



# Aandachtspunten bij vragenbrieven van de Belastingdienst

Als belastingadviseur wordt u vast regelmatig geconfronteerd met een onderzoek door de Belastingdienst naar uw cliënten. De inspecteur stelt dan vragen om de ingediende belastingaangiften te controleren. In de praktijk zie ik dat vaak niet helder is aan wie de vragen worden gesteld. Voordat tot het beantwoorden van vragen wordt overgegaan, is het noodzakelijk dit vast te stellen.



**Mr. A.J.C. Perdaems**  
*Angelique Perdaems is advocaat en partner bij Hertoghs advocaten*

**W**anneer de Belastingdienst vragen stelt, worden deze dan aan de cliënt gesteld en is de adviseur slechts het toezendadres? Of worden de vragen aan de adviseur gesteld en rust op hem de verplichting om de vragen te beantwoorden? Bij het beantwoorden van een vragenbrief is het belangrijk dat duidelijk is aan wie de vragen worden gesteld. Maar ook om duidelijk in beeld te hebben welke grenzen de informatieverplichting kent. Steeds vaker worden vragen gesteld over de rol van de adviseur. Mag dat zomaar? En wat zijn de mogelijke gevolgen als niet aan een informatieverzoek wordt voldaan? Deze onderwerpen komen in deze bijdrage aan bod.

## Aanleiding van de vragen

Een vragenbrief wordt vaak gestuurd omdat de inspecteur vragen heeft over de ingediende aangifte. De aanleiding voor een vragenbrief kan de aangifte zelf zijn omdat daarin bijvoorbeeld een hoge renteaftrek of hoge kosten in vergelijking met een eerder jaar in aanmerking zijn genomen. Vooraf worden ook aandachtspunten aangekondigd waar de Belastingdienst bij het controleren van de aangifte extra op let. Ook bij de Belastingdienst bekende informatie kan de aanleiding vormen voor een vragenbrief, zoals bijvoorbeeld informatie uit een boeken-

onderzoek of een onderzoek door de FIOD. Via renseignering en informatie-uitwisseling ontvangt de Belastingdienst veel informatie van derden. Zo wordt via common reporting standards (crs) automatisch informatie over buitenlandse bankrekeningen aan de Belastingdienst verstrekt. Ook wordt veel informatie ontvangen als gevolg van meldplichten zoals uit de Wwft en DAC6. De Belastingdienst beschikt dan ook over veel informatie die met de informatie in de aangifte kan worden vergeleken. Als dit vragen oproept dan kan de inspecteur uiteraard vragen stellen aan de belastingplichtige.

## Aan wie?

De inspecteur heeft diverse mogelijkheden om informatie op te vragen. Hij kan dit rechtstreeks aan de belastingplichtige vragen of via de adviseur van de belastingplichtige. Ook kan hij een derdenonderzoek instellen. Voor elke route gelden andere bevoegdheden.

Op grond van artikel 47 AWR is de belastingplichtige verplicht gegevens en inlichtingen te verstrekken (hierna: inlichtingenplicht). Ook is hij verplicht de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan aan de inspecteur ter beschikking te stellen (hierna: inzageplicht). Er gelden drie belangrijke voorwaarden:

- Desgevraagd: dus alleen op verzoek van de inspecteur en niet spontaan;
- Te zijnen aanzien: dus alleen voor de eigen belastingheffing;
- Voor de belastingheffing van belang: dus geen vragen om bijvoorbeeld schuld of betrokkenheid van derden vast te stellen.

**Steeds vaker worden vragen gesteld over de rol van de adviseur. Mag dat zomaar?**



Ga bij het ontvangen van een vragenbrief na aan wie de vragen worden gesteld.

De inspecteur kan op grond van artikel 47 AWR geen vragen aan de adviseur stellen over zijn cliënt. De vragen moeten zien op de eigen belastingheffing. De inspecteur dient de vragen aan de belastingplichtige te stellen en de informatieverplichting rust op de belastingplichtige. Een eventuele informatiebeschikking kan dan ook niet ten aanzien van de adviseur worden genomen. Deze moet gericht zijn tot de belastingplichtige. De adviseur is immers op grond van artikel 47 AWR niet verplicht om informatie over de belastingplichtige te verstrekken.

De adviseur kan wel als toezendadres worden gebruikt voor de vragenbrief aan de belastingplichtige. Van belang is dat de vragen op grond van artikel 47 AWR aan de belastingplichtige moeten worden gesteld. De adviseur kan deze vragen namens de belastingplichtige beantwoorden dus als de gemachtigde van de belastingplichtige. Daarbij is het belangrijk te benadrukken dat het de antwoorden van de belastingplichtige zijn. Met name als het gaat om vragen naar feiten of een toelichting daarop dienen die door de belastingplichtige dan wel in samenspraak met de belastingplichtige te worden beantwoord.

### Inzageplicht voor adviseur

Als de administratie (boeken, bescheiden en andere gegevensdragers) van een belastingplichtige zich bij een adviseur of accountant bevindt, is hij op grond van artikel 48 AWR verplicht deze ter beschikking te stellen aan de inspecteur. De inspecteur dient de belastingplichtige in kennis te stellen van dit verzoek aan de adviseur. Het gaat niet alleen om gegevensdragers die eigendom zijn

## Deze bevoegdheid komt er dus op neer dat de inspecteur bij de adviseur inzage kan vragen in de administratie van de cliënt.

van de belastingplichtige maar ook om gegevensdragers van de derde waarop administratie van de belastingplichtige staat. Deze bevoegdheid komt er dus op neer dat de inspecteur bij de adviseur inzage kan vragen in de administratie van de cliënt.

### Derdenonderzoek

De inlichtingenplicht én de inzageplicht gelden voor administratieplichtigen (kort gezegd ondernemers) ook voor de belastingheffing van derden. Op grond van artikel 53 AWR kan de inspecteur een derdenonderzoek uitvoeren. Het moet dan gaan om informatie die van belang kan zijn voor de belastingheffing van derden. Derdenonderzoeken worden vaak ingezet om informatie die van de belastingplichtige is verkregen, te verifiëren of om informatie te verkrijgen die de belastingplichtige niet verstrekt. Zo worden in woonplaatsonderzoeken vaak derdenonderzoeken uitgevoerd bij banken waarbij alle bankafschriften over een periode worden opgevraagd. Of wordt bij telefoonproviders het telefoongebruik opgevraagd. Ook vinden vaak derdenonderzoeken plaats bij leveranciers of afnemers om facturen te controleren. De Hoge Raad heeft recent geoordeeld dat de Belasting-

## Een phishing expedition is verboden. De inspecteur mag niet snuffelen in archiefkasten en dus ook niet in computers of e-mail boxen.

dienst een derdenonderzoek mag gebruiken om op grote schaal informatie op te vragen over de toepassing van de werkkostenregeling bij bonussen.<sup>1</sup> Wel merkt de Hoge Raad op dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur zich tegen dit onderzoek kunnen verzetten. Proportionaliteit dient dus nog steeds in acht te worden genomen bij een derdenonderzoek. Overigens dient de inspecteur de informatie uit de derdenonderzoeken bij een inzage in het dossier te verstrekken. De belastingplichtige moet de resultaten uit die onderzoeken kunnen controleren en weerspreken.<sup>2</sup>

### Derdenonderzoek bij adviseur

Kan de inspecteur bij de belastingadviseur een derdenonderzoek uitvoeren waarin vragen over de cliënt worden gesteld? Ik meen van niet.

Ten eerste volgt dat uit het systeem van de wet. Voor deze situatie is in artikel 48 AWR geregeld dat de adviseur de administratie van zijn cliënt aan de inspecteur ter inzage moet verstrekken. De inlichtingenplicht is daarin niet genoemd. En dat is ook terecht gelet op de vertrouwensrelatie tussen de adviseur en zijn cliënt. Met toepassing van artikel 48 AWR wordt de administratie van de adviseur niet ter inzage gevraagd, maar de administratie van de cliënt die in het bezit is van de adviseur wordt ter inzage gevraagd. Deze bepaling is bewust beperkt tot de inzageplicht en ziet niet op de inlichtingenplicht. Door via artikel 53 AWR aan de adviseur gegevens en inlichtingen over zijn cliënt te vragen wordt deze bepaling omzeild en tegen de bedoeling van de wetgever in uitgebreid.

Ten tweede blijkt uit de resolutie van 22 maart 1989<sup>3</sup> dat de positie van de belastingadviseur anders is dan de derde waar een derdenonderzoek plaats kan vinden. De belastingadviseur staan gegevens ter beschikking in zijn hoedanigheid van gemachtigde/adviseur van zijn cliënt. Benoemd wordt dat in deze relatie de gemachtigde/adviseur niet kan worden gezien als een derde. Het vragen van gegevens en inlichtingen aan de belastingadviseur over zijn cliënt dient dan ook te worden geplaatst in het kader van artikel 47 AWR waarbij de vragen zijn gericht aan de cliënt.

Overigens staat ter discussie of deze resolutie nog geldig is.<sup>4</sup> Maar al zou deze resolutie zijn ingetrokken, dan zie ik nog niet in waarom dat iets zou veranderen aan het uitgangspunt dat de belastingadviseur gemachtigde is van zijn cliënt en geen derde is in de zin van artikel 53 AWR en dat het cliëntdossier dus niet via artikel 53 AWR bij de adviseur kan worden opgevraagd.

Tot slot is van belang dat de inspecteur bij een derdenon-

derzoek stelt dat de geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR van toepassing is. Dat strookt niet met de vertrouwensrelatie tussen de adviseur en de cliënt en ook niet met het bepaalde in artikel 48 AWR dat de inspecteur de belastingplichtige juist moet informeren over het verzoek dat hij aan de adviseur doet.

### Waar ligt de grens?

Artikel 47 AWR bevat veel verplichtingen voor de belastingplichtige ten aanzien van zijn eigen belastingheffing. In de praktijk bestaat dan ook het beeld dat nagenoeg alle informatie waar de Belastingdienst om vraagt, moet worden verstrekt. Toch zijn de informatieverplichtingen begrensd. In het algemeen gelden de volgende grenzen:

- De gevraagde informatie moet voor de belastingheffing van de betreffende belastingplichtige van belang kunnen zijn. Vragen over wetenschap zoals wie en waarom zien over het algemeen niet op de belastingheffing maar eerder op beboeting. Verzoeken moeten aan de belastingplichtige worden gericht dus niet aan de gemachtigde. Maar ook niet aan de aandeelhouder van een vennootschap maar aan de vennootschap zelf. Vragen over de rol van de adviseur hoeven niet te worden beantwoord. De rol van de adviseur is niet van belang voor de belastingheffing van de belastingplichtige.
- Een phishing expedition is verboden. De inspecteur mag niet snuffelen in archiefkasten en dus ook niet in computers of e-mail boxen.<sup>5</sup>
- De algemene beginselen van behoorlijk bestuur moeten in acht worden genomen, zoals het evenredigheidsbeginsel. Zo kan het opvragen van de gehele administratie in de meest ruime zin over een aantal jaren onevenredig zijn.<sup>6</sup>
- Het recht op privacy moet worden gewaarborgd. Dit geldt bijvoorbeeld voor medische gegevens, telefoongegevens en e-mails. Voor inbreuk op privacy is een nauwkeurige wettelijke grondslag vereist.<sup>7</sup> Het is de vraag of de AWR daaraan voldoet.
- Het verzoek moet zien op jaren waarvoor de aanslagtermijn niet is verstreken.
- Alle correspondentie en documenten van en aan een verschoningsgerechtigde mag niet worden opgevraagd en mag niet worden verstrekt. Verschoningsgerechtigden zijn advocaten, notarissen en artsen. Als een advocaat een derde inschakelt dan heeft die derde een afgeleid verschoningsrecht.<sup>8</sup> Ook aan die derde mag deze informatie niet worden gevraagd en deze derde mag deze informatie ook niet verstrekken.
- Rapporten en geschriften die de fiscale positie belichten of daaromtrent adviseren mogen niet worden opgevraagd en mogen niet worden verstrekt. Dat geldt ook voor onderdelen die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten. Ook e-mails waarin advies wordt gegeven, vallen hier mijns inziens onder. Dit wordt het informeel verschoningsrecht genoemd dat uiteen is gezet in het fair play arrest.<sup>9</sup>



*Betrek de cliënt bij het beantwoorden van de vragen en het uitvoeren van het feitenonderzoek.*

## Informatiebeschikking

Als de belastingplichtige volgens de inspecteur niet (volledig) aan de informatieverplichtingen van artikel 47 AWR voldoen, kan de inspecteur een informatiebeschikking nemen. Aangevoerd kan worden dat het verzoek onrechtmatig is omdat de informatiebevoegdheden zijn overschreden. Ook kan worden aangevoerd dat aan het verzoek is voldaan of dat het verzoek in strijd is met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur omdat het bijvoorbeeld onevenredig is. In de informatiebeschikking moet de inspecteur exact vaststellen welke gevraagde inlichtingen of gegevens niet zijn verstrekt. Recent oordeelde rechtbank Zeeland-West-Brabant dat een informatiebeschikking moet worden vernietigd omdat niet voldoende duidelijk was welke vragen aan de belanghebbende waren gesteld.<sup>10</sup>

In de praktijk wordt het vaak een nadeel gevonden dat deze procedure lang duurt. Om een procedure te voorkomen, kan worden geprobeerd om in overleg met de inspecteur vast te stellen welke informatie moet worden verstrekt. Bijvoorbeeld door het zwartlakken van passages kan inzichtelijk worden gemaakt dat sprake is van geheimhouderscorrespondentie of belastingadvies, dat niet mag worden verstrekt. Informatieverzoeken waarin de inspecteur verzoekt om alle e-mails te verstrekken, leveren vaak discussie op. Bijvoorbeeld als e-mails er niet meer zijn, voor de belastingheffing niet van belang kunnen zijn, of belastingadvies bevatten. In die gevallen kan de inspecteur een informatiebeschikking nemen en kan de rechter beoordelen of de gegevens moeten worden verstrekt. De vraag in de praktijk is nog hoe ver de inspanningsverplichting gaat. Bestaat er een verplichting

## Informatieverzoeken waarin de inspecteur verzoekt om alle e-mails te verstrekken, leveren vaak discussie op.

om bijvoorbeeld tegen een buitenlandse bank te procederen om informatie van die bank te verkrijgen. Ik meen dat die vergaande inspanning niet van de belastingplichtige mag worden verwacht. En al helemaal niet als de Belastingdienst de stukken via een ambtshulpverzoek zelf bij de bank kan opvragen. Het gaat erom of nog aan het evenredigheidsbeginsel wordt voldaan. De feitenrechtters oordelen wisselend.<sup>11</sup>

Als de informatie aan de derde wordt gevraagd via de inzageplicht of door middel van een derdenonderzoek, dan is de informatiebeschikking niet van toepassing. De fiscale rechter kan dan geen oordeel geven over de rechtmatigheid van het verzoek of de vraag of aan het verzoek is voldaan. De derde staat dan met zijn rug tegen de muur. Dit bevestigt dat een onderzoek naar de cliënt van de adviseur via artikel 47 AWR moet lopen en niet als derdenonderzoek mag worden uitgevoerd. Door de vragen als derdenonderzoek aan te merken, wordt de informatiebeschikking ten onrechte omzeild.

## Strafrecht

Het niet voldoen aan de inlichtingenplicht of de inzageplicht kan strafrechtelijk worden vervolgd op grond van de artikelen 68, lid 1, AWR en 69, lid 1, AWR. Dat geldt voor zowel de belastingplichtige als de derde die niet aan de op hem rustende verplichting voldoet. De strafrecht-





*Neem bij twijfel de tijd.*

ter heeft het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk verklaard omdat gedurende het bezwaar tegen een informatiebeschikking een strafrechtelijk onderzoek is gestart vanwege schending van de inlichtingenverplichtingen. In dat onderzoek zijn doorzoekingen gedaan. De strafrechter oordeelde dat de beginselen van een behoorlijke procesorde zijn geschonden omdat ernstig tekort wordt gedaan aan de rechtsbescherming die de informatiebeschikking beoogd te bieden.<sup>12</sup>

### Civiel kort geding

De Belastingdienst kan ook een civiel kort geding starten waarin nakoming van de informatieverplichtingen wordt gevorderd onder verbeurte van een dwangsom. Een civiele procedure is openbaar; dat is een omstandigheid waarmee rekening moet worden gehouden. Voordat de Belastingdienst overgaat tot dagvaarden, laat de inspecteur doorgaans weten dat hij voornemens is een

civiele procedure te starten. In die fase kan nog in overleg worden getreden. De druk en dwang die van deze procedure uitgaat, is groot. Niettemin heeft de Hoge Raad geoordeeld dat deze procedure mag worden gevoerd, ook naast een informatiebeschikkingprocedure.<sup>13</sup> Ook blijft het voor mij nog steeds niet overtuigend dat de rechter oordeelt dat een spoedeisend belang aanwezig is. Gedurende de informatiebeschikkingprocedure wordt de aanslagtermijn namelijk opgeschort.

### Aandachtspunten bij onderzoek

Als u of uw cliënt een vragenbrief van de inspecteur ontvangt dan is het belangrijk om niet impulsief te reageren. Neem de tijd om de vragenbrief te beantwoorden en na te gaan of alle vragen binnen de informatiebevoegdheden van de inspecteur vallen en dus moeten worden beantwoord. In de brieven staat vaak een vrij korte reactietermijn. Voor het beantwoorden van de vragen kan uitstel worden gevraagd. Doorgaans wordt dat ook verleend. Bij het reageren op de vragenbrief is het volgende van belang:

1. Welke bevoegdheid gebruikt de inspecteur? Van belang is aan wie de vragen zijn gericht. Aan de cliënt op grond van artikel 47 AWR? Of zijn de vragen aan de adviseur gesteld maar voor de cliënt bedoeld (ook 47 AWR). Wordt de adviseur gevraagd in een derdenonderzoek om administratie ter beschikking te stellen (48 AWR) of vragen te beantwoorden over de cliënt (artikel 53 AWR). Als dit onduidelijk is, kan opheldering worden gevraagd.
2. Wat wordt exact gevraagd? Vraagt de inspecteur om stukken uit de administratie of worden inlichtingen gevraagd? Valt de gevraagde informatie binnen de informatieverplichtingen?
3. Beantwoord de vragen die zien op de cliënt niet op eigen titel maar namens de cliënt.
4. Betrek de cliënt bij het beantwoorden van de vragen en het uitvoeren van het feitenonderzoek.
5. En last but not least: haastige spoed is zelden goed. Blijf bij de feiten en er hoeft niet meer informatie te worden verstrekt dan wordt gevraagd. Neem bij twijfel de tijd en stem goed af met de cliënt en indien nodig met een derde. <<<

### Noten

- 1 HR 12 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1595.
- 2 Rechtbank Gelderland 6 oktober 2021, ECLI:NL:RBGEL:2021:5341.
- 3 Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 22 maart 1989, nr. AFZ 89/1005.
- 4 Zie Hof Amsterdam 5 november 2019 200.253.188/01 r.o. 5.9.
- 5 Zie de folder van de Belastingdienst Derdenonderzoek, wat betekent dat voor u? "(...) mogen wij niet zonder uw toestemming zelfstandig in uw archiefkasten 'snuffelen', wij moeten u vragen om informatie uit uw archiefkast op te zoeken

- en te verstrekken. Dit geldt natuurlijk ook voor informatie uit digitale bestanden."
- 6 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 8 maart 2017 ECLI:NL:RBZWB:2017:2021.
  - 7 EHRM 24 april 1990, application no. III105/84, Huvig v. France.
  - 8 HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426.
  - 9 HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140.
  - 10 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 15 juni 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:3298.

- 11 Zie bijvoorbeeld Hof Den Haag 11 januari 2012, ECLI:NL:GHSGR:2012:BV2117, r.o. 4.2., Rb. Noord-Holland 5 november 2019, ECLI:NL:RBNHO:2019:9134, V-N 2020/10.13 en Hof Arnhem-Leeuwarden 31 maart 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:2790.
- 12 Hof Arnhem-Leeuwarden 23 september 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:7628.
- 13 HR 18 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI5906 en HR 25 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:1042.