafbaar gesteld in artikel 69 AWR). Om hen bij te staan hebben zij mr. X (advocaat en belastingadviseur) ingeschakeld die namens hen over deze aangiften met de Belastingdienst heeft gecorrespondeerd.

De vraag is of mr. X zich in de strafzaak op het verschoningsrecht kan beroepen voor wat betreft de informatie die hij aan de Belastingdienst heeft verstrekt.

Het eerste geschilpunt is of mr. X in zijn hoedanigheid van advocaat dan wel als belastingadviseur namens A en B heeft gehandeld.

Rechtbank Amsterdam stelt vast dat het uitgangspunt is dat een verschoningsgerechtigde zelf bepaalt of aan hem toevertrouwde informatie onder het verschoningsrecht valt. Dit uitgangspunt brengt mee dat het ook primair aan de verschoningsgerechtigde is om te beoordelen in welke hoedanigheid bepaalde informatie aan hem is toevertrouwd. Van het hiervoor genoemde uitgangspunt kan alleen worden afgeweken als er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat het door de verschoningsgerechtigde ingenomen standpunt onjuist is. Daarvan is in deze zaak geen sprake. Hieruit volgt dat de informatie die mr. X aan de Belastingdienst heeft verstrekt (in beginsel) vertrouwelijk is.

Het tweede geschilpunt is of het feit dat deze informatie is overgedragen aan de Belastingdienst meebrengt dat de vertrouwelijkheid daarvan is prijsgegeven. Volgens de Rechtbank is dat het geval.

Hier doet zich de bijzonderheid voor dat de informatie is verstrekt in het kader van de vaststelling van de hoogte van de belastingschuld en (dus) de beoordeling van de juistheid van de ingediende aangiften vennootschapsbelasting, terwijl de verdenking op precies die gedraging ziet. Verder is van belang dat deze informatie is verstrekt aan de Inspecteur, die op grond van artikel 80, lid 1, AWR mede is belast met de opsporing van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. Naar het oordeel van de Rechtbank brengen deze bijzonderheden mee dat moet worden geoordeeld dat de vertrouwelijkheid van de informatie niet alleen is prijsgegeven in de administratiefrechtelijke relatie tot de Belastingdienst inzake de afwikkeling van de ingediende aangiften vennootschapsbelasting maar ook in het mogelijke strafrechtelijke vervolg daarop.

## NOOT

### Inleiding

Het verschoningsrecht is een in Nederland geldend algemeen erkend rechtsbeginsel.<sup>1</sup> De eerbiediging van het vertrouwelijk karakter van informatie die is toevertrouwd aan een geheimhouder, in dit geval een advocaat, is een zwaarwegend belang. Eenieder dient de mogelijkheid te hebben om vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking een advocaat te raadplegen. In beginsel dient de waarheidsvinding voor dit belang te wijken.

Het verschoningsrecht is zeker niet absoluut.<sup>2</sup> Een inbreuk kan bijvoorbeeld worden gemaakt als de advocaat zelf verdachte is, de informatie het voorwerp van het strafbare feit uitmaakt of tot het begaan daarvan heeft gediend.<sup>3</sup> Daarnaast is in belastingzaken belangrijk: feitelijke informatie kan voor de heffing in beginsel worden opgevraagd, informatie die niet afhankelijk is van de wil ook voor strafrechtelijk onderzoek, dan wel beboeting.<sup>4</sup> Dit soort informatie 'stallen' bij een advocaat maakt het geen verschoningsgerechte informatie.

Er zijn denk ik weinig juristen die dit zwaarwegend belang niet in zijn algemeenheid onderschrijven. Toch kan ik me niet aan de indruk onttrekken dat, net zoals bijvoorbeeld bij privacy, de regel in zijn algemeenheid wel wordt erkend, maar in een specifieke aangelegenheid snel wordt gezocht naar argumenten om in het voorliggende geval andere belangen (meestal de waarheidsvinding, de behoefte te komen tot een veroordeling) te laten prevaleren. Zo ook in de onderhavige procedure. Ten onrechte.

### Dubbele petten en de hoedanigheid van advocaat

Uit vaste jurisprudentie van de Hoge Raad<sup>5</sup> is af te leiden dat de aard van de hier aan de orde zijnde bevoegdheid tot verschoning met zich brengt dat het oordeel over de vraag of brieven of geschriften object van de bevoegdheid tot verschoning uitmaken in beginsel toekomt aan de verschoningsgerechtigde. Diens oordeel moet door justitie en de Belastingdienst worden geëerbiedigd, tenzij er redelijkerwijze geen twijfel over kan bestaan dat dit standpunt onjuist is.

In deze zaak moet de rechter-commissaris beoordelen of op het door de officier van justitie gevorderde berichtenverkeer tussen de Belastingdienst en de advocaat, dat ziet op de vraag of in de jaren 2007-2013 al dan niet terecht verrekening van dividendbelasting is geclaimd, een verschoningsrecht rust waarop hij zich ten opzichte van de officier van justitie met succes kan beroepen. Het betreft correspondentie die door of onder verantwoordelijkheid van de advocaat namens verdachten is gevoerd met de Belastingdienst.

---

1 Zie onder meer HR 1 maart 1985, 6.667, ECLI:NL:HR:1985:AC9066.

2 Zie bijvoorbeeld HR 30 november 1999, 3.941, 3.942 en 3.943 Besch., ECLI:NL:HR:1999:ZD7280.

3 Zie bijvoorbeeld HR 22 november 1991, 14.367, ECLI:NL:HR:1991:ZC0422.

4 Onlangs nog bevestigd door het EHRM op 4 oktober 2022, 58324/15, NLF 2022/2127, met noot van Perdaems.

5 Zie HR 2 maart 2010, 08/01859 B, ECLI:NL:HR:2010:BJ9262.

Laat ik allereerst opmerken dat het uitgangspunt van eerbiediging van het oordeel van de advocaat in deze zaak, zoals het hoort, op het punt van zijn hoedanigheid echt marginaal wordt getoetst. Dat is zeker niet altijd zo, zeg ik met enig eufemisme: als de rechter tot toetsing wordt geroepen, weet hij zich – in dit soort gevallen – in de regel niet te beperken.<sup>6</sup> Maar juist in de onderhavige zaak zijn er vraagtekens te plaatsen bij de vraag of hier is geopereerd als advocaat of als belastingadviseur.

Een belastingadviseur heeft geen verschoningsrecht, een advocaat wel. Een dienstverlener die beide professies uitoefent, doet er dus goed aan om duidelijk te maken in welke hoedanigheid hij optreedt, zo schrijven ook de beroepsregels van beide beroepsorganisaties voor. Het luistert ook nauw, niet alleen bij dubbele petten, ook bij opvolgende inschakeling. Op gegevens die zijn verstrekt aan de eerder ingeschakelde belastingadviseur (werkzaam bij een advocatenkantoor) en vervolgens door die belastingadviseur worden doorgestuurd aan een kantoorgenoot (advocaat) rust geen verschoningsrecht.<sup>7</sup>

In de uitspraak waar deze noot op ziet, was de betreffende advocaat werkzaam op een kantoor dat ook de belastingadviesdiensten verleende. Bovendien werd hij ingeschakeld toen hij nog geen advocaat was, maar zijn beëdiging in het vooruitzicht lag. Ik had me kunnen voorstellen dat niet zozeer de opvatting van de advocaat, maar de vraag wanneer hij de beschikking heeft gekregen over de informatie enerzijds, en of hij zijn correspondentie heeft ondertekend als advocaat anderzijds, was betrokken in het toetsingskader.

### Prijsgeven vertrouwelijkheid

Ook bij het prijsgeven van het verschoningsrecht (jegens de één) blijft het primair aan de verschoningsgerechtigde om te beoordelen of hij die informatie ook prijsgeeft aan een ander. Dat de rechter-commissaris in deze procedure op dit punt minder marginaal toetst, is vreemd. De advocaat verklaart dat hij alleen toestemming had om gegevens te overleggen aan de Belastingdienst. Was dat anders geweest, dan had hij dezelfde gegevens op vordering van de officier van justitie ook verstrekt en was het nimmer tot deze uitspraak gekomen.

Het zal in de regel zo zijn dat een discussie met de Belastingdienst deels over hetzelfde gaat als de discussie met het OM ingeval het OM iemand verdenkt van een belastingdelict. Nog daargelaten dat de Belastingdienst op grond van artikel 47 AWR vergaande bevoegdheden heeft om informatie op te vragen, mag zeker advocatuurlijke correspondentie in een geschil niet zomaar over de schutting gegooid worden naar de ander. Hoogstens kan je van mening verschillen over bij die correspondentie verstrekte feitelijke gegevens. Ik schrik van het oordeel van de rechter-commissaris dat 'de bijzonderheid' dat het in beide zaken, de belastingzaak en de voorgenomen strafrechtelijke vervolging, om hetzelfde gaat, 'precies die gedraging', immers de hoogte van de belastingschuld en de juistheid van de ingediende aangiften, een belang zou zijn dat de verschoning raakt.

Over het gebruikmaken van stukken in een civiele procedure en het toesturen aan de advocaat van de wederpartij heeft de Hoge Raad eerder geoordeeld dat dit prijsgeven jegens de één, niet wil zeggen dat

---

6 Zie ook E.J.M. Rosier, 'Het verschoningsrecht van de advocaat "on the edge"?', TFB 2020/14.

7 Rechtbank Amsterdam 6 oktober 2011, 494616/KGZA11-1080HJ/KR, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955.

de advocaat jegens anderen niet langer een beroep kan doen op zijn verschoningsrecht.<sup>8</sup> Ik kan me niet voorstellen dat we daar opeens anders over moeten denken in het geval van Belastingdienst en OM.

De constatering dat de belastinginspecteur formeel mede is belast met de opsporing van fiscale delicten is als bijzonderheid die tot doorbreking van het verschoningsrecht kan leiden erg gezocht. Het zal best dat elke belastingambtenaar opsporingsbevoegdheden heeft en het zal ook best dat de FIOD, die opsporing doet voor het OM, formeel een onderdeel is van de Belastingdienst. In geschillen met de overheid moet ik er als advocaat van uit kunnen gaan dat mijn stukken niet buiten dat specifieke geschil zullen worden gebruikt. Het komt geschilbeslechting niet ten goede als steeds de vraag rijst of de correspondentie die ik voer niet direct aan anderen wordt doorgestuurd door de Inspecteur.

Maar belangrijker nog, een discussie met de Inspecteur, zeker als daarin wordt ingegaan op vragen van een Inspecteur, wordt gevoerd op basis van de in het belastingrecht bestaande verplichting dat gevraagde informatie die van belang kan zijn voor de heffing moet worden verstrekt. Bij een verdenking, boeterechtelijk dan wel strafrechtelijk, blijft die verplichting voor de heffing intact, maar mag dat materiaal niet worden gebruikt voor beboeting of bestraffing, tenzij het materiaal niet afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige. Brievenschrijverij door een advocaat is per definitie afhankelijk van diens wil. Nog los van het verschoningsrecht. Zoals gezegd zou je wellicht ten aanzien van bijlagen anders kunnen denken, maar in deze uitspraak lijkt het om de correspondentie zelf te gaan; nergens wordt de nuancering over wat erin staat of is bijgevoegd gemaakt.

## Conclusie

Het blijft wat mij betreft opmerkelijk dat het zwaarwegend belang bij het verschoningsrecht, waarbij het oordeel van de advocaat vooropstaat, zo vaak ter toetsing aan de rechter wordt voorgelegd. Nog opmerkelijker is dat de rechter ook zo vaak 'de wens de vader van de gedachte' laat zijn ten koste van het verschoningsrecht. Het belang van het verschoningsrecht wordt weliswaar vooropgesteld, maar vervolgens vindt de rechter wel een kapstok om in het voorliggende geval het zo belangrijke recht te elimineren. Ook in dit geval. Een generiek prijsgeven neemt de Hoge Raad nu juist niet aan; de Belastingdienst en het OM, heffen en bestraffen, zijn niet één. Als de Inspecteur al zelf bestraft door een boete op te leggen, dan moet hij beoordelen welke stukken hij ook voor die boete mag gebruiken.

**mr. B.J.G.L. Jaeger**

*Jaeger Advocaten-belastingkundigen*

## BRON ECLI:NL:RBAMS:2022:6249

**Beslissing op een vordering van de officier van justitie om onderzoekshandelingen te verrichten in de strafzaak tegen verdachten:**

rechtspersoon A

en

rechtspersoon B

---

<sup>8</sup> HR 21 mei 2021, 19/02508, ECLI:NL:HR:2021:751, NLF 2021/1109, met noot van Perdaems.

## Procedure

De officier van justitie heeft op 21 juli 2022 schriftelijk gevorderd dat de rechter-commissaris, met het oog op de opsporing van strafbare feiten, onderzoekshandelingen verricht, bestaande uit de beantwoording van de vraag of voor bepaalde stukken die zijn opgesteld door mr. Z. al dan niet een verschoningsrecht bestaat. Deze stukken zijn op verzoek van de officier van justitie digitaal aan de rechter-commissaris ter beschikking gesteld, zonder dat de officier van justitie daar zelf kennis van heeft genomen.

Namens mr. Z heeft zijn raadvrouw op 9 september 2022 een reactie ingediend, waarin zij heeft geconcludeerd dat op de bedoelde stukken een verschoningsrecht rust dat eraan in de weg staat dat de officier van justitie daarvan kennis neemt.

## Beoordeling

Strikt genomen is er geen sprake van door de officier van justitie of de rechter-commissaris in beslag genomen stukken. De situatie is echter zodanig vergelijkbaar met beslag dat artikel 98 Sv analoog zal worden toegepast.

De verdachten hebben op of voor 1 januari 2005 het kantoor Y ingeschakeld als belastingadviseur. In de loop van 2012 is mr. Z. werkzaam bij dat kantoor, betrokken geraakt bij de advisering van verdachten. Hij was destijds geen advocaat. Op datum X is mr. Z als advocaat beëdigd.

A en B worden onder meer verdacht van het indienen van onjuiste aangiften vennootschapsbelasting in de jaren 2007 tot en met 2013, strafbaar gesteld in artikel 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). In die aangiften heeft A verrekening geclaimd van ongeveer bedrag C aan ingehouden dividendbelasting. Haar wordt verweten dat zij daarmee opzettelijk onjuiste aangiften heeft gedaan omdat zij niet de uiteindelijke rechthebbende van de dividenden noch de juridische eigenaar van de onderliggende aandelen was. De belastingdienst heeft in het kader van de vaststelling van de hoogte van de belastingsschuld en dus de beoordeling van de juistheid van de aangiften vragen gesteld aan en informatie verzocht van A en B. Die vragen zijn beantwoord en de informatie is verstrekt door mr. Z. A en B enerzijds en de belastingdienst anderzijds hebben voor de belastingrechter geprocedeerd over de vraag of in de aangiften terecht verrekening van dividendbelasting is geclaimd. In die procedure heeft mr. Z verdachten bijgestaan. Het cassatieberoep loopt nog.

De officier van justitie heeft op grond van artikel 126nd Sv van kantoor Y / mr. Z de afgifte van alle gegevens met betrekking tot A en B gevorderd over de periode 1 januari 2005 tot en met 31 december 2020. Aan die vordering is (aanvankelijk) alleen voldaan voor de periode 1 januari 2005 tot datum X.

De vordering die nu voorligt strekt ertoe te beoordelen of op het berichtenverkeer tussen de belastingdienst en mr. Z dat ziet op de vraag of in de jaren 2007-2013 al dan niet terecht verrekening van dividendbelasting is geclaimd, een verschoningsrecht rust waarop hij zich ten opzichte van de officier van justitie met succes kan beroepen. Het betreft correspondentie die door of onder verantwoordelijkheid van mr. Z namens verdachten is gevoerd met de belastingdienst.

Het eerste geschilpunt is of mr. [Z.] sinds datum X in zijn hoedanigheid van advocaat dan wel als belastingadviseur namens A en B heeft gehandeld. De officier van justitie heeft gesteld dat niet is gebleken dat de verdachten informatie aan mr. Z hebben toevertrouwd in zijn hoedanigheid van

advocaat. Door [mr.] . Z is hier tegenover gesteld dat het primair aan hem als verschoningsgerechtigde is om te beoordelen wat wel en niet onder zijn beroepsgeheim valt. Hij brengt naar voren dat hij in de loop van 2012 door verdachten is ingeschakeld omdat toen duidelijk werd dat het onderzoek door de belastingdienst zou uitmonden in een rechterlijke procedure, dat hij bijzondere kennis van het formele belastingrecht heeft en zijn beëdiging tot advocaat in het vooruitzicht lag.

Het uitgangspunt is dat een verschoningsgerechtigde zelf bepaalt of aan hem toevertrouwde informatie onder het verschoningsrecht valt. Dit uitgangspunt brengt mee dat het ook primair aan de verschoningsgerechtigde is om te beoordelen in welke hoedanigheid bepaalde informatie aan hem is toevertrouwd. Het betoog van de officier van justitie dat zou moeten blijken dat mr. Z in zijn hoedanigheid van (aanstaand) advocaat door verdachten is aangezocht, is dus onjuist. Van het hiervoor genoemde uitgangspunt kan alleen worden afgeweken als er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat het door de verschoningsgerechtigde ingenomen standpunt onjuist is. Daarvan is naar het oordeel van de rechter-commissaris geen sprake. De enkele omstandigheid dat mr. Z al juridische bijstand aan verdachten verleende voordat hij advocaat werd is daarvoor onvoldoende. Andere omstandigheden die twijfel zaaien over het standpunt van mr. Z zijn niet naar voren gebracht of aannemelijk geworden.

Uit het voorgaande volgt dat ervan moet worden uitgegaan dat in de brieven en e-mails van mr. Z aan de belastingdienst informatie is opgenomen die hij in de relatie advocaat - cliënt heeft verkregen en dus (in beginsel) vertrouwelijk is. Het tweede geschilpunt is of het feit dat deze informatie is overgedragen aan de belastingdienst meebrengt dat de vertrouwelijkheid daarvan is prijsgegeven. De officier van justitie heeft zich op het standpunt gesteld dat de betreffende informatie namens verdachten bewust in de publiekrechtelijke overheidssfeer is gebracht, waardoor deze informatie niet voor derden verborgen hoeft te blijven. Namens mr. Z is aangevoerd dat verdachten wel toestemming hebben verleend voor verzending van stukken en informatie aan de belastingdienst maar dat voor verdere verspreiding geen toestemming is gegeven, zodat het verschoningsrecht onverminderd van toepassing is op (andere) derden.

Het verstrekken van verschoningsgerechtigde informatie aan een derde, dus een persoon of organisatie die buiten de vertrouwelijke relatie staat, brengt niet mee dat die informatie ook ten opzichte van alle andere derden aan de vertrouwelijkheid is onttrokken. In lijn hiermee is de plaats waar vertrouwelijke informatie zich bevindt niet beslissend voor de beantwoording van de vraag of daarop een verschoningsrecht rust. In deze zaak doet zich echter de bijzonderheid voor dat de informatie is verstrekt in het kader van de vaststelling van de hoogte van de belastingschuld en (dus) de beoordeling van de juistheid van de ingediende aangiften vennootschapsbelasting, terwijl de verdenking op precies die gedraging ziet. Verder is van belang dat deze informatie is verstrekt aan de inspecteur van de belastingdienst, die op grond van artikel 80 lid 1 van de AWR mede is belast met de opsporing van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. Naar het oordeel van de rechter-commissaris brengen deze bijzonderheden mee dat moet worden geoordeeld dat de vertrouwelijkheid van de informatie niet alleen is prijsgegeven in de administratiefrechtelijke relatie tot de belastingdienst inzake de afwikkeling van de ingediende aangiften vennootschapsbelasting maar ook in het mogelijke strafrechtelijke vervolg daarop.

## Beslissing

De rechter-commissaris:

bepaalt dat de officier van justitie kennis mag nemen van de correspondentie tussen de belastingdienst en mr. [Z.] in zijn hoedanigheid van advocaat van A en B in de periode datum X tot en met 31 december 2020 inzake de ingediende aangiften vennootschapsbelasting over de jaren 2007-2013.

Deze beslissing is op 4 oktober 2022 genomen door mr. H. Fehmers, rechter-commissaris.