

HOGE RAAD (civiele kamer) 9 april 2021 (Nr. 20/00805)

(Mrs. Polak, Snijders, Wattendorff, Lock, Van Eijdsen; A-G Wesseling-van Gent)

100^{c*}

m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk

Art. 47, 52 lid 2 onderdeel a en b en art. 53a AWR

ECLI:NL:HR:2021:532

Fiscaal verschoningsrecht. Inlichtingenplicht advocaat als administratieplichtige derde. Verschoningsrecht advocaat inzake derdengeldenrekening

Een advocaat heeft zijn cliënte bijgestaan in gerechtelijke procedures. De cliënte heeft bij KB Lux bank een bankrekening (gehad) en heeft het saldo overgeboekt naar de rekening van de Stichting Beheer Derdengelden. De Belastingdienst heeft in het kader van een derdenonderzoek aan de advocaat verzocht om informatie met betrekking tot het saldo op die rekening. De advocaat heeft dit geweigerd. Het Hof heeft de vordering van de Staat deels toegewezen, maar voorshands geoordeeld dat de advocaat mocht weigeren inlichtingen te verschaffen over de betalingen die zijn verricht met de op de derdengeldenrekening gestorte gelden.

HR: Bij de bepaling van de reikwijdte van de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht is beslissend of het gaat om informatie die degene die een vertrouwensberoep uitoefent, in die hoedanigheid is toevertrouwd. Indien de verschoningsgerechtigde zich op het standpunt stelt dat het gaat om informatie waarvan kennisneming zou leiden tot schending van het beroepsgeheim, dient de rechter dat standpunt te eerbiedigen, tenzij redelijkerwijze geen twijfel erover kan bestaan dat dit standpunt onjuist is.

Voor beantwoording van de vraag of de advocaat een verschoningsrecht toekomt ten aanzien van informatie over zijn derdengeldenrekening, is beslissend of die informatie hem in zijn hoedanigheid van advocaat is toevertrouwd. Of dat het geval is, is in de eerste plaats aan de advocaat om te beoordelen. Informatie over de derdengeldenrekening kan onder omstandigheden worden aangemerkt als informatie die de advocaat in zijn hoedanigheid is toevertrouwd. Daarbij verdient opmerking dat de advocaat alleen derdengelden mag ontvangen op de bankrekening van de stichting derdengelden voor zover deze direct zijn te relateren aan een zaak en deze gelden ook functioneel zijn voor het verloop van die zaak.

ARREST

In de zaak van DE STAAT DER NEDERLANDEN (MINISTERIE VAN FINANCIËN, DIRECTORAAT-GENERAAL BELASTINGDIENST),

zetelende te Den Haag,
EISER tot cassatie,
hierna: De Staat,
advocaat: J.W.H. van Wijk,
tegen

1. [verweerder 1],
wonende te [woonplaats],
hierna: [verweerder 1],
2. [Stichting Beheer Derdengelden],
gevestigd te [vestigingsplaats],
hierna: de Stichting,
VERWEERDERS in cassatie,
hierna gezamenlijk: [verweerders],
niet verschenen.

1. Procesverloop

Voor het verloop van het geding in feitelijke instanties verwijst de Hoge Raad naar:

- a. het vonnis in de zaak C/03/257327 / KG ZA 18-623 van de voorzieningenrechter in de rechtbank Limburg van 16 januari 2019;
- b. het arrest in de zaak 200.254.676/01 van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van 7 januari 2020.

De Staat heeft tegen het arrest van het hof beroep in cassatie ingesteld.

Tegen [verweerders] is verstek verleend.

De conclusie van de Advocaat-Generaal E.M. Wesseling-van Gent strekt tot verwerving van het cassatieberoep.

De advocaat van de Staat heeft schriftelijk op die conclusie gereageerd.

2. *Uitgangspunten en feiten*

2.1 In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

- (i) [verweerder 1] heeft als advocaat zijn cliënte [betrokkene 1] (hierna: de cliënte) bijgestaan in diverse gerechtelijke procedures.
- (ii) De cliënte heeft in Luxemburg bij de KB Lux bank een bankrekening (gehad) met een saldo per 30 september 2009 van circa € 436.000. De cliënte heeft dat saldo overgeboekt naar de rekening van de Stichting (hierna: de derdengeldenrekening).
- (iii) De Belastingdienst heeft een derdenonderzoek aangekondigd bij [verweerder 1], in verband waarmee de Belastingdienst aan [verweerder 1] onder meer heeft verzocht inzage te geven in de derdengeldenrekening voor zover het de cliënte betreft.
- (iv) [verweerder 1] heeft de Belastingdienst meegedeeld dat hij een geheimhoudingsplicht heeft en dat het hem niet vrijstaat om informatie te verschaffen. Tevens heeft hij de Belastingdienst meegedeeld dat de cliënte geen toestemming heeft gegeven om informatie aan de Belastingdienst te verstrekken, alsmede dat de deken van de Orde van Advocaten hem heeft geadviseerd om geen informatie te verstrekken.
- (v) Bij brieven van 30 oktober 2018 heeft de Belastingdienst [verweerder 1] uit hoofde van art. 47 AWR in verbinding met art. 52 en art. 53 AWR gesommeerd om de volgende gegevens te verstrekken:
 - de hoogte van de storting of stortingen afkomstig van de Luxemburgse bankrekening van de cliënte op de derdengeldenrekening;
 - de betalingen die met de op de derdengeldenrekening gestorte gelden zijn verricht;
 - het eventueel nog resterende saldo op de derdengeldenrekening.
- (vi) Bij e-mail van 12 november 2018 heeft [verweerder 1] de Belastingdienst meegedeeld dat zijn standpunt (zie hiervoor onder (iv)) ongewijzigd blijft.

2.2 In dit kort geding vordert de Staat, samengevat, [verweerdere] te bevelen volledig en onvoorwaardelijk mee te werken aan het verstrekken van de door de Belastingdienst gevraagde gegevens en inlichtingen. De voorzieningenrechter heeft de vordering afgewezen.¹

2.3 Het hof heeft het vonnis van de voorzieningenrechter vernietigd en [verweerdere] bevolen binnen twee weken na de datum van het arrest volledig en onvoorwaardelijk mee te werken aan het verstrekken van de navolgende inlichtingen aan de Belastingdienst:

- de hoogte van de storting of stortingen afkomstig van (de) Luxemburgse, althans buitenlandse, bankrekening(en) van de cliënte op de derdengeldenrekening;
- het eventueel resterende saldo op 1 januari van ieder belastingjaar vanaf voornoemde storting(en) tot op heden en in de toekomst, zolang [verweerdere] gelden van de cliënte onder zich zullen hebben.²

Daartoe heeft het hof, samengevat, het volgende overwogen.

De Belastingdienst heeft op drie specifieke punten gevraagd om informatie die relevant is voor het vaststellen van de vermogenspositie van de cliënte per 1 januari van elk belastingjaar. De Belastingdienst wil weten welk bedrag door de cliënte onder de Stichting is gestort, welk bedrag de Stichting telkens per 1 januari van de jaren vanaf 2010 voor de cliënte onder zich heeft gehad en, bij gebleken afname van de saldi, wie waarvoor met die gelden is betaald. (rov. 3.11)

Het beroep van [verweerdere] op hun geheimhoudingsplicht en hun verschoningsrecht is wat betreft de saldi van de storting en de stand van de saldi per 1 januari van de belastingjaren vanaf 2010 voorschans onvoldoende gemotiveerd. Het hof verwerpt dit beroep. (rov. 3.12)

De situatie is evenwel anders voor zover het gaat om de eventuele bestemming van middelen die [verweerdere] mogelijk niet langer onder zich hebben ("de betalingen die met de op de derdengeldenrekening gestorte gelden zijn verricht" in de formulering van de Belastingdienst). Voor zover met deze gelden betalingen hebben plaatsgevonden, kunnen die berusten op een of meer daartoe door de cliënte aan [verweerder 1] en/of de Stichting verstrekte opdrachten. Voorshands is het hof van oordeel dat hetgeen in dat verband tussen [verweerder 1] en de cliënte is besproken valt binnen de vertrouwens sfeer van [verweerder 1] beroep van advocaat. In elk geval kan aan hetgeen de Belastingdienst heeft aangevoerd niet worden ontleend dat buiten redelijke twijfel staat dat dat niet het geval is. Het is aan [verweerder 1] om te beoordelen of dat het geval is en, zo ja, of hij zijn geheimhoudingsplicht schendt wanneer hij desondanks de verlangde informatie aan de Belastingdienst verstrekt. De gevorderde voorziening ten aanzien van deze informatie is in dit stadium prematuur. Indien uit de antwoorden van [verweerder 1]

1 Rechtbank Limburg 16 januari 2019, ECLI:NL:RBLIM:2019:325.

2 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 7 januari 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:13.

ders] op grond van het in dit arrest gegeven bevel blijkt dat dergelijke betalingen niet hebben plaatsgevonden, heeft de Belastingdienst geen belang bij een voorziening in zoverre. Indien uit die antwoorden blijkt dat dergelijke betalingen wel hebben plaatsgevonden, kan de Belastingdienst nadere vragen stellen aan [verweerders] en zo nodig opnieuw een voorziening in rechte vorderen, met dien verstande dat de Belastingdienst in dat geval feiten en omstandigheden zal moeten aanvoeren die buiten redelijke twijfel stellen dat de verlangde informatie niet valt binnen de vertrouwensfeer die de relatie tussen de cliënte en [verweerder 1] als advocaat beheerst. Het hof zal het gevorderde met betrekking tot de besteding van eventueel betaalde bedragen daarom afwijzen. (rov. 3.14)

De Stichting heeft op grond van art. 11a Advocatenwet een afgeleid verschoningsrecht. (rov. 3.15)

3. Beoordeling van het middel

3.1.1 Onderdeel 1 van het middel bevat onder meer de klacht dat het hof heeft miskend dat informatie omtrent (het beheer van) derdengelden niet, althans in beginsel niet onder het verschoningsrecht van de advocaat valt. Dergelijke informatie kan niet worden aangemerkt als informatie die aan advocaten wordt 'toevertrouwd' in hun hoedanigheid van advocaat, in het bijzonder die van vertrouwenspersoon, aldus de klacht. Reeds daarom had het hof volgens de klacht het beroep van [verweerders] op het verschoningsrecht moeten verwerpen, ook voor zover dit zag op inlichtingen over de betalingen die met de op de derdengeldenrekening gestorte gelden zijn verricht.

3.1.2 Op grond van art. 47 AWR is een ieder gehouden desgevraagd aan de inspecteur gegevens en inlichtingen te verstrekken en boeken, bescheiden en andere gegevensdragers beschikbaar te stellen die voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn. De bevoegdheid van de inspecteur om informatie en gegevensdragers op te vragen strekt zich ingevolge art. 53 lid 1, aanhef en onder a, AWR ook uit tot een administratieplichtige derde. [verweerders] zijn als advocaat respectievelijk stichting administratieplichtigen (art. 52 lid 2, aanhef en onder a en b, AWR).

3.1.3 Op grond van art. 53a AWR kunnen de daarin genoemde beoefenaars van 'vertrouwensberoepen', onder wie advocaten, met een beroep op hun geheimhoudingsverplichting uit hoofde van hun stand, ambt of beroep, weigeren te voldoen aan de informatieverplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden.³ Die bepaling vormt de erkenning voor het belastingrecht van het algemene verschoningsrecht dat toekomt aan de beperkte groep van personen die uit hoofde van de aard van hun maatschappelijke functie verplicht zijn tot geheimhouding van al hetgeen hun in hun hoedanigheid wordt toevertrouwd. De grondslag van dit verschoningsrecht is het in Nederland geldende algemene rechtsbeginsel dat bij dergelijke vertrouwenspersonen het maatschappelijke belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet wijken voor het maatschappelijke belang dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden.⁴

Bij de bepaling van de reikwijdte van de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht wordt geen onderscheid gemaakt naar de mate van vertrouwelijkheid van de gegevens.⁵ Beslissend is of het gaat om informatie die degene die een vertrouwensberoep uitoefent, in die hoedanigheid is toevertrouwd.⁶ De aard van het verschoningsrecht brengt verder mee dat het oordeel omtrent de vraag of bepaalde gegevens onder het verschoningsrecht vallen, in beginsel toekomt aan de verschoningsgerechtigde. Indien deze zich op het standpunt stelt dat het gaat om informatie waarvan kennisneming zou leiden tot schending van het beroepsgeheim, dient de rechter dat standpunt te eerbiedigen, tenzij redelijkerwijze geen twijfel erover kan bestaan dat dit standpunt onjuist is.⁷

3.1.4 Uit hetgeen hiervoor in 3.1.2 en 3.1.3 is overwogen volgt dat het betoog van de Staat dat informatie over de derdengeldenrekening van een advocaat, zoals informatie over van en naar die rekening gedane boekingen, niet – of in beginsel niet – onder het verschoningsrecht van de advocaat valt, onjuist is. Evenals het geval is ten aanzien van andere informatie die ter kennis komt van de advocaat, is voor beantwoording van de vraag of hem een verschoningsrecht toekomt ten aanzien van informatie over zijn derdengeldenrekening, beslissend of die informatie hem in zijn hoedanigheid van advocaat is toevertrouwd. Of dat het geval is, is in de eerste plaats aan de advocaat om te beoordelen (zie hiervoor in 3.1.3, slot). Anders

3 Zie ook *Kamerstukken II* 1988/89, 21287, nr. 3, p. 22 en 25 en HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, rechtsoverweging 3.5.1.

4 Vgl. HR 1 maart 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9066 (Notaris Maas), rov. 3.1.

5 Vgl. HR 1 maart 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9066 (Notaris Maas), rov. 3.4.

6 Vgl. HR 3 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:600, rov. 3.2.4.

7 Vgl. o.a. HR 1 maart 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9066 (Notaris Maas), rov. 3.5; HR 18 februari 2020, ECLI:NL:HR:2020:277, rov. 2.7.1; HR 3 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:600, rov. 3.2.4.

dan het onderdeel betoogt, kan informatie over de derdengeldenrekening onder omstandigheden worden aangemerkt als informatie die de advocaat in zijn hoedanigheid is toevertrouwd.⁸

Daarbij verdient nog opmerking dat uit art. 1.1 in verbinding met art. 6.22 van de Verordening op de advocatuur en de op laatstgenoemde bepaling gegeven toelichting volgt dat de advocaat alleen derdengelden mag ontvangen op de bankrekening van de stichting derdengelden voor zover deze direct zijn te relateren aan een zaak en deze gelden ook functioneel zijn voor het verloop van die zaak, en dat in alle overige gevallen het ontvangen van gelden op de derdengeldenrekening niet is toegestaan.⁹

De hiervoor in 3.1.1 weergegeven klacht faalt derhalve.

3.2 De overige klachten van het middel kunnen evenmin tot cassatie leiden. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie art. 81 lid 1 RO).

4. *Beslissing*

De Hoge Raad:

- verwerpt het beroep;
- veroordeelt de Staat in de kosten van het geding in cassatie, tot op deze uitspraak aan de zijde van [verweerders] begroot op nihil.

HOF 's-Hertogenbosch, Civiele kamer, 7 januari 2020 (Nr. 200.254.676/01)

Uitspraak

in de zaak enz.;

op het bij exploit van dagvaarding van 11 februari 2019 ingeleide hoger beroep van het vonnis van 16 januari 2019, door de voorzieningenrechter van de rechtbank Limburg, zittingsplaats Maastricht, gewezen tussen appelland (hierna de Belastingdienst) als eiser en onder meer geïntimeerden (hierna afzonderlijk [geïntimeerde] en de stichting) als gedaagden.

1 (...)

3 *De beoordeling*

3.1. Tussen partijen staat als enerzijds gesteld en anderzijds erkend dan wel niet of onvoldoende gemotiveerd weersproken het volgende vast.

- a. [geïntimeerde] heeft als advocaat [de cliënt] bijgestaan in diverse (gerechtelijke) procedures.
- b. [de cliënt] heeft in Luxemburg bij de [de bank] een bankrekening (gehad) per 30 september 2009 een saldo van circa € 436.000,- (productie 24 van de Belastingdienst). [de cliënt] heeft dat saldo overgeboekt naar de rekening van de stichting (hierna te noemen: de derdengeldenrekening).
- c. Op 19 april 2016 heeft de Belastingdienst, in verband met de fiscale aangelegenheden van [de cliënt], haar belastingadviseur, [de belastingadviseur], een agenda gestuurd voor een overleg op 27 mei 2016 met betrekking tot – kort gezegd – de geldstromen van [de cliënt] (productie 2 bij inleidende dagvaarding).
- d. Bij aangetekende brief van 30 oktober 2018 (productie 4 bij inleidende dagvaarding) heeft de Belastingdienst [de cliënt] meegedeeld dat de verlangde informatie tot op dat moment niet was verstrekt en dat het verzoek van de Belastingdienst om informatie te verstrekken over de geldstromen van [de cliënt] is gegrond op artikel 47 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR). De Belastingdienst heeft [de cliënt] – kort gezegd – gesommeerd om aan haar informatieplicht te voldoen en de volgende gegevens te verstrekken:
 - opgave van het buitenlandse vermogen van [de cliënt];
 - opgave van alle bedragen die op de derdengeldenrekening zijn gestort vanaf een buitenlandse bankrekening die toebehoort aan [de cliënt] of waarover [de cliënt] op welke wijze dan ook kan beschikken;
 - verklaring van de herkomst van die bedragen;
 - opgave van de bestemming van die bedragen;
 - opgave van het eventueel resterende saldo op de rekening van de Stichting.

8 Vgl. HR 18 december 1998, ECLI:NL:HR:1998:ZC2808, rov. 3.5.1–3.5.3 en 3.7.1.

9 Zie <http://regelgeving.advocatenorde.nl/content/verordening-op-de-advocatuur>.

[de cliënt] heeft niet aan de door de Belastingdienst gestelde informatieplicht voldaan. Op de mondelinge behandeling heeft zij – desgevraagd door de voorzieningenrechter – meegedeeld dat zij de informatie (als bedoeld onder d) niet wil verstrekken. [de cliënt] heeft bevestigd dat zij het geld afkomstig van haar bankrekening in Luxemburg heeft gestort op de derdengeldenrekening. Zij heeft – kort gezegd – verklaard dat zij dat geld had overgemaakt ter afwikkeling van een procedure, meer concreet om aangekondigde executieveilingen te voorkomen. [de cliënt] heeft [geïntimeerde] niet alsnog toegestaan om de Belastingdienst de gevraagde informatie te verstrekken.

De Belastingdienst heeft eind september 2016 contact opgenomen met [geïntimeerde]. De Belastingdienst heeft bij brief van 4 oktober 2016 (productie 5 bij inleidende dagvaarding) onder meer een (algemeen) derdenonderzoek aangekondigd bij [geïntimeerde].

[geïntimeerde] heeft bij e-mail van 19 oktober 2016 (productie 6 bij inleidende dagvaarding) de Belastingdienst meegedeeld dat hij overleg heeft gehad met de deken van de Orde van Advocaten. [geïntimeerde] heeft meegedeeld dat het hem niet vrij staat om de Belastingdienst inzage te geven in de derdengeldenrekening, vanwege de geheimhoudingsplicht van [geïntimeerde].

De Belastingdienst heeft bij brief van 21 april 2017 (productie 8 bij inleidende dagvaarding) aangegeven op wie ([de cliënt]) het informatieverzoek van 4 oktober 2016 betrekking heeft. De Belastingdienst heeft bij brief van 9 november 2017 (productie 11 bij inleidende dagvaarding) [geïntimeerde] voorgesteld om de deken gezamenlijk te benaderen.

[geïntimeerde] heeft bij e-mail van 14 november 2017 (productie 12 bij inleidende dagvaarding) meegedeeld dat hij primair van mening is dat hij een geheimhoudingsplicht heeft en dat het hem niet vrij staat om informatie te verschaffen. Tevens heeft hij de Belastingdienst meegedeeld dat [de cliënt] geen toestemming heeft gegeven om informatie aan de Belastingdienst te verstrekken, alsmede dat de deken heeft geadviseerd om geen informatie te verstrekken.

Bij brieven van 30 oktober 2018 (producties 16 en 17 bij inleidende dagvaarding) heeft de Belastingdienst [geïntimeerde] gesommeerd om de volgende gegevens te verstrekken:

- de hoogte van de storting of stortingen afkomstig van de Luxemburgse bankrekening van [de cliënt] op de derdengeldenrekening;
- de betalingen die met de op de derdengeldenrekening gestorte gelden zijn verricht;
- het eventueel nog resterende saldo op de derdengeldenrekening.

Bij e-mail van 12 november 2018 (productie 15 van [geïntimeerde]) heeft [geïntimeerde] de Belastingdienst meegedeeld dat zijn standpunt ongewijzigd blijft.

3.2. Doordat [geïntimeerden c.s.] niet aan de bovenstaande sommaties heeft voldaan, terwijl hij – samenget – naar de mening van de Belastingdienst is gehouden de gevraagde informatie aan de Belastingdienst te verstrekken, heeft de Belastingdienst in eerste aanleg gevorderd, bij vonnis in kort geding, voor zover mogelijk uitvoerbaar bij voorraad, samengevat, [geïntimeerden c.s.] te bevelen volledig en onvoorwaardelijk mee te werken aan het verstrekken van de door de Belastingdienst gevraagde gegevens en inlichtingen waaronder doch niet uitsluitend alle gegevens en inlichtingen zoals omschreven in paragraaf 8 van de dagvaarding, zulks binnen twee weken na de datum van dit vonnis, op straffe van verbeurte van een dwangsom, met veroordeling van [geïntimeerden c.s.] in de kosten, vermeerderd met wettelijke rente.

[geïntimeerden c.s.] heeft verweer gevoerd.

De Belastingdienst heeft in eerste aanleg soortgelijke vorderingen ingesteld tegen [de cliënt]. Zij heeft daartegen verweer gevoerd.

3.3. De voorzieningenrechter heeft bij het bestreden vonnis de vorderingen tegen [de cliënt] (grotendeels) toegewezen, [de cliënt] in de kosten in die zaak veroordeeld, de vorderingen tegen [geïntimeerden c.s.] afgewezen en de Belastingdienst in de kosten in die zaak veroordeeld (ECLI:NL:RBLIM:2019:325). De voorzieningenrechter heeft daartoe onder meer overwogen:

“Voorts betreffende [geïntimeerde] (als rechtspersoon en als advocaat)

4.6. [geïntimeerde] is een administratieplichtige als bedoeld in artikel 52 lid 2 onder a (rechtspersoon) en b (advocaat) AWR. Met betrekking tot [geïntimeerde] is, op grond van artikel 53 lid 1 aanhef en onder a AWR, artikel 47 AWR van overeenkomstige toepassing ten behoeve van de belastingheffing van derden. Gelet hierop is [geïntimeerde] – in beginsel – gehouden de gevraagde vermogensrechtelijke informatie (zoals o.a. vermeld in rov. 2.9) aan de Belastingdienst te verstrekken.

Voorts betreffende [geïntimeerde] als advocaat

4.7. In artikel 53a lid 1 AWR is bepaald dat voor een weigering om te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden alleen bekleeders van een geestelijk ambt, notarissen, advocaten, artsen en apothekers een beroep kunnen doen op de omstandigheid dat zij uit hoofde van hun stand, ambt of beroep tot geheimhouding verplicht zijn.

4.8. [geïntimeerde] heeft een beroep gedaan op de bovenstaande geheimhoudingsplicht en gesteld dat zijn verschoningsrecht mede voortvloeit uit artikel 10a lid 1 Advocatenwet en regel 3 van de Gedragsregels advocatuur betreffende vertrouwelijkheid. Op grond van artikel 11a lid 2 Advocatenwet blijft die geheimhoudingsplicht bovendien voortbestaan na de beëindiging van de beroepsuitoefening of de betrekking waarin de werkzaamheden voor [de cliënt] zijn verricht.

- “a. onafhankelijk ten opzichte van zijn cliënt, derden en de zaken waarin hij als zodanig optreedt; (...); en
- e. vertrouwenspersoon en neemt hij geheimhouding in acht binnen de door de wet en het recht gestelde grenzen.”

In artikel 11a Advocatenwet is verder bepaald:

- “1 Voor zover niet bij wet of bij verordening van het college van afgevaardigden anders is bepaald, is de advocaat ten aanzien van al hetgeen waarvan hij uit hoofde van zijn beroepsuitoefening als zodanig kennis neemt tot geheimhouding verplicht. Dezelfde verplichting geldt voor medewerkers en personeel van de advocaat, alsmede andere personen die betrokken zijn bij de beroepsuitoefening.
- 2 De geheimhoudingsplicht, bedoeld in het eerste lid, blijft voortbestaan na beëindiging van de beroepsuitoefening of de betrekking waarin de werkzaamheden zijn verricht.”

4.9. De voorzieningenrechter is van oordeel dat [geïntimeerde] terecht een beroep op het bovenstaande verschoningsrecht en de geheimhoudingsplicht heeft gedaan. De voorzieningenrechter overweegt hiertoe het volgende.

4.9.1. [geïntimeerde] heeft op de mondelinge behandeling betwist dat, indien geld toebehorende aan [de cliënt] op de derdengeldenrekening van [geïntimeerde] is gestort, [geïntimeerde] dat geld op die rekening heeft gehad zonder dat dit een redelijk doel diende voor een behandelde zaak van/voor [de cliënt]. Indien er geld toebehorende aan [de cliënt] op de derdengeldenrekening is gestort, houdt die storting enkel en alleen verband met een zaak die [geïntimeerde] als advocaat voor [de cliënt] in behandeling had, aldus [geïntimeerde]. [geïntimeerde] betwist hiermee dat het geld van [de cliënt] niet aan [geïntimeerde] is toevertrouwd uit hoofde van de uitoefening van zijn beroep als advocaat.

4.9.2. In het kader van deze betwisting moet in aanmerking worden genomen dat [de cliënt] op de mondelinge behandeling de reden van de storting van het geld op de derdengeldenrekening heeft verfeitelijk met de stelling dat het geld is overgeboekt naar de derdengeldenrekening ter afwikkeling van een procedure, meer concreet om aangekondigde executieveilingen te voorkomen (zie 2.6 hiervoor). Deze mededeling van [de cliënt] is in lijn met haar mededeling in beroep in de fiscale procedure met de zaaknummers AWB 12/2362 tot en met 12/2365, 12/2368 tot en met 12/2375 en 12/6435 tot en met 12/6440. In het beroepsschrift in die procedure (productie 20 van de Belastingdienst) is immers op pagina twee te lezen:

“Vervolgens heeft mevrouw [de cliënt] in 2011 de gelden overgemaakt naar haar advocaat teneinde de executieveiling af te wenden. Een probleem is dat veel bescheiden niet tot haar beschikking staan, mede doordat haar boedel elders is opgeslagen en niet toegankelijk is zolang zij nog geen vaste verblijfplaats heeft.”

4.9.3. [geïntimeerde] heeft, mede gelet op het bovenstaande, voldoende aannemelijk gemaakt dat hij heeft kunnen bepalen dat de informatie betreffende door [de cliënt] gestorte gelden op de derdengeldenrekening onder zijn (voortdurende) geheimhoudingsverplichting en dus verschoningsrecht valt. Het beroep van [geïntimeerde] op zijn geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht kan de marginale toets in deze procedure doorstaan, waarbij wordt meegewogen dat is gesteld noch gebleken dat de Belastingdienst voldoende diepgaand onderzoek heeft gedaan naar de juistheid van de stel-

ling van [de cliënt] dat met de gelden, kort gezegd, betalingen zijn verricht om executieveilingen te voorkomen.

4.9.4. De stelling van de Belastingdienst dat – kort gezegd – de gelden niet aan [geïntimeerde] zijn toevertrouwd uit hoofde van de uitoefening van zijn beroep als advocaat van [de cliënt], en de blote stelling van de Belastingdienst op de mondelinge behandeling dat door [de cliënt] “bankje wordt gespeeld bij [geïntimeerde]”, worden dan ook verworpen.

4.10. Gelet op al het vorenoverwogene slaagt het beroep van [geïntimeerde] op zijn geheimhoudingsverplichting en verschoningsrecht. De vorderingen tegen gedaagde sub 3, zoals vermeld in het petium van de dagvaarding onder II en III, dienen dan ook te worden afgewezen.

Voorts betreffende de stichting derdengelden

4.11. Zoals hiervoor in 4.8 is vermeld, geldt op grond van artikel 11a Advocatenwet dat de geheimhoudingsplicht waartoe de advocaat verplicht is, ook “voor medewerkers en personeel van de advocaat, alsmede andere personen die betrokken zijn bij de beroepsuitoefening.” De stichting derdengelden heeft op dit afgeleide recht een beroep gedaan en de Belastingdienst heeft op de mondelinge behandeling erkend dat de gedaagde sub 2 dat recht heeft.

4.12. Gelet hierop moeten de vorderingen tegen de stichting derdengelden, met in achtneming van overweging 4.10, worden afgewezen.”

3.4. De Belastingdienst heeft in hoger beroep drie grieven aangevoerd. De Belastingdienst heeft daarmee het geschil in zijn volle omvang aan het hof voorgelegd. De Belastingdienst heeft geconcludeerd tot vernietiging van het bestreden vonnis en tot toewijzing van het gevorderde. [geïntimeerden c.s.] heeft geconcludeerd tot bekrachtiging van het bestreden vonnis.

3.5. Het hof is in de eerste plaats evenals de voorzieningenrechter van oordeel dat de Belastingdienst het vereiste spoedeisend belang heeft bij het gevorderde. Zoals de voorzieningenrechter heeft overwogen (rov. 4.1):

“De door de Belastingdienst gevraagde informatie is gegrond op de wet en nodig voor de beoordeling door de Belastingdienst van de geldstromen van [de cliënt] en eventuele belastingheffingen. Het verkrijgen van dergelijke informatie is naar de aard en doel van de belastingheffing spoedeisend. De Belastingdienst heeft bovendien, wat betreft [de cliënt] sedert medio 2016 en wat betreft [geïntimeerde] sedert september 2016, meermalen getracht de (...) gevraagde informatie te verkrijgen. [de cliënt] en [geïntimeerde] hebben echter volhard in het niet verstrekken van die informatie. Het spoedeisend belang in deze zaak is dan ook niet gecreëerd door het niet (tijdig), dan wel onvoldoende, ondernemen van actie door de Belastingdienst. Daarmee is het spoedeisend belang gegeven.”

Het hof neemt dit oordeel – ten aanzien van [geïntimeerden c.s.] – over en maakt het tot het zijne.

3.6. Het hof stelt het algemene fiscale kader van de AWR en de regels over geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht in de advocatuur voorop. Het hof neemt de overwegingen van de voorzieningenrechter (4.6-4.8; 3.3 hiervoor) over en maakt deze tot de zijne.

3.7. Het hof heeft ook het volgende in aanmerking genomen.

(a) HR 1 maart 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9066, rov. 3.1 en 3.5 (inleidende dagvaarding, 9.4 en 9.8):

“De grondslag van dit verschoningsrecht [van de notaris, hof] moet worden gezocht in een in Nederland geldend algemeen rechtsbeginsel dat meebrengt dat bij zodanige vertrouwenspersonen het maatschappelijk belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet wijken voor het maatschappelijk belang dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden. (...) Het hof heeft geen onjuist criterium aangelegd door te oordelen dat de notaris het verschoningsrecht slechts kan worden ontzegd “wanneer buiten redelijke twijfel staat, dat met de gevraagde getuigenis niet wordt getreden in de vertrouwens sfeer van zijn ambt”, waarmee het Hof heeft willen aangeven dat de aard van het verschoningsrecht meebrengt dat de opgegeven vragen niet behoeven te worden beantwoord, zolang de rechter aan redelijke twijfel onderhevig acht of die beant-

woording naar waarheid zou kunnen geschieden zonder dat geopenbaard wordt wat verborgen dient te blijven.”

- (b) HR 11 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC1296, NJ 1995, 3, rov. 3.3 (inleidende dagvaarding, 9.6):

“Wanneer een notaris door twee of meer partijen die hebben onderhandeld over een transactie en daarbij voldoende overeenstemming hebben bereikt, wordt ingeschakeld om aan hen bijstand te verlenen door het ontwerpen en uiteindelijk verlijden van een notariële akte, zal de notaris, in elk geval bij een geschil tussen deze partijen, zich niet op zijn verschoningsrecht kunnen beroepen, voor zover zijn getuigenis wordt verlangd ter zake van de totstandkoming en de uitleg van die transactie (HR 25 sept. 1992, NJ 1993, 467) (<https://www.navigators.nl/document/id15761992092514652nj1993467dosred>). In het onderhavige geval gaat het niet om een geschil tussen partijen, maar om een geschil tussen een aantal van deze partijen en een derde die zich op het standpunt stelt dat hij als gevolg van deze transactie in hem toekomende rechten is benadeeld. In een dergelijk geval zal de notaris zich ook ten aanzien van vragen over de totstandkoming en de uitleg van de transactie waarop in het geding met de derde een beroep is gedaan, slechts kunnen verschonen, wanneer gezegd kan worden dat die transactie dan wel de feiten van belang voor de uitleg daarvan, hem zijn ‘toevertrouwd’ in die zin dat zij voor derden, in het bijzonder de derde die in het geding betrokken is, verborgen dienen te blijven. Dat zulks het geval is kan voortvloeien zowel uit de vertrouwelijke aard van de transactie zelf als uit een uitdrukkelijk uitgesproken dan wel aannemelijk te achten verlangen van partijen. In beginsel ligt dit echter niet voor de hand en zullen daarvoor dus duidelijke aanwijzingen moeten zijn (...), wanneer het gaat om een transactie van zakelijke aard als de overdracht (...) van een overneming, die naar haar aard tegen derden zal moeten kunnen worden ingeroepen, wil zij haar volle werking hebben.”

- (c) Conclusie van A-G Wattel 18 september 2009, 5.2, ECLI:NL:PHR:2009:BI5906 (inleidende dagvaarding, 4.3):

“De fiscus zal een reden moeten hebben om aan te nemen dat de informatie of inzage die hij wil vorderen voor de belastingheffing ten aanzien van de gevorderde van belang kan zijn, maar voldoende is in beginsel dat de gevraagde gegevens of inzage “op zichzelf beschouwd van belang kan zijn voor de belastingheffing van de betrokken belastingplichtige”, dus als aannemelijk is dat het gevraagde een minimale fiscale relevantie heeft”.

- (d) *Kamerstukken II*, 1988-1989, 21287, nr. 3, p. 25-26 (inleidende dagvaarding, 10.3; grieven, 3.9):

“Artikel 53a, eerste lid, is materieel gelijk aan het bestaande tweede lid van artikel 53. De bepaling regelt de kwestie van de geheimhouding van bepaalde beroepsbeoefenaren met betrekking tot gegevens die hun eigen administratie mogelijkerwijs omtrent derden bevat, omtrent de inlichtingen die zij in dat verband zouden kunnen geven en met name ook omtrent bescheiden welke hen in het kader van hun beroepsuitoefening als “vertrouwensman” als zodanig zijn toevertrouwd. Indien de fiscus de administratie van de bedoelde beroepsbeoefenaren wenst in te zien ter verkrijging van gegevens ten behoeve van de belastingheffing van derden of omtrent laatstbedoelden inlichtingen vraagt, kunnen zij zich op hun geheimhoudingsplicht beroepen. De mogelijkheid van geheimhouding geldt niet voor gegevens ten behoeve van de ‘eigen’ belastingheffing, zoals blijkt uit art. 51. Ook kan geen beroep op geheimhouding worden gedaan indien bij voorbeeld één van de in artikel 53a, eerste lid, bedoelde beroepsbeoefenaren de administratie van een derde in zijn bezit heeft in een andere hoedanigheid dan die van “vertrouwensman”. Hij zal deze dan ter inzage moeten verstrekken op grond van artikel 48. Een belastingplichtige kan dus niet (delen van) zijn administratie aan een controle door de fiscus onttrekken door deze in bewaring te geven bij een onder artikel 53a vallende beroepsbeoefenaar. Slechts voor zover een dergelijke beroepsbeoefenaar in zijn specifieke maatschappelijke vertrouwensfunctie beschikt over informatiedragers van een belastingplichtige kan de desbetreffende beroepsbeoefenaar zich van de informatieverplichting jegens de fiscus verschonen. Dit kan bij voorbeeld het geval zijn bij informatiedragers welke behoren tot het procesdossier van een advocaat.”

- (e) *Kamerstukken II*, 1988-1989, 21287, nr. 5, p. 26 (inleidende dagvaarding, 10.3; grieven, 3.9):

“Ik neem hierbij in aanmerking dat in de rechtspraak ten aanzien van de beoefenaars van de zogenaamde vertrouwensberoepen, zoals bij voorbeeld de notaris, is uitgemaakt dat hun ver-

schoningsrecht als getuige slechts geldt voor zover het desbetreffende gegeven aan hen is toevertrouwd in het kader van de uitoefening van hun beroep. Daaraan kan de conclusie worden verbonden dat a fortiori buiten geding, bijvoorbeeld in het door deze leden ter sprake gebrachte geval van een oneigenlijk beroep op een plicht tot geheimhouding van de in artikel 53a genoemde beoefenaren van vertrouwensberoepen tegenover de fiscus, wanneer deze beroepsbeoefenaar optreedt op een ander gebied, bij voorbeeld als bewaarder van financiële stukken, enveloppen, of iets dergelijks, de inzage in boeken of bescheiden of inbeslagname daarvan niet kan worden tegengegaan met een beroep op zijn plicht tot geheimhouding.”

- (f) Toelichting op artikel 6.20 Verordening op de advocatuur (grievens, 4.24):

“In het eerste lid is opgenomen dat de regels met betrekking tot derdengelden ook van toepassing zijn op waardepapieren en kostbaarheden die de advocaat als derdengelden ontvangt. De advocaat moet zich er wel van vergewissen dat hij het tweede lid van dit artikel niet overtreedt. Het komt voor dat een advocaat wordt verzocht gelden, geldswaardige papieren, kostbaarheden of andere zaken aan te nemen. Men kan hierbij denken aan het verzoek van een cliënt of tussenpersoon een gesloten envelop met inhoud voor kortere of langere tijd te bewaren of onder zich te houden. De advocaat riskeert in dat geval dat cliënten hem vanwege zijn verschoningsrecht misbruiken als dekmantel voor belastingvergrijpen en/of strafrechtelijke vergrijpen. Medewerking verlenen aan dergelijke verzoeken is niet toegestaan. De advocaat mag uitsluitend zaken en goederen aannemen indien dat in het kader van de door hem behandelde zaak een redelijk doel dient. Dit voorschrift geldt eveneens wanneer de gelden, geldswaardige papieren, kostbaarheden of andere zaken niet als derdengelden worden toevertrouwd aan de advocaat.”

- (g) Toelichting op artikel 6.22 Verordening op de advocatuur (grievens, 4.25):

“Het derde lid van artikel 6.22 houdt expliciet in dat de stichting uitsluitend mag worden gebruikt voor derdengelden in de zin van de verordening. Dat betekent dat de advocaat alleen derdengelden mag ontvangen op de bankrekening van de stichting derdengelden voor zover deze direct zijn te relateren aan een zaak en deze gelden ook functioneel zijn voor het verloop van die zaak. In alle overige gevallen is het ontvangen van gelden op de stichting derdengelden niet toegestaan. In die overige gevallen is de stichting, althans het bestuur ervan, gehouden om de gelden te weigeren en terug te storten.”

3.8. De Belastingdienst heeft in hoger beroep onweersproken gesteld dat de executieveilingen ten laste van [de cliënt] hebben plaatsgevonden en dat noch door [geïntimeerde], noch vanuit de Stichting middelen zijn aangewend ter voorkoming van die veilingen, zoals [de cliënt] blijkt het bestreden vonnis in eerste aanleg ter zitting zou hebben verklaard (bestreden vonnis, 4.9.2; 3.3 hiervoor). De Belastingdienst heeft ook gewezen op standpunten van [de cliënt] in bestuursrechtelijke procedures (over matiging van boetes): [geïntimeerde] heeft daarin namens [de cliënt] verklaard dat zij geen middelen had, maar [de cliënt] heeft geen openheid van zaken gegeven over de stand van de derdengeldenrekening, aldus de Belastingdienst (grievens, 4.14). De Belastingdienst heeft aan deze stellingen de conclusie verbonden dat de positie van [geïntimeerden c.s.] op één lijn kan worden gesteld met de positie van een advocaat die omvangrijke bedragen (al dan niet in contanten) aanneemt en voor onbepaalde tijd bewaart, eventueel desverlangd uitkeringen of betalingen uitvoert en aldus in feite als bankier optreedt voor een klant. De positie van een dergelijke advocaat mag volgens de Belastingdienst niet anders zijn dan de positie van een bank, die vanzelfsprekend verplicht is openheid van zaken te geven tegenover de Belastingdienst. Daarom staat niets in de weg aan de toewijzing van het gevorderde, aldus de Belastingdienst. De Belastingdienst heeft bij gelegenheid van het pleidooi het standpunt ingenomen dat zij voor het verloop van het saldo van [de cliënt] op de derdengeldenrekening de gehele, zoals zij dat omschrijft, film wil kunnen volgen. Daarvoor volstaan niet de saldi per 1 januari van een betreffend jaar, aldus de Belastingdienst.

3.9. [geïntimeerden c.s.] heeft zijn verweren op deze punten gehandhaafd (bestreden vonnis, 4.9.1; 3.3 hiervoor). [geïntimeerden c.s.] heeft gewezen op zijn geheimhoudingsplicht (artikelen 10a en 11a Advocatenwet en Regel 3 Gedragsregels Advocatuur). Hij heeft opgemerkt dat het aan hem is te beslissen of hem een beroep toekomt op het verschoningsrecht (pleitnota eerste aanleg, 27) en dat twee dekens hem, na landelijk overleg, hebben geadviseerd geen medewerking te verlenen aan de verzoeken van de Belastingdienst.

3.10. Het hof volgt het standpunt van de Belastingdienst grotendeels – kort gezegd: voor zover het gaat om de storting(en) en de saldi op 1 januari van ieder belastingjaar – en verwerpt de verweren van [geïntimeerden c.s.] in zoverre. Het hof betreft de jurisprudentie en het overige materiaal, als hiervoor onder 3.7 aangehaald, bij dit oordeel. Meer in het bijzonder neemt het hof hierbij in aanmerking dat een verschoningsrecht niet reeds voortvloeit uit het feit dat [geïntimeerde] een geheimhoudingsplicht heeft. [geïntimeerden c.s.] kan blijkens de aangehaalde jurisprudentie een beroep op verschoning worden ontzegd “wanneer buiten redelijke twijfel staat, dat met de gevraagde getuigenis niet wordt getreden in de vertrouwenssfeer van zijn ambt”. Ten aanzien van de hem voorgelegde vragen dient per vraag beoordeeld te worden of dit het geval is. Van [geïntimeerden c.s.] mag worden verlangd dat hij specifiek ten aanzien van elk onderdeel van de verlangde informatie aangeeft waarom het maatschappelijk belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet wijken voor het maatschappelijk belang dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hem moet kunnen wenden.

3.11. De Belastingdienst heeft op drie specifieke punten, nader toegelicht bij gelegenheid van het pleidooi, om informatie gevraagd die relevant is voor het vaststellen van de vermogenspositie van [de cliënt] per 1 januari van elk belastingjaar. De Belastingdienst heeft daarbij ter zitting aangevoerd dat het fiscaal belang is gelegen in de wens om een deugdelijke aanslag op te kunnen leggen die is gebaseerd op vastgestelde informatie en niet op door [de cliënt] in bezwaar- en beroepsprocedures aanvechtbare schattingen van de Belastingdienst, ter zake waarvan de bewijslast bij de Belastingdienst ligt en met het verloop van de jaren steeds zwaarder gaat drukken. De Belastingdienst wil daarom weten welk bedrag door [de cliënt] onder de Stichting is gestort, welk bedrag de Stichting telkens per 1 januari van de jaren vanaf 2010 voor [de cliënt] onder zich heeft gehad en, bij gebleken afname van de saldi, wie waarvoor met die gelden is betaald.

3.12. [geïntimeerden c.s.] heeft tegen deze achtergrond voorshands niet voldoende toegelicht dat en waarom in zoverre ([geïntimeerden c.s.] in redelijkheid heeft kunnen beslissen dat) ten aanzien van het gestorte bedrag sprake is van informatie die hem in de hoedanigheid van vertrouwensman is toevertrouwd, direct te relateren is aan een door hem behandelde zaak en daarom geheim moet blijven. [geïntimeerden c.s.] heeft immers geen nadere uitleg gegeven over de reden voor de storting(en), noch betwist dat de gestorte gelden of delen daarvan nog steeds op de derdengeldenrekening van de Stichting staan. Dat had op zijn weg gelegen. De Belastingdienst heeft immers gewezen op het onweersproken feit dat de gelden, anders dan de Voorzieningenrechter in eerste aanleg heeft aangenomen, niet zijn gebruikt ter voorkoming van de executieveilingen. Bij deze stand van zaken heeft de Belastingdienst voorshands voldoende aannemelijk gemaakt dat [geïntimeerden c.s.] de middelen voor onbepaalde tijd bewaart of onder zich houdt en dat deze middelen niet functioneel zijn voor een door [geïntimeerde] als advocaat behandelde zaak. Dit geldt te meer in het licht van de onweersproken gestelde herkomst van de middelen (een bankrekening in Luxemburg, een land dat een bankgeheim kende) en de ook in dit geding onopgehelderde onregelmatigheid waarop de Belastingdienst heeft gewezen met betrekking tot de verklaring van [geïntimeerde] namens [de cliënt] in andere procedures luidende dat zij geen middelen had (zie onder 3.8 hiervoor). [geïntimeerde] heeft daarbij in rechte geen openheid van zaken gegeven over de stand van de derdengeldenrekening. [geïntimeerden c.s.] is daar bij gelegenheid van het gehouden pleidooi verder ook niet op ingegaan. Daar komt bij dat de stand van het saldo per 1 januari van een bepaald jaar een puur feitelijk gegeven is, waaraan niet valt te ontfemen welke motieven aan eventuele mutaties daarvan ten grondslag hebben gelegen. Het beroep van [geïntimeerden c.s.] op zijn geheimhoudingsplicht en zijn verschoningsrecht is gelet op het voorgaande voor wat betreft de saldi van de storting en de stand van de saldi per 1 januari van de belastingjaren vanaf 2010 voorshands onvoldoende gemotiveerd. Het hof verwerpt dit beroep.

3.13. Het hof neemt in aanmerking dat de Belastingdienst ter gelegenheid van het pleidooi zijn belang bij de waarheidsvinding, en de uitoefening van fiscale bevoegdheden in dat kader, voorshands voldoende heeft toegelicht. De Belastingdienst gaat er (evenals het hof) van uit dat hij de belastingplicht kan schatten, aan [de cliënt] belastingaanslagen (inkomstenbelasting, box 3) kan opleggen, dwangbevelen kan uitvoeren en beslag kan leggen. Maar de Belastingdienst heeft voorshands voldoende gemotiveerd welk belang hij heeft bij de waarheidsvinding.

3.14. De situatie is evenwel naar het oordeel van het hof – in dit stadium – anders voor zover het gaat om de eventuele bestemming van middelen die [geïntimeerden c.s.] mogelijk niet langer onder zich heeft (“de betalingen die met de op de derdengeldenrekening gestorte gelden zijn verricht” in de formulering van de Belastingdienst, 3.1 j hiervoor). Voor zover hiervan betalingen hebben plaatsgevonden, kunnen die, naar voorshands moet worden aangenomen, berusten op één of meer daartoe door [de cliënt] aan

[geïntimeerde] en/of de stichting verstrekte opdrachten. Voorshands is het hof van oordeel dat hetgeen in dat verband tussen [geïntimeerde] en [de cliënt] is besproken valt binnen de vertrouwenssfeer van [geïntimeerde] beroep van advocaat. In elk geval kan aan hetgeen de Belastingdienst heeft aangevoerd niet worden ontleend dat buiten redelijke twijfel staat dat dat niet het geval is. Het is aan [geïntimeerde] om te beoordelen of dat het geval is en, zo ja, of hij zijn geheimhoudingsplicht schendt wanneer hij desondanks de verlangde informatie aan de Belastingdienst verstrekt. De gevorderde voorziening ten aanzien van deze informatie komt het hof in zoverre in dit stadium prematuur voor. Het hof zal het gevorderde met betrekking tot de besteding van eventueel betaalde bedragen daarom afwijzen. Indien na dit arrest (uit de antwoorden van [geïntimeerden c.s.] op grond van na te melden bevel) blijkt dat dergelijke betalingen niet hebben plaatsgevonden, heeft de Belastingdienst geen belang bij een bevel in zoverre. Indien (uit die antwoorden) blijkt dat dergelijke betalingen wel hebben plaatsgevonden, kan de Belastingdienst nadere vragen stellen aan [geïntimeerden c.s.] en zo nodig opnieuw een voorziening in rechte vorderen, met dien verstande dat de Belastingdienst in dat geval feiten en omstandigheden zal moeten aanvoeren die het oordeel rechtvaardigen dat buiten redelijke twijfel staat dat de verlangde informatie niet valt binnen de vertrouwenssfeer die de relatie tussen [de cliënt] en [geïntimeerde] als advocaat beheerst. In zoverre falen de grieven en moet het gevorderde worden afgewezen.

3.15. Het hof overweegt voor de duidelijkheid dat het het oordeel van de voorzieningenrechter onder 4.11 van het bestreden vonnis overneemt en tot het zijne maakt: de stichting heeft op grond van artikel 11a Advocatenwet een afgeleid verschoningsrecht.

3.16. [geïntimeerden c.s.] heeft ook verweer gevoerd met betrekking tot de gevorderde dwangsom en de uitvoerbaarheid bij voorraad (pleitnota eerste aanleg, 37). Het hof verwierpt deze verweren. [geïntimeerden c.s.] wijst er terecht op dat de verstrekking van gegevens niet kan worden teruggedraaid. Maar het belang van [geïntimeerden c.s.] om het tijdstip, dat dit arrest in kracht van gewijsde gaat, af te wachten voordat hij het bevel naleeft, weegt naar het oordeel van het hof in aanmerkelijke mate minder zwaar dan het belang van de Belastingdienst bij spoedige uitvoering van het arrest. Het verstrekken van de informatie zoals hierna zal worden bepaald heeft geen vermogensrechtelijke consequenties voor [geïntimeerden c.s.] en in zoverre is zijn belang bij afwijzing van de uitvoerbaarheid bij voorraad beperkt. Het hof betreft hierbij voorts de overwegingen hiervoor (3.5 en verder), alsmede het feit dat [de cliënt] de belastingplichtige is en zij persisteert in haar weigering om aan haar informatieplicht te voldoen. Anders dan [geïntimeerden c.s.] aanvoert, is daarom niet aannemelijk dat de Belastingdienst de verlangde informatie van [de cliënt] zelf kan verkrijgen. Dit geldt ook in het licht van het tijdsverloop. De Belastingdienst heeft dit kort geding pas in 2018 ingeleid. De prikkel tot nakoming, die ligt besloten in de dwangsom, komt het hof voorshands redelijk en niet onnodig voor. Het hof acht de dwangsom zoals gevorderd niet onredelijk of onevenredig. Het hof zal de dwangsom maximeren als na te melden. Het hof zal het arrest uitvoerbaar bij voorraad verklaren.

3.17. Het voorgaande betekent dat het hof het gevorderde als na te melden – voor zover het gaat om de storting(en) en de saldi op 1 januari van ieder belastingjaar – zal toewijzen. In zoverre slagen de grieven en moet het bestreden vonnis worden vernietigd.

3.18. De conclusie van het voorgaande is dat de grieven grotendeels slagen. Het bestreden vonnis moet worden vernietigd. De vordering van de Belastingdienst moet als na te melden worden toegewezen (met inbegrip van de op zichzelf onbetwiste vordering tot terugbetaling van hetgeen is voldaan op grond van het bestreden vonnis) en voor het overige worden afgewezen. [geïntimeerden c.s.] zal als de grotendeels in het ongelijk gestelde partij in de proceskosten in beide instanties worden veroordeeld.

4 De uitspraak

Het hof:

vernietigt het bestreden vonnis;

en opnieuw rechtdoende

beveelt [geïntimeerden c.s.] binnen twee weken na de datum van dit arrest volledig en onvoorwaardelijk mee te werken aan het verstrekken van de navolgende inlichtingen aan de Belastingdienst:

- de hoogte van de storting of stortingen afkomstig van (de) Luxemburgse, althans buitenlandse, bankrekening(en) van [de cliënt] op de derdengeldenrekening;

- het eventueel resterende saldo op 1 januari van ieder belastingjaar vanaf voornoemde storting(en) tot op heden en in de toekomst, zolang [geïntimeerden c.s.] gelden van [de cliënt] onder zich zal hebben;

veroordeelt [geïntimeerden c.s.] tot betaling van een dwangsom van € 5.000,00 per dag of gedeelte van een dag dat [geïntimeerden c.s.] in gebreke blijft in de nakoming van voornoemd bevel, tot een maximum van € 200.000,00;

veroordeelt [geïntimeerden c.s.] tot betaling aan de Belastingdienst van het bedrag dat de Belastingdienst op grond van het bestreden vonnis aan [geïntimeerden c.s.] heeft voldaan, te vermeerderen met de wettelijke rente vanaf de dag der betaling tot aan de dag der integrale restitutie door [geïntimeerden c.s.];

veroordeelt [geïntimeerden c.s.] in de proceskosten van de eerste aanleg en het hoger beroep, en begroot die kosten tot op heden aan de zijde van de Belastingdienst op € 98,01 aan dagvaardingskosten, op € 626,00 aan griffierecht en op € 1.629,00 aan salaris advocaat in eerste aanleg en op € 99,01 aan dagvaardingskosten, op € 741,00 aan griffierecht en op € 3.759,00 aan salaris advocaat in hoger beroep, en voor wat betreft de nakosten op € 157,00 indien geen betekening plaatsvindt, dan wel op € 239,00 vermeerderd met de exploitkosten indien niet binnen veertien dagen na de datum van dit arrest is voldaan aan de bij dit arrest uitgesproken veroordelingen en betekening van dit arrest heeft plaatsgevonden; en bepaalt dat deze bedragen binnen veertien dagen na de dag van deze uitspraak moeten zijn voldaan, bij gebreke waarvan deze bedragen worden vermeerderd met de wettelijke rente als bedoeld in artikel 6:119 BW daarover vanaf het einde van voormelde termijn tot aan de dag der voldoening;

verklaart dit arrest uitvoerbaar bij voorraad;

wijst het meer of anders gevorderde af.

Conclusie Advocaat-Generaal mr. Wesseling-van Gent:

In de zaak

De Staat der Nederlanden (Ministerie van Financiën, Directoraat-Generaal Belastingdienst)
tegen

1. [verweerder 1]
2. [Stichting Beheer Derdengelden]

De Belastingdienst verlangt op de voet van art. 47 in verbinding met art. 52 en art. 53 Algemene Wet inzake Rijksbelasting (AWR) informatie van een advocaat van een belastingplichtige over betalingen vanaf de derdengeldenrekening van de advocaat. Vaststaat dat het saldo van een bankrekening bij de KB Lux bank door de cliënt is overgemaakt naar deze derdengeldenrekening. De advocaat, die advies heeft ingewonnen bij twee dekens, beroept zich op zijn verschoningsrecht.

De Belastingdienst heeft de cliënt, alsmede de advocaat en de Stichting Beheer Derdengelden in kort geding gedagvaard. De voorzieningenrechter heeft de vorderingen tegen de advocaat en de Stichting Beheer Derdengelden afgewezen. In hoger beroep zijn uitsluitend de cliënt en de Stichting Beheer Derdengelden betrokken. Het hof heeft een tweetal door de Belastingdienst gevorderde voorzieningen toegewezen, te weten het verschaffen van informatie over (a) de hoogte van de storting of stortingen afkomstig van (de) Luxemburgse, althans buitenlandse bankrekening(en) van de cliënt op de derdengeldenrekening en (b) het eventuele resterende saldo op 1 januari van ieder belastingjaar vanaf voornoemde storting(en) tot op heden en in de toekomst, zolang de advocaat gelden van de cliënt onder zich zal hebben. De gevorderde voorziening dat informatie wordt verstrekt over de betalingen die met de op de derdengeldenrekening gestorte gelden zijn verricht, is door het hof afgewezen.

Hiertegen richt zich het cassatiemiddel van de Belastingdienst. Het cassatiemiddel neemt o.m. tot uitgangspunt dat informatie omtrent (het beheer van) derdengelden (i) überhaupt niet dan wel (ii) in zijn algemeenheid niet onder het fiscale verschoningsrecht van de advocaat als bedoeld in art. 53a AWR valt.

1 Feiten en procesverloop

Feiten¹

1.1 Verweerder in cassatie onder 1 (hierna: [verweerder 1]) heeft als advocaat [betrokkene 1] bijgestaan in diverse (gerechtelijke) procedures.

1.2 [betrokkene 1] heeft in Luxemburg bij de KB Lux bank een bankrekening (gehad) per 30 september 2009 met een saldo van circa € 436.000,-. [betrokkene 1] heeft dat saldo overgeboekt naar de rekening van verweerder in cassatie onder 2 (hierna: de Stichting). Deze rekening wordt hierna aangeduid als: de derdengeldenrekening.

[verweerder 1] en de Stichting worden gezamenlijk aangeduid als: [verweerders]

Belastingdienst- [betrokkene 1]

1.3 In verband met de fiscale aangelegenheden van [betrokkene 1] heeft eiser tot cassatie (hierna: de Belastingdienst) op 19 april 2016 aan haar belastingadviseur, [betrokkene 2], een agenda gestuurd voor een overleg op 27 mei 2016 met betrekking tot – kort gezegd – de geldstromen van [betrokkene 1].

1.4 Bij aangetekende brief van 30 oktober 2018² heeft de Belastingdienst [betrokkene 1] meegedeeld dat de verlangde informatie tot op dat moment niet was verstrekt en dat het verzoek van de Belastingdienst om informatie te verstrekken over de geldstromen van [betrokkene 1] is gegrond op art. 47 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR). De Belastingdienst heeft [betrokkene 1] – kort gezegd – gesommeerd om aan haar informatieplicht te voldoen en de volgende gegevens te verstrekken:

- opgave van het buitenlandse vermogen van [betrokkene 1];
- opgave van alle bedragen die op de derdengeldenrekening zijn gestort vanaf een buitenlandse bankrekening die toebehoort aan [betrokkene 1] of waarover [betrokkene 1] op welke wijze dan ook kan beschikken;
- verklaring van de herkomst van die bedragen;
- opgave van de bestemming van die bedragen;
- opgave van het eventueel resterende saldo op de rekening van de Stichting.

1.5 [betrokkene 1] heeft niet aan de door de Belastingdienst gestelde informatieplicht voldaan. Op de mondelinge behandeling heeft zij – desgevraagd door de voorzieningenrechter – meegedeeld dat zij de informatie (als bedoeld onder 1.4) niet wil verstrekken.

1.6 [betrokkene 1] heeft bevestigd dat zij het geld, afkomstig van haar bankrekening in Luxemburg, heeft gestort op de derdengeldenrekening. Zij heeft – kort gezegd – verklaard dat zij dat geld had overgemaakt ter afwikkeling van een procedure, meer concreet om aangekondigde executieveilingen te voorkomen. [betrokkene 1] heeft [verweerder 1] niet alsnog toegestaan om de Belastingdienst de gevraagde informatie te verstrekken.

Belastingdienst- [verweerders]

1.7 De Belastingdienst heeft eind september 2016 contact opgenomen met [verweerder 1] en heeft bij brief van 4 oktober 2016 onder meer een (algemeen) derdenonderzoek aangekondigd bij [verweerders]

1.8 [verweerder 1] heeft bij e-mail van 19 oktober 2016 de Belastingdienst meegedeeld dat hij overleg heeft gehad met de deken van de Orde van Advocaten. [verweerder 1] heeft meegedeeld dat het hem niet vrijstaat om de Belastingdienst inzage te geven in de derdengeldenrekening, vanwege zijn geheimhoudingsplicht.

1.9 De Belastingdienst heeft bij brief van 21 april 2017 meegedeeld op wie het informatieverzoek van 4 oktober 2016 betrekking heeft, te weten: [betrokkene 1].

Vervolgens heeft de Belastingdienst [verweerder 1] bij brief van 9 november 2017 voorgesteld om de deken gezamenlijk te benaderen.

1 Voor zover thans van belang. Zie rov. 3.1 van het arrest van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van 7 januari 2020, hierna: het bestreden arrest. Het hof heeft bij diverse feiten verwezen naar overgelegde producties. Die verwijzingen zijn niet alle in de conclusie opgenomen.

2 Het hof verwijst naar prod. 4 inleidende dagvaarding.

1.10 [verweerder 1] heeft bij e-mail van 14 november 2017 meegedeeld dat hij primair van mening is dat hij een geheimhoudingsplicht heeft en dat het hem niet vrij staat om informatie te verschaffen. Tevens heeft hij de Belastingdienst meegedeeld dat [betrokkene 1] geen toestemming heeft gegeven om informatie aan de Belastingdienst te verstrekken, alsmede dat de deken heeft geadviseerd om geen informatie te verstrekken.

1.11 Bij brieven van 30 oktober 2018³ heeft de Belastingdienst [verweerder 1] gesommeerd om de volgende gegevens te verstrekken:

- a) de hoogte van de storting of stortingen afkomstig van de Luxemburgse bankrekening van [betrokkene 1] op de derdengeldenrekening;
- b) de betalingen die met de op de derdengeldenrekening gestorte gelden zijn verricht;
- c) het eventueel nog resterende saldo op de derdengeldenrekening.

1.12 Bij e-mail van 12 november 2018 heeft [verweerder 1] de Belastingdienst bericht dat zijn standpunt ongewijzigd blijft.

*Procesverloop*⁴

1.13 Bij inleidende dagvaardingen van 26 november 2018 heeft de Belastingdienst [betrokkene 1] alsmede [verweerders] gedagvaard voor de voorzieningenrechter van de rechtbank Limburg, zittingsplaats Maastricht.

Voor zover in deze cassatieprocedure van belang⁵ heeft de Belastingdienst daarbij gevorderd, voor zover mogelijk uitvoerbaar bij voorraad, [verweerders] te bevelen volledig en onvoorwaardelijk mee te werken aan het verstrekken van de door de Belastingdienst gevraagde gegevens en inlichtingen waaronder doch niet uitsluitend alle gegevens en inlichtingen zoals omschreven in paragraaf 8 van de dagvaarding, zulks binnen twee weken na de datum van dit vonnis, op straffe van verbeurte van een dwangsom, met veroordeling van [verweerders] in de kosten, vermeerderd met wettelijke rente.

1.14 De voorzieningenrechter heeft de zaak mondeling behandeld. Zowel de Belastingdienst als [verweerders] hebben een pleitnota overgelegd.

1.15 Vervolgens heeft de voorzieningenrechter bij kortgedingvonnis van 16 januari 2019 de tegen [verweerders] ingestelde vorderingen afgewezen.

1.16 De Belastingdienst is, onder aanvoering van drie grieven, van dit vonnis in hoger beroep gekomen bij het gerechtshof 's-Hertogenbosch en heeft uitsluitend [verweerders] in dit appel betrokken.⁶ De Belastingdienst heeft geconcludeerd tot vernietiging van het bestreden vonnis en tot toewijzing van het gevorderde.

1.17 [verweerders] hebben de grieven bestreden.

Daarna zijn aktes gewisseld en hebben partijen hun zaak (doen) bepleit(en).

1.18 Het hof heeft bij arrest van 7 januari 2020,⁷ verkort weergegeven, het vonnis van de voorzieningenrechter vernietigd, en opnieuw rechtdoende:

- (i) [verweerders] bevolen binnen twee weken na de datum van het arrest volledig en onvoorwaardelijk mee te werken aan het verstrekken van de navolgende inlichtingen aan de Belastingdienst:
 - de hoogte van de storting of stortingen afkomstig van (de) Luxemburgse, althans buitenlandse bankrekening(en) van [betrokkene 1] op de derdengeldenrekening;
 - het eventuele resterende saldo op 1 januari van ieder belastingjaar vanaf voornoemde storting(en) tot op heden en in de toekomst, zolang [verweerders] gelden van [betrokkene 1] onder zich zal hebben;
- (ii) [verweerders] veroordeeld tot betaling van een dwangsom van € 5000,- per dag of gedeelte van een dag dat [verweerders] in gebreke blijven in de nakoming van voornoemd bevel, tot een maximum van € 200.000,-;

3 Het hof verwijst hierbij naar prod. 16 en 17 bij de inleidende dagvaarding.

4 Voor zover thans van belang. Zie rov. 2 van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van het bestreden arrest. Zie voor het procesverloop in eerste aanleg rov. 1 van het vonnis in kort geding van de rechtbank Limburg van 16 januari 2019, ECLI:NL:RBLIM:2019:325.

5 Ik laat vermelding van de vorderingen tegen [betrokkene 1] achterwege.

6 Zie rov. 1 van het bestreden arrest.

7 ECLI:NL:GHSHE:2020:13, NLF 2020/0372, m.nt. Y. Geradts; *NtFR* 2020/481, m.nt. C. Presilli. Het arrest en het kortgedingvonnis zijn tevens besproken door E.J.M. Rosier, 'Het verschoningsrecht van de advocaat 'on the edge?', *TFB* 2020/14.

- (iii) [verweerders] veroordeeld tot betaling aan de Belastingdienst van het bedrag dat de Belastingdienst op grond van het bestreden vonnis aan [verweerders] heeft voldaan, te vermeerderen met wettelijke rente;
- (iv) het arrest uitvoerbaar bij voorraad verklaard;
- (v) het meer of anders gevorderde afgewezen.

1.19 De Belastingdienst heeft tegen dit arrest tijdig⁸ cassatieberoep ingesteld. Tegen [verweerders] is verstek verleend.

2 Bespreking van het cassatiemiddel

2.1 Het cassatiemiddel, dat uit twee onderdelen bestaat, is gericht tegen rov. 3.14 en het dictum van het bestreden arrest. In deze rechtsoverweging heeft het hof de door de Belastingdienst gevorderde voorziening om gegevens te verstrekken met betrekking tot de betalingen die met de op de derdengeldenrekening gestorte gelden zijn verricht (zie hiervoor 1.11 onder b), prematuur bevonden en deze vervolgens afgewezen.

Toepasselijke maatstaven

2.2 Het hof is in rov. 3.3-3.7 uitgebreid ingegaan op het in de onderhavige zaak toepasselijk juridisch kader. Genoemde rechtsoverwegingen, waarin het hof zich ook aansluit bij hetgeen de voorzieningenrechter aan zijn oordeel ten grondslag heeft gelegd, zijn in cassatie onbestreden. Alvorens op het cassatiemiddel in te gaan, geef ik een overzicht van de toepasselijke regelgeving en maatstaven, waarin genoemde oordelen van het hof zijn verwerkt en aangevuld.

Informatieplicht belastingplichtige en administratieplichtige

2.3 De Belastingdienst dient over de feiten te beschikken die redelijkerwijs voor de belastingheffing en invordering van belang kunnen zijn. De inspecteur en de ontvanger hebben hiertoe vergaande bevoegdheden gekregen in de AWR en in de Invorderingswet 1990. De achtergrond van deze bevoegdheden is dat op deze wijze voor elke belastingplichtige de juiste belastingheffing kan worden geformaliseerd en voor elke belastingschuldige tot een correcte invordering kan worden gekomen. De inspecteur heeft op grond hiervan bevoegdheden om een belastingplichtige te verzoeken om gegevens en inlichtingen die redelijkerwijs voor de belastingheffing of invordering van belang kunnen zijn.⁹

2.4 Onder meer art. 47 AWR geeft invulling aan genoemde bevoegdheden. Dit wettelijk voorschrift, dat in het eerste lid onder a op actieve informatieverstrekking ziet, en onder b op beschikbaarstelling van de administratie¹⁰ luidt als volgt:

“Ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur

- a. de gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn;¹¹
- b. de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan – zulks ter keuze van de inspecteur – waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten die invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen.”

2.5 Voor het antwoord op de vraag of op grond van art. 47 AWR een verplichting bestaat om aan de inspecteur desgevraagd gegevens en inlichtingen te verstrekken en/of boeken, bescheiden en andere gegevensdragers beschikbaar te stellen, is voldoende dat de inspecteur zich, gelet op de hem ter beschikking staande gegevens, in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat de door hem gevraagde gege-

⁸ Het cassatieberoep is op 3 maart 2020 ingediend in het digitale portaal van de Hoge Raad. De cassatietermijn in deze zaak is acht weken (art. 402 lid 2 Rv in verbinding met art. 339 lid 2 Rv).

⁹ Zie par. 2.1 van de concept toelichting op het wetsvoorstel aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht, (11770). Zie over dit concept wetsvoorstel met bijbehorende concept toelichting hierna uitgebreid onder 2.17-2.20.

¹⁰ HR 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3603, rov. 3.2.

¹¹ Art. 47 lid 1 onder a AWR is bewust ruim geformuleerd in de zin dat het informatie betreft die van belang kan zijn, zie *Kamerstukken II 1988/89, 21287, nr. 3, p. 5*.

vens, inlichtingen, boeken, bescheiden en/of andere gegevensdragers van belang kunnen zijn om opheldering te krijgen over de vraag of iemand in Nederland belastingplichtig is.¹²

2.6 De bevoegdheid van de inspecteur om informatie en gegevens op te vragen strekt zich ook uit tot een administratieplichtige derde.¹³

[verweerders] zijn als stichting respectievelijk als advocaat een administratieplichtige als bedoeld in art. 52 lid 2 onder a en b AWR. Ingevolge art. 53 lid 1 aanhef onder a AWR geldt met betrekking tot administratieplichtigen als bedoeld in art. 52 AWR dat de in de art. 47 en 48 tot en met 50 AWR geregelde verplichtingen van overeenkomstige toepassing zijn ten behoeve van de belastingheffing van derden. [verweerders] zijn dus in beginsel gehouden de gevraagde vermogensrechtelijke informatie aan de Belastingdienst te verstrekken.¹⁴

2.7 Het verzoek van de inspecteur om informatie met betrekking tot de belastingheffing van derden is geen voor bezwaar vatbare beschikking en evenmin een besluit in de zin van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Dat betekent dat de belastingrechter en de bestuursrechter niet bevoegd zijn te oordelen over de vraag of aan een dergelijk verzoek gehoor moet worden gegeven. Die vraag dient aan de burgerlijke rechter als 'restrechter' te worden voorgelegd. De inspecteur kan zich dus tot de burgerlijke rechter wenden als hij meent dat er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat het verschoningsrecht niet van toepassing is. Een beroepsbeoefenaar kan op zijn beurt, al dan niet in reconventie, vorderen dat de inspecteur zich onthoudt van enige maatregel die tot doel heeft hem te bewegen inlichtingen aan de inspecteur te verstrekken.¹⁵

Verschoningsrecht algemeen

2.8 Het verschoningsrecht van beroepsbeoefenaars is een erkend algemeen rechtsbeginsel. In de standaardbeschikking *Notaris-Maas* heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de grondslag van het verschoningsrecht is gelegen in het algemene rechtsbeginsel dat bij bepaalde vertrouwenspersonen het maatschappelijke belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet wijken voor het belang dat eenieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden.¹⁶

2.9 De Hoge Raad heeft vervolgens in deze uitspraak, in de bewoordingen van Asser, in principiële bewoordingen uiteengezet aan wie het functionele verschoningsrecht toekomt, waarop het betrekking heeft en in welke gevallen het aan beperkingen onderhevig is.¹⁷

Het verschoningsrecht strekt zich uit tot datgene waarvan de wetenschap een bepaalde vertrouwenspersoon als zodanig is toevertrouwd; alles waarvan de wetenschap hem als zodanig is medegedeeld, heeft ook als hem toevertrouwd te gelden. Er mag geen algemeen onderscheid worden gemaakt tussen vertrouwelijke en minder vertrouwelijke gegevens in die zin dat het verschoningsrecht alleen de eerste categorie zou betreffen. Dan zou worden miskend dat het verschoningsrecht ten doel heeft cliënten en andere belanghebbenden zekerheid te geven dat zij vrijelijk met de vertrouwenspersoon kunnen spreken. De aard van het verschoningsrecht brengt mee dat de opgegeven vragen niet behoeven te worden beantwoord, zolang de rechter aan redelijke twijfel onderhevig acht of die beantwoording naar waarheid zou kunnen geschieden zonder dat geopenbaard wordt wat verborgen dient te blijven. Het verschoningsrecht is in zoverre niet absoluut dat zich zeer uitzonderlijke omstandigheden laten denken waarin het belang dat de waarheid aan het licht komt – ook ten aanzien van datgene waarvan de wetenschap hem als zodanig is toevertrouwd – moet prevaleren boven het verschoningsrecht.¹⁸

2.10 Met betrekking tot het uitgangspunt dat alles waarvan de wetenschap de betreffende beroepsbeoefenaar als zodanig is medegedeeld, ook heeft te gelden als hem toevertrouwd, heeft de Hoge Raad in

12 HR 17 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:696, rov. 2.3 met verwijzing naar het in voetnoot 10 genoemde arrest. Zie ook de door het hof in rov. 3.7 onder (c) geciteerde conclusie van A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2009:BI5906, onder 5.2.

13 Zie voetnoot 9.

14 Zie ook rov. 4.6 van het vonnis van de voorzieningenrechter van 16 januari 2019.

15 Concept toelichting op het concept wetsvoorstel aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht (11770), par. 2.3. Zie over dit laatste wetsvoorstel hierna onder 2.17 e.v. Zie ook R.N.J. Kamerling en A.K.H. Klein Sprokkelhorst, *Derdenonderzoek en verschoningsrecht*, 1996, par. 15.3.

16 HR 1 maart 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9066, NJ 1986/173, m.nt. W.L. Haardt (*Notaris Maas*), rov. 3.1.

17 *Asser Procesrecht/Asser 3* 2017/125.

18 Aldus voor de notaris rov. 3.4, 3.5 en 3.6 van de beschikking *Notaris Maas*, vindplaats hiervoor, en diverse keren herhaald, o.a. in het in voetnoot 19 genoemde arrest van 18 december 1998. Zie recent (in het kader van een onderzoek als bedoeld in art. 2:345 BW) HR 3 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:600, rov. 3.2.2-3.2.4.

het arrest van 18 december 1998¹⁹ verduidelijkt dat nu slechts de notaris precies kan beoordelen of bepaalde gegevens onder zijn verschoningsrecht vallen, het oordeel of iets aan hem als toevertrouwd heeft te gelden in beginsel aan de notaris dient te worden overgelaten. De rechter dient derhalve het beroep van de notaris op diens verschoningsrecht – hij is immers de enige die het geheel kan overzien²⁰ – te aanvaarden zolang hij aan redelijke twijfel onderhevig acht of verstrekking van de gevraagde gegevens zou kunnen geschieden zonder dat geopenbaard wordt wat verborgen dient te blijven.

2.11 Indien de verschoningsgerechtigde zich op het standpunt stelt dat het gaat om informatie waarvan kennisneming zou leiden tot schending van het beroepsgeheim, moet dit standpunt door de rechter worden geëerbiedigd, tenzij redelijkerwijze geen twijfel erover kan bestaan dat dit standpunt onjuist is.²¹ De rechter mag het beroep op het functionele verschoningsrecht derhalve slechts marginaal toetsen.

*Verschoningsrecht advocaat*²²

2.12 Een advocaat is bij de uitoefening van zijn beroep op grond van art. 10a lid 1 onder e Advocatenwet vertrouwenspersoon en hij neemt geheimhouding in acht binnen de door de wet en het recht gestelde grenzen.²³ Art. 11a Advocatenwet bepaalt dat, voor zover niet bij wet anders is bepaald, de advocaat ten aanzien van al hetgeen waarvan hij uit hoofde van zijn beroepsuitoefening als zodanig kennis neemt tot geheimhouding is verplicht en deze geheimhoudingsplicht blijft voortbestaan na beëindiging van de beroepsuitoefening of de betrekking waarin de werkzaamheden zijn verricht.²⁴ Schending van het beroeps- of ambtsgeheim is strafbaar ingevolge art. 272 Sr.

2.13 Object van de geheimhoudingsplicht van de advocaat is dus datgene wat in de uitoefening van het beroep te zijner kennis is gekomen. In de memorie van toelichting op het wetsvoorstel Aanpassing van de advocatenwet wordt daarover opgemerkt dat het belang van een cliënt en van de rechtsbedeling in het algemeen meebrengt dat de advocaat niet verplicht kan worden om in rechte een verklaring af te leggen over wat tussen hem en de rechtzoekende is gewisseld aan informatie.²⁵

Teneinde datgene wat hem als zodanig is toevertrouwd geheim te kunnen houden, behoort de advocaat tot de functioneel verschoningsgerechtigden.

2.14 De geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht zijn evenwel niet onbegrensd. De advocaat neemt geheimhouding in acht binnen de door de wet en het recht gestelde grenzen van al hetgeen waarvan hij uit hoofde van zijn beroepsuitoefening als zodanig kennis neemt, voor zover niet bij wet anders is bepaald.²⁶ Het voorstel van de Orde van Advocaten om in art. 10a lid 1 onder e Advocatenwet de clausulering 'binnen de door de wet recht gestelde grenzen' te laten vervallen is door de regering niet overgenomen omdat "de zinsnede beoogt te benadrukken dat de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht ook door de wet begrensd kunnen worden. Een voorbeeld daarvan is te vinden in de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft). In plaats daarvan is de bepaling aangevuld met de zinsnede «en het recht», om aan te geven dat de begrenzing verder gaat."²⁷

19 HR 18 december 1998, ECLI:NL:HR:1998:ZC2808, NJ 2000/341, m.nt. W.D.H. Asser, rov. 3.5.2, met verwijzing naar HR 22 november 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC0422, rov. 3.3, NJ 1992/315, m.nt. E.A. Alkema, Th.W. van Veen; HR 25 september 1992, NJ 1993/467, rov. 3.2, voorlaatste alinea, en HR 11 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC1296, NJ 1995/3, m.nt. H.J. Sijnders, laatste alinea. Zie tevens HR 31 januari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU4533, NJ 2006/480, m.nt. G.J. Rutgers, rov. 3.5. Inmiddels is in de Wet informatieplicht derdengeldenrekening notariaat een uitzondering op de notariële geheimhoudingsplicht gemaakt in art. 25 lid 8 Wet op de notarisambt. Zie hierover *Kamerstukken II* 2010/2011, 32 700, nr. 3, p. 10-12.

20 Zie mijn conclusie (ECLI:NL:PHR:2006:AU4533), onder 2.28, vóór HR 31 januari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU4533.

21 HR 3 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:600, rov. 3.2.4 met verwijzing naar HR 2 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ9262, rov. 3.3.

22 Zie over het verschoningsrecht van advocaten uitgebreid o.m. (chronologisch) J.B.M. Vranken, 'Het professionele (functionele) verschoningsrecht', Handelingen 1986 der Nederlands Juristenvereniging, deel I; F.A.W. Bannier, W.L.J.M. Duijst, N.A.M.E.C. Fanoy, A.P.H. Meijers en J.M. Tempelaar, *Beroepsgeheim en verschoningsrecht: handboek voor de advocaat, medisch hulpverlener, notaris en geestelijke*, 2008; N.A.M.E.C. Fanoy, *De geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de advocaat*, 2018; D. de Wolff, *De kernwaarden van de advocatuur*, Deventer: Kluwer, 2020.

23 Zie hierover ook de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Aanpassing van de Advocatenwet, de Wet op de rechtsbijstand en de Wet tarieven in burgerlijke zaken in verband met de positie van de advocatuur in de rechtsorde, *Kamerstukken II* 2009/10, 32 382, nr. 3, p. 11.

24 Deze geheimhoudingsplicht is nader uitgewerkt in regel 3 (vertrouwelijkheid) Gedragsregels advocatuur.

25 *Kamerstukken II*, 2009-2010, 32 382, nr. 3, p. 11.

26 Zie daarover Duijst in Bannier e.a., a.w., p. 10; Fanoy, a.w., par. 3.2.5 en De Wolff, a.w., par. 5.2.3 en 5.2.4, alsmede par. 5.3.1-5.3.13.

27 Zie de toelichting, *Kamerstukken II*, 2009-2010, 32 382, nr. 3, p. 11.

2.15 Met betrekking tot de Stichting heeft het hof in cassatie onbestreden in rov. 3.15 geoordeeld dat deze op grond van artikel 11a Advocatenwet een afgeleid verschoningsrecht heeft.²⁸

Informatieverplichting en fiscaal verschoningsrecht²⁹

2.16 Het hiervoor onder 2.8 beschreven beginsel vindt voor het belastingrecht erkenning in art. 53a AWR. Deze bepaling regelt de kwestie van de geheimhouding van bepaalde beroepsbeoefenaren met betrekking tot gegevens die hun eigen administratie mogelijkwerwijs omtrent derden bevat, omtrent de inlichtingen die zij in dat verband zouden kunnen geven en met name ook omtrent bescheiden die hen in het kader van hun beroepsuitoefening als ‘vertrouwensman’ als zodanig zijn toevertrouwd. Het voorschrift strekt ertoe te bewerkstelligen dat slechts voor zover een in het artikel genoemde beroepsbeoefenaar in zijn specifieke maatschappelijke vertrouwensfunctie beschikt over informatiedragers van een belastingplichtige, de betreffende beroepsbeoefenaar zich van de informatieverplichting jegens de fiscus kan verschonen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij informatiedragers die tot het procesdossier van een advocaat behoren.³⁰

Wetsvoorstel verduidelijking en aanpassing fiscaal verschoningsrecht

2.17 Op 23 juli 2020 is het wetsvoorstel Aanpassing fiscaal verschoningsrecht in internetconsultatie gegaan.³¹ Een dergelijke regeling is in 2017 door de staatssecretaris van Financiën in het kader van de aanpak van belastingontwijking aangekondigd.³²

In het wetsvoorstel, dat tot doel heeft om het wettelijke fiscale verschoningsrecht aan te passen en te verduidelijken,³³ komt art. 53a AWR als volgt te luiden:

- “1 Bekleders van een geestelijk ambt, notarissen, advocaten, artsen en apothekers kunnen weigeren om te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden met een beroep op de omstandigheid, dat zij uit hoofde van hun stand, ambt of beroep tot geheimhouding verplicht zijn, voor zover het de wetenschap betreft van hetgeen rechtstreeks verband houdt met hun taakuitoefening.³⁴
2. Onder de taakuitoefening, bedoeld in het eerste lid, wordt ten aanzien van een notaris of advocaat verstaan de juridische dienstverlening³⁵ in de hoedanigheid van notaris, onderscheidenlijk advocaat, aan diens cliënt, waaronder uitsluitend wordt begrepen:
 - a. het verrichten van werkzaamheden betreffende de bepaling van de rechtspositie van die cliënt;
 - b. de vertegenwoordiging en verdediging in rechte van die cliënt;
 - c. het geven van advies aan die cliënt voor, tijdens en na een rechtsgeding;
 - d. het geven van advies aan die cliënt over het instellen of vermijden van een rechtsgeding.
3. Notarissen en advocaten kunnen niet weigeren om te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden voor zover het verplichtingen betreft die in gevallen waarin geen sprake is van tussenkomst van een notaris of advocaat moeten worden nageleefd op grond van de artikelen 47 en 48 tot en met 50.

28 Het hof heeft overwogen dat het oordeel van de voorzieningenrechter onder 4.11 van het bestreden vonnis overneemt en tot het zijne maakt.

29 Zie over het fiscale verschoningsrecht van art. 53a AWR S.C.W. Douma (red.), *Algemene wet inzake rijksbelastingen* (Fed Fiscale Studietoets), 2019, par. 4.3.10.

30 Zie de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Wijziging van de AWR tot aanpassing van de administratieve verplichtingen ten dienste van de belastingheffing, *Kamerstukken II*, 1988-1989, 21287, nr. 3, p. 25. Zie ook rov. 3.7 onder (d) van het bestreden arrest.

31 Concept wettekst aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht t.b.v. internetconsultatie. De einddatum van de internetconsultatie was 23 oktober 2020.

32 Zie *Kamerstukken II* 2016/17, 25087, nr. 138, par. 3.3. Zie over het verschoningsrecht van advocaten naar aanleiding van de brief van de staatssecretaris van Financiën E. van Empel, P.N. van Regteren Altena, ‘Advocaat + misbruik + fiscaal verschoningsrecht = som van misverstanden’, *Tijdschrift voor Bijzonder Strafrecht & Handhaving*, jaargang 3, nr. 2, juni 2017, p. 94-99. Zij merken o.m. op (onder 4) dat de uitspraak van de staatssecretaris dat het verschoningsrecht te breed en ongericht is, moeilijk te plaatsen is omdat de in artikel 10a Advocatenwet neergelegde kernwaarde vertrouwelijkheid, de in artikel 11a Advocatenwet aan advocaten opgelegde geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht in artikel 53a AWR zijn gekoppeld aan de beroepsuitoefening van de advocaat. Ook vermelden zij (onder 6) dat het hoogst zelden voorkomt dat zij als dekens door een van de ketenpartners, waaronder de Belastingdienst, worden benaderd omdat een advocaat zich in hun visie op zijn verschoningsrecht beroept ten aanzien van informatie, die niet onder zijn geheimhouding valt.

33 Concept toelichting op het wetsvoorstel aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht (11770), par. 1.

34 Deze zinsnede betreft volgens de concept toelichting op het wetsvoorstel, par. 4.1 een verduidelijking en laat de reikwijdte van het verschoningsrecht ongewijzigd.

35 Het begrip ‘juridische dienstverlening’ dient volgens de toelichting, par 4.1. overeenkomstig de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) te worden ingevuld.

4. De inspecteur doet een verzoek aan een notaris of advocaat om te voldoen aan de verplichtingen, bedoeld in het derde lid, uitsluitend indien hij daartoe door Onze Minister is gemachtigd.”

2.18 In de concept toelichting wordt vermeld dat het wettelijke fiscale verschoningsrecht zodanig wordt verduidelijkt en aangepast “dat recht wordt gedaan aan het uitgangspunt dat informatie die een belastingplichtige in het kader van de belastingheffing en invordering aan de Belastingdienst zou moeten geven zonder dat een notaris of advocaat betrokken is, ook zal moeten worden gegeven indien de belastingplichtige wel een notaris of advocaat inschakelt.” Volgens de toelichting is het niet rechtvaardig dat wanneer het gaat om stukken die ook bestaan los van de vertrouwensrelatie met de notaris of advocaat, zoals jaarstukken of bankafschriften, de ene belastingplichtige die stukken niet aan de Belastingdienst behoeft te verstrekken, enkel en alleen omdat hij die stukken op enig moment ook aan een notaris of advocaat heeft overgelegd, terwijl iedere andere belastingplichtige die stukken wel moet verstrekken.³⁶

2.19 Om dit doel te bereiken wordt in het voorgestelde derde lid een uitzondering opgenomen op het fiscale verschoningsrecht van notarissen en advocaten. Deze uitzondering houdt in dat op verzoek alle informatie ten behoeve van de belastingheffing van derden als bedoeld in art. 53 AWR aan de Belastingdienst moet worden verstrekt voor zover het informatie betreft die eenieder op grond van de art. 47 en 48 tot en met 50 AWR aan de Belastingdienst moet verstrekken. Van het wettelijke fiscale verschoningsrecht wordt – onder voorwaarden – alle informatie uitgezonderd die nu al moet worden verstrekt in situaties waarin geen sprake is van tussenkomst van een notaris of advocaat. In dit kader kan bijvoorbeeld worden gedacht aan jaarverslagen, accountantsverklaringen en rekeningafschriften.³⁷

2.20 Naar analogie van de wettelijke inbreuk op de geheimhoudingsplicht van de notaris ten behoeve van belastingheffing van derden,³⁸ wordt in art. 53a lid 4 AWR voorgesteld te bepalen dat de inspecteur door de Minister van Financiën moet zijn gemachtigd om het verzoek aan de notaris of advocaat te richten. Deze wettelijke voorwaarde heeft als doel dat het voornemen van de inspecteur om een verzoek aan de notaris of advocaat om informatie te doen betreffende diens cliënt eerst hoger in de ambtelijke hiërarchie wordt getoetst voordat dat verzoek daadwerkelijk kan worden gedaan, aldus de toelichting.³⁹

Derdengelden

2.21 In 2004⁴⁰ heeft de toenmalige minister van Justitie aangekondigd een Commissie te zullen instellen om te adviseren over de rol van de advocaat in het rechtsbestel.⁴¹ Op het door de Commissie uitgebrachte rapport⁴² heeft het kabinet met betrekking tot het verschoningsrecht en derdenrekeningen als volgt gereageerd:

“Het is evident dat prudent moet worden omgegaan met de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht. Het is de rechter die uiteindelijk de grenzen van deze wettelijke plicht c.q. dit recht bepaalt. Misbruik wordt niet toegestaan.

Op verschillende terreinen van zijn werkzaamheden wordt de advocaat geconfronteerd met een juiste toepassing van zijn privileges. Wanneer de advocaat echter optreedt in een rol die niet eigen is aan het beroep van advocaat, ligt een beroep op het verschoningsrecht niet in de rede; uiteindelijk zal de rechter hierin het laatste woord hebben.

Een voorbeeld van de complexiteit van het verschoningsrecht vormt de Boekhoudverordening 1998, waarin is geregeld op welke wijze moet worden omgegaan met cliëntgelden en derdenrekeningen. Het raakt een kern waarop het vertrouwen in de advocatuur is gebaseerd. De derdenrekening mag in geen geval een «vluchtheuvel» worden voor ongewenste criminele transacties. De beroepsgroep zal zich voortdurend bewust moeten zijn dat misbruik van de privileges niet is toegestaan en de Orde zal in voorkomend geval stappen moeten nemen om een mogelijk verder misbruik te voorkomen. In dit kader is van belang te vermelden dat de Orde heeft besloten zelf actievere te gaan toezien op de naleving van antiwitwaswetten, de Wet identificatie dienstverlening (Wid) en de Wet Melding Ongebruikelijke Transacties (Wet MOT). In het kader van de al langer bestaande Centrale Controle Verordeningen van de Orde zal de

36 Concept toelichting op het wetsvoorstel aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht (11770), par. 1.

37 Concept toelichting op het wetsvoorstel aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht (11770), par. 4.1 en par. II.

38 Zie voetnoot 19 over art. 25 lid 8 Wet op het notarisambt en hierna onder 2.39.

39 Concept toelichting op het wetsvoorstel aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht (11770), par. 4.2.

40 *Kamerstukken II 2004/05*, 29 279, nr. 20.

41 Naar aanleiding van een in de Tweede Kamer aanvaarde motie waarin een analyse wordt gevraagd van de rol en positie van de advocaat in de rechtsstaat en de rechtsorde (*Kamerstukken II 2003/04*, 29 279, nr. 4).

42 Bij brief van 24 april 2006 toegezonden aan de Tweede Kamer (*Kamerstukken II 2005/06*, 30 300 VI, nr. 144).

advocaat jaarlijks vragen moeten beantwoorden over de naleving van de Wet MOT en de Wid. Bij 250 advocaten wordt vervolgens steekproefsgewijs nader onderzoek verricht door een daartoe speciaal opgeleide advocaat. Mochten de resultaten hiervan daartoe aanleiding geven, dan kan ook aanvullende formele wetgeving nodig zijn. Natuurlijk niet in de vorm van afschaffing van geheimhoudingsplicht of verschoningsrecht, maar mogelijk wel door maatregelen als aanscherping van de «spelregels» rond de derdenrekening.⁴³

2.22 Ter bevordering van de kenbaarheid en vermindering van regels is bij besluit van het college van afgevaardigden van 4 december 2014 de Verordening op de advocatuur vastgesteld.⁴⁴ Afdeling 6.5 van deze verordening handelt over derdengelden. Het in deze afdeling opgenomen art. 6.22 lid 3 bepaalt dat de stichting derdengelden voor geen ander doel wordt gebruikt dan voor het beheer van derdengelden. In de toelichting op de verordening staat vermeld dat deze bepaling betekent dat de advocaat alleen derdengelden mag ontvangen op de bankrekening van de stichting derdengelden voor zover deze direct zijn te relateren aan een zaak en deze gelden ook functioneel zijn voor het verloop van die zaak. In alle overige gevallen is het ontvangen van gelden op de stichting derdengelden niet toegestaan. In die overige gevallen is de stichting, althans het bestuur ervan, gehouden om de gelden te weigeren en terug te storten.⁴⁵

2.23 In hun commentaar op de hiervoor onder 2.17 genoemde brief van de Staatssecretaris van 17 januari 2017 over het fiscale verschoningsrecht van advocaten, merken Van Empel en Van Regteren Altena op dat de lokale dekens recht op inzage hebben in alle informatie in een dossier, de gang van zaken in een kantoor en de financiële administratie, waaronder de administratie van de derdengelden. Ook vermelden zij dat wanneer zich in de beroepsuitoefening van een advocaat een probleem voordoet of zou kunnen voordoen dat zijn verschoningsrecht raakt, de deken dan daarbij doorgaans in een vroeg stadium is betrokken omdat de advocaat advies vraagt en in dat kader de in zijn visie al dan niet onder zijn geheimhoudingsplicht vallende informatie vrij met de deken kan delen.⁴⁶

2.24 In het onderhavige geval hebben [verweerders] twee dekens geraadpleegd die hen, na landelijk overleg, hebben geadviseerd geen medewerking te verlenen aan de verzoeken van de Belastingdienst.⁴⁷

*Beoordeling in kort geding*⁴⁸

2.25 De onderhavige zaak betreft een kortgedingprocedure. Dit brengt een bepaalde wijze van beoordeling mee. Volgens Boonekamp moet de kortgedingrechter zich in de eerste plaats een voorlopig oordeel vormen over de rechtsverhouding van de partijen aan de hand van de toepasselijke materiële rechtsregels en aan de hand daarvan over de aannemelijkheid van de vordering.⁴⁹ Dat voorlopige oordeel over de rechtsverhouding vereist steeds de beoordeling of voldoende aannemelijk is geworden dat tussen de partijen een rechtsverhouding bestaat op grond waarvan de verwerende partij tot een bepaalde prestatie is gehouden. De kortgedingrechter is (i) daarbij niet gebonden aan de wettelijke bewijsregels, en heeft (ii) tevens de bevoegdheid zijn beslissing mede te doen afhangen van een belangenafweging.

2.26 Bij de belangenafweging in kort geding gaat het erom of de belangen van de partijen, zoals die ten tijde van de behandeling van het kort geding blijken, al of niet een voorlopige voorziening vergen in een situatie waarin veelal nog niet of onvoldoende vaststaat en ook niet in het kort geding bindend kan worden vastgesteld wat de rechtsverhouding van de partijen is en welke rechten en verplichtingen daaruit voortvloeien. Voor die beoordeling zal steeds mede naar de op het spel staande belangen van de partijen moeten worden gekeken.⁵⁰

2.27 Wat betreft de mate van aannemelijkheid van de vordering brengen de aard en de functie van het kort geding met zich, aldus Boonekamp, dat het aan het oordeel van de rechter moet worden overgelaten of een verplichting tot een bepaalde prestatie voldoende aannemelijk is geworden om een bepaalde

43 *Kamerstukken II*, 2006-2007, 30 800 VI, nr. 13, p. 12-13.

44 Besluit van het college van afgevaardigde van 4 december 2014 tot vaststelling van de verordening van advocatuur, *Strct.* 2014, 36091.

45 Zie rov. 3.7 onder (g) van het bestreden arrest.

46 Van Empel en P.N. van Regteren Altena, t.a.p., par. 6. Zie Rosier, t.a.p., onder 5.2.

47 Zie het arrest van het hof, rov. 3.9 (in cassatie niet bestreden).

48 Zie daarover vooral *Asser Procesrecht/Boonekamp* 6 2020/131-135.

49 Boonekamp, a.w. 2020/131.

50 Boonekamp, a.w., 2020/132 en 135.

(voorlopige) veroordeling te rechtvaardigen.⁵¹Een algemene regel voor de mate waarin de rechtsverhouding aannemelijk moet zijn, is niet te geven. Het zal steeds aankomen op een waardering van hetgeen beide partijen naar voren hebben gebracht en de overtuigingskracht van overgelegd bewijsmateriaal.

Bespreking onderdelen

2.28 *Onderdeel 1* is gericht tegen rov. 3.14, waarin het hof het volgende heeft overwogen (voor de leesbaarheid citeer ik ook een deel van rov. 3.10-3.12):

“3.10 (...) Meer in het bijzonder neemt het hof hierbij in aanmerking dat een verschoningsrecht niet reeds voortvloeit uit het feit dat [verweerder 1] een geheimhoudingsplicht heeft. [verweerdere] kan blijkens de aangehaalde jurisprudentie een beroep op verschoning worden ontzegd “wanneer buiten redelijke twijfel staat, dat met de gevraagde getuigenis niet wordt getreden in de vertrouwens sfeer van zijn ambt”. Ten aanzien van de hem voorgelegde vragen dient per vraag beoordeeld te worden of dit het geval is. Van [verweerdere] mag worden verlangd dat hij specifiek ten aanzien van elk onderdeel van de verlangde informatie aangeeft waarom het maatschappelijk belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet wijken voor het maatschappelijk belang dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hem moet kunnen wenden.

3.11. De Belastingdienst heeft op drie specifieke punten (...) om informatie gevraagd die relevant is voor het vaststellen van de vermogenspositie van [betrokkene 1] per 1 januari van elk belastingjaar. De Belastingdienst wil (...) weten welk bedrag door [betrokkene 1] onder de Stichting is gestort, welk bedrag de Stichting telkens per 1 januari van de jaren vanaf 2010 voor [betrokkene 1] onder zich heeft gehad en, bij gebleken afname van de saldi, wie waarvoor met die gelden is betaald.

3.12. [verweerdere] heeft (...) voorshands niet voldoende toegelicht dat en waarom in zoverre ([verweerdere] in redelijkheid heeft kunnen beslissen dat) ten aanzien van het gestorte bedrag sprake is van informatie die hem in de hoedanigheid van vertrouwensman is toevertrouwd, direct te relateren is aan een door hem behandelde zaak en daarom geheim moet blijven. [verweerdere] heeft immers geen nadere uitleg gegeven over de reden voor de storting(en), noch betwist dat de gestorte gelden of delen daarvan nog steeds op de derdengeldenrekening van de Stichting staan. Dat had op zijn weg gelegen. De Belastingdienst heeft immers gewezen op het onweersproken feit dat de gelden, anders dan de Voorzieningenrechter in eerste aanleg heeft aangenomen, niet zijn gebruikt ter voorkoming van de executievelingen. Bij deze stand van zaken heeft de Belastingdienst voorshands voldoende aannemelijk gemaakt dat [verweerdere] de middelen voor onbepaalde tijd bewaart of onder zich houdt en dat deze middelen niet functioneel zijn voor een door [verweerder 1] als advocaat behandelde zaak. (...) Het beroep van [verweerdere] op zijn geheimhoudingsplicht en zijn verschoningsrecht is gelet op het voorgaande voor wat betreft de saldi van de storting en de stand van de saldi per 1 januari van de belastingjaren vanaf 2010 voorshands onvoldoende gemotiveerd. Het hof verwerpt dit beroep.
(...)

3.14. De situatie is evenwel naar het oordeel van het hof – in dit stadium – anders voor zover het gaat om de eventuele bestemming van middelen die [verweerdere] mogelijk niet langer onder zich heeft (“de betalingen die met de op de derdengeldrekening gestorte gelden zijn verricht” in de formulering van de Belastingdienst, 3.1 j hiervoor). Voor zover hiervan betalingen hebben plaatsgevonden, kunnen die, naar voorshands moet worden aangenomen, berusten op één of meer daartoe door [betrokkene 1] aan [verweerder 1] en/of de stichting verstrekte opdrachten. Voorshands is het hof van oordeel dat hetgeen in dat verband tussen [verweerder 1] en [betrokkene 1] is besproken valt binnen de vertrouwenssfeer van [verweerder 1] beroep van advocaat. In elk geval kan aan hetgeen de Belastingdienst heeft aangevoerd niet worden ontleend dat buiten redelijke twijfel staat dat dat niet het geval is. Het is aan [verweerder 1] om te b[e]oordelen of dat het geval is en, zo ja, of hij zijn geheimhoudingsplicht schendt wanneer hij desondanks de verlangde informatie aan de Belastingdienst verstrekt. De gevorderde voorziening ten aanzien van deze informatie komt het hof in zoverre in dit stadium prematuur voor. Het hof zal het gevorderde met betrekking tot de besteding van eventueel betaalde bedragen daarom afwijzen. Indien na dit arrest (uit de antwoorden van [verweerdere] op grond van na te melden bevel) blijkt dat dergelijke betalingen niet hebben plaatsgevonden, heeft de Belastingdienst geen belang bij een bevel in zoverre. Indien (uit die antwoorden) blijkt dat derge-

51 Boonekamp, a.w., 2020/133 met verwijzing naar HR 28 mei 2004, ECLI:NL:HR:2004:AP0263, NJ 2004/602.

lijke betalingen wel hebben plaatsgevonden, kan de Belastingdienst nadere vragen stellen aan [verweerders] en zo nodig opnieuw een voorziening in rechte vorderen, met dien verstande dat de Belastingdienst in dat geval feiten en omstandigheden zal moeten aanvoeren die het oordeel rechtvaardigen dat buiten redelijke twijfel staat dat de verlangde informatie niet valt binnen de vertrouwens sfeer die de relatie tussen [betrokkene 1] en [verweerder 1] als advocaat beheerst. In zoverre falen de grieven en moet het gevorderde worden afgewezen.”

2.29 Het onderdeel klaagt dat het hof ten onrechte het betoog van de Belastingdienst heeft verworpen dat informatie omtrent (het beheer van) derdengelden überhaupt niet onder het verschoningsrecht van de advocaat valt.

Subonderdeel 1.1 bouwt hierop voort met de klacht dat het hof heeft miskend dat het in art. 53a AWR neergelegde verschoningsrecht van de advocaat zich in het algemeen niet uitstrekt tot informatie met betrekking tot een derdengeldenrekening van de advocaat. Ter ondersteuning van de klacht verwijst het subonderdeel naar een kortgedingvonnis van de rechtbank Rotterdam van 23 maart 1995⁵², waarin de President overwoog dat niet valt in te zien dat hetgeen samenhangt met in bewaring gegeven gelden, als wetenschap kan worden aangemerkt die aan advocaten kan worden toevertrouwd in zijn hoedanigheid van advocaat.

2.30 Hoewel in rov. 3.14 slechts de vraag wordt beantwoord of het fiscale verschoningsrecht van een advocaat zoals bedoeld in art. 53a AWR, zich ook uitstrekt tot door de Belastingdienst verlangde informatie *over de betalingen die met de op de derdengeldenrekening gestorte gelden zijn verricht* (het hof verwijst hierbij naar de formulering van de Belastingdienst), wordt onderdeel 1 als van de verste strekking vooropgesteld en bestaat, aldus de Belastingdienst, uitsluitend belang bij onderdeel 2 indien onderdeel 1 faalt.

2.31 Men kan het echter ook omdraaien, in die zin dat als het hof met juistheid heeft geoordeeld dat betalingen van de derdengeldenrekening van een advocaat kunnen berusten op “één of meer daartoe door [betrokkene 1] aan [verweerder 1] en/of de stichting verstrekte opdrachten” en dat informatie daaromtrent dan niet door de advocaat hoeft te worden gegeven, de klacht dat informatie met betrekking tot derdengeldenrekeningen nooit of in zijn algemeenheid niet onder het verschoningsrecht van de advocaat valt, dus faalt. Dergelijke betalingen kunnen dan immers wel degelijk samenhangen met tussen de advocaat en cliënt besproken procedures, waarmee de uitzondering reeds is gegeven.

2.32 Ik neem daarom de bespreking van de hoofdklacht van beide onderdelen tezamen. Daarvoor is temeer aanleiding nu in subonderdeel 1.1 aan het slot wordt geklaagd dat het hof heeft miskend dat het voorgaande geldt voor informatie met betrekking tot betalingen naar en vanaf de derdengeldenrekening, dat tevens onderwerp is van de klacht van onderdeel 2.⁵³

2.33 In beide onderdelen wordt m.i. uitgegaan van een te enge opvatting over de reikwijdte van het (fiscale) verschoningsrecht en het begrip ‘toevertrouwd’. Ik licht dat als volgt toe.

Zoals hiervoor onder 2.8-2.14 uiteengezet, zijn advocaten verplicht tot geheimhouding van al hetgeen zij in hun hoedanigheid is toevertrouwd, binnen de door de wet en het recht gestelde grenzen. Het verschoningsrecht dient te waarborgen dat het beroepsgeheim van de advocaat niet wordt geschonden. Wetenschap die een verschoningsgerechtigde heeft verkregen in de uitoefening van zijn beroep valt binnen zijn beroepsgeheim. Een advocaat komt zodoende een verschoningsrecht toe in het kader van zijn juridische dienstverlening aan een rechtzoekende die zich tot hem heeft gewend vanwege zijn hoedanigheid van advocaat.⁵⁴

2.34 Het beroepsgeheim strekt zich uit tot datgene waarvan de wetenschap hem als zodanig, dat wil zeggen in de hoedanigheid van advocaat wordt toevertrouwd, waarbij geen onderscheid wordt gemaakt in mate van vertrouwelijkheid van de gegevens. Het verschoningsrecht strekt zich daarom eveneens uit tot al die gegevens waarvan de advocaat in zijn hoedanigheid van advocaat kennis van heeft genomen, en die gegevens dienen te gelden als ‘aan hem toevertrouwd’. Ook in de literatuur wordt ervan uitgegaan dat het toevertrouwen aan de advocaat in zijn hoedanigheid van advocaat op bovenstaande wijze

52 V-N 1995, p. 1507. Zie daarover Kamerling/Klein Sprokkelhorst, par. 15.2. Ook E. Thomas, ‘Hoever reikt het verschoningsrecht van de advocaat, notaris, belastinginspecteur, -adviseur en accountant?’, *WFR* 2003/1512 noemt dit kortgedingvonnis als enige uitspraak over derdengelden.

53 Procesinleiding, p. 10, laatste alinea.

54 HR 10 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3258, rov. 3.3. Zie hierover Fanoy, a.w., par. 5.7.2.

moet worden uitgelegd en dat het beroepsgeheim in beginsel de reikwijdte van het verschoningsrecht bepaalt.⁵⁵

2.35 Het is aan de advocaat zelf om te beoordelen of hetgeen aan hem is medegedeeld heeft te gelden als aan hem toevertrouwd en dus of en in hoeverre hem een verschoningsrecht toekomt. Indien de advocaat zijn beroepsgeheim schendt en de verstrekking van informatie derhalve onrechtmatig was, is het mogelijk dat de advocaat hiervoor civiel-, tucht- en strafrechtelijk (zie art. 272 Sr) aansprakelijk wordt gesteld.

In de onderhavige zaak staat vast dat de advocaat advies heeft gevraagd aan twee dekens die hem na landelijk overleg hebben geadviseerd geen medewerking te verlenen aan de verzoeken van de Belastingdienst.

2.36 In de reactie van het kabinet op de destijds gedane aanbevelingen van de Commissie advocatuur over het verschoningsrecht en het gebruik van derdenrekeningen, wordt de derdenrekening uitdrukkelijk genoemd als object van het verschoningsrecht.

In de brief van de minister van Justitie van 13 oktober 2006⁵⁶ wordt dienaangaande het volgende opgemerkt (reeds gedeeltelijk geciteerd in 2.21):

“Een voorbeeld van de complexiteit van het verschoningsrecht vormt de Boekhoudverordening 1998, waarin is geregeld op welke wijze moet worden omgegaan met cliëntgelden en derdenrekeningen. Het raakt een kern waarop het vertrouwen in de advocatuur is gebaseerd. De derdenrekening mag in geen geval een «vluchtheuvel» worden voor ongewenste criminele transacties. De beroepsgroep zal zich voortdurend bewust moeten zijn dat misbruik van de privileges niet is toegestaan en de Orde zal in voorkomend geval stappen moeten nemen om een mogelijk verder misbruik te voorkomen.”

2.37 Ik wijs verder nog op de toelichting op de Verordening op de advocatuur, dat de advocaat alleen derdengelden mag ontvangen op de bankrekening van de stichting derdengelden voor zover deze direct zijn te relateren aan een zaak en deze gelden ook functioneel zijn voor het verloop van die zaak (zie 2.22 van de conclusie).⁵⁷ Uit de functie van de derdengeldenrekening volgt dus dat informatie over de derdengelden wel degelijk aan een advocaat als zodanig (in zijn hoedanigheid) zou kunnen worden toevertrouwd.

2.38 Een verzoek van de Belastingdienst tot het verstrekken van informatie ten behoeve van de belastingheffing van derden kan op grond van art. 53a, eerste lid, AWR door een advocaat worden geweigerd indien de informatie aan hem in zijn hoedanigheid van advocaat is toevertrouwd. Dit hangt samen met de ratio van art. 53a AWR.⁵⁸

Dit (thans geldende) wettelijke voorschrift bevat geen uitzondering op de geheimhoudingsplicht en het daarmee samenhangende verschoningsrecht voor zover het gaat om informatie die betrekking heeft op een derdengeldenrekening van de advocaat.

2.39 Ter uitvoering van de aanscherping van de integriteit bij juridische dienstverleners⁵⁹ is met ingang van 1 januari 2012 in de Wet op het notarisambt (Wna) een nieuw lid van art. 25 ingevoerd (lid 8 Wna), dat een beperkte informatieplicht bevat voor de notaris met betrekking tot in het artikellid gespecificeerde gegevens die betrekking hebben op de notariële derdenrekening. Art. 25 lid 8 Wna vormt daarmee een wettelijke uitzondering op de geheimhoudingsplicht van de notaris zoals bedoeld in art. 22 Wna. De notaris kan zich derhalve niet beroepen op een verschoningsrecht indien het gaat om informatie die hij op de voet van art. 25 lid 8 Wna aan de inspecteur of de ontvanger moet verstrekken.

2.40 Deze beperkte informatieplicht voor notarissen voor bepaalde gegevens betreffende de derdengeldenrekening,⁶⁰ geldt niet voor advocaten.

55 Zie hierover o.m. Thomas, t.a.p., par. 7 en de daarin aangehaalde bronnen, alwaar over het begrip 'toevertrouwd' wordt opgemerkt dat dit alle wetenschap zou moeten omvatten die "in verband met" de uitoefening van het ambt of beroep ("in functioneel verband") is verkregen.

56 *Kamerstukken II*, 2006-2007, 30 800 VI, nr. 13, p. 12-13.

57 Zie in dit verband HR 18 december 1998, ECLI:NL:HR:1998:ZC2808, NJ 2000/341, m.nt. W.D.H. Asser, waarin het informatie betreffende een derdengeldenrekening van de notaris aan de orde was dat volgens de Hoge Raad onder de bescherming van het ambtsgeheim van de notaris viel. Zie ook de annotatie van Asser, onder 1 en 3.

58 Zie ook S.C.W. Douma (red.), *Algemene wet inzake rijksbelastingen* (Fed Fiscale Studietoets), 2019, par. 4.3.10 inleiding en 4.3.10.1.

59 Zie *Kamerstukken II*, 2010-2011, 32 700, nr. 3, par. 2.4.

60 Zie daarover ook V-N AWR, art. 53a, aant. 16 lid 1 en aant. 16.5.

Deze zienswijze wordt m.i. bevestigd door het hierboven onder 2.17-2.20 besproken concept wetsvoorstel. Bij de beschrijving van de huidige situatie wordt in de concept memorie van toelichting in het algemeen opgemerkt dat "de verschoningsgerechtigde dus een weigeringsrecht toe[komt] met betrekking tot gegevens die zijn eigen administratie mogelijkwerijs over derden bevat, omtrent inlichtingen die hij in dat verband zou kunnen geven en met name ook omtrent bescheiden en gegevensdragers die hem in het kader van zijn beroepsuitoefening als vertrouwensman als zodanig zijn toevertrouwd".⁶¹

2.41 Overigens is in genoemde concept toelichting op enkele plaatsen benadrukt dat geen wijziging wordt beoogd ten aanzien van de reikwijdte van het wettelijke fiscale verschoningsrecht en dat het daarnaast de verschoningsgerechtigde zelf blijft die beoordeelt of iets onder zijn verschoningsrecht valt. Als de Belastingdienst van mening is dat er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat het verschoningsrecht niet van toepassing is, is het aan de Belastingdienst om al dan niet gerechtelijke stappen te ondernemen.⁶²

2.42 Noch de tekst, noch de wetsgeschiedenis van art. 53a AWR, noch enige andere regeling biedt derhalve steun voor de opvatting dat het functionele verschoningsrecht van de advocaat niet zou gelden ten aanzien van een derdengeldenrekening. Ook voor zover het gaat om informatie betreffende een derdengeldenrekening komt aan een advocaat derhalve in beginsel⁶³ een verschoningsrecht toe, nu de thans geldende, ruime geheimhoudingsplicht van advocaten zich eveneens uitstrekt tot informatie die betrekking heeft op een derdengeldenrekening die de advocaat ter beschikking staat.

2.43 Gelet op het voorgaande kan de hoofdklacht van de onderdelen 1 en 2, alsmede van subonderdeel 1.1 dus niet tot cassatie leiden.

2.44 De overige klachten van subonderdeel 1.1 delen in het lot van de hoofdklacht van de onderdelen 1 en 2.

2.45 Dat geldt tevens voor de motiveringsklacht van *subonderdeel 1.2*, waarin wordt betoogd dat het hof zijn oordelen niet naar behoren heeft gemotiveerd, althans niet voor zover het de afwijzing van de vordering voor zover deze betrekking heeft op de onder b) genoemde informatie in rov. 3.14 en het dictum, door in het geheel niet kenbaar op het betoog van de Belastingdienst in te gaan dat informatie omtrent (het beheer van) derdengelden überhaupt niet onder het verschoningsrecht van de advocaat valt. Zoals in onderdeel 1 ook wordt verondersteld, ligt in het oordeel van het hof besloten dat dit betoog is verworpen.

2.46 Onderdeel 1 faalt mitsdien in zijn geheel.

2.47 *Onderdeel 2* klaagt dat het hof, voor zover het in rov. 3.14 niet de in rov. 3.12 aangehaalde maatstaven heeft gehanteerd, blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting.

Deze klacht mist feitelijke grondslag, nu het hof ook in rov. 3.14 heeft beoordeeld of buiten redelijke twijfel staat dat de verlangde informatie niet binnen de vertrouwens sfeer valt die de relatie tussen [verweerder 1] en [betrokkene 1] beheerst en aldus of er redelijkerwijze geen twijfel kan bestaan dat geen sprake is van schending van het beroepsgeheim indien de desbetreffende informatie wordt verstrekt.

2.48 *Subonderdeel 2.1* klaagt dat er een onbegrijpelijk contrast bestaat tussen het oordeel van het hof ten aanzien van de informatie onder a) en c) in rov. 3.12 en ten aanzien van de informatie b) in rov. 3.14, zodat het arrest innerlijk tegenstrijdig is. De argumenten voor verwerping gelden volgens het subonderdeel óók voor de informatie onder b). De argumenten komen er in de kern op neer dat [verweerd] dat beroep onvoldoende heeft gemotiveerd in het licht van de stellingen van de Belastingdienst, en de Belastingdienst – gelet op zijn onweersproken stelling dat de gelden niet zijn gebruikt ter voorkoming van executieveilingen – voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat de gelden geen relatie hebben met een door [verweerd] behandelde zaak. Zonder nadere motivering is onbegrijpelijk waarom het hof geen soortgelijke redenering heeft gevolgd.

2.49 Het hof heeft in rov. 3.10, in cassatie onbestreden, overwogen dat op grond van de rechtspraak [verweerd] een beroep op verschoning kan worden ontzegd wanneer buiten redelijke twijfel staat, dat

61 Concept toelichting, onder 2.2.

62 Zie onder 4.1.

63 Zie over de grenzen en beperkingen op de vertrouwelijkheid tussen een advocaat en zijn cliënt en het daarmee samenhangende beroep op een verschoningsrecht Fanoy, a.w., p. 248 e.v.

met de gevraagde getuigenis niet wordt getreden in de vertrouwenssfeer van zijn ambt en dat ten aanzien van de hem voorgelegde vragen per vraag dient te worden beoordeeld of dit het geval is.

2.50 [verweerders] hebben als verweer tegen het gevorderde gewezen op hun geheimhoudingsplicht en opgemerkt dat het aan hen is om te beslissen of hun een beroep toekomt op het verschoningsrecht (rov. 3.9 van het bestreden arrest).

2.51 Gelet op de in kort geding toepasselijke beoordeling (zie hiervoor onder 2.25-2.27) alsmede op het uitgangspunt dat indien de verschoningsgerechtigde zich op het standpunt stelt dat het gaat om informatie waarvan kennisneming zou leiden tot schending van het beroepsgeheim, dit standpunt door de rechter moet worden geëerbiedigd tenzij redelijkerwijze geen twijfel erover kan bestaan dat dit standpunt onjuist is, is het oordeel van het hof niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd.

2.52 Het hof heeft m.i. terecht per vraag beoordeeld of een beroep op het verschoningsrecht mag worden geweigerd, nu de Belastingdienst een voorziening ten aanzien van elk type informatie vordert. Dat het hof, het type informatie in aanmerking nemend, voldoende aannemelijk acht dat er redelijkerwijze geen twijfel kan bestaan dat sprake is van schending van het beroepsgeheim indien de desbetreffende informatie onder a) en c) (rov. 3.12) wordt verstrekt, maakt dan ook niet dat het hof ten aanzien van informatie onder b) niet tot een ander oordeel kan komen, ook indien bij deze beoordeling hetzelfde verweer van [verweerders] in aanmerking wordt genomen. Het gaat immers om andersoortig verlangde informatie en daarmee een mogelijk andere belangenafweging.

2.53 Voorts houdt het oordeel van het hof in dat het voorshandse oordeel dat de betalingen die hebben plaatsgevonden, kunnen berusten op één of meer daartoe door [betrokkene 1] aan [verweerders] verstrekte opdrachten, anders kan komen te luiden indien uit de antwoorden van [verweerders] blijkt dat dergelijke betalingen hebben plaatsgevonden. Daaruit blijkt dat het hof heeft beoordeeld of de belangen van de partijen zoals die ten tijde van de behandeling van het kort geding blijken, al of niet een voorlopige voorziening vergen. Dat is de juiste maatstaf voor de kortgedingrechter.

Verder is evident dat het hof met “aan [verweerders] verstrekte opdrachten” heeft gedoeld op [verweerder 1] in zijn hoedanigheid van advocaat.

2.54 Van innerlijke tegenstrijdigheid tussen rov. 3.12 en rov. 3.14 is derhalve m.i. geen sprake. Het subonderdeel faalt mitsdien.

2.55 *Subonderdeel 2.2* klaagt – kort weergegeven – dat de argumenten die het hof geeft voor de honorering van het beroep op het verschoningsrecht ten aanzien van informatie b) een onvoldoende concrete invulling inhouden van de door het hof gehanteerde maatstaven, en niet afdoen aan de door het hof genoemde argumenten ten aanzien van informatie a) en c), en in die zin niet of nauwelijks toegevoegde waarde hebben. Bovendien is het bestreden oordeel, mede gelet op de redenering uit rov. 3.12, volgens het subonderdeel onvoldoende gemotiveerd.

2.56 Het bestreden oordeel is gelet op de geldende maatstaf en de daaruit voortvloeiende marginale toetsing niet onvoldoende begrijpelijk gemotiveerd, nu aan de motivering van een uitspraak in kort geding minder hoge eisen worden gesteld dan aan de motivering van een uitspraak in een bodemprocedure.⁶⁴ Voor het overige faalt het subonderdeel in het voetspoor van het vorige subonderdeel.

2.57 De klacht over de onbegrijpelijkheid van het oordeel van het hof dat de gevorderde voorziening in dit stadium prematuur is, faalt op grond als hiervoor onder 2.53 vermeld: het hof heeft aldus beoordeeld of de belangen van de partijen *zoals die ten tijde van de behandeling van het kort geding blijken*, al of niet een voorlopige voorziening vergen.

2.58 Onderdeel 2 kan mitsdien eveneens niet tot cassatie leiden.

3 Conclusie

De conclusie strekt tot verwerping van het cassatieberoep.

64 Asser *Procesrecht/Boonekamp* 6 2020/165 en Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen* 2015/191.

Noot

1. Alle notarissen en de meeste advocaten hebben een derdengeldrekening voor het beheer van gelden van hun cliënt of derden die zij onder zich nemen in verband met de behandeling van een zaak (art. 6.21 Verordening op de advocatuur en art. 25 Wet op het notarisambt (Wna)). De derdengeldrekening moet op naam staan van een aparte stichting derdengelden, om het vermogen van de derden gescheiden te houden van dat van de advocaat. Voor notarissen is dat niet nodig omdat de vermogensscheiding wettelijk is geregeld (art. 25 Wna).
2. Een derdengeldrekening van een advocaat kan nuttig zijn om in het kader van een schikking of de afwikkeling van een procedure bedragen te betalen of te ontvangen voor de cliënt. Partijen hoeven dan niet aan elkaar hun bankgegevens bekend te maken. Als meer partijen moeten bijdragen, of als het ontvangen bedrag over meer partijen moet worden verdeeld, wordt die onderlinge verdeling niet zichtbaar voor de wederpartij. Een derdengeldrekening is ook geschikt om in afwachting van de uitkomst van een procedure het bedrag te storten waarover partijen strijden. Notarissen gebruiken de derdengeldrekening bijvoorbeeld om daarop de koopsom te ontvangen voor de levering van aandelen of onroerend goed, en zich zo ervan te verzekeren dat de verkoper die meteen na de levering daadwerkelijk kan ontvangen. Sinds 2012 geldt voor notarissen geen verschoningsrecht jegens de Belastingdienst voor informatie over specifieke transacties (art. 25 lid 8 Wna).
3. Een advocaat (of notaris) mag geen gelden in bewaring nemen of anderszins bedragen op de derdengeldrekening aanhouden die geen verband houden met of niet (meer) functioneel zijn voor een door hem behandelde zaak. Dergelijke bedragen moeten onverwijld worden teruggestort. De derdengeldrekening mag dus niet worden gebruikt om gelden te 'parkeren' (art. 6.19 en 6.22 Verordening op de advocatuur en de toelichting daarbij). Omdat het gebruik van de derdengeldrekening en de informatie over de daarnaar en daarvan gedane betalingen onder het verschoningsrecht vallen, vindt het toezicht plaats door iemand die hetzelfde verschoningsrecht als de advocaat (of notaris) heeft. Voor advocaten is dat de plaatselijke deken en voor notarissen de ringvoorzitter. Als die menen dat een advocaat of notaris de derdengeldrekening verkeerd gebruikt, kunnen zij de zaak voorleggen aan de tuchtrechter. Die kan vervolgens sancties opleggen als de derdengeldrekening verkeerd is gebruikt.
4. In bovenstaande zaak had de cliënte van de advocaat circa € 436.000 van haar – blijkbaar eerder verzwegen – Luxemburgse bankrekening overgeboekt naar de derdengeldrekening van de advocaat. De Staat meende dat sprake was van het ontoelaatbaar parkeren van gelden ('bankje spelen') en dat het verschoningsrecht daarom in dit geval niet opging.
5. De moeilijkheid bij dit soort geschillen over het verschoningsrecht is dat beide partijen in wezen moeten strijden met de handen op de rug. De advocaat kan vanwege zijn geheimhoudingsplicht niets zeggen over het doel van de storting op zijn derdengeldrekening of de aanwending ervan. Zijn wederpartij zal, mede daardoor, in het algemeen geen of weinig aanknopingspunten hebben om de rechter ervan te overtuigen dat redelijkerwijs geen twijfel erover kan bestaan dat het beroep op het verschoningsrecht onjuist is.
6. Het Hof gaf de Staat in dit geval ten dele gelijk. De cliënte had namelijk gezegd (zie r.o. 3.1.e) dat de ontvangen gelden waren bedoeld voor de afwikkeling van een procedure, meer concreet om aangekondigde executieveilingen te voorkomen. De Inspecteur had echter onweersproken gesteld dat de gelden daarvoor niet waren gebruikt. De advocaat en 'zijn' stichting derdengelden hebben vervolgens geen nadere uitleg gegeven, hetgeen volgens het Hof wel op hun weg lag. Het Hof vond daarom dat de Inspecteur voldoende aannemelijk had gemaakt dat de op de derdengeldrekening ontvangen gelden niet functioneel waren voor een door de advocaat behandelde zaak. Zie r.o. 3.12. Voorts oordeelde het Hof (in r.o. 3.14) dat voorshands moet worden aangenomen dat de betalingen van de derdengeldrekening berusten op door de cliënte gegeven opdrachten. De beslissing van het Hof was dat de advocaat en de stichting (a) aan de Belastingdienst moeten meedelen welke bedragen de cliënte vanaf buitenlandse rekeningen op de derdengeldrekening heeft gestort én welk saldo daarvan telkens op 1 januari resteert, maar (b) niet hoeven te zeggen wat de bestemming is van bedragen die van de derdengeldrekening zijn betaald.
7. De advocaat en de stichting zijn in cassatie niet verschenen en hebben oordeel (a) dus niet bestreden. Het kan zijn dat zij het eens zijn met het Hof. Het kan ook zijn dat zij het nut van cassatieberoep niet inzagen. Zij moesten namelijk op straffe van een dwangsom binnen twee weken na het arrest de informatie aan de Inspecteur verstrekken. Een geslaagd cassatieberoep zou die verstrekking niet kunnen

terugdraaien. Mogelijk speelde ook een rol dat de advocaat niet langer betrokken wilde zijn in het geschil tussen zijn cliënte en de Inspecteur. Wellicht waren er meer of andere redenen.

8. De Staat komt in cassatie op tegen oordeel (b). Ik voel wel mee met de Staat die vindt dat sprake is van een 'onbegrijpelijk contrast' tussen r.o. 3.12 en 3.14 (zie middelonderdeel 2, met name 2.1). Hoewel de cliënte ter zake van de initiële storting een toelichting had gegeven, wilde het Hof zonder nadere uitleg van de advocaat niet aannemen dat die storting verband hield met een door hem behandelde zaak, maar ter zake van de doorbetaling van diezelfde gelden nam het Hof dat zonder kenbare uitleg wel aan. In dat oordeel zit bepaald iets tegenstrijdigs.

9. Toch vind ik dat de Hoge Raad middelonderdeel 2 terecht heeft verworpen. Ik meen namelijk dat oordeel (a) reeds onjuist is. Doorslaggevend vind ik dat de advocaat de kwestie heeft voorgelegd aan de deken, dus degene die toezicht houdt op het juiste gebruik van de derdengeldrekening. In totaal hebben zelfs twee deken, na landelijk overleg, de advocaat geadviseerd geen informatie te verstrekken (hofuitspraak r.o. 3.9). Nu de advocaat heeft gehandeld overeenkomstig het – landelijk besproken – advies van twee deken, lijkt mij dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat redelijkerwijze geen twijfel erover kan bestaan dat het standpunt van de advocaat onjuist is. Minst genomen behoefde het oordeel van het Hof nadere motivering. Dat de executieveilingen niet hebben plaatsgevonden zegt onvoldoende. Het kan goed zijn dat de Luxemburgse gelden aanvankelijk inderdaad met het oog op het voorkomen van executieveilingen zijn gestort, maar dat die veilingen vervolgens op een andere wijze zijn afgewend. Als het goed is heeft de advocaat de gelden vervolgens teruggestort, tenzij ze – ook of inmiddels – in verband met een andere zaak werden aangehouden op de derdengeldrekening. Dit laatste is goed denkbaar omdat de advocaat zijn cliënte bijstond in diverse gerechtelijke procedures (hofuitspraak r.o. 3.1.a.). Ook mist het Hof dat de advocaat vanwege zijn geheimhoudingsplicht bezwaarlijk een nadere uitleg kon geven over het summier door zijn cliënte gestelde doel van de storting; zie punt 5 hierboven.

10. Stel dat het op de derdengeldrekening gestorte bedrag geen verband hield met een door de advocaat voor de cliënte behandelde zaak en dat de advocaat de gelden heeft teruggeboekt, geldt het verschoningsrecht dan ook voor die storting en terugboeking? Dat lijkt mij wel. In dat geval kan nog steeds worden gezegd dat de cliënte de gelden aan haar advocaat in die hoedanigheid heeft toevertrouwd. Het is vervolgens de verantwoordelijkheid van de advocaat op de juiste wijze met die onterecht gestorte gelden om te gaan; hij moet dus meteen terugboeken. Deze door de advocaat herstelde *faux pas* van de cliënt vindt mijns inziens ook plaats binnen het kader van het vertrouwelijke verkeer tussen advocaat en cliënt, en valt daarom onder het verschoningsrecht. Dat blijft zo als de advocaat onvoldoende voortvarend tot terugboeking overgaat. Van die nalatigheid moet *hij* dan de – tuchtrechtelijke – gevolgen ondervinden, niet zijn cliënt.

11. Met onderdeel 1 van het middel betoogde de Staat dat het verschoningsrecht zich in het algemeen niet uitstrekt tot informatie over de derdengeldrekening van de advocaat. Dat was een onhoudbaar standpunt. De Hoge Raad verwierpt het met verwijzing naar zijn arrest *Van Olst/Ontvanger* (HR 18 december 1998, NJ 2000/341, m.nt. W.D.H. Asser). Daarin had hij al beslist dat de notaris een verschoningsrecht heeft voor financiële gegevens over een onroerendgoedtransactie waarvan hij de leveringsakte heeft gepasseerd. De wetgever heeft bij de toelichting op de invoering (in 2012) van art. 25 lid 8 en 9 Wna als beperkte *uitzondering* op de geheimhoudingsplicht, met zoveel woorden bevestigd dat de notaris een geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht heeft voor gegevens betreffende de derdengeldrekening (*Kamerstukken II* 2010/11, 32 700, nr. 3, met name p. 2-7, 9-10 en nr. 6, met name p. 1-2). Gelet op de overeenkomstige vertrouwenspositie van de advocaat geldt voor hem hetzelfde.

12. Los van al het voorgaande begrijp ik niet goed waarom dit kort geding nodig was. De Staat (de Inspecteur) stelde dat de gevraagde informatie nodig was om jaarlijks een deugdelijke aanslag op te kunnen leggen die is gebaseerd op vastgestelde informatie en niet op door de cliënte aanvechtbare schattingen van de Belastingdienst, ter zake waarvan de bewijslast rust op de Belastingdienst, en die met het verloop der jaren steeds zwaarder gaat drukken (hofuitspraak r.o. 3.11). Deze redenering snijdt geen hout. De Belastingdienst wist welk bedrag op de Luxemburgse rekening stond. De Belastingdienst had een informatiebeschikking kunnen afgeven. Als de cliënte-belastingplichtige dan nog steeds weigerde te antwoorden, kon de Belastingdienst volstaan met een redelijke schatting en kwam de verzwaarde bewijslast van de onjuistheid ervan op de cliënte-belastingplichtige te rusten. Een alleszins redelijke schatting van het vermogen was de reeds bekende € 436.000. De Belastingdienst kon die blijven aanhouden zolang de cliënte-belastingplichtige geen openheid van zaken gaf. Ik meen daarom dat de advocaat onnodig is betrokken in het geschil tussen zijn cliënte en de Belastingdienst.