

13. Het fair play-beginsel: wanneer wordt het ‘spel’ nou ‘fair’ gespeeld?

MR. J. WITZIERS & MR. B.J.G.L. JAEGER

Met de conclusie van A-G Koopman van 20 december 2024 als aanleiding wordt in dit artikel de reikwijdte van het informeel verschoningsrecht van de belastingadviseur, zowel in het fiscaal procesrecht als in het (fiscaal) strafrecht, besproken en wordt een praktische benadering gegeven van wat onder het fair play-beginsel zou moeten vallen.

In dit artikel bespreken we de reikwijdte van het informeel verschoningsrecht van de belastingadviseur, zowel in het fiscaal procesrecht als in het (fiscaal) strafrecht. De aanleiding voor dit artikel is met name de conclusie van A-G Koopman van 20 december 2024.¹ Het arrest is nog steeds niet geweest. Hij constateert onder andere dat er opvallend weinig rechtspraak is verschenen over het fair play-beginsel sinds de arresten over dit beginsel van 23 september 2005.^{2,3} Deze constatering roept de vraag op of de inspecteur zich altijd netjes houdt aan het beginsel, waardoor er geen discussies over ontstaan, of dat er door belastingadviseurs en anderen te weinig een beroep op wordt gedaan. Zonder hiernaar onderzoek te hebben gedaan, denken we eerlijk gezegd het laatste. Dat roept dan weer de vraag op wat de reden daarvoor zou kunnen zijn. In dit artikel gaan we op deze vragen niet in. Wel beschrijven we de achtergrond van en redenen voor het informeel verschoningsrecht en komen we met een praktische benadering van wat onder ‘fair play’ hoort te vallen. Een benadering die naar wij menen meer aansluit op de huidige adviespraktijk, die uit veel meer bestaat dan het opstellen van adviezen. En vanzelfsprekend hopen we daarmee meer duidelijkheid te scheppen, nu we in de praktijk constateren dat door de Belastingdienst vrij gemakkelijk veel wordt opgevraagd, ook stukken die naar onze mening onder ‘fair play’ te scharen zijn.

Dit artikel begint met een inleiding waarin kort het ‘probleem’ wordt geschetst. In paragraaf 2 volgt het juridisch kader omtrent het informeel verschoningsrecht. In paragraaf 3 wordt ingegaan op de geheimhouding door de Belastingdienst. In paragraaf 4 gaan we vervolgens in op de reikwijdte van het informeel verschoningsrecht binnen

het fiscaal procesrecht, respectievelijk het strafrecht. Het artikel sluit af met een conclusie.

1. Inleiding

De belastingplichtige en zijn belastingadviseur, zowel als de Belastingdienst, zijn op grond van de wet gehouden om informatie te verstrekken. Dit roept de vraag op wanneer dit wederzijdse ‘spel’ van informatieverstrekking over en weer ‘fair’ wordt gespeeld. In zijn conclusie plaatst Koopman het fair play-beginsel vrij nadrukkelijk in het kader van de ‘equality of arms’.⁴ Het creëren van een gelijk speelveld betekent in onze ogen dat hetgeen de Belastingdienst in procedures geheim mag houden, evenmin door de belastingplichtige of diens adviseur hoeft te worden verstrekt, tenzij er een rechtvaardiging is voor het verschil.

De reikwijdte van de inlichtingenverplichting van de belastingplichtige is erg ruim, maar niet onbeperkt. De bevoegdheid van de inspecteur om op grond van art. 47 AWR gegevens op te vragen is (onder meer) met de arresten van september 2005 door de Hoge Raad ingeperkt ten aanzien van ‘*rapporten en geschriften van derden die ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren*’, alsook ‘*onderdelen van die geschriften die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten*’. Hiermee introduceerde de Hoge Raad het fair play-beginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur en als voortzetting van het al beleidsmatig geregelde informeel verschoningsrecht van de belastingadviseur. Aangezien het in deze procedures ging over het verstrekken van een ‘due diligence-rapport’ spreekt het voor zich dat geen discussie meer ontstaat over dit soort geschriften en gelet op de tekst evenmin over stukken die puur adviserend van aard zijn. Over andere correspondentie over en weer met de belastingadviseur bestaat nog onduidelijkheid.

1 Concl. A-G Koopman 20 december 2024, ECLI:NL:PHR:2024:1402 (gemeenschappelijke bijlage).

2 Koopman, t.a.p. onderdeel 3.1.

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

4 Koopman, t.a.p. onderdeel 2.11.

Uit jurisprudentie over art. 8:29 Awb blijkt dat de Belastingdienst, ondanks de verplichting van art. 8:42 Awb om alle stukken die betrekking hebben op de lopende procedure te overleggen, met regelmaat interne juridische analyses, intern overleg en strategische overwegingen met succes buiten het dossier mag houden.

De Belastingdienst lijkt het fair play-beginsel niet ruimhartig te omarmen

Tegelijkertijd lijkt de Belastingdienst het fair play-beginsel niet ruimhartig te omarmen. Dat blijkt allereerst uit vragenbrieven waarin de tussen de belastingplichtige en diens adviseur gevoerde correspondentie, inclusief e-mails en WhatsAppberichten, worden opgevraagd. Daarnaast worden op grond van art. 55 AWR onder meer dit soort stukken opgevraagd bij het Openbaar Ministerie. Deze worden vaak niet buiten beschouwing gelaten zodra sprake is van een strafrechtelijk onderzoek. En andersom blijkt uit onze eigen praktijk dat de FIOD alles opvraagt bij de Belastingdienst, zelfs inclusief stukken van gevoerde fiscale procedures.⁵ De mede door Koopman opgeworpen vraag is dan bovendien of het niet tijd wordt om het fair play-beginsel ook (eindelijk) door te trekken naar het strafrecht.⁶

2. Het informeel verschoningsrecht

De belastingplichtige wendt zich veelal tot een belastingadviseur wanneer de fiscale wet- en regelgeving zijn eigen kennis te boven gaat. Gelet op de complexiteit van het fiscaal recht is dat niet alleen begrijpelijk, maar ook wenselijk. Na het verstrekken van de relevante stukken en gegevens kan de belastingadviseur beginnen met het adviseren en begeleiden van de belastingplichtige. Wellicht meer dan in het nog redelijk door de post overheerste tijdsbestek van 2005, zal 'advisering' inmiddels ook voor een groot gedeelte bestaan uit het over en weer mailen van korte(re) berichten, die minder snel heel duidelijk als advies te boek staan. Sterker nog, het zal niet altijd duidelijk zijn of het nu echt adviserend van aard is. Onder de noemer 'overleg' zal het makkelijker vallen.

2.1 De informatieverplichting van art. 47 AWR

De Belastingdienst heeft op grond van de AWR ruime bevoegdheden om informatie te verzamelen die voor de belastingheffing van belang kan zijn. Naast de aangifteplicht, waarmee de belastingplichtige al het gros aan informatie verstrekt, heeft de belastingplichtige ook een inlichtingenverplichting. Wanneer de Belastingdienst naar

aanleiding van de ingediende aangifte vragen heeft, kan de Belastingdienst aanvullende vragen stellen op grond van art. 47 AWR. Dat artikel verplicht eenieder desgevraagd gegevens en inlichtingen te verstrekken, alsook inzage te verschaffen in boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, die voor zijn eigen belastingheffing van belang *kunnen* zijn. Deze verplichting bestaat al wanneer de inspecteur zich op basis van de hem ter beschikking staande informatie in redelijkheid op het standpunt kon stellen dat het opgevraagde van belang zou kunnen zijn.⁷ Het gaat daarbij wel alleen om gegevens van feitelijke aard.⁸

2.2 Het informeel verschoningsrecht

In 1986 heeft de Hoge Raad de vraag of aan de belastingadviseur een wettelijk verschoningsrecht toekomt beslecht.⁹ De Hoge Raad beantwoordde deze vraag negatief. Redengevend hiervoor was onder meer dat het beroep van een belastingadviseur vrij is en dat belastingadvies in veel gevallen verleend wordt door meerdere personen. Volgens de Hoge Raad zou het aanmerken van al deze personen als verschoningsgerechtigden niet stroken met het uitzonderingskarakter van dit recht. Verder hechtte de Hoge Raad belang aan het feit dat aan de belastingadviseur geen taak is toebedeeld in de wet die meebrengt dat rechtzoekenden zich voor de behartiging van hun rechtsbelangen tot hem moeten wenden.

Toch werd de inlichtingenverplichting van de belastingadviseur al in 1962 beperkt. In paragraaf 32 lid 2 van de Leidraad AWR werd opgenomen dat de Belastingdienst geen inzage van een belastingadviseur mocht eisen '*van de in de uitoefening van hun beroep aan cliënten verstrekte adviezen en met cliënten gevoerde correspondentie*'. Met de inwerkingtreding van het Voorschrift fiscaal-strafrechtelijke bepalingen op 1 juni 1993 verviel de Leidraad AWR. De Staatssecretaris van Financiën deelde in een beleidsbesluit van 5 januari 1994 mee dat dit beleid nog wel behouden werd.¹⁰

2.3 Het informeel verschoningsrecht met het fair play-beginsel als basis

Voornoemde mededeling van de Staatssecretaris van Financiën werd ingetrokken¹¹ naar aanleiding van de arresten van de Hoge Raad van 23 september 2005. In dat arrest introduceerde de Hoge Raad het beginsel van fair play als onderdeel van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waarin het ging om de vraag of de inspecteur inzage mocht vorderen bij de belastingplichtige van een due diligence-rapport. De Hoge Raad oordeelde dat:

5 Naast onze ervaring kan worden verwezen naar de conclusie van A-G Spronken van 3 december 2024, ECLI:NL:PHR:2024:1301, gevolgd door HR 25 maart 2025, ECLI:NL:HR:2025:456, waarin de overdracht van processtukken met succes voor de belastingplichtige tot in hoogste instantie is uitgeprocedeerd.

6 Koopman, t.a.p. onderdeel 7, met name 7.5.

7 Zie HR 18 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7498, r.o. 3.3. en HR 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3603, r.o. 2.4.4.

8 HR 20 oktober 2017, nr. 16/05582, ECLI:NL:HR:2017:2654, r.o. 2.3.2.

9 HR 6 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9406.

10 Beleidsbesluit Staatssecretaris van Financiën, 5 januari 1994, nr. 10DGM4, V-N 1994, p. 456, punt 3.

11 Besluit Minister van Financiën van 25 januari 2007, nr. CPP2006/2715M, *Strct.* 2007, 2, onder 2.

[...] 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.’

De belastingplichtige noch de belastingadviseur is dus gehouden om informatie aan de Belastingdienst te verstrekken waarbij de fiscale positie van de belastingplichtige wordt belicht of daaromtrent wordt geadviseerd. De reden hiervoor is gelegen in de uitleg die aan het fair play-beginsel wordt gegeven. De directe vertaling van fair play, ‘eerlijk spel’, werpt licht op die uitleg. Volgens Koopman moet steeds worden gezien 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.’* Het wél verstrekken van rapporten of geschriften die de fiscale positie van de belastingplichtige belichten, zou volgens Koopman het ‘speelveld’ verstoren.¹² Hoewel de Hoge Raad spreekt over rapporten en geschriften *‘van derden’*, menen wij overigens ook dat het ‘speelveld’ wordt verstoord wanneer *inhouse* belastingadviseurs de adviezen van hun werkgever wel zouden moeten verstrekken, alleen omdat zij geen derden van de betreffende belastingplichtige zijn.

Zoals Koopman terecht opmerkt, wordt er niet veel over ‘fair play’ geprocedeerd, maar er zijn wel een paar uitspraken waarin het beginsel wordt aangestipt, die niet veel duidelijkheid bieden over de begrenzing, maar bovendien niet al te hoopgevend zijn voor de belastingadviseur en die in onze ogen een te beperkte strekking van het beginsel lijken te geven. In een zaak van het gerechtshof Den Haag over de kostenvergoedingsbeschikking bestond een discussie tussen de belastingadviseur en de belastinginspecteur over de vraag of correspondentie met de belastingplichtige onder het fair play-beginsel valt.¹³ De inspecteur verzocht in deze zaak om *‘integrale inzage in correspondentie en alle overige documentatie voor zover niet zijnde louter belastingadviezen’*. De belastingadviseur was van mening dat de gevorderde correspondentie in zijn geheel onder het fair play-beginsel valt, omdat i) het in de ingetrokken mededeling van 5 januari 1994¹⁴ ook ging om *‘met cliënten gevoerde correspondentie’*, ii) de Hoge Raad dit niet uitdrukkelijk had uitgesloten in zijn arrest en iii) het bij de intrekking van

deze mededeling niet expliciet besproken was. Bij de intrekking van deze mededeling werd namelijk toegelicht dat:¹⁵

‘Zoals in de vakliteratuur reeds is opgemerkt (TFB nr. 5, juli 2006), is hiermee het informele verschoningsrecht ten aanzien van adviezen niet meer afhankelijk van (goedkeurend) beleid zoals opgenomen in het besluit 10DGM4. Het besluit is dan ook achterhaald.’

De inspecteur vond deze argumenten niet overtuigend, waarbij hij aangaf dat hetgeen niet verstrekt hoeft te worden een restcategorie betreft *‘die niet tot doel heeft de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren’*. De belastingadviseur verstreekte de correspondentie vervolgens onder de opgevoerde druk van de inspecteur die verwees naar de fiscale strafbepalingen ex. art. 68 en art. 69 AWR. Over gelijk speelveld gesproken. De rechtbank is niet specifiek ingegaan op de argumentatie van de belastingadviseur. De rechtbank oordeelde dat het voor de belastingadviseur uit de correspondentie met de belastinginspecteur duidelijk mocht zijn dat de belastinginspecteur niet bedoelde stukken op te vragen die in strijd met het fair play-beginsel zijn. Het gerechtshof Den Haag gaat hier eveneens niet verder op in, maar overweegt nog wel het volgende:

‘Het Hof neemt hierbij bovendien in aanmerking dat belanghebbende die een belastingadvieskantoor drijft bij uitstek in staat is om uitleg te geven aan de rechtsregel die voortvloeit uit voormeld arrest en de (onderdelen van) stukken te selecteren die onder het fair play-beginsel vallen. Dat belanghebbende hiertoe zeer wel in staat is, blijkt overigens ook uit de brief van 24 oktober 2018 (zie 2.2.1) waarin (de gemachtigde van) belanghebbende uiteenzet wat de reikwijdte van het fair play-beginsel is en dat het aan de (informeel) verschoningsgerechtigde zelf is om te bepalen welke stukken wel en niet onder het verschoningsrecht vallen.’

Kortom, de stukken zitten inmiddels in het dossier, gaan er niet meer uit, en wat nu wel of niet geheim had kunnen worden gehouden, blijft onduidelijk.

Naar zijn strikte bewoordingen lijkt het informeel verschoningsrecht in de ingetrokken mededeling van 5 januari 1994 iets ruimer dan in de arresten van de Hoge Raad uit 2005. Maar uit een behoorlijk bestendige lijn in de jurisprudentie blijkt dat de bevoegdheid om informatie op te vragen ingevolge art. 47 AWR alleen ziet op feitelijke gegevens.¹⁶ Door de informeel verschoningsgerechtigde dient deze inhoudelijke toets te worden aangelegd. De te maken afweging wordt er vanzelfsprekend niet makkelijker op wanneer de inspecteur dreigt met strafrechtelijke bepalingen.

12 Koopman t.a.p., onderdeel 4.12.

13 Hof Den Haag 27 juli 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:1509.

14 Beleidsbesluit Staatssecretaris van Financiën, 5 januari 1994, nr. 10DGM4, V-N 1994, p. 456, punt 3.

15 Besluit Minister van Financiën van 25 januari 2007, nr. CPP2006/2715M, *Stcr.* 2007, 2, onder 2.

16 Zie onder meer Rb. Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955, r.o. 4.14, HR 20 oktober 2017, nr. 16/05582, ECLI:NL:HR:2017:2654, r.o. 2.3.2.

Ook redelijk recent, en na de conclusie van Koopman die er toch weer een ander licht op heeft doen schijnen, maakt rechtbank Gelderland zich er onzes inziens te makkelijk vanaf. In een procedure over (onder meer) het op grond van fair play buiten beschouwing laten van stukken die door de FIOD aan de Belastingdienst zijn verstrekt, oordeelt zij dat de stukken rechtmatig zijn verkregen.¹⁷ Zij verwijst daarbij naar een arrest van de Hoge Raad uit 2018.¹⁸ Dat arrest ziet echter (louter) op (het toestemmingsvereiste bij) het verkrijgen en gebruiken van informatie uit een strafrechtelijk onderzoek. Daartegen bestaat (inderdaad) in beginsel geen bezwaar. De vraag of fair play op het gebruik (gedeeltelijk) een uitzondering vormt, wordt door de rechtbank niet beantwoord. Ook gelet op de door de Hoge Raad gevolgde conclusie van A-G Spronken waaruit (nogmaals) volgt dat verschoningsgerechtigde (proces)stukken die de ene instantie verkrijgt, niet zonder meer door een andere instantie kunnen worden gebruikt.¹⁹ In die zaak gaat het weliswaar om verschoningsgerechtigde stukken die door de inspecteur aan de FIOD worden verstrekt, maar zij verwijst ook naar een eerdere uitspraak waar het gaat om stukken van de inspecteur die zijn verstrekt aan de FIOD. Kort en goed: prijsgegeven aan de één rechtvaardigt niet het gebruikmaken door de ander. Er is weinig reden om te veronderstellen dat deze gedachtegang alleen opgaat bij verschoningsgerechtigde stukken. Dus ook bij fair play zou dit moeten gelden. En vanzelfsprekend al helemaal indien het niet gaat om stukken die aan de FIOD zijn toegezonden, maar die door de FIOD in beslag zijn genomen. Indien het fair play-beginsel op die stukken betrekking heeft en een beroep op geheimhouding gerechtvaardigd is, wordt dit niet doorbroken door het enkele feit dat ze niet van de adviseur of belastingplichtige zijn verkregen, maar van een andere (overheids)instantie.

Verschoningsgerechtigde stukken die de ene instantie verkrijgt, kunnen niet zonder meer door een andere instantie worden gebruikt

Op dit moment is er weinig discussie meer over dat de adviseur correspondentie niet hoeft te verstrekken voor zover daarin zaken worden besproken die zien op verschillende opties die de belastingplichtige ten dienste staan, de toelaatbaarheid daarvan, eventuele risico's van bepaalde keuzes en de jegens de Belastingdienst te volgen strategie.²⁰ Conceptstukken, zoals de conceptaangifte en conceptjaarstukken, hoeven onzes inziens ook niet te worden verstrekt.²¹ Deze stukken betreffen weliswaar feitelijke informatie, maar zijn

nog niet vaststaand en onderdeel van de advisering van de adviseur met het doel de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten. De voornaamste discussie ziet volgens ons (nog) op de heden ten dage vrij gebruikelijke communicatie over en weer tussen de belastingplichtige en diens adviseur met een enkele vraag, een enkele opmerking, en de reactie daar weer op.

3. De informatieverplichting van de Belastingdienst

Niet alleen de informatie die de belastingplichtige onder zich houdt, is relevant voor een fiscale procedure, maar ook de stukken waarover de Belastingdienst beschikt. De Belastingdienst is op grond van art. 8:42 Awb verplicht om de 'op de zaak betrekking hebbende stukken' in een procedure te overleggen. Evenals de belastingadviseur heeft de inspecteur geen verschoningsrecht. Hij heeft zich wel te houden aan de in art. 67 AWR geregelde geheimhoudingsplicht, maar die wordt doorbroken zodra enig wettelijk voorschrift bekendmaking verplicht. En art. 8:42 Awb is zo'n wettelijk voorschrift. Het is inmiddels bijna meer regel dan uitzondering dat de inspecteur zich in procedures op het standpunt stelt dat bepaalde stukken niet, althans deels geanonimiseerd, overgelegd hoeven te worden. Mag, in het kader van een gelijk speelveld, dat wat de inspecteur geheim kan houden, niet ook door de belastingplichtige geheim worden gehouden? Of zijn er zwaarwegende argumenten om daarin een verschil hoog te houden?

3.1 Inlichtingenverplichting van de Belastingdienst

De Belastingdienst dient op grond van art. 7:4 lid 2 Awb en art. 8:42 Awb respectievelijk de op de zaak betrekking hebbende stukken in de bezwaarfase ter inzage aan de belastingplichtige te verstrekken dan wel aan de rechter en de belastingplichtige toe te zenden in de beroepsfase. De Hoge Raad heeft (onder meer) in 2018 bepaald dat tot de stukken als bedoeld in art. 8:42 Awb behoren:²² *'alle stukken die de inspecteur ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan en die van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten.'*

Wanneer de Belastingdienst meent dat gewichtige redenen zich verzetten tegen de overlegging van bepaalde stukken, heeft hij op grond van art. 8:29 Awb de mogelijkheid om de overlegging te weigeren (geheimhouding) of de geheimhoudingskamer mede te delen dat uitsluitend de rechter kennis mag nemen van de stukken (beperkte kennisneming). Daarnaast biedt art. 8:29 Awb de mogelijkheid om de stukken met onleesbaar gemaakte delen aan de andere partij en de hoofdkamer ter kennis te brengen.²³ De geheimhoudingskamer beslist of de geheimhouding dan wel de beperkte kennisneming gerechtvaardigd is.²⁴ Hiervoor maakt de geheimhoudingskamer een belangafweging tussen enerzijds

17 Rb. Gelderland 12 december 2025, ECLI:NL:RBGEL:2025:10940, r.o. 60.

18 HR 20 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2389.

19 Concl. A-G Spronken 3 december 2024, ECLI:NL:PHR:2024:1301, gevolgd door HR 25 maart 2025, ECLI:NL:HR:2025:456.

20 Rb. Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955, r.o. 4.14.

21 A.M.E. Nuyens & P.C. Melse, 'Fair play in het fiscale strafrecht', *TBS&H* 2017/2, p. 62.

22 HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672, r.o. 3.4.2.

23 Zie bijvoorbeeld Rb. Zeeland-West-Brabant 17 februari 2025, ECLI:NL:RBZWB:2025:872.

24 Art. 8:29 lid 3 Awb.

het belang dat partijen gelijkelijk beschikken over de relevante informatie en anderzijds het belang dat het kennisnemen daarvan het algemeen belang, één of meer partijen en/of het belang van derden onevenredig kan schaden.²⁵ Bij de beoordeling moet volgens de geheimhoudingskamer wel de grootst mogelijke terughoudendheid worden betracht.²⁶

3.2 Is geheimhouding gerechtvaardigd?

Regelmatig verschijnen uitspraken van de geheimhoudingskamer waarin zij een verzoek tot geheimhouding van de Belastingdienst behandelt. Uit deze zaken kan een algemene tendens worden opgemaakt waaruit blijkt welke stukken de Belastingdienst mag weigeren te verstrekken omdat sprake is van een belang dat zwaarder weegt dan het belang van kennisname door de belastingplichtige. Geheimhouding van persoonlijke (identiteits)gegevens van derden of van de betrokken ambtena(a)r(en) is een belang dat volgens de geheimhoudingskamer zwaarder weegt dan het belang van kennisneming.²⁷ Dit betekent niet altijd dat het stuk integraal geweigerd mag worden, maar kan ook betekenen dat de inspecteur het stuk mag anonimiseren.²⁸ Ook de weigering van stukken die een (effectieve) controlestrategie van de Belastingdienst blootleggen, staat de geheimhoudingskamer (in beginsel) toe.²⁹ Hierin is niet snel een parallel te trekken bij een beroep op fair play. Waar de vergelijkbaarheid wel opgaat, zijn de toegestane weigeringen op grond van het belang van intern beraad en het innemen van juridische standpunten. Ook hierin ziet de geheimhoudingskamer in de regel een zwaarder wegend belang dan het belang van de belastingplichtige om hier kennis van te

nemen.³⁰ Dit wordt gebaseerd op de vrijheid en vertrouwelijkheid van de belastinginspecteur bij intern beraad en intercollegiale toetsing. Slechts wanneer (onderdelen van de) stukken niet bij de belastingplichtige bekende feitelijke informatie bevat, waardoor het verdedigingsbelang van hem in het gedrang zou kunnen komen, mag het verstreken daarvan niet worden geweigerd. Volgens ons is deze redengeving door te trekken naar (de reikwijdte van) het fair play-beginsel. Intern beraad en collegiaal overleg bij de Belastingdienst zijn volgens ons volstrekt vergelijkbaar met het overleg tussen de belastingplichtige en diens adviseur.

Een paar voorbeelden.

Volgens rechtbank Zeeland-West-Brabant hoeft de belastinginspecteur de interne e-mailcorrespondentie die verslaglegging betreft van intern beraad en intercollegiale toetsing in het kader van de door belanghebbende betaalde schadevergoeding, alsook afspraken over te volgen werkwijze, (controle van) strategische overwegingen en (persoonlijke) juridische standpunten niet te verstrekken.³¹

Eerder al oordeelde dezelfde rechtbank over interne aantekeningen en e-mailberichten van medewerkers van de Belastingdienst c.q. de FIOD waarvoor geheimhouding werd verzocht.³² Het recht op vrijelijk en in vertrouwelijkheid intern beraad houden en aan intercollegiale toetsing doen, indien dit intern beraad of advies, voor zover relevant, zijn weerslag heeft gevonden in het controlerapport dat aan de belanghebbende ter beschikking is gesteld, maakt volgens de geheimhoudingskamer de weigering te verstrekken gerechtvaardigd.

Bij gerechtshof Arnhem-Leeuwarden betrof het onder andere een opgesteld memo en (interne) mailberichten.³³ Volgens de belastinginspecteur betroffen dit stukken met een analyse van de sterke en zwakke kanten, alsmede (juridische) onderbouwingen daarvan. Het hof oordeelde dat het hier ging om juridische analyses en strategische overwegingen, zonder nieuwe feiten. Het belang van de inspecteur bij vertrouwelijkheid weegt daarom zwaarder dan het belang van belanghebbenden bij volledige inzage. Mede omdat het hof niet gebonden is aan de daarin ingenomen juridische interpretaties en belanghebbenden daardoor niet wezenlijk in hun procespositie worden geschaad. De stukken mogen echter niet integraal geweigerd worden, maar moeten volgens het hof worden ‘geschoond’. Daarbij dient steeds te worden afgevraagd of er een voldoende zwaarwegend belang bestaat om een passage geheim te houden.³⁴

25 Hof Arnhem-Leeuwarden 18 november 2025, ECLI:NL:GHARL:2025:7348, r.o. 5.2 met verwijzing naar ABRvS 25 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:595, r.o. 2 en Hof Arnhem-Leeuwarden 30 augustus 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:7514, r.o. 4.11.

26 Zie onder meer Rb. Zeeland-West-Brabant 22 januari 2026, ECLI:NL:RBZWB:2026:331, r.o. 2.2. en Rb. Zeeland-West-Brabant 28 april 2025, ECLI:NL:RBZWB:2541 r.o. 2.2.

27 Zie hiervoor onder meer Rb. Zeeland-West-Brabant 22 januari 2026, ECLI:NL:RBZWB:2026:331, r.o. 2.5; Hof Arnhem-Leeuwarden 6 januari 2026, ECLI:NL:GHARL:2026:121, r.o. 4.8; Rb. Zeeland-West-Brabant 17 februari 2025, ECLI:NL:RBZWB:2025:872, r.o. 2.18 en Rb. Zeeland-West-Brabant 17 maart 2025, ECLI:NL:RBZWB:2025:1546, r.o. 2.13.

28 Zie onder meer Rb. Zeeland-West-Brabant 29 november 2024, ECLI:NL:RBZWB:2024:8158, r.o. 2.9. In deze zaak verzocht de inspecteur de verklaring van een getuige integraal geheim te houden. Volgens de rechtbank valt niet in te zien wat het zwaarwegende belang van integrale geheimhouding is, nu de inspecteur niet heeft uitgewerkt dat bekendmaking van een geanonimiseerde versie van de stukken tot een indirecte herleiding naar de persoon kan leiden, en waarom dan het belang van bescherming van de persoonsgegevens zwaarder zou moeten wegen dan het belang van belanghebbende op het recht op kennisneming van de stukken.

29 Zie hiervoor onder meer Rb. Zeeland-West-Brabant 18 juli 2025, ECLI:NL:RBZWB:2025:4712, r.o. 2.5; Rb. Zeeland-West-Brabant 15 december 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:7615, r.o. 2.9; Rb. Zeeland-West-Brabant 22 januari 2026, ECLI:NL:RBZWB:2026:331, r.o. 2.4; Rb. Zeeland-West-Brabant 11 september 2025, ECLI:NL:RBZWB:2025:6058, r.o. 2.10; Rb. Zeeland-West-Brabant 1 juli 2025, ECLI:NL:RBZWB:2025:4203, r.o. 3.6; Hof Amsterdam 20 april 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:4412, r.o. 7.2 en Hof 's-Hertogenbosch 27 juli 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:3632, r.o. 3.26 en 3.31-3.34.

30 Zie onder meer Rb. Zeeland-West-Brabant 18 juli 2025, ECLI:NL:RBZWB:2025:4712, r.o. 2.5; Rb. Zeeland-West-Brabant 15 december 2025, ECLI:NL:RBZWB:2025:4712, r.o. 2.5; Rb. Zeeland-West-Brabant 26 maart 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:1496, r.o. 2.10; Rb. Zeeland-West-Brabant 17 februari 2025, ECLI:NL:RBZWB:2025:872, r.o. 2.10-2.11 en Hof Arnhem-Leeuwarden 18 november 2025, ECLI:NL:GHARL:2025:7348, r.o. 5.8-5.11.

31 Rb. Zeeland-West-Brabant 15 december 2025, ECLI:NL:RBZWB:2025:4712, r.o. 2.5.

32 Rb. Zeeland-West-Brabant 26 maart 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:1496, r.o. 2.10.

33 Hof Arnhem-Leeuwarden 18 november 2025, ECLI:NL:GHARL:2025:7348.

34 Hof Arnhem-Leeuwarden t.a.p., r.o. 5.8-5.11.

De lijn is dat overleg en e-mailverkeer geheim mogen blijven, zolang deze maar geen nieuwe feitelijke informatie bevatten. Uit uiteindelijk wel overgelegde geschoonde informatie is in een enkel ons bekend geval op te maken dat het hierbij ook gaat om korte berichten heen en weer van soms enkele woorden, of een enkele zin. Van ‘echte’ advisering, de toets die belastingadviseurs geacht worden aan te brengen, lijkt geen sprake.

4. De reikwijdte van het informeel verschoningsrecht

4.1 In het fiscale recht

De correspondentie tussen de belastingadviseur en diens cliënt zal doorgaans niet alleen plaatsvinden via (telefonische) besprekingen en het opstellen van memo's, maar ook bijvoorbeeld via e-mails en WhatsApp. Idealiter zou al deze communicatie vrijelijk moeten kunnen plaatsvinden, zonder dat de kans bestaat dat de adviseur dit met de belastinginspecteur moet delen. Daar lijken de Belastingdienst en FIOD op dit moment niet vanuit te gaan. In het kader van ‘equality of arms’ en dat wat de inspecteur geheim mag houden, lijkt ons bescherming van vertrouwelijkheid ‘fair’. De Belastingdienst mag het verstrekken van stukken weigeren voor zover daar geen feiten in staan die voor de belastingplichtige nieuw zijn, omdat daarmee zijn verdedigingsbelang in het geding kan komen. Dit kan gaan om interne memo's, maar ook om (interne) mailcorrespondentie. Het zou dus ook de belastingadviseur moeten worden toegestaan om alleen (onderdelen van de) correspondentie met zijn cliënt te verstrekken waar feiten in staan die bij de belastinginspecteur onbekend zijn, tenzij deze feiten onderdeel uitmaken van een geschrift dat ziet op de advisering van de cliënt. Hierbij denken wij aan opgestelde memo's en conceptstukken. Opzichzelfstaande (nieuwe) feiten dient de adviseur wel te verstrekken. Wanneer er geen feiten in de correspondentie staan, hoeft de belastingadviseur die naar analogie niet te verstrekken. Dit omvat dus ook WhatsApp-gesprekken tussen de belastingadviseur en zijn cliënt. Uiteindelijk is het aan de belastingadviseur zelf om te bepalen welke stukken wel en niet hoeven te worden verstrekt, tenzij er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat een stuk niet onder het informeel verschoningsrecht valt.³⁵ Afdwingen onder strafrechtelijke dreiging kan daarbij niet de bedoeling zijn.

De Belastingdienst mag het verstrekken van stukken weigeren voor zover daar geen feiten in staan die voor de belastingplichtige nieuw zijn

Een probleem is dat de toetsing door de belastingadviseur niet kan worden gecontroleerd. Bij de Belastingdienst is

er de geheimhoudingskamer die meekijkt. Tot die geheimhoudingskamer kan de belastingplichtige zich niet wenden, omdat de verplichting te verstrekken niet jegens de rechter is, slechts jegens de inspecteur. Hiervoor wordt een oplossing geboden in het wetsvoorstel ‘Wet versterking waarborgfunctie Awb: Naar meer menselijke maat in het bestuursrecht’, waarin is voorgesteld dat art. 8:29 Awb ook toegankelijk zou moeten zijn voor de belastingadviseur.³⁶ Dit voorstel juichen wij toe, nu dat de gelijkwaardigheid tussen de Belastingdienst en de belastingadviseur in dit kader versterkt en een reden om weigeringsgronden bij de belastingplichtige terughoudender toe te passen, wordt weggenomen.

4.2 In het strafrecht

In de praktijk komen wij tegen dat de Belastingdienst toch inzage verkrijgt in de informeel verschoningsgerechtigde stukken door een verzoek te doen aan het Openbaar Ministerie of de FIOD op grond van art. 55 AWR.³⁷ Aan het fair play-beginsel komt in het strafrecht (nog) geen betekenis toe.³⁸ De FIOD en het OM gaan ervan uit dat zij deze ‘fair play’-stukken derhalve mogen vorderen van de belastingadviseur en verstrekken deze vervolgens (op verzoek van de Belastingdienst) aan de Belastingdienst. Evenals wij eerder in dit artikel al aangaven dat het gebruik door de inspecteur, ook als hij ze niet rechtsreeks heeft verkregen van de belastingplichtige of zijn adviseur, niet mag gebruiken, betoogden Vissers en Perraud al eerder dat het op deze wijze verkrijgen van deze stukken onrechtmatig is.³⁹

Met de uitspraak van rechtbank Amsterdam van 1 maart 2024 werd een kleine stap in de goede richting gezet.⁴⁰ In deze zaak betoogden de adviseurs dat het fair play-beginsel zou worden uitgehold als zij als getuigen moeten verklaren en de informatie, die geheim zou moeten blijven, zou worden geopenbaard. De rechter-commissaris gaf allereerst aan dat het informeel verschoningsrecht van de belastingadviseur niet doorwerkt naar het strafrecht. Om die reden zou de belastingadviseur zich niet ten overstaande van de strafrechter van het afleggen van een getuigenis kunnen verschonen. Om het algemene beginsel van behoorlijk bestuur als geformuleerd door de Hoge Raad hiermee te kunnen verenigen, oordeelde de rechter-commissaris wel dat de verklaringen van de adviseurs over de fiscale positie van hun cliënten en de advisering daarover uitsluitend in de strafzaak mochten worden gebruikt.

36 Consultatieversie Wet versterking waarborgfunctie Awb.

37 Dit werd eerder al gesignaleerd in de column van Percy Draijer, ‘Fair play (ook) in het strafrecht’, *V-N* 2024/39.0 en de column van Annabel Vissers, ‘Fair play, weg ermee’, *Het Register* 2020/6.

38 Zie o.a. Hof 's-Hertogenbosch 1 maart 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:1013, r.o. 5.9; Hof Arnhem-Leeuwarden 27 februari 2024, ECLI:NL:GHARL:2024:1501; Hof Arnhem-Leeuwarden, 27 februari 2024, ECLI:NL:GHARL:2024:1502 en Hof Arnhem-Leeuwarden 27 februari 2024, ECLI:NL:GHARL:2024:1503.

39 A.B. Vissers & C.J.M. Perraud ‘De onstillebare informatiehonger van de Belastingdienst’, *TvSO* 2021/08.

40 Rb. Amsterdam 1 maart 2024, ECLI:NL:RBAMS:2024:1425.

35 Rb. Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955, 4.7, zie ook Koopman t.a.p.

Koopman is van mening dat het informeel verschoningsrecht in de verschillende rechtsbieden op dezelfde wijze zou moeten gelden, dus ook in het strafrecht.⁴¹ Ook wij zien weinig redenen om het beginsel alleen in het belastingrecht toe te passen, en niet in het (fiscaal) strafrecht. In de eerste plaats omdat het fair play-beginsel door de Hoge Raad in 2005 is erkend als één van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Het OM, als bestuursorgaan in de zin van art. 1:1 Awb,⁴² zou hier dan evenzeer aan gebonden moeten zijn. Art. 1:6 Awb staat hier wellicht aan in de weg, nu daarin onder andere is bepaald dat hoofdstuk 2 van de Awb, waarin wat beginselen zijn neergelegd, niet van toepassing is ten aanzien van (onder andere) de opsporing. De memorie van toelichting bij dit artikel, uit vergaderjaar 1988-1989, geeft aan dat omdat het (materiële en formele) strafrecht een eigenstandige positie heeft en de regelgeving daarvan uitputtend is bedoeld, het niet wenselijk is dat er een vermenging van de rechtssferen komt.⁴³ Dit is in dezelfde periode geschreven als waarin de Hoge Raad oordeelde dat aan de belastingadviseur geen wettelijk verschoningsrecht toekomt.⁴⁴ Pas enkele jaren later bleek dat er voor de belastingadviseur toch een vorm van het verschoningsrecht is weggelegd. En pas in 2005 kwam het fair play-beginsel om de hoek kijken. Maar wellicht belangrijker: de meeste algemene beginselen staan niet in dat hoofdstuk opgenomen, maar gelden desalniettemin. Het fair play-beginsel is al helemaal niet gecodificeerd. Er zijn weinig goede redenen te bedenken waarom het OM het spel niet eerlijk zou behoeven te spelen, nog daargelaten dat het zeker in het strafrecht geldende art. 6 EVRM eenieder een eerlijk proces garandeert.

Het informeel verschoningsrecht zou in de verschillende rechtsbieden op dezelfde wijze moeten gelden, dus ook in het strafrecht

Differentiatie op dit vlak in beginselen tussen verschillende rechtsgebieden is onwenselijk. In dat kader wijzen wij ook

op het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 26 september 2024, waarin is geoordeeld dat er geen differentiatie mag bestaan tussen de verschillende rechtsgebieden – zoals in Luxemburg het geval was – bij de afbakening van de bescherming van het wettelijk verschoningsrecht.⁴⁵ Bij het verschoningsrecht zijn verschillen tussen fiscaal en strafrecht dus niet toegestaan. Waarom zou dit bij het informeel verschoningsrecht opeens anders zijn? Zeker daar waar in het steeds gecompliceerder wordende fiscale landschap de belastingadviseur in fiscale aangelegenheden een gelijkwaardige (zo niet betere) rol vervult bij de advisering dan de advocaat.

5. Conclusie

Het informeel verschoningsrecht van de belastingadviseur speelt een grote rol in het waarborgen van een ‘eerlijk spel’ tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Zeker gelet op het feit dat ook de Belastingdienst informatie mag weigeren zodra het gaat om intern beraad, overleg en juridische argumenten. In dat kader is het ‘fair’ dat dit ook geldt voor de belastingplichtige en diens belastingadviseur. Correspondentie hoeft ‘slechts’ te worden verstrekt indien het feiten bevat die nog onbekend zijn bij de belastinginspecteur (en geen onderdeel uitmaken van een advies). Ook bij het verkrijgen van dit soort stukken via een ander (zoals de FIOD, maar daar zeker niet toe beperkt) moet getoetst worden aan het fair play-beginsel.

Het fiscale ‘spel’ wordt voorts pas écht ‘fair’ wanneer het beginsel ook binnen het strafrecht wordt omarmd.

Dit artikel is afgesloten op 27 maart 2026.

Over de auteurs

Mr. B.J.G.L. (Ludwijn) Jaeger

Werkzaam als advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

Mr. J. (Jente) Witziers

Werkzaam als advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

⁴¹ Koopman t.a.p., onderdeel 7.5.

⁴² Zie de nieuwsrubriek ‘Rol en positie Openbaar Ministerie bij EU-samenwerking in strafzaken’, *NJB* 2021/3088, p. 3453-3454, met verwijzing naar het eindrapport van J.W. Ouwerkerk, S.M.A. Lestrade, K.M. Pitcher, J.H. Crijns & J.M. ten Voorde, *De rol en positie van het openbaar ministerie als justitiële autoriteit in Europees strafrecht* (WODC), 2021.

⁴³ *Kamerstukken II* 1988/89, 21221, nr. 3, p. 43.

⁴⁴ HR 6 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9406.

⁴⁵ HvJ EU 26 september 2024, C-432/23.