

HOEVER REIKT HET ZOGENOEMDE 'INFORMELE VERSCHONINGSRECHT'?

MR. L. H. E. MØLLER*

1 Inleiding

Krachtens art. 47, eerste lid, onderdeel b Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) is een ieder gehouden desgevraagd aan de inspecteur inzage te verlenen in boeken, bescheiden en andere gegevensdragers als de raadpleging daarvan van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten, die invloed kunnen uitoefenen op zijn belastingheffing. Als niet wordt voldaan aan de verplichting zal onder omstandigheden de bewijslast worden omgekeerd.¹ In die gevallen stelt de inspecteur aanslagen vast op basis van een schatting die redelijk behoort te zijn. Het is vervolgens aan de (potentiële) belastingplichtige te doen blijken dat de geschatte aanslagen tot een te hoog bedrag zijn vastgesteld.²

In art. 48 AWR is bepaald dat de verplichting ex art. 47, eerste lid, onderdeel b AWR ook geldt voor eenderde als de stukken van de (potentieel) belastingplichtige zich bij hem bevinden.³ Art. 53 AWR bepaalt vervolgens dat administratieplichtigen⁴ ook verplicht zijn om desgevraagd (onder meer⁵) boeken, bescheiden en andere gegevens met betrekking tot derden voor raadpleging door de inspecteur beschikbaar te houden.

Weliswaar zullen bekleeders van de geestelijk ambt, notarissen, advocaten, procureurs, artsen en apothekers doorgaans onder definitie van administratieplichtigen vallen, in art. 53a AWR is bepaald dat deze beroepsgroepen kunnen weigeren om te voldoen aan de verplichtingen uit art. 48 en 53 AWR, als zij uit hoofde van hun stand, ambt of beroep tot geheimhouding verplicht zijn. Aan deze functionarissen en beroepsbeoefenaren komt terzake een formeel verschoningsrecht toe.

Het verschoningsrecht is in het leven geroepen omdat de wetgever een ongestoorde communicatie tussen vernoemde beroepsgroepen en hun cliënten, patiënten en anderen in beginsel van een groter belang acht dan de waarheidsvinding door de fiscus. Het moet voor contribubelen boven elke vorm van twijfel verheven zijn dat de in art. 53a AWR genoemde beroepsbeoefenaren geheimhouding in acht (kunnen) nemen terzake aangelegenheden die aan hen zijn toevertrouwd in het kader van hun beroepsuitoefening.

Onder administratieplichtigen in de zin van art. 52 AWR vallen ook belastingconsulenten en accountants. Zij hebben echter geen wettelijk verschoningsrecht op basis van art. 53a AWR. Voor hen is het zogenoemde informele verschoningsrecht in het leven geroepen. Het informele verschoningsrecht is thans gebaseerd op een mededeling van de Staatssecretaris van Financiën van 1994.⁶ De mededeling luidt:

'Ten aanzien van de verplichtingen met betrekking tot de belastingheffing van derden (artikel 49⁷) beperkt het tweede lid van artikel 53⁸ de mogelijkheid zich op een geheimhoudingsplicht te beroepen tot de uitoefenaren van bepaalde beroepen. Hiertoe behoren niet accountants en belastingconsulenten. Van hen dient echter geen inzage te worden geëist van de in de uitoefening van hun beroep aan cliënten verstrekte adviezen en met cliënten gevoerde correspondentie.'

2 De achtergrond van de mededeling

De tekst van de mededeling is integraal overgenomen van

* *Advocaat-belastingkundige bij AKD Prinsen Van Wijmen NV te Rotterdam.*

¹ *In de bezwaarfase op basis van art. 25, zesde lid, AWR en in de beroepsfase op grond van art. 27e AWR.*

² *Een weigering om desgevraagd informatie te verstrekken, is daarnaast strafbaar gesteld in art. 68 en 69 AWR.*

³ *Art. 48 AWR voorziet niet in een verplichting voor een derde om inlichtingen te verschaffen.*

⁴ *De term administratieplichtig is gedefinieerd in art. 52 AWR.*

⁵ *Administratieplichtigen zijn ook verplicht om desgevraagd inlichtingen te verstrekken over derden.*

⁶ *Mededeling Staatssecretaris van Financiën nr. 10 DGM4 van 5 januari 1994, V-N 1994, blz. 456, punt 3.*

⁷ *Thans art. 53 AWR.*

⁸ *Thans art. 53a AWR.*

par. 32, tweede lid van de vervallen Leidraad AWR. Deze leidraad kwam te vervallen op 1 juni 1993 toen het Voorschrift fiscaal-strafrechtelijke bepalingen⁹ in werking trad. De mededeling dient ter vervanging van par. 32, tweede lid, Leidraad AWR. Om de achtergrond van de mededeling te doorgronden, is het derhalve noodzakelijk om de ratio achter deze oorspronkelijke paragraaf te bezien.

De ratio is te vinden in de parlementaire geschiedenis van de behandeling van de Wet Bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht.¹⁰ Tijdens de behandeling in de Tweede Kamer was aan de orde of, kort gezegd, het formele verschoningsrecht mede accountants en belastingconsulenten zou dienen te omvatten. De Minister van Financiën merkte in dat verband op:¹¹

‘Wordt een wettelijke regeling van het beroep van accountant en van belastingconsulent in het leven geroepen, dan kan te zijner tijd onder het oog worden gezien, of het artikel ook met de beoefenaren van deze beroepen kan worden uitgebreid. De moeilijkheid bij deze groep van belanghebbenden is, dat er tot dusverre geen wettelijke regeling is van hun beroep, zodat de groep van personen, die redelijkerwijs onder het artikel zouden kunnen worden gebracht, niet kan worden afgeschermd van degenen, die daarop geen aanspraak mogen doen gelden.’¹²

De Tweede Kamer wenste echter een zo ongestoord mogelijke relatie tussen cliënt en adviseur te waarborgen. Het volgende citaat spreekt in dat verband voor zich:

‘Het zou de gelijkheid van de belastingplichtige en fiscus verstoren, wanneer de inspecteur het recht zou krijgen de argumenten die tegen de belastingplichtige pleiten, op een presenteerblaadje voor de neus te krijgen.’

In het debat kwam ook de reikwijdte van het in leven te roepen informele verschoningsrecht aan de orde. Er werd een onderscheid gemaakt tussen enerzijds de feiten omtrent de belastingplichtige die bij belastingconsulenten en accountants bekend zijn en anderzijds de adviezen die deze beroepsgroepen aan hun klanten verstrekken. De minister vond het te ver gaan om feiten onder het informele verschoningsrecht te laten vallen. Dit in tegenstelling tot fiscaalrechtelijke beschouwingen van de adviseur.¹³

‘Ik wil zeggen, mijnheer de voorzitter, dat het ook mijn bedoeling niet is dat geschriften met louter beschouwingen, bijvoorbeeld een advies, waarin de rechtskundige argumenten worden ontwikkeld voor een door de belastingplichtige in te nemen standpunt, ter inzage moeten worden gegeven. Met de redelijkheid, dergelijke bescheiden uit te sluiten van de inzageplicht, kan ik wel accoord gaan.’

‘Maar aan de andere kant acht ik het niet fair (...) dat inzage zou worden geëist van de correspondentie en de adviezen, die accountants of belastingconsulenten aan hun cliënten verstrekken. Ik zal gaarne aan de belastingdienst een uitdrukkelijke aanwijzing geven, welke hierop neerkomt, dat inzage van door belastingconsulenten en accountants verstrekte adviezen en gevoerde correspondentie niet behoeft te worden verstrekt. In de wet kunnen

wij dat niet opnemen, omdat men in het onzekere tast ten aanzien van degenen, die er onder zouden vallen, omdat – zoals ik zei – op het ogenblik nog iedereen zich accountant of belastingconsulent mag noemen.’

Om die reden werd het informele verschoningsrecht opgenomen in par. 32, tweede lid, Leidraad AWR (oud). De bedoeling van deze paragraaf was om de informatieverplichtingen van belastingadviseurs en accountants te beperken. Dit geldt mutatis mutandis ook voor de mededeling uit 1994.

Gelet op de aangehaalde parlementaire geschiedenis zou ik menen dat een uitleg van de mededeling op basis van de ratio van de oude par. 32 Leidraad AWR meebrengt dat de reikwijdte van het informele verschoningsrecht ziet op stukken met een adviserend karakter. De beperking van art. 47, 48 en 53 AWR ziet dan slechts op adviezen en correspondentie die overwegend van adviserende aard zijn. Het is echter de vraag of een dergelijke uitleg van de mededeling voldoende recht doet aan het vertrouwen dat contribuabelen aan de tekst van de mededeling kunnen ontleenen.

3 Vertrouwensbeginsel

Om de beperkende werking van het informele verschoningsrecht in te roepen, dient een beroep te worden gedaan op het vertrouwen dat redelijkerwijs kan worden ontleend aan de mededeling. Een beroep op het informele verschoningsrecht is dus in feite een beroep op het vertrouwensbeginsel.

De mededeling is bevoegd vastgesteld door de Staatssecretaris van Financiën en is vervolgens behoorlijk bekendgemaakt. Het oogmerk van de mededeling is onder meer om duidelijkheid te scheppen over de wijze waarop de Belastingdienst zich dient te gedragen tegenover accountants en belastingconsulenten in het kader van de verplichtingen opgenomen in art. 47, 48 en 53 AWR. De mededeling behelst – blijkens de parlementaire geschie-

⁹ Voorschrift fiscaal-strafrechtelijke bepalingen 3 mei 1993, nr. AFZ93/3133.

¹⁰ Wet van 23 april 1952, Stb. 1952 191.

¹¹ Handelingen II 1951/52.

¹² De Hoge Raad heeft meerdere keren een beroep op het verschoningsrecht van een belastingadviseur afgewezen. Uit de jurisprudentie kan worden afgeleid dat de Hoge Raad de zienswijze van de minister deelt. De Hoge Raad heeft onder meer geconstateerd dat de groep belastingadviseurs niet homogeen is. Voorts heeft de Hoge Raad erop gewezen dat een ieder het beroep van belastingadviseur kan uitoefenen en dat het in die situatie niet strookt met het uitzonderingskarakter van het verschoningsrecht om het toe te kennen aan een ieder die zich belastingconsulent noemt. Verwezen wordt naar de arresten HR 25 oktober 1983, NJ 1984, 132; HR 14 juni 1985, NJ 1986, 175 en HR 21 november 1986, NJ 1987, 318.

¹³ Handelingen II 1951/52.

denis – een aanwijzing aan de Belastingdienst over het beleid met betrekking tot verzoeken om inzage in stukken afkomstig van, of gericht aan belastingconsulenten en accountants. De mededeling is te kwalificeren als een beleidsregel. Gezien de inhoud en de strekking van de mededeling leent deze zich om te worden toegepast als een rechtsregel. Volgens de Hoge Raad¹⁴ bindt een rechtsregel – in voornoemde zin – het bestuursorgaan op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en kan de uitleg van een dergelijke rechtsregel in cassatie worden getoetst. De mededeling is derhalve recht in de zin van art. 79 RO.

Bij de uitleg van de mededeling dient uit te worden gegaan van het geobjectiveerde vertrouwen dat eraan door contribuabelen kan worden ontleend.¹⁵ Het feitelijk gewekte subjectieve vertrouwen is niet van belang voorzover dat subjectieve vertrouwen afwijkt van de uitleg van de mededeling door de rechter. Bij de uitleg ervan dient de rechter uit te gaan van de verwachtingen die een contribuabele in redelijkheid op basis van de mededeling kan hebben.¹⁶

In het kader van het vertrouwensbeginsel kan gesteld worden dat het vertrouwen dat contribuabelen aan de tekst van de mededeling kunnen ontleenen, dient te prevaleren boven de achterliggende bedoeling van de mededeling. Doorslaggevend voor de reikwijdte van het informele verschoningsrecht is in dat geval de betekenis van de termen correspondentie en adviezen zoals gebruikt in de mededeling van de staatssecretaris.

Bij de uitleg van de termen correspondentie en adviezen ligt het voor de hand om uit te gaan van de betekenis van deze termen in het maatschappelijke verkeer. Immers, contribuabelen zullen uitgaan van deze betekenis. Dienovereenkomstig zal het vertrouwen op basis daarvan zijn gewekt. In het normale taalgebruik geldt dat een brief waarin ook feiten zijn vermeld als correspondentie is te kwalificeren. Een advies waarin feiten zijn genoemd, is volgens normaal taalgebruik nog altijd ook een advies. Om die reden kan bij een uitleg van de mededeling op basis van normaal taalgebruik de conclusie worden getrokken dat correspondentie en adviezen waarin mede feiten zijn vermeld, óók onder de reikwijdte van het informele verschoningsrecht vallen. Immers, in de mededeling is enkel vermeld dat geen inzage zal worden geëist in adviezen en correspondentie die belastingconsulenten en accountants in de uitoefening van hun beroep met cliënten voeren. Er is in de mededeling geen uitzondering gemaakt voor correspondentie en adviezen waarin (mede) feiten zijn opgenomen die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing.

Daarnaast is in dit kader van belang dat er in de mededeling wordt verwezen naar de formeel verschoningsgerechtigden. Voor hen is er geen verplichting om inzage te verlenen in stukken waarin feiten zijn vermeld. De mededeling kan het vertrouwen wekken dat de medewerkers van de Belastingdienst wordt opgedragen om accountants en belastingadviseurs te behandelen op dezelfde wijze als formeel verschoningsgerechtigden.

4 Rechtspraak over de reikwijdte van het informele verschoningsrecht

Over de reikwijdte van het informele verschoningsrecht is betrekkelijk weinig jurisprudentie bekend. Naar alle waarschijnlijkheid is dat een gevolg van het ontbreken van een adequate gang naar de rechter wanneer de Belastingdienst informatie vraagt op basis van art. 47 AWR.¹⁷ Hieronder zal ik twee zaken behandelen waarin de reikwijdte van het informele verschoningsrecht aan de orde was.

In de zogenoemde Fortis zaak¹⁸ eiste de Belastingdienst in kort geding dat Fortis (onder meer) een due diligence rapport ter inzage zou verstrekken. Fortis had dat met een beroep op het informele verschoningsrecht geweigerd. In de tweede te behandelen zaak boog de Belastingkamer van Hof Amsterdam¹⁹ zich over de vraag of de bewijslast kon worden omgekeerd (verzwaard) nu de belanghebbende had geweigerd om desgevraagd (onder meer) een due diligence rapport te overleggen. In het kader van de bewijslastverdeling liet Hof Amsterdam zich uit over het vertrouwen dat kan worden ontleend aan de mededeling van de Staatssecretaris van Financiën.

De Fortis-zaak

In deze procedure was aan de orde of Fortis verplicht was om aan de inspecteur inzage te verlenen in (onder meer) een in haar opdracht door KPMG opgesteld due diligence rapport in verband met de aankoop van (de aandelen in) Mees Pierson NV.

In de procedure stelde Fortis zich op het standpunt dat de Belastingdienst de gevraagde bescheiden niet kon opvragen op grond van art. 47 AWR omdat de stukken naar haar oordeel niet van belang waren voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing. Fortis had in dat verband gesteld dat het due diligence rapport overwegend fiscale adviezen en beschouwingen bevatte, waarop de Belastingdienst geen aanspraak kon maken.

Met betrekking tot de reikwijdte van het informele verschoningsrecht overwoog de president van de rechtbank te Utrecht:

¹⁴ HR 28 maart 1990, nr. 25 668, BNB 1990/194.

¹⁵ Zie in dat verband HR 12 april 1978, nr. 18 464, BNB 1978/136; HR 18 februari 1987, nr. 23 581, BNB 1987/161 en HR 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147.

¹⁶ Voor een nadere uitleg over het door een beleidsregel opgewekt vertrouwen, wordt verwezen naar R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming (FM 77)*, blz. 117 e.v., Deventer: Kluwer 1996.

¹⁷ Het verzoek van de inspecteur om informatie is in de AWR niet gekwalificeerd als een voor bezwaar vatbare beschikking. Vanwege het gesloten stelsel van rechtsmiddelen in de AWR is er geen mogelijkheid om in bezwaar en beroep te komen tegen een verzoek om informatie ex art. 47 AWR en verder.

¹⁸ Rb. Utrecht 7 september 1999, nr. 103.339 KG ZA-99-796.

¹⁹ Hof Amsterdam 9 juli 2002, NTFR 2003/168.

‘Voor de beoordeling van de juistheid van de hiervoor weergegeven stelling van Fortis dient de vraag te worden beantwoord of de door de Staat verlangde bescheiden van adviserende aard zijn. Voorshands wordt overwogen dat het op de weg van Fortis ligt om aan te tonen dat zowel het concept-memorandum als het due diligence rapport, stukken van adviserende aard zijn.’

Hieruit kan worden afgeleid dat de president terzake de reikwijdte van het informele verschoningsrecht, aansluiting heeft gezocht bij de parlementaire geschiedenis ofwel de achterliggende bedoeling van het informele verschoningsrecht. Uit het vonnis blijkt niet dat een mogelijk verdere reikwijdte van het informele verschoningsrecht op basis van opgewekt vertrouwen aan de orde is gekomen.

Met betrekking tot het karakter van het due diligence rapport overwoog de president vervolgens:

‘Met betrekking tot het due diligence rapport wordt het volgende overwogen. Een dergelijke rapport omvat doorgaans een onderzoek naar de financiële, commerciële, fiscale en juridische aspecten van een onderneming en een beschrijvende weergave van de daarvoor relevante feiten. Fortis heeft, gelet op de aard van een dergelijk rapport voorshands onvoldoende aangetoond dat het rapport een stuk van louter adviserende aard is.’

Het voorlopige oordeel van de president was dat stukken die niet als louter adviserend van aard zijn te beschouwen, desgevraagd ter inzage moeten worden verstrekt. De bewijslast terzake de inhoud van de stukken kwam te rusten op de belanghebbende. Fortis slaagde niet in dit bewijs met als gevolg dat het due diligence rapport ter inzage aan de Belastingdienst moest worden verstrekt. Tegen dit kort geding vonnis werd hoger beroep ingesteld. Echter, het appel werd weer ingetrokken nadat er een niet bekendgemaakt compromis tussen partijen totstandkwam.

Hof Amsterdam

In deze zaak had de inspecteur tijdens een bij de belastingplichtige ingesteld boeken-onderzoek om inzage gevraagd in onder meer een due diligence rapport. De belastingplichtige weigerde het rapport aan de inspecteur te verstrekken. Mede op grond daarvan weigerde de inspecteur aan een dochtermaatschappij doorbetaalde royalty's bij de belanghebbende in aftrek toe te laten. In verband met het niet verstrekken van de gevraagde stukken stelde de inspecteur dat de bewijslast was omgekeerd, nu belastingplichtige in zijn visie niet had voldaan aan de informatieverplichtingen.

Alvorens de zaak inhoudelijk te behandelen moest Hof Amsterdam oordelen over de bewijslastverdeling. In dat verband werd eerst bekeken of de belastingplichtige krachtens art. 47 AWR gehouden was desgevraagd het due diligence rapport ter inzage te verstrekken. Hof Amsterdam:

‘Belanghebbende heeft geweigerd desgevraagd een Due Diligence-rapport aan de inspecteur ter inzage te verstrekken. Het Hof acht aannemelijk dat het Due Diligence-rapport, zoals dat bij een dergelijk rapport gebruikelijk is, informatie kan bevatten van feitelijke aard. Naar het oordeel van het Hof kan derhalve de raadpleging van

evenbedoeld rapport van belang zijn voor de vaststelling van feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing ten aanzien van belanghebbende. Ingevolge art. 47, eerste lid, aanhef en onderdeel b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) diende belanghebbende het Due Diligence-rapport aan de inspecteur voor raadpleging ter beschikking te stellen.’

Na dit te hebben overwogen, constateerde Hof Amsterdam dat de mededeling een beperkende werking heeft op de verplichtingen genoemd in art. 47 AWR:

‘Gelet evenwel op het bepaalde in § 32, tweede lid van de Leidraad AWR welke bepaling door de Staatssecretaris van Financiën is gehandhaafd, blijktens zijn mededeling van 5 januari 1994, nr. 10 PGM 4, V-N1994, blz. 456, lijkt het ervoor te kunnen worden gehouden dat de Staatssecretaris van Financiën met betrekking tot een rapport als het onderhavige Due Diligence-rapport, heeft beoogd de inlichtingenplicht van art. 47 AWR te beperken.’

Gelet op het volgende citaat van de betreffende overweging, blijkt dat Hof Amsterdam van oordeel is dat de mededeling het vertrouwen kan wekken dat een due diligence rapport waarin feiten zijn genoemd die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing onder het informele verschoningsrecht kan vallen. Immers, Hof Amsterdam honoreerde in feite het beroep op het vertrouwen dat objectief gezien kan worden ontleend aan de tekst van de mededeling. Het wettelijke gevolg van een weigering desgevraagd stukken ter inzage te verstrekken, bleef namelijk in dit geval buiten toepassing:

‘Onder deze omstandigheid acht het Hof het niet redelijk om aan de weigering van belanghebbende het Due Diligence-rapport voor raadpleging aan de inspecteur ter beschikking te stellen, in dit geval het gevolg te verbinden van de ‘zogenoemde’ omkering van de bewijslast, welk gevolg in het algemeen aan een dergelijke weigering is verbonden.’

Er is zowel door de Staatssecretaris van Financiën als door de belastingplichtige cassatieberoep ingesteld tegen de uitspraak van Hof Amsterdam. Onlangs heeft advocaat-generaal, Wattel zijn conclusie genomen.²⁰ Wattel is van oordeel dat Hof Amsterdam geen zichtbare maatstaf heeft aangelegd voor de vraag of rechtens relevant vertrouwen is gewekt door de mededeling van de Staatssecretaris van Financiën, zodat niet na te gaan is of het oordeel van het hof rechtens juist is, dan wel aan een motiveringsgebrek lijdt. Wattel is derhalve van oordeel dat het cassatieberoep moet slagen. Verderop in dit artikel zal ik nader ingaan op de conclusie van Wattel.

5 De inhoud van een due diligence rapport

In de rechterlijke uitspraken wordt in algemene zin aangegeven wat de inhoud is van een due diligence rapport.

²⁰ Conclusie A-G Wattel, 18 oktober 2004 nr. 38 809 en 38 810, NTFR Daily Mail, 26 november 2004.

In de Fortis zaak werd overwogen: 'een dergelijk rapport omvat doorgaans een onderzoek naar de financiële, commerciële, fiscale en juridische aspecten van een onderneming en een beschrijvende weergave van de daarvoor relevante feiten.' Hof Amsterdam is nagenoeg hetzelfde van oordeel: 'Het Hof acht aannemelijk dat het Due Diligence-rapport, zoals dat bij een dergelijk rapport gebruikelijk is, informatie kan bevatten van feitelijke aard.' Het is echter twijfelachtig of deze omschrijvingen van due diligence rapporten recht doet aan de inhoud van hedendaagse due diligence rapporten.

Een due diligence rapport wordt opgesteld op basis van de opdracht die aan de accountant en/of belastingadviseur is verleend door zijn cliënt. De inhoud van het due diligence rapport is zodoende afhankelijk van de verstrekte opdracht. Voordat de cliënt de opdracht verstrekt, pleegt overeenstemming te zijn bereikt met de opdrachtgever over hetgeen er onderzocht moet worden en de diepgang daarvan. Of het due diligence rapport adviserend van aard is of feitelijk, is afhankelijk van de opdracht.

Due diligence rapporten worden normaliter opgesteld in het kader van fusies. De overnemende partij wenst duidelijkheid over eventuele lijken in de kast. Dit zouden verborgen fiscale risico's kunnen zijn. In het kader daarvan pleegt de belastingadviseur met een dergelijke opdracht 'in de huid van een inspecteur te kruipen'. Op basis van standpunten die de inspecteur mogelijkerwijs zou kunnen innemen, worden fiscale risico's inzichtelijk gemaakt, meestal op basis van een 'worst case scenario'.

Het spreekt voor zich dat er in het due diligence rapport feiten worden opgesomd. Echter, deze feiten dienen slechts ter onderbouwing of als uitgangspunt van het te verstrekken advies over mogelijke risico's. Het in kaart brengen van feiten is niet het doel van een due diligence rapport. Het gaat om de advisering over risico's. Reeds daarom is een due diligence rapport mijns inziens per definitie adviserend van aard.

Wattel is blijkens zijn conclusie in de Amsterdamse zaak van oordeel dat een due diligence rapport *in het algemeen*, mede gezien zijn functie en benaming (rapport), intrinsiek voor een groot deel beschrijvend van aard is, dat in beginsel ter inzage moet worden verstrekt.

Zowel in de Fortis zaak als in de zaak die zich afspeelde bij Hof Amsterdam, kwam het te bereiken doel met de due diligence rapporten (te) weinig aan bod. Het is goed mogelijk dat er reeds op basis van de opdracht afgeleid had kunnen worden of er sprake was van rapporten van feitelijke – dan wel adviserende aard. Het is echter de vraag of een onderscheid tussen feitelijke rapporten en adviserende rapporten van belang is in het kader van de verplichting due diligence rapporten ter inzage te verstrekken.

6 Hoe dient de mededeling van de Staatssecretaris van Financiën te worden uitgelegd?

In het kader van de uitleg van de mededeling valt er iets te zeggen voor zowel een interpretatie naar de ratio van het

informele verschoningsrecht als voor een uitleg op basis van hetgeen men volgens normaal taalgebruik aan vertrouwen kan ontleen aan de mededeling.

Het feit dat de Belastingdienst over voldoende gegevens moet kunnen beschikken om tot een juiste belastingheffing te komen, pleit voor een uitleg van de mededeling in overeenstemming met de bedoeling daarvan. De inspecteur heeft in de verhouding met de belastingplichtige per definitie een achterstand in kennis van de voor de belastingheffing relevante feiten en omstandigheden. Om die reden ligt het voor de hand dat de inspecteur kennis moet kunnen nemen van alle voor de belastingheffing van belang zijnde stukken.

Aan de andere kant doet een uitleg van de mededeling op basis van normaal taalgebruik meer recht aan het vertrouwensbeginsel dat bij de mededeling een rol speelt. Gesteld kan worden dat het binnen de risicosfeer van de Belastingdienst ligt als de tekst van de mededeling meer ruimte biedt dan de ruimte die de Staatssecretaris van Financiën voor ogen heeft met de mededeling. Een dergelijke benadering doet bovendien meer recht aan de rechtszekerheid. Niet vergeten mag worden dat het de Staatssecretaris van Financiën vrij staat om de redactie van de mededeling in overeenstemming te brengen met de achterliggende bedoeling daarvan.

In het kader van de rechtszekerheid geldt tevens dat er bij een uitleg van de mededeling op basis van de bedoeling daarvan afbakeningsproblemen ontstaan. Immers, wanneer is een stuk feitelijk van aard zodat inzage moet worden verleend en wanneer niet? Naar mijn inzicht is het niet mogelijk om adviezen maar zeker ook niet correspondentie zodanig in te richten dat er geen enkel feit in de stukken voorkomt. Bijvoorbeeld adresgegevens van een (potentieel) belastingplichtige zijn ook feiten die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing. Het feit dat de Belastingdienst wellicht reeds over de adresgegevens beschikt, is in dit kader niet relevant. Het gaat erom of de adresgegevens op zichzelf beschouwd van belang kunnen zijn voor de belastingheffing.²¹

Wattel is blijkens zijn conclusie in het cassatieberoep van de Amsterdamse zaak van mening dat de tekst en de achtergrond van de beleidsregel met zich brengt dat het criterium niet is of het ter inzage gevraagde document 'gemengd' is of 'louter beschouwend'. Het criterium dient volgens hem te zijn, of het *overwegende* karakter van het document beschrijvend is dan wel een fiscale risico-analyse of een fiscaal advies inhoudt. In dat verband hecht Wattel waarde aan de parlementaire geschiedenis waarin het woord 'fair' in het kader van de reikwijdte van het informele verschoningsrecht door de minister werd gebruikt. Wattel:

'Hieruit volgt dat het ook om 'fairness' gaat, waarmee kennelijk bedoeld wordt dat de fiscus weliswaar recht heeft op kennisneming van de fiscaal relevante feiten, maar vervolgens zijn eigen fiscaal-technische analyse moet

²¹ Zie HR 8 januari 1986, nr. 23 034, BNB 1986/128.

doen en niet kan eisen dat de fiscale analyse die de adviseur voor zijn cliënt gemaakt heeft, op een presenteerblaadje wordt aangereikt. De belastingplichtige moet vrij zijn advies te vragen en de belastingadviseur moet vrij zijn het te geven, zonder steeds bedacht te hoeven zijn op de mogelijkheid dat de fiscus meeleeft.⁷

Als het criterium van Wattel wordt overgenomen door de Hoge Raad, zou ik menen dat due diligence rapporten onder de reikwijdte van het informele verschoningsrecht vallen. Immers, zoals hierboven beargumenteerd zijn due diligence rapporten doorgaans stukken die risico-analyses inhouden.

In het kader van het door Wattel genoemde 'fairness' zou ik menen dat een dergelijk criterium óók moet inhouden dat contribuabelen de mededeling op basis van normaal taalgebruik mogen uitleggen. Een dergelijke uitleg zou met zich meebrengen dat ook adviezen en correspondentie die geen risico-analyse inhouden onder het informele verschoningsrecht vallen.

7 Op wie moet de bewijslast rusten terzake het karakter van een stuk?

Indien er in het kader van de toepassing van het informele verschoningsrecht een onderscheid moet worden gemaakt tussen stukken die een overwegend beschrijvend karakter hebben en stukken die een fiscale risico-analyse of een fiscaal advies inhouden, dan rijst de vraag op wie de bewijslast dienaangaande moet rusten. In de Fortis zaak kwam de bewijslast te liggen bij Fortis. Het is de vraag of een dergelijke bewijslastverdeling valt te verenigen met 'fairness'. Immers, het is nagenoeg ondoenlijk om hieraan te voldoen zonder de gevraagde stukken ter inzage te verstrekken. Dat laatste is juist voor de contribuabele ongewenst gezien zijn beroep op het informele verschoningsrecht.

Gelet op het feit dat de mededeling mede een aanwijzing is, gericht aan de medewerkers van de Belastingdienst, zou ik menen dat het in eerste instantie aan deze medewerkers is om te bewijzen dat het geëiste stuk buiten het bereik van het informele verschoningsrecht valt. Immers, in de mededeling is vermeld dat er geen inzage zal worden geëist in bepaalde stukken. Dit betekent mijns inziens dat het in eerste instantie op de weg van de Belastingdienst zou moeten liggen om aan te tonen dat er ten aanzien van een bepaald stuk wel degelijk om inzage mag worden gevraagd. Echter, dit lijkt voorshands een voor de Belastingdienst onmogelijke bewijslast. Immers, de Belastingdienst kent de inhoud en/of het karakter van het stuk niet.

Het ligt dan ook meer voor de hand om aansluiting te zoeken bij de wijze waarop de status van stukken bij formeel verschoningsgerechtigden wordt bepaald. Bij hen is het in beginsel aan de verschoningsgerechtigde om te bepalen of een stuk onder het verschoningsrecht valt.²² De accountant of belastingadviseur zou in dat geval moeten bepalen of er terecht een beroep wordt gedaan op zijn informele verschoningsrecht. Het mag voor zich spreken dat

de accountant of belastingadviseur niet de fiscale belangen van zijn cliënt mag laten meewegen bij de beoordeling.

8 Wie kan het informele verschoningsrecht inroepen?

In de Fortis-zaak stelde de Belastingdienst zich op het standpunt dat Fortis zich niet kon beroepen op het informele verschoningsrecht van haar adviseur. Fortis had gesteld dat een door een belastingconsulent niet ter inzage te verstrekken stuk, ook niet door de cliënt van de belastingconsulent behoeft te worden verstrekt. Dit werd door de Belastingdienst betwist. De president van rechtbank Utrecht verwees in dat verband naar het afgeleide verschoningsrecht van cliënten van formeel verschoningsgerechtigden in de zin van art. 53a AWR²³ en overwoog:

'Weliswaar kunnen accountants en belastingconsulenten niet als formele verschoningsgerechtigden worden aangemerkt, doch aangenomen moet worden, dat ook bij een informeel verschoningsrecht de cliënt (in casu Fortis) zich op een daarvan afgeleid verschoningsrecht mag beroepen, aangezien eenzelfde ratio geldt, te weten het voorkomen dat het informele verschoningsrecht iedere betekenis verliest.'

In de uitspraak van Hof Amsterdam was het net als in de Fortis-zaak de belastingplichtige die de inzage in een door adviseurs opgestelde due diligence rapport desgevraagd weigerde te verstrekken. Kennelijk heeft Hof Amsterdam het afgeleide informele verschoningsrecht als vanzelfsprekend aanvaard aangezien daaraan geen overweging is gewijd.

Vastgesteld kan worden dat óók de cliënten van accountants en belastingconsulenten een beroep op de mededeling kunnen doen. Dat is ook logisch, anders zou het informele verschoningsrecht slechts een illusoir karakter hebben.

9 Conclusie

In dit artikel heb ik de reikwijdte van het informele verschoningsrecht behandeld. Een reikwijdte waarover op dit moment geen duidelijkheid bestaat. Naar ik zou menen dient de Belastingdienst in de huidige situatie een terughoudende positie in te nemen bij het vragen om inzage in stukken van accountants en belastingconsulenten. Dit om te voorkomen dat er in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur wordt gehandeld. Vermeden dient te worden dat een contribuabele in een positie wordt gebracht waarin hij (wellicht) zonder daartoe verplicht te zijn, zich genoodzaakt ziet om gehoor te geven aan een verzoek om inzage. Iets dergelijks kan voorkomen daar een onterechte weigering om informatie te verschaffen tot omkering van de bewijslast kan leiden.

²² HR 12 februari 2002, nr. 03237/00B, V-N 2002/18.8.

²³ Zie HR 12 maart 1997, nr. 30 478, BNB 1997/146 en HR 12 februari 2002, nr. 03236/00B, V-N 2002/18.9.