



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 06 5.1.2e

5.1.2e@belastingdienst.nl

Datum

12 november 2019

Versienummer

19-206-0019

memo

Onderwerp

Toelaatbaarheid verkregen informatie en het fair play-beginsel

Casus

De inspecteur heeft bij de belastingplichtige stukken opgevraagd die betrekking hebben op onderdelen van de aangifte. Daarbij is expliciet opgemerkt dat fiscale adviezen niet verstrekt behoeven te worden. De inspecteur ontvangt vervolgens per e-mail onder meer een pdf-document waarvan een groot deel van de tekst digitaal is gelakt (van zwarte balken voorzien). Bij het openen van het document op de iPad en bij het scrollen door het document is niettemin de integrale tekst van het document zichtbaar.

67 Awr

67 Awr

Vraag

De kennisgroep ziet aanleiding om de relevante rechtsvraag toe te spitsten op het gebruik van de passages die noodzakelijk zijn voor het opleggen van een bestuurlijke boete. Als van de ongelakte delen géén gebruik wordt gemaakt, levert dat – naar de kennisgroep heeft begrepen – immers geen probleem op voor de heffing. Waar het echter gaat om het opleggen van een boete, zeker als het gaat om het opleggen van een boete aan de adviseur, is het gebruik van de onkundig gelakte passages noodzakelijk. Het gaat daarbij uitsluitend om passages die naar het oordeel van de vraagsteller op grond van artikel 47 AWR gelakt hadden mogen worden. De rechtsvraag kan dan als volgt worden geformuleerd:

Is het gebruik van de onkundig gelakte passages als bewijs toegestaan?

Antwoord

Het is verdedigbaar dat de onkundig gelakte passages gebruikt kunnen worden voor het opleggen van een bestuurlijke boete aan de belastingplichtige en/of diens adviseur. De toelaatbaarheid van onkundig

gelakte informatie is in de rechtspraak nog niet aan de orde geweest. Er is daarom sprake van een procesrisico dat gebruik van deze informatie niet wordt toegestaan op grond van de doorwerking van het beginsel van fair play en/of het informeel verschoningsrecht. Gevolg hiervan zou zijn dat het betreffende materiaal wordt uitgesloten van het bewijs.

Tussen de belastingplichtige (als cliënt) en diens belastingadviseur is sprake van een vertrouwensrelatie. Het informele verschoningsrecht is daar een uitvloeisel van. In de heffingssfeer staat het fair play-beginsel eraan in de weg om met gebruikmaking van artikel 47 AWR (fiscale) adviezen op te vragen voor heffingsdoeleinden. In de voorgelegde casus zijn de (fiscale) adviezen niet opgevraagd.

Naar het oordeel van de kennisgroep is de hoeder van het (informele) verschoningsrecht in de eerste plaats de geheimhouder zelf. De geheimhouder, in dit geval de adviseur, heeft op dit belangrijke punt verzaakt. Daardoor heeft de inspecteur kennis kunnen nemen van onkundig gelakte passages. Het is de vraag of het fair play-beginsel en/of het informeel verschoningsrecht zoveel bescherming biedt dat het zijn schaduw vooruit werpt en het gebruik van het bewijs om die reden ontoelaatbaar is.

De kennisgroep is van mening dat het informele verschoningsrecht niet zo ver reikt dat de inspecteur zich op voorhand dient te onthouden van gebruikmaking van de onkundig gelakte informatie en dat het onkundig lakken voor risico van de adviseur en diens cliënt dient te blijven.

Beschouwing (*interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord*)
Onrechtmatig?

In een arrest van de Hoge Raad ging het om met schending van het verschoningsrecht in beslag genomen bankafschriften (HR 12 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC6589).

Casus: 'Tegen belanghebbende is door de FIOD een strafrechtelijk onderzoek ingesteld. Daarbij is onder een registeraccountant, die door de advocaten van belanghebbende was ingeschakeld, en bij wie zich in verband daarmee stukken bevonden die belanghebbende aan zijn advocaten had toevertrouwd, een groot aantal stukken, waaronder bankafschriften, in beslag genomen. De Hoge Raad (Strafkamer) besliste dat de registeraccountant voor de stukken die belanghebbende aan zijn advocaten had toevertrouwd een „afgeleid verschoningsrecht" toekwam. Na verwijzing gelastte de rechtbank teruggave van een deel van de stukken. Inmiddels had het Hof uitspraak gedaan in de fiscale procedure, daarbij rekening houdend met de in beslag genomen stukken.'

HR: '3.4. De middelen 2 en 3 zijn gericht tegen de verwerping van belanghebbendes stelling dat op de [...] in beslag genomen stukken als onrechtmatig verkregen bewijs geen acht mag worden geslagen. Volgens belanghebbende moet, gelet op de beschikking van de Hoge Raad (Strafkamer) van 29 maart 1994, NJ 1994, 552, ervan worden uitgegaan dat de door hem bedoelde stukken onrechtmatig in beslag zijn genomen en druist deze onrechtmatigheid zozeer in tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat ook in een fiscale procedure die stukken niet mogen worden gebruikt. Belanghebbende acht schending van het verschoningsrecht van een advocaat ook in fiscale zaken

onrechtmatig en meent dat hierop geen uitzondering had mogen worden toegelaten.

-3.5. Deze middelen slagen, echter alleen voor zover de [...] in beslag genomen stukken - waaronder de hiervóór onder 3.3 bedoelde bankafschriften - vallen onder diens „afgeleide verschoningsrecht“. Het belang dat een ieder vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking informatie aan zijn advocaat kan toevertrouwen is ook in fiscale zaken zo zwaarwegend - artikel 53a (huidige tekst) AWR illustreert dit - dat voor stukken die met schending van het verschoningsrecht van een advocaat, of van een daarvan afgeleid verschoningsrecht, onrechtmatig jegens de belastingplichtige zijn verkregen, geldt dat een behoorlijk handelende overheid die stukken niet in een fiscale procedure tegen hem mag gebruiken.'

In deze zaak was er sprake van onrechtmatig handelen door de FIOD bij de inbeslagname van bankafschriften bij een afgeleid verschoningsgerechtigde.

Het is de vraag of er in de voorgelegde casus ook sprake is van onrechtmatig handelen door de inspecteur. Met andere woorden, welke norm(en) kan de inspecteur niet in acht hebben genomen. Daarbij kan gedacht worden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, meer in het bijzonder het fair play-beginsel, en het informeel verschoningsrecht.

Verschoningsrecht

Het formele verschoningsrecht is verankerd in artikel 53a van de AWR en geeft – kortgezegd - de genoemde ambtsbekleders het recht om verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden te weigeren. Het verschoningsrecht geldt alleen voor datgene wat de verschoningsgerechtigde in zijn hoedanigheid van zijn beroep is toevertrouwd. De verschoningsgerechtigde beoordeelt zelf wat onder zijn verschoningsrecht valt. De rechter heeft hier een marginaal toetsingsrecht, slechts in uitzonderlijke omstandigheden kan het belang van waarheidsvinding voorrang krijgen boven het verschoningsrecht.

Een algemeen verschoningsrecht voor belastingadviseurs wordt niet erkend. De wetgever heeft zich evenwel op het standpunt gesteld dat de vertrouwensrelatie tussen de belastingadviseur en zijn cliënt moet worden gerespecteerd (Kamerstukken I 1958/59, 4080, nr. 7a, blz. 10):

'dat de contribuabelen de gelegenheid moeten hebben vertrouwelijk overleg te plegen met hun adviseurs. In verband daarmee is ook reeds onder de huidige wetgeving aan de belastingdienst voorgeschreven van de accountants en belastingconsulenten geen inzage te verlangen van de aan hun cliënten verstrekte adviezen en van de met hen gevoerde correspondentie.'

Zo ontstond een informeel verschoningsrecht. De omvang van het informele verschoningsrecht omvat aldus zowel de verstrekte adviezen als de gevoerde correspondentie.

Fair play-beginsel

In 2005 introduceerde de Hoge Raad het fair play-beginsel in de fiscaliteit (HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140):

'Gelet op het belang van de eerste vraag in andere geschillen zij er evenwel op gewezen dat 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.'

Het fair play-beginsel geeft een nadere invulling aan de controlebevoegdheid in relatie tot de vertrouwensrelatie tussen de adviseur en zijn cliënt. De Hoge Raad geeft een restrictie met dit beginsel ten aanzien van de controlebevoegdheid van de inspecteur door te overwegen dat artikel 47 AWR niet kan worden ingezet met als doel om kennis te krijgen van – kortweg – fiscale adviezen. Het voert naar het oordeel van de kennisgroep te ver dat alles waarvan de inspecteur kennis neemt, *doordat* hij artikel 47 AWR heeft ingezet, onder de toepassing van het fair play-beginsel valt. De inspecteur heeft in de voorgelegde casus artikel 47 AWR niet ingezet met als doel om de kennis te nemen van de onkundig gelakte passages. Dat de inspecteur nog heeft gewezen op het fair play-beginsel en de mogelijkheid tot weglakken van adviezen bevestigt dit. Op basis van dit arrest zou de kennisgroep daarom niet willen oordelen dat er schending is van het fair play-beginsel.

Prijsgeven voor risico adviseur

Hiervoor is ingegaan op het fair play-beginsel en het informeel verschoningsrecht. Uit het oog moet echter niet worden verloren dat de adviseur heeft verzaakt de stukken goed te lakken. Het is een feit van algemene bekendheid dat het uitsluitend digitaal lakken, dus zonder printen en vervolgens inscannen, het risico met zich brengt dat hetgeen verborgen had moeten worden, bekend raakt. Wie het risico neemt, draagt ook het risico. De hoeder van het (informele) verschoningsrecht is primair de geheimhouder zelf. Dat de inspecteur kennis heeft kunnen nemen van onkundig gelakte passages, komt naar het oordeel van de kennisgroep voor risico van de adviseur en diens cliënt. De kennisgroep is voorts van mening dat het informele verschoningsrecht niet zo ver reikt dat de inspecteur zich op voorhand dient te onthouden van gebruikmaking van de onkundig gelakte informatie. Betoogd zou zelfs kunnen worden dat door onkundig te lakken de adviseur deze informatie heeft prijsgegeven.

In dit verband is de uitspraak van de strafkamer van het Hof Arnhem-Leeuwarden van 21 januari 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:348 nog interessant.

Door de Belastingdienst is aan de belastingadviseur gevraagd om de controledossiers. De adviseur heeft vervolgens de controledossiers en ook de adviesstukken verstrekt.

'Uitgangspunt in deze zaak is dat belastingplichtigen op grond van art. 47 AWR gegevens en inlichtingen dienen te verstrekken welke voor de belastingheffing van belang kunnen zijn. Als de Belastingdienst die gegevens bij de belastingadviseur opvraagt is dat daarom niet in strijd met

het fair play beginsel. De Belastingdienst krijgt daardoor immers geen andere gegevens dan de belastingplichtige zelf had behoren te verstrekken. Van strijd met het fair play beginsel kan wel sprake zijn als de Belastingdienst inzage zou vorderen in correspondentie tussen de belastingplichtige en de belastingadviseur voor zover daarin zaken worden besproken als de verschillende opties die de belastingplichtige ten dienste staan, de toelaatbaarheid en eventuele risico's van bepaalde keuzes, de jegens de Belastingdienst te volgen strategie etc. etc. Hiervan is het hof niet gebleken.

Door de belastingdienst is op 23 januari 2006 aan Ernst & Young gevraagd om de controledossiers van de openbare accountants. Dat vervolgens door Ernst & Young kennelijk weloverwogen is besloten naast de controledossiers ook de adviesstukken aan de belastingdienst over te leggen, is de verantwoordelijkheid van Ernst & Young. Indien uit de inhoud van die dossiers vervolgens feiten kunnen worden afgeleid ten voordele of nadele van verdachte, is dat voor risico van Ernst & Young en leidt dat er niet toe dat het zogeheten informele verschoningsrecht is geschonden.

Overigens is het hof van oordeel dat de door de raadsman bedoelde stukken niet onder het zogeheten informele verschoningsrecht vallen.'

Anders dan in de hofuitspraak is in de voorgelegde casus duidelijk dat niet kennelijk weloverwogen is verstrekt maar dat men onkundig heeft gelakt. Het is echter nog maar de vraag of het *kennelijk weloverwogen verstrekken* de leidende overweging voor het hof was. Er kan evengoed worden betoogd dat de gekozen wijze van overlegging van stukken voor de verantwoordelijkheid van de adviseur komt en de gevolgen daarvan ook voor risico van de adviseur komen.

Slot

De toelaatbaarheid van onkundig gelakte informatie is in de rechtspraak nog niet aan de orde geweest. Als wordt getoetst aan het zozeer indruist-criterium 'indien het materiaal is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht', dan kan naar het oordeel van de kennisgroep de inspecteur niet zo'n verwijt worden gemaakt. Hetzelfde geldt voor een toets aan de algemene beginselen van behoorlijke bestuur, in het bijzonder aan het zorgvuldigheidsbeginsel. De inspecteur heeft bij het uitoefenen van zijn op basis van artikel 47 AWR toekomende bevoegdheid het fair play-beginsel in acht genomen en heeft bij de verkrijging geen "vuile handen" gemaakt. Omdat de voorgelegde vraag uiteindelijk ter beoordeling aan de rechter is, loopt de inspecteur daarbij wel een procesrisico.