

De positie van de belastingadviseur en het informele verschoningsrecht: meer duidelijkheid door de conclusie van A-G Koopman

Annotatie bij Conclusie A-G Koopman 20 december

2024, *ECLI:NL:PHR:2024:1402*

mr. C.A.M. Janssen¹

Fiscale vraagstukken zijn vaak complex, hetgeen voor veel belastingplichtigen reden is om een belastingadviseur in te schakelen. Belastingadviseurs streven naar een correcte, maar tegelijkertijd zo gunstig mogelijke fiscale uitkomst voor hun cliënten op basis van feitenanalyses en adviezen. In deze analyses en adviezen wordt ook regelmatig aandacht besteed aan de (proces)risico's van het kiezen van een bepaalde fiscale route. De wetgever, en later ook de Hoge Raad, hebben erkend dat het onwenselijk is indien de Belastingdienst dergelijke documenten zou kunnen inzien. Om die reden is op stukken van adviserende aard het informele verschoningsrecht van toepassing. Dit recht was aanvankelijk gebaseerd op beleid² en is later door de Hoge Raad nader uitgewerkt als onderdeel van het fair play-beginsel. Hoewel het betreffende arrest inmiddels twintig jaar oud is, blijft de precieze reikwijdte ervan onduidelijk. Met zijn conclusie van 20 december 2024 heeft A-G Koopman getracht deze onduidelijkheid te verhelderen. In deze annotatie bespreek ik de onderwerpen die de positie van de belastingadviseur het meest raken.

1. Inleiding

Belastingadviseurs vervullen een belangrijke maatschappelijke functie. Anders dan bijvoorbeeld advocaten en notarissen beschikken zij niet over een wettelijk (formeel) verschoningsrecht.³ In zijn arrest van 6 mei 1986 heeft de Hoge Raad reeds duidelijk gemaakt dat, hoewel een belastingadviseur kan worden beschouwd als rechtshulpverlener, hij niet gelijkgesteld kan worden aan een advocaat of een notaris.⁴ Daarbij speelt onder meer een rol dat de door belastingadviseurs verleende rechtshulp niet voorbehouden is aan een specifieke beroepsgroep, belastingadviseurs geen homogene beroepsgroep vormen en zij geen wettelijk toegewezen taak vervullen op grond waarvan rechtssubjecten verplicht zijn zich tot hen te wenden.⁵

Een belastingadviseur beschikt daarom niet over een wettelijk verschoningsrecht wanneer hem wordt verzocht om informatie of inzage in documenten die zijn cliënt(en) aangaan. Wel heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 23 september 2005 bevestigd dat be-

lastingadviseurs zich kunnen beroepen op het zogenaamde informele verschoningsrecht.⁶ Dit recht vindt zijn grondslag in het fair play-beginsel, een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Het informele verschoningsrecht strekt zich volgens de Hoge Raad uit tot rapporten en andere geschriften van derden, voor zover deze tot doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren, evenals tot onderdelen van die geschriften die met datzelfde doel feitelijke of beschrijvende gegevens bevatten (hierna ook: fair play-stukken).⁷

De ratio van het informele verschoningsrecht is, zo concludeert ook A-G Koopman⁸, voorkomen dat de Belastingdienst in het debat met de belastingplichtige een oneerlijk voordeel behaalt. Het zou immers niet 'fair' zijn als de inspecteur eenvoudig toegang zou hebben tot argumenten die tegen de belastingplichtige pleiten. In dat kader dient volgens de A-G telkens te worden afgevraagd of de Belastingdienst een onredelijke voorsprong krijgt in de strijd met de belastingplichtige door inzage in of afgifte van docu-

1. Carolien Janssen is advocaat-medewerker bij Wladimiroff Advocaten N.V.
2. Het informele verschoningsrecht was eerst neergelegd in de Leidraad AWR, waarna het is vastgelegd in een mededeling van de Staatssecretaris van Financiën van 1994.
3. In artikel 53a AWR zijn alle functioneel verschoningsgerechtigden weergegeven; bekleders van een geestelijk ambt, notarissen, advocaten, artsen en apothekers.

4. HR 6 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9405.
5. Conclusie, rov. 2.6.
6. HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR6468 en ECLI:NL:HR:2005:AU314.
7. HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR6468 en ECLI:NL:HR:2005:AU314, rov. 3.2.
8. Conclusie, rov. 2.17.

menten die niet puur feitelijk zijn, maar eerder adviserend of wegend van aard.⁹

Omdat er sinds het arrest uit 2005 relatief weinig toonnevende jurisprudentie is verschenen over het informele verschoningsrecht, bestaat er in de praktijk veel onduidelijkheid over de reikwijdte van dit recht. Dit leidt regelmatig tot discussies tussen partijen over de vraag welke stukken al dan niet door de belastingadviseur moeten worden verstrekt en of reeds verstrekte stukken wel of niet als bewijsmiddel mogen worden gebruikt. Over deze kwesties wordt – helaas – zelden overeenstemming bereikt, met als gevolg dat de zaak aan de fiscale rechter moet worden voorgelegd (overigens zaken die veelal niet de Hoge Raad bereiken of de selectie bij cassatie niet doorstaan). Het probleem is dat de belastingplichtige op dat moment al geconfronteerd is met de nadelige gevolgen van het niet-verstrekken van stukken dan wel met het gebruik van die stukken door de inspecteur voor het bewijs. Tegen die achtergrond is de conclusie van A-G Koopman bijzonder welkom.

A-G Koopman heeft zich in zijn conclusie uitgesproken over een zestal rechtsvragen die gaat over de reikwijdte van het informele verschoningsrecht. Deze annotatie richt zich op de onderwerpen die het meest van invloed zijn op de positie van de belastingadviseur, want hoewel het informele verschoningsrecht in eerste instantie lijkt te zijn toegespitst op de bescherming van de belangen van de belastingplichtige, verdient ook de positie van de belastingadviseur nadere beschouwing. Het is immers dikwijls de adviseur die in de praktijk wordt geconfronteerd met de vraag of bepaalde stukken wel of niet moeten worden overgelegd aan de Belastingdienst. Deze afweging raakt niet alleen diens professionele integriteit, maar ook zijn rol als rechtshulpverlener binnen het fiscale speelveld. Door de focus te leggen op de positie van de belastingadviseur wordt zichtbaar hoe het ontbreken van een stevig verankerd verschoningsrecht leidt tot onzekerheid en potentiële spanning tussen de verplichtingen tegenover de cliënt en de eisen van de Belastingdienst.

2. Fair play-beginsel is niet beperkt tot vragen op grond van art. 47 AWR

Een eerste onduidelijkheid waar belastingadviseurs in de praktijk mee te maken hebben, is de vraag of de Hoge Raad het informele verschoningsrecht van de belastingadviseur heeft willen beperken tot het toepassingsbereik van artikel 47 AWR. De belastingwet voorziet immers in meerdere informatiebevoegdheden voor de Belastingdienst.

Artikel 47 AWR legt de verplichting op aan “een ieder” om desgevraagd informatie te verstrekken aan de inspecteur die van belang kan zijn voor zijn *eigen* belastingheffing. Wanneer een belastingadviseur om stukken wordt gevraagd is artikel 47 AWR

doorgaans daarvan niet de basis aangezien het niet gaat om de belastingheffing van de adviseur *zelf*, maar om die van zijn cliënt.

In plaats daarvan zal de Belastingdienst zijn verzoek op artikel 48 AWR of 53 AWR baseren. Artikel 48, lid 1 AWR verplicht derden om mee te werken aan de raadpleging van informatiedragers van het controlesubject die de derde als bewerker of bewaarder onder zich heeft. Op grond van artikel 53, lid 1 AWR zijn administratieplichtigen (zoals geregeld in artikel 52 AWR) verplicht om desgevraagd te voldoen aan de verplichtingen die in de artikelen 47 en 48 AWR zijn vastgelegd ten behoeve van de belastingheffing van derden.

In de praktijk neemt de Belastingdienst veelal het standpunt in dat het informele verschoningsrecht *niet* van toepassing is bij een informatieverzoek dat niet gebaseerd is op artikel 47 AWR (zoals artikelen 48, 53 of 55 AWR). Men baseert zich hierbij op de overweging van de Hoge Raad uit 2005, waarin enkel wordt verwezen naar de “bevoegdheid ex artikel 47 AWR”. Deze taalkundige beperking van het informele verschoningsrecht heeft aanzienlijke gevolgen. Een dergelijke uitleg zou betekenen dat de inspecteur alsnog alle fiscale adviezen en analyses kan opvragen via de belastingadviseur, in plaats van rechtstreeks bij de belastingplichtige. Gelet op het doel van het informele verschoningsrecht, kan dit niet de bedoeling zijn geweest van de Hoge Raad, zoals ook al jarenlang wordt betoogd door belastingadviseurs en fiscale advocaten.

A-G Koopman deelt die visie. Volgens hem borduren artikelen 48 en 53 AWR voort op de bevoegdheid uit artikel 47 AWR. In dit verband moeten ook de beperkingen die artikel 47 AWR kent, zoals het fair play-beginsel, doorwerken naar die artikelen. A-G Koopman verwijst hierbij naar de wetsgeschiedenis van artikel 53 AWR, waarin expliciet wordt gesteld dat de gelijkheid tussen belastingplichtige en de fiscus niet mag worden verstoord.¹⁰ Volgens A-G Koopman kan de fiscus eveneens een oneerlijke voorsprong verkrijgen als de inspecteur op basis van andere informatiebevoegdheden inzicht krijgt in rapporten en andere geschriften van derden die gericht zijn op het belichten van de fiscale positie van de belastingplichtige of het adviseren over deze positie. Gelet op de ratio van het informele verschoningsrecht, is het logisch dat dit recht ook van toepassing is op artikelen 48 en 53 AWR, aldus de A-G.

Hoewel hij artikel 55 AWR niet expliciet noemt, geldt uiteraard hetzelfde voor deze bepaling (zie ook paragraaf 3 van deze annotatie). Het uitgangspunt is dat een oneerlijke voorsprong van de Belastingdienst moet worden voorkomen; daarbij is het niet relevant welke specifieke controlebevoegdheid wordt aangevend.

9. Conclusie, rov. 4.12.

10. Conclusie, rov. 6.7, 2.13; *Kamerstukken II* 1951/52, p. 1866 lk.

Naar mijn mening doet deze conclusie van A-G Koopman recht aan de beoogde partijgelijkheid binnen het fiscale procesrecht. De ratio achter het fair play-beginsel zou worden ondermijnd indien de inspecteur daaraan zou kunnen ontsnappen door eenvoudigweg gebruik te maken van een alternatieve informatiebevoegdheid, waardoor hij alsnog inzage krijgt in fair play-stukken. Het is dan ook wenselijk dat de Hoge Raad deze conclusie overneemt, aangezien dit niet alleen duidelijkheid biedt aan belastingadviseurs, maar ook onnodige discussies met de Belastingdienst kan voorkomen.

Dit klemmt temeer nu administratieplichtigen die een verzoek ontvangen op grond van artikel 53 AWR, vooraf niet worden voorzien van enige vorm van rechtsbescherming. Als de administratieplichtige het verzoek van de inspecteur is nagekomen, maar van mening is dat de verplichting onterecht is opgelegd – bijvoorbeeld omdat de inspecteur ook fair play-stukken heeft opgevraagd – kan hij op grond van artikel 53, lid 5 AWR slechts verzoeken om vergoeding van de kosten die direct verband houden met deze nakoming. Een dergelijke procedure kent niet alleen zeer lange doorlooptijden, maar voorkomt ook niet dat de verstreekte informatie door de inspecteur wordt gebruikt ten aanzien van de belastingplichtige.

3. ‘Alternatieve’ route van artikel 55 AWR is niet toegestaan

Een ander belangrijk punt voor belastingadviseurs (en –kantoren) ligt in het verlengde van het voorgaande; het opvragen en het vervolgens gebruiken door de inspecteur van fair play-stukken die buiten de belastingplichtige of de adviseur om zijn verkregen. Zoals hiervoor is aangegeven, kan de inspecteur beiden niet vragen om fair play-stukken te overleggen. Als de inspecteur dit verzoek toch doet, zal hij waarschijnlijk een weigering ontvangen. Er zijn echter inventieve inspecteurs die andere manieren hebben gevonden om alsnog over die stukken te beschikken. Een van deze manieren is het doen van een artikel 55 AWR-verzoek.

Stel dat een strafrechtelijk onderzoek is ingesteld tegen een belastingadviseur of belastingkantoor, waarbij op basis van strafvorderlijke bevoegdheden stukken of gegevensdragers, zoals e-mailboxen, in beslag zijn genomen. In een dergelijk geval vormt het fair play-beginsel geen belemmering voor het in beslag nemen en het strafrechtelijk gebruik van door de belastingadviseur opgestelde adviezen met betrekking tot de verdachte. Dit omdat het informeel verschoningsrecht geen algemeen toepassingsbereik kent, zo concludeert ook A-G Koopman.¹¹ Het voorgaande betekent dat bij de strafrechtelijke inbeslagname geen schifting hoeft plaats te vinden van de fair play-stukken.

Artikel 55 AWR geeft de Belastingdienst echter de mogelijkheid om inzage te vragen in gegevens of gegevensdragers die door het Openbaar Ministerie in beslag zijn genomen tijdens het strafrechtelijk onderzoek. Het is vanzelfsprekend dat wanneer stukken en gegevensdragers worden opgevraagd bij het Openbaar Ministerie die in beslag zijn genomen bij een belastingadviseur, een deel van deze gegevens fair play-stukken bevat. Belastingadviseurs en fiscaal advocaten stellen al jaren dat als de inspecteur met die wetenschap zonder voorzorgsmaatregelen door de inbeslaggenomen stukken of gegevensdragers heen gaat en geen waarborgen stelt om te voorkomen dat fair play-stukken worden ingezien, hij onrechtmatig handelt omdat hierdoor op oneigenlijke wijze afbreuk wordt gedaan aan het informele verschoningsrecht.

Het wordt extra kwalijk wanneer de inspecteur zelf aanleiding geeft tot een strafrechtelijk onderzoek – bijvoorbeeld door het Openbaar Ministerie op het spoor te zetten van mogelijke strafbare feiten – met als uiteindelijk doel om via een artikel AWR-verzoek toegang te krijgen tot documenten die hem fiscaalrechtelijk niet toekomen. Of andersom: dat het Openbaar Ministerie de Belastingdienst tipt om een artikel 55 AWR-verzoek te doen in een bepaald strafdossier. Hoewel dit uitzonderingen zijn, zien we in de praktijk signalen dat deze situaties zich daadwerkelijk voordoen.¹² In zulke gevallen is niet alleen sprake van misbruik van bevoegdheden, maar wordt ook het vertrouwen in de integriteit van het fiscale (en/of het straf-) proces ernstig geschaad.

Men moet immers niet uit het oog verliezen dat de Belastingdienst de verkregen stukken niet alleen kan aanwenden in de heffingsprocedure tegen de belastingplichtige, maar ook bij het opleggen van een bestuursrechtelijke boetes aan zowel de belastingplichtige als diens adviseur. Bovendien heeft het Openbaar Ministerie op grond van artikel 55 AWR geen ruimte voor een belangenafweging. Enkel de Minister kan ontheffing aan het verzoek verlenen (artikel 55, lid 2 AWR).

Ten aanzien van deze kwestie is naar ik meen de conclusie van A-G Wattel uit 2006 relevant. Hij verwijst naar het arrest van de Hoge Raad van 12 februari 2002.¹³ De zaak betrof het afgeleide verschoningsrecht van een door een strafadvocaat ingeschakelde accountant in een fiscale strafzaak. De Hoge Raad oordeelde dat de stukken die door de accountant onder afgeleid verschoningsrecht van een advocaat waren vervaardigd, noch bij die accountant, noch bij de advocaat, noch bij de verdachte/belastingplichtige vatbaar waren voor beslag. Wattel concludeert:

“6.11. Ik meen dat een verschoningsrecht, formeel of informeel, gebaseerd op existentiële be-

11. Conclusie, rov. 7.5.

12. Hof's-Hertogenbosch 12 juni 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2472; Hof Arnhem-Leeuwarden 23 september 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:7629.

13. HR 12 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD4402.

langen van de burger of op evenwicht tussen belastingheffer en belastingplichtige, een was-sen neus is als de documenten die eronder val-len weliswaar niet bij de adviseur, maar wel bij diens cliënt opgevraagd zouden mogen worden door de overheid.”¹⁴

Zoals Wattel het stelt, zou het informele verscho-ningsrecht een was-sen neus worden als de Belasting-dienst wel fair play-stukken mag opvragen (en in-zien) bij een opsporingsinstantie die deze stukken in het kader van een strafrechtelijk onderzoek naar een derde, niet aan cliënt gerelateerde partij, in beslag heeft genomen bij de belastingadviseur. De Hoge Raad heeft herhaaldelijk op basis van deze redene-ring geoordeeld dat het verschoningsrecht niet illu-soir mag worden gemaakt door stukken in beslag te nemen bij iemand anders dan de verschoningsge-rechtigde.

A-G Koopman komt in zijn conclusie ook tot die slot-som. Het gebruik van fair play-stukken die buiten de adviseur en diens cliënt om zijn verkregen, acht hij onverenigbaar met het fair play-beginsel, juist om-dat daardoor een oneerlijke voorsprong ontstaat in de belastingprocedure. Hij benadrukt dat het daar-bij niet relevant is dat deze stukken in de strafrech-telijke procedure rechtmatig zijn verkregen.¹⁵ Ook via de hiervoor omschreven alternatieve route wordt dus in strijd gehandeld met het fair play-beginsel. De Belastingdienst mag fair play-stukken daarom niet via een verzoek op grond van artikel 55 AWR verkrij-gen of gebruiken.

Mijns inziens een terechte conclusie. Door de hier-voor omschreven oneigenlijke omzeiling van het fair play-beginsel, komt het vertrouwen in een eerlijk proces (zowel fiscaal als strafrechtelijk) in gedrang en komt de verhouding tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen en hun adviseurs onder druk te staan. Door het fair play-beginsel op deze indirecte wijze uit te hollen, wordt immers niet alleen de posi-tie van de belastingadviseur ondergraven, maar ook die van de belastingplichtige die op de vertrouwelijk-heid moet kunnen rekenen van de fiscale adviezen en analyses van diens adviseur.

4. Filtering van fair play-stukken

Het voorgaande betekent uiteraard niet dat de Be-lastingdienst zijn informatiebevoegdheden niet zou mogen aanwenden ten aanzien van belastingadvi-seurs (-kantoren) of het Openbaar Ministerie. Wel dient te worden voorkomen dat de inhoud van zoge-noemde fair play-stukken kenbaar is of wordt voor de inspecteur.

In dat verband stelt A-G Koopman, naar analogie van het wettelijk verschoningsrecht, dat wanneer stuk-

ken op grond van een informatiebevoegdheid aan de Belastingdienst zijn verstrekt (al dan niet door tus-senkomst van het Openbaar Ministerie of een an-dere overheidsinstantie), het aan de adviseur is die de documenten heeft opgesteld om te bepalen of deze – geheel of gedeeltelijk – onder het fair play-be-ginsel vallen en dus niet gedeeld hoeven te worden.¹⁶

Deze beoordeling behoort niet tot de taak van se-lectiemedewerkers van de Belastingdienst, zelfs niet wanneer zij geen rol spelen bij het vaststellen van de belastingaanslagen.¹⁷

5. Wat als het mis gaat?

Wat als het fair play-beginsel toch wordt geschonden doordat de inspecteur stelt dat het informele ver-schoningsrecht niet van toepassing is op artikelen 48 of 53 AWR en de adviseur daarom de fair play-stuk-ken aan de inspecteur verstrekt? Of wanneer de Be-lastingdienst via een artikel 55 AWR-verzoek bij het Openbaar Ministerie alsnog toegang krijgt tot alle fair play-stukken?

In dat geval ligt het voor de hand dat de op onrecht-matige wijze verkregen fair play-stukken van het bewijs moeten worden uitgesloten – een conclusie die ook A-G Koopman onderschrijft.¹⁸ Daarbij onderkent de A-G echter een belangrijk praktisch pro-bleem: bewijsuitsluiting ziet in de regel op feitelijke informatie, terwijl het informele verschoningsrecht juist betrekking heeft op fiscaal-juridische beschou-wingen. De argumenten die in dergelijke adviezen zijn vervat – of daaruit kunnen worden afgeleid – laten zich niet zomaar buitensluiten uit een proce-dure. Zo is het bijvoorbeeld lastig om te beweren dat de inspecteur een passage uit de wetgeschiede-nis niet zou mogen gebruiken, enkel omdat een be-lastingadviseur diezelfde passage in zijn advies aan-haalde. De bron blijft immers publiek.

Daarnaast biedt ook de leer van de ‘fruits of the poisonous tree’ volgens A-G Koopman geen soelaas. Deze vruchtenleer is volgens hem beperkt tot materi-aal dat uitsluitend en rechtstreeks is verkregen door wat in het belastingrecht geldt als onrechtmatig han-delen van de inspecteur heet. Hij acht het boven-dien onwaarschijnlijk dat er in de praktijk feitelijke of juridische vruchten zullen zijn die enkel en recht-streeks voortvloeien uit de juridische argumenten die de inspecteur, door schending van het informele verschoningsrecht, op een presenteerblaadje heeft aangereikt gekregen.¹⁹

Hoewel bewijsuitsluiting volgens de A-G wel enig ef-fect kan sorteren wanneer het ten onrechte verkre-gen advies ook feiten bevat die de inspecteur nog niet kende, wordt daarmee het doel van het infor-

14. Conclusie A-G Wattel 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140.

15. Conclusie, rov 8.3-8.4.

16. Conclusie, rov 5.11.

17. Conclusie, rov 8.4.

18. Conclusie, rov 9.2.

19. Conclusie, rov 9.3.

mele verschoningsrecht niet volledig gewaarborgd. Om die reden pleit hij nadrukkelijk voor een preventieve benadering.²⁰

Bij dat pleidooi sluit ik mij van harte aan. Alleen een preventieve benadering waarborgt de essentie van het informele verschoningsrecht: het borgen van een eerlijk speelveld tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige. Wanneer pas achteraf wordt ingegrepen via sancties zoals bewijsuitsluiting, is het kwaad vaak al geschied – strategische overwegingen zijn prijsgegeven en het processuele evenwicht is verstoord. Preventie dwingt de Belastingdienst bovendien tot grotere zorgvuldigheid bij het indienen van informatieverzoeken en tot erkenning van de bijzondere positie van de belastingadviseur. Alleen dan blijft het fair play-beginsel een daadwerkelijk werkend beginsel, en niet slechts een papieren waarborg.

6. Afsluitend: een oproep aan de Hoge Raad

Het informeel verschoningsrecht en vooral de reikwijdte daarvan is al jarenlang onderwerp van discussie.

Door het uitblijven van jurisprudentie van de Hoge Raad ontbreekt duidelijke richting, terwijl de praktijk daar klaarblijkelijk wel behoefte aan heeft. De lezenswaardige conclusie van A-G Koopman is dan ook toe te juichen niet alleen vanwege de behandeling van de hiervoor genoemde onderwerpen, maar ook vanwege zijn heldere uitleg van de overige rechtsvragen. De A-G legt op toegankelijke wijze de ratio van het informeel verschoningsrecht bloot, waardoor de antwoorden op de voorliggende rechtsvragen niet eens meer zo complex zijn dan als ze voorheen wellicht oogden.

De bal ligt nu bij de Hoge Raad. Volgt deze de zienswijze van A-G Koopman, dan mag de fiscale praktijk een belangrijk arrest verwachten. Een dergelijk arrest zou niet alleen bijdragen aan de partijgelijkheid in het fiscale procesrecht maar zou ook voor belastingadviseurs een deel van de onzekerheid en de potentiële spanning tussen de verplichtingen tegenover de cliënt en de Belastingdienst wegnemen. In dat licht zou het wettelijk vastleggen van het informeel verschoningsrecht nog de meest ideale vervolgstap zijn. Dit zou in ieder geval (meer) duidelijkheid scheppen over de positie van de belastingadviseur.

20. Conclusie, rov 9.5.