

Artikel 67 AWR (fiscale geheimhouding) ook voor adviseurs?

In Hertoghs Beschouwt van 13 maart 2018 zijn we ingegaan op de strekking van artikel 126bb van het Wetboek van Strafvordering (de strafvorderlijke geheimhoudingsplicht). We beloofden in een latere Hertoghs Beschouwt terug te komen op de reikwijdte van artikel 67 AWR, zijnde de fiscale geheimhoudingsplicht. Dat doen we hierbij.

Dienstverleners zoals belastingadviseurs en accountants hebben een bijzondere vertrouwensrelatie met hun cliënt. Zij hebben een contractuele geheimhoudingsplicht die ook tuchtrechtelijk wordt beschermd.

Maar deze dienstverleners worden in de praktijk geconfronteerd met de stelling van de Belastingdienst dat artikel 67 AWR ook op hen van toepassing is en eveneens geldt in hun relatie met de cliënt. Dat zou dan inhouden dat de adviseur zijn cliënt niet zou mogen mededelen dat de inspecteur langs is geweest in het kader van een derdenonderzoek naar deze cliënt. Zie bijvoorbeeld de volgende passage uit de brochure van de Belastingdienst over het derdenonderzoek[1]:

*“Geheimhoudingsplicht geldt ook voor u
Als wij u informatie geven over een andere belastingplichtige, bent u verplicht om die informatie geheim te houden. U bent strafbaar als u zich niet aan de geheimhoudingsplicht houdt. En als wij gegevens over u aan een ander bekendmaken, dan heeft die ander ook geheimhoudingsplicht.”*

De Belastingdienst is dus van mening dat de geheimhoudingsplicht ziet op iedereen die in het kader van een fiscaal onderzoek gegevens van derden krijgt. Maar klopt dat wel?

Artikel 67 AWR bevat de fiscale geheimhoudingsplicht. Daarin staat dat deze fiscale geheimhoudingsplicht geldt voor *“een ieder die uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet over de persoon of zaken van een ander iets blijkt of wordt medegedeeld”*. De pendant in de Invorderingswet is artikel 67 IW 1990. Het gaat in die bepaling om *“een ieder die uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van deze [de IW 1990] wet over de persoon of zaken van een ander iets blijkt of wordt medegedeeld”*.

Bij invoering van artikel 67 AWR beperkte de behandeling zich tot de stelling dat het artikel diende tot vervanging van een aantal andere artikelen in diverse belastingregelingen.[2] Bij de wet Versterking Fiscale Rechtshandhaving is artikel 67 AWR per 1 januari 2008 gemoderniseerd. In de parlementaire behandeling van die wet werd ten aanzien van het begrip “*een ieder*” in een voetnoot opgemerkt dat de fiscale geheimhoudingsplicht niet alleen geldt voor medewerkers van de Belastingdienst, maar ook voor anderen, indien zij “*kennis ontlenen aan enige werkzaamheid bij of in verband met de uitvoering van de belastingwet*”.[3]

Dat artikel 67 AWR geldt voor ambtenaren van de Belastingdienst is helder. Zij zijn per definitie bezig met de uitvoering van de belastingwet.

Het doel van de fiscale geheimhoudingsplicht is namelijk tweeledig. Enerzijds wordt het algemene belang van bescherming van persoonsgegevens gediend. Anderzijds gaat het erom dat personen niet moeten worden weerhouden van het verstrekken van informatie aan de Belastingdienst door de angst dat die gegevens voor een ander doel worden gebruikt dan voor een juiste belastingheffing. Het is aan de Belastingdienst om de gegevens die zij verkrijgt in beginsel geheim te houden.

Maar de fiscus stelt dat de bepaling dus ook van toepassing is op adviseurs, die worden geconfronteerd met een onderzoek naar één van hun cliënten. Het betreft dan het geheimhouden van “*iets, over de persoon of zaken van een ander*”. Maar wordt hieronder dan ook verstaan het enkele feit dat de Belastingdienst in het kader van een derdenonderzoek langs is geweest? Dat zijn ons inziens geen gegevens waarvoor artikel 67 AWR in het leven is geroepen.

De vraag komt ook op of belastingadviseurs uitvoering geven aan de belastingwet. De Blicck c.s.[4] menen dat belastingadviseurs, evenals bijvoorbeeld inhoudingsplichtigen en leden van de rechterlijke macht onder de reikwijdte van artikel 67 AWR vallen. Wattel[5] voegt daar (fiscaal) advocaten en accountants aan toe. Het is nuttig op te merken dat ze daarbij niet specifiek ingaan op de vraag waarom (bijvoorbeeld) adviseurs dan werkzaam zouden zijn in de uitvoering van de belastingwet. Feteris[6] merkt op dat de fiscale geheimhoudingsverplichting hoe dan ook niet geldt voor belastingplichtigen zelf, omdat het enkele voldoen aan de wettelijke verplichtingen ten aanzien van de eigen belastingheffing niet betekent dat de belastingplichtige werkzaam is in de uitvoering van de belastingwet.

Uit de uitspraken van Hof Arnhem-Leeuwarden van 9 december 2014^[7] en 11 april 2017^[8] blijkt dat onder “*uitvoering van de belastingwet*” moet worden verstaan het opleggen van een belastingaanslag, het behandelen van bezwaar en de behandeling van een beroep. Daaruit volgt dat belastingadviseurs noch belastingplichtigen uitvoering geven aan de belastingwet en als gevolg daarvan niet gebonden kunnen worden geacht aan het bepaalde in artikel 67 AWR.

Naast de reikwijdte van de feiten die geheim zouden moeten worden gehouden en de reikwijdte van het begrip “*uitvoering van de belastingwet*” valt nog een aantal zaken op.

Artikel 67, tweede lid, AWR bevat bijvoorbeeld een aantal situaties waarin de geheimhoudingsplicht niet van toepassing is. Ook deze situaties kunnen uitsluitend worden geacht te zijn gericht op de overheid. Zo ziet sub c erop dat de overheid zich niet op de geheimhouding kan beroepen als om inzage wordt gevraagd door degene die de gegevens zelf aan de overheid heeft verstrekt. Ook sub b heeft alleen betrekking op de overheid (bekendmaking noodzakelijk voor goede vervulling publiekrechtelijke taak). En bij sub a ten slotte kan gedacht worden aan de situatie dat inzage moet worden verleend in alle op de zaak betrekking hebbende stukken (artikel 8:42 Awb). Ook dan geldt de geheimhouding niet.

Indien de geheimhouding ook van toepassing zou zijn op belastingadviseurs en belastingplichtigen, dan zou sub a toch anders (moeten) zijn vormgegeven.

Nu geldt de geheimhoudingsplicht niet in het kader van de verplichting van artikel 8:42 Awb. Dat geldt dan toch ook voor degenen die deze stukken verkrijgen?

Daarnaast valt op dat ook de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht, genoemd in artikel 43c Uitvoeringsregeling AWR exclusief ziet op bestuursorganen. Uit deze uitzonderingen en die genoemd in artikel 67, lid 2, AWR moet worden afgeleid dat de bepaling niet is geschreven met het oog op adviseurs. Artikel 67 AWR lijkt dan ook te zijn gericht op de geheimhouding door de overheid.

Dat neemt niet weg dat valt in te zien dat doel en strekking van artikel 67 AWR zou worden tenietgedaan als de belastingadviseur de verkregen gegevens van derden vrijelijk zou mogen delen met anderen. Immers, zijn met de cliënt overeengekomen (contractuele) geheimhouding ziet niet op deze gegevens van derden. Maar adviseurs die zijn onderworpen aan tuchtrecht zullen alles waarvan zij in de uitoefening van hun beroep kennis krijgen

geheim moeten houden. Een ruimere uitleg van artikel 67 AWR dan uit deze bepaling zelf blijkt, is dan niet nodig. Maar goed, dit tuchtrecht ziet niet op de belastingplichtige zelf met wie de adviseur de informatie deelt. Wellicht om die reden wordt door de Belastingdienst de stelling ingenomen dat artikel 67 AWR een ruimere strekking heeft dan uit de wet is af te leiden. Maar als de Belastingdienst informatie deelt, dan zal dit alleen gebeuren als daartoe een wettelijke plicht bestaat. Dan geldt – zoals hiervoor is aangegeven – de geheimhouding niet (meer).

Uit vorenstaande kan aldus worden afgeleid dat artikel 67 AWR niet is geschreven voor adviseurs en hun cliënten. Dat is vermoedelijk ook de reden dat wij in de praktijk wel eens waarnemen dat inspecteurs zich beroepen op artikel 67 AWR om gegevens te onthouden bij bijv. het verstrekken van informatie aan belastingplichtigen op grond van artikel 8:42 Awb.[9] Hoewel die vlieger niet opgaat vanwege de uitzondering van artikel 67, lid 2, AWR strookt deze (op)stelling ook niet met de stelling van de Belastingdienst dat 67 AWR wel op belastingadviseurs en belastingplichtigen zou zien.

Als zij ook zouden zijn gebonden aan artikel 67 AWR zou deze geheimhouding geen reden kunnen zijn informatie op die grond te onthouden.

De huidige wettelijke bepaling biedt ons inziens onvoldoende houvast voor de stelling dat artikel 67 AWR ook van toepassing is op (de relatie tussen) belastingadviseurs en hun cliënten. Als de bedoeling van de wetgever is geweest om hen ook onder deze bepaling te scharen, dan is het aan diezelfde wetgever om dit in de wettekst te verduidelijken.

[1] Brochure “Het derdenonderzoek toegelicht”, te downloaden op www.belastingdienst.nl.

[2] Kamerstukken II, 1954-1955, 4080, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 23.

[3] Kamerstukken II, 2005-2006, 30 322, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 12.

[4] Mr. L.A. de Blieck c.s., Algemene wet inzake rijksbelastingen, FED Fiscale studieserie nr. 5, 11de herziene druk, Kluwer, Deventer 2015, p. 107.

[5] Den Boer, Koopman en Wattel, Fiscaal Commentaar, Algemeen belastingrecht, Kluwer, Deventer 1999, p. 557 e.v.

[6] Prof. Dr. M.W.V. Feteris, Fiscale Handboeken nr. 9, Formeel belastingrecht, 2de herziene druk, Kluwer, Deventer 2007.

[7] Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 9 december 2014, [ECLI:NL:GHARL:2014:9540](https://www.eclis.nl/gharl/2014/9540), V-N 2015/13.6, rechtsoverweging 3.9.

[8] Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 11 april 2017, [ECLI:NL:GHARL:2017:3036](#), V-N 2017/30.1.4, rechtsoverweging 4.9.

[9] Zie bijvoorbeeld Gerechtshof 's-Hertogenbosch 9 oktober 2014, [ECLI:NL:GHSHE:2014:4205](#), V-N 2015/4.10.