

WFR 2021/208

Over (derden)onderzoeken bij de belastingadviseur

MR. A.B. VISSERS EN MR. S.D. DE JONG¹

Een greep uit de praktijk²

"Listen, strange women lying in ponds distributing swords is no basis for a system of government. Supreme executive power derives from a mandate from the masses, not from some farcical aquatic ceremony."

Met deze bewoordingen legt een 'peasant' in de Britse komedie 'Monty Python's Life of Brian'³ aan zijn vermeende koning uit dat (uitvoerende) bevoegdheden gebaseerd dienen te zijn op een legitieme basis, en niet zoals de Koning meent, doordat hij het zwaard 'Excalibur' in een goddelijke ceremonie van 'the lady of the lake' heeft verkregen.

De legitimiteit van (uitvoerende) bevoegdheden moet – zeker waar het vergaande bevoegdheden betreft – blijvend worden getoetst. Deze bijdrage gaat in op de wijze waarop de Belastingdienst kennelijk informatiebevoegdheden, specifiek ten aanzien van onderzoeken bij belastingadviseurs, lijkt in te zetten als opsporingsonderzoeken, en de vraag in hoeverre hiervoor een legitieme (beleidsmatige) basis bestaat.

In dit artikel staan informatieonderzoeken die worden ingesteld bij de belastingadviseur centraal en stellen wij de vraag welke wettelijke grondslag daaraan zou kunnen (en moeten) liggen. In de praktijk kan worden waargenomen dat onderzoeken bij de belastingadviseur die voorheen werden ingestoken als een 47 AWR-onderzoek vandaag de dag regelmatig worden gebaseerd op een andere wettelijke grondslag, namelijk het derden-onderzoek zoals bedoeld in art. 53 AWR. Door middel van een verwijzing naar art. 67 AWR wordt de belastingadviseur vervolgens verplicht over het onderzoek te zwijgen tegen zijn cliënt; heimelijkheid regeert. Is het op deze wijze door de Belastingdienst 'met het verkre-

gen zwaard in de hand' afdwingen van informatie toelaatbaar? Welke consequenties heeft deze keuze voor de belastingadviseur?

1 Het verleden

Vroeger was alles beter....

Bij het uitbreiden van de inzageverplichting voor administratieplichtigen in het jaar 1987 werd de verplichting tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden ingevoerd in art. 49 AWR (oud). In de totstandkomingsgeschiedenis werd overwogen dat in het kader van doeltreffende fraudebestrijding meer informatie beschikbaar moest komen voor de fiscus.⁴ Voor de risico's van deze aanzienlijke uitbreiding van de bevoegdheden had de wetgever oog. Tijdens de parlementaire behandeling werd aangegeven dat de ondernemer 'niet meer dan strikt noodzakelijk zal worden belast', waardoor 'de vrees voor een overkill niet gerechtvaardigd was'.⁵ Er zou 'prudent' gebruik worden gemaakt van de nieuwe bevoegdheid.⁶ Bovendien was de verwerkingscapaciteit niet onbeperkt, wat als een natuurlijke rem zou werken en zou dwingen tot keuzes.⁷ Vanuit de VVD werd de belofte gedaan 'dat een vinger aan de pols zou worden gehouden' en bij onjuist of excessief gebruik het initiatief terug te draaien.⁸

In het tweede lid van het opvolgende art. 49a AWR (oud) werd opgenomen dat de inspecteur degene wiens boeken en andere bescheiden hij bij een derde ter inzage vordert gelijktijdig hiervan in kennis stelt. Hierover werd tijdens de parlementaire behandeling overwogen:

"Daar het niet gewenst is dat een ondernemer als het ware 'achter zijn rug om' een controle krijgt, namelijk

¹ *Beiden werkzaam als advocaat bij De Bont Advocaten in Amsterdam.*

² *Geenzins is geprobeerd een alomvattende omschrijving van de materie te behandelen, louter een kritische blik op in de praktijk voorkomende voorbeelden.*

³ *Monty Python's Life of Brian (1979).*

⁴ *Kamerstukken II 1985/1986, 19393, nr. 3.*

⁵ *Handelingen II 1986/1987, (19 februari 1987), 52, p. 2839-2840.*

⁶ *Kamerstukken I 1987/1988, 19393, nr. 3, p. 3.*

⁷ *Handelingen II 1986/1987 (19 februari 1987), 52, p. 2841.*

⁸ *Handelingen II 1986/1987 (19 februari 1987), 52, p. 2835.*

in de situatie waarin de controlerend ambtenaar zich rechtstreeks tot de derde wendt, is in het voorgestelde artikel 49a een tweede lid opgenomen, dat ertoe strekt dat de ondernemer gelijktijdig met de derde ervan op de hoogte zal worden gesteld dat een controle zal worden ingesteld.”⁹

Niet lang na deze wetswijziging werd in de Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 22 maart 1989, AFZ 89/1005 (hierna: Resolutie AFZ 89/1005) specifiek ingegaan op informatieverzoeken aan de belastingadviseur. Daarover werd het volgende opgenomen:

“De belastingadviseur/accountant staan de gegevens ter beschikking in zijn hoedanigheid van de gemachtigde/adviseur van de belastingplichtige cliënt. In deze relatie kan de gemachtigde/adviseur niet worden gezien als een willekeurige derde.

In deze relatie dient het vragen van gegevens aan de belastingadviseur/accountant dan ook te worden geplaatst in het kader van artikel 47 AWR.”

In een ander tijdperk was transparantie dus het uitgangspunt in fiscale onderzoeken. Insteek was dat onderzoeken bij de belastingadviseur werden gezien als onderzoeken op basis van art. 47 AWR, oftewel vragen aan de belastingplichtige zelf. Geen onlogische gedachte als ervan uit wordt gegaan dat (een gedeelte van) de administratie van de belastingplichtige zich niet zelden (ook) bij de adviseur bevindt en de belastingadviseur tevens vaak als gemachtigde betrokken is. Dit uitgangspunt deed recht aan de relatie tussen de belastingadviseur en de belastingplichtige en de aard en uitgangspunten van de dienstverlening.

2 Het heden

2.1 What happened?

De hiervoor geciteerde teksten geven een duidelijke indruk van de gedachtegang van de wetgever. Toch kan er vandaag de dag niet zonder meer van uit worden gegaan dat een informatieverzoek bij de belastingadviseur wordt gebaseerd op art. 47 AWR. De wettelijke grondslag van een ingesteld onderzoek door de Belastingdienst zal niet altijd direct blijken uit een vragenbrief om de simpele reden dat vragenbrieven niet altijd een wetsartikel vermelden. Daar komt bij dat sommige Belastingambtenaren namens de inspecteur inmiddels ‘informeel’ mailen met belastingadviseurs en ook via die

route soms enkele vragen stellen zonder vermelding van de wettelijke grondslag. In dergelijke gevallen ligt het voor de hand af te wegen of het opportuun is vragen te stellen over de wettelijke grondslag.

In de praktijk zien wij met enige regelmaat brieven voorbijkomen die zijn gericht aan een belastingadvieskantoor waarin als wettelijke grondslag voor een onderzoek wordt gewezen op art. 53 AWR. Ter illustratie is een citaat uit een dergelijke brief hieronder opgenomen:

“Hierbij delen wij u mede dat wij voornemens zijn een derdenonderzoek bij [het belastingadvieskantoor] in te stellen. [...] De wettelijke basis voor dit verzoek treft u aan in artikel 53 lid 1 letter a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen: [...]”

In dit geval is het onderzoek bij de Belastingadviseur dus expliciet ingestoken als derdenonderzoek in de zin van art. 53 AWR. Deze praktijk volgt tevens uit de folder van de Belastingdienst ‘Derdenonderzoek, wat betekent dat voor u?’. In die, digitaal te raadplegen, folder staan ‘belastingconsulenten’ expliciet als ‘subject’ van derdenonderzoeken door de Belastingdienst opgenomen.

De vraag rijst waarom de Belastingdienst vandaag de dag regelmatig kiest voor een derdenonderzoek op de voet van art. 53 AWR als grondslag voor een onderzoek bij de belastingadviseur in plaats van een onderzoek op grond van art. 47 AWR. Daarvoor is het relevant te bezien welke verschillen er zijn tussen een onderzoek op basis van art. 47 AWR en art. 53 AWR. In het onderstaande zal in dat verband nader worden ingegaan op het verschil in rechtsbescherming, het toepassing geven aan art. 67 AWR en de omvang van de betreffende informatieverplichtingen. Daaruit volgt dat een onderzoek bij de belastingadviseur dat wordt gebaseerd op art. 53 AWR een nadeel oplevert, of kan opleveren, voor de adviseur en zijn cliënt ten opzichte van een onderzoek dat is ingesteld op basis van art. 47 AWR.

– Rechtmatigheid toetsen?

Een informatieverzoek gebaseerd op art. 47 AWR biedt de mogelijkheid (de rechtmatigheid van) het verzoek na afgifte van een zogenoemde informatiebeschikking door een rechter te laten toetsen. Die toetsing vindt plaats voordat aan het verzoek is voldaan.

Door het informatieverzoek te baseren op art. 53 AWR wordt het op voorhand toetsen van de rechtmatigheid van het verzoek onmogelijk gemaakt.¹⁰ Art. 53 AWR

⁹ *Ibid.*, Met de Wet aanpassing van administratieve verplichtingen, in werking getreden 14 juli 1994, werd dit lid vervolgens zonder nadere toelichting geschrapt.

¹⁰ *Behoudens het starten van een civiel kort geding.*

kent immers uitsluitend de mogelijkheid de betreffende bevoegdheid ter discussie te stellen door middel van een kostenvergoedingsprocedure. De belastingadviseur ontvangt ook geen verslag van wat er met de verstrekte informatie is gedaan, en kan daarop dus ook niet reageren. Nu deze kostenbeschikking de rechtmatigheid van een derdenonderzoek pas achteraf 'toetst' alsmede het feit dat daarmee feitelijk slechts de vergoeding van kosten kan worden toegewezen, maakt dat er van daadwerkelijke rechtsbescherming geen sprake is. In de literatuur is de regeling dan ook veelvuldig bekritiseerd.¹¹

Burgers en Nuyens concluderen in 2017 dat het hen daarom niet bevreemdt dat de kostenvergoeding op dat moment nimmer was afgegeven.¹² Ten tijde van het schrijven van deze bijdrage hebben wij op www.rechtspraak.nl slechts twee uitspraken kunnen vinden waar de toepasselijkheid van de kostenvergoeding ex artikel 53 AWR uit blijkt. De meest recente uitspraak¹³, waarin het hof oordeelde dat de kostenvergoeding terecht was afgewezen, behandelen wij verderop. De andere zaak lag voor bij Rechtbank Noord-Holland en betrof correcties omzetbelasting naar aanleiding van een boekenonderzoek. Uit de uitspraak van de Rechtbank – die dus niet specifiek gaat over de kostenbeschikking – kan worden afgeleid dat de Belastingdienst een verzoek tot een 'redelijke' kostenvergoeding in de zin van artikel 53 lid 5 AWR had gehonoreerd¹⁴. Reden waarom? Er was een boekenonderzoek ingesteld als 'derdenonderzoek' bij een fiscale eenheid, terwijl in feite onderzoek werd gedaan naar de desbetreffende fiscale eenheid. In de procedure blijft verdere bespreking van de kostenbeschikking buiten beschouwing. Daarnaast was in geschil of het 'bewijs' dat op basis van de onjuiste grondslag was verkregen moest worden uitgesloten. Omdat de Rechtbank reeds op andere gronden tot gegrondverklaring van het beroep komt, wordt die vraag door de Rechtbank niet beantwoord.

Het is zeer de vraag wat men koopt voor het achteraf verkrijgen van 'gelijk' door middel van een toegekende forfaitaire kostenvergoeding. Wanneer wordt afgegaan op het aantal uitspraken hierover kan de conclusie

geen andere zijn dan dat het antwoord luidt: bijzonder weinig. Daarbij zou tevens het effect van een vicieuze cirkel kunnen ontstaan. Doordat er vrijwel geen procedures worden gestart ontbreekt ook een in de jurisprudentie ontwikkeld kader ter zake van de (on)rechtmatigheid, waardoor ook de uitkomst van toekomstige procedures moeilijk is in te schatten. Bij gebrek aan een kans op een daadwerkelijk bevredigende uitkomst, zal men niet snel tot het voeren van een dergelijke procedure bereid zijn. Zo houdt het systeem zichzelf in stand en blijven ook derdenonderzoeken die mogelijk niet rechtmatig zijn onbestraft en onopgemerkt.

De 'keuze' voor een onderzoek op grond van art. 53 AWR heeft daarmee dus tot gevolg dat de rechtmatigheid van het verzoek niet vooraf kan worden getoetst en in de praktijk zelfs doorgaans in het geheel niet zal worden getoetst.

– Art. 67 AWR

Een potentiële andere reden voor de Belastingdienst om te kiezen voor een onderzoek op basis van art. 53 AWR zou gelegen kunnen zijn in het feit dat art. 53 AWR in de visie van de Belastingdienst de mogelijkheid biedt om toepassing te geven aan art. 67 AWR. De hiervoor geciteerde brief uit onze praktijk vervolgde met de overweging:

“Wellicht ten overvloede willen wij u wijzen op de geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR (...) Dit betekent dat u of medewerkers van [het belastingadvieskantoor], die betrokken zijn bij de uitvoering van dit derdenonderzoek, ten aanzien van dit onderzoek aan geheimhouding zijn gebonden.”

Wat welhaast vast staat is dat in een geval 'gebruik' zou worden gemaakt van de bevoegdheid in art. 47 AWR er geen ruimte is om toepassing te geven aan art. 67 AWR. In dat geval worden de vragen immers juridisch aan de belastingplichtige gesteld. De adviseur in een dergelijk geval wijzen op geheimhouding jegens zijn cliënt zou een schizofrene situatie opleveren binnen één en dezelfde belastingplichtige.

Voor wat betreft de toepassing in een geval waarin een onderzoek wordt gestoeld op art. 53 AWR geldt dat in de literatuur discussie bestaat over de vraag of art. 67 AWR in dergelijke gevallen van toepassing kan zijn.

Art. 67 AWR luidt als volgt:

“Het is een ieder verboden hetgeen hem uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet over de persoon of zaken van een ander blijkt of wordt meegedeeld, verder bekend te maken dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet of voor de invordering van enige rijksbelasting als bedoeld in de Invorderingswet 1990 (geheimhoudingsplicht).”

11 E.B. Pechler, 'Rechtsbescherming tegen controlehandelingen', NTFR-B 2011/15; M. Muller, "Derdenonderzoeken en rechtsbescherming", TFB 2011/08.

12 V.A. Burgers & A.M.E. Nuyens, 'Two is company, three is a crowd', TFO 2017/152.4.

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

14 Rb. Noord-Nederland 28 januari 2021, ECLI:NL:RBNNE:2021:539.

Onder meer De Bont,¹⁵ Berns,¹⁶ en Feteris¹⁷ menen dat administratieplichtigen geen 'werkzaamheid' in de zin van dit artikel verrichten.

Het feit dat een belastingadviseur geen normadressaat is, staat volgens deze auteurs dus aan de toepassing van art. 67 AWR in de weg. De Bont concludeert als volgt:

"Het is duidelijk dat deze rechtsgronden voor art. 67 AWR zien op de overheidsambtenaren; niet op de derde die een verplichting krijgt opgelegd door de inspecteur. Uit de wijze waarop de Belastingdienst de geheimhoudingsplicht 'toepast', wordt duidelijk dat de geheimhoudingsverplichting instrumenteel wordt aan de controlestrategie. Een dergelijke toepassing is niet onderkend in de parlementaire geschiedenis of de jurisprudentie."

De Groot¹⁸ is daarentegen van mening dat art. 67 AWR voldoende grondslag biedt voor een ruime toepassing. Dermate ruim dat de Belastingdienst met recht zou mogen verlangen dat een belastingadviseur geheimhouding moet betrachten jegens eigen cliënt.

De rechtspraak biedt (nog) geen definitief uitsluitsel op dit punt. Wel heeft de civiele rechter ten aanzien van de verplichting om bepaalde stukken te verstrekken recent overwogen:

*"In verband met de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR zal het hof [X] c.s., Tradman c.s. en TMF verbieden om de stukken waarvan zij op bevel van het hof afschrift verstrekt zullen krijgen, anders te gebruiken dan ten behoeve van verweer in deze zaak en zal het hof hen tevens verbieden om de in die stukken vermelde gegevens bekend te maken aan anderen dan de Staat c.s., het hof en de Hoge Raad."*¹⁹

In deze zaak gaat het hof er dus van uit dat art. 67 AWR inderdaad zou kunnen worden opgelegd aan 'derden'. Opmerkelijk is echter dat het hof niet kiest voor toepassing van het (civiele) art. 28 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, waarin is bepaald dat de rechter partijen een geheimhoudingsplicht kan opleggen. De uitstap naar het fiscaal recht lijkt hier dan ook onnodig.

15 G.J.M.E. De Bont, 'Geheim?', NTFR 2019/734.

16 J. Berns, 'Geheim? Echt niet!', NTFR 2020/1995.

17 M.W.C. Feteris, *Formeel Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 288.

18 F.C. de Groot, 'Derdenonderzoeken moet de administratieplichtige jegens de cliënt wél geheimhouden!', NTFR 2020/2362.

19 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 15 december, ECLI:NL:GHAMS:2020:3461.

Recent werd een procedure aangespannen door een advieskantoor over een kostenvergoedingsbeschikking naar aanleiding van een informatieverzoek door Gerechtshof Den Haag geoordeeld dat de geheimhoudingsplicht niet door de inspecteur kan worden opgelegd, nu de geheimhouding voortvloeit uit de wet.²⁰ Over de inhoudelijke discussie laat het Hof zich in die uitspraak niet uit. Het Hof overweegt dat de mogelijke toepassing van art. 67 AWR niet relevant is voor het antwoord op de vraag of het informatieverzoek onrechtmatig is. De vraag of de wettelijke geheimhoudingsplicht bij derdenonderzoeken door de inspecteur kan worden toegepast is één van de vragen die Van de Sar beantwoordt in het proefschrift 'Fiscale geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld'. In een samenvatting van het proefschrift concludeert Van der Sar als volgt:

*"De belangrijkste conclusies zijn hieronder opgenomen (...) De onderbouwing van de meewerkbereidheid dient te worden aangepast. Het afdwingen van geheimhouding door de inspecteur bij derdenonderzoeken ex art. 53 AWR ontbeert thans een wettelijke grondslag."*²¹

Onzes inziens heeft Van der Sar het bij het juiste eind. De tekst en strekking van het bepaalde in art. 67 AWR dient leidend te zijn. Deze verplichting kan dus niet door de inspecteur worden gebruikt om aan derden geheimhouding op te leggen.

.....

"Een verwijzing naar dit artikel wordt door de Belastingdienst als pressiemiddel gebruikt"

.....

Wat er ook exact zij van deze inhoudelijke discussie, feit is dat deze 'route' (nu nog) in de praktijk wordt gebruikt en voor evidente problemen zorgt tussen de adviseur en zijn cliënt. Het schenden van art. 67 AWR levert een strafbaar feit²² op. Een verwijzing naar dit artikel wordt – zo blijkt ook uit de voornoemde uitspraak van Gerechtshof Den Haag – door de Belastingdienst als pressiemiddel gebruikt. De rechtmatigheid daarvan kon – volgens het hof in eerdergenoemde uit-

20 Gerechtshof Den Haag 27 juli 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:1509.

21 B.M. van der Sar, 'Promovendus aan het woord', WFR 2021/165.

22 Art. 272 Wetboek van Strafrecht.

spraak – vervolgens niet worden getoetst in het kader van de rechtmatigheid van het informatieverzoek.

Als gevolg van deze praktijk en het gebrek aan toetsing zal de belastingadviseur doorgaans de door de Belastingdienst opgelegde geheimhouding in acht nemen. Dat betekent dat de belastingadviseur in besprekingen met zijn cliënt niks mag zeggen over de door de Belastingdienst ingestelde controle. Ook wanneer de belastingplichtige zelf vervolgens wordt geconfronteerd met een informatieverzoek en zich in dat verband tot zijn adviseur wendt, zal de adviseur met een stalen gezicht zijn ‘geheim’ voor zich moeten houden. Dit betekent ook dat de uren die de adviseur besteedt aan het onderzoek door de Belastingdienst in beginsel niet aan de cliënt in rekening kunnen worden gebracht. Doet de adviseur dat wel en vraagt de cliënt waarom de adviseur in de betreffende maand vier uur heeft besteed aan zijn dossier, dan levert ook dit een onmogelijke situatie op voor de belastingadviseur. Mogelijk dat opnemen van deze uren in de declaratie als zodanig al een discussie over de reikwijdte van art. 67 AWR zou kunnen triggeren.

2.2 Welke stukken overleggen?

Daarnaast kan de vraag worden gesteld of de grondslag van het onderzoek gevolgen heeft voor de (omvang van) de informatie die moet worden verstrekt. In het ene geval betreft het immers vragen ten aanzien van, of inzage in, de administratie van de belastingplichtige, en in het andere geval betreft het inzage in de administratie van de belastingadviseur als zodanig. Ook zou de vraag kunnen worden gesteld of in beide gevallen het fair play-beginsel onverkort geldt. Die laatste vraag lijkt met een ja te kunnen worden beantwoord.²³

Wattel benadrukte reeds in zijn Conclusie bij de ‘fair play-arrest’ in 2005:

“Ik meen dat een verschoningsrecht, formeel of informeel, gebaseerd op existentiële belangen van de burger of op evenwicht tussen belastingheffer en belastingplichtige, een wassen neus is als de documenten die eronder vallen weliswaar niet bij de adviseur, maar wel bij diens cliënt opgevraagd zouden mogen worden door de overheid.”²⁴

Ook in de digitale brochure ‘Derdenonderzoek, wat betekent dit voor u’, wordt vanuit de Belastingdienst benadrukt dat het fair play-beginsel ook in geval van het

derdenonderzoek onverkort geldt. In die brochure is opgenomen:

“Als belastingconsulent hebt u wel informatieplicht. Toch vragen wij van u geen inzage in fiscale adviezen en correspondentie die daarbij hoort. Ook als zulke stukken bij uw cliënt aanwezig zijn, zullen wij deze niet gebruiken.”

Van belang is dat in art. 53 AWR is bepaald dat de verplichtingen met betrekking tot de administratie, als bedoeld in art. 52 AWR, ook gelden ten behoeve van de belastingheffing van derden. Uit art. 52 AWR vloeit voort dat uit de administratie ‘te allen tijde de rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens duidelijk blijken’. Het begrip ‘administratie’ is niet strak omljnd.²⁵

Relevant is te bezien in hoeverre de integrale cliëntendossiers van de adviseur hieronder worden begrepen en dus als onderdeel van diens administratie – op grond van art. 53 AWR – kunnen worden opgevraagd.

Betoogd zou kunnen worden dat de cliëntendossiers van de belastingadviseur – mits goed afgezonderd van de eigen financiële administratie van de adviseur – niet zonder meer tot ‘de administratie’ behoren. In hoeverre cliëntendossiers behoren tot de administratie werd in de wetsgeschiedenis niet ondubbelzinnig bepaald. Wel blijkt dat ‘niet is uit te sluiten dat’ cliëntendossiers tot de administratie behoren:

“Zoals reeds eerder in deze memorie is aangegeven, zijn de in artikel 52 neergelegde fiscale administratieverplichting en de bewaarplicht rechtens beperkt tot hetgeen in het eerste lid wordt aangeduid als ‘object’, te weten de gegevens betreffende de vermogenstoestand van de administratieplichtige en van alles betreffende zijn bedrijf, beroep of werkzaamheid voorzover daaruit de rechten en verplichtingen van de administratieplichtige alsmede de voor de belastingheffing overigens van belang zijnde feiten kunnen blijken. Daarbij is het echter niet uit te sluiten dat van elk gegeven dat eenmaal in verband met dat bedrijf of beroep of die werkzaamheid is ontvangen, verzonden of voor intern gebruik vastgelegd, onder omstandigheden kan worden gezegd dat het beantwoordt aan het criterium dat het van belang kan zijn voor de belastingheffing en derhalve op grond van de artikelen 47 en 53 voor raadpleging kan worden opgevraagd. Op voorhand kan daarbij niets uitgesloten worden. Te denken valt hierbij aan primaire

²³ HR 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140.

²⁴ A-G Wattel bij HR 23 september 2005,

ECLI:NL:PHR:2005:AU3140, paragraaf 6.9.

²⁵ Zie bijvoorbeeld: G.J.M.E. de Bont ‘verplichtingen in relatie tot de administratie’, in: G.J.M.E. de Bont e.a. (fiscale) informatieverplichtingen. Enige beschouwingen uit de praktijk en wetenschap, Amsterdam: De Bont Advocaten 2013, p. 124-128.

aantekeningen omtrent inkoop, verkoop, productie e.d., aan eerste vastleggingen van de kasstroom en de goederenstroom, calculaties, correspondentie, contracten, notulen, afsprakenboeken en cliëntendossiers, verrichte berekeningen, vastleggingen met betrekking tot bij voorbeeld de opzet en de werking van de organisatie, daaronder begrepen het productieproces, voorts statistische gegevens en vastleggingen voor interne controledoeleinden."

Een definitief antwoord op de vraag of cliëntendossiers tot de administratie van de adviseur behoren, wordt in de wetsgeschiedenis dus niet gegeven. De cliëntendossiers behoren in ieder geval niet per definitie tot de administratie, maar zijn ook niet als zodanig daarvan uitgesloten. In een niet-gepubliceerde uitspraak van Rechtbank Noord-Holland van 26 juli 2019 lag de vraag voor of een advocaat ter zake van zijn eigen belastingheffing inzage moest verstrekken in zijn cliëntendossiers. De Rechtbank overwoog:

"Anderzijds behoren cliëntendossiers als zodanig niet tot de (financiële) administratie van een advocaat, en dient het belang van verweerder bij een controle op de volledigheid van de omzetverantwoording door eiser te worden afgewogen tegen het belang van de rechtsbescherming van cliënten van eiser die er op mogen rekenen dat hetgeen zij aan hun advocaat mededelen en toevertrouwen vertrouwelijk blijft."

De overweging van de Rechtbank dat de cliëntendossiers niet behoren tot de (financiële) administratie van de advocaat lijkt een uitdrukkelijk oordeel omtrent de reikwijdte van art. 52 AWR en draagt dan ook bij aan de opvatting dat art. 53 AWR geen grondslag biedt voor het opragen van cliëntendossiers. De daaropvolgende passage dat vervolgens een belangenafweging zou moeten plaatsvinden, waarbij tevens gewicht toekomt aan de vertrouwelijke correspondentie met een advocaat, verhoudt zich echter slecht tot die constatering. Wanneer iets niet tot de administratie behoort hoeft immers ook geen belangenafweging meer plaats te vinden.

Er zijn derhalve argumenten aanwezig om te betogen dat de cliëntendossiers van de belastingadviseur niet zonder meer tot diens administratie in de zin van art. 52 AWR behoren. Dat de fiscus er evenwel een ander standpunt op nahoudt volgt uit het Besluit Fiscaal Bestuursrecht. In art. 20 van dit besluit is nader ingegaan op de 'bepaaling ex artikel 52 AWR'. In lid 3 van dit artikel staat:

"Behalve deze algemene basisgegevens zijn er meer specifieke basisgegevens die vooral van belang zijn voor de belastingheffing van derden (zie art. 53 van de AWR). In dat kader kan bijvoorbeeld worden gedacht aan:

- a. de kredietdossiers bij banken;*
- b. de cliëntendossiers bij openbare accountants en belastingadviseurs."*

In de reeds eerder aangehaalde uitspraak van Gerechtshof Den Haag had de inspecteur bij een belastingadvieskantoor een derdenonderzoek aangekondigd en werd – onder meer – de volgende informatie gevraagd:

*"Gaarne inzage in de integrale correspondentie en alle overige documentatie, voor zover niet zijnde louter belastingadviezen met de genoemde vennootschappen, dan wel met anderen aangaande de genoemde vennootschappen."*²⁶

Het belastingadvieskantoor voldeed aan dit verzoek maar klaagde vervolgens in het kader van een kostenvergoedingsbeschikking over de onrechtmatigheid van het verzoek. De nadruk kwam in die procedure te liggen op gebruik van het woord 'louter', met het gebruik van welk woord de Belastingdienst volgens de gemachtigde het fair play-beginsel te beperkt had uitgelegd. Het Hof kwam – evenals de rechtbank – tot de conclusie dat, hoewel het woord 'louter' ongelukkig gekozen was, voor het toekennen van een kostenvergoeding geen aanleiding bestond. Alhoewel de focus van de gemachtigde in deze procedure niet lag op de reikwijdte van de administratieplicht, wordt hierin impliciet wel bevestigd dat ook stukken uit klantendossiers in het kader van een derdenonderzoek ex art. 53 AWR dienen te worden verstrekt.

In een andere zaak²⁷ werd door de inspecteur aan een belastingadviseur onder andere gevraagd naar (inzage in) diens e-mailcorrespondentie, enkele verkoopfacturen en enkele specifieke klantendossiers. Let wel, de verzoeken betroffen de belastingheffing van de desbetreffende belastingadviseur en niet diens klanten. Ten aanzien van 'de gegevens die zijn opgevraagd' overwoog het hof dat deze deel uitmaken van de administratie van belanghebbende'.²⁸

Over dit onderwerp zou een separate bijdrage kunnen worden geschreven. In verband met de reikwijdte van dit artikel is het echter van belang om vast te stellen dat de Belastingdienst door middel van het instellen van een derdenonderzoek bij de belastingadviseur onder verwijzing naar het Besluit Fiscaal Bestuursrecht zal stellen dat de cliëntendossiers moeten worden overgelegd of kunnen

²⁶ Gerechtshof Den Haag 27 juli 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:1509.

²⁷ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 10 september 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:7322.

²⁸ Zie ook Rb. Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955. De Rechtbank oordeelde eveneens dat – op basis van art. 47 AWR – het desbetreffende cliëntendossier van de advocaat c.q. belastingadviseur verstrekt moest worden. Over het begrip administratie laat de Rechtbank zich niet expliciet uit.

worden ingezien. Zoals beschreven in het vorige onderdeel kan over de rechtmatigheid van een dergelijk verzoek niet op voorhand (anders dan in kort geding bij een civiele rechter) worden geprocedeerd. Uitsluitend achteraf kan een claim worden ingediend ten aanzien van de kosten. Een beroep op het fair play-beginsel dient zowel in geval van een 47 AWR-verzoek als in geval van 53 AWR-verzoek te worden gehonoreerd.

Gevolgen.....

Zoals uiteengezet kan de keuze van de Belastingdienst voor de grondslag voor het instellen van een controle bij de belastingadviseur vergaande gevolgen hebben.

Door toepassing te geven aan art. 67 AWR wordt onder bedreiging van strafrechtelijke vervolging geheimhouding afgedwongen. Het verzoek kan niet vooraf op rechtmatigheid worden getoetst dus zal in beginsel (moeten) worden meegewerkt. Alhoewel het fair play-beginsel in principe wel geldt, vormt de beperkte tijd die wordt gegund om aan het verzoek te voldoen een praktisch beletsel voor toepassing van het fair play-beginsel, wanneer (advies)dossiers onvoldoende zijn gesplitst. In een zaak uit de praktijk gebeurde het volgende. De Belastingdienst vroeg bij de belastingadviseur op grond van art. 53 AWR een cliëntendossier op. Tevens werd melding gemaakt van art. 67 AWR waardoor de betreffende adviseur zijn cliënt daarover niet mocht inlichten. Vervolgens richtte de Belastingdienst zich rechtstreeks tot de betreffende belastingplichtige en vroeg dezelfde gegevens van die belastingplichtige op grond van art. 47 AWR. De Belastingdienst legde de ontvangen gegevens naast elkaar en constateerde dat de belastingplichtige stukken niet had overgelegd die wel in het dossier van de belastingadviseur zaten. Naar aanleiding daarvan werd een strafrechtelijk onderzoek gestart ter zake van het onjuist/onvolledig informeren van de Belastingdienst.

Op deze wijze speelde de Belastingdienst de adviseur en zijn cliënt maximaal tegen elkaar uit. Het is de vraag hoe deze werkwijze – het gebruiken van informatieverzoeken om belastingplichtige ‘te laten struikelen’, in plaats van ter vergaring van informatie – zich verhoudt tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en meer in het bijzonder het verbod op détournement de pouvoir en het evenredigheidsbeginsel.²⁹ In dat verband kan gewezen worden op het ‘gewobte’ beleid inzake informatiebeschikking. Daaruit blijkt dat het eigenlijke

doel, informatie opvragen t.a.v. van de heffing, niet uit het oog mag worden verloren:

“Ik geef even een voorbeeld van onevenredigheid: [...] Ook kan gedacht worden aan gevallen waarin de fiscus zonder noodzaak allerlei stukken opvraagt waarover men al de beschikking heeft. Tevens zal een rol spelen hoe groot de kans is dat de inspecteur met zijn vraag nieuwe fiscaal relevante informatie zal ontvangen. Overbodige vragen om informatie die fiscaal niet relevant zijn, behoort de inspecteur uiteraard niet te stellen. Verder zal kunnen meewegen of de inspecteur de informatie ook kan krijgen op een manier die voor de betrokkene duidelijk minder bezwarend is. Het zal steeds gaan om de vraag hoe groot het belang is dat de fiscus in het concrete geval heeft bij de gevraagde informatie en hoeveel ongerief dit oplevert voor degene aan wie de informatie gevraagd wordt. [...] Anders gezegd: ‘select before you collect’; ofwel: bezint eer gij begint.”³⁰

Het beleid deugt maar de uitvoering laat nogal eens te wensen over: ‘the road to hell is paved with good intentions’.

3 De toekomst

Wat gaan we hieraan doen?

Wellicht dat de lezer zich afvraagt waar al deze beschouwingen toe dienen. We hadden immers toch die ene resolutie waarin stond dat vragen aan de adviseur altijd ‘47-vragen’ zouden zijn. Terug naar die resolutie. Met een resolutie neemt de staatssecretaris een algemeen standpunt in omtrent de vraag hoe de belastingwet in bepaalde situaties moet worden toegepast.³¹ Resoluties en besluiten zijn inwisselbare begrippen: in beide zijn beleidsregels opgenomen. Hoewel resoluties niet algemeen verbindend zijn, is het bestuursorgaan op grond van algemene beginselen van behoorlijk bestuur (in het bijzonder het vertrouwensbeginsel) aan het daarin vastgelegde beleid wel gebonden.

Resoluties kunnen echter worden ingetrokken waarna in beginsel geen vertrouwen meer kan worden ontleend aan het daarin opgenomen beleid.

In dat verband is relevant dat de Belastingdienst in de zogenoemde ‘museumjaarkaart zaak’ stelde dat de betreffende resolutie, AFZ 89/1005, zou zijn ingetrokken.³² Dat standpunt lijkt de Belastingdienst te baseren op het feit dat de voorloper van Resolutie AFZ 89/1005,

²⁹ Zie bijvoorbeeld *Gerechthof Den Haag 10 maart 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:462*. De Belastingdienst werd ‘op de vingers werd getikt’ wegens het vragen naar reeds bekend informatie aan belanghebbende ter controle en niet ter informatievergaring.

³⁰ 17 oktober 2016: WOB-verzoek inzake informatiebeschikkingen.

³¹ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (FM nr. 77), Deventer: Kluwer 2000/1.1.3.3.

³² Hof Amsterdam 5 november 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:3967.

namelijk resolutie AFZ 88/1223, is ingetrokken.³³ Het hof geeft in de betreffende uitspraak geen antwoord op die vraag omdat dit niet noodzakelijk is voor het beslechten van het betreffende geschil.

.....

“Als de resolutie niet is ingetrokken, dan kan de adviseur zich op het daarin vervatte beleid beroepen”

.....

De resolutie van 8 september 1988, AFZ 88/1223, die eveneens met betrekking tot inwerkingtreding van dezelfde wet (Wet tot uitbreiding van informatieverplichtingen) is gepubliceerd, én tekstueel gedeeltelijk overeenkomt met resolutie AFZ 89/1005, is door de Minister van Financiën bij besluit van 30 juni 2010 ingetrokken (gepubliceerd in de *Staatscourant* van 8 juli 2010).³⁴ Onzes inziens kan met het feit dat een eerdere resolutie die is ingetrokken niet het standpunt worden ingenomen dat ook de daaropvolgende resolutie niet meer van kracht zou zijn. Sterker nog, dat in 2010 de resolutie van 8 september 1988 is ingetrokken, maar de daaropvolgende Resolutie van 22 maart 1989 niet, wijst er juist op dat men de latere resolutie bewust in stand heeft gelaten.

Als de resolutie niet is ingetrokken, dan kan de adviseur zich op het daarin vervatte beleid beroepen. Een aanvullend argument kan worden ontleend aan de eerder aangehaalde online flyer van de Belastingdienst

³³ *Idem*, r.o. 3.5.

³⁴ *Sterf*, 2010, 10529.

‘Derdenonderzoek, wat betekent dat voor u?’. Daarin staat:

“Onderzoek naar een ander, maar geen derdenonderzoek

Wij kunnen ook onderzoek bij u doen naar een ander dat geen derdenonderzoek heet:

- als u de administratie (bijvoorbeeld als boekhouder) beheert van die ander, of
- als u (als gemachtigde of vertegenwoordiger) de belastingaangifte van die ander verzorgt.

Dit is geen derdenonderzoek omdat wij niet uw administratie onderzoeken, maar die van de ander. Hiervoor gelden in grote lijnen wel dezelfde regels als bij derdenonderzoek.”

Ook hierin erkent de Belastingdienst dat ingeval men de administratie van een ander beheert of als gemachtigde de aangifte verzorgt, er eigenlijk geen sprake zou moeten (kunnen) zijn van een derdenonderzoek.

4 Ten slotte

Tijden veranderen maar de resolutie en de daaraan ten grondslag liggende uitgangspunten lijken ook vandaag de dag nog ongewijzigd van kracht: de belastingadviseur zou in beginsel als gemachtigde van zijn cliënt op grond van art. 47 AWR moeten worden benaderd. Niet alleen is een andere route in strijd met het beleid, ook ethisch kunnen hierbij de nodige vraagtekens worden geplaatst. Dat de praktijk – mogelijk door het gebrek aan inperking van ‘executive powers’ – verschoven is, maakt niet dat deze rechtens en beleidsmatig juist is. Wij roepen dan ook op de juridische barricade op te gaan, oftewel: voor iedere belastingadviseur die zich met een derdenonderzoek geconfronteerd ziet, positioneer u als gemachtigde pal naast (of vereenzelvigd met) uw cliënt en grijp (als ‘masses’) schriftelijk terug op de resolutie en de daaraan ten grondslag liggende uitgangspunten; de pen is machtiger dan het zwaard.