Universiteit Leiden
The Netherlands

Fiscale Geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld

Sar, B.M. van der

Citation
Sar, B. M. van der. (2021, September 14). *Fiscale Geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld*. Retrieved from https://hdl.handle.net/1887/3210395

Version:	Publisher's Version
License:	Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden
Downloaded from:	https://hdl.handle.net/1887/3210395

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Cover Page

Universiteit Leiden

Leiden University Repository

The handle https://hdl.handle.net/1887/3210395 holds various files of this Leiden University dissertation.

Author: Sar, B.M. van der
Title: Fiscale Geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld
Issue Date: 2021-09-14

Fiscale geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld

Fiscale geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld

Proefschrift

ter verkrijging van
de graad van doctor aan de Universiteit Leiden,
op gezag van rector magnificus prof. dr. ir. H. Bijl,
volgens besluit van het college voor promoties
te verdedigen op dinsdag 14 september 2021
klokke 15:00 uur

door

Bram Martinus van der Sar

Promotoren:
prof. mr. dr. J.P. Boer
prof. dr. mr. A.O. Lubbers

Promotiecommissie:
prof. mr. dr. G.J.M.E. de Bont (Erasmus Universiteit Rotterdam)
prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau (Universiteit Leiden & Tilburg University)
prof. mr. dr. M.B.A. van Hout (Radboud Universiteit Nijmegen & Tilburg University)

Toen ik die woorden las, "stipte geheimhouding", schoot ik in een lach en dacht ik: papier is geduldig. Er is van die stipte geheimhouding niet veel overgebleven
(Kamerlid B.M. Bahlmann, Handelingen II 1892/93, blz. 1257)

Voor Gys: het is geen geheim dat ik ongelooflijk trots op jou ben.

WOORD VOORAF

Hiervoor is een citaat van Tweede Kamerlid Bahlmann over fiscale geheimhouding opgenomen uit de parlementaire behandeling van de Wet op de Vermogensbelasting 1892. Waarschijnlijk heeft hij nooit gedacht dat zijn woorden ruim 125 jaar later nog steeds relevant zouden zijn; papier is inderdaad geduldig en een stringent geheimhoudingsregime staat of valt met de feitelijke invulling die hieraan wordt gegeven. Deze dissertatie geeft antwoord op de vraag wat er van die stipte fiscale geheimhouding is overgebleven.

Het is een open deur, maar het schrijven van een proefschrift is een behoorlijk solitaire bezigheid; een weg met vele kleine hobbels, gestaar naar een scherm terwijl er niets uit je handen lijkt te komen en spontane ingevingen om 3 uur 's nachts die je toch nog even opschrijft. In de grote kluwen aan digitale informatie trek je soms aan een draadje en leidt dat vervolgens tot helemaal niets. Soms ontdek je het ei van Columbus, maar blijkt uiteindelijk dat iemand anders je allang is voorgegaan. Menigmaal bevond ik mij op onontgonnen terrein en kon ik losse uiteinden met elkaar verbinden om zo zelf mijn rode draad te bepalen. Uiteindelijk heb ik op deze manier art. 67 AWR weten te ontrafelen.

[redacted] Fiscale geheimhouding is enerzijds saaie kost, voorbehouden aan specialisten formeel belastingrecht. Anderzijds heeft geheimhouding ook een onweerstaanbare aantrekkingskracht; het gaat immers om iets weten dat een ander niet weet, maar ook om het willen weten over welke informatie de ander beschikt.

Promotieonderzoek is zoals gezegd een solitaire bezigheid, maar gelukkig heb ik dat niet alleen gedaan. Dank gaat niet alleen uit naar de Belastingdienst die het mogelijk heeft gemaakt deze weg te bewandelen, maar zeker ook de collega's en mede-promovendi die hebben meegedacht en vooral een luisterend oor hebben geboden. Vanzelfsprekend kunnen beide promotoren hier absoluut niet ontbreken; ik heb het enorm gewaardeerd dat ik van jullie het volledige vertrouwen heb gekregen om zelf invulling te geven aan mijn zoektocht. Het is geen geheim dat deze samenwerking voor ons prettig, effectief en uitermate succesvol is gebleken. Het commentaar, de opmerkingen en de kritische vragen – van zowel jullie als van de promotiecommissie – hebben mij geholpen om dit eindresultaat te bereiken. Tot slot een bijzonder dankwoord voor het thuisfront: voor het schrijven van een proefschrift is tijd en ruimte nodig. Met een bureautje van slechts 39 cm x 119 cm was er nooit echt veel ruimte, maar daar tegenover stond onmetelijk veel tijd. Dank jullie wel!

Het onderzoek is afgesloten op 5 mei 2021.

INHOUDSOPGAVE

Woord vooraf / VII

Afkortingenlijst / XIX

HOOFDSTUK 1
Inleiding / 1

1.1 Inleiding tot het onderzoek / 1
1.1.1 Het belang van fiscale geheimhouding / 3
1.1.2 Relevantie van het onderzoek / 4
1.2 Doel en probleemstelling / 7
1.3 Opbouw van het onderzoek / 7
1.3.1 Afbakening van het onderzoek / 7
1.3.2 Methodologische verantwoording / 8
1.4 Een beoordelingskader / 10
1.4.1 Algemeen / 10
1.4.2 Rechtswaarden en rechtsbeginselen / 11
1.4.3 Functies van het recht en de beginselen / 11
1.4.4 Beginselen die aan de geheimhouding ten grondslag liggen / 14
1.4.4.1 Rechtszekerheidsbeginsel / 14
1.4.4.2 Beginselen van legaliteit en legitimiteit / 15
1.4.4.3 Privacybeginselen / 15
1.4.4.4 Beginsel van effectieve rechtsbescherming / 17
1.4.4.5 Beginselen van zorgvuldigheid en evenredigheid / 18
1.4.4.6 Beginselen van effectiviteit en efficiëntie / 18
1.4.5 De criteria van het beoordelingskader / 19
1.4.5.1 Transparantie in doelstelling van de regeling / 19
1.4.5.2 Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen / 20
1.4.5.3 Doeltreffendheid en doelmatigheid / 20
1.4.5.4 Subsidiariteit en evenredigheid / 21
1.4.5.5 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid / 21
1.4.5.6 Duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur / 21
1.4.5.7 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid / 22
1.5 Hoofdstukindeling / 22

DEEL I – MET EEN BLIK OP HET VERLEDEN NAAR HET HEDEN

HOOFDSTUK 2
Fiscale geheimhouding in het pre-AWR-tijdperk / 27

2.1 Inleiding / 27
2.1.1 De parlementaire geschiedenis van art. 67 AWR / 27
2.2 Geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk / 29
2.2.1 Hoe ver terug in de geschiedenis? / 29
2.2.2 De Tweede Wereldoorlog / 30
2.2.3 Selectie materiële belastingwetten / 31
2.2.4 Vast stramien / 33
2.3 De doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling / 34
2.3.1 Wet op de Vermogensbelasting 1892 / 34
2.3.2 Wet op de bedrijfsbelasting 1893 / 35
2.3.3 De toelichting op de doelstellingen in latere belastingwetten / 36
2.3.4 Afronding / 38
2.4 De aan geheimhouding onderworpen subjecten / 38
2.4.1 Bij de uitvoering van de wet betrokken ambtenaren c.s. / 39
2.4.1.1 'Uit hoofde van zijn (vroeger) ambt' / 39
2.4.1.2 'Uit hoofde van zijn betrekking' / 41
2.4.2 Bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden / 42
2.4.3 Niet bij de uitvoering van de wet betrokken ambtsdragers / 44
2.4.3.1 Bestuurders en ambtenaren van kerkgenootschappen / 46
2.4.4 Afronding / 47
2.5 Het object van de geheimhouding / 47
2.6 De fiscale afbakening / 48
2.6.1 Niet verder bekend maken dan gevorderd wordt (of nodig is) / 48
2.6.2 Ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet(ten) / 50
2.6.3 Ten behoeve van andere belastingplichtigen / 52
2.6.4 Ten behoeve van de invordering / 54
2.6.5 Systematiek van uitwisseling / 56
2.6.6 Afronding / 57
2.7 De uitzonderingen en ontheffingen / 57
2.7.1 Gemeentelijke inkomstenbelastingen / 58
2.7.2 Ministeriële ontheffingen / 60
2.7.3 'Eenig wettelijk voorschrift' / 60
2.7.4 Publicatie navorderingsaanslagen in de Staatscourant / 62
2.7.5 Afronding / 63

HOOFDSTUK 3
Een nadere beschouwing van art. 67 AWR / 65

3.1 Inleiding / 65
3.1.1 De herziening van de geheimhoudingsbepaling (2008) / 65
3.2 De doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling / 66

3.2.1 Bescherming privacy / 66
3.2.1.1 Wat wordt met privacy bedoeld? / 67
3.2.1.2 Inbreuken op privacy / 68
3.2.2 Meewerkbereidheid / 68
3.2.3 Tegenhanger van vergaande bevoegdheid? / 70
3.3 De aan geheimhouding onderworpen subjecten / 71
3.3.1 Inleiding / 71
3.3.2 De uitvoering van de belastingwet / 71
3.3.3 De drie categorieën / 73
3.3.3.1 Bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s. / 74
3.3.3.2 Bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden / 75
3.3.3.3 Niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers / 77
3.3.3.4 Beëindiging werkzaamheden / 78
3.3.4 Ambt, ambtsdragers en de Ambtenarenwet 2017 / 78
3.3.4.1 Geen eenduidige definitie / 78
3.3.4.2 Wet normalisering rechtspositie ambtenaren (Wnra) / 79
3.3.4.3 Bekleders van een geestelijk ambt? / 80
3.3.5 (G)een vierde categorie voor andere afnemers van fiscale informatie / 81
3.4 Het object van de geheimhouding / 82
3.4.1 Inleiding / 82
3.4.2 Een functioneel verband tussen subject en object / 84
3.4.3 'Hetgeen blijkt of wordt meegedeeld' te beperkt? / 86
3.4.4 Wat is geheimhouden? / 86
3.4.4.1 Verbod om zaken verder bekend te maken / 87
3.4.4.2 Het begrip 'bekend maken' versus 'openbaar maken' / 87
3.4.4.3 Wijze van bekend maken / 88
3.5 De fiscale afbakening / 89
3.5.1 Wat is noodzakelijk? / 89
3.5.2 Onderlinge geheimhouding en collegiaal overleg / 91
3.5.3 Gebruik ten behoeve van uitvoering van de belastingwet / 93
3.5.4 Op de zaak betrekking hebbende stukken / 94
3.6 De uitzonderingen en ontheffingen / 95
3.6.1 Ontheffingenstelsel (periode 1961-2007) / 95
3.6.2 Kritiek op het ontheffingenstelsel / 96
3.6.2.1 Legaliteitsbeginsel en privacybescherming / 97
3.6.2.2 Geërodeerde geheimhoudingsplicht? / 97
3.6.3 Uitzonderingen op de geheimhouding (vanaf 2008) / 99
3.6.3.1 Enig wettelijk voorschrift / 99
3.6.3.2 Ministeriële regeling / 100
3.6.3.3 Gegevensverstrekking aan de betrokkene / 100
3.6.4 De inperking van het ontheffingenstelsel (vanaf 2008) / 101
3.6.4.1 Gegevensverstrekking aan de belastingplichtige zelf / 102
3.6.4.2 Vooruitlopend op opname in art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 / 102
3.6.4.3 Incidentele of onvoorzienbare gevallen / 103
3.6.4.4 Een gewijzigde beslissingsbevoegdheid (vanaf 2008) / 106

3.6.5 Aangescherpte uitgangspunten en tegenstrijdige uitvoering / 107
3.7 Afronding / 108

HOOFDSTUK 4
De omgeving van art. 67 AWR / 111

4.1 Inleiding / 111
4.2 Gevolgen schending geheimhouding voor de overtreder / 111
4.2.1 Strafrechtelijke vervolging / 111
4.2.1.1 Strafbepalingen in de materiële belastingwetten / 112
4.2.1.2 Met de invoering van de AWR naar art. 272 Sr / 114
4.2.1.3 Klachtdelict / 114
4.2.2 Disciplinaire maatregelen voor Belastingdienstmedewerkers / 115
4.2.3 Schadevergoedingsplicht / 117
4.3 Gevolgen schending geheimhouding voor ontvangende partij / 119
4.3.1 Geen uitbreiding van de geheimhoudingsplicht / 119
4.3.2 Gebruik inkomensgegevens voor huurverhoging / 121
4.3.3 Rechtmatig gebruik door een ontvangend bestuursorgaan / 123
4.3.4 Ontwikkelingen in de bestuursrechtelijke bewijsuitsluiting / 124
4.3.4.1 Onderscheid (niet-)punitieve doeleinden? / 124
4.3.4.2 De één overheid-gedachte? / 125
4.3.4.3 Meer aandacht voor privacy? / 126
4.3.4.4 Fundamentele rechten? / 127
4.4 Verhouding Wob – AWR / 128
4.5 De (indirecte) rechtsbescherming / 129
4.5.1 'Kan'-bepalingen en onttrekkingsmogelijkheden / 131
4.5.2 Verschoningsrecht voor belastingambtenaren / 133
4.5.3 Beperkingen in de informatieverplichtingen / 135
4.5.4 Privacyregels / 137
4.6 Afronding / 138

HOOFDSTUK 5
Art. 2:5 Awb en de bepalingen die behouden bleven / 141

5.1 Inleiding / 141
5.1.1 Algemene geheimhoudingsverplichting / 141
5.1.2 Model-geheimhoudingsbepaling / 141
5.1.3 Harmonisering geheimhoudingsbepalingen / 142
5.1.4 Vervallen gelijksoortige geheimhoudingsbepalingen / 142
5.2 De verschillen tussen Awb en AWR / 143
5.2.1 De doelstellingen van de geheimhoudingsbepalingen (Awb – AWR) / 144
5.2.2 De aan geheimhouding onderworpen subjecten (Awb – AWR) / 145
5.2.2.1 Bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s. / 145
5.2.2.2 Bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden / 145
5.2.2.3 Niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers / 146
5.2.2.4 Een vierde categorie? / 147

5.2.3 Het object van de geheimhouding (Awb – AWR) / 148
5.2.3.1 Het aanvullende karakter van de Awb / 148
5.2.3.2 Het subjectieve element / 149
5.2.4 De (fiscale) afbakening (Awb – AWR) / 151
5.2.5 De uitzonderingen en ontheffingen (Awb – AWR) / 151
5.2.6 De Wob, de Awb en de AWR / 152
5.3 Andere (stringentere) bepalingen die behouden bleven / 152
5.3.1 Het Algemeen Rijksambtenarenreglement / 152
5.3.2 Geheimhoudingsbepalingen rechterlijke colleges / 153
5.3.3 Organisatiewet Sociale Verzekering / 154
5.3.4 Wet op de Sociale Verzekeringsbank / 155
5.3.5 Van de OSV 1995, via de OSV 1997 naar de Wet Suwi / 156
5.3.6 Wet toezicht kredietwezen 1992 / 156
5.3.7 Wet toezicht beleggingsinstellingen / 157
5.3.8 Wet toezicht effectenverkeer / 157
5.3.9 Wet toezicht verzekeringsbedrijf / 158
5.3.10 Wet op het financieel toezicht / 158
5.4 Afronding / 160

DEEL II – EEN KRITISCHE BLIK OP HET HEDEN

HOOFDSTUK 6
De doelstellingen van art. 67 AWR / 165

6.1 Inleiding / 165
6.2 Meewerkbereidheid / 166
6.2.1 Algemeen / 166
6.2.2 Tegenhanger van vergaande informatiebevoegdheden? / 166
6.2.3 Anders dan voor de uitvoering van de belastingwet? / 167
6.2.4 Gevraagd voor de uitvoering van de belastingwet / 168
6.2.5 Vertrouwen in de overheid en de één overheid-gedachte / 169
6.2.6 Gegevensverstrekking aan private partijen / 172
6.2.7 Meewerkbereidheid: een gewijzigde onderbouwing / 173
6.3 Een zwaarwegend controle-strategisch belang bij derdenonderzoeken / 173
6.3.1 Een zwaarwegend controle-strategisch belang / 174
6.3.2 Incidenteel opleggen verplichting / 175
6.3.3 Een tijdelijke geheimhoudingsplicht / 176
6.4 Privacy / 177
6.4.1 Algemeen / 177
6.4.2 Fiscale transparantie zet privacy onder druk / 178
6.4.2.1 Transparantie middels verantwoording / 179
6.4.2.2 Transparantie middels het vergaren van (fiscale) gegevens / 179
6.4.2.3 Transparantie middels het delen van fiscale gegevens / 180
6.4.3 Gevolgen gewijzigde onderbouwing meewerkbereidheid? / 183

6.4.3.1 Fiscale waarheidsvinding versus privacybescherming / 184
6.4.4 Informationele zelfbeschikking? / 185
6.5 Afronding / 187

HOOFDSTUK 7
De aan geheimhouding onderworpen subjecten / 189

7.1 Inleiding / 189
7.2 Beoogd onderworpen subjecten? / 190
7.2.1 Uit of in verband met enige werkzaamheid 'opgerekt'? / 191
7.2.1.1 Verwatering van een begrip leidt tot onduidelijkheid / 191
7.2.1.2 Toerekening bij enige werkzaamheid? / 193
7.2.1.3 Onderworpen aan verplichtingen uit de belastingwet / 194
7.2.2 Belastingplichtigen / 195
7.2.2.1 Beroepsgerechtigde derden (art. 26a AWR) / 197
7.2.2.2 Een wijziging is ongewenst / 197
7.2.3 Fiscale rechtsbijstandverleners / 198
7.2.3.1 De verlengstukgedachte / 199
7.2.4 Inhoudingsplichtigen / 200
7.2.4.1 De inhoudingsplichtige in de loonbelasting / 201
7.2.4.2 De inhoudingsplichtige in de commissarissenbelasting / 203
7.2.4.3 De inhoudingsplichtige in de dividendbelasting / 203
7.2.4.4 De inhoudingsplichtige onder de AWR / 204
7.2.4.5 Een aanpassing is niet nodig / 207
7.2.5 Getuigen? / 209
7.3 Categorie I: een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet / 210
7.3.1 De eerste twee categorieën: behouden en samenvoegen / 210
7.3.2 Voorgestelde wijziging van de wettekst / 211
7.4 Categorie II: de afnemers van fiscale informatie / 211
7.4.1 Moet de geheimhouding worden meegegeven? / 211
7.4.1.1 Doelbinding / 212
7.4.1.2 Doorlevering / 213
7.4.1.3 Geheimhouding voor andere afnemers van fiscale informatie? / 215
7.4.2 Een andere benadering vereist / 216
7.4.3 Voorgestelde aanvulling van de wettekst / 218
7.5 Categorie III: informatieplichtigen bij een zwaarwegend controle-strategisch belang / 219
7.5.1 Uitgangspunten bij derdenonderzoeken (art. 53 AWR) / 219
7.5.1.1 Het standpunt van de Belastingdienst / 219
7.5.1.2 Kritiek op de uitgangspunten van de Belastingdienst / 221
7.5.1.3 Uitzondering op de regel: notarissen / 223
7.5.2 Wanneer is sprake van een derdenonderzoek? / 223
7.5.2.1 Aangelegenheden van een derde (art. 47 AWR) / 223
7.5.2.2 Gegevensdragers bij derden (art. 48 AWR) / 224
7.5.2.3 Derdenonderzoeken bij bestuursorganen (art. 55 AWR) / 224
7.5.2.4 Derdenonderzoek bij particulieren? / 225

7.5.3 Voorgestelde aanvulling van de wettekst / 226
7.6 Afronding / 228

HOOFDSTUK 8
Het object van de fiscale geheimhouding / 231

8.1 Inleiding / 231
8.2 De interpretatie van het functioneel verband / 232
8.2.1 Een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet (Categorie I) / 232
8.2.2 Afnemers van fiscale informatie (Categorie II) / 233
8.2.3 Informatieplichtigen bij een controle-strategisch belang (Categorie III) / 234
8.2.4 Het object als uitgangspunt? / 234
8.3 Openbaar bekende gegevens? / 235
8.3.1 De Hoge Raad creëert onduidelijkheid / 236
8.3.2 Openbaar bekende gegevens dienen geheim te blijven / 237
8.4 Instemming van de betrokkene? / 238
8.5 Niet-herleidbare gegevens / 239
8.5.1 Voortschrijdend inzicht? – een afwijkende visie / 240
8.5.2 Het inlichtingenrecht van art. 68 GW / 241
8.5.3 Publicatie van geanonimiseerde, fiscale uitspraken / 242
8.5.4 Wet openbaarheid van bestuur / 245
8.5.5 Publicatie samenvattingen van rulings / 245
8.5.6 Een deugdelijke wettelijke basis / 247
8.6 Afronding / 249

HOOFDSTUK 9
De fiscale afbakening / 251

9.1 Inleiding / 251
9.1.1 Een (conservatieve) vage norm / 251
9.2 Klachtrecht en mediation in de fiscaliteit / 252
9.3 De vooringevulde aangifte (VIA) / 255
9.3.1 De doelstellingen van de VIA / 255
9.3.2 Ontheffing geheimhouding en een conceptwetsvoorstel / 256
9.3.3 Een juridisch wankele basis / 257
9.4 Belastingrechtspraak en noodzakelijk / 259
9.4.1 Een verzoek aan het HvJ EU om een prejudiciële beslissing / 260
9.4.1.1 Uitgangspunt bij arresten: ongeanonimiseerd / 261
9.4.1.2 De procedureregels van het HvJ EU / 261
9.4.1.3 Het Nederlandse vervolg op een arrest van het HvJ EU / 262
9.4.1.4 Een andere aanpak noodzakelijk? / 263
9.4.2 Prejudiciële vragen aan het EHRM / 264
9.5 De inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) / 265
9.6 Fiscale fouten en (te) vergaande onzorgvuldigheden / 267
9.7 De maatschappelijke taak van de Belastingdienst? / 270
9.7.1 Het delen van fiscale informatie met andere bestuursorganen? / 270

9.7.2 Gegevensverstrekking door Belastingdienst/Toeslagen / 272
9.8 Afronding / 273

HOOFDSTUK 10
De uitzonderingen en ontheffingen / 275

10.1 Inleiding / 275
10.2 Continue belangenafweging: een drietrapsraket / 276
10.2.1 Voorafgaand aan de uitzondering of de ontheffing / 277
10.2.1.1 De elementen uit de belangenafweging / 277
10.2.1.2 De verantwoordelijkheid van de Staatssecretaris / 282
10.2.2 Voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking / 285
10.2.2.1 Dataminimalisatie en -kwaliteit / 287
10.2.2.2 De ruling met Starbucks / 288
10.2.3 De noodzakelijke evaluatie achteraf / 290
10.2.3.1 De Basisregistratie inkomen (BRI) / 291
10.2.3.2 De rookvrije horeca / 293
10.2.3.3 Integriteitsonderzoeken (potentiële ambtsdragers) / 294
10.2.3.4 Wachtgeldregeling politieke ambtsdragers / 296
10.2.3.5 Integriteitstoezicht op woningcorporaties / 297
10.3 Gegevensverstrekking aan private partijen / 298
10.3.1 Openbaarheid WOZ-waarden / 299
10.3.2 Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden / 301
10.3.3 Stichting normering arbeid (SNA) / 301
10.3.4 Aanvullende waarborgen? / 303
10.4 Enig wettelijk voorschrift / 305
10.5 Afscheid van de ministeriële regeling / 305
10.6 Gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf / 307
10.6.1 (G)een inzagerecht op grond van de AVG? / 308
10.6.2 Informationele zelfbeschikking (regie op gegevens) / 309
10.6.3 Voorgestelde wijziging van de wettekst / 310
10.7 Ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR / 312
10.7.1 Generieke ontheffingen / 313
10.7.2 Vooruitlopend op een wettelijk voorschrift / 315
10.7.3 Incidentele en onvoorziene gevallen / 317
10.8 Afronding / 318

DEEL III – NAAR EEN NIEUW ART. 67 AWR

HOOFDSTUK 11
Samenvatting en conclusies / 325

11.1 Inleiding / 325
11.2 Met een blik op het verleden naar het heden / 326
11.3 Een kritische blik op het heden / 328
11.3.1 De doelstellingen van art. 67 AWR / 329

11.3.2 De aan geheimhouding onderworpen subjecten / 331
11.3.3 Het object van de fiscale geheimhouding / 335
11.3.4 De fiscale afbakening / 337
11.3.5 De uitzonderingen en ontheffingen / 340
11.4 Een vergelijking van art. 67 AWR met art. 2:5 Awb / 347
11.5 Tot slot: naar een nieuw art. 67 AWR / 349

Appendix A – selectie geheimhoudingsbepalingen / 351

Appendix B – selectie strafbepalingen / 367

Appendix C – voorstel voor een gewijzigde wettekst van art. 67 AWR (nieuw) / 377

Summary and conclusions / 379

Literatuurlijst / 403

Jurisprudentieregister / 437

Curriculum vitae / 447

AFKORTINGENLIJST

aant.	aantekening
AB	AB Rechtspraak Bestuursrecht
ABRvS	Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State
Adw	Algemene douanewet
A-G	Advocaat-Generaal
ALB	Algemene landsverordening Belastingen
ALL	Algemene landsverordening Landsbelastingen
AmvB	Algemene maatregel van bestuur
ANPR	Automatic Number Plate Recognition
AP	Autoriteit Persoonsgegevens
ARAR	Algemeen Rijksambtenarenreglement
ARRvS	Afdeling rechtspraak van de Raad van State
ArA	Arbeidsrechtelijke Annotaties
art.	artikel
AVG	Algemene verordening gegevensbescherming
Awb	Algemene wet bestuursrecht
Awir	Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BBBB	Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst
BES	Bonaire, Sint Eustatius en Saba
Besluit CB 1941	Besluit op de Commissarissenbelasting 1941
Besluit DB 1941	Besluit op de Dividendbelasting 1941
Besluit DP 1941	Besluit op de Dividendbeperking 1941
Besluit IB 1941	Besluit op de Inkomstenbelasting 1941
Besluit LB 1940	Besluit op de Loonbelasting 1940
Besluit WB 1940	Besluit de op Winstbelasting 1940
BFB	Besluit Fiscaal Bestuursrecht (2017)
BFT	Bureau Financieel Toezicht
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
BRI	Basisregistratie inkomen
BRv	Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering
BSN	BurgerServiceNummer
BW	Burgerlijk Wetboek
CBb	College van Beroep voor het bedrijfsleven
CBP	College bescherming persoonsgegevens

c.s.	cum suis
D-G	Directeur-Generaal van de Belastingdienst
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden
FEC	Financieel Expertise Centrum
FED	FED Fiscaal Weekblad
FSV	Fraude Signalering Voorziening
FutD	Fiscaal up to Date
Gerecht EU	Gerecht van de Europese Unie
Gst.	De Gemeentestem
GW	Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden
Handvest EU	Handvest van de grondrechten van de Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
IAK	Integraal afwegingskader voor beleid en regelgeving
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
iCOV	infobox Crimineel en Onverklaarbaar Vermogen
IIV 1983	Instructie Informatieverstrekking 1983
ISMO	Interdepartementale Stuurgroep Misbruik en Oneigenlijk gebruik
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
IVI 1967	Instructie verstrekking inlichtingen (1967)
IW 1990	Invorderingswet 1990
JB	Jurisprudentie Bestuursrecht
jo.	juncto
Kaderwet ZBO	Kaderwet zelfstandige bestuursorganen
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
NAV	Nota naar aanleiding van het verslag
NEa	Nederlandse Emissieautoriteit
NEV	Nota naar aanleiding van het eindverslag
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NMvA	Nader Memorie van Antwoord
No	Nationale ombudsman
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
NR	Nader Rapport
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NTFR-B	Nederlands tijdschrift voor fiscaal recht – Beschouwingen
NNvW	Nadere Nota van Wijzigingen
NvW	Nota van Wijzigingen

OB 1933	Omzetbelastingwet 1933
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
OLAV	Online Aangiftevoorziening
OM	Openbaar Ministerie
Org. Reg. BD 1989	Organisatieregeling Belastingdienst (1989)
OSV	Organisatiewet Sociale Verzekering
OSV 1995	Organisatiewet sociale verzekeringen 1995
OSV 1997	Organisatiewet sociale verzekeringen 1997
OWB 1916	Oorlogswinstbelasting 1916
par.	paragraaf
Pb EG	Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen
Pb EU	Publicatieblad van de Europese Unie
PIB	protocol integriteitsonderzoeken Belastingdienst
PUB	Personele Uitvoeringsbepalingen Belastingdienst
P.W.	Periodiek Woordenboek van administratieve en gerechtelijke beslissingen in zake van vermogensbelasting, zegel, hypotheken, successierecht, kadaster, notariaat, enz. enz.
ReNEUAL	Research Network on EU Administrative Law
res.	Resolutie of aanschrijving van de Minister of Staatssecretaris van Financiën
RM Themis	Rechtsgeleerd Magazijn Themis
r.o.	rechtsoverweging
RW 1917	Registratiewet 1917
Sr	Wetboek van Strafrecht
Sr BES	Wetboek van Strafrecht BES
Stb.	Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden
Stcrt.	Staatscourant
SVB	Sociale Verzekeringsbank
SW 1817	Successiewet 1817
SW 1859	Successiewet 1859
SW 1956	Successiewet 1956
SyRI	Systeem Risico Indicatie
SZW	Sociale Zaken en Werkgelegenheid
TBS&H	Tijdschrift voor Bijzonder Strafrecht & Handhaving
TFB	Tijdschrift Formeel Belastingrecht
Trb.	Tractatenblad van het Koninkrijk der Nederlanden
UBO	ultimate beneficial owner
Uitv. Besl. Gegevens-uitwisseling WOZ	Uitvoeringsbesluit kostenverrekening en gegevensuitwisseling Wet waardering onroerende zaken
Uitv. Reg. AWR 1994	Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994
Uitv. Reg. BD 1994	Uitvoeringsregeling Belastingdienst 1994

Uitv. Reg. BD 2003	Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003
Uitv. Reg. LB 2001	Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2001
Uitv. Reg. LB 2011	Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011
UWV	Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen
V. (met jaartal)	Verzameling van wetten, besluiten en aanschrijvingen, betreffende de directe belastingen, invoerrechten en accijnzen (1823—1911)
V. (zonder jaartal)	Verzameling van voorschriften voor de ambtenaren der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen (vanaf 1912)
Verd. Bel. I	Verdedigingsbelasting I
Verd. Bel. II	Verdedigingsbelasting II
Verordeningenblad	Verordeningenblad voor het bezette Nederlandsche gebied (1940-1945)
VIA	vooringevulde aangifte
VIV 1993	Voorschrift Informatieverstrekking 1993
V-N	Vakstudie Nieuws
VOF	vennootschap onder firma
VPB	vennootschapsbelasting
VV	Voorl(o)opig Verslag
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Waadi	Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs
Wab	Wet op het accountantsberoep
WABB-verdrag	Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken
Wbp	Wet bescherming persoonsgegevens
Wbm	Wet belastingen op milieugrondslag
Wet BDH 1934	Wet op de belasting van de Doode Hand 1934
Wet DB 1965	Wet op de Dividendbelasting 1965
Wet IB 1914	Wet op de Inkomstenbelasting 1914
Wet IB 1964	Wet op de Inkomstenbelasting 1964
Wet LB 1964	Wet op de Loonbelasting 1964
Wet No	Wet Nationale ombudsman
Wet OB 1954	Wet op de Omzetbelasting 1954
Wet op de BB 1893	Wet op de Bedrijfsbelasting 1893
Wet op de DT 1917	Wet op de Dividend- en Tantièmebelasting 1917
Wet PB 1896	Wet op de Personele Belasting 1896
Wet PB 1950	Wet op de personele belasting 1950
Wet RO	Wet op de Rechterlijke organisatie
Wet RvS	Wet op de Raad van State
Wet Suwi	Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen
Wet SVB	Wet op de Sociale Verzekeringsbank
Wet VAB 1946	Wet op de Vermogensaanwasbelasting 1946
Wet VB 1892	Wet op de Vermogensbelasting 1892
Wet VFN	Wet vervanging van het fiscale noodrecht

Wet VHI 1947	Wet op de Vermogensheffing ineens 1947
Wet VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Wft	Wet op het financieel toezicht
WIB	Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen
Wiv 2017	Wet op de inlichtingen- en veiligheidsdiensten 2017
Wnra	Wet normalisering rechtspositie ambtenaren
Wob	Wet openbaarheid van bestuur
WR	WR, Tijdschrift voor Huurrecht
Wtb	Wet toezicht beleggingsinstellingen
Wte	Wet toezicht effectenverkeer
Wte 1995	Wet toezicht effectenverkeer 1995
Wtk 1992	Wet toezicht kredietwezen 1992
Wtv	Wet toezicht verzekeringsbedrijf
Wtv 1993	Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993
WODC	Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum
WRR	Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid
ZBO	Zelfstandig bestuursorgaan
Zvw	Zorgverzekeringswet

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Inleiding tot het onderzoek

De huidige fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR vindt haar oorsprong in de Wet VB 1892. Bij de parlementaire behandeling van die wet werd aangegeven dat het een feit van algemene bekendheid was dat van oudsher een grote weerstand bestond tegen openbaarmaking van vermogens. Om deze nieuwe vermogensbelasting niet impopulair te maken en de prikkel weg te nemen om een onjuiste aangifte te doen, stond tegenover de verplichting om volledige openheid van zaken te geven een strikte geheimhouding.[1] Bij nadien ingevoerde geheimhoudingsbepalingen in andere belastingwetten is op deze gedachte voortgeborduurd. De geheimhouding in de Wet VB 1892 was weliswaar door de wetgever ingegeven vanuit het belang van de belastingplichtige, maar beoogde ook de belangen van de Belastingdienst te beschermen. Bij de herziening in 2008 van art. 67, eerste lid, AWR is de geheimhoudingsverplichting als volgt toegelicht:[2]

> *Gelet op de ruime wettelijke bevoegdheden die de Belastingdienst heeft om, soms privacy-gevoelige, informatie over belastingplichtigen te verzamelen, is de betekenis van de geheimhoudingsplicht groot. Naast het algemene belang van bescherming van persoonsgegevens gaat het om het belang dat personen niet van het verstrekken van gegevens aan de Belastingdienst moeten worden weerhouden door de vrees dat die gegevens voor andere doeleinden worden gebruikt dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de belastingwet.*

Ondanks de ongewijzigde doelstellingen is sinds 1892 het gebruik van fiscale gegevens zowel binnen als buiten de Belastingdienst aanzienlijk toegenomen; van het vergaren van gegevens ten behoeve van de uitvoering van één specifieke materiële belastingwet voor één specifieke belastingplichtige naar het integraal, meervoudig gebruik van gegevens voor alle belastingwetten en ten behoeve alle belastingplichtigen. De fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR staat er dan ook niet aan in de weg dat fiscaal relevante informatie binnen de verschillende organisatieonderdelen van de Belastingdienst – voor zover zij zich bezig houden met de uitvoering van de belastingwet of de invordering van belastingen – wordt gebruikt ten behoeve van verschillende belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden (zoals de fiscale rechtsbijstandverleners). Vanaf de Wet IB 1914 werden uitzonderingen op de geheimhouding, waarbij fiscale informatie werd verstrekt aan andere bestuursorganen ter bestrijding en/of voorkoming van misbruik of oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, steeds gebruikelijker. Van den Berge sprak in 1949 over 'het isolement der belastingtechniek'. Hij achtte dit isolement in beginsel

1 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 2, par. 3.1.
2 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 12.

onjuist maar constateerde dat de omstandigheden om gegevensuitwisseling tussen overheidsdiensten te verwezenlijken dit (nog) niet toelieten.[3] Met name vanaf de jaren tachtig van de vorige eeuw nam deze gegevensverstrekking aanzienlijk toe. Het paste binnen de trend van integraal overheidsoptreden en de huidige één overheid-gedachte.[4]

Ook de internationale uitwisseling van fiscale gegevens heeft, zeker sinds het begin van deze eeuw, een enorme vlucht genomen. Veelal is dit ingegeven vanuit de gedachte om fraude, belastingontduiking en belastingontwijking tegen te gaan. Hierbij kan worden gedacht aan de (inmiddels ingetrokken) Europese Spaarrenterichtlijn,[5] de 'Foreign Account Tax Compliance Act',[6] de automatische gegevensuitwisseling onder de 'Common Reporting Standard',[7] de afspraken over het uitwisselen van fiscale rulings,[8] 'country-by-country reporting',[9] de uitwisseling van potentiële 'agressieve fiscale planningsconstructies' met een grensoverschrijdend karakter[10] of de uitwisseling van fiscale informatie over digitale platforms, cryptoactiva en elektronisch geld.[11] Na de inwerkingtreding van de AWR in 1961 is de fiscale geheimhoudingsbepaling pas in 2008 herzien waarbij tegemoet werd gekomen

3 Van den Berge 1949, blz. 112.

4 Zie bijvoorbeeld: het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2.

5 Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling.

6 Verdrag van 18 december 2013 tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot verbetering van de internationale naleving van de belastingplicht en tenuitvoerlegging van de FATCA, Trb. 2014, 128.

7 Wet van 23 december 2015 tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de Belastingwet BES in verband met de implementatie van Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (Pb EU 2014, L 359) en om uitvoering te geven aan de door de OESO ontwikkelde 'Common Reporting Standard' (Wet uitvoering Common Reporting Standard), Kamerstukken II 2014/15, 34 276, Stb. 2015, 537. Zie ook: Het Financieele Dagblad 7 juni 2019, Uitwisseling fiscale gegevens dringt belastingontduiking terug, https://fd.nl/economie-politiek/1304071/uitwisseling-fiscale-gegevens-dringt-belastingontduiking-terug (online, geraadpleegd op 11 juni 2019).

8 Wet van 21 december 2016 tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen in verband met de automatische uitwisseling van inlichtingen over grensoverschrijdende rulings en verrekenprijsafspraken (Wet uitwisseling inlichtingen over rulings), Kamerstukken II 2015/16, 34 527, Stb. 2016, 543.

9 Art. 29b t/m art. 29h Wet VPB 1969 (Wet van 23 december 2015 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016), Kamerstukken II 2015/16, 34 305, Stb. 2015, 540). Het eerder afgewezen voorstel voor een publieke 'country-by-country reporting' (persbericht Europese Commissie van 12 april 2016, nr. IP/16/1349, V-N 2016/34.4 en Het Financieele Dagblad 28 november 2019, EU-ministers verwerpen publieke belastingrapportage per land, https://fd.nl/economie-politiek/1326418/eu-ministers-verwerpen-publieke-belastingrapportage-per-land (online, geraadpleegd op 8 juni 2020)) werd begin 2021 weer nieuw leven ingeblazen (persbericht Europese Commissie van 3 maart 2021, nr. 156/21, V-N 2021/13.12).

10 Wet van 18 december 2019 (wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies), Kamerstukken II 2018/19, 35 255, Stb. 2019, 509.

11 Zie: persbericht Europese Commissie van 1 december 2020 (digitale platformen (DAC7)), nr. IP/20/2253, V-N 2020/65.15. In het persbericht wordt kort ingegaan op cryptoactiva en elektronisch geld (DAC8).

aan de fundamentele kritiek op het tot 2008 bestaande ontheffingenstelsel.[12] Dit vormde niet langer een adequate wettelijke grondslag voor verstrekking van persoonsgegevens door de Belastingdienst. Van een grondige, integrale herziening van andere knelpunten en hiaten is echter geen sprake geweest.

1.1.1 Het belang van fiscale geheimhouding

Het formele belastingrecht moet waarborgen dat het materiële belastingrecht behoorlijk wordt nageleefd.[13] De geheimhoudingsplicht, als onderdeel van dat formele recht, is volgens Douma e.a. een essentiële bouwsteen van ons belastingrecht.[14] Hertoghs kwam tot de conclusie dat het ambtelijk belang samenvalt met het private belang en dat dit gezamenlijk belang uiteindelijk een geordende, althans uitvoerbare belastingheffing dient.[15] Ook in internationaal verband wordt door bijvoorbeeld de OESO in het rapport 'Keeping it Safe' opgemerkt dat geheimhouding "*a key concern for tax administrations*" is.[16] Niessen stelt dat voor de verwerving van gegevens door de fiscus als internationaal breed gedragen principe geldt dat de fiscus is gebonden aan een strenge geheimhoudingsplicht.[17] In het commentaar op art. 26 van het OESO-modelverdrag wordt daarom opgemerkt dat bijstand kan worden opgeschort als de verzoekende staat zich niet aan zijn geheimhoudingsverplichting houdt.[18] Diepvens en Debelva beschrijven de verandering van de geheimhoudingsbepaling van art. 26 van het OESO-modelverdrag uit 1963 van "*an absolute duty of confidentiality*" naar "*a relative duty of secrecy, indicating that information should only be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of the requesting state*" in de huidige verdragsbepaling.[19] Bij internationale fiscale gegevensuitwisseling wordt het veelal feitelijk aan de desbetreffende staten overgelaten om concreet invulling te gegeven

12 Wet van 27 september 2007, houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten, in het kader van het versterken van de fiscale rechtshandhaving en het verkorten van beslistermijnen (Versterking fiscale rechtshandhaving), Kamerstukken II 2005/06, 30 322, Stb. 2007, 376.

13 Vergelijk: Adriani & Van Hoorn 1954, blz. 263, Van Soest 1966, blz. 9 en Feteris 2007, blz. 1.

14 Douma e.a. 2019 (v/h De Blieck), blz. 100. Vergelijk: de Staatssecretaris van Financiën die eveneens stelt dat de fiscale geheimhoudingsplicht een belangrijke bouwsteen in ons fiscale stelsel is (brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2012 (notitie over inlichtingenrecht van parlement en fiscale geheimhoudingsplicht), Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 83).

15 Hertoghs 1986, blz. 45 e.v.

16 'Keeping it Safe' (OECD 2012), blz. 16. Vergelijk: "*De belangrijkste voorwaarde voor de uitwisseling van inlichtingen is de garantie van de ontvangende staat dat de gegevens worden geheimgehouden*" (Schenk-Geers 2007, blz. 446).

17 R.E.C.M. Niessen, Internationale uitwisseling van fiscale gegevens en andere bijstandsvormen, TFB 2016/2-1. In het rapport over de verkenning van de Kaderwet gegevensuitwisseling wordt betoogd dat de fiscale geheimhoudingsplicht behouden dient te blijven (brief Minister van Veiligheid en Justitie van 19 december 2014, Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 79, blz. 4 en blz. 7 en het als bijlage opgenomen rapport Kennis delen geeft kracht (Werkgroep Kaderwet 2014).

18 Par. 11 OESO-commentaar (met ingang van 17 juli 2012) op art. 26 OESO-modelverdrag 1992. Zie uitgebreider: Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 26 OESO-modelverdrag 1992, aantekening 3.1.3 (online, geraadpleegd op 12 juli 2018). Vergelijk: de opschorting van gegevensuitwisseling met Bulgarije (brief Staatssecretaris van Financiën van 18 december 2019, Kamerstukken II 2019/20, 32 761, nr. 156 en brief Staatssecretaris van Financiën van 20 februari 2020, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 606).

19 N. Diepvens en F. Debelva, The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Rights under Pressure, EC Tax Review 2015/4, blz. 216.

aan het algemene uitgangspunt van geheimhouding.[20] Nederland heeft dit vastgelegd in art. 16 en art. 28 WIB. Deze studie heeft daarmee direct internationale relevantie.[21] Het belang van geheimhouding wordt eveneens uitgedragen in onder meer het Belastingstatuut (1991),[22] de Europese code voor de belastingplichtige (EC 2016)[23] en de 'Observatory of the protection of Taxpayers' Rights' (IBFD 2020).[24] Voor dit onderzoek wordt dan ook als uitgangspunt genomen dat er een bepaalde fiscale geheimhoudingsplicht moet zijn. In dit onderzoek geef ik een antwoord op de vraag hoe deze fiscale geheimhoudingsbepaling er zou moeten uitzien.

1.1.2 Relevantie van het onderzoek

Geppaart betoogde dat naarmate een belastingwet langer geldt, slijtageverschijnselen kunnen optreden of haar overtuigingswaarde kan afnemen.[25] Dit geldt evenzeer voor specifieke onderdelen van een belastingwet. Aangezien de motivering van de doelstellingen van de fiscale geheimhouding haar oorsprong vindt in een ver verleden – terwijl de wereld sindsdien ingrijpend is veranderd – is het zinvol om de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR integraal tegen het licht te houden, rekening houdend met de in 1994 ingevoerde algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb. De fiscale geheimhoudingsplicht blijft ondanks haar ouderdom actueel. Naar aanleiding van het Belastingplan 2020 is (wederom) aangegeven dat versoepeling van art. 67 AWR wat het kabinet betreft niet aan de orde is.[26] De uitgangspunten van geheimhouding staan echter al decennialang onder druk door toenemende (internationale) gegevensuitwisseling als gevolg van een soms ongebreidelde drang om misbruik of oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, fraude,

20 Dat is overigens breder dan alleen art. 67 AWR, want ook op het gebied van databeveiliging, datavernietiging, sanctiebepalingen en privacywetgeving wordt hieraan invulling gegeven. Zie ook: I.J. Mosquera Valderrama, Exchange of Information and the Rule of Law: Confidentiality and safeguards for the automatic processing of data in a world of big data, https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2020/12/01/exchange-of-information-and-the-rule-of-law-confidentiality-and-safeguards-for-the-automatic-processing-of-data-in-a-world-of-big-data/ (online, geraadpleegd op 7 december 2020). Vergelijk: art. 55 Verordening (EU) 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (Pb EU 2010, L 268), art. 7.1 Wet fiscale arbitrage of het (strengere) art. 22 WABB-verdrag.

21 Dit onderzoek levert daarmee tevens een bijdrage aan het onderzoeksprogramma 'Grenzen aan fiscale soevereiniteit' (https://www.universiteitleiden.nl/onderzoek/onderzoeksprojecten/rechtsgeleerdheid/grenzen-van-fiscale-soevereiniteit (online, geraadpleegd op 10 december 2020)).

22 Het Belastingstatuut (1991) werd ingetrokken bij besluit Staatssecretaris van Financiën van 12 september 1994, nr. AFZ94/4398M.

23 Art. 3.1.7 Europese code voor de belastingplichtige (EC 2016).

24 Anders: Reuters 12 april 2016, Privacy, what privacy? Many Nordic tax records are a phone call away, https://www.reuters.com/article/us-panama-tax-nordics/privacy-what-privacy-many-nordic-tax-records-are-a-phone-call-away-idUSKCN0X91QE?es_p=8321828 (online, geraadpleegd op 12 januari 2019).

25 Ch.P.A. Geppaart, Over bestendige rechtsvorming, WFR 2000/587. Gribnau schrijft dat wetgeving per definitie een beperkte houdbaarheid heeft (Gribnau 2006, blz. 51).

26 Brief Staatssecretaris van Financiën van 21 februari 2020, Kamerstukken II 2019/20, 35 302, nr. 73, blz. 5.

belastingontduiking of belastingontwijking aan te pakken.[27] In de continue confrontatie tussen de wens om fiscale gegevens te delen en de wens van fiscale geheimhouding blijft het belang van de fiscale geheimhouding (te) vaak onderbelicht en worden de gemaakte belangenafwegingen onvoldoende inzichtelijk gemaakt.

Veelal ingegeven door de publieke opinie leidt de zucht naar transparantie nog jaarlijks tot talloze Kamervragen die met een beroep op art. 67 AWR onbeantwoord blijven.[28] Diezelfde publieke opinie leidde echter wel tot de toezegging dat de inspecteur bij massaal bezwaarprocedures instemt met openbare behandeling bij de rechter.[29] Naast het fiscaal-wetenschappelijke belang heeft het onderzoek ook maatschappelijke relevantie; er is toenemende maatschappelijke aandacht voor de (fiscale) privacy zoals bijvoorbeeld blijkt uit de internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011), de ANPR-arresten uit 2017[30] en de informatieplicht van de Stichting Museumkaart.[31] De inwerkingtreding van de AVG in 2018 heeft het privacy-bewustzijn naar een hoger niveau gebracht en ook de zwartgelakte Toeslagendossiers hebben – hoewel het niet ging om art. 67 AWR – discussie over geheimhouding verder aangewakkerd.[32] De gevolgen van privacy-schendingen, waaronder schendingen van de geheimhouding, zal naar verwachting de aankomende jaren volop in de belangstelling staan. Discussies over de vraag of de Belastingdienst schadeplichtig is, bijvoorbeeld als gevolg van het onrechtmatig verstrekken van inkomensgegevens aan verhuurders ten behoeve van de inkomensafhankelijke huurverhoging, zullen naar verwachting niet uitzonderlijk meer zijn.[33]

De meest recente ontwikkeling is de begin 2020 aangekondigde internetconsultatie gegevensverwerking Belastingdienst die ongetwijfeld ook het fiscale geheimhoudingsregime

27 Vergelijk: M. Martijn, Baas Belastingdienst over Big Data: 'Mijn missie is gedragsverandering', De Correspondent 21 april 2015 waarin Hans Blokpoel stelt dat de balans tussen dienstverlening en fraudebestrijding vaker in het voordeel van fraudebestrijding zal moeten doorslaan en NRC 24 april 2019, De Belastingdienst is hard nodig als misdaadbestrijder, https://www.nrc.nl/nieuws/2019/04/24/de-belastingdienst-is-hard-nodig-als-misdaadbestrijder-a3958042 (online, geraadpleegd op 29 april 2019).

28 De redactie Vakstudie Nieuws merkt op dat parlementariërs met een zekere regelmaat vragen om informatie betreffende individuele belastingplichtigen. De Staatssecretaris van Financiën kan, gezien art. 67 AWR, in het publiek debat niet ten volle reageren, terwijl berichtgeving soms spreekwoordelijk schreeuwt om een reactie (redactie Vakstudie Nieuws bij brief Staatssecretaris van Financiën van 26 juni 2018 (vertrouwelijke toelichting fiscale positie Shell in besloten commissievergadering), Kamerstukken II 2017/18, 28 362, nr. 11, V-N 2018/35.16).

29 Aanhangsel Handelingen II 2016/17, 196 en Besluit Beroep in Belastingzaken (2017), par. 2.4.5.

30 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286, BNB 2017/79, HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:287, V-N 2017/12.20.10 en HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, V-N 2017/12.20.16. Vergelijk: ABRvS 26 juni 2017, ECLI:NL:RVS:2017:2008, V-N 2017/41.21.7.

31 Hof Amsterdam (civiele kamer) 5 november 2019 (Stichting Museumkaart), ECLI:NL:GHAMS:2019:3967. Vergelijk: Hof 's-Hertogenbosch (civiele kamer) 19 augustus 2014 (SMS-Parking), ECLI:NL:GHSHE:2014:2803.

32 Zie uitgebreider: de redactie Vakstudie Nieuws die ingaat op de spagaat tussen de maatschappelijke verontwaardiging en de geheimhoudingsplicht van de Belastingdienst/Toeslagen (aantekening redactie Vakstudie Nieuws bij brief Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2019, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 577, V-N 2020/2.23).

33 Rechtbank Den Haag 26 april 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:5386.

zal raken.[34] Daarnaast heeft de fiscale geheimhoudingsverplichting ook effect op het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden[35] of de informatiedeling binnen het in april 2020 opgerichte landelijke Multidisciplinair Interventieteam (MIT).[36] Een laatste, zorgelijke ontwikkeling die niet onvermeld kan blijven is de verschuiving van de uitvoering van de belastingwet.[37] Zo wordt in de Wet CO_2-heffing industrie en in het Wetsvoorstel minimum CO_2-prijs elektriciteitsopwekking – anders dan de traditionele Rijksbelastingdienst – de Dienst Nederlandse emissieautoriteit (NEa) met onzuivere argumentatie belast met de heffing en invordering van deze rijksbelastingen.[38] Uitdrukkelijk is erkend dat de Dienst NEa geen enkele ervaring heeft met heffen en innen van belastingen en de daarop van toepassing zijnde (formele) bepalingen, waaronder de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR.[39]

De toegevoegde waarde van onderzoek naar de (toekomstbestendigheid van de) fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR is dat het bijdraagt aan het bewustzijn van het belang van de geheimhoudingsplicht; met name bij de Staatssecretaris van Financiën, maar ook bij de belastingwetgever, de Belastingdienst en afnemers van fiscale informatie. Daarnaast geeft dit onderzoek een grondige onderbouwing en, daar waar mogelijk, een visie op mogelijke oplossingsrichtingen voor gesignaleerde knelpunten. Anders dan bijvoorbeeld 'goed koopmansgebruik', 'deugdelijke administratie' of 'een in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling' is de fiscale geheimhoudingsbepaling geen open of vage norm.[40] De uitleg van de fiscale geheimhoudingsbepaling wijzigt namelijk niet zozeer door tijdsverloop, jurisprudentie, veranderende maatschappelijke inzichten of voortschrij-

34 Brief Staatssecretaris van Financiën van 19 februari 2020, Kamerstukken II 2019/20, 35 300 IX, nr. 16. Het voornemen om de internetconsultatie voor de zomer van 2020 te publiceren is (waarschijnlijk mede als gevolg van het coronavirus) niet gehaald.

35 Wetsvoorstel, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2.

36 Zie: brief Minister van Justitie en Veiligheid van 18 juni 2020, Kamerstukken II 2019/20, 29 911, 281, blz. 6 waar staat dat een werkgroep informatiedeling onderzoekt welke mogelijkheden er nu al zijn om informatie te delen en op welke wijze gewenste informatiedeling mogelijk kan worden gemaakt.

37 Zie: M.P.A. Spanjers, Belastingheffing zonder Belastingdienst, WFR 2020/115. Vergelijk: brief Staatssecretaris van Financiën van 16 april 2021, Kamerstukken I 2020/21, 35 572, nr. T, blz. 3.

38 Art. 71r, eerste lid, Wbm (Wet van 16 december 2020 tot wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag en de Wet Milieubeheer voor de invoering van een CO_2-heffing voor de industrie (Wet CO_2-heffing industrie), Kamerstukken II 2020/21, 35 575, Stb. 2020, 544) en art. 71g, eerste lid, Wbm (Wetsvoorstel minimum CO_2-prijs elektriciteitsopwekking), Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 2. In de memorie van toelichting wordt dit gebracht als het logische sluitstuk van de betrokkenheid van de Dienst NEa (MvT, Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 3, par. 4.2 en MvT, Kamerstukken II 2020/21, 35 575, nr. 3, par. 4.2) terwijl de Staatssecretaris van Financiën in de Tweede Kamer dit aanmerkte als een 'noodgreep' om de toch al geplaagde Belastingdienst niet verder te belasten (verslag van een algemeen overleg van 2 december 2020, Kamerstukken II 2020/21, 31 066, nr. 767, blz. 21).

39 MvA, Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 6, blz. 22-23. Vergelijk: de bedenkingen van de NOB vanwege het gebrek bij de Dienst NEa aan ervaring met de formeelrechtelijke aspecten van belastingheffing (NOB-commentaar internetconsultatie Wetsvoorstel CO_2-heffing industrie (2020), blz. 4). De Staatssecretaris van Financiën denkt dat voor de uitvoering van deze belastingwet kan worden volstaan met de inzet van 1 à 2 fte (NAV, Kamerstukken II 2020/21, 35 575, nr. 6, blz. 38 en MvA, Kamerstukken I 2020/21, 35 575, nr. C, blz. 13).

40 Rustenburg stelt dat zowel met de term open norm als met de term vage norm een norm wordt bedoeld waarvan de inhoud door de wetgever niet of niet voldoende duidelijk is vastgelegd (Rustenburg 2020, blz. 4).

dende technische ontwikkelingen, maar door de wijziging van de wet zelf.[41] Het is dan ook opmerkelijk te noemen dat uit deze studie blijkt dat de huidige interpretatie van sommige onderdelen van art. 67 AWR afwijkt van hetgeen bij de inwerkingtreding werd beoogd. Zo is de Staatssecretaris van Financiën[42] tegenwoordig van mening dat belastingplichtigen, inhoudingsplichtigen en derden bij derdenonderzoeken zijn aan te merken als aan de geheimhouding onderworpen subjecten, terwijl hiervoor in de wetsgeschiedenis geen enkel aanknopingspunt te vinden is. Deze studie draagt dan ook bij aan een beter begrip van de bepaling en is om die reden van belang voor het bestuursrecht in het algemeen en de fiscale wetenschap in het bijzonder.

1.2 Doel en probleemstelling

In dit proefschrift staat de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR centraal. Ik richt mij op de vraag of het huidige art. 67 AWR nog aan het oorspronkelijke doel voldoet en of met het oog op de toekomst aanpassingen wenselijk c.q. noodzakelijk zijn, mede gelet op de wijze waarop thans aan art. 67 AWR uitvoering wordt gegeven. Op drie punten doe ik onderzoek:

1. een onderzoek naar de doelstellingen van art. 67 AWR. Sluiten de doelstellingen van de huidige fiscale geheimhoudingsbepaling en de motivering daarvan – zoals sinds de Wet VB 1892, de Wet op de BB 1893 en de Wet IB 1914 zijn ontwikkeld – nog aan bij de huidige (rechts)opvattingen? Zo ja, waarom, en zo nee, wat zouden de doelstellingen van de geheimhouding en de motivering daarvan moeten zijn?
2. een onderzoek naar de werking van art. 67 AWR. Functioneert art. 67 AWR overeenkomstig zijn beoogde doel en sluit art. 67 AWR (nog) wel aan bij de wijze waarop hieraan uitvoering wordt gegeven? Zo nee, zou dit opgelost kunnen worden door aanpassingen van dit artikel?
3. een onderzoek naar het belang van art. 67 AWR in relatie tot de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb. Hoe functioneert art. 67 AWR in verhouding tot deze algemene geheimhoudingsbepaling? Volstaat voor de fiscaliteit de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb?

1.3 Opbouw van het onderzoek

1.3.1 Afbakening van het onderzoek

Een onderzoek naar de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR is – naast de hiervoor al genoemde internationale fiscale gegevensuitwisseling – niet alleen relevant voor de Nederlandse rijksbelastingen. Uit de schakelbepalingen van art. 28 WIB, art. 30, vijfde

41 De wetgever formuleert regelmatig open of vage normen met de uitdrukkelijke bedoeling dat de rechter daar via maatwerk invulling aan kan geven. Zie ook: M.W.C. Feteris, Signalen van de Hoge Raad naar de wetgever, RegelMaat 2018-6, blz. 349.

42 Als gevolg van de toeslagenaffaire – waardoor de Staatssecretaris van Financiën moest aftreden – zijn er sinds 2020 twee Staatssecretarissen van Financiën: de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst en de Staatssecretaris van Financiën – Toeslagen en Douane (besluit taken Staatssecretarissen van Financiën (2020)). Daar waar in dit onderzoek de Staatssecretaris van Financiën wordt genoemd wordt – tenzij uitdrukkelijk anders genoemd – de Staatssecretaris van Financiën bedoeld die belast is met de fiscaliteit en de Belastingdienst.

lid, Wet WOZ, art. 231, eerste lid, Gemeentewet en art. 227a, eerste lid, Provinciewet volgt dat de geheimhoudingsbepaling ook van toepassing is op respectievelijk de internationale bijstandsverlening bij de heffing en invordering van belastingen, de waardering van onroerende zaken, de gemeentelijke belastingen en provinciale belastingen. Dit onderzoek richt zich echter op de belastingheffing op rijksniveau in Nederland door de Rijksbelastingdienst.[43] Omwille van de afbakening van dit onderzoek wordt daarom niet specifiek ingegaan op de fiscale invordering of het fiscale strafrecht. Evenmin worden de gemeentelijke en provinciale belastingen behandeld. Ook de overige fiscale geheimhoudingsbepalingen van art. 67 IW 1990, art. 1:33 Adw, art. 50 ALL (Sint maarten), art. 50 ALL (Curaçao), art. 33 ALB (Aruba) of art. 8.21 Belastingwet BES blijven om die reden (nagenoeg geheel) buiten beschouwing. De algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb wordt echter wel behandeld omdat een nadere beschouwing van deze bepaling noodzakelijk is voor de beantwoording van een van de onderzoeksvragen.

1.3.2 Methodologische verantwoording

Voor deze studie zijn meerdere onderzoeksmethoden gehanteerd.[44] In Deel I van deze studie (Hoofdstuk 2 tot en met Hoofdstuk 5) ligt het zwaartepunt op het literatuuronderzoek om te komen tot een systematische beschrijving van het positieve recht. Het uitgangspunt is de grammaticale interpretatie van art. 67 AWR.[45] Uit deze studie blijkt echter dat de huidige wettekst niet altijd duidelijk is. Over het begrip 'een ieder' is weliswaar weinig discussie, maar het begrip 'werkzaamheid' is al veel lastiger te interpreteren.[46] Om nog maar te zwijgen over het begrip 'werkzaamheid' in de context van 'werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet'. De parlementaire geschiedenis zou dan uitkomst kunnen bieden.[47] Zij kan bruikbare aanknopingspunten geven voor de wil van de wetgever (historische interpretatie) of voor doel en strekking van de regeling (teleologische interpretatie).[48] De parlementaire geschiedenis en het commentaar in de literatuur met betrekking tot de

43 Op de Dienst NEa uit het Wetsvoorstel minimum CO_2-prijs elektriciteitsopwekking, Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 2 en de Wet CO_2-heffing industrie, wordt derhalve verder niet specifiek ingegaan.

44 In zijn dissertatie concludeert Tijssen dat in juridisch onderzoek het (tot dan toe) niet gebruikelijk is om iedere keuze voor de bronnen en methoden expliciet te verantwoorden (Tijssen 2009, blz. 183). In vergelijkbare zin: R.A.J. van Gestel, Revitalisering van juridisch-dogmatisch onderzoek: Expliciteren van het impliciete, NJB 2021/21, par. 3.

45 De grammaticale interpretatie: interpretatie naar de letter van de wet. Zie uitgebreider: Vakstudie Algemeen Deel, art. 17 Wet ARB, aant. 5, wetsinterpretatie door de belastingrechter (online, geraadpleegd op 12 november 2017).

46 Vergelijk: de definitie van het begrip 'werkzaamheid' uit de Wet IB 2001 dat inmiddels vier artikelen beslaat (art. 3.91, art. 3.92, art. 3.92a en art. 3.92b Wet IB 2001).

47 Zie uitgebreider over de relevantie én de (on)bruikbaarheid van de parlementaire geschiedenis: R.H. Happé, De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief, WFR 2007/1076, A.O. Lubbers en L.M.J. Sangster, Het gebruik en de bruikbaarheid van parlementaire geschiedenis bij wetsuitleg, WFR 2012/1521 en Marres 2013.

48 De historische interpretatie: interpretatie naar wat de geschiedenis der totstandkoming van de wet omtrent de bedoeling van de wetgever leert (dit kan nog worden onderverdeeld in wetshistorie en rechtshistorie) en de teleologische interpretatie: interpretatie met behulp van de strekking van de wet, veelal bepaald aan de hand van de wetshistorie. Zie uitgebreider: Vakstudie Algemeen Deel, art. 17 Wet ARB, aant. 5, wetsinterpretatie door de belastingrechter (online, geraadpleegd op 12 november 2017).

geheimhoudingsbepaling bij de invoering van de AWR in 1961 zijn echter zeer summier. Zakelijk weergegeven is niet meer gesteld dan dat art. 67 AWR diende ter vervanging van een aantal gelijksoortige bepalingen, voorkomende in diverse belastingregelingen. Voor een goed begrip van de huidige geheimhoudingsbepaling is het derhalve van belang om ook onderzoek te doen naar de geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk. Dit wets- en rechtshistorisch onderzoek aan de hand van de parlementaire geschiedenis, jurisprudentie, beleid en literatuur plaatst het huidige art. 67 AWR in zijn historische context en biedt waardevolle aanknopingspunten voor een beoordeling van de bepaling. Bij het verzamelen van het bronnenmateriaal in de parlementaire stukken, vakliteratuur, boeken en jurisprudentie is met specifieke trefwoorden gezocht in diverse digitale databases en in archieven.[49] Hierbij is sprake geweest van een sneeuwbaleffect.[50] Gezien het hele specifieke, beperkte onderwerp – waarbij veelal een grote overlap bestaat in de aangetroffen bronverwijzingen – bestaat de overtuiging dat voor dit onderzoek de meest relevante en bruikbare bronnen zijn geraadpleegd. Bij de beschouwing van de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb is sprake van een interne rechtsvergelijking waarbij gezocht wordt naar overeenkomsten met c.q. verschillen tussen art. 2:5 Awb en art. 67 AWR.

In Deel II van deze studie (Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10) voert, gezien de geformuleerde onderzoekvragen, de juridisch-dogmatische onderzoeksmethode de boventoon. Juridisch-dogmatisch onderzoek heeft tot doel een systematische beschrijving en ordening van beginselen, regels en begrippen te geven op een bepaald rechtsgebied of leerstuk, met het oog op het oplossen van onduidelijkheden en leemten in het bestaande recht.[51] Het geldende, positieve recht (het huidige art. 67 AWR) is het object van onderzoek.[52] Bij het (literatuur)onderzoek in Deel I zijn talloze potentiële knelpunten gesignaleerd. Van een knelpunt is sprake ingeval niet wordt gehandeld conform de huidige norm of als discussie ontstaat over de vraag of die norm moet worden aangepast. Deze knelpunten worden in Deel II aan de hand van het hierna in paragraaf 4 te behandelen beoordelingskader uitgewerkt om te kunnen beoordelen of een aanpassing wenselijk of noodzakelijk is. Met deze methode kunnen nieuwe kennis en inzichten worden toegevoegd aan het leerstuk van de fiscale geheimhouding. Op basis hiervan worden conclusies getrokken en aanbevelingen gedaan over mogelijke aanpassingen van art. 67 AWR. Deel III van dit onderzoek (Hoofdstuk 11) wordt gevormd door een afsluitend hoofdstuk waarin een samenvatting en de conclusies zijn opgenomen.

---

49 O.a.: bibliotheekdienst van de Belastingdienst in Amsterdam, het Belasting & Douanemuseum in Rotterdam, de Nationale Bibliotheek in Den Haag, het Nationaal Archief in Den Haag, het kenniscentrum van het Nationaal Militair Museum in Soesterberg en de bibliotheek van het IBFD in Amsterdam.

50 Vergelijk: Van Dijck e.a. 2018, blz. 81, nr. 144 en blz. 84, nr. 150.

51 Vergelijk: Gribnau 2006, blz. 32, J.B.M. Vranken, Nieuwe richtingen in de rechtswetenschap, WPNR 2010/6840, Vranken 2010, blz. 451, Smits 2016, blz. 29 en R.A.J. van Gestel, Revitalisering van juridisch-dogmatisch onderzoek: Expliciteren van het impliciete, NJB 2021/21.

52 Gribnau heeft het treffend omschreven: "*Met name in de dogmatiek wordt het belastingrecht onderzocht als een logisch consistent systeem van begrippen, regels en beginselen. Door deze bestudering en analyse van het positieve belastingrecht kunnen strijdigheden met de eenheid of de logische consistentie van het systeem worden opgespoord (…). De wetenschapper kan dan voorstellen tot verbetering doen waardoor de systematische eenheid en samenhang hersteld kunnen worden*" (Gribnau 2006, blz. 32).

1.4 Een beoordelingskader

1.4.1 Algemeen

In Hoofdstuk 2 worden de vijf elementen gedefinieerd die voor de geheimhouding van belang zijn (doelstellingen, onderworpen subjecten, object van geheimhouding, fiscale afbakening en als laatste de uitzonderingen en ontheffingen). De hiervoor genoemde knelpunten kunnen grotendeels aan deze elementen worden gerelateerd. Per knelpunt dient te worden beoordeeld of, in hoeverre en op welke wijze deze moet worden aangepakt (lees: striktere naleving van het bestaande (uitvoerings)beleid, meer aandacht voor de norm of het sanctioneren van normschendingen etc.) dan wel of de bestaande norm aangepast zou moeten worden.[53] In beide gevallen dient hierbij ook te worden gekeken of en in hoeverre aan betrokkenen (betere) rechtsbescherming kan worden geboden. Mogelijke knelpunten kunnen op een systematische wijze worden behandeld aan de hand van een beoordelingskader.[54] Voor dit beoordelingskader is in dit onderzoek voortgeborduurd op de reeds bestaande algemene kaders en de meer specifieke fiscale kaders. Zo wordt door de wetgever bij het maken van nieuw beleid en regelgeving gebruik gemaakt van het zogeheten Integraal afwegingskader voor beleid en regelgeving (IAK).[55] In het Draaiboek voor de regelgeving dat onderdeel is van het IAK wordt voorgeschreven dat wetgeving op rechtsstatelijke en bestuurlijke kwaliteit wordt getoetst.[56] Hierbij dient, naast het IAK zelf, te worden gekeken naar de kwaliteitseisen voor wetgeving zoals verwoord in de nota Zicht op wetgeving (1991) en de Aanwijzingen voor de regelgeving (1992).[57] De meer specifieke fiscale beoordelingskaders hebben veel overlap met de bestaande, algemene beoordelingskaders, maar zijn veelal gericht op de evaluatie van bestaande, materiële belastingwetgeving of de beoordeling van het instrumenteel gebruik van het belastingrecht.[58] Een belangrijk fiscaal onderwerp als bijvoorbeeld het draagkrachtbeginsel is evenwel voor de geheimhouding beduidend minder relevant.

53 Vertaald naar een eenvoudig voorbeeld: de structurele overschrijding van de maximumsnelheid van 50 km/u kan dat worden voorkomen door of minder hard te rijden (striktere naleving van bestaande norm) of door de maximumsnelheid te verhogen naar 60 of 70 km/u (aanpassing van de bestaande norm).

54 Van Dijck e.a. 2018, blz. 13 merken op dat er verschillende termen in omloop zijn als analytisch-, normatief-, theoretisch of toetsingskader. Gribnau spreekt van evaluatiecriteria (Gribnau 2006, blz. 27).

55 Brief Minister van Veiligheid en Justitie van 14 april 2011, Kamerstukken II 2010/11, 29 515, nr. 330. Het IAK is digitaal beschikbaar op https://www.kcwj.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-voor-beleid-en-regelgeving (online, geraadpleegd op 17 december 2018).

56 Draaiboek voor de regelgeving, nr. 10, https://www.kcwj.nl/kennisbank/draaiboek-voor-de-regelgeving/hoofdstuk-2-formele-wetten-op-voorstel-van-de-regering-n-21 (online, geraadpleegd op 17 december 2018).

57 De eisen uit de nota Zicht op wetgeving (1991) zijn uitgewerkt in de Aanwijzingen voor de regelgeving (1992) (nota Vertrouwen in wetgeving (2008), blz. 7).

58 Zie o.a.: W.A. Vermeend, Instrumentalisering van het belastingrecht, WFR 1996/209, Gribnau 2006, blz. 27 e.v., J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers en H. Vording, Verbetering van de kwaliteit van (de uitvoering van) fiscale regelgeving door terugkoppeling, WFR 2009/675, onderdeel 4.1 (uitgebreider: Gribnau & Lubbers 2008, blz. 156 e.v.) en Boer 2013, blz. 33 e.v.

1.4.2 Rechtswaarden en rechtsbeginselen

De fiscale geheimhoudingsverplichting van art. 67 AWR is een rechtsregel die een concrete uitwerking vormt van bovenliggende, abstracte rechtsbeginselen.[59] Hierbij wordt het algemeen geaccepteerde rechtsidee, dat het recht bestaat uit het geheel van rechtsregels en rechtsbeginselen, als uitgangspunt genomen.[60] Dit is gebaseerd op het werk van onder andere Radbruch, Hart en Dworkin.[61] Uit collectief gedeelde, maatschappelijke rechtswaarden (het 'Sein') vloeien normen voort (het 'Sollen').[62] Een dergelijke abstracte rechtswaarde kan verder worden uitgewerkt in de vorm van rechtsbeginselen.[63] Zo kan het veelomvattende, abstracte begrip 'rechtvaardigheid', dat door Radbruch wat concreter wordt gemaakt door drie bestanddelen te onderscheiden: rechtsgelijkheid, doelgerichtheid en rechtszekerheid,[64] worden geconcretiseerd in de vorm van rechtsbeginselen als rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en proportionaliteit.[65] Rechtsbeginselen vormen de normatieve grondslag voor rechtsregels. 'Echte' rechtsbeginselen hebben volgens Gribnau alles te maken met de normen en waarden van een samenleving.[66] Inzicht in de beginselen die aan de geheimhouding (en de uitzonderingen daarop) ten grondgrondslag liggen heeft een oplossend vermogen en geeft een denkrichting voor mogelijke aanpassingen van het leerstuk van de geheimhouding.[67]

1.4.3 Functies van het recht en de beginselen

Het belastingrecht maakt onderdeel uit van het bestuursrecht. Schlössels en Zijlstra onderscheiden drie functies van het bestuursrecht: de legitimerende functie, de instrumentele functie en de waarborgfunctie.[68] Beginselen kunnen een invulling geven aan een of meerdere functies van het recht.[69] Ze geven een richting aan waarbinnen, afhankelijk van de omstandigheden van het geval, een afweging kan worden gemaakt waardoor beginselen

59 Beginselen en doelstellingen leveren de argumentatie op voor de toepassing van de regels (R.H. Happé, De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief, WFR 2007/1076).
60 Vergelijk: Pauwels 2009, blz. 55. Hij verwijst naar Happé 1996 en Gribnau 1998.
61 Zie uitgebreider o.a.: Schenk-Geers 2007, blz. 9 e.v., Pauwels 2009, blz. 55 e.v., Aelen 2014, blz. 136 e.v., Schlössels & Zijlstra 2017, nr. 233 en Krukkert 2018, blz. 99 e.v.
62 Krukkert 2018, blz. 95. Vergelijk: Addink 2018, blz. 483.
63 Vergelijk: Aelen 2014, blz. 137 die stelt dat beginselen over het algemeen verondersteld worden voort te komen uit een breed gedragen maatschappelijk besef over hoe iets zou moeten horen.
64 Gribnau 2006, blz. 33-34.
65 Boer 2013, blz. 15.
66 Beginselen vormen de morele kern van het recht (Gribnau 2007, par. 3.2). Hoewel een beginsel vaak wordt verondersteld (pas) een rechtsbeginsel te zijn wanneer het is erkend door de rechter die het (meerdere malen) heeft toegepast en uitgelegd in zijn rechtspraak is er echter geen eenduidige opvatting over wanneer een rechtsbeginsel als zodanig moet worden erkend (Aelen 2014, blz. 140). Vergelijk: Pauwels 2009, blz. 60. In dit onderzoek worden de termen beginselen en rechtsbeginselen door elkaar gebruikt.
67 Tijssen 2009, blz. 74.
68 Schlössels & Zijlstra 2017, nrs. 7-10.
69 Vergelijk: Aelen 2014, blz. 145 die verwijst naar de door Schlössels geïdentificeerde functies die rechtsbeginselen in een rechtsstelsel bekleden (de constitutieve functie, de rechtsvormende functie, de normerende functie en de strategisch-instrumentele functie).

een brug kunnen slaan tussen deze verschillende functies.[70] In zijn oratie stelde Van Soest dat het doel van het formele belastingrecht is het materiële belastingrecht te realiseren.[71] Aan het formele belastingrecht – waaronder dus ook art. 67 AWR – liggen de beginselen van eenvoud, praktische uitvoerbaarheid en doelmatigheid ten grondslag.[72] De beginselen van het formele belastingrecht zijn volgens Van Soest echter ook gericht op het beschermen van de gerechtvaardigde belangen van de belastingplichtigen, waaronder de geheimhouding.[73] Inzicht in de beginselen heeft een oplossend vermogen en geeft een denkrichting voor mogelijke aanpassingen.[74] Gribnau betoogt dat als een bestaande regel in een bepaalde situatie evident niet tot een rechtvaardige oplossing leidt de onderliggende beginselen aangesproken moeten worden.[75] De beginselen vormen tevens een toetsingskader voor de gevallen waarin de wetgever bij de inwerkingtreding in 1961 – als gevolg van technische en maatschappelijke ontwikkelingen – niet heeft kunnen voorzien. Uit het positieve recht is dan geen oplossing af te leiden en de beginselen kunnen duidelijk maken welke principiële belangen in het geding zijn.[76] Rechtsbeginselen zijn cultuur-, plaats- en tijdgebonden en daarmee dynamisch.[77] De inhoud van een rechtsbeginsel kan – bijvoorbeeld als gevolg van ontwikkelingen in maatschappelijke opvattingen – veranderen en het relatieve gewicht van een beginsel ten opzichte van andere beginselen kan wijzigen.

Aelen concludeert in navolging van Dworkin dat beginselen abstract en richtinggevend zijn, voorvloeiend uit een bepaalde maatschappelijke (of anderszins niet-juridische) opvatting of voortvloeiend uit een bepaald rechtssysteem.[78] Schlössels en Zijlstra omschrijven het als bakens waarop de tot rechtsvorming bevoegde organen zich moeten oriënteren.[79] Rechtsbeginselen maken onderdeel uit van de rechtsvormende processen van wetgever, rechter en bestuursorgaan.[80] De wetgever neemt rechtsbeginselen in acht bij het tot stand brengen van nieuwe wetten.[81] Maar ook ten aanzien van het bestaande recht is reflectie aan de hand van de beginselen noodzakelijk. Recht wordt nooit in zuivere vorm in de maatschappij aangetroffen, maar krijgt in het proces van rechtsvorming steeds weer een andere inhoud.[82]

---

70 Vergelijk: Aelen 2014, blz. 143. Zie ook: Pauwels 2009, blz. 63 die stelt dat beginselen een brugfunctie vervullen tussen de (verandering van) maatschappelijke normen en waarden en het positieve recht.

71 Van Soest 1966, blz. 20. Vergelijk: Wisselink 1982, blz. 77 en Feteris 2007, blz. 1.

72 Vergelijk: Feteris 2007, blz. 5 die spreekt van doelmatigheid.

73 Van Soest 1966, blz. 20.

74 Vergelijk: Gribnau 2007, par. 3.6 die stelt dat: "*Zij [de beginselen, VDS] geven argumenten die in een bepaalde richting wijzen, zij vormen – niet-dwingende – redenen voor een bepaalde beslissing*".

75 Gribnau 2007, par. 3.6.

76 Vergelijk: Aelen 2014, blz. 143. Zij stelt dat beginselen een richting aangeven waarbinnen, afhankelijk van de omstandigheden van het geval, een afweging kan worden gemaakt.

77 Vergelijk: Pauwels 2009, blz. 64 e.v. en de aldaar aangehaalde bronnen.

78 Aelen 2014, blz. 139. Vergelijk: Happé 1996, blz. 78 en Schenk-Geers 2007, blz. 15 e.v.

79 Schlössels & Zijlstra 2017, nr. 233. Gribnau 2006, blz. 31 gebruikt de term normatieve ankerpunten.

80 Vergelijk: Schlössels & Zijlstra 2017, nr. 233 die dit omschrijven als: "*Rechtsbeginselen zijn richtinggevende uitgangspunten voor de normering van het bestuurshandelen en voor de rechtsvorming door de rechter. Zij bieden een kader aan de hand waarvan de rechtmatigheid van het bestuurshandelen wordt afgemeten*".

81 Vide: het Integraal afwegingskader voor beleid en regelgeving (IAK). Vergelijk: J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces, WFR 2010/1388.

82 Schenk-Geers 2007, blz. 16. Vergelijk: Van Soest 1966, blz. 24 die stelt dat uit de bestudering van beginselen conclusies getrokken kunnen worden van wenselijk recht.

Rechtsbeginselen hebben, anders dan rechtsregels, geen 'alles of niets'- karakter, maar hebben een dimensie van gewicht of belang.[83] Beginselen ontlenen hun gewicht aan onderliggende waarden. Het gewicht dat aan een beginsel wordt toegekend is afhankelijk van de vraag of en hoe dat beginsel in een concrete situatie bijdraagt aan het realiseren van de onderliggende waarden.[84] De verwezenlijking van het ene beginsel kan soms ten koste gaan van een ander beginsel.[85] Een rechtsbeginsel geeft een argument voor een bepaalde oplossing, maar daarvan kan worden afgeweken indien en voor zover er andere beginselen of belangen zijn die een andere richting op wijzen en zwaarder wegen.[86] Getracht moet worden de beginselen te optimaliseren, dat wil zeggen dat steeds moet worden gezocht naar die verhouding waarin alle beginselen optimaal worden verwezenlijkt dan wel zo min mogelijk worden beperkt.[87]

Dat een bepaald beginsel in concreto moet wijken voor andere beginselen, hoeft aan de normatieve waarde van het beginsel niet af te doen.[88] Ingeval rechtsbeginselen met elkaar botsen, zal aan de hand van het relatieve gewicht van de beginselen moeten worden bepaald welk beginsel voorrang heeft.[89] Hoe die afweging gemaakt dient te worden, is niet altijd even duidelijk; krijgt het meer fundamentele beginsel voorrang boven het minder fundamentele beginsel of is van belang of en zo ja, hoe en waar het betreffende beginsel is vastgelegd.[90] Een extra complicatie kan zich voordoen als verschil van opvatting bestaat over het gewicht dat aan een bepaald beginsel toekomt. Pauwels betoogt dat gestreefd dient te worden naar het ideaal dat het afwegen van beginselen een zuiver rationele en objectieve bezigheid is.[91] Hij concludeert echter dat een beginselafweging beperkt rationeel is aangezien niet steeds volledig kan worden verantwoord waarom het ene afwegingsresultaat beter is dan het andere.[92] De beperkte rationaliteit houdt volgens Pauwels in dat enerzijds een uiteindelijk afwegingsresultaat weliswaar is te herleiden tot (een afweging van) beginselen, tot op zekere hoogte is te verklaren en te motiveren met juridische argumenten; het afwegingsresultaat is dus geenszins irrationeel of willekeurig. Anderzijds valt volgens hem niet objectief aan te tonen dat een sprong dwingend was, i.e. dat niet een andere sprong kon zijn gemaakt of, anders gezegd, dat het resultaat niet evengoed anders kon zijn geweest. In zoverre is de afweging dus niet volledig rationeel te verantwoorden.

---

83 Vergelijk: Happé 1996, blz. 404, Pauwels 2009, blz. 66 en Aelen 2014, blz. 138.
84 A.W.G.J. Buijze, Het transparantiebeginsel naar Nederlands recht: een visie geïnspireerd op het EU-recht, JBplus 2016/4, par. 2.
85 Vergelijk: Schlössels & Zijlstra 2017, nr. 16.
86 Pauwels 2009, blz. 79.
87 Vergelijk: Van Soest 1966, blz. 21 en Schlössels & Zijlstra 2017, nr. 17. Zie ook: Gribnau die, onder verwijzing naar Radbruch, concludeert dat het recht streeft naar de verwerkelijking van de rechtvaardigheid zonder deze ook daadwerkelijk (volledig) te kunnen realiseren (Gribnau 2006, blz. 33).
88 Schlössels & Zijlstra 2017, nr. 233.
89 Vergelijk: Happé 1996, blz. 79-80 die het samenvat als: "*Een voorrangsregel is een norm aan de hand waarvan in een geval van botsing van beginselen kan worden uitgemaakt welk beginsel het meeste gewicht in de schaal legt, c.q. de voorrang heeft*".
90 Zie: G.H. Addink, Publieke waarden: De beginselen van goed bestuur in de dagelijkse praktijk van ziekenhuis en gemeente, https://kennisopenbaarbestuur.nl/media/23515/publieke-waarden-bestuursrechtelijke-aspecten.pdf (online, geraadpleegd op 29 oktober 2018).
91 Pauwels 2009, blz. 71.
92 Pauwels 2009, blz. 72.

1.4.4 Beginselen die aan de geheimhouding ten grondslag liggen

De belangrijkste (geclusterde) beginselen die, gezien de hiervoor genoemde algemene en de meer specifieke fiscale beoordelingskaders, naar mijn mening aan de geheimhouding ten grondslag liggen zijn hieronder opgenomen en kort toegelicht.[93] In het kader van dit onderzoek is er niet voor gekozen om deze beginselen verder in te delen aan de hand van de verschillende functies van het recht, de oorsprong van de beginselen[94] dan wel een onderscheid te maken in materiële- of formele beginselen[95] of algemene en bijzondere rechtsbeginselen.[96] Beginselen die maar zeer beperkte raakvlakken hebben met de fiscale geheimhoudingsplicht zijn niet opgenomen. Zo heeft de Raad voor de rechtspraak in 2010 bijvoorbeeld besloten om in belastingzaken de naam van publiekrechtelijke lichamen ongeanonimiseerd te publiceren.[97] Wat daar ook van moge zijn, dit was ingegeven vanuit het belang van kenbaarheid van de besteding van publieke middelen (accountabilitybeginsel).[98]

1.4.4.1 Rechtszekerheidsbeginsel

Het rechtszekerheidsbeginsel wordt gerekend tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.[99] Het rechtszekerheidsbeginsel kent een formele en een materiële kant. Enerzijds moeten de rechten en plichten van betrokkenen kenbaar zijn.[100] Anderzijds moeten de regels duurzaam zijn, besluiten worden nageleefd en inbreuken op rechten mogen niet plaatsvinden zonder wettelijke grondslag.[101] Met name de materiële kant van het rechtszekerheidsbeginsel is voor de fiscale geheimhouding relevant. Er is sprake van enige overlap met de privacybeginselen en het legaliteitsbeginsel.[102] In het kader van dit onderzoek gaat het erom dat (de gevolgen van) de fiscale geheimhoudingsbepaling duidelijk[103] en

93 Beginselen zijn niet ergens 'officieel' vastgelegd, maar zij worden wel in de praktijk van het recht of de wetgeving verondersteld (J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces, WFR 2010/1388, par. 2.2).

94 Beginselen kunnen bijvoorbeeld hun oorsprong vinden in moraal of ethiek of hun oorsprong vinden in rechtsculturele uitgangspunten en voortvloeien uit het recht.

95 Vergelijk: Konijnenbelt & Van Male 2014, blz. 268 e.v.

96 Gribnau 2007, par. 3.3.

97 Zie uitgebreider: B.M. van der Sar, De fiscale geheimhoudingplicht, de publicatie van uitspraken en de Anonimiseringsrichtlijnen, TFB 2018/7-36.

98 Concept-MvT, internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011), par. 2.3. Accountability betekent volgens Aelen het laten controleren, verantwoording afleggen (Aelen 2014, blz. 448).

99 Aelen 2014, blz. 12 rekent rechtszekerheid tot de beginselen van behoorlijk toezicht.

100 De rechtszekerheid wordt bevorderd door duidelijke, heldere en, zo mogelijk, eenvoudige wetgeving (Gribnau 2006, blz. 43). Vergelijk: Van den Heuvel 2018, blz. 24-25 die stelt dat regels kenbaar én duidelijk moeten zijn. Dergelijke regels stellen burgers immers in staat hun fiscale rechtspositie jegens de overheid met een bepaalde mate van zekerheid te bepalen.

101 Vergelijk: G.H. Addink, Borgen van publieke waarden: behoorlijk of goed bestuur? Bestuurskunde 2011-2, blz. 14.

102 Konijnenbelt en Van Male oordelen dat het legaliteitsbeginsel eerst en vooral de rechtszekerheid wil bevorderen (Konijnenbelt & Van Male 2014, blz. 38).

103 Duidelijkheid is een zeer fundamenteel kenmerk van behoorlijke regelgeving (Gribnau 2006, blz. 42).

voorspelbaar moet zijn.[104] Niet alleen belastingplichtigen, maar ook de inspecteur en derden moeten aan de hand van wet- en regelgeving kunnen nagaan voor welke doeleinden de fiscale gegevens gebruikt kunnen worden en aan welke partijen de gegevens verstrekt kunnen worden. Al deze partijen kunnen hun handelen hierop afstemmen.[105]

1.4.4.2 Beginselen van legaliteit en legitimiteit

Het legaliteitsbeginsel houdt in dat door het bestuursorgaan niet mag worden gehandeld in strijd met wet- en regelgeving. Hiermee wordt beoogd belastingplichtigen te beschermen tegen onverwachts en (te) vergaand overheidsoptreden.[106] Het legaliteitsbeginsel heeft derhalve raakvlakken met de beginselen van privacy, rechtszekerheid en zorgvuldigheid. Het legitimiteitsbeginsel houdt in dat er draagvlak moet zijn voor overheidsoptreden. Dit geldt niet alleen bij de toepassing van het recht, maar ook bij de vorming van het recht.[107] Gribnau stelt dat overheidshandelen, zoals belastingheffing, niet alleen de toets van legaliteit maar ook de toetsing aan rechtsbeginselen moet kunnen doorstaan. De eis van legitimiteit gaat volgens hem verder dan legaliteit.[108] Gribnau verbindt hieraan de conclusie dat naarmate er minder bekwaamheid, welwillendheid en integriteit aan de belastingwetgever wordt toegeschreven, de wetgever minder betrouwbaar wordt geacht. Verlies aan betrouwbaarheid betekent verlies aan legitimiteit.[109] Het legitimiteitsbeginsel wordt ondersteund door het beginsel van deugdelijke motivering.[110] Wet- en regelgeving winnen immers aan draagvlak als zij berusten op een deugdelijke, kenbare en rationele motivering die de bepaling kan dragen en verklaren.[111] Een van oudsher genoemde doelstelling van de geheimhouding, waarbij het legitimiteitsbeginsel een rol speelt, is de meewerkbereidheid; de inspecteur zou belang erbij hebben om te voorkomen dat gegevens niet worden verstrekt uit vrees voor het gebruik van die gegevens voor andere doeleinden dan de uitvoering van de belastingwet.[112]

1.4.4.3 Privacybeginselen

Privacybeginselen spelen een belangrijke rol in de geheimhoudingsbepaling. Privacy omvat naast het recht op gegevensbescherming ook het meer algemene recht op bescherming

---

104 In zijn evaluatie van de Wet IB 2001 stelt Gribnau dat de burger behoefte heeft aan transparantie, voorspelbaarheid en bestendigheid (Gribnau 2006, blz. 37). Onduidelijke, complexe of snel veranderende belastingwetgeving bevordert de afhankelijkheid van de burger van deskundige adviseurs, hetgeen verlies aan autonomie (zelfredzaamheid) betekent (Gribnau 2006, blz. 38).

105 Vergelijk: Konijnenbelt & Van Male 2014, blz. 38 en Schlössels & Zijlstra 2017, nr. 17.

106 Vergelijk: Aelen 2014, blz. 170. Konijnenbelt & Van Male 2014, blz. 34 spreken van wetmatigheidsbeginsel.

107 Vide: Pauwels 2009, blz. 79.

108 Gribnau 2007, par. 3.5, Gribnau 2012, blz. 7 en Gribnau 2013, blz. 12. Vergelijk: Aelen 2014, blz. 10.

109 Gribnau 2013, blz. 42.

110 Vergelijk: art. 3:46 Awb.

111 Konijnenbelt & Van Male 2014, blz. 300. Vergelijk: *"(…) an authority is obliged to justify its activities by giving reasons for its decisions*" (EHRM 1 juli 2003 (Suominen), ECLI:CE:ECHR:2003:0701JUD003780197, r.o. 36).

112 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 2.2. Vergelijk: HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschueren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277, r.o. 3.2.

van de persoonlijke levenssfeer.[113] Privacy is een grondrecht dat wordt gewaarborgd in de Grondwet[114] en door internationale verdragen zoals art. 23 van de Universele verklaring van de rechten van de mens uit 1948 en de daaruit afgeleide privacy-grondrechten van art. 8 EVRM, art. 17 IVBPR alsmede art. 7 en art. 8 Handvest EU.[115] De privacybeginselen vallen uiteen in onder meer:[116] legaliteit,[117] doelbinding,[118] proportionaliteit,[119] subsidiariteit,[120] dataminimalisatie en -kwaliteit,[121] transparantie[122] en verantwoording.[123] Hoewel de AVG uitsluitend van toepassing is op gegevens die herleidbaar zijn tot natuurlijke personen blijkt uit de jurisprudentie van zowel het HvJ EU als het EHRM dat de waarborgen uit art. 8 EVRM niet alleen zien op natuurlijke personen, maar ook op rechtspersonen.[124] De privacy beschermt derhalve ook bedrijfs- en fabricagegegevens.

De meest vergaande vorm van privacy is de informationele zelfbeschikking; het vermogen van een betrokkene om in beginsel zelf te bepalen in hoeverre (fiscale) gegevens worden opgevraagd, gebruikt en verder bekendgemaakt, met het oog op een zelfbepaald leven.[125] Het kunnen afschermen van informatie – en de geheimen die daarin besloten liggen – is een vorm van vrijheid die een gepaste afstand van anderen, en zeker ook van de overheid,

113 Andere indelingen zijn eveneens mogelijk. Zie uitgebreider: Koops e.a. 2016, die privacy onderverdelen in 9 clusters.

114 De Grondwet telt in de art. 10 t/m art. 13 GW één algemeen en een vijftal specifieke privacy-grondrechten: het recht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer, bescherming van de lichamelijke integriteit, woonrecht, brief-, telefoon- en telegraafgeheim. Zie uitgebreider: Overkleeft-Verburg 2000, blz. 155-178.

115 Zie uitgebreider: Overkleeft-Verburg 2000, par. 3.

116 Vergelijk: M. Hildebrandt, Privacy en identiteit in slimme omgevingen, Computerrecht 2010/172, par. 4.1 die verwijst naar de beginselen in de Richtlijn Gegevensbescherming (95/46/EG).

117 Er dient een deugdelijke grondslag te zijn voor de verwerking van persoonsgegevens.

118 De doelbinding bestaat uit twee belangrijke bouwstenen: ten eerste mogen persoonsgegevens alleen worden verwerkt ten behoeve van welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden. Ten tweede mogen onder omstandigheden de verzamelde persoonsgegevens later ook worden gebruikt voor een ander doel dan waarvoor ze zijn verkregen. Dat mag echter niet gebeuren op een wijze die onverenigbaar is met het doel waarvoor deze gegevens zijn verzameld (opinie doelbinding (2013)).

119 Het middel moet in verhouding staan met het beoogde doel.

120 Er dient gekozen te worden voor het meest geschikte (het voor de betrokkene minst ingrijpende) middel.

121 Geen onnodige verzameling en opslag van persoonsgegevens. Deze gegevens moeten correct, compleet en up-to-date zijn.

122 Voor betrokkenen moet het inzichtelijk zijn welke gegevens worden verwerkt en welke mogelijkheden er zijn om gegevens te verwijderen, te verbeteren of aan te passen.

123 De verwerkingsverantwoordelijke dient technische en organisatorische maatregelen te nemen om persoonsgegevens te beveiligen en is aansprakelijk voor het zorgvuldig naleven van de verplichtingen.

124 Zie o.a.: EHRM 16 april 2002 (Société Colas Est e.a.), ECLI:NL:XX:2002:AE4682 en HvJ EU 17 december 2015 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832, BNB 2016/55. Vergelijk: overweging 14 en overweging 27 preambule AVG.

125 Ontleend aan: Van der Meulen e.a. 1999, blz. 87, M. Hildebrandt, Privacy en identiteit in slimme omgevingen, Computerrecht 2010/172 en T. Hooghiemstra, Informationele zelfbeschikking in de zorg, idee september 2017, blz. 23-25. Hoewel bij informationele zelfbeschikking natuurlijke personen vaak als uitgangspunt worden genomen, heeft dit voor de fiscaliteit eveneens te gelden voor niet-natuurlijke personen. Vergelijk: Van der Meulen e.a. 1999, blz. 87 inzake het beschikken over de controle over bedrijfsgegevens (informationele zelfbeschikking). Zie ook: A.C. Hendriks e.a., Thematische wetsevaluatie Zelfbeschikking in de zorg, Den Haag: ZonMw, 2013.

veronderstelt.[126] Hildebrandt concludeert dat met de opkomst van de informatiemaatschappij deze opvatting over privacy aan belang lijkt te winnen; informationele zelfbeschikking wordt volgens haar gezien als de grondslag van zowel het privacyrecht van art. 8 EVRM als de (inmiddels ingetrokken) Richtlijn Gegevensbescherming.[127] Deze informationele zelfbeschikking botst echter vaak met de belangen van de overheid om gegevens op te vragen (de fiscale waarheidsvinding), al dan niet tijdelijk geheim te houden (controle-strategisch belang) of juist te delen met andere bestuursorganen (de één overheid-gedachte).[128] Burgers zijn echter geen eigenaar van persoonsgegevens, maar de overheid streeft er naar om hen zoveel mogelijk zeggenschap over die gegevens te geven.[129] Dit zou moeten leiden tot een continue afweging van belangen door die overheid.[130] Hierbij moet de mate van zelfredzaamheid van de belastingplichtige niet door de wetgever uit het oog worden verloren.[131]

1.4.4.4 Beginsel van effectieve rechtsbescherming

Het beginsel van effectieve rechtsbescherming (of daadwerkelijke rechterlijke bescherming) is afgeleid van het Europese effectiviteitsbeginsel en waarborgt het recht op een eerlijk proces en stelt minimumeisen aan de rechtsbescherming.[132] Dit valt uiteen in diverse onderdelen zoals de rechten van de verdediging, het beginsel van 'equality of arms', het recht op toegang tot een onafhankelijke en onpartijdige rechter, openbaarheid van de rechtspraak en het recht om zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen.[133] Een ander belangrijk onderdeel van het beginsel van effectieve rechtsbescherming is het bestaan van doeltreffende, evenredige en (voldoende) afschrikwekkende sancties bij schending van het recht.[134] Dit algemeen erkende beginsel is niet alleen tot in de haarvaten van het Nederlandse bestuursrecht verankerd, maar ook gecodificeerd in onder meer art. 6

126 Broeders 2015, blz. 14.

127 M. Hildebrandt, Privacy en identiteit in slimme omgevingen, Computerrecht 2010/172, par. 2.2. De Privacyrichtlijn (Richtlijn 95/46/EG) is met de inwerkingtreding van de AVG ingetrokken.

128 Vergelijk: Uit de parlementaire behandeling van art. 100 nOsw blijkt de wens: "*Daarnaast moet de betreffende persoon kunnen aangeven voor welke gegevens hij de geheimhouding opheft en voor welke tijd dat gebeurt*" (VV, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 5, blz. 12).

129 Brief Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 15 juni 2020 (eigenaarschap van persoonsgegevens), Kamerstukken II 2019/20, 32 761, nr. 165, blz. 2.

130 Vergelijk: art. 4:3, eerste lid, Awb.

131 Zie: CBP, Jaarverslag 2001, https://www.autoriteitpersoonsgegevens.nl/sites/default/files/downloads/jaarverslagen/jv_2001.pdf (online, geraadpleegd op 22 juni 2020), blz. 20-21 over de digitale kluis met persoonsgegevens en de maatschappelijke druk om opgeslagen gegevens ter beschikking te stellen. Vergelijk: T. Hooghiemstra, Informationele zelfbeschikking in de zorg, idee september 2017, blz. 25, het rapport Weten is nog geen doen (WRR 2017), M.B.A. van Hout, Fiscale rechtshulp voor hulpbehoevende belastingplichtigen, WFR 2018/212, Nationale ombudsman, jaarverslag 2018, blz. 4 die constateert dat: "*Het zijn al lang niet meer alleen de meest kwetsbaren die niet mee kunnen komen. Ook zelfredzame burgers lopen vast*", de beleidsbrief regie op gegevens (2019), blz. 2, brief Staatssecretarissen van Financiën van 9 juli 2020 (toolbox doenvermogen), Kamerstukken I 2019/20, 35 026, nr. S, brief Staatssecretarissen van Financiën van 16 november 2020 (structurele aandacht voor doenvermogen), Kamerstukken I 2020/21, 35 026, nr. U en het rapport Burgers beter beschermd (2021), blz. 114-115.

132 Zie uitgebreider: Widdershoven 2011, blz. 104-113.

133 Vergelijk: HvJ EU 6 november 2012 (Otis), ECLI:EU:C:2012:684, r.o. 48. Konijnenbelt & Van Male 2014, blz. 295 spreken hier van het verdedigingsbeginsel.

134 Vergelijk: HvJ EG 11 oktober 2007 (Paquay), ECLI:EU:C:2007:601, r.o. 49.

en art. 13 EVRM en art. 47 Handvest EU.[135] Toegespitst op de geheimhouding betekent dit dat bij de inrichting van de interne rechtsorde ervoor gezorgd dient te worden dat de uitoefening door betrokkenen van rechten c.q. betwisting van verplichtingen die uit de geheimhouding voortvloeien niet uiterst moeilijk of onmogelijk wordt gemaakt. Daarnaast moeten er doeltreffende, evenredige en (voldoende) afschrikwekkende sancties bestaan bij een schending van de fiscale geheimhoudingsverplichting.

1.4.4.5 Beginselen van zorgvuldigheid en evenredigheid

Het zorgvuldigheidsbeginsel wordt gerekend tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en houdt in dat een bestuursorgaan bij het nemen van een besluit met de nodige zorgvuldigheid moet handelen. Het zorgvuldigheidsbeginsel kent een formele en een materiële kant. Het formele zorgvuldigheidsbeginsel ziet op de voorbereiding, totstandkoming en vormgeving van besluiten. Het materiële zorgvuldigheidsbeginsel ziet op de zorgvuldige belangenafweging, waarbij geen sprake mag zijn van willekeur of onevenredige uitkomsten.[136] Evenredigheid of proportionaliteit kan worden beschouwd als een fundamenteel rechtstatelijk beginsel waarbij het gaat om de juiste verhouding tussen doel en middel.[137] Bij het opnemen of evalueren van wettelijke voorschriften die tot bekendmaking van fiscale gegevens verplichten of bij het verlenen van een ontheffing van de geheimhouding speelt de zorgvuldige belangenafweging een belangrijke rol. Deze belangenafweging dient helder gemotiveerd en transparant zijn.[138]

1.4.4.6 Beginselen van effectiviteit en efficiëntie

Konijnenbelt en Van Male stellen dat de instrumentele functie van het bestuursrecht betekent dat het moet voldoen aan de eisen van effectiviteit en efficiëntie.[139] Het bestuur heeft een principieel dienende functie heeft: het is er niet om gezag uit te oefenen zonder meer, maar om 'het algemeen belang' te dienen.[140] Met overheidsoptreden moeten de beoogde doelen zo veel en zo goed mogelijk worden bereikt op een doelmatige wijze.[141] Volgens Aelen houdt de effectiviteit van het toezicht in dat de toezichthouder de doelstellingen van het toezicht behaalt en zijn taken adequaat uitoefent.[142] Schlössels en Zijlstra menen dat zolang geen afbreuk wordt gedaan aan de andere waarborgen van de democratische

135 Widdershoven 2011, blz. 104.
136 Vergelijk: G.H. Addink, Borgen van publieke waarden: behoorlijk of goed bestuur? Bestuurskunde 2011-2, blz. 14.
137 Gribnau 2006, blz. 60. Hij onderscheidt daarbinnen de elementen geschiktheid, noodzakelijkheid en evenredigheid.
138 Deze transparantie ziet mede op het afleggen van democratische verantwoording (Vergelijk: Gribnau 2006, blz. 59).
139 Konijnenbelt & Van Male 2014, blz. 33. In de literatuur worden hiervoor soms ook de termen doeltreffendheid en doelmatigheid gebruikt (vergelijk: Boer 2013, blz. 35).
140 Konijnenbelt & Van Male 2014, blz. 274. Vergelijk: Schlössels & Zijlstra 2017, nr. 5 die schrijven: "*Het uitgangspunt dat de overheid of het bestuur slechts het algemeen belang behoort te behartigen wordt ook wel tot uitdrukking gebracht door het beginsel van de dienende overheid*".
141 Vergelijk: Konijnenbelt & Van Male 2014, blz. 46 en 47.
142 Aelen 2014, blz. 148.

rechtsstaat, effectiviteit van het overheidsoptreden van allergrootst belang is.[143] Met deze stelling brengen zij een zekere prioriteit aan tussen effectiviteit van het overheidsoptreden en de juridische waarborgen.[144] Toegepast op de (fiscale) geheimhouding betekent dit dat toepassing, uitbreiding of beperking van de geheimhoudingsplicht dienstbaar moet zijn aan het overheidsoptreden in het algemeen (de één overheid-gedachte) en de uitvoering van de belastingwet in het bijzonder.

1.4.5 De criteria van het beoordelingskader

Als basis voor de beoordeling van de fiscale geheimhoudingsbepaling in Deel II van deze studie (Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10) heeft het op rechtswaarden geënte model uit de nota Zicht op wetgeving (1991) gediend.[145] Dit model stelt volgens Boer de eigen waarde van het recht duidelijk centraal en de genoemde criteria geven een gerichtheid op de verwerkelijking van rechtsbeginselen weer.[146] De hiervoor behandelde rechtsbeginselen die aan de geheimhouding (en de uitzonderingen daarop) ten grondslag liggen zijn een uitwerking van abstracte rechtswaarden als rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en doelgerichtheid en zijn elk in één of meerdere criteria terug te vinden. Daar waar de criteria van het beoordelingskader botsen kan, bij het maken van een belangenweging, worden teruggegrepen naar de achterliggende beginselen. Het model uit de nota Zicht op wetgeving (1991) is aangevuld met de relevante, meer specifieke onderdelen van de fiscale beoordelingskaders. Dit heeft geleid tot de volgende criteria:

1.4.5.1 Transparantie in doelstelling van de regeling

Een belangrijk criterium voor de beoordeling van wetgeving is het antwoord op de vraag in hoeverre de regeling voldoet aan de doelstelling.[147] Vanuit de vraag 'wat heeft de wetgever willen bereiken in het licht van politiek-maatschappelijke en beleidsmatige opvattingen?' biedt dit een handvat voor de beoordeling van de betreffende regeling.[148] Dit criterium is met name voor de beoordeling van de doelstellingen van art. 67 AWR in Hoofdstuk 6 van belang. Verwijzend naar de regeling rijksbegrotingsvoorschriften constateert Boer dat het vaststellen van de doelstelling van de regeling prominenter naar voren moet worden gebracht in het beoordelingskader van de nota Zicht op wetgeving (1991).[149] Het gaat er hierbij niet alleen om dat de doelstelling van de regeling kenbaar is, maar ook dat

143 Schlössels & Zijlstra 2017, nr. 28. Vergelijk: Van der Meulen 2014, blz. 117 die constateert dat rechtsstaat en efficiency tegenpolen zijn. De rechtsstaat beschermt vrijheid door overheidsmacht te spreiden en te binden aan procedurele voorschriften en andere checks en balances. Dit kost tijd en geld.

144 Vergelijk: Aelen 2014, blz. 50 die concludeert dat effectiviteit een uitgangspunt moet zijn van het overheidsoptreden.

145 Vergelijk: Boer 2013, blz. 39.

146 Boer 2013, blz. 35.

147 Een goede voorbereiding is derhalve noodzakelijk en die omvat mede dat beleidsdoelstellingen helder worden geformuleerd (nota Zicht op wetgeving (1991), blz. 25).

148 Gribnau 2006, blz. 36. Radbruchs 'doelgerichtheid' kan hiermee worden geoperationaliseerd.

149 Boer 2013, blz. 41.

het besluitvormingsproces inzichtelijk wordt gemaakt;[150] waarom zou deze doelstelling moeten worden bereikt? Concreet betekent dit:

- de aan de regeling ten grondslag liggende doelstellingen zijn helder en volledig geformuleerd;
- de aan de regeling ten grondslag liggende doelstellingen zijn deugdelijk en transparant gemotiveerd.

1.4.5.2 Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen

Volgens de nota Zicht op wetgeving (1991) is rechtmatigheid de meest belangrijke kwaliteitseis voor wetgeving.[151] Hieronder moet ook worden begrepen de verenigbaarheid met hogere regelgeving en internationale verdragen.[152] Ondanks deze vanzelfsprekendheid moet er blijvend voor worden gewaakt dat politieke en beleidsmatige overwegingen hieraan geen afbreuk doen. Onrechtmatigheid van wetgeving is in een rechtsstaat principieel onjuist en vermindert het vertrouwen in de overheid.[153] Zoals hiervoor al is aangeven, concludeert Boer dat de criteria uit de nota Zicht op wetgeving (1991) een gerichtheid op de verwerkelijking van rechtsbeginselen weergeven. Concreet betekent dit:

- de regeling mag niet in strijd met hogere regelgeving of met fundamentele algemene rechtsbeginselen;
- bij toepassing van de regeling mag niet worden gehandeld in strijd met de grondrechten;
- bij toepassing van de regeling mag niet worden gehandeld in strijd met de behoorlijkheid en zorgvuldigheid.

1.4.5.3 Doeltreffendheid en doelmatigheid

Het criterium doeltreffendheid en doelmatigheid houdt in dat het door de wetgever beoogde doel daadwerkelijk moet kunnen worden bereikt (effectief) en wel op een wijze die ook doelmatig is (efficiënt).[154] Gestreefd dient te worden naar consistentie in de regelgeving.[155] Concreet betekent dit:

- de regeling is volledig en consistent, maar biedt tegelijkertijd ruimte voor onvoorziene gevallen (maatwerk);
- er bevinden zich geen onduidelijkheden, onvolkomenheden of tegenstrijdigheden in de (tekst van de) regeling.

150 Zie uitgebreider: Gribnau 2006, blz. 58 e.v. die vijf vormen van transparantie beschrijft.
151 Nota Zicht op wetgeving (1991), blz. 24.
152 Vergelijk: Nota Zicht op wetgeving (1991), blz. 24 e.v. en Boer 2013, blz. 36 e.v. inzake het beoordelingskader van Vermeend.
153 Nota Zicht op wetgeving (1991), blz. 24.
154 Boer 2013, blz. 35. Dit criterium hangt overigens sterk samen met het criterium uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.
155 Het niet in acht nemen van de plicht tot consistentie betekent willekeur (Happé 1996, blz. 54). De afwezigheid van tegenstrijdigheid bevordert de rechtszekerheid en de rechtsgelijkheid (Gribnau 2006, blz. 55).

1.4.5.4 Subsidiariteit en evenredigheid

Een fundamentele eis bij alle overheidsoptreden is dat de overheid niet nodeloos vergaand in de samenleving ingrijpt.[156] Het dwingt de wetgever tot het maken van een redelijke belangenafweging.[157] Concreet betekent dit:

- de regeling is een uitkomst van een (continue) belangenafweging en leidt niet tot een onevenredige regeldruk.

1.4.5.5 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Wetten die niet of onvoldoende uitvoerbaar of handhaafbaar zijn, dreigen tot een symbool, een dode letter, te verworden.[158] De uitvoerbaarheid hangt grotendeels samen met het criterium doeltreffendheid en doelmatigheid. Handhaafbaarheid betekent dat bij de inrichting van de interne rechtsorde ervoor gezorgd dient te worden dat de uitoefening door betrokkenen van rechten c.q. betwisting van verplichtingen die uit de regeling voortvloeien niet uiterst moeilijk of onmogelijk wordt gemaakt en dat effectieve rechtsbescherming wordt geboden. Concreet betekent dit:

- de regeling moet praktisch uitvoerbaar zijn;
- er wordt voorzien in effectieve rechtsbescherming.

1.4.5.6 Duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur

Een regeling waarbij onderlinge afstemming met andere regels binnen het rechtstelsel achterwege is gelaten kan leiden tot inconsistenties en onnodige fricties.[159] Een wettelijke regeling vormt het resultaat van afwegingen waarbij voor– en nadelen van verscheidene alternatieven zijn afgewogen.[160] Uiteraard moet belastingwetgeving voldoende flexibel zijn om in te kunnen spelen op (komende) maatschappelijke ontwikkelingen, maar instabiele regelingen doen afbreuk aan de betrouwbaarheid en het gezag van de wetgever.[161] Continuïteit in en bestendigheid van de regels zijn van belang voor de rechtszekerheid en daarmee voor de doeltreffendheid daarvan.[162] Dit neemt niet weg dat de wetgever bij het ontwerpen van een wettelijke regeling zich rekenschap dient te geven van de wijze

156 Nota Zicht op wetgeving (1991), blz. 26.
157 Er is enige mate van overlap tussen de criteria doeltreffendheid en doelmatigheid.
158 Nota Zicht op wetgeving (1991), blz. 27.
159 Nota Zicht op wetgeving (1991), blz. 29. Hoewel dit in de nota Zicht op wetgeving (1991) is omschreven als onderlinge afstemming komt duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur concreter en dwingender over (gedeeltelijk ontleend aan: W.A. Vermeend, Instrumentalisering van het belastingrecht, WFR 1996/209).
160 Gribnau spreekt van verenigbaarheid met het bestaande rechtssysteem (Gribnau 2006, blz. 65).
161 Gribnau 2006, blz. 50. Een flexibele norm maakt een verdere rechtsontwikkeling mogelijk zonder dat een voortdurende aanpassing van de wettelijke norm aan de actualiteit nodig is (Gribnau 2006, blz. 47).
162 Nota Zicht op wetgeving (1991), blz. 23.

waarop wordt geëvalueerd.[163] Evaluatie kan immers een bijdrage leveren aan de verbetering van de kwaliteit van die regelgeving en de uitvoering daarvan.[164] Concreet betekent dit:
- de doelstelling van de regelgeving past binnen de (fiscale) structuur;
- de regelgeving is uitvoerbaar binnen de (fiscale) structuur;
- de regelgeving is duurzaam;
- de regelgeving wordt geëvalueerd.

1.4.5.7 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Het laatste, maar niet minder belangrijke criterium is eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Eenvoud en vereenvoudiging impliceren dat de uitvoerbaarheid van de belastingwet bevorderd wordt.[165] Hoe minder verfijningen, hoe doorzichtiger de regeling in principe is.[166] Dit verbetert de toegankelijkheid, maar zou ten koste kunnen gaan van andere criteria. Duidelijkheid is een zeer fundamenteel kenmerk van behoorlijke regelgeving.[167] Belastingplichtigen moeten vrij eenvoudig duidelijkheid kunnen verkrijgen over hun rechtspositie (voorzienbaarheid). Onduidelijke, complexe of snel veranderende wetgeving zorgt voor afhankelijkheid van deskundige adviseurs en betekent een verlies van zelfredzaamheid.[168] Onder eenvoud moet ook worden verstaan de uniformiteit van begrippen.[169] Hierbij dient in sommige gevallen verder te worden gekeken dan alleen de fiscaliteit. Concreet betekent dit:
- doel, strekking en gevolgen van de regeling moeten duidelijk zijn;
- maatwerk in de regeling gaat niet ten koste van de eenvoud van de regeling.

1.5 Hoofdstukindeling

Dit onderzoek is, naast dit inleidende hoofdstuk, opgedeeld in drie delen. In Deel I wordt in Hoofdstuk 2 tot en met Hoofdstuk 5 de huidige fiscale geheimhoudingsbepaling uitgediept en in haar historische en maatschappelijke context wordt geplaatst. Zo wordt in Hoofdstuk 2 aandacht besteed aan de historie en de ontwikkeling van het leerstuk van de fiscale geheimhouding in het pre-AWR-tijdperk. Hierbij is voor mij een vast stramien zichtbaar geworden van elementen die voor de fiscale geheimhoudingsbepaling van belang zijn (doelstellingen, onderworpen subjecten, object van geheimhouding, fiscale afbakening en als laatste de uitzonderingen en ontheffingen). Aan de hand van dit vaste stramien

163 Nota Zicht op wetgeving (1991), blz. 39-40.
164 J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers en H. Vording, Verbetering van de kwaliteit van (de uitvoering van) fiscale regelgeving door terugkoppeling, WFR 2009/675. Een evaluatie kan uiteraard niet om de vraag heen of de regeling wellicht toch nog minder complex zou kunnen zijn (Gribnau 2006, blz. 43).
165 Gribnau 2006, blz. 45.
166 Gribnau 2006, blz. 39. Vergelijk: "*Het wil mij voorkomen, dat de Overheid bij het maken van wetten en verordeningen er tegen moet waken, dat door het groote aantal ingewikkelde bepalingen van de wet tal van burgers in overtreding kunnen komen. Hoe eenvoudiger de wet is, hoe minder gelegenheid en aanleiding er zal zijn tot overtreding*" (Tabakswet 1921, Handelingen II 1920/21, blz. 1767).
167 Gribnau 2006, blz. 42.
168 Gribnau 2006, blz. 38.
169 Gribnau 2006, blz. 56.

wordt in Hoofdstuk 3 de huidige bepaling nader beschouwd.[170] In Hoofdstuk 4 wordt op hoofdlijnen stilgestaan bij de gevolgen van schending van de geheimhoudingsplicht, de Wob en de (indirecte) rechtsbescherming. Deze onderwerpen zijn relevant voor de beantwoording van de onderzoeksvragen in Deel II van deze studie. Tot slot wordt in Hoofdstuk 5 ingegaan op de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb en de geheimhoudingsbepalingen die bij de invoering van de Awb in 1994 behouden bleven. In Deel II worden in Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10 de gesignaleerde knelpunten per element nader uitgewerkt in het licht van het hiervoor geschetste beoordelingskader. In Hoofdstuk 2 zijn de elementen die voor de geheimhouding van belang zijn reeds gedefinieerd. Deel III van dit proefschrift bevat in Hoofdstuk 11 een samenvatting van de bevindingen van de voorafgaande hoofdstukken alsmede de slotconclusies. De aanbevelingen die in de voorgaande hoofdstukken zijn gedaan over mogelijke aanpassingen van art. 67 AWR passeren hier nogmaals de revue.

170 Feitelijk wordt in Hoofdstuk 2 en in Hoofdstuk 3 een tweetal deelvragen beantwoord: hoe is art. 67 AWR tot ontwikkeling gekomen en wat zijn de belangrijkste elementen van deze bepaling.

DEEL I – MET EEN BLIK OP HET VERLEDEN NAAR HET HEDEN

HOOFDSTUK 2

Fiscale geheimhouding in het pre-AWR-tijdperk

2.1 Inleiding

Tot de inwerkingtreding van de AWR was de fiscale geheimhoudingsbepaling op het punt van inhoud en redactie in diverse materiële heffingswetten verschillend geregeld.[1] Bij zijn vergelijking van de geheimhoudingsbepalingen in 1964 constateert Koning dat – rekening houdend met het tijdstip van hun totstandkoming – bij de recentere geheimhoudingsbepalingen een steeds strakkere lijn werd getrokken waarbij de geheimhoudingsbepalingen steeds strikter werden geïnterpreteerd.[2] Hij verklaart dit door de verdergaande, bijzondere bevoegdheden die, met name na de Tweede Wereldoorlog, aan de Belastingdienst zijn verleend. Hij acht de uitoefening van deze bevoegdheden alleen dan aanvaardbaar als daartegenover een vergaande geheimhoudingsverplichting staat. Het is volgens Koning dan ook zonder meer juist te noemen dat bij de vervanging van de geheimhoudingsbepalingen in art. 67 AWR aansluiting is gezocht met de meest verstrekkende. De parlementaire geschiedenis en het commentaar in de literatuur met betrekking tot de geheimhoudingsbepaling bij de invoering van de AWR in 1961 zijn zeer summier. Voor een goed begrip van de huidige geheimhoudingsbepaling, die in Hoofdstuk 3 nader wordt beschouwd, heb ik daarom in dit hoofdstuk aandacht besteed aan de geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk. Dit wets- en rechtshistorisch onderzoek aan de hand van de parlementaire geschiedenis, jurisprudentie, beleid en literatuur plaatst het huidige art. 67 AWR in zijn historische context en biedt waardevolle aanknopingspunten voor een beoordeling van de bepaling in Deel II van deze studie (Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10).

2.1.1 De parlementaire geschiedenis van art. 67 AWR

De AWR is tot stand gekomen omdat voorheen iedere heffingswet zijn eigen formele voorschriften kende die op het punt van inhoud en redactie verschillend waren geredigeerd.[3]

1 Cloudt heeft dit in 1956 treffend samengevat: "*Art. 59 van het Algemeen Rijksambtenarenreglement, art. 29 van het Ambtenarenreglement Belastingdienst, art. 9 van de Wet Vervanging Fiscaal Noodrecht en de in de diverse belastingwetten voorkomende geheimhoudingsartikelen zijn alle verschillend geredigeerd. Zij hebben echter alle de strekking de belastingambtenaar tot geheimhouding te verplichten met betrekking tot al hetgeen hem als zodanig bekend wordt (...)*" (H.J.H. Cloudt, Het verschoningsrecht van de belastingambtenaar, WFR 1956/732).

2 H.E. Koning, De geheimhoudingsverplichting van de fiscus, WFR 1964/681. Koning was Staatssecretaris van Financiën in de periode 1982-1989.

3 Wet van 2 juli 1959, houdende regelen, welke aan een aantal rijksbelastingen gemeen zijn (Algemene wet inzake rijksbelastingen), Kamerstukken II 1957/58, 4080, Stb. 1959, 301.

Hierdoor was een onoverzichtelijke situatie ontstaan.[4] Met een algehele herziening en vereenvoudigingsoperatie werd getracht eenheid te scheppen.[5] Een van de formeelrechtelijke bepalingen die uniform in de AWR werd opgenomen, was een algehele geheimhoudingsbepaling.[6] De memorie van toelichting met betrekking tot deze bepaling was zeer beperkt.[7] In wezen werd niet meer opgemerkt dan dat het artikel diende ter vervanging van een aantal gelijksoortige bepalingen, voorkomende in diverse materiële belastingwetten.[8] Daarnaast werd verwezen naar de sanctiebepaling in art. 272 Sr bij schending van de geheimhouding. Gedurende de verdere parlementaire behandeling is over de geheimhoudingsbepaling geen enkele opmerking gemaakt.

In de fiscale literatuur is het grote belang van het wetsvoorstel onderkend.[9] Over de in het wetsvoorstel opgenomen geheimhoudingsplicht is echter weinig terug te vinden. Fray gaat in zijn kritische commentaar op het wetsvoorstel – hij vroeg zich af of een algemene wet die op allerlei belastingen van toepassing zou moeten zijn wel zou werken – in het geheel niet in op de geheimhouding.[10] In zijn eveneens kritische commentaar merkt Hofstra over de verplichting tot geheimhouding slechts zijdelings op dat dit in beginsel uitputtend is geregeld.[11] De Jonge heeft een serie van vier artikelen gewijd aan het wetsvoorstel waarbij de geheimhouding slechts éénmaal, zeer marginaal is genoemd.[12] Scheltens gaat in zijn zesluik over het wetsvoorstel kort in op de geheimhoudingsplicht.[13] Hij stelt dat met de uitbreiding van de geheimhoudingsplicht in art. 102 Wet IB 1914 voor de niet-ambtelijke deskundigen ten onrechte is afgeleid dat op grond van die bepaling de belastingconsulent ook tot geheimhouding verplicht zou zijn.

---

4 Feteris 2007, blz. 12. Zie ook: VV, Kamerstukken II 1949/50, 915, nr. 4, blz. 31 waarin wordt opgemerkt dat voor de SW 1956 reeds vervallen wetten en besluiten moeten worden geraadpleegd. Gepleit werd voor een algemene wet op het gebied van het fiscaal strafrecht, strafprocesrecht, boekhouding, geheimhouding enz. Vergelijk: Kamerlid Hofstra die bij de behandeling van de Wet VFN betreurde dat de Wet VFN slechts de codificatie van een fragment van de belastingwetgeving betrof (Handelingen II 1951/52, blz. 1864) en Kamerlid Lucas die pleitte voor een algemene wet (Handelingen II 1951/52, blz. 1937).

5 Zie uitgebreider: Douma e.a. 2019 (v/h De Blieck), blz. 1-6.

6 Art. 65 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 2. De bepaling is (ongewijzigd) vernummerd naar art. 67 AWR bij Nader gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken I 1957/58, 4080, nr. 157.

7 MvT, Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, blz. 23. Vergelijk: Wattel 1992, blz. 220 die aangeeft dat de strekking van de bepaling niet uit de wordingsgeschiedenis van de AWR blijkt.

8 A-G W.P. Bakhoven constateert in zijn conclusie voorafgaand aan HR (civiele kamer) 14 mei 1964, ECLI:NL:HR:1964:15, NJ 1964/430 dat de memorie van toelichting summier is en dat dit hem niet veel verder brengt.

9 O.a.: De Jonge die – alleen al vanwege de omvang van de memorie van toelichting – tot de conclusie kwam dat het wetsvoorstel van grote betekenis was (L.J.M. de Jonge, Het ontwerp algemene wet inzake rijksbelastingen, WFR 1955/1019).

10 F.A. Fray, Ontwerp van de algemene wet inzake rijksbelastingen, WFR 1955/1233 en WFR 1955/1258. Een citaat van Fray mag in dit kader niet onvermeld blijven: "*Appelen, snijbonen en een doos schoensmeer kan men in een boodschappenmandje doen, maar daarom blijven het onderscheiden grootheden, die ieder hun eigen behandeling vragen*".

11 H.J. Hofstra, Herziening van de belastingwetgeving, De Naamlooze Vennootschap november 1955, nr. 8.

12 L.J.M. de Jonge, Het ontwerp algemene wet inzake rijksbelastingen, WFR 1955/1149. Andere bijdragen stonden in WFR 1955/1019, WFR 1955/1049 en WFR 1955/1129.

13 J.P. Scheltens, Het Ontwerp van een Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, Maandblad voor Belastingrecht 1955/1956, nr. 1 t/m 6, blz. 74.

2.2 Geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk

De parlementaire geschiedenis en het commentaar in de literatuur met betrekking tot art. 67 AWR is zeer summier. Hieruit kan worden afgeleid dat het opnemen van een geheimhoudingsbepaling destijds kennelijk dermate evident was dat hierop geen nadere toelichting noodzakelijk was. Aangezien de parlementaire geschiedenis rondom art. 67 AWR summier is, zal ik nader ingaan op de diverse fiscale geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk. Onderzoek naar de ontwikkeling van het leerstuk van de fiscale geheimhouding in het pre-AWR-tijdperk verschaft inzicht in de huidige bepaling en plaatst art. 67 AWR in zijn historische context. In Appendix A zijn de wetteksten van de verschillende geheimhoudingsbepalingen opgenomen.[14]

2.2.1 Hoe ver terug in de geschiedenis?

De fiscale geheimhouding heeft een eeuwenlange geschiedenis. Zo schrijft Bos-Rops dat de Staten van Holland al in 1543 bedongen dat zij zelf de nieuwe belastingen van Karel V zouden regelen zodat de kohieren (belastingdossiers) die daarvoor zouden worden opgemaakt, geheim zouden blijven.[15] Van Soest geeft aan dat de 10de penning uit 1569 – die mede tot de Tachtigjarige Oorlog heeft geleid – ten dele berustte op het verzet tegen de openlegging der boeken.[16] Grapperhaus merkt op dat ook bij de 'Liberale Gifte' van 1747 (een heffing over het vermogen) werd beloofd de opbrengst geheim te houden.[17] In zijn boek over de geschiedenis van de Belastingdienst gaat Pfeil in op de inkomsten- en vermogensheffingen gedurende de Bataafs-Franse tijd (1795-1810).[18] Hij laat zien dat de belastingwetgever uitgaat van het stelsel van zelftaxatie waarbij het vaststellen van de belastingschuld wordt overgelaten aan de belastingplichtige. Kenmerkend hiervoor is de geheimhouding. Volgens Pfeil vloeit de geheimhouding voort uit de in brede kring gedeelde vrees dat het krediet van de ondernemers en handelaren zou worden geschaad als hun vermogens op straat komen te liggen.[19] Ook bij de voldoening van de verschuldigde belasting is volgens Pfeil geheimhouding troef.[20] Om openbaarmaking van de verschuldigde belastingsommen te voorkomen mocht de belastingbetaler zijn belastingschuld in twee of drie aanslagbiljetten splitsen.[21]

---

14 In voorkomende gevallen zijn in Appendix A – naast de geheimhoudingsbepaling – ook de wetteksten van de separate uitwisselingsbepalingen opgenomen. Deze uitwisselingsbepaling vormde de grondslag voor het uitwisselen en gebruik van fiscale gegevens door de inspecteurs (der registratie en successie en der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen) ten behoeve van de uitvoering van de verschillende belastingwetten.

15 Bos-Rops 1993, blz. 348.

16 Van Soest 1966, blz. 13. Vergelijk: Van der Poel 1935, blz. 45.

17 Grapperhaus 1993, blz. 45. Vergelijk: Liesker & Fritschy 2004, blz. 377 en Veenstra 2009, blz. 194 over de opbrengsten van de Liberale Gifte van 1747.

18 Pfeil 2009, blz. 219 e.v.

19 Pfeil 2009, blz. 222. Vergelijk: Van Voorthuijsen 1848, deel 2, hoofdstuk 3, blz. 47 e.v. die constateert dat onterecht vrees bestaat voor de kredietwaardigheid van een koopman als zijn inkomen bekend wordt. Het risico kan worden beperkt door het opleggen van een verplichting tot geheimhouding.

20 Pfeil 2009, blz. 221-222.

21 Vergelijk: Van Langenhuysen & Van Langenhuysen 1848, deel 1, blz. 12.

Het is bijzonder interessant om helemaal te beginnen vanaf de Middeleeuwen.[22] Desondanks begin ik bij de Wet VB 1892 omdat hier de basis is gelegd voor de huidige geheimhoudingsbepaling.[23] Hierbij speelt mee dat de belastingheffing tot de negentiende eeuw veelal was gebaseerd op uiterlijke tekenen van welstand zodat van geheimhouding geen sprake kon zijn. Zo beschrijft Pfeil de beperkte belastingtechniek en de bescheiden controlemogelijkheden waardoor de belastingwetgever zich lange tijd noodgedwongen moest bedienen van uiterlijke en makkelijk controleerbare tekenen van welstand.[24] Ook Koning geeft aan dat vele belastingen in de negentiende eeuw zozeer waren gebaseerd op uiterlijke tekenen van welstand dat van geheimhouding geen sprake kon zijn.[25]

2.2.2 De Tweede Wereldoorlog

Gedurende de Tweede Wereldoorlog zijn door de Duitse bezetter diverse fiscale regelingen ingevoerd waarbij geheimhouding 'op papier' was geregeld.[26] Tijdens de oorlog heeft Van den Berge al betoogd dat de Duitse bezetter de fiscale geheimhoudingsplicht diende te eerbiedigen, ook wanneer Duitse organen om inlichtingen verzochten.[27] Essers heeft uitgebreid onderzoek gedaan naar het Nederlandse belastingrecht gedurende de Duitse bezetting.[28] De centrale vraag in zijn studie was in welke mate de verschillende actoren die verantwoordelijk waren voor het Nederlandse belastingrecht gedurende die periode weerstand hebben geboden aan de Duitse bezetter. In zijn onderzoek gaat hij in op de 'volledige capitulatie op het terrein van de fiscale geheimhoudingsplicht'. Hij trekt de harde conclusie dat de Belastingdienst de fiscale geheimhoudingsplicht te gemakkelijk heeft prijsgegeven ten behoeve van de Duitse belangen en dat schendingen van de geheimhoudingsplicht zonder wezenlijk verzet zijn

22 Zie uitgebreider voor enkele historische beschouwingen over de belastingheffing en geheimhouding: Grapperhaus 1993, Bos-Rops 1993, Bos-Rops 2001, Liesker & Fritschy 2004, Pfeil 2009 en Veenstra 2009.

23 De SW 1859 blijft, mede dankzij de herziening in 1917, niet buiten beeld (Wet van 20 januari 1917, houdende wijziging der Successiewet, Kamerstukken II 1916/17, 324, Stb. 1917, 189. Het eerdere wetsvoorstel, Kamerstukken II 1915/16, 210 werd op 29 november 1916 in de Eerste Kamer verworpen en in aangepaste vorm kort daarna opnieuw ingediend en aangenomen).

24 Pfeil 2009, par. 4.1.2, blz. 214 e.v. Hij geeft ook aan dat men het maatschappelijk onaanvaardbaar vond dat de overheid zit te snuffelen in de papieren van belastingplichtige. Met name vanuit de kringen rond koophandel en nijverheid zou eeuwenlang verzet zijn gerezen tegen de 'openbaarmaking der fortuinen', mede vanwege de vrees dat daarmee schade zou worden berokkend aan de kredietwaardigheid en concurrentiepositie van de kooplieden en neeringdoenden.

25 H.E. Koning, De geheimhoudingsverplichting van de fiscus, WFR 1964/681. Vergelijk: MvA (Rijksbegroting 1930), Kamerstukken II 1929/30, 2 VII B, nr. 8, blz. 13 waar over de Wet PB 1896 werd opgemerkt dat deze belasting werd geheven *"(…) naar uiterlijk waarneembare kenteekenen, zoodat een belang van geheimhouding ontbreekt*". Zie ook: Het Financieele Dagblad 7 augustus 2019, De voorloper van de spaartaks werd veelvuldig ontdoken, https://fd.nl/economie-politiek/1311148/de-voorloper-van-de-spaartaks-werd-veelvuldig-ontdoken (online, geraadpleegd op 3 september 2019).

26 O.a.: art. 28 Besluit WB 1940, art. 14 Besluit DB 1941 en de schakelbepaling van art. 24 Besluit DP 1941.

27 W.H. van den Berge, Belastingrecht in bezet gebied, Weekblad der Belastingen 1940/3551-3553, blz. 334.

28 Essers 2012. Vergelijk: L.J.A. Pieterse, Boekbeschouwingen (bespreking van P.H.J. Essers, Belast verleden. Het Nederlandse belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime, Deventer: Kluwer 2012), RM Themis 2013-3.

geaccepteerd.[29] De fiscale geheimhoudingsplicht (op papier) was gedurende de Tweede Wereldoorlog niet in overeenstemming met de harde realiteit. Het wordt dan ook terecht omschreven als een ongemakkelijke episode in de Nederlandse (fiscale) geschiedenis.[30]

2.2.3 Selectie materiële belastingwetten

Niet alle onderzochte materiële belastingwetten voegen voor dit onderzoek evenveel toe. Zo zijn geen geheimhoudingsbepalingen opgenomen in de ingetrokken wetsvoorstellen Wet op het weergeld 1916,[31] Wet op de voornamenbelasting 1916,[32] Wet op de plaatskaartenbelasting 1916[33] en de Wet tot heffing van een reisbelasting.[34] Andere voorbeelden zijn de Speelkaartenwet 1919,[35] de Rijwielbelastingwet 1924,[36] de Wegenbelastingwet 1926[37] en de Omzetbelastingwet 1933.[38] In deze belastingwetten waren evenmin geheimhou-

29 Essers 2012, blz. 225-230 en blz. 503-504. Vergelijk: Alphen 2011, blz. 40. Zij stelt dat: "*De Duitsers hebben zich echter niets van deze geheimhoudingsplicht aangetrokken*".

30 L.J.A. Pieterse, Boekbeschouwingen (bespreking van P.H.J. Essers, Belast verleden. Het Nederlandse belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime, Deventer: Kluwer 2012), RM Themis 2013-3, blz. 143.

31 Ontwerp van wet betreffende de heffing van weergeld (Wet op het weergeld 1916), Kamerstukken II 1915/16, 207, 2.

32 Ontwerp van wet tot heffing eener voornamenbelasting (Wet op de voornamenbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 222, nr. 2. Zie uitgebreider: Schaap 2013.

33 Ontwerp van wet tot heffing eener belasting op plaatsbewijzen voor personenvervoer met openbare middelen van vervoer (Wet op de plaatskaartenbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 215, nr. 2.

34 Ontwerp van wet tot heffing van een reisbelasting, Kamerstukken II 1935/36, 327, nr. 2 inzake een voorgestelde belasting op buitenlandse plezierreizen. In het Nationaal Archief is correspondentie terug te vinden van de Duitse regering die (tevergeefs) verzoeken om een vrijstelling voor reizen naar de Olympische Spelen van Berlijn (Nationaal Archief, Den Haag, Ministerie van Financiën: Verbaal Archief Administratie der Belastingen (later) Directoraat-Generaal der Belastingen, nummer toegang 2.08.69, inventarisnummer *13*).

35 Wet van 25 juli 1919, tot heffing eener belasting op speelkaarten (Speelkaartenwet 1919), Kamerstukken II 1918/19, 85, Stb. 1919, 513. Zie uitgebreider: De Klerck 1924.

36 Wet van 20 juni 1924, tot heffing eener belasting op rijwielen (Rijwielbelasting 1924), Kamerstukken II 1923/24, 268, Stb. 1924, 306. In de voorloper van de rijwielbelasting, de Wet PB 1896 was evenmin een geheimhoudingsbepaling opgenomen (De zesde grondslag van de Wet van 16 April 1896, tot regeling der Personele Belasting (Wet op de Personele Belasting 1896), Kamerstukken II 1895/96, 15, Stb. 1896, 72). Zie uitgebreider: De Klerck 1924, Grapperhaus 2005, blz. 50 e.v. en Het Financieele Dagblad 14 augustus 2019, De rijwielbelasting: veel gedonder per gulden, https://fd.nl/economie-politiek/1312417/de-rijwielbelasting-veel-gedonder-per-gulden (online, geraadpleegd op 3 september 2019).

37 Wet van 30 december 1926, tot het heffen van eene belasting en treffen van verdere voorzieningen ten behoeve van openbare verkeerswegen te land (Wegenbelastingwet 1926), Kamerstukken II 1926/26, 68, Stb. 1926, 464. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1925/26, 313. Zie ook: Pekelharing 1927 en Du Toy van Hees 1927. Bij de herziening in 1934 werd de naam gewijzigd in Motorrijtuigenbelastingwet (art. 5 Wet van 6 oktober 1934, tot instelling van een Verkeersfonds, Kamerstukken II 1933/34, 244, Stb. 1934, 534).

38 Wet van 25 oktober 1933, tot heffing van eene omzetbelasting (Omzetbelastingwet 1933), Kamerstukken II 1933/34, 68, Stb. 1933, 546. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1932/33, 305. Bij de NvW werd het wetsontwerp uitgebreid waarbij de bepalingen van het wetsvoorstel weeldeverteringsbelasting werden toegevoegd (NvW, Kamerstukken II 1933/34, 68, nr. 1). In het wetsvoorstel Weeldeverteringsbelasting was evenmin een geheimhoudingsbepaling opgenomen (Kamerstukken II 1925/26, 325, Kamerstukken II 1926/27, 69, Kamerstukken II 1927/28, 32 en Kamerstukken II 1932/33, 13. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 12 juni 1933, Kamerstukken II 1933, 11, nr. 1).

dingsbepalingen opgenomen. De hiervóór genoemde (voorgestelde) belastingwetten zijn in zoverre relevant omdat ze inzicht geven in de destijds heersende gedachte dat geheimhouding kennelijk niet voor alle belastingwetten noodzakelijk was. Andere ingetrokken wetsvoorstellen, zoals de Wet IB 1908,[39] het debietrecht op tabak,[40] de Wet BDH 1916,[41] de Wet op de Vlootbelasting 1916,[42] en de Wet op de Pensioenbelasting 1916,[43] of bijvoorbeeld de Zegelwet 1917[44] – waarin geen geheimhoudingsbepaling voorkwam – zijn daarentegen wel relevant. Ze geven niet alleen het tijdsbeeld weer, maar bevatten soms ook ontbrekende tussenschakels waardoor latere belastingwetgeving beter kan worden geduid.[45] Het Ontwerp van wet Belastingherziening 1939 bevatte meerdere belastingen en was te veelomvattend.[46] Het werd ingetrokken met de bedoeling deze in separate wetsvoorstellen opnieuw in dienen. Door de Duitse inval in mei 1940 is het daar nooit meer van gekomen. Gezien het belang voor de positie van de inhoudingsplichtige wordt dit wetsvoorstel juist wel behandeld.[47] Naast de materiële belastingwetten waren algemene geheimhoudingsbepalingen opgenomen in bijvoorbeeld het Organisatiebesluit (1904),

39 Ontwerp van wet tot heffing eener inkomstenbelasting (Wet op de Inkomstenbelasting 1908), Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 10 maart 1908, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 22.

40 Ontwerp van wet tot heffing van een debietrecht op tabak, Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 17 september 1913, Kamerstukken II 1913/14, 16, nr. 16.

41 Ontwerp van wet tot heffing eener belasting op de goederen in de doode hand (Wetsvoorstel BDH 1916), Kamerstukken II 1915/16, 209, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij (ongedateerde) brief Minister van Financiën, Kamerstukken II 1918/19, 82, nr. 1.

42 Ontwerp van wet tot heffing eener belasting als bijdrage in de kosten van de vloot, inzonderheid voor zoover deze strekt tot verdediging van Nederlandsch-Indië (Wet op de Vlootbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 208, 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 24 oktober 1918, Kamerstukken II 1918/19, 55, nr. 1.

43 Ontwerp van wet tot heffing eener belasting als bijdrage in de kosten van de toekenning van ouderdomsrente (Wet op de Pensioenbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 206, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 24 oktober 1918, Kamerstukken II 1918/19, 55, nr. 1.

44 Wet van 22 maart 1917, tot heffing van het recht van zegel (Zegelwet 1917), Kamerstukken II 1916/17, 70, Stb. 1917, 244. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, 212. Zie uitgebreider: Adriani 1927, Ohmstede 1917, Van Steenbergen 1920 en De Wilde 1924.

45 De economische crisis in de jaren 30 van de vorige eeuw leidde tot het wetsvoorstel tot heffing van een crisisinkomstenbelasting waarbij aansluiting werd gezocht bij de systematiek van de Wet IB 1914 (Ontwerp van wet tot heffing van eene crisisinkomstenbelasting, Kamerstukken II 1933/34, 305, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 31 januari 1936, Kamerstukken II 1935/36, 68, nr. 1). Hoewel het wetsvoorstel werd ingetrokken, geeft het ontbreken van enige toelichting wel aan dat de geheimhouding in 1933 kennelijk al behoorlijk 'ingeburgerd' was. Vergelijkbaar is de Couponbelasting die in 1934 als aanvulling op de Wet op de DT 1917 werd ingevoerd waarbij de opbrengsten van effecten werden belast. In de memorie van toelichting noch in overige parlementaire stukken is de geheimhouding van art. 25 Couponbelasting (art. 23 Ontwerp van Wet) aan de orde gekomen (Wet van 29 december 1933 tot heffing van een Couponbelasting, Kamerstukken II 1933/34, 170, Stb. 1933, 780). Zie uitgebreider: Karmelk & Tekenbroek 1934 I.

46 Ontwerp van wet tot heffing van een nationale inkomstenen winstbelasting en wijziging van enkele belastingwetten (Wet Belastingherziening 1939), Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 6 oktober 1939, Kamerstukken II 1939/40, 74, nr. 1.

47 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 7, par. 2.4.1.

het Organisatiebesluit Belastingen (1920),[48] het ARAR[49] en het Ambtenarenreglement Belastingdienst (1931).[50] Deze geheimhoudingsbepalingen zagen veelal niet specifiek op fiscale gegevens en zijn om die reden dan ook niet verder uitgewerkt. Het pre-AWR-tijdperk kwam met de inwerkingtreding per 1 november 1961 van de Wet op de loterijbelasting ten einde.[51] Hoewel de AWR grotendeels op 1 oktober 1962 in werking trad,[52] werd de AWR al geheel van toepassing verklaard op de Wet op de loterijbelasting.[53] In de Uitvoeringsbeschikking AWR werd de delegatiebepaling van (destijds) art. 67, tweede lid, AWR niet uitgewerkt.[54] Christiaanse geeft aan dat alleen de delegatiebepalingen – welke van direct praktisch belang voor de loterijbelasting waren – werden uitgewerkt.[55]

2.2.4 Vast stramien

Zoals in Hoofdstuk 1 al werd opgemerkt, is bij het doornemen en beoordelen van de verschillende belastingwetten in het pre-AWR-tijdperk voor mij een vast stramien zichtbaar geworden van elementen die voor de fiscale geheimhoudingsplicht van belang zijn. Aan de hand van onderstaande elementen zal ik de verschillende, relevante belastingwetten in het pre-AWR-tijdperk behandelen:

1. de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling. Wat wordt met de geheimhoudingsbepalingen beoogd te bereiken?
2. de onderworpen subjecten. Welke personen en/of instanties zijn onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht?
3. het object van de geheimhouding. Op welke gegevens en informatie is de geheimhoudingsverplichting van toepassing?

48 In zowel art. 101 Organisatiebesluit (1904) als art. 86 Organisatiebesluit Belastingen (1920) was een identieke, algemene geheimhoudingsbepaling opgenomen. Uit de toelichting van Odendaal op het Organisatiebesluit Belastingen (1920) blijkt dat deze bepaling zag op onder meer ambtelijke voorschriften, contacten met de pers en informatie over personeel (Odendaal 1922, blz. 44-45).

49 Art. 59 ARAR. In 1988 werd de geheimhoudingsbepaling uit art. 59 ARAR overgeheveld naar art. 125a, derde lid, Ambtenarenwet 1929 (Wet van 20 april 1988 tot wijziging van de Ambtenarenwet 1929 ter zake van de uitoefening van grondrechten, Kamerstukken II 19 495, Stb. 1988, 229).

50 Art. 29 Ambtenarenreglement Belastingdienst (1931). In het besluit Minister van Financiën van 19 oktober 1987, nr. 587-22267, V-N 1987/2250, 5 wordt op art. 29 Ambtenarenreglement Belastingdienst (1931) gewezen.

51 Wet van 14 september 1961, houdende regelen inzake de belastingheffing met betrekking tot loterijen en andere kansspelen (Wet op de loterijbelasting), Kamerstukken II 1960/61, 5787, Stb. 1961, 313. De naam van de wet werd nadien gewijzigd in Wet op de Kansspelbelasting (Wet van 10 december 1964, houdende nadere regelen met betrekking tot kansspelen (Wet op de kansspelen), Kamerstukken II 1964/65, 7603, Stb. 1964, 483).

52 Zie: J. H. Drent, Bij de inwerkingtreding van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen, WFR 1962/4623, Vakstudie Algemeen deel, Aanhef AWR, aant. 2 t/m 4 (online, geraadpleegd op 23 mei 2019) over de verschillende tijdstippen van de (gedeeltelijke) inwerkingtreding van de AWR en Douma e.a. 2019 (v/h De Blieck), blz. 4.

53 Koninklijk besluit van 20 oktober 1961 (inwerkingtreding AWR voor loterijbelasting), Stb. 1961, 332.

54 Uitvoeringsbeschikking Algemene wet inzake rijksbelastingen, besluit Staatssecretaris van Financiën van 30 oktober 1961, B1/18853, Stcrt. 1961, 211.

55 J.H. Christiaanse, De Algemene Wet inzake rijksbelastingen uit het dok, WFR 1961/4578 en WFR 1961/4579.

4. de fiscale afbakening van de geheimhoudingsplicht. Ten behoeve van welk specifiek, fiscaal doel zijn de gegevens verzameld en voor welke (fiscale) doeleinden mogen de gegevens worden gebruikt?
5. de uitzonderingen en ontheffingen. In welke overige gevallen en voor welke andere doeleinden is de geheimhoudingsbepaling niet van toepassing?

2.3 De doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling

Met het opnemen van een fiscale geheimhoudingsbepaling is beoogd bepaalde doelen te bereiken. Met een nadere beschouwing kan worden vastgesteld wat de doelstellingen zijn, waarom die doelen van belang zijn en waarom een fiscale geheimhoudingsbepaling kan bijdragen aan het realiseren van die doelstellingen.[56] Zoals blijkt uit deze paragraaf is in het pre-AWR-tijdperk met name bij de invoering van de Wet VB 1892 stevig gediscussieerd tussen voor- en tegenstanders over de nut en noodzaak van geheimhouding. Bij de Wet op de BB 1893 werd op de doelstellingen voortgeborduurd. In latere belastingwetten wordt de geheimhoudingsverplichting – of juist het ontbreken daarvan – veelal niet specifiek meer gemotiveerd.

2.3.1 Wet op de Vermogensbelasting 1892

Bij de totstandkoming van de Wet VB 1892 is tussen voor- en tegenstanders uitvoerig van gedachten gewisseld over de strikte geheimhoudingsplicht van art. 47 Wet VB 1892.[57] Koning verklaart dit doordat geheimhouding een 'nieuwigheid' was.[58] Eerdere wetsvoorstellen om vermogen te belasten haalden de eindstreep niet.[59] Pfeil geeft aan dat hiervoor talloze argumenten uit de hoge hoed werden getoverd waaronder het aloude verzet tegen de 'openbaarmaking der fortuinen'.[60] In de memorie van toelichting bij de Wet VB 1892 is aangegeven dat niets onbeproefd is gelaten om stipte geheimhouding van de aanslagen te verzekeren.[61] Het vasthouden aan het beginsel van geheimhouding zou zelfs een beslissende factor zijn geweest bij de totstandkoming van de wet.[62] Kamerlid Kolkman gaf tijdens de parlementaire behandeling zelfs aan dat: "*De grondslag van deze wet is geheimhouding*".[63] Geheimhouding werd onder meer verzekerd doordat de uitvoering van de wet werd

56 De motivering in de memorie van toelichting bij bijvoorbeeld de geheimhoudingsbepaling van art. 64 SW 1859 werpt weinig licht op de doelstellingen: "*De behoefte aan eene bepaling, als in dit artikel is opgenomen, is lang gevoeld geworden*" (MvT bij art. 32, Kamerstukken II 1856/57, CXIV, nr. 3, blz. 1138).

57 Wet van 27 september 1892, tot heffing eener Vermogensbelasting (Wet op de Vermogensbelasting 1892), Kamerstukken II 1891/92, 125, Stb. 1892, 223. De geheimhoudingsbepaling was opgenomen in art. 43 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 2, vernummerd naar art. 47 Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 46. Bij koninklijk besluit van 5 september 1918, Stb. 1918, 542 vernummerd naar art. 52 Wet VB 1892.

58 H.E. Koning, De geheimhoudingsverplichting van de fiscus, WFR 1964/681. Zie over de geheimhouding ook: Van Walsum 1900, blz. 326 e.v., Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 354 e.v. en Adriani 1935, blz. 387 e.v.

59 Voor een uitgebreid overzicht: Rahder 1892, blz. 113-254.

60 Pfeil 2009, blz. 227.

61 MvT, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 3, blz. 10.

62 VV (aanvulling van de wet op de vermogensbelasting), Kamerstukken II 1902/03, nr. 186, nr. 4, blz. 6.

63 Handelingen II 1891/92, blz. 1338.

opgedragen aan de ambtenaren der registratie omdat hun aantal veel geringer was dan dat van de ambtenaren der directe belastingen.[64]

Belastingplichtigen werden geacht op eigen aangifte volledige openheid van zaken te geven. Hiertegenover stond dan een strikte geheimhouding.[65] Als tweede argument werd aangedragen dat het een feit van algemene bekendheid was dat bij het publiek van oudsher een grote weerstand bestond tegen openbaarmaking van vermogens. Het zou volgens Minister Pierson niet verstandig zijn om met de openbaarmaking deze nieuwe belasting impopulair te maken.[66] Openbaarmaking zou juist een prikkel kunnen zijn om een te lage aangifte te doen. In een pleidooi voor openbaarheid werd door Kamerleden betoogd dat de controle van het publiek onmisbaar zou zijn. Minister Pierson zag echter in publiciteit een groot gevaar.[67] De neiging om anderen rijker in te schatten dan zij werkelijk zouden zijn zou juist een vrijbrief opleveren om zelf dan ook maar een te lage aangifte in te dienen.[68] Ook bij de invoering van de navorderingsmogelijkheid in de Wet VB 1892 in 1903 werd opnieuw gepleit voor openbaarheid omdat dit het meest afdoende middel tegen fraude was.[69] In zijn reactie was Minister Harte van Tecklenburg kort en bondig: het doel van het wetsvoorstel was niet bedoeld om de beginselen van de bestaande wet te herzien.[70] Een discussie over geheimhouding had naar zijn mening geen zin.

2.3.2 Wet op de bedrijfsbelasting 1893

Direct na de invoering van de Wet VB 1892 werd het Ontwerp van wet op de BB 1893 bij de Tweede Kamer ingediend.[71] In dit wetsvoorstel was een strikte geheimhoudingsbepaling opgenomen die – inclusief de strafbaarstelling – nagenoeg identiek was aan de bepaling van (destijds) art. 47 Wet VB 1892.[72] In de memorie van toelichting wordt dan ook kortweg verwezen naar de vlak daarvoor ingevoerde Wet VB 1892.[73] Ook hier was het beginsel van

64 VV, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 4, par. 15, blz. 31. In 1927 werd de aanslagregeling opgedragen aan de inspecteurs der directe belastingen (Wet van 28 april 1927, houdende nadere voorzieningen ten aanzien van de heffing van vermogensbelasting, de verdedigingsbelasting I en de inkomstenbelasting, Kamerstukken II 1926/27, 71, Stb. 1927, 98. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1925/26, 170).

65 MvT, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 3, par. 6, blz. 9. Vergelijk: Kamerlid Stuers die bij de behandeling van de Wet IB 1914 opmerkte dat: "*Indertijd, toen de vermogensbelasting als een nieuwe zaak hier geïntroduceerd word, is door de Regeering plechtig gezegd, dat men de patiënten uitnoodigde om zelf op te geven wat hun vermogens en inkomsten waren, doch dat daartegenover stond de heilige belofte, dat de Regeering het voor zich zou houden en dat het niet verder zou gaan*" (Handelingen II 1913/14, blz. 2100).

66 VV, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 4, par. 13, blz. 29.

67 MvA, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 7, par. 13, blz. 51.

68 VV, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 4, par. 13, blz. 29. Minister Pierson verwees hierbij naar negatieve ervaringen in het buitenland.

69 VV (aanvulling van de wet op de vermogensbelasting), Kamerstukken II 1902/03, 186, nr. 4, blz. 6.

70 MvA (aanvulling van de wet op de vermogensbelasting), Kamerstukken II 1903/04, 20, nr. 1, blz. 2.

71 Ontwerp van wet van eener bedrijfs- en beroepsbelasting, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2, met als eindresultaat de Wet van 2 oktober 1893, tot heffing eener belasting op bedrijfs- en andere inkomsten (Wet op de Bedrijfsbelasting 1893), Kamerstukken II 1892/93, 71, Stb. 1893, 149.

72 Art. 41 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2. In het Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 8 werd het artikel vernummerd naar art. 35 waarbij de strafbepalingen verhuisden naar art. 47.

73 MvT, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 3, blz. 21.

geheimhouding een van de hoofdvoorwaarden voor de totstandkoming van de wet.[74] Minister Pierson beargumenteerde de geheimhouding door te wijzen naar de Wet VB 1892 waarop werd voortgebouwd;[75] het paste niet om een ander stelsel te huldigen. Hierbij gaf hij aan dat Engeland en Pruissen niet al decennialang aan geheimhouding zouden vasthouden als daaraan geen voordelen zouden zijn verbonden. Kritiek vanuit het parlement was er echter ook; als sprake was van een gemaakte fout door het stelsel van geheimhouding in de Wet VB 1892, moest deze eenmaal gemaakte fout bij de Wet op de BB 1893 dan maar worden voortgezet?[76] Ook de opmerking dat ten aanzien van de aanslagen in de bedrijfsbelasting een andere maatstaf kon worden aangelegd dan bij de vermogensbelasting vond echter geen gehoor.[77] Minister Pierson sprak over een res judicata waarbij hij verwees naar het verworpen amendement van Kamerlid Mees in de vermogensbelasting.[78] Volgens Minister Pierson zou een koopman juist op niets meer prijsstellen dan op de geheimhouding van zijn bedrijfswinst.[79]

2.3.3 De toelichting op de doelstellingen in latere belastingwetten

In latere belastingwetten wordt de strikte geheimhoudingsverplichting – of juist het ontbreken daarvan – veelal niet specifiek meer toegelicht. Zo staat in de memorie van toelichting van het (ingetrokken) wetsvoorstel tot heffing van een debietrecht op tabak slechts: "*De verplichting tot geheimhouding komt overeen met die in de wet op de bedrijfsbelasting opgenomen. Evenals daar heeft zij ook hier alle reden van bestaan*".[80] Op 1 mei 1915 is, ter vervanging van de Wet op de BB 1893, de Wet IB 1914 in werking getreden.[81] In art. 102 Wet IB 1914 was een strikte geheimhoudingsbepaling opgenomen.[82] Bij de totstandkoming van de Wet IB 1914 is voor de geheimhouding voortgeborduurd op de Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893.[83] In de memorie van toelichting noch in de verdere behandeling van het wetsvoorstel werd gemotiveerd waarom de geheimhoudingsbepaling noodzakelijk was.[84] In

74 Vergelijk: Handelingen I 1893/94, blz. 77.
75 Handelingen II 1892/93, blz. 1179.
76 Handelingen II 1892/93, blz. 1498.
77 Kamerlid Gerritsen die suggereerde dat de leden van de Eerste Kamer – wellicht vanwege persoonlijke motieven – bezwaren hadden tegen de openbaarmaking van de kohieren van de vermogensbelasting, tegen openbaarmaking in de bedrijfsbelasting minder bezwaren zouden hebben (Handelingen II 1892/93, blz. 1498). Destijds behoorden veel leden van de Eerste Kamer tot de fiscale elite van voornamelijk adellijke en patricische families. Zie uitgebreider: Moes 2012.
78 Handelingen II 1892/93, blz. 1499.
79 Handelingen II 1892/93, blz. 1499.
80 MvT, Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 3, blz. 10. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 17 september 1913, Kamerstukken II 1913/14, 16, nr. 16.
81 Wet van 19 december 1914, tot heffing eener Inkomstenbelasting (Wet op de Inkomstenbelasting 1914), Kamerstukken II 1913/14, 18, Stb. 1914, 563. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1911/12, 144 en Kamerstukken II 1912/13, 44.
82 Art. 98 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 2.
83 Sinninghe Damsté 1931, blz. 477. In zijn conclusie voorafgaand aan HR (civiele kamer) 14 mei 1964, ECLI:NL:HR:1964:15, NJ 1964/430 betoogt A-G W.P. Bakhoven dat de tekst van art. 67 AWR nog de meeste overeenkomsten vertoont met die van art. 102 Wet IB 1914 en dat er nog het meeste voor te zeggen is om in art. 67 AWR een voortzetting te zien van art. 102 Wet IB 1914.
84 Juist het opheffen van de fiscale geheimhoudingsplicht door het opnemen van een mogelijkheid om inlichtingen te verstrekken ten behoeve van de gemeentelijke inkomstenbelasting leidde (wederom) tot veel discussie. Zie uitgebreider: par. 7.1 hierna.

de OWB 1916 – een belasting over de vermeerdering van het inkomen of de winst als gevolg van de oorlogstoestand (Eerste Wereldoorlog) – werd voor zover mogelijk qua systematiek aansluiting gezocht bij de Wet IB 1914.[85] Met betrekking tot de geheimhoudingsbepaling van art. 67 OWB 1916 werd slechts opgemerkt dat deze was ontleend aan de Wet IB 1914.[86] De Verd. Bel. I – ter bestrijding van de kosten van de Eerste Wereldoorlog – werd als een tweede vermogensbelasting ingevoerd met een afwijkend tarief.[87] De bepalingen van de Wet VB 1892, waaronder de fiscale geheimhoudingsbepaling, waren grotendeels van overeenkomstige toepassing.[88] Tegelijkertijd met Verd. Bel. I werd ook de Verd. Bel. II ingevoerd die aansloot bij de bepalingen van de Wet IB 1914.[89] Opmerkelijk genoeg was géén geheimhoudingsbepaling opgenomen en ontbrak een verwijzing naar art. 102 Wet IB 1914.

Ook in de Tabakswet 1921 werd het opnemen van een geheimhoudingsbepaling niet specifiek gemotiveerd.[90] In de memorie van toelichting wordt slechts opgemerkt dat de verplichting tot geheimhouding 'mutatis mutandis' overeenkomt met die in de Wet IB 1914.[91] Vergelijkbaar is het (ingetrokken) wetsvoorstel BDH 1916.[92] Slechts in algemene termen wordt verwezen naar de Wet VB 1892 en de Wet IB 1914. In het (ingetrokken) wetsvoorstel op de Pensioenbelasting 1916 werden alle bepalingen van de Wet IB 1914 van toepassing verklaard "(…) *voor zoover die bepalingen niet in strijd zijn met de bepalingen dezer wet en voor zoover de aard dier bepalingen hare toepasselijkheid niet uitsluit*".[93] Direct na de Tweede

85 Wet van 22 juni 1916, tot heffing eener oorlogswinstbelasting (Wet Oorlogswinstbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 331, Stb. 1916, 288. Het voorstel van wet werd ingediend op 10 maart 1916 en in krap drie maanden door beide Kamers geloodst. Zie ook: Stenfert Kroese 1916 en Koster 2019.

86 MvT, Kamerstukken II 1915/16, 331, nr. 3, blz. 15.

87 Wet van 18 augustus 1916, tot heffing van buitengewone belastingen ter gedeeltelijke bestrijding der kosten van den oorlogstoestand (Verdedigingsbelasting I), Kamerstukken II 1915/16, 313, Stb. 1916, 411. De wet was bedoeld als tijdelijke belasting voor drie belastingjaren (1916/17 t/m 1918/19), maar werd pas in 1941 afgeschaft.

88 Art. 2 Verd. Bel. I.

89 Wet van 18 augustus 1916, tot heffing van eene buitengewone belastingen ter gedeeltelijke bestrijding der kosten van den oorlogstoestand (Verdedigingsbelasting II), Kamerstukken II 1915/16, 313, Stb. 1916, 412. Zie uitgebreider: Ohmstede 1916, blz. 47 e.v.

90 Wet van 6 mei 1921, tot heffing van een tabaksaccijns (Tabakswet 1921), Kamerstukken II 1920/21, 19, Stb. 1921, 712. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, 219, Kamerstukken II 1917/18, 83 en Kamerstukken II 1919/20, 20.

91 Art. 50, MvT, Kamerstukken II 1915/16, 219, nr. 3, blz. 16. Vergelijk: art. 33 Wet op de DT 1917 waarin de geheimhoudingsbepaling niet verder werd gemotiveerd dan een algemene opmerking dat verscheidene artikelen waren overgenomen uit de Wet IB 1914 (MvT, Kamerstukken II 1915/16, 202, nr. 3, blz. 7). Zie ook: art. 6 van de Wet van 26 juli 1918 tot vaststelling van regelen voor de heffing van opcenten ten behoeve der gemeenten op de dividend- en tantième-belasting, Kamerstukken II 1917/18, 78, Stb. 1918, 502.

92 MvT bij art. 50, Kamerstukken II 1915/16, 209, nr. 3, blz. 9. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij (ongedateerde) brief Minister van Financiën, Kamerstukken II 1918/19, 82, nr. 1.

93 Art. 4, derde lid, Ontwerp van wet (Wet op de Pensioenbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 206, nr. 2. Deze passage was 'onduidelijk en vaag' en zou leiden tot onzekerheid hetgeen – zeker bij belastingwetten – moest worden voorkomen (VV, Kamerstukken II 1915/16, 206, nr. 5, blz. 9). Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 24 oktober 1918, Kamerstukken II 1918/19, 55, nr. 1. Vergelijk: art. 9 Ontwerp van wet (Wet op de Vlootbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 208, 2.

Wereldoorlog werden twee eenmalige heffingen ingevoerd: de Wet VAB 1946[94] en de Wet VHI 1947.[95] Aan de (nagenoeg identieke) geheimhoudingsbepalingen van art. 55 Wet VAB 1946 en art. 38 Wet VHI 1947 werd gedurende de parlementaire behandeling geen aandacht besteed.[96] Ook in de memorie van toelichting van de Wet VFN is slechts aangegeven dat de verplichting tot geheimhouding in veel, maar niet alle Rijksbelastingwetten voorkomt.[97] De (ontbrekende) toelichting op de geheimhoudingsbepaling van art. 44 Wet PB 1950 kan tot slot niet achterwege blijven.[98] In de memorie van toelichting is opgemerkt dat een aantal formele bepalingen zoveel mogelijk in overeenstemming zijn gebracht met de overeenkomstige bepalingen in onder meer de inkomstenbelasting.[99] In de artikelsgewijze toelichting stelt Minister Lieftinck dat hij zich beperkt tot datgene waarin het wetsontwerp afwijkt van de Wet PB 1896.[100] De geheimhoudingsbepaling wordt vervolgens niet nader toegelicht, terwijl deze in de wet PB 1896 nog niet voorkwam.[101]

2.3.4 Afronding

Bij de invoering van de Wet VB 1892 is aangegeven dat het een feit van algemene bekendheid was dat van oudsher bij het publiek een grote weerstand bestond tegen openbaarmaking van vermogens. Om de nieuwe belasting niet impopulair te maken en de prikkel om een onjuiste aangifte te doen weg te nemen stond tegenover de verplichting om volledige openheid van zaken te geven een strikte geheimhouding. Geheimhouding was door de wetgever weliswaar ingegeven vanuit het belang van de belastingplichtige, maar beoogde ook de belangen van de Belastingdienst te beschermen. Bij de Wet op de BB 1893 werd hierop voortgeborduurd terwijl in latere belastingwetten de geheimhoudingsverplichting, of juist het ontbreken daarvan, veelal niet specifiek meer werd gemotiveerd.

2.4 De aan geheimhouding onderworpen subjecten

In het pre-AWR-tijdperk is een duidelijke ontwikkeling zichtbaar van de aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten. Zoals blijkt uit deze paragraaf bleek het af en toe een worsteling te zijn om een goede formulering te vinden om deze subjecten te omschrijven. Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet VB 1892 is inhoudelijk

94 Wet van 19 september 1946, tot heffing van een vermogensaanwasbelasting (Wet op de Vermogensaanwasbelasting 1946), Kamerstukken II 1945/46, 166, Stb. 1946, G 264.
95 Wet van 11 juli 1947, op de vermogensheffing ineens (Wet op de Vermogensheffing ineens 1947), Kamerstukken II 1946/47, 346, Stb. 1947, H 238.
96 Art. 55 Wet VAB 1946 werd in het geheel niet toegelicht. Met betrekking tot de Wet VHI 1947 werd slechts opgemerkt dat, voor zover mogelijk, aansluiting was gezocht bij de Wet VB 1892 (MvT, Kamerstukken II 1946/47, 346, nr. 3, blz. 11).
97 MvT, Kamerstukken II 1950/51, 1957, nr. 3, blz. 6.
98 Wet van 21 december 1950 op de personele belasting (Wet op de personele belasting 1950), Kamerstukken II 1950/51, 1408, Stb. 1950, K 598.
99 MvT, Kamerstukken II 1949/50, 1408, nr. 3, blz. 7, par. 1.
100 MvT, Kamerstukken II 1949/50, 1408, nr. 3, blz. 7, par. 2.
101 Wet van 16 april 1896, tot regeling der Personele Belasting (Wet op de Personele Belasting 1896), Kamerstukken II 1895/96, 15, Stb. 1896, 72. Vergelijk: MvA (Rijksbegroting voor het dienstjaar 1930), Kamerstukken II 1929/30, 2 VII B, nr. 8, blz. 13 waar met betrekking tot geheimhouding in de Wet PB 1896 wordt opgemerkt dat: "*(…) de belasting geheven wordt naar uiterlijk waarneembare kenteekenen, zoodat een belang van geheimhouding ontbreekt*".

gediscussieerd over de vraag op wie de geheimhouding betrekking had.[102] Dit leidde (uiteindelijk) tot een onderverdeling in drie categorieën van onderworpen subjecten die in de Wet IB 1914 haar definitieve gestalte kreeg. De formulering uit de Wet IB 1914 komt vanaf 1914 in nagenoeg elke fiscale geheimhoudingsbepaling voor.[103]

2.4.1 Bij de uitvoering van de wet betrokken ambtenaren c.s.

Deze eerste categorie van onderworpen subjecten bestond aanvankelijk uit twee (sub) categorieën die uiteindelijk zijn samengevoegd.

2.4.1.1 'Uit hoofde van zijn (vroeger) ambt'

De geheimhoudingsbepaling van de Wet VB 1892 zag op een ieder die uit hoofde van zijn ambt bij de uitvoering van de wet betrokken was. Dit waren de ambtenaren der registratie, de ontvanger der successierechten, de burgemeesters,[104] de leden van de Raden van beroep voor de vermogensbelasting,[105] de ambtenaren der posterijen[106] en de kantonrechter.[107] In het Ontwerp van wet op de BB 1893 werd voorgesteld om alle aanslagen voor te laten bereiden door een college van zetters en vervolgens vast te laten stellen door een commissie van aanslag.[108] De burgemeester zou voorzitter zijn van het college van zetters en lid worden van de commissie van aanslag.[109] Door de inzet van niet-ambtelijke leden in zowel het college van zetters als in de commissie van aanslag werd in het Ontwerp van wet op de BB 1893 niet alleen geheimhouding opgelegd aan de bij uitvoering van de wet betrokken ambtenaren,

102 Zie ook: Van Walsum 1900, blz. 328 e.v., nrs. 497-499 en Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 356, nr. 400.

103 In bijvoorbeeld art. 64 SW 1859 was de geheimhoudingsbepaling gericht op: "*de Rijks ambtenaar, zoowel dengene ten wiens kantore de memorien van aangifte en bijlagen worden ingeleverd, als dengene die daarvan, in zijne ambtsbetrekking, kennisneemt*". Met de Wijzigingswet 1917 werd de geheimhoudingsbepaling van art. 64 SW 1859 uitgebreid en vernummerd naar art. 94 SW 1859 waarbij deze formulering behouden bleef (Wet van 20 januari 1917, houdende wijziging der Successiewet, Kamerstukken II 1916/17, 324, Stb. 1917, 189. De vernummering vond plaats bij koninklijk besluit van 12 maart 1917, Stb. 1917, 236. Het eerdere wetsvoorstel (Kamerstukken II 1915/16, 210) werd op 29 november 1916 in de Eerste Kamer verworpen en in aangepaste vorm kort daarna opnieuw ingediend en aangenomen). De geheimhoudingsbepaling van art. 17 RW 1917 gebruikte eveneens de term 's Rijks ambtenaar.

104 Art. 14, Wet VB 1892. Dit ten behoeve van het opstellen van de jaarlijkse lijsten van (vermoedelijk) belastingplichtigen.

105 Ondanks de expliciete bevestiging van de minister dat hun lidmaatschap als ambt werd beschouwd (en zij daarmee rechtstreeks vielen onder de reikwijdte van de geheimhoudingsbepaling) kregen de leden van de Raden van beroep in art. 30 Wet VB 1892 een eigen geheimhoudingsverplichting (MvA, Kamerstukken II 1892/93, 125, nr. 7, blz. 59). Vergelijk: Dubois 1927, blz. 53.

106 Art. 40 Wet VB 1892 (ten behoeve van de betaling van de verschuldigde vermogensbelasting door middel van postwissels).

107 Art. 42 Wet VB 1892 (ten behoeve van het executoir verklaren van dwangbevelen ingeval de verschuldigde belasting niet tijdig werd betaald).

108 Art. 18 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2. Het college van zetters had een taak bij de voorbereiding en het opleggen van (gemeentelijke) belastingaanslagen (zie uitgebreider: Pfeil 2009, blz. 236).

109 Als argument hiervoor werd aangedragen dat de kennis over de bedrijfsinkomsten bij de administratie der rijksbelastingen ontbrak. Door het zoveel mogelijk benutten van de praktische ervaring en plaatselijke kennis kon de beste waarborg worden gegeven voor juiste aanslagen (MvT, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 3, blz. 15 en blz. 20).

maar aan allen die rechtstreeks of zijdelings meewerkten aan de uitvoering van de wet.[110] Hierop kwam echter forse kritiek; de geheimhouding die juist in de vermogensbelasting voldoende was gewaarborgd zou met dit wetsvoorstel feitelijk weer worden prijsgegeven.[111] De rol van de burgemeester bij de aanslagregeling zou – vooral in kleine gemeenten – in werkelijkheid tot gevolg hebben dat het inkomen een publiek geheim werd.

In het Gewijzigd ontwerp van wet op de BB 1893 werd de burgemeester niet meer betrokken bij de uitvoering van de wet en werd de aanslagregeling gesplitst. Kort gezegd werden de eenvoudige aanslagen vastgesteld door een college van zetters onder voorzitterschap van een hoofdambtenaar der directe belastingen.[112] De overige aanslagen werden vastgesteld door een commissie van aanslag, eveneens onder voorzitterschap van een hoofdambtenaar der directe belastingen.[113] Ingeval de belastingplichtige bezwaar had tegen de vastgestelde aanslag kon hij na de bezwaarprocedure bij de commissie van aanslag, beroep instellen bij de Raad van beroep.[114] Door deze gewijzigde aanslagregeling werd de geheimhoudingsbepaling eveneens aangepast; de passage 'uit hoofde van zijn (vroeger) ambt of betrekking' werd gewijzigd in 'uit hoofde van zijn (vroeger) ambt'.[115] De niet-ambtelijke leden van zowel het college van zetters als van de commissie van aanslag vielen derhalve niet (langer) direct onder de geheimhoudingsbepaling van art. 35 Wet op de BB 1892. Zij dienden op grond van art. 19, par. 6, Wet op de BB 1893 een eed of belofte af te leggen waarin geheimhouding werd beloofd.[116]

Evenals onder de Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893 vielen in de Wet IB 1914 alle direct bij de uitvoering van de wet betrokken ambtenaren onder de geheimhoudingsbepaling. Tegelijkertijd met de invoering van de Wet IB 1914 werden de Raden van beroep ontbonden en vervangen door de Raden van beroep voor de directe belastingen.[117] Bij de behandeling

110 Art. 41 Ontwerp van Wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2. Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 3, blz. 21 waarin staat dat: "*Vandaar dat in art. 41 aan allen die rechtstreeks of zijdelings tot de uitvoering der wet hebben mede te werken, geheimhouding onder strafbepaling wordt opgelegd*".

111 VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 31.

112 Vergelijk: Pfeil 2009, blz. 237.

113 Art. 19 Wet op de BB 1893. De commissie van aanslag en het college van zetters dienden elkaar de vereiste inlichtingen te verschaffen (art. 19, par. 4, Wet op de BB 1893).

114 Het betrof de Raden van beroep voor de vermogensbelasting (art. 25 Wet op de BB 1893). Hoewel het lidmaatschap was aan te merken als een ambt dienden de leden van de Raad van beroep – net als onder de Wet VB 1892 – een eed of belofte af te leggen waarin geheimhouding werd beloofd (art. 30 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2 en vernummerd naar art. 26 Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 8). Met ingang van 1 mei 1915 werden zij vervangen door de Raden van beroep voor de directe belastingen.

115 Art. 35 Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 8. De term 'betrekking' bleef abusievelijk eenmaal staan. Par. 103 Leiddraad Bedrijfsbelasting 1893 gaat uit van geheimhouding voor ambtenaren en rept niet over de niet-ambtelijke leden. Vergelijk: De Klerck 1905, blz. 208-210.

116 In art. 20, par. 3, Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2 zag de eed of belofte niet op de niet-ambtelijke leden van het college van zetters. In art. 19, par. 6, Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 8 werd dit – na kritiek – aangepast (VV, Kamerstukken II 1892/92, 71, nr. 5, blz. 56 en MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 80).

117 Wet van 19 december 1914, houdende instelling van raden van beroep voor de directe belastingen en vaststelling van algemeene bepalingen betreffende het beroep op die colleges (Wet Raden van beroep voor de directe belastingen), Kamerstukken II 1913/14, 18, Stb. 1914, 564. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1911/12, 144 en Kamerstukken II 1912/13, 44. Zie ook: Van den Berge 2015, blz. 137.

van het Ontwerp van wet is ingegaan op de beperkte toetsingsmogelijkheid van de Raden van beroep.[118] Deze behandelden de beroepsprocedures over de Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893, maar zouden alleen mogen oordelen over de feiten en niet over het recht. Dat laatste zou bij de civiele rechter moeten gebeuren waardoor belastingplichtigen zich in twee verschillende procedures zouden moeten verweren. Dit was onwenselijk omdat het kostbaar was. Daarnaast was bij de civiele procedure sprake van een openbare behandeling, hetgeen in strijd was met het wettelijk beginsel van geheimhouding.[119] De leden van de Raden van beroep voor de directe belastingen vielen rechtstreeks onder de werking van de geheimhoudingsbepalingen van de diverse belastingwetten waarover zij oordeelden.[120] Met de invoering van de Raden van beroep voor de directe belastingen werd het ook mogelijk om beroep in cassatie in te stellen bij de Hoge Raad.[121] Specifiek werd bepaald dat de Hoge Raad uitspraak deed in de raadkamer.[122] De achterliggende gedachte was dat het cassatieberoep ook 'bruikbaar' moest zijn voor de personen die hechtten aan het beginsel van geheimhouding.[123]

2.4.1.2 'Uit hoofde van zijn betrekking'

Op de klerken en bedienden die werkzaam waren bij de ambtenaren der registratie was de geheimhoudingsbepaling van art. 47 Wet VB 1892 of art. 35 Wet op de BB 1893 niet van toepassing. Zij bekleedden immers geen ambt.[124] Zij waren echter krachtens administratieve voorschriften tot geheimhouding verplicht. In de aanschrijving[125] van 29 mei 1893 en de aanschrijving[126] van 26 januari 1894 werden praktische handvatten gegeven over de strikte geheimhoudingsbepalingen in de Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893.[127] Gewezen werd op de strikte geheimhouding en de handhaving daarvan. Klerken en bedienden moesten zo duidelijk mogelijk een verplichting tot geheimhouding worden opgelegd waarbij zou moeten worden gewezen op de strafbepalingen van art. 272 Sr. Hierbij werd uitdrukkelijk gewezen op de verplichting om tegenover elkaar eveneens de geheimhouding in acht te nemen. Ingeval de voorschriften nauwkeurig zouden worden opgevolgd zou het vertrouwen van het publiek en daardoor de behoorlijke naleving van de wet worden bevorderd.

118 MvT, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 3, blz. 21.
119 MvT, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 3, blz. 22.
120 Schendstok 1932, blz. 60-61 en Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 356.
121 Art. 18 Wet Raden van beroep voor de directe belastingen.
122 Art. 23, derde lid, Wet Raden van beroep voor de directe belastingen. Zie ook: MvT bij art. 21, derde lid, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 5, blz. 48.
123 MvT bij art. 21, derde lid, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 5, blz. 48. Vergelijk: Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 391-392.
124 Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 356, nr. 400. Harms 1920, blz. 254 verwijst hiervoor naar de resolutie van 31 mei 1915, nr. 159. Vergelijk: H.W. de Wilde, De verplichting tot geheimhouding in zake vermogensbelasting, Weekblad voor Notaris-ambt en Registratie, 3 mei 1896, nr. 1375 en Van Walsum 1900, blz. 329 die verwijzen naar art. 16 Algemeene Instructie (1889) (I.M.).
125 Aanschrijving Minister van Financiën van 29 mei 1893, nr. 28, opgenomen in P.W. nr. 8408. Anders: Kamerlid Hartogh die meende dat klerken wél onder de geheimhoudingsbepaling vielen (Handelingen II 1891/92, blz. 1338-339).
126 Aanschrijving Minister van Financiën van 26 januari 1894, nr. 41, opgenomen in P.W. nr. 8572.
127 In par. 103 Leiddraad Bedrijfsbelasting 1893 wordt hier eveneens naar verwezen (De Klerck 1905, blz. 209).

Vergelijkbaar met het Ontwerp van wet op de BB 1893 kwam de passage 'ambt of betrekking' voor in de geheimhoudingsbepalingen van het (ingetrokken) wetsvoorstel IB 1908 en het (ingetrokken) wetsvoorstel tot heffing van een debietrecht op tabak.[128] Uiteindelijk werd in de geheimhoudingsbepaling van de Wet IB 1914 de zinsnede 'ambt of betrekking' opgenomen. Hierdoor kwamen ook de rechtstreeks bij de uitvoering van de wet betrokken niet-ambtenaren, zoals klerken en bedienden en de niet-ambtelijke leden van de schattingscommissie of de commissie van aanslag, rechtstreeks onder de geheimhoudingsbepaling van art. 102 Wet IB 1914 te vallen. Desondanks werd het voor de niet-ambtelijke leden van de verschillende commissies nog steeds wenselijk geacht om de geheimhouding tevens op te nemen in een eed of gelofte om zodoende te verzekeren dat deze leden hiervan op de hoogte waren.[129]

2.4.2 Bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden[130]

Onder de Wet VB 1892 – en later ook onder de Wet op de BB 1893 – hadden de Raden van beroep de mogelijkheid om zich te laten voorlichten door deskundigen.[131] Bij de parlementaire behandeling van de Wet VB 1892 werd opgemerkt dat sprake was van een lacune aangezien aan deskundigen geen geheimhouding was opgelegd.[132] Minister Pierson vond het echter niet nodig bijzondere maatregelen te nemen omdat het de bedoeling was:[133] "*(…) de deskundigen zoo min mogelijk bekend te maken met de vermogenstoestanden en hen zoo min mogelijk in de geheimen in te wijden*". Onder de Wet op de BB 1893 konden aan de commissie van aanslag adviseurs worden toegevoegd.[134] Zij behoefden geen eed of belofte van geheimhouding af te leggen omdat zij slechts inlichtingen zouden verstrekken en niet zouden ontvangen.[135] Het (ingetrokken) wetsvoorstel IB 1908 hinkt op twee gedachten; ingeschakelde deskundigen zouden voor de Raad van beroep voor de directe belastingen een eed of gelofte moeten afleggen waarin een geheimhoudingsplicht was opgenomen, tenzij zij werden geraadpleegd over de verkoop- of huurwaarde van onroerende zaken of

128 Vide: Appendix A (art. 113 Ontwerp van wet (Wet IB 1908) en art. 29 Ontwerp van wet (heffing van een debietrecht op tabak). In de MvT (heffing van een debietrecht op tabak), Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 3, blz. 10 wordt gesteld dat: "*De verplichting tot geheimhouding komt overeen met die in de wet op de bedrijfsbelasting opgenomen. Evenals daar heeft zij ook hier alle reden van bestaan*". Juist gezien de uitbreiding van 'ambt' naar 'ambt of betrekking' is die opmerking – dat de bepaling overeenkomt – feitelijk onjuist.

129 Art. 61 Wet IB 1914 en de schakelbepaling voor de commissie van aanslag in art. 69 Wet IB 1914 (in het ontwerp van wet respectievelijk genummerd. art. 58 en art. 65). Zie ook: NvW, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 1, blz. 4 en de toelichting op de NVW, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 2, blz. 6. Vergelijk: VV, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 9, blz. 61, MvA, Kamerstukken II 2013/14, 18, nr. 10, blz. 74 en NvW, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 11, blz. 79. Zie ook: Sinninghe Damsté 1931, blz. 343.

130 Voor deze tweede categorie wordt ook de term niet-ambtelijke deskundige gebruikt.

131 Art. 35 Wet VB 1892 en art. 31 Wet op de BB 1893.

132 Parlementaire behandeling van art. 37 Wet VB 1892 (Handelingen II 1891/92, blz. 1326).

133 Handelingen II 1891/92, blz. 1326.

134 Waaronder begrepen het college van zetters (art. 19, par. 3, Wet op de BB 1893).

135 MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 85. Vergelijk: Antwoord op de nota der commissie van rapporteurs, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 13, blz. 8.

wanneer slechts algemene inlichtingen zouden worden gevraagd.[136] De geheimhoudingsbepaling zou echter – ongeacht de eed of belofte – op alle deskundigen van toepassing zijn.[137]

Het (ingetrokken) wetsvoorstel tot heffing van een debietrecht op tabak gaat een stap verder. Ingeschakelde deskundigen zouden voor de Raad van beroep altijd een eed of gelofte moeten afleggen en vielen eveneens rechtstreeks onder de geheimhoudingsbepaling.[138] Blijkens de memorie van toelichting zou inmenging van deskundigen "(…) *als van zelf mede de noodzakelijkheid [meebrengen, VDS] om hun den eed op te leggen, niet alleen van getrouwe plichtsbetrachting, maar ook van geheimhouding*".[139] Ook onder de Wet IB 1914 hadden de Raden van beroep voor de directe belastingen de mogelijkheid zich te laten voorlichten door deskundigen.[140] Anders dan onder de Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893 werd – in lijn met het (ingetrokken) wetsvoorstel IB 1908 – in art. 102, tweede lid, Wet IB 1914 expliciet opgenomen dat de geheimhouding ook gold voor deskundigen die in verband met de uitvoering van de wet werden geraadpleegd of met enige werkzaamheid werden belast.[141] In het overgrote deel van de onderzochte geheimhoudingsbepalingen vanaf 1914 is de geheimhoudingsbepaling voor deze niet-ambtelijke deskundige terug te vinden.[142] Zonder deze specifieke toevoeging zouden deskundige derden niet als onderworpen subject kunnen worden aangemerkt.

136 Art. 94 Ontwerp van wet (Wet IB 1908), Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2.

137 Art. 113, tweede lid, Ontwerp van wet (Wet IB 1908), Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 10 maart 1908, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 22.

138 Art. 27 en art. 29 Ontwerp van wet (heffing van een debietrecht op tabak), Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 17 september 1913, Kamerstukken II 1913/14, 16, nr. 16.

139 MvT, Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 3, blz. 10.

140 Op grond art. 15 Wet Raden van beroep voor de directe belastingen die tegelijkertijd met de Wet IB 1914 werd ingevoerd. De eed of belofte voor deze deskundigen was eveneens opgenomen in dit artikel. Zie ook: MvT (Wet op de Inkomstenbelasting 1914), Kamerstukken II 1911/12, nr. 144, nr. 3, blz. 22. Vergelijk: Schendstok 1932, blz. 176.

141 In 1918 werd in art. 102 Wet IB 1914 de 'deskundige' aangepast naar 'niet ambtelijke deskundige' (NNvW, Kamerstukken II 1916/17, 29, nr. 1 en Wet van 11 januari 1918, tot wijziging der Wet op de Inkomstenbelasting 1914, Kamerstukken II 1916/17, 29, Stb. 1918, 5). Anders: in zijn commentaar op het Ontwerp van wet AWR stelt Scheltens dat de toevoeging in art. 102 Wet IB 1914 over de niet-ambtelijke deskundige min of meer overbodig was (J.P. Scheltens, Het Ontwerp van een Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, Maandblad voor Belastingrecht 1955/1956, nr. 1 t/m 6, blz. 74).

142 Zie: Appendix A. De aanvulling van 'deskundige' naar 'niet-ambtelijke deskundige' komt – zonder nadere toelichting – voor het eerst voor in de NvW (Wet op de DT 1917), Kamerstukken II 1916/17, 28, nr. 1. De deskundigenbepaling ontbreekt in de art. 94 SW 1859 (na de wijzigingswet van 1917), art. 17 Registratiewet 1917, art. 58 Tabakswet 1921 en art. 9 Wet VFN. Niet is onderzocht of dit het gevolg is van een bewuste keuze of het feit dat voor deze wetten geen deskundigen werden ingeschakeld. De niet-ambtelijke deskundige ontbrak eveneens in art. 50 Ontwerp van wet BDH 1916 (ingetrokken), maar kwam wel weer voor in art. 17 Wet BDH 1934.

2.4.3 Niet bij de uitvoering van de wet betrokken ambtsdragers[143]

Om als lid van de Eerste Kamer in aanmerking te komen moest men, op grond van de Kieswet 1850, behoren tot de hoogstaangeslagenen in de Rijks-directe belastingen (de grondbelasting, de personele belasting en de patentbelasting), het zogeheten cencus-kiesrecht.[144] De Colleges van Gedeputeerde Staten moesten, ten behoeve van het samenstellen en bewerken van de lijsten van hoogstaangeslagenen, kennisnemen van de belastingaanslagen.[145] De lijsten met hoogstaangeslagenen werden jaarlijks in de Staatscourant gepubliceerd zodat een ieder bezwaar kon maken ingeval zijn naam niet op de lijst stond of daar onterecht was opgekomen.[146] De Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893 waren eveneens aan te merken als directe belastingen en dat leidde, gezien de strikte geheimhoudingsbepalingen, tot problemen.[147] Met het laten vervallen van de passage 'bij de uitvoering dezer wet' uit het Ontwerp van wet (Wet VB 1892) middels een door de regering overgenomen amendement werd de geheimhoudingsbepaling ook van toepassing op alle andere personen – waaronder de leden van de Gedeputeerde Staten en de onder hen werkzame ambtenaren – die uit hoofde van hun ambt de beschikking over fiscale gegevens kregen van de inspecteur.[148]

Bij de behandeling van de Wet op de BB 1893 werd opnieuw gevraagd hoe de geheimhouding kon worden gewaarborgd in het licht van de jaarlijkse publicatie in de Staatscourant van de lijsten van hoogstaangeslagenen.[149] Minister Pierson verwees in zijn reactie kortweg naar de Wet VB 1892.[150] Hij verdedigde zich in eerste instantie met de opmerking dat de Kieswet 1850 niet zijn verantwoordelijkheid was, maar gaf aan bereid te zijn hierover in overleg te treden

143 Er is bij deze derde categorie voor gekozen om niet de term 'ambtenaren' maar consequent de term 'ambtsdragers' te gebruiken. Hiermee wordt een duidelijk onderscheid aangebracht tussen de eerste- en derde categorie. De term maakt duidelijk dat het gaat om alle personen die uit hoofde van hun ambt fiscale informatie krijgen.

144 Wet van 4 juli 1850, regelende het kiesregt en de benoeming van afgevaardigden ter Eerste en Tweede Kamer der Staten-Generaal mitsgaders den rooster hunner aftreding (Kieswet 1850), Kamerstukken II 1849, XXIX, Stb. 1850, nr. 37. Zie uitgebreider: Moes 2012, blz. 373 e.v. en Van Walsum 1900, blz. 334 e.v., nrs. 507-510.

145 VV, Kamerstukken II 1893/94, 121 en 119, nr. 4, blz. 5.

146 Zie uitgebreider: de Vaststelling der Staatsbegrooting voor het dienstjaar 1893 (VV, Handelingen I 1892/93, blz. 215 e.v. en MvA, Handelingen I 1892/93, blz. 218 e.v.).

147 VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 58.

148 Het amendement was tweeledig, naast de aangenomen wijziging in art. 47 Wet VB 1892 werd (tevergeefs) voorgesteld om art. 48 Wet VB 1892 te wijzigingen teneinde gemeenteambtenaren inzage te kunnen verstrekken ten behoeve van de gemeentelijke inkomstenbelasting (Amendement Mees c.s., Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 27 en Handelingen II 1891/92, blz. 1336-1340). Zie ook: Van Walsum 1900, blz. 328, nr. 497. Van Walsum en De Wilde verstaan onder 'uit hoofde van zijn ambt' elke door het publiekrecht beheerste betrekking (Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 357, nr. 400).

149 VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 58.

150 MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 87 waarin wordt verwezen naar de Vaststelling der Staatsbegrooting voor het dienstjaar 1893 (Handelingen I 1892/93, blz. 218 en Handelingen I 1892/93, blz. 283). Zelfs van belastingplichtigen die geen enkele ambitie hadden om ooit als lid van de Eerste Kamer in aanmerking te komen zouden gegevens worden gepubliceerd (Handelingen I 1893/94, blz. 77). De schending van de toegezegde geheimhouding zou meer weerstand opwekken dan het betalen van de belasting zelf (Handelingen I 1893/94, blz. 78).

met de minister van Binnenlandse Zaken.[151] Terecht werd in de Tweede Kamer opgemerkt dat dit een bijzondere opvatting van de regeringstaak en de ministeriële homogeniteit en verantwoordelijkheid was.[152] Het was de verantwoordelijkheid van de Minister van Financiën dat, vanaf het moment dat geheimhouding in de wet was opgenomen, deze verplichting ook in andere wetgeving (in casu de Kieswet 1850) voldoende werd geregeld.[153] Vooruitlopend op de vervanging van de Kieswet 1850 door de Kieswet 1896[154] is (wederom) een discussie ontstaan over de geheimhoudingsplicht in de vermogensbelasting en de benodigde openbaarheid om effectief bezwaar te kunnen maken in het belang van het kiesrecht.[155] Uiteindelijk werd, na afweging van belangen, gekozen om op de lijst van hoogstaangeslagenen het minimumbedrag te vermelden zodat de geheimhouding in de Wet VB 1892 grotendeels bleef behouden.[156] Ook andere ambtenaren die bij de uitvoering van andere belastingwetten dan de Wet VB 1892 de beschikking kregen over de fiscale gegevens uit de Wet VB 1892, zoals de ontvangers der directe belastingen,[157] inspecteurs der directe belastingen, de ambtelijke leden van de commissie van aanslag voor de bedrijfsbelasting en ambtelijke leden van schattingscommissie en de commissie van aanslag voor de inkomstenbelasting[158] vielen rechtstreeks over de geheimhoudingsplicht uit de Wet VB 1892.[159] Voortbordurend op de Wet VB 1892 werd in de Wet op de BB 1893 bepaald dat die geheimhoudingsbepaling van toepassing werd op alle ambtsdragers die de beschikking kregen over fiscale gegevens uit de Wet op de BB 1893, ongeacht of zij bij de uitvoering van die belastingwet betrokken waren.[160]

De in de Wet VB 1892 geschrapte zinsnede 'bij de uitvoering dezer wet' kwam in de Wet IB 1914 weer terug en werd aangevuld tot: 'bij de uitvoering dezer wet of in verband daarmede'.[161] Ook onder de Wet IB 1914 werd beoogd de fiscale geheimhoudingsverplichting op te

151 Vaststelling der Staatsbegrooting voor het dienstjaar 1893 (VV, Handelingen I 1892/93, blz. 215 e.v., MvA, Handelingen I 1892/93, blz. 218 e.v. en Handelingen I 1892/93, blz. 283 e.v.) en de behandeling van de Wet op de BB 1893 (Handelingen I 1893/94, blz. 79).

152 De behandeling van de Wet op de BB 1893 (Handelingen I 1893/94, blz. 79).

153 Vaststelling der Staatsbegrooting voor het dienstjaar 1893 (VV, Handelingen I 1892/93, blz. 215. Vergelijk: J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces, WFR 2010/1388, par. 2.3 over het non-interventiebeginsel.

154 Wet van 7 september 1896, tot regeling van het kiesrecht en de benoeming van afgevaardigden ter Eerste en Tweede Kamer der Staten-Generaal (Kieswet 1896), Kamerstukken II 1895//96, 27, Stb. 1896, 154. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1894/95, 200.

155 In 1872 werd bij de parlementaire behandeling van een van de eerdere wetsvoorstellen (Ontwerp van wet tot een algemeene belasting op de inkomsten, ter vervanging van het regt van patent en van den accijns op het geslagt, Kamerstukken II 1871/72, 41, nr. 2) opgemerkt dat de 'zucht tot geheimhouding van fortuin' overdreven werd voorgesteld omdat juist de lijsten van hoogstaangeslagenen het tegendeel bewees (Rahder 1892, blz. 168 en MVA, Kamerstukken II 1871/72, 41, nr. 5 blz. 1177).

156 Initiatiefwetsvoorstel van Kamerlid Hintzen, Kamerstukken II 1893/94, 119, nrs. 1-3.

157 Art. 48 Wet VB 1892 ten behoeve van de samenstelling van de lijst der hoogstaangeslagenen.

158 Zie ook: H.W. de Wilde, De verplichting tot geheimhouding in zake vermogensbelasting, Weekblad voor Notaris-ambt en Registratie, 3 mei 1896, nr. 1375 en 10 mei 1896, nr. 1376.

159 Van Walsum 1900, blz. 329, nr. 499 en Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 356.

160 In par. 103 Leiddraad Bedrijfsbelasting 1893 werd vastgelegd dat de verplichting tot geheimhouding: *"(…) is opgelegd aan ieder, die een ambt bekleedt of bekleed heeft, waarin hij kennis verkreeg van het een of ander betrekking hebbende op deze belasting of hetgeen daarmede ook maar enigszins verband houdt*".

161 De aanvulling 'in verband daarmede' is direct herleidbaar naar par. 103 Leiddraad Bedrijfsbelasting 1893.

leggen aan ambtsdragers die – door tussenkomst van een reeds onderworpen subject – de beschikking kregen over fiscale gegevens, ongeacht of zij waren betrokken bij de uitvoering van de Wet IB 1914. Deze geheimhoudingsverplichting gold voor alle ambtenaren en dus niet alleen voor ambtenaren, ressorterende onder het Departement van Financiën.[162] Als voorbeeld werden in de memorie van toelichting genoemd de ambtenaren die fiscale gegevens (uit de Wet IB 1914) verkrijgen voor de uitvoering van de Wet VB 1892 en de SW 1859.[163] Op hen was zowel art. 102 Wet IB 1914 als de 'eigen' geheimhoudingsbepaling van toepassing. In 1936 kreeg de burgerlijke rechter de bevoegdheid om inkomensgegevens op te vragen bij de inspecteur in verband met de mogelijkheid om kosteloos te procederen door min- en onvermogenden.[164] Ten overvloede werden de leden van de rechterlijke macht gewezen op de verplichting tot geheimhouding.[165]

2.4.3.1 Bestuurders en ambtenaren van kerkgenootschappen

In 1920 kreeg de belastinginspecteur – als gevolg van het vervallen van de gemeentelijke inkomstenbelastingen – de verplichting opgelegd om desgevraagd aan kerkgenootschappen inzage te verlenen in de aanslagen inkomstenbelasting van leden van deze kerkgenootschappen.[166] Motivering voor deze uitzondering op de geheimhouding was het feit dat het vaststellen van de kerkelijke bijdrage onoverkomelijke moeilijkheden zou opleveren.[167] Om de geheimhouding te kunnen waarborgen werd in art. 102, derde lid, Wet IB 1914 (nieuw) onder ambt of betrekking mede begrepen het zijn van bestuurder of ambtenaar van een kerkgenootschap. Met deze kunstgreep werd de fiscale geheimhoudingsverplichting op de bestuurders en ambtenaren van kerkgenootschappen van toepassing.[168] Dit inlichtingenrecht bleef onder het Besluit IB 1941 van kracht en werd nadien opgenomen de Wet

162 Sinninghe Damsté noemt in dit kader de ambtenaren van het Centraal Bureau voor de Statistiek (Sinninghe Damsté 1935, blz. 477). Vergelijk: resolutie van 18 november 1919, nr. 78, V. nr. 1190 jo. art. 38, tweede lid, Ouderdomswet 1919.

163 "*Deze ambtenaren [betrokken bij de uitvoering van de Wet VB 1892 en de SW 1859, VDS] vallen dan insgelijks onder het verbod van het artikel*" (MvT, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 3, blz. 42).

164 Vide: art. 860, derde lid, en art. 874 van het derde boek van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Wet van 1 augustus 1936, tot herziening der voorschriften nopens de toelating om kosteloos te proceederen, Kamerstukken II 1935/36, 46, Stb. 1936, 204. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1932/33, 146).

165 Art. 6 besluit kosteloos procederen (1937).

166 Wet van 30 december 1920 tot wijziging van de Gemeentewet en van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914, Kamerstukken II 1920/21, 25, Stb. 1920, 923. Zie: Verslag, Kamerstukken II 1919/20, 66, nr. 1 blz. 15. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1908/09, 48, Kamerstukken II 1912/13, 44, Kamerstukken II 1915/16, 10, Kamerstukken II 1916/17, 10, Kamerstukken II 1917/18, 69, Kamerstukken II 1918/19, 24 en Kamerstukken II 1919/20, 66.

167 Zie uitgebreider: L. Lindeboom, kerk en belastingwetgeving, Gereformeerd Theologisch Tijdschrift, Juli 1935, aflevering 7, K. van der Zwaag, Inlichtingenrecht kerken over inkomen lidmaten ter discussie, Reformatorisch Dagblad, 26 april 1986, blz. 14. Vergelijk: resolutie van 12 April 1921, nr. 148, V. nr. 1553 en par. 46 IIV 1983.

168 Verslag, Kamerstukken II 1919/20, 66, nr. 1, blz. 15. Vergelijk: Sinninghe Damsté 1931, blz. 478 en Van Soest 1935, blz. 123-124. Het kerkelijk ambt was immers niet aan te merken als een door het publiekrecht beheerste betrekking.

IB 1964.[169] Gezien de onzekerheid of bestuurders en ambtenaren van kerkgenootschappen wel onder reikwijdte van art. 67 AWR vielen werd in art. 86 Wet IB 1964 een aparte geheimhoudingsbepaling opgenomen.[170]

2.4.4 Afronding

In het pre-AWR-tijdperk is een duidelijke ontwikkeling zichtbaar van de aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten. Dit leidde (uiteindelijk) tot een onderverdeling in drie categorieën van onderworpen subjecten welke onderverdeling in de Wet IB 1914 haar definitieve gestalte kreeg:

- de eerste categorie van onderworpen subjecten zijn de bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s.;
- de tweede categorie van onderworpen subjecten zijn de bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden;
- de derde categorie van onderworpen subjecten zijn de niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers die – via een reeds onderworpen subject – de beschikking krijgen over fiscale gegevens.

2.5 Het object van de geheimhouding

Gevraagd naar de reikwijdte van het object van de geheimhouding in de Wet VB 1892 antwoordde Minister Pierson dat geheimhouding werd opgelegd voor alles wat het vermogen betreft zodat het niet nodig was deze verplichting verder uit te breiden.[171] Het object van de geheimhouding heeft in het pre-AWR-tijdperk verder weinig stof doen opwaaien. Over de Wet op de DT 1917 schreef Sinninghe Damsté dat het object van de geheimhoudingsbepaling niet alleen de zaken en werkzaamheden van de belastingplichtige, maar ook van derden zoals bestuurders, personeel en (zakelijke) relaties betrof.[172] Zoals blijkt uit onderstaand overzicht laten de formuleringen in de verschillende wetteksten een duidelijke ontwikkeling zien. Bij de invoering van de SW 1859 werd nog heel beperkt en concreet omschreven dat de aangiften en de bijlagen geheim dienden te blijven. Tot grofweg 1917 werd getracht het object van de geheimhouding zo concreet mogelijk te omschrijven. Daarna werd het object van de geheimhouding steeds algemener, veelomvattender en korter

169 Zie MvT, Kamerstukken II 1958/59, 5380, nr. 3, blz. 50 en MvA, Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 19, blz. 102. Het recht werd afgeschaft bij Wet van 3 juni 1987 tot wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (afschaffing van het inlichtingenrecht van kerkgenootschappen inzake het inkomen van hun leden), Kamerstukken II 1986/87, 19 459, Stb. 1987, 294.

170 MvT (bij art. 68 Ontwerp van wet), Kamerstukken II 1858/59, 5380, nr. 3, blz. 50 en MvA, Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 19, blz. 102. Zie ook: onderdeel 35 van de appendix bij het uittreksel van de IVI 1967, opgenomen als bijlage bij het ISMO-interim-rapport (1981), blz. 102 en par. 46 IIV 1983.

171 VV, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 4, blz. 39 en MvA, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 7, blz. 60.

172 Sinninghe Damsté 1921, blz. 248.

geformuleerd.[173] Het object van de geheimhouding van de Tabakswet 1921 komt praktisch naadloos overeen met de huidige wettekst van art. 67 AWR. In de Wet PB 1950 en de Wet VFN kwam de zinsnede 'nopens de aangelegenheden van een ander' zelfs niet meer voor.[174] De belangrijkste formuleringen om het object van de geheimhouding aan te duiden zijn:[175]

Object van de geheimhouding

Art. 64 SW 1859	De memorien van aangifte en bijlagen.
Art. 47 Wet VB 1892	Hetgeen hem nopens den aanslag van een ingezetene in deze belasting of diens vermogen gebleken of medegedeeld is.
Art. 35 Wet op de BB 1893	Hetgeen hem nopens aanslag, bedrijf, beroep of vermogen van anderen gebleken of medegedeeld is.
Art. 102 Wet IB 1914	Hetgeen hem nopens inkomen, opbrengst, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander, blijkt of medegedeeld wordt.
Art. 17 RW 1917	De inhoud der registers van registratie.
Art. 58 Tabakswet 1921	Hetgeen hem nopens de zaken of werkzaamheden van een ander blijkt of medegedeeld wordt.
Art. 17 Wet BDH 1934	Hetgeen hem nopens de aangelegenheden van een ander blijkt of medegedeeld wordt.
Art. 44 PB 1950	Hetgeen hem blijkt of medegedeeld wordt.

2.6 De fiscale afbakening

Bij de fiscale afbakening is gekeken ten behoeve van welk specifiek, primair fiscaal doel de informatie is verzameld en voor welke (fiscale) doeleinden de informatie mag worden gebruikt. Zoals blijkt uit de volgende (sub)paragrafen, laat de fiscale afbakening in het pre-AWR-tijdperk meerdere ontwikkelingen zien.

2.6.1 Niet verder bekend maken dan gevorderd wordt (of nodig is)

De strikte geheimhouding was bij de invoering van de Wet VB 1892 een beslissende factor bij de totstandkoming van de wet.[176] Dat de geheimhoudingsbepaling van de Wet VB 1892 bijzonder strikt moest worden geïnterpreteerd blijkt ook wel uit het feit dat in de wet zelf

173 Dit werd al zichtbaar bij art. 113 Ontwerp van wet (Wet IB 1908, Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2 waarin naast een concrete opsomming aan het object van de geheimhouding de algemene zinsnede werd toegevoegd: *"(…) en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander*". Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 10 maart 1908, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 22).

174 Deze passage kwam later wel weer terug in art. 67 AWR.

175 Voor een overzicht van de wetteksten van de verschillende geheimhoudingsbepalingen wordt verwezen naar Appendix A.

176 O.a.: VV, Kamerstukken II 1902/03, 186, nr. 4, blz. 6. Vergelijk: de memorie van toelichting waarin staat dat niets onbeproefd is gelaten om stipte geheimhouding van de aanslagen te verzekeren (MvT, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 3, blz. 10). Zie hiervoor uitgebreider de hiervoor in par. 2 behandelde doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling.

concreet werd benoemd in welke gevallen de uitoefening van het ambt de bekenmaking vorderde.[177] Zo werd bijvoorbeeld in de wet zelf een specifieke ontheffing opgenomen voor de inspecteur om inhoudelijk te kunnen reageren op het beroepschrift.[178] Een dergelijke bepaling kwam ook in de Wet op de BB 1893 voor, maar ontbrak vervolgens weer vanaf de Wet IB 1914.[179] Deze ontheffingsbepaling kwam wel weer terug in de Wet PB 1950 en de SW 1956.[180] In welke gevallen bekendmaking nodig was voor de uitvoering van de desbetreffende belastingwet werd vanaf 1900 steeds minder specifiek in de wettekst omschreven, maar volgde veelal uit achterliggende instructies en leidraden.[181] Toch kon bij nieuwe, afwijkende bepalingen, zoals het hierna te behandelen art. 36 SW 1859 uit 1917, in de wettekst zelf worden opgenomen wanneer bekendmaking van fiscale gegevens toegestaan was.[182]

Het verbod om het object van de geheimhouding "*verder bekend te maken (…) dan gevorderd wordt*" uit de Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893 werd vanaf de Wet IB 1914 herschreven naar een verbod om het object van de geheimhouding "*verder bekend te maken dan noodig is*".[183] Hoewel de formulering 'gevorderd wordt' wellicht strikter oogt dan 'nodig is' kan uit de parlementaire geschiedenis van het (ingetrokken) wetsvoorstel tot heffing van een debietrecht op tabak juist worden afgeleid dat hiermee inhoudelijk niets anders is bedoeld. In de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat: "*De verplichting tot geheimhouding komt overeen met die in de wet op de bedrijfsbelasting opgenomen [geheimhoudingsbepaling, VDS]. Evenals daar heeft zij ook hier alle reden van bestaan*".[184] De wettekst spreekt echter van "*verder bekend te maken dan noodig is*", hetgeen afwijkt van de Wet op de BB 1893 dat

177 O.a.: de gegevensuitwisseling met de burgemeesters ten behoeve van het opstellen van de lijsten van vermoedelijk belastingplichtigen (art. 14 Wet VB 1892) en de verplichting om het register van aanslagen aan de ontvanger der directe belastingen te sturen (art. 48 Wet VB 1892).

178 Art. 32 Wet VB 1892 creëerde de bevoegdheid voor de inspecteur om zijn advies op het beroepschrift toe te lichten met stukken waaromtrent hem geheimhouding was opgelegd. Deze bepaling werd bij koninklijk besluit van 5 september 1918, Stb. 1918, 542 vernummerd naar art. 28 Wet VB 1892. Vergelijk: Adriani 1931, blz. 174 die de bepaling (gedeeltelijk) vrij nutteloos achtte.

179 Art. 32 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2 en vernummerd naar art. 28 bij Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 8. Voor een waarneming ter plaatse, waar toestemming van de kantonrechter benodigd was, werd in de Wet op de BB 1893 niets separaat geregeld (art. 44 Wet op de BB 1893. Kennelijk viel de kantonrechter dan weer onder de hoofdregel van art. 35 Wet op de BB 1893).

180 Respectievelijk art. 36, derde lid, Wet PB 1950 en art. 56, derde lid, SW 1956. Ook in art. 27 Ontwerp van wet (Wet BHD 1916), Kamerstukken II 1915/16, 209, nr. 2 (ingetrokken bij ongedateerde brief, Kamerstukken II 1918/19, 82, nr. 1) kwam deze bepaling voor.

181 Vide o.a.: de Instructie Inkomstenbelasting 1914, de Instructie Oorlogswinstbelasting 1916, de Instructie Verdedigingsbelasting II, de Instructie Dividendbelasting (1918), de Instructie Tabakswet (1921), de Leidraad VPB en VB (1942) of de Leidraad Successiewet 1956.

182 Zie hierna par. 6.3.

183 De formulering "*verder bekend te maken dan noodig is*" kwam overigens in art. 29 Ontwerp van wet (Heffing van een debietrecht op tabak), Kamerstukken II 1910/11, 217,
nr. 2 en art. 113 Ontwerp van wet (Wet IB 1908), Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2 al voor. Beide wetsvoorstellen werden ingetrokken. De formulering "*verder bekend te maken (…) dan gevorderd word*t" kwam alleen in art. 94 SW 1859 en art. 17 RW 1917 nog terug.

184 MvT, Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 3, blz. 10.

spreekt van "*verder bekend te maken (…) dan gevorderd wordt*".[185] Uit de parlementaire geschiedenis van zowel het (ingetrokken) wetsvoorstel IB 1908 als de Wet IB 1914 valt evenmin iets anders af te leiden.[186]

2.6.2 Ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet(ten)

De ten behoeve van de Wet VB 1892 verkregen gegevens mochten – ten tijde van de invoering van de wet – uitsluitend worden gebruikt voor de uitvoering van de Wet VB 1892.[187] Logischerwijs was ook tussen belastingdienstmedewerkers onderling strikte geheimhouding voorgeschreven.[188] De Hoge Raad bevestigde dat de opgelegde geheimhoudingsplicht van art. 47 Wet VB 1892: "(…) *haar grens vindt dààr waar de uitoefening van het ambt de openbaring van het geheim vordert, doch dat overigens op de verplichting tot geheimhouding geen uitzondering is gemaakt*".[189] Nog geen jaar na de inwerkingtreding van de Wet VB 1892 – bij de behandeling van de Wet op de BB 1893 – behoefde het volgens de Minister van Financiën geen bijzondere toelichting dat de inspecteur der registratie (belast met de uitvoering van de Wet VB 1892) en de ambtenaren der directe belastingen (belast met de uitvoering van de Wet op de BB 1893) elkaar bij de aanslagregeling van beide belastingen behulpzaam moesten zijn.[190] Naar aanleiding van vragen werd in de memorie van antwoord aangegeven dat voorkomen moest worden dat personen die al inlichtingen aan de inspecteur der registratie hadden verstrekt dit nogmaals zouden moeten doen aan de commissie van aanslag.[191] Dat het op voorhand niet duidelijk was hoe ver deze inlichtingenverplichting strekte werd door Minister Pierson erkend, maar de bedoeling van het voorschrift was volgens hem duidelijk.[192]

185 Art. 29 Ontwerp van wet (heffing van een debietrecht op tabak), Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 17 september 1913, Kamerstukken II 1913/14, 16, nr. 16. Vergelijk: art. 35 Wet op de BB 1893.

186 Vergelijk: art. 102 Wet IB 1914 en art. 113 Ontwerp van wet (Wet IB 1908), Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2 (het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 10 maart 1908, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 22).

187 Behoudens de uitzondering van art. 48 Wet VB 1892 ten behoeve van de Kieswet 1850. Zie uitgebreider: par. 4.3. Er zijn geen aanwijzingen gevonden dat de gegevens ook gebruikt mochten worden ten behoeve van andere belastingplichtigen voor de Wet VB 1892.

188 Aanschrijving Minister van Financiën van 26 januari 1894, nr. 41, opgenomen in P.W. nr. 8572 en art. 1 Algemeene Instructie (1919) (I.V.).

189 Hoge Raad (strafkamer) 19 november 1894, Weekblad van het recht 1894, nr. 6586, blz. 1-2. Vergelijk: Van Walsum 1900, blz. 330, nr. 502 en MvT, Kamerstukken II 1914/15, 295, nr. 3, blz. 9.

190 MvT, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 3, blz. 21. Ingeval sprake was van een samenloop van de Wet op de BB 1893 met de Wet VB 1892 werd aan de commissie van aanslag een inspecteur der registratie toegevoegd (art. 19, eerste lid, onderdeel b, Wet op de BB 1893).

191 MVA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 68 en blz. 85. Er zijn geen aanwijzingen gevonden dat de uitwisseling van gegevens voor beide belastingwetten zag op andere personen dan de belastingplichtige.

192 VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 60 en MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 89. De suggestie tot het instellen van één centraal bureau waar alle gegevens betreffende de Wet VB 1892 en Wet op de BB 1893 zou worden verzameld, vergeleken en verwerkt ging nog te ver (VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 26). Uit het (ingetrokken) voorstel tot Wet IB 1908 blijkt dat volgens de Minister van Financiën de geheimhoudingsbepalingen zich niet zouden verzetten tegen het verzamelen van gegevens door een dergelijk bureau en dit dus het overwegen waard zou zijn (MvA, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 1, blz. 21).

Ook bij de parlementaire behandeling van de Wet IB 1914 bestond geen discussie over nut en noodzaak om gegevens tussen de verschillende inspecteurs uit te wisselen ten behoeve van de verschillende belastingen.[193] Hieronder werden ook begrepen de Indische ambtenaren in de toenmalige koloniën.[194] De beschikbare gegevens zouden aan de gehele belastingadministratie dienstbaar moeten zijn om te komen tot een juiste belastingheffing.[195] Uit de parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat het hierbij nog steeds ging om de juiste belastingheffing van één belastingplichtige voor meerdere belastingmiddelen. Ook nadien in de RW 1917 werd in de memorie van toelichting uitdrukkelijk opgemerkt dat – ondanks de geheimhouding – de gegevens dienstbaar moesten worden gemaakt aan de toepassing van andere belastingwetten en aan de opsporing van (fiscaal) strafbare feiten.[196] In de Wet op de DT 1917 werd de bestaande praktijk om gegevens binnen de Belastingdienst te gebruiken vastgelegd in de wet zelf.[197] In het ontwerp van wet stond nog dat de gegevens eveneens konden worden gebruikt voor "*de invordering [onderstreping VDS] van eenige aan den lande verschuldigde belasting*". In het Gewijzigd ontwerp van wet werd dit – zonder nadere toelichting – aangepast naar "*de heffing [onderstreping VDS] van eenige aan den lande verschuldigde belasting*".[198] Een bijzondere, zeer algemene formulering werd opgenomen in art. 44 Wet PB 1950 waarin werd bepaald dat de gegevens mochten worden gebruikt *"in 's Rijks belang"*.[199] Dit algemene gebruik werd niet nader toegelicht of geconcretiseerd en kwam later nog in art. 79 SW 1956 voor.

Direct na de Tweede Wereldoorlog zijn ingrijpende fiscale maatregelen genomen die bestonden uit zowel het opleggen van nieuwe belastingen als het invoeren van bepalingen

193 MvT, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 3, blz. 14. In het (ingetrokken) wetsvoorstel op de Pensioenbelasting 1916 werd expliciet bepaald dat bezwaren tegen de aanslag inkomstenbelasting (en verzoeken om ontheffing van die belasting) werden geacht ook gericht te zijn tegen de pensioenbelasting (art. 4, tweede lid, Ontwerp van wet (Wet op de Pensioenbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 206, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 24 oktober 1918, Kamerstukken II 1918/19, 55, nr. 1). Vergelijkbare bepalingen zijn terug te vinden in art. 10 en art. 11 Ontwerp van wet (Wet op de Vlootbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 208, 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 24 oktober 1918, Kamerstukken II 1918/19, 55, nr. 1.

194 MvT, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 3, blz. 42 en Sinninghe Damsté 1931, blz. 477.

195 MVA, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 10, blz. 65. Vergelijk: MVA, Kamerstukken II 1912/13, 44, nr. 1, blz. 7, Toelichting op NvW, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 2, blz. 5 en VV, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 9, blz. 51 en 52. Het betroffen de Rijksbelastingen en niet de gemeentelijke heffingen (zie uitgebreider: par. 7.1 hierna).

196 MvT, Kamerstukken II 1915/16, 211, nr. 3, blz. 17. Art. 18 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1915/16, 211, nr. 2, vernummerd naar art. 17 bij Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1915/16, 211, nr. 7. Ook onder de Registratiewet 1970 is het gebruik van de informatie uit de akten voor de uitvoering van de belastingwetgeving een van de primaire doelen (B.M. van der Sar, Het gebruik van de (digitale) notariële akte door de Belastingdienst, WPNR 2015/7071).

197 Wet van 11 januari 1918, tot heffing eener dividend- en tantième-belasting (Wet op de Dividend- en Tantièmebelasting 1917), Kamerstukken II 1917, 212, Stb. 1918, 4. Het eerdere wetsvoorstel (Kamerstukken II 1916/17, 28) werd ingetrokken voorafgaand aan de ontbinding van de Eerste en Tweede Kamer als gevolg van de Grondwetswijziging van 1917 (art. 195 GW (1917)). De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, 202. Zie ook: De Klerck 1927, blz. 5.

198 Art. 44 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1915/16, 202, nr. 2, art. 32 Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1915/16, 202, nr. 7 en vernummerd naar art. 33 Wet op de DT 1917.

199 Wet van 21 december 1950 op de personele belasting (Wet op de personele belasting 1950), Kamerstukken II 1950/51, 1408, Stb. 1950, K 598.

om een juiste belastingheffing te bevorderen en waarborgen te scheppen voor de betaling van de verschuldigde belasting.[200] In art. 10 van het Buitengewoon Navorderingsbesluit was een nagenoeg ongeclausuleerde informatieverplichting opgenomen ten behoeve van de uitvoering van dat besluit of de heffing van 'eenige Rijksbelasting'. Met de Wet VFN werd de ontwikkeling waarbij fiscale gegevens konden worden gebruikt ten behoeve van de uitvoering van alle (rijks)belastingwetten afgerond.[201] De op grond van de Wet VFN verkregen informatie kon – ongeacht in het kader van welke specifieke belastingwet de informatie was verkregen – gebruikt worden voor alle materiële (rijks)belastingwetten waarop de Wet VFN van toepassing was.[202]

2.6.3 Ten behoeve van andere belastingplichtigen

In het verlengde van de hiervoor geschetste ontwikkeling van het gebruik van fiscale gegevens voor andere belastingwetten werd in dezelfde periode de verandering zichtbaar van het enkelvoudig gebruik van fiscale gegevens ten behoeve van één belastingplichtige naar het gebruik van gegevens van de ene belastingplichtige ten behoeve van de belastingheffing van andere belastingplichtigen. In 1917 werd het recht van schenking in de SW 1859 opgenomen.[203] Ter bevordering van de nalevering van de wet dienden zowel de schenker als de begiftigde aangifte te doen. Ingeval afzonderlijk aangifte werd gedaan mochten de aangiftegegevens van de ene partij gebruikt worden bij de andere partij.[204] In de memorie van toelichting werd uitdrukkelijk opgemerkt dat – ingeval geen gelijkluidende aangiften werden gedaan of verzuimd werd aangifte te doen – de fiscus niet tot geheimhouding verplicht was:[205] het was logischerwijs de bedoeling dat "(…) *bij besprekingen met de nalatige dus van die aangifte [van degene die wel aangifte had gedaan, VDS] gebruik worden gemaakt*".

200 MvT, Kamerstukken II 1950/51, 1957, nr. 3. Vergelijk: Kamerlid Ritmeester die bij de parlementaire behandeling een voorbeeld aanhaalt van de Centrale Vermogensopsporingsdienst die in strijd met de geheimhoudingsbepalingen inzage heeft gehad in fiscale dossiers (Handelingen II 1951/52, blz. 1869).

201 Wet van 23 april 1952 houdende bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht (Wet vervanging van het fiscale noodrecht), Kamerstukken II 1950/51, 1957, Stb. 1952, 191. Hiervan werden in art. 1, onderdeel b, Wet VFN uitgezonderd: de invoerrechten en de accijnzen, de bijzondere wijnbelasting en de belasting der gouden en zilveren werken.

202 Zie ook: Erasmus die schrijft dat: "*Een bepaling als in art. 9 van het ontwerp komt wel in vele, doch niet in alle Rijksbelastingwetten voor. Daarom is het wenselijk te bepalen, dat hetgeen ingevolge een bij deze wet opgelegde verplichting bekend wordt of wordt medegedeeld niet verder mag worden bekendgemaakt dan nodig is voor de uitoefening van het ambt of de betrekking*" (W.P. Erasmus, Vervanging van het fiscale noodrecht, WFR 1950/437).

203 Wet van 20 januari 1917, houdende wijziging der Successiewet, Kamerstukken II 1916/17, 324, Stb. 1917, 189. Het eerdere wetsvoorstel, Kamerstukken II 1915/16, 210 werd op 29 november 1916 in de Eerste Kamer verworpen en in aangepaste vorm kort daarna opnieuw ingediend en aangenomen.

204 Art. 14c Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1916/17, 324, nr. 2. Dit werd ongewijzigd overgenomen uit het eerdere wetsvoorstel (Kamerstukken II 1915/16, 210). De vernummering van art. 14c naar art. 36 vond plaats bij koninklijk besluit van 12 maart 1917, Stb. 1917, 236. Vergelijk: Adriani 1926, blz. 35.

205 MvT, Kamerstukken II 1915/16, 210, nr. 3, blz. 15. Deze verduidelijking was strikt theoretisch niet nodig omdat het gebruik al zou kunnen worden geschaard onder de hoofdregel (gevorderd voor de uitoefening van het ambt).

Bij de behandeling in de Eerste Kamer van de Zegelwet 1917 – waarin géén geheimhoudingsbepaling was opgenomen – werden bezwaren geuit tegen de in art. 18 Zegelwet 1917 opgenomen inzageverplichting.[206] Minister Treub geloofde wel dat de verplichte dossierinzage onaangenaam zou zijn, maar relativeerde dit door aan te geven dat de ambtenaren der registratie tot geheimhouding verplicht waren.[207] Deze inzageverplichting was bedoeld: "*om een behoorlijke naleving der Zegelwet te verzekeren, maar moet niet leiden tot nasporingen omtrent de grootte van vermogens*".[208] Mocht bij een controle blijken dat andere belastingwetten niet behoorlijk werden nageleefd, dan kon de inspecteur van die wetenschap passend gebruik maken.[209] In de Wet BDH 1934 was geen specifieke ontheffing opgenomen voor het gebruik van de gegevens voor andere (fiscale) doelen.[210] Steinmetz trekt hieruit de conclusie dat inzage in boeken en bescheiden diende ter controle van de belastingplichtige zelf en niet van andere belastingplichtigen.[211] Hij stelt dat belangstelling voor andere gegevens even begrijpelijk als ongepast is. Steinmetz geeft aan dat de inspecteur in een moeilijke positie terechtkomt ingeval hij toevallig informatie over derden inziet. Naar zijn mening kan de inspecteur in verband met zijn geheimhoudingsplicht hier niet over spreken of de informatie als bewijsmiddel gebruiken.[212]

In 1918 werden de regels van de in 1904 ingevoerde navorderingsmogelijkheden in de Wet VB 1892 herzien.[213] Bij het voornemen tot het opleggen van een navorderingsaanslag had de inspecteur de verplichting om de belastingplichtige in kennis te stellen van de gronden hiervoor. Deze verplichting heft volgens Adriani de geheimhouding op ingeval het feit afkomstig is uit een aangifte van een andere belastingplichtige.[214] In de Wet VB

206 Kamerlid Diepen, Handelingen I 1916/17, blz. 318. Ook bij de behandeling van de OWB 1916 had Kamerlid Diepen bezwaren geuit tegen de dossierinzage.

207 Minister Treub, Handelingen I 1916/17, blz. 320. Het betrof de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 16 Algemeene Instructie (1889) (I.M.).

208 Van Steenbergen 1920, blz. 28. Hij verwijst naar de gedrukte circulaire der administratie 1506, nr. 5 en de aanschrijving van 7 december 1917, nr. 102.

209 De ontheffing van art. 17, derde lid, Wet BDH 1934 was volgens Karmelk en Tekenbroek met name bedoeld was om de verkregen informatie uit de controle op het Zegelrecht dienstbaar te maken aan de heffing van de Wet BDH 1934 (Karmelk & Tekenbroek 1934 II, blz. 115 en MvT, Kamerstukken II 1933/34, 203, nr. 3, blz. 7).

210 Met de invoering van de Wet BDH 1934 werd het vermogen van instellingen van de doode hand (alle rechtspersonen en de niet rechtspersoonlijkheid bezittende verenigingen) onderworpen aan een equivalent van de vermogensbelasting (Wet van 5 oktober 1934, tot heffing van eene belasting naar het vermogen van instellingen van de doode hand, Kamerstukken II 1933/34, 203 Stb. 1934, 528. Zie uitgebreider: Karmelk & Tekenbroek 1934 II, blz. 10).

211 Steinmetz 1934, blz. 108-110. Vergelijk: het betoog van Steinmetz in: Mostart & Spanjer 1934, blz. 30-37.

212 Vergelijk: de ophef in 1914 over het opvragen van informatie bij werkgevers over de inkomsten van hun werknemers waarbij is gezegd: "*Zoo gebruikt men den patroon om als verklikker te spelen van zijn werklieden, ingeval er iets aan hun opgaaf ontbreekt*" (Handelingen II 1913/14, blz. 2066).

213 Wet van 27 juli 1918, houdende wijziging van de wet van 27 september 1892 (Staatsblad nr. 223) op de vermogensbelasting, gelijk zij door opeenvolgende wetten is aangevuld en gewijzigd, Kamerstukken II 1917/18, 33, Stb. 1918, 504 (de vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, 205) en de Wet van 27 april 1904 tot aanvulling van de wet op de vermogensbelasting, Kamerstukken II 1903/04, 20, Stb. 1904, 80 (de vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1902/03, 186. Zie uitgebreider: Van Walsum 1905).

214 Adriani 1935, blz. 389. De verplichting tot het mededelen van de gronden voor navordering was opgenomen in art. 45c Wet VB 1892 en werd bij koninklijk besluit van 5 september 1918, Stb. 1918, 542 vernummerd naar art. 40 Wet VB 1892.

1892 werd daarvoor een ontheffing opgenomen om – in afwijking van hetgeen in de RW 1917 en de SW 1859 was bepaald – uittreksels uit de registers en afschriften uit memorien van aangifte te gebruiken voor de kennisgeving van het voornemen tot het opleggen van een navorderingsaanslag.[215] In par. 33 van de Instructie Tabakswet (1921) werd specifiek de mogelijkheid genoemd om verhoudingscijfers van verschillende fabrieken met elkaar te vergelijken. Ingeval zou blijken dat door verschillende fabrieken afwijkende hoeveelheden sigaren konden worden verkregen uit dezelfde hoeveelheid ruwe tabak zouden de inspecteurs hieraan bijzondere aandacht schenken.

De in de vorige paragraaf genoemde informatieverplichting van art. 10 Buitengewoon navorderingsbesluit zag niet alleen op de eigen belastingheffing, maar ook op die van derden.[216] Nadat de normale tijden waren teruggekeerd moesten de direct na de Tweede Wereldoorlog genomen ingrijpende fiscale maatregelen opnieuw tegen het licht worden gehouden. Hierbij diende het belang van een nauwkeurige belastingheffing afgewogen te worden tegen het belang van een zo gering mogelijke inbreuk op de persoonlijke levenssfeer.[217] Dit resulteerde in 1952 in de Wet VFN waarbij de basis werd gelegd voor de algemene inlichtingen- en administratieplicht uit de huidige AWR.[218] De informatieplicht ten behoeve van de belastingplicht van derden werd in art. 3 Wet VFN beperkt tot de administratieplichtigen.

2.6.4 Ten behoeve van de invordering

Dat de geheimhouding in de Wet VB 1892 een serieuze aangelegenheid was, bleek ook uit het feit dat de aanslagbiljetten met de uitnodiging tot betaling, uitspraken op bezwaar en aanmaningen tot betaling in gesloten omslagen (enveloppen) werden verstuurd.[219] Met betrekking tot de invordering bestond de angst dat de geheimhouding niet zou zijn gewaarborgd bij de betaling van de verschuldigde belasting omdat de ambtenaren der posterijen dan de postwissel onder ogen zouden krijgen.[220] Beleidsregels werden opgesteld om de geheimhouding bij de invordering te waarborgen.[221] Bij de Wet op de BB 1893 ontvingen

215 Art. 45h Wet VB 1892 werd bij koninklijk besluit van 5 september 1918, Stb. 1918, 542 vernummerd naar art. 46 Wet VB 1892.

216 Zie: MvT (Wet VFN), Kamerstukken II 1950/51, 1967, nr. 3, blz. 4 waar over art. 10 Buitengewoon navorderingsbesluit wordt opgemerkt: "*Laatstgenoemde regeling [art. 10 Buitengewoon navorderingsbesluit, VDS] gaat het verst en strekt zich naar het oordeel van de ondergetekende zelfs uit boven hetgeen in normale tijden noodzakelijk en toelaatbaar is. Immers, een ieder is zonder beperking verplicht om niet alleen voor zijn eigen belastingen, maar ook voor die van derden de gegevens te verschaffen, die de inspecteur verlangt*".

217 MvT (Wet VFN), Kamerstukken II 1950/51, 1957, nr. 3, blz. 3.

218 Wet van 23 april 1952 houdende bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht (Wet vervanging van het fiscale noodrecht), Kamerstukken II 1950/51, 1957, Stb. 1952, 191.

219 Respectievelijk: art. 23, tweede lid, art. 26, tweede lid, en art. 41 Wet VB 1892. Vergelijk: Handelingen II 1891/92, blz. 1339.

220 VV, Kamerstukken II 1892/93, 125, nr. 4, blz. 30. De ambtenaren der posterijen werden bij de betaling van de verschuldigde vermogensbelasting door middel van postwissels (art. 40 Wet VB 1892) rechtstreeks aangemerkt als onderworpen subject. Zie ook: Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 299 e.v., nrs. 287 en 289.

221 Aanschrijving Minister van Financiën van 30 september 1893, nr. 43, opgenomen in P.W. 8495 en brief Minister van Financiën van 11 december 1895, nr. 22 Reg., opgenomen in P.W. 8760. Zie ook: art. 122 Algemeene Instructie (1919) (I.V.).

belastingplichtigen het aanslagbiljet slechts in een gesloten omslag ingeval de aangifte ook in een gesloten omslag was ingediend.[222] Een balans werd gevonden in de Wet IB 1914; aanslagbiljetten werden in een gesloten omslag uitgereikt en slechts de aanslagbiljetten die bij de betaling in gesloten omslag werden aangeboden dienden – na betaling – op dezelfde wijze te worden teruggegeven.[223] Hiermee kon het geheim van de aanslag ook tegenover gezins- en huisgenoten worden gewaarborgd en was het mogelijk om de betaling over te laten aan personeel zonder dat zij kennis konden nemen van het aanslagbiljet.[224]

Al in 1903 werd ten behoeve van de Wet VB 1892 gepleit voor het gebruik van fiscale gegevens ten behoeve van de invordering.[225] Pas bij de invoering van de Wet IB 1914 werd gebruik van fiscale gegevens ten behoeve van "*de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting*" voor het eerst in de geheimhoudingsbepaling zelf opgenomen.[226] Hiermee werd de twijfel weggenomen of de gegevens ook gebruikt konden worden voor de invordering van registratie- en successiebelastingen.[227] Deze toevoeging werd tot aan de vooravond van de Tweede Wereldoorlog in nagenoeg alle geheimhoudingsbepalingen opgenomen.[228] Sinninghe Damsté oordeelde dat dit een overbodige bepaling was omdat dit naar zijn mening al onder de hoofdregel viel (nodig voor de uitoefening van het ambt of betrekking).[229] Adriani geeft een bijzonder ruimte interpretatie door te stellen dat: "*Het woord „invordering" mag blijkens de geschiedenis niet eng worden opgevat, zoodat de ambtenaar gegevens, verkregen voor de toepassing van de eene belasting kan gebruiken voor de heffing van een andere*".[230]

222 Art. 22, derde lid, Wet op de BB 1893. De wens om uitreiking van het aanslagbiljet in gesloten omslagen voor alle gevallen voor te schrijven werd niet opgevolgd (VV, Kamerstukken II 1892/92, 71, nr. 5, blz. 58).

223 Art. 113 Wet IB 1914. Vergelijk: art. 37 Wet op de DT 1917 en art. 12 Verd. Bel. II. Zie ook: art. 122 Ontwerp van wet (Wet IB 1908), Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2 (ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 10 maart 1908, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 22).

224 Sinninghe Damsté 1921, blz. 250 en Sinninghe Damsté 1931, blz. 498.

225 VV, Kamerstukken II 1902/03, 186, nr. 4, blz. 7. In 1918 werd dit alsnog in art. 47 Wet VB 1892 opgenomen (Wet van 27 juli 1918, houdende wijziging van de wet van 27 september 1892 (Staatsblad nr. 223) op de vermogensbelasting, gelijk zij door opeenvolgende wetten is aangevuld en gewijzigd, Kamerstukken II 1917/18, 33, Stb. 1918, 504. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, 205). Art. 47 Wet VB 1892 werd bij koninklijk besluit van 5 september 1918, Stb. 1918, 542 vernummerd naar art. 52 Wet VB 1892.

226 VV, Kamerstukken II 1913/1914, 18, nr. 9, blz. 63 en MvA, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 10, blz. 76. Vergelijk: Boogerman 1920, blz. 214.

227 Vergelijk: Sinninghe Damsté 1931, blz. 477 en Adriani 1935, blz. 389 voor enkele voorbeelden over het nut voor de invordering.

228 Daarna is het beeld een beetje wisselend. De invordering werd in het Ontwerp van wet Belastingherziening 1939 wel genoemd, maar in het Ontwerp van wet op de oorlogswinstbelasting 1940 en het Ontwerp van wet op de winstbelasting 1940 vervolgens weer niet. In de Wet VAB 1946 en de Wet VHI 1947 werd een andere formulering gebruikt en in de Wet VFN komt de invordering weer niet voor, waarna de invordering in de AWR een vaste plaats verwierf. Zie ook: Appendix A.

229 Sinninghe Damsté 1931, blz. 479. Vergelijk: Adriani 1935, blz. 388.

230 Adriani 1931, blz. 180-181. Hiermee zouden de uitwisselingsbepalingen van o.a. art. 108 Wet IB 1914 en art. 34 Wet op de DT 1917 overbodig worden. Dat lijkt dan weer niet in overeenstemming met hetgeen Adriani op blz. 166-167 schrijft.

2.6.5 Systematiek van uitwisseling

Het gebruik van gegevens binnen de Belastingdienst heeft het in het pre-AWR-tijdperk lang gedaan met veelal ontheffingen bij of krachtens de belastingwet waarvoor de gegevens benodigd waren. In een beperkt aantal gevallen werd in de belastingwet de mogelijkheid geschapen om de gegevens te gebruiken voor andere belastingwetten.[231] In het pre-AWR-tijdperk is echter een duidelijke ontwikkeling te zien van het vergaren van gegevens ten behoeve van de uitvoering van één specifieke materiële belastingwet voor één belastingplichtige naar het integraal, meervoudig gebruik van gegevens voor alle belastingwetten en alle belastingplichtigen in de AWR. In de onderzochte fiscale wetten zijn – grofweg tot de Tweede Wereldoorlog – algemeen geformuleerde bepalingen opgenomen die het mogelijk maakten om relevante informatie te verkrijgen van andere, niet betrokken ambtenaren (ressorterende onder het Departement van Financiën) ten behoeve van de uitvoering van de desbetreffende wet.[232] Dit werd vervolgens weer uitgewerkt in nadere instructies.[233] Sinninghe Damsté was overigens in 1931 al van mening dat de ontheffingsbepaling in de Wet IB 1914 niet nodig was omdat het onderling uitwisselen van relevante inlichtingen niet onder het gebod van geheimhouding zou vallen.[234] In enkele gevallen werden hele specifieke bepalingen in de wet opgenomen zoals bijvoorbeeld de hiervoor genoemde mogelijkheid om gebruik te maken van gegevens uit de SW 1859 ten behoeve van het opleggen van navorderingsaanslagen in de Wet VB 1892.[235]

Een afwijkende bepaling was opgenomen in art. 66 OWB 1916 waarin een algemene inlichtingenverplichting was opgenomen die niet alleen zag op ambtenaren, ressorterende onder het Departement van Financiën, maar gold voor alle ambtenaren.[236] Dit zou onontbeerlijk zijn voor de uitvoering van deze wet.[237] Hiervoor werd in art. 69 OWB 1916 ontheffing

231 O.a.: art. 33 Wet op de DT 1917 en de Wet VFN.

232 Vide: Appendix A.

233 Vergelijk: De Wilde 1920, blz. 229, nr. 150 inzake de Wet VB 1892, par. 76 Instructie Inkomstenbelasting 1914 waarin werd bepaald dat de ambtenaren der registratie bij het verstrekken van inlichtingen aan de inspecteur der directe belastingen ten behoeve van de Wet IB 1914 werden ontheven van de geheimhouding (Zie ook: Ohmstede 1915, blz. 201, Harms 1920, blz. 267, Boogerman 1920, blz. 225 en Sinninghe Damsté 1931, blz. 489), art. 2 Algemeene Instructie (1919) (I.V.) en par. 166 Algemeene Instructie (1927).

234 Sinninghe Damsté 1931, blz. 489.

235 In art. 32 (vernummerd naar art. 28 Wet VB 1892) en art. 45h Wet VB 1892 (vernummerd naar art. 46 Wet VB 1892) waren een ontheffing opgenomen voor de ambtenaren der registratie ten behoeve van respectievelijk de beroepsprocedures en de navordering van vermogensbelasting (Vergelijk: De Wilde 1920, blz. 343, Adriani 1931, blz. 90 en art. 107 Algemeene Instructie (1919) (I.V.). Zie ook: art. 89 Wet IB 1914 jo. par. 64, par. 67 en par. 76 Instructie Inkomstenbelasting 1914 over de samenloop tussen navordering in de Wet VB 1892 en de Wet IB 1914.

236 In de Wet op de BB 1893 ging een informatieplicht voor alle openbare ambtenaren de Tweede Kamer nog te ver (vergelijk: art. 42 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2 en art. 36 Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 8, toegelicht in het MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 88).

237 MvT, Kamerstukken II 1915/16, 331, nr. 3, blz. 13, par. 6. Vergelijk: MvA, Kamerstukken II 1915/16, 331, nr. 6, blz. 33, par. 6. Een dergelijke bepaling is ook in enkele andere belastingwetten opgenomen. Zie o.a.: art. 28 Ontwerp van Wet op de Winstbelasting 1940 (Kamerstukken II 1939/40, 239, nr. 2), art. 29 Besluit WB 1940 (Verordening van 26 juli 1940, Verordeningenblad 83/1940) en art. 30 Besluit LB 1940 (Verordening van 5 december 1940, Verordeningenblad 224/1940).

van de geheimhoudingsbepaling opgenomen voor deze ambtenaren.[238] In art. 33 Wet op de DT 1917 werd, zonder nadere toelichting, in de wet zelf opgenomen dat gegevens konden worden gebruikt ten behoeve van de "*heffing [onderstreping VDS] van eenige aan den lande verschuldigde belasting*". Samen met art. 34 Wet op de DT 1917 zorgde dit voor een onderlinge wederkerigheid bij de gegevensuitwisseling tussen belastingambtenaren.[239] Ook de Wet BHD 1934 verdient speciale aandacht omdat de wettekst afweek van voorgaande bepalingen: in voorgaande bepalingen stond dat "*ambtenaren kunnen worden ontheven*", maar in deze uitwisselingsbepaling stond "*voor de uitvoering van deze wet zijn [onderstreping VDS] de ambtenaren ontheven van de geheimhouding*".[240] Dit kwam in latere bepalingen overigens niet meer terug. Na de Tweede Wereldoorlog verdween de separate uitwisselingsbepaling geruisloos uit beeld.

2.6.6 Afronding

Bij de fiscale afbakening in het pre-AWR-tijdperk heb ik gekeken ten behoeve van welk specifiek, primair fiscaal doel de informatie werd verzameld en voor welke (fiscale) doeleinden de informatie mocht worden gebruikt. Deze fiscale afbakening laat meerdere ontwikkelingen zien; zo is de formulering van het verbod om het object van de geheimhouding "*verder bekend te maken (…) dan gevorderd wordt*" uit de Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893 vanaf de Wet IB 1914 herschreven naar een verbod om het object van de geheimhouding "*verder bekend te maken dan noodig is*". Hierbij werd geen inhoudelijke wijziging beoogd. Het gebruik van fiscale gegevens wijzigde van het vergaren van gegevens ten behoeve van de uitvoering van één specifieke materiële belastingwet voor één specifieke belastingplichtige naar het integraal, meervoudig gebruik van gegevens voor alle belastingwetten en ten behoeve alle belastingplichtigen. Vanaf de Wet IB 1914 tot aan de Tweede Wereldoorlog werd het gebruik van fiscale gegevens ten behoeve van de invordering in veel geheimhoudingsbepalingen opgenomen.

2.7 De uitzonderingen en ontheffingen

Het element van de uitzonderingen en ontheffingen laat – evenals de hiervoor behandelde elementen – in het pre-AWR-tijdperk een duidelijke ontwikkeling zien. Zoals uit de vorige paragraaf blijkt, waren de in de materiële belastingwetten opgenomen ontheffingen – behoudens de in paragraaf 4 genoemde uitzondering ten behoeve van de uitvoering van de Kieswet 1850 en 1896 – in eerste instantie uitsluitend gericht op het gebruik van fiscale gegevens binnen de Belastingdienst zelf ten behoeve van fiscale doeleinden. Uit de parlementaire stukken rondom de Kieswet 1850 blijkt het uitgangspunt dat – vanaf het moment dat een fiscale geheimhoudingsverplichting in de wet wordt opgenomen – het de

238 In het ontwerp van wet was de bepaling nog overeenkomstig art. 108 Wet IB 1914, maar bij de NvW, Kamerstukken II 1915/16, 331, nr. 7, blz. 36 werd de bepaling aangepast.

239 Vergelijk: de wederkerige uitwisselingsbepaling van art. 117 Ontwerp van wet (Wet IB 1908), Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2. Deze bepaling zou het mogelijk moeten maken om fiscale gegevens uit andere belastingwetten te gebruiken ten behoeve van de inkomstenbelasting en vice versa. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 10 maart 1908, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 22.

240 Daarnaast werd de uitwisselingsbepaling niet meer als apart artikel opgenomen maar werd het onderdeel van de geheimhoudingsbepaling van art. 17 Wet BHD 1934.

verantwoordelijkheid van de Minister van Financiën is dat deze verplichting ook in andere wetgeving goed wordt geregeld.[241] In deze paragraaf wordt ingegaan op het gebruik van fiscale gegevens buiten de Belastingdienst voor niet-fiscale doeleinden.[242]

2.7.1 Gemeentelijke inkomstenbelastingen

Bij de invoering van de Wet VB 1892 werd bij amendement voorgesteld om gemeenten inzage te verlenen in het register van aanslagen ten behoeve van de gemeentelijke inkomstenbelastingen.[243] De argumentatie hiervoor was dat voor de juiste uitvoering van de Wet VB 1892 de hulp van de gemeente nodig was en de gegevens uit het register van aanslagen voor hen relevant was.[244] De vraag werd opgeworpen of van de gemeentebesturen ijver te verwachten was bij het geven van inlichtingen als geen sprake zou zijn van wederkerigheid.[245] Kritiek was er echter ook. Met het verstrekken van informatie zou – met name in kleine gemeenten – de vermogens van elke ingezetene worden blootgelegd.[246] Als gevolg hiervan zou de aangiftebereidheid verminderen.[247] De bedoeling van de vermogensbelasting was dat alles geheim zou blijven en ingeval de gemeente, wegens het ontbreken van de benodigde gegevens, niet op haar taken zou zijn berekend dan zou dat niet moeten worden opgelost met het inbouwen van een achterdeur in de fiscale geheimhouding van de Wet VB 1892.[248] Het amendement werd verworpen.[249]

Net als bij de Wet VB 1892 is bij de parlementaire behandeling van de Wet op de BB 1893 stilgestaan bij de wederkerigheid in de gegevensuitwisseling met gemeenten en het risico van schending van de geheimhouding.[250] In het ontwerp van wet werd de burgemeester – als voorzitter van het college van zetters en lid van de commissie van aanslag – nog een actieve rol toegedicht.[251] Terecht werd gevraagd of de wetenschap die hij in die hoedanigheid verkreeg, gebruikt mocht worden ten behoeve van de gemeentelijke directe belastingen.[252] Dit paste immers binnen de geuite wens van wederkerigheid om de kwaliteit van deze

241 Par. 4.3 hiervoor.
242 In par. 4.3 is al ingegaan op de onderworpenheid aan de fiscale geheimhoudingsplicht van de partij die fiscale gegevens ontvangt voor niet-fiscale doeleinden.
243 Amendement Mees c.s., Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 27. Het amendement was tweeledig. Naast het hier behandelde onderdeel werd voorgesteld om in art. 47 de zinsnede "*bij de uitvoering dezer wet*" uit het ontwerp van wet te laten vervallen (vide: par. 4.3 hiervoor).
244 Handelingen II 1891/92, blz. 1337.
245 Kamerlid Houten spreekt niet van wederkerigheid, maar van compensatie en betwijfelt of de compensatie zou moeten bestaan uit het opofferen van de zorgvuldig geregelde geheimhouding (Handelingen II 1891/92, blz. 1339).
246 Handelingen II 1891/92, blz. 1338.
247 "*Dat de lust tot aangifte vermindert; men zal het niet genoegelijk vinden iedereen op de hoogte te brengen omtrent de details, althans het bedrag van zijn vermogen*" aldus Kamerlid Van Houten (Handelingen II 1891/92, blz. 1339).
248 Handelingen II 1891/92, blz. 1338. Zie uitgebreider: Van Walsum 1905, blz. 8-10.
249 Handelingen II 1891/92, blz. 1341 (art. 47 Wet VB 1892 werd wel gewijzigd). Bij de behandeling in de Eerste Kamer van de Wet op de navordering van vermogensbelasting werd hier wederom voor gepleit (Eindverslag der commissie van rapporteurs, Kamerstukken I 1903/04, 20, nr. 20, blz. 347 e.v.).
250 VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 31.
251 Zie ook: par. 4.1.1. hiervoor.
252 VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 59. Hetzelfde gold voor gemeentelijke ambtenaren en leden van den gemeenteraad, voor het geval dezen deel uitmaken van een der colleges.

belastingheffing te verhogen.[253] Minister Pierson was in zijn reactie duidelijk: hetgeen iemand als lid van de commissie van aanslag bekend werd, mocht nooit verder bekend worden gemaakt.[254] De gegevens zouden niet (mogen) worden verstrekt aan de gemeente omdat daarmee de geheimhouding te veel gevaar zou lopen.[255] Het amendement om informatie te verstrekken aan gemeenten haalde het (wederom) niet.[256]

Ook bij de parlementaire behandeling van de Wet IB 1914 kwam de wederkerigheid in de uitwisseling van informatie met gemeenten wederom aan de orde.[257] Hoewel de bepaling eigenlijk niet in art. 107 Wet IB 1914, maar in de Gemeentewet thuishoorde, werd de decennialange discussie eindelijk in het voordeel van de gemeente beslecht.[258] Anders dan in het verleden werd het belang van een goede uitvoering van de gemeentelijke inkomstenbelasting nu wel zo groot geacht dat een inbreuk op geheimhouding gerechtvaardigd was.[259] Het doel, het voorkomen van 'mismatches' tussen de rijks- en de gemeentelijke inkomstenbelasting, was duidelijk.[260] De gemeenten ontbeerden de noodzakelijke gegevens om zelfs bij benadering het inkomen te kunnen bepalen en fraude te bestrijden.[261] Leden van de Eerste Kamer hadden toch nog ernstige bedenkingen: "*Velen betreurden het, dat de geheimhouding, die toch bij het tot stand komen van de bedrijfs- en de vermogensbelasting op den voorgrond had gestaan, langzamerhand geheel teloor gaat en dreigt plaats te maken voor algeheele publiciteit*".[262] De kritiek was dat de voor de Wet IB 1914 voorgeschreven geheimhouding feitelijk vrijwel illusoir zou worden omdat gemeenten de aanslagen op grond van de Gemeentewet ter inzage zouden moeten neerleggen.[263] Hier werd tegen ingebracht dat inzage in veel gevallen praktisch onmogelijk was voor nieuwsgierigen omdat niet op alfabetische volgorde werd gearchiveerd.[264] In 1920 werden de gemeentelijke inkomstenbelastingen afgeschaft waarmee de ongerijmdheid (geheimhouding rijksinkomstenbelasting versus de openbaarheid van de gemeentelijke kohieren) werd opgeheven.[265]

253 VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 60 en Handelingen II 1892/93 blz. 1144.
254 MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 88.
255 MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 89.
256 Amendement Gerritsen, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 24. Zie ook: Handelingen II 1892/93, blz. 1498-1500.
257 VV, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 6, blz. 52 en VV, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 6, blz. 59.
258 Amendement commissie van rapporteurs, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 17. Zie ook: Handelingen II 1913/14, blz. 2099-2107, Sinninghe Damsté 1931, blz. 488 en Boogerman 1920, blz. 221.
259 Eindverslag, Kamerstukken I 1913/14, 18, nr. 5, blz. 5.
260 Handelingen II 1913/14, blz. 2114. Nadere inlichtingen werden pas aan de gemeente verstrekt indien de aanslag van de gemeentelijke inkomstenbelasting belangrijk afweek van de aanslag in de rijksinkomstenbelasting en alle middelen om tot opheldering van de verschillen te geraken waren uitgeput. Geen gegevens werden verstrekt ingeval de aangifte "*eenigszins belangrijk afwijkt*" (Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 360-361). Beleid werd neergelegd in diverse resoluties (zie uitgebreider: Boogerman 1920, blz. 223 e.v. en Harms 1920, blz. 265 e.v.).
261 Handelingen II 1913/14, blz. 2112 en VV, Kamerstukken I 1913/14, 18, nr. 18, blz. 577.
262 VV, Kamerstukken I 1913/14, 18, nr. 18, blz. 577.
263 Op grond van art. 264, vierde lid, Gemeentewet.
264 Behoudens de gemeenten waar: "*(…) de slechte gewoonte bestaat om jaarlijks een uitgave te bezorgen van de aangeslagenen met vermelding van hun aanslag*" (VV, Kamerstukken I 1913/14, 18, nr. 18, blz. 577).
265 In de Eerste Kamer werd gesproken van de strijd met de logica en fatsoen dat de gemeentelijke kohieren, gebaseerd op de inkomstenbelasting, op het stadhuis openlijk voor iedereen ter inzage ligt (Handelingen I 1920/21, blz. 139). Minister Pierson pleitte – in verband met de

2.7.2 Ministeriële ontheffingen

In de Wet IB 1914 werd voor het eerst op grote schaal gewerkt met ontheffingen om gegevens te kunnen delen met andere bestuursorganen. Met sommige ontheffingen was het fiscale belang van de inspecteur rechtstreeks gediend zoals de ontheffing voor het (desgevraagd) verstrekken van inlichtingen aan de curator bij faillissementen[266] en de ontheffing voor de ambtenaren der registratie.[267] Er werden ook ontheffingen verleend die een ander (maatschappelijk) belang dienden. Hierbij kan worden gedacht aan verleende ontheffingen ten behoeve van de Invaliditeitswet,[268] de Ouderdomswet 1919[269] en de Zuiderzeeraad.[270] In het Nationaal Archief is correspondentie uit 1936 te vinden van de gemeente Enkhuizen die (tevergeefs) probeerde een ontheffing te verkrijgen om de inkomensgegevens te gebruiken voor de hondenbelasting.[271] Over de ontheffingsmogelijkheid van art. 17, derde lid, RW 1917 merkt Ittmann op dat – wanneer hier behoefte aan bestaat – de Minister van Financiën zonder enige beperking (of controle) deze machtiging kan verlenen.[272]

2.7.3 'Eenig wettelijk voorschrift'[273]

In 1918 werd aan de geheimhoudingsbepaling van art. 47 Wet VB 1892 toegevoegd dat gegevens niet verder bekend mochten worden gemaakt behoudens voor de toepassing

geheimhouding – tijdens de behandeling van de Wet VB 1892 al voor een afschaffing van de gemeentelijke inkomstenbelasting ten gunste van een landelijke regeling met opcenten voor de gemeenten (Handelingen II 1891/92, blz. 1340). Ook bij de behandeling van de Wet IB 1914 werd (tevergeefs) gepleit om de gemeentelijke heffing over te hevelen naar de rijksbelastingdienst waar o.a. de geheimhouding ten volle zou zijn verzekerd (Amendement Fleskens en Van Sasse Van IJsselt, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 29). Dit voorstel werd verworpen omdat de reikwijdte van het amendementrecht niet zover reikte dat wijzigingen konden worden aangebracht in de Gemeentewet (Handelingen II 1913/14, blz. 2111-2116).

266 Zie: Boogerman 1920, blz. 214 die verwijst naar resolutie van 28 juni 1918 nr. 94. Vergelijk: Sinninghe Damsté 1931, blz. 477 die verwijst naar de resolutie van 31 oktober 1919, nr. 79, B. nr. 2674.

267 Par. 76 Instructie Inkomstenbelasting 1914 waarin werd bepaald dat de ambtenaren der registratie bij het verstrekken van inlichtingen aan de inspecteur der directe belastingen ten behoeve van de Wet IB 1914 werden ontheven van de geheimhouding.

268 Resolutie van 18 september 1918, nr. 171, V. nr. 1150 (gewijzigd bij resolutie van 8 januari 1922, nr. 99, V. nr. 1710). Afhankelijk van het hoogte van het inkomen werd iemand op grond van art. 45 Invaliditeitswet wel of niet als verzekeringsplichtige aangemerkt. Zie ook: Harms 1920, blz. 255.

269 Resolutie van 18 november 1919, nr. 78, V. nr. 1190. Zie ook: Boogerman 1920, blz. 214 en Harms 1920, Aanvulling, blz. 9.

270 Op grond van de resolutie van 22 maart 1920 nr. 142 was de inspecteur gemachtigd inlichtingen te verstrekken aan de Zuiderzeeraad ten behoeve van het vaststellen van een schadevergoeding als gevolg van het afsluiten van de Zuiderzee (Boogerman 1920, blz. 215. Vergelijk: par. 31 IIV 1983).

271 Brief Gemeentebestuur van Enkhuizen van 18 april 1936, Nationaal Archief, Den Haag, Ministerie van Financiën: Verbaal Archief Administratie der Belastingen (later) Directoraat-Generaal der Belastingen, nummer toegang 2.08.69, inventarisnummer 13. Zelfs de Minister van Binnenlandse Zaken probeerde te bemiddelen en verwees daarbij naar de ontheffing voor de schoolgeldheffing.

272 Ittmann 1924, blz. 49, nr. 113.

273 Uit Appendix A blijkt dat de formulering wisselde van 'eenig wettelijk voorschrift', 'eenige wet of wettelijk voorschrift' en 'enig wetsvoorschrift'.

van 'eenig wetsvoorschrift'.[274] Dit voorstel werd al begin 1915 geïntroduceerd.[275] De directe aanleiding voor het opnemen van de mogelijkheid om fiscale gegevens te verstrekken op basis van een wettelijke grondslag was het tegengaan van fraude in de Invaliditeitswet; het vermoeden bestond dat de vraag over de vermogensbelasting bewust onjuist werd beantwoord omdat er geen controle-informatie voorhanden was.[276] Een ander voorbeeld van gegevensuitwisseling is art. 33 van de Ouderdomswet 1919 die de mogelijkheid verschafte om op verzoek inlichtingen te verstrekken aan het bestuur van de Rijksverzekeringsbank. Adriani merkt terecht op dat de geheimhoudingsverplichting hierbij overgaat op de ambtenaren die de gegevens verkrijgen.[277] Deze bepaling werd daarna in een groot aantal, maar niet alle belastingwetten overgenomen.[278] De uitzondering van 'eenig wetsvoorschrift' kwam niet in de Wet IB 1914 voor. Fiscale gegevens uit de Wet IB 1914 ten behoeve van het voorkomen van fraude in de Invaliditeitswet – de reden om de bepaling over 'eenig wetsvoorschrift' in de Wet VB 1892 op te nemen – werd verstrekt op grond van een ontheffing.[279]

Zoals hiervoor is opgemerkt, was het voorkomen van fraude juist de reden om de bepaling over 'eenig wetsvoorschrift' in de Wet VB 1892 op te nemen. Vergelijkbaar zijn de verschillende regimes voor de Ouderdomswet 1919.[280] Het is dan ook niet zuiver dat over de samenloop van de schoolgeldheffing en de geheimhoudingsbepaling van art. 102 Wet IB 1914 werd gesteld dat: "*Dergelijke mededeelingen ter uitvoering van een wettelijk voorschrift gedaan, vallen niet onder het verbod van art. 102 der Wet op de Inkomstenbelasting*".[281] Ittman juicht het dienstbaar maken van gegevens uit de RW 1917 voor fiscale en niet-fiscale doeleinden

274 Wet van 27 juli 1918, houdende wijziging van de wet van 27 september 1892 (Staatsblad nr. 223) op de vermogensbelasting, gelijk zij door opeenvolgende wetten is aangevuld en gewijzigd, Kamerstukken II 1917/18, 33, Stb. 1918, 504. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, nr. 205. Bij koninklijk besluit van 5 september 1918, Stb. 1918, 542 vernummerd naar art. 52 Wet VB 1892).

275 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1914/15, 295, nr. 2. Dit wetsontwerp werd op 6 mei 1915 door de Eerste Kamer verworpen (Handelingen I 1914/15, blz. 281-306), maar werd later (in gewijzigde vorm) opnieuw ingediend (zie: MvT, Kamerstukken II 1915/16, 205, nr. 3, blz. 5, par. 1).

276 MvT, Kamerstukken II 1915/16, 205, nr. 3, blz. 12. Vergelijk: de memorie van toelichting van het eerder verworpen wetsvoorstel (MvT, Kamerstukken II 1914/15, 295, nr. 3, blz. 9). In beide wordt verwezen naar HR (strafkamer) 19 november 1894, Weekblad van het recht 1894, nr. 6586, blz. 1-2. Zie ook: Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 358 e.v., Harms 1920, blz. 479 en Dubois 1927, blz. 54.

277 Adriani 1935, blz. 390-391. Vergelijk: Boogerman 1920, blz. 214. Zie ook: par. 4.3.

278 Zie: Appendix A. In de memorie van toelichting op art. 50 Ontwerp van wet BDH 1916 (ingetrokken) wordt opmerkelijk genoeg verwezen naar de 'nagenoeg gelijkluidende' geheimhoudingsbepalingen in de Wet VB 1892 en de Wet IB 1914 terwijl op dat moment de bepaling over 'eenig wetsvoorschrift' (nog) niet in de Wet VB 1892 was opgenomen en dit in art. 102 Wet IB 1914 evenmin voorkwam.

279 Zie hiervoor par. 7.2. Harms 1920, blz. 255 schrijft: "*De Inspecteurs zijn gemachtigd [onderstreping VDS] te voldoen aan verzoeken van het Bestuur der Rijksverzekeringsbank, om, in verband met de uitvoering der artt. 369 en 370 der Invaliditeitswet (…)*".

280 De inspecteur der directe belastingen werkte ten behoeve van de Wet IB 1914 met een ontheffing op grond van een resolutie (par. 7.2 hiervoor) terwijl de inspecteur der registratie werkte met de wettelijke bepalingen van art. 52 Wet VB 1892 jo. art. 38 Ouderdomswet 1919.

281 Zie: VV, Kamerstukken I 1920/21, 25, nr. 25, blz. 102 en MvA, Kamerstukken I 1920/21, 25, nr. 25, blz. 105 over art. 243g Gemeentewet. Vergelijk: de resolutie van 11 oktober 1916, nr. 135 (Boogerman 1920, blz. 215 en Harms 1920, blz. 254) en de aanschrijving Minister van Financiën van 6 juni 1936 (Schoolgeldheffing), nr. 17, Bijvoegsel Staatsblad 1936, nr. 158. Vergelijk: MvA (IB 1964), Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 19, blz. 102.

toe.[282] Het zou volgens hem van een overdreven eerbied voor de geheimhouding getuigen indien men ter wille van partijen het algemeen belang achter zou stellen. Uitsluitend in de Wet PB 1950 en de SW 1956 werd – naast de uitzondering van 'enig wetsvoorschrift' – ook bepaald dat gegevens mochten worden gebruikt 'in 's Rijks belang'.[283]

2.7.4 Publicatie navorderingsaanslagen in de Staatscourant

In de strijd tegen belastingontduiking werd in 1916 een nieuw middel ingezet: de publicatie in de Staatscourant van opgelegde navorderingsaanslagen Verd. Bel. I, Verd. Bel. II en de OWB 1916. Hierbij werden de volledige naam, woonplaats en het bedrag van de navorderingsaanslag genoemd.[284] Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat ervaringen met de in 1904 ingevoerde navorderingsmogelijkheid in de Wet VB 1892 leerde dat navordering alleen niet toereikend was om belastingontduiking tegen te gaan.[285] De neiging om te frauderen zou bij de zwaardere Verd. Bel. I, nog veel groter zijn. Hoewel het "*hatelijke karakter*" van openbaarmaking werd erkend, zou dit een doeltreffend middel zijn.[286] Het voorstel om pas tot openbaarmaking over te gaan op grond van een rechterlijk vonnis werd niet nodig geacht. Openbaarmaking werd aangemerkt als "zeer onaangenaam" en zou een preventief karakter hebben.[287] In de wet zelf werd opgenomen in welke gevallen een uitzondering werd gemaakt (dwaling, verschoonbaar verzuim of goeder trouw).[288] Bij twijfel over het bestaan van kwade trouw zou niemand aan de schandpaal worden genageld.[289] Het publiceren van navorderingsaanslagen werd later overgenomen in de Wet IB 1914 en de Wet VB 1892.[290] Als motivering werd gegeven dat bedreiging met een geldboete

282 Ittman 1924, blz. 48-49, nr. 111.
283 Wat met deze subjectieve bepaling werd bedoeld is niet nader toegelicht of geconcretiseerd.
284 Respectievelijk: art. 18 Verd. Bel. I, art. 9 Verd. Bel. II en art. 61 OWB 1916.
285 MvT (Verd. Bel. I), Kamerstukken II 1915/16, 313, nr. 6, blz. 20 en 21. In de memorie van toelichting bij art. 8 Ontwerp van wet (Verd. Bel. II) werd hier kortweg naar verwezen (MvT, Kamerstukken II 1915/16, 313, nr. 6, blz. 21). In de memorie van toelichting bij art. 61 Ontwerp van wet (OWB 1916) werd inhoudelijk niets opgemerkt (MvT, Kamerstukken II 1915/16, 331, nr. 3, blz. 15). Het zou logisch zijn geweest als – net als bij de Verd. Bel. II – zou zijn verwezen naar het enkele weken daarvoor ingediende Ontwerp van wet Verd. Bel. I.
286 MvT, Kamerstukken II 1915/16, 313, nr. 6, blz. 20 en 21. Vergelijk: Pheil 2009, blz. 232 die aangeeft dat belastingen massaal door alle rangen en standen worden ontdoken en Adriani 1931, blz. 90 die concludeert dat de wetgever met de navorderingsmogelijkheid een gelukkige greep heeft gedaan.
287 VV, Kamerstukken II 1915/16, 313, nr. 16, blz. 58 en MvA, Kamerstukken II 1915/16, 313, nr. 18, blz. 66. Vergelijk: VV, Kamerstukken I 1915/16, 313, nr. 313, blz. 530. Het is derhalve een specifiek, wettelijk voorschrift dat evengoed kan worden gezien als een nadere concretisering van het "*verder bekend te maken dan noodig is*". Anders: bij het openbaar maken vergrijpboeten opgelegd aan medeplegers die beroeps- of bedrijfsmatig bijstand verleenden is preventie of leedtoevoeging geen doel van de maatregel (MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 303, nr. 3, blz. 5).
288 Art. 18 Verd. Bel. 1, art. 10 Verd. Bel. II (alsmede par. 11, Instructie Verdedigingsbelasting II), art. 71 OBW 1916 (alsmede par. 17 Instructie Oorlogswinstbelasting 1916). Zie ook: Ohmstede 1916, blz. 38-39 (Verd. Bel. I) en blz. 60-61 (Verd. Bel. II) en Ohmstede 1918, blz. 182-183.
289 MvA (Verd. Bel. I), Kamerstukken I 1915/16, 313, nr. 313, blz. 549. Kritiek op art. 61 Owb werd gepareerd door te verwijzen naar dezelfde bepalingen in Verd. Bel. I en Verd. Bel. II (VV, Kamerstukken II 1915/16, 331, nr. 5, blz. 27 en MvA, Kamerstukken II 1915/16, 331, nr. 6, blz. 34).
290 Art. 89 bis Wet IB 1914 (Wet van 11 januari 1918, tot wijziging der Wet op de Inkomstenbelasting 1914, Kamerstukken II 1916/17, 29, Stb. 1918, 5. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, 204) en art. 45h bis Wet VB 1892 (Wet van 27 juli 1918, houdende wijziging

niet afschrikwekkend genoeg zou zijn om "*ergelijk valsche*" verklaringen tegen te gaan.[291] Uitzonderingen op publicatie werd neergelegd in beleid.[292] Deze publicatiemogelijkheid werd niet overgenomen in andere materiële belastingwetten en verdween uiteindelijk ongemerkt van het toneel.[293] In het Nationaal Archief zijn de originele meldingen van de inspecteurs en de (handgeschreven) beslissingen tot publicatie nog terug te vinden die later in de Staatscourant zijn gepubliceerd.[294] Een vergelijkbare maatregel was de publicatie in de Staatscourant van ingetrokken bedrijfsvergunningen op grond van de Tabakswet 1921.[295] Achterliggende gedachte was dat belanghebbenden door deze publicatie het snelst op de hoogte waren van de intrekking.[296]

2.7.5 Afronding

Ook het element van de uitzonderingen en ontheffingen laat in het pre-AWR-tijdperk een duidelijke ontwikkeling zien. De in de materiële belastingwetten opgenomen ontheffingen waren in eerste instantie uitsluitend gericht op het gebruik van fiscale gegevens binnen de Belastingdienst zelf ten behoeve van fiscale doeleinden. Met name vanaf de Wet IB 1914 werden ook ontheffingen verleend die een ander (maatschappelijk) belang dienden. Teneinde fraude tegen te gaan werd in 1918 de uitzondering van 'eenig wetsvoorschrift' in de Wet VB 1892 opgenomen. Deze bepaling werd daarna in een groot aantal belastingwetten overgenomen. Het was de verantwoordelijkheid van de Minister van Financiën – vanaf het moment dat een fiscale geheimhoudingsverplichting in de wet wordt opgenomen – om ervoor te zorgen dat deze verplichting ook in andere wetgeving goed wordt geregeld.

---

van de wet van 27 september 1892 (Staatsblad nr. 223) op de vermogensbelasting, gelijk zij door opeenvolgende wetten is aangevuld en gewijzigd, Kamerstukken II 1917/18, 33, Stb. 1918, 504. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, nr. 205. Bij koninklijk besluit van 5 september 1918, Stb. 1918, 542 vernummerd naar art. 47 Wet VB 1892). Door de bepaling op te nemen in de Wet VB 1892 verloor art. 18 Verd. Bel. I zijn belang en kwam te vervallen (Wet van 11 april 1919 houdende verlenging van den termijn, waarvoor de verdedigingsbelastingen, krachtens de wetten van 18 augustus 1916 (Staatsblad N°. 411) en 18 augustus 1916 (Staatsblad N°. 412) worden geheven en wijziging van het tarief dier belastingen, Kamerstukken II 1918/19, 309, Stb. 1919, 171).

291 Nadere NvW, Kamerstukken II 1916/17, 29, nr. 3, blz. 6 (art. 89 bis Wet IB 1914). Bij de wijziging in de Wet VB 1892 werd kortweg verwezen naar de Wet IB 1914 (Nadere NvW, Kamerstukken II 1917/18, 33, nr. 1, blz. 2). Omdat dit nuttig werd gedacht werd in de Wet VB 1892 de melding van het beroep toegevoegd (Nadere NvW, Kamerstukken II 1917/18, 33, nr. 2, blz. 3).

292 Art. 110 Wet IB 1914 jo. art. 176 en art. 177 Algemeene Instructie (1919) (I.V.) en art. 45 Wet VB 1892 jo. art. 112 en 113 Algemeene Instructie (1919) (I.V.) (art. 45 Wet VB 1892 is later vernummerd naar art. 37 Wet VB 1892). Zie ook: Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 343 e.v., Adriani 1935, blz. 479 e.v. Sinninghe Damsté is zeer kritisch op publicatie in de Staatscourant. Hij stelt dat het Wetboek van Strafrecht de openbaarmaking van een rechterlijke uitspraak als bijkomende straf kent en hij omschrijft deze maatregel in de Wet IB 1914 als een afkeurenswaardige inbreuk op de beginselen van het strafrecht en van de strafprocedure (Sinninghe Damsté 1931, blz. 423 e.v.).

293 Vergelijk: de aanbeveling uit het rapport van Van Bijsterveld over de publicatie van navorderingsaanslagen met aanzienlijke verhogingen werd door de wetgever niet gevolgd (nota aard en omvang van de belastingfraude, Kamerstukken II 1979/80, 16 180, nr. 2, blz. 23-25). Zie uitgebreider: Wisselink 1982, blz. 202 e.v.

294 Bijvoorbeeld: Klaas Bloemendaal uit Enschede en Pieter Jan Broere Mzn. uit Bergambacht (Nationaal Archief, Den Haag, Ministerie van Financiën: Afdeling Directe Belastingen, 1846-1935, nummer toegang 2.08.05.09, inventarisnummer 496 en Stcrt. 1922, 67).

295 Art. 59 Tabakswet 1921. Zie ook par. 52 Instructie Tabakswet (1921).

296 MvT bij art. 51, Kamerstukken II 1915/16, 219, nr. 3, blz. 16.

HOOFDSTUK 3

Een nadere beschouwing van art. 67 AWR

3.1 Inleiding

In Hoofdstuk 2 is aandacht besteed aan de historie en de ontwikkeling van de fiscale geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk. Het pre-AWR-tijdperk kwam met de inwerkingtreding van de Wet op de loterijbelasting per 1 november 1961 ten einde. In dit hoofdstuk zal de huidige geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR nader worden beschouwd aan de hand van het stramien en de inzichten die in het vorige hoofdstuk zijn verkregen. Het geldende, positieve recht dat in dit hoofdstuk wordt beschreven vormt het object van onderzoek in Deel II van deze studie (Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10). Het ontheffingenstelsel (periode 1961-2007) wordt in paragraaf 6.1 behandeld.

3.1.1 De herziening van de geheimhoudingsbepaling (2008)

Met ingang van 1 januari 2008 is de geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR gewijzigd.[1] Het doel van de herziening was meerledig. Ten eerste werd de tekst van art. 67, eerste lid, AWR gemoderniseerd waarbij – volgens de memorie van toelichting – geen inhoudelijke wijzigingen werden beoogd.[2] Zo werd bijvoorbeeld de term 'nodig' vervangen door 'noodzakelijk' waarbij aansluiting werd gezocht bij de geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb en art. 8 Wbp. Daarnaast werd het spanningsveld tussen de fiscale geheimhoudingsplicht van de AWR en de verplichting tot openbaarmaking uit de Wob opgelost; de fiscale geheimhoudingsbepaling werd een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter die prevaleert boven de Wob.[3] De belangrijkste wijziging was echter de invoering van een nieuw tweede lid waarin werd opgesomd in welke drie gevallen de fiscale geheimhoudingsplicht niet zou gaan gelden. De mogelijkheid van de Minister van Financiën om een ontheffing te verlenen van de geheimhoudingsplicht van art. 67, tweede lid, AWR (oud) werd in sterk afgeslankte vorm vernummerd naar art. 67, derde lid, AWR. Met deze wijzigingen werd getracht tegemoet te komen aan de fundamentele kritiek van

1 Wet van 27 september 2007, houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten, in het kader van het versterken van de fiscale rechtshandhaving en het verkorten van beslistermijnen (Versterking fiscale rechtshandhaving), Kamerstukken II 2005/06, 30 322, Stb. 2007, 376.
2 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 17 e.v.
3 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 4, par. 4.

o.a. de Registratiekamer op het steeds verder uitdijende ontheffingenstelsel.[4] Gesteld werd dat een duidelijke en meer transparante wettelijke regeling inzake gegevensverstrekking door de Belastingdienst noodzakelijk was.[5]

3.2 De doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling

Bij de invoering van de Wet VB 1892 is aangegeven dat het een feit van algemene bekendheid was dat van oudsher bij het publiek een grote weerstand bestond tegen openbaarmaking van vermogens. Om de nieuwe belasting niet impopulair te maken en de prikkel om een onjuiste aangifte te doen weg te nemen stond tegenover de verplichting om volledige openheid van zaken te geven een strikte geheimhouding. Bij de Wet op de BB 1893 werd hierop voortgeborduurd. In latere belastingwetten wordt de geheimhoudingsverplichting, of juist het ontbreken daarvan, veelal niet specifiek gemotiveerd.[6] De geheimhoudingsbepaling in de Wet VB 1892 was weliswaar door de wetgever ingegeven vanuit het belang van de belastingplichtige, maar beoogde ook de belangen van de Belastingdienst te beschermen.[7] Bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling in 2008 is de geheimhoudingsverplichting van art. 67, eerste lid, AWR als volgt toegelicht:[8]

> *Gelet op de ruime wettelijke bevoegdheden die de Belastingdienst heeft om, soms privacy-gevoelige, informatie over belastingplichtigen te verzamelen, is de betekenis van de geheimhoudingsplicht groot. Naast het algemene belang van bescherming van persoonsgegevens gaat het om het belang dat personen niet van het verstrekken van gegevens aan de Belastingdienst moeten worden weerhouden door de vrees dat die gegevens voor andere doeleinden worden gebruikt dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de belastingwet.*

3.2.1 Bescherming privacy

De eerste doelstelling van de geheimhouding is de bescherming van de privacy. Dit ligt in het verlengde van de mogelijkheid om de gegevens te verkrijgen c.q. af te dwingen. Zo heeft de Staatssecretaris van Financiën ooit betoogd dat de rechtvaardiging van de fiscale geheimhoudingsverplichting zeer duidelijk is gelegen in de bescherming van de persoonlijke levenssfeer en dat de geheimhoudingsverplichting nauwlettend moet worden nageleefd.[9]

4 Blijkens de memorie van toelichting kon het CBP instemmen met de voorgestelde wijziging (MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 15). Zie uitgebreider: par. 6.2 hierna.

5 Advies RvS en NR, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 5, blz. 7 en NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 23.

6 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 2, par. 3. Vergelijk: Wilberdink 1984, blz. 12-13 over het onderscheid tussen de geheimzinnigheid over vermogen en inkomen.

7 Vide: HR (civiele kamer) 14 mei 1964, ECLI:NL:HR:1964:15, NJ 1964/430.

8 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 12. In de toelichting op het besluit Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2007 (wijziging Uitv. Reg. AWR 1994 in verband met de invoering van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994), Stcrt. 2007, 248 werd exact dezelfde tekst opgenomen. Vergelijk: Handelingen II 1986/87, blz. 2845 en brief Staatssecretaris van Financiën van 12 maart 2001, Kamerstukken II 2000/01, 27 400 IXB, nr. 27, V-N 2001/18.9, blz. 1.

9 Handelingen II 1986/87, blz. 2845.

3.2.1.1 Wat wordt met privacy bedoeld?

Privacy is het grondrecht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer en het recht op gegevensbescherming.[10] Hildebrandt beargumenteert dat privacy en gegevensbescherming niet helemaal samenvallen.[11] Enerzijds omdat gegevensbescherming een middel is om de privacy te waarborgen. Anderzijds omdat gegevensbescherming een meer specifiek juridisch regime voor de omgang met persoonsgegevens bevat waarmee niet alleen informationele zelfbeschikking wordt beoogd, maar tegelijk ook de vrije uitwisseling van informatie. De Grondwet telt in de art. 10 tot en met art. 13 GW een algemeen en een vijftal specifieke privacy-grondrechten.[12] Overkleeft-Verburg stelt dat de kern van het recht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer of privacy de bescherming van het recht op persoonlijke vrijheid en individuele autonomie is.[13] Dit geldt zowel in relatie tot de overheid in de afbakening van de privésfeer tot de publieke sfeer, als in relatie tot de rechten en vrijheden van anderen.

De privacy wordt tevens gewaarborgd door internationale verdragen zoals art. 23 van de Universele verklaring van de rechten van de mens uit 1948 en de daaruit afgeleide privacy-grondrechten van art. 8 EVRM, art. 17 IVBPR en de art. 7 en 8 Handvest EU waar de persoonlijke levenssfeer en het recht op gegevensbescherming separaat zijn opgenomen.[14] In deze verdragen worden ook zaken genoemd als de eerbiediging van het familie- en gezinsleven en het recht op eer en goede naam. Uit de jurisprudentie van zowel het HvJ EU als het EHRM blijkt dat de waarborgen uit art. 8 EVRM niet alleen zien op natuurlijke personen, maar ook op rechtspersonen.[15] De privacy beschermt derhalve ook bedrijfs- en fabricagegegevens. De samenloop tussen de nationale en internationale grondrechten is geregeld in de art. 93 en 94 GW, art. 53 EVRM en art. 5 IVBPR. De rechtstreeks uit de verdragen verbindende bepalingen werken direct door in het nationale recht, maar kunnen de beschermingsomvang van de nationale grondrechten niet beperken. In de huidige AVG worden regels gegeven over de verwerking van persoonsgegevens teneinde de privacy van natuurlijke personen te kunnen waarborgen.[16]

10 Brinkhoff merkt op dat het EHRM heeft overwogen dat privacy een veelomvattend begrip is dat zich moeilijk laat definiëren (S. Brinkhoff, Datamining in een veranderende wereld van opsporing en vervolging, TBS&H 2017, nr. 4, blz. 226).

11 M. Hildebrandt, Privacy en identiteit in slimme omgevingen, Computerrecht 2010/172, par. 5.

12 Het recht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer, bescherming van de lichamelijke integriteit, woonrecht, brief-, telefoon- en telegraafgeheim. Zie uitgebreider: Overkleeft-Verburg 2000, blz. 155-178. Zie ook: Koops e.a. 2016, die privacy onderverdelen in 9 clusters.

13 Overkleeft-Verburg 2000, blz. 155-178.

14 Zie uitgebreider: Overkleeft-Verburg 2000, par. 3.

15 Zie o.a.: EHRM 16 april 2002 (Société Colas Est e.a.), ECLI:NL:XX:2002:AE4682, NJ 2003/452 en HvJ EU 17 december 2015 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832, BNB 2016/55.

16 Opgemerkt wordt dat de AVG niet van toepassing is op persoonsgegevens van overleden personen (overweging 27 preambule AVG).

3.2.1.2 Inbreuken op privacy

Inbreuken op het recht op privacy zijn toegelaten, mits deze een formele wettelijke grondslag hebben die herleidbaar en toegankelijk is.[17] In zijn dissertatie uit 1982 concludeerde Wisselink dat de belastingwet zich bijna nergens direct bezighield met de bescherming van de persoonlijke levenssfeer bij de vele, vergaande fiscale informatieverplichtingen.[18] Geppaart gaf aan dat niet genoeg kon worden gezegd dat het recht op privacy niet nodeloos mag worden aangetast.[19] Sjobbema stelt dat het belang van fiscale waarheidsvinding in het algemeen prevaleert boven het belang van privacybescherming.[20] Dit neemt niet weg dat, zoals Van Soest betoogde, de inspecteur een afweging dient te maken tussen de privacy en het belang van een materieel juiste belastingheffing. Die afweging zou ertoe kunnen leiden dat de inspecteur er soms ook voor moet kiezen om geen gebruik te maken van zijn bevoegdheden om informatie op te vragen.[21] Gegevens die door de inspecteur niet zijn opgevraagd hoeven vervolgens niet met een geheimhoudingsbepaling te worden beschermd.[22] Een geheimhoudingsverplichting is een van de middelen om de privacy te beschermen.[23] Van Kalmthout betoogt dat het legaliteitsbeginsel en het recht op privacy mede dragend moeten zijn voor de fiscale geheimhoudingsplicht.[24] Het waarborgen van de vertrouwelijkheid van aan de Belastingdienst verstrekte gegevens is essentieel voor het kunnen waarborgen van de (bedrijfs)belangen van belastingplichtigen en voor de privacybescherming.[25] Hieronder valt ook het handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handelswerkwijze.[26]

3.2.2 Meewerkbereidheid

Een tweede doelstelling die voor de huidige geheimhoudingsbepaling is aangedragen, is de meewerkbereidheid. De inspecteur heeft belang erbij om te voorkomen dat gegevens niet worden verstrekt uit vrees voor het gebruik van die gegevens voor andere doeleinden dan

17 Vergelijk: EHRM 24 april 1990 (Kruslin & Huvig), ECLI:NL:XX:1990:AD5851, NJ 1991/523 over 'in accordance with the law' (voldoende basis in het geschreven of ongeschreven recht, toegankelijkheid en voorzienbaarheid).

18 Wisselink 1982, blz. 351. Wisselink constateerde dat de bescherming van de privacy sterk werd uitgehold door de ongecontroleerde toepassing van art. 67, tweede lid, AWR (oud).

19 Ch.P.A. Geppaart, Minder openbaarheid bij de opsporing van fiscale delicten, WFR 1996/619.

20 G.H. Sjobbema, Voorstel voor een verbeterd systeem van informatieverplichtingen ten dienste van belastingheffing, WFR 2007/67. Vergelijk: HR 10 december 1974, ECLI:NL:HR:1974:AB4412, NJ 1975/178 waarin een verzekeringsmaatschappij met een beroep op art. 8 EVRM tevergeefs trachtte om inzage in het register van verzekerde pleziervaartuigen te voorkomen.

21 Van Soest 1966, blz. 11. Vergelijk: VV, Kamerstukken II 1989/90, 21 287, nr. 4, blz. 12 waar wordt betoogd dat bij verzoeken om informatie zo min mogelijk gevraagd moet worden naar geheime zaken, receptuur enz.

22 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 4, par. 5.3.

23 Ook een adequate beveiliging, tijdige vernietiging of het niet opvragen van de gegevens draagt bij aan de bescherming van de privacy.

24 Van Kalmthout 2013.

25 Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 maart 1998, nr. WJB 98/46, V-N 1998/19.6.

26 Vergelijk: A.C. Breuer, J.P. Boer & S.C.W. Douma, Uitwisseling van tax rulings, WFR 2016/50 die verwijzen naar art. 8bis, zesde lid, onderdeel b van de Richtlijn (EU) 2015/2376.

de uitvoering van de belastingwet.[27] Voor zover kan worden nagegaan, introduceerde Cloudt in 1956 de term 'andere doeleinden' die sindsdien gangbaar is geworden.[28] Hij koppelde medewerkingsbereidheid aan de vrees voor openbaarmaking door het gebruik van fiscale gegevens voor 'andere doeleinden' dan direct ten dienste van de belastingheffing. Dat is in het belang van de fiscus omdat de belastingplichtige dan eerder geneigd zou zijn alle door de Belastingdienst gewenste gegevens te verstrekken. In het arrest Verschueren/Kloosterboer bevestigde de Hoge Raad dat de geheimhoudingsplicht een rechtvaardiging vindt in het algemene belang dat belastingplichtigen niet van het verstrekken van inlichtingen en bescheiden aan de Belastingdienst worden weerhouden door de vrees dat die gegevens voor andere doeleinden kunnen worden gebruikt.[29] Vergelijkbaar is de toelichting op het Belastingstatuut (1991) waarin wordt opgemerkt dat het werk van de Belastingdienst ernstig zou worden bemoeilijkt wanneer de belastingplichtigen bevreesd zouden zijn voor schending van die geheimhouding door belastingambtenaren.[30] In een brief aan de Tweede Kamer uit 2012 heeft de Staatssecretaris van Financiën het als volgt verwoord:[31]

> *De geheimhoudingsplicht draagt voorts bij aan de naleving van fiscale wet- en regeling door belastingplichtigen: belastingplichtigen moeten er niet van worden weerhouden de juiste informatie te verstrekken aan de Belastingdienst uit vrees dat hun informatie voor andere doeleinden wordt gebruikt.*

In de literatuur wordt de meewerkbereidheid als doelstelling voor de geheimhoudingplicht breed aanvaard. Zo geven Den Boer e.a. aan dat zonder geheimhouding belastingplichtigen minder geneigd kunnen zijn om mee te werken aan de fiscale informatiegaring.[32] Feteris schrijft dat de plicht tot geheimhouding is ingevoerd opdat het publiek niet ervan wordt weerhouden informatie aan de Belastingdienst te verstrekken uit angst dat die gegevens ook gebruikt zouden worden voor andere doeleinden dan een juiste en doelmatige uitvoering van de belastingwet.[33] Luchtman betoogt dat de Belastingdienst, bij de vervulling van zijn taken, in eerste instantie is aangewezen op de medewerkingsbereidheid van de

27 Voor hetgeen wordt verstaan onder de uitvoering van de belastingwet wordt verwezen naar par. 3.2 hierna.

28 H.J.H. Cloudt, Het verschoningsrecht van de belastingambtenaar, WFR 1956/732. Vergelijk: Hermans 2012, blz. 7.

29 HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschueren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277, r.o. 3.2.

30 Ingetrokken bij besluit Staatssecretaris van Financiën van 12 september 1994 (intrekking Belastingstatuut (1991)), AFZ94/4398M. Zie ook: J.B.H. Röben, Enkele opmerkingen bij het belastingstatuut, WFR 1992/133. Vergelijk: de geheimhoudingsbepaling zoals opgenomen in art. 3.1.7 van de Europese code voor de belastingplichtige (EC 2016).

31 Brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2012 (notitie over inlichtingenrecht van parlement en fiscale geheimhoudingsplicht), Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 83. Zie ook: aanschrijving Staatssecretaris van Financiën van 19 oktober 1987 (geheimhouding), nr. 587-22 267, V-N 1987/2250, 5 waarin staat dat het gevaar bestaat dat belastingplichtigen niet meer bereid zijn de benodigde informatie te verschaffen hetgeen het werk van de Belastingdienst ernstig zou bemoeilijken. Vergelijk: IIV 1983, onderdeel 1, Aanhangsel Handelingen 1987/88 nr. 73, antwoord op vragen 1-5, brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluisland en het nieuwe rulingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725, antwoord op vraag 28 en de Instructie informatieverstrekking (2020), blz. 4.

32 Den Boer e.a. 1999, blz. 557.

33 Feteris 2007, blz. 288. In vergelijkbare zin: D. Liem, De fiscus: geheimhouder of poortwachter?, WFR 2009/418.

belastingplichtigen en derden voor een goede en volledige informatievoorziening.[34] Hij concludeert zelfs dat de geheimhoudingsplicht primair lijkt bedoeld om het functioneren van de Belastingdienst te waarborgen.[35] De Douma e.a. geven aan dat het een groot goed is dat de verstrekte gegevens in het algemeen slechts gebruikt kunnen worden voor de belastingheffing.[36] De bereidheid om gegevens te verschaffen zal volgens hen daardoor vermoedelijk groter zijn. Van Hout komt tot de conclusie dat het vertrouwen in de fiscale geheimhoudingsplicht correleert met de doelmatigheid van belastingheffing.[37] Niessen-Cobben stelt dat de burger die weet dat de door hem verstrekte gegevens en inlichtingen geheim worden gehouden eerder bereid is informatie te verstrekken.[38] Volgens Wijsman beperkt zich dit niet alleen tot het verstrekken van inlichtingen en gegevens, maar ook tot andere vormen van medewerking, zoals het voor raadpleging ter inzage geven van documenten en het verlenen van toegang tot gebouwen en gronden.[39]

3.2.3 Tegenhanger van vergaande bevoegdheid?

Bij de invoering van de Wet VB 1892 is aangegeven dat de geheimhoudingsplicht voor de inspecteur werd gerechtvaardigd door de verplichting van belastingplichtigen om op eigen aangifte volledige openheid van zaken te geven.[40] Ook de latere Staatssecretaris van Financiën Koning stelde in 1964 dat de vergaande bevoegdheden van de Belastingdienst alleen dan aanvaardbaar waren als daartegenover een vergaande geheimhoudingsverplichting stond.[41] Een geheimhoudingsplicht als voorwaarde voor vergaande informatieverplichtingen is nadien in de literatuur vaker genoemd.[42] Na de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 is dit door de Staatssecretaris van Financiën herhaald.[43] Hoewel het creëren van een tegenhanger van de vergaande bevoegdheden als zelfstandige doelstelling is aangedragen, moet dit worden beschouwd als een argument dat de doelstellingen van de privacy en meewerkbereidheid kan onderbouwen.

---

34 Luchtman 2007, blz. 127.

35 Luchtman 2007, blz. 199. Vergelijk: Gribnau die stelt dat het weinig betoog hoeft dat informatie essentieel is voor de belastingheffing en de inspecteur afhankelijk is van de belastingplichtige (J.L.M. Gribnau, Fiscale transparantie, de moeilijke weg naar meer vertrouwen, MBB 2016, nr. 09/10, par. 9.3.1).

36 Douma e.a. 2019 (v/h De Blieck), blz. 100.

37 M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim? TFB 2015/6-4.

38 Niessen-Cobben 2016, par. 17.1.

39 M.C.A. Wijsman, Meewerken versus zwijgen bij informatieverzoeken (nemo tenetur-beginsel), TFO 2017/152.2.

40 Hoofdstuk 2, par. 3.1.

41 H.E. Koning, De geheimhoudingsverplichting van de fiscus, WFR 1964/681. Koning was Staatssecretaris van Financiën in de periode 1982-1989.

42 O.a.: J.B.H. Röben, Geheimhouding, verplicht? Belastingblad 1982/475 en Informatiegaring door de fiscus (Registratiekamer 1998), blz. 20. Vergelijk: Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 39 waar staat: "*De fiscale geheimhoudingsplicht moet de vergaande bevoegdheden van de fiscus om gegevens te vergaren kunnen legitimeren*". Ook Zwenne noemt in zijn dissertatie de fiscale geheimhoudingsplicht als tegenhanger van informatieverplichting (Zwenne 1998, blz. 33).

43 Brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2012 (notitie over inlichtingenrecht van parlement en fiscale geheimhoudingsplicht), Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 83. Vergelijk: brief Staatssecretaris van Financiën van 20 maart 2001, nr. BOB 2000/01536, Kamerstukken II 2000/01, 27 400 IXB, nr. 27, V-N 2001/18.9, blz. 1.

3.3 De aan geheimhouding onderworpen subjecten

3.3.1 Inleiding

Het uitgangspunt is dat de aan art. 67 AWR onderworpen subjecten zijn gehouden tot geheimhouding tegenover iedereen – inclusief de belastingplichtige – van informatie die zij bij de uitvoering van de belastingwet verkrijgen. Het onderworpen subject is 'een ieder'; maar daarbij gaat het wel om 'een ieder' die het toegangspoortje 'uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet' is gepasseerd.[44] In de praktijk lopen de opvattingen uiteen over wie als onderworpen subject aangemerkt moet worden; zo wordt in een geschrift van de Vereniging voor Belastingwetenschap uit 1997 gesteld dat niet zonder meer duidelijk zou zijn of de fiscale geheimhoudingsplicht mede van toepassing is op anderen dan de personeelsleden van de Belastingdienst.[45] Met een grammaticale wetsinterpretatie (van de huidige tekst) wordt onvoldoende duidelijk wie aangemerkt moet worden als onderworpen subject. Zoals is betoogd in Hoofdstuk 1 kan een historische- en teleologische interpretatie wel de benodigde aanknopingspunten bieden. Aan de hand van de verkregen inzichten uit het pre-AWR-tijdperk (Hoofdstuk 2) wordt in deze paragraaf ingegaan op de vraag wie, op basis van de huidige wet, zijn aan te merken als onderworpen subjecten.[46]

3.3.2 De uitvoering van de belastingwet

Bij de behandeling van de onderworpen subjecten is het van belang om eerst kort stil te staan bij de vraag wat moet worden verstaan onder de belastingwet en aan wie de uitvoering daarvan is opgedragen.[47] Art. 1 en art. 2 AWR bepalen dat onder belastingwet niet alleen moet worden verstaan de AWR en de rijksbelastingen, maar ook de heffing van belasting- en revisierente, het opleggen van bestuurlijke boeten en de uitvoering van de Basisregistratie inkomen. De uitvoering van de belastingwetgeving is primair opgedragen aan de Belastingdienst.[48] Dit blijkt onder meer uit art. 3, tweede lid, AWR jo. art. 2, eerste lid, Uitv. Reg. BD 2003 waarin wordt bepaald dat er een rijksbelastingdienst is onder de naam Belastingdienst en dat deze dienst is belast met de heffing en invordering van rijksbelastingen.[49]

---

44 Anders: Hof Amsterdam 8 februari 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AV1517, V-N 2006/33.2.1, r.o. 5.12.

45 Geschriften VVBW nr. 206 (1997), blz. 66. Vergelijk: Rosier die stelt dat art. 67 AWR is gericht tot de Belastingdienst en niet tot derden (E.J.M. Rosier, Zorgvuldige omgangsvormen en getuigen, TFB 2016/5-6).

46 De beoogd onderworpen subjecten worden behandeld in Hoofdstuk 7, par. 2.

47 Vergelijk: Kamerlid Van Houten in zijn kritiek op de Wet VB 1892 waarin hij stelde: "*Nu is het begrip van uitvoering van deze wet vaag*" (Handelingen II 1891/92, blz. 1339).

48 O.a.: MvT, Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, blz. 26 waar expliciet wordt opgemerkt dat de uitvoering van de belastingwetten is opgedragen aan de ambtenaren van de Belastingdienst. Zie ook: brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluisland en het nieuwe rulingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725, antwoord op vraag 28.

49 Deze bepaling komt ook voor in oudere besluiten: art. 1, eerste lid, Org. Reg. BD 1989 en art. 3, eerste lid, Uitv. Reg. BD 1994. Vergelijk: par. 2.1.1 VIV 1993 waarin wordt gesproken over het uitvoeren van de belastingwetgeving door de Belastingdienst.

De Belastingdienst staat onder gezag van de Minister van Financiën.[50] Hierbij dient te worden opgemerkt dat de Belastingdienst ook is belast met andere, niet-fiscale taken.[51] De inspecteur kan mandaat verlenen aan belastingambtenaren om de bevoegdheden van de inspecteur namens hem uit te oefenen.[52] Ook bij het ongeautoriseerd raadplegen van systemen door een belastingdienstmedewerker is sprake van uitvoering van de belastingwet en dient de aldus verkregen fiscale informatie geheim te worden gehouden.[53] De opsporing, vervolging en berechting van de fiscale delicten van (met name) Hoofdstuk IX AWR is eveneens aan te merken als uitvoering van de belastingwet.[54] Van oudsher wordt de belastingrechtspraak eveneens geschaard onder uitvoering van de belastingwet.[55]

In de fiscale wet- en regelgeving zijn talloze voorbeelden te vinden van verplichtingen en (discretionaire) bevoegdheden van de inspecteur ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet. De taak van de Belastingdienst is de wetgeving die hem is opgedragen zo doeltreffend, doelmatig én rechtmatig mogelijk uit te voeren in het individuele geval en daarbij tegelijkertijd te streven naar het waarborgen van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid.[56] Vanzelfsprekend zijn het niet uitsluitend de medewerkers van de Belastingdienst die de belastingwetten uitvoeren. De belastingrechtspraak is immers opgedragen aan de rechterlijke macht en voor de uitvoering van de belastingwet kunnen deskundige derden worden ingeschakeld. Scheltens merkt over de uitvoering van de belastingwet terecht op dat:[57]

> *(…) uitvoering is een staatsrechtelijk begrip; de belastingplichtige voert niet de wet uit en de belastingconsulent wordt derhalve niet bij de uitvoering geraadpleegd (…). Het voorgestelde*

50 Art. 2, tweede lid, Uitv. Reg. BD 2003. Vergelijk: met betrekking tot de bevoegdheid om de hardheidsclausule toe te passen (art. 61 Ontwerp van wet) stelde de Minister dat de uitvoering van de wet de taak van de Minister is en het staatsrechtelijk onjuist zou zijn de uitvoering van de belastingwetten, ook al is met maar voor een deel, over te laten aan een ander die staatsrechtelijk geen verantwoordelijkheid draagt (EV, Kamerstukken II 1957/58, 4080, nr. 7, blz. 14).

51 Hierbij kan worden gedacht aan o.a.: de organisatieonderdelen Toeslagen, het Bureau Toezicht Wwft, het Bureau Economische Handhaving en (gedeeltelijk) de FIOD.

52 Oenema stelt vast dat zowel de Belastingdienst als de inspecteur niet bij wet in formele zin zijn ingesteld, maar uitgaan van hun aanwezigheid (Oenema 2014, blz. 21). Vergelijk: Feteris 2007, blz. 19-20.

53 Een andere interpretatie zou immers betekenen dat uitsluitend sprake is van schending van de geheimhouding ingeval gegevens rechtmatig zijn verkregen. Vergelijk: HR 8 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:193, BNB 2019/73 inzake een teruggavebeschikking dividendbelasting van € 19,5 miljoen. Deze frauduleus opgemaakte teruggaafbeschikking viel binnen de grenzen van de gemandateerde bevoegdheid.

54 Wattel 1992, blz. 222. Hij verwijst naar HR (strafkamer) 28 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:BI9570, FED 1988/34 en HR (strafkamer) 26 april 1988, ECLI:NL:HR:1988:AD5708, FED 1988/716. Zie ook: Wortel 1991, blz. 271 e.v. De fiscale strafrechtspraak valt logischerwijs eveneens onder het begrip 'uitvoering van de belastingwet'. Ook in materiële belastingwetten komen strafbepalingen voor (o.a.: art. 42 Wet OB 1968).

55 Zie uitgebreider: B.M. van der Sar, De fiscale geheimhoudingplicht, de publicatie van uitspraken en de Anonimiseringsrichtlijnen, TFB 2018/7-36, par. 1.2. Vergelijk: Sinninghe Damsté 1931, blz. 477 en J.B.H. Röben, Geheimhouding, verplicht? Belastingblad 1982/475.

56 MvT (begroting 1992), Kamerstukken II 1991/92, 22 300 IXB, nr. 2, blz. 27. Vergelijk: HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschueren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277, r.o. 3.2 en MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 12.

57 J.P. Scheltens, Het Ontwerp van een Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, Maandblad voor Belastingrecht 1955/1956, nr. 1 t/m 6, blz. 74.

> *artikel, dat eveneens spreekt over bij de uitvoering der wet of in verband daarmede verworven kennis, kan evenmin betrekking hebben op de belastingconsulent (of accountant).*

De rechtsbetrekking tussen overheid en burger wordt wederkerig ingevuld.[58] Feteris merkt op dat de term wederkerige rechtsbetrekking tot uitdrukking brengt dat voor een behoorlijke uitoefening van bestuurstaken – waaronder belastingheffing – een goede medewerking van de betrokken burger onmisbaar is.[59] Van een gelijkwaardige positie is volgens hem echter geen sprake.[60] In het IAK wordt dit treffend weergegeven met de opmerking:[61]

> *Wetten en regelingen moeten werkbaar zijn voor ieder die ermee te maken heeft. Voor de burgers en bedrijven die zich aan de regels moeten houden en ook voor de organisaties binnen de overheid die de regels moeten uitvoeren en handhaven.*

Belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden zijn onderworpen aan de verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet, maar voeren de belastingwet niet uit.[62]

3.3.3 De drie categorieën

Uit Hoofdstuk 2 blijkt dat de drie categorieën van onderworpen subjecten uit de Wet VB 1892 met de Wet IB 1914 hun definitieve gestalte kregen.[63] De formulering uit de Wet IB 1914 komt vanaf 1914 in nagenoeg elke fiscale geheimhoudingsbepaling voor. Met de invoering van de AWR is geen inhoudelijke wijziging beoogd.[64] Ook bij de herziening van de fiscale geheimhoudingsbepaling in 2008, waarbij de tekst van art. 67, eerste lid, AWR werd gemoderniseerd, werd evenmin een wijziging beoogd zodat dit geen invloed heeft gehad op de onderworpen subjecten.[65] De belangrijkste formuleringen om de onderworpen subjecten aan te duiden zijn:[66]

58 MvT (derde tranche algemene wet bestuursrecht), Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, blz. 130. Zie ook: Feteris 2007, blz. 86.

59 Feteris 2007, blz. 86. Ook bij horizontaal toezicht is het uiteindelijk nog steeds de inspecteur die de belastingwet uitvoert. Zijn 'verticale bevoegdheden' blijven geheel bestaan (vergelijk: Oenema 2014, blz. 127).

60 Vergelijk: Oenema 2014, blz. 23 die stelt dat het bestuur en de burger niet beschikken over dezelfde mogelijkheden om hun onderlinge rechtsbetrekking vorm te geven. Het bestuur heeft immers op basis van de wet de bevoegdheid de burger eenzijdig in een rechtspositie te plaatsen.

61 IAK, onderdeel 6.5 Uitvoerbaarheid, https://www.kcwj.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving/6-wat-het-beste-instrument/64 (online, geraadpleegd op 28 mei 2019) en de Handleiding uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid (U&H), 28 juni 2018, https://www.kcwj.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving/verplichte-kwaliteitseisen/uitvoerbaarheid-en-handhaafbaarheid-uh (online, geraadpleegd op 28 mei 2019).

62 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 7, par. 2.

63 Hoofdstuk 2, par. 4.

64 Hoofdstuk 2, par. 1.1.

65 Zie uitgebreider: par. 1.1.

66 Voor een uitgebreider overzicht: Appendix A.

Onderworpen subject

Art. 47 Wet VB 1892	Ieder [die] uit hoofde van zijn hetzij tegenwoordig hetzij vroeger ambt [informatie verkrijgt]
Art. 35 Wet op de BB 1893	Ieder [die] uit hoofde van zijn hetzij tegenwoordig hetzij vroeger ambt [informatie verkrijgt]
Art. 102 Wet IB 1914	Een ieder [die] in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering dezer wet of in verband daarmede [informatie verkrijgt] Het verbod van dit artikel geldt mede voor deskundigen, die in verband met de uitvoering dezer wet worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheid belast
Art. 33 Wet op de DT 1917	Een ieder [die] in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering dezer wet of in verband daarmede [informatie verkrijgt] Het verbod van dit artikel geldt mede voor niet ambtelijke deskundigen, die in verband met de uitvoering dezer wet worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheid belast
Art. 67 AWR bij invoering	Een ieder [die] in enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet, of in verband daarmede [informatie verkrijgt]
Art. 67 AWR vanaf 2008	Een ieder [die] uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet [informatie verkrijgt]

3.3.3.1 Bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s.

De eerste categorie van onderworpen subjecten zijn de bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s.[67] Voor de heffing en invordering zijn dit uiteraard de inspecteur en de ontvanger alsmede de door hen gemandateerde ambtenaren van de Belastingdienst. Ook andere medewerkers van de Belastingdienst kunnen hieronder worden geschaard; ging het van oudsher om klerken, bedienden, leden van de schattingscommissie of leden van de commissie van aanslag, tegenwoordig kan worden gedacht aan onder meer stagiaires, uitzendkrachten en interne mediators.[68] Voor de opsporing, vervolging en berechting van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten kan worden gedacht aan de in art. 80 AWR genoemde personen en de bevoegde officier van justitie. Met betrekking tot de belastingrechtspraak kan worden verwezen naar art. 1 Wet RO waarin is bepaald wie worden aangemerkt als rechterlijke ambtenaren en gerechtsambtenaren.[69] Ook de zogenoemde reservisten van de Hoge Raad die – met het oog op het bewaken van de

67 Hoofdstuk 2, par. 4.1.

68 Vergelijk: de extensieve werking van de geheimhoudingsplicht van advocaten waardoor de voor hen werkzame personen c.q. de door hen ingeschakelde deskundigen vallen onder het afgeleid verschoningsrecht (E.J.M. Rosier en J.H. Sligchers, Aanpassing van het verschoningsrecht? Niet nodig! TFB 2017/5-2).

69 Zie uitgebreider: B.M. van der Sar, De fiscale geheimhoudingplicht, de publicatie van uitspraken en de Anonimiseringsrichtlijnen, TFB 2018/7-36, par. 1.2. Vergelijk: Adriani 1935, blz. 391 en Zwemmer 1996, blz. 223-225.

rechtseenheid – deelnemen aan de beraadslaging in de raadkamer vallen rechtstreeks onder deze eerste categorie van onderworpen subjecten.[70]

3.3.3.2 Bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden

In nagenoeg alle onderzochte geheimhoudingsbepalingen van het pre-AWR-tijdperk is vanaf de Wet IB 1914 een apart artikellid gewijd aan de niet-ambtelijke deskundigen.[71] Zonder deze specifieke toevoeging zouden zij niet als onderworpen subject kunnen worden aangemerkt. In de AWR is de niet-ambtelijke deskundige zonder nadere toelichting niet meer apart genoemd.[72] In de Leidraad AWR (1962) kwam de niet-ambtelijke deskundige nog wel nadrukkelijk aan bod.[73] Onder het in art. 67, eerste lid, AWR opgenomen begrip 'in verband met enige werkzaamheid' dienen derhalve ook de werkzaamheden van de (niet-ambtelijke) deskundigen te worden geschaard.[74] Wat moet worden verstaan onder een deskundige derde is niet uitputtend gedefinieerd; het kan gaan om een externe taxateur die door de inspecteur wordt ingeschakeld, een externe, fiscale mediator die bemiddeld, maar ook om een tolk of een deskundige die door de belastingrechter wordt benoemd.[75]

Vanuit de optiek van de fiscale geheimhouding zal de amicus curiae eveneens als deskundige kunnen worden aangemerkt.[76] Deze figuur houdt in dat, kort gezegd, ook anderen dan de

70 Reservisten zijn leden van de Hoge Raad die niet zijn belast met de behandeling en beslissing van de zaak. Vide: protocol reservisten Hoge Raad (2017) en Aanhangsel Handelingen II 2019/20, 1637, antwoord op vragen 2-4. Zie ook: Het Parool 20 april 2017, Emeritus hoogleraar doet aangifte tegen Hoge Raad, https://www-parool-nl.cdn.ampproject.org/c/www.parool.nl/amsterdam/emeritus-hoogleraar-doet-aangifte-tegen-hoge-raad~a4488985/amp (online, geraadpleegd op 27 mei 2019). Zie voor de rol van de reservisten: M.W.C. Feteris, Geheim van de raadkamer staat niet aan collegiale afstemming in de weg, NJB 2016/1759, HR (wrakingskamer) 21 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2397 r.o. 2.3.1-2.3.3 en A. Hammerstein, Deze wraking stelt het vertrouwen in de rechtspraak roekeloos ter discussie, https://www.ru.nl/cpo/verderdenken/columns/wraking-stelt-vertrouwen-rechtspraak-roekeloos-ter (online, geraadpleegd op 27 mei 2019).

71 Hoofdstuk 2, par. 4.2.

72 Vergelijk: de misvatting over de onderworpenheid van de door de inspecteur ingeschakelde deskundigen (VV, Kamerstukken II 1989/90, 21 287, nr. 4, blz. 13 en MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, blz. 21).

73 Par. 42 Leidraad AWR (1962).

74 Bijvoorbeeld de externe deskundigen die het rulingbeleid van de Belastingdienst evalueren (zie uitgebreider: Het Financieele Dagblad 4 juni 2019, Slechts tipje van sluier opgelicht over rulings Belastingdienst, https://fd.nl/economie-politiek/1303765/slechts-tipje-van-sluier-over-rulings-belastingdienst (online, geraadpleegd op 5 juni 2019) en de rapportage onafhankelijke onderzoekscommissie rulings met een internationaal karakter 2018, Kamerstukken I 2019/20, 31 066, nr. N (bijlage 4)). Vergelijk: art. 51j, tweede lid, Sv en de 'kan'-bepaling van art. 236 Sv waarin is bepaald dat aan de deskundige geheimhouding kan worden opgelegd.

75 Zowel in de fase van het vooronderzoek (art. 8:47 Awb en art. 8:49 Awb) als tijdens het onderzoek ter zitting (art. 8:60 Awb). Partijen hebben de verplichting mee te werken aan het onderzoek van deskundigen en zijn gehouden desgevraagd informatie te verstrekken (art. 8:30 Awb en art. 8:47 Awb). Zie ook: Schreuder-Vlasblom 2017, blz. 844 en Bergman e.a. 2020, blz. 161-162.

76 Zie: De Poorter e.a. 2018 en de internetconsultatie Wet amicus curiae en kruisbenoemingen (2019). Zie ook: Wet van 13 oktober 2020 tot wijziging van de Algemene wet bestuursrecht, de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de Wet op de rechterlijke organisatie en de Wet rechtspositie rechterlijke ambtenaren in verband met enkele wijzigingen in het belang van de rechtseenheid en de rechtsontwikkeling bij de hoogste rechtscolleges (Amicus curiae en kruisbenoemingen), Kamerstukken II 2019/20, 35 550, Stb. 2020, 416).

bij een rechtszaak betrokken partijen de gelegenheid kunnen krijgen om in die zaak een inbreng te leveren (meedenken).[77] Aan het HvJ EU en het EHRM kunnen door de Nederlandse belastingrechter prejudiciële vragen worden gesteld.[78] Ingeval er geen verplichting maar een bevoegdheid bestaat om prejudiciële vragen te stellen zouden het HvJ EU en het EHRM waarschijnlijk aangemerkt moeten worden als een door de belastingrechter ingeschakelde (buitenlandse) deskundige.[79] Dit lijkt vergelijkbaar met de situatie waarin de belastingrechter in eerste aanleg of in hoger beroep prejudiciële vragen stelt aan de Hoge Raad.[80] In die situatie dient de Hoge Raad – net als de verwijzende belastingrechter – echter al aangemerkt te worden als onderworpen subject van de eerste categorie.[81]

Vooruitlopend op de beoordeling in Hoofdstuk 7 van de beoogd onderworpen subjecten is het nog van belang om te benadrukken dat het er bij deze tweede categorie van onderworpen subjecten steeds om gaat dat zij worden ingeschakeld door een onderworpen subject uit de eerste categorie ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet door laatstgenoemde.[82] Hierbij maakt het niet uit of het nu wordt geformuleerd als: raadplegen, betrokken, ingeschakeld of met een werkzaamheid worden belast. Belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden die zijn onderworpen aan de verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet hebben, anders dan een in te schakelen deskundige derde, niet de vrijheid om straffeloos medewerking te weigeren. Een taxateur, een materiedeskundige of een tolk kan, zonder dreiging van strafrechtelijke sancties, weigeren een opdracht te aanvaarden.[83] Krans e.a. stellen dat door het aanvaarden van zijn opdracht de adviseur zich tot het verlengstuk van de overheid maakt.[84]

---

77 Concept-MvT, internetconsultatie Wet amicus curiae en kruisbenoemingen (2019), blz. 1. Vergelijk: brief Minister van Rechtsbescherming van 22 maart 2019, Kamerstukken II 2018/19, 29 279, nr. 498, blz. 2. Onder verwijzing naar de fiscale geheimhoudingsplicht heeft de NOB in zijn reactie op de internetconsultatie opgemerkt dat de inzet van de amicus curiae zou betekenen dat al in een vroeg stadium van de procedure – en dus niet zoals tot nu toe gebruikelijk is na de uitspraak – geanonimiseerd moet worden (NOB-commentaar internetconsultatie Wet amicus curiae (NOB 2019), blz. 3). Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 550, nr. 3, blz. 14.

78 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 9, par. 4.1.

79 Als er een verplichting bestaat het HvJ EU te verzoeken om een prejudiciële beslissing is de Nederlandse fiscale geheimhoudingsplicht niet op het HvJ EU van toepassing: art. 1, eerste lid, AWR bepaalt dat de AWR in Nederland geldt. De Hoge Raad heeft de bevoegdheid, maar nooit een verplichting om prejudiciële vragen te stellen aan het EHRM. Zie ook: B.M. van der Sar, Prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie EU en het EHRM in het licht van de Nederlandse fiscale geheimhoudingsplicht, FED 2020/21.

80 Art. 27ga t/m art. 27ge AWR en de schakelbepaling van art. 27h AWR. In zijn aanmerkingen op het conceptwetsvoorstel gaat de president van de Hoge Raad in op het spanningsveld tussen de fiscale geheimhoudingsplicht en de betrokkenheid van derden (brief president van de Hoge Raad van 3 september 2015, Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 6, blz. 2). Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 3, blz. 55.

81 In het verlengde hiervan kan ook nog worden gewezen op art. 27gc, tweede lid, AWR.

82 Zie: Scheltens 1969, blz. 154, Vries & Van der Linde 1963, blz. 125 en Schouwstra, 1968, blz. 163.

83 Vergelijk: art. 8:34, eerste lid, Awb (deskundige) en art. 8:35, eerste lid, Awb (tolk).

84 Krans e.a. 2011, blz. 21.

3.3.3.3 Niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers

Zoals uit het vorige hoofdstuk blijkt waren de fiscale geheimhoudingsbepalingen uit het pre-AWR-tijdperk van toepassing op alle ambtsdragers die – via een reeds onderworpen subject – de beschikking kregen over fiscale gegevens.[85] Dit was destijds uitdrukkelijk de bedoeling van de wetgever. Dit betekent dat na de inwerkingtreding van de AWR – waar geen wijzigingen zijn beoogd – bij de verstrekking van fiscale gegevens aan niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers de fiscale geheimhouding op de verstrekte gegevens blijft 'kleven' en overgaat op de ontvangende ambtsdragers.[86] Hiervan is onder andere sprake bij het verstrekken van fiscale gegevens op grond van art. 67, tweede lid, onderdelen a en b, AWR of art. 67, derde lid, AWR ten behoeve van de uitvoering van de opgedragen taak. Maar ook de verkregen kennis over belastingplichtigen als gevolg van een informatieverzoek ex art. 55 AWR, betrokkenheid bij de aangifte loonbelasting van de overheidswerkgever of het verstrekken van fiscale informatie op grond van art. 68 GW aan leden van de Tweede Kamer (politieke ambtsdragers) vallen hieronder.[87]

Deze derde categorie lijkt echter enigszins in de vergetelheid te zijn geraakt.[88] Zowel de Belastingdienst als ontvangende partijen lijken er in de praktijk van uit te gaan dat op de ontvangen fiscale gegevens de eigen geheimhoudingsplicht van de ontvangende partij van toepassing is en niet art. 67 AWR.[89] Zo staat bijvoorbeeld in de toelichting op art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 onder het kopje 'Doorlevering' dat andere bestuursorganen bevoegd zouden zijn de fiscale gegevens door te leveren aan derden indien een wettelijk voorschrift daartoe verplicht.[90] Hier had aan moeten worden toegevoegd dat dit vanuit art. 67 AWR dient te worden beoordeeld. Op de ontvangende partij zal vaak art. 2:5 Awb van toepassing zijn en is dit veelal slechts een theoretisch probleempunt. Zoals uit de vergelijking van art. 2:5 Awb met art. 67 AWR in Hoofdstuk 5 blijkt zijn er echter enkele kenmerkende verschillen tussen beide bepalingen.[91]

---

85 Hoofdstuk 2, par. 4.3.

86 Vergelijk: de Minister van Financiën over de openstelling van de kantoren der posterijen voor betaling van directe belastingen. Hij geeft aan dat de geopperde vrees dat de geheimhouding van de cijfers van inkomens en vermogens minder zou zijn verzekerd ongegrond is omdat op de postambtenaren de plicht der geheimhouding rust (MvA, Kamerstukken II 1929/30, 38, nr. 1, blz. 2). Zie ook VV, Kamerstukken I 1929/30, 38, nr. 31, blz. 4.

87 Zie ook: Hoofdstuk 5, par. 2.2.3.

88 Een welkome uitzondering is Rechtbank Gelderland 25 juli 2014, ECLI:NL:RBGEL:2014:7450. In het kader van een Wob-besluit oordeelt de Rechtbank in r.o. 7 terecht dat de verstrekte gegevens geen fiscale gegevens zijn die zijn verkregen bij de uitvoering van de belastingwet of door een met de uitvoering van de belastingwet belast orgaan zijn verstrekt, maar in het kader van een exploitatievergunning door derden ter beschikking zijn gesteld. Hierdoor is art. 67 AWR niet van toepassing.

89 O.a.: Snippe 2019, blz. 402-403 die van mening is dat de fiscale geheimhoudingsplicht niet mee over zou gaan, maar dat art. 2:5 Awb op het ontvangende bestuursorgaan van toepassing wordt.

90 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2007 (wijziging Uitv. Reg. AWR 1994 in verband met de invoering van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994), Stcrt. 2007, 248. Het gaat hier om zowel om doorlevering aan bestuursorganen als aan derden.

91 Bij Wob-besluiten kan dit tot problemen leiden ingeval (ten onrechte) art. 2:5 Awb als uitgangspunt wordt genomen terwijl art. 67 AWR een bijzondere openbaarmakingsregeling is met een uitputtend karakter die prevaleert boven de Wob.

3.3.3.4 Beëindiging werkzaamheden

Art. 67 AWR is, evenals de onderzochte geheimhoudingsbepalingen uit het pre-AWR-tijdperk, een niet in de tijd gelimiteerde geheimhoudingsbepaling. De aan de onderworpen subjecten opgelegde geheimhoudingsverplichting eindigt bijvoorbeeld niet bij het ontslag uit het ambt.[92] Vergelijkbaar is het standpunt uit het Handboek Controle (2020) waarin wordt opgemerkt dat wanneer iemand zijn werkzaamheden als controlemedewerker beëindigt, hij de gegevens die hij als ambtenaar heeft verkregen, geheim dient te houden.[93] Bovenstaande zal eveneens onverkort gelden voor stagiaires die hun stage hebben afgerond of deskundigen die hun opdracht hebben beëindigd.

3.3.4 Ambt, ambtsdragers en de Ambtenarenwet 2017

3.3.4.1 Geen eenduidige definitie

Bij zowel de eerste als de derde categorie van onderworpen subjecten gaat het om personen die uit hoofde van hun ambt de beschikking krijgen over fiscale gegevens. Het begrip 'ambtenaar' of 'ambtsdrager' is echter niet eenduidig gedefinieerd.[94] Al in 1931 constateren Van Urk en Donner dat de Ambtenarenwet 1929 slechts één definitie geeft van het begrip ambtenaar voor de toepassing van die wet, maar dat dit niet identiek is aan het begrip ambtenaar in de zin van de Pensioenwet 1922 of het Wetboek van Strafrecht.[95] Het feit dat een persoon géén ambtenaar is in de zin van de ene wet, wil derhalve niet zeggen dat die persoon die hoedanigheid evenmin bezit in de zin van een andere wet. Het overgrote deel van de ambtenaren zal vallen onder de definitie van art. 1 van de huidige Ambtenarenwet 2017.[96] Het begrip ambt, ambtsdrager of ambtenaar komt echter in veel andere wetten voor.[97]

---

92 Sinninghe Damsté 1931, blz. 478 (over art. 102 Wet IB 1914) en H.J.H. Cloudt, Het verschoningsrecht van de belastingambtenaar, WFR 1956/732. Vergelijk: MvT bij art. 60, tweede lid, Wtk 1992 waar wordt opgemerkt dat de geheimhoudingsplicht ook in stand blijft wanneer iemand de dienst van het Ministerie van Financiën of de Bank heeft verlaten c.q. de opgedragen werkzaamheden heeft beëindigd (MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 665, nr. 3, blz. 65) en de definitie van ambtenaar in art. 1, onderdeel d, Wet No.

93 Handboek Controle (2020), blz. 38.

94 Zo werd bij de parlementaire behandeling van de Wet op de BB 1893 gevraagd: "*of voldoende vaststaat, wie openbare ambtenaren zijn*". Die vraag werd door minister Pierson bevestigend beantwoord: "*Een notaris is zonder twijfel een openbaar ambtenaar; een makelaar, is dit niet*" (VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 60 en MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 88).

95 Urk & Donner 1931, blz. 1. Vergelijk: art. 178a en art. 183 Sr.

96 Wet van 12 december 1929 houdende regelen betreffende den rechtstoestand van ambtenaren (Ambtenarenwet 1929), Kamerstukken II 1929/30, 20, Stb. 1929, 530. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1927/28, 392 en Kamerstukken II 1928/29, 91. Gewijzigd tot Ambtenarenwet 2017 bij Wet van 9 maart 2017 tot wijziging van de Ambtenarenwet en enige andere wetten in verband met het in overeenstemming brengen van de rechtspositie van ambtenaren met die van werknemers met een arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht (Wet normalisering rechtspositie ambtenaren), Kamerstukken II 2010/11, 32 550, Stb. 2017, 123.

97 O.a.: art. 7.6 Comptabiliteitswet 2016 (de president, de leden in (buiten)gewone dienst en de secretaris van de Algemene rekenkamer), art. 14, 41a en 61 Gemeentewet (leden gemeenteraad, wethouders en burgemeester), art. 1, onderdeel d, Gerechtsdeurwaarderswet (gerechtsdeurwaarders), art. 49 GW jo. art. 1 Wet beëdiging ministers en leden Staten-Generaal (ministers en staatssecretarissen), art. 60 GW jo. art. 2 Wet beëdiging ministers en leden Staten-Generaal (leden

3.3.4.2 Wet normalisering rechtspositie ambtenaren (Wnra)

Met de inwerkingtreding van de Wnra per 1 januari 2020 is de Ambtenarenwet 1929 omgevormd tot de Ambtenarenwet 2017.[98] Deze wijziging heeft onvoorziene gevolgen gehad voor de aan art. 67 AWR onderworpen subjecten. Onder de Ambtenarenwet 2017 is er met betrekking tot de fiscale geheimhouding voor ambtenaren die krachtens een arbeidsovereenkomst met een overheidswerkgever werkzaam zijn (eerste type) of de ambtenaren met een publieke aanstelling (tweede type) niets veranderd.[99] Zij blijven ambtenaren die, ongeacht of zij betrokken zijn bij de uitvoering van de belastingwet, worden aangemerkt als onderworpen subject ingeval zij fiscale informatie ontvangen.[100] Het derde type ambtenaren zijn de werknemers die sinds de invoering van de Ambtenarenwet 2017 'ambtenaar af' zijn geworden omdat hun werkgever niet is aangemerkt als overheidswerkgever. Veelal komt dit omdat het uitoefenen van openbaar gezag geen kernactiviteit is.[101] Met de inwerkingtreding van de Ambtenarenwet 2017 zijn zij niet langer aan te merken als ambtenaar en worden zij daardoor niet meer aangemerkt als onderworpen subject van de derde categorie (niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers) ingeval zij fiscale informatie ontvangen.[102]

Het vierde type ambtenaren werd – tot de inwerkingtreding van de Ambtenarenwet 2017 – niet aangemerkt als ambtenaar. Zij werden dan ook niet aangemerkt onderworpen subject van de derde categorie als zij fiscale informatie ontvingen. Met de inwerkingtreding van de Ambtenarenwet 2017 is hun werkgever echter aangemerkt als overheidswerkgever waardoor zij wel worden aangemerkt als ambtenaar. Hierdoor kwalificeren zij sindsdien wel als onderworpen subject (derde categorie) ingeval zij fiscale informatie ontvangen.[103] Zo was bijvoorbeeld tot 1 januari 2020 op medewerkers van het UWV de fiscale geheimhoudingsbepaling niet van toepassing ingeval zij, op grond van art. 33 Wet Suwi, fiscale

---

van de Eerste en Tweede Kamer), art. 61 GW (griffier en ambtenaren van de Staten-Generaal), art. 1 Wet ambtenaren defensie (defensieambtenaren), art. 8 Wet No (Nationale ombudsman en de substituut-ombudsman), art. 1 Wet op het notarisambt (notarissen), art. 2 Politiewet 2012 (ambtenaren van politie), art. 6 Wet RvS (vice voorzitter en leden Raad van state), art. 13 Wet RvS (secretaris en de ambtenaren van staat), art. 1 Wet RO (rechterlijke ambtenaren) en art. 84 Sr.

98 Wet van 9 maart 2017 tot wijziging van de Ambtenarenwet en enige andere wetten in verband met het in overeenstemming brengen van de rechtspositie van ambtenaren met die van werknemers met een arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht (Wet normalisering rechtspositie ambtenaren), Kamerstukken II 2010/11, 32 550, Stb. 2017, 123.

99 Ambtenaren met een arbeidsovereenkomst met een overheidswerkgever zijn onder andere werkzaam bij de Staat, provincies of gemeenten (art. 1 en art. 2 Ambtenarenwet 2017). Ambtenaren met een publieke aanstelling: politie, defensie, rechtelijke macht, politieke ambtsdragers, notarissen en gerechtsdeurwaarders (art. 3 Ambtenarenwet 2017).

100 Respectievelijk de eerste en derde categorie van onderworpen subjecten.

101 Hierbij kan worden gedacht aan stichtingen van openbaar onderwijs.

102 Vergelijk: resolutie Staatssecretaris van Financiën van 7 januari 1986, nr. 585-31 257, V-N 1986/222, 2 waarin wordt opgemerkt dat – als gevolg van de privatisering van de postcheque- en girodienst (Postbank) – geen fiscale informatie meer aan de PTT verstrekt mag worden.

103 Dit zijn bijvoorbeeld het UWV, de SVB, De Nederlandse Bank, Staatsbosbeheer, de Autoriteit Financiële Markten en het Centraal Bureau Rijvaardigheidsbewijzen. Zie ook: Ministerie BZK, https://www.wnra.nl/wat-verandert-er/ambtenaarschap, (online, geraadpleegd op 16 mei 2018).

informatie verkregen.[104] Vanaf 1 januari 2020 is op de ontvangen fiscale informatie niet langer art. 2:5 Awb van toepassing, maar geldt het fiscale regime van art. 67 AWR. Een ander voorbeeld was het gemeentepersoneel met een arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht. Voor de uitvoering van de Gemeentewet werden zij aangemerkt als ambtenaar.[105] Het is echter onduidelijk of deze 'pseudo'-ambtenaren – ingeval de Belastingdienst op grond van art. 64 Participatiewet fiscale informatie verstrekte aan de gemeente – net als 'reguliere' gemeenteambtenaren waren onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht.[106] Met de inwerkingtreding van de Wnra is deze onduidelijkheid weggenomen en geldt eveneens het regime van art. 67 AWR.[107]

Uit de parlementaire geschiedenis valt niets af te leiden met betrekking tot de inkrimping (derde type) of uitbreiding (vierde type) van potentieel onderworpen subjecten van de derde categorie (niet bij uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers). Uit navraag bij het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties blijkt – ten onrechte – de veronderstelling te leven dat de invoering van de Ambtenarenwet 2017 in het geheel geen invloed zou hebben gehad op art. 67 AWR.[108] Door het Ministerie van Financiën is ten behoeve van de Wnra géén uitvoeringstoets gedaan waaruit dit naar voren had kunnen komen.[109]

3.3.4.3 Bekleders van een geestelijk ambt?

Zelfs als een persoon als ambtenaar is aangeduid kan onduidelijkheid bestaan of hij daarmee zou kunnen worden aangemerkt als een onderworpen subject van de derde categorie. Ambtenaren van kerkgenootschappen werden in de Wet IB 1914 door middel van een wetsfictie onder de geheimhoudingsbepaling gebracht.[110] Onder de Wet IB 1964 werden zij evenmin gezien als ambtenaar (in de zin van art. 67 AWR) en werd in de Wet IB 1964 om die reden een afzonderlijke geheimhoudingsbepaling opgenomen. Door de wijziging van het verschoningsrecht van art. 53a AWR in 1997 kan de vraag rijzen of bekleders van een geestelijk ambt thans wel kunnen worden geschaard onder de derde categorie van

104 Behoudens voor de klachtbehandeling aangezien art. 1, onderdeel d, Wet No een uitgebreidere definitie geeft van het begrip ambtenaar waardoor ook (gewezen) medewerkers van ZBO's wel als ambtenaar worden beschouwd.

105 Art. 4 Gemeentewet (oud) luidde (tot 31 december 2019): "*In deze wet wordt onder ambtenaar mede verstaan: degene die op arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht werkzaam is*".

106 Dat op de 'pseudo'-ambtenaren de geheimhoudingsbepaling van zowel art. 2:5 Awb als art. 65 Participatiewet rustte was onvoldoende omdat deze bepalingen niet volledig overeenkomen met art. 67 AWR.

107 Art. 4 Gemeentewet (oud) is met ingang van 1 januari 2020 vervallen (Wet van 17 april 2019, houdende aanpassing van wetten in verband met de invoering van de normalisering van de rechtspositie van ambtenaren (Aanpassingswet Wnra), Kamerstukken II 2018/19, 35 073, Stb. 2019, 173).

108 Informele e-mailcorrespondentie met een projectondersteuner Implementatie Wnra van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties in de periode 17 mei 2018 t/m 2 juni 2018). Gesteld werd: "*De Wnra heeft geen invloed op de geheimhoudingsplicht die krachtens artikel 67 AWR rust op een ieder die werkzaamheden ten uitvoering van een belastingwet verricht. Deze bepaling spreekt immers van 'een ieder' en niet van een 'ambtenaar'.*".

109 Informele e-mailcorrespondentie met een medewerker van het Ministerie van Financiën op 21 en 22 mei 2018.

110 Zie ook: Hoofdstuk 2, par. 4.3.1.

onderworpen subjecten.[111] Bij de invoering van de AWR werd het verschoningsrecht voor 'bedienaren van de godsdienst' integraal overgenomen uit de Wet VFN.[112] In 1997 werd deze term vervangen door 'bekleders van een geestelijk ambt'.[113] Aanleiding hiervoor was de grondwetsherziening van 1983 waar, naast de vrijheid van godsdienst, ook expliciet de vrijheid van levensovertuiging als een grondrecht werd erkend.[114] In de memorie van toelichting is expliciet stilgestaan bij de terminologie en de context van de wet waarin de wijzigingen werden aangebracht. Hierbij werd een louter technische aanpassing beoogd. Hoewel bedoeld als verduidelijking van art. 53a AWR zijn 'bedienaren van de godsdienst' – in de context van de AWR – getransformeerd naar 'bekleders van een geestelijk ambt' waardoor dit mogelijk ook onbedoelde gevolgen heeft gehad voor art. 67 AWR.

3.3.5 (G)een vierde categorie voor andere afnemers van fiscale informatie

Naast de hiervoor genoemde drie categorieën van onderworpen subjecten is er nog een vierde categorie die specifieke aandacht behoeft. Deze vierde categorie bestaat uit niet-ambtsdragers die fiscale informatie afnemen van de Belastingdienst. Deze afnemers van fiscale informatie worden naar huidig recht niet aangemerkt als een aan de fiscale geheimhoudingsplicht onderworpen subject. Hierdoor moeten aanvullende maatregelen worden genomen om geheimhouding te kunnen waarborgen. Het kan gaan om zowel private partijen als (zelfstandig) bestuursorganen.

Verhuurders

Een voorbeeld van private afnemers van fiscale informatie zijn de verhuurders. Ten behoeve van de inkomensafhankelijke huurverhoging worden jaarlijks inkomensgegevens van het huishouden van huurders verstrekt.[115] De fiscale geheimhoudingsbepaling is niet op deze verhuurders van toepassing. Ten behoeve van de bescherming van persoonsgegevens is daarom in art. 19a Uitvoeringswet huurprijzen woonruimte bepaald dat de door de inspecteur verstrekte gegevens uitsluitend mogen worden gebruikt voor het doen van een voorstel tot huurverhoging en de gegevens na de huurverhoging dienen te worden vernietigd.[116]

111 Ingeval zij bij de uitoefening van hun ambt – door tussenkomst van een reeds onderworpen subject – de beschikking krijgen over fiscale informatie. Dit zal in de praktijk waarschijnlijk nauwelijks voorkomen, maar valt niet op voorhand uit te sluiten. Dit staat los van het eventuele 'biechtgeheim' dat eveneens van toepassing kan zijn.

112 Art. 51, tweede lid, Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1950/51, 4080, nr. 2 (bij invoering vernummerd naar art. 53, tweede lid, AWR en in 1994 overgeheveld naar art. 53a AWR). In de MvT bij art. 6 Wet VFN gaat het over geestelijken en andere zielzorgers (MvT, Kamerstukken II 1950/51, 1957, nr. 3, blz. 4).

113 Wet van 17 april 1997 tot wijziging van bepalingen van verschillende wetten in verband met de erkenning van de vrijheid van levensovertuiging als grondrecht, Kamerstukken II 1995/96, 24 614, Stb. 1997, 192. Abusievelijk werd art. 53, tweede lid, AWR gewijzigd in plaats van het eerste lid. Dit werd hersteld bij de Wet van 28 januari 1999 tot herstel van wetstechnische gebreken en leemten in diverse wetten alsmede intrekking van enkele wetten die geen betekenis meer hebben (Reparatiewet I), Kamerstukken II 1997/98, 25 836, Stb. 1999, 30.

114 Vide: MvT, Kamerstukken II 1995/96, 24 614, nr. 3, blz. 1-3.

115 Zie: par. 6.4.3 over de ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR ten behoeve van het verstrekken van inkomensgegevens en Hoofdstuk 4, par. 2.3 en par. 3.2 over respectievelijk de verplichting tot schadevergoeding en de gevolgen van het gebruik van onrechtmatig verstrekte inkomensgegevens.

116 Vide: MvT, Kamerstukken II 2011/12, 33 129, nr. 3, blz. 11.

Landelijk Bureau Inning Onderhoudsbijdragen (LBIO)
Met de inwerkingtreding van de Ambtenarenwet 2017 is de categorie van onderworpen subjecten uitgebreid met medewerkers van bestuursorganen die als overheidswerkgever worden aangemerkt. Desondanks blijft zich de situatie voordoen dat fiscale informatie wordt verstrekt aan (zelfstandig) bestuursorganen waarvan de medewerkers niet kwalificeren als ambtenaar. Een voorbeeld is het LBIO dat als zelfstandig bestuursorgaan is aangemerkt.[117] Het LBIO kan onder meer worden ingeschakeld voor de inning van partner- en kinderalimentatie. De Belastingdienst is verplicht om alle inlichtingen te verstrekken aan het LBIO voor de uitvoering van zijn taken.[118] De geheimhouding van de fiscale gegevens wordt geborgd door o.a. een 'kettingbeding' in het tussen partijen gesloten convenant.[119]

3.4 Het object van de geheimhouding

3.4.1 Inleiding

Het object van de geheimhouding heeft in het pre-AWR-tijdperk en bij de invoering van de AWR weinig stof doen opwaaien. Zoals blijkt uit Hoofdstuk 2 laten de formuleringen in de verschillende wetteksten een mooie ontwikkeling zien waarbij in eerste instantie hele concrete opsommingen werden gegeven van het object van de geheimhouding. In latere belastingwetten werd het object van de geheimhouding veelal algemener, veelomvattender en daardoor korter geformuleerd. De omschrijving "*hetgeen over de persoon of zaken van een ander blijkt of wordt meegedeeld*" in de huidige tekst van art. 67 AWR is daarvan het logische eindresultaat.[120] Dat het object breed en veelomvattend moet worden opgevat, blijkt wel uit het feit dat ook informatie die over derden wordt verkregen bij een onderzoek naar een belastingplichtige valt onder het object van de geheimhouding.[121] In de Tweede Kamer is in het verleden (terecht) geconcludeerd dat een geheimhoudingsverplichting niet anders dan in algemene termen kan worden gevat. Het zou niet mogelijk zijn uitputtend al die zaken ten aanzien waarvan de geheimhoudingsverplichting dient te gelden met name te noemen. Een bepaling die de bedoeling heeft de inhoud van de geheimhoudingsverplichting concreet aan te geven zou dan ook per definitie onvolledig zijn.[122]

117 Zie: ZBO-register: https://almanak.overheid.nl/27623262/Landelijk_Bureau_Inning_Onderhoudsbijdragen (online, geraadpleegd op 5 juli 2019).
118 Art. 23 Wet Landelijk Bureau Inning Onderhoudsbijdragen.
119 Art. 13 LBIO-convenant. Zie ook: art. 2:5 Awb en de privacyverklaring LBIO, https://lbio.nl/assets/uploads/2018/05/PRIVACYVERKARING-LBIO.pdf (online, geraadpleegd op 5 juli 2019).
120 Op overige vertrouwelijke informatie, zoals controlestrategie, beleidsstukken etc., ziet art. 67 AWR niet. Hierop is bijvoorbeeld art. 9 Ambtenarenwet 2017 (voorheen art. 125a, derde lid, Ambtenarenwet 1929) of art. 2:5 Awb van toepassing.
121 Douma e.a. 2019 (v/h De Blieck), blz. 101. Vergelijk: besluit Staatssecretaris van Financiën van 18 september 2018, 2018-0000150168, https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2018/09/18/besluit-op-wob-verzoek-over-ontvangen-informatie-van-2-zwitserse-banken, online, geraadpleegd op 6 augustus 2019). Het verzoek wordt met een beroep op art. 67 AWR afgewezen waarbij ter toelichting wordt opgemerkt: "*Het doet daarbij niet ter zake dat uw verzoeken geen betrekking hebben op belastingplichtige burgers of bedrijven, maar op banken die fiscale gegevens van cliënten verwerken. Artikel 67 AWR bepaalt dat de geheimhoudingsplicht betrekking heeft op "enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet". Dit houdt in dat de geheimhoudingsplicht betrekking heeft op elke activiteit van de Belastingdienst in het kader van zijn fiscale taakuitoefening*".
122 NAV, Kamerstukken II 1987/88, 19 934, nr. 8, blz. 2 inzake de model-geheimhoudingsbepaling.

Het object van de fiscale geheimhouding is een verzamelbegrip voor informatie.[123] Hierbij zal het veelal gaan om documenten,[124] maar ook zintuiglijke waarnemingen uit bijvoorbeeld mondelinge communicatie[125] en visuele waarnemingen[126] alsmede de interpretatie en kennis die hieruit, al dan niet in onderlinge samenhang, voortvloeien kunnen hieronder vallen. Alleen al in de AWR en de Awb zijn talloze verwijzingen te vinden van objecten die onder de geheimhouding vallen. Hierbij kan worden gedacht aan de aangifte inclusief eventuele bijlagen,[127] de aanvraag,[128] mededelingen,[129] belastingaanslagen,[130] overige voor bezwaar vatbare beschikkingen,[131] gegevens en inlichtingen,[132] boeken bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan,[133] mondelinge gegevens en inlichtingen,[134] administratie,[135] inzage in een identiteitsbewijs,[136] verleende toegang tot gebouwen en gronden,[137] stukken betreffende belastingaangelegenheden van een overledene,[138] informatiebeschikkingen,[139] fiscale strafbeschikkingen,[140] bezwaar- en beroepschriften,[141] schriftelijke machtigingen,[142] op de zaak betrekking hebbende stukken,[143] hoorgesprekken,[144] beslissingen op bezwaar,[145] verweerschriften,[146] mondelinge pleidooien,[147] afschriften of

123 Den Boer e.a. 1999, blz. 558 omschrijven het als het 'voorwerp van de geheimhouding'. In het vervolg zullen de termen (fiscale) informatie en (fiscale) gegevens door elkaar heen worden gebruikt. Anders: Snippe die van mening is dat art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 uitsluitend van toepassing is op gegevens, maar niet op inlichtingen (M. Snippe, Wet gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden (WGS), MBB 2020/23, par. 3.4.2).

124 Gedacht kan worden aan conceptstukken, (elektronische) berichten, correspondentie, (klad) aantekeningen, gespreksverslagen, notities, (notariële) akten, taxatie- en controlerapporten, interne (boete)adviezen en dossiers.

125 Bijvoorbeeld telefoongesprekken, (hoor)zittingen, verstrekte inlichtingen en besprekingen, al dan niet vastgelegd in geluids- of beeldopnamen.

126 Bij zichtwaarnemingen, besprekingen, het betreden van gebouwen en terreinen, inzage in stukken enz.

127 Art. 6 AWR (inclusief de ontvangstbevestiging van art. 8, derde lid, AWR). Art. 7, eerste lid, AWR noemt gegevens, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan.

128 Art. 1:3, derde lid, Awb. Bijvoorbeeld een verzoek beschikking fiscale eenheid VPB.

129 Art. 10a, eerste lid, AWR.

130 Art. 2, derde lid, onderdeel e, AWR.

131 Art. 26, eerste lid, onderdeel b, AWR. Vergelijk: de schriftelijke weigering een besluit te nemen zoals bedoeld in art. 6:2, onderdeel a, Awb.

132 Art. 47, eerste lid, onderdeel a, AWR.

133 Art. 47, eerste lid, onderdeel b, AWR.

134 Art. 41 AWR.

135 Art. 52, eerste lid, AWR.

136 Art. 47, derde lid, AWR.

137 Art. 50, eerste lid, AWR.

138 Art. 44, tweede lid, AWR.

139 Art. 52a, eerste lid, AWR.

140 Art. 76 AWR.

141 Art. 6:5 Awb. Vergelijk: het verzoek tot prorogatie ex art. 7:1a Awb en de mogelijkheid tot het instellen van incidenteel beroep ex art. 8:24 Awb.

142 Art. 2:1, tweede lid, Awb.

143 Art. 7:4, tweede lid, Awb en art. 8:42, eerste lid, Awb. Vergelijk: de nadere stukken van art. 7:4, eerste lid, Awb.

144 Art. 7:2 Awb en het hoorverslag ex art. 7:7 Awb. Vergelijk: art. 9:10 Awb.

145 Art. 7:1 Awb.

146 Art. 8:42, eerste lid, Awb.

147 Art. 29c, tweede lid, AWR, inclusief de schriftelijke toelichting.

uittreksel van arresten en vonnissen,[148] mondelinge en schriftelijke klachten,[149] kennisgeving van klachten,[150] verzoekschriften aan de Nationale ombudsman,[151] of rapporten van de Nationale ombudsman.[152] In de volgende subparagrafen wordt ingegaan op het functionele verband tussen de aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject en het object van de geheimhouding, de interpretatie van het begrip 'blijkt of wordt medegedeeld' en wat onder geheimhouden in de zin van art. 67 AWR moet worden verstaan.

3.4.2 Een functioneel verband tussen subject en object

De fiscale geheimhoudingsplicht is ingestoken vanuit het onderworpen subject; informatie kan pas worden aangemerkt als object van de fiscale geheimhouding als de ontvanger van de informatie het in zijn hoedanigheid van onderworpen subject verwerkt. Met andere woorden: er moet een functioneel verband bestaan tussen het onderworpen subject en de informatie om het te kunnen aanmerken als object van de fiscale geheimhouding. Vergelijkbaar is het arrest NJ 1956/297 waarin met betrekking tot de verhouding tussen het verschoningsrecht van de inspecteur en de geheimhoudingsplicht van art. 102 Wet IB 1914 als uitgangspunt wordt genomen dat hetgeen iemand in zijn ambt of betrekking bij de uitvoering van de wet, nopens inkomen, opbrengst, uitdelingen etc. is gebleken of is medegedeeld, geacht moet worden hem uit hoofde van zijn ambt of betrekking te zijn toevertrouwd.[153]

Fiscaal niet bruikbare kennis

Alle informatie die een onderworpen subject in die hoedanigheid ontvangt, is aan te merken als een object van de geheimhouding.[154] Dit geldt ook voor informatie die (naderhand) fiscaal niet-relevant blijkt te zijn.[155] Verburg en Wisselink verwijzen in dat kader naar een uitspraak van Hof Leeuwarden waaruit blijkt dat het verschoningsrecht van belastingambtenaar zich zelfs uitstrekt tot die bevindingen van de geheimhouder die niet van fiscaal

148 Art. 85 AWR, inclusief de mondelinge uitspraak ex art. 8:67 Awb.
149 Art. 9:2 Awb inclusief de ontvangstbevestiging ex art. 9:6 Awb en afschriften van klaagschriften en meegezonden stukken ex art. 9:9 Awb.
150 Art. 9:12 Awb. Vergelijk: de registratie van klachten ex art. 9:12a Awb.
151 Art. 9:18 Awb. Vergelijk: de mondelinge of schriftelijke toelichting ex art. 9:30 Awb.
152 Art. 9:36 Awb. Vergelijk: het proces-verbaal ex art. 9:34 Awb en de bevindingen ex art. 9:35 Awb.
153 HR (civiele kamer) 3 mei 1956, ECLI:NL:HR:1956:106, NJ 1956/297 (na een voordracht en vordering tot cassatie in het belang der wet door A-G G.E. Langemeijer). Zie uitgebreider: Snippe 2019, blz. 389-390. Vergelijk: de hiervoor in par. 3.3.3 genoemde uitspraak van Rechtbank Gelderland 25 juli 2014, ECLI:NL:RBGEL:2014:7450. Gegevens waren niet verstrekt aan het bestuursorgaan in zijn hoedanigheid van onderworpen subject waardoor art. 67 AWR niet prevaleerde boven de Wob.
154 Vergelijk: het verschoningsrecht ziet op informatie die aan de verschoningsgerechtigde in die hoedanigheid is toevertrouwd (HR (strafkamer) 24 januari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU4666, NJ 2006/109).
155 Wisselink omschrijft het als alle in functie, functioneel verkregen zodanige gegevens, ook die later, naderhand, fiscaal niet van belang blijken te zijn (Wisselink 1997, blz. 131). Vergelijk: HR (civiele kamer) 23 november 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC0052, NJ 1991/761, waaruit blijkt dat informatie ook in de verschoningsgerechtigde hoedanigheid kan zijn verkregen als zij voor de uitoefening van die functie niet relevant is (verpleegkundige).

belang zijn of kunnen zijn.[156] De eis dat sprake moet zijn van een functioneel verband is volgens Verburg redelijk en benadrukt de vertrouwenspositie.[157] Ook bij informatie die de inspecteur onrechtmatig heeft verkregen en die hij fiscaal niet mag gebruiken is sprake van een functioneel verband.[158]

Naderhand ontstaan functioneel verband

Een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject kan ook informatie hebben verkregen buiten zijn werkzaamheden bij de uitvoering van de belastingwet. Hierbij kan worden gedacht aan algemene kennis uit openbare bronnen, zoals kranten of internet. Omdat de informatie reeds bij deze persoon aanwezig is, zou strikt theoretisch geen sprake meer kunnen zijn van 'bij de uitvoering van de belastingwet blijkt of wordt meegedeeld'. Desondanks dient vanaf het moment dat het onderworpen subject in die hoedanigheid de informatie verwerkt deze informatie naar mijn mening logischerwijs als object van de geheimhouding te worden aangemerkt. Ingeval een inspecteur bijvoorbeeld informatie haalt uit de krant en pas in een later stadium het krantenartikel gebruikt ten behoeve van de aanslagregeling valt de uit de krant verkregen informatie vanaf het moment van verwerking onder het object van de geheimhouding. Het gaat derhalve niet zo ver dat bij de beantwoording van Kamervragen de Staatssecretaris van Financiën kan bevestigen noch ontkennen of hij een bepaald krantenartikel heeft gelezen, maar art. 67 AWR beperkt wel zijn mogelijkheden om vervolgens te vertellen wat de Belastingdienst naar aanleiding van het krantenartikel heeft gedaan.[159]

Kennis over niet meer aanwezige gegevens

Fiscale informatie kan, veelal omdat het niet langer relevant is, op grond van de privacywetgeving of de Archiefwet 1995 worden vernietigd.[160] Vernietigde gegevens kunnen fysiek weliswaar niet meer worden bekendgemaakt, maar op de aanwezige kennis over de vernietigde gegevens blijft de geheimhoudingsverplichting rusten.[161] Ditzelfde heeft te gelden voor bijvoorbeeld een voor bezwaar vatbare beschikking, zoals een belastingaanslag, die door de rechter is vernietigd. Formeel bestaat die aanslag niet meer, maar deze zal nog wel in het (digitale) belastingdossier van de belastingplichtige raadpleegbaar zijn en

156 Verburg 1975, blz. 226-227 en Wisselink 1997, blz. 134-135 verwijzen naar de niet gepubliceerde uitspraak van Hof Leeuwarden 10 januari 1968, vernietigend Rechtbank Leeuwarden 3 oktober 1966, NJ 1967/365). Vergelijk: A-G J. van Soest in zijn conclusie voorafgaand aan HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschueren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277, par. 4.4.

157 Verburg 1975, blz. 227.

158 In vergelijkbare zin: Hof 's-Hertogenbosch (civiele kamer) 24 september 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2940 inzake een gehonoreerd beroep op het verschoningsrecht door een (gepensioneerd) belastingambtenaar met betrekking tot (mogelijk) valselijk opgemaakte stukken.

159 In Hoofdstuk 6, par. 4.2.3 zijn in de voetnoot enkele voorbeelden opgenomen van media-aandacht die hebben geleid tot Kamervragen die met een beroep op art. 67 AWR onbeantwoord bleven. Zie over de samenloop van art. 67 AWR en het inlichtingenrecht van art. 68 GW: Hoofdstuk 8, par. 5.2.

160 Vergelijk: brief Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2017 (vernietiging ANPR-camerabeelden), Kamerstukken II 2016/17, 31 066, nr. 16.

161 Ditzelfde heeft te gelden voor kennis over kwijtgeraakte gegevens of aan een belanghebbende teruggestuurde originele stukken. Vergelijk: HR 5 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1863, BNB 2018/201 waarin werd bevestigd dat stukken uit het strafdossier die de inspecteur ter beschikking hebben gestaan zijn aan te merken als op de zaak betrekking hebbende stukken zoals bedoeld in art. 8:42 Awb, ondanks het feit dat deze stukken niet (meer) beschikbaar zijn.

geheim dienen te blijven. Het functionele verband tussen het subject en (de kennis over) het object wordt met de vernietiging van de gegevens niet teniet gedaan.[162]

3.4.3 'Hetgeen blijkt of wordt meegedeeld' te beperkt?

De omschrijving van "*hetgeen over de persoon of zaken van een ander blijkt of wordt medegedeeld*" is allesomvattend. Deze terminologie komt in vrijwel alle onderzochte geheimhoudingsbepalingen voor.[163] Toch zou een zeer strikte, grammaticale interpretatie van de wettekst kunnen impliceren dat het object van de geheimhouding uitsluitend ziet op hetgeen over belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden aan de inspecteur is aangeleverd of is meegedeeld. De inspecteur verwerkt echter informatie (zoals een ingediende aangifte, ontvangen contra-informatie of antwoorden op een vragenbrief) en creëert daarmee zelf nieuwe gegevens (zoals een belastingaanslag).[164] Het lijdt mijns inziens echter geen enkele twijfel dat de teleologische wetsinterpretatie in dit geval dient te prevaleren boven een strikt grammaticale interpretatie; gezien doel en strekking van de geheimhoudingsbepaling zijn ook door de inspecteur zelf vervaardigde gegevens, zoals een vastgestelde belastingaanslag, een uitspraak op bezwaar of een voor bezwaar vatbare beschikking aan te merken als een object van de geheimhouding.[165] Hetzelfde heeft te gelden voor bij de inspecteur ontstane kennis en vermoedens als gevolg van, al dan niet in onderlinge samenhang, interpreteren van informatie.[166]

3.4.4 Wat is geheimhouden?

Het object dient door het onderworpen subject geheim te worden gehouden. Desgevraagd zal een ieder in meer of mindere mate waarschijnlijk wel kunnen aangeven wat met geheimhouden of een geheimhoudingsplicht wordt bedoeld. Van Dale omschrijft geheimhouden als: *"niet openbaren, er niets van doen blijken of er niet over spreken (≈ stilhouden)"*.[167] Gezien het belang wordt kort ingegaan op hetgeen onder het begrip geheimhouden van art. 67 AWR wordt verstaan.

162 Vergelijk: par. 3.3.4 over de beëindiging van werkzaamheden door een onderworpen subject. De geheimhouding blijft dan eveneens onverkort bestaan.

163 In de SW 1859 wordt gesproken van 'kennisnemen', zowel het Organisatiebesluit (1904) als het Organisatiebesluit Belastingdienst (1920) spreken 'over te weten komen' en de Awb spreekt over 'de beschikking krijgen'.

164 Vergelijk: art. 4, tweede lid, AVG waarin de definitie van verwerking onder de AVG is opgenomen.

165 Een andere interpretatie zou leiden tot een onwerkbare situatie. Een belastingaanslag zou alsdan niet onder geheimhouding vallen voor degene die de aanslag heeft vastgesteld, maar wel voor degene die het bezwaar tegen diezelfde belastingaanslag behandeld.

166 Een aangifte erfbelasting waaruit een nalatenschap van € 1.000 blijkt, terwijl uit de aangifte inkomstenbelasting van de enig erfgenaam een vermogenssprong blijkt van € 100.000 zou bij de inspecteur het vermoeden kunnen opleveren dat de aangifte erfbelasting onjuist is (ongebruikelijke vermogenssprong). Het staat de inspecteur in principe niet vrij dit vermoeden te delen met derden (tenzij sprake is van noodzakelijk voor uitvoering van de belastingwet).

167 Van Dale, Groot woordenboek der Nederlandse taal (online, geraadpleegd op 13 april 2017).

3.4.4.1 Verbod om zaken verder bekend te maken

In art. 67 AWR is, evenals in nagenoeg alle onderzochte fiscale geheimhoudingsbepalingen, de geheimhoudingsplicht geformuleerd als 'een verbod om zaken verder bekend te maken'. Andere bepalingen, zoals destijds de model-geheimhoudingsbepaling[168] of de geheimhoudingsbepalingen in de Awb en de Ambtenarenwet 2017, spreken slechts van de plicht (c.q. verplichting) tot geheimhouding in zijn algemeenheid zonder dit nader te specificeren. Met het ongeautoriseerd raadplegen van systemen door een belastingdienstmedewerker voor privédoeleinden – waardoor geheime informatie wordt ontsloten die niet voor hem is bedoeld – is weliswaar sprake van een integriteitsschending, maar wordt de geheimhouding (nog) niet geschonden.[169] Ingeval de geheimhouding wordt geschonden betekent dit vervolgens niet dat de plicht tot geheimhouding ten aanzien van die fiscale gegevens zou zijn opgeheven; deze verplichting blijft, ondanks de schending, onverminderd bestaan.[170] Het verbod strekt zich uit tegenover iedereen; ook tegenover de belastingplichtige zelf, de (ex-)partner,[171] personeel[172] of vennoten in een VOF.[173]

3.4.4.2 Het begrip 'bekend maken' versus 'openbaar maken'

Nu geheimhouden is gedefinieerd als een verbod om het object van de geheimhouding verder bekend te maken rijst vervolgens de vraag wat moet worden verstaan onder 'bekend maken'. Dit moet niet worden verward met het ruimere begrip 'openbaar maken'. Openbaarmaking is de meest vergaande vorm van bekendmaking.[174] In zijn beschouwing over de geheimhoudingsbepaling van de Wet VB 1892 schreef De Wilde hierover:[175]

> *De wet verbiedt niet het openbaar maken doch het bekend maken, derhalve het mededeelen van datgene waaromtrent de geheimhouding is opgelegd, aan personen die dit niet mogen weten; of daaraan al dan niet ruchtbaarheid wordt gegeven, is dus onverschillig. Evenmin doet het motief dat men voor de bekendmaking meent te hebben iets ter zake, of maakt het verschil aan wien iets wordt bekend gemaakt.*

168 Zie: Hoofdstuk 5, par. 1.2.

169 Van een schending van geheimhouding is pas sprake als die onrechtmatig verkregen gegevens worden gedeeld. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 4, par. 2.1 waar wordt ingegaan op het arrest HR (strafkamer) 7 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:523, r.o. 2.5. over het begrip 'schenden' van een geheim in de zin van art. 272 Sr.

170 HR (civiele kamer) 20 januari 1966, ECLI:NL:HR:1966:AC4618, NJ 1966/184.

171 O.a.: rapport No 13 januari 1993, ECLI:NL:XX:1993:AW3637, V-N 1993/756, 33, en rapport No 21 juni 2010, nr. 2010/162, https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2010162 (online, geraadpleegd op 10 februari 2020).

172 NO, 25 februari 1994, ECLI:NL:XX:1994:AW3138, V-N 1994/1494, 29.

173 Handboek Controle (2020), blz. 197.

174 Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 juni 2018 (vertrouwelijke toelichting fiscale positie Shell in besloten commissievergadering), Kamerstukken II 2017/18, 28 362, nr. 11, V-N 2018/35.16. Vergelijk: ABRvS 16 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3502 (het onderscheid tussen bekendmaken van gegevens aan een selecte groep personen staat niet gelijk met openbaar maken aan een ieder) en ABRvS (wrakingskamer) 31 augustus 2020, ECLI:NL:RVS:2020:2077 (geen kennisname van abusievelijk door rechtbank toegezonden, ongeschoonde Wob-stukken omdat ze daarmee worden behandeld als ware het al openbaar).

175 H.W. de Wilde, De verplichting tot geheimhouding in zake vermogensbelasting, Weekblad voor Notaris-ambt en registratie, 3 mei 1896, nr. 1375. Vergelijk: Van Walsum 1900, blz. 329, nr. 501.

Adriani heeft dit subtiele verschil tussen bekend maken en openbaar maken verduidelijkt aan de hand van een voorbeeld over gegevensverstrekking aan een notaris.[176] De geheimhoudingsplicht geldt ook wanneer de inspecteur volkomen zeker is dat de notaris – in verband met zijn eigen geheimhoudingsplicht – zal zwijgen. De wet VB 1892 verbood het 'bekend maken', dus niet alleen het 'openbaar maken'.[177] De aanschrijving waarin werd bepaald dat ambtenaren ook tegenover elkaar geheimhouding in acht dienden te nemen was in zoverre overbodig omdat dit al onder de hoofdregel viel.[178]

3.4.4.3 Wijze van bekend maken

Alleen in de SW 1859 is het verbod om gegevens verder bekend te maken nader geconcretiseerd. Het was verboden om "*van die stukken inzage, afschriften of uittreksels te geven, of daaruit iets mede te deelen*".[179] Deze opsomming sluit grotendeels aan bij art. 7, eerste lid, Wob waarin is bepaald dat informatie kan worden verstrekt door:[180]

- kopie ervan te geven of de letterlijke inhoud ervan in andere vorm te verstrekken;
- kennisneming van de inhoud toe te staan;
- een uittreksel of een samenvatting van de inhoud te geven; of
- inlichtingen daaruit te verschaffen.

Het verwerken van fiscale gegevens door een inspecteur ten behoeve van ongeoorloofde nevenwerkzaamheden als belastingadviseur valt hier logischerwijs ook onder.[181] Van bekend maken is eveneens sprake ingeval informatie door de inspecteur in een digitale omgeving wordt klaargezet, zoals bijvoorbeeld op www.mijn.belastingdienst.nl. Hierbij kan worden gedacht aan de VIA of de inkomensverklaring die belastingplichtigen vervolgens zelf kunnen downloaden.[182] In de dagelijkse fiscale praktijk wordt elke vorm van bekendmaken toegepast. In sommige gevallen schrijft de wet expliciet voor op welke wijze informatie bekend gemaakt moet worden; bij een dossierinzage gedurende de bezwaarfase dient het bestuursorgaan bijvoorbeeld het bezwaarschrift en de op de zaak betrekking hebbende stukken ter inzage te leggen.[183]

176 Adriani 1935, blz. 388.
177 Vergelijk: S.A.J. Munneke, De reikwijdte van geheimhoudingsplichten, Gst. 2006, 11. Hij geeft in het kader van de gemeentelijke geheimhoudingsplichten aan dat geheimhouding de tegenhanger is van openbaarheid.
178 Aanschrijving Minister van Financiën van 26 januari 1894 nr. 41, opgenomen in P.W. nr. 8572.
179 Art. 64 SW 1859. Met de Wijzigingswet 1917 werd de geheimhoudingsbepaling van art. 64 SW 1859 uitgebreid en vernummerd naar art. 94 SW 1859 waarbij deze formulering behouden bleef (Wet van 20 januari 1917, houdende wijziging der Successiewet, Kamerstukken II 1916/17, 324, Stb. 1917, 189. De vernummering vond plaats bij koninklijk besluit van 12 maart 1917, Stb. 1917, 236. Het eerdere wetsvoorstel (Kamerstukken II 1915/16, 210) werd op 29 november 1916 in de Eerste Kamer verworpen en in aangepaste vorm kort daarna opnieuw ingediend en aangenomen). In art. 79 SW 1956 (oud) werd wel aangesloten bij 'een verbod om iets verder bekend te maken'.
180 Informatie kan ook mondeling worden verstrekt (art. 5 Wob).
181 Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 9 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6161 en ECLI:NL:RBROT:2020:6162 (belastinginspecteurs die tevens belastingadvieskantoor runden).
182 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 9, par. 3 (VIA) en Hoofdstuk 9, par. 5 (inkomensverklaring).
183 Art. 7:4, tweede lid, Awb.

3.5 De fiscale afbakening

Art. 67, eerste lid, AWR bepaalt dat onderworpen subjecten de fiscale informatie (het object van de geheimhouding) niet verder bekend mogen maken dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet of de invordering van enige rijksbelasting.[184] Deze afbakening hangt nauw samen met de geformuleerde doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling.[185] Belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden moeten niet van het verstrekken van gegevens aan de Belastingdienst worden weerhouden door de vrees dat die gegevens voor andere doeleinden worden gebruikt dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de belastingwet.[186]

3.5.1 Wat is noodzakelijk?

De term 'noodzakelijk' is niet gedefinieerd in de fiscale wet- en regelgeving. De term is evenmin uitgewerkt in de jurisprudentie. 'Noodzakelijk' is niet of nauwelijks in objectieve criteria vast te leggen en deze term behoeft in elk concreet geval een interpretatie.[187] Zoals in de inleiding van dit hoofdstuk is beschreven, werd bij de herziening van art. 67 AWR per 1 januari 2008 de term 'nodig' vervangen door 'noodzakelijk'. Een inhoudelijke wijziging werd hierbij niet beoogd.[188] Uit Hoofdstuk 2 blijkt dat de formulering van het verbod om het object van de geheimhouding "*verder bekend te maken (…) dan gevorderd wordt*" uit de Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893 vanaf de Wet IB 1914 werd herschreven naar een verbod om het object van de geheimhouding "*verder bekend te maken dan noodig is*" waarbij evenmin een inhoudelijke wijziging is beoogd.[189] De aanpassing per 1 januari 2008 van 'nodig' naar 'noodzakelijk' verduidelijkte slechts de bedoeling van de wetgever en lijkt ook veel beter aan te sluiten bij de oorspronkelijke, strikter ogende formulering van 'gevorderd wordt'.

Het EHRM heeft decennia geleden inzake de noodzakelijke beperkingen op de vrijheid van meningsuiting (art. 10 EVRM) met betrekking tot het begrip 'noodzakelijk' opgemerkt dat noodzakelijk niet hetzelfde betekent als 'onmisbaar', 'absoluut noodzakelijk' of 'strikt noodzakelijk', maar dat het evenmin zo flexibel is als 'nuttig', 'redelijk' of 'wenselijk'.[190] Van Dale omschrijft noodzakelijk onder meer als "*vereist voor het bereiken van doel (≈*

184 De definitie rijksbelastingen voor de IW 1990 is bepaald in art. 2, eerste lid, onderdeel a, IW 1990 jo. art. 2, tweede lid, onderdeel a, IW 1990. Op de invordering van enige rijksbelasting wordt verder niet ingegaan.

185 Zie uitgebreider: par. 2 hiervoor.

186 HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschueren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277, r.o. 3.2 en MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 12.

187 Vergelijk: de aantekening bij ARRvS 26 juli 1984, ECLI:NL:RVS:1984:AP3377, FED 1985/134 waarin wordt opgemerkt dat wat 'nodig' is niet of nauwelijks in objectieve criteria is vast te leggen en van geval tot geval zal moeten worden beoordeeld. Zie ook: bij de parlementaire behandeling van de geheimhoudingsbepaling van art. 100 OSV 1995 werd beargumenteerd dat de zinsnede 'niet verder bekend maken dan voor de uitvoering van wettelijke regelingen noodzakelijk is' in elk concreet geval interpretatie behoeft (brief Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 28 maart 1994, Kamerstukken II 1993/94, 23 141, nr. 19, blz. 1-2).

188 Hoofdstuk 3, par. 1.1.

189 Hoofdstuk 2, par. 6.1.

190 EHRM 7 december 1976 (Handyside), ECLI:NL:XX:1976:AC0070, NJ 1978/236, r.o. 48.

nodig, onmisbaar)" en als "*waaraan absoluut voldaan moet zijn (≈ dwingend*)".[191] Hoewel de formulering van het EHRM meer ruimte laat dan de strikte definitie uit de Van Dale is wel duidelijk dat de term 'noodzakelijk' in de fiscaliteit in ieder geval niet te ruim of te vrijblijvend moet worden geïnterpreteerd.[192] Feteris is echter van mening dat het woord 'nodig' niet al te strikt moet worden uitgelegd.[193] In zijn visie is al voldoende dat het verstrekken van gegevens redelijkerwijs kan bijdragen aan een fiscaal doel. Hierbij lijkt hij aansluiting te zoeken bij art. 5:13 Awb.[194] De term 'noodzakelijk' is echter strikter dan 'redelijkerwijs kunnen bijdragen'.[195]

Verschil 'noodzakelijk' en 'redelijkerwijs kunnen bijdragen'

Het verschil tussen de term 'noodzakelijk' en 'redelijkerwijs kunnen bijdragen' kan worden geïllustreerd aan de hand van het Handboek Controle (2020). Hierin wordt opgemerkt dat bij een derdenonderzoek de naam van degene over wie gegevens worden verlangd, in principe niet bekend wordt gemaakt.[196] In het controledossier moet worden vastgelegd welke overwegingen zijn gemaakt om de naam wel bekend te maken dan wel géén derdenonderzoek in te stellen om hiermee de geheimhouding te waarborgen. Het is onmiskenbaar dat een derdenonderzoek in voorkomende gevallen redelijkerwijs kan bijdragen aan een juiste belastingheffing.[197] Toch dient de inspecteur in het kader van de geheimhouding een afweging te maken.[198] Uit die afweging moet blijken of het gebruik van de relevante informatie van derden noodzakelijk is.[199] In het verlengde hiervan is de civiele dwangsomprocedure tegen de Stichting Museumkaart wegens het niet voldoen

191 Van Dale, Groot woordenboek der Nederlandse taal (online, geraadpleegd op 25 januari 2018).

192 Anders: art. 67.2 Leidraad Invordering 2008 waarin staat: "*De geheimhoudingsplicht geldt niet voor zover de bekendmaking van gegevens noodzakelijk is voor de uitvoering van de Invorderingswet 1990. Dat laatste moet ruim worden opgevat [onderstreping VDS]*".

193 Feteris 2007, blz. 291.

194 Art. 5:13 Awb luidt: "*Een toezichthouder maakt van zijn bevoegdheden slechts gebruik voor zover dat redelijkerwijs voor de vervulling van zijn taak nodig is*".

195 Vergelijk: het kritische commentaar op art. 100 OSV 1995 waarin staat dat "*Uit zijn taak de noodzaak voortvloeit*" zeer ruim zou zijn te interpreteren en nergens een exacte begrenzing is te vinden zodat alles lijkt toegestaan zolang iemand maar weet hard te maken dat de noodzaak uit zijn taak voortvloeide (Module Uitvoering sociale zekerheid en bestuursrecht, art. 100 OSV 1995, aant. 1.2 (online, geraadpleegd op 12 december 2016)).

196 Handboek Controle (2020), blz. 72.

197 Vergelijk: Rechtbank Gelderland 10 november 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:6849, NTFR 2016/341 waarin het standpunt dat met het instellen van een derdenonderzoek de geheimhoudingsplicht is geschonden door de rechtbank wordt afgewezen en Kamerling & Klein Sprokkelhorst 1996, blz. 39.

198 Vergelijkbaar is het voorbeeld van Bergman e.a. die stellen dat in belastingprocedures de noodzaak om deugdelijk verweer te voeren afgewogen moet worden tegen de schending van de privacy van derden (Bergman e.a. 2020, blz. 150). Feteris geeft eveneens aan dat onder omstandigheden die afweging ertoe kan leiden dat wordt afgezien van een heffings- of invorderingsmaatregel (Feteris 2007, blz. 292). Vergelijk: het standpunt van de Nationale ombudsman dat een ontvanger niet tot aansprakelijkheidstelling moet overgaan ingeval deze berust op feiten waarop een geheimhoudingsplicht rust en die dus niet meegedeeld kunnen worden (rapport No 13 oktober 1993, ECLI:NL:XX:1993:AW3729, V-N 1993/3599, 33).

199 HR 16 januari 1974, ECLI:NL:HR:1974:AX4567, BNB 1975/26, HR 2 maart 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3774, BNB 1988/135 en brief Staatssecretaris van Financiën van 15 april 2003, nr. DGB2003/1586, V-N 2003/21.6. Vergelijk: rapport No 1 augustus 1994, ECLI:NL:XX:1994:AW2689, V N 1994/2901, 30 en Bergman e.a. 2020, blz. 150. Anders: Hof Amsterdam 4 juni 1996, ECLI:NL:GHAMS:1996:AW0012, V-N 1997, blz. 1014, punt 11.

aan de fiscale informatieplicht van art. 53 AWR interessant; met het oog op art. 67 AWR werd de naam van de desbetreffende kaarthouder in de processtukken niet genoemd.[200]

In de verschillende belastingwetten en in de Awb zijn verplichtingen opgenomen voor de inspecteur om fiscale gegevens te verstrekken ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet. Gedacht kan worden aan het verstrekken van inzage in het boetedossier,[201] inzage bij bezwaar,[202] het verstrekken van inlichtingen of stukken aan de rechter[203] of het verstrekken van de relevante informatie aan de beroepsgerechtigde. Vanuit het oogpunt van de fiscale geheimhoudingsbepaling zouden deze bepalingen, vallend onder het begrip 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belasting' wellicht achterwege kunnen blijven, maar vanuit het oogpunt van rechtsbescherming en rechtszekerheid hebben deze bepalingen – op andere gronden – absoluut bestaansrecht. Het staat voor mij buiten twijfel dat bekendmaking van fiscale gegevens eveneens 'noodzakelijk' kan zijn ingeval dit niet specifiek in een (wettelijke) bepaling is vastgelegd. De term 'noodzakelijk' impliceert slechts dat het gebruik van de fiscale informatie redelijkerwijs onmisbaar is voor een goede taakvervulling (door de eerste en tweede categorie van onderworpen subjecten) waarbij in voorkomende gevallen een afweging is gemaakt tussen het fiscale belang en de belangen van derden teneinde de geheimhouding te waarborgen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de meetrekregeling bij een aanmerkelijk belang in de zin van art. 4.10 Wet IB 2001.[204]

3.5.2 Onderlinge geheimhouding en collegiaal overleg

Met de strikte fiscale geheimhoudingsverplichting geldt van oudsher het breed gedragen uitgangspunt dat medewerkers van de Belastingdienst deze ook onderling in acht nemen.[205] Ook na de inwerkingtreding van de AWR is dit uitgangspunt bij voortduring bevestigd.[206] In het memo geheimhouding en collegiaal overleg (2018) wordt terecht opgemerkt dat

200 Hof Amsterdam (civiele kamer) 5 november 2019 (Stichting Museumkaart), ECLI:NL:GHAMS:2019:3967, r.o. 3.1. Voor het oordeel van de rechter was kennisneming van de naam van de specifieke kaarthouder niet noodzakelijk.

201 Art. 5:49, eerste lid, Awb jo. par. 13 BBBB.

202 Art. 7:4, tweede lid, Awb.

203 Art. 8:27 Awb en art. 8:42 Awb. Vergelijk: HR 15 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2369 (r.o. 4.13 hofuitspraak), Hof 's-Hertogenbosch 26 juni 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:1944, r.o. 3.17 e.v., Hof Arnhem-Leeuwarden 9 december 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:9540, r.o. 3.9 en Rechtbank Gelderland 7 juli 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:3500, r.o. 12.

204 Informatie over het aandelenbelang van een ander dan de belastingplichtige kan immers relevant zijn voor de fiscale kwalificatie van een aandelenbelang van de belastingplichtige. Vergelijk: bij de parlementaire behandeling van de Wet IB 1964 is gevraagd of de fiscus niet in strijd komt met de geheimhoudingsplicht ingeval sprake is van een aanmerkelijk belang via verwanten of middellijke aandeelhouders (VV, Kamerstukken II 1961/62, 5380, nr. 16, blz. 26). Hiervan was volgens de Staatssecretaris van Financiën geen sprake omdat een zodanige wetenschap (het aandelenbelang van verwanten en het middellijk aandeelhouderschap) in verreweg de meeste gevallen al bij de belanghebbende bestond. Daarnaast verwees hij naar het 'niet verder bekend maken dan nodig is' van art. 67 AWR (MvA, Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 19, blz. 62).

205 O.a.: aanschrijving Minister van Financiën van 26 januari 1894, nr. 41, opgenomen in P.W. nr. 8572 en art. 1 Algemeene Instructie (1919) (I.V.).

206 Vergelijk: resolutie Staatssecretaris van Financiën van 8 juli 1987, nr. 587-15 174, V-N 1987/1667, 6, R.P.M. Geertman, De Belastingdienst en de belastingambtenaar: Het gezicht van de rechtsstaat? Over de beroepshouding van belastingambtenaren, WFR 1990/1161, par. 1.1 VIV 1993, Wisselink 1997, blz. 130, Feteris 2007, blz. 289, brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2012 (notitie

de geheimhoudingsplicht ook geldt voor het delen van informatie met collega's. Bij collegiaal overleg is het noemen van namen meestal niet noodzakelijk en kan worden volstaan met het bespreken van een geanonimiseerde casus. Het noemen van namen is dan niet toegestaan.[207] Het niet in acht nemen van de onderlinge geheimhouding kan zeer verstrekkende consequenties hebben. Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van een strafzaak wegens schending van het ambtsgeheim door een politieagent.[208] Deze politieagent had een niet-betrokken collega telefonisch geïnformeerd over een door hem afgenomen verhoor van een verdachte. De gedeelde informatie was verkregen in de uitoefening van zijn functie en viel daarmee volgens de rechter onder de geheimhoudingsverplichting. Omdat er geen enkel dienstbelang was bij het delen van deze informatie had de politieagent zijn ambtsgeheim geschonden.[209] In cassatie werd namens de politieagent als verweer het volgende aangedragen:[210]

> *Juist het onderling bespreken van zaken en het uitwisselen van informatie binnen een geheimhouders groep zoals van de politie kan nieuw licht werpen op of bruikbare informatie opleveren voor (bijvoorbeeld) een opsporingsonderzoek. De opvatting van het hof impliceert dat politieambtenaren alleen over een zaak mogen praten met de collega's die "op de zaak zitten"(…). Aangezien het onderling bespreken van zaken en ervaringen in de politie organisatie gebruikelijk is zal deze uitleg van artikel 272 Sr door de politie niet in dank worden afgenomen en moet in strijd geacht worden met de bedoeling van de wetgever.*

Dit verweer kon de politieagent echter niet baten. Hij moest zich als ervaren politieagent bewust zijn geweest van zijn geheimhoudingsplicht.[211] Hierdoor was sprake van op zijn minst voorwaardelijke opzet. Voor de aan de fiscale geheimhoudingsplicht onderworpen subjecten is deze uitspraak ook van belang. Het bevestigt dat het vrijblijvend bespreken van fiscale informatie met collega's bij bijvoorbeeld de koffieautomaat uit den boze is. Dat de ontvangende partij een eigen geheimhoudingsverplichting heeft is hierbij irrelevant.[212]

---

over inlichtingenrecht van parlement en fiscale geheimhoudingsplicht), Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 83, de Instructie informatieverstrekking (2020), blz. 2 en de externe website van de Belastingdienst, https://belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/geheimhoudingsplicht (online geraadpleegd op 23 oktober 2019).

207 Memo geheimhouding en collegiaal overleg (2018), blz. 1. Vergelijk: Handboek Controle (2020), blz. 38, par. 4.4.5 (geheimhouding) waarin wordt opgemerkt dat: "*Ook met collega's en leidinggevenden mag hij niet zomaar van alles bespreken*".

208 HR (strafkamer) 5 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1118.

209 Vide: conclusie A-G J. Wortel van 27 augustus 2013, ECLI:NL:PHR:2013:1129, par. 3.2. Het betrof de schending van art. 125a, derde lid, Ambtenarenwet 1929 en art. 30 Wet politieregisters. Vergelijkbaar is de veroordeling van de politieagent die zijn ambtsgeheim schond door informatie uit de politiesystemen naar de media te lekken over de aanrijding op Amsterdam Centraal (OM 27 juni 2019, Oud-politieambtenaar veroordeeld voor lekken informatie, https://www.om.nl/@106173/oud-politieambtenaar (online, geraadpleegd op 23 oktober 2019)).

210 Vide: conclusie A-G J. Wortel van 27 augustus 2013, ECLI:NL:PHR:2013:1129, par. 3.3.

211 Vide: conclusie A-G J. Wortel van 27 augustus 2013, ECLI:NL:PHR:2013:1129, par. 3.2.

212 Vergelijk: het in par. 4.4.2 aangehaalde voorbeeld van Adriani inzake verstrekken van gegevens aan een notaris. De geheimhoudingsplicht geldt ook wanneer de inspecteur volkomen zeker is dat de notaris – in verband met zijn eigen geheimhoudingsplicht – zal zwijgen (Adriani 1935, blz. 388).

3.5.3 Gebruik ten behoeve van uitvoering van de belastingwet

Uit Hoofdstuk 2 blijkt dat in het pre-AWR-tijdperk een duidelijke ontwikkeling is te zien van het vergaren van gegevens ten behoeve van de uitvoering van één specifieke materiële belastingwet voor één specifieke belastingplichtige naar het integraal, meervoudig gebruik van gegevens voor alle belastingwetten en ten behoeve alle belastingplichtigen in de AWR.[213] Dat neemt niet weg dat in die periode de wetgever soms zoekende was naar de juiste formuleringen[214] en niet altijd even consequent was: soms ontbrak zonder enige toelichting een geheimhoudingsbepaling, werd de invordering van belastingen niet altijd opgenomen en was de wederkerigheid van het gebruik van fiscale gegevens alleen in de Wet op de DT 1917 geregeld.[215] De fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR staat er dan ook niet aan in de weg dat fiscaal relevante informatie binnen de verschillende organisatieonderdelen van de Belastingdienst – voor zover zij zich bezig houden met de uitvoering van de belastingwet of de invordering van belasting – wordt gebruikt ten behoeve van verschillende belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden (zoals de fiscale rechtsbijstandverleners).[216] Dit wordt bevestigd in de jurisprudentie.[217]

---

213 Hoofdstuk 2, par. 6. In een klachtenprocedure bevestigde de Nationale ombudsman de rechtmatigheid van het gebruik van (bank)gegevens van klager ten behoeve van diens fiscaal partner, maar liet hij zich niet uit over de vraag of en in hoeverre gegevens vóórafgaand geschoond hadden moeten worden (rapport No 21 december 2020, nr. 2020/050, https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2020050 (online, geraadpleegd op 5 januari 2021)).

214 O.a.: de formulering van het "*verder bekend te maken (…) dan gevorderd wordt*" naar het "*verder bekend te maken dan noodig is*" (zie uitgebreider: Hoofdstuk 2, par. 6.1) of het gebruik van de term "*in 's Rijks belang*" in de Wet PB 1950 en de SW 1956. Ook de systematiek van uitwisseling van gegevens ten behoeve van andere belastingplichtigen/belastingmiddelen laat de nodige verschillen zien (vide: Hoofdstuk 2, par. 6.5).

215 Art. 33 Wet op de DT 1917 bepaalde dat ten behoeve van de uitvoering van die wet verzamelde fiscale gegevens mochten worden gebruikt voor de uitvoering van andere belastingwetten. In art. 34 Wet op DT 1917 was de gebruikelijke uitwisselingsbepaling opgenomen voor het gebruik van fiscale informatie uit andere belastingwetten ten behoeve van de uitvoering van de Wet op de DT 1917.

216 In hele specifieke situaties kan het gebruik van fiscale gegevens worden beperkt zoals bijvoorbeeld het verbod van zelfincriminatie (nemo-teneturbeginsel) waardoor afgedwongen wilsafhankelijk materiaal niet gebruikt mag worden voor het fiscale boete- en strafrecht (o.a.: EHRM 5 april 2012 (Chambaz), ECLI:NL:XX:2012:BW5997, FED 2012/77, EHRM 21 april 2009 (Marttinen), ECLI:NL:XX:2009:BJ3599, FED 2009/69 en HR (civiele kamer) 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, BNB 2014/101. Vergelijk: par. 2.1.4 VIV 1993.

217 Zie onder meer: HR 10 februari 1960, ECLI:NL:HR:1960:AY0574, BNB 1960/81 (gebruik aangifte erfbelasting van andere erfgenaam voor waardering aandelen), HR 16 januari 1974, ECLI:NL:HR:1974:AX4567, BNB 1975/26 (gegevens van vennootschap voor waardering van een krachtens erfrecht verkregen schuldvordering), Rechtbank Haarlem (civiele kamer) 26 januari 1988, ECLI:NL:RBHAA:1988:AD0162, NJ 1989/660 (het gebruik van fiscale gegevens door de ontvanger inzake een vordering tot betaling van een geldsom uit hoofde van paulianeus handelen c.q. onrechtmatige daad), Hof Arnhem-Leeuwarden 10 april 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:3237 (het gebruik van informatie over verzwegen Zwitserse inkomsten ten behoeve van correcties bij de aandeelhouder en diens vennootschap (afgedaan met toepassing van art. 81 Wet RO in HR 8 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:323)), Hof Arnhem-Leeuwarden 22 oktober 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:8934 (het gebruik van de aangifte erfbelasting van zus) en HR 15 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1785, BNB 2020/30 (geen misbruik van recht als informatieverzoek aan belastingplichtige ook voor een ander fiscaal doel (vaststelling vestigingsplaats Limited) zou kunnen worden gebruikt).

3.5.4 Op de zaak betrekking hebbende stukken

Dat de fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR er niet aan in de weg staat dat fiscaal relevante gegevens van anderen wordt gebruikt ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet van belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden heeft de consequentie dat dergelijke gegevens zijn aan te merken als een op de zaak betrekking hebbend stuk in de zin van art. 8:42 Awb.[218] Toezending aan de belastingrechter van een dergelijk stuk kan veelal worden aangemerkt als noodzakelijk voor uitvoering van de belastingwet. Uit jurisprudentie blijkt dat inspecteurs in sommige gevallen zich ten onrechte beroepen op de geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR.[219] Wel kan op grond van art. 8:29 Awb een beroep op geheimhouding of beperkte kennisneming worden gedaan.[220] Art. 67 AWR geeft echter wel invulling aan de gewichtige redenen van art. 8:29 Awb en speelt daarmee indirect wel een doorslaggevende rol; de inspecteur heeft – gezien zijn strikte, fiscale geheimhoudingsverplichting – geen keuzevrijheid, maar een verplichting om in voorkomende gevallen een beroep te doen op art. 8:29 Awb.[221] Aan art. 8:29 Awb liggen (grotendeels) dezelfde doelstellingen ten grondslag als aan art. 67 AWR.[222] Het fundamentele verschil is echter dat de bestuursrechter een beroep op geheimhouding inhoudelijk kan toetsen waarbij de afweging telkens anders kan uitvallen.[223] Verkrijgt de

218 In vergelijkbare zin: art. 5:49 Awb (voornemen opleggen boete), art. 7:4 Awb (bezwaarfase), art. 8:108 Awb (schakelbepaling hoger beroep) en art. 41, tweede lid, onderdeel b, Handvest EU. Hierop wordt verder niet separaat ingegaan. Vergelijk: Meyjes e.a. 1984, blz. 140 die opmerken dat *"(…) de geheimhoudingsplicht niet zo behoeft te worden verstaan, dat het de inspecteur zou zijn verboden dergelijke gegevens, zo nodig, in een procedure te gebruiken*". Zie ook: Hoofdstuk 2, par. 6.1 waarin wordt ingegaan op art. 32 Wet VB 1892, art. 28 Wet op de BB 1893, art. 36, derde lid, Wet PB 1950 en art. 56, derde lid, SW 1956. Zie ook: Handboek Controle (2020), blz. 111 en blz. 197.

219 O.a.: Hof 's-Hertogenbosch 7 januari 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:7, r.o. 3.20-3.24, Rechtbank Zeeland-West-Brabant 21 juli 2017, ECLI:NL:RBZWB:2017:4460, NTFR 2017/2270, r.o. 4.6 en 4.7 en Hof 's-Hertogenbosch (geheimhoudingskamer) 12 juli 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:2457, r.o. 3.22. Vergelijk: conclusie van A-G L.F. van Kalmthout van 30 november 2000, ECLI:NL:PHR:2001:AB0992, par. 6.6 t/m par. 6.10 (behorende bij HR 11 april 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB0992, BNB 2001/258) waarbij een inspecteur met een beroep op art. 67 AWR weigerde de beschikbare gegevens te verstrekken die belanghebbende nodig had voor zijn bewijslast met betrekking tot zijn afwaardering van materiële vaste activa. Anders: Tariefcommissie 10 maart 1959, nr. 8520 O, BNB 1959/251. Vergelijk: NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 24, waar uitdrukkelijk aan de orde is gekomen dat inzage in bezwaar of de verplichte toezending van op de zaak betrekking hebbende stukken kan niet worden geweigerd op grond van art. 67 AWR.

220 Vergelijk: HvJ EU 16 oktober 2019 (Glencore/Hongarije), ECLI:EU:C:2019:861, NTFR 2019/2802 waarin met betrekking tot het Unierecht een vergelijkbare lijn wordt getrokken. Zie ook: art. 7:4, zesde lid, Awb voor de bezwaarfase. Met betrekking tot inzage bij de aankondiging van een boete bestaat geen beperking vanwege gewichtig redenen (vergelijk: Feteris 2007, blz. 291 inzake art. 67m AWR (oud), P. Fortuin, Geheimhouding van stukken voor de belastingrechter, NTFR-B 2012/16 en Rechtbank Zeeland-West-Brabant (voorlopige voorziening) 19 oktober 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:6902, V-N 2017/4.5).

221 Hoewel geformuleerd als een 'kan'-bepaling dient dat – gezien de strikte geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR – voor de inspecteur te worden gelezen als 'moet'-bepaling. Hierdoor vervalt de opgelegde verplichting. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 4, par. 5.1.

222 Deze doelstellingen worden in Hoofdstuk 6 geherformuleerd.

223 Ingeval het bijvoorbeeld gaat om een boete moet de grootst mogelijke terughoudendheid worden betracht (Rechtbank Breda 5 april 2007, ECLI:NL:RBBRE:2007:BA4931, V-N 2007/46.10). In een procedure over de informatiebeschikking kan meer gewicht worden toegekend aan het controle-strategische belang van de inspecteur (Hof 's-Hertogenbosch (geheimhoudingskamer)

inspecteur via een derdenonderzoek bijvoorbeeld een relevante lijst met afnemers van een bepaald product, dan is die lijst in een procedure aan te merken als een op de zaak betrekking hebbend stuk. Met het niet weglakken van de namen van de overige niet-relevante afnemers zou de inspecteur de fiscale geheimhoudingsplicht jegens deze niet-relevante afnemers schenden.[224] Een arrest dat niet onvermeld kan blijven is BNB 1975/26.[225] In die procedure was het de belastingplichtige die (tevergeefs) stelde dat de inspecteur zijn geheimhouding had geschonden door hem bekende gegevens in zijn nadeel te gebruiken.[226]

3.6 De uitzonderingen en ontheffingen

De uitzonderingen en ontheffingen – wanneer de fiscale geheimhoudingsplicht niet van toepassing is – zien op het verstrekken van gegevens voor niet-fiscale doeleinden.[227] In de inleiding van dit hoofdstuk is kort uiteengezet dat dit het enige element is dat sinds de invoering van de AWR met de herziening per 1 januari 2008 ingrijpend is gewijzigd.[228]

3.6.1 Ontheffingenstelsel (periode 1961-2007)

Bij de invoering van de AWR had de Minister van Financiën op grond van art. 67, tweede lid, AWR (oud) de bevoegdheid om een ontheffing van de geheimhouding te verlenen voor niet-fiscale doeleinden. In de niet-gepubliceerde IVI 1967 werd het ontheffingenbeleid voor het op verzoek verstrekken van inlichtingen vastgelegd.[229] De IVI 1967 kwam met de inwerkingtreding op 1 januari 1983 van de IIV 1983 te vervallen. De bepalingen uit het IVI 1967 werden vrijwel integraal overgenomen waarbij geen wijzigingen werden beoogd.[230] In de IIV 1983 werd het uitgangspunt van gegevensverstrekking op verzoek

27 juli 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:3632, V-N 2017/50.7). Het Hof benadrukte in r.o. 3.63 dat in een vervolgprocedure over de belastingaanslag een andere afweging kan worden gemaakt. Anders: Hof Den Haag 10 maart 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:462. Dit hof oordeelde juist dat een informatiebeschikking diende te worden vernietigd omdat de inspecteur de kaarten te lang tegen de borst had gehouden. In cassatie bleef de uitspraak niet in stand (HR 2 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1045).

224 Hof Amsterdam (geheimhoudingskamer) 2 april 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:1270, r.o. 3.6. Vergelijk: Handboek Controle (2020), blz. 28. Anders: door de bekendheid van belanghebbende met de niet-geanonimiseerde stukken zou geen sprake meer zijn van gewichtige redenen (Rechtbank Noord-Holland (geheimhoudingskamer) 12 december 2019, HAA19/2567, FutD 2019-3378).

225 HR 16 januari 1974, ECLI:NL:HR:1974:AX4567, BNB 1975/26 met noot J.P. Scheltens.

226 Het betrof geschil over de waardering van een krachtens erfrecht verkregen vordering op een vennootschap waarbij de inspecteur de afwaardering van deze vordering niet accepteerde. Hierbij had hij gebruik gemaakt van hem bekende gegevens over het vermogen en resultaat van die vennootschap.

227 In par. 42 Leidraad AWR (1962) werd: slechts een korte toelichting op art. 67 AWR opgenomen (eerste lid), verwezen naar de sanctiebepaling van art. 272 Sr (tweede lid) en gewezen op de verplichting om aangifte te doen van strafbare feiten (derde lid). Als bijlage bij de Leidraad AWR (1962) was een overzicht opgenomen van de wettelijke bepalingen die met de invoering van de AWR zijn vervallen (de conceptlijst met de laatste aanpassingen is nog terug te vinden in het Nationaal Archief, Den Haag, Ministerie van Financiën: Directie Wetgeving Directe Belastingen, nummer toegang 2.08.5230, inventarisnummer 206).

228 Hoofdstuk 3, par. 1.1.

229 Een uittreksel van de IVI 1967 (en de appendix) is opgenomen als bijlage 2 in het ISMO-interim-rapport (1981), blz. 100 e.v.

230 IIV 1983, Inleiding, onderdeel 3.

losgelaten.[231] De gedachte had postgevat dat de uitvoering van de overheidstaak in ruime zin tot een actievere rol van de Belastingdienst ten aanzien van gegevensuitwisseling kon noodzaken waarbij de bestrijding en/of voorkoming van misbruik of oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen werden genoemd.[232] Daarom werd in de IIV 1983 de mogelijkheid voor de inspecteur opgenomen om op eigen initiatief inlichtingen te verstrekken aan andere overheidsorganen.[233] Voorafgaand aan het op eigen initiatief verstrekken van informatie diende de inspecteur een belangenafweging te maken. Discreet gebruik, in overeenstemming met het beoogde doel (bestrijden dan wel het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik), moest worden gewaarborgd. Hierbij speelden tevens mee de werklast voor de Belastingdienst, het financiële belang en de vraag of het andere bestuursorgaan de eigen controlemogelijkheden wel in voldoende mate hadden benut.[234] Het IIV 1983 kwam met de inwerkingtreding op 1 januari 1993 van het VIV 1993 te vervallen. In het rapport Intensivering bestrijding misbruik en oneigenlijk gebruik, maatregelen op fiscaal terrein (1992) werd het VIV 1993 al aangekondigd als concrete maatregel voor het meer en beter uitwisselen van gegevens tussen verschillende bestuursorganen.[235] In het VIV 1993 werd bepaald dat – voorafgaand aan het verstrekken van informatie – door de Belastingdienst een belangenafweging diende te worden gemaakt waarbij het belang van een effectieve fraudebestrijding door het ontvangende bestuursorgaan één van de criteria was.[236] Ook ingeval er een wettelijke verplichting tot informatieverstrekking bestond diende – voor zover daar ruimte voor was – een belangenafweging te worden gemaakt.

3.6.2 Kritiek op het ontheffingenstelsel

In hoofdlijnen kwam het ontheffingenstelsel van art. 67, tweede lid, AWR (oud) erop neer dat het verstrekken van informatie over individuele belastingplichtigen alleen mogelijk was indien een wettelijk voorschrift tot informatieverstrekking verplichtte dan wel de informatieverstrekking kon bijdragen aan het handhaven van overheidsregelingen of aan het bestrijden of voorkomen van misbruik of oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen.[237] Het ontheffingenstelsel heeft, zoals ik hierna zal uiteenzetten, in de loop van de jaren de nodige kritiek gekregen.

231 Gegevensverstrekking op verzoek vloeide enerzijds voort uit de bij de burger bestaande behoefte aan bescherming van de privacy. Anderzijds was er het belang van de Belastingdienst bij het verkrijgen van betrouwbare gegevens; de burger zou er in het algemeen op mogen vertrouwen dat de verstrekte gegevens niet verder bekend worden gemaakt dan voor de uitvoering van de belastingwet nodig is (IIV 1983, Inleiding onderdeel 1, sub a).

232 IIV 1983, Inleiding onderdeel 1, sub a. Dit is ingegeven door het ISMO-interim-rapport (1981). Vergelijk: het ISMO-rapport (1985), blz. 104-105.

233 IIV 1983, Inleiding onderdeel 1, sub a. en hoofdstuk III, onderdeel C (par. 45 e.v.).

234 IIV 1983, Inleiding onderdeel 4. Dit werd bevestigd bij de beantwoording van Kamervragen (Aanhangsel Handelingen II 1984/85, nr. 26, antwoord op vragen 4 en 7).

235 In de memorie van toelichting bij de Miljoenennota 1993 wordt hier naar verwezen (MvT, Kamerstukken II 1992/93, 22 800 IXB, nr. 2, blz. 32-33). Vergelijk: persbericht Ministerie van Financiën van 18 december 1992, nr. 92/267, V-N 1992/3866, 4.

236 Zie uitgebreider: par. 2.1.3 VIV 1993 (zoals gewijzigd bij besluit Staatssecretaris van Financiën van 1 december 1998, Stcrt. 1998, 243) en M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim? TFB 2015/6-4.

237 Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 12-13.

3.6.2.1 Legaliteitsbeginsel en privacybescherming

In het rapport Informatieverstrekking door de fiscus (1999) werd door de toenmalige privacytoezichthouder, de Registratiekamer, geconstateerd dat er geen adequate wettelijke grondslag was voor de verstrekking van persoonsgegevens door de Belastingdienst.[238] De Registratiekamer merkte op dat belastingplichtigen erop moesten kunnen vertrouwen dat aan de Belastingdienst verstrekte gegevens niet voor een ander doel zouden worden gebruikt dan voor de uitvoering van de belastingwetgeving; het werk van de Belastingdienst zou ernstig worden bemoeilijkt ingeval belastingplichtigen, uit vrees voor verstrekking aan derden, informatie zouden achterhouden.[239] De rechtsontwikkeling had volgens de Registratiekamer ervoor gezorgd dat ontheffing van de geheimhouding niet meer voldoende was om verstrekkingen mogelijk te maken. Het legaliteitsbeginsel vereiste daarvoor een verstrekkingsgrond of -bevoegdheid.[240] Daarnaast was de bescherming van de persoonlijke levenssfeer een klassiek grondrecht en kon, met het uitwisselen van gegevens door de Belastingdienst, de bescherming daarvan in het geding komen.[241] De Registratiekamer concludeerde dat het ontheffingenstelsel van het VIV 1993 in het licht van de privacywetgeving en het legaliteitsbeginsel niet meer houdbaar was.[242] Daarnaast adviseerde de Registratiekamer de regeling te wijzigen en gaf, in het licht van de privacybescherming, een aantal aanwijzingen mee:[243]

1. de wet moest voldoende specifiek zijn;
2. de wetgever diende in te gaan op de noodzaak van gegevensverstrekking in verband met bepaalde maatschappelijke belangen;
3. de rol van de Belastingdienst moest duidelijk zijn in het kader van de vereiste verwantschap in taken en verantwoordelijkheden;
4. minimaal op hoofdlijnen diende een invulling gegeven te worden aan het gegevensverkeer;
5. zoveel mogelijk openheid moest worden betracht ten aanzien van de verstrekkingen.

3.6.2.2 Geërodeerde geheimhoudingsplicht?

De Registratiekamer constateerde dat de fiscale geheimhoudingsbepaling veel minder stringent was door het ontheffingenbeleid.[244] De wettelijk voorgeschreven geheimhouding was volgens de Registratiekamer een noodzakelijk tegenwicht voor de vergaande bevoegdheden van de fiscus om informatie te vergaren. Dit tegenwicht was verstoord doordat het aantal ontheffingen een sterke groei vertoonde. Het karakter van uitzondering

238 Zie: Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999). De Registratiekamer werd in 2001 het College bescherming persoonsgegevens en vanaf 2016 de Autoriteit Persoonsgegevens.
239 Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 7.
240 Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 19.
241 Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 25. Verwezen wordt naar art. 8 EVRM en art. 10 GW.
242 Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 40.
243 Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 40. Bij al deze aandachtspunten speelden de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit. Deze aanwijzingen zijn overgenomen in de memorie van toelichting (MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 13).
244 Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 19.

– dat juist in het begrip ontheffing besloten lag – ging daarmee verloren.[245] Hertoghs stelde in 1986 dat de marge die op grond van art. 67, tweede lid, AWR was gecreëerd te ruim was.[246] Wortel constateerde in 1991 dat de Belastingdienst op vrij grote schaal aan een 'brancheoverschrijdende' vorm van gegevensuitwisseling deed.[247] Wisselink merkte in 1997 in dat kader op dat het VIV 1993 geen opsomming bevatte van overheidstaken en overheidsinstanties aan wie voor hun taakuitoefening bepaalde informatie gegeven mag worden zodat de reikwijdte van de informatieverstrekkingsbevoegdheden onduidelijk was.[248] De verwijzing in het VIV 1993 naar ongepubliceerde bijlagen was naar zijn mening onvoldoende.[249] Feteris heeft betoogd dat, gelet op de ratio van de geheimhoudingsplicht, men een zeer terughoudend gebruik van de ontheffingsbevoegdheid zou verwachten, maar constateerde dat op tamelijk uitgebreide schaal informatie werd verstrekt ter bestrijding en voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen.[250] Sjobbema stelde zich op het standpunt dat het niet geringe aantal gevallen waarin ontheffing wordt ontleend, de kracht en effectiviteit van de geheimhoudingsverplichting ondermijnt, maar met het Wetsvoorstel Versterking fiscale rechtshandhaving werd beoogd de reikwijdte van het ontheffingenstelsel te beperken.[251] Luchtman gaf aan dat vooral de intensiteit waarmee de Belastingdienst samenwerkte met andere bestuursorganen verbazing wekte. Hij constateerde dat de Belastingdienst samenwerking met andere bestuursorganen tot zijn taken rekende.[252] Naar zijn mening waren de samenwerkingsverbanden waarbij de inspecteur zijn (strikt doelgebonden) fiscale onderzoeksbevoegdheden gebruikte ten behoeve van het samenwerkingsverband, ook als dat deels buiten de sfeer van de handhaving van de belastingwet lag, regelrecht in strijd met de gedachte achter art. 67 AWR.[253] Overkleeft-Verburg komt tot de conclusie dat uit het verstrekkingenregime van het VIV 1993 blijkt dat de fiscale geheimhoudingsplicht geleidelijk aan sterk is uitgehold door gegevensverstrekkingen aan bestuursorganen ten behoeve van hun taakvervulling en weinig meer gemeen heeft met het oorspronkelijke doel.[254] Terecht stelt van Hout dat met het verdwijnen van het VIV 1993 ook het totaaloverzicht is verdwenen. Het is volgens haar thans een welhaast onmogelijke taak om alle uitzonderingen op de fiscale geheimhoudingsplicht in kaart te (blijven) brengen.[255]

245 Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 19.
246 Hertoghs 1986, blz. 48.
247 Wortel 1991, blz. 290.
248 Wisselink 1997, blz. 141. Vergelijk: Wisselink 1982, blz. 211 en blz. 321.
249 Wisselink 1997, blz. 141.
250 Feteris 2007, blz. 293-294.
251 G.H. Sjobbema, Voorstel voor een verbeterd systeem van informatieverplichtingen ten dienste van belastingheffing, WFR 2007/67.
252 Luchtman 2007, blz. 127-128.
253 Luchtman 2007, blz. 138.
254 G. Overkleeft-Verburg in haar annotatie bij ABRvS 14 april 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BM1041, JB 2010/137.
255 M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim? TFB 2015/6-4.

3.6.3 Uitzonderingen op de geheimhouding (vanaf 2008)

Met de wijziging van de geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR per 1 januari 2008 werd het ontheffingenstelsel sterk ingeperkt en overgeheveld naar het nieuwe derde lid. Het tot dan toe bestaande ontheffingenstelsel werd grotendeels vervangen door een nieuw tweede lid waarin werd opgesomd in welke drie gevallen de fiscale geheimhoudingsplicht niet zou gaan gelden. Deze gevallen behandel ik in de drie subparagrafen hierna.

3.6.3.1 Enig wettelijk voorschrift

In de eerste plaats geldt de fiscale geheimhouding niet als een wettelijk voorschrift tot bekendmaking verplicht. De term 'wettelijk voorschrift' is afkomstig uit de Awb en vormt een van de grondbegrippen van het Nederlandse staats- en bestuursrecht.[256] Met wettelijk voorschrift worden niet alleen wetten in formele zin bedoeld, maar ook regels gesteld door organen die aan Grondwet of wet regelgevende bevoegdheid kunnen ontlenen.[257] Het betreffen zowel nationale voorschriften als voorschriften van internationaal of interregionaal recht.[258] De Staatssecretaris van Financiën betoogde dat de heersende gedachte, dat burgers dezelfde gegevens slechts éénmalig aan de overheid behoeven te verstrekken (één overheid-gedachte), steeds sterker werd.[259] Deze uitzondering van een wettelijk voorschrift kwam in een aantal (maar niet alle) materiële belastingwetten uit het pre-AWR-tijdperk al sinds 1918 voor.[260] Zonder nadere toelichting werd deze uitzondering bij de invoering van de AWR in 1961 niet overgenomen, maar werd er wel overeenkomstig deze uitzondering gehandeld.[261] Met ingang van 2008 is de uitzondering van een wettelijk voorschrift dat tot bekendmaking verplicht (wederom) gecodificeerd.[262] Als uitgangspunt werd genomen dat structurele of voorzienbare gegevensverstrekkingen zo veel mogelijk wettelijk zouden moeten worden geregeld.[263]

256 MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, blz. 38.
257 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 17.
258 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 18.
259 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 18. Vergelijk: NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 27 waar wordt verwezen naar de motie Szabó c.s., Kamerstukken II 2003/04, 29 362, nr. 8 (modernisering overheid) en motie Verburg c.s., Kamerstukken II 2004/05, 29 764, nr. 25 (de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen en de Aanpassingswet Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen).
260 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 2, par. 7.3.
261 Vergelijk: par. 2.2 VIV 1993 waarin wordt opgemerkt dat ingeval een wettelijke bepaling is opgenomen die de Belastingdienst verplicht om informatie te verstrekken geen ontheffing van de geheimhouding hoeft te worden verleend. In de IVI 1967 en de IIV 1983 werd hierover niets opgemerkt. De achterliggende gedachte om dit wel in het VIV 1993 op te nemen blijft onduidelijk. Het dossier van het Ministerie van Financiën bleek bij navraag helaas in het 'semi-statische archief van Apeldoorn' te zijn zoekgeraakt (e-mail van 27 september 2017 van het Doc-Direkt, Team Financiën (melding met nummer 1707 414 betreffende "Verzoek om AFZ/1992/9318")).
262 Par. 2.2 VIV 1993. Vergelijk: NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 24 waarin wordt opgemerkt: "*Daarnaast codificeert het voorgestelde tweede lid, onderdeel a, de regel dat een wettelijke verplichting tot gegevensverstrekking in andere wetten vóór gaat op de fiscale geheimhoudingsplicht*".
263 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 28.

3.6.3.2 Ministeriële regeling

In de tweede plaats geldt op grond van art. 67, tweede lid, onderdeel b, AWR de geheimhoudingsplicht niet als het bestuursorgaan is opgenomen in de ministeriële regeling van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994.[264] Bekendmaking moet noodzakelijk zijn voor de goede vervulling van de publiekrechtelijke taak van het desbetreffende bestuursorgaan. Gegevensuitwisseling op grond van de ministeriële regeling is slechts bedoeld voor structurele gegevensverstrekkingen aan samenwerkingsverbanden of voor tijdelijke opname bij structurele gegevensverstrekkingen vooruitlopend op de invoering van een wettelijk voorschrift.[265] Gegevens worden in principe niet spontaan, maar alleen op verzoek van het desbetreffende bestuursorgaan verstrekt.[266] De gegevensverstrekking moet in overeenstemming zijn met de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit.[267] Hierbij is géén onderscheid gemaakt tussen persoonsgegevens – waarop (destijds) de Wbp van toepassing was – en overige gegevens. De concrete vraag vanuit de Tweede Kamer hoe moest worden bepaald wat noodzakelijk is voor een goede vervulling van de publiekrechtelijke taak, werd niet beantwoord.[268] De kritiek op art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 is overigens hetzelfde gebleven als de kritiek op het VIV 1993. Zo oordelen Douma e.a. dat de opsomming te lang is en dat elk bestuursorgaan met een legitiem belang voor opneming in de lijst in aanmerking komt. Dit illustreert volgens hen de erosie waaraan de fiscale geheimhoudingsplicht in de loop van de jaren heeft blootgestaan.[269] Overkleeft-Verburg is van mening dat de fiscale geheimhoudingsplicht binnen de overheid nauwelijks meer iets voorstelt.[270]

3.6.3.3 Gegevensverstrekking aan de betrokkene

In 1956 schreef Cloudt dat de geheimhoudingsplicht niet tegenover de belastingplichtige zelf zou bestaan.[271] Hierin werd hij gevolgd door de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State dat onder een 'ander' in de zin van art. 67, eerste lid, AWR ieder ander dan degene op wie de gegevens betrekking hebben verstond.[272] De Hoge Raad heeft echter beslist dat onder een 'ander' ieder ander moet worden begrepen dan degene die tot geheimhouding is verplicht,

264 Vergelijk: aanwijzing 162b waarin wordt opgemerkt dat bij structurele informatieverstrekking op het niveau van de formele wet wordt voorzien in een uitdrukkelijke regeling van de gegevensverstrekking (Aanwijzingen voor de regelgeving (1992)).
265 Zie ook: Hoofdstuk 10, par. 5.
266 Art. 43c, tweede lid, Uitv. Reg. AWR 1994.
267 MvT, Kamerstukken II 2005/06 30 322, nr. 3, blz. 19.
268 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 27.
269 Douma e.a. 2019 (v/h De Blieck), blz. 104. Vergelijk: Van Hout die een onwenselijke ontwikkeling ziet waarbij de fiscale geheimhoudingsplicht in toenemende mate moet wijken (M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim? TFB 2015/6-4).
270 G. Overkleeft-Verburg in haar annotatie bij ABRvS 14 april 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BM1041, JB 2010/137.
271 H.J.H. Cloudt, Het verschoningsrecht van de belastingambtenaar, WFR 1956/732.
272 ABRvS 31 juli 1984, ECLI:NL:RVS:1984:AP3404, BNB 1985/35. Vergelijk: aanschrijving Minister van Financiën van 21 januari 1896, nr. 6 opgenomen in P.W. nr. 8863 waarin uitdrukkelijk werd bepaald dat geen inlichtingen inzake de Wet VB 1892 mocht worden verstrekt aan notarissen in verband met aangiften voor de Successiebelasting. Dit mocht uitsluitend met toestemming van de aangeslagene of de erfgenamen. Zie ook: Van Walsum 1900, blz. 330, nr. 503.

dus ook de belastingplichtige zelf.[273] Bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling in 2008 adviseerde de Raad van State om het verstrekken van gegevens aan belastingplichtigen of belastingschuldigen, voor zover de verstrekking niet noodzakelijk is voor de heffing en invordering, in de wet zelf op te nemen in plaats van bij wege van een ontheffing door de minister.[274] De regering nam het advies van de Raad van State gedeeltelijk over en codificeerde de ontheffing uit het VIV 1993.[275] Op grond van art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR geldt de geheimhoudingsplicht in de derde plaats niet als bekendmaking van gegevens plaatsvindt aan degene op wie de gegevens betrekking hebben voor zover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt. Dit is niet alleen de belastingplichtige zelf, maar kan bijvoorbeeld ook de inhoudingsplichtige of een informatieplichtige zijn. Deze afwijking werd gerechtvaardigd omdat het niet verstrekken niet zou aansluiten bij het algemene rechtsgevoel.[276] De strekking van de geheimhoudingsbepaling bracht echter met zich dat het niet aan elke individuele persoon (om wiens gegevens het gaat) moest zijn om te bepalen of de gegevens waarop de geheimhoudingsplicht betrekking heeft, bekend mogen worden gemaakt.[277] Onder verwijzing naar jurisprudentie van de Hoge Raad werd beargumenteerd dat onder omstandigheden het ook de belastingplichtige zelf is die beschermd wordt door een ruime reikwijdte van de fiscale geheimhoudingsplicht.[278] Fortuin vindt dit echter niet overtuigend en wijst erop dat dit het indienen van (onnodig) bezwaar en beroep zou uitlokken teneinde dossierinzage te verkrijgen.[279] Het beleid van de Belastingdienst is dat inzage door de belastingplichtige in het fiscale controledossier, zonder dat er sprake is van inzage in het kader van een boete, bezwaar of beroep, op grond van de geheimhoudingsbepaling wordt afgewezen, tenzij de stukken van de belastingplichtige zelf afkomstig zijn.[280]

3.6.4 De inperking van het ontheffingenstelsel (vanaf 2008)

Art. 67, derde lid, AWR geeft de Minister van Financiën de mogelijkheid om een ontheffing te verlenen van de geheimhoudingsplicht.[281] In de memorie van toelichting is opgemerkt dat, anders dan het VIV 1993, sprake is van een veel beperkter ontheffingenstelsel omdat in art. 67, tweede lid, AWR al duidelijk is vastgelegd in welke gevallen de fiscale geheimhoudingsplicht

273 HR (civiele kamer) 14 mei 1964, ECLI:NL:HR:1964:15, NJ 1964, 430 en HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschueren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277. A-G J. van Soest was een andersluidende mening toegedaan. Hij gaf aan dat de zeer ruime uitleg van het begrip 'anderen' in de zin van art. 67, eerste lid, AWR niet zover zou moeten gaan dat de geheimhoudingsplicht de belastingambtenaar verbiedt de gegevens mede te delen aan degene van wie hij ze verkregen heeft.

274 Advies RvS en NR, Kamerstukken II 2005/06, nr. 5, blz. 8.

275 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 25 en par. 4.3.1, eerste gedachtestreepje, VIV 1993. Vergelijk: NOB-commentaar Wetsvoorstel versterking fiscale rechtshandhaving (NOB 2005), blz. 4.

276 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 19. Vergelijk: G.J.M.E. de Bont, Recht op stukken, TFB 2005/6-2.

277 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 19.

278 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 25.

279 P. Fortuin, Geheimhoudingsplicht Belastingdienst en verkorting beslistermijnen, NTFR-B 2008/4, par. 1.3.

280 Memo inzagerecht in het controledossier (2018), blz. 2 en het Handboek Controle (2020), blz. 38.

281 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 19.

niet geldt.[282] Feteris gaat ervan uit dat van het nieuwe derde lid, terughoudend gebruik zal worden gemaakt. Overkleeft-Verburg is echter van mening dat de algemene – dus ongeclausuleerde – ministeriële ontheffingsbevoegdheid wordt gecontinueerd.[283] Van de mogelijkheid om een ontheffing te verlenen wordt in de praktijk overigens beperkt gebruik gemaakt. Het zou gaan om circa 20 tot 25 gevallen per jaar.[284] De algemene consensus is dat er nog slechts een drietal ontheffingsgronden zijn.[285] Deze zal ik hierna behandelen.

3.6.4.1 Gegevensverstrekking aan de belastingplichtige zelf

Ten eerste blijft het ontheffingenstelsel gehandhaafd voor gegevensverstrekkingen aan de belastingplichtige zelf voor zover de verstrekking niet noodzakelijk is voor de heffing of invordering (op grond van het eerste lid bestaat in die situatie geen geheimhoudingsplicht) en voor zover de verstrekking in het voorgestelde art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR niet is uitgezonderd van de geheimhoudingsplicht.[286] In de Tweede Kamer heeft Minister Zalm de toezegging gedaan dat – overeenkomstig de praktijk zoals die onder het VIV 1993 werd toegepast – het mogelijk zou worden gemaakt om verklaringen over inkomen, vermogen en belastingschuld aan de burger te verstrekken zonder dat daarvoor nog langer een (individuele) ministeriële ontheffing nodig is.[287] Feitelijk is hiermee een vierde ontheffingsgrond ontstaan met één specifiek doel: de generieke ontheffing ten behoeve van de verklaring over inkomen, vermogen en belastingschuld.[288]

3.6.4.2 Vooruitlopend op opname in art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994

De tweede ontheffingsgrond ziet op structurele gegevensverstrekkingen die noodzakelijk zijn voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak, maar waarbij het bestuursorgaan nog niet is opgenomen in de ministeriële regeling als bedoeld in art. 67, tweede lid, onderdeel b, AWR.[289] Deze tweede ontheffingsgrond is gedurende de parlementaire behandeling

282 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 13. De ontheffingen worden beperkt tot uitzonderingsgevallen; het was ongewenst als er helemaal geen mogelijkheid meer zou zijn voor bepaalde gegevensverstrekkingen aan belastingplichtigen zelf en voor gegevensverstrekkingen in incidentele of onvoorziene gevallen (NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 27).

283 Feteris 2007, blz. 295 en G. Overkleeft-Verburg in haar annotatie bij ABRvS 14 april 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BM1041, JB 2010/137.

284 Aangeven tijdens een informeel overleg op het Ministerie van Financiën op 16 oktober 2017. In deze aantallen zijn niet inbegrepen de verleende ontheffingen met betrekking tot interne integriteitsonderzoeken naar Belastingdienstmedewerkers. Vergelijk: "*Opgemerkt wordt dat de Minister terughoudend met dergelijke verzoeken omgaat*" (Instructie informatieverstrekking (2020), blz. 10).

285 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 19-21 en NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 27. Vergelijk: "*Het ontheffingenstelsel zoals dat is geregeld in het nieuwe derde lid van artikel 67 AWR is beperkter van opzet en blijft nog voor drie situaties gehandhaafd*" (besluit Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2007 (wijziging Uitv. Reg. AWR 1994 in verband met de invoering van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994), Stcrt. 2007, 248).

286 Hierbij dient te worden opgemerkt dat de reikwijdte van art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR ziet op meer betrokkenen dan alleen de belastingplichtige.

287 Handelingen II 2006/07, blz. 2324.

288 Deze generieke ontheffing zal in het vervolg worden geduid als de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm). Zie uitgebreider: Hoofdstuk 9, par. 5 en Hoofdstuk 10, par. 6 en par. 7.

289 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 19-20. Vergelijk: NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 27.

verder aangescherpt; in de memorie van toelichting was in de passage *"(nog) niet opgenomen in de ministeriële regeling*" het woord 'nog' tussen haakjes geplaatst. Betoogd werd dat voor zover de gegevensverstrekking een structureel karakter kreeg, het bestuursorgaan bij de eerstvolgende periodieke aanpassing zou worden opgenomen in de ministeriële regeling.[290] Dit zou betekenen dat deze ontheffingsgrond ook zou kunnen worden verleend voor incidentele gevallen of de gevallen waarbij structureel gegevens zouden worden verstrekt zonder dat het voornemen bestond om art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 aan te passen. In de nota naar aanleiding van het verslag staat het woord 'nog' niet meer tussen haakjes en wordt gesteld dat het moet gaan om structurele gegevensverstrekking aan bestuursorganen, welke nog niet zijn opgenomen in de ministeriële regeling.[291] Deze ontheffingsgrond is derhalve alleen van toepassing bij structurele gegevensverstrekkingen ingeval ook daadwerkelijk een voornemen bestaat om art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 aan te passen.[292]

3.6.4.3 Incidentele of onvoorzienbare gevallen

De incidentele of onvoorziene gevallen waarin gegevensverstrekking gewenst is, bijvoorbeeld vanwege een groot maatschappelijk belang, vormen de derde ontheffingsgrond.[293] Het is geen cumulatieve eis.[294] Als voorbeelden van incidentele en onvoorzienbare gevallen zijn genoemd het verstrekken van adresgegevens aan De Nederlandse Bank ten behoeve van het versturen van de Eurokit, het verstrekken van gegevens ten behoeve van bijstand aan ondernemers die getroffen waren door de vuurwerkramp in Enschede, gegevensverstrekking ten behoeve van wetenschappelijk onderzoek en gegevensverstrekking ten behoeve van de voorbereiding van of onderzoek naar toekomstige wetgeving.[295] Bij sommige verleende ontheffingen kunnen kritische kanttekeningen worden geplaatst.

Inkomensafhankelijke huurverhoging

Ter bevordering va de doorstroming op de huurmarkt is een inkomensafhankelijke huurverhoging ingevoerd.[296] Vooruitlopend op de beoogde invoering per 1 juli 2012 heeft de Staatssecretaris van Financiën aan de Belastingdienst een generieke ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht verleend. Deze generieke ontheffing is echter door de

290 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 20.
291 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 27.
292 Een incidentele gegevensverstrekking aan een ander bestuursorgaan, voor zover noodzakelijk voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak, past beter onder de hierna te behandelen derde ontheffingsgrond van art. 67, derde lid, AWR. Voor structurele gegevensverstrekkingen zijn de ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR niet bedoeld.
293 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 20.
294 Bij de toelichting op art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 werd opgemerkt dat onder het VIV 1993 verleende ontheffingen die geen structureel karakter hebben en dus niet worden opgenomen in artikel 43c Uitv. Reg. AWR 1994 geldig blijven zij het met art. 67, derde lid, AWR als juridische basis (besluit Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2007 (wijziging Uitv. Reg. AWR 1994 in verband met de invoering van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994), Stcrt. 2007, 248 (toelichting)).
295 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 20 en NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 27.
296 Zie ook: par. 3.5 hiervoor.

voorzieningenrechter vernietigd.[297] De voorzieningenrechter toetste het ontheffingsbesluit aan art. 8 EVRM en art. 8 Wbp. Hij oordeelde dat ook bij het verlenen van een ontheffing moet zijn voldaan aan de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit. Bij de beoordeling van de ontheffing diende een afweging te worden gemaakt tussen het gerechtvaardigde belang van de verhuurder en de bescherming van de persoonlijke levenssfeer van de huurder. Doorslaggevend was het feit dat, ingeval de beoogde invoering per 1 juli 2012 niet zou zijn gehaald, de inbreuk op de persoonlijke levenssfeer niet ongedaan zou worden gemaakt.[298] Het feit dat de rechter een andere afweging maakt en oordeelt dat het ontheffingsbesluit de toets van art. 8 Wbp niet kan doorstaan is tot daar aan toe. Veel opmerkelijker is dat de rechtbank, in een soort overweging ten overvloede, overweegt dat art. 67, derde lid, AWR onvoldoende grondslag biedt voor een dergelijke generieke ontheffing. In zijn (voorlopig) oordeel oordeelt de rechtbank dat geen van de drie ontheffingsgronden van toepassing is. Dit leidt tot de conclusie dat de ontheffingsbevoegdheid is gebruikt voor een ander doel dan waarvoor die is verleend en het ontheffingsbesluit alsdan wordt geacht te zijn genomen in strijd met het verbod van détournement de pouvoir.[299] Ondanks de ferme conclusie dat de Staatssecretaris van Financiën misbruik van zijn bevoegdheden heeft gemaakt, beperkte de kabinetsreactie zich slechts tot de opmerking dat de Staat de uitspraak van de rechter respecteerde en geen beroep instelde.[300]

Integriteitsonderzoek naar ministers en staatssecretarissen

Voorafgaand aan hun beëdiging worden beoogde ministers en staatssecretarissen onderworpen aan een integriteitsonderzoek waarbij ook wordt gekeken naar de fiscaliteit. Hiervoor zou op grond van art. 67, derde lid, AWR een ontheffing worden verleend.[301] Het is eveneens twijfelachtig of hiervoor wel een ontheffing had kunnen worden verleend. Ervan uitgaande dat het gebruik van fiscale gegevens ten behoeve van een integriteitsonderzoek wordt gezien als noodzakelijk (maatschappelijk belang) is geen sprake van een incidenteel of onvoorzien geval; deze situatie doet zich immers bij elke kabinetsformatie telkens weer voor (een zich repeterende casus). Dat het telkens andere beoogde bewindspersonen zijn, is hierbij naar mijn mening niet relevant. Ten behoeve van de screening van onder meer potentiële commissarissen van de Koning of burgemeesters is het gebruik van fiscale gegevens ten behoeve van een integriteitsonderzoek wel structureel geregeld.[302]

297 Rechtbank 's-Gravenhage (civiele kamer) 13 april 2012, ECLI:NL:RBSGR:2012:BW2236. In r.o. 1.3 is de ontheffing geheimhouding van 31 januari 2012 (gedeeltelijk) opgenomen. Vergelijk: brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 19 april 2012, Kamerstukken II 2011/12, 33 129, nr. 49.

298 Rechtbank 's-Gravenhage (civiele kamer) 13 april 2012, ECLI:NL:RBSGR:2012:BW2236, r.o. 3.2-3.6.

299 Rechtbank 's-Gravenhage (civiele kamer) 13 april 2012, ECLI:NL:RBSGR:2012:BW2236, r.o. 3.7.

300 Brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 19 april 2012, Kamerstukken II 2011/12, 33 129, nr. 49, blz. 1.

301 Aangeven tijdens een informeel overleg op het Ministerie van Financiën op 16 oktober 2017. Zie ook: NOS 17 oktober 2017, Stand van zaken nu: Landbouw en Onderwijs naar ChristenUnie, http://nos.nl/l/2198463 (online, geraadpleegd op 20 februari 2020) en NU.nl 18 oktober 2017, Steeds meer bewindspersonen bekend van kabinet-Rutte III, http://nu.nl/politiek/4968944/steeds-meer-bewindspersonen-bekend-van-kabinet-rutte-iii.html (online, geraadpleegd op 20 februari 2020).

302 Zie: art. 61, achtste lid, Provinciewet (commissaris van de Koning) en art. 61, achtste lid, Gemeentewet (burgemeester). Zie ook: Hoofdstuk 10, par. 2.3.3 over het (niet) laten vervallen van art. 67 AWR jo. art. 43c, eerste lid, onderdeel b, ten vijfde, Uitv. Reg. AWR 1994.

Nationaal Archief

De strikte fiscale geheimhoudingsplicht blijft zonder tijdsrestrictie onverkort van toepassing. Op basis van de Archiefwet 1995 en de bijbehorende selectielijsten komen fiscale gegevens dan ook naar mijn mening terecht voor vernietiging in aanmerking zodat in principe géén fiscale informatie wordt overgedragen aan het Nationaal Archief.[303] Uit doel en strekking van de geheimhoudingsbepaling kan niet anders geconcludeerd worden dan dat bij het opstellen van een selectielijst de Minister van Financiën als zorgdrager geen andere keuze heeft dan het vernietigen van (niet meer relevante) fiscale gegevens die vallen onder het object van de geheimhouding. De (huidige) werkwijze is dan ook in lijn met doel en strekking van de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR. In het verleden zijn echter fiscale dossiers overgedragen aan het Nationaal Archief waardoor de fiscale geheimhoudingsplicht is geschonden. De taak van het Nationaal Archief is – kort gezegd – de aanwezige archiefbescheiden te beheren, toegankelijk te maken en te houden.[304] Hierdoor rust op de overgedragen fiscale dossiers feitelijk geen geheimhouding meer.[305] Met betrekking tot bijvoorbeeld de OWB 1916 en de IB 1914 zijn tientallen dossiers met o.a.: aanslagbiljetten, bezwaarschriften, verzoeken om uitstel van betaling, vertoogschriften en originele afschriften van uitspraken van de Hoge Raad terug te vinden.[306] Hoewel het wellicht interessant is dat in 1931 nog geen beloningen werden toegekend voor het bemiddelen bij het opsporen van belastingontduiking (tipgeld) is het volstrekt irrelevant dat het de heer A. Kokernoot uit Amsterdam betrof.[307]

Slechts in uitzonderlijke, incidentele gevallen zouden fiscale gegevens een archiefbestemming (historisch, statistisch of wetenschappelijk doel) moeten kunnen krijgen.[308] Hierbij zou kunnen worden gedacht aan de dossiers van de Duitse Keizer Wilhelm II die na de Eerste Wereldoorlog onderdak vond in Nederland.[309] Vanuit historisch perspectief kan de door de regering in 1922 gevoerde discussie over de tenaamstelling van zijn aanslagbiljet

303 Wet van Wet van 28 april 1995, houdende vervanging van de Archiefwet 1962 (Stb. 313) en in verband daarmede wijziging van enige andere wetten (Archiefwet 1995), Kamerstukken II 1992/93, 22 866, Stb. 1995, 276. Ook onder de Archiefwet 1918 en de Archiefwet 1962 was het mogelijk om gegevens waarop een fiscale geheimhoudingsbepaling zag te vernietigen (art. 67 AWR of een van de bepalingen in het pre-AWR-tijdperk).

304 Art. 4, eerste lid, onderdeel a, Statuut Nationaal Archief (2006) jo. art. 25, tweede lid, onderdeel a, Archiefwet 1995.

305 Een tijdelijke beperking aan de openbaarheid (maximaal 75 jaar op grond van art. 15 Archiefwet 1995) verschuift het probleem naar de toekomst en is geen oplossing (bijvoorbeeld: 'Behandeling van ingediende bezwaarschriften 1981', Nationaal Archief, Den Haag, Ministerie van Financiën: Directie Directe Belastingen [periode 1958-1985], nummer toegang 2.08.5226, inventarisnummers 562, 563, 712, 714-721 is beperkt tot 1 januari 2031).

306 Bijvoorbeeld: Nationaal Archief, Den Haag, Ministerie van Financiën: Afdeling Directe Belastingen, 1846-1935, nummer toegang 2.08.05.09, inventarisnummer 444 en Nationaal Archief, Den Haag, Ministerie van Financiën: Afdeling Directe Belastingen, 1846-1935, nummer toegang 2.08.05.09, inventarisnummer 708.

307 Nationaal Archief, Den Haag, Ministerie van Financiën: Afdeling Directe Belastingen, 1846-1935, nummer toegang 2.08.05.09, inventarisnummer 708.

308 Art. 5, eerste lid, onderdeel e, Archiefbesluit 1995 biedt in combinatie met de ontheffingsmogelijkheid van art. 67, derde lid, AWR de ruimte om als te vernietigen gewaardeerde handelingen betreffende personen en/of gebeurtenissen van bijzonder cultureel of maatschappelijk belang, in individuele gevallen van vernietiging uit te zonderen.

309 Nationaal Archief, Den Haag, Ministerie van Financiën: Afdeling Directe Belastingen, 1846-1935, nummer toegang 2.08.05.09, inventarisnummer 496.

'Zijne Majesteit de ex-Keizer van Duitschland'[310] en het tijdstip waarop de binnenlandse belastingplicht voor de Wet IB 1914 en de Wet PB 1896 op hem van toepassing werd (intrek in Huis Doorn) wellicht wel de moeite van het bewaren waard zijn. Sinds jaar en dag worden voor de memories van aangifte van schenk- en erfbelasting (voorheen: memories van aangifte van successie en schenkingsrecht) een uitzondering gemaakt. Deze worden niet vernietigd, maar sinds de invoering van de SW 1817 systematisch bewaard.[311] Deze gegevens zijn raadpleegbaar voor onder andere genealogisch-, historisch- of wetenschappelijk onderzoek. Hiervoor was (met terugwerkende kracht) een ontheffing van de geheimhouding verleend.[312] De ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR (nieuw) zijn sinds 2008 veel beperkter en het overdragen van fiscale gegevens aan het Nationaal Archief kan niet langer worden gerealiseerd door middel van een generieke ontheffing.[313] Desondanks is bij het opstellen van de selectielijst Belastingdienst (2012) simpelweg 'voortgeborduurd' op de oude basisselectiedocumenten en de achterhaalde ontheffing. Een wettelijke grondslag ontbreekt echter.[314]

3.6.4.4 Een gewijzigde beslissingsbevoegdheid (vanaf 2008)

Op grond van art. 67, tweede lid, AWR (oud) was aan de Minister van Financiën de bevoegdheid gegeven om een ontheffing te verlenen. De Registratiekamer heeft een kritische kanttekening geplaatst bij de delegatie van die bevoegdheid aan de inspecteur.[315] In de nieuwe regeling werd tegemoetgekomen aan deze kritiek. De Belastingdienst had, anders dan onder het VIV 1993, geen beslissingsbevoegdheid meer.[316] Het is sindsdien

310 Hofmaarschalk Von Gontard wenste als tenaamstelling: 'zyne Majesteit den Kaiser und König Wilhelm II' of 'zyne Majesteit Kaiser und König W.F.W.V.A. von Hohenzollern'.

311 Wet van 27 december 1817 tot het heffen eener belasting onder den naam van regt van successie, Kamerstukken II 1817/18, VIII, Stb. 1817, 37.

312 Koninklijk besluit van 20 september 1949, nr. 20 (Nationaal Archief, Den Haag, inventaris van het archief van het Kabinet der Koningin, 1946-1975 (1985), nummer toegang 2.02.20, inventarisnummer 9832) en brief Minister van Cultuur, Recreatie en Maatschappelijk Werk van 16 maart 1973, dir. M.M.A/Ar. 167.240. Deze ontheffing op grond van art. 94 SW 1859 is 'omgezet' naar een ontheffing op grond van art. 67, tweede lid, AWR (oud) (selectielijst Belastingdienst (2001), handeling nr. 387 (en handeling nr. 366 voor de SW 1859)).

313 Opname in de ministeriële regeling ligt evenmin voor de hand. Die is bedoeld voor samenwerkingsverbanden en niet voor structurele gegevensverstrekkingen (zie: par. 6.5 hierna). Hier komt bij dat het Nationaal Archief in haar taak niet wordt belemmerd ingeval deze fiscale gegevens eveneens worden vernietigd. Het is immers aan de zorgdrager om een selectielijst op te stellen.

314 De Minister van Financiën is als zorgdrager verplicht om te motiveren waarom hij de (huidige) memories van aangifte van schenk- en erfbelasting, anders dan alle andere fiscale gegevens, zou willen bewaren (art. 5 Archiefwet 1995 jo. art. 5 Archiefbesluit 1995). Art. 2 Archiefbesluit 1995 geeft hierbij handvatten om een uitzondering op de hoofdregel van vernietiging te maken, hetgeen tot 1 januari 2008 was geformaliseerd in een ontheffing op grond van art. 67, tweede lid, AWR (oud). Zie ook: Hoofdstuk 10, par. 7.1 (generieke ontheffingen).

315 Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 15 en blz. 37. De delegatiebepaling was opgenomen in par. 2.2.2 VIV 1993, maar zou feitelijk gaan om een mandaat. Vergelijk: Luchtman die constateert dat een praktijk was ontstaan waarbij de beslissing tot het verlenen van ontheffingen in hoge mate in handen van de fiscus zelf was gelegd (Luchtman 2007, blz. 194).

316 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 19. Vergelijk: de aantekening redactie Vakstudie Nieuws bij de brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2012 (notitie over inlichtingenrecht van parlement en fiscale geheimhoudingsplicht), Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 83, V-N 2012/27.5.

aan de Minister respectievelijk de Staatssecretaris van Financiën om te beslissen of de ministeriële regeling wordt aangepast of een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR wordt verleend.[317] Luchtman spreekt over het letterlijk naar een hoger niveau tillen van de beslissingsbevoegdheid in het nieuwe regime.[318]

3.6.5 Aangescherpte uitgangspunten en tegenstrijdige uitvoering

Bij de herziening per 1 januari 2008 zijn de uitgangspunten uiteengezet in welke gevallen een uitzondering op de hoofdregel zou moeten worden opgenomen in een wettelijke regeling, in de ministeriële regeling of zou moeten worden bereikt door middel van een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR. Gedurende de parlementaire behandeling zijn deze uitgangspunten aangescherpt, hetgeen niet (volledig) is terug te zien in het huidige beleid. In de memorie van toelichting werd nog geen uitdrukkelijk onderscheid gemaakt tussen opname in een wettelijke- of een ministeriële regeling.[319] Gevallen van structurele bekendmaking aan andere bestuursorganen zou middels beide varianten mogelijk zijn. In de nota naar aanleiding van het verslag zijn de uitgangspunten echter aangescherpt:[320]

> *De regering hanteert wel het uitgangspunt dat structurele of voorziene gegevensverstrekkingen zo veel mogelijk wettelijk geregeld moeten worden. Dit moet aan de orde komen bij nieuwe wetten of bij de aanpassing van bestaande wetten. In de toekomst zal, zo mag worden verwacht, de lijst met gegevensverstrekkingen in de ministeriële regeling dan ook beperkter worden (…). Voor zulke structurele gegevensverstrekkingen [bij samenwerkingsverbanden ten behoeve van integrale handhaving van overheidsregelingen, VDS] blijft opname in de ministeriële regeling de norm.*

De ministeriële regeling is derhalve enerzijds bedoeld voor structurele gegevensverstrekkingen vooruitlopend op de invoering van een wettelijk voorschrift; bij deze tijdelijke opname van een bestuursorgaan in art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 zou er min of meer zicht moeten zijn op een nieuw wettelijk voorschrift c.q. aanpassing van een bestaand wettelijk voorschrift. Feitelijk is hiermee een soort van 'zachte' horizonbepaling ingevoerd. Het op 1 januari 2021 in werking getreden art. 43c, eerste lid, onderdeel ad, Uitv. Reg. AWR 1994, dat de informatieverstrekking ten behoeve van de Wet vereenvoudiging beslagvrije voet faciliteert, is dan ook regelrecht in strijd met deze aangescherpte uitgangspunten.[321] Anderzijds is de ministeriële regeling bedoeld voor structurele gegevensverstrekkingen aan samenwerkingsverbanden voor de integrale handhaving van overheidsregelingen waarbij de taken van de deelnemende bestuursorganen zijn opgenomen in diverse regelingen. Voorbeelden hiervan zijn de LIEC/RIEC-samenwerking, het FEC en de LSI.[322] De Staatssecretaris van Financiën handelt – in zijn hoedanigheid van uitvoerder van de belastingwet – echter afwijkend van deze aangescherpte uitgangspunten. Hierdoor is de verwachting dat de lijst met gegevensverstrekkingen in de ministeriële regeling beperkter

317 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 28. Vergelijk: besluit taken Staatssecretarissen van Financiën (2020).
318 Luchtman 2007, blz. 199.
319 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 12-13.
320 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 28.
321 Vergelijk: besluit Staatssecretaris van Financiën van 31 december 2018 (wijziging van enige uitvoeringsregelingen), nr. IZV 2018-0000208765, Stcrt. 2018, 72059 en MvT (Wet vereenvoudiging beslagvrije voet), Kamerstukken II 2016/17, 34 628, nr. 3, blz. 33-34 en blz. 55.
322 Art. 43c, eerste lid, onderdelen m, u en w, Uitv. Reg. AWR 1994.

zou worden niet uitgekomen. Bij de introductie van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 schrijft de Staatssecretaris van Financiën in zijn toelichting:[323]

> *Ingeval het wenselijk is gegevens te verstrekken aan een bestuursorgaan dat (nog) niet opgenomen is in de Ministeriële regeling, kan de Minister van Financiën ontheffing van de geheimhoudingsplicht verlenen op grond van het derde lid van artikel 67 AWR. Voor zover de gegevensverstrekking aan het desbetreffende bestuursorgaan een structureel karakter krijgt, ligt het in de rede dat het bestuursorgaan bij de eerstvolgende periodieke aanpassing opgenomen wordt in de Ministeriële regeling.*

De Staatssecretaris van Financiën negeert hiermee feitelijk de aanscherping door de wetgever van het uitgangspunt dat structurele of voorziene gegevensverstrekkingen zo veel mogelijk wettelijk moeten worden geregeld. Hij neemt juist als uitgangspunt dat gegevensverstrekking met een structureel karakter, ongeacht of sprake is van een samenwerkingsverband of zicht op een wettelijk voorschrift, opgenomen zouden kunnen worden in de ministeriële regeling.

3.7 Afronding

Bij het onderzoek naar de verschillende belastingwetten in het pre-AWR-tijdperk (Hoofdstuk 2) is een vast stramien zichtbaar geworden van de vijf elementen die voor de fiscale geheimhoudingsplicht van belang zijn:

1. de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling. Wat wordt met de geheimhoudingsbepalingen beoogd te bereiken?
2. de onderworpen subjecten. Welke personen en/of instanties zijn onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht?
3. het object van de geheimhouding. Op welke gegevens en informatie is de geheimhoudingsverplichting van toepassing?
4. de fiscale afbakening van de geheimhoudingsplicht. Ten behoeve van welk specifiek, fiscaal doel zijn de gegevens verzameld en voor welke (fiscale) doeleinden mogen de gegevens worden gebruikt?
5. de uitzonderingen en ontheffingen. In welke overige gevallen en voor welke andere doeleinden is de geheimhoudingsbepaling niet van toepassing?

In dit hoofdstuk heb ik aan de hand van deze vijf elementen de huidige fiscale geheimhoudingsbepaling nader beschouwd. De doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsplicht – de bescherming van de privacy en de meewerkbereidheid – worden van oudsher breed aanvaard. Privacy is het grondrecht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer en het recht op gegevensbescherming. Dit ligt in het verlengde van de mogelijkheid om de gegevens te verkrijgen c.q. af te dwingen. De inspecteur heeft belang erbij om te voorkomen dat gegevens niet worden verstrekt uit vrees voor het gebruik van die gegevens voor andere doeleinden dan de uitvoering van de belastingwet; strikte geheimhouding zou garant moeten staan voor de bereidheid van belastingplichtigen om volledige openheid van zaken te geven. Hoewel het creëren van een tegenhanger van de vergaande bevoegdheden als

323 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2007 (wijziging Uitv. Reg. AWR 1994 in verband met de invoering van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994), Stcrt. 2007, 248.

zelfstandige doelstelling is aangedragen, moet dit worden beschouwd als een argument dat de doelstellingen van de privacy en meewerkbereidheid kan onderbouwen.

Het uitgangspunt is dat onderworpen subjecten zijn gehouden tot geheimhouding tegenover iedereen – inclusief de belastingplichtige – van informatie die zij bij de uitvoering van de belastingwet verkrijgen. Het onderworpen subject is 'een ieder'; maar daarbij gaat het wel om 'een ieder' die het toegangspoortje 'uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet' is gepasseerd. De uitvoering van de belastingwetgeving is primair opgedragen aan de Belastingdienst. Het gaat hierbij om de AWR en de rijksbelastingen. Dit omvat mede de heffing van belasting- en revisierente, het opleggen van bestuurlijke boeten, de uitvoering van de Basisregistratie inkomen en de opsporing, vervolging en berechting van de fiscale delicten. Van oudsher wordt de belastingrechtspraak eveneens geschaard onder uitvoering van de belastingwet. Belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden zijn onderworpen aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet, maar voeren de belastingwet niet uit. Bij de invoering van de AWR en bij de herziening in 2008 zijn geen wijzigingen beoogd ten opzichte van de in Hoofdstuk 2 geformuleerde drie categorieën van onderworpen subjecten. De afnemers van fiscale informatie worden naar huidig recht niet aangemerkt als een aan de fiscale geheimhoudingsplicht onderworpen subject. Hierdoor moeten aanvullende maatregelen worden genomen om geheimhouding te kunnen waarborgen.

Het object van de fiscale geheimhouding is een verzamelbegrip voor informatie. De fiscale geheimhoudingsplicht is ingestoken vanuit het onderworpen subject; informatie kan pas worden aangemerkt als object van de fiscale geheimhouding als de ontvanger van de informatie het in zijn hoedanigheid van onderworpen subject verwerkt. Met andere woorden: er moet een functioneel verband bestaan tussen het onderworpen subject en de informatie om het te kunnen aanmerken als object van de fiscale geheimhouding. Dit functionele verband kan ook bestaan bij als fiscaal niet-relevant beoordeelde informatie of zelfs pas achteraf ontstaan op het moment dat reeds bestaande kennis door een onderworpen subject in die hoedanigheid wordt verwerkt. Geheimhouden is gedefinieerd als een verbod om het object van de geheimhouding verder bekend te maken. Dit moet niet worden verward met het ruimere begrip 'openbaar maken'.

Art. 67, eerste lid, AWR bepaalt dat onderworpen subjecten de fiscale informatie (het object van de geheimhouding) niet verder bekend mogen maken dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet of de invordering van enige rijksbelasting. Deze afbakening hangt nauw samen met de geformuleerde doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling. Uit Hoofdstuk 2 blijkt dat in het pre-AWR-tijdperk een duidelijke ontwikkeling is te zien van het vergaren van gegevens ten behoeve van de uitvoering van één specifieke materiële belastingwet voor één specifieke belastingplichtige naar het integraal, meervoudig gebruik van gegevens voor alle belastingwetten en ten behoeve alle belastingplichtigen in de AWR. De fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR staat er dan ook niet aan in de weg dat fiscaal relevante informatie binnen de verschillende organisatieonderdelen van de Belastingdienst – voor zover zij zich bezig houden met de uitvoering van de belastingwet of de invordering van belasting – wordt gebruikt ten behoeve van verschillende belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en

derden. De term 'noodzakelijk' is niet gedefinieerd in de fiscale wet- en regelgeving en is evenmin uitgewerkt in de jurisprudentie. 'Noodzakelijk' is niet of nauwelijks in objectieve criteria vast te leggen en deze term behoeft in elk concreet geval een interpretatie. De aanpassing per 1 januari 2008 van 'nodig' naar 'noodzakelijk' verduidelijkte slechts de bedoeling van de wetgever en lijkt ook veel beter aan te sluiten bij de oorspronkelijke, strikter ogende formulering van 'gevorderd wordt'. Hoewel de interpretatie van het begrip 'noodzakelijk' een momentopname is, noopt de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling tot terughoudendheid. De term 'noodzakelijk' in de fiscaliteit impliceert dat deze in ieder geval niet te ruim of te vrijblijvend moet worden geïnterpreteerd. Met de strikte fiscale geheimhoudingsverplichting geldt van oudsher het breed gedragen uitgangspunt dat medewerkers van de Belastingdienst deze ook onderling in acht nemen. Het niet in acht nemen van de onderlinge geheimhouding kan zeer verstrekkende consequenties hebben.

De uitzonderingen en ontheffingen – wanneer de fiscale geheimhoudingsplicht niet van toepassing is – ziet op het verstrekken van gegevens voor niet-fiscale doeleinden. Met ingang van 1 januari 2008 is de geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR gewijzigd waarbij werd getracht tegemoet te komen aan de fundamentele kritiek van o.a. de Registratiekamer op het steeds verder uitdijende ontheffingenstelsel. In het huidige art. 67, tweede lid, AWR is opgesomd in welke drie gevallen de fiscale geheimhoudingsplicht niet geldt: in de eerste plaats is het wettelijk voorschrift dat tot bekendmaking verplicht (wederom) gecodificeerd. In de tweede plaats geldt de geheimhoudingsplicht niet voor gegevensverstrekkingen aan bestuursorganen opgenomen in de ministeriële regeling van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994. De derde uitzondering is de bekenmaking aan degene op wie de gegevens betrekking hebben voor zover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt. De mogelijkheid van de Minister van Financiën om een ontheffing te verlenen van de geheimhoudingsplicht is per 1 januari 2008 – in sterk afgeslankte vorm – vernummerd naar het huidige derde lid. Bij de herziening per 1 januari 2008 zijn de uitgangspunten uiteengezet in welke gevallen een uitzondering op de hoofdregel opgenomen zou moeten worden in een wettelijke regeling, in de ministeriële regeling of bereikt zou moeten worden door middel van een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR. Deze uitgangspunten zijn echter niet (volledig) terug te zien in het huidige beleid. De bevoegdheid om te beslissen of de ministeriële regeling wordt aangepast of een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR wordt verleend, is sindsdien overgeheveld van de Belastingdienst naar de Minister respectievelijk de Staatssecretaris van Financiën.

In de Hoofdstukken 2 en 3 zijn feitelijk twee deelvragen beantwoord: hoe is art. 67 AWR tot ontwikkeling gekomen en wat zijn de belangrijkste elementen van deze bepaling? Dit hoofdstuk vormt het fundament aan de hand waarvan in Deel II van deze studie (Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10) gesignaleerde knelpunten per element nader uitgewerkt kunnen worden.

HOOFDSTUK 4

De omgeving van art. 67 AWR

4.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is uitgebreid ingegaan op het huidige art. 67 AWR. Dit neemt niet weg dat de fiscale geheimhoudingsbepaling ook moet worden gezien in een bredere (fiscale) context om zijn functie beter te kunnen beoordelen. Dit is relevant voor de uitwerking van de gesignaleerde knelpunten per element in Deel II van deze studie (Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10). In dit hoofdstuk komen daarom enkele uiteenlopende onderwerpen aan bod die niet eerder zijn behandeld, maar wel relevant zijn voor de beantwoording van de onderzoeksvragen. In de paragrafen 2 en 3 wordt ingegaan op de gevolgen van een schending van de geheimhouding voor zowel de overtredende als de ontvangende partij. De samenloop van de Wob en art. 67 AWR wordt behandeld in paragraaf 4 en ten slotte wordt in paragraaf 5 ingegaan op enkele aspecten van de (indirecte) rechtsbescherming.

4.2 Gevolgen schending geheimhouding voor de overtreder

Zoals in Hoofdstuk 1 al is opgemerkt verlangt het beginsel van effectieve rechtsbescherming het bestaan van doeltreffende, evenredige en (voldoende) afschrikwekkende sancties bij schending van het recht.[1] Hertoghs schreef hierover dat de burger erop moet kunnen vertrouwen dat zijn bedrijfs- c.q. privégeheimen niet via de fiscus op straat belanden en dat bij gebreke daarvan de overheid ter verantwoording geroepen dient te worden.[2] In deze paragraaf wordt daarom – in vogelvlucht – ingegaan op de gevolgen voor de overtreder van de schending van de geheimhouding zodat hiervan een algemeen beeld kan worden verkregen.[3]

4.2.1 Strafrechtelijke vervolging

Het opzettelijk schenden van de fiscale geheimhoudingsplicht door onderworpen subjecten valt onder de delictsomschrijving van art. 272 Sr.[4] Hoewel die strafbepaling al stamt uit 1881 werd, tot de invoering van de AWR, telkens in de diverse materiële belastingwetten een eigen strafbepaling opgenomen.[5] Voor een overzicht van de diverse strafbepalingen

1 Hoofdstuk 1, par. 4.4.4.
2 Hertoghs 1986, blz. 49.
3 Het gaat buiten bereik van dit onderzoek om hier uitputtend op in te gaan.
4 Wet van 3 maart 1881 tot vaststelling van een Wetboek van Strafrecht, Kamerstukken II 1880/81, 10, Stb. 1881, 35. Vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1878/79, 110 en Kamerstukken II 1879/80, 47. In het ontwerp van wet was de strafbepaling nog genummerd art. 291 (Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1878/79, 110, nr. 2). Zie uitgebreider: A.J.M. Machielse, commentaar op art. 272 Sr, Noyon/Langemeijer/Remmelink Strafrecht (online, geraadpleegd op 13 februari 2019).
5 Behoudens de RW 1917 en de SW 1956.

wordt verwezen naar Appendix B. Sackers ziet een trend waarbij art. 272 Sr de afgelopen jaren tot opmerkelijk veel strafzaken heeft geleid.[6] Ook de AP heeft de mogelijkheid om aan individuele werknemers een boete op te leggen voor het niet naleven van hun geheimhoudingsplicht.[7] Uit de wetsgeschiedenis volgt dat het 'schenden' van een geheim in de zin van art. 272 Sr moet worden uitgelegd als het verstrekken van geheime gegevens aan een ander die tot kennisneming daarvan onbevoegd is.[8] Hiervan is ook sprake ingeval die ander reeds kennis heeft van deze informatie.[9] Het enkel ongeautoriseerd raadplegen van systemen – waardoor geheime informatie wordt ontsloten – valt hier derhalve niet onder.[10]

4.2.1.1 Strafbepalingen in de materiële belastingwetten

Bij de parlementaire behandeling in 1872 van een van de wetsvoorstellen die voorafging aan de Wet VB 1892 werd de opgelegde plicht van geheimhouding niet versterkt door een strafbepaling, maar werd deze gewaarborgd door een af te leggen eed.[11] In het ontwerp van wet VB 1892 werd nog expliciet naar het in 1881 ingevoerde art. 272 Sr verwezen.[12] Na kritiek vanuit de Tweede Kamer werden de strafbepalingen alsnog in de belastingwet zelf opgenomen.[13] Anders dan art. 272 Sr – waarin uitsluitend het opzettelijk schenden van de geheimhoudingsverplichting strafbaar was gesteld – werd in art. 47 Wet VB 1892 zowel de opzettelijke als de culpoze schending van de geheimhouding strafbaar gesteld.[14] Een jaar later werd dezelfde strafbepaling opgenomen in de Wet op de BB 1893. Anders dan de Wet VB 1892 werden de strafbepalingen niet meer opgenomen in het geheimhoudingsartikel, maar overgeheveld naar de overige

6 H.J.B. Sackers, Artikel 272 Sr: zullen we het dan maar geheim gehouden? TBS&H 2021, nr. 2, blz. 154.

7 Zie: de Boetebeleidsregels Autoriteit Persoonsgegevens 2019. Een bestuurlijke boete is een 'criminal charge' is de zin van art. 6 EVRM. In het kader van dit onderzoek wordt hierop verder niet ingegaan. Vergelijk: Hoofdstuk 10, par. 3.4 wordt kort ingegaan op de mogelijkheid om schending van de geheimhouding door een onderworpen subject van Categorie II of Categorie III beboetbaar te stellen.

8 HR (strafkamer) 7 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:523, r.o. 2.5. Zie uitgebreider: conclusie plv. A-G D.J.M.W. Paridaens van 18 februari 2020, ECLI:NL:PHR:2020:149. Vergelijk: Vaklunch #382: Is het ambtsgeheim geschonden? https://vaklunch.nl/is-het-ambtsgeheim-geschonden (online, geraadpleegd op 29 juli 2020) over het gebruik van gegevens voor ongeoorloofde nevenwerkzaamheden als belastingadviseur, zonder deze bekend te maken aan derden.

9 O.a.: HR (strafkamer) 11 februari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2343, FED 2003/320, r.o. 3.5 en HR (strafkamer) 9 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1135, NJ 2019/417, r.o. 3.4. Zie ook: par. 33 van de voorafgaande conclusie van A-G P.C. Vegter.

10 Dat neemt niet weg dat het ongeautoriseerd raadplegen van systemen wel kan worden aangemerkt als een integriteitsschending.

11 Vide: MvA, Kamerstukken II 1871/72, 41, nr. 5 blz. 1182. Vergelijk: bij de invoering van de SW 1859 werd een strafbepaling evenmin noodzakelijk geacht (VV, Kamerstukken II 1857/58, XVI, nr. 3, blz. 266 en MvA, Kamerstukken II 1857/58, XVI, nr. 4, blz. 354).

12 Art. 43 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 2.

13 Art. 47 Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 8. Anders: bij art. 130 Ontwerp van wet IB 1908 werd, onder verwijzing naar art. 272 Sr, juist voorgesteld de strafbepaling grotendeels te schrappen (VV, Kamerstukken II 1907/08, 98, nr. 7 blz. 84). Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 10 maart 1908, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 22.

14 Vide: Appendix B. Zie ook: Rahder 1892, blz. 260, Van Walsum 1900, blz. 326 e.v., nr. 494 t/m nr. 496. In het Ontwerp van wet tot vaststelling van algemene bepalingen omtrent de bestraffing van schending van geheimen, Kamerstukken II 1952/53, 3030, nr. 2 werd voorgesteld om de strafbepalingen uit art. 52 Wet VB 1892 te schrappen. Dit wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Justitie van 4 april 1966, Kamerstukken I 1965/66, 3030, nr. 136.

strafbepalingen.[15] Ook in art. 120 Wet IB 1914 werd dezelfde strafbepaling opgenomen met dien verstande dat de mogelijkheid om te worden ontzet van het recht om een ambt te bekleden zonder nadere toelichting kwam te vervallen.[16] Als extra argument voor het opnemen van de strafbepaling noemt Sinninghe Damsté dat de niet-ambtelijke deskundigen (de tweede categorie van onderworpen subjecten) niet per definitie zouden vallen onder art. 272 Sr.[17]

In het gehele pre-AWR-tijdperk werd vervolgens, bij elke belastingwet met een geheimhoudingsbepaling, een met art. 120 Wet IB 1914 overeenkomende strafbepaling opgenomen.[18] Hierop zijn twee uitzonderingen; in de RW 1917 ontbreekt, zonder dat de reden hiervoor is toegelicht in de parlementaire geschiedenis, een strafbepaling op schending van de geheimhoudingsbepaling van art. 17 RW 1917.[19] Hoewel in het Ontwerp van de SW 1956 de strafbepaling nog voorkwam werd deze, onder verwijzing naar art. 272 Sr, uiteindelijk niet opgenomen.[20] In de Tweede Kamer is enkele malen aan de orde gekomen of de straf op het opzettelijk schenden van de geheimhoudingsplicht – gezien de hoge straffen bij overtredingen door belastingplichtigen – verhoudingsgewijs niet te laag was.[21] Minister Van Gijn stelde bij de parlementaire behandeling van de OWB 1916 dat verzwaring van de straf overbodig was aangezien ambtenaren der belastingen zich hieraan niet schuldig plegen te maken.[22] Minister Lieftink verwees bij de behandeling van de Wet PB 1950 naar het Wetboek van Strafrecht waar de maximumstraf voor schending van de geheimhouding veel geringer was dan voor vermogensdelicten als diefstal en oplichting.[23]

15 Art. 47, tweede lid, Wet op de BB 1893. Zie uitgebreider: art. 41, tweede, derde en vierde lid, Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2, VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 60 en MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 92. Vergelijk: in art. 50 Ontwerp van wet (Wet BHD 1916), Kamerstukken II 1915/16, 209, nr. 2 werd de strafbepaling weer wel opgenomen in de geheimhoudingsbepaling. Dit wetsvoorstel werd ingetrokken bij (ongedateerde) brief Minister van Financiën, Kamerstukken II 1918/19, 82, nr. 1.

16 Art. 115 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 2. In de MvT wordt in het geheel niet ingegaan op de strafbepaling (MvT, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 3).

17 Sinninghe Damsté 1931, blz. 518. Hij schreef dat niet altijd gezegd kan worden dat niet-ambtelijke deskundigen uit hoofde van hun beroep tot geheimhouding verplicht zijn.

18 Zie: Appendix B. Art. 48 Wet PB 1950 is anders geredigeerd. De maximumstraffen werden in deze periode tweemaal aangepast. Vanaf de Wet VAB 1946 werden de geldboeten – uitgezonderd de Wet op de Dividendbeperking 1950 – verhoogd naar respectievelijk 1.000 en 500 gulden. In de Wet VFN werden de maximumstraffen verhoogd naar respectievelijk één jaar gevangenisstraf en zes maanden hechtenis. Gezien de verdubbeling van de gevangenisstraf en de hechtenis werd in de memorie van toelichting ten onrechte gesteld dat de strafbaarstelling van art. 11 Wet VFN overeenkwam met de bestaande belastingwetten en geen nadere toelichting behoefde (MvT, Kamerstukken II 1950/51, 1957, nr. 3, blz. 6).

19 Art. 18 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1915/16, 211, nr. 2. Vernummerd naar art. 17 bij Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1915/16, 211, nr. 7.

20 Art. 83 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1948, 915, nr. 2. Dit behoefde volgens de memorie van toelichting geen nadere toelichting (MvT, Kamerstukken II 1948, 915, nr. 3, blz. 30). Onder verwijzing naar het wetsvoorstel tot wijziging van art. 272 Sr kwam art. 83 weer te vervallen (MvA, Kamerstukken II 1953/54, 915, nr. 5, blz. 25).

21 Met betrekking tot art. 11 Wet VFN merkt Kamerlid C. van den Heuvel op dat het verschil in bestraffing met overtredingen van belastingplichtigen wel erg groot is. Naar zijn mening hoort de strafmaat hetzelfde te zijn (Handelingen II 1951/52, blz. 1939).

22 VV, Kamerstukken II 1915/16, 313, nr. 5, blz. 27 en MvA, Kamerstukken II 1915/16, 313, nr. 6, blz. 34-35.

23 VV, Kamerstukken II 1949/50, 1403, nr. 6, blz. 30 en MvA, Kamerstukken II 1949/50, 1403, nr. 7, blz. 50.

4.2.1.2 Met de invoering van de AWR naar art. 272 Sr

Bij de invoering van de AWR is gekozen om geen fiscale strafbepaling in de AWR op te nemen, maar aansluiting te zoeken bij art. 272 Sr.[24] Hierbij werd in de memorie van toelichting verwezen naar het wetsvoorstel om die strafbepaling te moderniseren.[25] Het voornemen bestond om, anders dan voorheen, in art. 272 Sr zowel de opzettelijke- als de culpoze schending van de geheimhouding strafbaar te stellen.[26] Dat wetsvoorstel werd echter ingetrokken onder gelijktijdige indiening van een nieuw wetsvoorstel.[27] Mede gezien de jurisprudentie over voorwaardelijke opzet en het bestaan van disciplinaire maatregelen werd in dat nieuwe wetsvoorstel de culpoze schending van de geheimhouding toch niet strafbaar gesteld.[28] De culpoze strafbaarstelling bij schending van de fiscale geheimhouding verdween daarmee (onbedoeld) geruisloos uit beeld. De culpoze schending van de geheimhouding is sinds 2011 overigens wel opgenomen in art. 8:75 Belastingwet BES.[29] Hierbij werd bewust afgeweken van art. 285 Sr BES omdat de schending van de fiscale geheimhoudingsplicht ernstiger zou zijn dan de schending van een ambts- of beroepsgeheim.[30]

4.2.1.3 Klachtdelict

Art. 272 Sr is een klachtdelict dat (thans nog) aan een termijn van drie maanden is gebonden.[31] Ingeval de klacht niet voldoet aan alle formele wettelijke eisen of niet is ingediend bij de bevoegde ambtenaar, maar vaststaat dat de klachtgerechtigde de vervolging heeft gewenst, zal van die wens binnen die termijn moeten zijn gebleken.[32] Zowel degene wiens gegevens het betreft als de Belastingdienst worden als klachtgerechtigde aangemerkt omdat met de handhaving van de fiscale geheimhoudingsplicht het openbaar belang is

24 MvT, Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, blz. 23. Vergelijk: ook bij de invoering van de Awb werd aansluiting gezocht bij art. 272 Sr (VV, Kamerstukken II 1989/90, 21 221, nr. 4, blz. 29 en MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, blz. 46).

25 Ontwerp van Wet, Kamerstukken II 1952/53, 3030, nr. 2.

26 De diverse fiscale strafbepalingen zouden komen te vervallen. Zie ook: A.H.G. de Groot, Algemene bepalingen omtrent de bestraffing van schending van geheimen, WFR 1953/461.

27 Het wetsvoorstel 3030 werd ingetrokken bij brief Minister van Justitie van 4 april 1966, Kamerstukken I 1965/66, 3030, nr. 136 en Wet van 30 juni 1967 tot vaststelling van algemene bepalingen omtrent de bestraffing van schending van geheimen, Kamerstukken II 1965/66, 8538, Stb. 1967, 377. Vergelijk: de verschillende wetteksten van art. 272 Sr opgenomen in Appendix B.

28 MvT, Kamerstukken II 1965/66, 8538, nr. 3, blz. 6. Zie ook: HR (strafkamer) 9 november 1954, ECLI:NL:HR:1954:1, NJ 1955/55 en A.J.M. Machielse, commentaar op art. 272 Sr, Noyon/Langemeijer/Remmelink Strafrecht (online, geraadpleegd op 13 februari 2019), aant. 11.

29 Wet van 16 december 2010 houdende vaststelling van de Wet Belastingwet BES (Belastingwet BES), Kamerstukken II 2009/10, 32 189, Stb. 2010, 845.

30 MvT, Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, blz. 86 en NAV, Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 7, blz. 54. Als uitgangspunt werd genomen dat de bestaande regelgeving zoveel mogelijk gehandhaafd bleef. De maximumstraffen bij opzet zijn fors hoger en de culpoze schending van de geheimhouding is niet opgenomen in art. 285 Sr BES (zie: Appendix B).

31 Art. 272, tweede lid, Sr jo. art. 66, eerste lid, Sr. Het voornemen bestaat om de termijn uit art. 66 Sr te schrappen (zie uitgebreider: conclusie A-G F.W. Bleichrodt van 30 oktober 2018, ECLI:NL:PHR:2018:1197, par. 14).

32 HR (strafkamer) 4 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2242, NJB 2019/18, r.o. 4.3.2. Vergelijk: Van Walsum 1900, nr. 495 die stelt dat strafrechtelijke vervolging niet nodig is als degene wiens gegevens het betreft daartegen geen bezwaar heeft.

gemoeid.[33] Aangezien de fiscale geheimhoudingsplicht is aan te merken als een bijzondere ambtsplicht, bestaat op grond van art. 162 Sv de verplichting om onverwijld aangifte te doen bij schending van deze ambtsplicht.[34] Op grond van het beleid van de Belastingdienst wordt de aangifte gedaan door het hoofd van de eenheid of het Bureau Integriteit en Veiligheid (BIV) van de FIOD.[35] Van een zorgvuldig handelende Belastingdienst mag volgens de Nationale ombudsman worden verwacht dat, bij een vermeende schending van de geheimhouding door derden, hij passende maatregelen neemt.[36]

4.2.2 Disciplinaire maatregelen voor Belastingdienstmedewerkers

Een ambtenaar van de Belastingdienst kan zich in de uitoefening van zijn functie schuldig maken aan het plegen van een strafbaar feit. Daarbij zal tevens sprake zijn van overtreding van een disciplinaire norm.[37] Anders dan art. 272 Sr vallen niet alle onderworpen subjecten onder het disciplinaire beleid van de Belastingdienst.[38] Door de Belastingdienst wordt op verschillende wijzen voortdurend aandacht gevraagd voor de geheimhoudingsplicht van belastingdienstmedewerkers.[39] Dit gebeurt al van oudsher.[40] Schending van de geheim-

33 HR (strafkamer) 11 februari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2343, FED 2003/320, r.o. 5 en par. 11-16 van de conclusie van A-G J. Wortel. Vergelijk: rapport No 7 september 2000, nr. 2000/301, https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2000301 (online, geraadpleegd op 22 juni 2020), blz. 20 met de aldaar opgenomen verwijzing naar de (niet gepubliceerde) uitspraak van Rechtbank Assen (strafkamer) van 7 januari 1998 inzake een niet-klachtgerechtigde derde (Hof Leeuwarden 1 juli 1996, ECLI:NL:GHLEE:1996:AB7712, NJ 1998/214 had juist opdracht tot vervolging gegeven) en Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 17 februari 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:1294, r.o. 4.2.

34 Art. 162, eerste lid, onderdeel b, Sv. Zie ook: rapport Ambtscriminaliteit aangeven? (WODC 2008), blz. 16 en A.J.M. Machielse, commentaar op art. 272 Sr, Noyon/Langemeijer/Remmelink Strafrecht (online, geraadpleegd op 13 februari 2019), aant. 3 over de samenloop van de bijzondere ambtsplicht en de strafverzwarende omstandigheden van art. 44 Sr.

35 Gedragslijn bij strafbare feiten (2001), par. 3.5 en het protocol integriteitsonderzoeken Belastingdienst (PIB), blz. 9, par. 3.5. Het PIB wordt vervangen door de Baseline Intern Persoonsgericht Onderzoek en het Protocol Persoonsgericht Integriteitsonderzoek Financiën (brief Minister van Veiligheid en Justitie van 18 december 2020 (toezegging integriteit en corruptiebestrijding), Kamerstukken II 2020/21, 28 844, nr. 222, blz. 4). Vergelijk: rapport Ambtscriminaliteit aangeven? (WODC 2008), blz. 42 over de vraag wie uiteindelijk verplicht is om aangifte te doen.

36 Rapport No 21 december 2020, nr. 2020/050, https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2020050 (online, geraadpleegd op 5 januari 2021). De Nationale ombudsman gaf geen oordeel over de juridische reikwijdte van art. 67 AWR, maar gaf wel een vernietigend oordeel over het eventueel doen van aangifte door de Belastingdienst van een vermeende schending van de geheimhouding door de fiscaal partner van klager als 'tegenactie' op een mogelijke aangifte door klager wegens schending van art. 67 door de inspecteur. Dit was intimiderend en daarmee onbehoorlijk. Vergelijk: aanwijzing 15, aanwijzingen externe contacten rijksambtenaren (2020).

37 Gedragslijn bij strafbare feiten (2001). Vergelijk: Van der Steeg die in haar dissertatie over het politietuchtrecht stelt dat, hoewel strafrechtelijke en de tuchtrechtelijke procedures gescheiden trajecten zijn, gedragingen die strafrechtelijk verboden zijn in beginsel tevens plichtsverzuim vormen, mits er een relatie bestaat tussen de gedraging en de functie van de ambtenaar (Van der Steeg 2004, blz. 114).

38 Een deel van de onderworpen subjecten is onderworpen aan 'eigen' tuchtrecht. Dit valt buiten het bereik van dit onderzoek en zal verder niet worden behandeld.

39 Hierbij kan worden gedacht de ondertekening van een geheimhoudingsverklaring voorafgaand aan de aanstelling/indiensttreding. Bij het afleggen van de eed of belofte dient eveneens te worden verklaard dat men zich aan de geheimhoudingsplicht zal houden. Zie ook: Gedragscode Integriteit Rijk (2020), Stcrt. 2019, 71141, par. 5.1 en de brochure Een Integere Belastingdienst (2019), blz. 9.

40 Zie onder meer: aanschrijving Minister van Financiën van 29 mei 1893, nr. 28, opgenomen in P.W. nr. 8408, aanschrijving Minister van Financiën van 26 januari 1894, nr. 41, opgenomen in

houding door medewerkers van de Belastingdienst wordt als een ernstige integriteitsschending beschouwd.[41] Zo blijkt uit het Voorschrift buitengewone voorvallen 2004 dat het gebruik van fiscale informatie voor andere doeleinden dan voor de uitvoering van de belastingwet en ongeautoriseerde toegang tot informatiesystemen is aangemerkt als een mogelijke integriteitsschending.[42] Het is van een zodanig belang dat overtreding van de geheimhoudingsplicht, naast een mogelijke strafrechtelijke sanctie, al snel zal leiden tot het in overweging nemen van de disciplinaire maatregel van strafontslag.[43] Anders dan bij strafrechtelijke vervolging is voor het opleggen van een disciplinaire maatregel niet vereist dat sprake is van (voorwaardelijke) opzet; ook bij een culpoze schending van de geheimhouding kan een disciplinaire norm worden overschreden.[44] Bij samenloop kan een disciplinaire maatregel een strafverminderende omstandigheid zijn voor de strafrechter.[45] Voor Belastingdienstmedewerkers geldt dat een vermoeden van schending van de geheimhouding moet worden gemeld aan het management van de Belastingdienst.[46]

P.W. nr. 8572, art. 101, art. 121 en art. 129 Organisatiebesluit (1904), art. 86, art. 100 en art. 108 Organisatiebesluit Belastingen (1920) en de brochure Omgaan met integriteitsschendingen (2012).

41 Hierbij moet worden opgemerkt dat het hier niet exclusief gaat om art. 67 AWR, maar bijvoorbeeld ook om art. 9 Ambtenarenwet 2017 en art. 2:5 Awb. Vergelijk: aanwijzing 12, aanwijzingen externe contacten rijksambtenaren (2020).

42 Voorschrift buitengewone voorvallen 2004, hoofdstuk 4, onderdelen a en b.

43 Personele Uitvoeringsbepalingen Belastingdienst (PUB), blz. 160 (het PUB wordt vervangen door het Personeelsreglement ministerie van Financiën). Strafontslag wegens schending geheimhouding o.a.: aanschrijving Minister van Financiën van 26 januari 1894, nr. 41, opgenomen in P.W. nr. 8572, NRC 6 juli 1999, Onderzoek naar fraude deurwaarders, https://www.nrc.nl/nieuws/1999/07/06/onderzoek-naar-fraude-deurwaarders-7453783-a1026883 (online geraadpleegd op 7 februari 2019), CrvB 31 juli 2003, ECLI:NL:CRVB:2003:AI1297, CRvB 20 november 2003, ECLI:NL:CRVB:2003:AN8832, RTL Nieuws 25 mei 2011, DGB/2011/2484 M (Wob-besluit integriteit), http://media.rtl.nl/media/actueel/rtlnieuws/2011/integriteit/belastingdienst.pdf (online, geraadpleegd op 7 februari 2019), Rechtbank 's-Hertogenbosch 27 juni 2012, ECLI:NL:RBSHE:2012:BW9500, Rechtbank Oost-Brabant, 4 oktober 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:5480 en Rechtbank Oost-Brabant 14 december 2017, ECLI:NL:RBOBR:2017:6422. In 2018 en 2019 betrof het vier gevallen (Wob-besluit van 1 juli 2020, https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2020/07/01/besluit-wob-verzoek-ontslagen-na-integriteitsschendingen (online, geraadpleegd op 9 juli 2020).

44 Zie: rapport No 4 januari 1996, ECLI:NL:XX:1996:AN4992, FED 1996/403 (verstrekking gegevens aan ex-werkgever) en rapport No 21 juni 2010, nr. 2010/162, https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2010162 (online, geraadpleegd op 10 februari 2020) waar de Nationale ombudsman oordeelt dat de deurwaarder – wellicht met goede bedoelingen – bij het uitreiken van een navorderingsaanslag zijn geheimhoudingsplicht heeft geschonden door tegen de echtgenote het bedrag van de aanslag te noemen terwijl ook anderen zich binnen gehoorsafstand bevonden. De Belastingdienst was overigens van mening dat geen sprake was van schending geheimhouding. Vergelijk: In de procedure voor datalekken wordt onder meer bekeken of de regels met betrekking tot integriteit zijn overtreden (factsheet omgaan met gegevens (2020)).

45 Zie onder meer: HR (strafkamer) 5 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1118. Uit het op verzoek vrijgegeven arrest van het hof blijkt dat het hof de desbetreffende voormalig politieagent strafbaar heeft verklaard zonder oplegging van straf of maatregel omdat hij al was ontslagen (Hof (strafkamer) 29 september 2011, ECLI:NL:GHARN:2011:3430). In vergelijkbare zin: de op verzoek gepubliceerde uitspraken van Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 9 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6161 en ECLI:NL:RBROT:2020:6162, r.o. 7.4 (geen beroepsverbod voor inmiddels ontslagen inspecteurs die tevens belastingadvieskantoor runden). Anders: Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 17 februari 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:1294, r.o. 8.3.2 en r.o. 8.4 in samenhang met Rechtbank Den Haag (civiele kamer) 10 juni 2020, ECLI:NL:RBDHA:2020:5446.

46 Gedragslijn bij strafbare feiten (2001), par. 2.3. en de procedure Centraal Meldpunt Integriteit Belastingen (2015), blz. 1. Hierin wordt verwezen naar het protocol integriteitsonderzoeken Belastingdienst (PIB), blz. 6.

Overigens kunnen ook degene wiens gegevens het betreft of derden een melding maken bij de Belastingdienst. Omdat de fiscale geheimhoudingsplicht ook geldt voor het doorgeven van informatie door de Belastingdienst (in zijn hoedanigheid van inspecteur) aan de Belastingdienst (in zijn hoedanigheid van overheidswerkgever) zijn alle medewerkers van de Belastingdienst voor dit doel middels de generieke ontheffing geheimhouding bij plichtsverzuim (2008) doorlopend ontheven van de geheimhoudingsplicht.[47] Uit een uitspraak van het Hof van Discipline blijkt dat het ongefundeerd beschuldigen van een inspecteur dat hij doelbewust zijn geheimhouding heeft geschonden (ambtsmisdrijf) niet zonder enig risico is. De tuchtrechter oordeelde dat: "*Bij het uiten van zo'n zware en diffamerende beschuldiging mag van een advocaat worden verwacht dat hij zich kan baseren op een of meer concrete feiten die met enige zekerheid de juistheid van die beschuldiging ondersteunen*".[48]

4.2.3 Schadevergoedingsplicht

Het schenden van de geheimhouding kan schade veroorzaken bij burgers en bedrijven.[49] De procedure voor het claimen van schade als gevolg van een dergelijke schending is niet eenduidig geregeld en hangt onder meer af van welk onderworpen subject de geheimhouding heeft geschonden, de omvang van de schade en de relevante materiële belastingwet.[50] De Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding bij onrechtmatige besluiten (titel 8.4 Awb) is voor de fiscaliteit vooralsnog uitsluitend van toepassing voor schade die wordt veroorzaakt door besluiten of andere handelingen ter uitvoering van de Wet VPB 1969.[51]

---

47 Deze ontheffing beperkt zich overigens tot het inlichten van de directeur van het desbetreffende dienstonderdeel waar de meldende medewerker werkzaam is. De directeur van de meldende medewerker kan pas nadat hij een ontheffing geheimhouding heeft verkregen de directeur van het organisatieonderdeel waar de betrokken medewerker werkzaam is informeren. Voor een onafhankelijke toetsing van fiscale integriteitsvraagstukken wordt een Adviescommissie advisering ontheffing geheimhoudingsplicht ingesteld (Verslag, Kamerstukken II 2020/21, 31 066, nr. 790, blz. 24). Vergelijk: De verleende ontheffing geheimhouding voor een inkerende belastingambtenaar (Rechtbank Limburg 18 januari 2017, ECLI:NL:RBLIM:2017:431, r.o. 2). Zie ook: Wob-besluit van 13 maart 2019 (beleidsbesluit ontheffing fiscale geheimhoudingsplicht), 2019-0000016708, https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2019/03/13/wob-verzoek-naar-beleidsbesluit-waarbij-ontheffing-wordt-verleend-van-de-fiscale-geheimhoudingsplicht-in-geval-van-een-ernstig-vermoeden-van-plichtsverzuim (online, geraadpleegd op 3 maart 2020) en Wob-besluit van 19 april 2019 (ontheffingsverzoek fiscale geheimhoudingsplicht), 2019-000004815, https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2019/04/19/besluit-wob-verzoek-over-ontheffing-van-de-fiscale-geheimhoudingsplicht-in-geval-het-fiscale-informatie-betreft-op-grond-waarvan-een-ernstig-vermoeden-van-plichtsverzuim-kan-worden-gebaseerd (online, geraadpleegd op 3 maart 2020).

48 Hof van Discipline 's-Hertogenbosch 4 december 2020, ECLI:NL:TAHVD:2020:263, r.o. 5.15. De advocaten kregen een berisping (r.o. 5.18).

49 Eventuele schade voor de Belastingdienst als gevolg van schending van de geheimhouding wordt in het kader van dit onderzoek buiten beschouwing gelaten. Vergelijk: art. 66 ARAR (ingetrokken) dat tot 1 januari 2020 bepaalde dat het bestuursorgaan de schade kon verhalen op persoon die de geheimhouding heeft geschonden.

50 Zie uitgebreider: A.J.H. van Suilen, Schadeprocedures in het bestuursrecht, belastingrecht en civiele recht, *FTV* 2017/4-20.

51 Wet van 31 januari 2013 tot aanvulling van de Algemene wet bestuursrecht met bepalingen over nadeelcompensatie en schadevergoeding bij onrechtmatige overheidsdaad (Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding bij onrechtmatige besluiten), Kamerstukken II 2010/11, 32 621, Stb. 2013, 50.

Op grond van het overgangsrecht blijft voor de fiscaliteit de oude regeling van art. 8:73 Awb van toepassing.[52] De reikwijdte van art. 8:88 Awb lijkt veel ruimer te zijn; onder de oude regeling van art. 8:73 Awb kan een schadevergoeding worden toegekend als het beroep inzake het schadeveroorzakende besluit gegrond is verklaard terwijl op grond van art. 8:88 Awb ook op grond van andere onrechtmatige handelingen (dus zonder Awb-besluit) vergoeding van schade mogelijk is.[53] Bij schending van de geheimhouding zal veelal sprake zijn van feitelijk handelen of van een besluit dat, met het gesloten stelsel van rechtsmiddelen, niet voor bezwaar vatbaar is, waardoor art. 8:73 Awb toepassing mist. Daar waar de bestuursrechter geen uitkomst biedt kan de civiele rechter worden ingeschakeld.[54] Een onrechtmatige daad verplicht slechts tot vergoeding van de daardoor veroorzaakte schade, indien de geschonden rechtsnorm strekt tot bescherming van eiser tegen schade zoals hij die heeft geleden (relativiteits- of Schutznormvereiste).[55] Een betrokkene die stelt dat het ontvangende bestuursorgaan fiscale gegevens heeft gebruikt die onrechtmatig of onbevoegd zijn verkregen – en daarmee handelt in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel – wordt niet belemmerd door het relativiteitsvereiste.[56] Een van de doelstellingen van art. 67 AWR is immers het beschermen van de privacy van degene op wie de gegevens betrekking hebben.[57]

Van Suilen concludeert dat het vanuit het oogpunt van rechtsbescherming en efficiënte rechtspleging wenselijk is dat de bestuursrechter exclusief bevoegd wordt ter zake van schade die is veroorzaakt door besluiten of handelingen van bestuursorganen. De mogelijkheid van een schadevergoedingsactie bij de civiele rechter kan in dat geval worden uitgesloten.[58] Een indirecte, beperkte mogelijkheid om schade te claimen loopt via de band van (thans) de AVG. Schending van de geheimhouding impliceert immers ook een schending van de privacy.[59] De ABRvS oordeelde in april 2020 dat uit de AVG volgt dat mogelijk moet zijn om zowel bij de bestuursrechter als bij de civiel rechter een verzoek om schadevergoeding voor te leggen als gevolg van een inbreuk op de AVG.[60] Zo heeft de ABRvS in 2016 geoordeeld dat

52 Art. V Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding. Vergelijk: A.J.H. van Suilen, De voorgestelde regeling voor schadevergoeding bij onrechtmatige besluiten, NTFR 2011/2828.

53 Vergelijk: Feteris 2007, blz. 491, 492 en 525. Het Belastingdienstbeleid staat in par. 27 BFB. Vergelijk: art. 8:90, tweede lid, Awb.

54 Een dergelijke actie is gebaseerd op art. 6:162 BW, waarin is bepaald dat hij die jegens een ander een onrechtmatige daad pleegt, verplicht is de schade te vergoeden die een ander daardoor lijdt. Vergelijk: de schending van de geheimhouding door een ingeschakelde deskundige derde (VV, Kamerstukken II 1989/90, 21 287, nr. 4, blz. 13 en MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, blz. 21-22). De vraag of schade als gevolg van schending van de geheimhouding door ingeschakelde deskundige derden voor rekening van de schatkist moeten komen bleef onbeantwoord.

55 Vergelijk: art. 6:163 BW en art. 8:69a Awb.

56 A-G IJzerman gaat in zijn conclusie voorafgaand aan het tweede tipgeversarrest in op het relativiteitsvereiste in de context van het zorgvuldigheidsbeginsel (conclusie A-G R.L.H. IJzerman van 25 maart 2019, ECLI:NL:PHR:2019:295, par. 4.29 e.v.).

57 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 2.1.

58 A.J.H. van Suilen, Schadeprocedures in het bestuursrecht, belastingrecht en civiele recht, *FTV* 2017/4-20.

59 Met dien verstande dat de AVG zich beperkt tot de privacy van natuurlijke personen. Vergelijk: NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 25-26.

60 Nieuwsbericht ABRvS van 1 april 2020, Bestuursrechter kan vaker schadevergoeding geven bij schenden privacywetgeving door bestuursorganen, https://www.raadvanstate.nl/actueel/nieuws/?ActLbl=bestuursrechter-kan-vaker&ActItmIdt=120666 (online, geraadpleegd op 28 oktober 2020). Zie uitgebreider: F. Çapkurt, Het bestuursrecht en gegevensbeschermingsrecht: de ontmoeting van twee rechtsgebieden in historisch perspectief, RM Themis 2020-4.

de inspecteur onrechtmatig inkomensgegevens heeft verstrekt aan verhuurders.[61] In een afzonderlijke civiele procedure is de Minister van Financiën door de rechtbank veroordeeld tot vergoeding van de schade.[62] Het behoeft geen betoog dat er een direct causaal verband is tussen de schending van de fiscale geheimhoudingsplicht door de inspecteur en de extra huurverhoging voor de huurder. In haar antwoord op Kamervragen stelt Minister Ollongren zonder nadere toelichting dat zij zich niet kan vinden in de strekking van de uitspraak.[63] Het legitimiteitsbeginsel en het beginsel van effectieve rechtsbescherming liggen onder andere aan de geheimhouding ten grondslag. Het is de vraag of, door het feitelijk innemen van het standpunt dat geen gevolgen zouden moeten worden verbonden aan schendingen van de fiscale geheimhoudingsplicht, door de minister niet ernstig afbreuk wordt gedaan aan deze beginselen.[64]

4.3 Gevolgen schending geheimhouding voor ontvangende partij

Ingeval fiscale informatie wordt verstrekt c.q. ontvangen waarbij de fiscale geheimhouding is geschonden zou, ten behoeve van het eventuele gebruik door de ontvangende partij, beoordeeld moeten worden wat daarvan de gevolgen zouden moeten zijn.[65] Mag de ontvangende partij de gegevens desondanks gebruiken? Onder omstandigheden kan het gebruik van door schending van de geheimhouding verkregen fiscale informatie een onrechtmatige daad opleveren.[66]

4.3.1 Geen uitbreiding van de geheimhoudingsplicht

Zoals in het vorige hoofdstuk al is uiteengezet, is voor de beantwoording van de vraag of de ontvangende partij is onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht relevant of hij

61 Overkleeft-Verburg stelt dat de bepalingen uit de Wbp door de Afdeling worden toegepast als aanvullende rechtsingang tot bestuursrechtelijke rechtsbescherming tegen (onrechtmatige) verwerking van persoonsgegevens door bestuursorganen (G. Overkleeft-Verburg in haar annotatie bij ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87). Zie ook: par. 3.2 hierna, Hoofdstuk 3, par. 6.4.3 en Hoofdstuk 10, par. 2.1.2.

62 Rechtbank Den Haag 26 april 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:5386, V-N 2018/38.25. Terecht wordt door de redactie Vakstudie Nieuws opgemerkt dat naast art. 8:88 Awb ook art. 49 Wbp (thans art. 82 AVG) een mogelijkheid biedt om schade te claimen. Vergelijk: NOS 19 oktober 2016, Woonbond eist 365 miljoen euro aan huur terug voor huurders, https://nos.nl/artikel/2138630-woonbond-eist-365-miljoen-euro-aan-huur-terug-voor-huurders.html (online, geraadpleegd op 7 maart 2019).

63 Brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (mede namens de Minister van Financiën) van 20 augustus 2018, Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 2942.

64 Vergelijk: door Kamerlid Bashir wordt opgemerkt dat door het kabinet géén verantwoording wordt afgelegd over het onrechtmatig verstrekken van inkomensgegevens van 1,9 miljoen mensen (Handelingen II 2015/16, 59, item 10). Zijn motie om huurders tegemoet te komen werd afgewezen (motie Bashir, Kamerstukken II 2015/16, 34 374, nr. 10 en Handelingen II 2015/16, 60, item 13).

65 In de (fiscale) literatuur worden de termen onrechtmatig en onbevoegdelijk door elkaar heen gebruikt.

66 NEV, Kamerstukken II 1987/88, 19 489, nr. 11, blz. 3. Vergelijk: Rechtbank Noord-Nederland (civiele kamer) 3 mei 2017, ECLI:NL:RBNNE:2017:1700, Computerrecht 2017/157. Het (onverenigbaar) gebruik van openbaar bekende persoonsgegevens (gepubliceerd in de Staatscourant) door een advocatenkantoor voor commerciële doeleinden, resulteerde in een immateriële schadevergoeding als gevolg van de schending van de (destijds) Wpb.

is aan te merken als onderworpen subject.[67] De vraag of fiscale informatie rechtmatig of onrechtmatig is verstrekt, maakt dat niet anders. Een uitspraak van de geheimhoudingskamer van Hof 's-Hertogenbosch, waarin is geoordeeld dat op een belastingplichtige de fiscale geheimhoudingsplicht zou gaan rusten met betrekking tot abusievelijk toegezonden, ongeschoonde stukken, is mijns inziens dan ook principieel onjuist.[68] Het (abusievelijk) schenden van de geheimhouding door de inspecteur creëert geen (afgeleide) geheimhoudingsverplichting op grond van art. 67 AWR voor die belastingplichtige.[69] In zoverre is deze casus vergelijkbaar met het voorbeeld van Den Boer e.a. uit 1999. Zij betogen dat, indien een belastingambtenaar in een kroeg zijn mond voorbij praat jegens een journalist, voor die journalist de fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR evenmin geldt omdat 'kroegpraat' geen werkzaamheid bij of in verband met de uitvoering van de belastingwet is.[70] Dat de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR niet van toepassing is op onderhavige belastingplichtige staat los van een eventuele discussie over het mogelijk (civielrechtelijk) onrechtmatig handelen of het onrechtmatig verwerken van gegevens op grond van bijvoorbeeld privacyregels.[71]

Naar aanleiding van Kamervragen over het abusievelijk verzenden van gegevens van belastingplichtigen aan de verkeerde belastingconsulent heeft de Staatssecretaris van Financiën onomwonden gesteld dat belastingconsulenten gebonden zouden zijn aan de geheimhoudingsplicht van 67 AWR.[72] In de Vakstudie wordt terecht opgemerkt dat belastingconsulenten optreden ten behoeve van belastingplichtigen maar dat zij niet betrokken zijn bij de uitvoering van de belastingwet.[73] Dat de belastingconsulent de gegevens waarschijnlijk vernietigt omdat hij niets met de gegevens kan, wil niet zeggen dat hij gebonden zou zijn aan de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR.[74] Ook bij de beantwoording van Kamervragen over het toekennen van een beconnummer stelt de Staatssecretaris van Financiën wederom dat belastingconsulenten zouden zijn gebonden

67 Vide: Hoofdstuk 3, par. 4.2.

68 Hof 's-Hertogenbosch (geheimhoudingskamer) 11 augustus 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8255, V-N 2011/57.4, r.o. 3.17. Vergelijk: ABRvS (wrakingskamer) 31 augustus 2020, ECLI:NL:RVS:2020:2077 (weigering kennisname van abusievelijk door rechtbank toegezonden, ongeschoonde Wob-stukken aan verzoeker is gerechtvaardigd) en HvJ EU 21 januari 2021 (Leino-Sandberg), ECLI:EU:C:2021:52 (weigering openbaarmaking document op grond van de Verordening EU 1049/2001 (Eurowob).

69 Vergelijk: Raaijmakers merkt op dat deze verplichting niet uit de wet blijkt (J.H.P.M. Raaijmakers in; Geheimhoudingsplicht Belastingdienst (art. 67 AWR), Cursus Belastingrecht, FBR 3.6.0.c (online, geraadpleegd op 11 oktober 2017). Ook de redactie Vakstudie Nieuws vindt de uitspraak opmerkelijk (V-N 2011/57.4). Diezelfde redactie dacht in 1998 overigens nog anders over de reikwijdte van de geheimhoudingsplicht (V-N 1998/46.31).

70 Den Boer e.a. 1999, blz. 558. Deze argumentatie is mijns inziens echter onzuiver; ook als 'kroegpraat' zou zijn aan te merken als uitvoering van de belastingwet wordt de journalist daarmee geen onderworpen subject.

71 Die discussie gaat buiten het bereik van dit onderzoek. Vergelijk: redactie Vakstudie Nieuws die schrijft dat een belastingplichtige die abusievelijk verkregen gegevens zonder enige reden bekend maakt civielrechtelijk gezien onrechtmatig kan handelen (V-N 2011/57.4).

72 Brief Staatssecretaris van Financiën van 7 november 2016, Aanhangsel Handelingen II 2016/17, 436.

73 Vakstudie Algemeen Deel, commentaar op art. 67 AWR, aant. 16 (online, geraadpleegd op 7 oktober 2017).

74 Voor zover sprake is van persoonsgegevens zal waarschijnlijk geen gerechtvaardigde grondslag zijn voor verwerking voor bijvoorbeeld commerciële doeleinden (acquisitie). Die discussie gaat buiten het bereik van dit onderzoek. Vergelijk: Rechtbank Noord-Nederland (civiele kamer)

aan de geheimhoudingsplicht van 67 AWR.[75] Klantgegevens zouden uitsluitend mogen worden gebruikt voor de uitvoering van de belastingwetgeving en bijvoorbeeld niet mogen worden doorverkocht. Een discussie over de reikwijdte van de AVG of de (on)wenselijkheid van het doorverkopen van klantgegevens staat echter los van de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR.[76]

4.3.2 Gebruik inkomensgegevens voor huurverhoging

Naast de hiervoor genoemde voorbeelden van private partijen als journalisten en belastingconsulenten is door verschillende rechters geoordeeld dat de inkomensgegevens ten behoeve van de inkomensafhankelijke huurverhoging onrechtmatig zijn verstrekt aan de verhuurders.[77] Dat wil echter niet zeggen dat door verhuurders onrechtmatig is gehandeld (in strijd met de wet of een ongeschreven zorgvuldigheidsnorm). Om die reden kunnen de gegevens volgens de rechter rechtmatig worden gebruikt ten behoeve van huurverhogingen.[78] Gezien vanuit de te goeder trouw handelende verhuurder lijken deze uitspraken in eerste instantie niet onlogisch.[79] Gezien vanuit de positie van degene wiens gegevens het betreft, kunnen echter enkele kritische kanttekeningen worden geplaatst. Verhuurders zijn bijvoorbeeld tot tweemaal toe erop gewezen dat onrechtmatig verstrekte inkomensgegevens moesten worden vernietigd.[80] De eerste maal was in 2012 toen – vooruitlopend op de beoogde invoering van de inkomensafhankelijke huurverhoging per 1 juli 2012 – de Staatssecretaris van Financiën aan de Belastingdienst een generieke ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht verleende teneinde (tijdig) inkomensverklaringen te kunnen verstrekken. In Hoofdstuk 3 is al opgemerkt dat deze generieke ontheffing door de voorzieningenrechter is vernietigd.[81] Als gevolg van deze uitspraak mochten verhuurders

---

3 mei 2017, ECLI:NL:RBNNE:2017:1700, Computerrecht 2017/157 en ABRvS 4 november 2020, ECLI:NL:RVS:2020:2636, r.o. 10.1 (het rechtmatig verstrekken van Wob-informatie laat onverlet dat deze informatie onrechtmatig kan worden gebruikt).

75 Brief Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2017, Aanhangsel Handelingen II 2017/18, 470.

76 Die discussie gaat buiten het bereik van dit onderzoek. Vergelijk: De Volkskrant 30 mei 2019, Datalek bij Belastingdienst na kinderlijke truc met terug-knop in browser, https://www.volkskrant.nl/nieuws-achtergrond/datalek-bij-belastingdienst-na-kinderlijke-truc-met-terug-knop-in-browser~bbfd8bfd/?referer=https%3A%2F%2Fwww.accountancyworld.nl%2F7%2Fnieuws%2F2255%2Faccountants-konden-privegegevens-inzien-door-datalek-bij-belastingdienst.html (online, geraadpleegd op 30 juni 2020).

77 Rechtbank Midden-Nederland (kantonrechter) 2 november 2016, ECLI:NL:RBMNE:2016:5968, r.o. 4.10, Rechtbank Den Haag (civiele kamer) 10 januari 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:171, r.o. 4.45 en 4.46. Zie ook: Rechtbank Amsterdam (civiele kamer) 27 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8608 (inzake nietigheid, (wederzijdse) dwaling, onrechtmatig handelen of misbruik van bevoegdheden). Zie voor de schadevergoedingsprocedure: par. 2.3.

78 Rechtbank Midden-Nederland (kantonrechter) 2 november 2016, ECLI:NL:RBMNE:2016:5968, r.o. 4.10 oordeelt dat op grond van art. 7:252a, vijfde lid, BW het ontbreken van de inkomensverklaring alleen consequenties heeft indien de huurder door dat verzuim is benadeeld.

79 Vergelijk: art. 3:86 BW die een koper van een gestolen fiets beschermd mits hij (o.a.) te goeder trouw is. Het is aan het slachtoffer om de schade op de dader (de fietsendief) te verhalen.

80 Het feit dat het in een eerder stadium tot tweemaal toe was misgegaan zou nopen tot een meer kritische houding van de verhuurder en daarmee van invloed kunnen zijn op de zorgvuldigheidsnorm en de goede trouw. Dit argument lijkt echter niet te zijn aangedragen in de verschillende beroepsprocedures.

81 Hoofdstuk 3, par. 6.4.3 over Rechtbank 's-Gravenhage (civiele kamer) 13 april 2012, ECLI:NL:RBSGR:2012:BW2236.

de reeds verstrekte inkomensverklaringen niet gebruiken en dienden de gegevens (op grond van de gebruiksvoorwaarden) te worden vernietigd.[82] Na de invoering van de wet oordeelde de ABRvS dat er voor de inspecteur nog steeds geen wettelijke verplichting bestond om inkomensverklaringen te verstrekken.[83] Naar aanleiding van die uitspraak heeft de AP aan de Belastingdienst verzocht om verhuurders die onrechtmatig verstrekte inkomensgegevens hebben ontvangen erop te wijzen dat deze gegevens moesten worden vernietigd.[84] Verhuurders werden, net als in 2012, wederom gewezen op het verwijderen en vernietigen van de gegevens. Daarnaast kan worden verwezen naar de zogeheten ANPR-arresten waaruit blijkt dat er een toereikende grondslag moet zijn voor een inmenging in het privéleven.[85] De Belastingdienst heeft, conform het verzoek van de AP, de ANPR-gegevens dan ook vernietigd.[86] De vraag die dan opdoemt, is of de ontoereikende grondslag voor het verstrekken van inkomensgegevens niet op een lijn is te stellen met de ontvangst van diezelfde gegevens door de verhuurders?[87] De verhuurders hadden echter – ondanks de onrechtmatige verstrekking door de inspecteur – een wettelijke grondslag voor de rechtmatige verwerking van de inkomensgegevens.[88] Deze uitkomst doet, zeker gezien vanuit de positie van degene wiens gegevens het betreft, echter afbreuk aan het belang van de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling.

82 Brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 19 april 2012, Kamerstukken II 2011/12, 33 129, nr. 49, blz. 1. Vergelijk: brief CBP van 15 mei 2012, z2012-00228, https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/sites/default/files/downloads/med/med_20120531_brief-aan-staatssecretaris.pdf (online, geraadpleegd op 14 maart 2019).

83 ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87, r.o. 3.2. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 2.1.2.

84 Brief AP van 7 april 2016 (vernietigen verstrekte inkomensgegevens), Z2013-00806, https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/sites/default/files/atoms/files/brief_belastingdienst_.pdf (online, geraadpleegd op 14 maart 2019).

85 ANPR-arresten (Automatic Number Plate Recognition): HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286, BNB 2017/79, HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:287, V-N 2017/12.20.10 en HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, V-N 2017/12.20.16. Vergelijk: ABRvS 26 juli 2017, ECLI:NL:RVS:2017:2008, V-N 2017/41.21.7.

86 Brief Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2017 (vernietiging ANPR-camerabeelden), Kamerstukken II 2016/17, 31 066, nr. 16. De Staatssecretaris van Financiën verwijst naar het verzoek van de AP van 16 maart 2017 (niet gepubliceerd) waarin de Belastingdienst is verzocht de ANPR-camerabeelden alsnog direct en onomkeerbaar uit de bestanden te verwijderen, te vernietigen en de AP hier over te informeren. Zie ook: Belastingdienst 29 augustus 2017, Kentekenplaatgegevens vooralsnog niet meer verzameld en bewaard, https://over-ons.belastingdienst.nl/kentekenplaatgegevens-vooralsnog-niet-meer-verzameld-en-bewaard/ (online, geraadpleegd op 14 maart 2019).

87 Alsdan zou er geen grondslag zijn voor het verwerken van deze persoonsgegevens en hadden de inkomensgegevens, evenals de ANPR-gegevens door de Belastingdienst, direct moeten worden vernietigd door de verhuurders en niet mogen worden gebruikt ter onderbouwing van de inkomensafhankelijke huurverhoging.

88 Art. 7:252, derde lid, BW bepaalt dat – indien een voorstel tot inkomensafhankelijke huurverhoging wordt gedaan – een inkomensverklaring wordt bijgevoegd. Met ingang 1 maart 2016 bevat dit artikel ook een expliciete wettelijke verplichting voor de inspecteur om een dergelijke inkomensverklaring te verstrekken. Zie ook: par. 2.3 over de schadevergoedingsprocedures.

4.3.3 Rechtmatig gebruik door een ontvangend bestuursorgaan

Het leerstuk van bewijsuitsluiting in het bestuursrecht vindt zijn oorsprong in de fiscale rechtspraak.[89] In het befaamde arrest BNB 1992/306 introduceerde de Hoge Raad het 'zozeer indruist'-criterium.[90] Er bestaat volgens de Hoge Raad geen rechtsregel die elk gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs verbiedt. Het gebruik is slechts dan niet toegestaan als het is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.[91] Schuurmans laat zien dat dit criterium ook wordt toegepast als het bewijsmateriaal bestuursrechtelijk onrechtmatig is verkregen.[92] In de praktijk is volgens haar het 'zozeer indruist'-criterium dan ook leidend bij de vraag of bewijsmateriaal bestuursrechtelijk al dan niet moet worden uitgesloten.[93] A-G IJzerman gaat in zijn conclusie voorafgaand aan het tweede tipgeversarrest in op uitsluiting van onrechtmatig of onbevoegd verkregen bewijsmateriaal in het (fiscale) bestuursrecht.[94] Hij concludeert dat over het algemeen sprake is van grote rechterlijke terughoudendheid in de Nederlandse bestuursrechtelijke procespraktijk ten aanzien van uitsluiten van bewijsmateriaal dat onrechtmatig of onbevoegd is verkregen door het bestuur. Over het algemeen wint het belang van de materiële waarheidsvinding. Een voorbeeld hiervan is het gebruik van inkeergegevens door de AFM. Het CBb heeft geoordeeld dat de Belastingdienst in strijd met de fiscale geheimhoudingsplicht inkeergegevens heeft verstrekt aan de AFM.[95] Anders dan de rechtbank oordeelde het CBb echter dat de AFM de onrechtmatig verstrekte gegevens wel mocht gebruiken omdat de wijze waarop de AFM de gegevens heeft verkregen niet zozeer indruist tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag verwacht worden dat gebruik hiervan ontoelaatbaar geacht moet worden.[96]

Bij de afweging van belangen dient het handelen van het ontvangende bestuursorgaan een rol te spelen. Ingeval een bestuursorgaan bij een verzoek om fiscale informatie aan de inspecteur onrechtmatig zou handelen – bijvoorbeeld door in een informatieverzoek doelbewust informatie op te vragen voor doel A terwijl op voorhand vaststaat dat de gevraagde gegevens worden gebruikt voor doel B waarvoor géén grondslag is – kan de afweging anders

89 Zie: M.C.D. Embregts, Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscalibus, FED 2005/30.

90 HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, BNB 1992/306, Vergelijk: HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, BNB 2015/173.

91 HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, BNB 1992/306, r.o. 3.2.5.

92 Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, Ars Aequi, mei 2017, blz. 391, par. 2.3. Vergelijk: Barkhuysen, Van Emmerik en Vervorst in hun noot bij HvJ EU 17 december 2015 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832, AB 2016/393, par. 8. A-G Wattel heeft vooralsnog tevergeefs gepleit voor een grondige herziening van dit leerstuk (conclusie A-G P.J. Wattel van 28 mei 2014, ECLI: NL:PHR:2014:521).

93 Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, Ars Aequi, mei 2017, blz. 392, par. 2.3.

94 Conclusie A-G R.L.H. IJzerman van 25 maart 2019, ECLI:NL:PHR:2019:295, par. 4.8 en 4.9. Hij verwijst hierbij onder meer naar de conclusie A-G P.J. Wattel van 28 mei 2014, ECLI: NL:PHR:2014:521.

95 CBb 22 februari 2017, ECLI:NL:CBB:2017:47, FED 2017/80, r.o. 7 en Rechtbank Rotterdam 4 juni 2015, ECLI:NL:RBROT:2015:3894.

96 CBb 22 februari 2017, ECLI:NL:CBB:2017:47, FED 2017/80, r.o. 8. Los van de mogelijk ongewenste, negatieve consequenties voor de AFM is het de vraag hoe dit 'zozeer indruist'-criterium zich verhoudt tot de privacywetgeving. Uit de uitspraak van het CBb noch de voorafgaande rechtbankuitspraak blijkt overigens dat belanghebbende zich heeft beroepen op privacywetgeving.

uitvallen dan in het geval waarin het verstrekkende bestuursorgaan een foutje maakt;[97] in dat laatste geval kan worden gedacht aan de situatie dat door het bestuursorgaan een verzoek ontheffing geheimhouding is gedaan voor het gebruik van bepaalde fiscale gegevens voor doel B en de inspecteur de gevraagde informatie – vooruitlopend op de te verlenen ontheffing – alvast heeft verstrekt. De inspecteur dient alsdan vanzelfsprekend te worden aangesproken op deze schending van zijn geheimhoudingsverplichting, maar het is de vraag of dit ook gevolgen zou moeten hebben voor het ontvangende bestuursorgaan dat hier geen blaam treft.[98]

4.3.4 Ontwikkelingen in de bestuursrechtelijke bewijsuitsluiting

Vooropgesteld dient te worden dat bij de verwerking van fiscale gegevens (door zowel de Belastingdienst als andere bestuursorganen in de hoedanigheid van afnemer van fiscale gegevens) het rechtstatelijk, normconform handelen door de Staat het uitgangspunt dient te zijn.[99] Met dit uitgangspunt zouden bestuursorganen mijns inziens in principe geen gebruik moeten willen maken van gegevens die in strijd met de fiscale geheimhoudingsbepaling zijn verstrekt of ontvangen. Dit doet immers afbreuk aan het belang van de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling. De beginselen van legaliteit en legitimiteit, de privacybeginselen en het beginsel van effectieve rechtsbescherming zouden tot een uiterst terughoudend gebruik moeten leiden. Zoals blijkt uit het hiervoor aangehaalde voorbeeld over het gebruik van inkeergegevens door de AFM heeft – na een afweging van belangen – de fiscale geheimhoudingsplicht het in die casus afgelegd tegen de materiële waarheidsvinding.[100] Hoewel (gelukkig) weinig gevallen bekend zijn van bestuursorganen die fiscale gegevens hebben gebruikt die zijn verkregen in strijd met de fiscale geheimhoudingsverplichting, wordt hierna stilgestaan bij enkele (mogelijke) ontwikkelingen.[101]

4.3.4.1 Onderscheid (niet-)punitieve doeleinden?

A-G Wattel heeft, tot nu toe tevergeefs, gepleit voor een onderscheid tussen voorgenomen gebruik van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal voor punitieve en niet-punitieve doeleinden. Aan de hand van de literatuur onderbouwt hij zijn standpunt dat de ongenuanceerde 'zozeer onbehoorlijk'-formule voor punitieve doeleinden zou moeten

97 Hierbij dient te worden opgemerkt dat bij het verstrekken door de inspecteur van de fiscale gegevens voor doel A nog geen sprake is van schending van de geheimhoudingsplicht. Pas als (medewerkers van) het ontvangende bestuursorgaan de fiscale informatie gaan gebruiken voor doel B zal sprake zijn van schending van de geheimhouding.

98 Vergelijk: Hof 's-Hertogenbosch 19 maart 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:1022, r.o. 4.16-4.19 over het rechtmatig gebruik van gegevens vóórafgaand aan een verzoek ex art. 55 AWR.

99 Vergelijk: Hof 's-Hertogenbosch 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515, r.o. 4.27.3 waarin werd geoordeeld dat: "*(…) het belang van een juiste belastingheffing en bestrijding van belastingontwijking [dient, VDS] te worden afgewogen tegen het belang van een zuiver rechtsstatelijk, normconform handelen van de Staat. Die belangenafweging dient te voldoen aan normen van subsidiariteit en proportionaliteit*".

100 In vergelijkbare zin: L.G.M. Stevens, Belastingontduiking moet worden aangepakt, maar niet ten koste van de rechtsstaat, FD 16 december 2019, https://fd.nl/opinie/1328088/belastingontduiking-moet-worden-aangepakt-maar-niet-ten-koste-van-de-rechtsstaat (online, geraadpleegd op 3 maart 2020).

101 Dat er weinig zaken bekend zijn wil overigens niet zeggen dat dit in het geheel niet zou kunnen voorkomen.

worden verlaten en aansluiting moet worden gezocht bij de genuanceerdere benadering in het strafrecht;[102] hij stelt dat onder de werking van art. 359a Sv bij bewijsuitsluiting de strafrechter de gevolgen moet laten afhangen van de uitkomst van een belangenafweging. Hierbij verwijst hij naar het arrest NJ 2013/308. In dat arrest zijn drie mogelijke gronden voor bewijsuitsluiting door de strafrechter geformuleerd:[103]

1. indien dat noodzakelijk is ter verzekering van het recht van de verdachte op een behoorlijk proces in de zin van art. 6 EVRM;
2. in gevallen waarin art. 6 EVRM niet (rechtstreeks) aan de orde is, en waarin een ander belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in aanzienlijke mate is geschonden, en uitsluiting van het als gevolg daarvan verkregen bewijs noodzakelijk is als middel om toekomstige vergelijkbare vormverzuimen te voorkomen en een krachtige stimulans te laten bestaan tot handelen in overeenstemming met de voorgeschreven norm; en
3. in andere gevallen indien sprake is van de – zeer uitzonderlijke – situatie dat het desbetreffende vormverzuim een structureel karakter heeft en de verantwoordelijke autoriteiten zich, vanaf het moment waarop dit structurele verzuim hun bekend moet zijn geweest, onvoldoende inspanningen hebben getroost overtredingen van het desbetreffende voorschrift te voorkomen.

Hoewel het betoog van A-G Wattel betrekking had op een nuancering van het 'zozeer indruist'-criterium in het belastingrecht en dit (vooralsnog) niet is gevolgd door de belastingkamer van de Hoge Raad, lijkt het laatste woord hierover nog niet gezegd. Toegepast op de strikte fiscale geheimhoudingsverplichting zou immers betoogd kunnen worden dat op basis van deze gronden het gebruik van fiscale informatie – dat in strijd met de fiscale geheimhoudingsverplichting van art. 67 AWR is gebruikt – buiten beschouwing moet worden gelaten, ongeacht of sprake is van gebruik voor punitieve doeleinden. Het uitsluiten van dergelijk bewijsmateriaal in het bestuursrecht kan weliswaar afbreuk doen aan de waarheidsvinding, maar daarmee zal naar mijn mening wel een krachtig signaal worden afgeven over het belang van art. 67 AWR. Hiermee kan (stelselmatig) onrechtmatig handelen van bestuursorganen worden voorkomen.

4.3.4.2 De één overheid-gedachte?

Met de één overheid-gedachte op het netvlies zullen de gevolgen van onrechtmatig verstrekking c.q. ontvangst van fiscale gegevens sneller moeten worden toegerekend aan het ontvangende bestuursorgaan;[104] burgers en bedrijven moeten er op kunnen vertrouwen dat ingeval (in het kader van de één overheid-gedachte) fiscale gegevens binnen de overheid worden gebruikt voor andere doeleinden, dit niet-fiscale gebruik deugdelijk en transparant is gemotiveerd, het een wettelijke grondslag heeft en zichtbaar een belangenafweging is gemaakt waaruit blijkt dat verdere verspreiding met het oog op andere publieke taken

102 Conclusie A-G P.J. Wattel van 28 mei 2014, ECLI: NL:PHR:2014:521, BNB 2015/173, par. 10.21 en par. 10.22.

103 HR (strafkamer) 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, NJ 2013/308, r.o. 2.4.4-2.4.6. Vergelijk: HR (strafkamer) 1 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:1889, r.o. 2.4.1-2.4.4 waarin de tweede en de derde categorie door de Hoge Raad worden samengevoegd.

104 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 6, par. 2.5.

die gewichtig genoeg zijn om dat te rechtvaardigen.[105] Bij de beoordeling van het 'zozeer indruist'-criterium zou het dus niet alleen moeten gaan om het onrechtmatige wijze verkrijgen van fiscale gegevens door het ontvangende bestuursorgaan dat de fiscale gegevens wil verwerken, maar ook om het onrechtmatig handelen van de partij die de fiscale gegevens verstrekt.[106] Onrechtmatig handelen van het ontvangende bestuursorgaan zelf leidt nu al eerder tot bewijsuitsluiting dan strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs.[107] Dat het ontvangende bestuursorgaan de (fiscale) gegevens rechtmatig had kunnen ontvangen is dan niet langer relevant.[108] In zijn noot bij het hiervoor al genoemde tweede tipgeversarrest merkt Happé op dat de Hoge Raad vasthoudt aan de eis dat overheidsdienaren niet direct of indirect betrokken mogen zijn geweest bij de onrechtmatige verkrijging van de gegevens.[109] Juist door de vereenzelviging als gevolg van de één overheid-gedachte dient ook het onrechtmatig verstrekken van fiscale gegevens veel eerder aan het ontvangende bestuursorgaan te worden toegerekend.[110] De vraag of de fiscale gegevens rechtmatig konden worden ontvangen zou echter wel weer relevant kunnen zijn.[111]

4.3.4.3 Meer aandacht voor privacy?

Een andere ontwikkeling is de toenemende aandacht voor privacy en de invloed van Europese jurisprudentie. De vraag rijst of de aandacht voor privacy en de invloed van Europese jurisprudentie in de nabije toekomst niet eerder gaan leiden tot het uitsluiten van (bestuursrechtelijk) onrechtmatig verstrekte fiscale gegevens. In het WebMindLicenses-arrest van het HvJ EU is beslist dat het fiscaal gebruik van gegevens uit een strafrechtelijke procedure buiten beschouwing moeten worden gelaten ingeval deze gegevens zijn verkregen in strijd met het Unierecht.[112] Ditzelfde geldt als de rechter niet in staat is te beoordelen of het bewijs in overeenstemming met het Unierecht is verkregen. Betoogd kan worden dat met het WebMindLicenses-arrest van het HvJ EU een nieuwe norm is neergezet waardoor het

105 Vergelijk: Handelingen II 1986/87, blz. 2845 waar wordt stilgestaan bij het Codinos-arrest uit de jaren 30 van de vorige eeuw: iemand die profiteert of gebruik maakt van een onrechtmatige daad van een ander zou daarmee zelf ook onrechtmatig handelen.

106 Veelal is de Belastingdienst de verstrekkende partij. Vergelijk: Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2351, V-N 2021/11.16 over de uitsluiting van op grond van art. 55 AWR van het OM verkregen informatie uit Hong Kong; het onrechtmatige handelen van het OM werd bij de beoordeling van het 'zozeer indruist'-criterium toegerekend aan de inspecteur. Zie over de doorlevering van gegevens: Hoofdstuk 7, par. 4.1.2.

107 Schuurmans verwijst hiervoor naar Embregts 2003, blz. 288 en Albers 2014, blz. 93 (Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, Ars Aequi, mei 2017, blz. 391, par. 2.3).

108 Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, Ars Aequi, mei 2017, blz. 391, par. 2.3). Vergelijk: H10, par. 2.3.5 inzake het verstrekken van gegevens aan de Autoriteit woningcorporaties.

109 HR 8 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1715, BNB 2020/41 met noot R.H. Happé, par. 4 en par. 7.

110 Vergelijk: de gezamenlijke verwerkingsverantwoordelijkheid van art. 26 AVG. Zie ook: M.J.J.P. Luchtman, Samenwerkingsverbanden en de strafrechtspleging, TBS&H 2020, nr. 5, par. 4.3 over het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden.

111 Bijvoorbeeld: bestuursorgaan A levert onrechtmatig fiscale informatie spontaan door aan bestuursorgaan B terwijl bestuursorgaan B dit ook rechtmatig van de inspecteur had kunnen ontvangen. Het uitsluiten van de onrechtmatige verstrekte gegevens zou dan wellicht te verstrekkend kunnen zijn.

112 HvJ EU 17 december 2015 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832, BNB 2016/55.

Nederlandse 'zozeer indruist'-criterium drastisch wordt ingeperkt.[113] Net als BNB 1992/306 ziet het WebMindLicenses-arrest, weliswaar binnen de werkingssfeer van het Handvest EU, op het uitsluiten van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in het belastingrecht door schending van het recht op privacy (art. 7 Handvest EU en het daarmee corresponderende art. 8 EVRM), maar dit zal op termijn ongetwijfeld doorwerken in het gehele bestuursrecht.[114]

4.3.4.4 Fundamentele rechten?

Schuurmans noemt als ontwikkeling de invloed van de fundamentele grondrechten bij de toepassing van het 'zozeer indruist'-criterium.[115] Hierbij gaat het volgens haar niet alleen om art. 6 en art. 8 EVRM, maar ook om het Handvest EU.[116] Aan de hand van de jurisprudentie concludeert zij dat de schending van een fundamenteel recht in het bestuursrecht een ernstige rechtsinbreuk is die 'zozeer indruist' tegen hetgeen van een fatsoenlijke overheid mag worden verwacht, dat dit onder alle omstandigheden moet worden uitgesloten.[117] Onregelmatigheden bij de verwerking van fiscale gegevens waardoor de privacy wordt geschonden – hetgeen juist met de fiscale geheimhoudingsplicht zou moeten worden beschermd – zal naar verwachting in de toekomst eerder leiden tot bewijsuitsluiting bij het ontvangende bestuursorgaan.[118] In dit kader kan de fiscale strafzaak tegen sushiketen Sumo – waar de officier van justitie documentairemakers had laten meelopen tijdens het opsporingsonderzoek – niet onvermeld

113 Vergelijk: M.J.J.P. Luchtman, Samenwerkingsverbanden en de strafrechtspleging, TBS&H 2020, nr. 5, par. 4.3, blz. 233 die opmerkt: "*Het is een vrij stevig oordeel dat sterk afwijkt van wat er in Nederland geldt*".

114 In zijn noot bij het arrest merkt Haas terecht op dat een onderscheid tussen zaken die vallen binnen de werkingssfeer van het Handvest EU en zuiver interne situaties ongewenst is (HvJ EU 17 december 2015 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832, BNB 2016/55 met noot F.J.P.M. Haas). Ook Barkhuysen, Van Emmerik en Vervorst constateren in hun noot bij het arrest dat het HvJ EU een strengere maatstaf hanteert ten aanzien van de uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs dan (de toepassing van) het in de Nederlandse bestuursrechtspraak gebruikelijke 'zozeer indruist'-criterium (HvJ EU 17 december 2015 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832, AB 2016/393 met noot T. Barkhuysen, M.L. van Emmerik en J.C. Vervorst). Widdershoven constateert dat deze tweesporigheid niet ter discussie staat, maar vraagt zich af of het werken met twee sets van rechtsbeginselen in de verdere toekomst verstandig is (Widdershoven 2014, blz. 21). Anders: Fierstra in zijn noot bij HvJ EU 17 december 2015 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832, EHRC 2016/107 met noot M. Fierstra.

115 Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, Ars Aequi, mei 2017, blz. 392, par. 3.1.

116 Vergelijk: Widdershoven die ingaat op de reikwijdte van art. 47 Handvest EU dat, anders dan art. 6 EVRM, niet is beperkt tot bestuursrechtelijke zaken waarin een criminal charge aan de orde is maar geldt voor alle zaken binnen het toepassingsgebied van het Unierecht (Widdershoven 2014, blz. 12).

117 Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, Ars Aequi, mei 2017, blz. 393, par. 3.1. Volgens haar gaat de Nederlandse bestuursrechter hiermee verder dan de strafrechter en het EHRM. Vergelijk: Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 november 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:7501 inzake onrechtmatig meegenomen ordner tijdens een huisbezoek waardoor sprake was van een inbreuk op de persoonlijke levenssfeer ex art. 8 EVRM. Omdat nadien succesvol het verschoningsrecht van art. 53 AWR werd ingeroepen kwam het hof niet meer toe aan de beoordeling van de inbreuk op de privacy (Hof 's-Hertogenbosch 25 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1566).

118 Zie uitgebreider over privacy: Hoofdstuk 3, par. 2.1.

blijven.[119] Niet de geconstateerde inbreuk op de persoonlijke levenssfeer (en daarmee de schending van de fiscale geheimhoudingsplicht), maar het bewust verzwijgen van de documentaire voor de verdachten zorgde ervoor dat geen straf of maatregel werd opgelegd.[120] Schuurmans ziet tevens een ontwikkeling in de veranderende aard van het bestuurlijk toezichtonderzoek waarbij in toenemende mate ingrijpende onderzoeksmiddelen worden ingezet waardoor de aard van het toezicht richting opsporing opschuift.[121] Ingrijpendere inbreuken op de privacy hebben volgens haar op grond van art. 8 EVRM een meer precieze wettelijke grondslag nodig.[122] Ontbreken de nodige waarborgen, dan zou dat volgens haar tot gevolg hebben dat de informatie als onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal kwalificeert dat op basis van het 'zozeer indruist'-criterium moet worden uitgesloten.

4.4 Verhouding Wob – AWR

Met de herziening van art. 67 AWR in 2008 werd tevens de verhouding tussen de fiscale geheimhoudingsplicht en de Wob (eindelijk) geregeld.[123] Al in 1998 werd geconstateerd dat aanscherping van art. 67 AWR nodig was door de toenemende spanning tussen de openbaarheidsverplichting van de Wob en de fiscale geheimhoudingsplicht.[124] In 1984 had de ARRvS namelijk geoordeeld dat Wob niet door de geheimhoudingsplicht uit de AWR opzij kon worden gezet en dat bij verzoeken om ontheffing aansluiting zou moeten worden gezocht bij de maatstaven van de Wob.[125] Eerder was al door de ARRvS beslist dat verzoeken om inzage in het eigen belastingdossier met toepassing van de Wob niet mocht worden geweigerd met een beroep op art. 67 AWR (oud).[126] Volgens de Staatssecretaris van Financiën was de Wob echter niet bedoeld en niet geschikt voor belastingplichtigen om informatie over henzelf op te vragen. Volgens hem impliceerde de Wob dat bij openbaarmaking de

119 Nieuwsbericht Rechtbank Rotterdam van 23 juli 2020, Integriteit strafproces door OM in gevaar gebracht in belastingzaak horecaconcern, https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Rechtbanken/Rechtbank-Rotterdam/Nieuws/Paginas/Integriteit-strafproces-door-OM-in-gevaar-gebracht-in-belastingzaak-horecaconcern.aspx (online, geraadpleegd op 9 november 2020) en Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 23 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6587.

120 Het OM zag echter geen aanleiding om over te gaan tot strafrechtelijke vervolging van de officier van justitie wegens schending van de geheimhouding (nieuwsbericht OM van 17 maart 2021, Geen strafvervolging van officieren na klacht van verdachten in grote fraudezaak, https://www.om.nl/actueel/nieuws/2021/03/17/geen-strafvervolging-van-officieren-na-klacht-van-verdachten-in-grote-fraudezaak (online, geraadpleegd op 26 maart 2021)).

121 Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, Ars Aequi, mei 2017, blz. 389.

122 Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, Ars Aequi, mei 2017, blz. 397.

123 Zie: Hoofdstuk 3, par. 1.1.

124 Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 maart 1998, nr. WJB 98/46, V-N 1998/19.6. De redactie Vakstudie Nieuws stelt in haar aantekening dat: "*De staatssecretaris wil met andere woorden de fiscale geheimhouding volledig 'Wob-proof'* maken". Vergelijk: brief Staatssecretaris van Financiën van 12 maart 2001, Kamerstukken II 2000/01, 27 400 IXB, nr. 27, blz. 1. Zie ook: Daalder 2015, blz. 212-213.

125 ARRvS 26 juli 1984, ECLI:NL:RVS:1984:AP3377, BNB 1985/47. Vergelijk: P.D.A. Claessen, De wet openbaarheid van bestuur en de belastingplichtige WFR 1985/959.

126 ARRvS 22 november 1982, ECLI:NL:RVS:1982:AP2763, BNB 1985/33. Vergelijk: ARRvS 16 januari 1984, ECLI:NL:RVS:1984:AM8545, BNB 1985/34, ARRvS 31 juli 1984, ECLI:NL:RVS:1984:AP3404, BNB 1985/35 en ARRvS 29 april 1986, ECLI:NL:RVS:1986:AM9600, V-N 1986/1801.

gegevens niet alleen voor de verzoeker, maar voor iedereen toegankelijk zou zijn.[127] Met de wijziging van art. 67 AWR, waarvoor Van Leijenhorst[128] al in 1999 een voorzet had gegeven, werd een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter beoogd die zou prevaleren boven de Wob.[129] In de literatuur werd getwijfeld of, met de wetswijziging, de fiscale geheimhoudingsplicht als lex specialis voorrang zou hebben op de gegevensverstrekking op grond van de Wob.[130] De ABRvS heeft echter geoordeeld dat de fiscale geheimhoudingsbepaling, zoals deze bepaling sinds 1 januari 2008 luidt, een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter is die prevaleert boven de Wob.[131]

Rechtbank Gelderland heeft in een Wob-procedure bevestigd dat het logischerwijs wel moet gaan om fiscale informatie waarop de fiscale geheimhoudingsplicht rust.[132] In die casus had de gemeente Utrecht de gevraagde informatie niet verkregen in het kader van uitvoering van de (gemeentelijke) belastingwet (en evenmin verkregen van een met de uitvoering van de belastingwet belast orgaan), maar verkregen in het kader van een exploitatievergunning. Hierdoor was art. 67 AWR niet van toepassing en diende openbaarmaking te worden getoetst aan de Wob. In 2019 is de ABRvS 'omgegaan' en oordeelde de ABRvS dat tegen een afwijzing van een verzoek om informatie op grond van de Wob (waarbij onder verwijzing naar art. 67 AWR gegevens worden geweigerd) rechtsbescherming moet worden geboden middels bezwaar en beroep.[133] Het is dus uiteindelijk de bestuursrechter die beslist of in een Wob-procedure terecht een beroep is gedaan op art. 67 AWR.

4.5 De (indirecte) rechtsbescherming

Binnen het gesloten stelsel van rechtsmiddelen staat tegen een beslissing op grond van art. 67 AWR geen bezwaar en beroep bij de (fiscale) bestuursrechter open. Hierdoor resteert in voorkomende gevallen de civiele rechter bij geschillen over art. 67 AWR.[134]

127 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 26-27. Zie uitgebreider: A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, De Wet openbaarheid van bestuur, FED 1994/411.

128 G.J. van Leijenhorst, Belastingbeleid, WFR 1999/401. Hij stelde voor dat de nieuwe bepaling zou moeten aangeven in welke gevallen de geheimhoudingsplicht niet gold en in welke gevallen en onder welke voorwaarden ontheffing mogelijk zou zijn.

129 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 27. Dit was volgens de parlementaire geschiedenis van de Wob ook de bedoeling (motie Van der Sanden c.s., Handelingen II 1976/1977, blz. 3276).

130 Zie bijvoorbeeld: Feteris 2007, blz. 295, P. Fortuin, Geheimhoudingsplicht Belastingdienst en verkorting beslistermijnen, NTFR-B 2008/4, E. Thomas in zijn commentaar bij NTFR 2011/1271 en R. Steenman, Fiscus, wat weet u van mij? Over (on)mogelijkheden om fiscale informatie op te vragen die op de aanvrager zelf betrekking heeft, WFR 2012/265.

131 ABRvS 14 april 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BM1041, JB 2010/137 met annotatie G. Overkleeft-Verburg. Vergelijk: ABRvS 30 juni 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BM9675, AB 2010/239 waarin dit eveneens werd bevestigd voor art. 1:89 Wft. Zie ook: memo inzagerecht in het controledossier (2018), blz. 2.

132 Rechtbank Gelderland 25 juli 2014, ECLI:NL:RBGEL:2014:7450, r.o. 7.

133 ABRvS 2 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3318, r.o. 5.1 en in vergelijkbare zin ABRvS 29 januari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:267. Tegen een Wob-verzoek dat werd afgewezen op grond van art. 67 AWR stond voorheen geen beroep open bij de (fiscale) bestuursrechter, maar was alleen nog een vordering bij de burgerlijke rechter mogelijk (ABRvS 14 april 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BM1041, JB 2010/137 en HR 13 mei 2016, ECLI:NL:HR:2016:830, FED 2016/82). Zie uitgebreider: L.J. Boone, Belastinggerelateerde informatieverzoeken en de fiscale geheimhoudingsplicht, Belastingblad 2016/261.

134 Vergelijk o.a.: HR (civiele kamer) 14 mei 1964, ECLI:NL:HR:1964:15, NJ 1964/430, HR 7 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1256, V-N 2017/37.5 en ABRvS 2 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3318.

Het is de vraag of het voor bezwaar vatbaar maken van besluiten op grond van art. 67 AWR wenselijk is.[135] Met de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsplicht wordt – anders dan bijvoorbeeld een belastingaanslag – immers beoogd de belangen van zowel belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden als de inspecteur te beschermen.[136] Aan het moeten voorleggen van geschillen omtrent art. 67 AWR aan de civiele rechter kleven enerzijds enkele haken en ogen.[137] Anderzijds wordt met het voor bezwaar vatbaar maken van geschillen omtrent art. 67 AWR het risico gelopen dat deze procedures worden aangegrepen als vertragingsinstrument.[138] Daarnaast bestaat de kans op 'dubbele' procedures; een deel van de procedures zal bijvoorbeeld gaan over het verstrekken van fiscale informatie aan andere bestuursorganen waarbij de rechtsbescherming – weliswaar indirect – al is geregeld.[139] Het is de vraag of dit uiteindelijk de rechtsbescherming ten goede komt. De Bont heeft een open stelsel voor ogen, tenzij de wetgever expliciet heeft bepaald dat er geen rechtsmiddel openstaat.[140] Hierdoor gaan besluiten op het gebied van belastingen behoren tot de absolute rechtsmacht van de belastingrechter. Nader (praktijk)onderzoek moet uitwijzen of het voor bezwaar vatbaar maken van beschikkingen op grond van art. 67 AWR wenselijk en haalbaar is, of dat bijvoorbeeld een kennisgevingsprocedure voldoende rechtsbescherming biedt. Dit vergt een (fiscaliteit-overstijgende) afweging van enerzijds de privacybeginselen en het beginsel van effectieve rechtsbescherming en anderzijds de beginselen van zorgvuldigheid en evenredigheid en de beginselen van effectiviteit en efficiëntie. Dit moet leiden tot een optimale balans tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming.[141] Hierbij dient ook de rechtsbescherming in internationaal verband en het nationale bestuursrecht te worden meegenomen; zo kan bijvoorbeeld op grond van het Berlioz-arrest van het HvJ EU een betrokkene de rechtmatigheid van een inlichtingenverzoek

135 Het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming van art. 26 AWR staat overigens al jarenlang ter discussie (vide: de verwijzingen opgenomen in Vakstudie Algemeen Deel, commentaar op art. 26 AWR, aant. 2.2 (online, geraadpleegd op 21 maart 2020)). Vergelijk: het commentaar van De Bont die zich afvraagt of de stapeling van procedures en pre-procedures wel nodig is (HR 15 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1785, BNB 2020/30, met noot G.J.M.E. de Bont, par. 1 en par. 4).

136 Deze belangen kunnen met elkaar botsen. Bij belastingaanslagen hebben de belastingplichtige en de inspecteur exact hetzelfde belang: het opleggen van de juiste belastingaanslag.

137 Zie o.a.: M.W.C. Feteris, Rechtsbescherming door de belastingrechter anno 2016, WFR 2017/29, par. 2.3 en G.J.M.E. de Bont, Praktische fiscale rechtsbescherming, alle fiscale geschillen uitsluitend bij de belastingrechter, NTFR 2021/1329.

138 Hierbij kan worden gedacht aan een inspecteur die in een geschil over een informatiebeschikking nog even de spreekwoordelijke kaarten tegen de borst wil houden. Een belanghebbende zou kunnen procederen over de vraag of het verstrekken van deze informatie noodzakelijk is voor uitvoering van de belastingwet terwijl de belastingrechter – in een procedure over de informatiebeschikking – de toepassing van art. 8:29 Awb al kan toetsen (vergelijk: Hof Den Haag 10 maart 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:462 en Hof 's-Hertogenbosch (geheimhoudingskamer) 27 juli 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:3632).

139 Hierbij kan worden gedacht aan een voorgenomen verstrekking door de inspecteur aan de Inspectie SZW van fiscale gegevens. Nog los van de vraag of de fiscale gegevens – door een jarenlange fiscale procedure – nog tijdig aan de Inspectie SZW verstrekt kunnen worden, zou in een procedure over het besluit (op basis van de fiscale gegevens) dat de Inspectie SZW neemt de rechtmatigheid van de verstrekking van de fiscale gegevens door de inspecteur eveneens aan de orde gesteld kunnen worden.

140 G.J.M.E. de Bont, Praktische fiscale rechtsbescherming, alle fiscale geschillen uitsluitend bij de belastingrechter, NTFR 2021/1329.

141 Vergelijk: het rapport Burgers beter beschermd (2021), blz. 116.

(marginaal) laten toetsen.[142] Dat compenseert de afgeschafte kennisgevingsprocedure uit de WIB, ooit bedoeld om de geheimhouding te waarborgen, in ieder geval gedeeltelijk.[143] A-G Kokott heeft tevergeefs gepleit dat – gezien art. 47 Handvest EU – alle betrokkenen (niet alleen de informatieplichtige, maar ook de belastingplichtige en betrokken derden) rechtsmiddelen moeten kunnen aanwenden bij een inlichtingenverzoek uit het buitenland.[144] Het HvJ EU oordeelde echter dat art. 47 Handvest EU zich niet verzet tegen het uitsluiten van een beroepsmogelijkheid door de belastingplichtige – tegen wie in de andere lidstaat een onderzoek loopt – tegen het inlichtingenverzoek.[145] Rechtsbescherming wordt volgens het HvJ EU geboden in de belastingprocedure waarin die informatie door de ontvangende staat van de desbetreffende belastingplichtige wordt gebruikt.[146] In lijn met deze uitspraak vond de Staatssecretaris van Financiën het niet nodig om – bij internationale gegevensuitwisseling – rechtsbescherming te bieden aan de belastingplichtige.[147] In het vervolg van deze paragraaf komen enkele onderwerpen aan bod die eveneens relevant zijn bij de beoordeling van de rechtsbescherming in het kader van art. 67 AWR.

4.5.1 'Kan'-bepalingen en onttrekkingsmogelijkheden

Art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR bepaalt dat de fiscale geheimhoudingsplicht niet van toepassing is ingeval enig wettelijk voorschrift tot de bekendmaking verplicht. Er zijn echter wettelijke voorschriften die als 'kan'-bepaling zijn geformuleerd. In het licht van art. 67 AWR behoeven deze bepalingen een nadere toelichting. Is in art. 54, eerste lid, Wet Suwi voor de Belastingdienst nog een verplichting opgenomen om desgevraagd informatie te verstrekken, het tweede lid bepaalt dat een ieder uit eigen beweging die informatie 'kan' verstrekken. Deze spontane informatieverstrekking is niet op de Belastingdienst van toepassing. Het is immers een keuzemogelijkheid en géén verplichting in de zin van art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR. Juist vanwege het ontbreken van enige verplichting is met ingang van 1 januari 2014 art. 54, zesde lid, Wet Suwi in werking getreden die de

142 HvJ EU 16 mei 2015 (Berlioz), ECLI:EU:C:2017:373 en ABRvS 12 februari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:453, BNB 2020/73. Zie ook: W. Boei en J.A.R. van Eijsden, De introductie van het bestuurlijk rechtsoordeel in het belastingrecht, WFR 2020/144 en B.F.M. de Koning & L.C. de Jager, Buitenwettelijke rechtsbescherming voor dienstverleningslichamen bij internationale gegevensuitwisseling, WFR 2020/145.

143 Art. 5, tweede lid, WIB (oud) en art. 7, derde lid, WIB (oud). De invoering van de kennisgevingsprocedure paste (destijds) volgens de Staatssecretaris van Financiën in de Nederlandse opvatting om privacy en individuele rechtsbescherming in zo breed mogelijke zin zeker te stellen (MvA, Kamerstukken II 1984/85, 18 852, nr. 6, blz. 13). Zie ook: K.R.C.M. Jonas en J.A.R. van Eijsden, De kennisgeving vooraf bij internationale uitwisseling verdwijnt. En daarmee de rechtsbescherming ook! WFR 2013/1180. Langereis merkte hier ooit over op: "*Zo is het naar ik meen niet aanvaardbaar dat een belanghebbende geen bezwaar kan maken tegen het verstrekken door de Nederlandse fiscus van gegevens aan buitenlandse administraties, en vaak zelfs niet eens zal weten dat deze gegevens verstrekt worden. Het belang is vooral gelegen in het geheimhouden van gewichtige commerciële gegevens en bedrijfsgeheimen. Art. 67 AWR is in dat opzicht lacuneus te noemen*" (Ch.J. Langereis in: Verslag, Kamerstukken II 1984/85, 17 050, nr. 33, blz. 5). Vergelijk: Cahiers de Droit International (vol. 105b) 2020, blz. 340.

144 Conclusie A-G J. Kokott van 2 juli 2020, ECLI:EU:C:2020:516.

145 HvJ EU 6 oktober 2020 (B e.a./Luxemburg), ECLI:EU:C:2020:795, FED 2021/14, r.o. 105.

146 HvJ EU 6 oktober 2020 (B e.a./Luxemburg), ECLI:EU:C:2020:795, FED 2021/14, r.o. 80-84. Vergelijk: M. Ruigrok & L.M.A. van den Berg, Internationale uitwisseling van informatie: een sprankje hoop op fiscale rechtsbescherming? TFB 2021/1-5.

147 Brief Staatssecretaris van Financiën van 1 april 2021 (Internationaal fiscaal (verdrags)beleid), Kamerstukken I 2020/21, 25 087, nr. P, antwoord op vragen 2-4.

Belastingdienst verplicht om spontaan informatie te verstrekken.[148] Vergelijkbaar is de aangiftebevoegdheid van art. 161 Sv. Anders dan de aangifteverplichtingen van art. 160 Sv (zeer ernstige misdrijven) en art. 162 Sv (ambtsmisdrijven) is bij art. 161 Sv geen sprake van een wettelijke verplichting, zodat art. 67 AWR onverkort van toepassing blijft. Teneinde rechtmatig gebruik te kunnen maken van deze aangiftebevoegdheid is in art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 een generieke ontheffing van de geheimhoudingsplicht verleend.[149] Om dezelfde reden is de 'kan'-bepaling uit art. 5.2.3 WMO 2015 dan ook zinledig.[150]

Hiermee vergelijkbare situaties – dat een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject zich kan onttrekken aan een wettelijke verplichting – doen zich ook voor. Ingeval de inspecteur de mogelijkheid heeft zich aan een informatieverplichting te onttrekken, volgt logischerwijs – gezien de strikte geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR – dat hij ook geen andere keuze heeft dan van die mogelijkheid gebruik te maken teneinde zijn verplichting tot geheimhouding te verzekeren.[151] Een voorbeeld hiervan is het in Hoofdstuk 3 genoemde Nationaal Archief;[152] juist vanwege de expliciet geboden mogelijkheid om fiscale gegevens te vernietigen, waardoor de strikte fiscale geheimhouding wordt gewaarborgd, kan er in principe niet meer voor worden gekozen om aan deze fiscale gegevens een archiefbestemming te geven (historisch, statistisch of wetenschappelijk doel). Ook de exhibitieplicht van art. 843a Rv kan worden beperkt ingeval op de gevraagde stukken geheimhouding rust.[153] In een civiele procedure over aansprakelijkheidstelling voor openstaande belastingschulden legde het hof – onder verwijzing naar art. 67 AWR – geheimhouding op aan de ontvangende partij met betrekking tot de gevraagde stukken.[154] Hetzelfde speelt bij de in Hoofdstuk 3 behandelde op de zaak betrekking hebbende stukken van art. 8:42 Awb.[155] Ook hier heeft de inspecteur – gezien de strikte, fiscale geheimhoudingsbepaling – geen keuzevrijheid,

148 Wet van 9 oktober 2013 tot wijziging van de Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen en enige andere wetten in verband met fraudeaanpak door gegevensuitwisselingen en het effectief gebruik van binnen de overheid bekend zijnde gegevens, Kamerstukken II 2012/13, 33 579, Stb. 2013, 405. Vergelijk: art. 107, zevende lid, Vreemdelingenwet 2000 creëert een bevoegdheid, maar geen verplichting om spontaan informatie te verstrekken.

149 Art. 43c, eerste lid, onderdeel l, ten derde, Uitv. Reg. AWR 1994. In art. 43c, tweede lid, Uitv. Reg. AWR 1994 is daarom een uitzondering op de hoofdregel (informatie wordt verstrekt op verzoek) opgenomen. Vergelijk: art. 126nd, tweede lid, Sv jo. art. 96a Sv en art. 218 Sv en het beleid zoals opgenomen in par. 5.4.1 Instructie informatieverstrekking (2020).

150 Art. 5.2.3 WMO 215 bepaalt dat de Belastingdienst bevoegd is uit eigen beweging en desgevraagd verplicht is relevante informatie te verstrekken. Deze bevoegdheidsregeling wordt door art. 67 AWR tenietgedaan.

151 Een uitzondering hierop betreft de informatieverplichting van art. 27 Wet BIBOB die een eventuele geheimhoudingsplicht doorbreekt. Deze verplichting vervalt ingeval sprake is van een zwaarwegend belang. Uit de parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat art. 67, AWR geen zwaarwegend belang is (MvT, Kamerstukken II 1999/00, 26 883, nr. 3, blz. 74-75).

152 Hoofdstuk 3, par. 6.4.3.

153 Vergelijk: Hof Den Haag (civiele kamer) 18 juni 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:1409, r.o. 24 waarin een notaris via een civiele procedure een brief van de Belastingdienst aan het BFT vorderde om zich te kunnen verweren tegen de tuchtrechtelijke procedure. De vordering werd – gezien art. 67 AWR – afgewezen. Voor een nadere belangenafweging was geen plaats meer.

154 Hof Amsterdam (civiele kamer) 15 december 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:3461, V-N 2021/9.20, r.o. 3.16-3.17. In de aantekening bij het arrest vraagt de redactie Vakstudie Nieuws zich af of dit niet art. 67 IW 1990 moet zijn. Het hof heeft de bevoegdheid om geheimhouding op te leggen op grond van art. 28 Rv. Vergelijk: art. 49, zesde lid, IW 1990.

155 Hoofdstuk 3, par. 5.4.

maar een verplichting om in voorkomende gevallen een beroep te doen op art. 8:29 Awb teneinde zich te onttrekken aan de verplichting van art. 8:42 Awb.[156] Hiermee vergelijkbaar is de eerbiediging van de door de verwijzende belastingrechter toegekende anonimiteit bij het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ EU of het EHRM.[157] Voor het hierna te behandelen verschoningsrecht van de belastingambtenaar die als getuige wordt opgeroepen, geldt eveneens dat hij geen keuzevrijheid heeft en in principe een beroep moet doen op het aan hem toekomende wettelijk verschoningsrecht.[158] Ingeval de belastingambtenaar desalniettemin om hem moverende redenen toch zou willen getuigen is daarvoor een individuele ontheffing van de geheimhouding vereist.

4.5.2 Verschoningsrecht voor belastingambtenaren[159]

Het verschoningsrecht voor belastingambtenaren die als getuigen worden opgeroepen in het (fiscale) strafrecht, het bestuursrecht en het civiele recht is een specifieke verschijningsvorm van de hiervoor behandelde onttrekkingsmogelijkheid. De stringente fiscale geheimhoudingsbepaling wordt versterkt door het verschoningsrecht van belastingambtenaren.[160] Het afleggen van een getuigenis in een fiscale (straf)procedure door een belastingambtenaar is aan te merken als uitvoering van de belastingwet.[161] In het BFB wordt de belastingambtenaar echter op voorhand 'opgedragen' om in principe geen beroep te doen op het hem toekomende verschoningsrecht in niet-fiscale strafprocedures en bestuurlijke procedures.[162] Deze instructie is opmerkelijk omdat het verschoningsrecht toekomt aan de getuige – het individu – en niet aan de Belastingdienst of de Staatssecretaris van Financiën.[163] Gezien de strikte fiscale

156 Ook de bepalingen van art. 5:16 en art. 5:17 Awb worden soms genoemd. Uit een beperkt (literatuur) onderzoek kan worden afgeleid dat deze inlichtingenverplichtingen niet is bedoeld om gegevens op te vragen bij andere bestuursorganen (Van der Meulen 2014, blz. 116 en Schueler & Widdershoven 2014, blz. 116). Voor inspecteur zal echter art. 5:20, tweede lid, Awb gelden (O.J.D.M.L. Jansen, commentaar op art. 5:20 Awb, aant. 2.2.4 Module Algemeen Bestuursrecht (online, geraadpleegd op 20 maart 2020) noemt de belastingambtenaar als een van de verschoningsgerechtigden).

157 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 9, par. 4.1 en par. 4.2.

158 Zie uitgebreider: par. 5.3.

159 Alle aan de fiscale geheimhoudingsplicht onderworpen subjecten kunnen een beroep doen op het verschoningsrecht. Omdat de bepalingen uit het BFB zich beperken tot ambtenaren wordt in deze subparagraaf consequent de term 'belastingambtenaar' gebruikt.

160 HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschueren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277, r.o. 3.4. Vergelijk: R.G. Leether, opdat niet geopenbaard worde wat verborgen diene te blijven, WFR 1992/6011.

161 Vergelijk: art. 62 AWR en par. 24, eerste en tweede lid, BFB. Op het verschoningsrecht wordt – behoudens uitzonderlijke situaties – geen beroep gedaan in fiscale (straf)procedures. Zie o.a.: Verburg 1975, blz. 229 en HR 18 december 2015 (eerste tipgeversarrest), ECLI:NL:HR:2015:3600, BNB 2016/39, r.o. 2.7.1 en r.o. 2.7.2 waar de Hoge Raad – in een overweging ten overvloede – oordeelt dat ook aan belastingambtenaren in fiscale zaken een verschoningsrecht toekomt. Vergelijk: de (tweede) conclusie van A-G R.L.H. IJzerman van 21 augustus 2015, ECLI:NL:PHR:2015:1477 over het door de getuigen in de tipgeverszaak ingestelde cassatieberoep (het cassatieberoep werd niet-ontvankelijk verklaard omdat de getuigen niet beroepsgerechtigd waren (HR 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3604, BNB 2016/40)).

162 Par. 24, eerste lid, BFB. Dat zou slechts anders zijn ingeval niet alleen zijn kennis wordt gevraagd ten aanzien van de verdachte(n) of betrokkene(n), maar die kennis ook de belangen van niet betrokken derden raakt (par. 24, tweede lid, BFB). Vergelijk: Instructie informatieverstrekking (2020), par. 5.2, blz. 12-14).

163 Vergelijk: de beantwoording van Kamervragen naar aanleiding van de hofuitspraak die zou leiden tot het eerste tipgeversarrest waarin uitdrukkelijk wordt gesproken over 'voorlichten' en 'zelf

geheimhoudingsbepaling heeft een als getuige opgeroepen belastingambtenaar geen keuze en dient hij zich te beroepen op zijn verschoningsrecht als het gaat om fiscale informatie.[164] Pas na een afweging van belangen zou een belastingambtenaar er voor kunnen kiezen om géén beroep te doen op het aan hem toekomende verschoningsrecht. Daarvoor is echter een individuele ontheffing geheimhouding ex art. 67, derde lid, AWR vereist. Kennelijk is het BFB bedoeld als een op voorhand verleende, generieke ontheffing. Dat is – gezien het beperkte ontheffingenstelsel van art. 67, derde lid, AWR – (thans) niet mogelijk.[165]

Ook in civiele procedures hebben belastingambtenaren een verschoningsrecht met betrekking tot het object van de fiscale geheimhouding.[166] Hier wordt in het BFB een andere, striktere lijn gekozen; het uitgangspunt is dat slechts ingeval sprake is van een bijzonder belang géén beroep wordt gedaan op het verschoningsrecht.[167] Een belastingambtenaar die in een civiele procedure is opgeroepen kan zich niet op voorhand beroepen op zijn verschoningsrecht; hij dient bij elke vraag afzonderlijk te beoordelen of hij een antwoord kan geven zonder zijn fiscale geheimhoudingsplicht te schenden.[168] In het BFB wordt opgemerkt dat bij vragen van 'organisatorische aard' het verschoningsrecht niet snel met kans op succes kan worden ingeroepen.[169] Ten onrechte wordt in het BFB echter de suggestie gewekt dat de vraag óf er gesprekken tussen de Belastingdienst en de belastingadviseur hebben plaatsgevonden wel zou kunnen worden beantwoord zonder de geheimhouding te schenden.[170] Het enkele feit dat er een of meerdere gesprekken zouden zijn gevoerd is immers al aan te merken als een object van de fiscale geheimhouding.[171] Het verschoningsrecht

---

vraag voor vraag beoordelen' (Aanhangsel Handelingen II 2014/15, 892, antwoord op vragen 7, 13 en 14). Het geven van instructies was (destijds) niet aan de orde. Van een instructierecht zou wellicht wel sprake kunnen zijn ingeval de geheimhouding zou zijn opgelegd aan een instantie in plaats van een individu (vergelijk: Hoofdstuk 5, par. 2.2.4 over de 'instellingen' van art. 2:5, tweede lid, Awb).

164 Respectievelijk art. 218 Sv en art. 8:33, derde lid, Awb jo. art. 165 BRv. Hoewel geformuleerd als een 'kan'-bepaling dient dat, gezien de strikte geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR, voor de inspecteur te worden gelezen als 'moet'-bepaling. Hierdoor vervalt de opgelegde verplichting. Zie ook: par. 5.1 hiervoor.

165 Zie voor het beperkte ontheffingenstelsel (vanaf 2008): Hoofdstuk 3, par. 6.4. Vergelijk: par. 6.2.2 VIV 1993 (de periode tot 2008). Zie ook: Hoofdstuk 10, par. 7.1.

166 Vergelijk: Fernhout 2004, blz. 265-267.

167 Par. 24, derde lid, BFB.

168 HR (civiele kamer) 21 februari 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2284, V-N 1997/1296, 11. De redactie Vakstudie Nieuws merkt in haar aantekening op: "*Laat de belastingambtenaar bij deze afweging steken vallen – wat niet bij voorbaat uitgesloten is, omdat het optreden als getuige voor de meeste belastingambtenaren geen dagelijkse kost is en alleen daarom al enige stress zal meebrengen – dan stelt hij zich bloot aan een onrechtmatige-daadsactie en hangt hem bovendien in het uiterste geval de in art. 272 WvSr op schending van de geheimhoudingsplicht gestelde straf boven het hoofd*". Vergelijk: Aanhangsel Handelingen II 2014/15, 892, antwoord op vraag 14.

169 Par. 24, derde lid, BFB.

170 Par. 24, derde lid, BFB. Dit is ontleend aan HR (civiele kamer) 21 februari 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2284, V-N 1997/1296, r.o. 3.3.1-3.3.2 en de conclusie van A-G M.R. Mok.

171 Zie ook: Hoofdstuk 3, par. 4 over het object van de geheimhouding en Hoofdstuk 3, par. 5.2. over de strafrechtelijke vervolging van een politieagent wegens schending van de geheimhouding door het informeren van een niet-betrokken collega over een door hem afgenomen verhoor van een verdachte (HR (strafkamer) 5 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1118). Vergelijk: Hof Arnhem-Leeuwarden 27 juni 2016 (faillissement Brutra), ECLI:NL:GHARL:2016:5197, waar het hof het verschoningsrecht bevestigde met betrekking tot de vraag welke ambtenaar verantwoordelijk was voor het dossier en of de vennootschap op een bepaald moment vrij was van belastingschulden.

van belastingambtenaren is een voorbeeld van de complexiteit van de discussie over het voor bezwaar vatbaar maken van beschikkingen op grond van art. 67 AWR. Dubbele procedures – waarbij een belastingrechter een oordeel geeft of in een andere (straf-, bestuursrechtelijke, of civiele) procedure een belastingambtenaar een beroep kan doen op zijn verschoningsrecht – zou vertragend en complexer kunnen worden waardoor dit uiteindelijk niet ten goede komt aan de rechtsbescherming.

4.5.3 Beperkingen in de informatieverplichtingen

De fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR hangt onlosmakelijk samen met de fiscale inlichtingenverplichtingen. Hoe meer informatie aan de fiscus moet worden verstrekt, hoe groter het object van de geheimhouding wordt dat door de inspecteur geheim gehouden moet worden. Het is een open deur, maar gegevens waarover de inspecteur niet beschikt hoeft hij ook niet geheim te houden. De Belastingdienst past het principe 'selecteer voor je verzamelt en houdt het sober' toe bij het verwerken van gegevens.[172] Zoals in de inleiding van Hoofdstuk 2 al werd opgemerkt constateerde Koning in 1964 over de geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk dat in de recentere bepalingen een steeds strakkere lijn werd getrokken. Hij verklaarde dit door de verdergaande, bijzondere bevoegdheden die – met name na de Tweede Wereldoorlog – aan de Belastingdienst zijn verleend.[173] Maar ook uit de periode voorafgaand aan de Tweede Wereldoorlog zijn voorbeelden te noemen waarbij – na een afweging van belangen – de informatieverplichting werd beperkt: door bijvoorbeeld gegevens in beperkte kring bekend te maken zou de geheimhouding beter zijn gewaarborgd. Zo had de belastingplichtige in de Wet op de BB 1893 de keuze om zijn aangifte of zijn bezwaarschrift desgevraagd nader toe te lichten aan de voltallige commissie van aanslag of uitsluitend de voorzitter.[174] Hiermee vergelijkbaar is de – destijds vergaande – verplichting in de Wet IB 1914 om desgevraagd inzage in boeken en bescheiden te verlenen.[175] Om de geheimhouding beter te verzekeren gold de verplichting uitsluitend tegenover de inspecteur of de voorzitter van de schattingscommissie.[176]

Een ander voorbeeld is de wrakingsmogelijkheid van ingeschakelde deskundigen om fabrieksgeheimen beter te beschermen. Overeenkomstig de Wet IB 1914 werd in de OWB 1916 bepaald dat desgevraagd inzage diende te worden verleend in boeken en bescheiden.[177] Bij de behandeling in de Eerste Kamer werd geconstateerd dat de straf op schending van de geheimhouding (door externe deskundigen) in geen verhouding stond tot de (commerciële)

172 Big Data voor fraudebestrijding (WRR 2016), blz. 77.
173 Hoofdstuk 2, par. 1.
174 Respectievelijk art. 20 en art. 23 Wet op de BB 1893. In het Ontwerp van wet was deze keuzemogelijkheid er nog niet en diende deze toelichting aan de voltallige commissie te worden gegeven (MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 86). Vergelijk: art. 22 en art. 26 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2.
175 Art. 70 en art. 74 Wet IB 1914 (art. 67 en art. 71 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 2).
176 In de memorie van toelichting werd hieraan toegevoegd dat over de schending van de geheimhouding door een lid van de commissie van aanslag nog nooit was geklaagd (MvT, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 3, blz. 39 en Handelingen II 1913/14, blz. 2027-2028). Vergelijk: Handelingen II 1913/14, blz. 2066 over de gevolgen van concurrentievervalsing, ondanks de geheimhouding.
177 Art. 42 OWB 1916.

waarde die de kennis van een fabrieksgeheim voor iemand kon hebben.[178] Minister Van Gijn gaf aan dat misbruik niet viel te verwachten omdat bij de keuze van deskundigen zeer zorgvuldig te werk zou worden gegaan.[179] Wel deed de minister de toezegging dat hij bij het aanhangige voorstel van Wet op de DT 1917 een bepaling zou opnemen om bepaalde deskundigen te kunnen wraken ingeval de vrees zou bestaan dat fabrieksgeheimen in gevaar zouden komen.[180] Conform deze toezegging werd in art. 17 Gewijzigd ontwerp van wet op de DT 1917 een wrakingsmogelijkheid opgenomen voor (door de inspecteur aangewezen) externe deskundigen.[181] Door de nieuw opgezette interne accountantsdienst met beëdigde ambtenaren – die zich buiten de Belastingdienst niet mochten bezighouden met accountantswerkzaamheden – kwam de wrakingsbepaling er uiteindelijk niet.[182]

Ook over de inzageverplichting in koopmansboeken en daartoe betrekking hebbende bescheiden van de Tabakswet 1921 is tijdens de parlementaire behandeling uitgebreid gesproken.[183] De verplichting werd ingeperkt en toegezegd werd dat van deze inzagebevoegdheid terughoudend gebruik zou worden gemaakt.[184] Het object van de geheimhoudingsverplichting werd daarmee ingeperkt. Over de verplichting om inzage te verlenen in boeken en andere bescheiden van art. 10, Wet BDH 1934 werd volgens Steinmetz – vanwege de voorgenomen terugwerkende kracht – een hardnekkige strijd gevoerd; een verzoek om inzage in – voor de inwerkingtreding van de Wet BDH 1934 opgemaakte boeken en bescheiden – kon uiteindelijk worden geweigerd ingeval deze in strijd was met een 'tegenover derden bestaande in geweten bindende verplichting tot geheimhouding'. Vanaf de inwerkingtreding van de Wet BDH 1934 was het de eigen verantwoordelijkheid van belastingplichtigen om geheime zaken separaat van de financiële administratie te administreren.[185] Er is derhalve sprake van een stelsel van communicerende vaten: gegevens waarover de inspecteur niet beschikt hoeven niet te worden beschermd met een geheimhoudingsbepaling en kunnen evenmin worden gedeeld met andere bestuursorganen.

178 VV, Kamerstukken I 1915/16, 331, nr. 331, blz. 477. Vergelijk: Handelingen I 1915/16, blz. 466. Zie uitgebreider: Ohmstede 1918, blz. 156 e.v.

179 MvA, Kamerstukken I 1915/16, 331, nr. 331, blz. 478.

180 Handelingen I, 1915/16, blz. 473. Daarnaast werd toegezegd dat in de Instructie Oorlogswinstbelasting 1916 uitdrukkelijk zou worden opgenomen dat niet meer inzage zou mogen worden gevraagd dan nodig was en bij verschil van inzicht hierover de fabrikant zich zou kunnen wenden tot de Minister van Financiën met de vraag wat noodzakelijk was (par. 9 Instructie Oorlogswinstbelasting 1916).

181 Art. 17, tweede lid, Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1915/16, 202, nr. 7. Zie ook: Sinninghe Damsté 1921, blz. 201.

182 NvW, Kamerstukken II 1916/17, 28, nr. 1, blz. 1.

183 Art. 21 en art. 31 Tabakswet 1921.

184 Handelingen II 1920/21 blz. 1846-1852 en blz. 1855-1856. De bedrijfsvergunning van art. 14 voor tabaksverbouwers werd geschrapt (en daarmee de inzageverplichting van art. 21). Tevens werd verduidelijking aangebracht in de omvang van de administratieverplichting en daarmee de omvang van de inzageverplichting van beide artikelen. Zie voor het terughoudend gebruik van de bevoegdheid: MvT, Kamerstukken II 1915/16, 219, nr. 3, blz. 14, MvA, Kamerstukken II 1917/18, 83, nr. 1, blz. 3 en par. 33 Instructie Tabakswet 1921.

185 Steinmetz 1934, blz. 103-108. Zie uitgebreider: Verslag, Kamerstukken II 1933/34, 203, nr. 4, blz. 16, NvW, Kamerstukken II 1933/34, 203, nr. 5, Amendement Fleskens c.s., Kamerstukken II 1933/34, 203, nr. 9 en MvA, Kamerstukken I 1933/34, 203, nr. 203, blz. 10 en Karmelk & Tekenbroek 1934 II, blz. 103-104.

4.5.4 Privacyregels

Hoewel de fiscale geheimhoudingsbepaling mede tot doel heeft de privacy te beschermen is het de vraag of art. 67 AWR wel altijd het meest geëigende instrument is om dit te verwezenlijken. De privacywetgeving, die sinds eind jaren 80 van de vorige eeuw is ingevoerd, heeft de rol van art. 67 AWR immers gedeeltelijk overgenomen.[186] De bescherming van de privacy – als zelfstandig argument voor de fiscale geheimhoudingsplicht – heeft echter niet aan belang ingeboet, maar wordt juist versterkt door deze privacyregels.[187] Voor natuurlijke personen die van mening zijn dat – met de schending van art. 67 AWR door het delen van fiscale gegevens – hun privacy is geschonden door een bestuursorgaan staat op grond van art. 34 Uitvoeringswet AVG de weg naar de bestuursrechter open tegen beslissingen als bedoeld in art. 15 tot en met art. 22 AVG.[188] Dat wil echter niet zeggen dat betrokkenen ongeclausuleerd inzage kunnen krijgen in hun fiscale dossier.[189] Ondanks het feit dat de AVG uitsluitend van toepassing is op gegevens die herleidbaar zijn tot natuurlijke personen wordt hiermee, zij het indirect en maar gedeeltelijk, feitelijk dezelfde rechtsbescherming geboden als het rechtstreeks voor bezwaar vatbaar maken van art. 67 AWR.[190] De bestuursrechter zal immers bij zijn beoordeling of de privacy is geschonden de schending van art. 67 AWR integraal moeten toetsen. Hierbij moet worden opgemerkt dat voor de inspecteur al vrij snel sprake kan zijn van een persoonsgegeven.[191] Voor zover het bedrijfs- of fabricagegegevens betreffen die niet herleidbaar zijn tot natuurlijke personen zou de Wet bescherming bedrijfsgeheimen uit 2018 uitkomst kunnen bieden.[192]

---

186 Wet van 28 december 1988 houdende regels ter bescherming van de persoonlijke levenssfeer in verband met persoonsregistraties (Wet persoonsregistraties), Kamerstukken II 1984/85, 19 095, Stb. 1988, 665, de Wet van 6 juli 2000 houdende regels inzake de bescherming van persoonsgegevens (Wet bescherming persoonsgegevens), Kamerstukken II 1997/98, 25 892, Stb. 2000, 302 en de AVG. Zie ook: Hoofdstuk 3, par. 2.1.1.

187 Vergelijk: Schep die in zijn prikkelende column juist stelt dat met de AVG de fiscale geheimhoudingsplicht helemaal niet meer nodig zou zijn (A.W. Schep, Wiens belang beschermt de fiscale geheimhoudingsplicht eigenlijk?, V-N 2020/13.0).

188 Wet van 16 mei 2018, houdende regels ter uitvoering van Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming) (Pb EU 2016, L 119) (Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming), Kamerstukken II 2017/18, 34 851, Stb. 2018, 144. Art. 34 Uitvoeringswet AVG bepaalt dat schriftelijke beslissingen op dergelijke verzoeken, voor zover genomen door een bestuursorgaan, zijn aan te merken als een besluit in de zin van de Awb. Vergelijk: Rechtbank Midden-Nederland (voorzieningenrechter) 23 juni 2020, ECLI:NL:RBMNE:2020:2424 inzake de schending van de privacy door het verstrekken van niet-geanonimiseerde gegevens aan een journalist door het BFT.

189 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 6.1.

190 Gegevens die niet herleidbaar zijn tot natuurlijke personen, zoals bedrijfs- of fabricagegegevens vallen derhalve niet onder het bereik van de AVG.

191 Een kenteken zal voor een doorsnee burger veelal geen persoonsgegeven zijn. Voor de inspecteur zal dit anders zijn omdat hij eenvoudig kan achterhalen aan wie de auto toebehoort. De Belastingdienst heeft – naar eigen zeggen – één van de grootste gegevensverzamelingen binnen de overheid (factsheet omgaan met gegevens (2020)).

192 Wet van 17 oktober 2018, houdende regels ter uitvoering van Richtlijn 2016/943/EU van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2016 betreffende de bescherming van niet-openbaar gemaakte knowhow en bedrijfsinformatie (bedrijfsgeheimen) tegen het onrechtmatig verkrijgen,

Ook deze wet biedt voor betrokkenen die van mening zijn dat – door de schending van art. 67 AWR – hun bedrijfsgeheimen onrechtmatig zijn onthuld een alternatieve mogelijkheid om indirect art. 67 AWR integraal te laten toetsen.

4.6 Afronding

In dit hoofdstuk zijn enkele uiteenlopende onderwerpen aan bod gekomen. Ik heb eerst stilgestaan bij de gevolgen van een schending van de geheimhouding voor zowel de overtredende als de ontvangende partij. Het beginsel van effectieve rechtsbescherming verlangt het bestaan van doeltreffende, evenredige en (voldoende) afschrikwekkende sancties bij schending van het recht. In het pre-AWR-tijdperk was in nagenoeg elke belastingwet met een geheimhoudingsbepaling, een strafbepaling opgenomen waarin zowel de opzettelijke als de culpoze schending van de geheimhouding strafbaar werd gesteld. Bij de invoering van de AWR is gekozen om aansluiting te zoeken bij art. 272 Sr. De culpoze strafbaarstelling bij schending van de fiscale geheimhouding verdween daarmee (onbedoeld) geruisloos uit beeld. Bij een opzettelijke of culpoze schending van de geheimhouding zal voor een ambtenaar van de Belastingdienst tevens sprake zijn van overtreding van een disciplinaire norm. Anders dan art. 272 Sr vallen niet alle onderworpen subjecten onder het disciplinaire beleid van de Belastingdienst. Het enkel ongeautoriseerd raadplegen van systemen – waardoor geheime informatie wordt ontsloten – valt niet onder art. 272 Sr, maar wel onder het disciplinaire beleid.

Vervolgens is in dit hoofdstuk gekeken naar de gevolgen voor het gebruik van de onrechtmatige gegevens door de ontvangende partij. Hierbij dient als eerste te worden opgemerkt dat geen sprake is van een uitbreiding van de geheimhoudingsplicht. Voor de beantwoording van de vraag of de ontvangende partij is onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht is immers relevant of hij is aan te merken als onderworpen subject. De vraag of fiscale informatie rechtmatig of onrechtmatig is verstrekt, maakt dat niet anders. Onrechtmatig verstrekte gegevens ten behoeve van de inkomensafhankelijke huurverhoging mochten rechtmatig worden gebruikt door de (private) verhuurders, maar leidden wel tot procedures over de vergoeding van de schade. De procedure voor het claimen van schade als gevolg van het schenden van de geheimhouding is thans niet eenduidig geregeld. Rechtsbescherming zal worden verbeterd als de Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding bij onrechtmatige besluiten (titel 8.4 Awb) ook integraal voor de fiscaliteit zal gaan gelden waardoor de bestuursrechter exclusief bevoegd wordt. Het rechtmatig gebruik door ontvangende bestuursorganen wordt beheerst door het 'zozeer indruist'-criterium; het gebruik door het ontvangende bestuursorgaan is slechts dan niet toegestaan als het is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. Met de één overheid-gedachte op het netvlies zullen de gevolgen van onrechtmatig verstrekking c.q. ontvangst van fiscale gegevens sneller moeten worden toegerekend aan het ontvangende bestuursorgaan. Bij de beoordeling van het 'zozeer indruist'-criterium zou het dus niet alleen moeten gaan om het

gebruiken en openbaar maken daarvan (Pb EU 2016, L157) (Wet bescherming bedrijfsgeheimen), Kamerstukken II 2017/18, 34 821, Stb. 2018, 369). Zie ook: Van der Korst 2007 en R. Mellenbergh en E.A. Zonnenberg-Mellenbergh, Bedrijfsgeheimen in vermogensrechtelijk perspectief, WPNR 2018/7213.

onrechtmatige wijze verkrijgen van fiscale gegevens door het ontvangende bestuursorgaan dat de fiscale gegevens wil verwerken, maar ook om het onrechtmatig handelen van de partij die de fiscale gegevens verstrekt. Ook de toenemende aandacht voor privacy en de invloed van Europese jurisprudentie zal naar verwachting in de toekomst eerder leiden tot bewijsuitsluiting bij het ontvangende bestuursorgaan.

Daarnaast is in dit hoofdstuk ingegaan op de samenloop van de Wob en art. 67 AWR. Met de wijziging per 1 januari 2008 werd art. 67 AWR een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter die prevaleert boven de Wob. Pas nadat de ABRvS in 2019 is omgegaan, wordt tegen een afwijzing van een verzoek om informatie op grond van de Wob (waarbij onder verwijzing naar art. 67 AWR gegevens worden geweigerd) rechtsbescherming geboden middels bezwaar en beroep. Het is dus uiteindelijk de bestuursrechter die beslist of in een Wob-procedure terecht een beroep is gedaan op art. 67 AWR.

Tot slot heb ik stilgestaan bij enkele aspecten van de (indirecte) rechtsbescherming. De fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR hangt onlosmakelijk samen met de fiscale inlichtingenverplichtingen. Hoe meer informatie aan de fiscus moet worden verstrekt, hoe groter het object van de geheimhouding wordt. Het is een open deur, maar gegevens waarover de inspecteur niet beschikt hoeft hij ook niet geheim te houden en kunnen evenmin worden gedeeld met andere bestuursorganen (stelsel van communicerende vaten). Binnen het gesloten stelsel van rechtsmiddelen staat tegen een beslissing op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR geen bezwaar en beroep bij de (fiscale) bestuursrechter open. Nader (praktijk) onderzoek zal moeten uitwijzen of het voor bezwaar vatbaar maken wenselijk en haalbaar is of dat bijvoorbeeld een kennisgevingsprocedure voldoende rechtsbescherming biedt. Dit moet leiden tot een optimale balans tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming. Hierbij dient ook de rechtsbescherming in internationaal verband – waarbij pas rechtsbescherming wordt geboden in de belastingprocedure waarin die informatie door de ontvangende staat van de desbetreffende belastingplichtige wordt gebruikt – te worden meegenomen.

Art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR bepaalt dat de fiscale geheimhoudingsplicht niet van toepassing is ingeval enig wettelijk voorschrift tot de bekendmaking verplicht. Er zijn echter wettelijke voorschriften die als 'kan'-bepaling zijn geformuleerd. Dergelijke bepalingen bieden een keuzemogelijkheid en zijn géén verplichting in de zin van art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR. Hiermee vergelijkbaar zijn de voorschriften waarin een onttrekkingsmogelijkheid is opgenomen. Ingeval de inspecteur de mogelijkheid heeft zich aan een informatieverplichting te onttrekken, volgt logischerwijs – gezien de strikte geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR – dat hij ook geen andere keuze heeft dan van die mogelijkheid gebruik te maken teneinde zijn verplichting tot geheimhouding te verzekeren. Een voorbeeld hiervan is het verschoningsrecht in het (fiscale) strafrecht, het bestuursrecht en het civiele recht voor belastingambtenaren die als getuigen worden opgeroepen. Het afleggen van een getuigenis in een fiscale (straf) procedure door een belastingambtenaar is aan te merken als uitvoering van de belastingwet. In het BFB wordt de belastingambtenaar echter op voorhand 'opgedragen' om in principe geen beroep te doen op het hem toekomende verschoningsrecht in niet-fiscale strafprocedures en bestuurlijke procedures. Deze instructie is opmerkelijk omdat het verschoningsrecht toekomt aan de getuige – het individu – en niet aan de Belastingdienst of de Staatssecretaris van Financiën. Pas na een afweging van belangen zou een belastingambtenaar er voor kunnen

kiezen om géén beroep te doen op het aan hem toekomende verschoningsrecht. Daarvoor is echter een individuele ontheffing geheimhouding ex art. 67, derde lid, AWR vereist. Gezien het beperkte ontheffingenstelsel van art. 67, derde lid, AWR is een op voorhand verleende, generieke ontheffing niet mogelijk. Ook in civiele procedures hebben belastingambtenaren een verschoningsrecht. Hier wordt in het BFB een andere, striktere lijn gekozen; het uitgangspunt is dat slechts ingeval sprake is van een bijzonder belang géén beroep wordt gedaan op het verschoningsrecht. Hoewel de fiscale geheimhoudingsbepaling mede tot doel heeft de privacy te beschermen is het de vraag of art. 67 AWR wel altijd het meest geëigende instrument is om dit te verwezenlijken. Ondanks het feit dat de AVG uitsluitend van toepassing is op gegevens die herleidbaar zijn tot natuurlijke personen wordt hiermee, zij het indirect en maar gedeeltelijk, feitelijk dezelfde rechtsbescherming geboden als het rechtstreeks voor bezwaar vatbaar maken van art. 67 AWR. De bestuursrechter zal immers bij zijn beoordeling of de privacy is geschonden de schending van art. 67 AWR integraal moeten toetsen.

Met de in dit hoofdstuk behandelde onderwerpen heb ik art. 67 AWR in een bredere (fiscale) context bezien om zijn functie beter te kunnen beoordelen. Dit is relevant voor de uitwerking van de gesignaleerde knelpunten per element in Deel II van deze studie (Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10).

HOOFDSTUK 5

Art. 2:5 Awb en de bepalingen die behouden bleven

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat de vergelijking van art. 67 AWR met art. 2:5 Awb centraal. Deze vergelijking is van belang voor de beantwoording van de derde onderzoeksvraag. Daarnaast sta ik in dit hoofdstuk stil bij de geheimhoudingsbepalingen die gedurende de parlementaire behandeling van art. 2:5 Awb aan de orde zijn gekomen en wegens hun specifieke karakter net als art. 67 AWR niet zijn vervangen door de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb. Dit is relevant voor de uitwerking van de gesignaleerde knelpunten per element in Deel II van deze studie (Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10).

5.1.1 Algemene geheimhoudingsverplichting

In de Awb zijn algemene regels neergelegd met een in beginsel dwingend karakter die gelden voor het gehele bestuursrecht, waaronder het belastingrecht.[1] In art. 2:5 Awb is een voor het gehele openbaar bestuur geldende, algemene geheimhoudingsverplichting opgenomen ten aanzien van vertrouwelijke gegevens waarmee het bestuur bij het uitvoeren van zijn taak te maken krijgt.[2] Bij de invoering van deze bepaling is door de wetgever betoogd dat er geen reden was om onverkort te verplichten tot geheimhouding. Dit zou zinloos en niet handhaafbaar zijn. Anderzijds moest een geheimhoudingsplicht ook niet zodanig los zijn geformuleerd dat deze geen enkel effect zou sorteren.[3] Alles afwegende en in aansluiting op art. 272 Sr is besloten tot een algemene geheimhoudingsbepaling. Gezien het aanvullende karakter is in het belastingrecht art. 2:5 Awb (lex generalis) niet van toepassing, maar prevaleert art. 67 AWR (lex specialis).[4]

5.1.2 Model-geheimhoudingsbepaling

De tekst van art. 2:5 Awb komt vrijwel overeen met de model-geheimhoudingsbepaling uit de Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek (1984).[5] De model-geheimhoudingsbepaling

1 Wet van 4 juni 1992, houdende algemene regels van bestuursrecht (Algemene wet bestuursrecht), Kamerstukken II 1988/89, 21 221, Stb. 1992, 315. De Awb vloeit voort uit art. 107, tweede lid, GW.
2 In het wetsvoorstel was de geheimhoudingsbepaling nog genummerd art. 2.1.5 Awb.
3 MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, blz. 45.
4 Zie uitgebreider: par. 2.3.1 hierna.
5 Punt 73, Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek (1984) is opgenomen in Appendix A.

is inhoudelijk niet toegelicht.[6] Die model-geheimhoudingsbepaling vindt zijn oorsprong in de Wob; bij de parlementaire behandeling in de Tweede Kamer is in een motie gevraagd om na te gaan op welke plaatsen bepalingen omtrent openbaarmaking en geheimhouding moesten worden gewijzigd zodat zij overeenstemden met de maatstaven van de Wob.[7] Uit een inventarisatie bleek dat de bestaande geheimhoudingsbepalingen in het algemeen aan de maatstaven van de Wob voldeden, maar er tal van redactionele verschillen bestonden tussen de diverse voorschriften; dat zou kunnen leiden tot interpretatieproblemen.[8] Daarom is, ter uitvoering van voornoemde motie, een model-geheimhoudingsbepaling ontworpen. Deze modelbepaling is op voorstel van de Interdepartementale Commissie voor de Harmonisatie van Wetgeving door de Minister van Justitie op 2 oktober 1981 aan alle ministers en staatssecretarissen ter kennis gebracht en nadien opgenomen in de Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek (1984).[9]

5.1.3 Harmonisering geheimhoudingsbepalingen

In de memorie van toelichting op art. 2:5 Awb werd opgemerkt dat in talloze bestuursrechtelijke wetten een geheimhoudingsbepaling voorkwam. Deze waren verschillend geformuleerd en het was niet duidelijk of de verschillen in redactie ook een verschil in omvang van de geheimhoudingsplicht tot uitdrukking beoogde te brengen.[10] Met de harmonisatie was volgens de memorie van toelichting al een eerste aanzet gegeven door het gebruik van de hiervoor genoemde model-geheimhoudingsbepaling.[11] Met het opnemen van de geheimhoudingsbepaling in de Awb werd geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van deze model-geheimhoudingsbepaling.[12]

5.1.4 Vervallen gelijksoortige geheimhoudingsbepalingen

Met de totstandkoming van de Awb zouden volgens de memorie van toelichting vele gelijksoortige geheimhoudingsbepalingen in specifieke wetten kunnen komen te vervallen.[13]

---

6 A-G L.A.D. Keus concludeert dat de model-geheimhoudingsbepaling op zichzelf geen licht werpt op de inhoud en reikwijdte van de bepaling (conclusie A-G L.A.D. Keus van 13 januari 2015, ECLI:NL:CBB:2015:5, par. 3.4). De aanwijzing over geheimhouding is volgens de A-G kennelijk pas na het advies van de Raad van State aan de Aanwijzingen toegevoegd. Aan het slot van het nader rapport werd daarover slechts opgemerkt: "*(…) dat van de gelegenheid gebruik is gemaakt om in de ontwerp-aanwijzingen nog enkele correcties en aanvullingen van ondergeschikte aard aan te brengen*".

7 Motie van der Sanden c.s., Handelingen II 1976/1977, blz. 3276 en MvT, Kamerstukken II 1988/89, 19 859, nr. 3, blz. 19.

8 Zie: MvA (wijziging van de geheimhoudingsbepalingen van de Stuwadoorswet, de Arbeidswet 1919, de Veiligheidswet 1934, de Wet op de gevaarlijke werktuigen, de Stoomwet en de Arbeidsomstandighedenwet), Kamerstukken II 1987/88, 19 934, nr. 5, blz. 2.

9 De Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek (1984) zijn per 1 januari 1993 ingetrokken (Aanwijzingen voor de regelgeving (1992)). Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 1986/87, 19 859, nr. 3, blz. 19.

10 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 4-5.

11 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 56.

12 Advies RvS en NR, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. B, blz. 26 en MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 56.

13 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 56.

Het zou gaan om circa honderd bepalingen.[14] In de memorie van antwoord werd nogmaals expliciet opgemerkt dat gestreefd werd om specifieke geheimhoudingsbepalingen zoveel mogelijk te laten vervallen ten gunste van de algemene geheimhoudingsbepaling in art. 2:5 Awb, maar dat dit niet overal mogelijk zou zijn.[15] Hoewel de Raad van State[16] in zijn advies aan de regering stelde dat de conclusie van de regering – dat veel geheimhoudingsbepalingen zouden kunnen komen te vervallen – nogal voorbarig leek, werden in de Aanpassingswet Awb,[17] de Aanpassingswet Awb II,[18] de Aanpassingswet Awb III[19] en de Wet voltooiing eerste fase herziening rechterlijke organisatie[20] in totaal 129 geheimhoudingsbepalingen geschrapt. Voor alle duidelijkheid is hierbij opgemerkt dat het laten vervallen van deze specifieke geheimhoudingsbepalingen geen gevolgen heeft voor de vertrouwelijkheid van de gegevens waarop reeds een geheimhoudingsplicht rustte.[21]

5.2 De verschillen tussen Awb en AWR

Bij de parlementaire behandeling van art. 2:5 Awb werd bevestigd dat de geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR als stringentere bepaling bleef gehandhaafd.[22] In dat kader werd opgemerkt:[23]

> *De praktijk van de informatieverstrekking in fiscalibus is zodanig ingespeeld op en verweven met de thans geldende, zeer strakke geheimhoudingsverplichting van de AWR, dat deze gehandhaafd moet blijven.*

14 MvA, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 5, blz. 4. Happé e.a. schrijven dat het zou gaan om meer dan veertig wetten (Happé e.a. 2017, blz. 25).
15 MvA, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 5, blz. 44.
16 Advies RvS en NR, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. B, blz. 25-26.
17 Wet van 4 juni 1992 houdende aanpassing van een aantal wetten aan de eerste tranche van de Algemene wet bestuursrecht (Aanpassingswet Awb), Kamerstukken II 1990/91, 22 061, Stb. 1992, 422. Het betroffen hier 91 geheimhoudingsbepalingen (90 bij het wetsvoorstel en 1 bij nota van wijziging).
18 Wet van 4 juni 1992 houdende aanpassing van een aantal wetten aan de eerste tranche van de Algemene wet bestuursrecht (Aanpassing Awb II), Kamerstukken II 1991/92, 22 320, Stb. 1992, 423. Het betroffen hier 13 geheimhoudingsbepalingen.
19 Wet van 23 december 1993 tot wijziging van de Algemene wet bestuursrecht alsmede nadere aanpassing van een aantal wetten aan de Algemene wet bestuursrecht (Aanpassing Awb III), Kamerstukken II 1992/93, 23 258, Stb. 1993, 690. Het betroffen hier 22 geheimhoudingsbepalingen (20 bij het wetsvoorstel (inclusief de Grondwaterwet), 1 bij de eerste nota van wijziging en 1 bij de tweede nota van wijziging).
20 Wet van 16 december 1993 tot wijziging van de Wet op de rechterlijke organisatie, de Algemene wet bestuursrecht, de Wet op de Raad van State, de Beroepswet, de Ambtenarenwet 1929 en andere wetten, alsmede de intrekking van de Wet administratieve rechtspraak overheidsbeschikkingen (voltooiing eerste fase herziening rechterlijke organisatie), Kamerstukken II 1991/92, 22 495, Stb. 1993, 650. Het betroffen hier 3 geheimhoudingsbepalingen (art. 31, Pensioen– en Spaarfondsenwet, art. 23 Wet op de Pensioenkamer en art. 28 Wet betreffende verplichte deelneming in een beroepspensioenregeling).
21 MvT, Kamerstukken II 1990/91, 22 061, nr. 3, blz. 15.
22 VV, Kamerstukken II 1989/90, 21 221, nr. 4, blz. 29, MvA, Kamerstukken II 1989/90, 21 221, nr. 5, blz. 44 en MvT, Kamerstukken II 1990/91, 22 061, nr. 3, blz. 78.
23 MvA, Kamerstukken II 1989/90, 21 221, nr. 5, blz. 44.

Dit standpunt werd later in de memorie van toelichting bij de eerste Aanpassingswet Awb letterlijk herhaald.[24] De algemene opvatting in de literatuur is dat de fiscale bepaling strikter zou zijn dan art. 2:5 Awb.[25] In deze paragraaf worden beide geheimhoudingsbepalingen met elkaar vergeleken. Deze rechtsvergelijking wordt gedaan door middel van een beperkt gedachtenexperiment; de situatie voor de fiscaliteit, zoals uitgewerkt in voorgaande hoofdstukken, wordt vergeleken met de situatie dat art. 67 AWR als het ware niet zou bestaan (quod non). Alsdan zou voor de fiscaliteit art. 2:5 Awb ook relevant worden.[26] Hieruit volgt dat er enkele opvallende verschillen tussen beide bepalingen zijn die hierna worden besproken aan de hand van het vaste stramien van de vijf elementen die voor de fiscale geheimhoudingsplicht van belang zijn.[27]

5.2.1 De doelstellingen van de geheimhoudingsbepalingen (Awb – AWR)

Naast het oogmerk van het bevorderen van eenheid van wetgeving (harmonisatie) kan uit de parlementaire geschiedenis van art. 2:5 Awb – in samenhang met art. 4:3 Awb – worden afgeleid dat de geheimhouding slechts is bedoeld om de persoonlijke levenssfeer en bedrijfs- en fabricagegegevens te beschermen.[28] Anders dan de AWR, waar het expliciete doel van de geheimhouding is om zowel de belangen van de belastingplichtige als de belangen van de fiscus te beschermen, lijkt het doel van de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb uitsluitend gericht op het beschermen van de belangen van burgers en bedrijven, maar niet de belangen van het bestuursorgaan. Dit beeld wordt versterkt doordat burgers en bedrijven zelf grote invloed hebben op de beantwoording van de vraag of sprake is van gegevens met een vertrouwelijk karakter.[29] Ook in de (beperkt) geraadpleegde literatuur zijn geen andersluidende aanknopingspunten gevonden.[30] In zoverre komt de motivering van de doelstellingen van de – van de Awb afwijkende – geheimhoudingsbepalingen in de

24 MvT, Kamerstukken II 1990/91, 22 061, nr. 3, blz. 78. In par. 3.4 Voorschrift Algemene wet bestuursrecht 1997 werd betoogd dat de fiscale geheimhoudingsbepalingen strakker zijn en onverkort van kracht bleven.

25 O.a.: Zwenne 1998, blz. 56, Den Boer e.a. 1999, blz. 559, Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 12, Luchtman 2007, blz. 193, Bergman e.a. 2014, blz. 146 (noot 142), Douma e.a. 2019 (v/h De Blieck), blz. 100 en Snippe 2019, blz. 406.

26 Zie hierna: Hoofdstuk 5, par. 3.1 over de toepassing van art. 9 Ambtenarenwet 2017.

27 Vergelijk: Snippe die opmerkt dat: "*De beide rechtsnormen zijn wezenlijk anders geformuleerd. Art. 67 AWR is geformuleerd als de plicht na te laten (verbod) versus de verplichting in art. 2:5 Awb iets te doen (gebod in enge zin)*" (Snippe 2019, blz. 406).

28 Met betrekking tot de harmonisatie vide: MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 4-5 en blz. 56. Met betrekking tot de bescherming van de persoonlijke levenssfeer (privacy) en bedrijfs- en fabricagegegevens vide: MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 4-5, blz. 57 en blz. 90 alsmede MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, blz. 46, par. 2.48. Art. 4:3 Awb biedt een mogelijkheid om het verstrekken van gegevens en inlichtingen bij een aanvraag te beperken.

29 Vide het voorbeeld inzake een aanvraag waarbij de belanghebbende aangeeft dat de verstrekte gegevens vertrouwelijk zijn; het bestuursorgaan is dan in principe tot geheimhouding verplicht (MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 57). Geeft de belanghebbende aan dat géén sprake is van vertrouwelijke gegevens dan kan door het bestuursorgaan een andere afweging worden gemaakt, rekening houdend met de belangen van derden.

30 Zie o.a.: Konijnenbelt & Van Male 2014, blz. 277, Bröring & De Graaf 2016, blz. 243 (al wordt op blz. 267 het belang van de geheimhouding voor de correcte omgang tussen bestuur en burger genoemd), D.A. Roos, commentaar op art. 2:5 Awb, Module Awb (online, geraadpleegd op 15 november 2018) en J.A.P.N. Antonis, commentaar op art. 2:5 Awb, Lexplicatie Awb (online, geraadpleegd op 15 november 2018).

AWR en de Wft met elkaar overeen.[31] Deze laatste twee bepalingen beogen immers mede het belang van het bestuursorgaan te beschermen.[32] Dit neemt niet weg dat het belang van geheimhouding voor bestuursorganen in andere wetsartikelen wel uitdrukkelijk is geregeld.[33]

5.2.2 De aan geheimhouding onderworpen subjecten (Awb – AWR)

De reikwijdte van de aan art. 2:5 Awb onderworpen subjecten komt inhoudelijk grotendeels overeen met de drie categorieën van de aan art. 67 AWR onderworpen subjecten.[34] Door andere uitgangspunten te hanteren zijn er echter enkele verschillen.

5.2.2.1 Bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s.

De eerste categorie van fiscaal onderworpen subjecten komt inhoudelijk volledig overeen met het "*een ieder die is betrokken bij de uitvoering van de taak van een bestuursorgaan*" van art. 2:5 Awb.[35] De uitvoering van de belastingwet is immers een aan de Belastingdienst opgedragen taak.[36] Zoals uit de memorie van toelichting blijkt is art. 2:5 Awb bedoeld voor wetten die (mede) worden uitgevoerd door andere personen dan ambtenaren.[37] Dit sluit naadloos aan bij de fiscale bepaling die bijvoorbeeld stagiaires en uitzendkrachten rechtstreeks onder de reikwijdte van art. 67 AWR schaart.

5.2.2.2 Bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden

De tweede categorie van fiscaal onderworpen subjecten komt echter niet volledig overeen met art. 2:5 Awb.[38] De eerste volzin van art. 2:5, tweede lid, Awb stelt, blijkens de memorie

31 Art. 1:89 t/m art. 1:93f Wft. Vanwege het ingrijpende karakter van de verplichting vertrouwelijke informatie ter beschikking te stellen aan de toezichthouder en om informatieverstrekking te bevorderen, dient in de Wft gewaarborgd te zijn dat vertrouwelijke informatie vertrouwelijk blijft (MvT, Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, blz. 46). Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 665, nr. 3, blz. 64-65 (geheimhouding in de Wtk 1992).

32 Vergelijk: de opmerking dat art. 59 ARAR strekt tot bescherming van het algemene en het particuliere belang (MvT, Kamerstukken II 1985/86, 19 495, nr. 3, blz. 8). Het ARAR is met ingang van 1 januari 2020 ingetrokken.

33 O.a.: art. 7:4, zesde lid, Awb, art. 8:29 Awb alsmede art. 10 en art. 11 Wob.

34 Hierbij dient te worden opgemerkt dat ingeval de ambtenaren – die vallen onder de derde categorie van fiscaal onderworpen subjecten – fiscale gegevens krijgen de fiscale geheimhoudingsplicht op hen van toepassing wordt. Verkrijgen zij niet-fiscale informatie, dan wordt hun 'eigen' geheimhoudingsplicht (veelal art. 2:5 Awb) van toepassing. Vergelijk: Vakstudie Algemeen Deel, art. 2:5 Awb, aant. 2-3 (online geraadpleegd op 15 november 2018), D.A. Roos, commentaar op art. 2:5 Awb, Module Awb (online, geraadpleegd op 15 november 2018), J.A.P.N. Antonis, commentaar op art. 2:5 Awb, Lexplicatie Awb (online, geraadpleegd op 15 november 2018) en R. Jacobs, commentaar op art. 2:5 Awb, aant. 1, Tekst & Commentaar Awb (online geraadpleegd op 15 november 2018). Anders: Konijnenbelt & Van Male 2014, blz. 277 die – zonder nadere toelichting – lijken te suggereren dat de geheimhouding van toepassing zou zijn op voor alle anderen die te maken krijgen met vertrouwelijke gegevens. Vergelijk: Geschriften VVBW, nr. 177 (1989), blz. 36.

35 Zie uitgebreider voor de eerste categorie van aan art. 67 AWR onderworpen subjecten: Hoofdstuk 3, par. 3.3.1.

36 De Belastingdienst is echter ook belast met andere taken die niet zijn aan te merken als uitvoering van de belastingwet zoals de taken van het organisatieonderdeel Belastingdienst/Toeslagen.

37 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 56.

38 Zie uitgebreider voor de tweede categorie van aan art. 67 AWR onderworpen subjecten: Hoofdstuk 3, par. 3.3.2.

van toelichting, buiten twijfel dat de geheimhouding ook ziet op instellingen en daartoe behorende of daarvoor werkzame personen, die door een bestuursorgaan worden betrokken bij de uitvoering van zijn taak.[39] Bij het inschakelen van een deskundige sluit art. 2:5, tweede lid, Awb echter aan bij de 'instelling' terwijl een door de inspecteur ingeschakelde deskundige (de natuurlijk persoon) altijd is onderworpen aan art. 67 AWR, ongeacht of hij verbonden c.q. werkzaam is bij een 'instelling'. Een niet aan een 'instelling' verbonden deskundige die door een bestuursorgaan wordt ingeschakeld lijkt hierdoor echter buiten de Awb-boot te vallen. Hij komt niet in aanmerking voor art. 2:5, tweede lid, Awb omdat de band met de 'instelling' ontbreekt. Hij is evenmin (rechtstreeks) betrokken bij de uitvoering van de taak van het bestuursorgaan omdat hij wordt betrokken door het bestuursorgaan bij de uitvoering van de taak van het bestuursorgaan.[40] Een andere interpretatie – dat de deskundige rechtstreeks is onderworpen aan de hoofdregel van art. 2:5, eerste lid, Awb – is niet logisch omdat dit het tweede lid volstrekt overbodig zou maken. Deze lacune had door de wetgever kunnen worden voorkomen door de geheimhoudingsbepaling anders te redigeren. Aanpassing van de zinsnede 'instellingen en daartoe behorende of daarvoor werkzame personen' naar 'personen of instellingen' in art. 2:5, tweede lid, Awb zou het probleem al hebben opgelost.

5.2.2.3 Niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers

Met betrekking tot de derde categorie fiscaal onderworpen subjecten is het principieel anders geregeld.[41] Bij het verstrekken van fiscale informatie gaat de fiscale geheimhoudingsbepaling over op de niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers als ontvangende partij.[42] Bij het verstrekken van informatie op grond van art. 2:5 Awb gaat de geheimhoudingsbepaling van de verstrekkende partij niet op de ontvangende partij over, maar wordt op die informatie het geheimhoudingsregime van de ontvangende ambtsdrager van toepassing. Daar waar bij fiscale informatieverstrekking onder het Awb-regime art. 2:5 Awb eveneens op de ontvangende ambtsdrager van toepassing zou zijn, zou dit niet tot verschillen leiden. Verschillen zouden echter kunnen ontstaan als de ontvangende ambtsdrager niet zou zijn onderworpen aan art. 2:5 Awb. Hierbij kan worden gedacht aan de ambtsdragers die vallen onder de opsomming van art. 1:1, tweede lid, Awb.[43] Dit kan worden toegelicht aan de hand van een voorbeeld:

39 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 57. Blijkens de parlementaire geschiedenis is bewust gekozen voor de ruime term 'instelling' omdat dit een neutraal begrip is (vergelijk: advies RvS en NR, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. B, blz. 26 en MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, blz. 45).

40 Het is wellicht subtiel, maar er is een onderscheid tussen het '(rechtstreeks) betrokken zijn bij' uit het eerste lid en het 'betrokken worden door' uit het tweede lid.

41 Zie uitgebreider voor de derde categorie van aan art. 67 AWR onderworpen subjecten: Hoofdstuk 3, par. 3.3.3.

42 Dit geldt zowel in de situatie dat fiscale gegevens worden verkregen bij een derdenonderzoek op grond van art. 55 AWR als in de situatie dat fiscale informatie door de inspecteur wordt verstrekt ten behoeve van de eigen taak van het ontvangende bestuursorgaan. Vergelijk: art. 50g OSV waar derden werden aangemerkt als onderworpen subject (MvT, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 3, blz. 17).

43 Met uitzondering van de Nationale ombudsman aangezien via de schakelbepaling van art. 9:21 Awb de geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb wel weer van toepassing wordt.

Informatieverstrekking aan leden van de Tweede Kamer
Op grond van art. 68 GW hebben Tweede Kamerleden een inlichtingenrecht.[44] Dit recht botst soms met de fiscale geheimhoudingsplicht die voor de Staatssecretaris van Financiën geldt. Deze geheimhoudingsplicht staat echter niet per definitie in de weg aan (veelal) vertrouwelijke informatieverstrekking. Het is aan de Staatssecretaris van Financiën om van geval tot geval een afweging te maken. Ook bij het verstrekken van fiscale gegevens gaat de fiscale geheimhoudingsplicht over op de Tweede Kamerleden, als politieke ambtsdragers. In dit voorbeeld zouden bij het verstrekken van fiscale gegevens, zonder de fiscale geheimhoudingsplicht, de geheimhoudingsbepalingen van hoofdstuk XIIA reglement van orde van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (1993) resteren. De Kamers der Staten-Generaal zijn immers op grond van art. 1:1, tweede lid, onderdeel b, Awb geen bestuursorgaan zodat art. 2:5 Awb niet op de Tweede Kamerleden van toepassing is. Dit reglement is echter minder stringent dan art. 67 AWR omdat de Kamer of een commissie zelf kan beslissen of de geheimhouding wordt opgeheven.[45] Ook de sanctiemaatregelen getuigen van een beduidend minder stringente regeling; zo wordt de overtreder door de Kamervoorzitter vermaand en in de gelegenheid gesteld zijn woorden terug te nemen, indien de geheimhouding niet in acht wordt genomen.[46]

5.2.2.4 Een vierde categorie?

Belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden zijn onderworpen aan de verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet. Zij voeren de belastingwet niet uit en zijn daardoor niet onderworpen aan art. 67 AWR.[47] De vraag is echter of de reikwijdte van de onderworpen subjecten van art. 2:5 Awb niet ruimer is dan de fiscale bepaling en zij – voor zover het niet-natuurlijke personen betreffen – vallen onder de reikwijdte van art. 2:5, tweede lid, Awb. Hierin wordt immers de geheimhoudingsplicht ook voorgeschreven aan 'instellingen en daartoe behorende of daarvoor werkzame personen die een bij of krachtens de wet toegekende taak uitoefenen'. Dient het voldoen aan (fiscale) verplichtingen te worden geschaard onder het begrip 'bij of krachtens de wet toegekende taak uitoefenen' van art. 2:5, tweede lid, Awb? Hoewel de term 'toekennen' niet op één lijn lijkt te liggen met het opleggen van een verplichting neigt het gebruik van het woord 'taak' juist wel weer naar een opgelegde verplichting.[48] Hoewel een strikt grammaticale interpretatie hiervoor wellicht enige ruimte laat, lijkt dit nooit de bedoeling van de wetgever te zijn geweest.[49] Hierbij dient te worden opgemerkt dat uit niets blijkt dat door de wetgever een

44 Zie hiervoor uitgebreider: Hoofdstuk 8, par. 5.2.
45 Art. 143 en art. 144 reglement van orde van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (1993).
46 Art. 58, tweede lid, reglement van orde van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (1993). Dit maakt de schending van de geheimhouding evenwel niet ongedaan. De overtreder kan ook het woord worden ontnomen c.q. tijdelijk worden geschorst (art. 59 en art. 145 reglement van orde van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (1993)). Vergelijk: de parlementaire onschendbaarheid van art. 71 GW.
47 Hoofdstuk 3, par. 3.2.
48 Van Dale omschrijft taak als: "*werk dat iemand is opgelegd, arbeid die verricht moet worden*" (Van Dale, Groot woordenboek der Nederlandse taal (online, geraadpleegd op 8 november 2018)).
49 Een andere interpretatie impliceert immers dat een kinderdagverblijf dat op verzoek van de Belastingdienst/Toeslagen informatie verstrekt vervolgens moet worden aangemerkt als een aan art. 2:5 Awb onderworpen subject.

uitbreiding voor de fiscaliteit zou zijn beoogd.[50] Net als het onderscheid tussen de uitvoering van de belastingwet en het onderworpen zijn aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet bevestigt ook de uitbreiding in 2015 van de kring van onderworpen subjecten in art. 1:89, derde lid, Wft juist dat er een onderscheid is tussen het vervullen van een taak op grond van de wet en het bij de uitvoering ervan betrokken raken.[51]

5.2.3 Het object van de geheimhouding (Awb – AWR)

Hoewel de formuleringen uiteenlopen, is het object van de geheimhouding in zowel de Awb als in de AWR in algemene termen geformuleerd.[52] De bepalingen komen op hoofdlijnen met elkaar overeen, maar er zijn toch enkele belangrijke verschillen waarneembaar.

5.2.3.1 Het aanvullende karakter van de Awb

Art. 2:5 Awb heeft, anders dan art. 67 AWR, een aanvullend karakter en is niet van toepassing voor zover reeds uit hoofde van ambt, beroep of wettelijk voorschrift ter zake van die gegevens een geheimhoudingsplicht geldt.[53] Opgemerkt wordt dat art. 67 AWR uitsluitend ziet op informatie over de persoon of zaken van een ander. Op overige vertrouwelijke informatie, zoals controlestrategie of beleidsstukken, ziet art. 67 AWR niet.[54] In zoverre is de reikwijdte van de Awb-bepaling breder. Den Boer e.a. zijn tot de conclusie gekomen dat in het belastingrecht art. 67 AWR geldt in plaats van art. 2:5 Awb.[55] Zij konden zich namelijk geen situaties voorstellen dat uit art. 2:5 Awb een geheimhoudingsplicht zou voortvloeien die niet reeds tevens door art. 67 AWR wordt voorgeschreven. Hierbij moet worden opgemerkt dat, sinds de herziening in 2008, een zeer strikte, letterlijke interpretatie mogelijk kan leiden tot discussie. Ingeval de fiscale geheimhoudingsplicht als gevolg van art. 67, tweede lid, AWR niet van toepassing is, zou namelijk de geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb direct in beeld komen. Art. 67, tweede lid, AWR luidt immers: "*De geheimhoudingsplicht geldt niet indien: (…)*".[56] Voor zover het alsdan zou gaan om onderdeel a (wettelijke verplichting) en onderdeel c (bekendmaking aan de belastingplichtige) is

50 Art. 67 AWR werd juist als een van de weinige bepalingen gehandhaafd (Vergelijk: VV, Kamerstukken II 1989/90, 21 221, nr. 4, blz. 29, MvA, Kamerstukken II 1989/90, 21 221, nr. 5, blz. 44 en MvT, Kamerstukken II 1990/91, 22 061, nr. 3, blz. 78). Het zou alsdan op de weg van de wetgever hebben gelegen om uitleg te geven over de mogelijke ongelijke behandeling (inhoudingsplichtigen voor de loonbelasting zouden bijvoorbeeld alsdan, afhankelijk van de gekozen rechtsvorm (IB-onderneming of besloten vennootschap), onder de geheimhoudingsplicht van art. 2:5 Awb gaan vallen).

51 Zie uitgebreider: par. 3.10 hierna.

52 Over de model-geheimhoudingsbepaling werd opgemerkt dat een bepaling die de bedoeling heeft de inhoud van de geheimhoudingsverplichting concreet aan te geven zou per definitie onvolledig zijn (NAV, Kamerstukken II 1987/88, 19 934, nr. 8, blz. 2).

53 MvT (Aanpassingswet Awb), Kamerstukken II 1990/91, 22 061, nr. 3, blz. 78.

54 Hierop is bijvoorbeeld art. 9 Ambtenarenwet 2017 (voorheen: art. 125a, derde lid, Ambtenarenwet 1929) of art. 2:5 Awb van toepassing. Vergelijk: NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 26 over de toepassing van de Wob op het fiscale uitvoeringsbeleid.

55 Den Boer e.a. 1999, blz. 559. Vergelijk: Bergman e.a. 2014, blz. 146 (noot 142) en Jansen 2017, blz. 169.

56 Bij de ontheffingsmogelijkheid van art. 67, derde lid, AWR is dit anders aangezien een ontheffing een vrijstelling is van de verplichting zich aan een in principe algemeen geldend verbod te houden.

dit echter kortstondig en leidt dit vermoedelijk niet tot problemen.[57] Voor onderdeel b in combinatie met de ministeriële regeling van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 zou dat mogelijk anders zijn. De ministeriële regeling beoogt een bevoegdheid te creëren voor het verstrekken van fiscale gegevens, maar is niet aan te merken als "*enig wettelijk voorschrift dat tot mededeling verplicht*" in de zin van art. 2:5 Awb. Verstrekking van fiscale gegevens op grond van de ministeriële regeling vloeit evenmin voort uit de taak van de inspecteur in zin van art. 2:5 Awb.[58] Met deze redenering stelt Snippe dat art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 in strijd zou zijn met het legaliteitsbeginsel.[59] Omdat deze strikte, letterlijke interpretatie van art. 67 AWR ertoe zou leiden dat de ministeriële regeling van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 een dode letter wordt, kan ervan worden uitgegaan dat dit niet de bedoeling van de wetgever is geweest. De fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR dient als één geheel te worden beschouwd, inclusief de uitzonderingen en ontheffingen. Het wijzigen in art. 2:5 Awb van de term 'geheimhoudingsplicht' in de term 'geheimhoudingsregime' zou in zoverre een verduidelijking zijn.[60]

5.2.3.2 Het subjectieve element

Anders dan de geheimhoudingsplicht in de AWR is de geheimhoudingsplicht van art. 2:5 Awb niet absoluut geformuleerd.[61] Dit komt tot uiting doordat in de wettekst een subjectief element naar voren komt: 'het vermoeden' of 'het begrijpen van het vertrouwelijk karakter'.[62] Het wordt aan het onderworpen subject overgelaten om te interpreteren of in zijn visie sprake is van gegevens waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden. Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid en eenheid van beleid en uitvoering zal deze interpretatie veelal op het niveau van het bestuursorgaan worden belegd. Ook zonder limitatieve opsomming van de gegevens die onder de geheimhoudingsplicht vallen moet van een aantal zaken worden aangenomen dat daarover geen verschil van mening kan bestaan.[63] Hierbij kan worden gedacht aan medische gegevens of aan bedrijfs- en fabricagegegevens waarvan door de verstrekker wordt medegedeeld dat de verstrekking vertrouwelijk geschiedt.[64] Is sprake van een gegevens met een vertrouwelijk karakter, dan geldt als uitgangspunt dat het gegeven geheim moet worden gehouden, ongeacht de

57 Met de uitzondering voor 'enig wettelijk voorschrift' en het ontbreken van het 'vertrouwelijke karakter' lijkt voor deze gevallen de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb evenmin van toepassing.

58 Het is in ieder geval, behoudens samenwerkingsverbanden, uiterst discutabel.

59 Snippe 2019, blz. 465. In vergelijkbare zin: R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Het vertrouwen in de fiscale geheimhoudingsplicht bij het rijksbrede toezicht, WFR 2020/95.

60 "*(…) en voor wie niet reeds uit hoofde van ambt, beroep of wettelijk voorschrift ter zake van die gegevens een geheimhoudingsregime geldt (…)*".

61 Vergelijk: Hof Den Haag (civiele kamer) 18 juni 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:1409 dat oordeelde dat bij een beroep op art. 67 AWR voor een nadere belangenafweging geen plaats meer is.

62 MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, blz. 45 in reactie op de opmerkingen van de S.G.P-fractie hierover (VV, Kamerstukken II 1989/90, 21 221, nr. 4, blz. 29). Vergelijk: Van der Meulen e.a. 1999, blz. 20 die reikwijdte van de fiscale geheimhouding omschrijven als: "*(…) ongeacht het al dan niet vertrouwelijke karakter van de desbetreffende gegevens*".

63 D.A. Roos, commentaar op art. 2:5 Awb, Module Awb (online, geraadpleegd op 15 november 2018). Vergelijk: NAV, Kamerstukken II 1987/88, 19 934, nr. 8, blz. 2.

64 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 57 en MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, blz. 46 (par. 2.48).

kennispositie van de mogelijke ontvanger van de gegevens. Met andere woorden: gegevens met een vertrouwelijk karakter dienen ook geheim te worden gehouden jegens personen die reeds kennis hebben van dat gegeven. Van partiële geheimhouding is derhalve geen sprake. Het subjectieve element is in de stringent geformuleerde fiscale bepaling volledig geëlimineerd. Dit subjectieve element zorgt voor een aantal verschillen tussen beide bepalingen:

Tijdsverloop
Het eerste onderscheid is het tijdsverloop; is een gegeven aangemerkt als object van de fiscale geheimhouding, dan verandert dat niet door tijdsverloop.[65] Dit is anders in art. 2:5 Awb waar, als gevolg van het subjectieve element, sprake is van een continue toets omdat informatie door tijdsverloop van karakter kan veranderen.[66]

Openbaar bekende gegevens
Het tweede onderscheid kan worden gemaakt bij openbaar bekende gegevens. De fiscale geheimhoudingsbepaling omvat ook fiscale gegevens die reeds openbaar bekend zijn.[67] Deze vallen echter niet onder art. 2:5 Awb.[68]

Instemming betrokkene
Een derde onderscheid is de instemming van de betrokkene. De beslissing of gegevens, waarop art. 67 AWR betrekking heeft, bekend mogen worden gemaakt berust niet bij de persoon om wiens gegevens het gaat.[69] Instemming van de betrokkene ontneemt in principe echter wel het vertrouwelijke karakter aan de gegevens in de zin van art. 2:5 Awb.[70] Hiermee wordt invulling gegeven aan de informationele zelfbeschikking.

Niet-herleidbare gegevens
Een vierde onderscheid wordt zichtbaar bij niet-herleidbare gegevens. Deze zijn aan te merken als het object van de fiscale geheimhouding, maar vallen niet per definitie onder de reikwijdte van art. 2:5 Awb.[71] Ingeval geanonimiseerde of geaggregeerde gegevens het vertrouwelijke karakter ontberen is art. 2:5 Awb niet van toepassing.[72]

---

65 Vergelijk: art. 10, eerste lid, onderdeel c, Wob waarover werd geoordeeld dat, ingeval eenmaal vaststaat dat sprake is van bedrijfs- en fabricagegegevens,
er geen ruimte meer is voor een nadere afweging. Dit heeft tot gevolg dat ook niet meer actuele bedrijfsgegevens of gegevens van een onderneming die haar activiteiten op korte termijn gaat beëindigen onder het bereik van dat artikel blijven vallen (ABRvS 8 oktober 2003, ECLI:NL:RVS:2003:AL7690, AB 2004, 43, r.o. 2.3).

66 Vergelijk: "*De beperkte openbaarheid kan tijd en plaats gebonden zijn. Zo kan informatie in een WOB-document door tijdsverloop van karakter veranderen*" (MvT, Kamerstukken II 1986/87, 19 859, nr. 3, blz. 4).

67 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 8, par. 3.

68 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 57.

69 Vide: Hoofdstuk 8, par. 4.

70 Zie: MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 57 en MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, blz. 45 e.v. Vergelijk: art. 10, derde lid, Wob.

71 Vide: Hoofdstuk 8, par. 5. Vergelijk: ABRvS 19 januari 2011, ECLI:NL:RVS:2011:BP1317, AB 2011/154 (effectieve anonimisering niet mogelijk omdat ook uit de geanonimiseerde versie kan worden afgeleid wie de verklaring heeft afgelegd).

72 Vertrouwelijke beleidsstukken vallen, vanwege de bredere reikwijdte van de bepaling, logischerwijs nog steeds onder art. 2:5 Awb, ook al zouden deze geanonimiseerd zijn.

5.2.4 De (fiscale) afbakening (Awb – AWR)

Art. 67, eerste lid, AWR bepaalt dat de inspecteur de fiscale informatie (het object van de geheimhouding) niet verder bekend mag maken dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet of de invordering van enige rijksbelasting.[73] De afbakening van art. 2:5 Awb is anders gedefinieerd. Gegevens mogen slechts bekend worden gemaakt "*voor zover (…) uit zijn taak de noodzaak tot mededeling voortvloeit*". Het is van belang om vast te stellen of sprake is van een verschil; leidt de één overheid-gedachte ertoe dat bestuursorganen het verstrekken van gegevens aan andere bestuursorganen tot hun taken kunnen of moeten rekenen? Hiervan is géén sprake. In het rapport Kennis delen geeft kracht wordt gesteld dat de bevoegdheid gegevens uit te wisselen met een ander bestuursorgaan in beginsel valt buiten de taakomschrijving van het bestuursorgaan zoals die door de wetgever in de vorm van taken en bevoegdheden is geattribueerd.[74] De bevoegdheid om gegevens te delen dient volgens het rapport expliciet in het leven te worden geroepen.[75] Het is zelfs de vraag of art. 2:5 Awb in het licht van de één overheid-gedachte niet strikter is dan art. 67 AWR. Art. 67 AWR creëert immers de mogelijkheid om het 'takenpakket' van de Belastingdienst uit te breiden. De Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën heeft een in beginsel ongeclausuleerde bevoegdheid om eenzijdig, zelfstandig te bepalen welke fiscale gegevens een ander bestuursorgaan nodig zou moeten hebben voor een goede vervulling van de publiekrechtelijke taak van dat betreffende bestuursorgaan.[76] In zoverre is de kritiek op het tot 2008 bestaande ontheffingenstelsel nog steeds actueel.[77]

5.2.5 De uitzonderingen en ontheffingen (Awb – AWR)

In zowel art. 67 AWR als art. 2:5 Awb is bepaald dat de geheimhoudingsplicht niet geldt ingeval enig wettelijk voorschrift tot bekendmaking verplicht. De rechtsvergelijking leidt niet tot een andere uitkomst omdat de bepalingen, hoewel anders geredigeerd, inhoudelijk overeenkomen. Het verstrekken van fiscale gegevens aan betrokkenen zelf zou onder het Awb-regime ruimer zijn dan art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR omdat het vertrouwelijke karakter ontbreekt. De ministeriële regeling van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 en de ontheffingsmogelijkheid van art. 67, derde lid, zijn echter principieel anders; bij de invoering van art. 2:5 Awb heeft de Raad van State geadviseerd een ontheffingsbevoegdheid op te nemen zoals destijds voorkwam in art. 67, tweede lid, AWR (oud).[78] Dit advies werd bewust niet overgenomen. De zinsnede "*voor zover enig wettelijk voorschrift tot mededeling verplicht*",

73 Vide: Hoofdstuk 3, par. 5.

74 Kennis delen geeft kracht (Werkgroep Kaderwet 2014), blz. 27. Vergelijk: de één loket aanpak van de Belastingdienst/Douane (MvT, Kamerstukken II 2005/2006, 30 580, nr. 3, par. 1.3.3, blz. 7).

75 Anders: het rapport Analyse en aanbevelingen voorkoming fraude (2015-2020), blz. 53. In het rapport wordt gesteld dat wat onder taakuitoefening wordt verstaan geen limitatief en evenmin een statisch begrip is. Als het standpunt wordt ingenomen dat voor bepaalde onderdelen van de overheidstaak de krachten te bundelden daartoe ook de informatie gedeeld moeten worden (één overheid-gedachte) kan dit in als een integere vorm van de taakuitoefening worden aangemerkt. Vergelijk: Luchtman 2007, blz. 127-128.

76 Deze bevoegdheid wordt in de praktijk uitgeoefend door de Staatssecretaris van Financiën (art. 46, tweede lid, GW en het besluit taken Staatssecretarissen van Financiën (2020)).

77 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.2.

78 Advies RvS en NR, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. B, blz. 32. Het betreft het huidige derde lid van art. 67 AWR.

zou een ontheffingsmogelijkheid overbodig maken.[79] Art. 2:5 Awb is derhalve op dit punt veel stringenter.[80] Zowel de ministeriële regeling als de ontheffingsmogelijkheid van art. 67, derde lid, AWR creëren aanvullende rechten voor de Minister van Financiën. Het vereiste van een wettelijke grondslag draagt bij aan de transparantie en de rechtszekerheid,[81] maar heeft als keerzijde dat van flexibiliteit en maatwerk geen sprake kan zijn.

5.2.6 De Wob, de Awb en de AWR

Conform de bedoeling van de wetgever wordt – sinds de wijzigingen per 1 januari 2008 – art. 67 AWR gezien als een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter die prevaleert boven de Wob.[82] Ingeval op de fiscaliteit de geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb van toepassing zou zijn, zoals in dit gedachtenexperiment, heeft dat tot gevolg dat de Wob (weer) relevant wordt voor het belastingrecht.[83] Dit zou alsdan tot andere uitkomsten kunnen leiden omdat het toetsingskader anders is; openbaar bekende gegevens vallen bijvoorbeeld wel onder art. 67 AWR, maar niet onder art. 2:5 Awb.[84]

5.3 Andere (stringentere) bepalingen die behouden bleven

In de vorige paragraaf zijn art. 2:5 Awb en art. 67 AWR met elkaar vergeleken. In deze paragraaf wordt op hoofdlijnen ingegaan op de geheimhoudingsbepalingen die gedurende de parlementaire behandeling van art. 2:5 Awb aan de orde zijn gekomen en wegens hun specifieke karakter eveneens niet zijn vervangen door de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb. Tevens wordt ingegaan op de ontwikkelingen met betrekking tot die geheimhoudingsbepalingen die zich sindsdien hebben voorgedaan. Een nadere beschouwing geeft inzicht in hetgeen als stringenter wordt gezien en kan dienen als mogelijke inspiratiebron voor eventuele wijzigingen van art. 67 AWR.

5.3.1 Het Algemeen Rijksambtenarenreglement

In de memorie van toelichting is de zeer algemeen luidende geheimhoudingsbepaling voor ambtenaren van art. 59 ARAR genoemd als voorbeeld van een bepaling die diende te blijven bestaan.[85] Deze verwijzing was enigszins ongelukkig omdat drie jaar eerder al was aangekondigd dat art. 59 ARAR zou komen te vervallen in verband met de overbrenging van

79 Advies RvS en NR, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. B blz. 26.
80 Dit wordt maar gedeeltelijk gecompenseerd door het subjectieve element in het object van de geheimhouding.
81 De ontheffingen geheimhouding worden (doorgaans) niet gepubliceerd.
82 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 4, par. 4.
83 Vergelijk: brief Staatssecretaris van Financiën van 12 maart 2001 (notitie over fiscale geheimhoudingsplicht en de Wob), Kamerstukken II 2000/01, 27 400 IXB, nr. 27 en ABRvS 15 november 2006, ECLI:NL:RVS:2006:AZ2259, r.o. 2.4.
84 Op grond van de Wob worden gegevens – kort samengevat – vrijgegeven tenzij een van de uitzonderingsgronden van art. 10 en art. 11 Wob van toepassing is terwijl bij art. 67 AWR de geheimhouding prevaleert boven de Wob.
85 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 56.

de geheimhoudingsplicht naar art. 125a, derde lid, Ambtenarenwet 1929.[86] Hoewel de tekst van art. 59 ARAR inhoudelijk niet overeenkomt met de model-geheimhoudingsbepaling is zowel in de Tweede Kamer als in de Eerste Kamer uitdrukkelijk betoogd dat geen sprake is van een inhoudelijk verschil.[87] Met het overbrengen van de geheimhoudingsbepaling van art. 59 ARAR naar art. 125a, derde lid, Ambtenarenwet 1929 is evenmin een inhoudelijke wijziging beoogd.[88] Zoals in paragraaf 1.3 al is opgemerkt is met art. 2:5 Awb evenmin een inhoudelijke wijziging beoogd ten opzicht van de model-geheimhoudingsbepaling.[89] Dit betekent kortweg dat, ondanks de andere formuleringen, er inhoudelijk geen verschillen zijn (beoogd) tussen al deze bepalingen.[90] In zoverre had art. 125a, derde lid, Ambtenarenwet 1929 al bij de invoering van de Awb kunnen vervallen. Met ingang van 1 januari 2020 is de geheimhoudingsbepaling van art. 125a, derde lid, Ambtenarenwet 1929 opgenomen in art. 9 Ambtenarenwet 2017 waarbij evenmin een wijziging is beoogd.[91] Ondanks het feit dat de geheimhouding al volledig wordt gedekt door art. 2:5 Awb is bewust gekozen om ook in de Ambtenarenwet 2017 een geheimhoudingsbepaling op te nemen.[92] Dit betekent dat voor ambtenaren art. 2:5 Awb (nog steeds) niet relevant is aangezien art. 9 Ambtenarenwet 2017 prevaleert boven art. 2:5 Awb.

5.3.2 Geheimhoudingsbepalingen rechterlijke colleges

De geheimhoudingsbepalingen van de rechterlijke colleges werden in de memorie van toelichting genoemd als bepalingen die gehandhaafd dienden te blijven.[93] Als argument werd aangevoerd dat de rechterlijke colleges geen bestuursorgaan zijn en omdat voor hen veelal een stringentere geheimhoudingsplicht zou gelden. Het argument dat de bestaande geheimhoudingsbepalingen van de rechtelijke colleges in stand moesten blijven omdat zij geen bestuursorgaan zijn is, gezien art. 1:1, derde lid, Awb, niet geheel zuiver gemotiveerd. Het argument dat de geheimhoudingsbepalingen van de rechterlijke colleges stringenter

86 MvT, Kamerstukken II 1985/1986, 19 495, nr. 3, blz. 7, 14 en 18. Met ingang van 2 november 1988 is in art. 125a, derde lid, Ambtenarenwet 1929 een algemene geheimhoudingsbepaling voor ambtenaren opgenomen (Wet van 20 april 1988 tot wijziging van de Ambtenarenwet 1929 ter zake van de uitoefening van grondrechten, Kamerstukken II 1985/86, 19 495, Stb. 1988, 229). Art. 59 ARAR is echter pas in 1992 vervallen (besluit van 13 oktober 1992, Stb. 1992, 564).

87 Zie o.a.: NEV, Kamerstukken II 1987/88, 19 934, nr. 8, blz. 1 e.v. en MvA, Kamerstukken I 1988/89, 19 934, nr. 17b, blz. 2 en blz. 4.

88 MvA, Kamerstukken I 1988/89, 19 934, nr. 17b, blz. 4.

89 Advies RvS en NR, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. B, blz. 26 en MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 56.

90 De wetteksten zijn opgenomen in Appendix A.

91 Wet van 9 maart 2017 tot wijziging van de Ambtenarenwet en enige andere wetten in verband met het in overeenstemming brengen van de rechtspositie van ambtenaren met die van werknemers met een arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht (Wet normalisering rechtspositie ambtenaren), Kamerstukken II 2010/11, 32 550, Stb. 2017, 123. Vide: MvT, Kamerstukken II 2010/11, 32 550, nr. 3, blz. 27. De geheimhoudingsbepaling werd overgeheveld naar art. 9 bij NvW, Kamerstukken II 2011/12, 32 550, nr. 9.

92 Een van de indieners van het initiatiefwetsvoorstel verwoordde het als volgt: "*Wij vinden het blijven bestaan van een Ambtenarenwet essentieel, omdat de wetgever daarin tot uitdrukking brengt wat voor ambtelijke dienst wij in het land willen hebben en welke niet-onderhandelbare, voor onbepaalde tijd geldende randvoorwaarden daarvoor noodzakelijk zijn. Daarvan moeten wat ons betreft verplichtingen op het gebied van integriteit en geheimhouding deel uitmaken*" (Handelingen I 2016/17, nr. 1, item 8, blz. 16).

93 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 56.

zouden zijn, was – behoudens het strikte geheim van de raadkamer – slechts gedeeltelijk steekhoudend.[94] Zo was destijds weliswaar in bijvoorbeeld art. 25 Beroepswet en art. 20 Ambtenarenwet 1929 een nagenoeg identiek, alomvattend verbod opgenomen om gegevens verder bekend te maken, maar deze stringente bepalingen zijn evenwel per 1 juli 1992 – vóór de inwerkingtreding van de Awb in 1994 – al vervangen door een algemene geheimhoudingsbepaling in art. 28a Wet RO.[95] Laatstgenoemd artikel was echter weer ontleend aan art. 2:5 Awb en kan dan niet als stringenter worden bestempeld.[96] De geheimhoudingsbepaling in (destijds) art. 123, tweede lid, Wet RvS voor de afdeling rechtspraak van de Raad van State werd met ingang van 1994 gemoderniseerd en verplaatst naar art. 31 Wet RvS.[97] Deze bepaling was wel stringenter dan art. 2:5 Awb aangezien de geheimhouding allesomvattend was; de gegevens mochten niet anders worden gebruikt "(…) *dan voor de uitoefening van hun functie wordt gevorderd*" en er was geen ontheffingsmogelijkheid.[98]

5.3.3 Organisatiewet Sociale Verzekering

De geheimhoudingsbepaling van art. 50g OSV[99] is zowel in de memorie van antwoord als in de memorie van toelichting op het wetsvoorstel voltooiing eerste fase herziening rechterlijke organisatie genoemd als voorbeeld van een striktere geheimhoudingsbepaling die gehandhaafd bleef.[100] De verschillende geheimhoudingsbepalingen in de OSV zijn om meerdere redenen interessant. Met de invoering van het sofinummer in 1989 werd in art. 50g OSV een geheimhoudingsbepaling opgenomen die absoluter was geformuleerd dan zijn voorganger.[101] Subjectieve elementen werden uit de wettekst gehaald teneinde de geslotenheid van het geheimhoudingssysteem beter te waarborgen. Qua formulering werd aansluiting gezocht bij art. 67 AWR.[102] Er werd echter gekozen voor een gesloten systeem dat nog strikter was vanwege het ontbreken van een algemene ontheffingsbevoegdheid

94 Zie: Appendix A voor de toenmalige teksten van o.a. art. 18 en art. 23, derde lid, Warb en art. 28 Wet RO over het geheim van de raadkamer.

95 Wet van 3 juni 1992 tot wijziging van de Wet op de rechterlijke organisatie, de Ambtenarenwet 1929, de Beroepswet en enkele andere wetten (integratie raden van beroep/Ambtenarengerechten en arrondissementsrechtbanken; vereenvoudiging regelingen vorming en bezetting kamers), Kamerstukken II 1990/91, 21 967, Stb. 1992, 278. De wetteksten zijn opgenomen in Appendix A.

96 MvT, Kamerstukken II 1990/91, 21 967, nr. 3, blz. 17. De geheimhoudingsbepaling is thans opgenomen in art. 13 Wet RO. Door de schakelbepaling in art. 4 Wet bestuursrechtspraak bedrijfsorganisatie is art. 13 Wet RO ook van toepassing op het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

97 MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. 3, blz. 169.

98 Art. 31 Wet RvS is met ingang van 1 september 2010 (nagenoeg ongewijzigd) verplaatst naar art. 44 Wet RvS. De wetteksten zijn opgenomen in Appendix A.

99 Wet van 12 juni 1952 tot herziening van de uitvoeringsorganisaties der sociale verzekering (Organisatiewet sociale verzekering), Kamerstukken II 1949/50, 1679, Stb. 1952, 344. Art. 50g OSV is ingevoerd bij Wet van 28 december 1988, houdende wijziging van de Organisatiewet Sociale Verzekering en enkele andere sociale verzekeringswetten tot invoering van een sociaal-fiscaal nummer, nadere regeling van het gegevensverkeer tussen verzekerde, werkgever en uitvoeringsorgaan en aanpassing van de geheimhoudingsbepalingen (invoering sociaal-fiscaal nummer), Kamerstukken II 1988/89, 20 854, Stb. 1988, 655.

100 MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, blz. 45 en MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. 3 blz. 257.

101 Art. 58 OSV (oud).

102 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 3, blz. 27. Expliciet werd opgemerkt dat de formulering absoluter was dan zowel de oude bepaling (art. 58 OSV (oud)) als de modeltekst uit de richtlijnen voor de wetgevingstechniek.

voor de Minister.[103] Ondanks exact dezelfde bewoordingen als art. 67 AWR werd beoogd niet alleen de medewerkers van uitvoeringsorganen aan te merken als onderworpen subject, maar ook degenen die uit anderen hoofde gegevens voor sociale verzekeringen onder zich kregen, zoals werkgevers of administratiekantoren.[104] In de wet werden de gevallen waarin de geheimhoudingsplicht niet zou gelden limitatief opgesomd.[105] Uitzonderingen waren mogelijk ingeval enig wettelijk voorschrift tot bekendmaking verplichtte, degene op wie de gegevens betrekking had schriftelijk instemde of de gegevens niet-herleidbaar waren. In de memorie van toelichting werd opgemerkt dat limitatief, in de wet vastgelegde mogelijkheden om tot gegevensverstrekking over te gaan, de beste garantie voor de burger was dat niet lichtvaardig met zijn persoonsgegevens zou worden omgegaan.[106] Bovendien zou op deze manier naar de burger toe meer duidelijkheid worden gegeven hoe zou worden omgegaan met gegevens (transparantie).[107] Ontheffing was eveneens mogelijk ten behoeve van wetenschappelijk- of statisch onderzoek. Voor dit soort onvoorziene gegevensverstrekkingen diende het parlement vooraf te worden ingelicht waardoor aan de bescherming van de persoonlijke levenssfeer voldoende recht zou worden gedaan.[108] Met ingang van 1 januari 1995 werd de OSV vervangen door de OSV 1995.[109]

5.3.4 Wet op de Sociale Verzekeringsbank

De geheimhoudingsbepaling van art. 21 Wet SVB[110] werd in de memorie van toelichting op het wetsvoorstel voltooiing eerste fase herziening rechterlijke organisatie genoemd als voorbeeld van een striktere geheimhoudingsbepaling die gehandhaafd bleef.[111] Art. 21 Wet SVB is tegelijkertijd ingevoerd met art. 50g OSV waarbij expliciet is gekozen voor een gelijkluidende geheimhoudingsbepaling.[112] In de memorie van toelichting op art. 21 Wet SVB werd dan ook kortheidshalve verwezen naar art. 50g OSV.[113] Evenals de OSV verviel de Wet SVB met ingang van 1 januari 1995 en werden ze vervangen door de OSV 1995.

---

103 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 3, blz. 16-17. Vergelijk: NR, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. A, blz. 16-17 en NEV, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 10, blz. 10.

104 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 3, blz. 16.

105 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 3, blz. 4. Vergelijk: VV, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 5, blz. 7.

106 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 3, blz. 17.

107 MvA, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 6, blz. 21.

108 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 3, blz. 16-17. Vergelijk: VV, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 5, blz. 8 en MvA, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 6, blz. 21.

109 Zie par. 3.5 hierna.

110 Wet van 17 november 1933 tot organisatie van de openbare organen, belast met de uitvoering van de sociale verzekering (Wet SVB), Kamerstukken II 1933/34, 66, Stb. 1933, 598. Art. 21 Wet SVB is ingevoerd bij Wet van 28 december 1988, houdende wijziging van de Organisatiewet Sociale Verzekering en enkele andere sociale verzekeringswetten tot invoering van een sociaal-fiscaal nummer, nadere regeling van het gegevensverkeer tussen verzekerde, werkgever en uitvoeringsorgaan en aanpassing van de geheimhoudingsbepalingen (invoering sociaal-fiscaal nummer), Kamerstukken II 1988/89, 20 854, Stb. 1988, 655.

111 MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. 3 blz. 256.

112 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 3, blz. 12.

113 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 3, blz. 33.

5.3.5 Van de OSV 1995, via de OSV 1997 naar de Wet Suwi

Met ingang van 1 januari 1995 werden de OSV en de Wet SVB vervangen door de OSV 1995 waarin een beduidend minder stringente geheimhoudingsbepaling was opgenomen.[114] In art. 100 OSV 1995 werd, overeenkomstig art. 2:5 Awb, het subjectieve element van het 'kennen of redelijkerwijs moeten vermoeden van het vertrouwelijke karakter van de gegevens' opgenomen. In de Module Uitvoering sociale zekerheid en bestuursrecht wordt terecht opgemerkt dat daarmee, ondanks de beoogde geslotenheid, min of meer wordt teruggegaan naar een formulering zoals die tot 1 januari 1989 in art. 58 OSV (oud) was opgenomen.[115] Zowel in de Tweede als de Eerste Kamer is dit verschil, behoudens een schriftelijke reactie van de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid op een advies van de toenmalige Registratiekamer, onopgemerkt gebleven.[116] Via de OSV 1997[117] is de geheimhoudingsbepaling terechtgekomen in het huidige art. 74 Wet Suwi.[118] Ook deze geheimhoudingsbepaling ziet slechts op vertrouwelijke gegevens. Net als destijds in art. 50g OSV en art. 21 Wet SVB is in art. 74, tweede lid, Wet Suwi specifiek bepaald dat de geheimhoudingsbepaling niet van toepassing is ingeval degene op wie de gegevens betrekking hebben schriftelijk heeft ingestemd met het verstrekken van gegevens of de gegevens niet-herleidbaar zijn tot individuele natuurlijke personen.[119] In art. 74, derde lid, Wet Suwi is een onderzoeksverplichting opgenomen. Voorafgaand aan de verstrekking van gegevens dient te worden nagegaan of de ontvanger bevoegd is de gegevens te verkrijgen.[120]

5.3.6 Wet toezicht kredietwezen 1992

Tijdens de parlementaire behandeling van de Aanpassingswet Awb III is art. 64 Wtk 1992 genoemd als voorbeeld van een striktere geheimhoudingsbepaling die gehandhaafd bleef.[121] De Wtk 1992[122] is als vervanging van de Wtk uit 1978 per 1 januari 1993 in werking

114 Wet van 27 oktober 1994, houdende de aanpassing van de uitvoeringsorganisatie sociale verzekeringen (Organisatiewet sociale verzekeringen 1995), Kamerstukken II 1992/93, 23 141, Stb. 1994, 790.

115 Commentaar op art. 100 OSV 1995, aant. 1.1 en 1.2, Module Uitvoering sociale zekerheid en bestuursrecht (online, geraadpleegd op 9 december 2016) en commentaar op art. 98 OSV 1997, aant. 1.2, Module Uitvoering sociale zekerheid en bestuursrecht (online, geraadpleegd op 8 oktober 2019).

116 Brief Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 28 maart 1994, Kamerstukken II 1993/94, 23 141, nr. 19.

117 Wet van 26 februari 1997 tot wijziging van de uitvoeringsorganisatie sociale verzekeringen (Organisatiewet sociale verzekeringen 1997), Kamerstukken II 1995/96, 24 877, Stb. 1997, 95 (art. 98 OSV 1997).

118 Wet van 16 december 2004, houdende invoering van de Wet financiering sociale verzekeringen Kamerstukken II 2003/04, 29 531, Stb. 2005, 37.

119 Respectievelijk art. 74, tweede lid, onderdelen b en c, Wet Suwi.

120 Zie ook: Hoofdstuk 10, par. 2.2.

121 MvT, Kamerstukken II 1992/93, 23 258, nr. 3, blz. 47.

122 Wet van 23 december 1992, houdende bepalingen inzake het toezicht op het kredietwezen en de uitvoering van de Tweede Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 15 december 1989 tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen, alsmede tot wijziging van Richtlijn 77/780/EEG (89/646/EEG), en de uitvoering van de Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 6 april 1992 inzake het toezicht op kredietinstellingen op geconsolideerde basis (992/30/EEG) (Wet toezicht kredietwezen 1992), Kamerstukken II 1991/92, 22 665, Stb. 1992, 722. In het wetsvoorstel was de geheimhoudingsbepaling nog genummerd art. 60 Wtk 1992.

getreden waarbij de Tweede Coördinatierichtlijn is geïmplementeerd.[123] In de Tweede Coördinatierichtlijn was door de lidstaten gekozen voor een verdere harmonisatie van de geheimhoudingsverplichting (ten opzichte van de Eerste Coördinatierichtlijn) waarbij de mogelijkheid om een uitzondering te maken op de geheimhoudingsplicht werd ingeperkt.[124] In de Wtk 1992 zelf werd limitatief opgesomd wanneer, met wie, voor welk doel en onder welke voorwaarden gegevens konden worden uitgewisseld.[125] In de memorie van toelichting is het belang van de geheimhouding voor zowel de onder toezicht staande instelling als de toezichthouder uiteengezet:[126]

> *Naast het belang van het adequaat uitoefenen van toezicht moet worden gewezen op het belang van de onder toezicht staande instellingen bij geheimhouding van de op hun onderneming betrekking hebbende gegevens die in het bezit zijn van de toezichthouders. Het gaat hierbij om vitale gegevens die hun weerslag kunnen hebben op de concurrentiepositie van die instellingen, doch vooral ook op het vertrouwen van de crediteuren (met name rekeninghouders, depositohouders en spaarders) en van de financiële markten. Van de instellingen wordt verwacht dat zij zo volledig mogelijk opening van zaken geven tegenover de toezichthouders. Hunnerzijds moeten de instellingen erop kunnen vertrouwen dat de desbetreffende gegevens niet in de openbaarheid komen. Dit vertrouwen is bovendien van essentieel belang voor een goed toezicht en heeft derhalve verderreikende implicaties dan uitsluitend het belang van de kredietinstelling. Indirect zijn ook de belangen van de voornoemde crediteuren in wier belang (uiteindelijk) het bankentoezicht wordt uitgeoefend en de goede functionering van het financiële stelsel gediend met een goede geheimhoudingsregeling.*

Met ingang van 1 januari 2007 kwam de Wtk 1992 te vervallen en werd deze, inclusief de strikte geheimhoudingsbepalingen, geïntegreerd in de Wft.[127]

5.3.7 Wet toezicht beleggingsinstellingen

Tijdens de parlementaire behandeling van de Aanpassingswet Awb II is de voorgestelde geheimhoudingsbepaling van art. 24 Wtb genoemd als voorbeeld van een striktere geheimhoudingsbepaling die gehandhaafd moest blijven.[128] Art. 24 Wtb kwam grotendeels overeen met het hiervoor behandelde art. 64 Wtk 1992. Met ingang van 1 januari 2007 kwam de Wtb te vervallen en werd deze, inclusief de strikte geheimhoudingsbepalingen, geïntegreerd in de Wft.[129]

5.3.8 Wet toezicht effectenverkeer

Tijdens de parlementaire behandeling van de Aanpassingswet Awb II is de voorgestelde geheimhoudingsbepaling van art. 22 Wte genoemd als voorbeeld van een striktere

123 Tweede Richtlijn van de Raad van 15 december 1989 tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen, alsmede tot wijziging van Richtlijn 77/780/EEG (89/646/EEG) (Tweede coördinatierichtlijn), Pb EG 1989, L 386, blz. 1-13. Zie uitgebreider: J.L.S.M. Hillen, commentaar op art. 64 Wtk 1992, Lexplicatie Banking en finance (online, geraadpleegd op 15 november 2018).

124 MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 665, nr. 3, blz. 65, par. 5.115.

125 Art. 64 t/m art. 68 Wtk 1992. Vergelijk: art. 16, Tweede Coördinatierichtlijn en MvA, Kamerstukken II 1991/92, 22 665, nr. 6, blz. 40 e.v., par. 5.9.

126 MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 665, nr. 3, blz. 64-65.

127 Zie hierna par. 3.10.

128 MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 320, nr. 3, blz. 4.

129 Zie hierna par. 3.10.

geheimhoudingsbepaling die gehandhaafd moest blijven.[130] Deze strikte geheimhoudingsbepaling werd nadien overgenomen in art. 31 Wte 1995.[131] In de jurisprudentie is bevestigd dat de wetgever een besloten systeem van geheimhouding heeft beoogd, behoudens de gevallen waarin openbaarmaking van informatie is toegestaan op grond van Europese richtlijnen.[132] Gezien de bijzondere openbaarheidsregeling met uitputtend karakter voorziet de wet niet in een mogelijkheid om in individuele gevallen een afweging te kunnen maken c.q. een ontheffing te verlenen. Met ingang van 1 januari 2007 kwam de Wte 1995 grotendeels te vervallen en werd deze, inclusief de strikte geheimhoudingsbepalingen, geïntegreerd in de Wft.[133]

5.3.9 Wet toezicht verzekeringsbedrijf

Tijdens de parlementaire behandeling van de Aanpassingswet Awb II is de geheimhoudingsbepaling van art. 84 Wtv kort aan de orde gekomen.[134] Dit artikel kwam overeen met de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb en had om die reden kunnen vervallen, ware het niet dat al vaststond dat deze geheimhoudingsbepaling zou worden geharmoniseerd en verder aangescherpt. Art. 84 Wtv is met ingang van 29 april 1994 aangepast overeenkomstig de strengere formulering van de hiervoor behandelde Wtk 1992, de Wtb en de Wte.[135] Vlak daarna werd de geheimhoudingsbepaling opgenomen in art. 182 Wtv 1993 waarbij ter toelichting werd verwezen naar (destijds) art. 60 Wtk 1992 en de wijziging van art. 84 Wtv.[136] Met ingang van 1 januari 2007 kwam de Wtv 1993 te vervallen en werd deze, inclusief de strikte geheimhoudingsbepalingen, geïntegreerd in de Wft.

5.3.10 Wet op het financieel toezicht

Op 1 januari 2007 is de Wft in werking getreden waarbij enkele financiële toezichtwetten werden gebundeld.[137] Een strikt geheimhoudingsregime met een stelsel van limitatief omschreven uitzonderingen werd in de art. 1:89 tot en met (het huidige) art. 1:93h Wft

130 MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 320, nr. 3, blz. 4.
131 Wet van 16 november 1995, houdende het opnieuw vaststellen van de Wet toezicht effectenverkeer in verband met de uitvoering van de richtlijn betreffende het verrichten van diensten op het gebied van beleggingen in effecten en van de richtlijn betreffende de kapitaaltoereikendheid van beleggingsondernemingen en kredietinstellingen, Kamerstukken II 1994/95, 23 874, Stb. 1995, 574.
132 CBb 4 september 2009, ECLI:NL:CBB:2009:BJ8735, AB 2009, 403.
133 Zie hierna par. 3.10.
134 MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 320, nr. 3, blz. 4.
135 Wet van 17 maart 1994, houdende opneming in de Wet toezicht kredietwezen 1992, de Wet toezicht verzekeringsbedrijf, de Wet toezicht beleggingsinstellingen en de Wet toezicht effectenverkeer van bepalingen betreffende de informatie-uitwisseling tussen Nederlandse en buitenlandse instanties die belast zijn met het toezicht op financiële markten of op natuurlijke personen en rechtspersonen die op die markten werkzaam zijn, Kamerstukken II 1992/93, 23 170, Stb. 1994, 235. Zie ook: MvT, Kamerstukken II 1992/93, 23 170, nr. 3, blz. 13.
136 MvT, Kamerstukken II 1992/93, 23 199, nr. 3, blz. 53.
137 Wet van 28 september 2006, houdende regels met betrekking tot de financiële markten en het toezicht daarop (Wet op het financieel toezicht), Kamerstukken II 2003/04, 29 708, Stb. 2006, 475. Zie ook: P.W.G.F. ten Westeneind, Geheimhouding en publicatie in de Wet op het financieel toezicht: een nieuwe balans? Tijdschrift voor Financieel recht 2006, nr. 9.

voortgezet.[138] Wederom werd door de wetgever gesteld dat – vanwege het ingrijpende karakter van de verplichting vertrouwelijke informatie ter beschikking te stellen aan de toezichthouder en om informatieverstrekking te bevorderen – de vertrouwelijkheid gewaarborgd diende te blijven.[139] Hoewel geen wijziging werd beoogd is de geheimhoudingsbepaling van art. 1:89 Wft minder streng geformuleerd.[140] Anders dan zijn voorgangers beperkt art. 1:89 Wft zich tot vertrouwelijke gegevens.[141] Zo ziet art. 1:89 Wft niet op openbaar bekende informatie.[142] Ook expliciete of stilzwijgende instemming van de betrokkene ontneemt het vertrouwelijke karakter aan de informatie.[143] Niet-herleidbare gegevens zijn evenmin aan te merken als object van de geheimhouding.[144] Hierdoor wordt aangesloten op art. 2:5 Awb.[145]

In 2014, 2015 en 2020 is de kring met onderworpen subjecten tot viermaal toe uitgebreid. Hiermee werd telkens beoogd om bij het verstrekken van vertrouwelijke gegevens en inlichtingen de geheimhoudingsverplichting van de verstrekkende partij over te laten gaan op de ontvangende partij. De eerste uitbreiding had betrekking op de invoering van de mogelijkheid om vertrouwelijke gegevens en inlichtingen te verstrekken aan de Algemene Rekenkamer ten behoeve van doelmatigheidsonderzoek naar het toezicht van DNB en de AFM (het huidige art. 1:93e Wft).[146] Hierbij is expliciet bepaald dat de Algemene Rekenkamer de toezichtvertrouwelijke informatie geheim dient te houden.[147] De tweede uitbreiding betrof de invoering van de mogelijkheid om vertrouwelijke gegevens en inlichtingen

138 MvT, Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, blz. 46 e.v. In het voorstel van wet was de geheimhoudingsbepaling opgenomen in art. 1:72 t/m art. 1:77 Wft. Zie ook De Moor-Van Vugt e.a. 2012, blz. 33 e.v. Zie ook: het voorgestelde art. 1:93ga Wft (voorstel van wet gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2).

139 MvT, Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, blz. 46.

140 MvT, Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, blz. 23.

141 P.W.G.F. ten Westeneind, Geheimhouding en publicatie in de Wet op het financieel toezicht: een nieuwe balans? Tijdschrift voor Financieel recht 2006, nr. 9 en De Haan & Oosterhuis 2008, blz. 21 e.v. In het arrest HvJ EU 19 juni 2018 (Baumeister), ECLI:EU:C:2018:464 geeft het HvJ EU twee criteria voor vertrouwelijke informatie: de informatie mag niet openbaar zijn en de openbaarmaking van de gegevens zou mogelijk afbreuk doen aan de belangen van de verstrekker, derden of de goede werking van het systeem van controle (zie uitgebreider: L.M. Hiemstra, Beroepsgeheim niet meer te vertrouwen? Tijdschrift voor Financieel recht 2018, nr. 11).

142 MvT, Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, blz. 47.

143 MvT, Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, blz. 47.

144 O.a.: art. 1:89, tweede lid, Wft. Vide: MvT, Kamerstukken II 2003/04, 29 708, nr. 3, blz. 48. Vergelijk: art. 64, vijfde lid, Wtk 1992, art. 24 Wtb en art. 31, vijfde lid, Wte 1995.

145 Vergelijk: De Haan & Oosterhuis 2008, blz. 25-26 die voorstellen om de geheimhoudingsbepalingen in de Wft te schrappen.

146 Wet van 14 mei 2014 tot wijziging van de Wet op het financieel toezicht in verband met het verstrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen door de Nederlandsche Bank en de Autoriteit Financiële Markten aan de Algemene Rekenkamer, Kamerstukken II 2012/13, 33 729, Stb. 2014, 179. Met ingang van 1 januari 2019 is art. 1:93d Wft vernummerd naar art. 1:93e Wft.

147 MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 729, nr. 3, blz. 1-3. De Algemene Rekenkamer mag de verkregen toezichtvertrouwelijke informatie aan geen enkele persoon of autoriteit bekend mag maken, tenzij deze niet kan worden herleid tot afzonderlijke personen.

te verstrekken aan een parlementaire enquêtecommissie (het huidige art. 1:93f Wft).[148] Ook hier is bepaald dat de parlementaire enquêtecommissie de toezichtvertrouwelijke informatie geheim dient te houden.[149] In 2015 is de kring met onderworpen subjecten voor de derde maal uitgebreid.[150] Deze derde uitbreiding betreft personen die niet zelf een taak vervullen op grond van de wet maar wel bij de uitvoering ervan betrokken raken en in dat kader de beschikking krijgen over vertrouwelijke informatie.[151] Dit was ook aanleiding om de schending van de geheimhouding beboetbaar te stellen.[152] Gezien het belang van de geheimhouding zou een hoge boete gerechtvaardigd zijn. De schending van art. 1:89 Wft is gerangschikt in categorie twee waardoor de boete kan oplopen tot € 1 miljoen.[153] De meest recente uitbreiding in 2020 zag op de Minister van Justitie en Veiligheid in verband met het door hem beheerde centraal elektronisch systeem voor het geautomatiseerd ontsluiten van identificerende gegevens (art. 1:93h Wft).[154]

5.4 Afronding

In dit hoofdstuk stond de vergelijking van art. 67 AWR met art. 2:5 Awb centraal. Deze vergelijking is van belang voor de beantwoording van de derde onderzoeksvraag. Bij de invoering van de Awb in 1994 is in art. 2:5 Awb een voor het gehele openbaar bestuur geldende, algemene geheimhoudingsverplichting opgenomen ten aanzien van vertrouwelijke gegevens waarmee het bestuur bij het uitvoeren van zijn taak te maken krijgt. Deze geheimhoudingsbepaling heeft een aanvullend karakter en is niet van toepassing voor zover reeds uit hoofde van ambt, beroep of wettelijk voorschrift ter zake van die gegevens een geheimhoudingsplicht geldt. Een aanpassing van art. 2:5 Awb, waarbij de term geheimhoudingsplicht wordt aangepast naar de term geheimhoudingsregime (de hoofdregel én de hierop geformuleerde uitzonderingen en ontheffingen), zou naar mijn mening de lading beter dekken. Aan de hand van de vijf elementen die voor de fiscale

148 Wet van 25 juni 2014 tot wijziging van de Wet op het financieel toezicht en enige andere wetten ter implementatie van richtlijn 2013/36/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende toegang tot het bedrijf van kredietinstellingen en het prudentieel toezicht op kredietinstellingen en beleggingsondernemingen, tot wijziging van Richtlijn 2002/87/EG en tot intrekking van de Richtlijnen 2006/48/EG en 2006/49/EG (Pb EU 2013, L 176) en ter implementatie van verordening (EU) nr. 575/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende prudentiële vereisten voor kredietinstellingen en beleggingsondernemingen en tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 (Pb EU 2013, L 176) (Implementatiewet richtlijn en verordening kapitaalvereisten), Kamerstukken II 2013/14, 33 849, Stb. 2014, 253. Met ingang van 1 januari 2019 is art. 1:93e Wft vernummerd naar art. 1:93f Wft.

149 Art. 1:93f, tweede lid, Wft. Zie ook: MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 849, nr. 3, blz. 35-36 en NAV, Kamerstukken II 2013/14, 33 849, nr. 6, blz. 23.

150 Wet van 11 november 2015 (Implementatiewet Europees kader voor herstel en afwikkeling van banken en beleggingsondernemingen), Kamerstukken II 2014/15, 34 208, Stb. 2015, 431.

151 Art. 1:89, derde lid, Wft. Zie uitgebreider: MvT, Kamerstukken II 2014/15, 34 208, nr. 3, blz. 72-73. Vergelijk: NAV, Kamerstukken II 2014/15, 34 208, nr. 6, blz. 49.

152 Koninklijk besluit van 16 november 2015 (implementatiebesluit Europees kader voor herstel en afwikkeling van banken en beleggingsondernemingen), Stb. 2015, 433.

153 Art. 10 besluit bestuurlijke boetes financiële sector (2009) jo. art. 1:81 Wft.

154 Wet van 22 april 2020 tot wijziging van de Wet op het financieel toezicht in verband met het via een centraal elektronisch systeem geautomatiseerd ontsluiten van identificerende gegevens alsmede enkele andere gegevens door banken en andere betaaldienstverleners (Wet verwijzingsportaal bankgegevens), Kamerstukken II 2018/19,35 238, Stb. 2020, 151.

geheimhoudingsplicht van belang zijn, heb ik beide bepalingen met elkaar vergeleken. Hieruit bleek dat er enkele opvallende verschillen tussen beide bepalingen zijn. De overeenkomsten en verschillen zet ik hierna kort op een rij:

De doelstellingen
De doelstellingen van art. 2:5 Awb zijn anders dan die van art. 67 AWR. Art. 2:5 Awb is uitsluitend gericht op het beschermen van de belangen van burgers en bedrijven, maar niet de belangen van het bestuursorgaan. Art. 67 AWR beoogt echter mede het belang van de Belastingdienst te beschermen.

De onderworpen subjecten
De reikwijdte van de aan art. 2:5 Awb onderworpen subjecten komt inhoudelijk grotendeels overeen met de huidige drie categorieën van de aan art. 67 AWR onderworpen subjecten. Toch zijn er enkele verschillen. Een niet aan een 'instelling' verbonden deskundige (de natuurlijk persoon) is altijd onderworpen aan art. 67 AWR, maar lijkt echter buiten de Awb-boot te vallen omdat de band met de 'instelling' ontbreekt. Het verdient mijns inziens aanbeveling deze lacune in de Awb op te vullen. Een principiëler verschil is dat bij het verstrekken van fiscale gegevens aan niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers de fiscale geheimhoudingsbepaling overgaat op de ontvangende partij. Onder art. 2:5 Awb wordt het eigen geheimhoudingsregime van de ontvangende ambtsdrager van toepassing.

Het object van de geheimhouding
Art. 2:5 Awb heeft een aanvullend karakter. Aangezien art. 67 AWR uitsluitend ziet op informatie over de persoon of zaken van een ander is in zoverre de reikwijdte van de Awb-bepaling breder. De geheimhoudingsplicht van art. 2:5 Awb is echter niet absoluut geformuleerd. Dit komt tot uiting doordat in de wettekst het subjectieve element van het 'vertrouwelijke karakter' naar voren komt. In de huidige fiscale bepaling is dit subjectieve element volledig geëlimineerd. Dit zorgt voor een aantal verschillen in het object van de geheimhouding: als eerste noem ik het tijdsverloop. Het object van de fiscale geheimhouding verandert niet door tijdsverloop. Het tweede verschil is de openbaar bekende gegevens; deze ontberen het vertrouwelijke karakter van art. 2:5 Awb. Het derde onderscheid is de instemming van de betrokkene die eveneens het vertrouwelijke karakter van gegevens ontneemt. De beslissing of gegevens, waarop art. 67 AWR betrekking heeft, bekend mogen worden gemaakt berust niet bij de persoon om wiens gegevens het gaat. Een vierde onderscheid wordt zichtbaar bij niet-herleidbare gegevens. Deze zijn aan te merken als het object van de fiscale geheimhouding, maar vallen niet per definitie onder de reikwijdte van art. 2:5 Awb.

De (fiscale) afbakening
Art. 67, eerste lid, AWR bepaalt dat de inspecteur de fiscale informatie niet verder bekend mag maken dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet of de invordering van enige rijksbelasting. Hoewel de afbakening van art. 2:5 Awb anders is gedefinieerd is er inhoudelijk geen verschil.

De uitzonderingen en ontheffingen
In zowel art. 67 AWR als art. 2:5 Awb is, hoewel anders geredigeerd, bepaald dat de geheimhoudingsplicht niet geldt ingeval enig wettelijk voorschrift tot bekendmaking verplicht. Het verstrekken van fiscale gegevens aan betrokkenen zelf zou onder het Awb-regime ruimer zijn dan art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR omdat het vertrouwelijke karakter ontbreekt. Zowel de ministeriële regeling van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 als de ontheffingsmogelijkheid van art. 67, derde lid, AWR creëren aanvullende rechten voor de Minister van Financiën. Art. 2:5 Awb is derhalve op dit punt veel stringenter.

Tot slot heb ik in dit hoofdstuk stilgestaan bij de geheimhoudingsbepalingen die gedurende de parlementaire behandeling van art. 2:5 Awb aan de orde zijn gekomen en wegens hun specifieke karakter eveneens niet zijn vervangen door de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb. Hierbij ben ik tevens ingegaan op de ontwikkelingen met betrekking tot die geheimhoudingsbepalingen die zich sindsdien hebben voorgedaan. Een nadere beschouwing van deze stringentere bepalingen gaf mij inzicht in hetgeen als stringenter werd gezien en heeft gediend als inspiratiebron voor enkele voorgestelde wijzigingen van art. 67 AWR in Deel II van deze studie (Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10).

DEEL II – EEN KRITISCHE BLIK OP HET HEDEN

HOOFDSTUK 6

De doelstellingen van art. 67 AWR

6.1 Inleiding

In Hoofdstuk 3 is ingegaan op de doelstellingen van de huidige geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR en de argumenten die ter motivering van deze doelen zijn aangedragen.[1] Onder 'doelstelling' versta ik hetgeen met de geheimhoudingsbepaling beoogd wordt te bereiken. De motivering van de doelstelling ziet enerzijds op de beantwoording van de vraag waarom iets een doelstelling zou moeten zijn. Anderzijds moet met argumenten kunnen worden onderbouwd waarom de fiscale geheimhoudingsbepaling kan bijdragen aan het realiseren van die doelstelling. Ook zonder diepgravend onderzoek kan al snel de conclusie worden getrokken dat de motivering van de doelstellingen van de huidige geheimhoudingsbepaling niet meer (volledig) aansluit bij de realiteit van de 21ste eeuw; het argument dat belastingplichtigen niet van het verstrekken van gegevens aan de inspecteur moeten worden weerhouden door de vrees dat die gegevens worden gebruikt voor andere doeleinden dan uitvoering van de belastingwet is, gezien de talloze uitzonderingen op de hoofdregel, immers al lang niet meer verdedigbaar. Aan de bescherming van de privacy draagt het uitgangspunt van het fiscale geheimhoudingsregime nog onverminderd bij.

Het eerste onderdeel van de eerste onderzoeksvraag – of de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling en de motivering daarvan nog wel aansluiten bij de huidige (rechts)opvattingen – kan hiermee feitelijk direct al ontkennend worden beantwoord. In dit hoofdstuk wordt ook op het resterende gedeelte van de eerste onderzoeksvraag – wat zouden de doelstellingen van de geheimhouding en de motivering daarvan moeten zijn – een antwoord gegeven. Uit de criteria van het in Hoofdstuk 1 opgenomen beoordelingskader volgt dat de doelstellingen niet alleen helder en volledig zijn geformuleerd, maar ook dat zij deugdelijk en transparant zijn gemotiveerd; deze doelstellingen moeten passen binnen de bestaande (fiscale) structuur en mogen niet in strijd zijn met hogere regelgeving of fundamentele algemene rechtsbeginselen. Doel, strekking en de gevolgen van de geheimhoudingsbepaling moeten duidelijk, duurzaam en voorzienbaar zijn. Een behoorlijk gemotiveerde onderbouwing van het doel van de geheimhoudingsbepaling draagt immers bij aan de acceptatie ervan en beteugelt de soms ongebreidelde drang tot verstrekking. Het dwingt de wetgever om telkenmale weer verantwoording af te leggen als een nieuwe ontheffing of uitzondering in het leven wordt geroepen. Het ambitieniveau van de wetgever moet zo hoog liggen dat tekortkomingen in de motivering dienen te worden voorkomen.[2]

1 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 2.
2 Vergelijk: Boer 2013, blz. 40.

6.2 Meewerkbereidheid

6.2.1 Algemeen

Het behoeft geen betoog dat het werk van de belastinginspecteur wordt belemmerd als hij niet beschikt over de voor de belastingheffing relevante informatie. Zoals in Hoofdstuk 3 is uiteengezet, wordt de meewerkbereidheid – als doelstelling voor de geheimhoudingplicht – van oudsher breed aanvaard.[3] Zo zou de strikte geheimhoudingsbepaling van de Wet VB 1892 garant moeten staan voor de bereidheid van belastingplichtigen om volledige openheid van zaken te geven ten behoeve van de heffing van die specifieke belasting. De meewerkbereidheid wordt al ruim 125 jaar genoemd als doelstelling van de geheimhouding terwijl de (fiscale) context in de tussentijd drastisch is gewijzigd. Fiscale gegevens worden al lang niet meer uitsluitend verkregen van de belastingplichtige zelf of alleen maar gebruikt voor de uitvoering van die ene specifieke belastingwet op grond waarvan de gegevens zijn verkregen.[4] Verstrekte gegevens kunnen worden gebruikt ten behoeve de uitvoering van alle belastingwetten ten behoeve van alle belastingplichtigen. Daarnaast worden fiscale gegevens op grond van de mogelijkheden van art. 67, tweede en derde lid, AWR verstrekt aan talloze partijen.[5] Anno 1892 was dat allemaal nog volstrekt ondenkbaar. Het is derhalve de vraag wat de rol van de geheimhoudingsverplichting bij de meewerkbereidheid van belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden tegenwoordig nog concreet inhoudt.

6.2.2 Tegenhanger van vergaande informatiebevoegdheden?

De huidige geheimhoudingsbepaling wordt beschouwd als een noodzakelijke voorwaarde voor de vergaande informatiebevoegdheden van de inspecteur.[6] Ook onder de huidige bepaling wordt dit door de Staatssecretaris van Financiën aangedragen.[7] Van Kalmthout merkt juist op dat dit een betrekkelijk zwak fundament voor de geheimhoudingsplicht is.[8] Hij geeft aan dat ingeval versterkt verticaal en/of horizontaal toezicht voldoende zou

3 Vide: Hoofdstuk 3, par. 2.2.

4 Vergelijk: Van Eijsden en De Ruiter die schrijven: "*Waar voorheen de belastingplichtige het enige kanaal van informatieverstrekking naar overheden was, gaan er nu vanuit vele kanalen relevante gegevens naar (fiscale) autoriteiten*" (J.A.R. van Eijsden en M. de Ruiter, Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 1), MBB 2019/4-16).

5 Zie: R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Belangenafweging bij het delen van informatie door de Belastingdienst, WFR 2016/132.

6 Vergelijk: "*De wettelijke geheimhoudingsplicht waaraan de toezichthouders zijn gehouden, is derhalve een noodzakelijk complement van de verplichting voor onder toezicht staande instellingen om inlichtingen en stukken aan de toezichthouder te verstrekken*" (MvT, Kamerstukken II 1995/96, 24 456, nr. 3, blz. 3). Vergelijk: De Vries die in haar oratie concludeert dat volledige transparantie de Belastingdienst zou kunnen belemmeren wanneer ondernemingen hierdoor terughoudend worden om informatie te verstrekken. De gedachte dat ondernemingen zich vrij moeten kunnen voelen om concurrentiegevoelige informatie te delen is daarom een van de redenen achter de geheimhoudingsplicht waaraan de Belastingdienst gebonden is (De Vries 2016, blz. 32).

7 Brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2012 (notitie over inlichtingenrecht van parlement en fiscale geheimhoudingsplicht), Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 83. Vergelijk: brief Staatssecretaris van Financiën van 20 maart 2001, Kamerstukken II 2000/01, 27 400 IXB, nr. 27, V-N 2001/18.9, blz. 1.

8 Van Kalmthout 2013, par. 2.

garanderen dat de fiscus over de benodigde informatie beschikt, er weinig reden meer lijkt te zijn om de geheimhoudingsplicht te handhaven. Medewerking van belastingplichtigen was bij de invoering van de Wet VB 1892 noodzakelijk omdat de inspecteur mogelijkheden en middelen ontbeerde om gegevens effectief af te kunnen dwingen. De bevoegdheden van de inspecteur om informatie te vergaren en daarmee de verplichtingen van belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden om informatie te verstrekken zijn – met name na de Tweede Wereldoorlog – bijzonder toegenomen.[9] De wetgever heeft deze bevoegdheden gecreëerd omdat belastingheffing zonder informatie niet handhaafbaar is.[10] Wijsman concludeert dat de informatieverplichtingen ruim zijn geformuleerd en worden afgedwongen met bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sancties.[11] Hiervan gaat substantiële dwang tot medewerking uit omdat de betrokkene niet vrijelijk kan kiezen zijn medewerking (straffeloos) te weigeren. Het argument dat geheimhouding een tegenhanger zou zijn van de vergaande bevoegdheden van de inspecteur is geen zelfstandig valide doelstelling, maar is een onderbouwing van de meewerkbereidheid en de privacy.[12] Hierbij dient te worden opgemerkt dat de vraag opdoemt in hoeverre de meewerkbereidheid voortvloeit uit de geheimhoudingsbepaling, de wil om spontaan compliant te zijn of uit vrees voor de hierboven genoemde dwangmiddelen.

6.2.3 Anders dan voor de uitvoering van de belastingwet?

De Registratiekamer heeft gewaarschuwd voor een ongewenste vicieuze cirkel;[13] ingeval de fiscale geheimhoudingsplicht niet het vertrouwen wekt dat de verstrekte gegevens niet worden gebruikt voor andere doeleinden heeft dit gevolgen voor de bereidheid van belastingplichtigen om informatie te verstrekken. Het ontbreken van deze bereidheid zou volgens de Registratiekamer tot gevolg kunnen hebben dat de fiscus genoodzaakt is nog ingrijpender maatregelen te treffen om toch over de benodigde (persoons)informatie te kunnen beschikken waardoor de meewerkbereidheid nog verder afneemt. De geheimhoudingsverplichting wordt steeds verder uitgehold door de mogelijkheden c.q. verplichtingen om fiscale gegevens met andere bestuursorganen, private partijen of met buitenlandse belastingdiensten te delen. Sommige auteurs stellen zelfs dat er zo vele en grote inbreuken zijn op de geheimhoudingsplicht, dat van de geformuleerde doelstelling niets overblijft. Zo concluderen Okhuizen en Pieterse e.a. dat de aan de Belastingdienst verstrekte gegevens zo ongeveer binnen de gehele overheid kunnen worden gebruikt en zelfs daarbuiten als

9 Zie uitgebreider: Snippe 2019, par. 3.4, blz. 161-178 voor een overzicht van deze ontwikkelingen.

10 Zie: E. Poelmann, Algemene beginselen van behoorlijk bestuur bij informatieverzoeken, TFO 2017/152.1.

11 M.C.A. Wijsman, Meewerken versus zwijgen bij informatieverzoeken (nemo tenetur-beginsel), TFO 2017/152.2. Deze sancties vallen uiteen in de (processuele) sancties van omkering van de bewijslast, bestuurlijke boeten en de (strafrechtelijke) geldboete, taak- en gevangenisstraf.

12 Vergelijk: Koning die in 1964 juist aangaf dat een steeds strakkere lijn werd getrokken die hij verklaarde door de verdergaande, bijzondere bevoegdheden die aan de Belastingdienst zijn verleend (H.E. Koning, De geheimhoudingsverplichting van de fiscus, WFR 1964/681). Zie ook: Okhuizen & Pietserse e.a. 2020, blz. 193 die geheimhouding omschrijven als "*complement van de inlichtingenverplichtingen*".

13 Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 39.

daarmee volgens de overheid een belang gediend is.[14] Niemand kan exact voorspellen wat in de toekomst gaat gebeuren, maar het einde van de ontwikkeling van de Belastingdienst als informatiefabriek lijkt nog niet in zicht.[15] Met de toegenomen informatiebevoegdheden en toegenomen uitzonderingen is de balans derhalve ernstig verstoord. Van Kalmthout heeft de indruk dat ook bij niet-fiscalisten steeds meer begint door te dringen welke belangrijke functie de gegevensbestanden van de Belastingdienst geleidelijk zijn gaan vervullen bij de toepassing en handhaving van andere regelgeving dan de belastingwet.[16] Of dit besef op langere termijn een negatief effect zal hebben op de compliance jegens de fiscus moet volgens hem worden afgewacht, maar het risico lijkt hem zeker niet afwezig. Klingenberg e.a. stellen dat schending van de toegezegde geheimhouding een slechte indruk maakt; het leidt tot kwalijke beeldvorming en terughoudendheid bij het aanleveren van gegevens.[17] Met de criteria uit het beoordelingskader (transparantie in doelstelling van de regeling, doeltreffendheid en doelmatigheid en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid) kan echter geen andere conclusie worden getrokken dan dat de onderbouwing van de meewerkbereidheid aanpassing behoeft.[18] Het argument dat belastingplichtigen 'niet van het verstrekken van gegevens aan de Belastingdienst moeten worden weerhouden door de vrees dat die gegevens voor andere doeleinden worden gebruikt dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de belastingwet' is immers al lang achterhaald. Het is niet realistisch om te veronderstellen dat fiscale gegevens op korte termijn (weer) uitsluitend gebruikt zullen gaan worden voor uitvoering van de belastingwet.

6.2.4 Gevraagd voor de uitvoering van de belastingwet

De inspecteur dient zijn fiscale informatiebevoegdheden uitsluitend te gebruiken voor het doel waarvoor hij deze heeft gekregen: de uitvoering van de belastingwet.[19] Belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden moeten immers niet van het verstrekken van gegevens aan de Belastingdienst worden weerhouden door de vrees dat gegevens voor andere doeleinden worden gevraagd dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de belastingwet (de Belastingdienst als doorgeefluik).[20] De motivering van de meewerkbereidheid zou derhalve moeten worden aangepast van het 'gebruik voor de uitvoering

14 Okhuizen & Pieterse e.a. 2020, blz. 196. Vergelijk: Sjobbema gaf destijds aan dat het niet geringe aantal gevallen waarin ontheffing wordt ontleend op grond van art. 67, tweede lid, AWR (oud) de kracht en effectiviteit van de geheimhoudingsverplichting ondermijnt (G.H. Sjobbema, Voorstel voor een verbeterd systeem van informatieverplichtingen ten dienste van belastingheffing, WFR 2007/67) en Bartel die stelt dat: "*De concentratie van gegevens bij de belastingdienst heeft uiteraard aantrekkingskracht op vele beleidsmakers bij andere ministeries en diensten. Toegang tot de bestanden voor hen betekent een niet te aanvaarden inbreuk op de privacy*" (Bartel 1988, blz. 23).

15 Vergelijk: Zwenne 1998, blz. 7, M. Martijn, Vergeet de politiestaat. Welkom in de belastingstaat, De Correspondent 30 september 2014, R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Belangenafweging bij het delen van informatie door de Belastingdienst, WFR 2016/132 en D. Tokmetzis & M. Martijn, Vraag vandaag wat de Belastingdienst allemaal over jou weet, De Correspondent 12 januari 2017.

16 Van Kalmthout 2013, par. 3.

17 Klingenberg e.a. 2005, blz. 187-188.

18 Vergelijk: Snippe 2019, blz. 451 die stelt dat: "*Het is wel helder dat die stroom [art. 43c, Uitv. Reg. AWR 1994, VDS] gestaag groeit. Met het toenemen van de lijst met afnemers, ontwikkelt zich tevens een grote diversiteit in formulering van samenwerkingsvormen en doelen*".

19 Vergelijk: art. 3:3 Awb.

20 Het opvragen van gegevens uitsluitend met als doel om deze door te leveren aan andere bestuursorganen of private partijen.

van de belastingwet' naar het 'gevraagd voor uitvoering van de belastingwet'. Hiermee wordt aangesloten bij de realiteit dat fiscale gegevens ook kunnen worden doorgeleverd aan (hoofdzakelijk) andere bestuursorganen en wordt voldaan aan het criterium van duurzame inpasbaarheid binnen de bestaande (fiscale) structuur. De meewerkbereidheid is niet meer gelegen in het argument dat de Belastingdienst de gegevens geheim houdt, maar lijkt veel meer te liggen in het vertrouwen in de overheid als geheel: burgers en bedrijven moeten er op kunnen vertrouwen dat de overheid, waar de Belastingdienst slechts een onderdeel van is, zorgvuldig én vertrouwelijk omgaat met de aan de overheid verstrekte gegevens, transparante belangenafwegingen maakt op basis van een duidelijke grondslag en het delen van fiscale gegevens proportioneel is. Vergelijkbaar is het betoog van de Minister van Financiën bij de aanpassing van de strikte geheimhoudingsbepaling van de Wft waarbij hij stelt dat: *"(…) de onder toezicht staande instellingen moeten voldoende vertrouwen hebben dat bij een aangepaste regeling de vertrouwelijke bedrijfsinformatie vertrouwelijk blijft*".[21]

6.2.5 Vertrouwen in de overheid en de één overheid-gedachte

De Commissie Stevens geeft aan dat de Belastingdienst en belastingplichtigen een wederzijds belang hebben bij het tot stand brengen van een vertrouwensrelatie waarbij een onnodig zware toezichtslast met lastige discussies en correcties achteraf vermeden kan worden.[22] Kirchler stelt dat voor een effectieve belastingheffing zowel 'vertrouwen' als 'macht' nodig is.[23] De machtsuitoefening door de inspecteur (controle, correctie en bestraffing) draagt volgens hem samen met het vertrouwen in de overheid bij aan de bereidheid van burgers om hun fiscale verplichtingen na te komen. De Vries concludeert dat vertrouwen in de toezichthouder noodzakelijk is voor effectief toezicht.[24] Ze verwijst hierbij naar onderzoek van Tyler waaruit blijkt dat vertrouwen een van de factoren is die van invloed is op het gevoel van procedurele rechtvaardigheid. Die procedurele rechtvaardigheid leidt op zijn beurt tot betere naleving. Elffers stelt dat belastingautoriteiten door belastingplichtigen als betrouwbaar worden gezien als zij – in de ogen van de belastingplichtige – handelen zoals het hoort.[25] Hij merkt op dat vertrouwen in de belastingautoriteiten belangrijk is omdat het de tendens afzwakt van het zoeken naar legale en illegale wegen om de verschuldigde belasting te verlagen. Bij veel vertrouwen is weinig machtsuitoefening nodig terwijl bij weinig vertrouwen veel machtsuitoefening nodig is om dezelfde compliance te bereiken.[26]

Vertrouwen in de overheid – en daarmee een betere meewerkbereidheid – is echter niet alleen afhankelijk van het zorgvuldig gebruik van fiscale gegevens. Het kan ook worden bereikt door bijvoorbeeld een goede dienstverlening, zoals magistratelijk handelen,

21 Brief Minister van Financiën van 27 april 2000, Kamerstukken II 1999/00, 24 456, nr. 21, blz. 2. Vergelijk: Snippe die stelt dat de overheid, en meer in het bijzonder de Belastingdienst, de veiligheid van de gegevens zal moeten garanderen (Snippe 2019, blz. 180).

22 Commissie Stevens (2012), blz. 5. Vergelijk: de door de Registratiekamer beschreven vicieuze cirkel (Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 39).

23 Zie: A.K.J.M. van Steenbergen, Conferentie 'Tax and Trust', WFR 2018/16.

24 De Vries 2016, blz. 47.

25 Zie: A.K.J.M. van Steenbergen, Conferentie 'Tax and Trust', WFR 2018/16.

26 Gribnau en Van Steenbergen verwijzen naar het 'slippery slope'-model van Kirchler e.a. (Gribnau & Van Steenbergen 2014, par. 3). Zie ook: Snippe 2019, blz. 68.

(telefonische) bereikbaarheid en korte doorlooptijden.[27] Fundamentele kritiek op het handelen van de Belastingdienst doet echter afbreuk aan dit vertrouwen.[28] Een strikte geheimhoudingsbepaling draagt bij aan de meewerkbereidheid, maar een te strikte geheimhoudingsbepaling kan hieraan weer afbreuk doen. De geheimhouding moet nog wel functioneel blijven en de dienstverlening zo min mogelijk in de weg staan. Het faciliteren van belastingplichtigen middels (bijvoorbeeld) de vooringevulde aangifte, de inkomensverklaring (de IB60-verklaring) of het protocol vermiste personen (2016) zijn hiervan voorbeelden.[29] Zwartgelakte Toeslagendossiers zijn eveneens een typerend (niet-fiscaal) voorbeeld; door de al hoog opgelopen, maatschappelijke verontwaardiging over de kinderopvangtoeslagaffaire ging de discussie niet over de vraag of passages juridisch gezien terecht waren gelakt, maar uitsluitend hoe dit op de van fraude beschuldigde betrokken ouders overkwam.[30] Dit leidde eind 2019 tot het aftreden van Staatssecretaris Snel.[31]

Bij de herziening van de fiscale geheimhoudingsbepaling in 2008 is nogmaals bevestigd dat de heersende gedachte, dat burgers dezelfde gegevens slechts éénmalig aan de overheid behoeven te verstrekken (één overheid-gedachte), steeds sterker werd.[32] Dienstverlening zou verbeteren en tegen lagere uitvoeringskosten plaatsvinden.[33] Dat is ook de gedachte achter het stelsel van basisregistraties waar de basisregistratie inkomen deel van uitmaakt.[34] De één overheid-gedachte draagt daarnaast bij aan de bestrijding en/of voorkoming van

27 Geertman noemt macht, kwaliteit, klantgerichtheid en geheimhouding als elementen die de beroepshouding van belastingambtenaren bepalen (R.P.M. Geertman, De Belastingdienst en de belastingambtenaar: Het gezicht van de rechtsstaat? Over de beroepshouding van belastingambtenaren, WFR 1990/1161). Zie ook: Gribnau en Van Steenbergen die ingaan op de vraag of prettig contact tussen burgers en de Belastingdienst (rechtvaardigheidsbeleving) de bereidheid om belasting te betalen bevordert of juist leidt tot verminderde doeltreffendheid en doelmatigheid in de belastingheffing (Gribnau & Van Steenbergen 2014, blz. 86-100).

28 Vergelijk: Trouw 7 juli 2020, Ambtenaren waarschuwen: De toeslagenaffaire vreet aan het gezag van de Belastingdienst, https://www.trouw.nl/economie/ambtenaren-waarschuwen-de-toeslagenaffaire-vreet-aan-het-gezag-van-de-belastingdienst~b84c6e1a/ (online, geraadpleegd op 8 juli 2020).

29 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 9 respectievelijk par. 3 (VIA) en par. 5 (inkomensverklaring).

30 Zie uitgebreider: de redactie Vakstudie Nieuws die ingaat op de spagaat tussen de maatschappelijke verontwaardiging en de geheimhoudingsplicht van de Belastingdienst/Toeslagen (aantekening redactie Vakstudie Nieuws bij brief Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2019, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 577, V-N 2020/2.23).

31 Plenair verslag Tweede Kamer van 18 december 2019 (38e vergadering), Handelingen II 2019/20, 38, item 14.

32 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 18. Zie ook: brief Minister voor Grote Steden- en Integratiebeleid van 18 december 1998 (actieprogramma elektronische overheid), Kamerstukken II 1998/99, 26 387, nr. 1, par. 4.4 en NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 27 waar wordt verwezen naar de motie Szabó c.s., Kamerstukken II 2003/04, 29 362, nr. 8 (modernisering overheid) en motie Verburg c.s., Kamerstukken II 2004/05, 29 764, nr. 25 (de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen en de Aanpassingswet Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen).

33 Vergelijk: Jansen verwijst naar rechtseconomische auteurs die stellen dat een plicht tot informatieverstrekking altijd moet worden opgelegd aan de partij die kwalificeert als de 'cheapest information gatherer', derhalve degene die de benodigde informatie tegen de laagste kosten kan vergaren (Jansen 2012, blz. 7).

34 MvT, Kamerstukken II 2006/07, 31 085, nr. 3, blz. 2. De basisregistratie moet leiden tot lagere uitvoeringskosten en verbeterde handhavingsmogelijkheden voor de overheid en tot administratieve lastenverlichting voor burgers, bedrijven en instellingen (R. Steenman, Formele vragen

misbruik of oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen.[35] Overkleeft-Verburg merkt op dat inzichten met betrekking tot de fiscale geheimhoudingsplicht zowel zijn gewijzigd door maatschappelijke of politiek-bestuurlijke opvattingen over onder andere bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking en witwassen van crimineel geld als door de veranderende inzichten omtrent een efficiënte inrichting van de informatiehuishouding van de overheid.[36] Vetter spreekt van informatie die bij het 'loket' inspecteur de overheidsorganisatie ingaat en vervolgens – soms automatisch en soms op verzoek – verspreid wordt over een groot aantal andere 'overheidsloketten'.[37] In het rapport Reflecties op de staat van het toezicht (Inspectieraad 2019) wordt gesteld dat het gehele toezicht erbij gebaat is als toezichthouders onderling gegevens kunnen uitwisselen en zo hun informatiepositie kunnen versterken;[38] dure en repressieve capaciteit kan daardoor gerichter en efficiënter worden ingezet. Geheel in deze lijn is de memorie van toelichting bij de Algemene douanewet waarin wordt opgemerkt dat uitwisseling van informatie tussen overheids- en semioverheidsinstellingen noodzakelijk is wanneer als uitgangspunt wordt genomen dat bedrijven en burgers slechts eenmaal hun gegevens hoeven aan te leveren. Deze gegevens kunnen daarna worden hergebruikt wanneer andere overheids- en semioverheidsinstellingen de gegevens nodig hebben voor de uitvoering van hun taken.[39] Wortel geeft aan de andere kant aan dat een doeltreffende uitvoering van de belastingwet vergt dat belastingplichtigen er op kunnen vertrouwen dat fiscale gegevens niet verder worden verspreid tenzij er een wettelijke basis is voor verdere verspreiding met het oog op andere publieke taken die gewichtig genoeg zijn om dat te rechtvaardigen.[40]

Van der Meulen merkt op dat het Nederlandse algemene bestuursrecht geen regeling kent inzake het delen en uitwisselen van informatie tussen bestuursorganen in het algemeen of toezichthouders in het bijzonder.[41] Het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden van begin 2020 zal daar mogelijk verandering in brengen.[42]

---

bij de regeling Basisregistratie Inkomen in de AWR, WFR 2009/498). Zie ook: brief Minister voor Bestuurlijke Vernieuwing en Koninkrijksrelaties van 6 juli 2005 (modernisering van de overheid), Kamerstukken II 2004/05, 26 387, nr. 37.

35 Zie ook: Hoofdstuk 3, par. 6.1 over de (gewijzigde) uitgangspunten van de IIV 1983.

36 G. Overkleeft-Verburg in haar annotatie bij ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87. Met een verwijzing naar het VIV 1993 stelt ze dat de gegevensverwerking door de Belastingdienst op onderdelen steeds mede dienstbaar is geweest aan nevendoelen buiten de fiscaliteit.

37 J.J. Vetter in zijn noot bij HR 25 januari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8475, FED 2002/307.

38 Reflecties op de staat van het toezicht (Inspectieraad 2019), blz. 64-65.

39 MvT (Algemene douanewet), Kamerstukken II 2005/06, 30 580, nr. 3, blz. 108.

40 Conclusie A-G J. Wortel van 17 december 2002, ECLI:NL:PHR:2003:AF2343, par. 14.
In Hoofdstuk 4, par. 3.3 en par. 3.4 is ingegaan op het rechtmatig gebruik van fiscale gegevens door het ontvangende bestuursorgaan.

41 Van der Meulen 2014, blz. 116. In Europees verband kan worden verwezen naar het voorontwerp-ReNEUAL (2015-2017) dat in Boek VI voorziet in een ordelijke regeling van het overheidsinformatierecht (Van der Meulen 2014, blz. 118). Deze 'Model Rules' zijn een academisch initiatief die (op termijn) algemene regels beogen te geven voor EU-autoriteiten. Widdershoven stelt dat bekeken moet worden of deze 'Model Rules' geheel of gedeeltelijk zouden kunnen worden overgenomen in de Awb, maar ook – omgekeerd – of de Awb geen 'mooie' regelingen bevat die een plaats zouden verdienen in de 'Model Rules' (Widdershoven 2014, blz. 30).

42 Voorstel van wet, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 3.2. Vergelijk: internetconsultatie Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden (2018) en Snippe 2019, par. 6.6.3, blz. 447-450.

Snippe stelt dat de Belastingdienst vanwege zijn unieke informatiepositie een belangrijke rol kan vervullen in het rijksbrede toezicht, maar hij signaleert ook het gevaar van de 'function creep': het gebruik van gegevens voor een ander doel dan waarvoor zij zijn vergaard.[43] Snippe maakt hierbij een onderscheid tussen functioneel equivalente gegevens en exclusief fiscale gegevens.[44] Van Kalmthout is van mening dat het gebruik van fiscale gegevens voor andere doeleinden botst met het legaliteitsbeginsel. Dit beginsel zou mede dragend moeten zijn voor de geheimhoudingsplicht.[45] Het BurgerInitiatief 1Overheid ziet in de geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb juist ruimte omdat een taak van het bestuursorgaan de geheimhouding kan doorbreken.[46] Dit burgerinitiatief vindt dat wat onder taakuitoefening wordt verstaan geen limitatief of statisch begrip is; als het standpunt wordt ingenomen dat voor bepaalde onderdelen van de overheidstaak de krachten gebundeld moeten worden (en daarmee ook informatie gedeeld moet worden) dit daarmee een geldige grondslag voor gegevensuitwisseling vormt. Dat standpunt lijkt echter weer afbreuk te doen aan de duidelijkheid, transparantie en voorspelbaarheid van de gegevensuitwisseling. Het is echter wel duidelijk dat geheimhoudingsbepalingen optimale gegevensuitwisseling in de weg kunnen staan. Het uitgangspunt van de wetgever is dat van afschaffing van de fiscale geheimhoudingsplicht geen sprake is.[47] Terecht stelt de Staatssecretaris dat het niet de taak van de Belastingdienst is om informatie openbaar te maken.[48]

6.2.6 Gegevensverstrekking aan private partijen

De fiscale geheimhoudingsplicht brengt met zich dat het niet gebruikelijk is dat de Belastingdienst gegevens verstrekt aan private partijen. Toch is er een ontwikkeling gaande waarbij het verstrekken van fiscale gegevens aan private partijen niet altijd meer op voorhand is uitgesloten.[49] Dat neemt niet weg dat terughoudendheid geboden blijft. Net als bij het verstrekken van fiscale gegevens in het kader van de één overheid-gedachte moeten burgers en bedrijven er op kunnen vertrouwen dat dit niet-fiscale gebruik deugdelijk en transparant is gemotiveerd, een wettelijke grondslag heeft en zichtbaar een belangenafweging is gemaakt. Bij deze belangenafweging dient te worden meegewogen of in het kader van de rechtsbescherming aanvullende waarborgen in verband met de verstrekking aan een private partij noodzakelijk en mogelijk zijn.[50]

---

43 Snippe 2019, blz. 19-22.

44 Het verschil is – kort samengevat - dat 'functioneel equivalente gegevens' ook door andere toezichthouders, op basis van eigen wettelijke bevoegdheden, kunnen worden verkregen. De 'exclusief fiscale gegevens' kunnen uitsluitend door de Belastingdienst worden verkregen en niet zelfstandig door andere toezichthouders op basis van hun eigen wettelijke bevoegdheden (Snippe 2019, blz. 21).

45 Van Kalmthout 2013, par. 2.

46 Rapport Analyse en aanbevelingen voorkoming fraude (2015-2020), blz. 53.

47 Brief Minister van Veiligheid en Justitie van 19 december 2014, Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 79, blz. 4.

48 "*Het is geen taak van de Belastingdienst om informatie openbaar te maken. De Belastingdienst is opgesteld om belastingwetten uit te voeren*" (brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluisland en het nieuwe rulingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725, antwoord op vraag 28).

49 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 3.

50 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 3.4.

6.2.7 Meewerkbereidheid: een gewijzigde onderbouwing

Het behouden van de meewerkbereidheid is een van de doelstellingen van de (fiscale) geheimhoudingsverplichting. Geheimhouding kan worden beschouwd als tegenhanger van de vergaande informatiebevoegdheden van de inspecteur. Bij deze doelstelling dient in ogenschouw te worden genomen dat het gaat om het totale geheimhoudingsregime: de verplichting tot geheimhouding én de hierop geformuleerde uitzonderingen en ontheffingen. Wordt recht gedaan aan de in de inleiding van dit hoofdstuk al genoemde criteria uit het beoordelingskader, dan zou voor de onderbouwing van de meewerkbereidheid kunnen worden gesteld dat: betrokkenen niet ervan moeten worden weerhouden de juiste informatie te verstrekken aan de Belastingdienst uit vrees dat deze informatie wordt gevraagd voor andere doeleinden dan uitvoering van de belastingwet. Zij moeten erop kunnen vertrouwen dat – ingeval deze gegevens worden gebruikt voor andere, niet-fiscale doeleinden – de verwerking van fiscale gegevens deugdelijk en transparant is gemotiveerd, een wettelijke grondslag heeft en zichtbaar een belangenafweging is gemaakt waaruit blijkt dat verdere verspreiding gewichtig genoeg is om een uitzondering op de hoofdregel te rechtvaardigen (de één overheid-gedachte). Betrokkenen mogen ervan uitgaan dat bij de verstrekking van fiscale gegevens aan private partijen de wetgever nog terughoudender is. Bij het maken van een belangenafweging wordt meegewogen of aanvullende waarborgen in verband met de verstrekking aan een private partij noodzakelijk en mogelijk zijn. Kortom, dat de overheid zorgvuldig én vertrouwelijk omgaat met de aan de overheid verstrekte gegevens. Met deze gewijzigde onderbouwing worden het rechtszekerheidsbeginsel, de beginselen van legaliteit en legitimiteit en de beginselen van effectiviteit en efficiëntie verwezenlijkt.[51] Bovenstaande neemt niet weg dat een te strikte (interpretatie van de) geheimhoudingsbepaling ook afbreuk kan doen aan de meewerkbereidheid. Geheimhouding dient derhalve functioneel te blijven en de dienstverlening zo min mogelijk in de weg staan.

6.3 Een zwaarwegend controle-strategisch belang bij derdenonderzoeken

In Hoofdstuk 7 zal bij de onderworpen subjecten worden stilgestaan bij de vermeende onderworpenheid van administratieplichtigen bij wie een derdenonderzoek ex art. 53 AWR wordt uitgevoerd.[52] Hoewel het meewerken aan een derdenonderzoek is aan te merken als het voldoen aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet dwingt de Belastingdienst, onder verwijzing naar art. 272 Sr, bij deze informatieplichtigen in de praktijk een geheimhoudingsverplichting af. Dat deze huidige werkwijze, door het ontbreken van een wettelijke grondslag, niet-magistratelijk is neemt niet weg dat er vanuit een controle-strategisch belang kennelijk bij de Belastingdienst soms wel behoefte aan geheimhouding bestaat.[53] Het is in incidentele gevallen denkbaar dat de inspecteur bij uitvoering van een derdenonderzoek het tijdelijk niet wenselijk vindt dat een (vermoedelijk) belasting- of inhoudingsplichtige in een vroeg stadium op de hoogte raakt

51 Vide: Hoofdstuk 1, par. 4.4.
52 Vide: Hoofdstuk 7, par. 5.
53 De Bont stelt dat met de huidige werkwijze van de Belastingdienst de geheimhoudingsplicht instrumenteel wordt aan de controlestrategie. Een dergelijke toepassing is niet onderkend in de parlementaire geschiedenis of de jurisprudentie (G.J.M.E. de Bont, Geheim, NTFR 2019/734). Vergelijk: het 'tipping off'-verbod van art. 23 Wwft.

van het feit dat er onderzoek naar hem is ingesteld.[54] Hiermee kan immers anticiperend gedrag worden voorkomen. Alleen in het Voorschrift informatie fiscus/banken was de mogelijkheid van geheimhouding tot 1 januari 2021 geformaliseerd.[55] Gelet op de criteria uit het beoordelingskader van transparantie in doelstelling van de regeling, rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen, doeltreffendheid en doelmatigheid en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid dient naar mijn mening de huidige werkwijze van een duidelijke, formele (wettelijke) basis te worden voorzien. De criteria van doeltreffendheid en doelmatigheid en subsidiariteit en evenredigheid vereisen mijns inziens tevens dat het opleggen van een geheimhoudingsverplichting drastisch wordt ingeperkt. Dit zorg mijns inziens voor een betere balans tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming.[56] Deze tijdelijke geheimhoudingsverplichting bij derdenonderzoeken kan worden gemotiveerd vanuit een zwaarwegend controle-strategisch belang voor de inspecteur. Hoe deze tijdelijke geheimhoudingsverplichting eruit moet komen te zien wordt in Hoofdstuk 7 nader uitgewerkt.[57]

6.3.1 Een zwaarwegend controle-strategisch belang

Van een controle-strategisch belang is sprake als de inspecteur ervoor kiest om een derdenonderzoek in te stellen en het belang van het onderzoek geheimhouding vordert. Het controle-strategisch belang kan erin zijn gelegen dat de inspecteur met de contra-informatie uit het derdenonderzoek de juistheid en volledigheid van de door de belasting- of inhoudingsplichtige gegeven antwoorden wil controleren.[58] Ingeval laatstgenoemde op voorhand zou weten over welke informatie de inspecteur beschikt zou hij mogelijkerwijs zijn antwoorden daarop kunnen aanpassen.[59] In zoverre is dit vergelijkbaar met de jurisprudentie over de op de zaak betrekking hebbende stukken ex art. 8:42 Awb in procedures over de informatiebeschikking; ook daar dient meer gewicht te worden toegekend aan het belang van de inspecteur om belanghebbende (nog) niet bekend te maken met de informatie waarover hij beschikt.[60] Anders zou dit tot gevolg kunnen hebben dat een belanghebbende de door hem te verstrekken informatie daarop afstemt en het doel van de informatiebeschikking teniet wordt gedaan. Het moet gaan om een zwaarwegend fiscaal

54 Vergelijk: nieuwsbericht FIOD van 12 maart 2021, Onderzoek naar schending geheimhouding, https://www.fiod.nl/onderzoek-naar-schending-van-geheimhouding (online, geraadpleegd op 15 maart 2021) waarbij op grond van art. 126bb, vijfde lid, Sv geheimhouding was opgelegd in een fiscaal-strafrechtelijk onderzoek.

55 Par. 3.1.1 Voorschrift informatie fiscus/banken (gewijzigd bij besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2020, nr. 2020-22953 (wijziging van het Voorschrift informatie fiscus/banken), Stcrt. 2020, 62942). Zie ook: Hoofdstuk 7, par. 5.1.1.

56 Vergelijk: het rapport Burgers beter beschermd (2021), blz. 116.

57 Hoofdstuk 7, par. 5.3.

58 Vergelijk: Feteris 2007, blz. 279 die stelt dat een derdenonderzoek een nuttig controlemiddel kan zijn. Informatie van derden is vaak objectiever dan die van de belastingplichtige zelf.

59 Vergelijk: rapport No 15 september 1998, nr. 1998/385, https://www.nationaleombudsman.nl/uploads/rapporten/980385_97.05938_.pdf (online, geraadpleegd op 30 mei 2020), par. 2.4.4.

60 Vide: Hof 's-Hertogenbosch (geheimhoudingskamer) 27 juli 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:3632, V-N 2017/50.7, r.o. 3.18 en Hof 's-Hertogenbosch (geheimhoudingskamer) 13 april 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:1593, V-N 2018/40.17, r.o. 3.27. Vergelijk: Rechtbank Gelderland 8 mei 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:1947, r.o. 11-15. Het verzoek om middels een voorlopige voorziening inzage te krijgen in de 'op de zaak betrekking hebbende stukken' werd (mede) vanwege het belang van controle en toezicht door de inspecteur afgewezen.

belang waarbij de gegronde vrees bestaat dat de fiscale waarheidsvinding geweld wordt aangedaan als de belasting- of inhoudingsplichtige op de hoogte raakt van een tegen hem lopend fiscaal onderzoek.[61] Hierbij kan worden gedacht aan de situatie dat een belasting- of inhoudingsplichtige bewijsstukken vernietigt, aanpast, afstemt of creëert dan wel de invordering frustreert of onmogelijk maakt als hij weet dat er een fiscaal onderzoek tegen hem loopt. Het valt evenmin uit te sluiten dat mogelijke beïnvloeding van de informatieplichtige derde of afstemming c.q. samenspanning met deze derde, waardoor het derdenonderzoek wordt gefrustreerd, gewichtige redenen opleveren om een tijdelijke geheimhoudingsplicht op te leggen. Dit kan (gedeeltelijk) worden voorkomen door het derdenonderzoek niet aan te kondigen, hetgeen slechts in bijzondere situaties is geoorloofd.[62]

6.3.2 Incidenteel opleggen verplichting

Het uitgangspunt in het beleid van de Belastingdienst is dat bij derdenonderzoeken de naam van degene over wie gegevens worden verlangd in principe niet bekend wordt gemaakt.[63] De huidige 'werkwijze' waar in alle gevallen wordt verwezen naar de vermeende geheimhoudingsplicht zal in veel gevallen dan ook niet zinvol zijn. In de praktijk komt het echter geregeld voor dat de informatieplichtige door de aard van het onderzoek en de gestelde vragen weet of redelijkerwijs kan vermoeden ten behoeve van welke belasting- of inhoudingsplichtige het derdenonderzoek is ingesteld.[64] Los van de beperkingen in het delen met anderen zal bij informatieplichtigen lang niet altijd de behoefte bestaan om de kennis over een (aangekondigd) derdenonderzoek te delen met de belasting- of inhoudingsplichtige.[65] Hoewel hierover geen vastomlijnd beleid is zal ook de belasting- of inhoudingsplichtige dikwijls weten of redelijkerwijs kunnen vermoeden dat, en bij wie, er een derdenonderzoek is ingesteld. Door de inspecteur dient altijd vanuit de basiswaarden van de Belastingdienst (geloofwaardigheid, verantwoordelijkheid en zorgvuldigheid) te worden gewerkt.[66] Dit betekent onder meer dat wordt gewerkt met een open vizier, transparant en vanuit vertrouwen, waardoor er veelal geen reden is om de belasting- of inhoudingsplichtige niet te informeren over een in te stellen derdenonderzoek.[67] Ingeval bij het instellen van een derdenonderzoek tijdelijk geheimhouding wordt gevorderd,

61 Vergelijk: NMvA, Kamerstukken I 2002/03, 28 353, nr. 83b, blz. 6 (inzake art. 126bb, vijfde lid, Sv) en Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1608, antwoord op vraag 1a. Zie ook: de mogelijkheid in de Wwft om een bestuurlijke sanctie tijdelijk niet c.q. geanonimiseerd openbaar te maken ingeval een lopend (strafrechtelijk) onderzoek daardoor zou worden ondermijnd (art. 32g, eerste lid, onderdeel c, Wwft).

62 Vide: het Handboek Controle (2020), blz. 72 waar staat: *"Alleen in bijzondere situaties, zoals wanneer administratieve onderdelen dreigen te verdwijnen en/of gemanipuleerd zullen worden, is een onaangekondigd derdenonderzoek toegestaan*". Vergelijk: brochure Waarneming ter plaatse (2020), par. 3.1.

63 Handboek Controle (2020), blz. 72.

64 Kamerling & Klein Sprokkelhorst 1996, blz. 39 stellen dat het noemen van namen vaak niet anders kan wil de fiscus ooit enige informatie kunnen vergaren uit een geautomatiseerde omgeving. Vergelijk: Handboek Controle (2020), blz. 72.

65 Vergelijk: Muller die stelt dat er doorgaans een zakelijke relatie tussen beide is en dat er een gemeenschappelijk belang kan zijn om het nadelige gevolg van het derdenonderzoek te beperken (M. Muller, Derdenonderzoeken en rechtsbescherming, TFB 2011/8-3).

66 Vide: https://over-ons.belastingdienst.nl/over-de-belastingdienst/wie-zijn-we/ (online, geraadpleegd op 30 mei 2020).

67 Vergelijk: Instructie waarneming ter plaatse (2016), blz. 8 par. 3.1.1 (waarden en normen).

wordt aan de informatieplichtige een additionele verplichting opgelegd en wordt de belasting- of inhoudingsplichtige (tijdelijk) niet geïnformeerd.[68] Er dient derhalve een evenredige afweging te worden gemaakt tussen het controle-strategisch belang enerzijds en de privacybeginselen en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur anderzijds.[69] Uitsluitend bij een zwaarwegend fiscaal belang zou bij het instellen van een derdenonderzoek een tijdelijke geheimhoudingsplicht opgelegd kunnen worden aan de informatieplichtige.[70]

6.3.3 Een tijdelijke geheimhoudingsplicht

Het doel van de wettelijke bepaling is het creëren van een mogelijkheid voor de inspecteur om aan informatieplichtigen een tijdelijke geheimhoudingsverplichting op te leggen indien (en voor zover) het belang van het onderzoek dit vordert. Nefkens merkt terecht op dat de Belastingdienst vroeg of laat 'open kaart' moet spelen wil de in het kader van het derdenonderzoek verkregen informatie kunnen worden gebruikt.[71] In de bezwaar- en beroepsfase of bij het voornemen om een bestuurlijke boete op te leggen bestaat immers een recht op inzage in de stukken, waaronder de resultaten uit het derdenonderzoek, waardoor het belang van de tijdelijke geheimhoudingsverplichting vervalt.[72] De tijdelijke geheimhoudingsplicht kan de inspecteur derhalve alleen gedurende de controlefase baten.[73] Na afloop van de tijdelijke geheimhoudingsplicht bestaat er voor de informatieplichtige geen beletsel om het derdenonderzoek met de desbetreffende belasting- of inhoudingsplichtige te bespreken en hier eventuele consequenties aan te verbinden.[74] Zoals eerder is opgemerkt behoeft het geen betoog dat het gebruik van informatie uit het derdenonderzoek door de

68 Er wordt inbreuk gemaakt op de privacy van de belasting- of inhoudingsplichtige waarbij het uitgangspunt moet zijn dat de betrokkene daar vroeg of laat van op de hoogte wordt gesteld. Vergelijk: Feteris 2007, blz. 284 die schrijft dat: "*Bij een derdenonderzoek wordt de last van het onderzoek immers opgelegd aan iemand die min of meer als buitenstaander moet worden aangemerkt*".

69 Vergelijk: Instructie waarneming ter plaatse (2016), blz. 12 over de belangenafweging bij onaangekondigde zichtwaarnemingen. Zie ook: Feteris 2007, blz. 284 over de rol van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur bij derdenonderzoeken.

70 Vergelijk: de Instructie waarneming ter plaatse (2016), blz. 12 over zichtwaarnemingen zonder een voorafgaande, schriftelijke aankondiging.

71 A.T.P. Nefkens, De begrensde reikwijdte van de fiscale geheimhoudingsplicht bij een derdenonderzoek, TFB 2015/6-1. In vergelijkbare zin: V.A. Burgers en A.M.E. Nuyens, Two is company, three is a crowd, Over rechtsbescherming bij derdenonderzoeken, TFO 2017/152.4, par. 2.3. De gedachte dat een op te leggen geheimhoudingsverplichting de informatieplichtige zou beschermen waardoor hij eerder bereid zou zijn mee te werken aan het informatieverzoek van de inspecteur lijkt alsdan niet voor de hand te liggen.

72 Respectievelijk art. 7:4 Awb, art. 8:42 Awb en art. 5:49 Awb. Vergelijk: Handboek Controle (2020), blz. 197 waar wordt opgemerkt dat in de fase van bezwaar en beroep zo nodig nadere informatie wordt verstrekt.

73 V.A. Burgers en A.M.E. Nuyens, Two is company, three is a crowd, Over rechtsbescherming bij derdenonderzoeken, TFO 2017/152.4, par. 2.3. Ook in bezwaar- en beroepsprocedures tegen een informatiebeschikking kan de inspecteur er overigens nog wel een belang bij hebben dat de belasting- of inhoudingsplichtige nog niet (volledig) wordt geïnformeerd.

74 Gedurende de parlementaire behandeling van art. 126bb, vijfde lid, Sv is het voorbeeld aan de orde gekomen van het beëindigen van een bankrelatie als gevolg van het feit dat er een opsporingsonderzoek loopt. De aan de bank opgelegde geheimhoudingsverplichting zou de verplichte reden van opzegging kunnen frustreren (NMvA, Kamerstukken I 2003/04, 28 353, nr. 5, blz. 4 en 5). Zie ook: Zwenne 1998, blz. 110 en Feteris 2007, blz. 284-285 over de gevolgen van een derdenonderzoek

informatieplichtige voor andere doeleinden een onrechtmatige daad kan opleveren.[75] Zo noemt De With als voorbeeld de belastingadviseur die het niet vrijstaat over de gestelde vragen in het kader van het derdenonderzoek met een willekeurig ander te bespreken en geeft Nefkens aan dat het niet de bedoeling is dat iemand met de verkregen informatie de publiciteit opzoekt.[76]

6.4 Privacy

6.4.1 Algemeen

De bescherming van de privacy is veelal de eerste doelstelling die voor de fiscale geheimhoudingsplicht wordt aangedragen. Over de bescherming van de privacy als doel van de geheimhouding is over het algemeen weinig tot geen discussie. Zoals in Hoofdstuk 3 al is uiteengezet kan deze doelstelling worden gemotiveerd met de eenvoudige vaststelling dat privacy een grondrecht is.[77] Art. 67 AWR draagt onmiskenbaar bij aan de bescherming van de privacy. De privacybeginselen vereisen dat gegevens worden beschermd.[78] Daarnaast moeten burgers en bedrijven op de hoogte zijn van de verwerking van hun gegevens.[79] Bovendien moeten inbreuken op de persoonlijke levenssfeer kunnen worden uitgelegd: wat is de grondslag en het doel van deze inbreuk? Is sprake van dataminimalisatie? Is de inbreuk proportioneel of hadden de gegevens ook op een andere, minder belastende wijze worden verkregen? Ook al is de AVG uitsluitend van toepassing op gegevens die herleidbaar zijn tot natuurlijke personen, het is van belang om nogmaals te bedrukken dat zowel burgers als bedrijven recht hebben op privacy.[80] De Staatssecretaris van Financiën heeft dan ook terecht gesteld dat het zeer onwenselijk is om een onderscheid te maken tussen natuurlijke personen en rechtspersonen.[81] De aandacht voor privacy is, mede ingegeven door Europese invloeden van onder meer het EVRM, het Handvest EU en de inwerkingtreding van de AVG, onverminderd groot waarbij moet worden opgemerkt dat privacy geen statisch begrip is.[82] Spijkerboer verwijst naar de discussie over de beoordelingsruimte bij de toepassing van abstracte normen (zoals privacy) in concrete zaken. Dit vergt allerlei afwegingen die naar hun aard alleen in een nationale context gemaakt kunnen worden;

---

voor de relatie tussen de belastingplichtige en de derde. Vergelijk: Hertoghs advocaten, Klikspaan, boterspaan: dienstverlener moet oppassen met wettelijke geheimhoudingsplicht, Hertoghs beschouwt 12 maart 2018, https://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/nieuws/hertoghs-beschouwt/klikspaan-boterspaan-dienstverlener-moet-oppassen-met-wettelijke-geheimhoudingsplicht inzake art. 126bb, vijfde lid, Sv.

75 Vide: Hoofdstuk 4, par. 3.1. Die discussie gaat buiten het bereik van dit onderzoek.

76 De With 2013, blz. 165 en A.T.P. Nefkens, De begrensde reikwijdte van de fiscale geheimhoudingsplicht bij een derdenonderzoek, TFB 2015/6-1.

77 Vide: Hoofdstuk 3, par. 2.

78 Hoofdstuk 1, par. 4.4.3.

79 Vergelijk: Nationale ombudsman, jaarverslag 2018, blz. 29.

80 Vergelijk: Zwenne 1998, par. 9.6.2.2, blz. 213.

81 Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluisland en het nieuwe rulingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725, antwoord op vraag 28.

82 Vergelijk: C. van Pelt, Het recht op privacy bij derdenonderzoeken, WFR 2017/210 en T. Spijkerboer, Het debat over het Europese Hof voor de Rechten van de Mens, NJB 2012/242 die stellen dat het EVRM een 'living instrument' is dat conform de maatstaven van de tijd moet worden uitgelegd.

mensenrechten zijn "*universal in abstraction but national in application*".[83] Hieltjes stelt dat in Nederland het belastinggeheim een belangrijk geheim is, maar men in Zweden daar misschien anders over denkt. De inspecteur heeft echter rekening te houden met de in Nederland levende opvatting.[84]

6.4.2 Fiscale transparantie zet privacy onder druk

De Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid concludeerde in 2011 in zijn rapport iOverheid dat een hernieuwde balans moest worden gezocht tussen informatievrijheid, geheimhouding en beveiliging van gegevens.[85] Een van de aanbevelingen was dat sommige gegevens misschien helemaal niet opgeslagen moeten worden, andere informatiebronnen wellicht juist transparanter moeten worden in plaats van vertrouwelijk of geheim en sommige gegevens wellicht nog beter beveiligd moeten worden.[86] In haar oratie stelt De Vries dat het duidelijk is dat transparantie op gespannen voet kan staan met het recht op privacy.[87] Transparantie laat zich volgens haar echter niet eenvoudig definiëren:[88]

> *Transparantie is in zekere zin een containerbegrip waar ieder het zijne onder verstaat. (…) Transparantie lijkt een moeilijk te stillen honger en het niet voldoen aan die behoefte leidt al snel tot de kritiek onvoldoende transparant te zijn of het verwijt informatie achter te houden.*

Specifiek voor de fiscaliteit geldt eveneens dat transparantie een 'hot item' is.[89] Hierbij dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de verschillende soorten transparantie. Deze zal ik hierna behandelen.

---

83 T. Spijkerboer, Het debat over het Europese Hof voor de Rechten van de Mens, NJB 2012/242.

84 H.B. Hieltjes in Geschriften VVBW nr. 207 (1998), blz. 14-15. Vergelijk: Reuters 12 april 2016, Privacy, what privacy? Many Nordic tax records are a phone call away, https://www.reuters.com/article/us-panama-tax-nordics/privacy-what-privacy-many-nordic-tax-records-are-a-phone-call-away-idUSKCN0X91QE?es_p=8321828 (online, geraadpleegd op 12 januari 2019).

85 Rapport iOverheid (WRR 2011), blz. 240.

86 Zie: brief Staatssecretaris van Financiën van 20 februari 2020, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 606 over de internationale gegevensuitwisseling via een speciaal beveiligd netwerk en het datalek in Bulgarije.

87 De Vries 2016, blz. 11. Vergelijk: NRC 14 augustus 2018, Nieuwe wetten tegen fraude kunnen privacy schaden, https://www.nrc.nl/nieuws/2018/08/14/fraudeaanpak-kan-privacy-bedreigen-a1613105 (online, geraadpleegd op 15 april 2019). Vergelijk: P.A. Anthoni en M. Tydeman-Yousef, UBO-registratie: laveren tussen transparantie en privacy, WFR 2019/150, par. 6 die met betrekking tot het UBO-register verontrust zijn over het ontbreken van een deugdelijke toetsing aan het privacy-grondrecht.

88 De Vries 2016, blz. 4-5.

89 Zie de voorbeelden in Hoofdstuk 1, par. 1.1. Vergelijk: M. Martijn, Baas Belastingdienst over Big Data: 'Mijn missie is gedragsverandering', De Correspondent 21 april 2015 inzake het lastige evenwicht tussen privacy en het niet prijsgeven van handhavingsstrategie, Van Eijsden 2019 die constateert dat: "*Fiscale transparantie is de laatste jaren enorm toegenomen*", Snippe 2019, blz. 76-80 en J.A.R. van Eijsden en M. de Ruiter, Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 1), MBB 2019/4-16 die de ontwikkelingen in de sterk veranderende (internationale) transparantieomgeving schetsen.

6.4.2.1 Transparantie middels verantwoording

Ten eerste ziet fiscale transparantie op het uitleggen van keuzes, het openbaar maken van toezichtresultaten en het afleggen van verantwoording.[90] Transparantie door de Belastingdienst wordt gezien als recept voor legitimiteit en vertrouwen.[91] Hierbij kan worden gedacht aan de voortgangsrapportages en een afsluitende jaarrapportage over het jaarplan Belastingdienst die tot doel hebben de Tweede Kamer te informeren over de doelstellingen en resultaten van de Belastingdienst.[92] In het kader van dit onderzoek wordt deze vorm van transparantie hier niet verder behandeld.

6.4.2.2 Transparantie middels het vergaren van (fiscale) gegevens

Ten tweede gaat fiscale transparantie over de fiscaal relevante gegevens van (vermoedelijk) belastingplichtigen. Stevens omschrijft het als een pendule die al enkele jaren nadrukkelijk naar meer transparantie over belastingen slingert.[93] Deze categorie gegevens kan nog verder worden onderverdeeld; enerzijds gaat het hier om fiscale wet- en regelgeving waarmee de inspecteur meer gegevens verkrijgt ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet.[94] Waar voorheen de belastingplichtige het enige kanaal van informatieverstrekking naar overheden was, gaan er nu vanuit vele kanalen relevante gegevens naar (fiscale) autoriteiten.[95] In Hoofdstuk 1 is in dat kader verwezen naar de 'Foreign Account Tax Compliance Act', de automatische gegevensuitwisseling onder de 'Common Reporting Standard', de afspraken over het uitwisselen van fiscale rulings, 'country-by-country reporting' en de uitwisseling van potentiële 'agressieve fiscale planningsconstructies' met een grensoverschrijdend karakter.[96] Ook de aangekondigde inperking van het fiscaal verschoningsrecht heeft tot doel de informatiepositie van de inspecteur te verbeteren.[97] Anderzijds gaat het om vanuit

90 Brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 20 juni 2001 (kaderstellende visie op toezicht), Kamerstukken II 2000/01, 27 831, nr. 1. Vergelijk: het rapport Minder last, meer effect (2005), blz. 5, onderdeel e (transparant toezicht).

91 De Vries 2016, blz. 8 spreekt over legitimiteit en verantwoording, maar concludeert ook dat de stevige band tussen transparantie, legitimiteit en vertrouwen even vaak lijkt te worden verondersteld als te worden betwist (blz. 11). Zie ook: Van Eijsden 2019.

92 Vide: brief Staatssecretaris van Financiën van 17 april 2019 (23e Halfjaarsrapportage en Beheerst vernieuwen), Kamerstukken II 2018/19, 31 066, nr. 480, blz. 4. Vergelijk: brief Staatssecretaris van Financiën van 22 november 2018, Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 223 inzake transparantie over afgegeven rulings.

93 S.A. Stevens, Fiscale aspecten van privacystructuren, TFO 2019/160.6. Vergelijk: L. van Almelo, Black box belastingen gaat langzaam open, https://www.accountant.nl/artikelen/2019/4/black-box-belastingen-gaat-langzaam-open (online, geraadpleegd op 15 april 2019) en brief Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2017 (internationale belastingontduiking), Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 138, par. 2.

94 Vergelijk: het overzicht verwerkingen persoonsgegevens Belastingdienst (2019). Van de verwerking van andere gegevens door de Belastingdienst is geen overzicht beschikbaar.

95 J.A.R. van Eijsden en M. de Ruiter, Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 1), MBB 2019/4-16.

96 Hoofdstuk 1, par. 1.

97 Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 februari 2018 (aanpak belastingontwijking en belastingontduiking), Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 188, blz. 12-13. Dat dit door de Staatssecretaris wordt verwoord als een 'verduidelijking' van het verschoningsrecht doet niets af aan de inperking ervan. Vergelijk: B.J.G.L. Jaeger en N. van den Hoek, Aanpassing van het verschoningsrecht, TFB 2017/4-2 en E.J.M. Rosier en J.H. Sligchers, Aanpassing van het verschoningsrecht? Niet nodig! TFB 2017/5-2.

de niet-fiscale wetgever gewenste transparantie. Een voorbeeld hiervan is het uit de vierde en vijfde anti-witwasrichtlijn voortvloeiende, gedeeltelijk openbare UBO-register.[98] De Belastingdienst krijgt toegang tot het UBO-register dat fiscaal relevante informatie zou kunnen bevatten.[99] Meer specifiek voor (multinationale) ondernemingen is de vraag of de maatschappelijke roep om transparantie – en daarmee de inperking van de privacy – niet tot gevolg heeft dat de fiscale geheimhoudingsplicht voor deze specifieke groep minder relevant is geworden. Zo geeft Gribnau aan dat het (beursgenoteerde) bedrijfsleven in toenemende mate wordt geconfronteerd met de roep op transparantie.[100] Hij beschrijft de trend dat bedrijven vrijwillig of verplicht informatie delen. Hierbij kan worden gedacht aan transparantie door middel van maatschappelijke jaarverslagen, gedragscodes en keurmerken, waaruit blijkt dat sprake is van maatschappelijk verantwoord ondernemen en een bijdrage aan de 'fair share'. Gribnau waarschuwt voor de transparantie-paradox; overvloedige informatie kan juist de transparantie verminderen.[101]

6.4.2.3 Transparantie middels het delen van fiscale gegevens

Als laatste categorie van fiscale transparantie kan het delen van fiscale gegevens door de Belastingdienst worden genoemd. De hiervóór geformuleerde wijziging in de onderbouwing van de meewerkbereidheid hangt hier vanzelfsprekend mee samen. Deze ontwikkeling is niet alleen in nationaal verband zichtbaar.[102] Ook de wederkerigheid in de internationale afspraken over gegevensuitwisseling zorgt ervoor dat meer fiscale informatie met andere belastingautoriteiten wordt gedeeld. Dit neemt niet weg dat het recht op privacy altijd het uitgangspunt dient te zijn. Met de soms ongebreidelde drang om informatie te vergaren en te delen teneinde misbruik of oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, fraude, belastingontduiking of (internationale) belastingontwijking aan te pakken, komt de

98 Het UBO-register is primair gericht op het voorkomen van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en terrorismefinanciering (MvT, Kamerstukken II 2018/19, 35 179, nr. 3, blz. 9, par. 3.1.2). Belastingontduiking wordt genoemd als een met witwassen verband houdend basisdelict.

99 Art. 28 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 2018/19, 35 179, nr. 2 en MvT, Kamerstukken II 2018/19, 35 179, nr. 3, par. 3.1.6.5, blz. 18 e.v. Zie ook: P.A. Anthoni en M. Tydeman-Yousef, UBO-registratie: laveren tussen transparantie en privacy, WFR 2019/150, par. 2.1.

100 J.L.M. Gribnau, Fiscale transparantie, de moeilijke weg naar meer vertrouwen, MBB 2016, nr. 09/10, par. 10.1. Vergelijk: het commentaar op een voorstel om bij het handelsregister een fiscale balans te deponeren in plaats van een nietszeggende ondernemingsbalans; dit zou een grove inbreuk op de fiscale geheimhoudingsplicht opleveren (P.P. van Berkum, De Balans van Ondernemings- en van Fiscaal standpunt (uittreksel), Weekblad der Belastingen, 1943/3711-3713, blz. 384).

101 J.L.M. Gribnau in: A.K.J.M. van Steenbergen, Conferentie 'Tax and Trust', WFR 2018/16. Transparantie kan volgens hem verminderen door de begrensde rationaliteit van mensen en de mogelijkheid voor ondernemingen om te 'spelen' met de vrij te geven informatie.

102 In nationaal verband kan hierbij worden gedacht aan de internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011), de toezegging dat de inspecteur instemt bij openbare behandeling bij massaal bezwaarprocedures (Aanhangsel Handelingen II 2016/17, 196 en het Besluit Beroep in Belastingzaken (2017), par. 2.4.5), de openbaarmaking van vergrijpboeten ex art. 67r AWR (internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarmaking vergrijpboeten (2018)), het publiceren van anonieme samenvattingen van rulings (brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluisland en het nieuwe rulingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725) en de verdergaande openbaarmaking van WOZ-waarden van niet-woningen (rapport verdergaande openbaarheid WOZ (2019)).

privacy onder druk te staan.[103] Van Eijsden stelt dat transparantie ook kan doorslaan; het moet wel proportioneel zijn om effect te sorteren.[104] Zoals in Hoofdstuk 1 al is opgemerkt leidt de zucht naar transparantie tot talloze Kamervragen over fiscale aangelegenheden van individuele burgers en bedrijven.[105] Veelal is het op voorhand evident dat met een beroep op art. 67 AWR deze Kamervragen onbeantwoord zullen blijven.[106] De vraag is dan ook welke belangen met het stellen van dit soort vragen gediend zijn. Met betrekking tot de Kamervragen over de ruling van Starbucks constateert de redactie Vakstudie Nieuws dat het erop lijkt dat de Tweede Kamerleden het simpelweg slecht kunnen hebben dat zij de ruling niet hebben kunnen inzien, terwijl de Europese Commissie de ruling wel heeft kunnen inzien.[107] Ook over de transparantie met betrekking tot de vernieuwde rulingpraktijk is de redactie kritisch.[108]

---

103 Vergelijk: rapport analyse en aanbevelingen voorkoming fraude (2015-2020), blz. 45 waar wordt opgemerkt: "*Het woord 'privacy' wordt te pas en te onpas gebruikt. Om de belangen van de bonafide burger te beschermen. Maar privacy is ook de schuilplaats van het kwaad. Onder het argument van 'privacy' wordt informatie niet uitgewisseld en kunnen fraudeurs hun gang blijven gaan. Dit is geen pleidooi voor het zomaar uitwisselen van alle gegevens; sommige schotten zijn ook functioneel. Maar waar overheden elkaar kruisen kan veel, bijvoorbeeld als politie en belastingdienst elkaar tegen komen*". Vergelijk: de redactie Vakstudie Nieuws die met betrekking tot de uitwisseling van rulings opmerkt: "*Een zeer groot aantal vragen ziet op de uitwisseling van rulings. In een van de antwoorden staat letterlijk: Inlichtingenuitwisseling en het openstellen van bestanden is uiteraard geen doel op zich. Dat had wat ons betreft vet, onderstreept en zo nodig in hoofdletters kunnen worden vermeld. Gezien de vragen van de Kamer en alle regelgeving die er ligt en nog komt, krijgen wij sterk de indruk dat dit uitgangspunt langzamerhand steeds verder uit zicht raakt*" (aantekening redactie Vakstudie Nieuws bij brief Staatssecretaris van Financiën 13 december 2016 (beantwoording schriftelijke vragen bij de 18e Halfjaarsrapportage Belastingdienst), Kamerstukken II 2016/17, 31 066, 321(herdruk), V-N 2017/7.4.

104 Van Eijsden 2019.

105 Hoofdstuk 1, par. 1.2.

106 Vergelijk: forse naheffing ABN-AMRO (Aanhangsel Handelingen II 2016/17, 606), ruling chemieconcern ICL (Aanhangsel Handelingen II 2016/17, 2564), belastingdeal oud-korpschef Welten (Aanhangsel Handelingen II 2017/18, 504), belastingaanslag Unilever (Aanhangsel Handelingen II 2017/18, 675), schenking appartement Pechtold (Aanhangsel Handelingen II 2017/18, 770), belastingontwijking Google via Nederland (Aanhangsel Handelingen II 2017/18, 1001), Bankenbelasting ING (Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 817), de rulings met IKEA en Nike (brief Staatssecretaris van Financiën van 28 maart 2019, Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 230), deal tussen Belastingdienst en Uber (Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 3660) en het strafontslag van een hoge belastingambtenaar (Aanhangsel Handelingen II 2019/20, 1988, antwoord op vragen 2-6).

107 Aantekening redactie Vakstudie Nieuws bij brief Staatssecretaris van Financiën van 9 februari 2015, Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 229, V-N 2015/12.3. Vergelijk: de ophef over het feit dat Shell geen publieke verantwoording wil afleggen in de Tweede Kamer over haar Nederlandse fiscale positie (Het Financieele Dagblad 10 april 2019, Shell weigert zich in Kamer te verantwoorden over belastingen, blz. 22, Elsevier Weekblad 21 mei 2019, Shell: wij betalen eerlijk belasting, https://www.elsevierweekblad.nl/nederland/achtergrond/2019/05/wij-betalen-eerlijk-belasting-174032w/ (online, geraadpleegd op 27 mei 2019), Het Financieele Dagblad 18 april 2019, Kamer hoort ook Philips en Akzo over belastingafdracht, blz. 14) en Het Financieele Dagblad 19 december 2019, Shell geeft het goede voorbeeld, https://fd.nl/opinie/1328524/shell-geeft-het-goede-voorbeeld (online geraadpleegd op 19 december 2019) over het 'vrijwillig' gepubliceerde rapport over de betaalde winstbelasting per land.

108 Over de vernieuwde rulingpraktijk per 1 juli 2019 wordt opgemerkt: "*Het is de vraag of de voorgestelde verbetering van de transparantie voldoende zal zijn om aan de wensen van alle Kamerleden tegemoet te komen. Wij hebben daarin niet veel vertrouwen. Een aantal Kamerleden lijkt onvoldoende oog te hebben voor de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR noch voor de achterliggende belangen*

Het behoeft geen betoog dat de sinds 1 januari 2020 bestaande mogelijkheid om aan medeplegers opgelegde vergrijpboeten openbaar te maken inbreuk maakt op de privacy.[109] De Vries constateert dat het publiceren van namen van overtreders en de opgelegde sanctie de laatste tien jaar een belangrijk onderdeel is geworden van de handhavingsstrategie van veel toezichthouders.[110] Transparantie kan ook op die manier een bijdrage leveren aan het verkleinen van het handhavingstekort.[111] Het is volgens haar echter wel de vraag in hoeverre door burgers en bedrijven daadwerkelijk gebruik wordt gemaakt van deze openbaar gemaakte informatie.[112] Ook bij het openbaar maken van deze fiscale vergrijpboeten is eveneens de gedachte dat belastingplichtigen door openbaarmaking beter in staat zouden zijn een keuze te maken voor een bepaalde adviseur.[113] De Vries concludeert dat de behoefte aan informatie onbeperkt lijkt, maar tegelijkertijd het (zinvol) gebruik daarvan beperkt is.[114] In de Scandinavische landen kijkt men anders naar fiscale geheimhouding en privacy.[115] Het publiekelijk vrijgeven van fiscale gegevens is, anders dan in Nederland, daar de norm.[116] Sinds het in Noorwegen echter niet meer mogelijk is om anoniem gegevens op te vragen,

---

van belastingplichtigen en (meer indirect) de Belastingdienst" (aantekening redactie Vakstudie Nieuws bij brief Staatssecretaris van Financiën van 23 april 2019 (vernieuwde rulingpraktijk), Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 237, V-N 2019/25.2).

109 Art. 67r AWR. Vergelijk: de internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarmaking vergrijpboeten (2018), brief Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2017 (internationale belastingontduiking), Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 138, par. 3.4 en brief Staatssecretaris van Financiën van 23 februari 2018 (aanpak belastingontwijking en belastingontduiking), Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 188, blz. 13.

110 De Vries 2016, blz. 16.

111 De Vries 2016, blz. 18. Het heeft een afschrikwerkende werking op de overtreder en kan bijdragen aan de gepercipieerde pakkans bij anderen. Vergelijk: EHRM 12 januari 2021 (L.B./Hongarije), ECLI:CE:ECHR:2021:0112JUD003634516 over de publicatie op internet van Hongaarse belastingplichtigen met een openstaande belastingschuld.

112 De Vries 2016, blz. 18. Ze vraagt zich af of de burger niet letterlijk wordt verblind door de informatie die hem ter beschikking staat? Zie ook: de kritiek van de AP op 'online schandpaal' van art. 67r AWR. Onduidelijk is wat de toegevoegde waarde is en of een belangenafweging heeft plaatsgevonden (brief AP van 23 juli 2019, Kamerstukken II 2019/20, 35 303, nr. 3 (bijlage)). Vergelijk: NOS 19 april 2019, Sites die wangedrag bedrijven melden onbekend en ineffectief, https://nos.nl/l/2281189 (online, geraadpleegd op 1 mei 2019).

113 Brief Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2017 (internationale belastingontduiking), Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 138, par. 3.4. Baran vraagt zich af of: *"(…) dit doel bereikt wordt, aangezien het publicatiebesluit tot aan de Hoge Raad kan worden aangevochten en gelet daarop 'verwacht wordt dat het (...) enige jaren duurt voordat een besluit tot openbaarmaking onherroepelijk vaststaat'. Op de vraag hoe dat verwachte uitstel van een publicatiebesluit zich verhoudt tot het 'oogmerk van een adequate publieksvoorlichting', wordt in de memorie van toelichting helaas niet ingegaan*" (J.P. Baran, Belastingadviseurs aan de schandpaal nagelen: geschikt of ongeschikt? TFB 2019/8-40).

114 De Vries 2016, blz. 34.

115 Zie o.a.: Bartel 1988, blz. 47 waarin de plaatsvervangend D-G, J.N. van Lunteren, opmerkt dat in Denemarken niet zo moeilijk wordt gedaan over privacy. Daar praat men gemakkelijker over zijn inkomen, Reuters 12 april 2016, Privacy, what privacy? Many Nordic tax records are a phone call away, https://www.reuters.com/article/us-panama-tax-nordics/privacy-what-privacy-many-nordic-tax-records-are-a-phone-call-away-idUSKCN0X91QE?es_p=8321828 (online, geraadpleegd op 12 januari 2019) en World Economic Forum 2 november 2018, Finland recently published everyone's taxes on 'National Jealousy Day', https://www.weforum.org/agenda/2018/11/finland-has-just-published-everyone-s-taxes-on-national-jealousy-day/ (online, geraadpleegd op 23 april 2019).

116 Vergelijk: het ontkennende antwoord van de (demissionair) Staatssecretaris van Financiën op Kamervragen over het ter openbare inzage leggen van definitieve aanslagen inkomsten- en vermogensbelasting (Aanhangsel Handelingen II 1972/73, 494, blz. 993).

maar de bevraagde wordt geïnformeerd wie de gegevens over hem/haar heeft opgevraagd, is het aantal zoekopdrachten drastisch afgenomen.[117] Deze inperking van de inbreuk op de privacy geeft aan dat de transparantie kennelijk veelal geen ander doel leek te dienen dan de bevrediging van de nieuwsgierigheid. In vergelijkbare zin kan men zich in Nederland afvragen met welk doel bijvoorbeeld het WOZ-waardeloket wordt geraadpleegd en of daarmee een inbreuk op de privacy kan worden gerechtvaardigd.[118]

6.4.3 Gevolgen gewijzigde onderbouwing meewerkbereidheid?

De bescherming van de privacy van burgers en bedrijven, als doel van de geheimhouding, is van oudsher gericht op zowel de beperkingen in het gebruik van fiscale gegevens (het 'noodzakelijk voor uitvoering van de belastingwet') als op de – op papier – strikte beperking in het doorleveren daarvan (de 'andere doeleinden'). Strikte beperkingen in de verwerking van fiscale gegevens bevordert niet alleen de meewerkbereidheid, maar beschermt ook de privacy. Zoals hiervoor in paragraaf 2 reeds is betoogd, dient de onderbouwing van de meewerkbereidheid te worden aangepast. Dit betekent dat eveneens moet worden beoordeeld of dit gevolgen heeft voor de onderbouwing van de privacy. Door de gewijzigde onderbouwing van de meewerkbereidheid wordt immers als theoretisch uitgangspunt genomen dat fiscale gegevens niet alleen kunnen worden gebruikt voor uitvoering van de belastingwet (of de invordering), maar in beginsel ook zouden kunnen worden gebruikt voor andere, niet-fiscale doeleinden (de één overheid-gedachte). Hierdoor ontstaat een theoretisch grotere inbreuk op de privacy van burgers en bedrijven dan de huidige situatie waarin op papier het uitgangspunt is dat fiscale gegevens in beginsel exclusief worden gebruikt voor de belastingheffing (of de invordering). Ook als alle bestaande ontheffingen en uitzonderingen van art. 67, tweede en derde lid, AWR ongewijzigd zouden blijven, waardoor in de praktijk de inbreuk op de privacy feitelijk hetzelfde blijft, doet dat niets af aan de theoretisch grotere inbreuk op de privacy die door de wijziging van het uitgangspunt wordt gemaakt.[119] Dit heeft tot gevolg dat voorafgaand aan de invoering van een uitzondering of het verlenen van een ontheffing, voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van gegevens of bij de evaluatie achteraf (nog) nadrukkelijker zou moeten worden stilgestaan bij de mogelijke gevolgen, hetgeen een continue belangenafweging vergt.[120]

---

117 Reuters 12 april 2016, Privacy, what privacy? Many Nordic tax records are a phone call away, https://www.reuters.com/article/us-panama-tax-nordics/privacy-what-privacy-many-nordic-tax-records-are-a-phone-call-away-idUSKCN0X91QE?es_p=8321828 (online, geraadpleegd op 12 januari 2019). Het zou gaan om een daling van 16,5 miljoen aanvragen naar 2,15 miljoen aanvragen (op een bevolking van 5 miljoen mensen). Vergelijk: het UBO-register waar de betrokkene géén inzicht krijgt in de identiteit van de raadpleger (brief Minister van Financiën van 3 december 2019, Kamerstukken II 2019/20, 35 179, nr. 16, blz. 2 en Amendement Bruins c.s., Kamerstukken II 2019/20, 35 179, nr. 8).

118 https://www.wozwaardeloket.nl. Zie ook: het rapport verdergaande openbaarheid WOZ (2019), blz. 6 waarin wordt geconstateerd dat de onbelemmerde toegankelijkheid tot het WOZ-waardeloket strijdig is met de fundamentele waarde van particuliere zeggenschap over eigen gegevens (informationele zelfbeschikking). Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 3.1.

119 Bij het opvragen van de fiscale gegevens is het niet op voorhand duidelijk waarvoor deze gegevens in de toekomst feitelijk gebruikt gaan worden. In het meest optimale geval bestaat slechts optimale transparantie over alle uitzonderingen en ontheffingen, maar is in veel gevallen geen enkele zekerheid welke ontheffingen en uitzonderingen zich in de toekomst daadwerkelijk zullen voordoen.

120 Zie uitgebreider: de drietrapsraket in Hoofdstuk 10, par. 2.

6.4.3.1 Fiscale waarheidsvinding versus privacybescherming

De vraag is vervolgens of de inspecteur, bij gebruikmaking van zijn zeer ruime informatiebevoegdheden, veel terughoudender zou moeten worden teneinde de privacy beter te beschermen.[121] Er is mijns inziens sprake van een stelsel van communicerende vaten: gegevens waarover de inspecteur niet beschikt hoeven niet te worden beschermd met een geheimhoudingsbepaling en kunnen evenmin worden gedeeld met andere bestuursorganen.[122] Het staat buiten kijf dat de privacybeginselen voor de inspecteur, bij het gebruik van zijn informatiebevoegdheden ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet, van onverminderd belang blijven.[123] Zij zijn, net als de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te beschouwen als de piketpaaltjes die het speelveld van de informatiebevoegdheden voor de inspecteur markeren. Hoe minder informatie door de inspecteur wordt verwerkt, hoe beter de privacy door hem wordt gediend.[124] Een belastingstelsel dat veel minder afhankelijk is van privacy privacygevoelige informatie draagt hieraan eveneens onmiskenbaar bij.[125] Ondanks de samenhang zal de gewijzigde onderbouwing van de meewerkbereidheid naar mijn mening het gebruik door de inspecteur van zijn informatiebevoegdheden niet beperken. Ten eerste heeft de inspecteur zijn zeer ruime informatiebevoegdheden gekregen ten behoeve van het algemeen belang van de fiscale waarheidsvinding. Dit vergt een andere afweging van belangen waarbij de fiscale waarheidsvinding veelal prevaleert boven het belang van privacybescherming.[126] Er is hier simpelweg sprake van een frictie tussen wettelijke bepalingen: bij het opvragen van gegevens en inlichtingen geldt als uitgangspunt dat het moet gaan om 'informatie die van belang kan zijn' (art. 47 AWR e.v.), terwijl bij de verdere verwerking van die informatie het uitgangspunt is dat het moet gaan om informatie die 'noodzakelijk is voor uitvoering van de belastingwet' (art. 67 AWR). Dit betekent overigens dat verkregen informatie die naderhand als fiscaal niet-relevant is beoordeeld eerder voor vernietiging in aanmerking zou moeten komen.[127] Dat neemt niet weg dat zowel de wetgever als de inspecteur bij toekenning c.q. gebruikmaking van deze

121 De informatiebeschikking van art. 52a AWR dient als waarborg tegen de overschrijding van controlebevoegdheden, maar heeft hetzelfde effect. De Belastingdienst past het principe 'selecteer voor je verzamelt en houdt het sober' toe bij het verwerken van gegevens (Big Data voor fraudebestrijding (WRR 2016), blz. 77).

122 Het gaat hier om dataminimalisatie en proportionaliteit. Deze discussie is niet nieuw. Zie voor enkele voorbeelden in het pre-AWR-tijdperk: Hoofdstuk 4, par. 5.3).

123 Bij gegevensverzameling geldt het privacy-adagium 'select before you collect' (Broeders 2015, blz. 32).

124 Zie ook: Hoofdstuk 4, par. 5.3. Vergelijk: M. Martijn, Vergeet de politiestaat. Welkom in de belastingstaat, De Correspondent 30 september 2014 en M. Martijn, Baas Belastingdienst over Big Data: 'Mijn missie is gedragsverandering', De Correspondent 21 april 2015.

125 Zie ook: de aanbeveling in het rapport Burgers beter beschermd (2021), blz. 121.

126 Van Soest 1966, blz. 11, G.H. Sjobbema, Voorstel voor een verbeterd systeem van informatieverplichtingen ten dienste van belastingheffing, WFR 2007/67 en Snippe 2019, blz. 76. Vergelijk: het commentaar van de redactie FutD waarin over het opvragen van het volledige e-mailverkeer wordt opgemerkt: "*Troost kan dan gevonden worden in de gedachte dat de inspecteur op grond van artikel 67 AWR tot geheimhouding verplicht is en dat opzettelijke schending van die geheimhoudingsplicht strafbaar is. Kortom: wanneer informatie is aan te merken als privacygevoelig, maar wanneer deze informatie gelijktijdig óók van belang kan zijn voor de belastingheffing, dan zal die informatie alsnog verstrekt moeten worden*" (Hof 's-Hertogenbosch 31 oktober 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:4047, FutD 2020-0446).

127 Vergelijk: de vernietiging van ANPR-gegevens die als gevolg van de ANPR-arresten fiscaal niet (meer) relevant werden (Hoofdstuk 4, par. 3.2). Vergelijk: de Minister van Veiligheid en Justitie

informatiebevoegdheden het hiervoor genoemde stelsel van communicerende vaten altijd in het achterhoofd dient te houden.[128] Privacy is een grondrecht dat altijd als uitgangspunt moet worden genomen. Discussie over proportionele inzet van bevoegdheden door de fiscus kwam bij de parlementaire behandeling van de Wet IB 1914 al aan de orde.[129] Inbreuken op de privacy vergen ook vandaag de dag een continue belangenafweging. Zo heeft de Staatssecretaris van Financiën in antwoord op Kamervragen gesteld dat hij geen reden ziet om beperkingen aan te brengen bij derdenonderzoeken bij artsen teneinde de privacy te beschermen;[130] de privacy wordt volgens hem gewaarborgd door het verschoningsrecht waar een arts zich op kan beroepen en art. 67 AWR. De Staatssecretaris van Financiën benadrukte hierbij dat de Belastingdienst de geheimhoudingsplicht en de privacy uitermate serieus neemt. Ten tweede wordt het door Snippe is zijn dissertatie gemaakte onderscheid van 'functioneel equivalente gegevens' en 'exclusief fiscale gegevens' relevant.[131] Snippe stelt dat het delen van deze 'exclusief fiscale gegevens' met andere toezichthouders gepaard moet gaan met een additionele belangenafweging waarbij een ander publiek belang van hogere orde kan zijn dan het fiscale belang van doelbinding en geheimhouding.[132] Dat vraagt volgens hem om een eigen belangenafweging waarbij het aan transparantie en rechtsbescherming niet mag ontbreken.

6.4.4 Informationele zelfbeschikking?

Zoals in Hoofdstuk 1 is beschreven, zal de informationele zelfbeschikking vaak botsen met de belangen van de Belastingdienst om gegevens op te vragen (de fiscale waarheidsvinding), geheim te houden of juist te delen met andere bestuursorganen (de één overheid-gedachte).[133] De geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR dient immers meerdere, uiteenlopende doelen. In Hoofdstuk 4 is opgemerkt dat de bescherming van de privacy – als zelfstandig argument voor de fiscale geheimhoudingsplicht – door de opkomst van de privacywetgeving niet

---

die niet ontkende dat de AIVD en de politie, door gebruikmaking van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 alsnog aan gegevens konden komen die ze zelf niet mochten verzamelen of bewaren (Big Data voor fraudebestrijding (WRR 2016), blz. 77).

128 Het optimaliseren van de tegenstrijdige belangen van waarheidsvinding en privacy (zie uitgebreider: Hoofdstuk 1, par. 4.3 over het optimaliseren van beginselen).

129 Onder verwijzing naar het 'Leerboek der Financiën' werd gesteld dat: "*(…) de Overheid zich zoo weinig mogelijk met de bijzondere zaken der burgers moet inlaten, zoo weinig mogelijk de productie moet controleeren en de intimiteit van het huis storen (…) Niet alleen de belangen van den fiscus, maar ook die van de geadministreerden behooren behartigd*" (Handelingen I 1914/15, 18, blz. 43). De vrees voor hinderlijk inquisitoriaal optreden van de fiscus was volgens Minister Treub niet nodig (Handelingen I 1914/15, 18, blz. 57) Vergelijk: VV, Kamerstukken I 1913/14, 18, nr. 18, blz. 573 en EV, Kamerstukken I 1913/14, 18, nr. 5, blz. 2.

130 Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1608, antwoord op vragen 3 en 5a.

131 Snippe 2019, blz. 21. Het verschil is – kort samengevat - dat 'functioneel equivalente gegevens' ook door andere toezichthouders, op basis van eigen wettelijke bevoegdheden, kunnen worden verkregen. De 'exclusief fiscale gegevens' kunnen uitsluitend door de Belastingdienst worden verkregen en niet zelfstandig door andere toezichthouders op basis van hun eigen wettelijke bevoegdheden.

132 Snippe 2019, blz. 464. Vergelijk: Van Kalmthout stelt dat het gebruik voor andere doeleinden botst met het legaliteitsbeginsel en het recht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer (Van Kalmthout 2013, par. 2).

133 Hoofdstuk 1, par. 4.4.3.

aan belang heeft ingeboet, maar hier juist door wordt versterkt.[134] Met betrekking tot de fiscale waarheidsvinding is hierboven betoogd dat minder informatie een betere fiscale bescherming van de privacy betekent. Gegevens waarover de inspecteur niet beschikt zijn immers niet aan te merken als het object van de fiscale geheimhoudingsplicht.[135] In zijn dissertatie betoogde Zwenne dat het privacybelang verlangt dat belastingplichtigen op een of andere manier controle kunnen uitoefenen op de wijze waarop de Belastingdienst gebruik maakt van zijn informatiebevoegdheden.[136] Volgens Booij moet de wetgever op zoek naar wetgeving die minder complex is en eenvoudiger is te controleren zonder dat een inbreuk op de privacy hoeft te worden gemaakt.[137] Volgens hem dient bij het ontwerpen en bij het evalueren van wetgeving de toets te worden aangelegd in hoeverre de controle en handhaving van die regeling een inbreuk op de privacy rechtvaardigt.[138]

Ook met het verstrekken van fiscale gegevens door de inspecteur aan derden wordt art. 67 AWR geraakt. Hiervan is sprake ingeval het gaat om het intern verstrekken van informatie aan een andere, competente inspecteur, het verstrekken aan derden ten behoeve van uitvoering van de belastingwet[139] of bij het voldoen aan een wettelijke verplichting tot doorlevering.[140] In de fiscaliteit zal informationele zelfbeschikking nooit volledig worden bereikt.[141] Dit neemt niet weg dat zoveel mogelijk gestreefd moet worden naar eenvoudigere manieren voor degene wiens gegevens het betreft om inzicht te krijgen welke gegevens, met welke grondslag, op welk moment aan wie (kunnen) worden verstrekt.[142] Zonder deze kennis is het voor betrokkenen immers onmogelijk om iets te controleren en om eventuele rechtsmiddelen aan te wenden. Snippe stelt dat de Belastingdienst op geen enkele wijze inzicht in de aard en omvang van de bekendmakingen aan andere bestuursorganen geeft en op generlei wijze melding maakt van enige bekendmaking aan de betreffende burgers

134 Hoofdstuk 4, par. 5.4.

135 Het gaat hier om dataminimalisatie en proportionaliteit. Vergelijk: Hoofdstuk 1, par. 1.2 voor verwijzingen naar de ANPR-arresten, het derdenonderzoek bij de Stichting Museumkaart en SMS-Parking. Zie ook: Hoofdstuk 4, par. 5.3 voor enkele voorbeelden uit het pre-AWR-tijdperk.

136 Zwenne 1998, blz. 157. Het ging hierbij om derdenonderzoeken bij banken. Daarvoor is volgens Zwenne nodig dat de verplichting wordt gemotiveerd. Als dat niet aan de belastingplichtige gebeurt, dan toch tenminste aan de informatieplichtige. De laatste kan dan, desnoods achteraf, aan de belastingplichtige verantwoording afleggen.

137 J.A. Booij, Privacy en moeilijk controleerbare belastingwetten, TFB 2017/3-1.

138 In vergelijkbare zin: Van Hout die stelt dat de wetgever de Belastingdienst een zeer ruime informatiebevoegdheid heeft gegeven, maar dat dit gedeeltelijk achterhaald is; de belastingplichtige, als 'eigenaar van de data' dient het uitgangspunt te zijn (Van Hout 2019, blz. 19-20).

139 Bijvoorbeeld het toezenden van de op de zaak betrekking hebbende stukken ex art. 8:42 Awb aan de bestuursrechter.

140 Vergelijk: bij de parlementaire behandeling van art. 50g, tweede lid, OSV werd gevraagd naar waarborgen bij instemming van de betrokkene voor het gebruik van zijn gegevens. Een duidelijk antwoord werd niet gegeven (VV, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 5, blz. 12 en MvA, Kamerstukken II 1988/89, 10 854, nr. 6, blz. 22).

141 Anders: T. Hooghiemstra, Informationele zelfbeschikking in de zorg, idee september 2017 en AD 11 april 2019, Patiënten moeten echt de baas worden over de eigen medische gegevens, https://www.ad.nl/binnenland/patienten-moeten-echt-de-baas-worden-over-de-eigen-medische-gegevens~a7844976/ (online, geraadpleegd op 11 april 2019).

142 Het transparantiebeginsel (M. Hildebrandt, Privacy en identiteit in slimme omgevingen, Computerrecht 2010/172, par. 4.1).

en bedrijven zelve.[143] Weliswaar niet specifiek gericht op de fiscaliteit heeft de Nationale ombudsman transparantie richting de burger treffend verwoord in zijn jaarverslag 2018.[144] Hij overweegt dat overheidsinstanties niet terughoudend moeten zijn om gegevens te delen als zij hiermee problemen van burgers oplossen. Hieraan verbindt hij de voorwaarden dat de overheid zich inleeft in burgers om beter rekening te houden met de gevoeligheid van hun gegevens, zich houdt aan de voorwaarden van de AVG en dat duidelijke afspraken worden gemaakt zodat het voor burgers duidelijk is welke data gedeeld mogen worden, met wie en op welke manier. Door het nastreven van transparantie en verantwoording worden de privacybeginselen toch zo optimaal mogelijk verwezenlijkt.

6.5 Afronding

In Hoofdstuk 3 heb ik aandacht besteed aan de doelstellingen van de huidige fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR en de argumenten die ter onderbouwing van deze doelstellingen zijn aangedragen. De eerste doelstelling is de bescherming van de privacy. Dit ligt in het verlengde van de mogelijkheid om de gegevens te verkrijgen c.q. af te dwingen. De tweede doelstelling is de meewerkbereidheid. De inspecteur heeft belang erbij om te voorkomen dat gegevens niet worden verstrekt uit vrees voor het gebruik van die gegevens voor andere doeleinden dan de uitvoering van de belastingwet. Het creëren van een tegenhanger van de vergaande bevoegdheden wordt soms als zelfstandige doelstelling aangedragen maar kan worden beschouwd als een argument dat de doelstellingen van de bescherming van de privacy en meewerkbereidheid onderbouwt.

In dit hoofdstuk heb ik beargumenteerd dat de onderbouwing van de aloude, breed aanvaarde doelstelling van de meewerkbereidheid achterhaald is; dat belastingplichtigen niet van het verstrekken van gegevens aan de inspecteur moeten worden weerhouden door de vrees dat die gegevens worden gebruikt voor andere doeleinden dan uitvoering van de belastingwet is, gezien de talloze uitzonderingen op de hoofdregel, immers al lang niet meer verdedigbaar. Het eerste onderdeel van de eerste onderzoeksvraag – of het doel van de geheimhoudingsbepaling en de motivering daarvan nog wel aansluiten bij de huidige (rechts)opvattingen – beantwoord ik daarmee ontkennend. Het behouden van de meewerkbereidheid blijft echter onverminderd van belang. Geheimhouding ziet echter niet alleen op de hoofdregel (niet verder bekend maken dan noodzakelijk voor uitvoering van de belastingwet of de invordering), maar ook op de hierop geformuleerde uitzonderingen en ontheffingen. Dit leidt tot een gewijzigde onderbouwing van deze doelstelling: betrokkenen moeten niet ervan worden weerhouden de juiste informatie te verstrekken aan de Belastingdienst uit vrees dat deze informatie wordt gevraagd voor andere doeleinden dan uitvoering van de belastingwet. Zij moeten erop kunnen vertrouwen dat – ingeval deze gegevens worden gebruikt voor andere, niet-fiscale doeleinden – de verwerking van fiscale gegevens deugdelijk en transparant is gemotiveerd, een wettelijke grondslag heeft en zichtbaar een belangenafweging is gemaakt waaruit blijkt dat verdere

143 Snippe 2019, blz. 450. Snippe doet de aanbeveling dat de Belastingdienst actief meldt dat hij gegevens deelt met andere bestuursorganen (Snippe 2019, blz. 466). Vergelijk: Hoofdstuk 4, par. 5 inzake de rechtsbescherming en de (afgeschafte) kennisgevingsprocedure bij internationale gegevensuitwisseling.

144 Nationale ombudsman, jaarverslag 2018, blz. 29.

verspreiding gewichtig genoeg is om een uitzondering op de hoofdregel te rechtvaardigen (de één overheid-gedachte). Betrokkenen mogen ervan uitgaan dat bij de verstrekking van fiscale gegevens aan private partijen de wetgever nog terughoudender is. Bij het maken van een belangenafweging wordt meegewogen of aanvullende waarborgen in verband met de verstrekking aan een private partij noodzakelijk en mogelijk zijn. Kortom, dat de overheid zorgvuldig én vertrouwelijk omgaat met de aan de overheid verstrekte gegevens. Deze gewijzigde onderbouwing neemt niet weg dat een te strikte (interpretatie van de) geheimhoudingsbepaling ook afbreuk kan doen aan de meewerkbereidheid. Geheimhouding moet nog wel functioneel blijven en de dienstverlening zo min mogelijk in de weg staan.

Als nieuwe doelstelling heb ik het zwaarwegend controle-strategisch belang bij een derdenonderzoek geïntroduceerd. Het meewerken aan een derdenonderzoek is een verplichting die voortvloeit uit de belastingwet. De Belastingdienst dwingt, zo heb ik geconstateerd, bij zowel administratieplichtigen als particulieren geheimhouding af hoewel hiervoor geen grondslag bestaat. Dat neemt niet weg dat de inspecteur soms toch behoefte aan geheimhouding heeft. Het moet gaan om een tijdelijke geheimhoudingsverplichting die de inspecteur in incidentele gevallen kan opleggen aan de informatieplichtige indien en voor zover het belang van het onderzoek dit vordert. Hoe deze tijdelijke geheimhoudingsverplichting eruit moet komen te zien, wordt in Hoofdstuk 7 uitgewerkt.

Tot slot heb ik geconcludeerd dat met betrekking tot de bescherming van de privacy – als doelstelling van de fiscale geheimhoudingsplicht – over het algemeen weinig tot geen discussie bestaat; privacy is een grondrecht en art. 67 AWR draagt onmiskenbaar bij aan de bescherming daarvan. Privacywetgeving heeft de rol van art. 67 AWR gedeeltelijk overgenomen. De bescherming van de privacy – als zelfstandig argument voor de fiscale geheimhoudingsplicht – wordt hierdoor naar mijn mening versterkt. De gewijzigde onderbouwing van de meewerkbereidheid, waardoor een theoretisch grotere inbreuk op de privacy wordt gemaakt, heeft tot gevolg dat voorafgaand aan de invoering van een uitzondering of het verlenen van een ontheffing, voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van gegevens of bij de evaluatie achteraf (nog) nadrukkelijker zou moeten worden stilgestaan bij de mogelijke gevolgen, hetgeen een continue belangenafweging vergt.

Daarmee heb ik in dit hoofdstuk ook het tweede deel van de eerste onderzoeksvraag – wat zouden de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling en de motivering daarvan moeten zijn – beantwoord.

HOOFDSTUK 7

De aan geheimhouding onderworpen subjecten

7.1 Inleiding

In Hoofdstuk 3 is ingegaan op de huidige drie categorieën van aan art. 67 AWR onderworpen subjecten. Deze drie categorieën zijn strikt afgebakend; er is geen sprake van een open of vage norm waarbij – afhankelijk van de tijdsgeest – subjecten kunnen worden toegevoegd of verwijderd zonder dat de wet eerst wordt gewijzigd.[1] Toch houdt de vraag wie is onderworpen aan de fiscale geheimhouding de gemoederen al decennialang bezig. Getoetst aan de criteria van het beoordelingskader uit Hoofdstuk 1 betekent dit dat een duidelijke, consistente- en praktisch uitvoerbare regeling noodzakelijk is; het moet voor een ieder duidelijk zijn wie wordt aangemerkt als onderworpen subject. Onduidelijkheid en discussie doen afbreuk aan de effectiviteit en efficiëntie van de regeling alsmede het vertrouwen in de overheid. In dit hoofdstuk zullen enkele concrete voorstellen worden gedaan om de bestaande onvolkomenheden en onduidelijkheden in de huidige wettekst op te lossen. Tevens wordt een voorstel gedaan om de onderworpen subjecten uit te breiden met een nieuwe categorie teneinde de in het vorige hoofdstuk genoemde tijdelijke geheimhoudingsverplichting voor informatieplichtigen mogelijk te maken. In dit hoofdstuk zal achtereenvolgens worden ingegaan op de beoogd onderworpen subjecten, de huidige drie categorieën van onderworpen subjecten en de nieuwe categorie voor de informatieplichtigen.[2] Dit alles leidt uiteindelijk tot het volgende mutaties:

1 Vergelijk: ingegeven door de toeslagenaffaire mogen geen afspraken (meer) worden gemaakt over geheimhouding van de inhoud van vaststellingsovereenkomsten (par. 26, elfde lid, onderdeel f, BFB). De fiscale geheimhoudingsplicht kan volgens de toelichting niet in een vaststellingsovereenkomst worden beperkt of opgerekt (besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2020, nr. 2020-0000027173, Stcrt. 2020, 66541).

2 Met de onderworpen subjecten van Categorie I en II wordt bereikt wat Sjobbema in 2007 feitelijk al voor ogen stond (G.H. Sjobbema, Voorstel voor een verbeterd systeem van informatieverplichtingen ten dienste van belastingheffing, WFR 2007/67, par. 4.2).

Aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten

Huidige bepaling	Voorgestelde bepaling
eerste categorie bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s. *tweede categorie* bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden	*Categorie I* een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet
derde categorie niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers	*Categorie II* de afnemers van fiscale informatie
n.v.t.	*Categorie III* informatieplichtigen bij een zwaarwegend controle-strategisch belang

7.2 Beoogd onderworpen subjecten?

In deze paragraaf worden achtereenvolgens belastingplichtigen, fiscale rechtsbijstandverleners, inhoudingsplichtigen en getuigen besproken. Deze partijen vallen niet onder een van de drie huidige categorieën van onderworpen subjecten van Hoofdstuk 3.[3] Ondanks deze duidelijke, afgebakende driedeling die bij de Wet IB 1914 definitief gestalte kreeg, houdt de vraag wie als een onderworpen subject is aan te merken de gemoederen al decennialang bezig. Deze discussie en onduidelijkheid is voornamelijk ontstaan doordat (de kennis over) het begrip 'uit of in verband met enige werkzaamheid' is verwaterd. De beoogd onderworpen subjecten zijn onderworpen aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet, hetgeen niet op een lijn is te stellen met het in Hoofdstuk 3 behandelde begrip 'uitvoering van de belastingwet'.[4] De geheimhoudingsverplichting – een persoonlijke verplichting – is slechts van toepassing op personen die zelfstandig kunnen worden aangemerkt als onderworpen subject. Geheimhouding gaat niet van rechtswege over omdat de verstrekkende partij is aangemerkt als een onderworpen subject. Hieronder zal worden uiteengezet waarom deze subjecten ook in de toekomst niet moeten worden aangemerkt als onderworpen subject in de zin van art. 67 AWR.[5] Geredeneerd vanuit de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstelling van de bescherming van de privacy zou, in navolging van art. 1:89, derde lid, Wft, de kring van onderworpen subjecten kunnen worden uitgebreid tot 'een ieder'. Naast de privacy en belangen van de inspecteur moet vanzelfsprekend rekening worden gehouden met ander criteria zoals consistentie, duidelijkheid, uitvoerbaarheid en het voorkomen van

3 Hoofdstuk 3, par. 3.3.
4 Hoofdstuk 3, par. 3.2.
5 Om die reden wordt hierna separaat in par. 5 ingegaan op de informatieplichtigen. Deze groep subjecten zouden namelijk wél tijdelijk een geheimhoudingsverplichting opgelegd moeten kunnen krijgen.

onevenredige regeldruk. Hierdoor moet steeds worden afgevraagd of het opleggen van een fiscale geheimhoudingsplicht het meest geëigende instrument is om die doelstellingen te waarborgen. De (contractuele) relatie tussen degene wiens gegevens het betreft en het beoogd onderworpen subject speelt hierbij een belangrijke rol.

7.2.1 Uit of in verband met enige werkzaamheid 'opgerekt'?

Het begrip 'uit of in verband met enige werkzaamheid' van het huidige art. 67 AWR is direct herleidbaar naar de geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk. De term 'enige werkzaamheid' ziet slechts op het 'ambt of betrekking' (de eerste categorie van onderworpen subjecten) en de deskundige derde die met enige werkzaamheid wordt belast (de tweede categorie). De term 'in verband met' ziet uitsluitend op de niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers (de derde categorie). Nogmaals moet worden benadrukt dat zowel bij de invoering van de AWR als bij de herziening in 2008 géén wijzigingen zijn beoogd. Indien en voor zover de wetgever zou hebben beoogd de reikwijdte van de geheimhoudingsbepaling te verruimen, had het op zijn weg gelegen om dit gedurende de parlementaire behandeling van art. 67 AWR uitdrukkelijk aan de orde te stellen. De wetgever had hierbij waarschijnlijk kunnen volstaan met de opmerking dat op dit moment weliswaar geen inhoudelijke wijziging is beoogd, maar dat ervoor is gekozen een vage norm te introduceren waarvan de invulling aan de praktijk wordt overgelaten. Dat is echter niet gebeurd.[6]

7.2.1.1 Verwatering van een begrip leidt tot onduidelijkheid

In het dagelijks spraakgebruik kan aan het begrip 'enige werkzaamheid' uit art. 67 AWR een bredere betekenis worden gegeven (de grammaticale wetsinterpretatie) en ook in zijn parlementaire uitlatingen wordt het begrip door de Staatssecretaris van Financiën opgerekt met opvattingen die niet teruwg te vinden zijn in de geschiedenis van de totstandkoming van art. 67 AWR. Daardoor ontstaat onduidelijkheid wie aangemerkt moet worden als onderworpen subject hetgeen onwenselijk is.[7] Het voorkomen van onduidelijkheid in de wettekst is een van de criteria uit het beoordelingskader. Het uitgangspunt is immers dat posterieure uitlatingen met betrekking tot de uitleg van de wet, nadat die wet is aangenomen, niet behoort tot de parlementaire geschiedenis van die wet.[8] Zo heeft Langereis moeite met het feit dat de Staatssecretaris van Financiën zich bij zijn wetgevende taak (het indienen en toelichten van nieuwe wetsvoorstellen) niet onthoudt van opmerkingen met betrekking tot bestaande wetgeving, welke opvattingen door niets anders kunnen zijn

6 Vergelijk: de invoering van art. 1:89, derde lid, Wft in 2015 met de bewust zeer ruime omschrijving: "*Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op personen die betrokken zijn of zijn geweest bij de vervulling van enige taak ingevolge deze wet, dan wel anderszins de beschikking verkrijgen over gegevens of inlichtingen als bedoeld in het eerste lid*".

7 Zoals hierna zal blijken uit par. 3.2 wordt dit door de voorgestelde wijziging van art. 67, eerste lid, AWR weggenomen.

8 Zie uitgebreider: Langereis 1991, blz. 69-74, R.H. Happé, De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief, WFR 2007/1076, par. 4, A.O. Lubbers en L.M.J. Sangster, Het gebruik en de bruikbaarheid van parlementaire geschiedenis bij wetsuitleg, WFR 2012/1521 en L.J.A. Pieterse, Boekbespreking (bespreking van: M.J. Borgers, Bij nader inzien, Deventer: Wolters Kluwers 2016), WFR 2016/105.

ingegeven dan uit hoofde van zijn taak als uitvoerder van fiscale wetgeving.[9] Aan deze uitlatingen moet volgens hem dan ook niet al te veel waarde worden gehecht. Happé stelt terecht dat latere maatschappelijk ontwikkelingen een wettelijke bepaling een andere context kunnen geven die door de wetgever niet was te voorzien.[10] Toepassing van de wet overeenkomstig haar bewoordingen kan dan volgens hem leiden tot onbedoelde, onrechtvaardige gevolgen.[11] Uitbreiding van de onderworpen subjecten door posterieure uitlatingen van de Staatssecretaris van Financiën ligt door de strikte afbakening echter niet voor de hand.[12]

Het begrip 'enige werkzaamheid' – zoals bedoeld in art. 67 AWR – is in de loop van de jaren steeds anders verwoord en is daarmee opgerekt. Zo wordt in de memorie van toelichting bij de modernisering van art. 56 AWR (oud) opgemerkt dat art. 67 AWR van toepassing zou zijn op een ieder die is betrokken bij de heffing van rijksbelastingen.[13] Vergelijkbaar is de stelling van de Staatssecretaris van Financiën bij de Wet aanpassing van administratieve verplichtingen dat art. 67 AWR geldt voor een ieder die betrokken raakt bij de uitvoering van de belastingwet.[14] In het rapport van de Vereniging voor Belastingwetenschap uit 1997 wordt betoogd dat het doen van aangifte, het voeren van een administratie en het beschikbaar stellen van informatie direct verband houden met de uitvoering van de belastingwet.[15] De functionele betrokkenheid vormt volgens het rapport 'enige werkzaamheid'.[16] Volgens de redactie Vakstudie Nieuws geldt art. 67 AWR niet alleen voor belastingambtenaren, maar net zo goed voor de belastingplichtigen, hun adviseurs, de belastingrechter en wie overigens op enigerlei wijze in de fiscale rechtstoepassing participeert.[17] Met het publiceren en/of becommentariëren van rechterlijke uitspraken, wetsvoorstellen, beleid en literatuuroverzichten participeert de redactie Vakstudie Nieuws ook in de fiscale rechtstoepassing.[18] Jansen vindt dat de tekst van de wet niet aan de uitleg in de weg staat dat iedereen die zijn wettelijke fiscale verplichtingen vervult als zodanig werkzaam is bij de uitvoering van de belastingwet.[19] Snippe beschrijft dat volgens de Belastingdienst de geheimhoudingsplicht geldt voor een

9 Langereis 1991, blz. 73. Vergelijk: Marres 2013, par. 5.

10 R.H. Happé, De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief, WFR 2007/1076, par. 4.

11 Het is dan volgens Happé aan de rechter om een beslissing te nemen die past in het recht, opgevat als een geheel van regels en beginselen. In deze zin leveren beginselen en doelstelling de argumentatie op voor de toepassing van de regels.

12 Pieterse stelt: "*In het belastingrecht [kan, VDS] als werkhypothese (…) worden aangehouden dat de betrokken bewindspersoon zijn posterieure uitlatingen doorgaans zal laten aansluiten op die van de anterieure parlementaire behandeling*" (L.J.A. Pieterse, Boekbespreking (bespreking van: M.J. Borgers, Bij nader inzien, Deventer: Wolters Kluwers 2016), WFR 2016/105).

13 MvT, Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 3, blz. 8. Het is niet duidelijk of met de term 'heffing van belasting' iets anders is bedoeld dan 'uitvoering van de belastingwet'. Vergelijk: Zwenne 1998, par. 3.6.1, blz. 55.

14 MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, blz. 21-22.

15 Geschriften VVBW nr. 206 (1997), blz. 66.

16 Ook de werkzaamheden van gemachtigden en inhoudingsplichtigen zouden volgens de opstellers van het rapport beschouwd moeten worden als een werkzaamheid die verband houdt met de uitvoering van de belastingwet.

17 Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 1998/46.31.

18 Impliceert de visie van de redactie Vakstudie Nieuws alsdan niet dat met de publicatie van slecht geanonimiseerde uitspraken doelbewust de fiscale geheimhoudingsplicht wordt geschonden?

19 Jansen 2017, blz. 165.

ieder die een rol vervult in het kader van de belastingheffing.[20] Als laatste, maar niet minst belangrijke, kan de internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011) worden genoemd. In de concept-memorie van toelichting geeft de Staatssecretaris van Financiën een expliciete kabinetsvisie; de term 'uitvoering van de belastingwet' dient volgens hem niet uitsluitend te worden geassocieerd met de uitvoerende instanties die primair zijn belast met de belastingheffing.[21] Onder de uitvoering van de belastingwet verstaat de Staatssecretaris van Financiën alle werkzaamheden die ertoe leiden of eraan bijdragen dat de bepalingen van de belastingwet geëffectueerd worden.[22] Het voldoen aan fiscale verplichtingen (het doen van aangifte) of het uitoefenen van bijbehorende rechten (het aantekenen van beroep) zouden – althans volgens het kabinet – zijn aan te merken als werkzaamheden bij de uitvoering van de belastingwet. Hierdoor vallen de belastingplichtige, de inhoudingsplichtige en de gemachtigde eveneens onder de fiscale geheimhoudingsplicht.[23] Dit kabinetstandpunt is in strijd met de historische- en theologische interpretatie van de parlementaire geschiedenis van art. 67 AWR. Wat daar ook van moge zijn, het wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak is er nooit gekomen en hetgeen daarin over de fiscale geheimhouding is opgemerkt kan dan ook geen deel uitmaken van de parlementaire geschiedenis van art. 67 AWR.[24] Alleen al uit deze beperkte opsomming blijkt echter wel dat zonder kennis van het verleden de visie op de onderworpen subjecten de afgelopen decennia een geheel eigen leven is gaan leiden waarbij een (te) grammaticale interpretatie en het gebruik van termen als: 'betrokken zijn bij', 'betrokken raken bij', 'direct verband houden met', 'functionele betrokkenheid', 'participeren in de fiscale rechtstoepassing', 'werkzaam zijn bij', 'een rol vervullen' en 'werkzaamheden die er toe leiden of eraan bijdragen dat' hebben gezorgd voor onduidelijkheid.

7.2.1.2 Toerekening bij enige werkzaamheid?

De fiscale literatuur richt zich nagenoeg uitsluitend op de vraag of werkzaamheden van belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden (zoals de fiscale rechtsbijstandverleners) zijn aan te merken als werkzaamheden bij de uitvoering van de belastingwet. Jansen maakt een interessante doch mijns inziens onjuiste gedachtesprong door zich af te vragen of het voor de toepassing van de fiscale geheimhoudingsplicht relevant is welke persoon de 'werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet' feitelijk verricht.[25] Met het instellen van een derdenonderzoek bij een administratieplichtige verricht de inspecteur werkzaamheden die zijn aan te merken als 'werkzaamheden bij of in verband met de

20 Snippe 2019, blz. 402.

21 Concept-MvT, internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011), par. 2.2.

22 Vergelijk: De Bont omschrijft het als de handelingen die gericht zijn op de heffing en afdracht, dan wel de nakoming daarvan of de berechting (G.J.M.E. de Bont, Geheim, NTFR 2019/734).

23 Vergelijk: "*De fiscale geheimhoudingsplicht geldt ook onverkort voor derden aan wie voor de uitvoering van de belastingwetgeving informatie wordt verstrekt. Dit geldt bijvoorbeeld voor een werkgever die in het kader van de uitvoering van de belastingwet informatie verkrijgt over een werknemer*" (Instructie informatieverstrekking (2020), blz. 6).

24 Brief Staatssecretaris van Financiën van 25 april 2014, Kamerstukken II 2013/14, 33 750 IX, nr. 25. Vergelijk: Jansen 2017, blz. 164-165 en De With 2013, blz. 164.

25 Jansen 2017, blz. 165. Vergelijk: Den Boer e.a. 1999, blz. 557 die stellen dat: "*De fiscale geheimhoudingsplicht geldt voor `een ieder', dus ook voor anderen dan belastingambtenaren die kennis ontlenen aan enige werkzaamheid bij of in verband met de uitvoering van de belastingwet*". Dit staat eveneens nagenoeg letterlijk in de MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 12, noot 3.

uitvoering van de belastingwet'. Dit dient volgens Jansen te worden toegerekend aan de administratieplichtige waarmee deze alsdan onder het bereik van art. 67 AWR komt te vallen.[26] De theorie van Jansen zou overigens ook ertoe leiden dat de fiscale geheimhoudingsplicht voor de belastingplichtige van toepassing wordt met betrekking tot de ingediende aangifte en de door de inspecteur vastgestelde belastingaanslag. De belastingplichtige zou alsdan een belastingaanslag inkomstenbelasting wel aan zijn gemachtigde mogen verstrekken ten behoeve van het indienen van een bezwaarschrift, maar deze gegevens niet per definitie mogen gebruiken ten behoeve van het aanvragen van bijvoorbeeld een hypothecaire lening.[27] Deze interpretatie van Jansen vindt echter geen enkele steun in de wetshistorie.

7.2.1.3 Onderworpen aan verplichtingen uit de belastingwet

Belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden worden onderworpen aan de verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet. Hierbij kan worden gedacht aan aangifte-, administratie- en (actieve) informatieverplichtingen. Dit zijn verplichtingen ten dienste van de belastingheffing.[28] Hieraan zijn vanzelfsprekend ook enkele rechten gekoppeld als het recht op een onafhankelijke heroverweging in bezwaar. Bij de parlementaire behandeling van het verschoningsrecht van art. 53a AWR is treffend omschreven dat de verschoningsgerechtigde zijn taak vervult ten behoeve van de belastingheffing (en daarbij het recht heeft zich van die verplichting te verschonen).[29] Ook in bijvoorbeeld art. 49a, eerste lid, AWR (regeling verplicht gebruik BSN) wordt met ingang van 2013 expliciet gemeld dat onder werkzaamheden ten behoeve van de Belastingdienst ook het doen van aangifte moet worden verstaan.[30] De Bont vat het samen als 'het ondergaan en nakomen van verplichtingen die door de inspecteur worden opgelegd'.[31] Oenema geeft aan dat, ook ingeval sprake is van een convenant horizontaal toezicht, de inspecteur nog steeds de uitvoerder van de belastingwet is.[32] Of het nu wordt omschreven als 'het onderworpen zijn aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet', 'het vervullen van een taak ten behoeve van de belastingheffing', 'het verrichten van werkzaamheden ten behoeve van de Belastingdienst' of 'het ondergaan en nakomen van verplichtingen die door de inspecteur worden opgelegd', de verplichtingen houden onmiskenbaar enig verband met de uitvoering van de belastingwet.[33] Het voldoen aan een verplichting die voortvloeit uit

26 In vergelijkbare zin: F.C. de Groot, Derdenonderzoeken moet de administratieplichtige jegens de cliënt wél geheimhouden! NTFR 2020/2362.

27 In de door de inspecteur uitgereikte belastingaangifte kan worden aangegeven wie de werkgever is, in welke vennootschap een aanmerkelijk belang wordt gehouden, aan welke instellingen giften zijn gedaan of bij welke bancaire instellingen rekeningen worden aangehouden. Dit zijn – vanuit het perspectief van de belastingplichtige gezien – derden. In de belastingaanslag kunnen gegevens zitten van de fiscaal partner (eveneens een derde) zoals gegevens over het gezamenlijk verzamelinkomen of toegerekende vermogensbestanddelen.

28 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, blz. 6-7 over hoofdstuk VIII, afdeling 2, AWR (art. 47 t/m art. 56 AWR).

29 MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, blz. 25.

30 Wet van 20 december 2012 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2013), Kamerstukken II 2012/13, 33 403, Stb. 2012, 669.

31 G.J.M.E. de Bont, Geheim, NTFR 2019/734. In vergelijkbare zin: J. Berns, Geheim? Echt niet! NTFR 2020/1995.

32 Oenema 2014, blz. 103.

33 Vergelijk: Geschriften VVBW nr. 206 (1997), blz. 66.

de belastingwet door of namens een belasting-, administratie- en inhoudingsplichtige of derde is evenwel niet op een lijn te stellen met het uitvoeren van diezelfde belastingwet door de ambtenaren c.s. (de eerste categorie van onderworpen subjecten). De kabinetsvisie in de concept-memorie van toelichting op de internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011) waarin de Staatssecretaris van Financiën betoogt dat het voldoen aan fiscale verplichtingen zoals het doen van aangifte en het uitoefenen van fiscale rechten, zoals het aantekenen van bezwaar, werkzaamheden zijn waardoor belastingplichtigen, inhoudingsplichtigen en gemachtigden zouden vallen onder het bereik van de geheimhoudingsverplichting is principieel onjuist. De onderworpen subjecten van de eerste categorie (aan wie de uitvoering van de belastingwet is opgedragen) en de aan de belastingwet onderworpen subjecten hebben niet dezelfde verantwoordelijkheden, rechten of verplichtingen. De Hoge Raad heeft de ongelijkheid van partijen benadrukt door bijvoorbeeld de bevoegdheden van de inspecteur ex art. 47 AWR – en daarmee de onderworpenheid van de belastingplichtige – te bestempelen als 'zeer ingrijpende dwangmiddelen'.[34]

7.2.2 Belastingplichtigen

De wettekst van art. 67, eerste lid, AWR spreekt over 'de persoon of zaken van een ander'. Een belastingplichtige is derhalve per definitie niet aan te merken als een onderworpen subject voor zover de gegevens op hemzelf betrekking hebben. Maar ook met betrekking tot de gegevens van derden is de belastingplichtige géén aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject.[35] De Belastingdienst stelt zich dan ook ten onrechte op het standpunt dat art. 67 AWR belastingplichtigen beperkt om een rapport boekenonderzoek te delen voor zover het rapport informatie over derden bevat.[36] Het is in dit kader onduidelijk hoe de Belastingdienst aankijkt tegen de toepassing van art. 47a AWR.[37] Dat het voldoen aan de verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet door belastingplichtigen niet is aan te merken als een 'werkzaamheid uit of in verband met de uitvoering van de belastingwet' lijkt behoudens de hiervoor genoemde internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011) nauwelijks een discussie (meer) te zijn. Hertoghs schreef in 1986 dat de geheimhoudingsplicht niet uitsluitend van toepassing was op belastingambtenaren, maar op een ieder die 'enige werkzaamheid' in dat verband verricht. De stelling dat de

34 HR 10 februari 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3761, BNB 1988/160, r.o. 4.4.

35 Een belastingplichtige valt niet binnen een de drie categorieën van onderworpen subjecten zoals beschreven in Hoofdstuk 3, par. 3.3. Anders: Hof Amsterdam (geheimhoudingskamer) 2 april 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:1270, r.o. 3.1 waar door de gemachtigde van belanghebbende wordt gesteld dat art. 67 AWR ook voor belanghebbende zou gelden.

36 De Belastingdienst is van mening dat art. 67 AWR de belastingplichtige geen beperkingen oplegt om een rapport boekenonderzoek met derden te delen, mits het rapport alleen informatie bevat die de belastingplichtige zelf betreft (Handboek Controle (2020), blz. 207). Vergelijk: Hof Amsterdam 8 februari 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AV1517, V-N 2006/33.2.1, r.o. 5.12. Het Hof neemt (ten onrechte) als uitgangspunt dat de belastingplichtige en zijn gemachtigde zijn aan te merken als onderworpen subjecten.

37 Op grond van de hoofdregel van art. 47a AWR wordt de informatieverplichting toegerekend aan de belastingplichtige, waarmee het 'zijn' informatie wordt (geen geheimhoudingsplicht). Is de uitzondering van art. 47a, derde lid, AWR van toepassing en verkrijgt de belastingplichtige middels dossierinzage exact dezelfde informatie is feitelijk sprake van derdeninformatie. Zou in de visie van de Belastingdienst alsdan op deze informatie wel een geheimhoudingsplicht rusten?

belastingplichtige en de belastingadviseur zich door deze bepaling aangesproken zouden moeten voelen, achtte hij op zijn minst twijfelachtig.[38] Ruim een decennium later nam Hertoghs expliciet het standpunt in dat belastingplichtigen uiteraard zelf niet onder het geheimhoudingsverbod vielen.[39] Hij merkte op dat een geheimhoudingsverplichting voor een belastingplichtige met zich zou brengen dat deze niet meer over zijn inkomen of andere fiscale intimiteiten met anderen zou mogen spreken.[40] Ook Nefkens en Feteris merken mijns inziens terecht op dat de belastingplichtige die aan zijn eigen fiscale verplichtingen voldoet daarmee niet werkzaam is bij de uitvoering van de belastingwet.[41] De belastingplichtige voldoet simpelweg aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet.[42]

Ook uit de parlementaire behandeling van het aanmerkelijk belang uit de Wet IB 1964 blijkt dat nimmer is beoogd belastingplichtigen als een aan de geheimhoudingsverplichting onderworpen subject aan te merken; voor de bepaling of een belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft zijn de belangen van derden (verwanten of middellijke aandeelhouders) relevant. Desgevraagd hebben de Minister- en de Staatssecretaris van Financiën gezamenlijk geantwoord dat de geheimhouding niet wordt geschonden ingeval de inspecteur de belastingplichtige informeert over de aandelenbelangen van verwanten of middellijk aandeelhouders.[43] Onder verwijzing naar art. 67 AWR stellen zij terecht dat de geheimhoudingsplicht van de belastingambtenaar slechts inhoudt dat hij de in zijn taakuitoefening verkregen kennis niet verder bekend maakt dan nodig is voor de uitvoering van de belastingwet. Als de bewindslieden van mening zouden zijn geweest dat een belastingplichtige, die in het aangifte- en aanslagproces van de Wet IB 1964 kennis verkrijgt over derden, zou moeten worden aangemerkt als een onderworpen subject zou het op hun weg hebben gelegen dit expliciet te benoemen en dit in art. 67 AWR te formaliseren.[44] Het door de bewindslieden aangedragen argument dat de belastingplichtige in veel gevallen reeds op de hoogte van het aandelenbelang van verwanten of middellijk aandeelhouders is irrelevant.[45]

38 Hertoghs 1986, blz. 42.
39 Hertoghs in: Geschriften VVBW nr. 207 (1998), blz. 32.
40 Hertoghs in: Geschriften VVBW nr. 207 (1998), blz. 32.
41 A.T.P. Nefkens, De begrensde reikwijdte van de fiscale geheimhoudingsplicht bij een derdenonderzoek, TFB 2015/6-1 en Feteris 2007, blz. 288. Hij spreekt overigens van de burger en niet van de belastingplichtige. In vergelijkbare zin: J.B.H. Röben, Geheimhouding, verplicht? Belastingblad 1982/475.
42 Dit heeft evenzeer te gelden ingeval een derde wordt vereenzelvigd met de belastingplichtige zoals bedoeld in art. 47, tweede lid, AWR of voor de toepassing van art. 47a AWR.
43 VV, Kamerstukken II 1961/62, 5380 nr. 16, blz. 26 en MvA, Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 19, blz. 62.
44 Hierbij is het niet relevant de manier en het tijdstip waarop een belastingplichtige deze kennis verkrijgt. In het aangehaalde voorbeeld kan de belastingplichtige – voorafgaand aan het indienen van zijn aangifte – vragen stellen aan een verwant over diens aandelenbelang of kan hij bijvoorbeeld in de aanslagregelende fase door de inspecteur met deze kennis worden geconfronteerd. In de parlementaire geschiedenis wordt slechts gesproken over de geheimhoudingsplicht van de fiscus en van de inspecteur.
45 Dit is bevestigd in het arrest HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschueren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277.

7.2.2.1 Beroepsgerechtigde derden (art. 26a AWR)

Niet onvermeld kunnen blijven de beroepsgerechtigde derden van art. 26a AWR.[46] Dit zijn derden van wie inkomens- of vermogensbestanddelen zijn begrepen in een belastingaanslag of een voor bezwaar vatbare beschikking van een ander. Hierbij kan worden gedacht aan de fiscale partner of het minderjarige kind dat bezwaar wil maken tegen een belastingaanslag van de andere fiscale partner c.q. de ouder of de erfgenaam die een belang heeft bij de belastingaanslag van een andere erfgenaam.[47] Op grond van art. 26a, derde lid, AWR verstrekt de inspecteur desgevraagd relevante gegevens. In de parlementaire geschiedenis en in de literatuur zijn geen aanknopingspunten te vinden voor het standpunt dat de beroepsgerechtigde derde zou moeten worden onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht voor zover het fiscale gegevens betreffen van anderen.[48] Deze beroepsgerechtigde derde maakt slechts gebruik van rechten die voortvloeien uit de belastingwet, hetgeen niet is aan te merken als een 'werkzaamheid uit of in verband met de uitvoering van de belastingwet' zoals bedoeld in art. 67 AWR.

7.2.2.2 Een wijziging is ongewenst

Belastingplichtigen vallen nu niet onder één van de drie categorieën van onderworpen subjecten en dat dient naar mijn mening ongewijzigd te blijven. Dit is uitkomst van een belangenafweging waarbij de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling, evenredigheid en de uitvoerbaarheid relevant zijn. Het opleggen van een geheimhoudingsbepaling aan de belastingplichtige beschermt zijn privacy niet, maar beknot zijn informationele zelfbeschikking. Dit is niet anders indien een belastingplichtige in het kader van zijn eigen belastingheffing derdeninformatie verkrijgt.[49] Niet de fiscaliteit, maar de (contractuele) relatie tussen de belastingplichtige en deze derde is leidend.[50] Zo heeft het opleggen van een geheimhoudingsplicht aan een ouder over een aan hem toegerekend vermogensbestanddeel van zijn minderjarig kind geen toegevoegde waarde; de ouder-kind relatie is doorslaggevend. Dit neemt niet weg dat ook de inspecteur een belang kan hebben bij geheimhouding door belastingplichtigen. Hierbij kan worden gedacht aan een

46 Vergelijk: A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, Rechtsbescherming van de derde-belanghebbende in het belastingrecht, TFB 2016/1-4.

47 Art. 54 SW 1956.

48 Deze uitbreiding van de kring van beroepsgerechtigden van art. 23 en art 26 AWR (oud) is gebaseerd op de Wet van 12 mei 1993, houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (uitbreiding van de mogelijkheid van bezwaar en beroep), Kamerstukken II 1991/92, 22 491, Stb. 1993, 262. Slechts de geheimhoudingsplicht van de inspecteur kwam kort aan de orde (MvA, Kamerstukken II 1991/92, 22 491, nr. 5, blz. 2 en EV, Kamerstukken II 1991/92, 22 491, nr. 6, blz. 2 en NAEV, Kamerstukken II 1991/92, 22 491, nr. 7, blz. 2).

49 Voor bijvoorbeeld huurwoningen kan een inkomenseis worden gesteld. Zou het voor een belastingplichtige moeten uitmaken of hij ter onderbouwing daarvan een kopie van de aan hem verstrekte jaaropgave meestuurt of een uitdraai maakt van de door de inspecteur vooringevulde aangifte?

50 Als de inspecteur ten behoeve van de belastingheffing gebruik maakt van een via een derdenonderzoek verkregen overeenkomst waarmee een bepaalde transactie fiscaal kan worden geduid, is een eventuele geheimhoudingsbepaling in de overeenkomst relevant. Ingeval het partijen vrijstaat om deze overeenkomst openbaar te maken, valt niet uit te leggen dat de belastingplichtige zijn eigen, originele exemplaar niet, maar de van de fiscus ontvangen kopie wél geheim moet houden.

belastingplichtige die een bepaalde fiscale constructie heeft afgenomen van een bepaalde aanbieder;[51] bij een projectmatige aanpak kan de inspecteur belang erbij hebben dat de belastingplichtige tijdelijk geheimhouding in acht neemt zodat andere afnemers c.q. de aanbieders van die fiscale constructie niet voortijdig op de hoogte raken van het lopende onderzoek.[52] Desalniettemin moet hier naar mijn mening een andere belangenafweging worden gemaakt waarbij de belangen van belastingplichtigen dienen te prevaleren. De belastingplichtige die de aanbieder van zijn fiscale constructie civiel- of tuchtrechtelijk wil aanspreken moet daarvan niet worden weerhouden door een opgelegde geheimhoudingsplicht. Ook hier is de (contractuele) relatie tussen aanbieder en afnemer leidend en is het aan de inspecteur om passende maatregelen te nemen.

7.2.3 Fiscale rechtsbijstandverleners

Het begrip fiscale rechtsbijstandverleners is een verzamelbegrip en omvat alle vormen van vertegenwoordiging en rechtsbijstand.[53] De term gemachtigde wordt hiervoor ook vaak gebruikt.[54] Zij bieden bijstand aan belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden bij het voldoen aan hun fiscale verplichtingen c.q. uitoefenen van hun rechten. Over de vraag of bij fiscale rechtsbijstandverleners sprake is van een 'werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet' zoals bedoeld in art. 67 AWR lijkt, anders dan bij belastingplichtigen, meer discussie te zijn.[55] Hertoghs heeft in 1986 terecht gesteld dat het werk van belastingadviseurs hen weliswaar in aanraking brengt met de uitvoering van de belastingwet maar dat zij daaraan niet primair zijn verbonden.[56] De adviseur dient in de eerste plaats het belang van zijn klant. De stelling dat de belastingadviseur zich door de geheimhoudingsbepaling aangesproken zouden moeten voelen, achtte hij op zijn minst twijfelachtig. Den Boer e.a. geven aan dat advocaten, belastingadviseurs en accountants onder art. 67 AWR kunnen vallen.[57] Wat de voorwaarden hiervoor zouden moeten zijn maken zij echter niet duidelijk. Wattel is stellig in zijn mening dat 'uitvoering van de belastingwet' zeer ruim moet worden opgevat.[58] Hij geeft aan dat niet alleen belastingambtenaren, maar ook niet-ambtelijke deskundigen, belastingadviseurs, belastingrechters, douane-expediteurs, officieren van justitie en arbeidscontractanten vallen onder de geheimhoudingsbepaling. Ook De Blieck e.a. zijn (sinds de tiende druk) van mening dat belastingadviseurs onder

51 Bijvoorbeeld: nieuwsbericht Bijzonder Strafrecht van 20 november 2013, FIOD pakt handelaar in fiscale constructies op, https://www.bijzonderstrafrecht.nl/home/fiod-pakt-handelaar-in-fiscale-constructies-op (online, geraadpleegd op 17 juli 2019).

52 Vergelijk: in Hoofdstuk 6, par. 3.1 wordt ingegaan op de zwaarwegende controle-strategische belangen die ook in dit soort situaties kunnen spelen.

53 Zie uitgebreider: Van der Wal 2005, blz. 9-13. Rosier spreekt van belastingprofessionals (E.J.M. Rosier, Escalatie in het belastingrecht, TFB 2017/6-3).

54 In het vervolg zullen deze termen door elkaar heen worden gebruikt. Onder het begrip fiscale rechtsbijstandverleners worden onder meer verstaan: belastingadviseurs, belastingconsulenten, boekhouders, accountants, administrateurs, advocaten, douane-expediteurs, fiscaal vertegenwoordigers, wettelijke vertegenwoordigers, curatoren en bewindvoerders.

55 Voor de hoedanigheid van de fiscale rechtsbijstandverlener als belastingplichtige, derde ex art. 48 AWR, administratieplichtige ex art. 52 AWR of informatieplichtige ex art. 53 AWR wordt verwezen naar de desbetreffende paragrafen.

56 Hertoghs 1986, blz. 42.

57 Den Boer e.a. 1999, blz. 557.

58 Wattel 1992, blz. 219.

de geheimhoudingsbepaling vallen.[59] Zowel Wattel als De Blieck e.a. kiezen derhalve, overigens zonder nadere onderbouwing, voor een grammaticale interpretatie van art. 67 AWR. De Bont geeft aan dat bij een extensieve interpretatie door de Belastingdienst een belastingplichtige, bij de beantwoording van vragen op grond van art. 47 AWR, uitvoering geeft aan de belastingwet en geen overleg mag voeren met zijn adviseur.[60] Hij acht deze interpretatie – die onmiskenbaar een wig drijft in de relatie van de adviseur met zijn cliënt – onverdedigbaar.[61]

7.2.3.1 De verlengstukgedachte

Belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden kunnen bij het voldoen aan hun fiscale verplichtingen c.q. het uitoefenen van hun rechten die voortvloeien uit de belastingwet worden bijgestaan door fiscale rechtsbijstandverleners. Dit is gecodificeerd in art. 2:1 Awb. Het handelen van gemachtigden wordt over het algemeen aan de belastingplichtige toegerekend.[62] In de rol en hoedanigheid van gemachtigde zijn zij slechts aan te merken als het verlengstuk van deze belasting-, administratie- en inhoudingsplichtige of derde.[63] Deze verlengstukgedachte is niet nieuw; al in 1918 kon de curator, gezien zijn positie, zich zonder problemen op de hoogte stellen van alle zaken van de gefailleerde.[64] Uit oude jurisprudentie over het verschoningsrecht in het pre-AWR-tijdperk blijkt dat een accountant géén verschoningsrecht kon ontlenen aan de fiscale geheimhoudingsbepalingen.[65] Het als accountant verlenen van bijstand was niet aan te merken als uitvoering van de belastingwet; dat was de uitvoerende taak van de overheid. Als verlengstuk van zijn cliënt moet een fiscale rechtsbijstandverlener evenmin worden aangemerkt als onderworpen subject. Dit betekent echter niet dat het een fiscale rechtsbijstandverlener vrij zou staan fiscale zaken van zijn cliënten met derden te bespreken.[66] Het ligt voor de hand dat de voorwaarden uit de overeenkomst met de klant of de beroepsregels daaraan veelal in de

59 De Blieck e.a. 2013, blz. 96. Vergelijk: Douma e.a. 2019 (v/h De Blieck), blz. 101. Tot en met de negende druk was dit standpunt nog niet opgenomen (De Blieck e.a. 2011, blz. 81).

60 G.J.M.E. de Bont, Onterechte boeten voorkomen, NTFR 2017/599.

61 Hierbij wordt door De Bont evenwel voorbij gegaan aan het feit dat belastingplichtigen zich kunnen laten bijstaan of laten vertegenwoordigen door een gemachtigde op grond van art. 2:1 Awb. Het delen van informatie met een gemachtigde zou alsdan snel zijn aan te merken als 'noodzakelijk' in de zin van art. 67, eerste lid, AWR. Fiscale advisering is echter een stuk lastiger.

62 Hierbij kan worden gedacht aan bijvoorbeeld: kennis van de adviseur met betrekking tot kwade trouw bij navordering (HR 23 januari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD3566, BNB 2009/80), gebondenheid aan een door de gemachtigde gesloten vaststellingsovereenkomst (HR 23 december 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2269, BNB 1999/75) of het te laat indienen van een beroepschrift door de adviseur (HR 5 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3441, BNB 2015/41).

63 Vergelijk: De With 2013, blz. 165 die stelt dat vragen aan een gemachtigde in die hoedanigheid kunnen worden beschouwd als vragen aan de belastingplichtige zelf en de concept-MvT, internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011), par. 2.2 waarin wordt gesteld dat de positie van de gemachtigde een afgeleide is van die van de belanghebbende.

64 Zie: Boogerman 1920, blz. 214 die verwijst naar resolutie van 28 juni 1918 nr. 94. Vergelijk: Sinnighe Damsté 1931, blz. 477 die verwijst naar de resolutie van 31 oktober 1919, nr. 79, B. nr. 2674.

65 Zie uitgebreider: H.J.H. Cloudt, Geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht van de accountant- belastingconsulent, WFR 1958/430 die verwijst naar: Rechtbank Haarlem (politierechter) 18 juli 1947, ECLI:NL:RBHAA:1947:7, NJ 1948/74 en Hof 's-Hertogenbosch (civiele kamer) 23 mei 1957, ECLI:NL:GHSHE:1957:20, NJ 1957/659.

66 De With 2013, blz. 165.

weg staan. Deze consistente benadering van fiscale rechtsbijstandverleners past binnen de criteria van doeltreffendheid en doelmatigheid en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Het beknot het recht op rechtsbijstand niet en biedt ruimte voor maatwerk ingeval zijn cliënt (tijdelijk) als onderworpen subject van Categorie III wordt aangemerkt.[67]

7.2.4 Inhoudingsplichtigen

Met het systeem van de heffing door middel van afdracht op aangifte vervult de inhoudingsplichtige een bijzondere rol in de verhouding tussen de fiscus en de belastingplichtige.[68] De belastingwetgever grijpt in binnen de privaatrechtelijke verhouding tussen inhoudingsplichtige en de belastingplichtige.[69] Bij de loonbelasting, de dividendbelasting en de kansspelbelasting stond de wetgever telkens eenvoud en efficiëntie voor ogen. Het stelsel van heffing bij de bron is bijzonder doeltreffend genoemd daar waar één schuldenaar betalingen verricht die voor een groot aantal belastingplichtigen opbrengst of inkomen gaan vormen.[70] Het vergde simpelweg minder arbeid en bracht meer zekerheid met zich.[71] In de literatuur wordt (ten onrechte) over het algemeen de werkzaamheden van inhoudingsplichtigen aangemerkt als 'enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet'.[72] In onderstaande, nadere beschouwing van de inhoudingsplicht van de Wet LB 1964, het Besluit CB 1941 en de Wet DB 1965 laat ik zien dat er geen aanknopingspunten zijn te vinden om de verplichtingen van een inhoudingsplichtige aan te merken als een werkzaamheid ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet zoals bedoeld in art. 67 AWR.[73]

67 Voor dit doel vereenzelvigd met zijn cliënt, wordt de fiscale rechtsbijstandverlener alsdan in het verlengde van de aan zijn cliënt opgelegde geheimhoudingsplicht eveneens een (tijdelijk) onderworpen subject van Categorie III. Zie uitgebreider: par. 5 hierna.

68 Feteris 2007, blz. 121.

69 Vergelijk: HR 24 juli 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA1644, BNB 1995/312, r.o. 3.6 waarin de Hoge Raad oordeelde dat werknemers tot gegevensvertrekking aan de werkgever kunnen worden gehouden, indien dat naar de eisen van redelijkheid en billijkheid uit de dienstbetrekking en de daarmee samenhangende verplichting van de werkgever tot inhouding van loonbelasting voortvloeit.

70 MvT, Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 3, blz. 21.

71 Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, blz. 5 (destijds Wet op de Loterijbelasting), MvT, Kamerstukken II 1958/59, 5380, nr. 7, blz. 7 (Wet LB 1964) en MvA, Kamerstukken II 1962/63, 6000, nr. 11, blz. 5 (Wet DB 1965). Zie ook: H.J. Hofstra, Beoordeling van de loonbelasting I, De NV 1943-1944, nr. 9, blz. 159-163 en Beoordeling van de loonbelasting II, De NV 1943-1944, nr. 10, blz. 187-191.

72 Vergelijk: het ISMO-interim-rapport (1981), blz. 92, Geschriften VVBW, nr. 177 (1989), blz. 36, Geschriften VVBW nr. 206 (1997), blz. 66, Zwenne 1998, blz. 57, Van der Meulen e.a. 1999, blz. 20, Barmlentlo & Van der Vegt, 2005, blz. 81, Feteris 2007, blz. 288, A.M.E. Nuyens & G.M. Boezelman, De belastingambtenaar als tipgever?! Tijdschrift onderneming & Strafrecht in de praktijk, september 2013, nr. 1, De With 2013, blz. 164, Niessen-Cobben 2016, par. 17.2, Jansen 2017, blz. 164, Douma e.a. 2019 (v/h De Blieck), blz. 101 en Okhuizen & Pieterse e.a. 2020, blz. 193-194.

73 Bij de parlementaire behandeling van de AWR werd verwezen naar de loonbelasting, commissarissenbelasting en dividendbelasting (MvT, Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, blz. 16). De door Happé genoemde onvoorziene omstandigheden waardoor een wettelijke bepaling een andere context krijgt die de wetgever niet kon worden voorzien is derhalve geen sprake (R.H. Happé, De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief, WFR 2007/1076, par. 4).

7.2.4.1 De inhoudingsplichtige in de loonbelasting

Ontwerp van wet Belastingherziening 1939

Aan de vooravond van de Tweede Wereldoorlog is in Nederland, met het Ontwerp van wet Belastingherziening 1939, een eerste poging gedaan om een stelsel van heffing van belasting bij de bron in te voeren.[74] De loonbelasting was één van deze bronnen.[75] Zakelijk weergegeven is in de memorie van toelichting opmerkt dat de werkzaamheden van de overheid met betrekking tot de inning van belasting wordt afgewenteld op, in geval van de loonbelasting, de werkgever die verplicht wordt hieraan kosteloos mee te werken.[76] Afwentelen is het overdragen van een last aan anderen.[77] Dit is niet gelijk te stellen met het delegeren of mandateren van een werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet door de inspecteur aan de werkgever. De werkgever zou volgens het Ontwerp van wet Belastingherziening 1939 een partij zijn aan wie de verplichting werd opgelegd een aangifte te doen en de verschuldigde belasting in te houden en af te dragen. De werkgever had hiervoor geen extra gegevens nodig en zou evenmin gegevens van de inspecteur ontvangen. In art. 80 Ontwerp van wet Belastingherziening 1939 is een geheimhoudingsbepaling opgenomen. In de memorie van toelichting wordt hierover slechts opgemerkt dat dit artikel in overeenstemming is met de bestaande wetgeving.[78] Als het destijds de bedoeling van de wetgever zou zijn geweest om de inhoudingsplichtige onder de geheimhoudingsverplichting te scharen zou het op de weg van de wetgever hebben gelegen dit uitdrukkelijk kenbaar te maken door de inhoudingsplichtige werkgever te kwalificeren als een onderworpen subject. Dit had kunnen worden bereikt door – vergelijkbaar met de kunstgreep voor kerkbestuurders in de Wet IB 1914 – te bepalen dat voor de uitvoering van die wet onder ambt of betrekking mede moet worden begrepen de werkgevers.[79]

Een werkgever op wie een last wordt afgewenteld, is niet vergelijkbaar met de door de inspecteur ingeschakelde deskundige derde van art. 80, tweede lid, Ontwerp van wet (de tweede categorie van onderworpen subjecten). Het gebrek aan deskundigheid van de werkgevers werd in de Tweede Kamer juist als minpunt voor de wijze van heffing genoemd.[80] Daarnaast had alsdan aan de (destijds gebruikelijke) opsomming van het object van de

74 MvT, Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 3, blz. 21. In Nederlands-Indië was met de loonbelasting al vanaf 1935 ervaring opgedaan (Ordonnantie op de loonbelasting, besluit van 7 november 1934, Stb. van Nederlands-Indië, 1934, 611). Vide: J.O. van Gruisen, De invoering eener loonbelasting in Ned.-Indië, De Naamlooze Vennootschap, 15 januari 1935, nr. 10, blz. 297 e.v. Uit (beperkt) onderzoek kan worden afgeleid dat de inhoudingsplichtige werkgevers niet vielen onder de geheimhoudingsbepaling (art. 44 jo. art. 28 Ordonnantie op de Loonbelasting).

75 Art. 1, ten derde, Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 2. Op grond van art. 31 diende de werkgever de verschuldigde loonbelasting in te houden en af te dragen. De term inhoudingsplichtige werd (nog) niet gebruikt.

76 MvT, Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 3, blz. 22. Zie uitgebreider: Feteris 2005, blz. 156-157.

77 Hofstra spreekt van het recht van de overheid om bepaalde werkzaamheden, die eigenlijk tot haar taak behoren, over te dragen zonder daarvoor een vergoeding toe te kennen (H.J. Hofstra, Beoordeling van de loonbelasting I, De NV 1943-1944, nr. 9, blz. 161).

78 MvT, Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 3, blz. 45.

79 Hoofdstuk 2, par. 4.3.1.

80 "*Gevraagd werd, of niet de wijze van heffing — bij de werkgevers — in de practijk zal blijken ernstig bezwaar op te leveren. Vele kleine werkgevers zijn niet gewend behoorlijk boek te houden. Daardoor zal men voor tallooze moeilijkheden komen te staan*" (VV, Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 4, blz. 74).

geheimhouding 'nopens inkomen, opbrengst, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander' de inhouding en/of afdracht moeten zijn toegevoegd. De (beperkte) parlementaire geschiedenis biedt echter geen enkel aanknopingspunt voor de stelling dat de geheimhoudingsverplichting op de inhoudingsplichtige van toepassing zou zijn. Aangezien het ook niet de bedoeling was dat de werkgever van de inspecteur fiscale informatie zou ontvangen, is het mijn stellige overtuiging dat destijds niemand ook maar heeft stilgestaan bij de gedachte dat de inhoudingsplichtige zou moeten worden aangemerkt als een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject. Het Wetsvoorstel Belastingherziening 1939 bevatte meerdere materiële belastingwetten (huurbelasting, rentebelasting, loonbelasting, winstbelasting en vennootschapsbelasting). Omdat dit te veelomvattend en te complex was werd het wetsvoorstel ingetrokken met de bedoeling deze in separate wetsvoorstellen opnieuw in dienen.[81] Door de Duitse inval in mei 1940 is het daar nooit meer van gekomen.

Besluit op de Loonbelasting 1940

De loonbelasting werd als voorheffing op de inkomstenbelasting ingevoerd door de Duitse bezetter en niet nader toegelicht. In het Besluit LB 1940 werd geen specifieke geheimhoudingsbepaling opgenomen.[82] In 1953 werd wel art. 30a Besluit LB 1940 ingevoerd.[83] Dat artikel gaf iedere inspecteur en iedere aangewezen ambtenaar van de Belastingdienst de bevoegdheid om hetgeen hem bij uitvoering van het Besluit LB 1940 bleek of werd medegedeeld verder bekend te maken ten behoeve van de Organisatiewet Sociale Verzekering, de Wet op de Rijksverzekeringsbank en de Raden van Arbeid en de Land- en Tuinbouwongevallenwet 1922. Over de positie van de inhoudingsplichtige werd niet gesproken.

Wet LB 1964

Bij de invoering van de Wet LB 1964 is nog maar eens herhaald dat de verplichtingen voor werkgevers een zware last vormt, maar dat geen principiële wijziging is beoogd.[84] Net als Van Soest in 1966, geven Van Dijck en Van Vijfeijken bij latere gelegenheid aan dat de inhoudingsplichtige tot onbezoldigd belastingontvanger is gebombardeerd op wie door de fiscus, als uitvoerder van de belastingwet, een haast onvoorstelbare last wordt gelegd.[85] Hiervoor zijn volgens laatstgenoemden nooit principiële redenen aangevoerd, anders dan dat het wel 'handig' is. De onderworpenheid aan verplichtingen die voortvloeien uit de Wet LB 1964 is evident.[86] Bij de parlementaire behandeling van de Wet LB 1964 is een

81 Brief Minister van Financiën van 6 oktober 1939 (houdende intrekking van het wetsontwerp), Kamerstukken II 1939/40, 74, nr. 1.

82 De Leidraad Loonbelasting (1940) en het Besluit op de vereveningsheffing 1941 gaan evenmin in op de geheimhouding.

83 Wet van 24 december 1953, houdende Coördinatie van bepalingen loonbelasting en vereveningheffing met die van heffingen sociale verzekering, Kamerstukken II 1953/54, 3034, Stb. 589. Zie ook: Versluis 1960, blz. 248.

84 MvT, Kamerstukken II 1958/59, 5380, nr. 7, blz. 7.

85 Van Soest 1966, blz. 8 en Van Dijck & Van Vijfeijken 2007, blz. 101. Vergelijk: Enter 2009, blz. 66 inzake de inhoudingsplichtige in de Kansspelbelasting.

86 Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 403, blz. 22 waar over de verplichtingen in art. 28 Wet LB 1964 wordt opgemerkt: "*In het nieuwe artikel (…) is expliciet opgenomen dat de inhoudingsplichtige gehouden is (…) gegevens (…) te verstrekken. Het betreft hier de gegevens die noodzakelijk zijn ten behoeve van de uitvoering van de loonheffing*".

vergelijking gemaakt tussen het Nederlandse en Britse stelsel waarbij geheimhouding eenmalig, zijdelings aan de orde is gekomen;[87] de wens tot geheimhoudinghouding van persoonlijke aangelegenheden van de Britse werknemer leidde ertoe dat de Britse belastingdienst bepaalde naar welk tarief de inhouding moest worden berekend, terwijl de Nederlandse werkgever destijds aan de hand van een werknemersverklaring omtrent de gezinssamenstelling één van de twaalf tariefgroepen bepaalde. Kennis van de Nederlandse werkgever over de zeer persoonlijke aangelegenheden van de werknemer (zijn gezinssamenstelling) zou het perfecte aanknopingspunt zijn geweest om een eventuele geheimhoudingsplicht voor inhoudingsplichtige werkgevers uitdrukkelijk aan de orde te stellen. Dit is niet gebeurd.

7.2.4.2 De inhoudingsplichtige in de commissarissenbelasting

Tijdens de Duitse bezetting werd met het Besluit CB 1941 een zelfstandige belasting op commissarisbeloningen met een progressief tarief ingevoerd.[88] Net als bij de loonbelasting geschiedde de heffing door inhouding en afdracht van de verschuldigde belasting.[89] In het Besluit CB 1941 was géén geheimhoudingsbepaling opgenomen. In art. 8 Besluit CB 1941 werd weliswaar een aantal artikelen van het Besluit LB 1940 van overeenkomstige toepassing verklaard, maar het Besluit LB 1940 had evenmin een geheimhoudingsbepaling. Het Besluit CB 1941 biedt derhalve evenmin een aanknopingspunt voor de eventuele fiscale geheimhoudingsplicht van de inhoudingsplichtige.

7.2.4.3 De inhoudingsplichtige in de dividendbelasting

De inhoudingsplicht voor de dividendbelasting is ontstaan met de invoering door de Duitse bezetter van het Besluit DB 1941.[90] In de schakelbepaling van art. 14 Besluit DB 1941 wordt de geheimhoudingsbepaling van art. 28 Besluit WB 1940 van overeenkomstige toepassing verklaard.[91]

Besluit op de Winstbelasting 1940

Ook het Besluit WB 1940 werd tijdens de Duitse bezetting ingevoerd. Dit besluit heeft echter een volledig Nederlandse ontstaansgeschiedenis in het ontwerp van Wet op de Winstbelasting 1940.[92] Het Ontwerp van wet werd op 12 april 1940 in de Tweede Kamer aangenomen en het voorlopig verslag werd daags voor de Duitse inval in de Eerste

87 VV, Kamerstukken II 1961/62, 5380, nr. 17, blz. 2 en MvA, Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 23, blz. 2.

88 Zie ook: Bettinck & Zweep 1941, blz. 6 e.v. en Kavelaars 1996, blz. 22-23.

89 Vergelijk: brief Minister van Financiën van 21 januari 1946, Kamerstukken II 1945/46, 145, nrs. 1-2, blz. 11.

90 De dividendbelasting werd een voorheffing op de inkomsten- en de winstbelasting (brief Minister van Financiën van 21 januari 1946, Kamerstukken II 1945/46, 145, nrs. 1-2, blz. 11). In art. 11 Wet DT 1917 werd de vennootschap, vereniging of maatschappij aangemerkt als de belastingplichtige voor de dividendbelasting. Van een inhoudingsplicht in die wet was derhalve nog geen sprake.

91 De strafbepaling van art. 32 Besluit WB 1940 werd niet overgenomen, maar apart opgenomen in art. 18 Besluit DB 1941. Zie uitgebreider: Van Blerkom 1941, blz. 350-352.

92 Ontwerp van wet op de Winstbelasting 1940, Kamerstukken II 1939/40, 239, nr. 2. Zie voor een uitgebreider overzicht: Janssen & Völlmar 1940, blz. 9-16.

Kamer uitgebracht.[93] In art. 28 van het Wetsontwerp werd een geheimhoudingsbepaling opgenomen.[94] In de memorie van toelichting is ter toelichting slechts verwezen naar de overeenkomstige bepalingen van de bestaande belastingwetgeving en de Wet OWB 1916.[95] Dit wetsvoorstel werd, behoudens enkele uitzonderingen als gevolg van de gewijzigde omstandigheden, integraal als Besluit WB 1940 gepubliceerd.[96] In de literatuur is evenmin bijzondere aandacht geschonken aan de fiscale geheimhoudingsplicht van art. 28 Besluit WB 1940.[97] Deze geheimhoudingsbepaling zag enkel op de al bestaande drie categorieën van onderworpen subjecten en biedt geen enkel aanknopingspunt voor de eventuele fiscale geheimhoudingsplicht van de inhoudingsplichtige voor de dividendbelasting.

Besluit op de Dividendbeperking 1941

Ook het in 1941 ingevoerde Besluit DP 1941, dat een superdividendbelasting en een belasting op herkapitalisatie behelsde, biedt geen aanknopingspunten voor een fiscale geheimhoudingsplicht van de inhoudingsplichtige.[98] In de schakelbepaling van art. 24 Besluit DP 1941 wordt de geheimhoudingsbepaling van art. 28 Besluit WB 1940 van overeenkomstige toepassing verklaard.

Wet op de Dividendbelasting 1965

Uit de parlementaire geschiedenis van de Wet DB 1965 valt over een mogelijke geheimhoudingsplicht van de inhoudingsplichtige evenmin iets af te leiden.[99] De memorie van toelichting geeft slechts aan dat hoofdzakelijk sprake is van een technische herziening van het Besluit op de DB 1941 waarbij de terminologie is aangepast aan die van de AWR.[100]

7.2.4.4 De inhoudingsplichtige onder de AWR

Aan de inhoudingsplichtige zijn in de parlementaire geschiedenis van de totstandkoming van de AWR weinig woorden vuil gemaakt. Er is slechts opgemerkt dat de term inhoudingsplichtige ziet op degene die door hem van anderen ingehouden belasting, zoals loonbelasting, commissarissenbelasting en dividendbelasting, heeft af te dragen.[101] Ook in de Wet op de loterijbelasting – de eerste materiële belastingwet waar de AWR op van toepassing was – is

93 Handelingen II 1939/40, blz. 1510 en VV, Kamerstukken I 1939/40, 239, nr. 239. Het wetsontwerp werd na WOII ingetrokken (brief Minister van Financiën van 22 augustus 1946, Kamerstukken I 1946-II, 239, nr. 239).

94 Art. 27 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1939/40, 239, nr. 2. Opvallend genoeg ontbreekt de invordering.

95 MvT, Kamerstukken II 1939/40, 239, nr. 3, blz. 11.

96 In art. 28 Besluit WB 1940 werd uitsluitend de term 'wet' werd vervangen door de term 'besluit'.

97 O.a.: Janssen en Völlmar 1940, blz. 137, Ohmstede & De Klerck 1940, blz. 103 en Van Soest 1940, blz. 44. Zij verwijzen naar de soortgelijke bepalingen van art. 102 Wet IB 1914, art. 52 Wet VB 1892, art. 17 RW 1917, art. 94 SW 1859 en art. 33 Wet DT 1917.

98 Zie uitgebreider over het Besluit DP 1941: Rebolz 1942.

99 Wet van 23 december 1965, houdende vervanging van het Besluit op de Dividendbelasting 1941 door een nieuwe wettelijke regeling (Wet op de dividendbelasting 1965), Kamerstukken II 1959/60, 6000, Stb. 1965, 621.

100 MvT, Kamerstukken II 1959/60, 6000, nr. 5, blz. 26.

101 MvT, Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, blz. 16. Vergelijk: L.J.M. de Jonge, Het ontwerp algemene wet inzake rijksbelastingen, WFR 1955/1129 en Hofstra die het heeft over het voldoen aan een hoofdverplichting en aan bijkomende verplichtingen waaraan de werkgever is onderworpen (Hofstra 1980, blz. 325).

evenmin iets te vinden over de geheimhoudingsplicht van de inhoudingsplichtige.[102] Er is dan ook geen aanknopingspunt te vinden dat enige wijziging is beoogd. De bevestiging van de Staatssecretaris van Financiën dat de inhoudingsplichtige geen recht van bezwaar had geeft juist aan dat de inhoudingsplichtige slechts werd gezien als een partij op wie een last werd afgewenteld.[103] Ook bijvoorbeeld de art. 49a, 52a en 53a AWR spreken in alle gevallen over verplichtingen ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan de administratieplichtige is opgedragen.[104]

Invoering fiscaal nummer (1985)

In 1985 is het fiscaal nummer, een voorloper van het huidige BSN, ingevoerd.[105] Hierbij is de rol van de inhoudingsplichtige, als tussenschakel tussen de fiscus en de belastingplichtige, wederom bevestigd.[106] Een efficiëntere verwerking van de loonbelastinggegevens zou leiden tot een besparing aan menskracht bij de Belastingdienst.[107] De werknemer was verplicht om het fiscaal nummer aan de werkgever te verschaffen. De inhoudingsplichtige werkgever werd verplicht het fiscaal nummer te gebruiken bij de gegevensuitwisseling met de Belastingdienst. Als tegemoetkoming werd het voor inhoudingsplichtigen mogelijk gemaakt om het fiscaal nummer bij de Belastingdienst op te vragen.[108] Ter motivering van de voordelen van het fiscaal nummer werd in de memorie van toelichting verwezen naar het regeringsstandpunt inzake het ISMO-interim-rapport.[109] In dat interim-rapport is opgenomen dat:[110]

> *[Art. 67 AWR legt, VDS] niet alleen belastingambtenaren een geheimhoudingsplicht op, maar bij voorbeeld ook de niet-ambtelijke deskundigen (taxateurs) en inhoudingsplichtigen.*

Voor zover kan worden nagegaan is deze ongemotiveerde stelling in dit interim-rapport uit 1981 de ontstaansbron van het standpunt dat inhoudingsplichtigen onder de fiscale

102 Art. 6 Wet op de loterijbelasting, nadien gewijzigd in Wet op de Kansspelbelasting. Vide: Hoofdstuk 2, par. 2.3.

103 MvA, Kamerstukken II 1955/56, 4080, nr. 5, blz. 10. Met ingang van 1 juli 1997 is de bezwaarmogelijkheid voor inhoudingsplichtigen in art. 24 AWR (oud) opgenomen (Wet van 20 december 1996 houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enkele andere fiscale wetten in verband met de openstelling van bezwaar en beroep tegen een aantal fiscale beschikkingen, Kamerstukken II 1996/97, 24 868, Stb. 1996, 659).

104 Vergelijk: de opgelegde verplichtingen uit art. 27 en art. 28 Wet LB 1964, art. 7 en art. 9, Wet DB 1965 en art. 6 en art. 7 Wet op de kansspelbelasting.

105 Wet van 27 juni 1985 tot wijziging van de Wet op de loonbelasting 1964 in verband met het gebruik van een registratienummer ten behoeve van de geautomatiseerde verwerking van loonbelastinggegevens door de rijksbelastingdienst (fiscaal nummer), Kamerstukken II 1984/85, 18 789, Stb. 1985, 369.

106 MvT, Kamerstukken II 1984/85, 18 789, nr. 3, blz. 4. Zie uitgebreider: K.E. Koppenol, Privacy en fiscaal nummer, WFR 1985/647.

107 MvT, Kamerstukken II 1984/85, 18 789, nr. 3, blz. 3. Zie uitgebreider: K.E. Koppenol, Privacy en fiscaal nummer, WFR 1985/647.

108 MvT, Kamerstukken II 1984/85, 18 789, nr. 3, blz. 4 en aanschrijving Staatssecretaris van Financiën van 19 oktober 1987 (geheimhouding), nr. 587-22 267, V-N 1987/2250,5, par. 3.1.1. Zie uitgebreider: K.E. Koppenol, Privacy en fiscaal nummer, WFR 1985/647.

109 Brief Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 12 maart 1982 (regeringsstandpunt inzake het ISMO-interim-rapport), Kamerstukken II 1981/82, 17 050, nr. 2, blz. 18-19. Zie uitgebreider: Westra 2006, blz. 54-66.

110 ISMO-interim-rapport (1981), blz. 92.

geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR zouden vallen. In het definitieve ISMO-rapport uit 1985 wordt de inhoudingsplichtige overigens niet meer genoemd, maar staat een eveneens onzuivere formulering over art. 67 AWR:[111]

> *Ook daarin [art. 67 AWR, VDS] staat voorop, dat ten aanzien van alle zaken geheimhouding geldt, welke geheimhouding overigens ook geldt ten aanzien van niet-belastingambtenaren.*

Gevraagd naar de bescherming van gegevens heeft de Staatssecretaris van Financiën gedurende de parlementaire behandeling van de invoering van het fiscaal nummer ongemotiveerd gesteld dat de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR op de inhoudingsplichtige van toepassing zou zijn.[112] Dit standpunt werd in de Eerste Kamer herhaald, eveneens zonder nadere motivering.[113] Dat over dit standpunt geen vragen zijn gesteld, is wellicht niet verwonderlijk omdat de inhoudelijke discussie niet ging over de rol van de inhoudingsplichtige, maar over het gebruik van het fiscaal nummer bij gegevensuitwisseling met andere bestuursorganen, de koppeling met de aangekondigde wetgeving inzake het sofinummer en het ontbreken van deugdelijke privacywetgeving.[114] Het verkondigen van een onjuiste stelling over de toepassing van de fiscale geheimhoudingsbepaling bij de invoering van het fiscaal nummer, gebaseerd op een onjuist uitgangspunt, maakt echter geen deel uit van de parlementaire geschiedenis van art. 67 AWR.[115]

In de IIV 1983 werd inhoudingsplichtige nog op één lijn gesteld met de belastingplichtige en fiscale rechtsbijstandverleners.[116] In het VIV 1993 werd de kennelijke standpuntwijziging van de Staatssecretaris van Financiën expliciet verwoord door op te merken dat de fiscale geheimhoudingsplicht onverkort zou gelden voor derden aan wie voor de uitvoering van de belastingwetgeving informatie wordt verstrekt; als voorbeeld werd genoemd een inhoudingsplichtige die in het kader van de uitvoering van de belastingwet informatie verkrijgt.[117] Het VIV 1993 vormt evenmin een grondslag voor uitbreiding van de wettelijke geheimhoudingsplicht.

Fictieve dienstbetrekking sekswerkers

Juist in het uitzonderingsgeval dat géén sprake is van een inhoudingsplicht vanwege het ontbreken van een (fictieve) dienstbetrekking, is beoogd de fiscale geheimhoudingsplicht wel uitdrukkelijk te regelen. De arbeidsverhouding tussen de exploitant en de sekswerker

111 ISMO-rapport (1985), blz. 124. De fiscale geheimhoudingsbepaling geldt slechts voor de drie categorieën van onderworpen subjecten.

112 EV, Kamerstukken II 1984/85, 18 789, nr. 6, blz. 1 en NAEV, Kamerstukken II 1984/85, 18 789, nr. 7, blz. 1. Voor zover kan worden nagegaan is dit de eerste keer dat dit standpunt in de Tweede Kamer werd ingenomen.

113 NAV, Kamerstukken I 1984/85, 17 789 nr. 208a, blz. 1.

114 Zie uitgebreider: Amendement Van Nieuwenhoven, Kamerstukken II 1984/85, 18 789, nr. 8, Handelingen II 1984/85, blz. 4458-4463, NAV, Kamerstukken I 1984/85, 17 789 nr. 208a, Handelingen I 1984/85, blz. 1385 en K.E. Koppenol, Privacy en fiscaal nummer, WFR 1985/647.

115 Vergelijk: Langereis 1991, blz. 73 die stelt dat aan uitlatingen over bestaande wetgeving bij nieuwe wetsvoorstellen niet al te veel waarde moet worden gehecht.

116 Hoofdstuk II van de IIV 1983 luidde: "*Verstrekken van inlichtingen aan belastingplichtigen, inhoudingsplichtigen en hun vertegenwoordigers*".

117 Par. 2.1.1.2 VIV 1993. In eerdere instructies (IVI 1967 en de IIV 1983) komt deze passage niet voor. Vergelijk: Besluit Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2007 (wijziging Uitv. Reg. AWR 1994 in verband met de invoering van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994), Stcrt. 2007, 248.

wordt voor de Wet LB 1964 niet als fictieve dienstbetrekking beschouwd ingeval de exploitant (onder andere) art. 67 AWR naleeft.[118] Uit de toelichting blijkt het (onjuiste) standpunt van de Staatssecretaris van Financiën dat de geheimhoudingsplicht van toepassing zou zijn op derden.[119] De bedoeling is duidelijk, maar het zou zuiverder zijn geweest als art. 67 AWR van overeenkomstige toepassing was verklaard op de exploitant.[120]

Bestuursorgaan als inhoudingsplichtige
Als uitzondering op de regel is de werkgever van ambtenaren – in zijn hoedanigheid van inhoudingsplichtige – thans (nog) wél aan te merken als een onderworpen subject. De ambtenaren die ten behoeve van de inhoudingsplichtige zijn betrokken bij de fiscale loonadministratie verkrijgen immers uit hoofde van hun ambt de beschikking over fiscale gegevens en vallen daarmee direct onder de derde categorie van onderworpen subjecten.

7.2.4.5 Een aanpassing is niet nodig

Inhoudingsplichtigen zijn onderworpen aan de verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet en kunnen gebruik maken van rechten die voortvloeien uit diezelfde belastingwet. Zij zijn geen aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject en dat kan ongewijzigd blijven.[121] De privacybescherming van een belastingplichtige zou strikt theoretisch kunnen worden verbeterd door aan de inhoudingsplichtige geheimhouding op te leggen. Maar dit zou wel ten koste gaan van zowel de eenvoud als de praktische uitvoerbaarheid van de regeling waarbij aan de inhoudingsplichtige een onevenredige administratieve last zou worden opgelegd. De privaatrechtelijke verhouding tussen inhoudingsplichtige en de belastingplichtige – waar de wetgever zich in mengt ten behoeve van de belastingheffing – is echter leidend. Concrete aanwijzingen dat de inspecteur er belang bij zou hebben dat de inhoudingsplichtige wordt aangemerkt als onderworpen subject zijn er niet. Voor de bescherming van de privacy van belastingplichtigen is niet de fiscaliteit, maar de (contractuele) relatie tussen de belastingplichtige en de inhoudingsplichtige doorslaggevend.[122] Hierbij kan tevens worden opgemerkt dat de informatie die eventueel zou moeten worden aangemerkt als het object van de geheimhouding ook zeer beperkt is.

Wet op de Kansspelbelasting
De inhoudingsplichtige in de kansspelbelasting is niet verplicht om de gegevens van de belastingplichtige bij te houden (naamloosheid prijswinnaars). Hierdoor wordt de

118 Art. 2.2, eerste lid, onderdeel c, Uitv. Reg. LB 2011.
119 In de toelichting op de Uitv. Reg. LB 2011 wordt opgemerkt dat de bepaling is ontleend aan art. 2b Uitv. Reg. LB 2001. Bij de invoering van laatstgenoemde bepaling is gesteld dat art. 67 AWR onverkort geldt voor derden aan wie voor de uitvoering van de belastingwetgeving informatie wordt verstrekt (besluit Staatssecretaris van Financiën en Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 10 december 2008, Stcrt. 2008, 252).
120 De exploitant is immers niet aan te merken als onderworpen subject zodat hij de fiscale geheimhoudgingsbepaling, die niet op hem van toepassing is, niet kan naleven.
121 Uitgezonderd de werkgevers van ambtenaren. Met de voorgestelde wijzing van de onderworpen subjecten van de derde categorie in Categorie II worden zij, in hun hoedanigheid van inhoudingsplichtige, niet langer aangemerkt als onderworpen subject. Zie uitgebreider: par. 4 hierna.
122 Anders: de 'Observatory of the protection of Taxpayers' Rights' (IBFD 2020), blz. 33-34.

administratieve lastendruk van de inhoudingsplichtige beperkt gehouden.[123] Mocht de inhoudingsplichtige in zijn relatie tot de belastingplichtige al over gegevens beschikken, dan zal dit niet zijn ingegeven vanuit de fiscaliteit, maar noodzakelijk zijn voor de afwikkeling van de gewonnen prijs.

Wet op de Loonbelasting 1964

Met betrekking tot de inhoudingsplichtige in de loonbelasting is dat niet veel anders: ook hier is de relatie werkgever – werknemer van doorslaggevend belang; de werkgever zal in die hoedanigheid immers al veel gegevens willen hebben van zijn werknemer.[124] Goed werkgeverschap in de zin van art. 7:611 BW impliceert al dat de inhoudingsplichtige werkgever gegevens van zijn werknemer in principe geheim houdt.[125] De werkgever zal op grond van andere, niet-fiscale wet- en regelgeving eveneens verplichtingen hebben om (grotendeels dezelfde) gegevens van werknemers te verwerken.[126] Het opleggen van een fiscale geheimhoudingsplicht zou juist een complicerende factor worden.[127] In aansluiting op de terminologie van Snippe lijken er geen exclusief fiscale gegevens over te blijven waar art. 67 AWR alsdan op van toepassing zou moeten zijn.[128]

Wet op de Dividendbelasting 1965

Ook voor de Wet DB 1965 speelt niet de fiscaliteit, maar de aandeelhoudersrelatie tussen de inhoudingsplichtige en de belastingplichtige en andere niet-fiscale wetgeving een belangrijke rol in de vertrouwelijkheid c.q. openbaarheid van gegevens. Het opleggen van een geheimhoudingsverplichting heeft dan nauwelijks toegevoegde waarde. Over het algemeen zullen partijen geen behoefte hebben informatie over dividenduitkeringen publiekelijk kenbaar te maken. Juist niet-fiscale wetgeving zoals de publicatieplicht van jaarrekeningen, de meldplicht van substantiële deelnemingen in beursgenoteerde ondernemingen en het UBO-register maken een inbreuk op deze vertrouwelijke relatie.

---

123 Enter 2009, blz. 66. De naamloosheid van de belastingplichtige werd voor de heffing van de Kansspelbelasting doorbroken ingeval op verzoek een nota werd uitgereikt aan de belastingplichtige waaruit de inhouding bleek (Enter 2009, blz. 80). Het uitreiken van een nota ex art. 7 Wet op de kansspelbelasting komt te vervallen (bij de inwerkingtreding van de Wet van 20 februari 2019 tot wijziging van de Wet op de kansspelen, de Wet op de kansspelbelasting en enkele andere wetten in verband met het organiseren van kansspelen op afstand, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, Stb. 2019, 127).

124 Hierbij kan worden gedacht aan: naam, adres, woonplaats, geboortedatum en IBAN.

125 In vergelijkbare zin: A.M. Helstone, De reikwijdte van de geheimhoudingsplicht, Tussen loyaliteit en klokkenluiden staan wetten in de weg en praktische bezwaren, ArA 2013, 2 inzake de geheimhoudingsverplichting van de werknemer.

126 Onder meer ten behoeve van de sociale zekerheid, verzekeringen of pensioenen.

127 De door de werknemer op grond van art. 29 Wet LB 1964 jo. art. 7.9 Uitv. Reg. LB 2011 verstrekte informatie zou alsdan immers moeten worden aangemerkt als object van de fiscale geheimhouding en daardoor niet zonder meer kunnen worden verstrekt aan bijvoorbeeld het UWV, de Inspectie SZW of de pensioenverzekeraar. Voor de werkgever gelden thans al andere beperkingen. Zo worden de mogelijkheden om een BSN rechtmatig te verwerken ingeperkt door de Wet algemene bepalingen burgerservicenummer en de AVG.

128 Vergelijk: Snippe 2019, blz. 21. Vrijwel iedere instantie heeft een minimumset aan gegevens nodig als naam, adres, postcode, woonplaats en geboortedatum. Het gebruik van het BSN binnen de overheid is gemeengoed en ook de bewaarplicht van een identiteitsbewijs kan ook voortvloeien uit niet-fiscale regelgeving zoals bijvoorbeeld art. 15 en art. 15a Wet arbeid vreemdelingen (zie uitgebreider: Inspectie SZW, Identiteitscontrole, https://www.inspectieszw.nl/onderwerpen/identiteitscontrole (online, geraadpleegd op 24 juli 2019).

7.2.5 Getuigen?

Een bijzondere, lastig te positioneren groep zijn de getuigen die door de bestuursrechter kunnen worden opgeroepen.[129] Getuigen zijn thans geen aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten.[130] Vanuit de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen kan worden betoogd dat de privacy van burgers en bedrijven het best wordt beschermd door aan getuigen een geheimhoudingsverplichting op te leggen.[131] Getuigen, deskundigen en tolken worden in de Awb in één adem genoemd waardoor het wellicht logisch zou lijken de getuigen eveneens te scharen onder de huidige tweede categorie van onderworpen subjecten.[132] Deskundigen en tolken hebben echter de vrijheid om hun opdracht te aanvaarden, terwijl een door de rechter opgeroepen getuige simpelweg de verplichting heeft om te verschijnen.[133] Een ander verschil is dat de getuige, in tegenstelling tot deskundigen en tolken, in principe geen nieuwe kennis verkrijgt, maar uitsluitend iets kan verklaren over zijn al bestaande kennis van de relevante feiten. Een opgeroepen getuige verkrijgt vanzelfsprekend wel kennis van het feit dat er geprocedeerd wordt.[134] De inbreuk op de privacy van de betrokkene is dus beperkt. Een fiscale rechtsbijstandverlener die als getuige wordt opgeroepen om bijvoorbeeld een verklaring af te leggen over de wijze en het tijdstip van verzending van een bezwaarschrift dient daardoor geen onderworpen subject te worden.[135] Een belastingambtenaar die als getuige wordt opgeroepen blijft vanzelfsprekend zijn geheimhoudingsplicht behouden.[136] Het eventueel opleggen van geheimhouding aan een getuige zou in de Awb moeten worden geregeld en heeft alsdan

129 Zowel in de fase van het vooronderzoek (art. 8:46 Awb) als tijdens het onderzoek ter zitting (art. 8:60 Awb). Op door partijen meegebrachte getuigen van art. 8:60, vierde lid, Awb, wordt hier niet specifiek ingegaan.

130 Vergelijk: Schendstok merkte op dat de geheimhoudingsbepalingen in de belastingwetten voor de Raden van beroep voor de directe belastingen geen beletsel vormden om getuigen te horen en om aan hen dingen mede te delen die zij nog niet wisten. Maar juist diezelfde geheimhoudingsbepalingen zorgden ervoor dat 'nagenoeg nimmer' van getuigenbewijs gebruik werd gemaakt (Schendstok 1932, blz. 175).

131 Er zullen daarnaast ongetwijfeld voorbeelden kunnen worden bedacht waarin de inspecteur een zwaarwegend controle-strategisch belang heeft om gedurende een (hoger) beroepsprocedure aan een getuige geheimhouding op te (laten) leggen.

132 Vide: Afdeling 8.1.6 Awb (getuigen, deskundigen en tolken). Vergelijk: art. 444 Sr.

133 Vergelijk: art. 8:33, eerste lid, Awb, art. 8:34, eerste lid, Awb en art. 8:35, eerste lid, Awb. De verplichting om als getuige te verschijnen vloeit derhalve niet rechtstreeks voort uit de belastingwet, maar uit het verlengde daarvan.

134 Zie uitgebreider: Bergman e.a. 2020, par. 3.6.4 en 3.6.5. Vergelijk: aan de door de Raden van beroep in te schakelen deskundigen onder de Wet VB 1892 werd geen geheimhouding opgelegd omdat het niet de bedoeling was hen in te wijden in de geheimen (Hoofdstuk 2, par. 4.2). De adviseurs die konden worden toegevoegd aan de commissie van aanslag onder de Wet op de BB 1893 werd evenmin geheimhouding opgelegd omdat zij slechts inlichtingen zouden verstrekken en niet zouden ontvangen (Hoofdstuk 2, par. 4.2).

135 Op grond van vaste jurisprudentie kan een partij niet als getuige worden gehoord (o.a. HR 17 juni 1992, ECLI:NL:HR:1992:BH8123, BNB 1992/295). Een gemachtigde wordt niet vereenzelvigd met zijn cliënt, maar is het verlengstuk daarvan. Hij kan wel als getuige worden gehoord (o.a. HR 11 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4812, BNB 1992/63). Het aanbrengen van onderscheid tussen meegebrachte en opgeroepen getuigen is onwenselijk.

136 Dat staat volstrekt los van de vraag of hij als getuige, gezien zijn hoedanigheid als belastingambtenaar, antwoord kan geven op de aan hem gestelde vragen of dat hij een beroep moet doen op zijn verschoningsrecht. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 4, par. 5.2.

een fiscaliteit-overstijgend belang.[137] Gelet op het criterium van duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur en het criterium van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid uit het beoordelingskader is het niet wenselijk om een tijdelijke, van de Awb afwijkende regeling te treffen voor de fiscaliteit vooruitlopend op een mogelijke wijziging van de Awb. Concrete signalen dat het ontbreken van een geheimhoudingsverplichting voor getuigen leidt tot (structurele) problemen zijn er niet. Hoewel het enigszins arbitrair is, kan (voorzichtig) worden geconcludeerd dat het niet doelmatig of doeltreffend is om de positie van getuigen te wijzigen en aan hen een additionele verplichting op te leggen.[138]

7.3 Categorie I: een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet

De eerste en tweede categorie van onderworpen subjecten zijn thans respectievelijk de bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s. en de bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden.[139] Zoals uit de Hoofdstukken 2 en 3 valt op te maken is het huidige onderscheid tussen deze twee categorieën historisch goed te verklaren. In deze paragraaf zal echter worden uiteengezet dat met een kleine aanpassing deze beide categorieën kunnen worden samengevoegd tot Categorie I: 'een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet'.

7.3.1 De eerste twee categorieën: behouden en samenvoegen

De uitvoering van de belastingwet is primair opgedragen aan de Belastingdienst. De uitvoering van de belastingwet betreft niet alleen de werkzaamheden met betrekking tot de heffing en inning, maar ook de opsporing, vervolging en berechting van fiscale delicten. In het verlengde hiervan is de belastingrechtspraak (inclusief fiscaal strafrecht) opgedragen aan rechterlijke macht. Bij de uitvoering van de belastingwet kunnen de onderworpen subjecten uit de eerste categorie deskundige derden (uit de tweede categorie) inschakelen. Gezien de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling behoeft het geen betoog dat beide categorieën onverminderd aangemerkt moeten blijven als onderworpen subject. Vanuit historisch perspectief is het onderscheid tussen ambtenaren en niet-ambtenaren te begrijpen. De vraag of een persoon kwalificeert als ambtenaar is voor de fiscale geheimhouding echter van ondergeschikt belang. Het gaat er immers om of hij uitvoering geeft aan de belastingwet. De rol van de ingeschakelde niet-ambtelijke deskundige is wellicht van complementaire, ondergeschikte aard, maar ook hij wordt rechtstreeks betrokken bij uitvoering van de belastingwet.[140] Ingeval de uitvoering van de

137 Art. 2:5 Awb ziet niet op de door de bestuursrechter opgeroepen getuige. De bestuursrechter is niet als bestuursorgaan aangemerkt (art. 1:1, eerste lid, onderdeel c, Awb).

138 Er is evenmin voor gekozen om (meegebrachte of opgeroepen) getuigen aan te merken als informatieplichtige zoals bedoeld in Categorie III (par. 5 hierna). Dat neemt niet weg dat bij een toekomstige evaluatie kan blijken dat de inspecteur bij procedures over informatiebeschikkingen in voorkomende gevallen een zwaarwegend controle-strategisch belang heeft om getuigen tijdelijk een geheimhoudingsverplichting op te leggen.

139 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 3.3.1 en 3.3.2.

140 De deskundige wordt immers ingeschakeld door een onderworpen subject uit de eerste categorie ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet door laatstgenoemde. Vergelijk: Krans e.a. 2011, blz. 21 waar wordt gesteld dat door het aanvaarden van zijn opdracht de adviseur zich tot het verlengstuk van de overheid maakt.

belastingwet als uitgangspunt wordt genomen kunnen de eerder gedefinieerde eerste en tweede categorie van onderworpen subjecten worden samengevoegd tot 'een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet' in Categorie I.

7.3.2 Voorgestelde wijziging van de wettekst

Met de passage 'een ieder [die] uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet [informatie verkrijgt]' uit het huidige eerste lid van art. 67 AWR worden op dit moment de drie bestaande categorieën van onderworpen subjecten bedoeld.[141] Zoals hierna uit paragraaf 4 zal blijken, kan de huidige derde categorie van onderworpen subjecten (de niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers) worden aangepast en als Categorie II worden ondergebracht in een voorgesteld vierde lid van art. 67 AWR (nieuw). Het eerste lid van art. 67 AWR (nieuw) ziet dan uitsluitend nog op de onderworpen subjecten van de nieuwe Categorie I. Eenvoudigheidshalve zou alsdan kunnen worden volstaan met het schrappen van enkele woorden in art. 67, eerste lid, AWR zodat resteert:

> *een ieder [die] ~~uit of in verband met enige werkzaamheid~~ bij de uitvoering van de belastingwet [informatie verkrijgt].*

Deze aanpassing bakent de doelgroep van Categorie I scherper af en zorgt ervoor dat de onduidelijkheid over de invulling van het begrip 'enige werkzaamheid' verdwijnt. Met deze tekstuele aanpassing wordt voldaan aan het criterium van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

7.4 Categorie II: de afnemers van fiscale informatie

De huidige derde categorie van onderworpen subjecten zijn de 'niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers die uit hoofde van hun ambt – door tussenkomst van een reeds onderworpen subject – de beschikking krijgen over fiscale gegevens'.[142] Het gaat hierbij zowel om fiscale gegevens die op grond van art. 67, tweede lid, onderdelen a en b, AWR of art. 67, derde lid, AWR zijn verstrekt ten behoeve van de uitvoering van de opgedragen taak als om kennis over belasting- en inhoudingsplichtigen die wordt verkregen als gevolg van een informatieverzoek ex art. 55 AWR.[143] Met de inwerkingtreding van de Ambtenarenwet 2017, waarbij aan deze categorie de 'nieuwe' ambtenaren van o.a.: het UWV, de SVB, de AFM en de DNB zijn toegevoegd, is een deel van de ongerijmdheid tussen verschillende bestuursorganen opgelost, maar zoals uit Hoofdstuk 3 blijkt zijn daarmee nog niet alle afnemers van fiscale informatie binnen het bereik van art. 67 AWR gebracht.[144]

7.4.1 Moet de geheimhouding worden meegegeven?

Bij de beoordeling van deze categorie van onderworpen subjecten is de eerste vraag of bij het doorleveren van fiscale gegevens door de Belastingdienst op grond van art. 67,

141 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 3.3.
142 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 3.3.3.
143 Met betrekking tot derdenonderzoeken wordt verwezen naar par. 5 hierna.
144 Hoofdstuk 3, par. 3.5.

tweede of derde lid, AWR de fiscale geheimhoudingsplicht (nog) mee over zou moeten gaan op de ontvangende partij. Het uitgangspunt is altijd geweest dat de geheimhouding overgaat op de ambtenaren die fiscale informatie ontvangen.[145] In de praktijk lijkt dit (onbewust) langzamerhand te worden losgelaten. Net als bij art. 2:5 Awb lijkt het uitgangspunt te zijn geworden de eigen geheimhoudingsbepaling van de afnemende partij op de ontvangen fiscale gegevens van toepassing wordt.[146] Voor de toepassing van SyRi was de fiscale geheimhouding juist wel uitdrukkelijk geregeld.[147] Zoals in Hoofdstuk 1 al werd opgemerkt, is ook bij de internationale fiscale gegevensuitwisseling het uitgangspunt dat de geheimhouding wordt gegarandeerd volgens de wetten van de ontvangende staat.[148] Toch is het in nationaal verband niet wenselijk om hierbij aan te sluiten. Dit kan namelijk tot problemen leiden als de afnemer van fiscale gegevens niet is onderworpen aan een (gelijkwaardige) geheimhoudingsbepaling.[149]

7.4.1.1 Doelbinding

Binnen de één overheid-gedachte, waarbij fiscale informatie met andere bestuursorganen wordt gedeeld ten behoeve van niet-fiscale doeleinden, zal blijvend aandacht moeten zijn voor de privacy van betrokkenen. Met het meegeven van de fiscale geheimhoudingsplicht wordt de verantwoordelijkheid benadrukt dat afnemers van fiscale informatie deze gegevens slechts kunnen gebruiken voor het doel waarvoor deze zijn verstrekt. Dit uitgangspunt

145 Bijvoorbeeld: aanschrijving Minister van Financiën van 6 juni 1936 (Schoolgeldheffing), nr. 17, Bijvoegsel Stb. 1936, nr. 158 waarbij (ten overvloede) wordt opgemerkt dat de verstrekking geschiedt onder verplichting tot geheimhouding.

146 Anders: bij de beantwoording van Kamervragen over de zwartgelakte dossiers in de toeslagenaffaire werd hierover opgemerkt: "*Hoewel Toeslagen de ouderdossiers zo ruimhartig mogelijk heeft verstrekt, dient ook rekening te worden gehouden met de fiscale geheimhoudingsplicht. Met het lakken is slechts beoogd het belang van degene wiens persoonsgegevens en fiscale gegevens het betreft te beschermen*" (brief Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2019, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 574 (bijlage antwoorden op vragen over door ouders ontvangen dossiers inzake de stopzetting van kinderopvangtoeslagen), blz. 2).

147 Art. 65, vierde lid, Wet Suwi. Vergelijk: "*Dit betekent bijvoorbeeld dat op gegevens afkomstig van de Belastingdienst de geheimhoudingsplicht van artikel 67 Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing blijft*" (MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 579, nr. 3, blz. 39). Zie ook Rechtbank Den Haag (civiele kamer) 5 februari 2020 (SyRI-wetgeving in strijd met EVRM), ECLI:NL:RBDHA:2020:865 en brief Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 23 april 2020 (kabinetsstandpunt SyRI-uitspraak), Kamerstukken II 2019/20, 17 050, nr. 593. Vergelijk: het opleggen van geheimhouding aan andere bestuursorganen in o.a. de Gemeentewet (art. 89, Wetsvoorstel bevorderen integriteit en functioneren decentraal bestuur, Kamerstukken II 2019/20, 35 546, nr. 2, MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 546, nr. 3, blz. 18-20 en G.J.K. Elsen, De geheimhoudingsregeling op de schop, Gst. 2020/154).

148 Hoofdstuk 1, par. 1.1 over art. 26 van het OESO-modelverdrag en art. 16 en art. 28 WIB. Zie uitgebreider: Schenk-Geers 2007, blz. 149-177 en Cahiers de Droit International (vol. 105b) 2020, blz. 231-233. Art. 22 WABB-verdrag bepaalt dat de ontvangende staat de geheimhoudingsbepalingen van de verstrekkende staat in acht dient te nemen, indien deze verdergaande geheimhoudingsverplichtingen behelzen dan de bepalingen van zijn eigen recht (Booij 2018, par. 2.5.2). Op mogelijke knelpunten ten aanzien van de geheimhouding wordt in het kader van dit onderzoek niet verder ingegaan (zie uitgebreider: Booij 2018, par. 4.1.1).

149 Vergelijk: art. 8.135 Belastingwet BES verbindt als voorwaarde aan inlichtingenuitwisseling dat in de verzoekende staat een aan art. 8.21 Belastingwet BES vergelijkbare geheimhoudingsverplichting geldt (derde NvW, Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 12 blz. 24).

van doelbinding blijkt bijvoorbeeld ook uit de Basisregistratie inkomen.[150] Het dwingt de ontvangende partij om telkens weer terug te gaan naar de bron om het voorgenomen gebruik voor een ander doel te toetsen aan de regelgeving. Het voorkomt tevens dat met onjuiste, verouderde of onvolledige gegevens wordt gewerkt (datakwaliteit). Als voorbeeld kan worden genoemd de Inspectie SZW die met de toezicht op en naleving van een groot aantal wetten is belast.[151] Zou door de Belastingdienst op grond van art. 16 Wet arbeid vreemdelingen rechtmatig fiscale informatie aan de Inspectie SZW zijn verstrekt, dan wil dat niet zeggen dat die fiscale informatie ongeclausuleerd door de Inspectie SZW kan worden gebruikt voor het toezicht op andere wetten. Per wet kan de beoordeling of gegevensverstrekking moet worden beperkt omdat de persoonlijke levenssfeer van de betrokkene onevenredig zou worden geschaad immers anders uitpakken.[152] Daarnaast zijn niet in alle wetten bepalingen opgenomen die de gegevensverstrekking aan de Inspectie SZW regelen.[153] Het gebruik van die fiscale gegevens is dan evenmin mogelijk. Hoewel de standaardbepalingen in de door de Belastingdienst gesloten convenanten hiervoor een stap in de goede richting zijn, had het gebruiksverbod voor andere doeleinden nog explicieter kunnen worden geformuleerd.[154]

7.4.1.2 Doorlevering

Ingeval de fiscale geheimhoudingsplicht wordt meegegeven heeft dit – naast de beperkingen ten behoeve van het eigen gebruik – ook tot gevolg dat afnemers van fiscale informatie deze gegevens niet zelf ongeclausuleerd mogen doorleveren.[155] Pas in 1996 werd een doorleververbod uitdrukkelijk als voorwaarde gesteld in het VIV 1993.[156] In zijn toelichting bij de invoering van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 uit 2007 schrijft de Staatssecretaris van Financiën onder het kopje 'Doorlevering' dat andere bestuursorganen bevoegd zouden zijn de fiscale gegevens door te leveren aan derden indien een wettelijk voorschrift daartoe

150 Art. 21f, eerste lid, AWR. Zie ook: R. Steenman, Formele vragen bij de regeling Basisregistratie Inkomen in de AWR, WFR 2009/498.

151 Aanwijzingsregeling toezichthoudende ambtenaren en ambtenaren met specifieke uitvoeringstaken op grond van SZW wetgeving, besluit van 28 december 2000, Stcrt. 2000, 203.

152 Vergelijk: art. 29a, vierde lid, Arbeidsomstandighedenwet, art. 8:7, vierde lid, Arbeidstijdenwet, art. 14a, vierde lid, Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs, art. 18p, vierde lid, Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag en art. 107, achtste lid, Vreemdelingenwet 2000. In vergelijkbare zin: de schending van geheimhouding door een accountant als gevolg van het delen van gegevens met een kantoorgenoot voor andere doeleinden (CBb 15 februari 2013, ECLI:NL:CBB:2013:BZ7869).

153 Vergelijk: Warenwet, Wet gelijke behandeling van mannen en vrouwen, Wet op de loonvorming, Wet op de ondernemingsraden, Wet op het algemeen verbindend en het onverbindend verklaren van bepalingen van collectieve arbeidsovereenkomsten en de Ziektewet.

154 Zie o.a.: par. 7.1 Gegevensuitwisseling samenwerkingsverband aanpak misstanden in de uitzendsector (AMU 2018-2022) en par. 7.2 Gegevensuitwisseling Samenwerkingsverband Aanpak Grote Bouwprojecten (2018) beide behorende bij het art. 64 Wet Suwi-convenant (2018) alsmede par. 6.2 Leveringsverzoek Gegevens dat onderdeel uitmaakt van het Autoriteit woningcorporaties-convenant (2019).

155 De AVG spreekt in dat kader over 'doorgifte' (overweging 50 Preambule AVG). Vergelijk: het 'kettingbeding' in art. 13 LBIO-convenant en art. 14b, zevende lid, Waadi. Vergelijk: Hoofdstuk 4, par. 3.3 over het rechtmatig gebruik van onrechtmatig verstrekte fiscale gegevens.

156 Par. 2.1.1.1 VIV 1993 (doelbinding) zoals gewijzigd bij besluit van 16 april 1996, AFZ-96/232M, Stcrt. 1996, 94. Dit doorleververbod stond niet in eerdere versies.

verplicht.[157] Het had echter op de weg van de Staatssecretaris gelegen om dit zuiverder te formuleren zoals bijvoorbeeld in de Basisregistratie inkomen wel is gebeurd.[158] Ingeval onverhoopt een bredere reikwijdte zou zijn beoogd had aan deze toelichting ten minste moeten worden toegevoegd 'met inachtneming van art. 67 AWR'.[159] Of het nu gaat om een uitzondering op grond van art. 67, tweede lid, onderdelen of b, dan wel het derde lid, AWR; het is maar zeer de vraag of doorlevering wel wenselijk is.[160]

Om bij het voorbeeld van de Inspectie SZW te blijven, kan het gaan om informatie met betrekking tot aan werkgevers opgelegde vergrijpboeten, welke informatie op grond van de Wet arbeid vreemdelingen door de Belastingdienst rechtmatig is verstrekt aan de Inspectie SZW. Zou de Inspectie SZW – na eigen onderzoek in het kader van de Wet arbeid vreemdelingen – bijvoorbeeld het vermoeden hebben dat bij een werkgever de zogeheten referentenregeling onjuist wordt toegepast, dan heeft zij de mogelijkheid om spontaan informatie te verstrekken aan de IND.[161] De Inspectie SZW zou echter nooit kunnen instaan voor de juistheid, volledigheid en actualiteit van door te leveren fiscale gegevens (datakwaliteit).[162] Het is vanzelfsprekend niet aan de referent om met stukken te komen waaruit blijkt dat een door de Belastingdienst opgelegde boete in bezwaar of (hoger) beroep is vernietigd, maar het is aan de IND om de aanvraag niet af te wijzen op grond van gegevens over een inmiddels vernietigde boete. De Moor heeft terecht gesteld dat bij hergebruik van gegevens, die in een bepaalde context zijn bijeengebracht en gecombineerd met andere gegevens, een vertekend of zelfs onjuist beeld kan ontstaan dat voor betrokkenen lastig is te herstellen.[163]

157 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2007 (wijziging Uitv. Reg. AWR 1994 in verband met de invoering van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994), Stcrt. 2007, 248. Het gaat hier om zowel om doorlevering aan bestuursorganen als aan derden.

158 Art. 21f, tweede lid, AWR. Het geven van inzage in bezwaar of het toezenden van de op de zaak betrekking hebbende stukken aan de bestuursrechter past immers naadloos binnen het doel waarvoor de fiscale gegevens zijn verstrekt (doelbinding).

159 Dit zou overigens alsnog betekenen dat de afnemer van fiscale informatie bij doorlevering de gegevens moet splitsen in gegevens uit de Basisregistratie inkomen en overige gegevens (art. 43c, derde lid, Uitv. Reg. AWR 1994 verwijst naar de Basisregistratie inkomen). De argumentatie om altijd terug naar de bron te gaan is – behoudens de terugmeldverplichting – ook op die andere gegevens van toepassing (vergelijk: MvT, Kamerstukken II 2006/07, 31 085, nr. 3, blz. 27).

160 De toelichting van de Staatssecretaris van Financiën ziet op doorlevering van gegevens die zijn verkregen op grond van art. 67, tweede lid, onderdeel b, AWR jo. art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994. Niet valt in te zien waarom dit standpunt niet van toepassing zou zijn op art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR of art. 67, derde lid, AWR.

161 Het verstrekken van informatie uit eigen beweging is geregeld in art. 107, zevende lid, Vreemdelingenwet 2000. Voor de referentenregeling zie o.a.: Afdeling 2, Voorschrift Vreemdelingen 2000 en de brochure Erkenning als referent (2019).

162 Vergelijk: de Basisregistratie inkomen is een dynamische gegevensverzameling. De inspecteur is op grond van art. 21d AWR verplicht de aantekening 'in onderzoek' te plaatsen ingeval een terugmelding is gedaan, een bezwaar- of beroepschrift dan wel verzoek om ambtshalve vermindering is ingediend of anderszins gerede twijfel is aan het authentieke gegeven. Afnemers kunnen hiervan kennis nemen en er zo nodig rekening mee houden in hun besluitvorming (R. Steenman, Formele vragen bij de regeling Basisregistratie Inkomen in de AWR, WFR 2009/498).

163 A.J.C. de Moor-van Vugt, Onder het mom van integriteit, NTB 2012/11. Zie ook: par. 5.2.3 hierna over de FSV.

Een tweede punt is dat de Inspectie SZW de voorgenomen doorlevering dient te toetsen aan de fiscale uitgangspunten. Dat is voor de Inspectie SZW, wegens het ontbreken van fiscale kennis, praktisch gezien onmogelijk.[164] Art. 67 AWR verhindert de Belastingdienst – en dus ook de Inspectie SZW – om spontaan informatie te verstrekken aan de IND.[165] Bovendien gelden voor de Belastingdienst, ingeval de IND fiscale informatie rechtstreeks zou vragen ten behoeve van de referentenregeling, beperkingen in de aan te leveren boetegegevens[166] en het aantal jaren waarover boetegegevens mogen worden opgevraagd.[167] Voor de IND is expliciet bepaald dat de fiscale gegevens niet mogen worden doorgeleverd.[168] Dat laat onverlet dat de IND in een beroepsprocedure over een afgewezen aanvraag tot erkenning als referent de fiscale gegevens zou mogen gebruiken.[169] Het geven van inzage in bezwaar of het toezenden van de op de zaak betrekking hebbende stukken aan de bestuursrechter past immers naadloos binnen het doel waarvoor de fiscale gegevens zijn verstrekt (doelbinding).[170]

7.4.1.3 Geheimhouding voor andere afnemers van fiscale informatie?

Een tweede vraag is of het huidige onderscheid tussen ontvangende partijen die zijn aangemerkt als ambtsdrager en andere afnemers van fiscale informatie, is te rechtvaardigen.[171] De fiscale geheimhoudingsplicht brengt met zich dat het niet gebruikelijk is dat de Belastingdienst gegevens verstrekt aan niet-bestuursorganen en het kwam dan ook nauwelijks voor.[172] Terecht stelt de Staatssecretaris dat het niet de taak van de Belastingdienst is om

164 Anders: Het Financieele Dagblad 18 augustus 2019, De Nederlandsche Bank vraagt van banken fiscaal wensrecht te creëren, https://fd.nl/opinie/1312435/de-nederlandsche-bank-vraagt-van-banken-fiscaal-wensrecht-te-creeren (online, geraadpleegd op 3 september 2019).

165 Art. 107, zevende lid, Vreemdelingenwet 2000 creëert een bevoegdheid, maar geen verplichting. Zie uitgebreider over de 'kan'-bepalingen: Hoofdstuk 4, par. 5.1.

166 Art. 7.1g Voorschrift Vreemdelingen 2000 en art. 1.19 Vreemdelingenbesluit 2000 bepalen dat voor deze referentenregeling desgevraagd gegevens over opgelegde fiscale vergrijpboeten, zoals bedoeld in de art. 67d, 67e en 67f AWR, verstrekt dienen te worden. Dit betekent dat de Belastingdienst geen gegevens mag verstrekken over de vergrijpboeten van bijvoorbeeld art. 10a en 67cc AWR, de verzuimboeten van art. 67a, 67b en 67c AWR of de fiscale strafbeschikking van art. 76 AWR.

167 Art. 2.1 Vreemdelingencirculaire B bepaalt dat het moet gaan om vergrijpboeten die zijn opgelegd in de vier jaar voorafgaand aan de aanvraag.

168 Art. 7.1g, tweede lid, Voorschrift Vreemdelingen 2000.

169 De beslissing op een aanvraag tot erkenning als referent is aan te merken als een besluit in de zin van art. 1:3 Awb waartegen bezwaar en beroep kan worden ingesteld. Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 2008/09, 32 052, nr. 3, blz. 69 (art. 2c).

170 Een andere, striktere uitleg zou inbreuk maken op de rechtsbescherming van de aanvrager, de IND beperken in de uitvoering van de aan hem opgelegde taak en het werk van de bestuursrechter bemoeilijken.

171 Het gaat hierbij zowel om private partijen als (zelfstandig) bestuursorganen waarvan de medewerkers niet kwalificeren als ambtenaar.

172 MvT, Kamerstukken II 2011/12, 33 129, nr. 3, blz. 5. Zie ook: MvA, Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 3, blz. 102 waarin wordt opgemerkt dat in verband met de geheimhoudingsbepaling van art. 102 Wet IB 1914 nooit informatie is verstrekt aan particulieren en NAV, Kamerstukken II 2007/08, 31 085, nr. 8, blz. 9 waarin wordt opgemerkt dat de Basisregistratie inkomen evenmin voorziet in het gebruik door niet-bestuursorganen. Het specifieke, gevoelige karakter van inkomensgegevens maakt dat gebruik buiten de overheid – net als nu – is uitgesloten. Vergelijk: het rapport iOverheid (WRR 2011), blz. 224 waar als voorbeeld wordt aangehaald een samenwerkingsverband waaruit de Belastingdienst zich terugtrok omdat de Belastingdienst zich niet gerechtigd voelde informatie te delen met private partijen (in casu elektriciteitsbedrijven).

informatie openbaar te maken.[173] Toch zijn de laatste jaren voorbeelden te vinden van het delen van fiscale gegevens met private partijen.[174] Ook zijn er nog steeds afnemers van fiscale informatie die wél kunnen worden aangemerkt als (zelfstandig) bestuursorgaan, maar desondanks niet vallen onder de fiscale geheimhoudingsplicht.[175] In de Handhavingsbrief Belastingdienst 2018 wordt opgemerkt dat de Belastingdienst in zijn aanpak waar mogelijk samenwerkt met publieke (en private) partijen bij onder andere het uitoefenen van toezicht.[176] Hierbij wordt gesteld dat een goede informatiepositie hiervoor het fundament is. Indien en voor zover private partijen hierbij de beschikking zouden krijgen over fiscale gegevens dient de geheimhouding te worden geborgd.[177] Hoewel de mogelijkheden op dit moment beperkt zijn, valt voor de toekomst een verdere groei van publiek-private samenwerkingsverbanden waarbij fiscale gegevens zullen worden gedeeld, niet uit te sluiten. Los van de nut en noodzaak is het mijns inziens wel wenselijk om hierop voor te sorteren door de geheimhouding voor alle afnemers van fiscale informatie op voorhand te regelen. Het buiten de AWR opnemen van geheimhoudingsbepalingen bevordert immers de duidelijkheid, eenvoud en transparantie niet.[178]

7.4.2 Een andere benadering vereist

Voor een andere benadering die recht doet aan de hiervoor in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen, beter aansluit op de huidige realiteit en rekening houdt met mogelijk toekomstige ontwikkelingen zijn een aantal opties mogelijk:

Van ambtsdrager naar bestuursorgaan?
Het uitgangspunt van de huidige derde categorie is de persoon van ambtsdrager. Dat was vroeger wellicht duidelijk. Als eerste optie kan worden gekeken of, in lijn met de Awb, aansluiting kan worden gezocht bij de organisatie waarvoor deze persoon werkt: het bestuursorgaan. Daarmee wordt onduidelijkheid over bijvoorbeeld de bekleders van het geestelijk ambt voorkomen.[179] Ook mutaties zoals de inwerkingtreding van de Ambtenarenwet 2017, waarbij 'nieuwe' ambtenaren van o.a.: het UWV, de SVB, de AFM en de DNB zijn toegevoegd en anderen juist 'ambtenaar af' zijn geworden, hebben dan geen invloed meer.[180] Praktisch gezien zou het dan moeten gaan om alle personen die werkzaam zijn onder de verantwoordelijkheid van een bestuursorgaan in de zin van art. 1:1, eerste lid,

173 "*Het is geen taak van de Belastingdienst om informatie openbaar te maken. De Belastingdienst is opgesteld om belastingwetten uit te voeren*" (brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluisland en het nieuwe rulingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725, antwoord op vraag 28).
174 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 3.
175 Bijvoorbeeld het in Hoofdstuk 3, par. 3.5 genoemde LBIO. Hierbij moet worden opgemerkt dat tot 1 januari 2020 het UWV, de SVB, de AFM en de DNB hier ook onder vielen.
176 Handhavingsbrief Belastingdienst 2018, Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 390 (bijlage), blz. 9.
177 Vergelijk: Vertrouwen in de toekomst (regeerakkoord 2017-2021), blz. 3 waarin staat dat wordt ingezet op intensieve samenwerking tussen verschillende publieke en private instanties. Als voorbeelden worden gegeven de Taskforce Brabant Zeeland en Intensivering Zuid Nederland.
178 Hierbij kan worden gedacht aan: art. 19a Uitvoeringswet huurprijzen woonruimte (zie: Hoofdstuk 3, par. 3.5). Vergelijk: art. 2.2, eerste lid, onderdeel c, Uitv. Reg. LB 2011 (fictieve dienstbetrekking sekswerkers (zie: par. 2.4.4)).
179 Vide: Hoofdstuk 3, par. 3.4.3.
180 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 3.4.2.

Awb, waarbij de uitzondering van art. 1:1, tweede lid, Awb buiten beschouwing dient te worden gelaten.[181] Daarmee wordt deze categorie van onderworpen subjecten uitgebreid tot alle (zelfstandige) bestuursorganen. Private partijen worden hiermee echter nog niet onder de fiscale geheimhoudingsverplichting gebracht. Separate geheimhoudingsbepalingen voor private partijen blijven alsdan noodzakelijk, hetgeen de duidelijkheid, eenvoud en transparantie niet bevorderd.

Van ambtsdrager naar iedereen?

Een tweede optie waar naar is gekeken is de mogelijkheid om alle personen die de beschikking krijgen over fiscale gegevens aan te merken als een onderworpen subject. In Hoofdstuk 5 is al stilgestaan bij art. 1:89, derde lid, Wft waar de geheimhoudingsverplichting overgaat op alle personen die gegevens en inlichtingen verkrijgen, ongeacht of zij als ambtenaar moeten worden aangemerkt.[182] Vergelijkbaar is de bepaling in de Wet Politiegegevens waar de geheimhouding op de gegevens blijft rusten, ook wanneer deze zijn verstrekt aan derden.[183] Dit zou echter voor de fiscaliteit een 'overkill' betekenen ten opzichte van de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen.[184] Een belastingplichtige zou zijn informationele zelfbeschikkingsrecht immers volledig kwijtraken omdat hij bijvoorbeeld zijn eigen aanslagbiljet niet langer zou mogen gebruiken voor het aanvragen van een hypotheek.[185] Ook een belastingadviseur zou het aangiftedossier zeer waarschijnlijk niet meer (volledig) mogen gebruiken ten behoeve van de fiscale advisering van zijn cliënt. De Minister van Financiën heeft er evenmin belang bij om te worden overspoeld met ontheffingsverzoeken voor het gebruik van fiscale gegevens voor andere, niet-fiscale doeleinden.

Beoordelen vanuit de grondslag van de verstrekking

De derde, meest geschikte optie is om niet te kijken naar de hoedanigheid van de ontvanger, maar aan te sluiten bij de grondslag voor de verstrekking van de fiscale gegevens. Deze Categorie II van onderworpen subjecten zou alsdan bestaan uit personen die fiscale informatie hebben ontvangen op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR. Gegevensverstrekking aan de belastingplichtige zelf dient hiervan te worden uitgezonderd.[186] Met de criteria van het beoordelingskader in het achterhoofd wordt door deze aanpassing aan alle afnemers van fiscale informatie de fiscale geheimhoudingsplicht opgelegd, ongeacht of sprake is van een ambtsdrager, een bestuursorgaan of een private partij. Deze aanpassing bevordert de eenvoud en eenduidigheid van de regelgeving en is toekomstbestendig; eventuele nieuwe uitzonderingen en ontheffingen worden op eenzelfde manier geregeld. Geheimhoudingsbepalingen in andere, niet-fiscale wetgeving bij informatieverstrekking

181 Vergelijk: de definities van art. 9:1 Awb, art. 1, onderdeel d, Wet Nationale ombudsman en art. 15, zevende lid, onderdeel h, wet RO. Anders: de definitie van overheidsinstanties van art. 55 AWR.

182 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 5, par. 3.10. Vergelijk ook: art. 50g OSV (Hoofdstuk 5, par. 3.3).

183 Art. 7 Wet Politiegegevens. Zie ook: MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 327, nr. 3, blz. 15 en blz. 37. Vergelijk: Van Graafeiland e.a. 2015, blz. 104 e.v.

184 In par. 2 is al ingegaan op de beoogd onderworpen subjecten waarbij eveneens wordt ingegaan op deze 'overkill'.

185 Het aanvragen van een hypotheek is immers niet noodzakelijk voor uitvoering van de belastingwet.

186 Dat zijn art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR en de ontheffingsmogelijkheid van art. 67, derde lid AWR met betrekking tot gegevensverstrekkingen aan de belastingplichtige zelf voor zover de verstrekking niet noodzakelijk is voor de heffing of invordering. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 6.

aan afnemers van fiscale informatie worden hiermee voorkomen.[187] Het opleggen van een geheimhoudingsverplichting dwingt (potentiële) afnemers altijd om terug te gaan naar de bron teneinde rechtmatig de beschikking te krijgen over juiste, volledige en actuele gegevens. Hiermee worden verdere inbreuken op de privacy voorkomen, zonder dat dit ten koste gaat van de één overheid-gedachte. Hiermee wordt de rechtsbescherming verbeterd. Geredeneerd vanuit de doelstellingen zoals geformuleerd in Hoofdstuk 6 draagt deze automatisch ingebouwde zorgvuldigheid bij aan het vertrouwen in de overheid en de bescherming van de privacy van burgers en bedrijven.

7.4.3 Voorgestelde aanvulling van de wettekst

Gezien de hiervóór behandelde aanpassing van de huidige derde categorie onderworpen subjecten van de 'niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers die de beschikking krijgen over fiscale gegevens' naar een Categorie II van onderworpen subjecten zijnde de 'afnemers van fiscale informatie' zou art. 67 AWR hierop moeten worden aangepast.[188] Gezien het criterium van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid verdient het de voorkeur om de onderworpen subjecten van Categorie II in een apart artikellid onder te brengen.

Een nieuw vierde lid

De afnemers van fiscale informatie zouden kunnen worden opgenomen in art. 67, vierde lid, AWR (nieuw), luidende:

> *Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op een ieder die op grond van het tweede of derde lid de beschikking verkrijgt over gegevens als bedoeld in het eerste lid. Hij is niet bevoegd deze gegevens te verwerken voor een ander doel dan het doel waarvoor de gegevens zijn verstrekt.*

Ter toelichting kan nog het volgende worden opgemerkt: door in de eerste volzin te verwijzen naar het eerste lid van art. 67 AWR wordt duidelijk gemaakt dat het gaat om geheimhouding van gegevens van een ander.[189] Hiermee wordt geheimhoudingverplichting voor de belasting- of inhoudingsplichtige zelf uitgesloten. Hoewel de doelbinding voor de ontvangende partij reeds besloten ligt in het wettelijk voorschrift op grond waarvan de gegevens zijn verstrekt, wordt dit in de tweede volzin nogmaals benadrukt.[190]

187 Vergelijk: het 'kettingbeding' in art. 13 LBIO-convenant, art. 14b, zevende lid, Waadi en art. 19b Uitvoeringswet huurprijzen woonruimte.

188 Ten behoeve van de Basisregistratie inkomen worden op grond van art. 21, onderdeel f, AWR uitsluitend bestuursorganen als afnemer aangemerkt.

189 In Hoofdstuk 10, par. 3.4 wordt kort ingegaan op de mogelijkheid om schending van de geheimhouding door een onderworpen subject van Categorie II beboetbaar te stellen.

190 Vergelijk: art. 21f, eerste lid, AWR dat luidt: "*Een afnemer gebruikt een inkomensgegeven uitsluitend bij de uitoefening van een op grond van een wettelijk voorschrift verleende bevoegdheid tot gebruik van dit gegeven*".

7.5 Categorie III: informatieplichtigen bij een zwaarwegend controle-strategisch belang

In Hoofdstuk 6 is bij de doelstellingen van de fiscale geheimhouding al kort stilgestaan bij de aanbeveling om in incidentele gevallen – bij een zwaarwegend controle-strategisch belang – de mogelijkheid te creëren om aan informatieplichtigen een tijdelijke geheimhoudingsverplichting op te leggen.[191] In deze paragaaf zullen de onderworpen subjecten van Categorie III worden behandeld. Om het onderscheid duidelijk te maken wordt degene aan wie vragen kunnen worden gesteld de informatieplichtige genoemd en degene om wiens belastingheffing het gaat aangeduid als de (mogelijk) belasting- of inhoudingsplichtige (de derde).[192]

7.5.1 Uitgangspunten bij derdenonderzoeken (art. 53 AWR)

Het uitgangspunt van de Belastingdienst is dat bij derdenonderzoeken de naam van degene over wie gegevens worden verlangd, niet bekend wordt gemaakt.[193] In voorkomende gevallen is het echter noodzakelijk om de naam van de belastingplichtige op wie het derdenonderzoek betrekking heeft bekend te maken.[194] De inspecteur schendt alsdan zijn geheimhoudingsverplichting niet.[195]

7.5.1.1 Het standpunt van de Belastingdienst

De Belastingdienst is van mening dat de geheimhoudingsplicht ook zou gelden voor de administratieplichtige waar een derdenonderzoek wordt uitgevoerd. In het Handboek Controle (2020) wordt hierover opgemerkt dat: *"(…) art. 67 AWR [geldt, VDS] door de term 'een ieder' voor iedereen die met belastingzaken van doen heeft*".[196] Het standpunt van de Belastingdienst blijkt nog duidelijker uit het tekstblok voor de schriftelijke aankondiging van een derdenonderzoek waarin staat:[197]

191 Hoofdstuk 6, par. 3.

192 Hiermee wordt aansluiting gehouden bij de gebruikte terminologie van art. 53 AWR. De term 'mogelijk' wordt in het vervolg achterwege gelaten. Vergelijk: Rechtbank 's-Gravenhage 28 december 1989, ECLI:NL:RBSGR:1989:BI9610, FED 1990/306, r.o.3.1. De Rechtbank oordeelde met betrekking tot art. 49 AWR (oud) dat: "*Aangenomen moet worden dat met "derden" slechts bedoeld is: anderen dan de belastinginspecteur en degene tot wie de vordering is gericht*". Anders: De With duidt deze als de bevraagde en de belastingplichtige c.q. de derde (De With 2013, blz. 145).

193 Handboek Controle (2020), blz. 72. Vergelijk: Snippe & Kamerling 2013, blz. 329.

194 In het Handboek Controle (2020) wordt opgemerkt dat vastgelegd moet worden welke overwegingen zijn gemaakt om deze naam bekend te maken dan wel géén derdenonderzoek in te stellen (Handboek Controle (2020), blz. 72). Vergelijk: Snippe & Kamerling 2013, blz. 328-329.

195 O.a.: Hof Arnhem-Leeuwarden 11 april 2017 (Achmea Kennisquiz 2008), ECLI:NL:GHARL:2017:3036, NTFR 2017/1851, r.o. 4.9-4.11. In cassatie werd dit hofoordeel niet bestreden (HR 16 maart 2018 (Achmea Kennisquiz 2008), ECLI:NL:HR:2018:342, BNB 2018/105. Zie ook: Hof Arnhem-Leeuwarden 10 april 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:3237, r.o. 4.1-4.3. Het beroep in cassatie werd afgedaan met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 8 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:323).

196 Handboek Controle (2020), blz. 207.

197 Vide: de briefsjablonen bij de aankondiging derdenonderzoeken (Wob-verzoek fiscale geheimhouding Belastingdienst (2021)).

> *Wellicht ten overvloede wil ik u wijzen op de geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR. Deze 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 medegedeeld, 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".*
>
> *Dit betekent dat u of medewerkers van (…), die betrokken zijn bij de uitvoering van dit derdenonderzoek, ten aanzien van dit onderzoek aan geheimhouding zijn gebonden.*

Deze tekstblokken wordt zelfs gebruikt bij derdenonderzoeken bij particulieren, maar ontbreken opvallend genoeg in de briefsjablonen voor derdenonderzoeken bij inzage in accountantsdossiers.[198] Jansen ervaart de instructie in de aankondigingsbrief van derdenonderzoeken als intimiderend.[199] Volgens Rosier behoeft het geen betoog dat een dergelijke mededeling een 'unheimisch' gevoel oproept bij die informatieplichtige.[200] Van Eijsden heeft gezegd dat de passage over art. 67 AWR bij derdenonderzoeken tot irritaties leidt.[201] Bij derdenonderzoeken bij bancaire instellingen met toepassing van het Voorschrift informatie fiscus/banken was tot 1 januari 2021 geheimhouding als keuzemogelijkheid opgenomen.[202] De Staatssecretaris van Financiën neemt sinds die datum onverkort als uitgangspunt dat art. 67 AWR op de bancaire instelling van toepassing zou zijn. Hoewel in de toelichting is gesteld dat sprake is van een 'verduidelijking', gaat het derhalve feitelijk om een beleidswijziging.[203]

In de brochure Derdenonderzoek van de Belastingdienst wordt aan personen bij wie een derdenonderzoek is ingesteld klip en klaar meegedeeld dat zij strafbaar zijn ingeval zij zich niet aan de geheimhoudingsplicht houden.[204] Nefkens heeft kritisch commentaar geleverd op de voorafgaande brochure Het derdenonderzoek toegelicht uit 2006 waarin hetzelfde is geschreven.[205] Zoals blijkt uit Hoofdstuk 3 zijn administratieplichtigen bij een derdenonderzoek niet aan te merken als een onderworpen subject. Desalniettemin heeft Rechtbank Den Haag het onjuiste standpunt van de Belastingdienst gevolgd door te oordelen

198 Bij de inzage in het controledossier van de accountant dient zelfs de belastingplichtige tegelijkertijd te worden geïnformeerd (Handboek Controle (2020), blz. 109 en NBA-handreiking 1113 (2010)).

199 Jansen 2017, blz. 163.

200 E.J.M. Rosier, Zorgvuldige omgangsvormen en getuigen, TFB 2016/5-6. Rosier duidt de informatieplichtige consequent aan als derde.

201 J.A.R. van Eijsden bij zijn presentatie 'Hoe zou de Belastingdienst zich moeten gedragen (bezien vanuit de advieswereld)?' op 16 november 2017 tijdens de themadag formeel recht 'Vakmanschap en conflictbeheersing' van de Belastingdienst.

202 Par. 3.1.1, tweede volzin, Voorschrift informatie fiscus/banken luidde "*Indien de directeur daarom verzoekt zal de bank de betrokken derde niet omtrent het informatieverzoek inlichten*" (besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2020, nr. 2020-22953 (wijziging van het Voorschrift informatie fiscus/banken), Stcrt. 2020, 62942). Zie ook: het facultatieve tekstblok in de briefsjablonen bij bankverzoeken (Wob-verzoek fiscale geheimhouding Belastingdienst (2021)).

203 Vergelijk: E.J.M. Rosier, De Belastingdienst als gluurder, TFB 2021/1-2.

204 Brochure Derdenonderzoek, blz. 6. Zie uitgebreider over schending geheimhouding: Hoofdstuk 4, par. 2.

205 A.T.P. Nefkens, De begrensde reikwijdte van de fiscale geheimhoudingsplicht bij een derdenonderzoek, TFB 2015/6-1. Vergelijk: Hertoghs advocaten, Artikel 67 AWR (fiscale geheimhouding) ook voor adviseurs? Hertoghs Beschouwt 26 maart 2018, https://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/nieuws/hertoghs-beschouwt/artikel-67-awr-fiscale-geheimhouding-ook-voor-adviseurs/ (online, geraadpleegd op 28 maart 2018).

dat rechtstreeks uit de wet zou voortvloeien dat bij een derdenonderzoek op deze derde een geheimhoudingsplicht zou rusten.[206] Zowel in de briefsjablonen bij de aankondiging van derdenonderzoeken als in de brochure Derdenonderzoek is niets opgemerkt over de (on)mogelijkheid om een fiscale rechtsbijstandverlener in te schakelen. Het is daarmee onduidelijk of de Belastingdienst hen vereenzelvigt met de administratieplichtige (de verlengstukgedachte) of dat het inschakelen door de Belastingdienst wordt beschouwd als 'noodzakelijk voor uitvoering van de belastingwet'.

7.5.1.2 Kritiek op de uitgangspunten van de Belastingdienst

In de parlementaire geschiedenis van art. 53 AWR (art. 49 AWR (oud)) noch in zijn voorlopers (art. 10 Buitengewoon Navorderingsbesluit (1945),[207] de Beschikking fiscale recherche (1945)[208] en art. 3, tweede lid, WFN[209]) zijn aanknopingspunten te vinden dat de fiscale geheimhoudingsbepaling op deze informatieplichtigen van toepassing zou zijn. Zoals blijkt uit Hoofdstuk 3, kunnen informatieplichtigen bij een derdenonderzoek niet worden geschaard onder een van de drie categorieën van onderworpen subjecten. Nefkens stelt terecht dat bij een derdenonderzoek feitelijk geen werkzaamheden ter uitvoering van een belastingwet worden verricht, maar 'slechts' uitvoering wordt gegeven aan een opgelegde fiscale verplichting.[210] Hij concludeert dat dit vergelijkbaar is met de belastingplichtige die aan zijn fiscale verplichtingen voldoet op grond van de belastingwet. De Haas steekt haar kritiek in vanuit het oogpunt van privacy.[211] De With vraagt zich af of de fiscale geheimhoudingsverplichting van art. 67 AWR van toepassing is op de bevraagde in een derdenonderzoek.[212] Hij concludeert dat het ongevraagd moeten participeren in de fiscale rechtstoepassing niet is aan te merken als een werkzaamheid uit of in verband met de uitvoering van de belastingwet.[213] Muller is eveneens van mening dat een administratieplichtige niet beroepshalve werkzaam is 'bij de uitvoering van de belastingwet' en zodoende niet gehinderd door enige geheimhoudingsplicht de derde op de hoogte mag stellen van het informatieverzoek van de fiscus.[214] Vergelijkbaar is het oordeel van De

206 Rechtbank Den Haag 22 december 2017, ECLI:NL:RBDHA:2017:16227, r.o. 15. Vergelijkbaar: Snippe & Kamerling 2013, blz. 329.

207 De inlichtingenverplichting ten behoeve van derden in het Buitengewoon Navorderingsbesluit (1945) strekte zich niet alleen uit tot administratieplichtigen, maar ook tot particulieren. Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 1950/51, 1957, nr. 3, blz. 4.

208 Vergelijk: brief Minister van Financiën van 21 januari 1946, Kamerstukken II 1945/46, 145, nrs. 1-2, blz. 13.

209 Wet van 23 april 1952 houdende bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht (Wet vervanging van het fiscale noodrecht), Kamerstukken II 1950/51, 1957, Stb. 191.

210 A.T.P. Nefkens, De begrensde reikwijdte van de fiscale geheimhoudingsplicht bij een derdenonderzoek, TFB 2015/6-1. Ook Okhuizen & Pieterse e.a. 2020, blz. 194 lijken het opleggen van een geheimhoudingsverplichting een stap te ver gaan.

211 P. de Haas, Gegevensvergaring door de fiscus versus het recht op privacy (deel II), V-N 2014/43.0.

212 De With 2013, blz. 160-165. V.A. Burgers en A.M.E. Nuyens, Two is company, three is a crowd, Over rechtsbescherming bij derdenonderzoeken, TFO 2017/152.4, par. 2.3 schrijven het standpunt van De With (nagenoeg) letterlijk over en komen logischerwijs tot dezelfde conclusie.

213 De With 2013, blz. 165. De werkzaamheden die aan de functie van administratieplichtige wordt gekoppeld is gericht op het voeren van een administratie.

214 M. Muller, Derdenonderzoeken en rechtsbescherming, TFB 2011/8-3.

Bont over informatieverzoeken op grond van art. 53 AWR bij belastingadviseurs in hun hoedanigheid van administratieplichtige.[215]

Rosier heeft geen steekhoudende aanwijzingen kunnen vinden dat art. 67 AWR ook voor informatieplichtigen verplichtingen zou kunnen scheppen.[216] Hij verwijst naar de wijziging in de Wet op het notarisambt per 2012 waar juist het tegendeel wordt bevestigd;[217] de Staatssecretaris van (destijds) Veiligheid en Justitie heeft tijdens de parlementaire behandeling opgemerkt dat:[218]

> *In geval van een informatieverzoek in het kader van fiscale controle bestaat er geen wettelijke verplichting voor de notaris om daarover tegen zijn cliënt te zwijgen.*

Rosier stelt dat ingeval een notaris zijn cliënt mag informeren een willekeurige informatieplichtige dit ook zou mogen doen. De Belastingdienst kan volgens hem geen geheimhoudingsplicht opleggen of verzoeken. Zoals in de volgende subparagraaf zal blijken, is het voorbeeld met de notaris uiterst ongelukkig omdat de notaris – als uitzondering op de regel – bij derdenonderzoeken op grond van de huidige wet juist wél is onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht. Naast de eerder genoemde theorie van Jansen die de werkzaamheden van de inspecteur toerekent aan de administratieplichtigen komt Zwenne met een ander, interessant tegengeluid.[219] Zwenne komt op totaal andere gronden tot de conclusie dat het in de rede ligt dat de geheimhoudingsplicht ook op administratieplichtigen rust.[220] Hij neemt hierbij als uitgangspunt dat in het VIV 1993 de inhoudingsplichtige wordt aangemerkt als onderworpen subject en constateert dat de positie van administratieplichtigen niet veel anders is. De redenering van Zwenne is correct, maar zijn uitgangspunt is onjuist; zoals hiervoor is uiteengezet zijn inhoudingsplichtigen niet aan te merken als een aan de geheimhouding onderworpen subject.[221]

---

215 G.J.M.E. de Bont, Onterechte boeten voorkomen, NTFR 2017/599. Zie ook: G.J.M.E. de Bont, Geheim, NTFR 2019/734 en de redactie Vakstudie Nieuws die opmerkt: "*Wij vragen ons af waarom de fiscus op basis van een zo wankele, en zelfs ontbrekende juridische basis, zulke vergaande standpunten wil innemen*" (aantekening redactie Vakstudie Nieuws bij HvJ EU 6 oktober 2020 (B e.a./Luxemburg), ECLI:EU:C:2020:795, V-N 2020/64.18).

216 E.J.M. Rosier, Zorgvuldige omgangsvormen en getuigen, TFB 2016/5-6. In vergelijkbare zin: J. Berns, Geheim? Echt niet! NTFR 2020/1995 en E.J.M. Rosier, De Belastingdienst als gluurder, TFB 2021/1-2.

217 Wet van 24 november 2011 tot wijziging van de Wet op het notarisambt in verband met de invoering van een informatieplicht ten aanzien van gegevens betreffende de bijzondere rekening, bedoeld in artikel 25 van die wet (informatieplicht derdengeldenrekening notariaat), Kamerstukken II 2010/11, 32 700, Stb. 2011, 557.

218 NAV, Kamerstukken II 2010/11, 32 700, nr. 6, blz. 12. Vergelijk: F.C. de Groot, Derdenonderzoeken moet de administratieplichtige jegens de cliënt wél geheimhouden! NTFR 2020/2362.

219 De theorie van Jansen is besproken in par. 2.1.2.

220 Zwenne 1998, blz. 109-110. Ingestoken vanuit het belang de informatieverplichting te motiveren doet hij vervolgens de aanbeveling (aanbeveling 7) om de informatieplichtige aan te merken als geheimhoudingsplichtige (Zwenne 1998, par. 9.6.2.7, blz. 216).

221 Vide: par. 2.4.

7.5.1.3 Uitzondering op de regel: notarissen

Zoals uit de Wet op het notarisambt blijkt, is een notaris een ambtsdrager die met enig openbaar gezag is bekleed in de zin van art. 1:1, onderdeel b, Awb.[222] Een notaris is, voor zover het gaat om de bevoegdheid om authentieke akten op te maken, aangemerkt als een zelfstandig bestuursorgaan.[223] Dit heeft tot gevolg dat notarissen bij derdenonderzoeken op grond van art. 53 AWR rechtstreeks vallen onder de huidige derde categorie onderworpen subjecten: de 'niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers die uit hoofde van hun ambt de beschikking krijgen over fiscale gegevens'. De Kennisgroep Formeel Recht heeft zich dan ook terecht op het standpunt gesteld dat de geheimhoudingsverplichting van art. 67 AWR zich uitstrekt tot de notaris waar een derdenonderzoek ex art. 53 AWR is gehouden.[224] De hiervoor besproken opmerking van de Staatssecretaris van (destijds) Veiligheid en Justitie over de geheimhoudingsplicht van notarissen is derhalve pertinent onjuist.[225] Het Wetsvoorstel tot wijziging van de wet op het notarisambt viel weliswaar onder zijn verantwoordelijkheid, maar de Staatssecretaris van Financiën is hier, gezien het onderwerp (informatieplicht derdengeldenrekening notariaat), onmiskenbaar bij betrokken geweest. Opmerkelijk genoeg heeft hij, in zijn rol van medewetgever, geen aanleiding gezien om dit expliciete standpunt over de fiscale geheimhoudingsplicht te weerspreken.[226]

7.5.2 Wanneer is sprake van een derdenonderzoek?

Om de aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten van Categorie III te duiden dient niet alleen gekeken worden naar de administratieplichtigen van art. 53 AWR maar ook naar andere informatieplichtigen die in nationaal verband verplicht zijn om gegevens te verstrekken ten behoeve van een belasting- of inhoudingsplichtige.[227]

7.5.2.1 Aangelegenheden van een derde (art. 47 AWR)

In art. 47, tweede lid, AWR is een informatieverplichting opgenomen voor derden voor zover het aangelegenheden van die derde betreffen die voor de belastingplichtige relevant kunnen zijn. Hierbij kan worden gedacht aan de fiscale partner in verband met de verdeling van gezamenlijke

222 Art. 1, onderdeel a, Wet op het notarisambt jo. art. 2 Wet op het notarisambt. Met de inwerkingtreding van de Ambtenarenwet 2017 is de term 'ambtenaar' vervangen door de term 'bekleder van het ambt' (Tweede NvW, Kamerstukken II 2011/12, 32 550, nr. 11, art. IXa). Zie ook: E.E. Minkjan, Notaris bestuursorgaan, WPNR 2002/6506, en Waaijer 2017, blz. 5-8.

223 Zie: ZBO-register, https://almanak.overheid.nl/26141084/Notarissen (online, geraadpleegd op 3 juli 2019).

224 Memo notaris en fiscale geheimhoudingsplicht (2016). Vergelijk: art. 25, achtste lid, Wet op het notarisambt.

225 De uitlating van de Staatssecretaris van (destijds) Veiligheid en Justitie is in strijd met het non-interventiebeginsel. Zie uitgebreider over het non-interventiebeginsel: J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces, WFR 2010/1388.

226 Vergelijk: de Staatssecretaris van Financiën die het standpunt van de Minister voor Wonen en Rijksdienst over de vermeende keuzemogelijkheid om de eigenwoningschuld te verplaatsen van box 1 naar box 3 wel uitdrukkelijk weerspreekt (brief Staatssecretaris van Financiën van 7 juni 2017, nr. 2017-0000106366, V-N 2017/29.9).

227 De internationale inlichtingenverzoeken worden in het kader van dit onderzoek buiten beschouwing gelaten. Bijvoorbeeld de Zwitserse notificatieprocedure zorgt er voor dat de belasting- of inhoudingsplichtige altijd op de hoogte wordt gebracht.

inkomens- en vermogensbestanddelen van art. 2.17 Wet IB 2001.[228] Hoewel veelal sprake zal zijn van vereenzelviging waarbij de belastingplichtige, bijvoorbeeld bij de toepassing van art. 2.17 Wet IB 2001, al op de hoogte is van de informatieverplichting valt niet uit te sluiten dat de inspecteur belang kan hebben bij het opleggen van een tijdelijke geheimhoudingsverplichting.[229]

7.5.2.2 Gegevensdragers bij derden (art. 48 AWR)

Indien boeken, bescheiden en andere gegevensdragers zich bij een derde bevinden, is deze derde verplicht deze op grond van art. 48, eerste lid, AWR aan de inspecteur voor raadpleging ter beschikking te stellen. De inspecteur dient op grond van art. 48, tweede lid, AWR degene wiens gegevensdragers hij bij een derde voor raadpleging vordert, gelijktijdig hiervan in kennis te stellen. Ingeval de inspecteur, met een beroep op een zwaarwegend controle-strategisch belang, aan deze derde een tijdelijke geheimhoudingsverplichting wil opleggen, dient de kennisgevingsverplichting logischerwijs achterwege te worden gelaten.[230]

7.5.2.3 Derdenonderzoeken bij bestuursorganen (art. 55 AWR)

De inspecteur kan bij andere bestuursorganen op grond van art. 55 AWR gegevens en inlichtingen opvragen die hij nodig heeft voor de uitvoering van de belastingwet.[231] Deze verplichting doorbreekt de eigen geheimhoudingsbepaling van het verstrekkende bestuursorgaan.[232] Bij de vernummering van art. 56 AWR (oud) in 1994 naar het huidige art. 55 AWR is bevestigd dat het gaat om verplichtingen ten dienste van de belastingheffing.[233] Op grond van de huidige geheimhoudingsbepaling is de verstrekkende partij – voor zover aangemerkt als ambtenaar – aan te merken als een aan de geheimhouding onderworpen subject (derde categorie) met betrekking tot kennis over belasting- en inhoudingsplichtigen die wordt verkregen als gevolg van een informatieverzoek ex art. 55 AWR. Met de voorgestelde wijzing van de onderworpen subjecten in Categorie II verandert dit.[234] Door

228 De reikwijdte van deze bepaling lijk echter zeer beperkt te zijn omdat het uitsluitend gaat om vermoedelijk belastingplichtigen (MvA, Kamerstukken II 1955/56, 4080, blz. 6 en blz. 13 en NvW, Kamerstukken II 1955/56, 4080, nr. 6).

229 Bijvoorbeeld: het stellen van vragen aan de ex-partner met betrekking tot een gezamenlijk inkomens- of vermogensbestanddeel over een periode dat sprake was van fiscaal partnerschap. Voor zover de ex-partner van niets weet wordt de sanctiebepaling van art. 3:194, tweede lid, BW relevant.

230 Het beoogde doel van het opleggen van de geheimhoudingsverplichting zal immers niet worden bereikt. Het zal ook leiden tot de bijzondere situatie dat deze derde desgevraagd niet kan bevestigen of ontkennen of de door de betrokkene ontvangen kennisgevingsbrief van de inspecteur correct is. Geheimhouding impliceert immers ‘er niets van te doen blijken’.

231 Art. 56 AWR (oud). Gewijzigd bij wet van 26 november 1987 tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen met betrekking tot de uitbreiding van informatieverplichtingen ten behoeve van de belastingheffing alsmede in verband daarmee wijziging van enige andere wetten (Uitbreiding informatieverplichtingen), Kamerstukken II 1985/86, 19 393, Stb. 1987, 536. Zie: amendement Kombrink, Kamerstukken II 1986/87, 19 393, nr. 12.

232 MvA, Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 5, blz. 9.

233 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, blz. 6 en blz. 26. Vergelijk: Informatiegaring door de fiscus (Registratiekamer 1998), blz. 8-9.

234 Op de kennis van het feit dat de inspecteur bepaalde informatie heeft opgevraagd ten behoeve van een belasting- of inhoudingsplichtige is alsdan niet langer art. 67 AWR, maar de ‘eigen’ geheimhoudingsplicht van het desbetreffende bestuursorgaan van toepassing.

het alsnog creëren van een tijdelijke geheimhoudingsverplichting loopt de inspecteur niet het risico dat de belasting- of inhoudingsplichtige voortijdig bekend wordt met het lopende fiscale onderzoek, bijvoorbeeld bij gebruikmaking van het inzagerecht van art. 15 AVG.[235] Ook wordt voorkomen dat een informatieverzoek ex art. 55 AWR de aanleiding vormt voor een eigen onderzoek door het bestuursorgaan waardoor eveneens het risico wordt gelopen dat de belasting- of inhoudingsplichtige voortijdig wordt geïnformeerd.[236] Met in het achterhoofd het beginsel van doelbinding zou een bestuursorgaan overigens al zeer terughoudend moeten zijn met het instellen van een eigen onderzoek. Het feit dat de Belastingdienst een onderzoek instelt naar de naleving van fiscale wet- en regelgeving door een belasting- of inhoudingsplichtige hoeft immers niets te zeggen over naleving van regelgeving door hem in een ander domein.[237] Een ander voorbeeld waarbij informatieverzoeken uit hun context werden gehaald, is de Fraude Signalering Voorziening (FSV) van de Belastingdienst.[238] Uiteindelijk werd onderkend dat de contextinformatie ontbrak waardoor de zorgvuldigheid niet kon worden gegarandeerd en het risico bestond op stigmatisering.[239]

7.5.2.4 Derdenonderzoek bij particulieren?

De inspecteur heeft de bevoegdheid tot het instellen van een derdenonderzoek bij particulieren die, anders dan administratieplichtigen, geen verplichting hebben tot verstrekking van de gevraagde informatie.[240] Feteris merkt hierbij op dat bij het stellen van vragen grote terughoudendheid op zijn plaats is waarbij de inspecteur tevens erop wijst dat men niet tot medewerking verplicht is.[241] Ook bij het stellen van vragen aan particulieren kan zich de situatie voordoen dat het niet wenselijk is dat de belasting- of inhoudingsplichtige voortijdig op de hoogte raakt.[242] Bij particulieren die, anders dan de hiervoor genoemde informatieplichtigen, géén meewerkverplichting hebben, dient een andere afweging te

235 Het opleggen van een tijdelijke geheimhoudingsplicht zou alsdan op grond van art. 23 AVG een beperking in het inzagerecht kunnen opleveren.

236 Het informatieverzoek ex art. 55 AWR is het startpunt van het onderzoek waarop inzage dient te worden gegeven in bezwaar of te worden toegezonden als op de zaak betrekking hebbende stuk aan de bestuursrechter.

237 Zie uitgebreider: Geelhoed 2017, blz. 27-29. Zij constateert dat regelovertreding bij varkenshouders overwegend domeingebonden is. Anders: het rapport Strafrechtelijke antecedenten bij vermoedens van zorgfraude (2019), blz. 9 over het verband tussen zorgfraude en strafrechtelijke antecedenten van bestuurders van zorgorganisaties.

238 Brief Staatssecretaris van Financiën van 2 maart 2020 (FSV), Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 604, blz. 1. Terecht wordt opgemerkt dat: "*Een informatieverzoek is bv. niet op voorhand/op per definitie een (fraude)signaal en de actualiteitswaarde begrenst. De huidige verwerkingswijze is hierop onvoldoende ingericht*" (brief Staatssecretaris van Financiën van 2 maart 2020 (FSV), Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 604 (bijlage), blz. 11).

239 Brief Staatssecretaris van Financiën van 2 maart 2020 (FSV), Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 604 (bijlage), blz. 13. Vergelijk: A.J.C. de Moor-van Vugt, Onder het mom van integriteit, NTB 2012/11.

240 Zie o.a.: Hof Leeuwarden 29 november 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BU6834, V-N 2012/14.6, r.o. 4.9 en r.o. 4.12. In onderhavig geval waren de derdenonderzoeken bij particuliere kopers van auto's van een het garagebedrijf in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

241 Feteris 2007, blz. 273, 274 en 280.

242 Hof Leeuwarden 29 november 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BU6834, V-N 2012/14.6, r.o. 4.14 waar de inspecteur de garagehouder niet had geïnformeerd omdat hij een reëel risico aanwezig achtte dat de beantwoording van de vragen van de particulieren door de garagehouder zou worden 'gestuurd'.

worden gemaakt. De beginselen van effectiviteit en efficiëntie botsen hier met de beginselen van zorgvuldigheid en evenredigheid. Hoewel het een arbitraire keuze is gaat het mijns inziens een stap te ver door aan hen een geheimhoudingsverplichting op te leggen, ongeacht of zij vrijwillig bereid zijn mee te werken aan het onderzoek van de inspecteur. Het is aan de inspecteur om in dit soort gevallen in te schatten hoe groot het risico is dat de belasting- of inhoudingsplichtige voortijdig door deze particulier wordt geïnformeerd en welke negatieve gevolgen dit zou hebben voor zijn onderzoek. Vervolgens is het aan de inspecteur om een afweging te maken tussen het belang van het derdenonderzoek bij deze particulier en het mogelijke afbreukrisico teneinde een beslissing te kunnen nemen of hij het onderzoek ook daadwerkelijk wil instellen.

7.5.3 Voorgestelde aanvulling van de wettekst

De aan de geheimhouding onderworpen subjecten van Categorie III zijn informatieplichtigen tot de wie de inspecteur zich richt teneinde informatie te krijgen over een belasting- of inhoudingsplichtige. Net als bij de hiervoor behandelende 'beoogd onderworpen subjecten' geldt dat zij in beginsel niet zijn onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht. De argumenten die daar zijn aangedragen zijn hier van overeenkomstige toepassing.[243] Het verschil is echter dat in voorkomende gevallen het belang van de inspecteur prevaleert. Zoals in Hoofdstuk 6 al is uiteengezet moet het gaan om een tijdelijke geheimhoudingsplicht die in incidentele gevallen door de inspecteur aan een informatieplichtige kan worden opgelegd bij een zwaarwegend controle-strategisch belang. Deze op te leggen geheimhoudingsverplichting kan naar mijn mening – vanuit het oogpunt van rechtsbescherming – echter nooit afbreuk doen aan het recht van de informatieplichtige om een fiscale rechtsbijstandverlener in te schakelen; art. 2:1 Awb dient onverkort van toepassing te blijven.[244] Als verlengstuk van de informatieplichtige dient een eventueel ingeschakelde fiscale rechtsbijstandverlener voor dit doel logischerwijs met zijn cliënt te worden vereenzelvigd zodat ook op hem van rechtswege een tijdelijke, fiscale geheimhoudingsverplichting komt te rusten.[245] Gelet op het criterium eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid dient dit naar mijn mening uit de wettekst te blijken.

Een nieuw vijfde lid

De informatieplichtigen zouden kunnen worden opgenomen in art. 67, vijfde lid, AWR (nieuw), luidende:

> *Indien daarvoor gewichtige redenen zijn neemt degene tot wie een verplichting als bedoeld in artikel 47, tweede lid, artikel 48, eerste lid, artikel 53, eerste lid, onderdeel a of artikel 55, eerste lid is gericht, op verzoek van de inspecteur geheimhouding in acht omtrent al hetgeen hem ter zake van die verplichting bekend is. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing op de gemachtigde zoals bedoeld in artikel 2:1 van de Algemene wet bestuursrecht.*

243 O.a.: de (contractuele) relatie tussen degene wiens gegevens het betreft en het beoogd onderworpen subject, de onderworpenheid aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet, de verlengstukgedachte bij fiscale rechtsbijstandverleners en de beperkte omvang van de geheim te houden gegevens (in casu het feit dat de Belastingdienst een onderzoek is gestart).

244 Vergelijk: het rapport Burgers beter beschermd (2021), blz. 59-60.

245 Zie uitgebreider: par. 2.3.1 hiervoor.

Aanpassing van art. 48, tweede lid, AWR (nieuw)
Deze bepaling kan worden gewijzigd in:[246]

> *Behoudens de toepassing van artikel 67, vijfde lid, stelt de inspecteur degene wiens gegevensdragers hij bij een derde voor raadpleging vordert, gelijktijdig hiervan in kennis.*

Ter toelichting kan nog het volgende worden opgemerkt: het uitgangspunt voor het voorgestelde vijfde lid is art. 126bb, vijfde lid, Sv geweest.[247] Aansluitend op de terminologie van art. 7:4 Awb en art. 8:29 Awb is het zwaarwegend controle-strategisch belang omschreven als gewichtige redenen. Uit de memorie van toelichting zal evident moeten blijken dat, vanwege de eis van een zwaarwegend controle-strategisch belang, weliswaar sprake is van een vage norm maar dat dit slechts in incidentele gevallen, op verzoek van de inspecteur, van toepassing zal zijn. Uit oogpunt van zorgvuldig handelen, kan hierbij worden overwogen om nadere regels te geven bij het opleggen van deze aanvullende verplichting. Hierbij kan – evenals bij het opleggen van de boeten van art. 67o AWR – worden gedacht aan een voorafgaande toestemmingsprocedure.[248] Een opgelegde, tijdelijke geheimhoudingsplicht heeft logischerwijs ook tot gevolg dat de inspecteur – bij een eventuele wettelijke verplichting om fiscale informatie te verstrekken – de mogelijkheid heeft om informatie die valt onder de reikwijdte van de opgelegde tijdelijke geheimhoudingsplicht (tijdelijk) niet of onder een embargo te delen met een afnemer van fiscale informatie. Hiermee kan worden voorkomen dat een belasting- of inhoudingsplichtige via een omweg alsnog voortijdig op de hoogte raakt van het lopende onderzoek.[249] Zoals in Hoofdstuk 6 al is opgemerkt, kan deze tijdelijke geheimhoudingsplicht alleen gedurende de controlefase worden opgelegd aan de informatieplichtige.[250] De geheimhoudingsplicht vervalt alsdan van rechtswege indien er geen gewichtige redenen meer zijn, bijvoorbeeld als de resultaten uit het controlerapport met daarin de resultaten uit het derdenonderzoek aan de belasting- of inhoudingsplichtige zijn gepresenteerd.[251] De algemene beginselen van behoorlijk bestuur

246 Art. 48, tweede lid, AWR luidt thans: "*De inspecteur stelt degene wiens gegevensdragers hij bij een derde voor raadpleging vordert, gelijktijdig hiervan in kennis*".

247 Art. 126bb, vijfde lid, SV luidt: "*Degene tot wie een vordering als bedoeld in de artikelen 126nc tot en met 126ni, 126uc tot en met 126ui en 126zja tot en met 126zp is gericht neemt in het belang van het onderzoek geheimhouding in acht omtrent al hetgeen hem terzake van de vordering bekend is*".

248 Vergelijk: par. 2, zesde lid, BBBB dat luidt: "*Een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete aan een medepleger, doen pleger, uitlokker, medeplichtige, feitelijk leidinggever of opdrachtgever wordt genomen met voorafgaande toestemming van de algemeen directeur van een van de organisatieonderdelen genoemd in artikel 3, eerste lid, onderdeel a1, b2, en c1, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 en de hoofddirecteur van de concerndirectie Fiscale en Juridische Zaken van de Belastingdienst (Cd FJZ)*".

249 Zoals hiervoor in par. 4 al is voorgesteld worden afnemers van fiscale informatie aangemerkt als een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject (Categorie II). Dat neemt niet weg dat een afnemer de mogelijkheid c.q. de verplichting heeft om in voorkomende gevallen de betrokkene te informeren of dossierinzage te verlenen. In het kader van dit onderzoek wordt hierop verder niet ingegaan.

250 Hoofdstuk 6, par. 3.3. In Hoofdstuk 10, par. 3.4 wordt kort ingegaan op de mogelijkheid om schending van de geheimhouding door een onderworpen subject van Categorie III beboetbaar te stellen.

251 Een nadere begrenzing van de termijn is dan ook niet nodig. Vergelijk: NMvA, Kamerstukken I 2003/04, 28 353, nr. B, blz. 5 inzake de nadere begrenzing van de termijn van art. 126bb, vijfde lid, Sv.

verplichten de inspecteur vanzelfsprekend om de informatieplichtige van de beëindiging van de opgelegde geheimhoudingsplicht in kennis te stellen.[252]

De geboden rechtsbescherming bij derdenonderzoeken, de kostenvergoeding van art. 53, vijfde lid, AWR heeft volgens De Bont een hoog 'mosterd na de maaltijd'-gehalte, nu de administratieplichtige eerst de door de inspecteur opgelegde verplichting dient na te komen.[253] Met de mogelijkheid tot het opleggen van een additionele geheimhoudingsverplichting wordt dat niet anders. Uit het rapport Evaluatie Wet-Dezentjé blijkt dat de kostenvergoedingsbeschikking niet tot de beoogde rechtsbescherming leidt: in de onderzochte periode zijn geen kostenvergoedingsbeschikkingen afgegeven.[254] Desondanks hecht de Staatssecretaris van Financiën aan het behoud hiervan.[255] Hoewel de voorgestelde Categorie III van onderworpen subjecten ruimer is dan de informatieplichtigen van art. 53 AWR lijkt er derhalve thans geen redenen te zijn om aanvullende maatregelen te nemen. Een op te nemen horizonbepaling zorgt ervoor dat deze (gebrekkige) rechtsbescherming op een later tijdstip kan worden geëvalueerd.[256]

7.6 Afronding

Ondanks de in Hoofdstuk 3 beschreven strikt afgebakende drie categorieën van onderworpen subjecten, houdt de vraag wie is aan te merken als een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject de gemoederen al decennialang bezig. Discussie en onduidelijkheid is voornamelijk ontstaan doordat (de kennis over) het begrip 'uit of in verband met enige werkzaamheid' is verwaterd. In dit hoofdstuk heb ik beargumenteerd dat belastingplichtigen, fiscale rechtsbijstandverleners, inhoudingsplichtigen en getuigen niet kunnen worden aangemerkt als een onderworpen subject in de zin van art. 67 AWR. Dit dient naar mijn mening zou te blijven. Argumenten die ik hiervoor heb aangedragen zijn onder meer: een beknotting van de informationele zelfbeschikking, de (contractuele) relatie tussen degene wiens gegevens het betreft en het beoogd onderworpen subject, de onderworpenheid aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet, de verlengstukgedachte bij fiscale rechtsbijstandverleners en de beperkte omvang van de eventueel geheim te houden gegevens. Met betrekking tot getuigen speelt nog mee dat het opleggen van een geheimhoudingsverplichting naar mijn mening in de Awb moet worden geregeld en daarmee een fiscaliteit-overstijgend belang heeft.

Het behoeft geen betoog dat de huidige eerste categorie (de bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s.) en de huidige tweede categorie (de bij de uitvoering

252 Anders: De With 2013, blz. 165 die met betrekking tot art. 126bb, vijfde lid, Sv opmerkt dat bevraagde in de praktijk hier nooit over wordt geïnformeerd.
253 G.J.M.E. de Bont, Verplichtingen in relatie tot de administratie, TFO 2012/123.2, par. 6.
254 Evaluatie wet-Dezentjé (2016), blz. 13. Zie ook: C. van Pelt, Het recht op privacy bij derdenonderzoeken, WFR 2017/210, par. 2.
255 Brief Staatssecretaris van Financiën 30 augustus 2018, Kamerstukken II 2017/18, 33 772, nr. 3, blz. 4.
256 Bij de voorgestelde aanpassing van de aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten past een moment van bezinning. Derhalve dient een horizonbepaling te worden opgenomen teneinde de wijzigingen te evalueren (vergelijk: MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 754, nr. 3, blz. 40 inzake de horizonbepaling van art. 67o AWR).

van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden) onverminderd aangemerkt moeten blijven als onderworpen subject. Ik heb laten zien dat het onderscheid tussen ambtenaren en niet-ambtenaren vanuit historisch perspectief is te begrijpen, maar dat dit voor de fiscale geheimhouding van ondergeschikt belang is. De rol van de deskundige is wellicht van complementaire, ondergeschikte aard, maar ook hij wordt rechtstreeks betrokken bij uitvoering van de belastingwet. Ik heb daarom bepleit om deze twee categorieën samen te voegen tot een nieuwe Categorie I zijnde: 'een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet'. Gezien de hierna te behandelen aanbeveling om de huidige derde categorie als Categorie II over te hevelen naar een nieuw artikellid ziet art. 67, eerste lid, AWR (nieuw) dan uitsluitend nog op de onderworpen subjecten van de nieuwe Categorie I. Eenvoudigheidshalve zou alsdan kunnen worden volstaan met het schrappen van enkele woorden in art. 67, eerste lid, AWR zodat resteert:

> *een ieder [die] ~~uit of in verband met enige werkzaamheid~~ bij de uitvoering van de belastingwet [informatie verkrijgt].*

Deze aanpassing bakent de doelgroep van Categorie I naar mijn mening scherper af en zorgt ervoor dat de onduidelijkheid over de invulling van het begrip 'enige werkzaamheid' verdwijnt.

Daarnaast heb ik voorgesteld om de huidige derde categorie (de niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers die uit hoofde van hun ambt de beschikking krijgen over fiscale gegevens) aan te passen naar een nieuwe Categorie II zijnde: de 'afnemers van fiscale informatie'. Het is naar mijn mening wenselijk om niet langer te kijken naar de hoedanigheid van de ontvanger (ambtsdrager), maar aan te sluiten bij de grondslag voor de verstrekking van de fiscale gegevens. Hierdoor wordt aan alle afnemers van fiscale informatie de fiscale geheimhoudingsplicht opgelegd; ongeacht of sprake is van een ambtsdrager, een bestuursorgaan of een private partij. Hiermee wordt de rechtsbescherming verbeterd. Geheimhoudingsbepalingen in andere, niet-fiscale wetgeving bij informatieverstrekking aan afnemers van fiscale informatie worden hiermee voorkomen. Deze Categorie II van onderworpen subjecten zou alsdan bestaan uit personen die fiscale informatie hebben ontvangen op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR. Hierbij wordt geheimhoudingverplichting voor de belasting- of inhoudingsplichtige zelf uitgesloten. Ik heb de aanbeveling gedaan om de afnemers van fiscale informatie op te nemen in art. 67, vierde lid, AWR (nieuw), luidende:

> *Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op een ieder die op grond van het tweede of derde lid de beschikking verkrijgt over gegevens als bedoeld in het eerste lid. Hij is niet bevoegd deze gegevens te verwerken voor een ander doel dan het doel waarvoor de gegevens zijn verstrekt.*

In Hoofdstuk 6 is bij de doelstellingen van de fiscale geheimhouding stilgestaan bij de aanbeveling om in incidentele gevallen – bij een zwaarwegend controle-strategisch belang – de mogelijkheid te creëren om aan informatieplichtigen een tijdelijke geheimhoudingsverplichting op te leggen. De Belastingdienst is van mening dat de geheimhoudingsplicht thans ook zou gelden voor de administratieplichtige en de particulier waar een derdenonderzoek wordt uitgevoerd. Hiervoor is op grond van de huidige wet geen basis. Uit mijn onderzoek volgt dat het wenselijk is dat de inspecteur in incidentele gevallen de mogelijkheid krijgt om aan informatieplichtigen een tijdelijke geheimhoudingsverplichting op te leggen. Om die reden

heb ik een aanbeveling gedaan om dit te formaliseren. De aan de geheimhouding onderworpen subjecten van Categorie III zijn informatieplichtigen tot wie de inspecteur zich richt teneinde informatie te krijgen. Particulieren die geen meewerkverplichting hebben vallen hierbuiten. Vanuit het oogpunt van rechtsbescherming mag deze tijdelijke geheimhoudingsverplichting geen afbreuk doen aan het recht van de informatieplichtige om een fiscale rechtsbijstandverlener in te schakelen; art. 2:1 Awb dient onverkort van toepassing te blijven. Als verlengstuk van de informatieplichtige kan hij met zijn cliënt worden vereenzelvigd en komt ook op hem een tijdelijke, fiscale geheimhoudingsverplichting te rusten. Ik heb de aanbeveling gedaan om de informatieplichtigen van Categorie III op te nemen in art. 67, vijfde lid, AWR (nieuw), luidende:

> *Indien daarvoor gewichtige redenen zijn neemt degene tot wie een verplichting als bedoeld in artikel 47, tweede lid, artikel 48, eerste lid, artikel 53, eerste lid, onderdeel a of artikel 55, eerste lid is gericht, op verzoek van de inspecteur geheimhouding in acht omtrent al hetgeen hem ter zake van die verplichting bekend is. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing op de gemachtigde zoals bedoeld in artikel 2:1 van de Algemene wet bestuursrecht.*

Als gevolg hiervan heb ik de aanbeveling gedaan om art. 48, tweede lid, AWR (nieuw) te wijzigen in:

> *Behoudens de toepassing van artikel 67, vijfde lid, stelt de inspecteur degene wiens gegevensdragers hij bij een derde voor raadpleging vordert, gelijktijdig hiervan in kennis.*

Dit alles heeft geleid uiteindelijk tot de volgende mutaties:

Aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten

Huidige bepaling	Voorgestelde bepaling
eerste categorie bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s. *tweede categorie* bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden	*Categorie I* een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet
derde categorie niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers	*Categorie II* de afnemers van fiscale informatie
n.v.t.	*Categorie III* informatieplichtigen bij een zwaarwegend controle-strategisch belang

HOOFDSTUK 8

Het object van de fiscale geheimhouding

8.1 Inleiding

Over het object van de geheimhouding lijkt, door de gebruikte ruime, algemene formulering "hetgeen *over de persoon of zaken van een ander blijkt* of wordt *meegedeeld"* in eerste instantie wellicht weinig te zeggen. Gezien de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling wordt het object van de geheimhouding immers van oudsher breed en veelomvattend opgevat. Desalniettemin kan hierover toch wel het een en ander worden opgemerkt. Uit de vergelijking in Hoofdstuk 5 van de geheimhoudingsbepalingen uit de Awb en de AWR komt immers naar voren dat art. 2:5 Awb niet van toepassing is op gegevens en inlichtingen die het vertrouwelijk karakter ontberen.[1] Hiervan is sprake ingeval het openbaar bekende gegevens betreffen, of als degene op wie de gegevens betrekking hebben instemt met verstrekking van die gegevens of wanneer sprake is van niet-herleidbare gegevens. Het is de vraag of en in hoeverre voor het object van de fiscale geheimhouding aansluiting moet worden gezocht bij deze vertrouwelijke gegevens uit art. 2:5 Awb. Het onderscheid dat tussen persoonsgegevens en andere gegevens in de geheimhoudingsbepaling van het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden wordt gemaakt lijkt echter nodeloos ingewikkeld.[2] Naast de Awb bieden de in Hoofdstuk 5 behandelde geheimhoudingsbepalingen die bij de totstandkoming van de Awb behouden zijn gebleven (en hun opvolgers) interessante aanknopingspunten voor deze beoordeling. Zo werden de geheimhoudingsbepalingen in zowel de Wft als de Wet Suwi – anders dan hun voorlopers – beperkt tot vertrouwelijke gegevens. Toch is de uitwerking niet eenduidig; dat openbaar bekende gegevens, de instemming van de betrokkene of de niet-herleidbaarheid het vertrouwelijke karakter van gegevens ontneemt blijkt de ene keer uit de wet, maar dient de andere keer uit de parlementaire geschiedenis te worden afgeleid. Anders dan bij de Wft en de Wet Suwi was met betrekking tot de vertrouwelijkheid juist een tegenovergestelde beweging zichtbaar bij de Belastingwet BES. Daar werd in 2011 de geheimhoudingsbepaling

1 Vide: Hoofdstuk 5, par. 2.3.2.

2 Art. 1.11, eerste en derde lid, Voorstel van wet, Kamerstukken II 2019/20, 35 477, nr. 2. De 'andere gegevens' betreffen gegevens met een vertrouwelijk karakter. Persoonsgegevens zullen nagenoeg altijd een vertrouwelijk karakter hebben. In vergelijkbare zin: Snippe die stelt dat: "*Alle vertrouwelijke gegevens van burgers en bedrijven verdienen bescherming. Onderscheid in persoonsgegevens, bedrijfsgegevens, fabricagegegevens en overige gegevens is vanuit dat perspectief niet wenselijk*" (Snippe 2019, blz. 469).

juist aangescherpt door het subjectieve element over de vertrouwelijkheid te schrappen.[3] Hiermee werd art. 8.21 Belastingwet BES nagenoeg gelijkluidend aan art. 67 AWR.[4]

Bij de beoordeling van het object van de geheimhouding hebben eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid als belangrijkste criteria te gelden; passend binnen de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen, dient altijd duidelijk te zijn wat hieronder moet worden verstaan. Aansluiten bij het 'vertrouwelijke karakter' uit de Awb zou het bestuursrechtelijke landschap overzichtelijker maken. Hierbij mag echter het verschil in de doelstellingen van de geheimhoudingsbepalingen uit de AWR en de Awb niet uit het oog worden verloren. Daar komt nog bij dat het bestuursrechtelijke landschap nu al onoverzichtelijk is omdat per geheimhoudingsbepaling soms uit de wettekst en soms uit de parlementaire geschiedenis moet worden afgeleid wat als 'vertrouwelijk' dient te worden aangemerkt. Het introduceren van een subjectief element kan echter leiden tot meer maatwerk, maar evengoed ten koste kan gaan van de uitvoerbaarheid, duidelijkheid en de rechtsbescherming. Dit vergt een gedegen afweging. In dit hoofdstuk zal allereerst worden ingegaan op de in Hoofdstuk 3 beschreven interpretatie van het functionele verband tussen het onderworpen subject en informatie teneinde die informatie te kunnen aanmerken als object van de fiscale geheimhouding. Daarna zullen de drie gevallen worden besproken waarin het vertrouwelijke karakter van gegevens ontbreekt. Bij de openbaar bekende gegevens en bij de instemming van de betrokkene leidt dit tot de conclusie dat een wijziging van de AWR ongewenst is. Bij de niet-herleidbare gegevens wordt een concreet voorstel gedaan om de wet aan te passen.

8.2 De interpretatie van het functioneel verband

8.2.1 Een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet (Categorie I)

Zoals blijkt uit Hoofdstuk 3 is de fiscale geheimhoudingsplicht ingestoken vanuit het onderworpen subject;[5] informatie kan pas worden aangemerkt als object van de geheimhouding als de ontvanger van de informatie het in zijn hoedanigheid van onderworpen subject blijkt of wordt medegedeeld. Daarbij is opgemerkt dat hieronder ook het 'verwerken' van gegevens moet worden verstaan.[6] Er moet derhalve een functioneel verband bestaan tussen het onderworpen subject en informatie teneinde die informatie te kunnen aanmerken als object van de fiscale geheimhouding. Dit functionele verband kan ook bestaan bij als fiscaal niet-relevant beoordeelde informatie of zelfs pas achteraf ontstaan op het moment dat reeds bestaande kennis door een onderworpen subject in die hoedanigheid wordt verwerkt. Het functionele verband tussen het onderworpen subject en (de kennis over) het object van de geheimhouding wordt met de vernietiging van de gegevens niet tenietgedaan. In Hoofdstuk 7 zijn de onderworpen subjecten onderverdeeld in Categorie I, Categorie II en Categorie III. Voor de onderworpen subjecten uit Categorie I is het hiervoor beschreven

3 Art. 8.21 Belastingwet BES. Zie uitgebreider: MvT, Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, blz. 77 en NAV, Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 7, blz. 52. Zie ook: Annex A.

4 De strafbepaling bij schending van de geheimhouding werd echter niet gelijkgetrokken (vide: Hoofdstuk 4, par. 2.1.2).

5 Hoofdstuk 3, par. 4.2. Een omgekeerde benadering is overigens onwenselijk (par. 2.4 hierna).

6 Hoofdstuk 3, par. 4.3. Vergelijk: art. 4, tweede lid, AVG waarin de definitie van verwerking onder de AVG is opgenomen.

functioneel verband volstrekt logisch en dit behoeft dan ook niet te worden aangepast.[7] Met betrekking tot de overige twee categorieën van onderworpen subjecten dient wel te worden ingegaan op de interpretatie van het functioneel verband.

8.2.2 Afnemers van fiscale informatie (Categorie II)

Wat de reikwijdte van het functioneel verband voor de afnemers van fiscale informatie (Categorie II) is, kan worden geïllustreerd aan de hand van een tweetal voorbeelden.

1. Spontane informatieverstrekking

De Belastingdienst heeft in het kader van fraudebestrijding op grond van art. 54, zesde lid, Wet Suwi de verplichting om spontaan informatie te verstrekken aan onder andere het UWV over de samenloop van een uitkering met inkomen of vermogen.[8] De van de inspecteur ontvangen informatie is voor het UWV aan te merken als een object van de fiscale geheimhouding; het UWV mag de ontvangen fiscale informatie uitsluitend gebruiken voor het doel waarvoor deze is verstrekt.[9] Ingeval het UWV vervolgens zelfstandig een onderzoek instelt bij bijvoorbeeld de betrokkene is de van hem ontvangen informatie niet aan te merken als het object van de fiscale geheimhouding. De fiscale gegevens zijn weliswaar het startpunt van het onderzoek, maar het UWV heeft de van de betrokkene verkregen informatie niet in zijn hoedanigheid van fiscaal onderworpen subject verstrekt gekregen, maar op grond van zijn eigen, niet-fiscale bevoegdheden.[10]

2. Samenwerkingsverband

In het geval dat op grond van art. 64 Wet Suwi een samenwerkingsverband bestaat tussen het UWV, de SVB en de Belastingdienst is voor het UWV en de SVB de fiscale geheimhoudingsplicht van toepassing met betrekking tot de van de inspecteur ontvangen fiscale gegevens.[11] Als het UWV vervolgens de fiscale informatie aanvult met eigen gegevens en deze aangevulde dataset deelt met de SVB en de Belastingdienst dan ontvangt de inspecteur die informatie in de hoedanigheid van onderworpen subject en is de ontvangen informatie voor hem aan te merken als object van de fiscale geheimhouding. Voor de SVB, die exact dezelfde informatie van het UWV ontvangt, is hiervan geen sprake. Op de SVB is met betrekking tot de van het UWV ontvangen informatie de minder stringente geheimhoudingsbepaling van art. 74 Wet Suwi van toepassing.[12] Het functionele verband werkt derhalve niet door naar eventuele vervolginformatie die de afnemers van fiscale informatie (Categorie II) verkrijgen op grond van hun eigen niet-fiscale bevoegdheden. De aanleiding is weliswaar gerelateerd

7 Vergelijk: de in Hoofdstuk 2 opgenomen opmerking van Cloudt die over de geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk opmerkte: "*Zij hebben echter alle de strekking de belastingambtenaar tot geheimhouding te verplichten met betrekking tot al hetgeen hem als zodanig bekend wordt*" (H.J.H. Cloudt, Het verschoningsrecht van de belastingambtenaar, WFR 1956/732).

8 Zie ook: Hoofdstuk 4, par. 5.1.

9 Het beginsel van doelbinding. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 7, par. 4.1.1.

10 Voor het UWV is uiteraard de geheimhoudingsbepaling van art. 74 Wet Suwi wel van toepassing op de van betrokkene ontvangen gegevens.

11 Art. 67 AWR prevaleert ten opzichte van de minder stringente bepaling van art. 74 Wet Suwi.

12 Met toestemming van de betrokkene zou de SVB bijvoorbeeld op grond van art. 74, tweede lid, onderdeel b, Wet Suwi informatie mogen delen met derden, terwijl de instemming van de betrokkene voor de fiscaliteit irrelevant is (zie uitgebreider: par. 4 hierna).

aan de ontvangen fiscale gegevens, maar de vervolginformatie wordt niet verkregen in de hoedanigheid van fiscaal onderworpen subject.[13] Dat de fiscale geheimhoudingsplicht zich beperkt tot de door de afnemers ontvangen fiscale informatie en niet 'doorwerkt' is ook benadrukt met de formulering van de in Hoofdstuk 7 voorgestelde tekst van art. 67, vierde lid, AWR (nieuw).[14]

8.2.3 Informatieplichtigen bij een controle-strategisch belang (Categorie III)

In Hoofdstuk 7 is ingegaan op de aan de geheimhouding onderworpen subjecten van Categorie III. Dat zijn informatieplichtigen tot wie de inspecteur zich richt teneinde informatie te verkrijgen.[15] Op grond van het voorgestelde art. 67, vijfde lid, AWR (nieuw) kan de inspecteur bij een zwaarwegend controle-strategisch belang aan de informatieplichtige een tijdelijke geheimhoudingsverplichting opleggen. De vervolgvraag is dan wat voor deze nieuwe categorie moet worden aangemerkt als object van de geheimhouding. Net als hiervoor in paragraaf 2.2 is opgemerkt, moet voor deze informatieplichtigen (Categorie III) eveneens worden beoordeeld wat de reikwijdte is van het functionele verband. In dit geval gaat het om de kennis van de informatieplichtige over het feit dat de inspecteur bepaalde informatie heeft opgevraagd ten behoeve van een belasting- of inhoudingsplichtige.[16] Deze opgelegde tijdelijke geheimhoudingsverplichting strekt zich derhalve niet uit tot de opgevraagde informatie zelf. Dat zou ook zijn doel voorbijschieten en een onevenredige beperking kunnen opleveren voor de informatieplichtige.[17] Vanzelfsprekend is de ontvangen fiscale informatie voor de inspecteur wel aan te merken als object van de geheimhouding. Dat het functionele verband zich beperkt tot de opgelegde informatieverplichting en niet ziet op de achterliggende informatie zelf blijkt uit de formulering van de in Hoofdstuk 7 voorgestelde tekst van art. 67, vijfde lid, AWR (nieuw).[18]

8.2.4 Het object als uitgangspunt?

In de huidige geheimhoudingsbepaling is het onderworpen subject het uitgangspunt. In het kader van dit onderzoek is kort stilgestaan bij de vraag of niet het subject, maar het object als uitgangspunt zou moeten worden genomen; is het mogelijk om het object van de fiscale geheimhouding te definiëren om daarna te bepalen welke personen, die de beschikking krijgen over deze gegevens, zou moeten worden aangemerkt als een onderworpen subject?[19] Dit idee heb ik echter snel terzijde geschoven, omdat een dergelijk systeem inhoudelijk niet tot een andere uitkomst zou leiden en het evenmin eenvoudiger

13 Er is derhalve geen doorwerking zoals bij de leer van de verboden vruchten uit art. 359a Sv.
14 Hoofdstuk 7, par. 4.3.
15 Hoofdstuk 7, par. 5. Zie ook: Hoofdstuk 6, par. 3.
16 Vergelijk: Jansen 2017, blz. 167-168.
17 Ingeval de inspecteur bij een informatieplichtige een contract met een derde partij heeft opgevraagd waarbij een tijdelijk geheimhoudingsverplichting is opgelegd kan het niet de bedoeling zijn dat de informatieplichtige in een gerechtelijke procedure met deze derde partij zich niet zou kunnen beroepen op bepalingen uit het desbetreffende contract.
18 Hoofdstuk 7, par. 5.3.
19 Een opgelegde aanslag IB/PVV dient immers door de inspecteur geheim gehouden te worden, terwijl de desbetreffende belastingplichtige deze vrijelijk moet kunnen gebruiken om bijvoorbeeld zijn hypotheekaanvraag te onderbouwen.

of duidelijker zou worden. Ook is gekeken naar de 'exclusief fiscale gegevens' van Snippe.[20] Dit zijn – kort samengevat – de gegevens die uitsluitend door de Belastingdienst kunnen worden verkregen en niet zelfstandig door andere toezichthouders op basis van hun eigen wettelijke bevoegdheden.[21] Aangevuld met de fiscale informatie die door verwerkingen van de inspecteur zijn gecreëerd, zoals bijvoorbeeld belastingaanslagen, zouden deze gegevens het object van de fiscale geheimhouding kunnen vormen. Andere gegevens uit de persoonlijke levenssfeer of bedrijfs- en fabricagegegevens vallen alsdan echter buiten de reikwijdte van art. 67 AWR terwijl deze gegevens, gezien de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen, wel beschermd dienen te worden. Hiervoor zou alsdan moeten worden teruggevallen op art. 2:5 Awb. Hier komt bij dat de invulling van het 'exclusief fiscaal gegeven' niet vastomlijnd is.[22] Daardoor wordt de fiscale geheimhouding evenmin eenvoudiger, duidelijker of duurzamer, hetgeen onwenselijk is.

8.3 Openbaar bekende gegevens?

Sinninghe Damsté heeft met betrekking tot de Wet op de DT 1917 betoogd dat de verplichting tot geheimhouding niet geldt ten aanzien van openbaar bekende feiten zoals die bijvoorbeeld uit de statuten of akte van oprichting.[23] Hoewel het object van de geheimhouding in die wet specifiek werd omschreven, is het maar zeer de vraag of dat standpunt destijds al houdbaar was. Vergelijkbaar met het standpunt van Sinninghe Damsté is de visie van Polak die stelt dat feiten of omstandigheden welke als officieel algemeen bekend verondersteld mogen worden niet vallen onder de geheimhouding.[24] Als voorbeeld noemt hij inschrijvingen in het Handelsregister, bekendmakingen van faillissementen en publicaties in de Staatscourant.[25]

Op grond van de huidige fiscale geheimhoudingsbepaling dienen ook openbaar bekende gegevens te worden aangemerkt als object van de geheimhouding. Dat het vertrouwelijke karakter wellicht ontbreekt, is hierbij niet relevant. Onder 'verder bekend maken' dient volgens de Hoge Raad immers tevens te worden begrepen het verstrekken van informatie aan personen die wellicht reeds op de hoogte kunnen zijn van die informatie.[26] A-G Van Soest was in zijn voorafgaande conclusie bij dat arrest overigens een andersluidende mening toegedaan. Hij oordeelde dat taalkundig een zo ver strekkende geheimhoudingsplicht niet in overeenstemming zou zijn met art. 67 AWR, aangezien belastingambtenaren gegevens niet 'verder bekend maken', indien zij ze mededelen aan degene die de gegevens al kent of

20 Snippe 2019, blz. 21.
21 Snippe maakt hiermee een onderscheid met de 'functioneel equivalente gegevens' die ook door andere toezichthouders, op basis van eigen wettelijke bevoegdheden, kunnen worden verkregen (Snippe 2019, blz. 21).
22 Ingeval een 'exclusief fiscaal gegeven' na een wetswijziging ook door een andere toezichthouder, op basis van zijn eigen wettelijke bevoegdheden, kan worden verkregen verandert de status naar 'functioneel equivalente gegeven' en daarmee ook het bijbehorende geheimhoudingsregime.
23 Sinninghe Damsté 1921, blz. 248.
24 Polak 1940, blz. 156.
25 Vergelijk: Ohmstede & De Klerck 1940, blz. 109 die stellen dat de geheimhoudingsverplichting niet zou zien op wat uit openbaar gemaakte jaarverslagen algemeen bekend is.
26 HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschueren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277, r.o. 3.3. Vergelijk: Den Boer e.a. 1999, blz. 558.

gekend heeft.[27] De Hoge Raad staat echter een strikte benadering voor. Uit de jurisprudentie blijkt dat het al dan niet openbare of vertrouwelijke karakter van de informatie, voor wat betreft de toepasselijkheid van de fiscale geheimhoudingsbepaling, op grond van de huidige wettelijke bepaling niet relevant is.[28] Het onrechtmatig delen van fiscale informatie is een strafbaar feit, ook al gaat het om openbaar bekende gegevens die eenvoudig op een andere manier hadden kunnen worden verkregen.[29]

8.3.1 De Hoge Raad creëert onduidelijkheid

In een procedure uit 2003 over de baatbelasting heeft de Hoge Raad onduidelijkheid gecreëerd over het object van de geheimhouding.[30] De fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR is van overeenkomstige toepassing verklaard op deze gemeentelijke heffing.[31] In onderhavige procedure wilde belanghebbende, met een beroep het gelijkheidsbeginsel, weten welke onroerende zaken tot welke bedragen in de heffing waren betrokken.[32] Volgens de Hoge Raad konden de gevraagde gegevens worden verstrekt zonder iets bekend te maken van hetgeen aan de heffingsambtenaar was gebleken of medegedeeld nopens de persoon of de zaken van degenen aan wie de aanslagen waren opgelegd. Op de gevraagde gegevens zou volgens de Hoge Raad geen geheimhoudingsplicht rusten. Deze uitkomst en de daarbij gebruikte argumentatie zijn naar mijn mening principieel onjuist. De informatie over wie de eigenaar is van een onroerende zaak en het aantal strekkende meters waarmee de onroerende zaak grenst aan het voetgangersdomein (de heffingsgrondslag) is door de heffingsambtenaar verzameld ten behoeve van het opleggen van de aanslagen baatbelasting. Dit is voor de heffingsambtenaar een werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet. De verzamelde informatie is derhalve aan te merken het object van de fiscale geheimhouding. Dat het gaat om (mogelijk) kenbare informatie is niet relevant.[33] Uiteindelijk ging het belanghebbende om niet-kenbare informatie: een lijst van belastingplichtigen aan wie daadwerkelijk een aanslag baatbelasting was opgelegd. Deze informatie is eveneens aan te merken als het object van de geheimhouding. In zijn noot bij dit arrest merkt Van Leijenhorst op dat de Hoge Raad de niet-kenbare informatie ten onrechte buiten de reikwijdte van de geheimhoudingsplicht brengt.[34] Hij is evenwel van mening dat de bestaansreden van de geheimhoudingsplicht met zich brengt dat de toepassing ervan achterwege blijft als de kenbare informatie elke vertrouwelijkheid mist. Met een principieel andere benadering is Van Leijenhorst niettemin (terecht) van mening

27 Conclusie A-G J. van Soest voorafgaand aan HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschueren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277, par. 6.5-6.6.
28 Vergelijk: Hof 's-Hertogenbosch 28 september 1976, ECLI:NL:GHSHE:1976:AC5783, NJ 1977/312 en HR (civiele kamer) 20 januari 1966, ECLI:NL:HR:1966:AC4618, NJ 1966/184.
29 HR (strafkamer) 11 februari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2343, FED 2003/320, r.o. 3.5.
30 HR 5 december 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9370, BNB 2004/115, r.o. 4.1.
31 Vide: art. 231 Gemeentewet.
32 Belanghebbende had gesteld dat niet alle gebate onroerende zaken in de baatbelasting waren betrokken (gelijkheidsbeginsel).
33 Wie de eigenaar is blijkt uit het kadaster en de heffingsgrondslag (het aantal strekkende meters) is voor een ieder eenvoudig na te meten. Of daadwerkelijk een aanslag baatbelasting is opgelegd is niet openbaar.
34 G.J. van Leijenhorst in zijn annotatie bij HR 5 december 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9370, BNB 2004/115.

dat de gevraagde gegevens verstrekt hadden kunnen worden met gebruikmaking van art. 8:29 Awb.[35]

8.3.2 Openbaar bekende gegevens dienen geheim te blijven

Ook openbaar bekende gegevens dienen onverminderd aangemerkt te blijven als object van de fiscale geheimhouding.[36] Hoewel betrokkenen een minder grote verwachting van hun privacy mogen hebben als hun gegevens in een open bron voor iedereen beschikbaar is, dient hun privacy nog steeds te worden beschermd. Zo mag bijvoorbeeld een publicatie in de Staatscourant, waarin is vermeld dat op een betrokkene de wettelijke schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is verklaard, niet worden gebruikt voor acquisitiedoeleinden door een advocatenkantoor.[37] In die procedure was volgens de rechtbank geen gerechtvaardigde grondslag voor de verwerking van de gegevens uit de Staatscourant. Oerlemans en Schuurmans wijzen erop dat het EHRM heeft geoordeeld dat ook publieke informatie binnen de reikwijdte van het recht op een privéleven valt.[38] Zij brengen hierbij de beperking aan dat het moet gaan om systematisch vergaarde informatie.[39] Niet alleen systematisch vergaarde informatie, maar ook samengevoegde openbare gegevens uit meerdere bronnen – die weer nieuwe informatie of inzichten kan opleveren – en de wijze waarop de gegevens openbaar zijn geworden bepalen de mate van inbreuk op de privacy.[40] Als publiekelijk beschikbare informatie van internet wordt verzameld en wordt gebruikt in handhavingsacties of in de besluitvorming van een bestuursorgaan, brengt dat volgens hen een inmenging in het recht op privacy als bedoeld in artikel 8 EVRM met zich. Dit vraagt om bescherming van de privacy middels (fiscale) geheimhouding.

Als ik het criterium van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid afweeg tegen het criterium van subsidiariteit en evenredigheid kom ik tot de conclusie dat het niet aan de inspecteur is om fiscale informatie, ook al is deze wellicht openbaar bekend, te delen met derden. Het is aan deze derde zelf om, met inachtneming van de eigen bevoegdheden en verantwoordelijkheden, diezelfde openbare bronnen te raadplegen (de Belastingdienst is

35 Het argument van Van Leijenhorst om de gegevens middels een ontheffingsmogelijkheid van (destijds) art. 67, tweede lid, AWR (oud) openbaar te maken acht ik minder wenselijk. Vergelijk: G.J.M.E. de Bont, Recht op stukken, TFB 2005/6-2.

36 Dit dient eveneens te gelden voor fiscale gegevens die wellicht niet openbaar bekend zijn, maar ook ten aanzien van verstrekking van fiscale informatie aan personen die wellicht reeds op de hoogte kunnen zijn van die informatie. Hierop wordt verder niet separaat ingegaan.

37 Rechtbank Noord-Nederland (civiele kamer) 3 mei 2017, ECLI:NL:RBNNE:2017:1700, Computerrecht 2017/157.

38 J.J. Oerlemans en Y.E. Schuurmans, Internetonderzoek door bestuursorganen, NJB 2019/1132. Vergelijk: HR 10 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:639, V-N 2020/18.25 over de gerechtvaardigde inbreuk op art. 8 EVRM bij kentekenparkeren.

39 Vergelijk: Brinkhoff die schrijft dat het EHRM heeft overwogen dat publiekelijk bekende informatie, zoals de open source informatie die op het internet beschikbaar is, binnen het bereik van het recht op privacy kan vallen. Hiervan is sprake op het moment dat deze op het internet beschikbare open source informatie systematisch door de overheid wordt verzameld en opgeslagen (S. Brinkhoff, Datamining in een veranderende wereld van opsporing en vervolging, TBS&H 2017, nr. 4, blz. 226).

40 Vergelijk: in Hoofdstuk 3, par. 4.4.1 is al aangeven dat ingeval de geheimhouding wordt geschonden dit vervolgens niet betekent dat de plicht tot geheimhouding zou zijn opgeheven. Ondanks de schending blijft deze plicht onverminderd bestaan (HR (civiele kamer) 20 januari 1966, ECLI:NL:HR:1966:AC4618, NJ 1966/184).

geen doorgeefluik).[41] Hetgeen in Hoofdstuk 7 al is opgemerkt over het doorleververbod voor afnemers van fiscale informatie is ook hier van toepassing: de inspecteur zal nooit kunnen instaan voor de juistheid, volledigheid en actualiteit van gegevens uit openbare bron (datakwaliteit).[42] Op grond van bovenstaande argumentatie stel ik vast dat het onwenselijk is om openbaar bekende gegevens uit te zonderen van het object van de fiscale geheimhouding. Hier komt bij dat eventuele onduidelijkheid of discussie over wat als een openbaar bekend gegeven moet worden aangemerkt eveneens wordt voorkomen.[43]

8.4 Instemming van de betrokkene?

Het onderworpen subject wordt op grond van de huidige wettelijke bepaling niet ontheven van de fiscale geheimhoudingsplicht ingeval de betrokkene instemt met de verstrekking van zijn gegevens. Bij de herziening per 1 januari 2008 werd – onder verwijzing naar het arrest Verschueren/Kloosterboer uit 1991 – bevestigd dat het niet aan elke individuele persoon om wiens gegevens het gaat moet zijn om te bepalen of de gegevens, waarop de geheimhoudingsplicht betrekking heeft, bekend mogen worden gemaakt.[44] Dit dient mijns inziens onaangepast te blijven.[45] Een eerste argument volgt uit de in Hoofdstuk 5 gemaakte vergelijking tussen art. 2:5 Awb en art. 67 AWR. De doelstellingen van beide bepalingen zijn anders; de Awb-bepaling richt zich uitsluitend op het beschermen van de belangen van burgers en bedrijven terwijl de AWR-bepaling ook de belangen van de overheid in het algemeen en de Belastingdienst in het bijzonder beoogt te beschermen.[46] Instemming van de betrokkene behoeft niet altijd in het belang van de inspecteur te zijn, hetgeen een tegenstrijdigheid in de regeling zou opleveren.[47] Het criterium van doeltreffendheid en doelmatigheid vraagt om een consistente bepaling zonder tegenstrijdigheden. Daarnaast is het functioneren van de Belastingdienst als doorgeefluik – wegens een aantal praktische bezwaren – onwenselijk. Zo zou duidelijk moeten zijn waar de betrokkene exact mee instemt: een algehele toestemming om gegevens te delen met derden, of slechts aan specifieke personen ten behoeve van een vooraf beschreven, vastomlijnd doel. Ook tegenstrijdige belangen van verschillende betrokkenen kan leiden tot complicaties.[48] Het is voor een inspecteur een extra administratieve last omdat hij per gegeven zou moeten vastleggen welke toestemming zou zijn verleend. Eenmaal verleende instemming is lastig om terug

41 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 6.3 waar een voorstel wordt gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen.
42 Vergelijk: Hoofdstuk 7, par. 4.1.2.
43 Hoe minder uitzonderingen er zijn hoe eenvoudiger, transparanter en doelmatiger de regeling wordt.
44 Advies RvS en NR, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 5, blz. 8 en MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 19. Vergelijk: HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschueren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277, r.o. 3.3 en par. 24, derde lid, BFB.
45 De mening van betrokkenen speelt wel mee ingeval een belangenafweging moet worden gemaakt ten behoeve van een ontheffing geheimhouding ex art. 67, derde lid, AWR.
46 Vergelijk: Hoofdstuk 5, par. 2.1 en Hoofdstuk 6, par. 2.
47 Vergelijk: bij de behandeling van art. 50g OSV is opgemerkt dat: "*Privacybescherming behoeft nu eenmaal niet tegen de wil van betrokkene in te geschieden*" MvT, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 3, blz. 17.
48 Hierbij kan worden gedacht aan een overeenkomst tussen twee partijen waarbij de ene partij wel en de andere partij geen belang heeft om deze te openbaren.

te draaien.[49] Deze praktische bezwaren zijn niet onoverkomelijk, maar vanuit de criteria van het beoordelingskader heeft een heldere, robuuste regeling de voorkeur. Hoe minder uitzonderingen er zijn hoe eenvoudiger, transparanter en doelmatiger de regeling wordt.

Als laatste argument kan worden verwezen naar Hoofdstuk 10 waar een voorstel wordt gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen.[50] Hierdoor is er ook geen noodzaak meer om het object van de geheimhouding in te perken. Het is vervolgens aan de betrokkene zelf om aan derden desgewenst openheid van zaken te geven (informationele zelfbeschikking).[51] De mening van de betrokkene was in het verleden niet relevant; gesteld is dat onder omstandigheden het de belastingplichtige zelf is die wordt beschermd door een ruime reikwijdte van de fiscale geheimhoudingsplicht.[52] Betrokkenen zouden niet altijd de vrijheid ervaren om bepaalde keuzes te maken.[53] Daar komt bij dat betrokkenen niet altijd kunnen overzien wat de reikwijdte en de gevolgen kunnen zijn van de door hun gegeven toestemming.[54] Hoe valide dit argument wellicht ook moge zijn, het is gedeeltelijk ingehaald door het inzagerecht van de AVG en het streven van de overheid om betrokkenen zoveel mogelijk zeggenschap over de eigen gegevens te geven.[55] De informationele zelfredzaamheid is een fiscaliteit-overstijgend aandachtspunt dat de wetgever niet uit het oog mag verliezen.[56]

8.5 Niet-herleidbare gegevens

Uit zowel de letterlijke tekst van art. 67, eerste lid, AWR als de doelstelling van de bepaling blijkt dat ook niet-herleidbare gegevens vallen onder het object van geheimhouding.[57] De verbodsbepaling ziet immers op het verder bekend maken van fiscale gegevens, ongeacht of deze gegevens herleidbaar zijn tot individuen. Onder niet-herleidbare gegevens

49 Vergelijk: de opmerking over vertrouwelijke informatie in een Wob-document. Deze kan door tijdsverloop van karakter veranderen (MvT, Kamerstukken II 1986/87, 19 859, nr. 3, blz. 4).

50 Hoofdstuk 10, par. 6.

51 Vergelijk: Van der Meulen e.a. 1999, blz. 87 en blz. 94-95 inzake het beschikken over controle over de eigen bedrijfsgegevens (informationele zelfbeschikking).

52 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 25. In vergelijkbare zin: de redactie Vakstudie Nieuws in haar commentaar op het arrest Verschueren/Kloosterboer (V-N 1991/3353). Vergelijk: art. 7:4, achtste lid Awb en art. 8:32, eerste lid, Awb waarin is bepaald dat kennisneming van stukken kan worden geweigerd als dit de lichamelijke of geestelijke gezondheid van een partij zou schaden.

53 Bijvoorbeeld: Handelingen II 2017/18, nr. 98, item 35, blz. 39 waarin de Staatssecretaris van Financiën bij de afweging van belangen tussen art. 68 GW en art. 67 AWR opmerkt dat het lijkt alsof een belastingplichtige heeft gekozen, maar dat hij misschien wel onder druk wordt gezet om instemming te verlenen.

54 Het is een feit van algemene bekendheid dat bijvoorbeeld cookies op websites of algemene voorwaarden veelal ongelezen voor akkoord worden 'weggeklikt'. Voor het plaatsen van cookies is specifieke toestemming vereist (HvJ EU 1 oktober 2019, ECLI:EU:C:2019:801).

55 Brief Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 15 juni 2020 (eigenaarschap van persoonsgegevens), Kamerstukken II 2019/20, 32 761, nr. 165, blz. 2.

56 Zie: Hoofdstuk 1, par. 4.4.3.

57 Zie ook: Snippe 2019, blz. 401. Anders: Minister Treub bij de parlementaire behandeling van de Wet IB 1914 waar hij zonder de schending van de geheimhouding niet kon zeggen hoeveel belasting een tweetal stichtingen verschuldigd was, maar wel vond dat hij kon zeggen dat zij in totaal *f* 152 aan belasting hadden betaald (Handelingen I 1914/15, 18, blz. 54).

kunnen zowel geanonimiseerde- als geaggregeerde gegevens worden verstaan.[58] Uit de jurisprudentie blijkt dat ook het verstrekken van geanonimiseerde gegevens kan leiden tot strafrechtelijke vervolging wegens schending van de geheimhouding.[59] Bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 – waarbij geen wijzigingen zijn beoogd – is in de memorie van toelichting bevestigd dat de fiscale geheimhoudingsplicht in principe ook (nog steeds) geldt voor geanonimiseerde gegevens.[60] De (geanonimiseerde) gegevensverstrekking aan andere ministeries ten behoeve van de voorbereiding van of onderzoek naar toekomstige wetgeving is hierbij genoemd als voorbeeld waar (telkens) een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR kan worden verleend.[61] Hiermee is voor de fiscaliteit een andere weg ingeslagen dan bijvoorbeeld in de Wft; bij de inwerkingtreding van de Wft per 1 januari 2007 is immers bewust gekozen om voor die wet de niet-herleidbare gegevens niet aan te merken als object van de geheimhouding.[62] Hierna wordt eerst ingegaan op de uitlatingen van de Staatssecretaris van Financiën waarin hij een afwijkende visie over niet-herleidbare gegevens geeft. Vervolgens wordt ingegaan op enkele situaties waarin nu al sprake is van een samenloop van niet-herleidbare gegevens en de fiscale geheimhoudingsplicht. Ik sluit af met een voorstel tot aanvulling van de huidige wettelijke bepaling.

8.5.1 Voortschrijdend inzicht? – een afwijkende visie

Juist omdat de Staatssecretaris van Financiën bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 de bestaande lijn in de memorie van toelichting bevestigde, is het merkwaardig dat de Staatssecretaris van Financiën in zijn notitie over het inlichtingenrecht van het parlement en de fiscale geheimhoudingsplicht uit 2012 aan de Tweede Kamer zonder nadere toelichting (en zonder hierop te worden aangesproken) het tegenovergestelde schrijft:[63]

> *De geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR staat niet in de weg aan verstrekking van gegevens indien het gegevens betreft die niet herleidbaar zijn tot een individuele belastingplichtige. Dit betekent dat het verstrekken van geaggregeerde gegevens, mits niet herleidbaar tot individuele belastingplichtigen, niet in strijd is met de fiscale geheimhoudingsplicht (…). Ook voor geanonimiseerde gegevens geldt dat deze niet onder de geheimhoudingsplicht vallen, mits de gegevens afdoende anonimiseerbaar zijn. Afdoende anonimiseerbaar betekent in dit verband niet herleidbaar tot een individuele belastingplichtige.*

58 In het kader van dit onderzoek zullen de termen niet-herleidbaar en geanonimiseerd door elkaar worden gebruikt. Op geaggregeerde gegevens wordt verder niet specifiek ingegaan. Gepseudonimiseerde gegevens vallen hier niet onder. Pseudonimiseren, is, anders dan anonimiseren, een techniek waarmee de identiteit van een persoon achteraf wel herleidbaar is.

59 Hof Leeuwarden (strafkamer) 1 juli 1996, ECLI:NL:GHLEE:1996:AB7712, NJ 1998/214, r.o. 6-8. Uit het rapport No 7 september 2000, nr. 2000/301, https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2000301 (online, geraadpleegd op 22 juni 2020), blz. 40, waarin wordt verwezen naar de (niet gepubliceerde) uitspraak van Rechtbank Assen (strafkamer) van 7 januari 1998, blijkt dat het OM uiteindelijk niet-ontvankelijk werd verklaard.

60 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 20.

61 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 20 en NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 27. Het zal veelal gaan om niet-herleidbare gegevens. Met een deugdelijke wettelijke basis kan een telkens te verlenen individuele ontheffing achterwege blijven.

62 Zie: Hoofdstuk 5, par. 3.10.

63 Brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2012 (notitie over inlichtingenrecht van parlement en fiscale geheimhoudingsplicht), Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 83.

Deze visie op geanonimiseerde en geaggregeerde gegevens van de Staatssecretaris van Financiën als uitvoerder van de belastingwet is – gelet op hetgeen hij tijdens de parlementaire behandeling van art. 67 AWR heeft opgemerkt – evident onjuist. De uitlatingen in deze notitie heeft hij gedaan als uitvoerder van de belastingwet en maken geen deel uit van de parlementaire geschiedenis van art. 67 AWR.[64]

8.5.2 Het inlichtingenrecht van art. 68 GW

In art. 68 GW is de verplichting opgenomen om de Staten-Generaal inlichtingen te verstrekken.[65] Deze inlichtingenverplichting is echter niet onbegrensd. Hoewel de fiscale geheimhoudingsplicht niet per definitie aan verstrekking in de weg staat, dient in elk specifiek geval een belangenafweging te worden gemaakt tussen het belang van het parlement bij inlichtingen en het zwaarwegende, algemene belang dat is gediend met de fiscale geheimhoudingsplicht.[66] De Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties heeft dan ook terecht opgemerkt dat een wettelijke geheimhoudingsplicht zich in het algemeen verzet tegen openbare informatieverstrekking.[67] Door openbare verstrekking wordt de informatie immers openbaar voor iedereen.[68] De te maken afweging kan verschillende uitkomsten hebben.[69] Ten eerste kan worden beslist dat fiscale informatie niet wordt verstrekt.[70] Ten tweede kan

64 Zie verder over de posterieure uitlatingen van de wetgever: Hoofdstuk 7, par. 2.1.1.

65 Het betreft zowel een passieve als een actieve inlichtingenverplichting (zie o.a.: MvA, Kamerstukken II 1985/86, 19 014, nr. 5, blz. 6, notitie Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 21 januari 2002, Kamerstukken II 2001/02, 28 362, nr. 2, blz. 3 en brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 25 april 2016, Kamerstukken II 2015/16, 28 362, nr. 8, blz. 5-6). De geheimhoudingsplicht van belastingambtenaren geldt ook ten opzichte van leden van de Staten-Generaal. Als een Kamerlid in contact wil komen met een ambtenaar, dan beslist de minister hierover (aanwijzing 3 en aanwijzing 4, aanwijzingen externe contacten rijksambtenaren (20202)).

66 Brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2012 (notitie over inlichtingenrecht van parlement en fiscale geheimhoudingsplicht), Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 83 en brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 24 september 2018, Kamerstukken II 2018/19, 28 362, nr. 13, blz. 2. Vergelijk: notitie Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 21 januari 2002, Kamerstukken II 2001/02, 28 362, nr. 2, blz. 10 e.v. en brief Staatssecretaris van 21 februari 2020, Kamerstukken II 2019/20, 35 302, nr. 73, blz. 5 waarin nogmaals wordt benadrukt dat in concrete gevallen een belangenafweging kan worden gemaakt tussen het inlichtingenrecht en het belang van betrokkenen bij geheimhouding. Een versoepeling van art. 67 AWR is niet aan de orde.

67 Notitie Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 21 januari 2002, Kamerstukken II 2001/02, 28 362, nr. 2, blz. 11.

68 Vergelijk: ABRvS 16 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3502 (het onderscheid tussen bekendmaken van gegevens aan een selecte groep personen staat niet gelijk met openbaar maken aan een ieder) en brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 18 november 2019 (reikwijdte van artikel 68 Grondwet), Kamerstukken II 2019/20, 28 362, nr. 23 (art. 68 GW en de Wob).

69 Vergelijk: Handelingen II 2017/18, nr. 98, item 35 waar in het debat over de afschaffing van de dividendbelasting en de ruling van Shell door de Staatssecretaris van Financiën bij herhaling wordt ingegaan op de balans tussen art. 68 GW en art. 67 AWR.

70 Bijvoorbeeld: bij de beantwoording van Kamervragen door de Staatssecretaris van Financiën inzake het ontwijken van dividendbelasting door Shell wordt veelvuldig een beroep gedaan op art. 67 AWR (brief Staatssecretaris van Financiën van 22 juni 2018, Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 209, V-N 2018/34.14). Zie uitgebreider: Hoofdstuk zes, par. 4.2.3 voor andere voorbeelden.

het parlement vertrouwelijk worden geïnformeerd.[71] Als derde mogelijkheid kan worden genoemd de openbare inlichtingenverstrekking.[72] De vierde en tevens laatste mogelijkheid is het verstrekken van geanonimiseerde of geaggregeerde gegevens.[73] Het verstrekken in deze vorm is echter een van de mogelijke uitkomsten van de te maken belangenafweging op grond van art. 68 GW. Daarmee kan niet worden gezegd dat geanonimiseerde- en geaggregeerde gegevens niet zouden zijn aan te merken als object van de geheimhouding.[74]

8.5.3 Publicatie van geanonimiseerde, fiscale uitspraken

In Hoofdstuk 3 is opgemerkt dat de rechter, aan wie de fiscale (straf)rechtspraak is opgedragen, moet aangemerkt worden als een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject.[75] De rechter wordt aangemerkt als onderworpen subject uit Categorie I.[76] Bij de invoering van de raden van beroep voor de directe belastingen is destijds specifiek bepaald dat de Hoge Raad uitspraak deed in de raadkamer teneinde de fiscale geheimhouding te waarborgen.[77] Als een fiscale uitspraak wordt gepubliceerd dient deze te worden geanonimiseerd.[78] Het betreft dan alle belastingplichtigen, gemachtigden, inspecteurs, betrokken derden en overige derden. Deze verplichting geldt vanzelfsprekend ook voor nieuwsberichten over fiscale (straf)procedures.[79] Het ongeanonimiseerd publiceren van een naam kan worden

71 Bijvoorbeeld: de vertrouwelijke inlichtingenverstrekking over de fiscale positie van Shell in een besloten commissievergadering (brief Staatssecretaris van Financiën van 22 juni 2018, Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 209, V-N 2018/34.14 en brief Staatssecretaris van Financiën van 26 juni 2018, Kamerstukken II 2017/18, 28 362, nr. 11, V-N 2018/35.16) en de technische briefing openingsbesluit Nike (brief Staatssecretaris van Financiën van 21 augustus 2019 (technische briefing openingsbesluit Nike), Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 246.

72 Zie bijvoorbeeld: Hoofdstuk 10, par. 2.2.2 over de ruling met Starbucks.

73 Hierbij kan worden gedacht aan de informatie in de voortgangsrapportages en een afsluitende jaarrapportage over het jaarplan Belastingdienst die tot doel hebben de Tweede Kamer te informeren over de doelstellingen en resultaten van de Belastingdienst (brief Staatssecretaris van Financiën van 17 april 2019 (23e Halfjaarsrapportage en Beheerst vernieuwen), Kamerstukken II 2018/19, 31 066, nr. 480, blz. 4).

74 De uitkomst is wellicht hetzelfde, maar de route ernaar toe is principieel anders.

75 Hoofdstuk 3, par. 3.3.1.

76 Zie: Hoofdstuk 7, par. 3.

77 Zie uitgebreider: B.M. van der Sar, De fiscale geheimhoudingplicht, de publicatie van uitspraken en de Anonimiseringsrichtlijnen, TFB 2018/7-36, par. 1.2 en Kammer 1934, blz. 194. Vergelijk: art. 18 en art. 24, derde lid, WARB (Wet van 17 mei 1956, houdende vaststelling van een nieuwe regeling inzake belastingrechtspraak, Kamerstukken II 1954/55, 3704, Stb. 1956, 323).

78 Zie uitgebreider: B.M. van der Sar, De fiscale geheimhoudingplicht, de publicatie van uitspraken en de Anonimiseringsrichtlijnen, TFB 2018/7-36, par. 3. De termen vonnis, uitspraak en arrest worden door elkaar gebruikt. Vergelijk: Bergman e.a. 2020, blz. 203 die stellen: "*De anonimisering is terug te voeren op de geheimhoudingsplicht van de rechter op grond van art. 67 AWR*".

79 Het nieuwsbericht en de uitspraken over de fiscale strafzaak tegen sushiketen Sumo waren niet deugdelijk geanonimiseerd (nieuwsbericht Rechtbank Rotterdam van 23 juli 2020, Integriteit strafproces door OM in gevaar gebracht in belastingzaak horecaconcern, https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Rechtbanken/Rechtbank-Rotterdam/Nieuws/Paginas/Integriteit-strafproces-door-OM-in-gevaar-gebracht-in-belastingzaak-horecaconcern.aspx (online, geraadpleegd op 9 november 2020) en Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 23 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6587). Vergelijkbaar is het nieuwsbericht over de aan een Groningse hoogleraar opgelegde boete (nieuwsbericht OM van 29 december 2020, Hoogleraar belastingrecht betaalt boete van 50.000 euro voor onjuist informeren Belastingdienst,

gezien als een bijkomende straf.[80] Hoewel de anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak per 25 mei 2020 zijn aangepast – waardoor medewerkers van de Belastingdienst sindsdien wel worden geanonimiseerd – is deze wijziging voor de fiscaliteit niet afdoende.[81] Ook met de gewijzigde doelstellingen van Hoofdstuk 6 wordt dit niet anders. Onder verwijzing naar de fiscale geheimhouding heeft de NOB in zijn reactie op de internetconsultatie Wet amicus curiae en kruisbenoemingen (2019) opgemerkt dat de inzet van de amicus curiae zou betekenen dat al in een vroeg stadium van de procedure – en dus niet zoals tot nu toe gebruikelijk is na de uitspraak – geanonimiseerd moet worden.[82]

Bij de publicatie van fiscale uitspraken wordt toch soms pijnlijk duidelijk dat anonimiseren veel meer behelst dan het enkel weglakken van de namen.[83] Geanonimiseerde uitspraken in WOZ-procedures over twee Koninklijke paleizen in Den Haag zijn niet erg lastig te raden,[84] het zogenoemde Staatsloterij-arrest laat evenmin weinig tot de verbeelding over[85], als in de literatuur de titel boven een uitspraak luidt: "*Terugbetaling derivatenkoning aan Vestia wel negatief loon maar geen aftrek…*" is duidelijk dat het anonimiseren niet is gelukt[86] en als een niet nader genoemd schilderij aan een niet nader genoemd museum

---

https://www.om.nl/actueel/nieuws/2020/12/29/hoogleraar-belastingrecht-betaalt-boete-van-50.000-euro-voor-onjuist-informeren-belastingdienst (online, geraadpleegd op 29 december 2020) en Het Financieele Dagblad 30 december 2020, Hoogleraar belastingrecht beboet wegens onjuist informeren fiscus, https://fd.nl/economie-politiek/1369062/hoogleraar-belastingrecht-beboet-wegens-onjuist-informeren-fiscus (online, geraadpleegd op 30 december 2020)). Vergelijk: M.E. de Meijer, De geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de officier van justitie, Tijdschrift Tuchtrecht 2021(2), 13.

80 Zie o.a.: de openbaarmaking van vergrijpboeten (art. 67r AWR) en de publicatie van navorderingsaanslagen in de Staatscourant (Hoofdstuk 2, par. 7.4). Vergelijk: de ongeanonimiseerde publicatie van de naam van een Ponzifraudeur als bijkomende straf in de zin van art. 9 en art. 36 Sr (Hof 's-Hertogenbosch (strafkamer) 30 december 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:4026 en nieuwsbericht Hof 's-Hertogenbosch van 30 december 2020, https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Gerechtshoven/Gerechtshof-s-Hertogenbosch/Nieuws/Paginas/Hogere-straf-voor-frauderende-belegger.aspx (online, geraadpleegd op 5 januari 2021)).

81 Vide: art. 1c. anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak en de toelichting onder de kop 'Totstandkoming richtlijn'. Voor de fiscaliteit dienen niet de anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak, maar dient art. 67 AWR leidend te zijn. Anders: het regeringsstandpunt over het niet anonimiseren van uitspraken waarbij een publiekrechtelijk lichaam is betrokken (Verslag, Kamerstukken II 2010/11, 31 066, nr. 96, blz. 6-7).

82 NOB-commentaar internetconsultatie Wet amicus curiae (NOB 2019), blz. 3. Zie ook: MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 550, nr. 3, blz. 14.

83 Zie voor een aantal voorbeelden: B.M. van der Sar, De fiscale geheimhoudingplicht, de publicatie van uitspraken en de Anonimiseringsrichtlijnen, TFB 2018/7-36, par. 3. Zie ook: Feteris 2014, blz. 434.

84 Hof 's-Gravenhage 19 maart 2003, ECLI:NL:GHSGR:2003:AG1686 en ECLI:NL:GHSGR:2003:AG1667. Het hof omschreef de objecten nog als 'plaatselijk bekend als A te Q' met een waarde van respectievelijk *f* 40 miljoen en ruim *f* 16 miljoen. In de arresten HR 2 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AQ7130, V-N 2005/61.22 en HR 2 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AQ7121, V-N 2005/61.23 werden dit respectievelijk 'Paleis Noordeinde te 's-Gravenhage' en 'Paleis Huis ten Bosch te 's-Gravenhage'. Opmerkelijk is dat de Hoge Raad de WOZ-waarden vervolgens wel 'weglakte'.

85 In HR 29 juni 2007 (Staatsloterij-arrest), ECLI:NL:HR:2007:AZ2862, V-N 2007/31.6, r.o. 3.1.1 staat: "Belanghebbende heeft onder meer als doel het organiseren van de staatsloterij".

86 Rechtbank Den Haag 13 juni 2019, ECLI:NL:RBDHA:2019:9725, FutD 2019-2557. Vergelijk: https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Rechtbanken/Rechtbank-Rotterdam/Nieuws/Paginas/Celstraffen-in-Vestia-zaak.aspx (online, geraadpleegd op 23 september 2019).

op exact 6 juni 2014 is opgenomen in de 'Eregalerij' blijkt dat het achterhalen van de schenker ook voor niet-kunstkenners geen kunst op zich is.[87] Het laat zien dat met een beetje gezond verstand, enige achtergrondinformatie of een paar eenvoudige zoekslagen op het internet kan worden achterhaald wie de betrokkenen zijn.[88] Bij civiele procedures – waar de Belastingdienst partij is – is dit niet anders.[89] Het probleem van gebrekkige anonimisering is breder dan alleen de fiscaliteit.[90] Een oplossing voor het probleem van 'geanonimiseerde' uitspraken die toch herleidbaar zijn tot betrokkenen ligt nu al voor het gehele bestuursrecht voor het oprapen; bij publicatie op verzoek bestaat een wettelijke grondslag voor het publiceren van een uittreksel.[91] Het verstrekken van uitspraken op verzoek heeft echter plaatsgemaakt voor publicatie van uitspraken op eigen initiatief door de belastingrechter.[92] Hierbij is niet het regime van art. 8:79 Awb jo. art. 27g AWR leidend, maar valt de publicatie rechtstreeks onder het regime van art. 67 AWR.[93] Dat neemt niet weg dat ook in dat geval het publiceren van een uittreksel mogelijk is.[94]

87 Rechtbank Gelderland 1 september 2020, ECLI:NL:RBGEL:2020:4467, r.o. 9 en persbericht Rijksmuseum van 6 juni 2014, https://www.rijksmuseum.nl/nl/pers/persberichten/rijksmuseum-krijgt-topstuk-hobbema-voor-eregalerij (online, geraadpleegd op 6 oktober 2020). De waarde van het schilderij was door het Rijksmuseum en de schenker niet bekendgemaakt.

88 De betrokkene bij Hof Arnhem-Leeuwarden 11 april 2017 (Achmea Kennisquiz 2005), ECLI:NL:GHARL:2017:3020 inzake de winnaar van de Achmea Kennisquiz in 2005 is met de zoektermen "*Achmea kennisquiz*" en "*winnaars*" eenvoudig te achterhalen en in het arrest HR 16 maart 2018 (Achmea Kennisquiz 2008), ECLI:NL:HR:2018:342, BNB 2018/105 over de winnaar van de Achmea Kennisquiz in 2008 resulteert dezelfde zoekslag tot twee slechts namen (https://nl.wikipedia.org/wiki/Achmea_Kennisquiz_J/M#Winnaars (online, geraadpleegd op 23 september 2019)).

89 Bijvoorbeeld: Rechtbank Den Haag (voorzieningenrechter) 4 december 2019, ECLI:NL:RBDHA:2019:12878, Het Financieele Dagblad 19 november 2019, Harde verwijten in kort geding over verborgen erfenis oud-lid Hoge Raad, https://fd.nl/economie-politiek/1325052/harde-verwijten-in-kort-geding-over-verborgen-erfenis-oud-lid-hoge-raad (online, geraadpleegd op 22 juni 2020) en Het Financieele Dagblad 5 december 2019, Fiscus wint kort geding over verborgen erfenis oud-lid Hoge Raad, https://fd.nl/economie-politiek/1326922/fiscus-wint-kort-geding-over-verborgen-erfenis-oud-lid-hoge-raad (online, geraadpleegd op 22 juni 2020). De stiefdochters van Jos van der Vorm zijn nadien in de online artikelen door de krant geanonimiseerd omdat het belang van publicatie in dit geval niet opweegt tegen de inbreuk op de privacy. In de papieren kranten – die eveneens online raadpleegbaar zijn – is dit niet gebeurd. Vergelijk: de (slecht) geanonimiseerde uitspraken over de informatiebeschikkingen van Rechtbank Den Haag 22 juli 2020, ECLI:NL:RBDHA:2020:7975 en ECLI:NL:RBDHA:2020:7976, FutD 2020-2657. In r.o. 3.3. van de ene uitspraak is door gebrekkige anonimisering de naam van wijlen Jos van der Vorm blijven staan terwijl in de andere uitspraak dit is geanonimiseerd naar [B].

90 Vergelijk: L. Mommers, G-J. Zwenne en B.W. Schermer, Het best bewaarde geheim van de raadkamer, Over de ontoegankelijkheid van de rechtspraak, NJB 2010/32 en W.J.M. van Tongeren, Van Lindenbaum/Cohen naar A/B?, NJB 2019/161.

91 Art. 8:79, tweede lid, Awb jo. art. 27g AWR. In art. 27h AWR wordt art. 27g AWR van overeenkomstige toepassing verklaard op het hoger beroep. In art. 30 AWR is een nagenoeg identieke bepaling opgenomen voor het beroep in cassatie.

92 Zie uitgebreider: B.M. van der Sar, De fiscale geheimhoudingplicht, de publicatie van uitspraken en de Anonimiseringsrichtlijnen, TFB 2018/7-36, par. 2. Zie ook: Kammer 1934, blz. 210 over het belang van ruimere publiciteit van arresten met handhaving van de geheimhouding. Hij verwijst naar Geschriften VVBW nr. 2 (1927), blz. 51.

93 Zie ook: Hoofdstuk 9, par. 4.

94 Het extra werk en daarmee de extra kosten voor de rechtspraak zijn een nadeel. Vergelijk: L. Mommers, G-J. Zwenne en B.W. Schermer, Het best bewaarde geheim van de raadkamer, Over de ontoegankelijkheid van de rechtspraak, NJB 2010/32 en T. Barkhuysen, Een wettelijke regeling voor publicatie van rechterlijke uitspraken op rechtspraak.nl, NJB 2017/1278. De gedachte van

8.5.4 Wet openbaarheid van bestuur

In Hoofdstuk 4 is ingegaan op de verhouding tussen de fiscale geheimhoudingsplicht en de Wob.[95] Art. 67 AWR is thans een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter die prevaleert boven de Wob. De visie van de Staatssecretaris van Financiën met betrekking tot niet-herleidbare gegevens, zoals verwoord in de hiervoor genoemde notitie uit 2012 over het inlichtingenrecht van het parlement en de fiscale geheimhoudingsplicht,[96] botst echter met zijn werkwijze bij Wob-verzoeken.[97] Als de visie van de Staatssecretaris van Financiën consequent zou worden gevolgd ontstaat onduidelijkheid over de vraag in hoeverre de Wob (weer) relevant wordt voor niet-herleidbare, fiscale gegevens. Ingeval geanonimiseerde en geaggregeerde gegevens niet (langer) zouden kunnen worden toegelaten als een object van de fiscale geheimhouding, kunnen deze niet-herleidbare gegevens ook niet worden beschermd door art. 67 AWR. Het is alsdan zeer goed denkbaar dat in een Wob-procedure uiteindelijk de ABRvS zal oordelen dat deze gegevens evenmin vallen onder de uitzondering van een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter. Hiermee zou (gedeeltelijk) worden teruggekeerd naar de situatie van vóór 2008. Dit kan tot verschillende uitkomsten leiden; wordt bijvoorbeeld middels een Wob-verzoek informatie over een legesaanslag van een concurrerende bouwmarkt gevraagd dan zal op grond van vaste jurisprudentie dat met een beroep op art. 67 AWR worden afgewezen.[98] Is diezelfde legesaanslag echter geanonimiseerd door de gemeente besproken in een vaktechnisch overleg, zou niet art. 67 AWR, maar art. 10 en art. 11 Wob het relevante afwegingskader vormen.[99]

8.5.5 Publicatie samenvattingen van rulings

Omdat er een toenemende behoefte bestond aan meer openbare informatie over door de Belastingdienst afgegeven rulings met een internationaal karakter is met ingang van

---

Van Tongeren – dat door de rechter aan partijen wordt gevraagd of een te publiceren uitspraak al dan niet geanonimiseerd dient worden – is onwenselijk (W.J.M. van Tongeren, Van Lindenbaum/Cohen naar A/B?, NJB 2019/161). Zie ook: ABRvS 9 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3410. Het 'uitsprakenregister asiel & bewaring' bevat geen inhoudelijke informatie over uitspraken, maar slechts de uitspraakdatum, de zittingsplaats, het zaaknummer en de zaakstand. Dat is volgens de ABRvS dan weer té beperkt.

95 Hoofdstuk 4, par. 4. Vergelijk: Hoofdstuk 5, par. 2.6 over de Wob, de Awb en de AWR.

96 Par. 5.1 hiervoor.

97 Zo werden reeds geanonimiseerde gegevens uit een memo inzake BCEE-rekeninghouders met een beroep op art. 67 AWR geweigerd (Wob-besluit van 12 maart 2019 inzake onderzoek van de Belastingdienst naar rekeninghouders bij de BCEE Bank in Luxemburg, https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2019/03/12/wob-verzoek-naar-onderzoek-van-de-belastingdienst-naar-rekeninghouders-bij-de-bcee-bank-in-luxemburg (online, geraadpleegd op 16 september 2019)).

98 ABRvS 22 november 2017, ECLI:NL:RVS:2017:3203, Belastingblad 2018/19 inzake de gewenste inzage van Praxis in de legesaanslag van concurrent Hornbach.

99 Op grond van art. art. 10, eerste lid, onderdeel e of g, Wob zou de informatie wellicht alsnog kunnen worden geweigerd. Het feit dat het om reeds openbaar bekende gegevens gaat zou hierbij kunnen meespelen (zie: ABRvS 22 november 2017, ECLI:NL:RVS:2017:3203, Belastingblad 2018/19, r.o. 5).

1 juli 2019 de rulingpraktijk van de Belastingdienst herzien.[100] Vanaf die datum worden geanonimiseerde samenvattingen van afgegeven rulings gepubliceerd.[101] De Staatssecretaris van Financiën heeft beargumenteerd dat door geanonimiseerde samenvattingen te publiceren tegemoet kan worden gekomen aan de wens van transparantie per ruling zonder dat dit herleidbaar is tot een individuele belastingplichtige.[102] Hier komt volgens hem bij dat een samenvatting meer en duidelijkere informatie zou bevatten dan een geanonimiseerde ruling zelf.[103] Bij de keuze om samenvattingen te publiceren speelt tevens mee dat bij het anonimiseren er toch altijd een kans is dat de informatie die blijft staan herleidbaar is naar een belastingplichtige.[104]

De Staatssecretaris van Financiën stelt echter onomwonden dat het anoniem publiceren van rulings niet in strijd zou zijn met art. 67 AWR wanneer er wordt gezorgd dat de informatie niet-herleidbaar is naar een specifieke belastingplichtige.[105] Er bestaan volgens hem evenmin juridische belemmeringen om samenvattingen van bestaande rulings die niet-herleidbaar zijn naar een individueel bedrijf te publiceren.[106] Dit standpunt is op z'n minst twijfelachtig. Op grond van de huidige wetgeving zijn geanonimiseerde gegevens immers ook aan te merken als een object van de fiscale geheimhouding. De (maatschappelijke) vraag naar transparantie is wellicht begrijpelijk, maar of daarmee ook sprake is van 'noodzakelijkheid' in de zin van art. 67 AWR is geen op voorhand uitgemaakte zaak. Dat het publiceren van geanonimiseerde samenvattingen van rulings niet botst met de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen – in zoverre is sprake van 'overkill' – neemt niet

100 Zie o.a.: internetconsultatie Herziening rulingpraktijk (2018), brief Staatssecretaris van Financiën van 22 november 2018 (internationaal fiscaal (verdrags)beleid), Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 223, brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluisland en het nieuwe rulingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725 en het besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter (2019).

101 Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter (2019), par. 4. Ook van de gevallen waarin vooroverleg is gevoerd, maar de ruling uiteindelijk niet tot stand is gekomen wordt een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd. Bolink komt tot de conclusie dat hiermee wordt voorzien in een behoefte en de rulings goed zijn geanonimiseerd (K. Bolink, An In-Depth Analysis of Published Anonymized APA and APA Request Summaries Under the Revised Dutch Tax Ruling Practice, Intertax Volume 49, Issue 3).

102 Brief Staatssecretaris van Financiën van 22 november 2018 (internationaal fiscaal (verdrags) beleid), Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 223, blz. 3. Zie ook: Hoofdstuk 6, par. 4.2.3.

103 Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluisland en het nieuwe rulingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725, antwoord op vraag 14.

104 Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluisland en het nieuwe rulingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725, antwoord op vraag 16. Vergelijk: NOB-commentaar internetconsultatie Herziening rulingpraktijk (NOB 2018), blz. 4-5.

105 Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluisland en het nieuwe rulingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725, antwoord op vraag 28. Vergelijk: in de internetconsultatie wordt met betrekking tot het geanonimiseerd publiceren van rulings ten onrechte gesteld dat: "*Bovendien past anonieme publicatie binnen het huidige raamwerk van artikel 67 AWR*" (internetconsultatie Herziening rulingpraktijk (2018), blz. 41). Zie ook: brief Staatssecretaris van Financiën van 14 april 2017, Kamerstukken II 2016/17, 25 087 nr. 150, blz. 5-6 waarin hij schrijft dat: "*Hoewel rulings van individuele belastingplichtigen op grond van de fiscale geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet openbaar gemaakt kunnen worden (…).*" Over het publiceren van geanonimiseerde samenvattingen werd destijds nog niet gesproken.

106 Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluisland en het nieuwe rulingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725, antwoord op vraag 19.

weg dat het wenselijk is dat het publiceren van deze geanonimiseerde samenvattingen van een stevigere wettelijke basis wordt voorzien.[107] Het is vervolgens aan belastingplichtigen zelf om eventueel ruchtbaarheid aan een afgegeven ruling te geven.[108]

8.5.6 Een deugdelijke wettelijke basis

Het verwerken van niet-herleidbare fiscale gegevens voor andere, niet-fiscale doeleinden valt niet meer weg te denken. Zo worden door de Belastingdienst geaggregeerde gegevens gebruikt in de voortgangs- en jaarrapportages die aan de Tweede Kamer worden gestuurd. Ook in een samenwerkingsverband als bijvoorbeeld de Manifestgroep, waar kennis en ervaring op het gebied van fraudepatronen en fraudebestrijding wordt gedeeld, gaat het eveneens om niet-herleidbare gegevens;[109] gesignaleerde trends en fenomenen zijn echter afgeleid uit fiscale gegevens. Middels de in 2012 door de Belastingdienst gesloten convenanten in het kader van de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van (externe) accountants, accountantsorganisaties en/of (mede)beleidsbepalers worden eveneens niet-herleidbare gegevens verstrekt.[110] In deze convenanten met de AFM, het BFT en de NBA is vastgelegd dat bij (mogelijk) ontoelaatbaar gedrag eerst een geanonimiseerde casus wordt voorgelegd. Pas als de convenantpartner het voornemen heeft om een nader onderzoek in te stellen wordt, nadat een ontheffing van de geheimhouding ex art. 67, derde lid, AWR is verleend, ongeanonimiseerde informatie verstrekt.[111] Hoewel deze gegevensverstrekking past binnen de één overheid-gedachte zou, zeker in de gevallen waarin het fiscale belang niet doorslaggevend is, discussie kunnen ontstaan of het delen van deze niet-herleidbare gegevens valt onder het begrip 'noodzakelijk voor uitvoering van de belastingwet'.[112]

Het is onwenselijk dat theorie en praktijk met betrekking tot niet-herleidbare gegevens uiteenloopt. Hiermee wordt immers niet voldaan aan het criterium van doelmatigheid en doeltreffendheid. De invulling wat moet worden verstaan onder het object van de geheimhouding moet duidelijk zijn en passen binnen de doelstellingen van de regeling.

---

107 Zie ook: Hoofdstuk 9, par. 5 en Hoofdstuk 10, par. 7.1 over de generieke ontheffing ten behoeve van de inzage in het standaardformulier rulings.

108 Een voorbeeld is de aandacht op de website van een fiscaal dienstverlener voor ruling van een investeringsfonds (https://belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/advance-taxruling-20191015-atr-000002 en https://hvk-stevens.com/hvk-stevens-maakt-afspraak-met-belastingdienst-over-komst-pureterra-water-technology-impact-growth-fund/ (online, geraadpleegd op 21 oktober 2019)).

109 Vide: Big Data voor fraudebestrijding (WRR 2016), blz. 71 en brief Minister en Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 4 oktober 2013, Kamerstukken II 2013/14, 17 050, nr. 439, blz. 5.

110 Het AFM-convenant (2012), het BFT-convenant (2012) en het NBA-convenant (2012). Laatstgenoemd convenant werd blijkens de preambule vooruitlopend op de instelling van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (art. 2 Wab) gesloten door haar voorlopers het NIVRA en de NOVA (Wet van 13 december 2012, houdende bepalingen over het accountantsberoep, de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants en de Commissie eindtermen accountantsopleiding (Wet op het accountantsberoep), Kamerstukken II 2011/12, 33 025, Stb. 2012/680). Zie ook: Hoofdstuk 10, par. 6.1.

111 Vergelijk: Lammers die vraagtekens plaats bij de werkwijze (M.H.W.M. Lammers, Is de informatie-uitwisseling door de inspecteur wel 'Smaranda Bara'-proof? TFB 2016/1-5).

112 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 9, par. 6.

Het wegnemen van deze tegenstrijdigheid vergt een belangenafweging. Het verstrekken van niet-herleidbare gegevens doet geen afbreuk aan de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling, is praktisch uitvoerbaar (criterium van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid) en sluit aan bij de bestaande praktijk (criterium van duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur). Anderzijds is en blijft het risico dat ogenschijnlijk niet-herleidbare gegevens toch herleidbaar blijken te zijn. In de memorie van toelichting bij art. 50g OSV is het destijds treffend verwoord:[113]

> *Gegevens mogen alleen dan verstrekt worden als er zekerheid is dat de gegevens niet meer tot bepaalde personen of bedrijven herleidbaar zijn. Wordt aan dit vereiste voldaan, dan kan de privacy van betrokkenen niet in gevaar komen, en is geheimhouding niet meer noodzakelijk.*

In de memorie van toelichting bij de Wbp uit 1998 werd terecht opgemerkt dat wat bij een bepaalde stand van de techniek als niet op een persoon herleidbaar gegeven beschouwd kon worden door technische ontwikkelingen alsnog een persoonsgegeven kan worden als gevolg van de toegenomen mogelijkheden tot herleiding.[114] Nogmaals moet worden benadrukt dat anonimiseren veel meer is dan het enkel weglakken van een paar namen. Het criterium van rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen vereist dan ook zorgvuldigheid en maatwerk in de uitvoering. Alles afwegende moet worden geconcludeerd dat het wenselijk is om een deugdelijke wettelijke basis te creëren voor het verstrekken van niet-herleidbare gegevens.

Een aanvulling op het tweede lid

Het verstrekken van niet-herleidbare gegevens kan worden opgenomen in art. 67, tweede lid, onderdeel d, AWR (nieuw), luidende:

> *gegevens niet-herleidbaar zijn tot individuele betrokkenen. Onze Minister stelt regels in welke gevallen de vorige volzin toepassing vindt.*

Ter toelichting kan nog het volgende worden opgemerkt: het nieuwe onderdeel ziet op de verstrekking van geanonimiseerde en geaggregeerde gegevens. Het gebruik van de terminologie 'niet-herleidbaar zijn tot' sluit aan bij andere geheimhoudingsbepalingen.[115] Hiermee wordt benadrukt dat het gaat om meer dan alleen het weglakken van namen. Het omvat daarmee ook geanonimiseerde uittreksels van fiscale uitspraken en geanonimiseerde samenvattingen van rulings. Er is gekozen voor de algemene term betrokkenen omdat het niet alleen gaat om de (mogelijk) belastingplichtige, maar ook betrekking heeft op bijvoorbeeld de administratieplichtige, inhoudingsplichtige of derden. Omwille van de flexibiliteit is een vage norm geformuleerd. Het is de opdracht aan de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën om – als uitvoerder van de belastingwet – invulling te geven

113 MvT (invoering sociaal-fiscaal nummer), Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 3, blz. 17. Zie ook: Hoofdstuk 5, par. 3.3.

114 MvT, Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3, blz. 49. Vergelijk: par. 21 Aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2019), Pb EU 2019, C 380/01.

115 O.a.: art. 1:89 Wft, art. 32g Wwft, art. 65 Participatiewet en art. 74 Wet Suwi.

aan deze norm.[116] De verantwoordelijkheid voor het volledig anonimiseren ligt logischerwijs bij de verstrekker van de gegevens.[117] Door de verstrekking van niet-herleidbare gegevens te integreren in de geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR gaan ze van rechtswege onderdeel uitmaken van de bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter. Eventuele onduidelijkheid over samenloop tussen niet-herleidbare, fiscale gegevens en de Wob wordt hiermee voorkomen.

8.6 Afronding

Gezien de doelstellingen van de fiscale geheimhouding wordt het object van de geheimhouding van oudsher breed en veelomvattend opgevat. De fiscale geheimhoudingsplicht is ingestoken vanuit het onderworpen subject; informatie kan pas worden aangemerkt als object van de fiscale geheimhouding als de ontvanger van die informatie het in zijn hoedanigheid van onderworpen subject verwerkt. Er moet sprake zijn van een functioneel verband. Dit functionele verband kan ook bestaan bij als fiscaal niet-relevant beoordeelde informatie of zelfs pas achteraf ontstaan op het moment dat reeds bestaande kennis door een onderworpen subject in die hoedanigheid wordt verwerkt. Het functionele verband tussen het onderworpen subject en (de kennis over) het object van de geheimhouding wordt met de vernietiging van de gegevens niet tenietgedaan. Wat de reikwijdte is van het functionele verband, is afhankelijk van de categorie waarin het onderworpen subject valt. Hierbij heb ik teruggegrepen op de door mij in Hoofdstuk 7 onderscheiden Categorie I, Categorie II en Categorie III. Voor de onderworpen subjecten uit Categorie I is dit functioneel verband volstrekt logisch en behoeft dan ook mijns inziens niet te worden aangepast. Uit de voorgestelde tekst van art. 67, vierde lid, AWR (nieuw) blijkt dat het functionele verband – en daarmee de fiscale geheimhoudingsplicht – zich beperkt tot de door de afnemers van fiscale informatie (Categorie II) ontvangen fiscale gegevens en niet 'doorwerkt' naar eventuele vervolginformatie die zij verkrijgen op grond van hun eigen, niet-fiscale bevoegdheden. Hetzelfde geldt voor de informatieplichtigen aan wie een tijdelijke geheimhoudingsverplichting is opgelegd (Categorie III); het functionele verband ziet niet op de achterliggende informatie, maar beperkt zich tot de opgelegde informatieverplichting. Ik heb in dit hoofdstuk kort stilgestaan bij de vraag of niet het subject, maar het object als uitgangspunt voor de geheimhoudingsbepaling zou moeten worden genomen; is het mogelijk om het object van de fiscale geheimhouding te definiëren om daarna te bepalen welke personen – die de beschikking krijgen over deze gegevens – zouden moeten worden aangemerkt als een onderworpen subject? Dit idee heb ik echter snel terzijde geschoven.

Uit de vergelijking in Hoofdstuk 5 van de geheimhoudingsbepalingen uit de Awb en de AWR komt naar voren dat art. 2:5 Awb niet van toepassing is op gegevens en inlichtingen die het vertrouwelijk karakter ontberen. Hiervan is sprake ingeval het openbaar bekende

116 Deze vage norm creëert geen verplichting om tot anonimisering over te gaan en logischerwijs moet voorkomen worden dat bijvoorbeeld reeds geanonimiseerde gegevens waarin een controle-strategisch belang is opgenomen altijd dienen te worden vrijgegeven.

117 Vergelijk: MvA (invoering sociaal-fiscaal nummer), Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 6, blz. 22 waar is opgemerkt: "*In het systeem van dit wetsvoorstel is degeen die de [niet-herleidbare, VDS] informatie verstrekt verantwoordelijk voor de beoordeling van de vraag of deze gegevensverstrekking voldoet aan de eisen die daaraan gesteld worden*".

gegevens betreffen, degene op wie de gegevens betrekking hebben heeft ingestemd met verstrekking van die gegevens of sprake is van niet-herleidbare gegevens. Ik heb onderzocht of aansluiting moet worden gezocht bij art. 2:5 Awb. Openbaar bekende gegevens dienen mijns inziens onverminderd aangemerkt te blijven als object van de fiscale geheimhouding. Hoewel betrokkenen een minder grote verwachting van hun privacy mogen hebben als hun gegevens in een open bron beschikbaar zijn, dient hun privacy nog steeds te worden beschermd. Het is niet aan de inspecteur om (wellicht) openbaar bekende gegevens te delen met derden, maar het is aan deze derden zelf om – met inachtneming van de eigen bevoegdheden en verantwoordelijkheden – diezelfde openbare bronnen te raadplegen. Het is van oudsher niet aan elke individuele persoon (om wiens gegevens het gaat) om te bepalen of de informatie, waarop de geheimhoudingsplicht betrekking heeft, bekend gemaakt mag worden. Ook dit dient mijns inziens ongewijzigd te blijven. De doelstellingen van de fiscale geheimhouding zijn anders dan die van art. 2:5 Awb en beogen niet alleen de belangen van burgers en bedrijven te beschermen, maar richten zich ook op de belangen van de Belastingdienst. Daarnaast is er een aantal praktische bezwaren tegen het functioneren van de Belastingdienst als doorgeefluik. Deze praktische bezwaren zijn niet onoverkomelijk, maar een heldere, robuuste regeling heeft de voorkeur. Als laatste argument kan worden verwezen naar Hoofdstuk 10 waar ik een voorstel doe om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen. Hierdoor is er ook geen noodzaak meer om het object van de geheimhouding in te perken.

Niet-herleidbare gegevens zijn van oudsher aan te merken als een object van de geheimhouding. Het verstrekken van geanonimiseerde gegevens kan dan ook 'gewoon' leiden tot strafrechtelijke vervolging wegens schending van de geheimhoudingsplicht. Bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 is dit nogmaals door de Staatssecretaris van Financiën bevestigd. Ik heb geconstateerd dat hij in zijn hoedanigheid van uitvoerder van de belastingwet – blijkens zijn opmerkingen over het inlichtingenrecht van art. 68 GW en de publicatie van geanonimiseerde rulings – een andersluidende opvatting heeft. Het verwerken van niet-herleidbare fiscale gegevens voor andere, niet-fiscale doeleinden valt in de dagelijkse praktijk niet meer weg te denken en doet ook geen afbreuk aan de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling. Het verdient mijns inziens daarom aanbeveling om een deugdelijke wettelijke basis te creëren voor het verstrekken van niet-herleidbare gegevens. Verstrekking van niet-herleidbare gegevens kan naar mijn mening worden opgenomen in art. 67, tweede lid, onderdeel d, AWR (nieuw), luidende:

> *gegevens niet-herleidbaar zijn tot individuele betrokkenen. Onze Minister stelt regels in welke gevallen de vorige volzin toepassing vindt.*

Niet genoeg kan worden benadrukt dat anonimiseren veel meer is dan het enkel weglakken van een paar namen. Voorkomen dient te worden dat met een beetje gezond verstand, enige achtergrondinformatie of een paar eenvoudige zoekslagen op het internet betrokkenen alsnog achterhaald kunnen worden.

HOOFDSTUK 9

De fiscale afbakening

9.1 Inleiding

In Hoofdstuk 2 is bij de belastingwetten in het pre-AWR-tijdperk onderzocht ten behoeve van welk specifiek, fiscaal doel de informatie werd verzameld en voor welke (fiscale) doeleinden de informatie gebruikt mocht worden.[1] Zoals blijkt uit Hoofdstuk 3 mogen de personen uit Categorie I – in hun hoedanigheid van onderworpen subject – alle fiscale informatie gebruiken voor de uitvoering van alle belastingwetten ten aanzien van alle belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden.[2] In Hoofdstuk 6 zijn de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling geherformuleerd; de onderbouwing van de aloude, breed aanvaarde doelstelling van de meewerkbereidheid is aangepast en zwaarwegend controle-strategisch belang bij een derdenonderzoek is als nieuwe doelstelling geïntroduceerd. De bescherming van de privacy is als doelstelling ongewijzigd gebleven. Deze wijzingen nopen niet tot een aanpassing van de fiscale afbakening.[3] De kern van de fiscale afbakening draait om het begrip 'noodzakelijk' en de invulling die aan dit begrip wordt gegeven. In dit hoofdstuk zal ik aan de hand van een aantal voorbeelden enkele kritische kanttekeningen plaatsen bij de wijze waarop dit begrip wordt geïnterpreteerd.

9.1.1 Een (conservatieve) vage norm

Al eerder is opgemerkt dat de term 'noodzakelijk' niet gedefinieerd is in de fiscale wet- en regelgeving of in de jurisprudentie; het is niet of nauwelijks in objectieve criteria vast te leggen en behoeft in elk concreet geval een interpretatie.[4] Hoewel de interpretatie van het begrip 'noodzakelijk' een momentopname is, noopt de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling tot terughoudendheid. De term 'noodzakelijk' in de fiscaliteit impliceert dat deze in ieder geval niet te ruim of te vrijblijvend moet worden geïnterpreteerd. Hierdoor wordt voorkomen dat wordt meegegaan in de 'waan van de dag'. Dit zorgt voor stabiliteit en duidelijkheid, hetgeen aansluit bij de criteria van het beoordelingskader van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid en duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur. Zoals opgemerkt in Hoofdstuk 6 kan een te strikte (interpretatie van de) geheimhoudingsbepaling ook afbreuk doen aan de meewerkbereidheid; geheimhouding dient functioneel te blijven en de dienstverlening zo min mogelijk in de weg staan.[5] Met deze continue toets kunnen

1 Zie: Hoofdstuk 2, par. 6.
2 Zie: Hoofdstuk 3, par. 5.3.
3 Het gebruik van fiscale gegevens ten behoeve van verschillende belastingen sluit overigens naadloos aan op de één overheid-gedachte.
4 Hoofdstuk 3, par. 5.1.
5 Hoofdstuk 6, par. 2.5.

de gemaakte afwegingen in de loop van de jaren anders uitvallen.[6] Wat vroeger wellicht als niet-noodzakelijk kon worden beschouwd, zou dat tegenwoordig wel kunnen zijn (en vice versa); betwijfelde Scheltens in zijn noot bij BNB 1975/26 al of het wel terecht was dat met een beroep op de geheimhouding een belanghebbende werd gedwongen te procederen om een nadere toelichting te krijgen op een door de inspecteur aangebrachte correctie (op basis van informatie van derden), tegenwoordig zou het niet motiveren van een dergelijke correctie als onbehoorlijk worden beschouwd.[7] De hoofdregel dat fiscale gegevens niet verder bekend mogen worden gemaakt dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet is soms beperkend, met name waar het gaat om het delen van gegevens met andere bestuursorganen (de één overheid-gedachte).[8] Maar is het verbod van art. 67 AWR niet tegelijkertijd een gebod? Dwingt art. 67 AWR niet juist ook de inspecteur om efficiënt en effectief gebruik te maken van alle hem beschikbare gegevens?[9]

9.2 Klachtrecht en mediation in de fiscaliteit

Klachten en bezwaren kunnen worden gezien als twee kanten van dezelfde medaille.[10] Een klacht heeft betrekking op gedragingen van een bestuursorgaan als bejegening en zorgvuldigheid. Heeft de klacht echter betrekking op de inhoud van een beslissing, dan wordt de klacht aangemerkt als een bezwaarschrift. Het klachtrecht ligt weliswaar in het verlengde van de (wijze van) uitvoering van de belastingwet, wetstechnisch gezien betreffen het echter twee verschillende zaken; bezwaarbehandeling is aan te merken als uitvoering van de belastingwet. De Awb is weliswaar grotendeels voor het belastingrecht relevant, maar de Awb is geen belastingwet. Dit betekent dat met de klachtbehandeling van Hoofdstuk 9 Awb geen sprake is van uitvoering van de belastingwet. De vraag die vervolgens beantwoord dient te worden is of de klachtbehandeling van Hoofdstuk 9 Awb desondanks moet worden aangemerkt als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'. Het antwoord op die vraag is relevant omdat geen relevante fiscale informatie kan worden gedeeld met de klachtbehandelaar als geen sprake zou zijn van 'noodzakelijk'. Bij klachtbehandeling is de fiscale context waarin de klacht is ontstaan juist vaak van groot belang. De in art. 9:10, eerste lid, Awb opgenomen mogelijkheid van degene op wiens gedraging de klacht betrekking

6 Zo schreef de Staatssecretaris van Financiën in 2017 nog dat "*(…) rulings van individuele belastingplichtigen op grond van de fiscale geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet openbaar gemaakt kunnen worden*" (brief Staatssecretaris van Financiën van 14 april 2017, Kamerstukken II 2016/17, 25 087 nr. 150, blz. 5-6) terwijl vanaf 1 juli 2019 geanonimiseerde samenvattingen van rulings gepubliceerd worden. Dit probleem is 'opgelost' door te stellen geanonimiseerde gegevens niet zouden zijn aan te merken als een object van de fiscale geheimhouding (zie uitgebreider: Hoofdstuk 8, par. 5.5 en par. 5.6).

7 HR 16 januari 1974, ECLI:NL:HR:1974:AX4567, BNB 1975/26 met noot J.P. Scheltens. Vergelijk: Instructie informatieverstrekking (2020), blz. 6 waarin staat dat: "*Als een aanslag (mede) is gebaseerd op informatie afkomstig van derden (bijvoorbeeld een renseignement), dan zal in bepaalde gevallen de bron van deze gegevens bekend moeten worden gemaakt. Deze informatieverstrekking maakt dan onderdeel uit van de onderbouwing (motivering) van de aanslag, zodat de belastingplichtige zich tegen de aanslag zal kunnen verweren. Ook in deze situatie is sprake van het uitvoeren van de belastingwet*".

8 Par. 7 hierna.

9 Het antwoord op deze vraag valt buiten het bereik van dit onderzoek; er ontstaat mogelijk een spanningsveld met de taakopvattingen van de inspecteur bij bijvoorbeeld de navorderingsgronden van art. 16 AWR (ambtelijk verzuim/kenbare fout).

10 Rapport Terug aan tafel, samen de klacht oplossen (No 2017), blz. 56. Zie ook: J.A. Smit, Over informalisering van de bezwaarprocedure en integratie met de klachtprocedure, TFB 2017/7-3.

heeft om te reageren is een recht en geen verplichting; zonder wettelijke grondslag zou de inspecteur alsdan aan een klachtbehandelaar niet eens kunnen bevestigen of ontkennen dat hij in het kader van de belastingheffing (bijvoorbeeld een hoorgesprek in bezwaar) met een belastingplichtige heeft gesproken.[11] Het beginsel van hoor en wederhoor vormt een essentieel onderdeel van de klachtprocedure.[12] Ook bij de klachtbehandeling door de Nationale ombudsman zou dit alsdan tot problemen leiden.[13]

Het klachtrecht van Hoofdstuk 9 Awb is op 1 juli 1999 in werking getreden.[14] Hoewel niet expliciet op de samenloop met art. 67 AWR is ingegaan kan uit de wetsgeschiedenis worden afgeleid dat niet is beoogd om voor de fiscaliteit af te wijken waardoor fiscale klachtbehandeling aangemerkt moet worden als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'.[15] Met het opnemen van het klachtrecht in Hoofdstuk 9 Awb werd de samenhang tussen het klachtrecht en de belangrijkste bestuursrechtelijke middelen van rechtsbescherming tegen de overheid, bezwaar en beroep, beklemtoond.[16] Bij de uitvoering van de belastingwet dient de inspecteur klantgericht en magistratelijk te handelen.[17] Met betrekking tot het klachtrecht is in de memorie van toelichting gesteld dat – anders dan bij de beoordeling van besluiten door de rechter – het toetsingskader zich hier niet beperkt tot de rechtmatigheid, maar ook moet worden bezien of het bestuursorgaan zich behoorlijk heeft gedragen, hetgeen een ruimere toetsing impliceert.[18] Het klachtrecht wordt gezien als complementair aan de regeling van bezwaar en beroep tegen besluiten. De wetgever stond dan ook de mogelijkheid voor een gecombineerde afhandeling van een klaag- en bezwaarschrift voor ogen.[19]

---

11 Dat is gesproken met belastingplichtige en wat met hem of haar is besproken is aan te merken als een object van de geheimhouding. Het beginsel van wederhoor, als beginsel van behoorlijke klachtbehandeling, zou hiermee ernstig onder druk komen te staan. Vergelijk: rapport No 3 oktober 1995, ECLI:NL:XX:1995:AN4485, AB 1995, 597.

12 Smit 2012, blz. 44 over de externe klachtprocedure bij de Nationale ombudsman. Voor de interne klachtprocedure bij het bestuursorgaan is dit niet anders. Zorgvuldige behandeling van klachten over bejegening, bereikbaarheid, dienstverlening, informatieverstrekking, onzorgvuldigheid, tijdigheid of automatisering zou zonder fiscale context praktisch onmogelijk zijn.

13 In art. 9:31 Awb is een verplichting tot verstrekken van relevante, fiscale informatie opgenomen, maar de mogelijkheid om standpunten toe te lichten op grond van art. 9:30 Awb zou – zonder ontheffing – eveneens op de fiscale geheimhoudingsbepaling afstuiten. De Nationale ombudsman dient overigens – als ontvanger van fiscale informatie – aangemerkt te worden als onderworpen subject van Categorie II (zie: Hoofdstuk 7, par. 4).

14 Wet van 12 mei 1999, houdende aanvulling van de Algemene wet bestuursrecht met een regeling over de behandeling van klachten door bestuursorganen, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, Stb. 1999, 214.

15 De inspecteur der belastingen is bij de artikelsgewijze toelichting van art. 9:2 Awb als voorbeeld genoemd (MvT, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, nr. 3, blz. 14).

16 MvT, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, nr. 3, blz. 5.

17 Zie onder meer: R.H. Happé, De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief, WFR 2007/1076, Van Eijsden 2017, par. 2 en G.T.K. Meussen, Magistratelijkheid (of rechtsstatelijkheid) van de belastinginspecteur, FED 2018/76. Smit 2012, blz. 81 heeft het over het dienend karakter van de belastingadministratie ten opzichte van belastingplichtigen en duidt dit met het begrip 'dienstbetoon'.

18 MvT, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, nr. 3, blz. 5.

19 MvT, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, nr. 3, blz. 9-10. Vergelijk: NAV, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, nr. 5, blz. 7 en blz. 10. Deze samenloopregeling van de interne klachtregeling met de bezwaarschriftprocedure zou onderdeel moeten worden van de periodieke evaluatie van de Awb (MvT, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, nr. 3, blz. 6 en NAV, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, nr. 5, blz. 5).

Het delen van fiscale informatie ten behoeve van zowel de interne als de externe klachtbehandeling is niet toegestaan omdat de klachtbehandeling zélf is aan te merken als uitvoering van de belastingwet (het staat immers in de Awb), maar omdat een zorgvuldige klachtbehandeling moet worden gezien als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'. Het complementaire karakter van klachtbehandeling ten opzichte van de fiscale bezwaar- en beroepsprocedure draagt namelijk bij aan een positieve grondhouding van belastingplichtigen waarbij de uitvoering van de belastingwet gebaat is. Vanuit de fiscale geheimhoudingsverplichting bezien is deze cruciale tussenstap gedurende de parlementaire behandeling onderbelicht gebleven. De vanzelfsprekendheid van het delen van fiscaal relevante informatie ten behoeve van de klachtbehandeling is goed te begrijpen en doet ook geen afbreuk aan de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van art. 67 AWR. Een andere uitleg zou overigens ook afbreuk doen aan doel en strekking van de klachtbehandeling. Sinds de invoering van de AWR heeft klachtbehandeling een enorme ontwikkeling doorgemaakt; de Nationale ombudsman zag pas twintig jaar na de invoering van de AWR het levenslicht.[20] De invoering van het klachtrecht in de Awb illustreert dat het begrip noodzakelijk niet statisch is en soms impliciet moet worden afgeleid uit niet-fiscale wetgeving.

Net als bij het klachtrecht rijst bij fiscale mediation de vraag of dit is aan te merken als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'.[21] Ook bij mediation is de fiscale context, die wordt gedeeld met de (interne of externe) mediator, van groot belang. Mediaton kan worden omschreven als een vorm van bemiddeling in conflicten, waarbij een neutrale bemiddelaar – de mediator – de communicatie en onderhandelingen tussen partijen begeleidt om tot een gezamenlijke oplossing voor het geschil te komen.[22] Doordat deelname aan mediation altijd gebeurt op een vrijwillige basis en – anders dan bij het klachtrecht – vooralsnog een wettelijke basis ontbreekt is die vraag wellicht minder eenvoudig bevestigend te beantwoorden;[23] dat dit instrument in voorkomende gevallen wenselijk en nuttig is en niet botst met de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen maakt mediation immers nog niet per definitie noodzakelijk. De Staatssecretaris van Financiën heeft naar aanleiding van een proef met mediation beargumenteerd dat de primaire focus moet liggen op de reguliere relatie en dat met een investering in de communicatieve en sociale vaardigheden nadrukkelijk wordt gekozen voor preventie, maar dat 'voor het geval dat' mediators beschikbaar zijn.[24] Van Hout heeft de inzet van mediation dan ook omschreven als een 'ultimum remedium' naast de bestaande methoden van conflicthantering.[25] De vraag of mediation moet worden

20 Wet van 4 februari 1981, houdende instelling van het ambt van Nationale ombudsman en wijziging van een aantal wetten, Kamerstukken II 1976/77, 14 178, Stb. 1981, 35. Zie ook: Smit 2012, blz. 1.

21 Het gaat hier om mediation tijdens de primaire fase, de bezwaarfase en bij de belastingrechter (vergelijk: Van Hout 2013, blz. 203 e.v.).

22 Tekstra 2014, blz. 26. Van Hout definieert een geschil als een gejuridiseerd conflict: een conflict dat vertaald is in juridische termen (Van Hout 2013, blz. 25).

23 Het Initiatiefvoorstel van wet van Kamerlid Van der Steur (Wet bevordering van mediation in het bestuursrecht), Kamerstukken II 2012/13, 33 727, nr. 2 werd ingetrokken (brief van 10 juni 2015, Kamerstukken II 2014/15, 33 727, nr. 12). Vergelijk: de internetconsultatie Wet Mediation (2013) en de internetconsultatie Wet bevordering mediation (2016).

24 Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, Kamerstukken II 2004/05, 29 643, nr. 4, blz. 5.

25 Van Hout 2013, blz. 205.

aangemerkt als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet' kan mijns inziens daarom bevestigend worden beantwoord. Dat neemt niet weg dat het wenselijk is om, gezien het criterium van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, mediation alsnog te voorzien van een solide juridische basis.[26]

9.3 De vooringevulde aangifte (VIA)

Dat hetgeen 'noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet' aan verandering onderhevig is, kan ook worden geïllustreerd aan de hand van de VIA. Het is hierbij overigens discutabel of dit voorinvullen formeel-juridisch goed is geregeld. Na een beperkte pilot in 2008 is in 2009 een breed opgezette pilot gestart waarbij alle particulieren die digitaal aangifte deden de keuzemogelijkheid werd geboden om bij wijze van service de eigen beschikbare gegevens zelf te downloaden (de vooringevulde aangifte).[27] Dit is uitgegroeid naar de Online Aangiftevoorziening (OLAV) waar vanaf 2014 de gegevens al standaard zijn opgenomen in de aangifte inkomstenbelasting.[28] Het voorinvullen van gegevens in de aangifte inkomstenbelasting middels de OLAV of de aangifte-App (sinds 2016) is niet meer weg te denken uit het huidige aangifteproces; al in 2014 deed 97% van de belastingplichtigen digitaal aangifte waarbij gebruik wordt gemaakt van de vooringevulde gegevens.[29]

9.3.1 De doelstellingen van de VIA

Onder de noemer 'burgers niet meer lastig vallen dan nodig' zou volgens de Staatssecretaris van Financiën met de VIA het accent verschuiven van het toezicht achteraf door de Belastingdienst van de individuele aangifte naar het massaal verzamelen van gegevens (en de controle daarvan op juistheid) vooraf.[30] Deze doelstelling ligt in lijn met de in Hoofdstuk 6 beschreven één overheid-gedachte.[31] Voorafgaand aan de pilots uit 2008 en 2009 heeft de Staatssecretaris van Financiën over de doelstellingen van de VIA aan de Tweede Kamer geschreven dat met voorinvullen een belangrijke administratieve lastenvermindering voor burgers wordt bereikt.[32] De ICT maakte het mogelijk om het aangifteproces om te draaien

26 Het initiatief ligt – na het intrekken van het initiatiefwetsvoorstel in 2014 – bij de regering (brief Minister van Veiligheid van 20 januari 2020, Kamerstukken II 2019/20, 35 300 VI, nr. 102).

27 De beperkte pilot uit 2008 was voor medewerkers van de Belastingdienst en het UWV. Zie uitgebreider over de voorgeschiedenis van de VIA: J.C.K.W. Bartel, Vooringevulde aangifte, NTFT 2007/1256 en Roose 2019, par. 4.4, blz. 73-76. Vergelijk: Bartel 1988, blz. 25-26 over het 'systeem van de door de fiscus voorbewerkte aangifte' en het rapport Breder, lager, eenvoudiger? (2005), blz. 127 waarin de vooringevulde aangifte als een toekomstige ontwikkeling wordt geschetst. Dit voorinvullen is niet te vergelijken met art. 79, derde lid, Algemeene Instructie (I.V.) 1919 waarin stond dat: "*De voorzijde van het aangiftebiljet wordt vooraf voor zooveel mogelijk ingevuld*".

28 Aanhangsel Handelingen II 2015/16, 1875, antwoord op vragen 6-7.

29 17e Halfjaarsrapportage Belastingdienst, Kamerstukken II 2015/16, 31 066, nr. 269 (bijlage), blz. 20 en blz. 65.

30 Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 juni 2007, Kamerstukken II 2006/07, 31 066, nr. 2, blz. 5. Vergelijk: Aanhangsel Handelingen II 2012/13, 2097, antwoord op vraag 2.

31 Hoofdstuk 6, par. 2.5. Vergelijk: Verslag, Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3, blz. 116 waarin door de Staatssecretaris van Financiën wordt opgemerkt dat: "*De VIA belichaamt het algemene beginsel dat de overheid geen gegevens aan de burger vraagt die al bekend zijn*".

32 Brief Staatssecretaris van Financiën van 27 juli 2005, Kamerstukken II 2004/05, 29 362, nr. 43, blz. 3 en brief Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2008, Kamerstukken II 2007/08, 31 066, nr. 58, blz. 1.

teneinde een administratieve lastenverlichting te bereiken:[33] in plaats van belastingplichtigen naar gegevens te vragen, presenteert de Belastingdienst de gegevens die hij al heeft (een openboekbenadering). Met het als service ter beschikbaar stellen van gegevens zouden belastingplichtigen beter ondersteund worden.[34] In antwoord op Kamervragen heeft de Staatssecretaris in 2011 nogmaals benadrukt dat het doel dat de Belastingdienst nastreeft in de vorm van het voorinvullen van de aangifte primair ligt in de dienstverlening aan de belastingplichtige.[35] De VIA is bedoeld om de goedwillende belastingplichtige zoveel mogelijk te ondersteunen zodat hij zo eenvoudig mogelijk aan zijn fiscale verplichtingen kan voldoen.[36] In de evaluatie van de pilots komt gemak, tijdswinst en vermindering van de administratieve lasten voor de burger naar voren.[37]

9.3.2 Ontheffing geheimhouding en een conceptwetsvoorstel

Fiscale gegevens die door de inspecteur worden vooringevuld, zijn aan te merken als een object van de fiscale geheimhouding. Derhalve doemt de vraag op wat de grondslag voor deze verwerking is. Het bekend maken van gegevens aan degene op wie de gegevens betrekking hebben is geregeld in art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR. Deze bepaling kan echter geen wettelijke grondslag vormen voor het voorinvullen van gegevens in de aangifte aangezien uitdrukkelijk de beperking is aangebracht dat het moet gaan om gegevens die door of namens hem aan de inspecteur zijn verstrekt.[38] De vooringevulde gegevens komen van derden en zijn niet door of namens de belastingplichtige aan de inspecteur verstrekt.[39] Het doel van het voorinvullen ligt primair in de dienstverlening aan de belastingplichtige.[40] Zoals uit voorgaande subparagraaf blijkt zijn hiervoor termen gebruikt als: administratieve lastenvermindering, technisch mogelijk, gemak, tijdswinst, service en betere ondersteuning. Dat deze vorm van dienstverlening meerwaarde heeft voor de zowel de burger als voor de

33 Brief Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 2005, Kamerstukken II 2004/05, 29 800-IXB, nr. 19, blz. 4. Vergelijk: brief Staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, Kamerstukken II 2004/05, 29 643, nr. 4, blz. 4.

34 Uit de eerdere, beperkte pilot uit 2008 zou blijken dat ruim 90% van de deelnemers het voorinvullen als een extra gemak heeft ervaren en een goede stap in de richting van het nog makkelijker maken (brief Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2008, Kamerstukken II 2007/08, 31 066, nr. 58, blz. 1). Zie ook: Th.W.M. Poolen in: M. Muller, De toekomst van de fiscale rechtsbescherming, WFR 2008/1231.

35 Verslag, Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3, blz. 116. Uitdrukkelijk wordt gesteld dat de dienstverlening door de Belastingdienst in de vorm van het voorinvullen van de aangifte de eigen verantwoordelijkheid van de belastingplichtige voor de juistheid van die aangifte niet kan vervangen. De VIA is door de Belastingdienst bewust neergezet als dienstverleningsinstrument. Uit informele contacten met belastingdienstmedewerkers die betrokken waren bij de invoering van de VIA blijkt dat dit is gedaan om te benadrukken dat het de aangifteverplichting van de burger is en aan de vooringevulde gegevens geen rechten kunnen worden ontleend.

36 Brief Staatssecretaris van Financiën van 10 december 2012, Kamerstukken II 2012/13, 31 066, nr. 149, blz. 3.

37 O.a.: MvT (Fiscale vereenvoudigingswet 2010), Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, blz. 2 en blz. 5, MvT (Overige fiscale maatregelen 2011), Kamerstukken II 2010/11, 32 505, nr. 3, blz. 3 en de Handhavingsbrief Belastingdienst 2018, Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 390 (bijlage), blz. 17.

38 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.3.3.

39 De renseigneringsverplichting voor het doorgeven van bijvoorbeeld saldigegevens is opgelegd aan financiële instellingen en niet aan belastingplichtigen.

40 Verslag, Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3, blz. 116.

Belastingdienst is evident.[41] Maar dat wil niet zeggen dat daarmee sprake is van 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'. Juist gezien de gegeven argumentatie van de dienstverlening zou de invulling van het begrip 'noodzakelijk' hiermee te veel worden opgerekt. In het licht van de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling is dienstverlening echter geen doel. Dienstverlening kan hooguit een middel zijn om de doelstelling van de meewerkbereidheid te bereiken.[42] Voor de pilots in 2008 en 2009 is – vooruitlopend op wetgeving – een informele ontheffing van de geheimhouding verleend zoals bedoeld in art. 67, derde lid, AWR.[43] Een dergelijke (informele) ontheffing is slechts mogelijk voor incidentele en onvoorzienbare gevallen en kan daarmee logischerwijs geen wettelijke grondslag vormen voor latere jaren.[44] De Staatssecretaris van Financiën heeft voorafgaand aan de pilots in 2008 en 2009 aangekondigd dat bij een positief resultaat van de pilot hij een wetsvoorstel ter ondersteuning van de VIA zou aanbieden.[45] Al in 2007 zijn aan het CBP en de Raad voor de rechtspraak conceptwetsvoorstellen ter consultatie voorgelegd.[46] Het wetsvoorstel is er echter nooit gekomen.

9.3.3 Een juridisch wankele basis

De eventuele noodzaak voor het voorinvullen van fiscale gegevens is nooit als argument aangedragen en is (voorafgaand aan de pilots in 2008 en 2009) evenmin direct of indirect aannemelijk gemaakt.[47] Het voorinvullen is steeds beargumenteerd met termen als: technisch mogelijk, administratieve lastenverlichting, gemak, tijdswinst, service en een andere, makkelijkere manier van toezicht houden door de Belastingdienst.[48] Terecht is de

41 O.a.: Aanhangsel Handelingen II 2015/16, 2496, antwoord op vraag 6 waarin wordt gesteld dat de vooringevulde aangifte de afgelopen jaren voor zowel de burger als voor de Belastingdienst een belangrijke verworvenheid is geworden. Vergelijk: Boer 2013 blz. 62-65.

42 Hoofdstuk 6, par. 2.

43 Uit informele contacten met belastingdienstmedewerkers die betrokken waren bij de invoering van de VIA blijkt dat de formele kritiekpunten in de jaren 2006-2009 meerdere malen uitdrukkelijk aan de orde is gesteld. Vooruitlopend op de voorgenomen wetswijziging was er informele instemming om bij de pilots de gegevens voor in te vullen hetgeen niet is vastgelegd in een formeel besluit.

44 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.4.3.

45 Brief Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2008, Kamerstukken II 2007/08, 31 066, nr. 58, blz. 2. Een jaar eerder werd het Wetsvoorstel VIA overigens ook al aangekondigd (brief Staatssecretaris van Financiën van 8 juni 2007, Kamerstukken II 2006/07, 31 066, nr. 2, blz. 5).

46 Brief CPB van 22 februari 2007, kenmerk: z2007-00198, https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/nl/nieuws/vooringevulde-aangifte-cbp-adviseert-over-wetsvoorstel-wijziging-awr-en-wet-ib (online, geraadpleegd op 2 december 2019) en brief Raad voor de rechtspraak van 16 mei 2007, kenmerk: UIT 10642 ONTW/RMD, https://www.rechtspraak.nl/SiteCollectionDocuments/2007-14-Wetsvoorstel-Invoering-van-vooringevulde-aangifte.pdf (online, geraadpleegd op 3 december 2019). Het lijkt er op dat de Raad voor de rechtspraak – gezien de data en de naam van het conceptwetsvoorstel – een andere conceptversie heeft ontvangen. Desgevraagd hebben het Ministerie van Financiën, de AP en de Raad voor de rechtspraak geen inzage gegeven in de niet openbaar gemaakte conceptstukken.

47 Het zou wellicht anders zijn geweest als het voorinvullen van gegevens bijvoorbeeld was onderbouwd met een pleidooi over de noodzaak nu al stappen te zetten teneinde een juiste en doelmatige belastingheffing in de toekomst te kunnen blijven verzekeren.

48 Vergelijk: brief Staatssecretaris van Financiën (aangiftecampagne 2012) van 11 maart 2013, Kamerstukken II 2012/13, 31 066, nr. 155, blz. 2 waarin over de VIA wordt opgemerkt dat naast de vereenvoudiging voor de belastingplichtige, de invulkwaliteit van de aangifte wordt verbeterd en voor de Belastingdienst de aangiftebehandeling wordt vergemakkelijkt.

VIA een stille revolutie en een verworvenheid genoemd.[49] Roose constateert dat het vooraf invullen van gegevens als min of meer vanzelfsprekend wordt beschouwd.[50] Dat neemt niet weg dat er voorafgaand aan de pilots in 2008 en 2009 een (informele) ontheffing van de geheimhouding is verleend vooruitlopend op aangekondigde wetgeving. Het is dan ook opmerkelijk dat de Staatssecretaris van Financiën in de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 zonder nadere toelichting het standpunt inneemt dat voor het (destijds nog facultatieve) voorinvullen geen wetswijziging meer nodig zou zijn.[51] Door het ontbreken van deze wetswijziging knelt de VIA thans met het criterium van de duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur.

De keerzijde van een strikte geheimhoudingsverplichting is dat uitzonderingen door de wetgever zorgvuldig beargumenteerd en zo nodig geformaliseerd worden. Voor de gegevens uit de Basisregistratie WOZ is dit sluitend geregeld.[52] Goede dienstverlening kan een bijdrage leveren aan de meewerkbereidheid, maar is een oneigenlijk argument om de geheimhouding opzij te kunnen zetten.[53] Getoetst aan de criteria uit het beoordelingskader van doeltreffendheid en doelmatigheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid kan de conclusie worden getrokken dat het borgen van de VIA in een wettelijke bepaling zou hebben gezorgd voor een duidelijke, consistente geheimhoudingsbepaling. Het voorinvullen van gegevens doet geen afbreuk aan de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling, is praktisch uitvoerbaar en sluit aan bij de bestaande praktijk. Tegenwoordig zal (zeer waarschijnlijk) wél beargumenteerd kunnen worden dat het voorinvullen noodzakelijk is voor uitvoering van de belastingwet. Niet zozeer vanuit de belastingplichtigen bezien; zij beschikken immers over de fiscaal relevante gegevens en kunnen aan de hand daarvan in principe de vereiste aangifte doen. Vanuit de Belastingdienst bezien, is voorinvullen echter wel noodzakelijk geworden; de huidige inrichting van de primaire processen van de Belastingdienst is niet (langer) ingesteld om op grote schaal aangiften inkomstenbelasting achteraf te controleren. Dat vergt immers capaciteit en capaciteiten die er tegenwoordig niet meer in voldoende mate zijn.[54] Er is alsdan ergens een omslagpunt geweest waarbij niet langer de fiscale geheimhoudingsplicht – als gevolg van het voorinvullen – jaarlijks wordt

49 Zie: Verslag (Belastingplan 2017), Kamerstukken I 2016/17, 34 552, nr. O, blz. 6 waarin wordt opgemerkt dat de VIA een stille revolutie was die ook aan andere partijen wordt gegund en Aanhangsel Handelingen II 2015/16, 2496, antwoord op vraag 6.

50 Roose 2019, blz. 74.

51 MvT (Fiscale vereenvoudigingswet 2010), Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, blz. 2. Vanaf het jaar 2016 is de keuzemogelijkheid – door het voorgeschreven gebruik van de OLAV en de aangifte-App – feitelijk vervallen en worden de gegevens automatisch vooringevuld (Aanhangsel Handelingen II 2015/16, 1875, antwoord op vragen 6-7).

52 Op grond van de hoofdregel maakt de Belastingdienst verplicht gebruik van gegevens uit deze basisregistratie en hoeven belastingplichtigen deze informatie niet te verstrekken (art. 37d, eerste lid, Wet WOZ en art. 37e Wet WOZ).

53 Een te strikte (interpretatie van de) geheimhoudingsbepaling kan echter ook afbreuk doen aan de meewerkbereidheid. Geheimhouding dient functioneel blijven en de dienstverlening zo min mogelijk in de weg staan (Hoofdstuk 6, par. 2.5).

54 Zie: Verslag (Belastingplan 2017), Kamerstukken I 2016/17, 34 552, nr. O, blz. 6 inzake passend werk en de vertrekregeling en de Handhavingsbrief Belastingdienst 2018 waarin staat dat de vooringevulde voor de Belastingdienst betekent dit minder mensen en middelen hoeven worden

geschonden.[55] In Hoofdstuk 10 wordt een voorstel gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen.[56] Hierdoor wordt de vooringevulde aangifte alsnog voorzien van een solide juridische basis.

9.4 Belastingrechtspraak en noodzakelijk

Met de internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011) is over nut en noodzaak van openbare zittingen al genoeg gezegd en geschreven.[57] Dit heeft er toe geleid dat het beoogde wetsvoorstel er nooit is gekomen.[58] In de fiscaliteit blijft als uitgangspunt gelden dat het onderzoek ter zitting, behoudens boete- en strafzaken, plaatsvindt met gesloten deuren.[59] Het is aan de belastingrechter om in uitzonderingsgevallen een belangenafweging te maken voordat hij overgaat tot een openbare behandeling.[60] Ten behoeve van de massaal bezwaarprocedures is in het Besluit Beroep in Belastingzaken (2017) een generieke ontheffing opgenomen waardoor inspecteurs in principe instemmen met een openbare behandeling.[61]

---

ingezet om het niet-naleven van fiscale verplichtingen door belastingplichtigen tegen te gaan (Handhavingsbrief Belastingdienst 2018, Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 390 (bijlage), blz. 17). Vergelijk: Peter Veld (voormalig D-G Belastingdienst) die stelt dat: "*Doordat de wetgever steeds meer burgers de plicht heeft opgelegd om aangifte te doen, zijn de aantallen zodanig geëxplodeerd dat handmatige controle achteraf, zoals lange tijd gebruikelijk was, een fata morgana is geworden*" (rapport Reflecties op de staat van het toezicht (Inspectieraad 2019), blz. 64).

55 Het betrof jaarlijks enkele miljoenen aangifte inkomstenbelasting met vooringevulde gegevens.

56 Hoofdstuk 10, par. 6.3.

57 O.a.: rapportage internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak, Kamerstukken II 2013/14, 33 750-IX, nr. 25 (bijlage) en NOB-commentaar internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (NOB 2011).

58 Brief Staatssecretaris van Financiën van 25 april 2014, Kamerstukken II 2013/14, 33 750-IX, nr. 25, blz. 3-4.

59 Art. 27c AWR. Zie uitgebreider: A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, De geheimhoudingsplicht in de AWR en de openbare zitting, NTFR 2007/677 en Feteris 2014, blz. 263.

60 Zie: Rechtbank Zeeland-West-Brabant 21 april 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:3290, r.o. 2.8.2 waarin door belanghebbende uitdrukkelijk afstand werd gedaan van zijn recht op privacy en hij pleitte voor een openbare behandeling. Het algemene verweer van de inspecteur – dat hij mogelijk tijdens de zitting uitlatingen moest doen ten aanzien van de belastingaangelegenheden van derden waardoor hij in dat geval zijn geheimhoudingsplicht zou schenden – was onvoldoende. Anders: HR 15 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1776 waarin de stelling van de inspecteur over het voorkomen van een eventuele schending van zijn geheimhoudingsplicht wel voldoende was voor een behandeling achter gesloten deuren. Vergelijk: Poelmann die ingaat op het recht op een openbare behandeling op grond van art. 47 Handvest EU (Hof 's-Hertogenbosch 9 juli 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:2578, FED 2015/68, met noot E. Poelmann).

61 Besluit Beroep in Belastingzaken (2017), par. 2.4.5. Deze instemming lijkt ingegeven door de publieke opinie (o.a.: De Telegraaf 7 september 2016, Fiscus weert publiek in rechtszaal, https://www.telegraaf.nl/nieuws/1276271/fiscus-weert-publiek-in-rechtszaal (online, geraadpleegd op 14 januari 2020)) en Kamervragen (Aanhangsel Handelingen II 2016/17, 196). Uit het antwoord op deze Kamervragen blijkt dat ook bij educatieve doeleinden in beginsel toestemming wordt verleend. Beukers-van Dooren typeert het als een niet-besloten zitting omdat niet iedere belangstellende welkom is (A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, De geheimhoudingsplicht in de AWR en de openbare zitting, NTFR 2007/677). Vergelijk: Hof Arnhem-Leeuwarden (wrakingskamer) 6 november 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:9640 (instemming met aanwezigheid studenten en evaluatie van zitting levert geen grond voor wraking op). Zie ook: Hoofdstuk 10, par. 7.1.

De belastingrechter bepaalt met het oog op de rechtspraktijk of de rechtsontwikkeling welke uitspraken voor publicatie worden vrijgegeven. Op het (partieel) anonimiseren van fiscale uitspraken op grond van de anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak en de mogelijkheid om een uittreksel te publiceren is in het vorige hoofdstuk al stilgestaan.[62] Met de publicatie op www.rechtspraak.nl geeft de belastingrechter invulling aan het begrip 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'.[63] De selectiecriteria rechtspraak.nl (2012) zijn echter ongelukkig geformuleerd. Deze selectiecriteria spreken van 'mogelijk interessant', 'publicatiewaardig' en 'een ruime interpretatie van deze regel' hetgeen niet aansluit op het striktere begrip 'noodzakelijk'.[64] Hoewel voorzienbaar doet dit afbreuk aan doel en strekking van de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling. Met het in Hoofdstuk 8 gedane voorstel om een deugdelijke wettelijke basis te creëren voor het verstrekken van niet-herleidbare gegevens wordt dit probleem opgelost.[65] In de volgende subparagrafen wordt ingegaan op de gevolgen van de fiscale geheimhoudingsverplichting op verzoeken om een prejudiciële beslissing aan het HvJ EU en het EHRM.[66]

9.4.1 Een verzoek aan het HvJ EU om een prejudiciële beslissing

De Nederlandse belastingrechter is – indien hij een beslissing op dit punt noodzakelijk acht voor het wijzen van zijn vonnis – bevoegd en soms zelfs verplicht om het HvJ EU te verzoeken om een prejudiciële beslissing.[67] Als er een verplichting bestaat te verzoeken om een prejudiciële beslissing is de Nederlandse fiscale geheimhoudingsplicht niet op het HvJ EU van toepassing.[68] Ingeval er geen verplichting maar een bevoegdheid bestaat om prejudiciële vragen te stellen zou het HvJ EU waarschijnlijk aangemerkt moeten worden als een door de belastingrechter ingeschakelde deskundige.[69] Een ingeschakelde deskundige is eveneens aan te merken als een onderworpen subject.[70] Een arrest van het HvJ EU is

62 Hoofdstuk 8, par. 5.3.

63 NAV, Kamerstukken II 1997/98, 25 175, nr. 5, blz. 27-28. Vergelijk: concept-MvT internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011), par. 2.3. In dit onderzoek wordt verder niet ingegaan op de vraag of het noodzakelijk is dat alle uitspraken gepubliceerd worden. Zie ook: Zwemmer die betoogde dat: "*Verstrekking van alle beslissingen stuit evenwel op het bezwaar van de grote hoeveelheid papier die daarmee is gemoeid waardoor het gevaar ontstaat dat het zicht op de relevante informatie wordt verduisterd*" (Zwemmer 1996, blz. 227 en Opijnen die stelt dat ook bij een restrictief publicatiebeleid de collecties jaar na jaar groeien: hoe meer uitspraken, hoe lastiger het zoeken wordt (M. van Opijnen, Selectie en publicatie van rechterlijke uitspraken in rechtsvergelijkend perspectief, Trema 2011, nr. 5).

64 Zie uitgebreider: B.M. van der Sar, De fiscale geheimhoudingplicht, de publicatie van uitspraken en de Anonimiseringsrichtlijnen, TFB 2018/7-36, par. 2.2.

65 Hoofdstuk 8, par. 5.6. Anonimiseren conform de anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak is onvoldoende (vide: Hoofdstuk 8, par. 5.3).

66 Grotendeels ontleend aan: B.M. van der Sar, Prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie EU en het EHRM in het licht van de Nederlandse fiscale geheimhoudingsplicht, FED 2020/21.

67 Art. 267 VWEU. Het HvJ EU heette tot 1 december 2009 HvJ EG.

68 Art. 1, eerste lid, AWR bepaalt dat de AWR in Nederland geldt.

69 Vergelijk: art. 8:47 Awb (het vooronderzoek) en art. 8:60 Awb (het onderzoek ter zitting), alsmede de schakelbepalingen van art. 8:108 Awb (hoger beroep), art. 27gd AWR (prejudiciële vragen aan de Hoge Raad) en art. 29 AWR (cassatieberoep).

70 Vide: Hoofdstuk 3, par. 3.3.2. Dat de deskundige een buitenlandse instantie is, lijkt hierbij niet relevant te zijn.

– anders dan adviezen van 'reguliere' deskundigen – echter bindend. Het is alsdan aan de verwijzende belastingrechter om het HvJ EU te wijzen op zijn fiscale geheimhoudingsplicht.[71]

9.4.1.1 Uitgangspunt bij arresten: ongeanonimiseerd

Anders dan de Nederlandse belastingrechter neemt het HvJ EU als uitgangspunt dat arresten ongeanonimiseerd worden gepubliceerd.[72] Hierdoor wordt de anonimisering van de uitspraken van de Nederlandse belastingrechter volledig tenietgedaan en komt de fiscale geheimhoudingsplicht in het geding. De Nederlandse fiscale procedures van bijvoorbeeld Bosal Holding B.V., mevrouw Passenheim-van Schoot, Kamino International Logistics B.V. of de heren De Lange en Geelen zijn daardoor eenvoudig terug te vinden in de databanken.[73] In zijn bijdrage aan de Geppaart-bundel uit 1996 signaleerde Zwemmer dit probleem al.[74] Naar zijn mening zou de belastingrechter in dergelijke gevallen de belastingplichtige van zijn voornemen tot het stellen van prejudiciële vragen in kennis moeten stellen zodat deze desgewenst zijn beroep zou kunnen intrekken. Een dergelijke inperking van de rechtsbescherming – teneinde de fiscale geheimhouding te kunnen waarborgen – kan echter nooit de bedoeling zijn geweest.[75]

9.4.1.2 De procedureregels van het HvJ EU

Bij een verzoek om een prejudiciële beslissing dienen alle daarvoor benodigde gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de prejudiciële vragen aan het HvJ EU te worden verstrekt.[76] Het HvJ EU eerbiedigt hierbij de door de verwijzende belastingrechter toegekende anonimiteit van betrokkenen.[77] Tot 2016 werd het vrijblijvend aan de verwijzende belastingrechter overgelaten om in zijn verwijzings-

71 Het HvJ EU – in zijn hoedanigheid van deskundige – zal dan zijn aan te merken als een onderworpen subject van Categorie I (zie uitgebreider: Hoofdstuk 7, par. 3).

72 Art. 87 Reglement voor de procesvoering van het HvJ EU (2012).

73 Respectievelijk het verwijzingsarrest, het arrest HvJ EG/EU en de einduitspraak: Bosal Holding B.V. (HR 11 april 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB0990, BNB 2001/257, HvJ EG 18 september 2003 (Bosal Holding B.V.), ECLI:EU:C:2003:479, BNB 2003/344 en HR 7 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU392, BNB 2005/374), mevrouw E.H.A. Passenheim-van Schoot (HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC7249, BNB 2008/160, HvJ EG 11 juni 2009 (gevoegde zaken X en E.H.A. Passenheim-van Schoot), ECLI:EU:C:2009:368, BNB 2009/222 en HR 26 februari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ9120, BNB 2010/200 c.q. HR 28 september 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX8552, BNB 2012/298), Kamino International Logistics B.V. (HR 22 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BR0666, BNB 2013/130, HvJ EU 3 juli 2014 (gevoegde zaken Kamino International Logistics B.V. en Datema Hellmann Worldwide Logistics B.V.), ECLI:EU:C:2014:2041, BNB 2014/231 en HR 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1666, BNB 2015/186), de heer J.J. de Lange (HR 16 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:3022, BNB 2016/41, HvJ EU 10 november 2016 (J.J. de Lange), ECLI:EU:C:2016:850, BNB 2017/32 en HR 19 mei 2017, ECLI:NL:HR:2017:911, BNB 2017/149) en de heer L.W. Geelen (HR 22 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2431, BNB 2018/1, HVJ EU 8 mei 2019 (L.W. Geelen), ECLI:EU:C:2019:388, BNB 2019/116 en HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1230, BNB 2020/21).

74 Zwemmer 1996, blz. 227-228.

75 Nog los van het feit dat ook de Staatssecretaris van Financiën het cassatieberoep kan hebben ingesteld waardoor er voor de belastingplichtige niets valt in te trekken.

76 Zie: art. 94 Reglement voor de procesvoering van het HvJ EU (2012). Vergelijk: HvJ EU 29 maart 2012 (Belvedere Costruzioni), ECLI:EU:C:2012:186, r.o. 16 en HvJ EU 6 oktober 2015 (finanzamt Linzt), ECLI:EU:C:2015:661, r.o. 19.

77 Zie: art. 95 Reglement voor de procesvoering van het HvJ EU (2012).

beslissing gegevens te anonimiseren.[78] Nadat een prejudiciële vraag eenmaal was gesteld kon het HvJ EU – ambtshalve of op verzoek van partijen – nog tot anonimisering overgaan.[79] In 2016, in 2018 en eind 2019 zijn de aanwijzingen voor de verwijzende belastingrechter steeds verder aangescherpt van een vrijblijvende keuzemogelijkheid naar een uitdrukkelijk voorgeschreven werkwijze.[80] Om te zorgen voor een optimale bescherming van de persoonsgegevens wordt de verwijzende belastingrechter – die als enige volledige kennis heeft van het aan het HvJ EU voorgelegde dossier – tegenwoordig uitdrukkelijk verzocht om in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing over te gaan tot anonimisering van de zaak.[81] De fiscale geheimhoudingsverplichting van art. 67 AWR behelst dat fiscale gegevens niet verder bekend mogen worden gemaakt dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet. Het behoeft hierbij geen betoog dat het vermelden van belanghebbendes naam in het Publicatieblad of in een arrest van het HvJ EU niet noodzakelijk is.[82]

9.4.1.3 Het Nederlandse vervolg op een arrest van het HvJ EU

Het lijkt in eerste instantie wellicht vreemd om de gepubliceerde einduitspraak van de Nederlandse belastingrechter te anonimiseren. Anonimisering schiet immers zijn doel volledig voorbij als in de Nederlandse einduitspraak wordt verwezen naar het arrest van het HvJ EU met de antwoorden op de prejudiciële vragen waarin diezelfde belastingplichtige niet is geanonimiseerd.[83] Toch heeft de Nederlandse belastingrechter hierin geen enkele keuzevrijheid; hij is gebonden aan art. 67 AWR en ook op grond van zijn eigen anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak dient het eindarrest geanonimiseerd te worden.[84] Desondanks zijn de hiervóór genoemde belanghebbenden in de einduitspraken van de Hoge Raad niet geanonimiseerd. Deze schending van de fiscale geheimhoudingsplicht door de Hoge Raad is echter niet de essentie van het probleem, maar het verklaarbare gevolg van het niet anonimiseren van het verzoek om een prejudiciële beslissing.

78 Art. 95 Reglement voor de procesvoering van het HvJ EU (2012) en art. 27 aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2012).

79 Art. 95 Reglement voor de procesvoering van het HvJ EU (2012), art. 28 aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2012) en art. 8 Praktische aanwijzingen voor de partijen inzake bij het hof aangebrachte zaken (2014). Hierbij is door het HvJ EU uitdrukkelijk opgemerkt dat, wil het doeltreffend zijn, een dergelijk verzoek zo vroeg mogelijk in de procedure moet worden gedaan.

80 Art. 21 en 22 (alsmede de bijlage) aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2016), art. 22 (alsmede de bijlage) aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2018) en art. 21 en 22 (alsmede de bijlage) aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2019).

81 Art. 21 en 22 (alsmede de bijlage) aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2019). Uit praktisch oogpunt wordt verzocht ook een tweede, ongeschoonde versie aan het HvJ EU over te leggen teneinde de behandeling van de zaak te vergemakkelijken.

82 In het Publicatieblad van de Europese Unie wordt melding gemaakt van de aangebrachte zaken. Hierin worden eveneens de gewezen arresten van het HvJ EU gepubliceerd.

83 Vergelijk: HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1230, V-N 2019/35.16 waarin de redactie Vakstudie Nieuws in zijn samenvatting een poging doet; de naam Geelen wordt aangepast naar X.

84 Ook herleidbare gegevens zijn aan te merken als het object van de geheimhouding (zie uitgebreider: Hoofdstuk 8, par. 3).

9.4.1.4 Een andere aanpak noodzakelijk?

Dat gegevens wellicht openbaar bekend kunnen zijn wil niet zeggen dat hierop de fiscale geheimhoudingsbepaling niet langer van toepassing zou zijn; de Hoge Raad staat een strikte benadering voor.[85] Het valt daarom ook niet uit te leggen dat in bijvoorbeeld het arrest HvJ EG 11 juni 2009 (gevoegde zaken X en E.H.A. Passenheim-van Schoot), ECLI:EU:C:2009:368 de naam van de heer X is geanonimiseerd en die van mevrouw Passenheim-van Schoot is blijven staan omdat zij klaarblijkelijk zelf niet (tijdig) bij het HvJ EG heeft verzocht om anonimisering.[86] Met de mogelijkheid om te anonimiseren heeft de verwijzende belastingrechter – teneinde de aan hem opgelegde fiscale geheimhoudingsplicht niet te schenden – binnen het bestaande wettelijk kader van art. 67 AWR altijd al de verplichting gehad om bij het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ EU tot anonimisering over te gaan.[87]

Ten onrechte legt de Hoge Raad deze verantwoordelijkheid tegenwoordig neer bij partijen.[88] De huidige werkwijze van de verwijzende belastingrechter is in strijd met het criterium van rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen, terwijl de procedureregels van het HvJ EU eenvoudig zijn na te leven (criterium van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid). Met de aanpassing van het procesreglement van de Hoge Raad der Nederlanden (2017) en het naleven van de procedureregels van het HvJ EU wordt het probleem van de ongeanonimiseerde einduitspraak automatisch eveneens opgelost. Feitelijk is dit niet veel anders dan de gevallen waarin door de belastingrechter in eerste aanleg of in hoger beroep prejudiciële vragen worden gesteld aan de Hoge Raad.[89] Binnengekomen fiscale prejudiciële vragen worden geanonimiseerd gepubliceerd op de website van de Hoge Raad.[90] Toch kan het ook hier verkeerd aflopen indien de Hoge Raad zelf ook prejudiciële

85 Vergelijk: HR (civiele kamer) 20 januari 1966, ECLI:NL:HR:1966:AC4618, NJ 1966/184 en HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschueren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277. Het onrechtmatig delen van fiscale informatie is een strafbaar feit, ook al had de informatie eenvoudig op een andere manier kunnen worden verkregen (HR (strafkamer) 11 februari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2343, FED 2003/320, r.o. 3.5).

86 Partijen kunnen zelf verzoeken om anonimisering (art. 95 Reglement voor de procesvoering van het HvJ EU (2012) en art. 8 Praktische aanwijzingen voor de partijen inzake bij het hof aangebrachte zaken (2014). Aan de andere kant kan afgevraagd worden of bijvoorbeeld Bosal Holding B.V. – vanuit commercieel oogpunt – geen baat heeft gehad bij de jarenlange 'gratis' publiciteit. Dit geldt dan weer niet voor Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti vof dat voor altijd geassocieerd zal blijven worden met btw-carrouselfraude (HvJ EU 18 december 2014, ECLI:EU:C:2014:2455, BNB 2015/61 en HR 18 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:442, BNB 2016/97 en HR 20 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2659, BNB 2018/6).

87 Vergelijk: Hoofdstuk 4, par. 5.1.

88 Zie: de per 15 april 2020 ingevoerde par. 5.1.11.1 procesreglement van de Hoge Raad der Nederlanden (2017). Het is niet aan elke individuele persoon om wiens gegevens het gaat om te bepalen of de gegevens, waarop de geheimhoudingsplicht betrekking heeft, bekend mogen worden gemaakt (Hoofdstuk 8, par. 4).

89 Wet van 23 december 2015 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016), Kamerstukken II 2015/16, 34 305, Stb. 2015, 540. In zijn aanmerkingen op het conceptwetsvoorstel gaat de President van de Hoge Raad in op het spanningsveld tussen de fiscale geheimhoudingsplicht en de betrokkenheid van derden (brief President van de Hoge Raad van 3 september 2015, Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 6, blz. 2). Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 3, blz. 55.

90 https://www.hogeraad.nl/prejudiciele-vragen (online, geraadpleegd op 17 december 2019).

vragen stelt aan het HvJ EU. De geanonimiseerde publicatie op de site van de Hoge Raad wordt tenietgedaan, tenzij de belanghebbende zelf tijdig ingrijpt.[91]

9.4.2 Prejudiciële vragen aan het EHRM

Door de inwerkingtreding van het 16e Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) per 1 augustus 2018 is de Hoge Raad ook bevoegd prejudiciële vragen te stellen aan het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) over de interpretatie en toepassing van de in het EVRM of de daarbij behorende protocollen neergelegde mensenrechten.[92] De Hoge Raad heeft overigens de bevoegdheid, maar niet de verplichting om prejudiciële vragen te stellen.[93] De procedureregels van het EHRM bij prejudiciële vragen zijn met betrekking tot anonimisering grotendeels vergelijkbaar met die van het HvJ EU.[94] Ook het EHRM hanteert als uitgangspunt dat de arresten volledig ongeanonimiseerd worden gepubliceerd en eerbiedigt eveneens de door de verwijzende belastingrechter toegekende anonimiteit van betrokkenen.[95] De procedureregels schrijven voor dat een anonimiseringsverzoek dient te worden gemotiveerd.[96] Met een verwijzing naar art. 67 AWR – dat de door de belastingrechter ingeschakelde deskundige aanmerkt als een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject – lijkt dat niet onoverkomelijk. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft nog geen gebruik gemaakt van zijn bevoegdheid om prejudiciële vragen te stellen aan het EHRM. Hier ligt een kans voor de Hoge Raad om – na aanpassing van zijn procesreglement – de anonimisering vanaf het begin goed aan te pakken door altijd op eigen initiatief over te gaan tot anonimisering.[97]

91 Vergelijk: de verzoeken om een prejudiciële beslissing van 27 maart 2017 van X (zaak C-157/17, Pb EU 2017, C 168/27) en Köln-Aktienfonds Deka (zaak C-156/17, Pb EU 2017, C 168/26). Beide verzoeken zijn afkomstig van Rechtbank Zeeland-West-Brabant die op 1 augustus 2016 prejudiciële vragen stelde aan de Hoge Raad. De Hoge Raad stelde vervolgens op 3 maart 2017 in beide zaken prejudiciële vragen aan het HvJ EU (respectievelijk: ECLI:NL:RBZWB:2016:4828/ECLI:NL:HR:2017:346 en ECLI:NL:RBZWB:2016:4829/ECLI:NL:HR:2017:342). Zie ook: HvJ EU 30 januari 2020 (Köln-Aktienfonds Deka), ECLI:EU:C:2020:51 (uit r.o. 26-28 blijkt dat zaak van X (C 157/17) werd gevoegd en later werd ingetrokken).

92 Rijkswet van 5 december 2018, houdende goedkeuring van het op 2 oktober 2013 te Straatsburg tot stand gekomen Protocol nr. 16 bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (Trb. 2013, 241 en Trb. 2014, 74), Kamerstukken II 2014/15, 34 235 (R2053), Stb. 2019, 8.

93 Art. 1 van het 16e Protocol bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. Vergelijk: MvT (goedkeuring 16e Protocol), Kamerstukken II 2014/15, 34 235 (R2053), nr. 3, blz. 4-6 waarin wordt gesproken over het facultatieve karakter van het 16e Protocol.

94 Zie: de 'Practice Directions: Requests for anonymity' (2020).

95 Art. 19 en art. 20 van de 'Guideline implementation Protocol nr. 16' (2017).

96 Art. 33, derde lid, 'Rules of Court' en de 'Practice Directions: Requests for anonymity' (2020). Niet alleen de verwijzende belastingrechter, maar ook partijen of betrokken derden kunnen een dergelijk verzoek indienen.

97 Zie: par. 5.1.11.1 procesreglement van de Hoge Raad der Nederlanden (2017). De Hoge Raad legt de verantwoordelijkheid ten onrechte neer bij partijen (zie: par. 4.1.4 hiervoor).

9.5 De inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm)

Een punt dat de fiscaliteit raakt, maar niet kan worden aangemerkt als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet' is de inkomensverklaring.[98] Een dergelijke verklaring is soms nodig als bewijsstuk voor de onderbouwing van het inkomen. Belastingplichtigen kunnen tegenwoordig een inkomensverklaring (de IB60-verklaring) zelf downloaden van de website van de Belastingdienst.[99] Een dergelijke inkomensverklaring is aan te merken als een object van de fiscale geheimhouding. Tot 2008 was in het VIV 1993 een ontheffing opgenomen voor het verstrekken van gegevens aan belastingplichtigen of belastingschuldigen.[100] Zoals blijkt uit Hoofdstuk 3 is bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 heel bewust deze ontheffing maar partieel gecodificeerd.[101] Slechts de ontheffing met betrekking tot het verstrekken van gegevens aan degene op wie die gegevens betrekking hebben, voor zover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt, werd in het huidige art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR opgenomen. Bij de mondelinge behandeling van het wetsvoorstel heeft Minister Zalm in de Tweede Kamer wel de toezegging gedaan dat:[102]

> *(…) in het algemeen zo zou moeten zijn dat een burger een verklaring moet kunnen krijgen van de Belastingdienst over zijn inkomen, vermogen en belastingschuld. (…) Ik zal ervoor zorgen dat hiervoor niet langer een ministersontheffing nodig is.*

Bij de wijziging van de ministeriële regeling in verband met de invoering van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 werd verwezen naar de toezegging van Minister Zalm:[103]

> *(…) bij de plenaire behandeling van het inmiddels tot wet verheven wetsvoorstel Versterking fiscale rechtshandhaving is toegezegd dat, overeenkomstig de praktijk zoals die onder het VIV 1993 werd toegepast, verklaringen over inkomen, vermogen en de eventuele afwezigheid van belastingschulden van de belastingplichtige in beginsel zonder ontheffing aan de belastingplichtige zelf kan worden verstrekt.*

Dit is echter een bijzonder merkwaardige interpretatie; Minister Zalm heeft aan de Tweede Kamer slechts de toezegging gedaan dat hij deze generieke ontheffing ten behoeve van

98 Voor deze inkomensverklaring worden verschillende benamingen gebruikt: vanuit het verleden komt de term 'IB60-verklaring', op gedownloade inkomensverklaring heet een 'Verklaring geregistreerd inkomen' en op de verklaring zelf wordt melding gemaakt van het 'verzamelinkomen' (zoals bedoeld in art. 2.18 Wet IB 2001). Dit is ook het inkomensgegeven dat wordt gebruikt als uitgangspunt voor de basisregistratie inkomen (art. 21 AWR). Het (box 3) vermogen maakt onderdeel uit van het verzamelinkomen.

99 Deze inkomensverklaring ziet uitsluitend op belastingplichtigen, natuurlijk personen. Zie ook: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/werk-en-inkomen/content/hoe-kom-ik-aan-een-inkomensverklaring (online, geraadpleegd op 20 december 2019).

100 Par. 4.3 VIV 1993. Deze ontheffing betrof vier categorieën: de documenten die door een belastingplichtige zelf waren aangeleverd, het openbaar deel van een controlerapport, een verklaring over zijn vastgesteld of aangegeven inkomen en vermogen (IB60-verklaring) en een verklaring over de eventuele afwezigheid van belastingschulden.

101 Hoofdstuk 3, par. 6.3.3.

102 Handelingen II 2006/07, blz. 2324. Op de verklaring inzake (de afwezigheid van) openstaande belastingschulden wordt verder niet specifiek ingegaan. Bij openstaande belastingschulden zal er veelal een noodzaak zijn in de zin van art. 67 IW 1990. Dat zal wellicht anders zijn bij de afwezigheid daarvan of bij een verklaring omtrent het betalingsgedrag.

103 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2007 (wijziging Uitv. Reg. AWR 1994 in verband met de invoering van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994), Stcrt. 2007, 248.

dit specifieke doel zou gaan regelen, maar dat creëerde niet automatisch een ontheffing van de geheimhouding. Het was slechts het uitspreken van de intentie om dit nog te gaan formaliseren. Hoewel belastingplichtigen tegenwoordig zelf eenvoudig een inkomensverklaring kunnen downloaden van de website van de Belastingdienst is er geen enkele aanwijzing gevonden dat de toezegging van Minister Zalm met betrekking tot de inkomensverklaring ook daadwerkelijk ooit is geformaliseerd.[104] Hierdoor zou, telkens wanneer een dergelijke inkomensverklaring wordt gedownload, alsdan feitelijk sprake zijn van een schending van de fiscale geheimhoudingsplicht.[105] Dit heeft enige gelijkenissen met de hiervoor in Hoofdstuk 4 behandelde uitspraak van de ABRvS inzake de inkomensafhankelijke huurverhoging.[106] In een vergelijkbaar geval, bij de behandeling van het Wetsvoorstel uitwisseling inlichtingen over rulings, heeft de Staatssecretaris van Financiën de toezegging gedaan:[107] *"Ik zal mogelijk maken dat belastingplichtigen op verzoek inzage kunnen krijgen in het standaardformulier dat is uitgewisseld".* Deze toezegging is, anders dan de inkomensverklaring, wel geformaliseerd in de generieke ontheffing van art. 24, vijfde lid, BFB ten behoeve van de inzage in het standaardformulier rulings.[108] Doordat de toezegging niet is geformaliseerd knelt de inkomensverklaring thans met het criterium van de duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur en het criterium van rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen.

Voor de inkomensverklaring geldt – net als hiervoor in paragraaf 3 is opgemerkt over de VIA – dat de keerzijde van een strikte geheimhoudingsverplichting is dat uitzonderingen door de wetgever zorgvuldig beargumenteerd en zo nodig geformaliseerd worden. Getoetst aan de criteria uit het beoordelingskader van doeltreffendheid en doelmatigheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid kan de conclusie worden getrokken dat het formaliseren van de inkomensverklaring zou hebben gezorgd voor een duidelijke, consistente geheimhoudingsbepaling. Het verstrekken van een inkomensverklaring – een object van de fiscale geheimhouding – is niet 'noodzakelijk

104 Hoewel kan worden gediscussieerd over de vraag of het geheel zuiver is geformuleerd – de geheimhoudingsplicht geldt immers wel degelijk, maar in het beleid is een generale ontheffing opgenomen – is aan de toezegging van Minister Zalm voor de invordering van rijksbelastingen formeel invulling gegeven in art. 67.1 Leidraad Invordering 2008. Ook de oorspronkelijke tekst, voor de tekstuele wijziging in 2012, is ongelukkig geformuleerd (besluit Staatssecretaris van Financiën van 27 juni 2012, Stcrt. 2012, 13576). Vergelijk: art. 1.1.12 Leidraad invordering 2008 (Verklaring inzake nakoming fiscale verplichtingen).

105 Het feit dat het door de Belastingdienst technisch mogelijk is gemaakt wil immers niet zeggen dat dit formeelrechtelijk eveneens is geregeld. De vastlegging dient kenbaar te worden gemaakt. Vergelijk: de beleidsbrief regie op gegevens (2019), blz. 7 waar de digitale inkomensverklaring juist als voorbeeld wordt genoemd.

106 De ABRvS heeft geoordeeld dat een verplichting tot het verstrekken van fiscale gegevens uitdrukkelijk en duidelijk in een wettelijk voorschrift moest zijn neergelegd en dat het niet toelaatbaar is dat een dergelijke verplichting wordt afgeleid uit de totstandkomingsgeschiedenis of wordt verondersteld omwille van de effectiviteit van een wettelijke regeling (ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87, r.o. 3.3). Zie uitgebreider: Hoofdstuk 4, par. 3.2.

107 MvA, Kamerstukken I, 2016/17, 34 527, nr. 5, blz. 2 (Wet van 21 december 2016 tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen in verband met de automatische uitwisseling van inlichtingen over grensoverschrijdende rulings en verrekenprijsafspraken (Wet uitwisseling inlichtingen over rulings), Kamerstukken II 2015/16, 34 527, Stb. 2016, 543).

108 Zie ook: Hoofdstuk 10, par. 6.

voor de uitvoering van de belastingwet'. Hoewel nut en noodzaak voor belastingplichtigen om in voorkomende gevallen een dergelijke inkomensverklaring te krijgen evident is en het technisch gezien praktisch is geregeld, doet het niet formaliseren van de toezegging van Minister Zalm afbreuk aan doel en strekking van de strikte geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR. Dat deze vorm van dienstverlening een bijdrage kan leveren aan de meewerkbereidheid is geen reden om de strikte geheimhoudingsbepaling opzij te zetten.[109] Het behoeft geen betoog dat het volstrekt onwenselijk is om voor te schrijven dat, voorafgaand aan het downloaden van een inkomensverklaring, telkens een individuele ontheffing geheimhouding moet worden aangevraagd.[110] In Hoofdstuk 10 wordt een voorstel gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen.[111] Hierdoor kan deze generieke ontheffing komen te vervallen en wordt het verstrekken van een inkomensverklaring alsnog voorzien van een solide juridische basis.

9.6 Fiscale fouten en (te) vergaande onzorgvuldigheden

Ingeval de fiscale informatie wordt gebruikt voor een ander doel dan de uitvoering van de belastingwet is, behoudens de uitzonderingsgevallen van art. 67, tweede en derde lid, AWR, sprake van schending van de geheimhouding. In een aantal gevallen is dit evident, zoals het 'lekken' van informatie aan criminelen, het delen van informatie uit geraadpleegde systemen voor niet zakelijke doeleinden[112] of het door Den Boer e.a. aangehaalde voorbeeld van een belastingambtenaar die in een kroeg zijn mond voorbij praat.[113] Ook bij een datalek zoals bedoeld in de art. 33 en art. 34 AVG – bijvoorbeeld het abusievelijk verzenden van stukken naar de verkeerde partij – zal in veel gevallen sprake zijn van een schending van de geheimhouding.[114] Er is echter ook een grijs gebied waarbij wellicht niet altijd op voorhand duidelijk is of sprake is van 'uitvoering van de belastingwet' of dat sprake is van 'noodzakelijk'.

Incidenteel wordt door de inspecteur een navorderingsaanslag buiten de daartoe gestelde termijn aangekondigd en opgelegd. Indien om die reden de navorderingsaanslag in bezwaar of beroep wordt vernietigd, rijst de vraag of de inspecteur zijn geheimhoudingsplicht

109 Een te strikte (interpretatie van de) geheimhoudingsbepaling kan echter ook afbreuk doen aan de meewerkbereidheid. Geheimhouding dient functioneel blijven en de dienstverlening zo min mogelijk in de weg staan (Hoofdstuk 6, par. 2.5).

110 Minister Zalm heeft weliswaar toegezegd te regelen dat er geen ministerontheffing in de zin van art. 67, derde lid, AWR meer nodig zou zijn. Volgens de huidige systematiek is dat simpelweg niet mogelijk. Inzage in de eigen inkomensgegevens uit de Basisregistratie inkomen middels de AVG, waarvoor geen ontheffing nodig is, is omslachtiger en zal Minister Zalm ongetwijfeld niet voor ogen hebben gehad.

111 Hoofdstuk 10, par. 6.3.

112 O.a.: CrvB 31 juli 2003, ECLI:NL:CRVB:2003:AI1297 (belastingambtenaar met nevenfunctie als deurwaarder), Rechtbank Oost-Brabant 4 oktober 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:5480 (sms-en van intern memo), Rechtbank Oost-Brabant 14 december 2017, ECLI:NL:RBOBR:2017:6422 (verstrekken opsporingsinformatie aan date door FIOD-medewerkster) alsmede de op verzoek gepubliceerde uitspraken van Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 9 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6161 en ECLI:NL:RBROT:2020:6162 (belastinginspecteurs die tevens belastingadvieskantoor runden).

113 Den Boer e.a. 1999, blz. 558.

114 Zie o.a.: Richtsnoeren melding inbreuken AVG (2018). Vergelijk: Beleidsregels meldplicht datalekken (2015), blz. 27.

heeft geschonden. Het is immers evident dat het buiten de termijn opleggen van een belastingaanslag – waarvoor de inspecteur geen bevoegdheid heeft – niet behoort tot de uitvoering van de belastingwet. De inspecteur heeft echter wel (de gronden voor) de navorderingsaanslag gedeeld met (de gemachtigde van) de belastingplichtige.[115] Het is de vraag wat de reikwijdte van het begrip 'uitvoering van de belastingwet' is. Met andere woorden: welke fouten van de inspecteur dienen in het licht van de fiscale geheimhoudingsplicht nog als 'toelaatbaar' te worden beschouwd? De algemene beginselen van behoorlijk bestuur zouden in voorkomende gevallen als toetsingskader kunnen dienen, waarbij met name kan worden gedacht aan het zorgvuldigheidsbeginsel. Ingeval de belastingrechter oordeelt dat de inspecteur bijvoorbeeld niet heeft voldaan aan de op hem rustende bewijslast dat uitstel is verleend voor het indienen van de aangifte (waarmee de navorderingstermijn wordt verlengd) wil dat niet per definitie zeggen dat de inspecteur niet heeft gehandeld binnen de toetsingskaders van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. In het verlengde hiervan liggen de gevallen waarin de belastingrechter oordeelt dat de navorderingsaanslag niet met de vereiste voortvarendheid is opgelegd, het vereiste nieuwe feit ontbreekt of een succesvol beroep kan worden gedaan op het vertrouwens- of gelijkheidsbeginsel. Vergelijkbaar zijn de discussies over het fiscale gebruik van (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijs[116] of het gebruik van gegevens die zijn verkregen in strijd met de privacy.[117]

Ingeval de inspecteur de benodigde zorgvuldigheid heeft betracht die van een behoorlijk handelend bestuursorgaan mag worden verwacht blijft hij binnen de toetsingskaders van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Zijn handelen is dan nog aan te merken als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'. Dit sluit naadloos aan bij hetgeen Scheltens in zijn noot bij BNB 1975/26 met betrekking tot de op de zaak betrekking hebbende stukken heeft opgemerkt.[118] Van gegevens die niet door de rechter zijn gebruikt kan volgens Scheltens niet worden gezegd dat deze niet verstrekt hadden mogen worden. Hij vervolgt echter met de opmerking dat ingeval de inspecteur *"(…) wat al te kwistig [zou, VDS] zijn geweest met mededeling van gegevens die op anderen betrekking hebben"* hij daarvoor intern ter verantwoording kan worden geroepen en – in ernstige gevallen – strafrechtelijk vervolgd kan worden wegens schending van de geheimhoudingsplicht.[119] Een voorbeeld hiervan is de procedure waarin de inspecteur – ter onderbouwing van zijn standpunt over de aftrekbaarheid van de beroepskosten van een klarinettist – onvoldoende had geanonimiseerd. In een overweging ten overvloede oordeelde het hof dat de inspecteur

115 Dit is in beginsel niet toegestaan, tenzij 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'. Het verstrekken van fiscale informatie in het kader van bezwaar en beroep is overigens wel weer aan te merken als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'.

116 Vergelijk: HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, BNB 1992/306, HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, BNB 2015/173 en ook HvJ EU 17 december 2015 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832, BNB 2016/55.

117 Bijvoorbeeld: de ANPR-arresten van HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286, BNB 2017/79, HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:287, V-N 2017/12.20.10 en HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, V-N 2017/12.20.16. Vergelijk: ABRvS 26 juli 2017, ECLI:NL:RVS:2017:2008, V-N 2017/41.21.7.

118 HR 16 januari 1974, ECLI:NL:HR:1974:AX4567, BNB 1975/26 met noot J.P. Scheltens.

119 Uit de strafrechtelijke aangifte door het Ministerie van Financiën tegen de Belastingdienst in de toeslagenaffaire blijkt dat het risico van strafrechtelijke vervolging bij het vermoeden van te vergaande onzorgvuldigheden niet valt uit te sluiten (brief Staatssecretarissen van Financiën van 19 mei 2020 (second opinion ambtsmisdrijven), Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 653).

daardoor zijn geheimhoudingsplicht had geschonden.[120] Hiermee vergelijkbaar is het oordeel van de Nationale ombudsman over het onnodig verstrekken van informatie aan gebruikers van een bepaald kassasysteem.[121] Dit staat volgens hem op gespannen voet met de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR.

Van Amersfoort en Meussen constateren dat een verharding is opgetreden en inspecteurs vaker standpunten innemen die volstrekt onhoudbaar zijn.[122] Het gaat dan bijvoorbeeld om gevallen waarin wordt gehandeld 'tegen beter weten in' waardoor een aanslag of beschikking niet in stand kan blijven.[123] Dat gaat veel verder dan een onzorgvuldige vaststelling van een aanslag die niet per definitie leidt tot nietigheid daarvan.[124] Ingeval door de inspecteur dermate onzorgvuldig is gehandeld zou op een bepaald moment hardop de vraag gesteld kunnen worden of nog wel sprake is van 'uitvoering van de belastingwet' in de zin van art. 67 AWR.[125] Hierbij kan worden gedacht aan het handelen in strijd met het verbod van détournement de pouvoir zoals bedoeld in BNB 1992/387;[126] zou (op verzoek van de inspecteur) een strafrechtelijk onderzoek zijn ingesteld – waarbij door de FIOD van zijn bevoegdheden gebruik is gemaakt om voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens te verkrijgen – zonder dat het onderzoek op opsporing van een strafbaar feit was gericht, dan zouden volgens de Hoge Raad de aldus verkregen gegevens niet mogen worden gebruikt door de inspecteur. De inspecteur heeft echter wel fiscale gegevens gedeeld met zijn FIOD-collega's, hetgeen evenmin had gemogen. Het valt dan ook zeker niet uit te sluiten dat in de nabije toekomst – als gevolg van de door Van Amersfoort en Meussen beschreven verharding – in de gevallen waarin (te) onzorgvuldig is gehandeld door belastingplichtigen zal worden gekeken naar de fiscale informatie die door de inspecteur is gedeeld met de belastingplichtige, een derde of een opsporingsinstantie. In combinatie met de toegenomen aandacht voor privacy en de soms fundamentele kritiek op het privacy-bewustzijn van de Belastingdienst zal dit ongetwijfeld leiden tot meer discussies over mogelijke schendingen van de fiscale geheimhoudingsplicht.

120 Hof Amsterdam 4 juni 1996, ECLI:NL:GHAMS:1996:AW0260, FED 1996/525, r.o. 5.3.

121 Rapport No 5 juni 2012, nr. 2012/93, https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2012093 (online, geraadpleegd op 24 juni 2020).

122 P.J. van Amersfoort, De rechtsstatelijkheid van het handelen van de Belastingdienst, WFR 2017/236 en G.T.K. Meussen, Magistratelijkheid (of rechtsstatelijkheid) van de belastinginspecteur, FED 2018/76.

123 Vergelijk: HR 13 april 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA2802, BNB 2007/260 waarin werd geoordeeld dat voor een toekenning van een proceskostenvergoeding in afwijking van de forfaitaire bedragen grond is als het bestuursorgaan het verwijt treft dat het een beschikking of uitspraak geeft of doet of in rechte handhaaft, terwijl op dat moment duidelijk is dat die beschikking of uitspraak in een daartegen ingestelde procedure geen stand zal houden.

124 HR 28 oktober 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5146, BNB 1993/36.

125 Vergelijk: HR 8 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:193, BNB 2019/73 inzake een teruggavebeschikking dividendbelasting van € 19,5 miljoen. Deze frauduleus opgemaakte teruggaafbeschikking viel binnen de grenzen van de gemandateerde bevoegdheid waardoor geen sprake was van een non-existente beschikking. De (voormalig) belastinginspecteur werd veroordeeld voor verduistering en witwassen (Rechtbank Gelderland (strafkamer) 5 juli 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:2967). Schending van de geheimhouding was hem hierbij niet ten laste gelegd.

126 HR 23 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:BH8551, BNB 1992/387, r.o. 3.4.

9.7 De maatschappelijke taak van de Belastingdienst?

De maatschappelijke taak van de Belastingdienst is primair de uitvoering van de belastingwet.[127] In zijn hoedanigheid van uitvoerder van de belastingwet heeft de Belastingdienst – in het licht van de strikt geformuleerde fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR – dan ook geen andere maatschappelijke taak zoals bijvoorbeeld het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, de bestrijding van niet-fiscale fraude of de aanpak van niet-fiscale ondermijnende criminaliteit. Dat neemt niet weg dat de Belastingdienst bij het maken van toezichtkeuzes rekening kan houden met maatschappelijk relevante thema's en problemen.[128] In Hoofdstuk 3 is ingegaan op de fundamentele kritiek van o.a. de Registratiekamer op het ongebreidelde ontheffingenstelsel die heeft geleid tot de herziening van de fiscale geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008.[129] Bekendmaking van fiscale gegevens aan andere bestuursorganen ten behoeve van een goede vervulling van hun publiekrechtelijke taak is thans nog slechts mogelijk ingeval een wettelijk voorschrift hiertoe verplicht of dit is opgenomen in art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994.[130] Bezien vanuit art. 67 AWR is het delen van fiscale informatie niet de norm, maar slechts de uitzondering op de hoofdregel. Ook met de gewijzigde doelstellingen van Hoofdstuk 6 – waarbij specifiek aandacht is besteed aan de één overheid-gedachte – wordt dat niet anders. Aan dit uitgangspunt wordt nogal eens voorbij gegaan op het moment dat de Belastingdienst een 'maatschappelijke rol' krijgt aangemeten.[131]

9.7.1 Het delen van fiscale informatie met andere bestuursorganen?

Bij de gezamenlijke aanpak van maatschappelijke problemen door verschillende bestuursorganen, zoals het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, de bestrijding van niet-fiscale fraude of de aanpak van niet-fiscale ondermijnende criminaliteit, komt het verschil tussen de geheimhoudingsbepalingen van de Awb en de AWR naar voren. Zo wordt in het rapport Analyse en aanbevelingen voorkoming fraude (2015-2020) gesteld dat art. 2:5 Awb een geclausuleerde plicht voor bestuursorgaan tot geheimhouding zou kennen.[132] Een wettelijk voorschrift of de taak van een bestuursorgaan, dat de geheimhouding kan doorbreken waardoor samenwerking mogelijk is, is volgens de auteurs geen limitatief of statisch begrip; ingeval door het bestuursorgaan het standpunt

127 Zie: Hoofdstuk 3, par. 3.2. De Belastingdienst is ook belast met enkele andere, niet-fiscale taken.

128 In het Jaarplan 2020 Belastingdienst wordt bijvoorbeeld het onzakelijk gebruik van de rekening-courant door directeur-grootaandeelhouders als aandachtspunt genoemd vanwege het fiscale en maatschappelijke belang van deze problematiek en – in aanloop naar het wetsvoorstel over 'excessief lenen' – de politieke aandacht voor dit onderwerp (Jaarplan 2020 Belastingdienst, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 539 (bijlage), blz. 29).

129 Hoofdstuk 3 par. 6.2.

130 Vergelijk: Snippe die stelt dat: "*Voor zowel de wettelijke verplichting tot het verstrekken van gegevens als voor de ministeriële ontheffing geldt expliciet de voorwaarde van 'noodzakelijkheid'. Dit is een stringentere formulering dan hetgeen vereist is volgens art. 5:13 Awb, dat stelt als voorwaarde 'redelijkerwijs noodzakelijk'.*" (Snippe 2019, blz. 408).

131 Of zichzelf aanmeet: in het Jaarplan 2020 Belastingdienst staat: "*Vanwege de maatschappelijke rol die we vervullen zijn we voor veel (overheids)instanties een samenwerkingspartner; daar zetten we mensen en middelen op in*" (Jaarplan 2020 Belastingdienst, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 539 (bijlage), blz. 10).

132 Rapport Analyse en aanbevelingen voorkoming fraude (2015-2020), blz. 53.

wordt ingenomen dat voor de uitoefening van de overheidstaak 'de krachten moeten worden gebundeld' (de één overheid-gedachte) zou dit volgens hen een geldige grondslag voor gegevensuitwisseling vormen. De (belangrijkste) taak van de Belastingdienst is echter de uitvoering van de belastingwet en niet het delen van fiscale gegevens met andere bestuursorganen in het kader van de één overheid-gedachte.[133] In het regeerakkoord 2017-2021 staat dat toezichthouders, waaronder dus ook de Belastingdienst beter moeten gaan samenwerken zodat betere handhaving gepaard gaat met minder administratieve- en toezichtlasten.[134] De gewijzigde onderbouwing van de doelstellingen van art. 67 AWR zorgt hierbij slechts voor een fiscaal fundament onder deze één overheid-gedachte.[135] Dat neemt niet weg dat er nog steeds een goed onderbouwde grondslag voor de eventuele verstrekking van fiscale gegevens moet zijn. In hun brief aan de Tweede Kamer gaan de Minister van Justitie en Veiligheid en Staatssecretaris van Financiën dan ook veel te kort door de bocht door te stellen dat de Belastingdienst een maatschappelijke taak heeft om een bijdrage te leveren aan de rijksbrede aanpak om de samenleving te beschermen tegen fraude en ondermijnende criminaliteit.[136]

Gezien de strikte fiscale geheimhoudingsplicht heeft de Belastingdienst geen maatschappelijke taak als doorgeefluik van fiscale gegevens. Als er een maatschappelijk probleem is – waar de Belastingdienst een rol zou kunnen spelen bij de aanpak of oplossing van dat probleem – dan is het aan de wetgever in het algemeen en de Staatssecretaris van Financiën in het bijzonder om een goed onderbouwde belangenafweging te maken tussen de strikte fiscale geheimhoudingsplicht en bijvoorbeeld het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, de bestrijding van niet-fiscale fraude of de aanpak van niet-fiscale ondermijnende criminaliteit.[137] Ingeval die zorgvuldig gemaakte, goed onderbouwde belangenafweging uitvalt ten gunste van de één overheid-gedachte, dient dit zo nodig geformaliseerd te worden in wet- en regelgeving zoals opgenomen in het tweede lid van art. 67 AWR.[138] De in Hoofdstuk 6 gewijzigde onderbouwing van de doelstelling van de meewerkbereidheid vormt een fiscaal fundament onder de één overheid-gedachte

133 Het delen van fiscale informatie met andere bestuursorganen kan evenwel onderdeel uitmaken van een samenwerkingsverband waarin in de Belastingdienst – bij de uitvoering van de belastingwet – participeert.

134 Vertrouwen in de toekomst (regeerakkoord 2017-2021), blz. 33. Ditzelfde streven stond overigens al in het rapport Minder last, meer effect uit 2005 van het ministerie van BZK. Hierin wordt als één van de uitgangspunten voor het rijksbrede toezicht genoemd het verminderen van de toezichtlast door het verbeteren van de samenwerking tussen toezichthouders (Minder last, meer effect (2005), blz. 5 onderdeel c (samenwerkend toezicht)). Vergelijk: in de Handhavingsbrief Belastingdienst 2018 is opgemerkt dat de Belastingdienst in zijn aanpak waar mogelijk samenwerkt met publieke (en private) partijen (Handhavingsbrief Belastingdienst 2018, Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 390 (bijlage), blz. 9).

135 Hoofdstuk 6, par. 2.5.

136 Brief Minister van Justitie en Veiligheid en Staatssecretaris van Financiën van 2 september 2019 (inspanningen van de Belastingdienst om bij te dragen aan het bestrijden van georganiseerde criminaliteit en het afpakken van misdaadgeld), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 3785, antwoord op vragen 3-5. Vergelijk: in de memorie van toelichting bij het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden waar de missie van de Belastingdienst als oneigenlijk argument wordt gebruikt voor de gegevensverstrekking aan iCOV (MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 3, blz. 79). Een zelf geformuleerde missie zet de wet immers niet opzij.

137 Zie uitgebreider: H10, par. 2.

138 In hele specifieke (tijdelijke) gevallen op grond van art. 67, derde lid, AWR.

om – na een zorgvuldige belangenafweging – gegevens te delen met andere bestuursorganen[139]. Het gemak waarmee onder de vlag van 'maatschappelijk belang' deze cruciale stap soms lijkt te worden overgeslagen is onwenselijk.[140] Een en ander neemt niet weg dat de inspecteur, met inachtneming van de strikte fiscale geheimhoudingsverplichting, wel een signaalfunctie kan hebben richting wetgever of derden indien hij een maatschappelijk ongewenst fenomeen signaleert.[141] Art. 67 AWR is op dit punt juist minder stringent dan art 2:5 Awb omdat ruimte bestaat om ten behoeve van een pilot eventueel een ontheffing te verlenen van de geheimhouding.[142]

9.7.2 Gegevensverstrekking door Belastingdienst/Toeslagen

Hoewel het niet de fiscaliteit betreft, kan de per 1 januari 2017 gecreëerde grondslag van art. 38a, tweede lid, Awir voor gegevensuitwisseling door de Belastingdienst/Toeslagen als voorbeeld van een 'doorgeschoten' maatschappelijk belang dienen.[143] Deze bepaling is met ingang van 1 januari 2017 ingevoerd en voorziet in een grondslag voor gegevensverstrekking aan andere bestuursorganen waarmee op basis van een convenant wordt samengewerkt. Het maatschappelijk belang – de bestrijding van terrorismefinanciering en georganiseerde criminaliteit – dat als argumentatie werd aangedragen was al erg mager.[144] In een algemene maatregel van bestuur zou de gegevensuitwisseling vervolgens nader worden uitgewerkt.[145] Hoewel er al een aantal convenanten werden genoemd en de Belastingdienst/Toeslagen daadwerkelijk is opgenomen in een aantal convenanten, was ruim vier jaar later het Uitvoeringsbesluit Awir nog steeds niet aangepast, zodat geen gegevens kunnen worden uitgewisseld door de Belastingdienst/Toeslagen.[146] Voorzichtig zou dan de vraag kunnen

139 Zie uitgebreider: de drietrapsraket in Hoofdstuk 10, par. 2.

140 Het delen van fiscale informatie om mensen met problematische schulden beter te helpen is geen taak van een uitvoeringsorganisatie als de Belastingdienst (Jaarplan Belastingdienst 2020, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 539, blz. 34). Dat neemt niet weg dat dit een maatschappelijk probleem kan zijn en de Belastingdienst in de oplossing daarvan een rol kan spelen. In vergelijkbare zin: Computable 16 oktober 2019, Fiscus: Willen-mogen-kunnen-toets voor elke ai, 'Analytics'-directeur Timmermans: inzet van artificial intelligence vereist maximale transparantie, https://www.computable.nl/artikel/achtergrond/magazine/6818523/5215853/fiscus-willen-mogen-kunnen-toets-voor-elk-ai-project.html (online, geraadpleegd op 23 oktober 2019).

141 Zie ook: Hoofdstuk 8, par. 5.6 waar een voorstel is gedaan om het delen van niet-herleidbare, fiscale gegevens te formaliseren.

142 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 5, par. 2.5 en Hoofdstuk 10, par. 7.

143 Wet van 21 december 2016 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2017), Kamerstukken II 2016/17, 34, 553, Stb. 2016, 545.

144 MvT, Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 3, blz. 18 en de Uitvoeringstoets 'Creëren grondslag voor informatie-uitwisseling', opgenomen als bijlage bij Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 3, blz. 20. In antwoord op Kamervragen werd erkend dat: "*De Belastingdienst/Toeslagen heeft zelf geen concrete aanwijzingen dat toeslagen zijn gebruikt ter financiering van terroristische activiteiten. In theorie is het echter wel degelijk mogelijk dat hier sprake van is geweest*" (NAV, Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 7, blz. 35).

145 MvT, Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 3, blz. 18.

146 O.a.: het FEC-convenant (2014), het LIEC/RIEC-convenant (2014), het LSI-convenant (2017), het iCOV-convenant (2018) en het art. 64 Wet Suwi-convenant (2018). Vergelijk: de genoemde samenwerkingsverbanden in NAV, Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 7, blz. 35-36. De Staatssecretaris van Financiën deed de toezegging dat hij het ontwerp van een gewijzigd Uitvoeringsbesluit Awir aan de Tweede Kamer zou toezenden (NAV, Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 7, blz. 35).

worden gesteld of de wens tot gegevensuitwisseling geen doel op zich is geweest.[147] Uit een evaluatie zal waarschijnlijk volgen dat deze overhaast ingevoerde, niet-gebruikte bepaling weer moet worden ingetrokken om te voorkomen dat op basis daarvan abusievelijk toch gegevens worden uitgewisseld.[148] Hierbij dient tevens te worden opgemerkt dat in het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden de Belastingdienst/Toeslagen ook wordt genoemd.[149] Uit de memorie van toelichting blijkt niet waarom de ongebruikte bepaling is doorgeschoven naar dit wetsvoorstel.

9.8 Afronding

Voor de toepassing van art. 67 AWR is van belang welke uitleg aan het begrip 'noodzakelijk' moet worden gegeven. In Hoofdstuk 3 heb ik al geconstateerd dat de term 'noodzakelijk' niet gedefinieerd is, maar dat deze vage norm in ieder geval niet te ruim of te vrijblijvend moet worden geïnterpreteerd. Hoewel de interpretatie van het begrip 'noodzakelijk' een momentopname is – waarbij afwegingen in de loop der jaren anders kunnen uitvallen – noopt de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling tot terughoudendheid waardoor wordt voorkomen dat wordt meegegaan in de 'waan van de dag'. Het klachtrecht en mediation illustreren mijns inziens dat het begrip 'noodzakelijk' in de zin van art. 67 AWR niet statisch is en soms impliciet uit niet-fiscale wetgeving moet worden afgeleid. Het verdient aanbeveling om fiscale mediation, dat als 'ultimum remedium' kan worden ingezet, alsnog te voorzien van een solide juridische basis.

Dat hetgeen 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet' aan verandering onderhevig is, kan ook worden geïllustreerd aan de hand van de VIA. Het voorinvullen van gegevens is niet meer weg te denken uit het aangifteproces. De VIA zal – zeker vanuit het perspectief van de inspecteur – tegenwoordig zeer waarschijnlijk beschouwd worden als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'. Ik heb echter vastgesteld dat enige noodzaak voor het voorinvullen van fiscale gegevens nooit als argument is aangedragen of aannemelijk is gemaakt. Voorinvullen is vanaf de start beargumenteerd vanuit het oogpunt van dienstverlening. Er zal ergens een omslagpunt zijn geweest waarbij de VIA noodzakelijk is geworden en de fiscale geheimhoudingsplicht, als gevolg van het voorinvullen, niet langer jaarlijks wordt geschonden. Een goede dienstverlening kan mijns inziens een bijdrage leveren aan de meewerkbereidheid, maar is een oneigenlijk argument om de geheimhouding opzij te kunnen zetten. Dat is de keerzijde van een strikte geheimhoudingsbepaling. In

147 De redactie Vakstudie Nieuws merkt hierover op: "*In de memorie van toelichting werd met een uitvoerige passage betoogd dat de uitbreiding van de informatie-uitwisseling nodig zou zijn om de financiering van terrorisme met gelden van toeslagen tegen te gaan. Uit de beantwoording van vragen van verschillende fracties blijkt dat de passage in de memorie van toelichting wel enige overdrijving bevatte*" (V-N 2016/58.5). Zie ook: V-N 2016/49.6 aantekening bij 8.3 Creëren grondslag voor informatie-uitwisseling. Vergelijk: de alom bekritiseerde 'sleepnetbepaling' (kabelinterceptie) uit de Wiv 2017 die ruim twee jaar na de invoering nog niet was gebruikt (evaluatie Wet op de inlichtingen- en veiligheidsdiensten 2017 (2020), blz. 4).

148 In par. 3.7.4 informatieprotocol FEC (2019) en par. 6.8 privacyprotocol RIEC's-LIEC (2019) wordt overigens uitdrukkelijk opgemerkt dat de Belastingdienst/Toeslagen geen gegevens kan verstrekken door het ontbreken van de voorgeschreven AMvB.

149 Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2.

Hoofdstuk 10 wordt een voorstel gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen. Hierdoor wordt de vooringevulde aangifte alsnog voorzien van een solide juridische basis.

Met betrekking tot de belastingrechtspraak heb ik geconstateerd dat de selectiecriteria voor de publicatie van fiscale uitspraken ongelukkig zijn geformuleerd. De criteria spreken van 'mogelijk interessant', 'publicatiewaardig' en 'een ruime interpretatie van deze regel' hetgeen mijns inziens niet aansluit op het striktere begrip 'noodzakelijk' uit art. 67 AWR. Ook met het in Hoofdstuk 8 gedane voorstel – om een deugdelijke wettelijke basis te creëren voor het verstrekken van niet-herleidbare gegevens – dienen de anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak te worden aangepast zodat deze aansluiten bij art. 67 AWR. Zowel het HvJ EU als het EHRM hanteren als uitgangspunt dat hun arresten volledig ongeanonimiseerd worden gepubliceerd. De verwijzende belastingrechter – die als enige volledige kennis heeft van het dossier – wordt tegenwoordig door het HvJ EU uitdrukkelijk verzocht om in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing over te gaan tot anonimisering van de zaak. Met de mogelijkheid om te anonimiseren heeft de verwijzende belastingrechter – teneinde de aan hem opgelegde fiscale geheimhoudingsplicht niet te schenden – binnen het bestaande wettelijk kader van art. 67 AWR overigens altijd al de verplichting gehad om bij het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ EU tot anonimisering over te gaan. De Hoge Raad maakt daar mijns inziens ten onrechte geen gebruik van en schuift in zijn procesreglement deze verantwoordelijkheid af op partijen. Ook het EHRM eerbiedigt de door de verwijzende belastingrechter toegekende anonimiteit van betrokkenen. Hier ligt een kans voor de Hoge Raad om – na aanpassing van zijn procesreglement – de anonimisering vanaf het begin goed aan te pakken door altijd op eigen initiatief over te gaan tot anonimisering.

Met betrekking tot de door minister Zalm gedane toezegging, om ten behoeve van de inkomensverklaring een generieke ontheffing te verlenen, heb ik geen aanwijzingen gevonden dat dit ook daadwerkelijk is geformaliseerd. In Hoofdstuk 10 doe ik een voorstel om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen waardoor deze inkomensverklaring alsnog worden voorzien van een solide juridische basis. Verder heb ik in dit hoofdstuk geconstateerd dat er bij fouten en onzorgvuldigheden een grijs gebied is waarbij wellicht niet altijd op voorhand duidelijk is of sprake is van 'uitvoering van de belastingwet' of dat sprake is van 'noodzakelijk'. Het valt niet uit te sluiten dat dit zal leiden tot meer discussies over mogelijke schendingen van de fiscale geheimhoudingsplicht. Tot slot heb ik vastgesteld dat – gezien de strikte fiscale geheimhoudingsplicht – de Belastingdienst geen maatschappelijke taak heeft als doorgeefluik van fiscale gegevens aan andere bestuursorganen. Dat neemt niet weg dat de in Hoofdstuk 6 gewijzigde onderbouwing van de doelstelling van de meewerkbereidheid wel een fiscaal fundament vormt om – na een zorgvuldige belangenafweging – gegevens te kunnen delen met andere bestuursorganen in het kader van de één overheid-gedachte.

HOOFDSTUK 10

De uitzonderingen en ontheffingen

10.1 Inleiding

Voor de beoordeling van een strikte fiscale geheimhoudingsbepaling gaat het niet alleen om de reikwijdte van de geheimhouding (de hoofdregel). Het gaat ook om de uitzonderingen op en de ontheffingen van deze hoofdregel en de feitelijke invulling die hieraan wordt gegeven. Zoals in Hoofdstuk 1 al is opgemerkt, staan de uitgangspunten van de fiscale geheimhouding al decennialang onder druk door toenemende (internationale) gegevensuitwisseling waarbij het belang van de fiscale geheimhoudingsplicht (te) vaak onderbelicht blijft.[1] In Hoofdstuk 6 is stilgestaan bij de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling. Een goed gemotiveerde onderbouwing van deze doelstellingen draagt bij aan de acceptatie van art. 67 AWR en beteugelt de soms ongebreidelde drang tot verstrekking. Het dwingt de wetgever om telkenmale weer verantwoording af te leggen als een nieuwe uitzondering in het leven wordt geroepen, een ontheffing wordt verleend of een evaluatie wordt uitgevoerd.[2] In Hoofdstuk 9 is al opgemerkt dat de Belastingdienst – gezien de strikte fiscale geheimhoudingsplicht – geen maatschappelijke taak heeft als doorgeefluik van fiscale gegevens.[3] Elke toepassing van het tweede of derde lid van art. 67 AWR – waardoor fiscale gegevens voor niet-fiscale doeleinden kunnen worden gebruik – kan immers afbreuk doen aan de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling. Niet in alle gevallen zal van afbreuk sprake zijn. Hierbij kan worden gedacht aan het verstrekken aan de belastingplichtige zelf van zijn eigen fiscale gegevens. Ook kan worden gedacht aan het in Hoofdstuk 8 gedane voorstel om een deugdelijke wettelijke basis te creëren voor het verstrekken van niet-herleidbare gegevens.[4]

Uitzonderingen en ontheffingen vergen een continue, zorgvuldige belangenafweging. De criteria uit het beoordelingskader van rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen, subsidiariteit en evenredigheid, duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid vereisen een effectieve regeling die duidelijk, toegankelijk en duurzaam is. Het moet voor betrokkenen voorzienbaar zijn wanneer, onder welke voorwaarden en met welk doel fiscale gegevens gedeeld kunnen worden voor niet-fiscale doeleinden.[5] Naast de bescherming van de privacy is het behouden van de

1 Hoofdstuk 1, par. 1.2.
2 Ingeval het gaat om een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR is dat niet de wetgever, maar de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën.
3 Hoofdstuk 9, par. 7.1.
4 Hoofdstuk 8, par. 5.6.
5 Dat geldt voor zowel degene wiens gegevens het betreft als de afnemers van deze fiscale informatie. Vergelijk: Van den Heuvel die – in het kader van duidelijkheid en voorzienbaarheid van de belastingheffing – stelt dat bij de totstandbrenging van wettelijke regelingen tekortkomingen (in

meewerkbereidheid een van de doelstellingen van de (fiscale) geheimhoudingsverplichting. De in Hoofdstuk 6 gewijzigde onderbouwing van deze meewerkbereidheid is zeker bij de beoordeling van de uitzonderingen en ontheffingen van belang;[6] fiscale gegevens worden weliswaar uitsluitend gevraagd ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet, maar zouden naast de uitvoering van de belastingwet (of de invordering) ook gebruikt kunnen worden voor andere, niet-fiscale doeleinden. Betrokkenen moeten echter erop kunnen vertrouwen dat dit niet-fiscale gebruik deugdelijk en transparant is gemotiveerd, een wettelijke grondslag heeft en zichtbaar een belangenafweging is gemaakt waaruit blijkt dat verdere verspreiding gewichtig genoeg is om een uitzondering op de hoofdregel te rechtvaardigen.[7] De wetgever dient hierbij nog terughoudender te zijn bij verstrekkingen aan private partijen.[8] Met de wijzigingen per 1 januari 2008 zijn de uitzonderingen en ontheffingen grondig herzien.[9] Toch hebben die wijzigingen niet helemaal gebracht wat ervan werd verwacht; de kritiek is inhoudelijk hetzelfde gebleven en ook de toegenomen aandacht voor privacy en informationele zelfbeschikking nopen tot aanpassing van de huidige bepaling. Van Hout heeft als kritiek dat belastingplichtigen (met het verdwijnen van het VIV 1993) geen duidelijk totaaloverzicht meer hebben ten aanzien van wat, wanneer en onder welke omstandigheden aan informatie wordt verstrekt.[10]

In dit hoofdstuk ga ik in op de continue belangenafweging die bij uitzonderingen en ontheffingen gemaakt moet worden. Deze continue belangenafweging geeft inzicht in het functioneren van de uitzonderingen en ontheffingen. Aan de hand daarvan doe ik enkele voorstellen om – naast het hiervoor al genoemde voorstel voor de niet-herleidbare gegevens – art. 67, tweede en derde lid, AWR te wijzigen.

10.2 Continue belangenafweging: een drietrapsraket

Uit de hierna in dit hoofdstuk gegeven voorbeelden blijkt dat van een continue belangenafweging niet altijd (zichtbaar) sprake is geweest. Bij (voorgestelde) uitzonderingen op de hoofdregel van geheimhouding kunnen soms de nodige vraagtekens worden gezet bij de gegeven motivering.[11] Ook voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van fiscale gegevens blijkt dat soms zorgvuldiger gehandeld had kunnen worden en wordt achteraf onvoldoende geëvalueerd. De continue belangenafweging voor de toepassing van art. 67, tweede en derde lid, AWR is feitelijk een drietrapsraket:

---

fiscale regelgeving) moeten worden voorkomen (R.L.G. van den Heuvel, Rechterlijke terugkoppeling in het belang van duidelijke fiscale wetgeving, FED 2020/56, par. 3). Dit geldt ook voor het gebruik van fiscale gegevens (voor niet-fiscale doeleinden).

6 Hoofdstuk 6, par. 2.

7 Zoals in Hoofdstuk een al is opgemerkt, moeten beperkingen van de fiscale geheimhoudingsplicht dienstbaar zijn aan het overheidsoptreden in het algemeen (de één overheid-gedachte) en de uitvoering van de belastingwet in het bijzonder.

8 Ingeval het gaat om een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR is dat niet de wetgever, maar de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën.

9 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.

10 M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim? TFB 2015/6-4.

11 Vergelijk: Van Hout die verwijst naar het VIV 1993 waarin wel een expliciete belangenafweging was opgenomen (M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim? TFB 2015/6-4, par. 3).

- voorafgaand aan de invoering van een uitzondering of het verlenen van een ontheffing;
- voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van gegevens;
- evaluatie achteraf.

Het gaat buiten het bereik van dit onderzoek om alle wettelijke voorschriften, de ministeriële regeling en ontheffingsverzoeken – waarbij concreet invulling is gegeven aan de uitzonderingen en ontheffingen – uitputtend te evalueren. Bij de continue belangenafweging, die ziet op de concrete invulling die aan elke uitzondering en ontheffing wordt gegeven, blijven de criteria uit het beoordelingskader echter wel relevant en kan zo nodig worden teruggegrepen naar de achterliggende beginselen.

10.2.1 Voorafgaand aan de uitzondering of de ontheffing

Of het nu gaat om een wetsvoorstel waarbij een wettelijke verplichting wordt opgenomen om fiscale gegevens te verstrekken, een voorgenomen wijziging van art. 43c. Uitv. Reg. AWR 1994 of om een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR, in alle gevallen dient voorafgaand aan het te nemen besluit een zorgvuldige, transparante belangenafweging te zijn gemaakt. Het moet voor betrokkenen niet alleen duidelijk zijn wanneer, aan welke afnemer, onder welke voorwaarden en met welk doel fiscale gegevens kunnen worden gedeeld voor niet-fiscale doeleinden, maar ook op basis van welke argumenten bepaalde keuzes zijn gemaakt.

10.2.1.1 De elementen uit de belangenafweging

Snippe stelt dat met het ontbreken van centraal beleid voor de belangenafweging niet is vast te stellen op welke wijze de afweging van de belangen van burgers en bedrijven plaatsvindt.[12] Dat neemt niet weg dat een aantal elementen kunnen worden benoemd die bij een dergelijke belangenafweging min of meer standaard aan de orde zouden moeten komen.[13] Een zorgvuldige afweging van deze elementen is altijd maatwerk en komt neer op het zoeken naar de meest optimale balans tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming.[14] Zonder absolute volledigheid te willen nastreven, kunnen onder meer de volgende elementen worden genoemd:[15]

12 Snippe 2019, blz. 451. Zijn opmerking ziet weliswaar op de toepassing van art. 67, derde lid, AWR, maar is in meer of mindere mate ook van toepassing op het tweede lid.

13 Deze elementen zijn niet nieuw. Vergelijk o.a.: het ISMO-rapport (1985), blz. 26, de MvT (invoering sociaal-fiscaal nummer), Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 3, blz. 13-18, de opsomming in par. 2.1.3 VIV 1993, het normenkader bij art. 55 AWR (Informatiegaring door de fiscus (Registratiekamer 1998), blz. 8-9) en art. 41 Uitvoeringswet AVG.

14 Het is uiteindelijk de rechter die hierover oordeelt. Zie ook: het rapport Burgers beter beschermd (2021), blz. 116. Vergelijk: Stevens die (bij het spanningsveld tussen de verkrijging en het gebruik van gegevens door de inspecteur) ingaat op het zorgvuldig afwegingsproces tussen de relevante belangen. Deze taak kan volgens Stevens worden toevertrouwd aan een onafhankelijke en behoedzaam opererende rechterlijke macht, die de relevante belangen zorgvuldig afweegt en daarbij rechtsbescherming, integriteit en proportionaliteit rechtsstatelijk waarborgt (L.G.M. Stevens, Belastingontduiking moet worden aangepakt, maar niet ten koste van de rechtsstaat, FD 16 december 2019, https://fd.nl/opinie/1328088/belastingontduiking-moet-worden-aangepakt-maar-niet-ten-koste-van-de-rechtsstaat (online, geraadpleegd op 3 maart 2020)).

15 Uiteindelijk gaat het om alle relevante feiten en omstandigheden van het geval.

1. Doelbinding

Het moet niet alleen duidelijk zijn voor welk specifiek, niet-fiscaal doel de fiscale gegevens gebruikt gaan worden, maar ook waarom juist deze fiscale gegevens een noodzakelijke bijdrage leveren aan het bereiken van dat specifieke doel.[16] Voor samenwerkingsverbanden waarin de Belastingdienst participeert, is dat niet anders. Het moet duidelijk zijn wat de meerwaarde van het samenwerkingsverband is om de uitwisseling van fiscale gegevens voor niet-fiscale doeleinden (en vice versa) te kunnen rechtvaardigen.[17] Samenwerking is immers nooit doel op zich en gegevensuitwisseling is slechts een middel om een (hoger) gezamenlijk doel te bereiken. Bij het enkel (desgevraagd) verstrekken van fiscale gegevens, uitsluitend ten behoeve van de verwezenlijking van de doelstellingen van de ontvangende partij, is immers geen sprake van samenwerking, maar van het verlenen van medewerking.

2. Omvang van de dataset (dataminimalisatie)

Om een zorgvuldige afweging van belangen te kunnen maken, moet de omvang van de te verstrekken gegevens duidelijk zijn. Bij het bepalen van de dataset dient strijdigheid met andere regelgeving voorkomen te worden.[18] Met het gebruik van algemene terminologie als 'gegevens die van belang kunnen zijn voor de aan de afnemer opgedragen taak' wordt onvoldoende duidelijk welke fiscale gegevens concreet worden bedoeld.[19] Met het vereiste om wettelijke bepalingen nauwkeurig te formuleren dient ervoor gewaakt te worden dat de gegevens uit de dataset niet te algemeen worden geformuleerd.[20] Daar staat tegenover

16 Vergelijk: Snippe die opmerkt dat: "*Voor zowel de wettelijke verplichting tot het verstrekken van gegevens als voor de ministeriële ontheffing geldt expliciet de voorwaarde van 'noodzakelijkheid'. Dit is een stringentere formulering dan hetgeen vereist is volgens art. 5:13 Awb, dat stelt als voorwaarde 'redelijkerwijs noodzakelijk'.*" (Snippe 2019, blz. 408).

17 Vergelijk: het Samenwerkingsverband Aanpak Grote Bouwprojecten van de Inspectie SZW en de Belastingdienst; rechtvaardigt het voeren van 'gezamenlijke voorlichtingsgesprekken' (par. 3.3), de 'gezamenlijke behandeling van zaken' (par. 3.3) of een 'samenwerkingsoverleg' (par. 11) de voorgenomen gegevensuitwisseling? Onduidelijk is wat de meerwaarde is ten opzichte van de reeds bestaande mogelijkheden om (desgevraagd) informatie uit te wisselen en waaruit de gezamenlijke behandeling van zaken zou bestaan (Gegevensuitwisseling Samenwerkingsverband Aanpak Grote Bouwprojecten (2019)).

18 Hierbij kan worden gedacht aan o.a.: terugwerkende kracht, het gebruik van authentieke gegevens uit het stelsel van basisregistraties of gemaakte voorbehouden bij de internationale uitwisseling van gegevens. Zie ook: Hoofdstuk 6, par. 4.3.1 over de frictie tussen de uitgangspunten bij het opvragen van informatie van art. 47 AWR e.v. (informatie die van belang kan zijn) en de verdere verwerking van informatie onder art. 67 AWR (noodzakelijk is voor uitvoering van de belastingwet). Zoals gezegd zou als fiscaal niet-relevant beoordeelde informatie eerder voor vernietiging in aanmerking zou moeten komen.

19 In vergelijkbare zin: "*Het bestaan van duidelijke wetgeving – eis van duidelijkheid – is één van de essentiële eisen die vanuit het rechtszekerheidsbeginsel aan wetgeving wordt gesteld*" (R.L.G. van den Heuvel, Rechterlijke terugkoppeling in het belang van duidelijke fiscale wetgeving, FED 2020/56, par. 4).

20 Vergelijk: "*De wetgever biedt het bestuur, de uitvoerende macht, steeds meer ruimte voor oplossingen die aansluiten bij de praktijk van alledag (…). Maar normen die de wetgever zelf zou moeten invullen in de wet, worden in de wet dan heel open geformuleerd, zodat ze nauwelijks richting geven. De bevoegdheid om deze normen vast te stellen, wordt aan het bestuur overgedragen. Deze terugtred van de wetgever ten gunste van de uitvoerende macht heeft weliswaar voordelen voor de slagkracht van de overheid, maar doet afbreuk aan de functie van wetgeving als rechtsstatelijke waarborg*" (persbericht Raad van State van 15 april 2019 (jaarverslag 2018, https://www.raadvanstate.nl/@114820/raad-state/ (online, geraadpleegd op 1 mei 2020)).

dat omwille van de flexibiliteit soms vage normen worden gehanteerd die later concreet worden ingevuld.[21]

3. Privacybeginselen

Bij het ontwerpen, uitvoeren en evalueren van wetgeving dient te worden getoetst in hoeverre controle en handhaving van regelgeving met gedeelde fiscale gegevens een inbreuk op het grondrecht van privacy rechtvaardigt.[22] Algemeen geformuleerde beperkingen dienen nader geconcretiseerd te worden.[23] De privacybeginselen vallen uiteen in meerdere onderdelen die bij de verschillende elementen inhoudelijke aan de orde komen.[24] Zowel burgers als bedrijven hebben recht op privacy en in het verleden heeft de Staatssecretaris van Financiën dan ook gesteld dat het zeer onwenselijk is om een onderscheid te maken tussen natuurlijke personen en rechtspersonen.[25]

4. Belangen van de afnemers van fiscale informatie

Het belang van de afnemers van de fiscale informatie blijkt onder meer uit de doelbinding; welke relevante bijdrage leveren fiscale gegevens aan het bereiken van het doel? Inzichtelijk moet worden gemaakt hoe de eigen controlemogelijkheden en onderzoeksplicht zich verhoudt tot deze wijze van gegevensvergaring, al dan niet in relatie tot de één overheid-gedachte.[26]

---

21 Vergelijk: R.L.G. van den Heuvel, Rechterlijke terugkoppeling in het belang van duidelijke fiscale wetgeving, FED 2020/56, par. 4. Zie ook: L.G.M. Stevens, Behoefte aan fiscale rechtsbescherming zal alleen maar groter worden, WFR 2018/236, par. 3.3 die ingaat op de begrensde toepasbaarheid van open normen en NRC 7 mei 2020, Thom de Graaf: 'Als de politiek normen vaag of open laat, stelt de rechter die', https://www.nrc.nl/nieuws/2020/05/07/thom-de-graaf-als-de-politiek-normen-vaag-of-open-laat-stelt-de-rechter-die-a3998990 (online, geraadpleegd op 7 mei 2020).

22 Vergelijk: Hoofdstuk 6, par. 4.4 waar wordt verwezen naar Booij die stelt dat de wetgever op zoek moet naar wetgeving die minder complex is en eenvoudiger is te controleren zonder dat een inbreuk op de privacy hoeft te worden gemaakt (J.A. Booij, Privacy en moeilijk controleerbare belastingwetten, TFB 2017/3-1). Zie ook: het rapport Big Data voor fraudebestrijding waar de conclusie wordt getrokken dat bij analyse en profiling doelbinding en proportionaliteit in de praktijk wellicht met voeten worden getreden (Big Data voor fraudebestrijding (WRR 2016), blz. 205) en Poelmann die stelt dat het EHRM in niet-fiscale arresten het belang van privacy, c.q. het belang van adequate wettelijke kaders heeft benadrukt. Hij constateert dat de Hoge Raad in de ANPR-arresten deze lijn heeft doorgetrokken; het ontbrak aan een voldoende precieze wettelijke grondslag voor het verzamelen, vastleggen, bewaren, bewerken en gebruiken van de betreffende gegevens (E. Poelmann, Enige actuele raakvlakken tussen fiscaliteit en het Handvest, NTFR 2019/7, par. 5). Ook voor het inwinnen van fiscale informatie zal een voldoende precieze wettelijke grondslag nodig zijn (o.a.: M.E. Oenema en E. Poelmann, Derdenonderzoeken: van proportionaliteit in disruptieve digitale tijden, TFB 2017/7-3).

23 Zie: de algemeen geformuleerde beperking "*de gegevensverstrekking vindt niet plaats indien de persoonlijke levenssfeer van de betrokkene daardoor onevenredig wordt geschaad*" zoals die is opgenomen in o.a.: art. 29a, vierde lid, Arbeidsomstandighedenwet, art. 8:7, vierde lid, Arbeidstijdenwet, art. 14a, vierde lid, Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs, art. 5, zevende lid en art. 16, vierde lid, Wet arbeid vreemdelingen, art. 18p, vierde lid, Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag en art. 107, achtste lid, Vreemdelingenwet 2000.

24 Vide: Hoofdstuk 1, par. 4.4.3 waar is genoemd: legaliteit, doelbinding, proportionaliteit, subsidiariteit, dataminimalisatie en -kwaliteit, transparantie en verantwoording.

25 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 6, par. 4.1.

26 Hiermee wordt concreet invulling gegeven aan het subsidiariteitsbeginsel. Vergelijk: de uitputtingsregeling van art. 14, tweede lid, aanhef en onderdeel c, WIB: "*Onze Minister behoeft geen inlichtingen te verstrekken indien:(…) c. aannemelijk is dat de bevoegde autoriteit in de eigen staat niet eerst de gebruikelijke mogelijkheden voor het verkrijgen van de door haar gevraagde inlichtingen heeft benut, die zij in de gegeven situatie had kunnen benutten zonder het beoogde resultaat in gevaar te brengen*".

5. Belangen van de Belastingdienst

De inspecteur heeft vanzelfsprekend een groot, zelfstandig belang bij de fiscale geheimhoudingsplicht.[27] Vanzelfsprekend dient bij de te maken belangenafweging het in Hoofdstuk 7 gedane voorstel – om alle afnemers van fiscale informatie aan te merken als aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject (Categorie II) – te worden meegewogen.[28]

6. Belangen van de betrokkene wiens gegevens het betreft

Bij het maken van een belangenafweging dient vanzelfsprekend ook te worden stilgestaan bij zowel de gevolgen en mogelijke risico's voor de betrokkene wiens gegevens het betreft. Met de uitwisseling van gegevens zal een inbreuk worden gemaakt op het (fiscale) informationele zelfbeschikkingsrecht.[29] Daarom dient aandacht te worden geschonken aan de maatregelen om inbreuken zo nodig te voorkomen of te minimaliseren. Het moment waarop gegevens worden verstrekt of de wijze waarop gegevens door de inspecteur zijn verkregen kunnen hierbij een rol spelen.[30] Daarnaast moeten keuzes worden gemaakt op welke wijze betrokkenen worden geïnformeerd en hoe rechtsbescherming wordt geboden ingeval de juistheid, volledigheid en actualiteit van de verstrekte fiscale gegevens in het geding is (datakwaliteit). In Hoofdstuk 4 is opgemerkt dat een besluit om fiscale gegevens op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR te verstrekken niet voor bezwaar vatbaar is.[31] Nader (praktijk)onderzoek moet uitwijzen of het voor bezwaar vatbaar maken van beschikkingen op grond van art. 67 AWR wenselijk en haalbaar is, of dat bijvoorbeeld een kennisgevingsprocedure voldoende rechtsbescherming biedt. In lijn met de jurisprudentie van het HvJ EU over internationale inlichtingenverzoeken is het ontbreken van een bezwaarmogelijkheid op het moment van verstrekken van fiscale gegevens mijns inziens aanvaardbaar mits de betrokkene (achteraf) rechtsbescherming geniet bij het gebruik door de afnemers van de op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR verstrekte fiscale informatie.[32] Alsdan wordt een doeltreffende voorziening geboden.

7. Evaluatie- of horizonbepaling[33]

Zoals uit dit hoofdstuk blijkt is het maken van een belangenafweging geen eenmalige exercitie. Dit betekent dat – als onderdeel van de belangenafweging vóóraf – de evaluatie

27 Dat staat nog los van het feit dat het verstrekken van fiscale gegevens (het verzamelen en controleren op actualiteitswaarde c.q. volledigheid) de nodige inspanningen vergt. Dit gaat ten koste van de capaciteitsinzet voor de eigen, fiscale werkzaamheden.

28 Hoofdstuk 7, par. 4.

29 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 1, par. 4.4.3 waar dit is omschreven als het vermogen van een betrokkene om in beginsel zelf te bepalen in hoeverre fiscale gegevens worden opgevraagd, gebruikt en verder bekendgemaakt, met het oog op een zelfbepaald leven.

30 Vergelijk: Aelen die bij de afweging tussen openbaarmaking en geheimhouding ingaat op o.a. concurrentiegevoelige informatie in samenhang met de potentiële effecten van openbaarmaking (Aelen 2014, blz. 457). Zie ook: Van Hout die opmerkt dat geheimhouding in een mediationovereenkomst de verplichtingen van art. 67, tweede of derde lid, AWR niet doorkruist. Waar echter ruimte is voor een belangenafweging speelt dit wel degelijk mee (Van Hout 2013, blz. 241-244).

31 Hoofdstuk 4, par. 5.

32 HvJ EU 6 oktober 2020 (B e.a./Luxemburg), ECLI:EU:C:2020:795, FED 2021/14.

33 Dergelijke bepalingen dwingen ertoe om op enig(e) toekomstig(e) moment(en) kritisch te kijken naar ingevoerde uitzondering, verleende ontheffing of de manier waarop in de praktijk daarmee wordt omgegaan. Het antwoord op de vraag of een evaluatie- dan wel horizonbepaling moet worden opgenomen kan per geval verschillen en valt buiten het bereik van dit onderzoek. Zie uitgebreider: Bulut & Veerman 2010.

al uitdrukkelijk aan de orde dient te komen.[34] Een evaluatie van de ingevoerde grondslag voor de uitwisseling van gegevens voor niet-fiscale doeleinden kan bijvoorbeeld inzicht geven in de effectiviteit van de bepaling, de doeltreffendheid en de doelmatigheid alsmede de onderdelen waarop de wettelijke bepaling mogelijk tekort schiet.[35] Op grond van een (periodieke) evaluatie kan de wetgever tot aanpassing of afschaffing van de regeling komen. Voorwaarde van een zinvolle evaluatie is vanzelfsprekend het bestaan van heldere, toetsbare doelen in het (voorafgaande) (wets)ontwerp.[36] Daarmee kan een al te vrijblijvende evaluatie, zoals de in Hoofdstuk 3 genoemde 'zachte' horizonbepaling van de ministeriële regeling worden voorkomen.[37]

8. Transparantie

Zoals hiervoor al is opgemerkt, moet het voor betrokkenen inzichtelijk worden gemaakt welke gegevens worden verwerkt en welke mogelijkheden er zijn om gegevens te verwijderen, te verbeteren of aan te passen.[38] Het op www.belastingdienst.nl gepubliceerde overzicht verwerkingen persoonsgegevens Belastingdienst (2019) is hiervoor een eerste stap in de goede richting.[39] Door het nastreven van transparantie en verantwoording worden de privacybeginselen toch zo optimaal mogelijk verwezenlijkt.[40] Transparantie ziet echter ook op het zichtbaar maken van de gemaakte belangenafweging.[41] In het wetgevingsproces

34 Bij eenmalige ontheffingen op grond van art. 67, derde lid, AWR ligt het wellicht minder voor de hand om dit uitgebreid te doen. Vergelijk: de rendementsmetingen in het VIV 1993 teneinde de effectiviteit van de gegevensuitwisseling te monitoren (par. 3.2. en 4.7 VIV 1993 en MvT (begroting 1993), Kamerstukken II 1992/93, 22 800 IXB, nr. 3 (bijlage 14), blz. 99).

35 Vergelijk: J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces, WFR 2010/1388, par. 7.

36 Vergelijk: J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces, WFR 2010/1388, par. 7. Zie ook: Boer die verwijst naar het beoordelingskader van de Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften waarin als zesde criterium het waarborgen van de evaluatie wordt genoemd. Vooraf moet duidelijk worden gemaakt wat, hoe en hoe vaak er geëvalueerd gaat worden (Boer 2013, par. 3.4).

37 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.5 over de uitgangspunten van de ministeriële regeling van art. 43c, Uitv. Reg. AWR 1994 die uiteindelijk hadden moeten leiden tot een beperkte opsomming.

38 Broeders stelt dat: "*De burger wordt steeds transparanter voor de overheid terwijl het voor de burger steeds ingewikkelder wordt om te achterhalen welke overheidsinstantie nu welke informatie over hem of haar heeft. De overheid wordt met andere woorden steeds ondoorzichtiger. Ook dat lijkt geen goed nieuws voor de geheimen van de burger in de informatiesamenleving*" (Broeders 2015, blz. 24-25). Vergelijk: de kritiek op het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden: "*Er wordt onder meer gesteld dat als iemand niet weet op welke lijstjes hij voorkomt, hij daartegen ook geen verweer kan voeren*" (Verslag, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 5, blz. 30).

39 Vergelijk: de kritiek van Van Hout die stelt dat met het verdwijnen van het VIV 1993 ook het totaaloverzicht is verdwenen (M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim? TFB 2015/6-4).

40 Nationale ombudsman, jaarverslag 2018, blz. 29. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 6, par. 4.4.

41 Vergelijk: Rechtbank Den Haag (civiele kamer) 5 februari 2020 (SyRI-wetgeving in strijd met EVRM), ECLI:NL:RBDHA:2020:865. De rechtbank oordeelt dat de wetgeving wat betreft de inzet van SyRI onvoldoende inzichtelijk en controleerbaar is waardoor geen sprake is van een redelijke verhouding tussen het maatschappelijke belang en de inbreuk op het privéleven. Zie ook: brief Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 23 april 2020 (kabinetsstandpunt SyRI-uitspraak), Kamerstukken II 2019/20, 17 050, nr. 593.

zal dit moeten blijken uit de parlementaire stukken.[42] Gribnau en Lubbers stellen dat een buitenstaander – iemand die niet direct bij het wetgevende proces is betrokken – de beslissing moet kunnen 'narekenen'.[43] De relevante feiten en omstandigheden, de alternatieven, de doorslaggevende gronden voor een beslissing of keuze voor een bepaalde regeling en de naar voren gebrachte argumenten moeten volgens hen voor deze buitenstaander inzichtelijk zijn. Onderdeel van het zichtbaar maken van de gemaakte afwegingen is ook het inzicht geven in het beperkt aantal verleende ontheffingen dat op grond van art. 67, derde lid, AWR wordt verleend.[44]

10.2.1.2 De verantwoordelijkheid van de Staatssecretaris

In Hoofdstuk 2 is stilgestaan bij het uitgangspunt dat – vanaf het moment dat een fiscale geheimhoudingsverplichting in de wet wordt opgenomen – het de verantwoordelijkheid van de Minister van Financiën is om zichtbare betrokkenheid te tonen teneinde het belang van de fiscale geheimhoudingsbepaling te behartigen.[45] Een fiscaal geheimhoudingsregime met een stelsel van limitatief omschreven uitzonderingen zoals in de Wft is dan ook niet nodig.[46] Uit de in dit hoofdstuk opgenomen voorbeelden blijkt dat deze zichtbare betrokkenheid soms te wensen over laat.

In Hoofdstuk 3 is beschreven dat sinds de wetswijziging per 1 januari 2008 het de verantwoordelijkheid van de Minister- c.q. de Staatssecretaris van Financiën is om de ministeriële regeling aan te passen of een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR te verlenen.[47] Met het oog op de zorgvuldigheid omvat dit ook de verplichting om (potentiële) afnemers van fiscale informatie te melden welke fiscale informatie eventueel beschikbaar is en deze gegevens te duiden.[48] Zoals hiervoor al is opgemerkt gaat het buiten het bereik van dit onderzoek om een uitputtend overzicht te geven van alle uitzonderingen en ontheffingen. Uit de hieronder opgenomen voorbeelden blijkt echter dat soms de nodige vraagtekens kunnen worden gezet bij de zorgvuldigheid van de gemaakte belangenafweging en genoemde zichtbare betrokkenheid.

---

42 Hierbij kan worden gedacht aan de memorie van toelichting, 'Privacy Impact Assessments' of uitvoeringstoetsen. De summiere toelichting op de gegevensuitwisseling binnen de Dienst NEa is bijvoorbeeld absoluut onvoldoende (art. 71g, vierde lid, Wbm (Wetsvoorstel minimum CO_2-prijs elektriciteitsopwekking), Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 2 en MvT, Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 3, blz. 22). In vergelijkbare zin: de toelichting op art. 71r, vierde lid, Wbm, (MvT (Wet CO_2-heffing industrie), Kamerstukken II 2020/21, 35 575, nr. 3, blz. 52).

43 J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces, WFR 2010/1388, par. 3. Vergelijk: de door Pauwels beschreven beperkte rationaliteit bij de afweging van beginselen; het afwegingsresultaat is geenszins irrationeel of willekeurig, maar niet altijd is objectief aan te tonen dat het resultaat ook anders had kunnen zijn (Hoofdstuk 1, par. 4.3).

44 Het (geanonimiseerd) publiceren van ontheffingen of samenvattingen daarvan is geen doel op zich. Het heeft slechts tot doel om inzage te geven in de gemaakte afwegingen.

45 Hoofdstuk 2, par. 4.3 en par. 7 inzake de Kieswet 1850.

46 Hoofdstuk 5, par. 3.10.

47 Hoofdstuk 3, par. 6.4.4.

48 In par. 2.3.3 wordt ingegaan op de steeds gedeeltelijk verschillende datasets die worden verstrekt ten behoeve van integriteitsonderzoeken.

1. Integriteitstoetsing woningcorporaties/Basisregistratie Kadaster

In art. 43c, eerste lid, onderdeel aa, Uitv. Reg. AWR 1994 is de gegevensverstrekking aan de Minister voor Wonen en Rijksdienst en het Centraal Fonds voor de Volkshuisvesting geregeld. In 2012 werd de bestaande gegevensvertrekking met terugwerkende kracht uitgebreid met o.a. vastgoedtransactiegegevens en inkomensgegevens van leden van de raad van bestuur en de medewerkers van woningcorporaties in het kader van integriteitstoetsing.[49] Het is onduidelijk wat de aanleiding voor deze wijziging is geweest; gezien het uitgangspunt om structurele of voorziene gegevensverstrekkingen zo veel mogelijk wettelijk te regelen zou immers zicht moeten zijn geweest op een wettelijke regeling.[50] Uit de toelichting blijkt ook niet waarom de beoogde afnemers geen gebruik zouden kunnen maken van de authentieke gegevens uit de Basisregistratie Kadaster.[51] Het gebruik van deze authentieke gegevens is immers in art. 7k Kadasterwet verplicht voorgeschreven.[52] Evenmin wordt uit de toelichting duidelijk wat met de term 'vastgoedtransactiegegevens' wordt bedoeld.[53] Ook al zou de Belastingdienst beschikken over relevante vastgoedtransactiegegevens ten behoeve van integriteitstoetsingen bij woningcorporaties, neemt dit niet weg dat de afnemers op grond van de hoofdregel verplicht gebruik dienen te maken van de Basisregistratie Kadaster.[54] De Staatssecretaris van Financiën heeft niet gemotiveerd waarom van de hoofdregel zou afgeweken moeten worden.[55] Ingeval er géén reden (meer) is om de authentieke gegevens uit de Basisregistratie Kadaster niet te gebruiken heeft de Belastingdienst geen bevoegdheid om die gegevens te leveren.[56] De gebrekkige onderbouwing roept de vraag op of de fiscale geheimhouding bij gegevensleveringen wel is gewaarborgd.[57]

---

49 Het betrof destijds nog art. 43c, eerste lid, onderdeel ab, Uitv. Reg. AWR 1994 (besluit Staatssecretaris van Financiën van 26 juni 2012 (wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen en enkele andere uitvoeringsregelingen), Stcrt. 2012, 12776).

50 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.5. Zie ook: par. 2.3.5 hierna.

51 Hoofdstuk 1a Kadasterwet (Wet van 5 maart 2007, houdende wijziging van de Kadasterwet, de Organisatiewet Kadaster en enige andere wetten in verband met de aanwijzing van de kadastrale registratie, de kadastrale kaart en het geografisch bestand als basisregistraties en enkele andere wijzigingen (Wet basisregistraties kadaster en topografie), Kamerstukken II 2005/06, 30 544, Stb. 2007, 105). De mogelijkheid om bij AMvB (art. XXI, Stb. 2007, 105) een uitzondering te maken op het verplicht gebruik van authentieke gegevens uit de Basisregistratie Kadaster door andere bestuursorganen is geen gebruik gemaakt. Vergelijk: par. 2.2 hierna waar wordt ingegaan op het twijfelachtig voornemen in het Wetsvoorstel gegevensuitwisseling door samenwerkingsverbanden om kadastergegevens te leveren aan iCOV (MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 3, blz. 26).

52 Dit is vergelijkbaar met het verplichte gebruik van de BRI (art. 21g AWR). Onduidelijk is of een van de uitzonderingen van art. 7k, tweede lid, Kadasterwet van toepassing is.

53 Er zijn veel authentieke gegevens opgenomen in de Basisregistratie Kadaster (zie: https://www.stelselcatalogus.nl/registraties/BRK (online, geraadpleegd op 27 april 2020)). Daarnaast wordt in de toelichting afgeweken van de tekst van de regeling waardoor verwarring ontstaat; in de toelichting wordt de term '(vastgoed)transactiegegevens' [met haakjes] gebruikt waardoor onduidelijk is of een ruimere werking wordt beoogd dan de tekst van de regeling – 'vastgoedtransactiegegevens' [zonder haakjes] – doet vermoeden.

54 De Belastingdienst kan niet instaan voor de juistheid, volledigheid en actualiteit van door te leveren kadastergegevens (datakwaliteit). Vergelijk: Hoofdstuk 7, par. 4.1.2.

55 Bij de wijziging van de ministeriële regeling heeft de Staatssecretaris van Financiën de taak om het belang van art. 67 AWR te bewaken. Voorgenomen inbreuken op de fiscale geheimhoudingsplicht dienen zorgvuldig te worden gemotiveerd.

56 De ministeriële regeling is weliswaar het 'toegangspoortje', maar het verstrekken van gegevens zou dan niet overeenstemming zijn met de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit (vergelijk: MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 19).

57 Die vraag wordt versterkt door de wijzigingen die zich sindsdien hebben voorgedaan (vide: par. 2.3.5 hierna).

2. Inkomensafhankelijke huurverhoging

In voorgaande hoofdstukken is al enkele malen stilgestaan bij het verstrekken van inkomensgegevens aan verhuurders ten behoeve van de inkomensafhankelijke huurverhoging.[58] In zijn uitspraak van 3 februari 2016 oordeelde de ABRvS dat de inspecteur zijn geheimhouding had geschonden door inkomensgegevens van huurders te verstrekken aan verhuurders.[59] De ABRvS oordeelde dat weliswaar uitdrukkelijk was bepaald dat voor de verhuurder een verklaring met inkomensgegevens van een huurder noodzakelijk was, maar dat voor de inspecteur geen wettelijke verplichting bestond om deze verklaring te verstrekken.[60] In het licht van de achtergrond van de fiscale geheimhoudingsplicht was de ABRvS van oordeel dat een zodanige verplichting uitdrukkelijk en duidelijk in een wettelijk voorschrift moest zijn neergelegd en dat het niet toelaatbaar was dat een dergelijke verplichting uitsluitend werd afgeleid uit de totstandkomingsgeschiedenis van of de samenhang tussen wettelijke bepalingen of wordt verondersteld omwille van de effectiviteit van een wettelijke regeling.[61] Het verweer van de Staatssecretaris van Financiën dat de bepalingen in onderlinge samenhang dienden te worden bezien – uit de parlementaire behandeling bleek dat de verplichting tot het verstrekken van inkomensgegevens van huurders werd beoogd en dat de in 2013 aangenomen wetten tegen 'scheefwonen' anders betekenisloos zouden zijn – werd door de ABRvS niet gevolgd.[62] De onderlinge samenhang was in 1936 bij het wetsvoorstel over het kosteloos procederen in burgerlijke zaken door min- en onvermogenden, waarbij de rechter ter verificatie inkomensgegevens kon opvragen bij de administratie der belastingen, juist wel doorslaggevend:[63]

> *De Regeering antwoordde, dat de plicht tot het verstrekken van gegevens in algemeenen zin inderdaad zal bestaan. Anders zou het voorschrift geen beteekenis hebben (…). Het schijnt niet noodig, met zooveel woorden in de wet neer te schrijven, dat de belastingadministratie onder zekere voorwaarden tot antwoorden verplicht is; de bedoeling van het artikel is immers volkomen duidelijk.*

Vooruitlopend op de uitspraak van de ABRvS werd eind 2015 al een wetsvoorstel ingediend waarin de Belastingdienst wel een expliciete verplichting werd opgelegd om een inkomensverklaring te verstrekken.[64] In de memorie van toelichting werd gesuggereerd dat het slechts zou gaan om een redactionele wijziging waarbij geen inhoudelijke wijziging werd beoogd.[65]

---

58 Hoofdstuk 3, par. 3.5 en par. 6.4.3 alsmede Hoofdstuk 4, par. 2.3 en par. 3.2.

59 ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87. Zie ook: ABRvS 6 april 2016, ECLI:NL:RVS:2016:911.

60 ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87, r.o. 3.2.

61 ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87, r.o. 3.3.

62 ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87, r.o. 3.

63 Verslag, Kamerstukken II 1935/36, 46, nr. 3, blz. 11 en Wet van 1 augustus 1936, tot herziening der voorschriften nopens de toelating om kosteloos te procedeeren, Kamerstukken II 1935/36, 46, Stb. 1936, 204. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1932/33, 146.

64 Wet van 30 maart 2016 tot wijziging van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek en de Uitvoeringswet huurprijzen woonruimte (gegevensverstrekking Belastingdienst), Kamerstukken II 2015/16, 33 374, Stb. 2016, 124. In de uitspraak ABRvS 3 oktober 2018, ECLI:NL:RVS:2018:3215 werd geoordeeld dat deze grondslag wél afdoende was.

65 MvT, Kamerstukken II 2015/16, 34 374, nr. 3, blz. 1-2. Zie ook: MvA, Kamerstukken I 2015/16, 34 374, nr. C, blz. 3.

3. De 'kan'-bepaling uit de WMO 2015

Een ander voorbeeld is de 'kan'-bepaling van art. 5.2.3 WMO 2015.[66] Deze 'kan'-bepaling was nieuw en kwam niet in de WMO (2007) voor.[67] Het had hier op de weg van de Staatssecretaris van Financiën gelegen om zijn ambtgenoot van Volksgezondheid, Welzijn en Sport te informeren over de fiscale geheimhoudingsbepaling teneinde te voorkomen dat een zinledige bepaling zou worden opgenomen.[68] Hiermee vergelijkbaar is de hierna in paragraaf 2.3.2 te behandelen wijziging van de Tabaks- en rookwarenwet per 1 januari 2015.

10.2.2 Voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking

Een grondslag voor gegevensverstrekking is slechts het 'toegangspoortje'. Voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van fiscale gegevens dient – ongeacht of het gaat om een wettelijk voorschrift, de ministeriële regeling of een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR – nog steeds (ten minste marginaal) te worden getoetst of de voorgenomen verstrekking voldoet aan alle overige voorwaarden.[69] De opmerking van de Staatssecretaris van Financiën bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 dat terughoudendheid niet aan de orde zou zijn ingeval een wettelijke verplichting tot gegevensverstrekking bestaat, is in dat licht mijns inziens ongelukkig geformuleerd.[70] Een wettelijk voorschrift dat de inspecteur zou verplichten om 'gegevens die van belang kunnen zijn voor de aan de afnemer opgedragen taak' te verstrekken kan bijvoorbeeld (gedeeltelijk) worden tenietgedaan door doelbindingsrestricties;[71] zo is in veel belastingverdragen het gebruik van de ontvangen fiscale gegevens beperkt tot belastingheffing en fiscaal boete- en strafrecht, waardoor het doorleveren voor niet-fiscaal gebruik niet mogelijk is. Twijfel over de veiligheid van gegevens na een datalek was juist reden om informatieverstrekking aan Bulgarije op te schorten.[72]

---

66 Art. 4.2.3 Voorstel van wet, Kamerstukken II 2013/14, 33 841, nr. 2. De 'kan'-bepalingen – waaronder art. 5.2.3 WMO 2015 – zijn behandeld in Hoofdstuk 4, par. 5.1.

67 Wet van 29 juni 2006, houdende nieuwe regels betreffende maatschappelijke ondersteuning (Wet maatschappelijke ondersteuning 2007), Kamerstukken II 2004/2005, 30 131, Stb. 2006, 351. Art. 23 WMO (2007) luidde: "*De rijksbelastingdienst verstrekt: (…)*".

68 Uit de parlementaire geschiedenis kan niet worden afgeleid dat dit is gebeurd.

69 Hierbij kan worden gedacht aan o.a.: doelbinding, proportionaliteit, dataminimalisatie, databeveiliging en subsidiariteit. Vergelijk: Hoofdstuk 6, par. 2.4 waarin is opgemerkt dat de inspecteur vanzelfsprekend geen verplichting heeft gegevens waarover hij niet beschikt voor dit doel op te vragen (de Belastingdienst als doorgeefluik). Zie ook: MvT, Kamerstukken II 2005/06 30 322, nr. 3, blz. 19 waar met betrekking tot de ministeriële regeling wordt opgemerkt dat: "*De gegevensverstrekking moet in overeenstemming zijn met de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit*". Vergelijk: Rechtbank Midden-Nederland 4 mei 2021 (SVB/Toeslagen), ECLI:NL:RBMNE:2021:1865, r.o. 27-31 over de onrechtmatige inbreuk op de privacy bij het jarenlang bewust verstrekken van – voor het overgrote deel – niet-relevante informatie.

70 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 28. Dat de wetgever al heeft beslist dat het gewenst is dat een bestuursorgaan informatie ontvangt voor de uitoefening van een bepaalde taak neemt niet weg dat de inspecteur de voorgenomen verstrekking van fiscale gegevens zorgvuldig dient te beoordelen. Zie bijvoorbeeld: par. 3.6 van het document 'Leveringsverzoek Gegevens' dat onderdeel uitmaakt van het Autoriteit woningcorporaties-convenant (2019) waarin deze verplichting concreet is uitgewerkt. Vergelijk: de wettelijke verplichting tot gegevensverstrekking tenzij zwaarwegende belangen zich daartegen van art. 1.5 Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2.

71 O.a.: de in art. 11 KNB-convenant (2019) opgenomen gebruiksrestrictie.

72 Brief Staatssecretaris van Financiën van 18 december 2019, Kamerstukken II 2019/20, 32 761, nr. 156 en brief Staatssecretaris van Financiën van 20 februari 2020, Kamerstukken II 2019/20,

In nationaal verband kan worden gedacht aan het verstrekken van openbaar bekende gegevens. In Hoofdstuk 8 werd al opgemerkt dat ook openbaar bekende gegevens waarover de inspecteur beschikt zijn aan te merken als object van de fiscale geheimhouding.[73] Het ligt dan voor de hand dat niet de Belastingdienst deze informatie aan de afnemer verstrekt, maar dat de afnemer – met inachtneming van zijn eigen bevoegdheden en verantwoordelijkheden – diezelfde openbare bronnen raadpleegt.[74] Een ander voorbeeld zijn de authentieke gegevens uit andere basisregistraties.[75] Bestuursorganen zijn in principe verplicht deze authentieke gegevens uit de basisregistraties te gebruiken. Deze authentieke gegevens – behoudens uit de BRI – mogen niet aan de inspecteur worden gevraagd.[76] Het is dan ook twijfelachtig of de voorgenomen levering van kadastergegevens door de Belastingdienst aan iCOV, zoals opgenomen in het Wetsvoorstel gegevensuitwisseling door samenwerkingsverbanden, mogelijk is.[77] Het lijkt mij logischer om die verantwoordelijkheid bij de juiste partij neer te leggen en het Kadaster in dit samenwerkingsverband te laten participeren.[78]

Inbreuken op de fiscale geheimhoudingsbepaling kunnen in theorie, door middel van een wettelijk voorschrift of een ontheffing, sluitend zijn geregeld. Zoals Kamerlid Bahlmann bij de parlementaire behandeling van de Wet VB 1892 in de Tweede Kamer al eens verzuchtte: "*papier is geduldig*".[79] Uiteindelijk staat of valt het met de daadwerkelijke uitvoering.[80] In

31 066, nr. 606. De belangrijkste voorwaarde voor de uitwisseling van inlichtingen is de garantie van de ontvangende staat dat de gegevens worden geheimgehouden (Schenk-Geers 2007, blz. 446). Het ontbreken in art. 67 AWR van een bepaling zoals bijvoorbeeld opgenomen in art. 1:90, eerste lid, onderdeel d, Wft is derhalve niet onoverkomelijk.

73 Hoofdstuk 8, par. 3.2.

74 De inspecteur heeft informatie uit openbare bron op enig moment geraadpleegd ten behoeve van uitvoering van de belastingwet. De inspecteur kan niet instaan voor de juistheid, volledigheid en actualiteit van de destijds verkregen informatie.

75 Zie uitgebreider: basisregistraties en stelselafspraken, https://www.digitaleoverheid.nl/overzicht-van-alle-onderwerpen/basisregistraties-en-afsprakenstelsels/ (online, geraadpleegd op 2 mei 2020).

76 De Belastingdienst beheert de BRI. Vergelijk: o.a. art. 30 Handelsregisterwet. In het overgangsrecht werd bepaald dat tot 1 januari 2021 alleen het Centraal Bureau voor de Statistiek verplicht gebruik diende te maken van authentieke gegevens uit de Basisregistratie Handelsregister (art. 59 Handelsregisterwet en de aanwijzing verplicht gebruikt Basisregistratie Handelsregister (2014)).

77 "*De fiscale data behelzen niet alleen de data van de Belastingdienst, maar ook de data van derden waarvan de Belastingdienst voor haar taken gebruik mag maken en die meegeleverd worden via de Belastingdienst. Een voorbeeld hiervan zijn de data van het Kadaster*" (MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 3, blz. 26). Zie ook voor het verplichte gebruik van authentieke gegevens (art. 7k Kadasterwet): par. 2.1.2 hiervoor.

78 In het kader van dit onderzoek is niet onderzocht of de Belastingdienst op grond van het huidige samenwerkingsverband (iCOV-convenant (2018)) kadastergegevens verstrekt en wat hiervan alsdan de (wettelijke) grondslag zou zijn. Het Kadaster is thans niet aangemerkt als convenantpartner.

79 Kamerlid B.M. Bahlmann, Handelingen II 1892/93, blz. 1257. Vergelijk: de kritiek van de AP op het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden: "*Als gevolg van het karakter van een inhoudelijk neutrale kaderwet hangt de vraag of de in het eerdere advies geschetste risico's inzake uitholling van rechtstatelijke waarborgen zich ook daadwerkelijk zullen verwezenlijken, vrijwel volledig af van de inhoud van de amvb's. De AP stelt dat de materiële en temporele reikwijdte vrijwel onbegrensd is*" (MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 3, blz. 42). Zie ook: brief AP van 20 februari 2019 (aanvullend advies Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden), Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 3 (bijlage).

80 Vergelijk: ondanks het uitgangspunt van gegevensverstrekking bevat het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden verschillende elementen waaruit blijkt dat de deelnemers een hoge mate van autonomie behouden (MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 477, nr. 3, blz. 11).

de praktijk zal bijvoorbeeld concreet invulling moeten worden gegeven aan de beperking "*de gegevensverstrekking vindt niet plaats indien de persoonlijke levenssfeer van de betrokkene daardoor onevenredig wordt geschaad*".[81] Zoals de inspecteur dient te toetsen of een voorgenomen verstrekking voldoet aan alle voorwaarden heeft een afnemer van fiscale informatie de verantwoordelijkheid om niet meer gegevens te vragen dan noodzakelijk is en zorgvuldig om te gaan met de ontvangen fiscale informatie. Het is dan ook een gezamenlijke verantwoordelijkheid. In de geheimhoudingsbepaling van de Wet Suwi is vastgelegd dat degene die de gegevens verstrekt dient na te gaan of de afnemer redelijkerwijs bevoegd is die gegevens te verkrijgen.[82] Een dergelijke bepaling oogt weliswaar sympathiek, maar vloeit al automatisch voort uit de eigen verantwoordelijkheid van de inspecteur.

10.2.2.1 Dataminimalisatie en -kwaliteit

In de gevallen waar een open of vage norm is geformuleerd, bestaat een gezamenlijke verantwoordelijkheid om aan die norm invulling te geven.[83] Het is aan de afnemer van fiscale informatie om het verzoek te concretiseren en het is de taak van de inspecteur om dit (ten minste marginaal) te toetsen.[84] Hier heeft de inspecteur ook een (beperkte) voorlichtende rol om de fiscale gegevens zo nodig te duiden en er voor te zorgen dat uitsluitend relevante gegevens worden verstrekt.[85] Zou bestuursorgaan A bijvoorbeeld honderdvijftig ondernemingen in een bepaalde branche willen onderzoeken, dan zal het opvragen van alle beschikbare informatie over alle ondernemingen met een bepaalde branchecode (dertigduizend posten) niet erg realistisch zijn.[86] Het desalniettemin volledig tegemoetkomen aan een dergelijke, buitenproportionele uitvraag van fiscale gegevens leidt, ondanks een wettelijke grondslag, tot een schending van de geheimhouding.[87] Het verzoek van bestuursorgaan A om levering van een beperkte dataset van bijvoorbeeld driehonderd posten teneinde een goede risicoselectie te kunnen maken, gevolgd door een uitgebreidere dataset ten behoeve van de ondernemingen die daadwerkelijk in onderzoek worden genomen, zal proportioneler zijn en waarschijnlijk veel minder problemen opleveren. Hiermee vergelijkbaar is de in Hoofdstuk 8 beschreven werkwijze bij het tegengaan van

81 O.a.: art. 29a, vierde lid, Arbeidsomstandighedenwet, art. 8:7, vierde lid, Arbeidstijdenwet, art. 14a, vierde lid, Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs, art. 5, zevende lid en art. 16, vierde lid, Wet arbeid vreemdelingen en art. 18p, vierde lid, Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag.

82 Art. 74, derde lid, Wet Suwi luidt: "*degene die op grond van de artikelen (…) gegevens verstrekt dient na te gaan of degene aan wie de gegevens worden verstrekt redelijkerwijs bevoegd is te achten om die gegevens te verkrijgen*" (zie ook: Hoofdstuk 5, par. 3.5). Een gelijkluidende bepaling is opgenomen in art. 65, vierde lid, Participatiewet.

83 Vage normen zijn veelal geformuleerd als: "*gegevens die van belang kunnen zijn voor de aan [de afnemer] opgedragen taak*".

84 Daar waar geen voorafgaand verzoek vereist is – zoals de spontane informatieverplichting van art. 54, zesde lid, Wet Suwi, art. 64, veertiende lid, Participatiewet of art. 43c, tweede lid, Uitv. Reg. AWR 1994 – zal de verantwoordelijkheid volledig op de schouders van de inspecteur rusten.

85 Verzoekt een afnemer – ter invulling van een open of vage norm – om een overzicht van opgelegde vergrijpboeten op grond van art. 67d, art. 67e en art. 67f AWR, dan zou een inspecteur bijvoorbeeld kunnen wijzen op andere vergrijpboeten zoals bijvoorbeeld art. 10a en 67cc AWR of de fiscale strafbeschikking van art. 76 AWR en vragen of de beperkte uitvraag een bewuste keuze is geweest.

86 De 'rupsje nooitgenoeg'-methode. Vergelijk: Rechtbank Midden-Nederland 4 mei 2021 (SVB/Toeslagen), ECLI:NL:RBMNE:2021:1865, r.o. 27-31.

87 Vergelijk: Hoofdstuk 9, par. 6.

mogelijk ontoelaatbaar gedrag van (externe) accountants, accountantsorganisaties en/of (mede)beleidsbepalers.[88] Op grond van de gesloten convenanten wordt in eerste instantie een geanonimiseerde casus voorgelegd en pas als de convenantpartner het voornemen heeft om een nader onderzoek in te stellen wordt ongeanonimiseerde informatie verstrekt.[89]

10.2.2.2 De ruling met Starbucks

In Hoofdstuk 8 is ingegaan op het inlichtingenrecht van art. 68 GW waarbij voorafgaand aan daadwerkelijke verstrekking van fiscale gegevens een belangenafweging dient te worden gemaakt.[90] Dat dit geen sinecure is, blijkt wel uit de gevraagde inzage in de ruling met Starbucks.[91] Met betrekking tot inzage in rulings in het algemeen schrijft de Staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 2 februari 2015:[92]

> *Het parlementaire recht op informatie is een belangrijke pijler in ons democratisch stelsel. Daarbij kan spanning optreden tussen het recht op informatie en de fiscale geheimhoudingsplicht (…). In het geval uw verzoek dergelijke informatie betreft, moeten de belangen worden afgewogen; enerzijds het democratisch belang van informatie voor het parlement, anderzijds het belang van het vertrouwelijk behandelen van gegevens van de belastingplichtige.*

De Staatssecretaris vervolgt dat het noodzakelijk kan zijn om de Tweede Kamer vertrouwelijk inzage te geven in de relevante gegevens rond een specifieke belastingplichtige, maar dat hij geen reden ziet om zonder specifieke aanleiding inzage te geven in rulings. Dit zou het vertrouwen in de Belastingdienst en in Nederland als vestigingsland schaden. Exact een week later, op 9 februari 2015, schrijft de Staatssecretaris van Financiën over de ruling met Starbucks:[93]

> *Zoals ik schreef in mijn brief van 2 februari 2015 kan het in bijzondere gevallen, waarin een cruciaal politiek oordeel zich toespitst op één specifiek geval, wenselijk zijn uw Kamer vertrouwelijk inzage te geven in een ruling. In beginsel beschouw ik Starbucks niet als zo'n geval. Immers, dit geval wordt door de Europese Commissie onderzocht en beoordeeld. De uitkomst van die beoordeling kan uw Kamer vervolgens betrekken bij haar controlerende taak.*

Bij de door de Staatssecretaris van Financiën zorgvuldig gemaakte belangenafweging tussen het recht op informatie en de fiscale geheimhoudingsplicht prevaleert in onderhavig geval derhalve de fiscale geheimhoudingsplicht. Het is dan ook zeer opmerkelijk dat de Staatssecretaris van Financiën, in weerwil van de gemaakte belangenafweging, toch

88 Hoofdstuk 8, par. 5.6.
89 Het AFM-convenant (2012), het BFT-convenant (2012) en het NBA-convenant (2012). Voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van ongeanonimiseerde, fiscale gegevens dient een ontheffing ex art. 67, derde lid, AWR te zijn verkregen. Vergelijk: het voorgestelde stoplichtsysteem ten behoeve van de informatieverstrekking aan notarissen (Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 3322, antwoord op vragen 6-7).
90 Hoofdstuk 8, par. 5.2.
91 Aanleiding hiervoor was de openingsbeschikking Europese Commissie van 11 juni 2014, nr. C(2014) 3626 final, V-N 2014/59.7.
92 Brief Staatssecretaris van Financiën van 2 februari 2015, Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 228, blz. 1.
93 Brief Staatssecretaris van Financiën van 9 februari 2015, Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 229.

besluit de leden van de vaste commissie voor Financiën in een besloten en vertrouwelijke technische briefing te informeren met als argumentatie:[94]

> *Echter, over deze specifieke casus is inmiddels zoveel openbaar gemaakt, dat pragmatisme het hier voor mij wint van principes.*

Zoals in Hoofdstuk 8 al werd opgemerkt, is het voor de fiscale geheimhouding irrelevant of gegevens reeds openbaar zijn.[95] Ook een pragmatische instelling zet de geheimhouding niet opzij. In het ene scenario is het standpunt van de Staatssecretaris van Financiën bijzonder ongelukkig geformuleerd en heeft hij bedoeld te schrijven dat de al bestaande openbaarheid tot gevolg heeft dat de inbreuk op de privacy van Starbucks beperkt is, waardoor de belangenafweging in dit specifieke geval uitvalt ten gunste van de Kamerleden. In het andere scenario schendt hij de fiscale geheimhoudingsplicht. De Staatssecretaris van Financiën heeft immers een zorgvuldige afweging gemaakt waarbij de fiscale geheimhoudingsplicht prevaleert om vervolgens bewust – op basis van een oneigenlijk argument – toch informatie te verstrekken. De reactie Vakstudie Nieuws stelt in ieder geval terecht vast dat de Staatssecretaris van Financiën behoorlijk ver gaat en hij zich mogelijk op glad ijs begeeft.[96] Bij een vergelijkbaar verzoek inzake de ruling van Ikea maakte de Staatssecretaris van Financiën een andere afweging.[97]

Het delen met de Tweede Kamer van een samenvatting van het (destijds nog niet gepubliceerde) besluit van de Europese Commissie – dat bij Starbucks sprake zou zijn van staatssteun – is eveneens discutabel;[98] met gebruikmaking van ontheffingsbevoegdheid van art. 67, derde lid, AWR werd deze samenvatting gedeeld.[99] Als argument werd aangedragen dat sprake was van een zeer principiële, uitzonderlijke zaak waarover al erg veel in de openbaarheid was gekomen en het besluit ook door de Europese Commissie openbaar zou worden gemaakt. De grondslag voor het verstrekken van informatie aan de Tweede Kamer is echter art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR jo. art. 68 GW. Hierdoor wordt niet meer toegekomen aan art. 67, derde lid, AWR.[100] In voornoemde brief van 2 februari 2015 merkt de Staatssecretaris van Financiën nota bene zelf op dat géén beroep hoeft te worden gedaan op art. 67, derde lid, AWR omdat art. 68 GW zijn eigen juridisch kader kent waaraan moet

94 Brief Staatssecretaris van Financiën van 9 februari 2015, Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 229.
95 Hoofdstuk 8, par. 3.
96 Aantekening redactie Vakstudie Nieuws bij brief Staatssecretaris van Financiën van 9 februari 2015, Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 229, V-N 2015/12.3.
97 Brief Staatssecretaris van Financiën van 2 maart 2016 (rulings Inter IKEA Systems B.V.), Kamerstukken II 2015/16, 31 066, nr. 258. Pas nadat de Europese Commissie eind 2017 een formeel onderzoek was gestart (brief Staatssecretaris van Financiën van 18 december 2017, Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 183) werden de leden van de vaste commissie voor Financiën in een besloten en vertrouwelijke technische briefing alsnog geïnformeerd (brief Staatssecretaris van Financiën van 6 februari 2018, Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 186).
98 Persbericht Europese Commissie van 21 oktober 2015, IP/15/5880, V-N 2015/55.4 en het nadien gepubliceerde besluit Europese Commissie van 21 oktober 2015, C(2015) 7143, V-N 2016/42.3. Uiteindelijk werd geoordeeld dat geen sprake was van staatssteun (Gerecht EU van 24 september 2019 (Starbucks), ECLI:EU:T:2019:669, V-N 2019/49.11).
99 Brief Minister en Staatssecretaris van Financiën van 27 november 2015, Kamerstukken II 2015/16, 25 087, nr. 113, blz. 3 en Verslag, Kamerstukken II 2015/16, 25 087, nr. 114, blz. 6 en blz. 27.
100 Art. 67, derde lid, AWR spreekt over: "*In andere gevallen dan bedoeld in het tweede lid (…)*". Zie uitgebreider: Appendix A.

worden getoetst.[101] Hierbij dient nog te worden opgemerkt dat een politieke overweging (het tegemoetkomen van ongeduldige Kamerleden) waarschijnlijk evenmin een valide argument is om een ontheffing te verlenen.[102]

10.2.3 De noodzakelijke evaluatie achteraf

Hoewel het een open deur is, wordt het hier nog maar eens herhaald: (periodieke) evaluatie is een onderdeel van het proces van wetgeving.[103] In de nota Zicht op wetgeving (1991) wordt in dat kader opgemerkt dat bij het ontwerpen van een wet de wetgever zich steeds rekenschap moet geven van de wijze waarop evaluatie van de voorgenomen regeling zal plaatsvinden.[104] Ook in de nota Vertrouwen in wetgeving (2008) wordt nog maar eens herhaald dat systematische wetsevaluatie een normaal onderdeel van het wetgevingsproces behoort te zijn.[105] Dat is het evenwel nog niet.[106] In Hoofdstuk 1 werd al verwezen naar Geppaart die betoogde dat naarmate een belastingwet langer geldt, slijtageverschijnselen kunnen optreden of haar overtuigingswaarde kan afnemen.[107] Dit heeft ook te gelden voor de uitzonderingen op de fiscale geheimhoudingsplicht. Bij de invoering van bepalingen die de uitwisseling van fiscale gegevens mogelijk maken, blijft het belang van de fiscale geheimhoudingsbepaling mijns inziens (te) vaak onderbelicht. Een terugkoppeling kan een relevante bijdrage leveren aan de kwaliteit van wet- en regelgeving waarin een inbreuk is gemaakt op de fiscale geheimhoudingsplicht.[108] Een (periodieke) evaluatie kan bijvoorbeeld antwoord geven op de vraag of met het verstrekken van de fiscale gegevens het beoogde effect op een doelmatige wijze is bereikt, de bepaling moet worden aangepast of zelfs

101 Brief Staatssecretaris van Financiën van 2 februari 2015, Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 228, blz. 1 (voetnoot nr. 2).

102 Op voorhand was duidelijk dat de Europese Commissie het besluit nog openbaar zou maken nadat vertrouwelijke gegevens waren verwijderd. Dat zou juist een argument moeten zijn om (vooruitlopend daarop) een andere afweging te maken.

103 Vergelijk: het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden bevat een evaluatiebepaling (art. 5.1 Voorstel van wet, Kamerstukken II 2019/20, 35 477, nr. 2). Het zou wenselijk zijn om, juist gezien de impact van het wetsvoorstel, dit niet éénmalig maar periodiek te beoordelen. Vergelijk: de jaarlijkse terugkoppeling van de resultaten ten behoeve van het jaarverslag van het samenwerkingsverband (art. 1.7, vierde lid, jo. art. 1.12 Voorstel van wet, Kamerstukken II 2019/20 35 477, nr. 2).

104 Nota Zicht op wetgeving (1991), blz. 9.

105 Nota Vertrouwen in wetgeving (2008), blz. 3. Vergelijk: de motie waarin werd opgeroepen om de effectiviteit van fiscaal instrumentalisme periodiek te monitoren, te evalueren en de werkingsduur van nieuwe belastinguitgaven te koppelen aan een horizonbepaling (motie Essers en Bröcker c.s. (terugdringen van fiscaal instrumentalisme), Kamerstukken I 2013/14, 33 752, nr. L) en de 'operatie inzicht in kwaliteit' waar evaluatie een belangrijke plaats inneemt (brief Minister van Financiën van 30 september 2019 (voortgangsrapportage Operatie Inzicht in Kwaliteit), Kamerstukken II 2019/20, 31 865, nr. 156.

106 Vide: het Wetsvoorstel Vliegbelasting waar pas bij amendement een evaluatiebepaling werd opgenomen (Amendement Lodders, Kamerstukken II 2019/20, 35 205, nr. 9 en Handelingen II 2019/20, nr. 66, item 19). Vergelijk: de evaluatiebepaling van art IV Wetsvoorstel minimum CO_2-prijs elektriciteitsopwekking, Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 2 en de conclusies uit de evaluatiedoorlichting fiscale regelingen (brief Staatssecretaris van Financiën van 23 juni 2020, Kamerstukken II 2019/20, 35 300, nr.79 en bijlage).

107 Hoofdstuk 1, par. 1.2.

108 Vergelijk: R.L.G. van den Heuvel, Rechterlijke terugkoppeling in het belang van duidelijke fiscale wetgeving, FED 2020/56.

kan worden afgeschaft.[109] Voor internationale uitwisseling van fiscale gegevens is dat niet anders.[110] Met een (periodieke) evaluatie kan worden voorkomen dat ongebruikte, achterhaalde of zelfs foute uitwisselingsbepalingen blijven bestaan, hetgeen de duidelijkheid en de kwaliteit van wet- en regelgeving verhoogt.[111] Het gaat buiten het bereik van dit onderzoek om alle uitzonderingen en ontheffingen uitputtend te evalueren. De hierna opgenomen voorbeelden illustreren slechts de noodzaak van een (periodieke) evaluatie.

10.2.3.1 De Basisregistratie inkomen (BRI)

Op 1 januari 2009 is de BRI ingevoerd.[112] De aanleiding hiervoor is de één overheid-gedachte; burgers moeten gegevens die al bij de overheid bekend zijn niet telkens opnieuw verstrekken.[113] Het stelsel van samenhangende basisregistraties leidt – blijkens de memorie van toelichting – op den duur tot verbetering van de dienstverlening door de overheid tegen lagere uitvoeringskosten, tot vermindering van de administratieve lastendruk voor burgers en bedrijven alsmede tot verbetering van de handhaving.[114] De BRI creëert geen wettelijke grondslag voor het verstrekken van fiscale gegevens, maar geeft slechts een invulling aan de wijze waarop deze gegevensverstrekking aan andere bestuursorganen moet plaatsvinden.[115] Het verplichte gebruik van de BRI is, net als andere basisregistraties, als uitgangspunt genomen. Hierdoor ontstaat de verwachting dat, bij de evaluatie van bestaande wetgeving of de invoering van nieuwe wetgeving waarbij inkomensgegevens

109 Zie bijvoorbeeld de Wet herziening strafbaarstelling faillissementsfraude waarbij een actieve rol werd toebedacht aan de Belastingdienst om misstanden te melden. Het is de vraag of en in hoeverre daar actief invulling is gegeven (zie uitgebreider: B.M. van der Sar, De preventieve aanpak van faillissementsfraude, de administratieplicht, de bewaarplicht en de rol van de Belastingdienst, TFB 2016/7-4).

110 Vergelijk: de kritische evaluatie over de kwaliteit en het (te) beperkte gebruik van internationaal uitgewisselde fiscale gegevens (speciaal verslag Europese Rekenkamer van 26 januari 2021 (uitwisseling van fiscale inlichtingen in de EU: de basis is solide, de uitvoering suboptimaal), nr. 03/2021, https://www.eca.europa.eu/nl/Pages/DocItem.aspx?did=57680 (online, geraadpleegd op 27 januari 2021)).

111 Vergelijk: de opmerking over de evaluatie van (materiële) fiscale regelingen: "*Ondanks dat voor het overgrote deel van de fiscale regelingen de effectiviteit en doelmatigheid niet is aangetoond, worden er maar zelden regelingen aangepast of afgeschaft. Dit terwijl deze regelingen wel zorgen voor hogere administratieve lasten voor belastingplichtigen en extra uitvoeringslast voor de uitvoerder*" (syntheserapport Bouwstenen voor een beter belastingstelsel (2020), blz. 21).

112 Wet van 27 juni 2008 tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de Wet waardering onroerende zaken en enige andere wetten in verband met de invoering van een basisregistratie inkomen en een basisregistratie waarde onroerende zaken, Kamerstukken II 2006/07, 31 085, Stb. 2008, 269. Zie ook: R. Steenman, Formele vragen bij de regeling Basisregistratie Inkomen in de AWR, WFR 2009/498.

113 MvT, Kamerstukken II 2006/07, 31 085, nr. 3, blz. 2. Vergelijk: "*Uitgangspunt van de BRI en BR WOZ is dat burgers de authentieke gegevens die in deze basisregistraties zijn opgenomen niet meer hoeven te verstrekken, tenzij de gegevens in onderzoek zijn*" (NAV, Kamerstukken II 2007/08, 31 085, nr. 8, blz. 6-7).

114 MvT, Kamerstukken II 2006/07, 31 085, nr. 3, blz. 2.

115 Art. 21g AWR. Vergelijk: "*Daarom is de BRI alleen toegankelijk voor daartoe bevoegde bestuursorganen. Concreet betekent dit dat er een wettelijk voorschrift moet zijn waaruit de bevoegdheid tot gebruik door dat bestuursorgaan blijkt*" (MvT, Kamerstukken II 2006/07, 31 085, nr. 3, blz. 9). In vergelijkbare zin: NAV, Kamerstukken II 2007/08, 31 085, nr. 8, blz. 8-9. Om die reden is het doorlevering van fiscale gegevens eveneens niet toegestaan (art. 21f, tweede lid, AWR. Vergelijk: Hoofdstuk 7, par. 4.1.2).

worden verstrekt, expliciet aandacht zou zijn geschonken aan de BRI. Dit valt echter tegen; slechts sporadisch lijkt in andere wetgeving naar de BRI te worden verwezen.[116]

Zo is in 2014 de Wet Suwi aangescherpt in verband met de aanpak van fraude en het effectief gebruik van binnen de overheid bekende zijnde gegevens.[117] De Basisregistratie Personen is tijdens de parlementaire behandeling veelvuldig genoemd, maar de BRI komt opmerkelijk genoeg niet voor.[118] In Hoofdstuk 4 is de verplichting om spontaan informatie te verstrekken op grond van art. 54, zesde lid, Wet Suwi al aan de orde gekomen.[119] De Belastingdienst heeft op basis hiervan de verplichting om informatie over samenloop van (zwarte) inkomsten en een uitkering verstrekt aan het UWV en de SVB. Het had echter op de weg van de wetgever gelegen aansluiting te zoeken bij de BRI dan wel beter te beargumenteren waarom de BRI niet zou hebben volstaan.[120] In het kader van de één overheid-gedachte is het niet onlogisch dat fiscale gegevens worden verwerkt om onterecht gebruik van uitkeringen te voorkomen. Dit sluit aan bij de in Hoofdstuk 6 gewijzigde onderbouwing van de doelstelling van de meewerkbereidheid. Maar is het voor het UWV en de SVB niet primair relevant dát er meer inkomen is geweest waardoor de hoogte van een uitkering kan worden beïnvloed? In het kader van dataminimalisatie kan, zo nodig, altijd nog nadere informatie worden verstrekt over de herkomst van dat inkomen. De verantwoordelijkheid om te beoordelen of gegevens relevant zijn, is neergelegd bij de Belastingdienst, hoewel de inspecteur geen kennis heeft van de relevante wet- en regelgeving op dat gebied.[121] Uit een evaluatie zou kunnen blijken of de fiscale geheimhoudingsplicht niet beter wordt gewaarborgd en de privacy niet beter wordt beschermd ingeval het initiatief bij het UWV en de SVB wordt neergelegd om de BRI te raadplegen.[122] Hiermee vergelijkbaar is art. 43c, eerste lid, onderdeel j, ten eerste, Uitv. Reg. AWR 1994. Op grond daarvan kan – ten behoeve van de controle op gemeentelijke werkeloosheidsuitkeringen van (voormalig) ambtenaren – informatie worden opgevraagd

116 Zie: https://wetten.overheid.nl/BWBR0002320/2020-01-01/0/HoofdstukIVA/Artikel21/informatie (online, geraadpleegd op 14 april 2020). Bij de invoering van de BRI werden enkele wetten aangepast (Wet van 4 december 2008 tot wijziging van een aantal wetten in verband met de invoering van een basisregistratie inkomen (Aanpassingswet basisregistratie inkomen), Kamerstukken II 2007/08, 31 566, Stb. 2008, 569).

117 Art. 54, zesde lid, Wet Suwi (Wet van 9 oktober 2013 tot wijziging van de Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen en enige andere wetten in verband met fraudeaanpak door gegevensuitwisselingen en het effectief gebruik van binnen de overheid bekend zijnde gegevens, Kamerstukken II 2012/13, 33 579, Stb. 2013, 405). In art. 64, veertiende lid, Wet Werk en Bijstand (thans: Participatiewet) werd een vergelijkbare bepaling opgenomen waarbij werd aangesloten bij de spontane informatieverplichting zoals is opgenomen in art. 54, zesde lid, Wet Suwi (MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 579, blz. 43). Hierop wordt verder niet specifiek ingegaan.

118 In de memorie van toelichting wordt het belang van de één overheid-gedachte uitdrukkelijk genoemd (MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 579, nr. 3, blz. 2).

119 Hoofdstuk 4, par. 5.1.

120 Uit de memorie van toelichting blijkt dat er een pilot is uitgevoerd (MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 579, nr. 3, blz. 35).

121 De inspecteur kan in voorkomende gevallen maximaal twaalf jaar navorderen waardoor het authentieke inkomensgegeven over al die jaren kan wijzigen. Het spontaan verstrekken van inlichtingen is alleen zinvol als het UWV en de SVB ook structurele capaciteit hebben om daadwerkelijk de uitkeringen over eenzelfde periode te corrigeren.

122 De Belastingdienst heeft bij de invoering van de bepaling kennelijk geen commentaar gegeven (Verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33 579, nr. 5, blz. 7, par. 4.4).

over winst uit onderneming, loon en resultaat uit overige werkzaamheden. Afgevraagd kan worden waarom hier evenmin aansluiting is gezocht bij de (nadien ingevoerde) BRI.[123]

10.2.3.2 De rookvrije horeca

In 2008 werd op grond van de (destijds) Tabakswet een rookverbod in de horeca ingevoerd. In 2011 werd een uitzondering gemaakt voor kleine horecagelegenheden zonder personeel.[124] Al ruim anderhalf jaar eerder(!) was – om dit toekomstige onderscheid te kunnen handhaven – in (destijds) art. 43c, tweede lid, onderdeel aa, Uitv. Reg. AWR 1994 de grondslag gecreëerd om aan de (toenmalige) Voedsel en Warenautoriteit gegevens te verstrekken met betrekking tot het doen van loonaangifte door horecaondernemers ten behoeve van het onderscheid van horecaondernemingen met- en zonder personeel op grond van art. 11a Tabakswet.[125] Deze wijziging werd rommelig geformuleerd en toegelicht.[126] Met ingang van 1 januari 2015 is art. 11a Tabaks- en rookwarenwet vervallen waarbij de voorgenomen continuering van de uitzondering van het rookverbod voor kleine cafés werd geschrapt.[127] Alleen al de voorgenomen wetswijziging had – gezien de uitgangspunten van de ministeriële regeling – aanleiding moeten zijn om deze structurele gegevensverstrekking te schrappen uit de ministeriële regeling en dit wettelijk te regelen.[128] Ten onrechte is hieraan gedurende de parlementaire behandeling geen enkele aandacht besteed. Het had mijns inziens dan ook op de weg van de Staatssecretaris van Financiën gelegen om het belang van art. 67 AWR te behartigen en zijn ambtsgenoot van Volksgezondheid, Welzijn en Sport hierop te wijzen. Met het arrest NJ 2015/12 werd de bestaande uitzondering voor kleine cafés zonder personeel onverbindend verklaard waardoor de voorgenomen wetswijziging voorbij werd gesneld.[129] Naar aanleiding van dit arrest had de Staatssecretaris van Financiën wederom het initiatief moeten nemen om (het verletterde) art. 43c, eerste lid, onderdeel y, Uitv. Reg.

---

123 Inkomen uit box 2 en box 3 kan thans niet worden verstrekt, hetgeen gekunstelde constructies met bijvoorbeeld vennootschappen, een laag salaris in box 1 en hoge dividenduitkeringen in box 2 in de hand kan werken. Is het ook hier niet primair relevant dát er inkomen is waardoor de hoogte van een uitkering kan worden beïnvloed? In het kader van dataminimalisatie kan altijd nog nadere informatie worden verstrekt over de herkomst van dat inkomen.

124 Zie: art. 11a Tabakswet (oud) en koninklijk besluit van 14 juni 2011, houdende wijziging van het Besluit uitvoering rookvrije werkplek, horeca en andere ruimten, Stb. 2011, 337.

125 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2009 (wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen), Stcrt. 2009, 20549. Het is onduidelijk wat de aanleiding voor deze wijziging is geweest; was er destijds al zicht op een wettelijke regeling?

126 De gebruikte term 'werkgevers zonder werknemers' is tegenstrijdig en verwarrend. Ook de bijbehorende toelichting sluit niet aan op de tekst van de ministeriële regeling. In de bijbehorende toelichting staat: "*Daartoe levert de Belastingdienst de periodieke loonaangifte*". Het verstrekken van informatie over het al dan niet doen van loonaangifte kan echter simpelweg worden beantwoord met 'ja' of 'nee'. Het verstrekken van de integrale loonaangifte zelf lijkt dan overbodig.

127 Wet van 5 november 2014, houdende verduidelijking van de rookverboden in de Tabakswet, met inbegrip van een algemeen rookverbod in de horeca, Kamerstukken II 2013/14, 33 791, Stb. 2014, 447.

128 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.5.

129 HR (civiele kamer) 10 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2928, NJ 2015/12, r.o. 3.6.4. Zie ook: brief Staatssecretaris van Volksgezondheid, Welzijn en Sport van 21 oktober 2014, Kamerstukken I 2014/15, 33 791, nr. C en MvA, Kamerstukken I 2014/15, 33 791, nr. D. In het arrest HR (civiele kamer) 27 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1449, NJ 2019/377 werd art. 6.2 lid 1, aanhef en onderdeel b, Tabaks- en rookwarenbesluit (Stb. 2015, 398 en Stb. 2016, 176) onverbindend verklaard waardoor het rookverbod ook ging gelden voor de aparte rookruimtes in horecagelegenheden.

AWR 1994 direct te laten vervallen. Door dit alles na te laten staat al jaren een zinledige bepaling in de ministeriële regeling en wordt afbreuk gedaan aan het belang van de strikte fiscale geheimhoudingsplicht.

10.2.3.3 Integriteitsonderzoeken (potentiële ambtsdragers)

Op grond van art. 43c, eerste lid, onderdeel b, ten vijfde, Uitv. Reg. AWR 1994 kunnen ten behoeve van integriteitsonderzoeken naar potentiële commissarissen van de Koning, burgemeesters, (waarnemend) rijksvertegenwoordigers of gezaghebbers gegevens over fiscale verzuim- en vergrijpboeten van Hoofdstuk VIIIA AWR worden verstrekt. Deze bepaling werd – vooruitlopend op nieuwe wetgeving – op verzoek van de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties per 1 juli 2011 opgenomen.[130] In hetzelfde wetgevingstraject werd – naast de integriteitsonderzoeken – een wettelijke grondslag gecreëerd om fiscale informatie te verstrekken ten behoeve van de verrekening van neveninkomsten. De ministeriële regeling werd eveneens vooruitlopend daarop tegelijkertijd aangepast.[131] Met ingang van 1 februari 2016 is de gegevensverstrekking ten behoeve van integriteitsonderzoeken en neveninkomsten wettelijk geregeld in respectievelijk de Gemeentewet, de Provinciewet, de Wet openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba en de Waterschapswet.[132] Dat betekent dat art. 43c, eerste lid, onderdeel b, ten vierde en ten vijfde, Uitv. Reg. AWR 1994 sindsdien hun belang hebben verloren en direct hadden moeten komen te vervallen. Dat dit al jaren niet uit (periodieke) evaluaties naar voren is gekomen, doet afbreuk aan de fiscale geheimhoudingsbepaling omdat hiermee onnodige onduidelijkheid wordt gecreëerd.[133]

In Hoofdstuk 3 is al ingegaan op vergelijkbare integriteitsonderzoeken naar beoogde ministers en staatssecretarissen.[134] De vraag kwam aan de orde of hiervoor wel een ontheffing van de geheimhouding had mogen worden verleend. Een evaluatie van de verleende ontheffing en/of de ministeriële regeling zou dit opmerkelijke verschil aan het licht moeten hebben gebracht. Dient voor integriteitsonderzoeken naar beoogde ministers en staatssecretarissen niet eveneens een solide wettelijke basis te worden gecreëerd? Een ander aandachtspunt is de dataset met relevante gegevens voor integriteitsonderzoeken naar commissarissen

130 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 juni 2011 (wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen en van enige overige uitvoeringsregelingen), Stcrt. 2011, 11029. Vergelijk: brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 21 april 2011, Kamerstukken II 2010/11, 32 500 VII, nr. 99, blz. 3 en MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 691, nr. 3, blz. 9. Waterschappen werden vooruitlopend op de wetgeving – om onbekende redenen – wel opgenomen ten behoeve de neveninkomsten, maar niet ten behoeve van integriteitsonderzoeken.

131 Art. 43c, eerste lid, onderdeel b, ten vierde, Uitv. Reg. AWR 1994. Hierop wordt verder niet specifiek ingegaan.

132 Wet van 4 november 2015, houdende wijziging van de Gemeentewet, de Provinciewet, de Wet openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba en de Waterschapswet (institutionele bepalingen), Kamerstukken II 2012/13, 33 691, Stb. 2015, 426. Het betreffen respectievelijk art. 61, achtste lid, Gemeentewet, art. 61, achtste lid, Provinciewet en art. 73, zevende lid, alsmede art. 188, vierde lid, Wet openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Art. 46, tweede lid, Waterschapswet had geen tegenhanger in de ministeriële regeling.

133 Het criterium eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid uit het beoordelingskader. Het wekt tevens – ten onrechte – de indruk dat de fiscale geheimhoudingsverplichting voor de Staatssecretaris van Financiën niet belangrijk zou zijn.

134 Hoofdstuk 3, par. 6.4.3.

van de Koning en burgemeesters;[135] het gaat om de fiscale verzuim- en vergrijpboeten van Hoofdstuk VIIIA AWR en de fiscale strafbeschikking van art. 76 AWR. Dit is een verruiming ten opzichte van de (niet-ingetrokken) ministeriële regeling waarin de fiscale strafbeschikking nog niet wordt genoemd.[136] Opvallend genoeg ontbreekt de boetebepaling van art. 10a, derde lid, AWR in deze opsomming.[137] De reikwijdte bevat daarnaast een subjectief element: het gaat niet alleen om daadwerkelijk opgelegde boeten en strafbeschikkingen, maar ook om gevallen waarin deze (wellicht): *"(…) hadden kunnen worden opgelegd ter zake van feiten die zijn gebleken na de termijn om deze op te leggen*". Bij het bepalen van de omvang van de dataset – hetgeen een inbreuk vormt op de geheimhoudingsverplichting van art. 67 AWR – dient een belangenafweging te worden gemaakt. Los van de vraag of en op welke wijze niet-opgelegde boeten of strafbeschikkingen door de Belastingdienst worden vastgelegd, heeft een potentiële ambtsdrager zich niet kunnen verweren tegen de mogelijke verwijtbaarheid en is het maar de vraag of de ontvangende partij voldoende fiscale kennis heeft om de feiten over deze niet-opgelegde boete of niet-afgegeven strafbeschikking te interpreteren. De keuze om bij deze integriteitsbeoordelingen dit discutabele, subjectieve element op te nemen is zowel in de ministeriële- als wettelijk regeling niet gemotiveerd.[138]

Worden deze integriteitstoetsen vergeleken met andere integriteits- en betrouwbaarheidstoetsen, dan komen enkele opmerkelijke verschillen aan het licht.[139] Bij integriteitsonderzoeken naar commissarissen van de Koning en burgemeesters gaat het om een in de tijd onbeperkte dataset met – behoudens art. 10a AWR – alle boetegegevens. Dat is in schril contrast met de in Hoofdstuk 7 genoemde betrouwbaarheidstoets in het kader van de referentenregeling door de IND; daar is een beperking aangebracht op de aan te leveren boetegegevens en het aantal jaren waarover boetegegevens mogen worden opgevraagd.[140] Vermoedelijk zijn de vergrijpboeten van art. 10a en art. 67cc AWR en de fiscale strafbeschikking van art. 76 AWR – wegens onbekendheid van de IND met fiscale regelgeving – onbewust buiten beschouwing zijn gebleven. Ten behoeve van de zogeheten geschiktheids- en betrouwbaarheidstoets van de Autoriteit woningcorporaties worden weer andere termijnen gehanteerd.[141] Bij de betrouwbaarheidstoetsing door de AFM van beleidsbepalers bij financiële instellingen gaat het om niet nader gespecificeerde "*gegevens en inlichtingen die van belang kunnen zijn voor*

135 Respectievelijk: art. 61, achtste lid, Provinciewet en art. 61, achtste lid, Gemeentewet. De tegelijkertijd gewijzigde Waterschapswet en de Wet openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba worden hier buiten beschouwing gelaten.

136 Art. 43c, eerste lid, onderdeel b, ten vijfde, Uitv. Reg. AWR 1994.

137 Dit zegt wellicht iets over het gebrek aan fiscale kennis van de niet-fiscale wetgever, maar ook waarschijnlijk ook iets over de plaats van deze bepaling in de fiscale wetgeving. Vergelijk: bij de integriteitsbeoordelingen door de Autoriteit woningcorporaties wordt art. 10a AWR wel weer genoemd (art. 18a besluit toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015, jo. bijlage 2, par. 5).

138 Vide: besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 juni 2011 (wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen en van enige overige uitvoeringsregelingen), Stcrt. 2011, 11029 en MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 691, nr. 3, blz. 9.

139 De omvang en reikwijdte van de ontheffing van de geheimhouding ten behoeve van integriteitsonderzoeken van beoogde ministers en staatssecretarissen is niet bekend en is derhalve ook niet beoordeeld.

140 Hoofdstuk 7, par. 4.1.2. Het gaat om vergrijpboeten, zoals bedoeld in art. 67d, art. 67e en art. 67f AWR, die zijn opgelegd in de vier jaar voorafgaand aan de aanvraag.

141 Par. 3.1 van het document 'Leveringsverzoek Gegevens' dat onderdeel uitmaakt van het Autoriteit woningcorporaties-convenant (2019). Het gaat om maximaal zeven jaren voorafgaande aan het kalenderjaar waarin de betrouwbaarheidstoets wordt aangevraagd. Zie ook: par. 2.3.5 hierna.

de uitvoering van de betrouwbaarheidstoetsing".[142] Er zullen ongetwijfeld verschillen bestaan tussen de diverse integriteits- en betrouwbaarheidstoetsen van politieke ambtsdragers, werkgevers die optreden als referent, bestuurders van financiële instellingen en betrokkenen bij woningcorporaties; de gemaakte afwegingen zijn echter niet transparant waardoor de logica – in onderlinge samenhang bezien – bij de diverse integriteits- en betrouwbaarheidstoetsen moeilijk is te doorgronden. Het is aan de Staatssecretaris van Financiën om bij de totstandkoming (of de evaluatie) een eenvoudig, duidelijk en vooral coherent systeem te bewerkstelligen teneinde de fiscale geheimhouding beter te kunnen waarborgen.

10.2.3.4 Wachtgeldregeling politieke ambtsdragers

Met de aangescherpte uitgangspunten is de ministeriële regeling van art. 43c. Uitv. Reg. AWR 1994 bedoeld voor samenwerkingsverbanden en (tijdelijke) structurele gegevensverstrekkingen vooruitlopend op de invoering van een wettelijk voorschrift.[143] Vanaf de inwerkingtreding van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 bestaat de mogelijkheid om inkomensgegevens te verstrekken aan de Minister van Binnenlandse zaken en Koninkrijksrelaties ten behoeve van de uitvoering van de wachtgeldregeling op basis van de Algemene pensioenwet politieke ambtsdragers.[144] Per 1 juli 2012 is dit uitgebreid naar gemeenten, waterschappen en provincies.[145] Een dergelijke uitbreiding zou alleen mogelijk moeten zijn ingeval er min of meer zicht zou zijn op een nieuwe wettelijke bepaling c.q. aanpassing van een bestaande wettelijke bepaling. In de toelichting bij de wijziging is echter niets gemeld over de aanleiding voor deze uitbreiding. Bij de wijziging van de Algemene pensioenwet politieke ambtsdragers werd, met terugwerkende kracht tot 1 januari 2013, in art. 158a een verplichting voor de Belastingdienst opgenomen om gegevens te verstrekken.[146] Deze verplichting werd overigens pas in de nota van wijzigingen opgenomen waarbij enige verwijzing naar art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 ontbreekt.[147] Het gebrek aan transparantie doet vermoeden dat bij de uitbreiding van de ministeriële regeling niet is voldaan aan de aangescherpte uitgangspunten.[148] Het feit dat ook na de invoering van een wettelijke grondslag de ministeriële regeling nooit is aangepast, waardoor er thans een viertal zinledige bepalingen staan, bevestigt dat beeld.[149]

142 Art. 43c, eerste lid, onderdeel s, Uitv. Reg. AWR 1994.
143 Hoofdstuk 3, par. 6.5.
144 Art. 43c, eerste lid, onderdeel b, ten derde, Uitv. Reg. AWR 1994. Bij de inwerkingtreding op 1 januari 2008 was dit art. 43c, eerste lid, onderdeel b, ten vijfde, Uitv. Reg. AWR 1994 (besluit Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2007 (wijziging Uitv. Reg. AWR 1994 in verband met de invoering van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994), Stcrt. 2007, 248).
145 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 26 juni 2012 (wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen en enkele andere uitvoeringsregelingen), Stcrt. 2012, 12776). Het betrof de wijziging van art. 43c, eerste lid, onderdelen j, k en w, Uitv. Reg. AWR 1994.
146 Wet van 10 juli 2013 tot wijziging van de Algemene pensioenwet politieke ambtsdragers in verband met de verhoging van de pensioengerechtigde leeftijd en de pensioenrichtleeftijd (Wet aanpassing pensioenleeftijd Appa), Kamerstukken II 2012/13, 33 565, Stb. 2013, 320.
147 NvW, Kamerstukken II 2012/13, 33 565, nr. 7.
148 Bij de uitbreiding van de ministeriële regeling wordt niet verwezen naar het wetsvoorstel dat in aantocht was, in het Wetsvoorstel (Kamerstukken II 2012/13, 33 565, nr. 2) was de verplichting niet opgenomen en bij de nota van wijzigingen ontbreekt de verwijzing naar de ministeriële regeling.
149 Het betreffen: art. 43c, eerste lid, onderdeel b, ten derde, onderdeel j, ten tweede, onderdeel k, ten eerste en onderdeel v, ten eerste, Uitv. Reg. AWR 1994.

10.2.3.5 Integriteitstoezicht op woningcorporaties

Hiervóór in paragraaf 2.1.2 heb ik al een aantal kritische opmerkingen gemaakt over het verstrekken van vastgoedtransactiegegevens op grond van de ministeriële regeling ten behoeve van integriteitstoezicht op woningcorporaties. Met de wetten van 20 maart 2015 is de Woningwet aangepast waarbij het integriteitstoezicht werd overgeheveld naar de Autoriteit woningcorporaties.[150] Ook hier hadden de wetsvoorstellen – gezien het aangescherpte uitgangspunt om structurele of voorziene gegevensverstrekkingen zo veel mogelijk wettelijk te regelen – voor de Staatssecretaris van Financiën aanleiding moeten zijn om aan te dringen op een wettelijke regeling voor gegevensverstrekking.[151] In de parlementaire stukken is geen enkele aanwijzing te vinden dat dit is gebeurd. In weerwil daarvan is de ministeriële regeling bij besluit van 19 maart 2015 juist vergaand uitgebreid.[152] In de toelichting bij de wijziging werd met geen enkel woord gerept over de hiervoor genoemde wetsvoorstellen die een dag later tot wet werden verheven. Nog opmerkelijker is dat de Belastingdienst door de Staatssecretaris van Financiën in de ministeriële regeling de verplichting opgelegd kreeg om spontaan informatie te delen.[153] Als klap op de vuurpijl moet worden opgemerkt dat de verwijzing naar het Centraal Fonds voor de Volkshuisvesting ongelukkig was omdat het op 19 maart 2015 al duidelijk was dat het fonds per 1 juli 2015 zou opgaan in de Autoriteit woningcorporaties.

De argumentatie om spontaan informatie te verstrekken – de toezichthouder is afhankelijk van informatie van derden – is uitermate zwak.[154] Conform de eigen uitgangspunten waren de wijzigingen van de Woningwet in 2015 het uitgelezen moment om op een transparante manier een goed gemotiveerde belangenafweging maken waarbij het gebruik van gegevens uit de Basisregistratie Kadaster eveneens aan bod had moeten komen. Met de Veegwet wonen uit 2017 werd in art. 21g Woningwet alsnog een wettelijke grondslag gecreëerd.[155] De spontane informatieverstrekking werd niet overgenomen en (wederom) werd verzuimd de ministeriële regeling dienovereenkomstig aan te passen. Ook het in 2019 gesloten convenant waarin de uitwisseling nader werd geconcretiseerd gaf klaarblijkelijk geen

150 Wet van 20 maart 2015, houdende herziening van de regels over toegelaten instellingen en instelling van een Financiële Autoriteit woningcorporaties (Herzieningswet toegelaten instellingen volkshuisvesting), Kamerstukken II 2010/11, 32 769, Stb. 2015/145 en de Wet van 20 maart 2015 tot wijziging van de Herzieningswet toegelaten instellingen volkshuisvesting, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, Stb. 2015/146.

151 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.5.

152 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 19 maart 2015, Stcrt. 2015, 8477. Het besluit trad in werking op 1 april 2015. Het is niet duidelijk wie het initiatief voor deze wijziging heeft genomen.

153 In art. 43c, tweede lid, Uitv. Reg. AWR 1994 werd onderdeel aa opgenomen.

154 Dit heeft immers in veel meer gevallen te gelden. Waarom zou de situatie bij woningcorporaties anders zijn en welke belangenafweging is hierbij gemaakt? Het zonder nadere toelichting maken van een dergelijke inbreuk op de fiscale geheimhoudingsbepaling past beslist niet in een ministeriële regeling.

155 Wet van 25 januari 2017 tot wijziging van de Huisvestingswet 2014, de Wet op de huurtoeslag, de Woningwet en enkele andere wetten teneinde daarin een aantal technische wijzigingen en een aantal wijzigingen met beperkte beleidsmatige gevolgen aan te brengen (Veegwet wonen), Kamerstukken II 2015/16, 34 468, Stb. 2017/25. Art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 werd in de memorie van toelichting expliciet benoemd (MvT, Kamerstukken II 2015/16, 34 468, nr. 3, blz. 8). Zie ook: art. 18a besluit toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015.

aanleiding om de ministeriële regeling te wijzigen.[156] De wijze waarop in de ministeriële regeling is omgegaan met informatieverstrekking ten behoeve van integriteitstoezicht op woningcorporaties doet afbreuk aan het belang van de strikte fiscale geheimhoudingsplicht.

10.3 Gegevensverstrekking aan private partijen

De fiscale geheimhoudingsplicht brengt met zich dat het niet gebruikelijk is dat de Belastingdienst gegevens verstrekt aan private partijen. Het kwam in het verleden ook nauwelijks voor.[157] Zo is gedurende de parlementaire behandeling van de Wet IB 1964 opgemerkt dat in verband met de geheimhoudingsverplichting onder de Wet IB 1914 nooit aan particulieren inlichtingen zijn verstrekt.[158] Toch is er een ontwikkeling gaande; het verstrekken van fiscale gegevens aan private partijen is niet altijd meer op voorhand uitgesloten. Met de gewijzigde onderbouwing van de meewerkbereidheid in Hoofdstuk 6, als doelstelling van de fiscale geheimhoudingsplicht, is dan ook nadrukkelijk rekening gehouden met deze ontwikkeling.[159] In de Handhavingsbrief Belastingdienst 2018 wordt opgemerkt dat de Belastingdienst in zijn aanpak waar mogelijk samenwerkt met publieke en private partijen.[160] Niet altijd zal het gaan om samenwerking waarbij de Belastingdienst een eigen fiscaal (invorderings) belang heeft.[161] Het kan ook gaan om het eenzijdig verstrekken van fiscale gegevens voor niet-fiscale doeleinden waarbij kan worden gedacht aan het jaarlijks verstrekken van inkomensgegevens van huurders aan verhuurders of het delen van fiscale gegevens met de SNA. Als het gaat om het verstrekken van fiscale gegevens aan private partijen lijkt op dit moment geen eenduidige lijn te trekken. Zoals uit de volgende subparagrafen blijkt, zijn WOZ-waarden ongeclausuleerd raadpleegbaar voor private partijen maar wordt in het Wetsvoorstel gegevensuitwisseling door samenwerkingsverbanden de samenwerking met private partijen op voorhand uitgesloten. Bij het delen van fiscale gegevens met de SNA plaats ik enkele kritische kanttekeningen.

---

156 Autoriteit woningcorporaties-convenant (2019). Niet is onderzocht of eventuele gegevensverstrekking thans desgevraagd plaatsvindt op grond van de wettelijke regeling of ook spontaan plaatsvindt op grond van de (ruimere) ministeriële regeling.

157 MvT (huurverhoging op grond van inkomen), Kamerstukken II 2011/12, 33 129, nr. 3, blz. 5 en MvT (invoering Zvw) Kamerstukken II 2004/05, 30 124, nr. 3, blz. 35. Vergelijk: NAV, Kamerstukken II 2007/08, 31 085, nr. 8, blz. 9 waarin wordt opgemerkt dat de Basisregistratie inkomen evenmin voorziet in het gebruik door niet-bestuursorganen.

158 MvA, Kamerstukken II 1962/62, 5380, nr. 19, blz. 102. Zie voor de uitzondering: Hoofdstuk 2, par. 4.3.1 over de mogelijkheid voor kerkgenootschappen om inzage te krijgen in de aanslagen inkomstenbelasting van leden van deze kerkgenootschappen onder de Wet IB 1914 en de Wet IB 1964.

159 Vide: Hoofdstuk 6, par. 2.6.

160 Handhavingsbrief Belastingdienst 2018, Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 390 (bijlage), blz. 9. Vergelijk: de oproep om fiscale informatie te delen met verhuurmakelaars teneinde malafide huurders te weren (NOS 2 december 2020, Duizenden 'lege' woningen in criminele handen: 'kan naast iedereen gebeuren', https://nos.nl/nieuwsuur/artikel/2359057-duizenden-lege-woningen-in-criminele-handen-kan-naast-iedereen-gebeuren.html (online, geraadpleegd op 8 december 2020)).

161 Bijvoorbeeld het NVVK-convenant (2015) op basis waarvan de Belastingdienst fiscale (invorderings)gegevens over belastingplichtigen verstrekt aan de leden van de NVVK. Deze leden zijn zowel publieke instellingen als private ondernemingen op het gebied van kredietverlening aan particulieren en (ex-)ondernemers, schuldhulpverlening, budgetbeheer en bewindvoering (www.nvvk.nl/lidmaatschap (online, geraadpleegd op 15 mei 2020).

10.3.1 Openbaarheid WOZ-waarden

De fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR is indirect van overeenkomstige toepassing op de Wet WOZ.[162] In de memorie van toelichting werd dan ook uitdrukkelijk opgemerkt dat de fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR van toepassing was op de belastingambtenaren die vanuit hun functie kennis kregen van de WOZ-waarde.[163] Tot 1 oktober 2016 konden WOZ-gegevens (van woningen) via de landelijke voorziening WOZ worden gedeeld met onder meer aangewezen private partijen als verzekeraars, hypotheekaanbieders en taxateurs ten behoeve van specifiek aangewezen doelen.[164] Vanaf 1 oktober 2016 kwam die mogelijkheid te vervallen en waren alleen nog de WOZ-waarden van woningen ongeclausuleerd raadpleegbaar via het WOZ-waardeloket.[165] Ondanks een negatief advies van het CPB moest de fiscale geheimhoudingsplicht het afleggen tegen het argument dat: "*in de maatschappelijke beleving de WOZ-waarde meer als een objectief kenmerk van de woning beschouwd wordt dan als een persoonsgegeven*".[166] Een transparantere WOZ-waarde zou bijdragen aan de acceptatie en verbetering van de WOZ-waarde.[167] De ongeclausuleerde openbaarheid gaat echter veel verder dan de beoogde doelstellingen en nodigt uit tot snuffelen.[168] Maar ook potentiële huizenverkopers krijgen

162 Wet van 15 december 1994, houdende algemene regels inzake de waardering van onroerende zaken (Wet waardering onroerende zaken), Kamerstukken II 1992/93, 22 885, Stb. 1994, 874. Zie: de schakelbepalingen van art. 30, vijfde lid, Wet WOZ en art. 231, eerste lid, Gemeentewet.

163 MvT, Kamerstukken II 1992/93, 22 885, nr. 3, blz. 27-28. De aanvullende geheimhoudingsbepaling van art. 40 Ontwerp van wet kwam bij de derde NvW te vervallen in verband met de invoering van art. 2:5 Awb (3e NvW, Kamerstukken II 1993/94, 22 885, nr. 18, blz. 5).

164 Art. 40a Wet WOZ jo. art. 11 Uitv. Besl. Gegevensuitwisseling WOZ. Deze mogelijkheid werd in 2010 geïntroduceerd (Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2010), Kamerstukken II 2009/10, 32 129, Stb. 2009, 610).

165 Wet van 28 maart 2013 tot wijziging van de Wet waardering onroerende zaken in verband met een verruiming van de openbaarheid van de WOZ-waarde en enkele technische aanpassingen, Kamerstukken II 2012/13, 33 462, Stb. 2013, 129. Van de mogelijkheid om via het WOZ-waardeloket bulkverstrekkingen te doen is tot op heden geen gebruik gemaakt en wordt hier verder niet behandeld.

166 MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 462, nr. 3, blz. 4. Door de schakelbepaling van art. 30, vijfde lid, Wet WOZ is de geheimhoudingsverplichtingen uit de AWR – ten overvloede – van overeenkomstige toepassing verklaard. Anders: de redactie Belastingblad in de noot bij de antwoorden op Kamervragen (schenking appartement Pechtold), Aanhangsel Handelingen II 2017/18, 770, Belastingblad 2018/50. Vergelijk: "*Omdat de WOZ-waarde een persoonsgegeven is, is deze slechts beperkt openbaar. De WOZ-waarde zegt namelijk iets over de individuele fiscale positie van een belanghebbende bij een onroerende zaak. Het feit dat het waardegegeven een element is dat een rol speelt bij de vaststelling van iemands belastingschuld, maakt het waardegegeven privacygevoelig. Bij de afweging om te komen tot een verruiming van de openbaarheid moet het maatschappelijk belang groot genoeg zijn om de aantasting van iemands privacy te rechtvaardigen*" (koninklijk besluit van 23 december 2009 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsbesluiten en enkele andere besluiten, Stb. 2009, 615, blz. 28).

167 MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 462, nr. 3, blz. 1. Hierbij kan worden afgevraagd of dit geen oneigenlijk argument is geweest om het grote aantal bezwaarschriften terug te brengen; als de kwaliteit goed is (juiste waarde én goed gemotiveerd), leidt dat immers per definitie tot een hogere acceptatiegraad. Vergelijk: R. van den Berg, WOZ-waarde of WOZ-uitkomst? V-N 2020/26.0.

168 Vergelijk: de drastische afname van het aantal zoekopdrachten in Noorse fiscale gegevens nadat zoeken niet meer anoniem mogelijk was. Inzage leek veelal geen ander doel te dienen dan de bevrediging van de nieuwsgierigheid (Hoofdstuk 6, par. 4.2.3).

via het WOZ-waardeloket een indicatie van de waarde.[169] Opmerkelijk genoeg werd verdergaande openbaarheid van niet-woningen onder meer vanwege het argument van privacy en concurrentiegevoeligheid uitgesteld.[170]

Met ingang van 1 januari 2020 is de mogelijkheid om (via de landelijke voorziening WOZ) WOZ-gegevens (van woningen) te verstrekken aan private partijen met terugwerkende kracht naar 1 oktober 2016 in art. 40a Wet WOZ weer ingevoerd.[171] Gesteld werd dat bij nader inzien de oude bepaling (landelijke voorziening WOZ) niet had moeten worden vervangen, maar dat de nieuwe bepaling (WOZ-waardeloket) aanvullend had moeten worden geïntroduceerd (art. 40b Wet WOZ).[172] Beide bepalingen zien uitsluitend op onroerende zaken die in hoofdzaak tot woning dienen. Het antwoord van de Staatssecretaris van Financiën op vragen vanuit de Tweede Kamer – over uitwisseling van WOZ-gegevens zonder wettelijke grondslag (schending geheimhouding) – roept de nodige vervolgvragen op.[173] De Staatssecretaris van Financiën antwoordde dat, voor zover hem bekend, sinds oktober 2016 geen WOZ-waarden zonder wettelijke grondslag zouden zijn verstrekt. De door de Kamerleden bedoelde WOZ-gegevens van art. 40a Wet WOZ is echter een ruimer begrip dan alleen de door de Staatssecretaris van Financiën genoemde WOZ-waarde.[174] Of dit een onbewuste verschrijving is geweest blijft onopgehelderd. Als de geheimhouding in de tussenliggende periode niet zou zijn geschonden, roept dat de vraag op waarom de ingrijpende maatregel van terugwerkende kracht noodzakelijk zou zijn. De parlementaire stukken werpen hier geen enkel licht op. Een andere vraag is, als het alleen maar om de WOZ-waarde (van woningen) zou gaan zoals de Staatssecretaris van Financiën lijkt te impliceren, waarom een ruim drie jaar lang ongebruikte bepaling geherintroduceerd zou moeten worden. Het argument dat het zou gaan om verschillende doelgroepen en verstrekkingen vanuit verschillende voorzieningen is daarvoor mijns inziens onvoldoende. Bedoelde private partijen kunnen immers, zonder de beperking van doelbinding van de landelijke voorziening WOZ, exact dezelfde WOZ-waarde raadplegen via het WOZ-waardeloket.

169 Bij de invoering van de wet werd nog uitdrukkelijk opgemerkt dat van een potentiële koper nog niet kon worden gezegd dat hij een gerechtvaardigd belang heeft. Informatieverstrekking via de Wet WOZ was destijds absoluut niet aan de orde (MvA, Kamerstukken II 1993/94, 22 885, nr. 6, blz. 28).

170 Zie uitgebreider: het rapport verdergaande openbaarheid WOZ (2019).

171 Wet van 18 december 2019 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2020), Kamerstukken II 2019/20, 35 303, Stb. 2019, 512.

172 MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 303, nr. 3, blz. 19 en blz. 58-59. Vergelijk: NAV, Kamerstukken II 2019/20, 35 303, nr. 6, blz. 22 waarin is gesteld dat "*(…) aangezien nooit bedoeld is deze potentiële gegevensverstrekkingen onmogelijk te maken*".

173 Verslag, Kamerstukken II 2019/20, 35 303, nr. 5, blz. 9 en MvA, Kamerstukken II 2019/20, 35 303, nr. 6, blz. 22-23.

174 Het gaat om het waardegegeven of de daarbij behorende temporele en meta-kenmerken van een bepaalde onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning. Zie ook: art. 37aa, eerste lid, Wet WOZ. De gegevenselementen uit de Basisregistratie WOZ zijn terug te vinden op https://www.stelselcatalogus.nl/registraties (online, geraadpleegd op 17 mei 2020).

10.3.2 Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden

In het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden wordt de mogelijkheid voor samenwerking tussen bestuursorganen en private partijen als uitgangspunt genomen.[175] In het wetsvoorstel wordt de gegevensverstrekking door de Belastingdienst aan eventuele deelnemende private partijen – zonder nadere toelichting – op voorhand volledig uitgesloten.[176] De doelstellingen van de verschillende samenwerkingsverbanden zijn uiteenlopend, maar hebben allemaal een zwaarwegend algemeen belang.[177] Door het ontbreken van een toelichting op deze expliciete uitsluiting van private partijen blijft onduidelijk welke afwegingen zijn gemaakt. Hoe verhoudt het verstrekken van fiscale gegevens aan huurders om 'scheefwonen' tegen te gaan zich tot ernstige vormen van criminaliteit? Is het maatschappelijke belang van de acceptatie van de WOZ-waarde van woningen niet van een totaal andere orde dan de bestrijding van grootschalig of systematisch onrechtmatig gebruik van overheidsgelden? Bij het ene doel kan wel fiscale informatie worden verstrekt aan private partijen en bij het andere doel weer niet.[178] Juist bij de doelstelling van "*het voorkomen en bestrijden van grootschalige of systematische ontduiking van wettelijke verplichtingen tot betaling van belastingen (…)*" zou op voorhand niet uit te sluiten zijn dat de Belastingdienst – mits met voldoende waarborgen omgeven – belang kan hebben bij de samenwerking met een private partij.[179] Bij samenwerkingsverbanden heeft de Belastingdienst altijd in meer of mindere mate een zelfstandig belang. Het is onduidelijk in hoeverre dit wetsvoorstel ook gevolgen heeft voor (voorgenomen) informatieverstrekkingen aan private partijen waarbij de inspecteur in het geheel geen zelfstandig belang heeft. Het is naar mijn mening dan ook nog te vroeg om te constateren dat sprake is van een trendbreuk.

10.3.3 Stichting normering arbeid (SNA)

Op basis van het SNA-convenant (2009) kan de Belastingdienst periodiek gegevens verstrekken aan de SNA. De SNA heeft een keurmerk voor de uitzendsector en aannemers van werk ontwikkeld om de risico's van inleners van arbeid en opdrachtgevers van werk te beperken.[180] Dit SNA-keurmerk is een privaat certificeringssysteem, waarbij ondernemingen zich vrijwillig aanmelden en hun administraties frequent laten inspecteren, ingegeven vanuit een sterke wens tot zelfregulering

175 MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 3, blz. 1-2.

176 Art. 1.5, vierde lid, Wetsvoorstel, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2 en MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 3, blz. 67-70. Vergelijk: het rapport iOverheid (WRR 2011), blz. 224 waar als voorbeeld wordt aangehaald een samenwerkingsverband waaruit de Belastingdienst zich terugtrok omdat de Belastingdienst zich niet gerechtigd voelde informatie te delen met private partijen (in casu elektriciteitsbedrijven).

177 Het gaat om o.a.: het bevorderen van de integriteit van het financiële stelsel en de bestrijding van terrorismefinanciering, georganiseerde criminaliteit, witwas- of fraudeconstructies of grootschalig of systematisch onrechtmatig gebruik van overheidsgelden en overheidsvoorzieningen. Zie uitgebreider: art. 2.2 (FEC), art. 2.10 (iCOV), art. 2.17 (RIEC) en art. 3.1 (AMvB-samenwerkingsverband).

178 Ook in de onderlinge verhouding blijft onduidelijk waarom de AFM en de DNB niet en de Belastingdienst wel wordt uitgesloten. Geeft de in Hoofdstuk 5, par. 3.10 behandelde geheimhoudingsbepaling van art. 1:89 Wft hier niet eveneens alle aanleiding toe?

179 Genoemd als doelstelling van zwaarwegend algemene belang voor een AMvB-samenwerkingsband (art. 3.1, Wetsvoorstel, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2).

180 https://www.normeringarbeid.nl (online, geraadpleegd op 15 mei 2020).

binnen de uitzendsector. De SNA gebruikt fiscale gegevens ten behoeve van de inspectie van aangesloten, gecertificeerde ondernemingen op het (tijdig) voldoen aan de fiscale verplichtingen van de loon- en omzetbelasting. Het ontbreken van een wettelijke grondslag om aan deze private partij fiscale gegevens te verstrekken is in het SNA-convenant (2009) 'omzeilt' door de SNA aan te merken als gevolmachtigde die namens de gecertificeerde ondernemers de gegevens opvraagt.[181] Het is de vraag of deze 'praktische' werkwijze – gezien het handelen in een vergelijkbare casus – wel toelaatbaar is. Die vergelijkbare casus betrof een door de Nationale ombudsman behandelde klacht van een trustkantoor dat voornemens was de aandelen in drie vennootschappen over te nemen.[182] Met een afgegeven volmacht van de directeur van die vennootschappen verzocht het trustkantoor om fiscale gegevens.[183] De Nationale ombudsman oordeelde dat, ondanks de volmacht, de inspecteur met een beroep op de geheimhoudingsbepaling terecht had geweigerd de stukken te verstrekken en motiveerde dit als volgt:

> *De door de directeur van de drie betrokken besloten vennootschapen afgegeven machtiging waarbij verzoekster wordt aangewezen als fiscaal vertegenwoordiger doet daaraan niet af, nu verzoekster de informatie aan de Belastingdienst niet vroeg ten behoeve van de betrokken besloten vennootschappen maar ten behoeve van zichzelf en met het oog op haar eigen belang. Verzoekster trad bij de vraag om informatie derhalve de facto niet op in haar hoedanigheid van gevolmachtigde of fiscaal vertegenwoordiger, maar als derde.*

Net als het trustkantoor dat, ondanks een volmacht, als derde wordt gezien omdat het gegevens opvraagt met het oog op haar eigen belang, ontving de SNA de fiscale gegevens ten behoeve van haar eigen inspecties. Het zelfstandige belang van de achterliggende belastingplichtige is in beide gevallen niet relevant.[184] Een tweede aandachtspunt uit het SNA-convenant (2009) is de benodigde generieke ontheffing. De periodiek te verstrekken fiscale gegevens bestaan volgens het convenant uit een verklaring van aangifte- en betaalgedrag voor de loon- en omzetbelasting. Nog los van de discussie over de geldigheid van de verstrekte volmacht is hiervoor een ontheffing ex art. 67, derde lid AWR noodzakelijk.[185] Sinds 2008 is het aan de Minister- c.q. de Staatssecretaris van Financiën om te beslissen of een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR wordt verleend.[186] Het is echter maar zeer de vraag of – naast het door de Belastingdienst getekende convenant – ook daadwerkelijk nog een generieke ontheffing is verleend door de Minister- c.q. de Staatssecretaris van Financiën.[187] Een derde punt is dat met ingang van 1 juli 2012 art. 14b, tweede lid, Waadi in

181 Volgens het convenant controleert de Belastingdienst voorafgaand aan de gegevensverstrekking of een volmacht aanwezig is.

182 Rapport No 13 oktober 2008, nr. 2008/225, https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2008225 (online, geraadpleegd op 10 februari 2020).

183 Het betrof o.a.: een kopie van de laatste VPB-aangifte en een overzicht van openstaande belastingschulden c.q. teruggaven.

184 Vergelijk: in art. 1.13 Voorschrift Vreemdelingen 2000 werd (kortstondig) opgenomen dat een aanvrager om erkenning als referent een volmacht kon overleggen zodat de IND een verklaring van betalingsgedrag bij de Belastingdienst kon opvragen. Deze mogelijkheid kwam hetzelfde jaar nog te vervallen omdat er te weinig gebruik van zou worden gemaakt (zie: Stb. 2013, 9199 en Stb. 2013, 35683).

185 Het gaat om meer gegevens dan de generieke ontheffing van de toezegging Minister Zalm (Hoofdstuk 9, par. 5). Het betreft alsdan de eerste uitzonderingsgrond (gegevensverstrekking aan de belastingplichtige zelf). Vide: Hoofdstuk 3, par. 6.4.1.

186 Vide: Hoofdstuk 3, par. 6.4.4.

187 Zie uitgebreider over generieke ontheffingen: par. 7.1 hierna.

werking is getreden.[188] Hiermee is de verstrekking van de fiscale gegevens aan de SNA – ter vervanging van het convenant – voorzien van een wettelijke grondslag.[189] Tegelijkertijd is de te verstrekken dataset aanzienlijk verruimd.[190] Het is echter zeer opmerkelijk dat het in onbruik geraakte SNA-convenant (2009) acht jaar later nog (ongemerkt) online stond.[191]

10.3.4 Aanvullende waarborgen?

Voorschriften op grond van art. 67, tweede lid, onderdelen a en b, AWR zijn veelal ingegeven door de 'noodzaak voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak'. Het maatschappelijk belang is dan een toereikende rechtvaardiging om tot bekendmaking van fiscale gegevens over te gaan.[192] Private partijen kunnen echter, net als bestuursorganen, ook een maatschappelijk belang vertegenwoordigen.[193] De ontwikkeling waarbij telkens wordt gekeken of en in hoeverre fiscale gegevens worden verstrekt aan private partijen voor niet-fiscale doeleinden zal, ondanks de voorgenomen uitsluiting in het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden, ongetwijfeld doorgaan. Het verstrekken van fiscale gegevens aan private partijen voor niet-fiscale doeleinden hoeft geen afbreuk te doen aan de meewerkbereidheid, mits dit zorgvuldig en transparant gebeurt.[194] Juist omdat er enkele kenmerkende verschillen zijn tussen bestuursorganen en private partijen mogen betrokkenen ervan uit kunnen gaan dat bij de verstrekking van fiscale gegevens aan private partijen (nog) grotere terughoudendheid wordt betracht en bij de belangenafweging wordt meegewogen of aanvullende waarborgen in verband met de verstrekking aan een private partij noodzakelijk en mogelijk zijn.[195] Anders dan voor werknemers van private partijen gelden voor de werknemers van bestuursorganen immers aanvullende eisen die bij de Ambtenarenwet 2017 als volgt zijn verwoord:[196]

188 Wet van 7 juni 2012 tot wijziging van de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs in verband met de invoering van een registratieplicht voor intermediairs die arbeidskrachten ter beschikking stellen, alsmede in verband met het verstrekken door de rijksbelastingdienst en de Arbeidsinspectie van gegevens over de naleving van bepaalde wetten aan certificerende instellingen (Wet registratieplicht intermediairs die arbeidskrachten ter beschikking stellen), Kamerstukken II 2010/11, 32 872, Stb. 2012, 260.

189 MvT, Kamerstukken II 2010/11, 32 872, nr. 3, blz. 11 en blz. 19 en MvA, Kamerstukken II 2010/11, 32 872, nr. 6, blz. 11.

190 MvT, Kamerstukken II 2010/11, 32 872, nr. 3, blz. 11-12 en NvW, Kamerstukken II 2011/12, 32 872, nr. 7.

191 Mogelijk zegt dit iets over de in het convenant opgenomen jaarlijkse evaluatie. Er zijn geen aanwijzingen gevonden dat de omvangrijkere dataset uit art. 14b, tweede lid, Waadi met als grondslag het convenant aan de SNA is verstrekt.

192 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 13.

193 Gegevensverstrekking aan de stichting Bureau Krediet Registratie is uitgesloten ondanks het feit dat de doelstellingen van zowel de BKR als de Belastingdienst – een financieel gezond Nederland – hetzelfde zijn (https://over-ons.belastingdienst.nl/over-de-belastingdienst/wie-zijn-we en (https://www.bkr.nl/over-stichting-bkr (online, geraadpleegd op 19 mei 2020)). Vergelijk: brief AP van 19 november 2019 (positionering BKR), Kamerstukken II 2019/20, 32 761, nr. 155 (bijlage).

194 Vide: Hoofdstuk 6, par. 2.6 en 2.7.

195 Vergelijk: art. 89, achtste lid, Zvw (nadere regels bij AMvB voor verstrekken gegevens aan zorgverzekeraars).

196 Handelingen I 2016/17, nr. 1, item 8, blz. 16. Ook onder de Ambtenarenwet 2017 zijn niet alle medewerkers van (zelfstandig) bestuursorganen aangemerkt als ambtenaar (zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 3.4 en par. 3.5).

> *Wij vinden het blijven bestaan van een Ambtenarenwet essentieel, omdat de wetgever daarin tot uitdrukking brengt wat voor ambtelijke dienst wij in het land willen hebben en welke niet-onderhandelbare, voor onbepaalde tijd geldende randvoorwaarden daarvoor noodzakelijk zijn. Daarvan moeten wat ons betreft verplichtingen op het gebied van integriteit en geheimhouding deel uitmaken.*

In Hoofdstuk 7 is stilgestaan bij de mogelijkheid om afnemers van fiscale informatie, waaronder private partijen, aan te merken als een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject (Categorie II). Hierbij is een concrete aanvulling van de wettekst voorgesteld.[197] Bij een opzettelijke schending van de geheimhouding door een afnemer van fiscale informatie biedt het in Hoofdstuk 4 behandelde art. 272 Sr alsdan een sanctiemogelijkheid.[198] Bij een schending van de geheimhouding is voor medewerkers van de Belastingdienst het integriteitsbeleid van belang.[199] Dit integriteitsbeleid is echter niet van toepassing op afnemers van fiscale informatie.[200] Onderzocht moet worden of deze lacune tussen de inzet van het strafrecht en het mogelijk ontbreken van integriteitsbeleid bij (private) afnemers van fiscale informatie opgevuld dient te worden. Hierbij kan worden gedacht aan de mogelijkheid om het fiscale boetebeleid, overeenkomstig de Wft, hier op aan te passen waarmee een concrete, algemene invulling wordt gegeven aan de effectieve rechtsbescherming tegen schendingen van de geheimhouding.[201] Met de uitbreiding in 2015 van de kring van onderworpen subjecten in de Wft werd de schending van de geheimhouding beboetbaar gesteld.[202] Deze boetemogelijkheid is niet zozeer bedoeld voor de medewerkers van de toezichthouders zelf, maar voor de onderworpen subjecten die zelf geen taken hebben op grond van de Wft.[203] Een hiermee vergelijkbare fiscale boete zou niet alleen relevant kunnen zijn voor de onderworpen subjecten van Categorie II (afnemers fiscale informatie), maar zeker ook voor de tijdelijk onderworpen subjecten van Categorie III (informatieplichtigen bij een controle-strategisch belang) of de ingeschakelde deskundige derden c.q. oud-medewerkers van de Belastingdienst uit Categorie I.[204] Een dergelijke boete zou inpasbaar zijn binnen het fiscale boetestelsel en als afschrikwekkende sanctie de bescherming van de fiscale geheimhoudingsplicht kunnen verbeteren.

---

197 Vide: Hoofdstuk 7, par. 4.

198 Vide: Hoofdstuk 4, par. 2.1.

199 Vide: Hoofdstuk 4, par. 2.2.

200 Hierbij dient te worden opgemerkt dat op een deel van deze afnemers het 'eigen' tuchtrecht van toepassing kan zijn.

201 Dat staat los van de mogelijkheid om in specifieke gevallen aanvullende maatregelen te treffen. Hierbij kan worden gedacht aan art. 19b, vijfde lid, Uitvoeringswet huurprijzen woonruimte die het mogelijk maakt om bij onterechte aanvragen of onrechtmatig gebruik van inkomensverklaringen het afgeven van nieuwe verklaringen te weigeren (zie ook: NAV, Kamerstukken II 2015/16, 34 374, nr. 6, blz. 3).

202 Zie: Hoofdstuk 5, par. 3.10.

203 In de toelichting bij de wijziging van het boetebesluit staat: "*Nu de kring van personen breder is dan zij die zelf taken hebben op grond van deze wet (over het algemeen werknemers van de toezichthouders), is het wenselijk om de geheimhouding met een boete te kunnen handhaven*" (koninklijk besluit van 16 november 2015 (implementatiebesluit Europees kader voor herstel en afwikkeling van banken en beleggingsondernemingen), Stb. 2015, 433, blz. 31).

204 Zie uitgebreider voor de onderworpen subjecten van Categorie I, Categorie II en Categorie III: Hoofdstuk 7, par. 3, par. 4 respectievelijk par. 5.

10.4 Enig wettelijk voorschrift

De fiscale geheimhoudingsplicht geldt op grond van art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR niet als een wettelijk voorschrift tot bekendmaking verplicht. Zoals in Hoofdstuk 3 al werd opgemerkt is deze uitzondering met ingang van 1 januari 2008 (wederom) gecodificeerd.[205] Hierbij werd als uitgangspunt genomen dat structurele of voorzienbare gegevensverstrekkingen zo veel mogelijk wettelijk zouden moeten worden geregeld. Met een wettelijk voorschrift worden niet alleen wetten in formele zin bedoeld, maar ook regels gesteld door organen die aan Grondwet of wet regelgevende bevoegdheid kunnen ontlenen. Het betreffen zowel nationale voorschriften als voorschriften van internationaal of interregionaal recht. In Hoofdstuk 4 heb ik stilgestaan bij wettelijke voorschriften die als 'kan'-bepaling zijn geformuleerd.[206] Dergelijke bepalingen bieden een keuzemogelijkheid en zijn géén verplichting in de zin van art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR. Hiermee vergelijkbaar zijn de voorschriften waarin een onttrekkingsmogelijkheid is opgenomen. Het behoeft geen betoog dat de uitzondering van enig wettelijk voorschrift onverminderd dient te blijven bestaan. Het rechtszekerheidsbeginsel vereist immers een deugdelijke wettelijke basis voor het verstrekken van fiscale informatie voor niet-fiscale doeleinden.

De uitzondering van art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR voldoet aan de criteria van transparantie in de doelstelling van de regeling, doeltreffendheid en doelmatigheid, duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Dit staat echter los van de wijze waarop hieraan concreet invulling wordt gegeven; deze uitzonderingsgrond dient slechts te worden beschouwd als de kapstok waaraan wettelijke voorschriften worden gehangen. Hiervoor in paragraaf 2 is uiteengezet dat een dergelijk voorschrift een continue belangenafweging vergt; voorafgaand aan de invoering, voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van gegevens en bij de (periodieke) evaluatie. Uit de in dit hoofdstuk gegeven voorbeelden blijkt dat van een continue, zichtbare belangenafweging niet altijd sprake is geweest. Zoals hiervoor in paragraaf 2.3 al is opgemerkt zal per wettelijke grondslag een (periodieke) evaluatie moeten uitwijzen of met het verstrekken van de fiscale gegevens het beoogde effect op een doelmatige wijze wordt bereikt, de wettelijke grondslag moet worden aangepast of dat deze zelfs kan worden afgeschaft.[207]

10.5 Afscheid van de ministeriële regeling

De geheimhoudingsplicht geldt op grond van het huidige art. 67, tweede lid, onderdeel b, AWR niet voor gegevensverstrekkingen aan bestuursorganen die zijn opgenomen in de ministeriële regeling van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994. Net als het hiervoor behandelde wettelijk voorschrift is de ministeriële regeling slechts de kapstok waaraan informatieverstrekking aan andere bestuursorganen kan worden gehangen. Gegevensuitwisseling op grond van de ministeriële regeling is – met de gedurende de parlementaire behandeling aangescherpte uitgangspunten – slechts bedoeld voor structurele gegevensverstrekkingen aan samenwerkingsverbanden of voor tijdelijke opname bij structurele gegevensverstrekkingen

205 Hoofdstuk 3, par. 6.3.1.
206 Hoofdstuk 4, par. 5.1.
207 In par. 2.3 is opgemerkt dat het buiten het bereik van dit onderzoek gaat om alle uitzonderingen en ontheffingen uitputtend te evalueren.

vooruitlopend op de invoering of wijziging van een wettelijk voorschrift.[208] De uitgesproken verwachting dat de lijst met gegevensverstrekkingen in art. 43c, Uitv. Reg. AWR 1994 beperkter zou worden is niet uitgekomen.[209] Snippe stelt dat de huidige ministeriële regeling de vereiste eenduidigheid voor het verstrekken van fiscale informatie mist.[210] Naar zijn mening maken onnauwkeurige formuleringen en de mogelijkheden om zelfstandig invulling te geven aan de samenwerking het tot een te wankele grondslag voor gegevensverstrekking.[211] Uit de in dit hoofdstuk gegeven voorbeelden blijkt dat de aangescherpte uitgangspunten niet zijn nageleefd en er structureel onvoldoende aandacht is voor periodiek onderhoud. Hierdoor is niet alleen onduidelijk waarom bepaalde uitzonderingen worden opgenomen, maar blijven onjuiste verwijzingen, foutieve bepalingen en inmiddels wettelijk geregelde gegevensuitwisselingen ten onrechte nog jarenlang opgenomen.[212] Zo werd ruim 9 jaar na het afschaffen van de grondwaterbelasting de ministeriële regeling hierop aangepast.[213] Dit doet afbreuk aan de fiscale geheimhoudingsbepaling.

Hoewel het historisch gezien wellicht is te verklaren dat is gekozen voor een ministeriële regeling, is het maar de vraag of de keuze voor een ministeriële regeling, los van bovengenoemde opmerkingen, (nog) wel logisch of wenselijk is. De parlementaire betrokkenheid bij concrete invulling van de ministeriële regeling is in beginsel beperkt.[214] De Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën heeft daardoor een in beginsel ongeclausuleerde bevoegdheid om eenzijdig, zelfstandig te bepalen welke fiscale gegevens een ander bestuursorgaan nodig zou moeten hebben voor een goede vervulling van de publiekrechtelijke taak van dat betreffende bestuursorgaan.[215] Het betreffen nagenoeg uitsluitend beleidsterreinen waarover de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën geen eigen kennis of kunde heeft en waarvoor hij geen verantwoordelijkheid draagt. Het is de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan dat fiscale gegevens wenst te ontvangen om een voorstel te doen om dit in de eigen (sectorale) wetgeving te regelen. Het is vervolgens de taak van de Minister c.q.

208 Zie ook: Hoofdstuk 3, par. 6.3.2 en par. 6.5. Anders: Snippe die het enkel verstrekken van fiscale gegevens op grond van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 al beschouwt als 'samenwerking' (M. Snippe, Wet gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden (WGS), MBB 2020/23, par. 3.4.1 en par. 3.4.2). Samenwerking impliceert immers meer dan het enkel verstrekken van gegevens ten behoeve van de verwezenlijk van een eigen doelstelling van de ontvangende partij ('meewerken').

209 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 28.

210 Snippe 2019, blz. 467-468. In vergelijkbare zin: R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Het vertrouwen in de fiscale geheimhoudingsplicht bij het rijksbrede toezicht, WFR 2020/95.

211 Zie ook: de opmerkingen over de dataset voor integriteitsonderzoeken naar potentiële ambtsdragers (par. 2.3.3) en het verstrekken van 'vastgoedtransactiegegevens' c.q. gegevens uit de Basisregistratie Kadaster ten behoeve van het integriteitstoezicht op woningcorporaties (par. 2.1.2).

212 Zie o.a.: de rookvrije horeca (par. 2.3.2), de integriteitsonderzoeken naar potentiële ambtsdragers eb de verrekening van neveninkomsten (par. 2.3.3.), de wachtgeldregeling voor politieke ambtsdragers (par. 2.3.4) en het integriteitstoezicht op woningcorporaties (par. 2.3.5).

213 Vide: art. XIX, onderdeel H, besluit Staatssecretaris van Financiën van 31 december 2020 (wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen), Stcrt. 2020, 64029.

214 Niet geheel verrassend is terughoudendheid het uitgangspunt (aanwijzingen voor de regelgeving (1992), aanwijzing 2.35). Vergelijk: de Staatssecretaris van Financiën die het niet in overeenstemming met het karakter van de aan hem verleende bevoegdheid vond om de wijziging van de IIV 1983 ter goedkeuring aan de Tweede Kamer te zenden (NAV, Kamerstukken I 1984/85, 18 789, nr. 208a, blz. 1 en Handelingen II 1984/85, blz. 4461).

215 Deze bevoegdheid wordt in de praktijk uitgeoefend door de Staatssecretaris van Financiën (art. 46, tweede lid, GW en het besluit taken Staatssecretarissen van Financiën (2020)).

de Staatssecretaris van Financiën om in het wetgevende proces het belang van de fiscale geheimhouding, de belastingplichtige en de Belastingdienst te behartigen om zodoende tot een breed gedragen, juiste en volledige belangenafweging te komen.

Voor samenwerkingsverbanden ligt een ministeriële regeling (tot nu toe) meer voor de hand. Hier heeft de inspecteur immers een zelfstandig, fiscaal belang en is het aan de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën om een gedegen belangenafweging te maken.[216] Gezien het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden lijkt de ministeriële regeling hiervoor op termijn evenmin nog nodig te zijn; de bestaande samenwerkingsbanden van het FEC en RIEC zijn al in het wetsvoorstel opgenomen.[217] Met de ruimte die het wetsvoorstel biedt om bij algemene maatregel van bestuur andere samenwerkingsverbanden aan te wijzen zou de huidige samenwerking in de landelijke stuurgroep interventieteams (LSI) ook onder het bereik van het wetsvoorstel gebracht kunnen worden.[218] Hierdoor zou de ministeriële regeling haar belang verliezen.

Voor zowel het wettelijk voorschrift als de ministeriële regeling geldt dat – gezien de in dit hoofdstuk opgenomen voorbeelden – de nodige kritiek kan worden gegeven op de wijze waarop invulling wordt gegeven aan de continue belangenafweging. Beoordeeld op zijn functie van kapstok heb ik over de ministeriële regeling opgemerkt dat het een praktische en makkelijke, maar ook een onlogische regeling is. De ministeriële regeling heeft met betrekking tot het enkelvoudig verstrekken van fiscale gegevens aan andere bestuursorganen de verwachtingen niet waargemaakt en – mits toegepast conform de aangescherpte uitgangspunten – was de toegevoegde waarde ten opzichte van het wettelijk voorschrift reeds beperkt.[219] Met betrekking tot samenwerkingsverbanden verliest de ministeriële regeling op termijn haar belang. Gezien vanuit de achterliggende beginselen van zorgvuldigheid en evenredigheid en effectiviteit en efficiëntie leidt dit alles afwegende tot de conclusie dat art. 67, tweede lid, onderdeel b, AWR moet komen te vervallen. Vanzelfsprekend moeten de in de ministeriële regeling genoemde bestuursorganen een redelijke termijn krijgen om, voor zover dat nog nodig zou zijn, de eigen (sectorale) wetgeving aan te passen.

10.6 Gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf

Op grond van de hoofdregel van het fiscale geheimhoudingsregime (noodzakelijk is voor de heffing of invordering) kunnen fiscale gegevens aan betrokkenen worden verstrekt. Dat is niet alleen de belastingplichtige zelf, maar kan ook een inhoudingsplichtige,

216 Het gaat hier om respectievelijk art. 43, eerste lid, onderdelen m (RIEC), u (FEC), en w (LSI), Uitv. Reg. AWR 1994.

217 Zie: het FEC-convenant (2014), het LIEC/RIEC-convenant (2014) en het Wetsvoorstel, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2. Vergelijk: in de internetconsultatie Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden (2018) waren nog geen samenwerkingsverbanden opgenomen.

218 Art. 3.1, Wetsvoorstel, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2. De huidige samenwerking heeft zijn grondslag art. 43c, eerste lid, onderdeel w, Uitv. Reg. AWR 1994 en het LSI-convenant (2017). Hetzelfde zou overigens kunnen gelden voor andere samenwerkingsverbanden zoals bijvoorbeeld het art. 64 Wet Suwi-convenant (2018).

219 Zie ook: par. 7.2 hierna waar wordt ingegaan op Ontheffingsgrond II ('structurele gegevensverstrekkingen die noodzakelijk zijn voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan, vooruitlopend op een wettelijk voorschrift').

administratieplichtige of derde zijn. Bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 is de geheimhoudingplicht jegens de betrokkene zelf bewust in stand gelaten, behoudens de stukken die door of namens de betrokkene zijn verstrekt.[220] Van de mogelijkheid om middels een ontheffing gegevens aan de belastingplichtige zelf te verstrekken op grond van art. 67, derde lid, AWR wordt nauwelijks gebruik gemaakt.[221] In Hoofdstuk 9 is ingegaan op de juridisch wankele basis van de VIA en de generieke ontheffing met betrekking tot de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) waarvan geen aanwijzingen zijn gevonden dat deze ooit geformaliseerd is.[222] Van bekendmaken in de zin van art. 67 AWR is ook sprake ingeval informatie door de inspecteur wordt klaargezet in een digitale omgeving.[223] Niet alleen de inkomensverklaring, maar ook digitale afschriften van zowel ingediende aangiften als belastingaanslagen zijn hierop te vinden. Alleen het afschrift van de digitale aangifte is sluitend geregeld.[224] Theorie en praktijk lopen derhalve uiteen. Ook met de gewijzigde doelstellingen van Hoofdstuk 6 zal – door de tegenstrijdige belangen – de informationele zelfbeschikking nooit volledig worden bereikt. Dit neemt niet weg dat gestreefd dient te worden naar optimale transparantie richting de betrokkene zelf zodat hij inzicht verkrijgt in de gegevens die zijn verwerkt. Het in Hoofdstuk 9 al genoemde inzagerecht in het standaardformulier rulings, middels een generieke ontheffing, is hiervan een voorbeeld.[225]

10.6.1 (G)een inzagerecht op grond van de AVG?

Op grond van art. 15 AVG heeft een natuurlijk persoon recht op inzage in zijn persoonsgegevens. Dit recht op inzage is echter niet ongeclausuleerd en wordt in art. 23 AVG beperkt, mits hiervoor een grondslag is.[226] Fiscale aangelegenheden zijn hierbij specifiek genoemd als beperkingsgrond.[227] Het fiscale geheimhoudingsregime van art. 67 AWR wordt – sinds de herziening per 1 januari 2008 – beschouwd als een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter.[228] De wetgever heeft bij deze herziening de geheimhoudingsverplichting jegens de belastingplichtige zelf heel bewust grotendeels

220 Hoofdstuk 3, par. 6.3.3. Schep stelt onomwonden dat door de toename van big data de toepassing van art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR een 'wassen neus' wordt (A.W. Schep, Wiens belang beschermt de fiscale geheimhoudingsplicht eigenlijk?, V-N 2020/13.0).

221 Aangeven tijdens een informeel overleg op het Ministerie van Financiën op 16 oktober 2017. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.4.1.

222 Hoofdstuk 9, par. 3.3 en par. 5.

223 Hoofdstuk 3, par. 4.4.3.

224 Het digitaal beschikbaar stellen van een aanslagbiljet kan noodzakelijk zijn voor uitvoering van de belastingwet (of de invordering). Na verloop van tijd – als de aanslag onherroepelijk vaststaat, volledig is betaald en eventuele verliezen (of niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek etc.) zijn verrekend – zal de fiscale noodzaak om ze nog in een digitale omgeving te laten staan in principe komen te vervallen.

225 Hoofdstuk 9, par. 5. Zie ook: Hoofdstuk 8, par. 5.5.

226 Art. 23 AVG is een 'kan'-bepaling. Zie ook: Hoofdstuk 4, par. 5.1. Vergelijk: de conclusie A-G M. Bobek van 3 september 2020 (J & S Service), ECLI:EU:C:2020:649, V-N 2020/45.11 over de gerechtvaardigde samenloop van art. 23 AVG en de Duitse fiscale geheimhouding. Het Hof verklaarde zich onbevoegd omdat art. 23 AVG beoogt de grondrechten van natuurlijke personen te waarborgen en de prejudiciële vragen betrekking hadden op een rechtspersoon (HvJ EU 10 december 2020 (J & S Service), ECLI:EU:C:2020:1011, r.o. 52).

227 Art. 23, eerste lid, onderdelen e, h en i, AVG. Vergelijk: art. 41 Uitvoeringswet AVG.

228 In jurisprudentie over de Wob is dit bevestigd (zie uitgebreider: Hoofdstuk 4, par. 4).

in stand gelaten.[229] Het fiscale geheimhoudingsregime prevaleert hierdoor – net als bij de Wob – boven het inzagerecht van art. 15 AVG.[230] Op grond van art. 67, derde lid, AWR kan om ontheffing van de geheimhouding worden verzocht teneinde alsnog inzage te verkrijgen. Deze formele 'tussenstap' wordt in de praktijk veelal over het hoofd gezien en sluit ook niet aan bij de beoogde strikte uitleg van de uitzonderingsgronden.[231] Fundamentele kritiek op het handelen van de Belastingdienst – zoals de Fraude Signalering Voorziening (FSV), etnisch profileren of het '1043'-project – speelt bij de te maken belangenafweging dan een grote rol.[232] De beperking van het inzagerecht heeft met art. 67 AWR weliswaar een wettelijke grondslag, maar gaat veel verder dan noodzakelijk of evenredig is en doet afbreuk aan de grondrechten en fundamentele vrijheden.[233] Het is maar zeer de vraag of de mogelijkheid om op grond van art. 67, derde lid, AWR een ontheffing te verkrijgen een voldoende specifieke maatregel is om de bestaande beperking van het inzagerecht – en de gevolgen daarvan – te kunnen rechtvaardigen.[234] Het is aan de wetgever om met de gewijzigde inzichten een minder beperkende maatregel in de wetgeving op te nemen waarbij de uitgangspunten van het fiscale geheimhoudingsregime in stand worden gelaten maar het inzagerecht beter wordt gewaarborgd.[235]

10.6.2 Informationele zelfbeschikking (regie op gegevens)

In het regeerakkoord 2017-2021 staat dat – ter bevordering van de privacy – de eigen regie op persoonsgegevens wordt vergroot.[236] Regie op gegevens betekent dat burgers grip en zicht hebben op hun persoonlijke gegevens bij de overheid.[237] Meer inzicht hoe de overheid met zijn persoonlijke gegevens omgaat, zou bijdragen aan het vertrouwen van de burger in de overheid. De kwaliteit van de gegevens en daarmee die van de dienstverlening zou

229 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.3.3.

230 De wetgever heeft een ruime beoordelingsvrijheid bij het aanbrengen van beperkingen. Vergelijk: "*Artikel 67 AWR, dat als lex specialis fungeert ten opzichte van de Wbp, kent echter enkele limitatief opgesomde uitzonderingen op de fiscale geheimhoudingsplicht*" (MvT (Waadi), Kamerstukken II 2010/11, 32 872, nr. 3, blz. 15).

231 MvT (Uitvoeringswet AVG), Kamerstukken II 2017/18, 34 851, nr. 3, blz. 48-49. Vergelijk: V.S.T. Leenders, AVG: wat kan de adviseur ermee? WFR 2020/121, par. 6.

232 Zie o.a.: brief Staatssecretaris van Financiën van 2 maart 2020 (FSV), Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 604, Trouw 10 mei 2020, Belastingdienst erkent: toch sprake van etnisch profileren, https://www.trouw.nl/economie/belastingdienst-erkent-toch-sprake-van-etnisch-profileren~b91d1a45 (online geraadpleegd op 20 mei 2020) en Trouw 7 juli 2020, Belastingdienst hield nóg een omstreden fraudejacht, nu bij aangifte inkomen, https://www.trouw.nl/economie/belastingdienst-hield-nog-een-omstreden-fraudejacht-nu-bij-aangifte-inkomen~b08482ef/ (online, geraadpleegd op 8 juli 2020). Vergelijk: de toeslagenaffaire waarbij grote ophef ontstond over de zwartgelakte stukken in de dossiers (o.a. brief Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2019, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 577).

233 Vergelijk: art. 41 Uitvoeringswet AVG.

234 Ingeval geen inzage kan worden verkregen is bijvoorbeeld het recht om gegevens te laten wijzigen of corrigeren (het recht op rectificatie van art. 16 AVG) of bezwaar te maken tegen een verwerking (het bezwaarrecht van art. 21 AWR) evenmin mogelijk.

235 Vergelijk: Van Hout die de toenemende uitholling van de fiscale geheimhouding onwenselijk vindt omdat niet is voorzien in passende rechtsbescherming (M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim? TFB 2015/6-4).

236 Vertrouwen in de toekomst (regeerakkoord 2017-2021), blz. 8. Zie ook: Snippe 2019, blz. 126-127.

237 Beleidsbrief regie op gegevens (2019), blz. 1.

eveneens verbeteren.[238] In de beleidsbrief regie op gegevens (2019) wordt duidelijk gemaakt dat het kabinet generieke kaders wil ontwikkelen voor het delen van gegevens en deze wil verankeren in de Wet digitale overheid.[239] De wetgever neemt hierbij als uitgangspunt dat de AVG hiervoor een voldoende juridische grondslag biedt.[240] Uiteindelijk moet dit leiden tot een digitale omgeving waarin de betrokkene zijn eigen (fiscale) gegevens kan inzien, corrigeren en wijzigen.[241] Er zijn echter nog forse inspanningen nodig om betrokkenen (proactief) inzicht te kunnen geven in de over hem/haar verstrekte informatie op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR.[242]

10.6.3 Voorgestelde wijziging van de wettekst

De keerzijde van een strikte geheimhoudingsverplichting is dat uitzonderingen door de wetgever zorgvuldig beargumenteerd en zo nodig geformaliseerd worden. Het verstrekken van fiscale gegevens aan de betrokkene zelf doet in veel gevallen mijns inziens geen afbreuk aan de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling. Hoewel met de herziening per 1 januari 2008 de geheimhouding tegenover de betrokkene zelf grotendeels ongewijzigd is gebleven dient dit aangepast te worden; in het begin van deze paragraaf is al opgemerkt dat digitaal beschikbaar stellen van gegevens (de VIA, de inkomensverklaring en digitale afschriften van belastingaanslagen) thans niet sluitend is geregeld waardoor strijdigheid bestaat met de criteria van doeltreffendheid en doelmatigheid en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Daarnaast moet het spanningsveld bij de samenloop van de fiscale geheimhouding en het inzagerecht van art. 15 AVG worden opgelost waarbij een eventueel onderscheid tussen natuurlijk personen en niet-natuurlijk personen zoveel mogelijk voorkomen moet worden. Tot slot kan worden vastgesteld dat de geschetste, rijksbrede ontwikkeling van regie op gegevens, ondanks alle onduidelijkheden, ook voor de fiscaliteit grote gevolgen zal hebben terwijl een solide wettelijke basis vooralsnog ontbreekt. Omdat de fiscale geheimhoudingsplicht ook de belangen van de inspecteur beoogt te beschermen kan van een ongeclausuleerde verstrekking van fiscale gegevens aan de betrokkene vanzelfsprekend geen sprake zijn. Het kan immers niet de bedoeling zijn dat de werking van bijvoorbeeld art. 8:29 Awb of het in Hoofdstuk 7 gedane voorstel voor een geheimhoudingsplicht voor informatieplichtigen bij een zwaarwegend controle-strategisch belang (de tijdelijk onderworpen subjecten van Categorie III) via een inzageverzoek ex art. 15 AVG volledig teniet wordt gedaan.[243]

Een aanpassing van het tweede lid, onderdeel c

Het verstrekken van fiscale gegevens aan de betrokkene zelf kan worden uitgebreid door een aanpassing van art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR (nieuw) luidende:

238 Beleidsbrief regie op gegevens (2019), blz. 5.
239 Beleidsbrief regie op gegevens (2019), blz. 10 en het Wetsvoorstel houdende algemene regels inzake het elektronisch verkeer in het publieke domein en inzake de generieke digitale infrastructuur (Wet digitale overheid), Kamerstukken II 2017/18, 34 972, nr. 2.
240 Beleidsbrief regie op gegevens (2019), blz. 10. Met betrekking tot fiscale gegevens is dit, gezien hetgeen hierover in paragraaf 6.1 is opgemerkt, discutabel. Hier komt bij dat de AVG uitsluitend van toepassing is op gegevens die herleidbaar zijn tot natuurlijk personen.
241 Beleidsbrief regie op gegevens (2019), blz. 13.
242 Vergelijk: beleidsbrief regie op gegevens (2019), blz. 17-18.
243 Zie: Hoofdstuk 7, par. 5 voor de onderworpen subjecten van Categorie III.

bekendmaking plaatsvindt aan degene op wie de gegevens betrekking hebben ~~voor zover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt~~. Onze Minister stelt regels in welke gevallen de vorige volzin toepassing vindt;

Ter toelichting kan nog het volgende worden opgemerkt: met het uitgangspunt van bekendmaking wordt een duidelijk signaal afgegeven dat gestreefd is naar optimale transparantie richting betrokkenen. Deze transparantie is echter niet ongeclausuleerd en mag niet ten koste gaan van de belangen van de inspecteur of derden. Omwille van de flexibiliteit is een vage norm geformuleerd. Het is de opdracht aan de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën om – als uitvoerder van de belastingwet – invulling te geven aan deze norm.[244] De waarborgen uit de AVG zouden hierbij zoveel mogelijk gerespecteerd moeten worden.[245] Wel dient te worden opgemerkt dat de beoogde transparantie niet moet doorslaan; het moet wel proportioneel zijn om effect te sorteren.[246] Onevenredige inspanningen voor de Belastingdienst moeten worden voorkomen.[247] Met deze formulering blijft art. 67 AWR – ten opzichte van het inzagerecht van art. 15 AVG of de Wob – een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter (lex specialis). Het is dan uiteindelijk aan de bestuursrechter om te toetsen of de gemaakte inbreuk op het inzagerecht past binnen de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever.[248]

Zoals in Hoofdstuk 4 al werd opgemerkt, wordt hiermee voor natuurlijke personen – zij het indirect en maar gedeeltelijk – feitelijk dezelfde rechtsbescherming geboden als het rechtstreeks voor bezwaar vatbaar maken van art. 67 AWR.[249] Niet-natuurlijke personen, op wie de AVG niet van toepassing is, blijven (vooralsnog) aangewezen op de civiele rechter. Dit onderscheid is wellicht enigszins arbitrair, maar leidt per saldo niet tot minder rechtsbescherming voor niet-natuurlijke personen. Met periodieke evaluaties kan onder meer worden gemonitord of deze uitzonderingsgrond naar behoren functioneert en nog gelijke tred houdt met de rijksbrede ontwikkeling van regie op gegevens. Dat neemt niet weg dat de wetgever onverminderd oog moet blijven houden voor de informationele zelfredzaamheid.[250] Met de gebruikte formulering worden geen beperkingen aangebracht in de manier waarop bekendmaking plaatsvindt: spontaan middels het voorinvullen van

244 Hierbij kan worden gedacht aan onder meer gegevens van derden, (passages van) stukken waarin sprake is van intern beraad, controle- of processtrategie of een strafrechtelijk onderzoeksbelang.

245 Zie: art. 23 AVG en art. 41 Uitvoeringswet AVG. Vergelijk: art. 10-11 Wob en art. 8:29 Awb.

246 Een betrokkene moet kunnen achterhalen over welke gegevens de inspecteur beschikt, waar deze gegevens vandaan komen en aan wie de gegevens eventueel zijn verstrekt (geen transparantie omwille van de transparantie).

247 Vergelijk: "*Een reden om niet aan een verzoek om gegevensverstrekking [op grond van art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR, VDS] te voldoen kan zijn gelegen in het feit dat gegevensverstrekking voor de Belastingdienst een onevenredige inspanning kost*" (MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 19). Anders: een Wob-verzoek kan niet worden afwezen omdat dit een onevenredige zware inspanning zou vergen (ABRvS 13 januari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:27, r.o. 7.1). Zie ook: art. 62 AWR.

248 Een beslissing op een verzoek ex art. 15 AVG is een besluit in de zin van de Awb (art. 34 Uitvoeringswet AVG).

249 Hoofdstuk 4, par. 5.4. Gegevens die niet herleidbaar zijn tot natuurlijke personen, zoals bedrijfs- of fabricagegegevens vallen derhalve niet onder het bereik van de AVG.

250 Bij het beschikbaar stellen van fiscale gegevens in een digitale omgeving zou bijvoorbeeld voorlichting kunnen worden gegeven over het feit dat een BSN niet zo maar altijd aan derden verstrekt hoeft te worden.

gegevens in de VIA, het beschikbaar stellen in een digitale omgeving of het desgevraagd toezenden aan de betrokkene of de gemachtigde. De generieke ontheffing van art. 24, vijfde lid, BFB ten behoeve van de inzage in standaardformulier rulings kan alsdan komen te vervallen.

10.7 Ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR

In Hoofdstuk 3 is ingegaan op de kritiek op het ontheffingenstelsel (1961-2007) en de gronden waarop – sinds de ingrijpende wijziging van art. 67 AWR per 1 januari 2008 – een ontheffing van de geheimhouding kan worden verleend.[251] De algemene consensus is dat er slechts drie ontheffingsgronden zouden zijn. Gezien het specifieke karakter en de wijze van totstandkoming is de generieke ontheffing ten behoeve van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) als separate ontheffingsgrond benoemd.[252] Het beperkte ontheffingenstelsel van art. 67, derde lid, AWR is thans slechts van toepassing bij:

1A. gegevensverstrekkingen aan de belastingplichtige zelf voor zover de verstrekking niet valt onder het eerste of het tweede lid;
1B. de generieke ontheffing ten behoeve van inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm);
2. gegevensverstrekkingen die noodzakelijk zijn voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak, vooruitlopend op de opname in de ministeriële regeling;
3. gegevensverstrekkingen bij incidentele of onvoorziene gevallen, bijvoorbeeld vanwege een groot maatschappelijk belang.

Net als de hiervoor behandelde wettelijk voorschrift en de ministeriële regeling zijn de ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR slechts de kapstok waaraan informatieverstrekking kan worden gehangen. De eerste ontheffingsgrond kan, gelet hetgeen hierover is opgemerkt in paragraaf 6, komen te vervallen. De generieke ontheffingsgrond ten behoeve van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) ziet slechts op één specifiek doel en dient aangepast te worden zodat ook andere generieke ontheffingen een deugdelijke wettelijke basis krijgen. Gezien hetgeen in paragraaf 5 is opgemerkt over de ministeriële regeling dient de tweede ontheffingsmogelijkheid te worden aangepast van 'vooruitlopend op de ministeriële regeling' naar 'vooruitlopend op een wettelijke regeling'. De ontheffingsgrond voor incidentele of onvoorziene gevallen kan (vooralsnog) blijven bestaan. Het behoeft geen betoog dat het uitgangspunt van terughoudendheid bij het verlenen van een ontheffing onverminderd dient te blijven bestaan. Dit alles leidt uiteindelijk tot de volgende mutaties die ik hierna nader toegelicht:

251 Hoofdstuk 3, par. 6.
252 'Onze Minister kan ontheffing ontlenen' is niet vergelijkbaar met 'Onze Minister heeft op voorhand een ontheffing verleend'. Met andere woorden: het verkeerslicht kan op groen staan (maar ook op geel of rood) versus het verkeerslicht staat bij voorbaat (altijd) op groen.

De ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR

Huidige bepaling	Voorgestelde bepaling
eerste ontheffingsgrond (A) de belastingplichtige zelf voor zover niet onder het 1e of 2e lid	n.v.t. (vervallen)
eerste ontheffingsgrond (B) generieke ontheffing ten behoeve van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm)	*Ontheffingsgrond I* generieke ontheffing
tweede ontheffingsgrond aan bestuursorgaan vooruitlopend op opname in de ministeriële regeling	*Ontheffingsgrond II* aan bestuursorgaan vooruitlopend op opname in een wettelijk voorschrift
derde ontheffingsgrond incidentele of onvoorziene gevallen	*Ontheffingsgrond III* incidentele of onvoorziene gevallen

10.7.1 Generieke ontheffingen

Naast de drie ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR is tijdens de mondelinge behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede Kamer een vierde ontheffingsgrond geïntroduceerd ten behoeve van één specifiek doel: de in Hoofdstuk 9 behandelde generieke ontheffing met de betrekking tot de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm).[253] In paragraaf 6 is een voorstel gedaan om deze toezegging ook daadwerkelijk te formaliseren. Dit betekent echter (nog) niet dat generieke ontheffingen als zodanig een zelfstandige, ontheffingsgrond van art. 67, derde lid, AWR kunnen vormen ten behoeve van andere doeleinden. Daarvoor was het een te strikt afgebakende toezegging. Een generieke ontheffing kan worden omschreven als een ontheffing van de geheimhouding die – mits wordt voldaan aan vooraf vastgestelde criteria – op voorhand wordt verleend bij vaker voorkomende gevallen.[254] Het is een ontheffing die geldt voor alle betrokkenen in gelijke omstandigheden. Het dient als beleid worden gepubliceerd. Generieke ontheffingen passen echter niet binnen de bestaande derde ontheffingsgrond. Die ontheffingsgrond is immers bedoeld voor incidentele of onvoorziene gevallen aan de hand van een concrete casus waarbij duidelijk is welke fiscale gegevens (eenmalig) verstrekt zullen worden. Bij een zich repeterende casus is hiervan geen sprake meer.

De werkelijkheid is echter weerbarstiger waardoor theorie en praktijk uit elkaar zijn gaan lopen. Naast de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) zijn sinds 2008 meerdere generieke ontheffingen ontstaan terwijl dat feitelijk niet past binnen de bestaande ontheffingsgronden. Over de verleende generieke ontheffing ten behoeve van de inkomensafhankelijke

253 Hoofdstuk 9, par. 5.

254 Van Dale omschrijft generiek in de juridische context als "*waarvan het voorwerp enkel naar de soort bepaald is*" (Van Dale, Groot woordenboek der Nederlandse taal (online, geraadpleegd op 6 april 2020).

huurverhoging heeft de rechter – in een overweging ten overvloede – geoordeeld dat geen van de drie uitzonderingsgronden van art. 67, derde lid, AWR van toepassing was. Dat leidde tot de conclusie dat de ontheffingsbevoegdheid was gebruikt voor een ander doel dan waarvoor die was verleend en het ontheffingsbesluit werd dus geacht te zijn genomen in strijd met het verbod van détournement de pouvoir.[255] Andere generieke ontheffingen zijn de in Hoofdstuk 4 genoemde ontheffing geheimhouding bij plichtsverzuim (2008), de in Hoofdstuk 9 behandelde ontheffing in verband met de openbaarheid van zittingen bij massaal bezwaarprocedures en de in Hoofdstuk 9 genoemde ontheffing ten behoeve van de inzage in het standaardformulier rulings.[256] Een generieke ontheffing die apart moet worden genoemd is de in Hoofdstuk 4 behandelde ontheffing in verband met het verschoningsrecht voor belastingambtenaren.[257] Dit onderwerp is ongeschikt voor een generieke ontheffing; het al dan niet doen van een beroep op het verschoningsrecht vereist immers altijd een belangenafweging in een concrete casus ter zitting door de opgeroepen getuige, die niet op voorhand door de Belastingdienst of de Staatssecretaris van Financiën kan worden gemaakt.[258]

Het ontbreken van een deugdelijke wettelijke basis voor generieke ontheffingen doet afbreuk aan doel en strekking van de strikte geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR. De vraag is hoe dat opgelost moet worden. Enerzijds kan eenvoudigweg worden gesteld dat het gaat om maar enkele situaties die meer dan incidenteel voorkomen en daarom wettelijk geregeld zouden moeten worden; dat is dan de keerzijde van een stringente geheimhoudingsbepaling. Worden de criteria uit het beoordelingskader van doeltreffendheid en doelmatigheid, duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid in ogenschouw genomen, dan zou anderzijds gesteld kunnen worden dat dergelijke generieke ontheffingen beschouwd kunnen worden als een vorm van maatwerk binnen een al bestaand, consistent systeem. Het onder strikte voorwaarden verlenen van een generieke ontheffing is mijns inziens praktisch uitvoerbaar en behoeft geen afbreuk te doen aan de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling. Bij een eerstvolgende wetswijziging zou – zonder dat de tekst van art. 67, derde lid, AWR hiervoor hoeft te worden aangepast – de generieke ontheffing van art. 67, derde lid, AWR als 'nieuwe' ontheffingsgrond geformaliseerd kunnen worden. Afhankelijk van de uitkomst van de te maken belangenafweging lijken als generieke ontheffing voor publicatie in aanmerking te komen:[259]

- de ontheffing geheimhouding bij plichtsverzuim (2008);[260]
- de aangiftebevoegdheid van art. 161 Sv die nu nog in de ministeriële regeling is opgenomen;[261] en

255 Rechtbank 's-Gravenhage (civiele kamer) 13 april 2012, ECLI:NL:RBSGR:2012:BW2236, r.o. 3.7. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.4.3.
256 Vide: Hoofdstuk 4, par. 2.2, Hoofdstuk 9, par. 4 en Hoofdstuk 9, par. 5.
257 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 4, par. 5.2 waar wordt ingegaan op par. 24, eerste en tweede lid, BFB.
258 Dit komt door de combinatie van een drietal onzekere factoren: op voorhand kan niet specifiek worden afgebakend om welke fiscale informatie het gaat, wat de persoonlijke omstandigheden van de betrokkenen zijn en welke personen of instanties de beschikking krijgen over deze gegevens. Hierdoor kan op voorhand geen zorgvuldige belangenafweging plaatsvinden.
259 Publicatie van dergelijke generieke ontheffingen is cruciaal.
260 Zie: Hoofdstuk 4, par. 2.2.
261 Art. 43c, eerste lid, onderdeel l, ten derde, Uitv. Reg. AWR 1994. Zie ook: Hoofdstuk 4, par. 5.1. In par. 4 hiervoor is voorgesteld om de ministeriële regeling van art. 67, tweede lid, onderdeel b, AWR te laten vervallen.

- de instemming bij openbare of (deels) niet-besloten zittingen bij de belastingrechter, behoudens buitengewone omstandigheden.[262]

De generieke ontheffingen ten behoeve van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) en de inzage in het standaardformulier rulings ontbreken. Deze zijn logischerwijs in paragraaf 6 ondergebracht bij de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf. Nader onderzoek moet uitwijzen of de ontheffingen van de geheimhouding uit de convenanten ten behoeve van het tegengaan van mogelijk ontoelaatbaar gedrag van (externe) accountants, accountantsorganisaties en/of (mede)beleidsbepalers als generieke ontheffing gekwalificeerd kunnen worden.[263] Ditzelfde heeft te gelden voor het overbrengen van de memories van aangifte van schenk- en erfbelasting naar het Nationaal Archief.[264] Terughoudend gebruik van de ontheffingsbevoegdheid zou ook bij deze generieke ontheffingen het uitgangspunt moeten zijn. Het formaliseren van generieke ontheffingen mag vanzelfsprekend geen aanleiding vormen om weer terug te keren naar het ongebreidelde ontheffingenstelsel van voor 2008. Middels periodieke evaluaties kan dit nauwgezet worden gevolgd.[265]

10.7.2 Vooruitlopend op een wettelijk voorschrift

Onder de huidige wetgeving is een ontheffing van de geheimhouding mogelijk voor structurele informatieverstrekking aan een bestuursorgaan indien het voornemen bestaat de ministeriële regeling aan te passen. De ministeriële regeling is – met de gedurende de parlementaire behandeling aangescherpte uitgangspunten – echter bedoeld voor structurele gegevensverstrekkingen vooruitlopend op de invoering van een wettelijk voorschrift.[266] Bij een voorgenomen wetswijziging om structurele gegevensverstrekking aan een bestuursorgaan mogelijk te maken is op dit moment geen (tijdelijke) ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR mogelijk, tenzij tegelijkertijd óók een stellig voornemen bestaat om de gegevensverstrekking (eveneens tijdelijk) op te nemen in art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994.[267] Mede gezien hetgeen in paragraaf 5 is opgemerkt over het binnen afzienbare tijd laten vervallen van de ministeriële regeling dient de tweede ontheffingsmogelijkheid mijns inziens te worden aangepast naar 'structurele gegevensverstrekkingen

262 Het gaat hierbij om de openbaarheid bij massaal bezwaarprocedures en de (deels) niet-besloten zittingen voor educatieve doeleinden. Het blijft echter de bevoegdheid en de verantwoordelijkheid van de belastingrechter om te besluiten tot een niet-besloten of openbare zitting (art. 27c AWR).

263 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 8, par. 5.6. Het gaat om het AFM-convenant (2012), het BFT-convenant (2012) en het NBA-convenant (2012).

264 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.4.3. Vergelijk: art. 50g, derde lid, OSV (vide: Appendix A).

265 Het bijvoorbeeld verplicht voorleggen aan de Tweede Kamer van een voorgenomen generieke ontheffing ligt, gezien het karakter van de aan de Minister van Financiën verleende bevoegdheid, niet voor de hand. Vergelijk: De Staatssecretaris van Financiën die bij de mondelinge behandeling van het Wetsvoorstel invoering fiscaal nummer opmerkte: "*Ik vind het staatkundig niet juist, dat het gebruik maken van de ministeriële ontheffingsbevoegdheid met betrekking tot het verstrekken van inlichtingen aan niet bij de belastingheffing betrokken instanties wordt onderworpen aan de goedkeuring door de Staten-Generaal. Mijn indruk is, dat in dat geval de Staten-Generaal op de stoel van de regering gaan zitten*" (Handelingen II 1984/85, blz. 4461).

266 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.5. Een incidentele gegevensverstrekking aan een ander bestuursorgaan, voor zover noodzakelijk voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak, past beter onder derde ontheffingsgrond van art. 67, derde lid, AWR.

267 De derde grondslag (incidentele of onvoorziene gevallen) is hiervoor niet bedoeld. Dat wetten kunnen worden ingevoerd of worden gewijzigd komt immers veelvuldig voor en is voorzienbaar.

die noodzakelijk zijn voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan, vooruitlopend op een wettelijk voorschrift'. Bij een toetsing van deze Ontheffingsgrond II aan de criteria van het beoordelingskader komt naar voren dat het criterium van doeltreffendheid en doelmatigheid bij het toepassen van deze ontheffingsgrond zou kunnen botsen met zowel het criterium van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid als het criterium van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Terugvallend op de beginselen die aan de fiscale geheimhoudingsplicht ten grondslag liggen, vergt dit een afweging tussen beginselen van effectiviteit en efficiëntie, het rechtszekerheidsbeginsel, privacybeginselen en het beginsel van effectieve rechtsbescherming. Juist omdat naar mijn verwachting van deze ontheffingsgrond zeer terughoudend gebruik zal worden gemaakt geeft dit de doorslag voor aanpassing. Vanzelfsprekend moet goed worden onderbouwd wat de noodzaak is om vooruitlopend op nieuwe wetgeving een tijdelijke ontheffing te verlenen voor structurele verstrekking van fiscale gegevens aan een bestuursorgaan.[268] Zoals hierboven in paragraaf 3 beschreven brengt de fiscale geheimhoudingsverplichting met zich dat het niet gebruikelijk is dat fiscale gegevens aan private partijen worden verstrekt; betrokkenen mogen ervan uitgaan de wetgever in dat geval nog terughoudender is en bij het maken van een belangenafweging meeweegt of aanvullende waarborgen noodzakelijk en mogelijk zijn. Om die reden is het naar mijn mening wenselijk Ontheffingsgrond II te (blijven) beperken tot bestuursorganen.[269]

Vanuit het oogpunt van transparantie zou het de voorkeur verdienen om de verleende ontheffing als bijlage bij bijvoorbeeld de memorie van toelichting op te nemen.[270] Zodra de ontheffing zijn belang heeft verloren dient deze te worden ingetrokken om incidenten als bij de rookvrije horeca, de integriteitsonderzoeken naar (potentiële) ambtsdragers, de wachtgeldregeling voor politieke ambtsdragers, het integriteitstoezicht op woningcorporaties of het SNA-convenant (2009) te voorkomen.[271] Het is niet wenselijk om een dergelijke ontheffing pas bij de inwerkingtreding van het wettelijk voorschrift waarin de grondslag is opgenomen van rechtswege te laten vervallen. Het is beter om deze na een bepaalde periode opnieuw te beoordelen. Zo is in art. 32 Handelsregisterwet 2007 een terugmeldverplichting opgenomen ingeval gerede twijfel bestaat aan de juistheid of volledigheid van de gegevens. Dit heeft als doel de kwaliteit van het handelsregister van de Kamer van Koophandel te verbeteren.[272] Deze bepaling uit 2007 is tot op heden echter

268 Vergelijk: de in par. 2.1.2 behandelende uitbreiding van art. 43c, eerste lid, onderdeel ab, Uitv. Reg. AWR 1994 met terugwerkende kracht. De terugwerkende kracht naar 1 januari 2012 was weliswaar ingegeven door de overgang op die datum van het toezicht op de woningcorporaties (van de Minister van Infrastructuur en Milieu naar de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties), maar zag (onbedoeld?) ook informatieverstrekking met terugwerkende kracht.

269 Vergelijk: Rechtbank 's-Gravenhage (civiele kamer) 13 april 2012, ECLI:NL:RBSGR:2012:BW2236, r.o. 3.4 over de ontheffing van de geheimhouding vooruitlopend op de inkomensafhankelijke huurverhoging die niet noodzakelijk was voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak, maar voor de uitoefening van een nog te creëren privaatrechtelijke bevoegdheid.

270 Vergelijk: de (tijdelijke) opname in de ministeriële regeling ten behoeve van de integriteitsonderzoeken naar beoogde burgemeesters werd in de memorie van toelichting benoemd (MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 691, nr. 3, blz. 9).

271 Vide: par. 2.3.2-2.3.5 en par. 3.3 hiervoor.

272 Wet van 22 maart 2007, houdende regels omtrent een basisregister van ondernemingen en rechtspersonen (Handelsregisterwet 2007), Kamerstukken II 2005/06, 30 656, Stb. 2007, 153.

niet in werking getreden.[273] Ingeval tegelijkertijd met de indiening van het wetsvoorstel op 5 augustus 2006 een ontheffing van de geheimhouding zou zijn verleend zou, gezien het extreme tijdsverloop, kritische vragen gesteld moeten worden over nut en noodzaak om op grond van een tijdelijke ontheffing gegevens te blijven verstrekken.[274] Met een periodieke evaluatie kan, zeker bij langlopende wetgevingstrajecten, worden beoordeeld of er nog wel zwaarwegende redenen zijn om de verleende ontheffing te verlengen.

10.7.3 Incidentele en onvoorziene gevallen

De laatste ontheffingsgrond lijkt – omwille van de flexibiliteit en effectiviteit – vooralsnog nog steeds wenselijk.[275] In Hoofdstuk 3 is uiteengezet dat deze ontheffingsgrond is bedoeld voor incidentele of onvoorziene gevallen waarin gegevensverstrekking gewenst is, bijvoorbeeld vanwege een groot maatschappelijk belang.[276] Het is geen cumulatieve eis. Zoals hiervoor in paragraaf 2.1.1 al werd opgemerkt is het zichtbaar maken van de hierbij gemaakte afwegingen onontbeerlijk.[277] Bij een zich repeterende casus, zoals bijvoorbeeld de in Hoofdstuk 3 genoemde integriteitsonderzoeken naar ministers en staatssecretarissen of de inkomensafhankelijke huurverhoging, is van onvoorzien of incidenteel echter geen sprake.[278] Dat het telkens een ander beoogd bewindspersoon c.q. een andere huurder betreft is niet relevant; het moet mijns inziens telkens gaan om een concrete, individuele casus waarbij duidelijk is welke fiscale gegevens éénmalig verstrekt zullen worden voor een specifiek doel. Het 'oprekken' van deze derde ontheffingsgrond is onwenselijk. Bij een marginale toetsing van de ontheffingsgrond aan de criteria van het beoordelingskader komt naar voren dat het criterium van doeltreffendheid en doelmatigheid bij het verlenen van de ontheffing zou kunnen botsen met zowel het criterium van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid als het criterium van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Terugvallend op de beginselen die aan de fiscale geheimhoudingsplicht ten grondslag liggen, vergt dit een afweging tussen beginselen van effectiviteit en efficiëntie, het rechtszekerheidsbeginsel, privacybeginselen en het beginsel van effectieve rechtsbescherming. Hoewel van deze ontheffingsgrond kennelijk slechts sporadisch gebruik wordt gemaakt, is een integrale evaluatie en belangenafweging pas mogelijk als duidelijk is in welke gevallen al dan niet een ontheffing is verleend.[279]

---

273 Art. 64 Handelsregisterwet 2007 bepaalt dat de artikelen van die wet op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking treden.

274 De ontheffing van de geheimhouding zou in dit voorbeeld alsdan op grond van art. 67, tweede lid, AWR (oud) moeten zijn afgegeven en bekrachtigd op grond van art. 67, derde lid, AWR (nieuw).

275 Anders: Snippe die de aanbeveling doet voor "*Een nieuw wetsartikel – in plaats van art. 67 lid 3 AWR – moet de mogelijkheid te voldoen aan die onvoorziene noodzaak, bieden. Het is vervolgens aan de staatssecretaris van Financiën hier eenduidig beleid voor te ontwikkelen*" (Snippe 2019, blz. 468).

276 Hoofdstuk 3, par. 6.4.3.

277 In de afsluitende jaarrapportage over het jaarplan Belastingdienst zou hier bijvoorbeeld aandacht aan kunnen worden gegeven.

278 Hoofdstuk 3, par. 6.4.3.

279 In Hoofdstuk 3, par. 6.4 is opgemerkt dat het om circa 20-25 gevallen per jaar zou gaan. In het kader van dit onderzoek is desgevraagd geen toestemming verleend om de verleende ontheffingen in te zien.

10.8 Afronding

Voor de beoordeling van een strikte fiscale geheimhoudingsbepaling gaat het niet alleen om de reikwijdte van de geheimhouding (de hoofdregel). Het gaat ook om de uitzonderingen op en de ontheffingen van deze hoofdregel en de feitelijke invulling die hieraan wordt gegeven. Met het verdwijnen van het ontheffingenstelsel is ook het totaaloverzicht verdwenen. Uitzonderingen en ontheffingen vergen een continue, zorgvuldige belangenafweging. Deze continue belangenafweging geeft inzicht in het functioneren van de uitzonderingen en ontheffingen. Uit de in dit hoofdstuk gegeven voorbeelden blijkt dat van een continue belangenafweging niet altijd sprake is geweest. Deze continue belangenafweging is feitelijk een drietrapsraket: voorafgaand aan de invoering van een uitzondering of het verlenen van een ontheffing dient een zorgvuldige, transparante belangenafweging te worden gemaakt, voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking dient een afweging te worden gemaakt en achteraf dient te worden geëvalueerd. Een helder toetsingskader voor het maken van deze belangenafweging ontbreekt. Er zijn echter een aantal elementen die bij een dergelijke belangenafweging min of meer standaard aan de orde zouden moeten komen.

Het is van oudsher de verantwoordelijkheid van de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën om zichtbare betrokkenheid te tonen teneinde het belang van de fiscale geheimhoudingsbepaling te behartigen. Deze zichtbare betrokkenheid laat soms te wensen over. Het verdient naar mijn mening dan ook aanbeveling zijn betrokkenheid bij deze continue belangenafweging zichtbaarder te maken. Een grondslag voor gegevensverstrekking is slechts het 'toegangspoortje'. Voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van fiscale gegevens dient nog steeds (ten minste marginaal) te worden getoetst of de voorgenomen verstrekking voldoet aan alle overige voorwaarden. In de gevallen waar een open of vage norm is geformuleerd, is er een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de inspecteur en de afnemer van fiscale informatie om hieraan invulling te geven. Een terugkoppeling kan een relevante bijdrage leveren aan de kwaliteit van wet- en regelgeving waarin een inbreuk is gemaakt op de fiscale geheimhoudingsplicht. Een (periodieke) evaluatie kan bijvoorbeeld antwoord geven op de vraag of met het verstrekken van de fiscale gegevens het beoogde effect op een doelmatige wijze is bereikt, de bepaling moet worden aangepast of zelfs kan worden afgeschaft. Met een (periodieke) evaluatie kan worden voorkomen dat ongebruikte, achterhaalde of zelfs foute uitwisselingsbepalingen c.q. convenanten blijven bestaan, hetgeen de duidelijkheid en de kwaliteit van wet- en regelgeving verhoogt. Gezien de aangehaalde voorbeelden verdient het mijns inziens aanbeveling hieraan meer aandacht te besteden.

Het verstrekken van fiscale gegevens aan private partijen is niet gebruikelijk. Toch is dit niet altijd meer op voorhand uitgesloten. Met de gewijzigde onderbouwing van de meewerkbereidheid in Hoofdstuk 6, als doelstelling van de fiscale geheimhoudingsplicht, heb ik daar dan ook nadrukkelijk rekening mee gehouden. Juist omdat er enkele kenmerkende verschillen zijn tussen bestuursorganen en private partijen mogen betrokkenen er van uit gaan dat bij de verstrekking van fiscale gegevens aan private partijen (nog) grotere terughoudendheid wordt betracht en bij de belangenafweging wordt meegewogen of aanvullende waarborgen noodzakelijk en mogelijk zijn. Ik heb in Hoofdstuk 7 een voorstel gedaan om elke afnemer van fiscale informatie – waaronder private partijen – aan te merken als een aan de fiscale

geheimhouding onderworpen subject (Categorie II). Bij een opzettelijke schending van de geheimhouding geeft het strafrecht een sanctiemogelijkheid. Het verdient mijns inziens aanbeveling om nader te onderzoeken of het mogelijk en wenselijk is om hiervoor ook het fiscale boeterecht in te zetten. Een dergelijke fiscale boete kan als afschrikwekkende sanctie de bescherming van de fiscale geheimhoudingsplicht verbeteren en zou niet alleen relevant kunnen zijn voor de onderworpen subjecten van Categorie II (afnemers fiscale informatie), maar ook voor de tijdelijk onderworpen subjecten van Categorie III (informatieplichtigen bij een zwaarwegend controle-strategisch belang) of de ingeschakelde deskundige derden c.q. oud-medewerkers van de Belastingdienst uit Categorie I.

De fiscale geheimhoudingsplicht geldt niet als een wettelijk voorschrift tot bekendmaking verplicht. Deze uitzondering is met ingang van 1 januari 2008 (wederom) gecodificeerd. De zogenoemde 'kan'-bepalingen bieden een keuzemogelijkheid en zijn géén verplichting in de zin van art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR. Hiermee vergelijkbaar zijn de voorschriften waarin een onttrekkingsmogelijkheid is opgenomen. Het behoeft geen betoog dat de uitzondering van enig wettelijk voorschrift onverminderd dient te blijven bestaan. Deze uitzonderingsgrond dient echter slechts te worden beschouwd als de kapstok waaraan wettelijke voorschriften worden gehangen. De geheimhoudingsplicht geldt evenmin voor gegevensverstrekkingen aan bestuursorganen die zijn opgenomen in de ministeriële regeling van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994. Deze ministeriële regeling is enerzijds bedoeld voor structurele gegevensverstrekkingen vooruitlopend op de invoering van een wettelijk voorschrift; bij opname zou er dan min of meer zicht moeten zijn op een nieuw wettelijk voorschrift c.q. aanpassing van een bestaand wettelijk voorschrift. Anderzijds is de ministeriële regeling bedoeld voor structurele gegevensverstrekkingen aan samenwerkingsverbanden. Uit mijn onderzoek blijkt dat er structureel onvoldoende aandacht is voor periodiek onderhoud en dat de verwachting dat de lijst met gegevensverstrekkingen beperkter zou worden niet is uitgekomen. Het is onwenselijk en onlogisch dat de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën een in beginsel ongeclausuleerde bevoegdheid heeft om eenzijdig, zelfstandig te bepalen welke fiscale gegevens een ander bestuursorgaan nodig zou hebben. Gezien het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden lijkt de ministeriële regeling op termijn evenmin voor samenwerkingsverbanden nog nodig te zijn. Dit leidt mijns inziens tot de conclusie dat art. 67, tweede lid, onderdeel b, AWR (met een redelijke overgangstermijn) moet komen te vervallen.

In dit hoofdstuk heb ik een voorstel gedaan om de verstrekking van fiscale gegevens aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen. Bij de herziening per 1 januari 2008 is de geheimhoudingplicht jegens de betrokkene zelf bewust in stand gelaten, behoudens de stukken die door of namens hem zijn verstrekt. Art. 67 AWR is een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter (lex specialis) die prevaleert boven de Wob en de AVG. De beperking van het inzagerecht op grond van de AVG heeft weliswaar een wettelijke grondslag, maar gaat veel verder dan noodzakelijk of evenredig is en doet afbreuk aan de grondrechten en fundamentele vrijheden. Het is de vraag of de mogelijkheid om op grond van art. 67, derde lid, AWR een ontheffing te verkrijgen een voldoende specifieke maatregel is om de bestaande beperking van het inzagerecht van art. 15 AVG te kunnen rechtvaardigen. Dit spanningsveld moet worden opgelost waarbij een eventueel onderscheid tussen natuurlijke personen en niet-natuurlijke personen zoveel mogelijk

voorkomen moet worden. Het digitaal beschikbaar stellen van gegevens (de VIA, de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) en digitale afschriften van belastingaanslagen) is naar mijn mening thans evenmin sluitend geregeld. Rekening houdend met de rijksbrede ontwikkeling van regie op gegevens noopt dit mijns inziens tot aanpassing van de fiscale geheimhoudingsbepaling. Het verstrekken van fiscale gegevens aan de betrokkene zelf kan worden uitgebreid door een door mij voorgestelde aanpassing van art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR (nieuw) luidende:

> *bekendmaking plaatsvindt aan degene op wie de gegevens betrekking hebben ~~voor zover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt~~. Onze Minister stelt regels in welke gevallen de vorige volzin toepassing vindt;*

Met deze formulering blijft art. 67 AWR – ten opzichte van het inzagerecht van art. 15 AVG of de Wob – een lex specialis. Het is dan uiteindelijk aan de bestuursrechter om te toetsen of de gemaakte inbreuk op het inzagerecht c.q. recht op openbaarmaking past binnen de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever. Hiermee wordt voor natuurlijke personen – zij het indirect en maar gedeeltelijk – feitelijk dezelfde rechtsbescherming geboden als het rechtstreeks voor bezwaar vatbaar maken van art. 67 AWR. Niet-natuurlijke personen, op wie de AVG niet van toepassing is, blijven (vooralsnog) aangewezen op de civiele rechter. Met periodieke evaluaties kan onder meer worden gemonitord of deze uitzonderingsgrond naar behoren functioneert en nog gelijke tred houdt met de rijksbrede ontwikkeling van regie op gegevens.

Tot slot heb ik voorgesteld om de ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR te wijzigen, hetgeen leidt tot de volgende mutaties:

De ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR

Huidige bepaling	Voorgestelde bepaling
eerste ontheffingsgrond (A) de belastingplichtige zelf voor zover niet onder het 1e of 2e lid	n.v.t. (vervallen)
eerste ontheffingsgrond (B) generieke ontheffing ten behoeve van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm)	*Ontheffingsgrond I* generieke ontheffing
tweede ontheffingsgrond aan bestuursorgaan vooruitlopend op opname in de ministeriële regeling	*Ontheffingsgrond II* aan bestuursorgaan vooruitlopend op opname in een wettelijk voorschrift
derde ontheffingsgrond incidentele of onvoorziene gevallen	*Ontheffingsgrond III* incidentele of onvoorziene gevallen

De huidige eerste ontheffingsgrond (A) kan mijns inziens komen te vervallen als gevolg van de hiervoor voorgestelde uitbreiding van de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf. De eerste ontheffingsgrond (B) – de generieke ontheffing – ziet slechts op één specifiek doel: de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm). Een generieke ontheffing kan worden omschreven als een ontheffing van de geheimhouding die – mits wordt voldaan aan vooraf vastgestelde criteria – op voorhand wordt verleend bij vaker voorkomende gevallen. Het is een ontheffing die geldt voor alle betrokkenen in gelijke omstandigheden. Ik heb echter vastgesteld dat sinds 2008 meerdere generieke ontheffingen zijn ontstaan terwijl dat feitelijk niet past binnen de bestaande ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR. Het ontbreken van een deugdelijke wettelijke basis voor deze generieke ontheffingen doet afbreuk aan doel en strekking van de strikte geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR. Het onder strikte voorwaarden verlenen van een generieke ontheffing is mijns inziens praktisch uitvoerbaar en behoeft geen afbreuk te doen aan de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling. Bij een eerstvolgende wetswijziging zou – zonder dat de wettekst hiervoor hoeft te worden aangepast – de generieke ontheffing van art. 67, derde lid, AWR als Ontheffingsgrond I geformaliseerd kunnen worden. Afhankelijk van de uitkomst van de te maken belangenafweging lijken als generieke ontheffing voor publicatie in aanmerking te komen:

- de ontheffing geheimhouding bij plichtsverzuim;
- de aangiftebevoegdheid van art. 161 Sv; en
- de instemming bij openbare of (deels) niet-besloten zittingen bij de belastingrechter, behoudens buitengewone omstandigheden.

Het verdient mijns inziens aanbeveling om te onderzoeken of de ontheffingen uit de convenanten ten behoeve van het tegengaan van mogelijk ontoelaatbaar gedrag van accountants en het overbrengen van de aangiften schenk- en erfbelasting naar het Nationaal Archief ook als generieke ontheffing gekwalificeerd kunnen worden. De generieke ontheffingen ten behoeve van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) en de inzage in het standaardformulier rulings kunnen vervallen als gevolg van de voorgestelde uitbreiding van de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf. De ontheffing in verband met het verschoningsrecht voor belastingambtenaren is ongeschikt als generieke ontheffing en dient direct te komen vervallen.

De huidige tweede ontheffingsgrond regelt een ontheffing van de geheimhouding vooruitlopend op een wijziging van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994. Gezien mijn aanbeveling om de ministeriële regeling binnen afzienbare tijd te laten vervallen, dient de tweede ontheffingsmogelijkheid mijns inziens te worden aangepast naar 'structurele gegevensverstrekkingen die noodzakelijk zijn voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan, vooruitlopend op een wettelijk voorschrift' (Ontheffingsgrond II). Vanuit het oogpunt van transparantie heeft het mijn voorkeur om de verleende ontheffing – bijvoorbeeld als bijlage bij de memorie van toelichting – te publiceren. Zeker bij onvoorzien langlopende wetgevingstrajecten is het wenselijk om periodiek te beoordelen of er nog wel zwaarwegende redenen zijn om de verleende ontheffing te verlengen. De fiscale geheimhoudingsplicht brengt met zich dat het niet gebruikelijk is dat fiscale gegevens aan private partijen worden verstrekt; betrokkenen mogen ervan uitgaan de wetgever in dat geval nog terughoudender is en bij het maken van een belangenafweging meeweegt

of aanvullende waarborgen noodzakelijk en mogelijk zijn. Om die reden is het naar mijn mening wenselijk Ontheffingsgrond II te (blijven) beperken tot bestuursorganen.

Ontheffingsgrond III (incidentele of onvoorziene gevallen) lijkt mij – omwille van de flexibiliteit en effectiviteit – vooralsnog nog steeds wenselijk. Deze ontheffingsgrond is bedoeld voor incidentele of onvoorziene gevallen waarin gegevensverstrekking gewenst is, bijvoorbeeld vanwege een groot maatschappelijk belang. Het is geen cumulatieve eis. Bij een zich repeterende casus is van onvoorzien of incidenteel echter geen sprake; het moet mijns inziens gaan om een concrete casus waarbij duidelijk is welke fiscale gegevens éénmalig verstrekt zullen worden voor een specifiek doel. Het 'oprekken' van deze derde ontheffingsgrond is onwenselijk. Hoewel van deze ontheffingsgrond kennelijk slechts sporadisch gebruik wordt gemaakt, is een integrale evaluatie en belangenafweging pas mogelijk als duidelijk is in welke gevallen al dan niet een ontheffing is verleend.

DEEL III – NAAR EEN NIEUW ART. 67 AWR

HOOFDSTUK 11

Samenvatting en conclusies

11.1 Inleiding

Deel III van dit onderzoek wordt gevormd door dit afsluitende hoofdstuk waarin de samenvatting en conclusies zijn opgenomen. Naarmate een belastingwet langer geldt, kunnen slijtageverschijnselen optreden of kan haar overtuigingswaarde afnemen. Dit geldt ook voor de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR.[1] Ondanks de ongewijzigde doelstellingen van de fiscale geheimhouding uit de Wet VB 1892 is het gebruik van fiscale gegevens zowel binnen als buiten de Belastingdienst aanzienlijk toegenomen; van het vergaren van gegevens ten behoeve van de uitvoering van één specifieke materiële belastingwet voor één specifieke belastingplichtige naar het integraal, meervoudig gebruik van gegevens voor de uitvoering alle belastingwetten ten aanzien van alle belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden. Ook buiten de Belastingdienst is de wereld ingrijpend veranderd; met name vanaf de jaren tachtig van de vorige eeuw nam de gegevensverstrekking aan andere bestuursorganen aanzienlijk toe. Het paste binnen de trend van integraal overheidsoptreden en de huidige één overheid-gedachte.

Na de inwerkingtreding van de AWR op 1 november 1961 is de geheimhoudingsbepaling pas per 1 januari 2008 gewijzigd. De tekst van het eerste lid is – zonder dat inhoudelijke wijzigingen werden beoogd – gemoderniseerd. Om tegemoet te komen aan de fundamentele kritiek op het tot 2008 bestaande ontheffingenstelsel werd een nieuw tweede lid ingevoerd waarin werd opgesomd in welke drie gevallen de fiscale geheimhoudingsplicht niet zou gaan gelden. De op dat moment bestaande ontheffingsmogelijkheid werd in sterk afgeslankte vorm vernummerd naar art. 67, derde lid, AWR. Van een grondige, integrale herziening van andere knelpunten en hiaten is echter geen sprake geweest.

De fiscale geheimhoudingsplicht blijft ondanks haar ouderdom actueel en staat niet of nauwelijks ter discussie. Toch staat de fiscale geheimhoudingsplicht al decennialang onder druk door toenemende (internationale) gegevensuitwisseling als gevolg van een soms ongebreidelde drang om misbruik of oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, fraude, belastingontduiking of belastingontwijking aan te pakken. Het belang van art. 67 AWR blijft hierbij (te) vaak onderbelicht. Maar ook de vraag wie moeten worden aangemerkt als aan de geheimhoudingsplicht onderworpen subjecten en wat het object van de geheimhouding eigenlijk exact is, wordt in de literatuur niet eenduidig beantwoord.

1 Zie voor de huidige wettekst van art. 67 AWR: Appendix A.

Het is derhalve zinvol om de fiscale geheimhouding – rekening houdend met de in 1994 ingevoerde algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb – integraal tegen het licht te houden. Bij internationale fiscale gegevensuitwisseling wordt het feitelijk aan de desbetreffende staten overgelaten om concreet invulling te gegeven aan het algemene uitgangspunt van geheimhouding. Deze studie heeft daarmee direct internationale relevantie. In deze studie geef ik een gedetailleerde analyse van art. 67 AWR. Het onderzoek beoogt bij te dragen aan een beter begrip van de bepaling en is om die reden van belang voor het bestuursrecht in het algemeen en de fiscale wetenschap in het bijzonder. Naast het fiscaal-wetenschappelijke belang heeft het onderzoek, gezien de toenemende aandacht voor privacy, ook maatschappelijke relevantie. Dit onderzoek geeft een grondige onderbouwing en – daar waar mogelijk – een visie op mogelijke oplossingsrichtingen voor gesignaleerde knelpunten. In dit onderzoek kwamen de volgende drie onderzoeksvragen aan de orde:[2]

1. een onderzoek naar de doelstellingen van art. 67 AWR. Sluiten de doelstellingen van de huidige fiscale geheimhoudingsbepaling en de motivering daarvan – zoals sinds de Wet VB 1892, de Wet op de BB 1893 en de Wet IB 1914 zijn ontwikkeld – nog aan bij de huidige (rechts)opvattingen? Zo ja, waarom, en zo nee, wat zouden de doelstellingen van de geheimhouding en de motivering daarvan moeten zijn?
2. een onderzoek naar de werking van art. 67 AWR. Functioneert art. 67 AWR overeenkomstig zijn beoogde doel en sluit art. 67 AWR (nog) wel aan bij de wijze waarop hieraan uitvoering wordt gegeven? Zo nee, zou dit opgelost kunnen worden door aanpassingen van dit artikel?
3. een onderzoek naar het belang van art. 67 AWR in relatie tot de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb. Hoe functioneert art. 67 AWR in verhouding tot deze algemene geheimhoudingsbepaling? Volstaat voor de fiscaliteit de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb?

Om deze onderzoeksvragenvragen te kunnen beantwoorden heb ik de fiscale geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk uitgediept. Dat gaf mij een beter begrip van de huidige wettelijke bepaling in haar historische en maatschappelijke context. Op dit fundament kon ik verder bouwen aan mogelijke oplossingsrichtingen voor een toekomstige, fiscale geheimhoudingsbepaling.

11.2 Met een blik op het verleden naar het heden

In Deel I van deze studie (Hoofdstuk 2 tot en met Hoofdstuk 5) lag het zwaartepunt op literatuuronderzoek om te komen tot een systematische beschrijving van de huidige fiscale geheimhoudingsbepaling. De parlementaire geschiedenis en het commentaar in de literatuur met betrekking tot de geheimhoudingsbepaling bij de invoering van de AWR in 1961 zijn zeer summier. In wezen werd niet meer opgemerkt dan dat art. 67 AWR diende ter vervanging van een aantal gelijksoortige bepalingen, voorkomende in diverse materiële belastingwetten. Voor een goed begrip van de huidige geheimhoudingsbepaling was het derhalve van belang om ook onderzoek te doen naar de geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk. In Hoofdstuk 2 is daarom aandacht besteed aan de historie en de ontwikkeling van het leerstuk van de fiscale geheimhouding in de periode vóór de

2 Hoofdstuk 1, par. 2.

invoering van de AWR. Hoewel fiscale geheimhouding een eeuwenlange geschiedenis heeft die teruggaat tot de Middeleeuwen, ben ik mijn analyse gestart bij de Wet VB 1892; met deze wet is de basis gelegd voor de huidige geheimhoudingsbepaling.[3] Aan enkele geheimhoudingsbepalingen uit de Tweede Wereldoorlog, een periode waarin de papieren werkelijkheid van een strikte fiscale geheimhoudingsverplichting niet in overeenstemming was met de harde realiteit, is met name in Hoofdstuk 7 aandacht besteed. Het wets- en rechtshistorisch onderzoek aan de hand van de parlementaire geschiedenis, jurisprudentie, beleid en literatuur plaatste het huidige art. 67 AWR in zijn historische context en bood waardevolle aanknopingspunten voor een beoordeling van de bepaling.

Bij het onderzoek naar de verschillende belastingwetten in het pre-AWR-tijdperk is een vast stramien zichtbaar geworden van de vijf elementen die voor de fiscale geheimhoudingsplicht van belang zijn:

1. de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling. Wat wordt met de geheimhoudingsbepalingen beoogd te bereiken?
2. de onderworpen subjecten. Welke personen en/of instanties zijn onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht?
3. het object van de geheimhouding. Op welke gegevens en informatie is de geheimhoudingsverplichting van toepassing?
4. de fiscale afbakening van de geheimhoudingsplicht. Ten behoeve van welk specifiek, fiscaal doel zijn de gegevens verzameld en voor welke (fiscale) doeleinden mogen de gegevens worden gebruikt?
5. de uitzonderingen en ontheffingen. In welke overige gevallen en voor welke andere doeleinden is de geheimhoudingsbepaling niet van toepassing?

Aan de hand van deze vijf elementen uit Hoofdstuk 2 is in Hoofdstuk 3 de huidige bepaling nader beschouwd. Feitelijk zijn in deze hoofdstukken twee deelvragen beantwoord: hoe is art. 67 AWR tot ontwikkeling gekomen en wat zijn de belangrijkste elementen van deze bepaling?

In Hoofdstuk 4 zijn de gevolgen van een schending van de geheimhouding voor zowel de overtredende als de ontvangende partij aan bod gekomen.[4] Ik heb geconstateerd dat het van belang is dat er een doeltreffende, evenredige en (voldoende) afschrikwekkende sanctie bestaat bij schending van de geheimhouding. De opzettelijke schending van de geheimhouding is strafbaar gesteld, maar de culpoze schending is bij de invoering van de AWR (onbedoeld) geruisloos uit beeld verdwenen. Niet alle onderworpen subjecten vallen echter onder het disciplinaire beleid van de Belastingdienst. Ik beveel aan om te onderzoeken of de lacune tussen de inzet van het strafrecht en het mogelijk ontbreken van integriteitsbeleid bij (private) afnemers van fiscale informatie opgevuld kan worden met fiscaal boetebeleid.

3 Hoofdstuk 2, par. 2.
4 Hoofdstuk 4, par. 2 en par. 3.

De rechtsbescherming zal worden verbeterd als verzoeken om schadevergoeding wegens schending van de fiscale geheimhoudingsplicht door een bestuursorgaan kunnen worden voorgelegd aan de bestuursrechter. Het rechtmatig gebruik door ontvangende bestuursorganen wordt beheerst door het 'zozeer indruist'-criterium; het gebruik door het ontvangende bestuursorgaan is slechts dan niet toegestaan als het is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. Met de één overheid-gedachte op het netvlies zullen de gevolgen van onrechtmatig verstrekking c.q. ontvangst van fiscale gegevens sneller moeten worden toegerekend aan het ontvangende bestuursorgaan. In dit hoofdstuk is verder ingegaan op de samenloop van de Wob met art. 67 AWR.[5] Het is uiteindelijk de bestuursrechter die beslist of in een Wob-procedure terecht een beroep is gedaan op art. 67 AWR.

Tot slot heb ik in Hoofdstuk 4 stilgestaan bij enkele aspecten van de (indirecte) rechtsbescherming.[6] Binnen het gesloten stelsel van rechtsmiddelen staat tegen een beslissing op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR geen bezwaar en beroep bij de (fiscale) bestuursrechter open. Nader (praktijk)onderzoek zal moeten uitwijzen of het voor bezwaar vatbaar maken wenselijk en haalbaar is of dat bijvoorbeeld een kennisgevingsprocedure voldoende rechtsbescherming biedt. Hierbij dient ook de rechtsbescherming in internationaal verband – waarbij pas rechtsbescherming wordt geboden in de belastingprocedure waarin die informatie door de ontvangende staat van de desbetreffende belastingplichtige wordt gebruikt – te worden meegenomen. Dit moet leiden tot een optimale balans tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming. Andere vormen van (indirecte) rechtsbescherming bieden de 'kan'-bepalingen en onttrekkingsmogelijkheden, beperkingen in informatieverplichting, het verschoningsrecht van belastingambtenaren en privacyregels. Art. 67 AWR is hiermee in een bredere (fiscale) context bezien om zijn functie beter te kunnen beoordelen. Dit was relevant voor de beantwoording van de onderzoeksvragen.

In Hoofdstuk 5 stond de vergelijking van art. 67 AWR met art. 2:5 Awb centraal. Bij de invoering van de Awb in 1994 is in art. 2:5 Awb een voor het gehele openbaar bestuur geldende, algemene geheimhoudingsverplichting opgenomen ten aanzien van vertrouwelijke gegevens waarmee het bestuur bij het uitvoeren van zijn taak te maken krijgt. Met de invoering van de Awb is een groot aantal geheimhoudingsbepalingen vervallen.[7] Enkele specifieke, stringentere geheimhoudingsbepalingen, waaronder art. 67 AWR, zijn echter blijven bestaan. Een nadere beschouwing van deze stringentere bepalingen gaf inzicht in hetgeen als stringenter werd gezien en heeft gediend als inspiratiebron voor de voorgestelde wijzigingen van art. 67 AWR.

11.3 Een kritische blik op het heden

In Deel II van deze studie (Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10) voerde, gezien de geformuleerde onderzoekvragen, de juridisch-dogmatische onderzoeksmethode de boventoon. Het geldende, positieve recht dat in Hoofdstuk 3 tot en met Hoofdstuk 5 is beschreven,

5 Hoofdstuk 4, par. 4.
6 Hoofdstuk 4, par. 5.
7 Hoofdstuk 5, par. 1.4 en par. 3.

was hierbij het object van onderzoek. Gesignaleerde knelpunten heb ik per element in Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10 nader uitgewerkt aan de hand van het in Hoofdstuk 1 opgenomen beoordelingskader.[8] Hierdoor heb ik nieuwe kennis en inzichten toegevoegd aan het leerstuk van de fiscale geheimhouding. Daarnaast zijn door mij conclusies getrokken en aanbevelingen gedaan met betrekking tot mogelijke aanpassingen van art. 67 AWR. De eerste twee onderzoeksvragen zijn hiermee in Deel II beantwoord.

11.3.1 De doelstellingen van art. 67 AWR

In Hoofdstuk 3 heb ik aandacht besteed aan de doelstellingen van de huidige geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR en de argumenten die ter onderbouwing van deze doelstellingen zijn aangedragen.[9] De eerste doelstelling is de bescherming van de privacy. Dit ligt in het verlengde van de mogelijkheid om de gegevens te verkrijgen c.q. af te dwingen. De tweede doelstelling is de meewerkbereidheid. De inspecteur heeft belang erbij om te voorkomen dat gegevens niet worden verstrekt uit vrees voor het gebruik van die gegevens voor andere doeleinden dan de uitvoering van de belastingwet. Het creëren van een tegenhanger van de vergaande bevoegdheden wordt soms als zelfstandige doelstelling aangedragen, maar kan worden beschouwd als een argument dat de doelstellingen van de bescherming van de privacy en meewerkbereidheid kan onderbouwen. In Hoofdstuk 6 heb ik beargumenteerd dat de huidige onderbouwing van de aloude, breed aanvaarde doelstelling van de meewerkbereidheid achterhaald is.[10] Dat belastingplichtigen niet van het verstrekken van gegevens aan de inspecteur moeten worden weerhouden door de vrees dat die gegevens worden gebruikt voor andere doeleinden dan uitvoering van de belastingwet is, gezien de talloze uitzonderingen op de hoofdregel, immers al lang niet meer verdedigbaar. Het eerste onderdeel van de eerste onderzoeksvraag – of het doel van de geheimhoudingsbepaling en de motivering daarvan nog wel aansluiten bij de huidige (rechts)opvattingen – beantwoord ik daarmee ontkennend. Naar mijn mening zouden de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling moeten zijn:

Meewerkbereidheid: een gewijzigde onderbouwing[11]
Het behouden van de meewerkbereidheid blijft onverminderd van belang. Geheimhouding ziet echter niet alleen op de hoofdregel (niet verder bekend maken dan noodzakelijk voor uitvoering van de belastingwet of de invordering van belasting), maar ook op de hierop geformuleerde uitzonderingen en ontheffingen. Dit leidt tot een gewijzigde onderbouwing van deze doelstelling: betrokkenen moeten niet ervan worden weerhouden de juiste informatie te verstrekken aan de Belastingdienst uit vrees dat deze informatie wordt gevraagd voor andere doeleinden dan uitvoering van de belastingwet. Zij moeten erop kunnen vertrouwen dat – ingeval deze gegevens worden gebruikt voor andere, niet-fiscale doeleinden – de verwerking van fiscale gegevens deugdelijk en transparant is gemotiveerd, een wettelijke grondslag heeft en zichtbaar een belangenafweging is gemaakt waaruit blijkt dat verdere verspreiding gewichtig genoeg is om een uitzondering op de hoofdregel te rechtvaardigen (de één overheid-gedachte). Betrokkenen mogen ervan uitgaan dat bij de verstrekking van

8 Hoofdstuk 1, par. 4.
9 Hoofdstuk 3, par. 2.
10 Hoofdstuk 6, par. 1.
11 Hoofdstuk 6, par. 2.

fiscale gegevens aan private partijen de wetgever nog terughoudender is. Bij het maken van een belangenafweging wordt meegewogen of aanvullende waarborgen in verband met de verstrekking aan een private partij noodzakelijk en mogelijk zijn. Kortom, dat de overheid zorgvuldig én vertrouwelijk omgaat met de aan de overheid verstrekte gegevens. Deze gewijzigde onderbouwing neemt niet weg dat een te strikte (interpretatie van de) geheimhoudingsbepaling ook afbreuk kan doen aan de meewerkbereidheid. Geheimhouding moet nog wel functioneel blijven en de dienstverlening zo min mogelijk in de weg staan. Het faciliteren van belastingplichtigen middels (bijvoorbeeld) de vooringevulde aangifte of de inkomensverklaring die belastingplichtigen kunnen downloaden van de website van de Belastingdienst (toezegging Minister Zalm) zijn hiervan voorbeelden.

Een zwaarwegend controle-strategisch belang[12]

Het meewerken aan een derdenonderzoek is een verplichting die voortvloeit uit de belastingwet. De Belastingdienst dwingt, zo heb ik geconstateerd, bij zowel administratieplichtigen als particulieren geheimhouding af hoewel hiervoor geen grondslag bestaat. Het in alle gevallen opleggen van een geheimhoudingplicht is niet zinvol; het beleid van de Belastingdienst is immers dat bij derdenonderzoeken de naam van degene over wie gegevens worden verlangd in principe niet bekend wordt gemaakt. Ook vanuit de basiswaarden van de Belastingdienst – werken met een open vizier, transparant en vanuit vertrouwen – is veelal evenmin reden om de belasting- of inhoudingsplichtige niet te informeren over een in te stellen derdenonderzoek. Dat neemt niet weg dat de inspecteur soms toch behoefte aan geheimhouding heeft. Ik beveel aan om de huidige werkwijze drastisch in te perken en te voorzien van een formele (wettelijke) basis. Het in incidentele gevallen opleggen van een geheimhoudingsverplichting bij derdenonderzoeken kan worden gemotiveerd vanuit een zwaarwegend controle-strategisch belang. Het moet gaan om een tijdelijke geheimhoudingsverplichting die de inspecteur kan opleggen aan de informatieplichtige indien en voor zover het belang van het onderzoek dit vordert. Dit zorgt mijns inziens voor een betere balans tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming.

Bescherming van de privacy[13]

Over de bescherming van de privacy als doelstelling van de fiscale geheimhoudingsplicht bestaat over het algemeen weinig tot geen discussie; privacy is een grondrecht en art. 67 AWR draagt onmiskenbaar bij aan de bescherming daarvan. De aandacht voor privacy is, mede ingegeven door Europese invloeden van onder meer het EVRM, het Handvest EU en de inwerkingtreding van de AVG, onverminderd groot. Privacywetgeving heeft de rol van art. 67 AWR gedeeltelijk overgenomen. De bescherming van de privacy – als zelfstandig argument voor de fiscale geheimhoudingsplicht – wordt hierdoor naar mijn mening versterkt. Fiscale transparantie zet de privacy onder druk; dit ziet op zowel het vergaren van fiscale informatie als op het delen daarvan met derden. Zowel de één overheid-gedachte als de wederkerigheid in de internationale afspraken over gegevensuitwisseling zorgen ervoor dat meer fiscale informatie met andere bestuursorganen en belastingautoriteiten wordt gedeeld. De gewijzigde onderbouwing van de meewerkbereidheid heeft echter niet tot gevolg dat de inspecteur, bij gebruikmaking van zijn zeer ruime

12 Hoofdstuk 6, par. 3.
13 Hoofdstuk 6, par. 4.

informatiebevoegdheden, veel terughoudender zou moeten worden teneinde de privacy beter te beschermen. De belangen van fiscale waarheidsvinding prevaleren veelal boven de belangen van privacybescherming. Ik heb vastgesteld dat sprake is van een stelsel van communicerende vaten: gegevens die niet worden opgevraagd hoeven niet te worden beschermd met een geheimhoudingsbepaling en kunnen evenmin worden gedeeld met andere bestuursorganen. Dit betekent overigens dat verkregen informatie, die naderhand als fiscaal niet-relevant is beoordeeld eerder voor vernietiging in aanmerking zou moeten komen. Het informationele zelfbeschikkingsrecht zal vaak botsen met de belangen van de overheid om gegevens op te vragen (de fiscale waarheidsvinding) of gegevens juist niet geheim te houden, maar te delen met andere bestuursorganen (de één overheid-gedachte). Door het nastreven van transparantie en verantwoording worden de privacybeginselen mijns inziens toch zo optimaal mogelijk verwezenlijkt omdat de wetgever en de inspecteur worden gedwongen bij voorgenomen inbreuken op de privacy continu een zorgvuldige en gemotiveerde belangenafweging te maken.

11.3.2 De aan geheimhouding onderworpen subjecten

In het pre-AWR-tijdperk is een duidelijke ontwikkeling zichtbaar van de aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten.[14] Dit leidde (uiteindelijk) tot een onderverdeling die in de Wet IB 1914 definitief gestalte kreeg. Dit zijn de door mij geformuleerde huidige drie categorieën van de aan art. 67 AWR onderworpen subjecten.[15] Het onderworpen subject is 'een ieder'; maar daarbij gaat het wel om 'een ieder' die het toegangspoortje 'uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet' is gepasseerd. Uitvoering van de belastingwetten omvat de materiële belastingwetten en de AWR (inclusief de opsporing, vervolging en berechting van de fiscale delicten van (met name) Hoofdstuk IX AWR). Van oudsher wordt de belastingrechtspraak eveneens geschaard onder uitvoering van de belastingwet. Er is mijns inziens echter een principieel verschil tussen uitvoering geven aan de belastingwet en onderworpen zijn aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet c.q. het gebruik kunnen maken van rechten die voortvloeien uit diezelfde belastingwet. Uit mijn onderzoek blijkt dat de drie categorieën strikt zijn afgebakend; er is geen sprake van een open of vage norm waarbij – afhankelijk van de tijdsgeest – subjecten kunnen worden toegevoegd of verwijderd zonder dat de wet eerst wordt gewijzigd. In Hoofdstuk 7 heb ik stilgestaan bij de beoogd onderworpen subjecten en zijn door mij enkele concrete voorstellen gedaan om de bestaande onvolkomenheden en onduidelijkheden in de huidige wettekst op te lossen. Tevens heb ik een voorstel gedaan om de onderworpen subjecten uit te breiden met een nieuwe categorie teneinde de in Hoofdstuk 6 genoemde tijdelijke geheimhoudingsverplichting voor informatieplichtigen mogelijk te maken. Dit alles leidt uiteindelijk tot het volgende mutaties:

14 Hoofdstuk 2, par. 4.
15 Hoofdstuk 3, par. 3.

Aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten

Huidige bepaling	Voorgestelde bepaling
eerste categorie bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s. *tweede categorie* bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden	*Categorie I* een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet
derde categorie niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers	*Categorie II* de afnemers van fiscale informatie
n.v.t.	*Categorie III* informatieplichtigen bij een zwaarwegend controle-strategisch belang

Beoogd onderworpen subjecten?[16]
Ondanks de in Hoofdstuk 3 beschreven strikt afgebakende categorieën van onderworpen subjecten, houdt de vraag wie is aan te merken als een onderworpen subject de gemoederen al decennialang bezig. Hierbij dient te worden opgemerkt dat zowel bij de invoering van de AWR in 1961 als bij de herziening in 2008 géén wijzigingen zijn beoogd. Zonder zicht op het verleden is de visie op onderworpen subjecten de afgelopen decennia een geheel eigen leven gaan leiden; kennis van het begrip 'uit of in verband met enige werkzaamheid' is mijns inziens verwaterd. Door een (te) grammaticale interpretatie van art. 67 AWR is op dit punt onduidelijkheid ontstaan. Belastingplichtigen, fiscale rechtsbijstandverleners, inhoudingsplichtigen en getuigen vallen niet onder een van de drie huidige categorieën van onderworpen subjecten. Dat dient zo te blijven. Argumenten die ik hiervoor heb aangedragen zijn onder meer: een beknotting van de informationele zelfbeschikking, de (contractuele) relatie tussen degene wiens gegevens het betreft en het beoogd onderworpen subject, de onderworpenheid aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet, de verlengstukgedachte bij fiscale rechtsbijstandverleners en de beperkte omvang van de eventueel geheim te houden gegevens. Met betrekking tot getuigen speelt nog mee dat het opleggen van een geheimhoudingsverplichting naar mijn mening in de Awb moet worden geregeld en daarmee een fiscaliteit-overstijgend belang heeft.

Categorie I: een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet[17]
De huidige eerste categorie van onderworpen subjecten zijn de bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s. Voor de heffing en invordering zijn dit uiteraard de inspecteur en de ontvanger alsmede de door hen gemandateerde ambtenaren van

16 Hoofdstuk 7, par. 2.
17 Hoofdstuk 7, par. 3.

de Belastingdienst en andere medewerkers van de Belastingdienst, zoals stagiaires en uitzendkrachten. Voor de opsporing, vervolging en berechting van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten kan worden gedacht aan de in art. 80 AWR genoemde personen en de bevoegde officier van justitie. Met betrekking tot de belastingrechtspraak kan worden verwezen naar art. 1 Wet RO waarin is bepaald wie worden aangemerkt als rechterlijke ambtenaren en gerechtsambtenaren. De huidige tweede categorie van onderworpen subjecten zijn de bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden. Deze deskundigen worden ingeschakeld door een onderworpen subject uit de eerste categorie ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet door laatstgenoemde.

Ik heb laten zien dat het onderscheid tussen ambtenaren en niet-ambtenaren vanuit historisch perspectief is te begrijpen, maar dat dit voor de fiscale geheimhouding van ondergeschikt belang is. De rol van de deskundige is wellicht van complementaire, ondergeschikte aard, maar ook hij wordt rechtstreeks betrokken bij uitvoering van de belastingwet. Het behoeft geen betoog dat beide categorieën onverminderd aangemerkt moeten blijven als onderworpen subject. Ingeval de uitvoering van de belastingwet als uitgangspunt wordt genomen, kunnen zij mijns inziens worden samengevoegd tot 'een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet'. Gezien de hierna te behandelen aanbeveling om de huidige derde categorie als Categorie II over te hevelen naar een nieuw artikellid ziet art. 67, eerste lid, AWR (nieuw) dan uitsluitend nog op de onderworpen subjecten van de nieuwe Categorie I. Eenvoudigheidshalve zou alsdan kunnen worden volstaan met het schrappen van enkele woorden in art. 67, eerste lid, AWR zodat resteert:

> *een ieder [die] ~~uit of in verband met enige werkzaamheid~~ bij de uitvoering van de belastingwet [informatie verkrijgt].*

Deze aanpassing bakent de doelgroep van Categorie I naar mijn mening scherper af en zorgt ervoor dat de onduidelijkheid over de invulling van het begrip 'enige werkzaamheid' verdwijnt.

Categorie II: de afnemers van fiscale informatie[18]

De huidige derde categorie van onderworpen subjecten zijn de 'niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers die uit hoofde van hun ambt – door tussenkomst van een reeds onderworpen subject – de beschikking krijgen over fiscale gegevens'. Met de inwerkingtreding van de Ambtenarenwet 2017, waarbij aan deze categorie 'nieuwe' ambtenaren zijn toegevoegd, is mijns inziens een deel van de ongerijmdheid tussen verschillende bestuursorganen opgelost, maar daarmee zijn niet alle (private) afnemers van fiscale informatie binnen het bereik van art. 67 AWR gebracht. Ik heb de conclusie getrokken dat het meegeven van de fiscale geheimhoudingsplicht aan afnemers van fiscale informatie dient te worden voortgezet. Hiermee wordt de doelbinding benadrukt en wordt verdere, ongeclausuleerde doorlevering voorkomen. Volgens mij kan een afnemer van fiscale informatie bij doorlevering nooit instaan voor de juistheid, volledigheid en actualiteit van fiscale gegevens (datakwaliteit) en kan hij een dergelijke doorlevering evenmin toetsen aan de fiscale uitgangspunten. Het is naar mijn mening wenselijk om niet langer te kijken naar de hoedanigheid van de ontvanger (ambtsdrager), maar aan te

18 Hoofdstuk 7, par. 4.

sluiten bij de grondslag voor de verstrekking van de fiscale gegevens. Hierdoor wordt aan alle afnemers van fiscale informatie de fiscale geheimhoudingsplicht opgelegd; ongeacht of sprake is van een ambtsdrager, een bestuursorgaan of een private partij. Hiermee wordt de rechtsbescherming verbeterd. Geheimhoudingsbepalingen in andere, niet-fiscale wetgeving bij informatieverstrekking aan afnemers van fiscale informatie worden hiermee voorkomen. Deze Categorie II van onderworpen subjecten zou alsdan bestaan uit personen die fiscale informatie hebben ontvangen op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR. Hierbij wordt geheimhoudingverplichting voor de belasting- of inhoudingsplichtige zelf uitgesloten. Ik heb de aanbeveling gedaan om de afnemers van fiscale informatie op te nemen in art. 67, vierde lid, AWR (nieuw), luidende:

> *Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op een ieder die op grond van het tweede of derde lid de beschikking verkrijgt over gegevens als bedoeld in het eerste lid. Hij is niet bevoegd deze gegevens te verwerken voor een ander doel dan het doel waarvoor de gegevens zijn verstrekt.*

Categorie III: informatieplichtigen bij een zwaarwegend controle-strategisch belang[19]
In Hoofdstuk 6 is bij de doelstellingen van de fiscale geheimhouding stilgestaan bij de aanbeveling om in incidentele gevallen – bij een zwaarwegend controle-strategisch belang – de mogelijkheid te creëren om aan informatieplichtigen een tijdelijke geheimhoudingsverplichting op te leggen. De Belastingdienst is van mening dat de geheimhoudingsplicht thans ook zou gelden voor de administratieplichtige en de particulier waar een derdenonderzoek wordt uitgevoerd. Hiervoor is op grond van de huidige wet geen basis en de kritiek in de literatuur is dan ook juist.

Uit mijn onderzoek volgt dat het wenselijk is dat de inspecteur in incidentele gevallen, bij een zwaarwegend controle-strategisch belang de mogelijkheid krijgt om aan informatieplichtigen een tijdelijke geheimhoudingsverplichting op te leggen.
Om die reden heb ik een aanbeveling gedaan om dit te formaliseren. De aan de geheimhouding onderworpen subjecten van Categorie III zijn informatieplichtigen tot wie de inspecteur zich richt teneinde informatie te krijgen. Dat is breder dan alleen de administratieplichtige ex art. 53 AWR en ziet ook op informatieplichtigen van art. 47, tweede lid, AWR, art. 48, eerste lid, AWR en art. 55, eerste lid, AWR. Vanuit het oogpunt van rechtsbescherming mag deze tijdelijke geheimhoudingsverplichting geen afbreuk doen aan het recht van de informatieplichtige om een fiscale rechtsbijstandverlener in te schakelen; art. 2:1 Awb dient onverkort van toepassing te blijven. Als verlengstuk van de informatieplichtige kan hij met zijn cliënt worden vereenzelvigd en komt ook op hem een tijdelijke, fiscale geheimhoudingsverplichting te rusten. Een op te nemen horizonbepaling zorgt ervoor dat op een later tijdstip kan worden geëvalueerd of eventuele aanvullende rechtsbescherming nodig is.

Bij particulieren die geen meewerkverplichting hebben, dient een andere afweging te worden gemaakt. Het gaat mijns inziens een stap te ver door aan hen een geheimhoudingsverplichting op te leggen, ongeacht of zij bereid zijn mee te werken aan het onderzoek van de inspecteur. Het is aan de inspecteur om in dit soort gevallen een afweging te maken tussen het belang van het derdenonderzoek bij deze particulier en het mogelijke afbreukrisico

19 Hoofdstuk 7, par. 5.

teneinde een beslissing te kunnen nemen of hij het onderzoek ook daadwerkelijk wil instellen. Ik heb de aanbeveling gedaan om de informatieplichtigen van Categorie III op te nemen in art. 67, vijfde lid, AWR (nieuw), luidende:

> *Indien daarvoor gewichtige redenen zijn neemt degene tot wie een verplichting als bedoeld in artikel 47, tweede lid, artikel 48, eerste lid, artikel 53, eerste lid, onderdeel a of artikel 55, eerste lid is gericht, op verzoek van de inspecteur geheimhouding in acht omtrent al hetgeen hem ter zake van die verplichting bekend is. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing op de gemachtigde zoals bedoeld in artikel 2:1 van de Algemene wet bestuursrecht.*

Als gevolg hiervan heb ik de aanbeveling gedaan om art. 48, tweede lid, AWR (nieuw) te wijzigen in:

> *Behoudens de toepassing van artikel 67, vijfde lid, stelt de inspecteur degene wiens gegevensdragers hij bij een derde voor raadpleging vordert, gelijktijdig hiervan in kennis.*

11.3.3 Het object van de fiscale geheimhouding

Het object van de geheimhouding heeft in het pre-AWR-tijdperk en bij de invoering van de AWR weinig stof doen opwaaien.[20] Het object van de fiscale geheimhouding is een verzamelbegrip voor informatie. Dit begrip moet breed en veelomvattend worden opgevat. De geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR is gedefinieerd als een verbod om het object van de geheimhouding verder bekend te maken. Het begrip 'bekend maken' moet niet worden verward met het ruimere begrip 'openbaar maken'. De fiscale geheimhoudingsplicht is ingestoken vanuit het onderworpen subject; informatie kan pas worden aangemerkt als object van de fiscale geheimhouding als de ontvanger van die informatie het in zijn hoedanigheid van onderworpen subject verwerkt. Er moet derhalve sprake zijn van een functioneel verband. In Hoofdstuk 8 ben ik dieper ingegaan op het functionele verband tussen subject en object. Uit de vergelijking in Hoofdstuk 5 van de geheimhoudingsbepalingen uit de Awb en de AWR komt naar voren dat art. 2:5 Awb niet van toepassing is op gegevens en inlichtingen die het vertrouwelijk karakter ontberen. Ik heb onderzocht of bij die bepaling aansluiting moet worden gezocht. Met betrekking tot het object van de fiscale geheimhouding heb ik de volgende conclusies getrokken:

Een functioneel verband[21]
Informatie kan pas worden aangemerkt als object van de fiscale geheimhouding als de ontvanger van de informatie het in zijn hoedanigheid van onderworpen subject blijkt of wordt medegedeeld. Dit functionele verband bestaat ook bij als fiscaal niet-relevant beoordeelde informatie of kennis over reeds vernietigde informatie. Het verband kan zelfs achteraf ontstaan op het moment dat reeds bestaande kennis door een onderworpen subject in die hoedanigheid wordt verwerkt. Voor de onderworpen subjecten uit Categorie I is dit functioneel verband volstrekt logisch en behoeft dan ook mijns inziens niet te worden aangepast.

Uit de voorgestelde tekst van art. 67, vierde lid, AWR (nieuw) blijkt dat het functionele verband – en daarmee de fiscale geheimhoudingsplicht – zich beperkt tot de door de

20 Hoofdstuk 3, par. 4.
21 Hoofdstuk 8, par. 2.

afnemers van fiscale informatie (Categorie II) ontvangen fiscale gegevens en niet 'doorwerkt' naar eventuele vervolginformatie die zij verkrijgen op grond van hun eigen, niet-fiscale bevoegdheden. Hetzelfde geldt voor de informatieplichtigen aan wie een tijdelijke geheimhoudingsverplichting is opgelegd (Categorie III); het functionele verband ziet niet op de achterliggende informatie, maar beperkt zich tot de opgelegde informatieverplichting. Ik heb nog kort stilgestaan bij de vraag of niet het subject, maar het object als uitgangspunt zou moeten worden genomen. Is het mogelijk om het object van de fiscale geheimhouding te definiëren om daarna te bepalen welke personen – die de beschikking krijgen over deze gegevens – aangemerkt zouden moeten worden als een onderworpen subject? Dit idee heb ik echter snel terzijde geschoven omdat een dergelijk systeem inhoudelijk niet tot een andere uitkomst zou leiden en het evenmin eenvoudiger of duidelijker zou zijn.

Openbaar bekende gegevens[22]
Openbaar bekende gegevens dienen mijns inziens onverminderd aangemerkt te blijven als object van de fiscale geheimhouding. Hoewel betrokkenen een minder grote verwachting van hun privacy mogen hebben als hun gegevens in een open bron beschikbaar zijn, dient hun privacy nog steeds te worden beschermd. Het is niet aan de inspecteur om (wellicht) openbaar bekende gegevens te delen met derden, maar het is aan deze derden zelf om – met inachtneming van de eigen bevoegdheden en verantwoordelijkheden – diezelfde openbare bronnen te raadplegen (de Belastingdienst is geen doorgeefluik). Daarnaast wordt eventuele onduidelijkheid of discussie over wat als een openbaar bekend gegeven moet worden aangemerkt eveneens voorkomen. Net als bij het doorleververbod voor afnemers van fiscale informatie speelt ook hier mee dat onderworpen subjecten nooit kunnen instaan voor de juistheid, volledigheid en actualiteit van gegevens uit openbare bron (datakwaliteit).

Instemming betrokkene[23]
Het is van oudsher niet aan elke individuele persoon (om wiens gegevens het gaat) om te bepalen of de informatie, waarop de geheimhoudingsplicht betrekking heeft, bekend gemaakt mag worden. Dit dient mijns inziens ongewijzigd te blijven. De doelstellingen van de fiscale geheimhouding zijn anders dan die van art. 2:5 Awb en beogen niet alleen de belangen van burgers en bedrijven te beschermen, maar richten zich ook op de belangen van de Belastingdienst. Instemming van de betrokkene hoeft niet altijd in het belang van de inspecteur te zijn. Daarnaast is er een aantal praktische bezwaren tegen het functioneren van de Belastingdienst als doorgeefluik. Deze praktische bezwaren zijn niet onoverkomelijk, maar een heldere, robuuste regeling heeft de voorkeur. Als laatste argument kan worden verwezen naar Hoofdstuk 10 waar ik een voorstel heb gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen.[24] Het is vervolgens aan de betrokkene zelf om aan derden desgewenst openheid van zaken te geven (informationele zelfbeschikking).

Niet-herleidbare gegevens[25]
Niet-herleidbare gegevens zijn van oudsher aan te merken als een object van de geheimhouding. Het verstrekken van geanonimiseerde gegevens kan dan ook 'gewoon' leiden

22 Hoofdstuk 8, par. 3.
23 Hoofdstuk 8, par. 4.
24 Hoofdstuk 10, par. 6.
25 Hoofdstuk 8, par. 5.

tot strafrechtelijke vervolging wegens schending van de geheimhoudingsplicht. Bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 is dit nogmaals door de Staatssecretaris van Financiën bevestigd. Ik heb geconstateerd dat hij in zijn hoedanigheid van uitvoerder van de belastingwet – blijkens zijn opmerkingen over het inlichtingenrecht van art. 68 GW en de publicatie van geanonimiseerde rulings – een andersluidende opvatting heeft. Het verwerken van niet-herleidbare fiscale gegevens voor andere, niet-fiscale doeleinden valt in de dagelijkse praktijk niet meer weg te denken en doet ook geen afbreuk aan de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling. Het verdient mijns inziens daarom aanbeveling om een deugdelijke wettelijke basis te creëren voor het verstrekken van niet-herleidbare gegevens. Verstrekking van niet-herleidbare gegevens kan naar mijn mening worden opgenomen in art. 67, tweede lid, onderdeel d, AWR (nieuw), luidende:

> *gegevens niet-herleidbaar zijn tot individuele betrokkenen. Onze Minister stelt regels in welke gevallen de vorige volzin toepassing vindt.*

Niet genoeg kan worden benadrukt dat anonimiseren veel meer is dan het enkel weglakken van een paar namen. Voorkomen dient te worden dat met een beetje gezond verstand, enige achtergrondinformatie of een paar eenvoudige zoekslagen op het internet betrokkenen alsnog achterhaald kunnen worden.

11.3.4 De fiscale afbakening

In Hoofdstuk 2 is bij de belastingwetten in het pre-AWR-tijdperk onderzocht ten behoeve van welk specifiek, fiscaal doel de informatie werd verzameld en voor welke (fiscale) doeleinden de informatie mocht worden gebruikt.[26] Zoals blijkt uit Hoofdstuk 3, mogen de personen uit Categorie I – in hun hoedanigheid van onderworpen subject – alle fiscale informatie gebruiken voor de uitvoering van alle belastingwetten ten aanzien van alle belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden.[27] Met de strikte fiscale geheimhoudingsverplichting geldt van oudsher het breed gedragen uitgangspunt dat medewerkers van de Belastingdienst deze ook onderling in acht nemen. De in hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van art. 67 AWR nopen naar mijn mening niet tot een aanpassing van de fiscale afbakening. Met betrekking tot de fiscale afbakening heb ik in Hoofdstuk 9 de volgende conclusies getrokken:

Het begrip 'noodzakelijk'[28]
De kern van de fiscale afbakening draait om het begrip 'noodzakelijk' en de invulling die aan dit begrip wordt gegeven. Deze term is niet gedefinieerd en ook niet of nauwelijks in objectieve criteria vast te leggen. Het begrip behoeft in elk concreet geval een interpretatie. De aanpassing per 1 januari 2008 van 'nodig' naar 'noodzakelijk' verduidelijkte slechts de bedoeling van de wetgever en lijkt ook veel beter aan te sluiten bij de oorspronkelijke, strikter ogende formulering van 'gevorderd wordt'. Duidelijk is in ieder geval dat de term 'noodzakelijk' strikter is dan bijvoorbeeld het 'redelijkerwijs kunnen bijdragen' en in ieder geval niet te ruim of te vrijblijvend moet worden geïnterpreteerd. Hoewel de interpretatie

26 Zie: Hoofdstuk 2, par. 6.
27 Zie: Hoofdstuk 3, par. 5.3.
28 Hoofdstuk 9, par. 1.

van het begrip 'noodzakelijk' een momentopname is – waarbij afwegingen in de loop der jaren anders kunnen uitvallen – noopt de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling tot terughoudendheid waardoor wordt voorkomen dat wordt meegegaan in de 'waan van de dag'. Het klachtrecht uit de Awb en fiscale mediation illustreren mijns inziens dat het begrip 'noodzakelijk' in de zin van art. 67 AWR niet statisch is en soms impliciet uit niet-fiscale wetgeving moet worden afgeleid;[29] bij de invoering van het klachtrecht in de Awb is de samenhang met bezwaar en beroep beklemtoond. Het klachtrecht wordt gezien als complementair aan de regeling van bezwaar en beroep. De fiscale context waarin de klacht is ontstaan, is juist vaak van groot belang en het delen van fiscaal relevante informatie ten behoeve van de klachtbehandeling doet ook geen afbreuk aan de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van art. 67 AWR. Het verdient echter aanbeveling om fiscale mediation, dat als 'ultimum remedium' kan worden ingezet, alsnog te voorzien van een solide juridische basis.

De vooringevulde aangifte[30]

Dat hetgeen 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet' aan verandering onderhevig is, kan ook worden geïllustreerd aan de hand van de VIA. Het voorinvullen van gegevens is niet meer weg te denken uit het aangifteproces. De VIA zal – zeker vanuit het perspectief van de inspecteur – tegenwoordig zeer waarschijnlijk beschouwd worden als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'. De primaire processen van de Belastingdienst zijn niet (langer) ingericht om op grote schaal aangiften achteraf te controleren. Ik heb echter vastgesteld dat enige noodzaak voor het voorinvullen van fiscale gegevens nooit als argument is aangedragen of aannemelijk is gemaakt. Voorinvullen is vanaf de start beargumenteerd vanuit het oogpunt van dienstverlening, met termen als 'technisch mogelijk', 'administratieve lastenverlichting', 'gemak', 'tijdswinst', 'service' en 'een andere, makkelijkere manier van toezicht houden door de Belastingdienst'. Er zal ergens een omslagpunt zijn geweest waarbij de VIA noodzakelijk is geworden en de fiscale geheimhoudingsplicht, als gevolg van het voorinvullen, niet langer jaarlijks wordt geschonden. Een goede dienstverlening kan mijns inziens een bijdrage leveren aan de meewerkbereidheid, maar is een oneigenlijk argument om de geheimhouding opzij te kunnen zetten. Dat is de keerzijde van een strikte geheimhoudingsbepaling. Het borgen van de VIA in een wettelijke bepaling zou hebben gezorgd voor een duidelijke, consistente geheimhoudingsbepaling, doet geen afbreuk aan de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling en sluit aan bij de bestaande praktijk. In Hoofdstuk 10 heb ik een voorstel gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen. Hierdoor wordt de vooringevulde aangifte alsnog voorzien van een solide juridische basis.

Belastingrechtspraak[31]

In de fiscaliteit blijft, behoudens boete- en strafzaken, het uitgangspunt dat het onderzoek ter zitting plaatsvindt met gesloten deuren. Het is aan de belastingrechter om in uitzonderingsgevallen een belangenafweging te maken voordat hij overgaat tot een openbare

29 Hoofdstuk 9, par. 2.
30 Hoofdstuk 9, par. 3.
31 Hoofdstuk 9, par. 4.

behandeling. In zijn hoedanigheid van uitvoerder van de belastingwet bepaalt hij welke uitspraken voor publicatie op www.rechtspraak.nl worden vrijgegeven. De ongelukkig geformuleerde selectiecriteria spreken van 'mogelijk interessant', 'publicatiewaardig' en 'een ruime interpretatie van deze regel' hetgeen mijns inziens niet aansluit op het striktere begrip 'noodzakelijk' uit art. 67 AWR. Ook met het in Hoofdstuk 8 gedane voorstel – om een deugdelijke wettelijke basis te creëren voor het verstrekken van niet-herleidbare gegevens – verdient het naar mijn mening aanbeveling om de anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak aan te passen zodat deze aansluiten bij art. 67 AWR. Daar waar toch het risico bestaat dat een 'geanonimiseerde' uitspraak alsnog herleidbaar is tot een betrokkene, ligt de beperking tot het publiceren van een uittreksel voor de hand.

Zowel het HvJ EU als het EHRM hanteren als uitgangspunt dat hun arresten volledig ongeanonimiseerd worden gepubliceerd. Om te zorgen voor een optimale bescherming van de persoonsgegevens wordt de verwijzende belastingrechter – die als enige volledige kennis heeft van het dossier – tegenwoordig door het HvJ EU uitdrukkelijk verzocht om in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing over te gaan tot anonimisering van de zaak. Met de mogelijkheid om te anonimiseren heeft de verwijzende belastingrechter – teneinde de aan hem opgelegde fiscale geheimhoudingsplicht niet te schenden – binnen het bestaande wettelijk kader van art. 67 AWR overigens altijd al de verplichting gehad om bij het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ EU tot anonimisering over te gaan. De belastingrechter maakt daar mijns inziens ten onrechte geen gebruik van en schuift in zijn procesreglement deze verantwoordelijkheid af op partijen. De procedureregels van het EHRM bij prejudiciële vragen zijn met betrekking tot anonimisering grotendeels vergelijkbaar met die van het HvJ EU. Ook het EHRM hanteert als uitgangspunt dat de arresten volledig ongeanonimiseerd worden gepubliceerd en eerbiedigt eveneens de door de verwijzende belastingrechter toegekende anonimiteit van betrokkenen. Hier ligt een kans voor de Hoge Raad om – na aanpassing van zijn procesreglement – de anonimisering vanaf het begin goed aan te pakken door altijd op eigen initiatief over te gaan tot anonimisering.

De inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm)[32]

Een punt dat de fiscaliteit absoluut raakt, maar evenmin kan worden aangemerkt als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet', is de inkomensverklaring die belastingplichtigen kunnen downloaden van de website van de Belastingdienst. Ik heb geen enkele aanwijzing gevonden dat de door minister Zalm gedane toezegging om ten behoeve van deze inkomensverklaring een generieke ontheffing te verlenen ook daadwerkelijk ooit is geformaliseerd. Voor de inkomensverklaring geldt eveneens dat de keerzijde van een strikte geheimhoudingsverplichting is dat uitzonderingen door de wetgever zorgvuldig beargumenteerd en zo nodig geformaliseerd worden. Daarmee ontstaat mijns inziens een duidelijke, consistente geheimhoudingsbepaling. In Hoofdstuk 10 heb ik een voorstel gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen. Hierdoor kan deze generieke ontheffing komen te vervallen en wordt het verstrekken van een inkomensverklaring alsnog voorzien van een solide juridische basis.

32 Hoofdstuk 9, par. 5.

Fiscale fouten en (te) vergaande onzorgvuldigheden[33]
In een aantal gevallen, zoals het lekken van informatie aan criminelen of het delen van informatie uit geraadpleegde systemen voor niet zakelijke doeleinden, is evident sprake van schending van de geheimhouding. Er is echter ook een grijs gebied waarbij wellicht niet altijd op voorhand duidelijk is of sprake is van 'uitvoering van de belastingwet' of dat sprake is van 'noodzakelijk'. Ingeval de inspecteur de benodigde zorgvuldigheid heeft betracht die van een behoorlijk handelend bestuursorgaan mag worden verwacht, blijft hij binnen de toetsingskaders van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Zijn handelen is dan nog aan te merken als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'. Verharding in de relatie tussen belastingplichtigen en de inspecteur, fundamentele kritiek op het handelen van de Belastingdienst en toegenomen aandacht voor privacy zullen ongetwijfeld leiden tot meer discussies over mogelijke schendingen van de fiscale geheimhoudingsplicht.

De maatschappelijke taak van de Belastingdienst[34]
De maatschappelijke taak van de Belastingdienst is, behoudens enkele niet-fiscale taken, het uitvoeren van de belastingwetten. In zijn hoedanigheid van uitvoerder van de belastingwet heeft de Belastingdienst – in het licht van de strikt geformuleerde fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR – dan ook geen andere maatschappelijke taak als bijvoorbeeld het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, de bestrijding van niet-fiscale fraude of de aanpak van niet-fiscale ondermijnende criminaliteit. Bezien vanuit art. 67 AWR is het delen van fiscale informatie niet de norm, maar slechts de uitzondering op de hoofdregel. Dat neemt niet weg dat de inspecteur, met inachtneming van de strikte fiscale geheimhoudingsverplichting, wel een signaalfunctie kan hebben richting wetgever of derden indien hij een maatschappelijk ongewenst fenomeen signaleert. Als er een maatschappelijk probleem is waar de Belastingdienst een rol zou kunnen spelen bij de aanpak of oplossing van het probleem, dan is het aan de wetgever in het algemeen en de Staatssecretaris van Financiën in het bijzonder om een goed onderbouwde, transparante belangenafweging te maken tussen de strikte fiscale geheimhoudingsplicht en de oplossing van het desbetreffende maatschappelijk probleem. De in Hoofdstuk 6 gewijzigde onderbouwing van de doelstelling van de meewerkbereidheid vormt wel een fiscaal fundament om – na een zorgvuldige belangenafweging – gegevens te kunnen delen met andere bestuursorganen in het kader van de één overheid-gedachte. Het scherp neerzetten van dit uitgangspunt zorgt mijns inziens voor een betere belangenafweging.

11.3.5 De uitzonderingen en ontheffingen

In Hoofdstuk 3 ben ik ingegaan op de kritiek op het ontheffingenstelsel (periode 1961-2007) van art. 67, tweede lid, AWR (oud) en de herziening per 1 januari 2008.[35] Daarbij werd een nieuw tweede lid ingevoerd waarin werd opgesomd in welke drie gevallen de fiscale geheimhoudingsplicht niet zou gaan gelden. De mogelijkheid om een ontheffing van de geheimhoudingsplicht te verlenen, werd in sterk afgeslankte vorm vernummerd

33 Hoofdstuk 9, par. 6.
34 Hoofdstuk 9, par. 7.
35 Hoofdstuk 3, par. 6.

naar het huidige art. 67, derde lid, AWR. Voor de beoordeling van een strikte fiscale geheimhoudingsbepaling gaat het niet alleen om de reikwijdte van de geheimhouding (de hoofdregel). Het gaat ook om de uitzonderingen op en de ontheffingen van deze hoofdregel en de feitelijke invulling die hieraan wordt gegeven. Met het verdwijnen van het ontheffingenstelsel is ook het totaaloverzicht verdwenen. Hierdoor is het bijna onmogelijk geworden om alle uitzonderingen op de fiscale geheimhoudingsplicht in kaart te (blijven) brengen.

Een goed gemotiveerde onderbouwing van de doelstellingen die aan de fiscale geheimhouding ten grondslag liggen, draagt mijns inziens bij aan de acceptatie van art. 67 AWR en beteugelt de soms ongebreidelde drang tot verstrekking. Het dwingt de wetgever of de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën om telkenmale weer verantwoording af te leggen als een nieuwe uitzondering in het leven wordt geroepen, een ontheffing wordt verleend of een evaluatie wordt uitgevoerd. Elke toepassing van het tweede of derde lid van art. 67 AWR – waardoor fiscale gegevens voor niet-fiscale doeleinden kunnen worden gebruik – kan immers afbreuk doen aan de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling. De wijzigingen per 1 januari 2008 hebben naar mijn mening niet gebracht wat ervan werd verwacht; de kritiek is inhoudelijk hetzelfde gebleven. De gewijzigde (motivering van de) doelstellingen die aan art. 67 AWR ten grondslag liggen, alsmede de toegenomen aandacht voor privacy en informationele zelfbeschikking, nopen tot aanpassing van de huidige bepaling. Naast het al genoemde voorstel voor de niet-herleidbare gegevens heb ik in Hoofdstuk 10 enkele voorstellen gedaan om art. 67, tweede en derde lid, AWR te wijzigen en ben ik tot de volgende conclusies gekomen:

Continue belangenafweging: een drietrapsraket[36]
Uitzonderingen en ontheffingen vergen een continue, zorgvuldige belangenafweging. Uit de in Hoofdstuk 10 gegeven voorbeelden blijkt dat hiervan niet altijd sprake is geweest. Deze continue belangenafweging is feitelijk een drietrapsraket. Ten eerste dient voorafgaand aan de invoering van een uitzondering of het verlenen van een ontheffing een zorgvuldige, transparante belangenafweging te worden gemaakt.[37] Een helder toetsingskader voor het maken van deze belangenafweging ontbreekt. Er zijn echter een aantal elementen die bij een dergelijke belangenafweging min of meer standaard aan de orde zouden moeten komen (o.a.: doelbinding, omvang van de dataset, privacybeginselen, belangen van de afnemers van fiscale informatie, belangen van de Belastingdienst, belangen van de betrokkenen wiens gegevens het betreffen, evaluatie- of horizonbepaling en transparantie). Het is van oudsher de verantwoordelijkheid van de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën om zichtbare betrokkenheid te tonen teneinde het belang van de fiscale geheimhoudingsbepaling te behartigen. Deze zichtbare betrokkenheid laat soms te wensen over. Het verdient naar mijn mening dan ook aanbeveling de betrokkenheid bij deze continue belangenafweging zichtbaarder te maken.

36 Hoofdstuk 10, par. 2.
37 Hoofdstuk 10, par. 2.1.

Ten tweede dient voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van fiscale gegevens een afweging te worden gemaakt.[38] Een grondslag voor gegevensverstrekking is slechts het 'toegangspoortje'. Voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van fiscale gegevens dient – ongeacht of het gaat om een wettelijk voorschrift, de ministeriële regeling of een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR – nog steeds (ten minste marginaal) te worden getoetst of de voorgenomen verstrekking voldoet aan alle overige voorwaarden. In de gevallen waar een open of vage norm is geformuleerd, is er een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de inspecteur en de afnemer van fiscale informatie om hieraan invulling te geven.

Als laatste kan worden genoemd de evaluatie achteraf.[39] Een terugkoppeling kan een relevante bijdrage leveren aan de kwaliteit van wet- en regelgeving waarin een inbreuk is gemaakt op de fiscale geheimhoudingsplicht. Een (periodieke) evaluatie kan bijvoorbeeld antwoord geven op de vraag of met het verstrekken van de fiscale gegevens het beoogde effect op een doelmatige wijze is bereikt, de bepaling moet worden aangepast of zelfs kan worden afgeschaft. Met een (periodieke) evaluatie kan worden voorkomen dat ongebruikte, achterhaalde of zelfs foute uitwisselingsbepalingen c.q. convenanten blijven bestaan, hetgeen de duidelijkheid en de kwaliteit van wet- en regelgeving verhoogt. Gezien de aangehaalde voorbeelden verdient het mijns inziens aanbeveling hieraan meer aandacht te besteden.

Gegevensverstrekking aan private partijen[40]
De fiscale geheimhoudingsplicht brengt met zich dat het niet gebruikelijk is dat de Belastingdienst gegevens verstrekt aan private partijen. Toch is er een ontwikkeling gaande; het verstrekken van fiscale gegevens aan private partijen is niet altijd meer op voorhand uitgesloten. Met de gewijzigde onderbouwing van de meewerkbereidheid in Hoofdstuk 6, als doelstelling van de fiscale geheimhoudingsplicht, is dan ook nadrukkelijk rekening gehouden met deze ontwikkeling. Private partijen kunnen, net als bestuursorganen, een maatschappelijk belang vertegenwoordigen. Het verstrekken van fiscale gegevens aan private partijen voor niet-fiscale doeleinden behoeft geen afbreuk te doen aan de meewerkbereidheid, mits dit zorgvuldig en transparant gebeurt. Juist omdat er enkele kenmerkende verschillen zijn tussen bestuursorganen en private partijen mogen betrokkenen er van uit gaan dat bij de verstrekking van fiscale gegevens aan private partijen (nog) grotere terughoudendheid wordt betracht en bij de belangenafweging wordt meegewogen of aanvullende waarborgen noodzakelijk en mogelijk zijn.

Ik heb in Hoofdstuk 7 een voorstel gedaan om elke afnemer van fiscale informatie – waaronder private partijen – aan te merken als een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject (Categorie II). Bij een opzettelijke schending van de geheimhouding geeft het strafrecht een sanctiemogelijkheid. Het verdient mijns inziens aanbeveling om nader te onderzoeken of het mogelijk en wenselijk is hiervoor ook het fiscale boeterecht in te zetten. Hiermee zou een concrete invulling worden gegeven aan de effectieve rechtsbescherming tegen schendingen van de geheimhouding. Een dergelijke fiscale boete kan als

38 Hoofdstuk 10, par. 2.2.
39 Hoofdstuk 10, par. 2.3.
40 Hoofdstuk 10, par. 3.

afschrikwekkende sanctie de bescherming van de fiscale geheimhoudingsplicht verbeteren en zou niet alleen relevant kunnen zijn voor de onderworpen subjecten van Categorie II (afnemers fiscale informatie), maar ook voor de tijdelijk onderworpen subjecten van Categorie III (informatieplichtigen bij een zwaarwegend controle-strategisch belang) of de ingeschakelde deskundige derden c.q. oud-medewerkers van de Belastingdienst uit Categorie I.

Enig wettelijk voorschrift[41]
De fiscale geheimhoudingsplicht geldt niet als een wettelijk voorschrift tot bekendmaking verplicht. Deze uitzondering kwam in een groot aantal materiële belastingwetten uit het pre-AWR-tijdperk al voor en is met ingang van 1 januari 2008 (wederom) gecodificeerd. Hierbij werd als uitgangspunt genomen dat structurele of voorzienbare gegevensverstrekkingen zo veel mogelijk wettelijk zouden moeten worden geregeld. Met een wettelijk voorschrift worden niet alleen wetten in formele zin bedoeld, maar ook regels gesteld door organen die aan Grondwet of wet regelgevende bevoegdheid kunnen ontlenen. Het betreffen zowel nationale voorschriften als voorschriften van internationaal of interregionaal recht. De zogenoemde 'kan'-bepalingen bieden een keuzemogelijkheid en zijn géén verplichting in de zin van art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR. Hiermee vergelijkbaar zijn de voorschriften waarin een onttrekkingsmogelijkheid is opgenomen. Het behoeft geen betoog dat de uitzondering van enig wettelijk voorschrift onverminderd dient te blijven bestaan. Deze uitzonderingsgrond dient echter slechts te worden beschouwd als de kapstok waaraan wettelijke voorschriften worden gehangen. Die wettelijke voorschriften vergen een continue, zichtbare belangenafweging. Een (periodieke) evaluatie per wettelijk voorschrift zal moeten uitwijzen of met het verstrekken van fiscale gegevens het beoogde effect op een doelmatige wijze wordt bereikt, het wettelijk voorschrift moet worden aangepast of dat het wettelijk voorschrift zelfs kan worden afgeschaft.

Afscheid van de ministeriële regeling[42]
De geheimhoudingsplicht geldt niet voor gegevensverstrekkingen aan bestuursorganen die zijn opgenomen in de ministeriële regeling van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994. Bij de herziening van art. 67 AWR per 1 januari 2008 zijn de uitgangspunten voor opname in de ministeriële regeling gedurende de parlementaire behandeling aangescherpt.[43] Dit is niet (volledig) terug te zien in het huidige beleid. Art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 is enerzijds bedoeld voor structurele gegevensverstrekkingen vooruitlopend op de invoering van een wettelijk voorschrift; bij opname zou er dan min of meer zicht moeten zijn op een nieuw wettelijk voorschrift c.q. aanpassing van een bestaand wettelijk voorschrift. Anderzijds is de ministeriële regeling bedoeld voor structurele gegevensverstrekkingen aan samenwerkingsverbanden. Uit mijn onderzoek blijkt dat de aangescherpte uitgangspunten niet zijn nageleefd en er structureel onvoldoende aandacht is voor periodiek onderhoud. Dit doet afbreuk aan de fiscale geheimhoudingsplicht. De uitgesproken verwachting dat de lijst met gegevensverstrekkingen beperkter zou worden, is niet uitgekomen.

41 Hoofdstuk 10, par. 4.
42 Hoofdstuk 10, par. 5.
43 Hoofdstuk 3, par. 6.5.

Het is onwenselijk en onlogisch dat de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën een in beginsel ongeclausuleerde bevoegdheid heeft om eenzijdig, zelfstandig te bepalen welke fiscale gegevens een ander bestuursorgaan nodig zou hebben voor een goede vervulling van de publiekrechtelijke taak van dat bestuursorgaan. Het betreffen nagenoeg uitsluitend beleidsterreinen waarover zij geen eigen kennis of kunde hebben en waarvoor zij geen verantwoordelijkheid dragen. Gezien het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden lijkt de ministeriële regeling op termijn evenmin voor samenwerkingsverbanden nog nodig te zijn. Dit leidt mijns inziens tot de conclusie dat art. 67, tweede lid, onderdeel b, AWR moet komen te vervallen. Vanzelfsprekend moeten de in de ministeriële regeling genoemde bestuursorganen een redelijke termijn krijgen om, voor zover dat nog nodig zou zijn, de eigen (sectorale) wetgeving aan te passen.

Gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf[44]
Bij de herziening per 1 januari 2008 is de geheimhoudingplicht jegens de betrokkene zelf bewust in stand gelaten, behoudens de stukken die door of namens hem zijn verstrekt. Art. 67 AWR is een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter (lex specialis) die prevaleert boven de Wob en de AVG. De beperking van het inzagerecht op grond van de AVG heeft weliswaar een wettelijke grondslag, maar gaat veel verder dan noodzakelijk of evenredig is en doet afbreuk aan de grondrechten en fundamentele vrijheden. Het is de vraag of de mogelijkheid om op grond van art. 67, derde lid, AWR een ontheffing te verkrijgen een voldoende specifieke maatregel is om de bestaande beperking van het inzagerecht van art. 15 AVG te kunnen rechtvaardigen. Dit spanningsveld moet worden opgelost waarbij een eventueel onderscheid tussen natuurlijke personen en niet-natuurlijke personen zoveel mogelijk voorkomen moet worden.

De wetgever wil de eigen regie op persoonsgegevens vergroten. Ook met de gewijzigde doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling zal – door de tegenstrijdige belangen – de informationele zelfbeschikking nooit volledig worden bereikt. Dit neemt niet weg dat gestreefd dient te worden naar optimale transparantie richting de betrokkene zelf zodat hij inzicht verkrijgt in de gegevens die zijn verwerkt. Het digitaal beschikbaar stellen van gegevens (de VIA, de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) en digitale afschriften van belastingaanslagen) is naar mijn mening thans evenmin sluitend geregeld. Rekening houdend met de rijksbrede ontwikkeling van regie op gegevens noopt dit mijns inziens tot aanpassing van de fiscale geheimhoudingsbepaling. Het verstrekken van fiscale gegevens aan de betrokkene zelf kan worden uitgebreid door een door mij voorgestelde aanpassing van art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR (nieuw) luidende:

> *bekendmaking plaatsvindt aan degene op wie de gegevens betrekking hebben voor zover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt. Onze Minister stelt regels in welke gevallen de vorige volzin toepassing vindt;*

Met deze formulering blijft art. 67 AWR – ten opzichte van het inzagerecht van art. 15 AVG of de Wob – een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter (lex specialis). Het is dan uiteindelijk aan de bestuursrechter om te toetsen of de gemaakte inbreuk op het inzagerecht c.q. recht op openbaarmaking past binnen de ruime beoordelingsvrijheid

44 Hoofdstuk 10, par. 6.

van de wetgever. Hiermee wordt voor natuurlijke personen – zij het indirect en maar gedeeltelijk – feitelijk dezelfde rechtsbescherming geboden als het rechtstreeks voor bezwaar vatbaar maken van art. 67 AWR. Niet-natuurlijke personen, op wie de AVG niet van toepassing is, blijven (vooralsnog) aangewezen op de civiele rechter. Met periodieke evaluaties kan onder meer worden gemonitord of deze uitzonderingsgrond naar behoren functioneert en nog gelijke tred houdt met de rijksbrede ontwikkeling van regie op gegevens.

Ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR[45]
De algemene consensus is dat er – na de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 – slechts drie ontheffingsgronden zouden zijn.[46] Gezien het specifieke karakter en de wijze van totstandkoming heb ik de generieke ontheffing ten behoeve van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) als separate ontheffingsgrond benoemd. In Hoofdstuk 10 heb ik voorgesteld om de ontheffingsgronden te wijzigen, hetgeen leidt tot de volgende mutaties:

De ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR

Huidige bepaling	Voorgestelde bepaling
eerste ontheffingsgrond (A) de belastingplichtige zelf voor zover niet onder het 1e of 2e lid	n.v.t. (vervallen)
eerste ontheffingsgrond (B) generieke ontheffing ten behoeve van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm)	*Ontheffingsgrond I* generieke ontheffing
tweede ontheffingsgrond aan bestuursorgaan vooruitlopend op opname in de ministeriële regeling	*Ontheffingsgrond II* aan bestuursorgaan vooruitlopend op opname in een wettelijk voorschrift
derde ontheffingsgrond incidentele of onvoorziene gevallen	*Ontheffingsgrond III* incidentele of onvoorziene gevallen

De huidige eerste ontheffingsgrond (A) kan mijns inziens komen te vervallen als gevolg van de voorgestelde uitbreiding van de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf in art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR (nieuw).

De eerste ontheffingsgrond (B) – de generieke ontheffing – ziet slechts op één specifiek doel: de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm).[47] De werkelijkheid is echter weerbarstiger waardoor theorie en praktijk uit elkaar zijn gaan lopen. Een generieke ontheffing kan worden

45 Hoofdstuk 10, par. 7.
46 Hoofdstuk 3, par. 6.4.
47 Hoofdstuk 10, par. 7.1.

omschreven als een ontheffing van de geheimhouding die – mits wordt voldaan aan vooraf vastgestelde criteria – op voorhand wordt verleend bij vaker voorkomende gevallen. Het is een ontheffing die geldt voor alle betrokkenen in gelijke omstandigheden. Ik heb vastgesteld dat sinds 2008 meerdere generieke ontheffingen zijn ontstaan terwijl dat feitelijk niet past binnen de bestaande ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR. Het ontbreken van een deugdelijke wettelijke basis voor deze generieke ontheffingen doet afbreuk aan doel en strekking van de strikte geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR. Het onder strikte voorwaarden verlenen van een generieke ontheffing is mijns inziens praktisch uitvoerbaar en behoeft geen afbreuk te doen aan de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling. Bij een eerstvolgende wetswijziging zou – zonder dat de wettekst hiervoor hoeft te worden aangepast – de generieke ontheffing van art. 67, derde lid, AWR als Ontheffingsgrond I geformaliseerd kunnen worden. Afhankelijk van de uitkomst van de te maken belangenafweging lijken als generieke ontheffing voor publicatie in aanmerking te komen:

- de ontheffing geheimhouding bij plichtsverzuim;
- de aangiftebevoegdheid van art. 161 Sv; en
- de instemming bij openbare of (deels) niet-besloten zittingen bij de belastingrechter, behoudens buitengewone omstandigheden.

Het verdient mijns inziens aanbeveling om te onderzoeken of de ontheffingen uit de convenanten ten behoeve van het tegengaan van mogelijk ontoelaatbaar gedrag van accountants en het overbrengen van de aangiften schenk- en erfbelasting naar het Nationaal Archief ook als generieke ontheffing gekwalificeerd kunnen worden. De generieke ontheffingen ten behoeve van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) en de inzage in het standaardformulier rulings kunnen vervallen als gevolg van de voorgestelde uitbreiding van de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf. De ontheffing in verband met het verschoningsrecht voor belastingambtenaren is ongeschikt als generieke ontheffing en dient direct te komen vervallen.[48] Het al dan niet doen van een beroep op het verschoningsrecht vereist immers altijd een belangenafweging in een concrete casus door de opgeroepen getuige zelf. Een dergelijke belangenafweging kan niet op voorhand door de Belastingdienst of de Staatssecretaris van Financiën worden gemaakt.

De huidige tweede ontheffingsgrond regelt een ontheffing van de geheimhouding vooruitlopend op een wijziging van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994. Bij een voorgenomen wetswijziging om structurele gegevensverstrekking aan een bestuursorgaan mogelijk te maken is – met de gedurende de parlementaire behandeling aangescherpte uitgangspunten – op dit moment geen (tijdelijke) ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR mogelijk, tenzij tegelijkertijd óók een stellig voornemen bestaat om de gegevensverstrekking (eveneens tijdelijk) op te nemen in de ministeriële regeling. Gezien mijn aanbeveling om de ministeriële regeling binnen afzienbare tijd te laten vervallen, dient de tweede ontheffingsmogelijkheid te worden aangepast naar 'structurele gegevensverstrekkingen die noodzakelijk zijn voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan, vooruitlopend op een wettelijk voorschrift' (Ontheffingsgrond II). Vanuit het oogpunt van transparantie heeft het mijn voorkeur om de verleende ontheffing – bijvoorbeeld als bijlage bij de memorie van toelichting – te publiceren. Het is mijns inziens niet wenselijk om een dergelijke ontheffing

48 Hoofdstuk 4, par. 5.2.

pas bij de inwerkingtreding van het wettelijk voorschrift waarin de grondslag is opgenomen van rechtswege te laten vervallen. Zeker bij onvoorzien langlopende wetgevingstrajecten is het wenselijk om periodiek te beoordelen of er nog wel zwaarwegende redenen zijn om de verleende ontheffing te verlengen. De fiscale geheimhoudingsverplichting brengt met zich dat het niet gebruikelijk is dat gegevens aan private partijen worden verstrekt; betrokkenen mogen ervan uitgaan dat de wetgever in dat geval nog terughoudender is en bij het maken van een belangenafweging meeweegt of aanvullende waarborgen noodzakelijk en mogelijk zijn. Om die reden is het naar mijn mening wenselijk Ontheffingsgrond II te (blijven) beperken tot bestuursorganen.

Ontheffingsgrond III (incidentele of onvoorziene gevallen) lijkt mij – omwille van de flexibiliteit en effectiviteit – vooralsnog nog steeds wenselijk. Deze ontheffingsgrond is bedoeld voor incidentele of onvoorziene gevallen waarin gegevensverstrekking gewenst is, bijvoorbeeld vanwege een groot maatschappelijk belang. Het is geen cumulatieve eis. Bij een zich repeterende casus, zoals bijvoorbeeld de integriteitsonderzoeken naar ministers en staatssecretarissen of de inkomensafhankelijke huurverhoging, is van onvoorzien of incidenteel echter geen sprake. Dat het telkens een ander beoogd bewindspersoon c.q. een andere huurder betreft is niet relevant; het moet mijns inziens telkens gaan om een concrete, individuele casus waarbij duidelijk is welke fiscale gegevens éénmalig verstrekt zullen worden voor een specifiek doel. Het 'oprekken' van deze derde ontheffingsgrond is onwenselijk. Hoewel van deze ontheffingsgrond kennelijk slechts sporadisch gebruik wordt gemaakt, is een integrale evaluatie en belangenafweging pas mogelijk als duidelijk is in welke gevallen al dan niet een ontheffing is verleend.

11.4 Een vergelijking van art. 67 AWR met art. 2:5 Awb

De derde onderzoeksvraag gaat over het belang van de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR in relatie tot algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb. Laatstgenoemde geheimhoudingsbepaling heeft een aanvullend karakter en is niet van toepassing voor zover reeds uit hoofde van ambt, beroep of wettelijk voorschrift ter zake van die gegevens een geheimhoudingsplicht geldt. Een aanpassing van art. 2:5 Awb, waarbij de term geheimhoudingsplicht wordt aangepast naar de term geheimhoudingsregime (de hoofdregel én de hierop geformuleerde uitzonderingen en ontheffingen), zou naar mijn mening de lading beter dekken. Ik heb geconcludeerd dat voor de fiscaliteit de algemene, bestuursrechtelijke geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb niet volstaat. Hierbij dient te worden opgemerkt dat – gezien de (ongelukkige) formulering – art. 9 Ambtenarenwet 2017 veelal prevaleert boven art. 2:5 Awb. In Hoofdstuk 5 zijn, aan de hand van de vijf elementen die voor de fiscale geheimhoudingsplicht van belang zijn, beide bepalingen met elkaar vergeleken.[49] Hieruit bleek dat er enkele opvallende verschillen tussen beide bepalingen zijn. Deze verschillen zet ik hierna kort op een rij.

De doelstellingen

De doelstellingen van art. 2:5 Awb zijn anders dan die van art. 67 AWR. Art. 2:5 Awb is uitsluitend gericht op het beschermen van de belangen van burgers en bedrijven, maar

49 Hoofdstuk 5, par. 2.

niet de belangen van het bestuursorgaan. Art. 67 AWR beoogt echter mede het belang van de Belastingdienst te beschermen. Dit verschil wordt alleen maar groter met het door mij gedane voorstel om een tijdelijke geheimhoudingsverplichting te introduceren ingeval sprake is van een zwaarwegend controle-strategisch belang voor de inspecteur.

De onderworpen subjecten

De reikwijdte van de aan art. 2:5 Awb onderworpen subjecten komt inhoudelijk grotendeels overeen met de huidige drie categorieën van de aan art. 67 AWR onderworpen subjecten. Toch zijn er enkele verschillen. Een niet aan een 'instelling' verbonden deskundige (de natuurlijk persoon) is altijd onderworpen aan art. 67 AWR, maar lijkt echter buiten de Awb-boot te vallen omdat de band met de 'instelling' ontbreekt. Het verdient mijns inziens aanbeveling deze lacune in de Awb op te vullen. Een principiëler verschil is dat bij het verstrekken van fiscale gegevens aan niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers de fiscale geheimhoudingsbepaling overgaat op de ontvangende partij. Onder art. 2:5 Awb wordt het eigen geheimhoudingsregime van de ontvangende ambtsdrager van toepassing. Hoewel dit praktisch gezien waarschijnlijk zal meevallen, is art. 67 AWR in theorie op dit punt stringenter. Het verschil wordt echter groter met het door mij gedane voorstel om aan alle afnemers van fiscale informatie geheimhouding op te leggen.

Het object van de geheimhouding

Art. 2:5 Awb heeft een aanvullend karakter. Aangezien art. 67 AWR uitsluitend ziet op informatie over de persoon of zaken van een ander is in zoverre de reikwijdte van de Awb-bepaling breder. De geheimhoudingsplicht van art. 2:5 Awb is echter niet absoluut geformuleerd. Dit komt tot uiting doordat in de wettekst het subjectieve element van het 'vertrouwelijke karakter' naar voren komt. In de huidige fiscale bepaling is dit subjectieve element volledig geëlimineerd. Dit zorgt voor een aantal verschillen: als eerste noem ik het tijdsverloop. Het object van de fiscale geheimhouding verandert niet door tijdsverloop. Als gevolg van het subjectieve element is bij art. 2:5 Awb sprake van een continue toets omdat informatie door tijdsverloop van karakter kan veranderen. Het tweede verschil is de openbaar bekende gegevens. Deze ontberen het vertrouwelijke karakter van art. 2:5 Awb. In Hoofdstuk 8 heb ik betoogd dat deze onverminderd als object van de fiscale geheimhouding aangemerkt dienen te blijven. Het derde onderscheid is de instemming van de betrokkene die eveneens het vertrouwelijke karakter van gegevens ontneemt. In Hoofdstuk 8 heb ik, mede gezien de andere doelstellingen, betoogd dat deze onverminderd als object van de fiscale geheimhouding aangemerkt dienen te blijven. Het verschil tussen beide bepalingen wordt echter minder groot met het door mij gedane voorstel om gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen. Het vierde verschil is de behandeling van niet-herleidbare gegevens. Dit verschil komt met het door mij gedane voorstel voor de verstrekking van niet-herleidbare gegevens te vervallen.

De (fiscale) afbakening

Art. 67, eerste lid, AWR bepaalt dat de inspecteur de fiscale informatie niet verder bekend mag maken dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet of de invordering van enige rijksbelasting. Hoewel de afbakening van art. 2:5 Awb anders is gedefinieerd – gegevens mogen slechts bekend worden gemaakt "*voor zover (…) uit zijn taak de noodzaak tot mededeling voortvloeit*" – is er inhoudelijk geen verschil. De uitvoering van de

belastingwet of de invordering van enige rijksbelasting is immers de taak van de inspecteur c.q. de ontvanger waardoor de fiscale bepaling niet stringenter is.

De uitzonderingen en ontheffingen
Op het gebied van dit element is art. 67 AWR mijns inziens juist beduidend minder stringent. Art. 2:5 Awb kent, behoudens de zinsnede "*voor zover enig wettelijk voorschrift hem tot mededeling verplicht*", immers geen uitzonderingen of ontheffingsmogelijkheden. Met het door mij gedane voorstel om de ministeriële regeling te laten vervallen, wordt dit verschil kleiner, terwijl de voor de fiscaliteit gewenste flexibiliteit en maatwerk behouden blijven.

Is art. 67 AWR stringenter?
De heersende gedachte is dat de fiscale geheimhoudingsbepaling stringenter is dan art. 2:5 Awb. De punten waarop het huidige art. 67 AWR strikter is dan art. 2:5 Awb worden thans grotendeel tenietgedaan door de significant minder strikte uitzonderingen en ontheffingen. Per saldo kan ik hierdoor geen eenduidig antwoord worden gegeven op de vraag of deze heersende gedachte wel terecht is. Met de door mij voorgestelde aanpassingen van art. 67 AWR lijkt deze vraag eenvoudiger bevestigend beantwoord te kunnen worden. Het verdient aanbeveling om de bevindingen uit dit onderzoek te gebruiken voor een evaluatie van art. 2:5 Awb.

11.5 Tot slot: naar een nieuw art. 67 AWR

Met de gewijzigde onderbouwing van de doelstelling van de meewerkbereidheid en het gedane voorstel om een tijdelijke geheimhoudingsplicht te introduceren ingeval sprake is van een zwaarwegend controle-strategisch belang heb ik in Hoofdstuk 6 antwoord gegeven op de eerste onderzoeksvraag. Na een diepgaand onderzoek naar de betekenis en werking van art. 67 AWR heb ik in Hoofdstuk 7 tot en met Hoofdstuk 10 enkele voorstellen gedaan voor een verdere verbetering van de fiscale geheimhoudingsbepaling. Dit resulteert in mijn voorstel voor een gewijzigde wettekst van art. 67 AWR (nieuw) dat in Appendix C is opgenomen. Hiermee is de tweede onderzoeksvraag eveneens beantwoord. Met de vergelijking van de geheimhoudingsbepalingen uit de AWR en de Awb in Hoofdstuk 5 alsmede de hiervoor al genoemde voorstellen voor aanpassing van art. 67 AWR heb ik ten slotte de derde onderzoeksvraag beantwoord.

De door mij getrokken conclusies en de door mij gedane aanbevelingen zien gedeeltelijk op aanpassen van de wettekst teneinde het fiscale geheimhoudingsregime te verfijnen. "*Papier is geduldig*" verzuchtte Kamerlid Bahlmann in de Tweede Kamer bij de behandeling van de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 47 Wet VB 1892. Terecht, want het gaat er uiteindelijk ook om hoe een concrete, zorgvuldige invulling wordt gegeven aan deze papieren werkelijkheid. Dit onderzoek draagt bij aan een beter begrip van de fiscale geheimhoudingsbepaling.

Het is nu aan de wetgever om het stokje over te nemen en de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR te herzien overeenkomstig de door mij gedane voorstellen. Voor de Belastingdienst is vervolgens de rol weggelegd om hieraan zorgvuldig en magistratelijk een concrete invulling te geven.

APPENDIX A – SELECTIE GEHEIMHOUDINGSBEPALINGEN

In Appendix A is een uitgebreid overzicht van de verschillende geheimhoudingsbepalingen opgenomen (nagenoeg volledig) in volgorde van hun totstandkoming. De keuze voor deze chronologische volgorde is ingegeven door de wens om de ontwikkeling van de diverse (fiscale) geheimhoudingsbepalingen inzichtelijk te maken. Als het wetsontwerp afweek van de uiteindelijke wettekst zijn - voor het overzicht - beide opgenomen. Om die reden zijn ook enkele ingetrokken en verworpen wetsvoorstellen opgenomen. Eventuele latere mutaties in de wet zijn direct onder de voorafgaande bepaling opgenomen (de bepaling die het verving). Deel A bevat de fiscale geheimhoudingsbepalingen. In voorkomende gevallen zijn ook de wetteksten opgenomen van de separate uitwisselingsbepalingen. Deze uitwisselingsbepaling vormde de grondslag voor het uitwisselen en gebruik van fiscale gegevens door de inspecteurs (der registratie en successie en der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen) ten behoeve van de uitvoering van de verschillende belastingwetten. Deel B bevat een selectie van andere (bestuursrechtelijke) geheimhoudingsbepalingen.

Deel A – fiscale geheimhoudingsbepalingen

Wet op de Vermogensbelasting 1892

Art. 43 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 2)

1) Op de straffen, bepaald bij art. 272 van het Wetboek van Strafrecht, is het aan ieder verboden om hetgeen hem bij de uitvoering dezer wet, uit hoofde van zijn hetzij tegenwoordig hetzij vroeger ambt, nopens den aanslag van een ingezetene in deze belasting of diens vermogen gebleken of medegedeeld is, verder bekend te maken dan voor de uitoefening van zijn ambt gevorderd wordt.

Art. 47 (Wet van 27 september 1892, Stb. 1892, 223)

1) Het is aan ieder verboden om hetgeen hem uit hoofde van zijn hetzij tegenwoordig hetzij vroeger ambt, nopens den aanslag van een ingezetene in deze belasting of diens vermogen gebleken of medegedeeld is, verder bekend te maken dan voor de uitoefening van zijn ambt gevorderd wordt.
   (…).

Art. 47 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1914/15, 205, nr. 2 (verworpen)

1) Het is aan ieder verboden om hetgeen hem uit hoofde van zijn hetzij tegenwoordig hetzij vroeger ambt, nopens den aanslag van een ingezetene in deze belasting of diens vermogen gebleken of medegedeeld is, verder bekend te maken dan voor de uitoefening

van zijn ambt, voor de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting, of voor de toepassing van eenig wetsvoorschrift gevorderd wordt.
(…).

Art. 52 (Wet van 27 juli 1918, Stb. 1918, 504 en Stb. 1918, 542)

1) Het is aan ieder verboden om hetgeen hem uit hoofde van zijn hetzij tegenwoordig hetzij vroeger ambt, nopens den aanslag van een ingezetene in deze belasting of diens vermogen gebleken of medegedeeld is, verder bekend te maken dan voor de uitoefening van zijn ambt, voor de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting, of voor de toepassing van eenig wetsvoorschrift gevorderd wordt.
(…).

Uitwisselingsbepaling van art. 13 (Wet van 27 september 1892, Stb. 1892, 223)

(…).

3) De ambtenaren, ressorteerende onder het Departement van Financiën, geven aan die inspecteurs, voor zooveel noodig, inlichtingen uit de archieven van hunne kantoren, volgens regelen door den Minister van Financiën te stellen.

Wet op de Bedrijfsbelasting 1893

Art. 41 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2)

1) Het is aan ieder verboden om hetgeen hem uit hoofde van zijn hetzij tegenwoordig hetzij vroeger ambt of betrekking, nopens aanslag, bedrijf, beroep of vermogen van anderen gebleken of medegedeeld is, verder bekend te maken dan voor de uitoefening van zijn ambt of betrekking gevorderd wordt.
(…).

Art. 35 (Wet van 2 oktober 1893, Stb. 1893, 149)

1) Het is aan ieder verboden om hetgeen hem uit hoofde van zijn, hetzij tegenwoordig, hetzij vroeger ambt nopens aanslag in deze belasting, inkomsten, vermogen, uitkeeringen of uitdeelingen, bedrijf, beroep, waardigheid, bediening, betrekking of werkzaamheden van anderen gebleken of medegedeeld is, verder bekend te maken dan voor de uitoefening van zijn ambt of betrekking in dienst van het Rijk gevorderd wordt.
(…).

Uitwisselingsbepaling van art. 42 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2)

(…).

2) De inspecteur der registratie, de Rijksambtenaren in artikel 18 § 1 a en in artikel 18 § 1 b en § 2 bedoeld, alsmede de provinciale inspecteur der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen zijn verplicht elkander desverlangd de inlichtingen nopens vermogen en bedrijf te geven, welke zij behoeven.

Uitwisselingsbepaling van art. 36 (Wet van 2 oktober 1893, Stb. 1893, 149)

(…).

2) De ambtenaren ressorteerende onder het Departement van Financiën geven aan de hoofdambtenaren der directe belastingen, voor zooveel noodig inlichtingen volgens regelen door den Minister van Financiën te stellen.

Wet inkomstenbelasting 1908 (wetsvoorstel ingetrokken)

Art. 113 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2)

1) Het is een ieder verboden om hetgeen hem in zijn ambt of betrekking nopens aanslag in deze belasting, vermogen, inkomsten, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor de deskundigen, bedoeld bij art. 94.

Uitwisselingsbepaling van art. 117 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2)

1) De ambtenaren ressorteerende onder het Departement van Financiën, geven volgens regelen door het Hoofd van dat Departement te stellen, aan de inspecteurs der directe belastingen de inlichtingen, die voor de uitvoering dezer wet dienstig kunnen zijn.
2) Zij zijn daartoe ontheven van de geheimhouding die hun, in welken vorm ook, bij de wet is opgelegd.
3) Wederkeerig geven de inspecteurs der directe belastingen, volgens regelen door Onzen Minister van Financiën te stellen, aan de inspecteurs der registratie de inlichtingen die voor de uitvoering der wetten op het recht van successie en van overgang bij overlijden dienstig kunnen zijn.

Heffing van een debietrecht op tabak (wetsvoorstel ingetrokken)

Art. 29 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 2)

1) Het is een ieder verboden om hetgeen hem in zijn ambt of betrekking nopens aanslag in deze belasting, debiet van een belastingplichtige en in het algemeen nopens de zaken van een ander blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor de deskundigen bedoeld bij art. 27.

Wet Inkomstenbelasting 1914

Art. 98 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 2)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering dezer wet of in verband daarmede, nopens inkomen, opbrengst, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander, blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor deskundigen, die in verband met de uitvoering dezer wet worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheid belast.

Art. 102 (Wet van 19 december 1914, Stb. 1914, 563)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering dezer wet of in verband daarmede, nopens inkomen, opbrengst, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander, blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking, of voor de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor deskundigen, die in verband met de uitvoering dezer wet worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheid belast.

Art. 102 (Wet van 11 januari 1918, Stb. 1918, 5)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering dezer wet of in verband daarmede, nopens inkomen, opbrengst, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander, blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking, of voor de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor niet ambtelijke deskundigen, die in verband met de uitvoering dezer wet worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheid belast.

Art. 102 (Wet van 30 december 1920, Stb. 1920, 923)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering dezer wet of in verband daarmede, nopens inkomen, opbrengst, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander, blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking, of voor de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor niet ambtelijke deskundigen, die in verband met de uitvoering dezer wet worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheid belast.
3) Onder ambt of betrekking wordt voor de toepassing van dit artikel mede begrepen het zijn van bestuurder of ambtenaar van een door in artikel 107 bedoelde kerkgenootschappen.

Uitwisselingsbepaling van art. 103 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 2)

1) De ambtenaren ressorteerende onder het Departement van Financiën, geven volgens regelen door het Hoofd van dat Departement te stellen, aan de inspecteurs der directe belastingen de inlichtingen die voor de uitvoering dezer wet dienstig kunnen zijn.
2) Zij zijn daartoe ontheven van de geheimhouding, die hun, in welken vorm ook, bij de wet is opgelegd.

Uitwisselingsbepaling van art. 108 (Wet van 19 december 1914, Stb. 1914, 563)

1) Ten behoeve van de uitvoering dezer wet kunnen de ambtenaren, ressorteerende onder het Departement van Financiën, door het Hoofd van dat Departement worden ontheven van de geheimhouding, die hun, in welken vorm ook, bij de wet is opgelegd.

Successiewet 1859

Art 64 (Wet van 13 mei 1859, Stb. 1859, 36)

1) Het is 's Rijks ambtenaar, zoowel dengene ten wiens kantore de memorien van aangifte en bijlagen worden ingeleverd, als dengene die daarvan, in zijne ambtsbetrekking, kennisneemt, verboden, van die stukken inzage, afschriften of uittreksels te geven, of daaruit iets mede te deelen anders dan aan de aangevers en hunne regtverkrijgenden, en aan de verkrijgers onder bijzonderen titel, alleen voor zooveel ieders regten aangaat.
2) In alle andere gevallen wordt daartoe een bevelschrift vereischt van den kantonregter van het kanton, waarin het kantoor gevestigd is.
(…).

Art. 94 (Wet van 20 januari 1917, Stb. 1917, 189 en Stb. 1917, 236)

1) Voor zoover dit niet gevorderd wordt voor de uitoefening van zijn ambt, voor de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting, of voor de toepassing van eenig wetsvoorschrift, is het 's Rijks ambtenaar, zoowel dengene te wiens kantore de memoriën van aangifte en bijlagen worden ingeleverd, als dengene die daarvan, in zijne ambtsbetrekking, kennis neemt, verboden, van die stukken inzage, afschriften of uittreksels te geven, of daaruit iets mede te deelen anders dan aan de aangevers en hunne rechtverkrijgenden, en aan de verkrijgers onder bijzonderen titel, alleen voor zooveel ieders rechten aangaat.
2) In alle andere gevallen wordt daartoe machtiging vereischt van Onzen Minister van Financiën.
(…).

Wet op de belasting van de Doode Hand 1916 (wetsvoorstel ingetrokken)

Art. 50 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1915/16, 209, nr. 2)

1) Het is aan ieder verboden om hetgeen hem uit hoofde van zijn hetzij tegenwoordig, hetzij vroeger ambt nopens den aanslag van eene instelling in deze belasting of nopens haar vermogen gebleken of medegedeeld is, verder bekend te maken dan voor de uitoefening van zijn ambt, voor de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting of voor de toepassing van eenig wetsvoorschrift gevorderd wordt.
(…).

Uitwisselingsbepaling van art. 46 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1915/16, 209, nr. 2)

(…).

2) De ambtenaren, ressorteerende onder het Departement van Financiën, geven aan de ambtenaren der registratie, voor zooveel noodig, inlichtingen uit de archieven van hunne kantoren, volgens regelen door den Minister van Financiën te stellen. Zij zijn daardoor ontheven van de geheimhouding, welke hun, in welken vorm ook, bij de wet is opgelegd.

Oorlogswinstbelasting 1916

Art. 67 (Wet van 22 juni 1916, Stb. 1916, 288)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering dezer wet of in verband daarmede, nopens inkomen, opbrengst, winst, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander, blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking, of voor de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor deskundigen, die in verband met de uitvoering dezer wet worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheid belast.

Uitwisselingsbepaling van art. 69 (Wet van 22 juni 1916, Stb. 1916, 288)

1) De volgens artikel 66 tot het geven van inlichtingen verplichte personen zijn bij het verstrekken daarvan ontheven van de geheimhouding, die hun, in welken vorm ook, bij de wet is opgelegd.

Uitwisselingsbepaling van art. 66 (Wet van 22 juni 1916, Stb. 1916, 288)

1) Ieder die met eenige werkzaamheid den openbaren dienst betreffende belast is, is verplicht aan den inspecteur, de commissie van aanslag, of den raad van beroep de inlichtingen te geven, welke van hem worden verlangd.

Verdedigingsbelasting I

Art. 2 (Wet van 18 augustus 1916, Stb. 1916, 411)

1) Op de in artikel 1 onder letter a bedoelde belasting zijn alle bepalingen van de wet op de vermogensbelasting van toepassing.
2) De in artikel 1 onder letter b bedoelde belasting wordt geregeld overeenkomstig de hierna volgende bepalingen en overeenkomstig de bepalingen van de wet op de vermogensbelasting, voor zoover daarvan niet in deze wet wordt afgeweken.

Registratiewet 1917

Art. 17 (Wet van 22 maart 1917, Stb. 1917, 243)

1) De inhoud der registers van registratie wordt door ‘s Rijks ambtenaar niet verder bekend gemaakt dan voor de uitoefening van zijn ambt, voor de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting of voor de toepassing van eenige wet of eenig wettelijk voorschrift wordt gevorderd.
2) Desverlangd wordt inzage van eene registratie verleend en afschrift of uittreksel daarvan afgegeven aan partijen, hare erfgenamen en rechtverkrijgenden en den openbaren ambtenaar door wien de akte is opgemaakt, of ter registratie is aangeboden, zijn plaatsvervanger of opvolger.
3) In alle andere gevallen wordt daartoe machtiging vereischt van Onzen Minister van Financiën.

Wet op de Dividend en Tantiémebelasting 1917

Art. 44 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1915/16, 202, nr. 2)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering dezer wet of in verband daarmede, nopens inkomen, opbrengst, uitdeelingen en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander, blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking, of voor de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor deskundigen, die in verband met de uitvoering dezer wet worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheid belast.

Art. 33 (Wet van 11 januari 1918, Stb. 1918, 4)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering dezer wet of in verband daarmede, nopens salarissen, opbrengst, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander, blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking of voor de heffing van eenige aan den lande verschuldigde belasting.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor niet ambtelijke deskundigen, die in verband met de uitvoering dezer wet worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheid belast.

Uitwisselingsbepaling van art. 34 (Wet van 11 januari 1918, Stb. 1918, 4)

1) Ten behoeve van de uitvoering dezer wet kunnen de ambtenaren, ressorteerende onder het Departement van Financiën, door het Hoofd van dat Departement worden ontheven van de geheimhouding, die hun, in welken vorm ook, bij de wet is opgelegd.

Tabakswet 1921

Art. 58 (Wet van 6 mei 1921, Stb. 1921, 712)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering dezer wet of in verband daarmede, nopens de zaken of werkzaamheden van een ander blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking, voor de toepassing van eenig wetsvoorschrift of voor de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting.

Couponbelasting

Art. 25 (Wet van 29 december 1933, Stb. 1933, 780)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering van deze wet of in verband daarmede, nopens vermogen, inkomen, opbrengst, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander, blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking, voor de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting, of voor de toepassing van eenige wet of wettelijk voorschrift.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor niet ambtelijke deskundigen, die in verband met de uitvoering dezer wet worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheid belast.

Heffing van eene crisisinkomstenbelasting (wetsvoorstel ingetrokken)

Art. 22 (Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1933/34, 305, nr. 2)

1) Ten aanzien van de crisisinkomstenbelasting zijn voorts de volgende bepalingen van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 van toepassing: artikel 69, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 82, eerste en tweede lid, 83, 84, 86, 87, 102, 105, 108, 109, eerste lid, 111, 112, 113 en 114.

Wet op de belasting van de Doode Hand 1934

Art. 17 (Wet van 5 oktober 1934, Stb. 1934, 528)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering van deze wet of in verband daarmede, nopens de aangelegenheden van een ander blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor niet ambtelijke deskundigen, die in verband met de uitvoering van deze wet worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheid belast.
3) Voor de uitvoering van deze wet zijn de ambtenaren, ressorteerende onder het Departement van Financiën, ontheven van de geheimhouding die hun, in welken vorm ook, bij de wet is opgelegd.

Ordonnantie op de Loonbelasting (voormalig Nederlands-Indië)

Art. 44 (Ordonnantie op de loonbelasting, Stb. van Nederlands-Indië 1934, 611)

1) Het is een ieder verboden, hetgeen hem in zijn ambt of betrekking bij de uitvoering dezer ordonnantie of in verband daarmede blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking noodig is.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor de in artikel 28, lid 1, bedoelde bij of krachtens regeeringsverordening aangewezen personen.

Wet Belastingherziening 1939 (wetsvoorstel ingetrokken)

Art. 80 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 2)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering van deze wet of in verband daarmede, nopens inkomen, opbrengst, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander, blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking, of voor de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor niet-ambtelijke deskundigen, die in verband met de uitvoering van deze wet worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheid belast.
3) Ten behoeve van de uitvoering van deze wet kunnen de ambtenaren, ressorteerende onder het Departement van Financiën, door liet Hoofd van dat Departement worden ontheven van de geheimhouding die hun, in welken vorm ook, bij de wet is opgelegd.

Wet op de oorlogswinstbelasting 1940 (wetsvoorstel ingetrokken)

Art. 44 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1939/40, 343, nr. 2)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering van deze wet of in verband daarmede, nopens winst, opbrengst, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander, blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor niet-ambtelijke deskundigen, die in verband met de uitvoering van deze wet worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheid belast.
3) Ten behoeve van de uitvoering van deze wet kunnen de ambtenaren, ressorteerende onder het Departement van Financiën, door het Hoofd van dat Departement worden ontheven van de geheimhouding die hun, in welken vorm ook, bij de wet is opgelegd.

Wet op de Winstbelasting 1940 (wetsvoorstel ingetrokken)

Art. 27 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1939/40, 239, nr. 2)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering van deze wet of in verband daarmede, nopens winst, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander, blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor niet-ambtelijke deskundigen, die in verband met de uitvoering van deze wet worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheid belast.
3) Ten behoeve van de uitvoering van deze wet kunnen de ambtenaren, ressorteerende onder het Departement van Financiën, door het Hoofd van dat Departement worden ontheven van de geheimhouding die hun, in welken vorm ook, bij de wet is opgelegd.

Besluit op de Winstbelasting 1940

Art. 28 (Verordening van 26 juli 1940, Verordeningenblad 83/1940)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking, bij de uitvoering van dit besluit of in verband daarmede, nopens winst, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander, blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor niet-ambtelijke deskundigen, die in verband met de uitvoering van dit besluit worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheid belast.
3) Ten behoeve van de uitvoering van dit besluit kunnen de ambtenaren, ressorteerende onder het Departement van Financiën, door het Hoofd van dat Departement worden ontheven van de geheimhouding die hun, in welken vorm ook, bij de wet of bij eenig met de wet gelijk te stellen besluit is opgelegd.

Besluit op de Inkomstenbelasting 1941

Art. 57 (Verordening van 29 mei 1941, Verordeningenblad 105/1941)

1) Voor de krachtens dit besluit geheven inkomstenbelasting zijn, totdat dienaangaande een nadere regeling zal zijn getroffen, de volgende bepalingen van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 van kracht: (…)
   5°) Hoofdstuk XV (Bijzondere bepalingen).
   (…).

Besluit op de Dividendbelasting 1941

Art. 14 (Verordening van 24 juni 1941, Verordeningenblad 117/1941)

1) De artikelen 24, 25, 26, 28 en 29 van het Besluit op de Winstbelasting 1940 zijn ook voor de dividendbelasting van toepassing.

Besluit op de Dividendbeperking 1941

Art. 24 (Verordening van 15 augustus 1941, Verordeningenblad 170/1941)

1) De artikelen 25, 26, 28 en 29 van het Besluit op de Winstbelasting 1940 zijn van overeenkomstige toepassing.

Besluit op de Ondernemingsbelasting 1942

Art. 26 (Verordening van 28 april 1942, Verordeningenblad 50/1942)

1) Voor het doen van aangifte, het vaststellen van het samengestelde grondbedrag en van den aanslag in de belasting, de rechtsmiddelen, het navorderen van belasting, het toepassen van verhooging van den aanslag, het herstellen van onjuiste aanslagen, de kwijtschelding of vermindering, de strafbepalingen en de geheimhouding zijn van toepassing:
   1) voor zooveel betreft de ondernemingen, onderworpen aan de vennootschapsbelasting, de bepalingen, welke voor die belasting gelden;
   2) voor zooveel de overige ondernemingen betreft, de bepalingen, welke daarvoor ingevolge het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 gelden.
2) De Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën geeft de noodige voorschriften tot aanvulling en uitvoering van hetgeen in het vorige lid bepaald is.

Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942

Art. 32 (Verordening van 30 april 1942, Verordeningenblad 51/1942)

1) Voor de vennootschapsbelasting zijn, totdat dienaangaande een nadere regeling zal zijn getroffen, de volgende bepalingen van het Besluit op de Winstbelasting 1940 (n°. 83) van kracht, met dien verstande, dat voor „het lichaam" of „een lichaam, als bedoeld is bij artikel 1" wordt gelezen: „den belastingplichtige", onderscheidenlijk „een belastingplichtige": (…).
   5e) Hoofdstuk VIII (Bijzondere bepalingen), met dien verstande, dat ook beheerders, alsmede binnenlandsche vertegenwoordigers van buitenlandsche belastingplichtigen, onder „bestuurders" zijn begrepen.

Besluit op de Vermogensbelasting 1942

Art. 19 (Verordening van 30 april 1942, Verordeningenblad 52/1942)

1) Voor de volgens dit besluit geheven vermogensbelasting zijn, totdat dienaangaande een nadere regeling zal zijn getroffen, de volgende bepalingen van het Besluit op de Winstbelasting 1940 (No. 83) van kracht, met dien verstande, dat voor „het lichaam" of „een lichaam, als bedoeld is bij artikel 1 wordt gelezen: „den belastingplichtige", onderscheidenlijk „een belastingplichtige'':
   (…).
   5e) Hoofdstuk VIII (Bijzondere bepalingen), met dien verstande, dat ook beheerders, alsmede binnenlandsche vertegenwoordigers van buitenlandsche belastingplichtigen, onder „bestuurders" zijn begrepen.

Vermogensaanwasbelasting 1946

Art. 55 (Wet van 19 september 1946, Stb. 1946, G 264)

1) Het is aan een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking bij de heffing of invordering van de vermogensaanwasbelasting of in verband daarmede, nopens iemands vermogen, zaken of werkzaamheden blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor niet-ambtelijke deskundigen, die in verband met de heffing van de vermogensaanwasbelasting worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheden worden belast.

Wet op de vermogensheffing ineens 1947

Art. 38 (wet van 11 juli 1947, Stb. 1947, H 238)

1) Het is aan een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking bij de heffing of invordering van de vermogensheffing ineens of in verband daarmede, nopens iemands vermogen, zaken of werkzaamheden blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan noodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking.
2) Het verbod van dit artikel geldt mede voor niet-ambtelijke deskundigen, die in verband met de vermogensheffing ineens worden geraadpleegd of met eenige werkzaamheden worden belast.

Wet op de Dividendbeperking 1950

Art. 18 (Wet van 29 september 1950, Stb. 1950, K 422)

1) De artikelen 25, 28 en 29 van het Besluit op de Winstbelasting 1940 zijn van overeenkomstige toepassing.

Wet op de personele belasting 1950

Artikel 44 (Wet van 21 december 1950, Stb. 1950, K 598)

1) Het is een ieder verboden om hetgeen hem in zijn ambt of betrekking bij of in verband met de uitvoering van deze wet blijkt of medegedeeld wordt verder bekend te maken dan nodig is voor de toepassing van enig wetsvoorschrift of in 's Rijks belang.
2) Het verbod van het vorige lid geldt mede voor niet-ambtelijke deskundigen, die in verband met de uitvoering van deze wet worden geraadpleegd of met enige werkzaamheid worden belast.
3) Onze Minister van Financiën is bevoegd ontheffing te verlenen van de in dit artikel opgelegde geheimhouding.

Wet vervanging van het fiscale noodrecht

Art. 9 (Wet van 23 april 1952, Stb. 1952, F 191)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in zijn ambt of betrekking bij of in verband met de uitvoering van deze wet blijkt of medegedeeld wordt verder bekend te maken dan nodig is voor de uitoefening van dat ambt of die betrekking.

Successiewet 1956

Art. 79 (Wet van 28 juni 1956, Stb. 1956, 362)

1) Het is een ieder verboden om hetgeen hem in zijn ambt of betrekking bij of in verband met de uitvoering van deze wet blijkt of medegedeeld wordt verder bekend te maken dan nodig is voor de toepassing van enig wetsvoorschrift of in 's Rijks belang.
2) Het verbod van het vorige lid geldt mede voor niet-ambtelijke deskundigen, die in verband met de uitvoering van deze wet worden geraadpleegd of met enige werkzaamheid belast.
3) Onze Minister van Financiën is bevoegd ontheffing te verlenen van de in dit artikel opgelegde geheimhouding.
4) In afwijking van het in het eerste lid bepaalde is de inspecteur bevoegd om inzage, afschriften of uittreksels te geven van of inlichtingen te verstrekken uit aangiften en bijlagen aan de aangevers of hun rechtverkrijgenden en aan de verkrijgers onder bijzondere titel, voor zoveel hun rechten aangaat.
   (…).

Algemene wet inzake rijksbelastingen

Art. 67 (Wet van 2 juli 1959, Stb. 1959, 301)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem in enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet, of in verband daarmede, nopens de persoon of de zaken van een ander blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan nodig is voor de uitvoering van de belastingwet of voor de heffing of de invordering van enige rijksbelasting.
2) Onze Minister kan ontheffing verlenen van het in het eerste lid vervatte verbod.

Art. 67 (Wet van 27 september 2007, Stb. 2007, 376)

1) 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).
2) De geheimhoudingsplicht geldt niet indien:
   a) enig wettelijk voorschrift tot de bekendmaking verplicht;
   b) bij regeling van Onze Minister is bepaald dat bekendmaking noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan;
   c) bekendmaking plaatsvindt aan degene op wie de gegevens betrekking hebben voorzover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt.
3) In andere gevallen dan bedoeld in het tweede lid kan Onze Minister ontheffing verlenen van de geheimhoudingsplicht.

Belastingwet BES

Art. 8.21 (Wet van 16 december 2010, Stb. 2010, 845)

1) 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 BES belasting.
2) De geheimhoudingsplicht geldt niet indien:
   a) enig wettelijk voorschrift tot bekendmaking verplicht;
   b) bij regeling van Onze Minister is bepaald dat bekendmaking noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan;
   c) bekendmaking plaatsvindt aan degene op wie de gegevens betrekking hebben voor zover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt.
3) Onze Minister kan ontheffing verlenen van het in het eerste lid vervatte verbod.

Deel B – overige (bestuursrechtelijke) geheimhoudingsbepalingen

Organisatiebesluit 1904

Art. 101 (koninklijk besluit van 30 maart 1904, nr. 19, V. nr. 36)

1) De ambtenaren mogen hetgeen zij als zoodanig te weten komen, niet verder bekendmaken dan voor de uitoefening van hun ambt noodig is, tenzij hunne verklaring als getuige of deskundige volgens de wet mocht worden gevorderd.

Wet Raden van beroep voor de directe belastingen

Art. 23 (Wet van 19 december 1914, Stb. 1914, 564)

(…).

3) De Hooge Raad doet uitspraak in raadkamer.

(…).

Organisatiebesluit Belastingen 1920

Artikel 86 (koninklijk besluit van 16 september 1920, nr. 61, V. nr. 1401)

1) De ambtenaren mogen hetgeen zij als zoodanig te weten komen, niet verder bekendmaken dan voor de uitoefening van hun ambt noodig is, tenzij hunne verklaring als getuige of deskundige volgens de wet mocht worden gevorderd.

Algemeen rijksambtenarenreglement

Art. 59 (koninklijk besluit van 12 juni 1931, Stb. 1931, 248)

1) De ambtenaar is verplicht tot geheimhouding, van hetgeen hem in zijn ambt is ter kennis gekomen, voorzover die verplichting uit den aard der zaak volgt, of hem uitdrukkelijk is opgelegd.
2) De in het vorige lid bedoelde verplichting bestaat niet tegenover hem, aan wie de ambtenaar onmiddellijk of middellijk ondergeschikt is, noch in zover hij door een boven hem gestelde van de verplichting tot geheimhouding is ontheven.

Wet administratieve rechtspraak belastingzaken

Art. 18 (Wet van 1 maart 1957, Stb. 1956, 323)

De behandeling en de beslissing der zaak vindt plaats in raadkamer.

Art. 24 (Wet van 1 maart 1957, Stb. 1956, 323)

(…).

3) De Hoge Raad beslist in raadkamer.

(…).

Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek (1984)

Punt 73 (besluit van 14 februari 1984, Stcrt. 1984, 52)

1) Een ieder die betrokken is bij de uitvoering van deze wet en daarbij de beschikking krijgt over gegevens waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, en voor wie niet reeds uit hoofde van ambt, beroep of wettelijk voorschrift ter zake van die gegevens een geheimhoudingsplicht geldt, is verplicht tot geheimhouding daarvan, behoudens voor zover enig wettelijk voorschrift hem tot bekendmaking verplicht of uit zijn taak bij de uitvoering van deze wet de noodzaak tot bekendmaking voortvloeit.

Ambtenarenwet 1929

Art. 125a (Wet van 20 april 1988, Stb. 1988, 229)

(…).

3) De ambtenaar is verplicht tot geheimhouding van hetgeen hem in verband met zijn functie ter kennis is gekomen, voor zover die verplichting uit de aard der zaak volgt.

Organisatiewet sociale verzekeringen

Art. 50g OSV (Wet van 28 december 1988, Stb. 1988, 655)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van deze wet of de wettelijke regelingen, bedoeld in artikel 2, eerste lid, over de persoon of zaken van een ander blijkt of wordt meegedeeld, verder bekend te maken dan voor de uitvoering van deze wet of die wettelijke regelingen noodzakelijk is dan wel op grond van deze wet is voorgeschreven of toegestaan.
2) Het in het eerste lid vervatte verbod is niet van toepassing, indien:
   a) enig wettelijk voorschrift tot bekendmaking verplicht;
   b) degeen op wie de gegevens betrekking hebben schriftelijk heeft verklaard tegen de verstrekking van deze gegevens geen bezwaar te hebben;
   c) de gegevens niet herleidbaar zijn tot individuele natuurlijke personen, bedrijven of instellingen.
3) Ten behoeve van wetenschappelijk onderzoek of statistiek kan Onze Minister, voorzover de persoonlijke levenssfeer van de betrokkenen daardoor niet onevenredig wordt geschaad, ontheffing verlenen van het in het eerste lid vervatte verbod. Bij algemene maatregel van bestuur worden hierover nadere regels gesteld.
4) De algemene maatregel van bestuur, bedoeld in het derde lid, wordt overgelegd aan de beide Kamers der Staten-Generaal. De maatregel treedt niet eerder in werking dan nadat dertig dagen na die overlegging zijn verstreken.

Algemene wet bestuursrecht

Art. 2:5 Awb (Wet van 4 juni 1992, Stb. 1992, 315)

1) Een ieder die is betrokken bij de uitvoering van de taak van een bestuursorgaan en daarbij de beschikking krijgt over gegevens waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, en voor wie niet reeds uit hoofde van ambt, beroep of wettelijk voorschrift ter zake van die gegevens een geheimhoudingsplicht geldt, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens, behoudens voor zover enig wettelijk voorschrift hem tot mededeling verplicht of uit zijn taak de noodzaak tot mededeling voortvloeit.
2) Het eerste lid is mede van toepassing op instellingen en daartoe behorende of daarvoor werkzame personen die door een bestuursorgaan worden betrokken bij de uitvoering van zijn taak, en op instellingen en daartoe behorende of daarvoor werkzame personen die een bij of krachtens de wet toegekende taak uitoefenen.

Ambtenarenwet 2017

Art. 9 Ambtenarenwet 2017 (Wet van 9 maart 2017, Stb. 2017, 123)

1) De ambtenaar en de gewezen ambtenaar zijn verplicht tot geheimhouding van hetgeen hen in verband met hun functie ter kennis is gekomen, voor zover die verplichting uit de aard der zaak volgt.

APPENDIX B – SELECTIE STRAFBEPALINGEN

In Appendix B is een uitgebreid overzicht van de verschillende strafbepalingen wegens schending van de geheimhouding opgenomen (nagenoeg volledig) in volgorde van hun totstandkoming. De keuze voor deze chronologische volgorde is ingegeven door de wens om de ontwikkeling van de diverse (fiscale) strafbepalingen inzichtelijk te maken. Als het wetsontwerp afweek van de uiteindelijke wettekst zijn - voor het overzicht - beide opgenomen. Om die reden zijn ook enkele ingetrokken en verworpen wetsvoorstellen opgenomen. Eventuele latere mutaties in de wet zijn direct onder de voorafgaande bepaling opgenomen (de bepaling die het verving). Deel A bevat de fiscale strafbepalingen. Deel B bevat een selectie van andere strafbepalingen bij schending van de geheimhouding.

Deel A – fiscale strafbepalingen bij schending geheimhouding

Wet op de Vermogensbelasting 1892

Art. 43 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 2)

1) Op de straffen, bepaald bij art. 272 van het Wetboek van Strafrecht, is het aan ieder verboden om hetgeen hem bij de uitvoering dezer wet, uit hoofde van zijn hetzij tegenwoordig hetzij vroeger ambt, nopens den aanslag van een ingezetene in deze belasting of diens vermogen gebleken of medegedeeld is, verder bekend te maken dan voor de uitoefening van zijn ambt gevorderd wordt.

Art. 47 (Wet van 27 september 1892, Stb. 1892, 223)

(…).

2) Hij, die opzettelijk de bij het vorige lid opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden, met of zonder ontzetting van het recht om ambten te bekleeden.
3) Hij, aan wiens schuld schending van die geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
4) Geen vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem, ten aanzien van wien de geheimhouding is geschonden.

Wet op de Bedrijfsbelasting 1893

Art. 47 (Wet van 2 oktober 1893, Stb. 1893, 149)

(…).

2) Hij, die opzettelijk de bij art. 35 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden, met of zonder ontzetting van het recht om ambten te bekleeden.
3) Hij, aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
4) Geen vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem, ten aanzien van wien de geheimhouding is geschonden.

Wet inkomstenbelasting 1908 (wetsvoorstel ingetrokken)

Art. 130 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2)

1) Hij die opzettelijk de bij art. 113 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geene vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem, ten aanzien van wien de geheimhouding is geschonden.

Heffing van een debietrecht op tabak (wetsvoorstel ingetrokken)

Art. 44 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 2)

1) Hij die opzettelijk de bij art. 29 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geene vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem, ten aanzien van wien de geheimhouding is geschonden.

Wet Inkomstenbelasting 1914

Art. 120 (Wet van 19 december 1914, Stb. 1914, 563)

1) Hij die opzettelijk de bij art. 102 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geene vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Wet op de belasting van de Doode Hand 1916 (wetsvoorstel ingetrokken)

Art. 50 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1915/16, 209, nr. 2)

(…).

2) Hij, die opzettelijk de bij het vorig lid opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden, met of zonder ontzetting van het recht om ambten te bekleeden.
3) Hij, aan wiens schuld schending van die geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
4) Geen vervolging wordt ingesteld dan op klachte van de instelling ten aanzien van welke de geheimhouding is geschonden.

Oorlogswinstbelasting 1916

Art. 83 (Wet van 22 juni 1916, Stb. 1916, 288)

1) Hij die opzettelijk de bij artikel 67 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geene vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Verdedigingsbelasting I

Art. 2 (Wet van 18 augustus 1916, Stb. 1916, 411)

1) Op de in artikel 1 onder letter a bedoelde belasting zijn alle bepalingen van de wet op de vermogensbelasting van toepassing.
2) De in artikel 1 onder letter b bedoelde belasting wordt geregeld overeenkomstig de hierna volgende bepalingen en overeenkomstig de bepalingen van de wet op de vermogensbelasting, voor zoover daarvan niet in deze wet wordt afgeweken.

Registratiewet 1917

Geen strafbepaling opgenomen (Wet van 22 maart 1917, Stb. 1917, 243)

Wet op de Dividend en Tantiémebelasting 1917

Art. 43 (Wet van 11 januari 1918, Stb. 1918, 4)

1) Hij die opzettelijk de bij artikel 38 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.

2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geene vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Tabakswet 1921

Art. 66 (Wet van 6 mei 1921, Stb. 1921, 712)
1) Hij die opzettelijk de bij artikel 58 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geene vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Couponbelasting

Art. 37 (Wet van 29 december 1933, Stb. 1933, 780)
1) Hij die opzettelijk de bij artikel 25 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geene vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Heffing van eene crisisinkomstenbelasting (ingetrokken)

Art. 26 (Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1933/34, 305, nr. 2)
1) Hij die opzettelijk de hem bij artikel 22 dezer wet in verband met artikel 102 der Wet op de Inkomstenbelasting 1914 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geene vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Wet op de belasting van de Doode Hand 1934

Art. 26 (Wet van 5 oktober 1934, Stb. 1934, 528)

1) Hij die opzettelijk de bij artikel 17 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geene vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Ordonnantie op de Loonbelasting (voormalig Nederlands-Indië)

Art. 48 (Ordonnantie op de loonbelasting, Stb. van Nederlands-Indië 1934, 611)

1) Hij die opzettelijk de bij artikel 44 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van die geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geen vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem, te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Wet Belastingherziening 1939 (ingetrokken)

Art. 86 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 2)

1) Hij die opzettelijk de bij artikel 80 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geene vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Wet op de oorlogswinstbelasting 1940 (ingetrokken)

Art. 54 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1939/40, 343, nr. 2)

1) Hij die opzettelijk de bij artikel 44 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geene vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Wet op de Winstbelasting 1940 (ingetrokken)

Art. 31 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1939/40, 239, nr. 2)

1) Hij die opzettelijk de bij artikel 27 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geene vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Besluit op de winstbelasting 1940

Art. 32 (Verordening van 26 juli 1940, Verordeningenblad 83/1940)

1) Hij die opzettelijk de bij artikel 28 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geene vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Besluit op de inkomstenbelasting 1941

Art. 58 (Verordening van 29 mei 1941, Verordeningenblad 105/1941)

1) Voor de krachtens dit besluit geheven inkomstenbelasting zijn, totdat dienaangaande een nadere regeling zal zijn getroffen, de bepalingen van Hoofdstuk XVI der Wet op de Inkomstenbelasting 1914 van kracht.
   (…).

Besluit op de Dividendbelasting 1941

Art. 18 (Verordening van 24 juni 1941, Verordeningenblad 117/1941)

1) Hij die opzettelijk de hem bij artikel 14 van dit besluit, in verband met artikel 28 van het Besluit op de Winstbelasting 1940, opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij, aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geen vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem, te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Besluit op de Dividendbeperking

Art. 30 (Verordening van 15 augustus 1941, Verordeningenblad 170/1941)

1) Hij die opzettelijk de hem bij artikel 24 van dit besluit, in verband met artikel 28 van het Besluit op de Winstbelasting 1940, opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of met geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of met geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geen vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem, te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Besluit op de Ondernemingsbelasting 1942

Art. 26 (Verordening van 28 april 1942, Verordeningenblad 50/1942)

1) Voor het doen van aangifte, het vaststellen van het samengestelde grondbedrag en van den aanslag in de belasting, de rechtsmiddelen, het navorderen van belasting, het toepassen van verhooging van den aanslag, het herstellen van onjuiste aanslagen, de kwijtschelding of vermindering, de strafbepalingen en de geheimhouding zijn van toepassing:
   1) voor zooveel betreft de ondernemingen, onderworpen aan de vennootschapsbelasting, de bepalingen, welke voor die belasting gelden;
   2) voor zooveel de overige ondernemingen betreft, de bepalingen, welke daarvoor ingevolge het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 gelden.
   (…).

Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942

Art. 33 (verordening van 30 april 1942, Verordeningenblad 51/1942).

1) Voor de vennootschapsbelasting zijn, totdat dienaangaande een nadere regeling zal zijn getroffen, de bepalingen van Hoofdstuk IX van het Besluit op de Winstbelasting 1940 van kracht.
   (…).

Besluit op de vermogensbelasting 1942

Art. 20 (Verordening van 30 april 1942, Verordeningenblad 52/1942)

1) Voor de volgens dit besluit geheven vermogensbelasting zijn, totdat dienaangaande een nadere regeling zal zijn getroffen, de bepalingen van Hoofdstuk IX van het Besluit op de Winstbelasting 1940 van kracht.
   (…).

Vermogensaanwasbelasting 1946

Art. 60 (Wet van 19 september 1946, Stb. 1946, G 264)

1) Hij die opzettelijk de in artikel 55 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste duizend gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste vijfhonderd gulden.
3) Vervolging wordt slechts ingesteld op klacht van hem te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Wet op de vermogensheffing ineens 1947

Art. 41 (wet van 11 juli 1947, Stb. 1947, H 238)

1) Hij die opzettelijk de in artikel 38 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste duizend gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste vijfhonderd gulden.
3) Vervolging wordt slechts ingesteld op klacht van hem te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Wet op de Dividendbeperking 1950

Art. 23 (Wet van 29 september 1950, Stb. 1950, K 422)

1) Hij die opzettelijk de hem bij artikel 18 dezer wet in verband met artikel 28 van het Besluit op de Winstbelasting 1940 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of met geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of met geldboete van ten hoogste driehonderd gulden.
3) Geen vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem, te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Wet op de personele belasting 1950

Art. 48 (Wet van 21 december 1950, Stb. 1950, K 598)

1) Met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste duizend gulden wordt gestraft hij die opzettelijk de bij artikel 44 opgelegde geheimhouding schendt.
2) Met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste vijfhonderd gulden wordt gestraft hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is.
3) Vervolging wordt slechts ingesteld op klacht van hem, te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Wet vervanging van het fiscale noodrecht

Art. 11 (Wet van 23 april 1952, Stb. 1952, F 191)

1) Hij die opzettelijk de bij artikel 9 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste een jaar of geldboete van ten hoogste duizend gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste vijfhonderd gulden.
3) Geen vervolging wordt ingesteld dan op klachte van hem te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Successiewet 1956 (uiteindelijk geen strafbepaling opgenomen)

Art. 83 ontwerp van wet (Kamerstukken II 1948, 915, nr. 2)

1) Hij die opzettelijk de bij art. 79 opgelegde geheimhouding schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste duizend gulden.
2) Hij aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste vijfhonderd gulden.
3) Vervolging wordt slechts ingesteld op klacht van hem, te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Belastingwet BES

Art. 8.75 (Wet van 16 december 2010, Stb. 2010, 845)

1) Degene die opzettelijk de hem ingevolge artikel 8.21 opgelegde geheimhoudingsplicht schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste twee jaar of een geldboete van de vijfde categorie dan wel met beide straffen.
2) Degene aan wiens schuld schending van de geheimhouding te wijten is, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of een geldboete van de vijfde categorie.
3) Vervolging inzake schending van de geheimhouding wordt slechts ingesteld op klacht van hem, te wiens aanzien de geheimhouding is geschonden.

Deel B – overige strafbepalingen bij schending geheimhouding

Wetboek van Strafrecht

Art. 272 (Wet van 3 maart 1881, Stb. 1881, 35)

1) Hij die opzettelijk eenig geheim, hetwelk hij, uit hoofde van zijn hetzij tegenwoordig hetzij vroeger ambt of beroep, verplicht is te bewaren, bekendmaakt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
2) Indien dit misdrijf tegen een bepaald persoon gepleegd is, wordt het slechts vervolgd op diens klachte.

Art. 272 Ontwerp van wet (Kamerstukken II 1952/53, 3030, nr. 2 – ingetrokken)

1) Hij die opzettelijk enig geheim schendt, hetwelk hij uit hoofde van ambt, beroep of wettelijk voorschrift, dan wel van vroeger ambt of beroep verplicht is te bewaren, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste een jaar of geldboete van ten hoogste zes duizend gulden.
2) Hij aan wiens schuld te wijten is de schending van enig geheim, hetwelk hij uit hoofde van ambt, beroep of wettelijk voorschrift, dan wel van vroeger ambt of beroep verplicht is te bewaren, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste drie maanden of geldboete van ten hoogste zeshonderd gulden.
3) Indien een dezer misdrijven tegen een bepaald persoon gepleegd is, wordt het slechts vervolgd op diens klachte.

Art. 272 (Wet van 30 juni 1967, Stb. 1967, 377)

1) Hij die enig geheim, waarvan hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden, dat hij uit hoofde van ambt, beroep of wettelijk voorschrift, dan wel van vroeger ambt of beroep verplicht is het te bewaren, opzettelijk schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste een jaar of geldboete van ten hoogste zesduizend gulden.
2) Indien dit misdrijf tegen een bepaald persoon gepleegd is, wordt het slechts vervolgd op diens klachte.

Art. 272 (Wet van 10 maart 1984, Stb. 1984, 91)

1) Hij die enig geheim waarvan hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat hij uit hoofde van ambt, beroep of wettelijk voorschrift dan wel van vroeger ambt of beroep verplicht is het te bewaren, opzettelijk schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste een jaar of geldboete van de vierde categorie.
2) Indien dit misdrijf tegen een bepaald persoon gepleegd is, wordt het slechts vervolgd op diens klacht.

Wetboek van strafrecht BES

Artikel 285 (beschikking Minister van Justitie van 27 september 2010, Stb. 2010, 528)

1) Hij die opzettelijk eenig geheim, hetwelk hij, uit hoofde van zijn hetzij tegenwoordig hetzij vroeger ambt of beroep, verplicht is te bewaren, bekend maakt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden of geldboete van de tweede categorie.
2) Indien dit misdrijf tegen een bepaald persoon gepleegd is, wordt het slechts vervolgd op diens klachte.

APPENDIX C – VOORSTEL VOOR EEN GEWIJZIGDE WETTEKST VAN ART. 67 AWR (NIEUW)

Een voorstel voor art. 67 AWR (nieuw)

1) Het is een ieder verboden hetgeen hem 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).
2) De geheimhoudingsplicht geldt niet indien:
   a) enig wettelijk voorschrift tot de bekendmaking verplicht;
   b) [vervallen];
   c) bekendmaking plaatsvindt aan degene op wie de gegevens betrekking hebben. Onze Minister stelt regels in welke gevallen de vorige volzin toepassing vindt;
   d) gegevens niet-herleidbaar zijn tot individuele betrokkenen. Onze Minister stelt regels in welke gevallen de vorige volzin toepassing vindt.
3) In andere gevallen dan bedoeld in het tweede lid kan Onze Minister ontheffing verlenen van de geheimhoudingsplicht.
4) Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op een ieder die op grond van het tweede of derde lid de beschikking verkrijgt over gegevens als bedoeld in het eerste lid. Hij is niet bevoegd deze gegevens te verwerken voor een ander doel dan het doel waarvoor de gegevens zijn verstrekt.
5) Indien daarvoor gewichtige redenen zijn neemt degene tot wie een verplichting als bedoeld in artikel 47, tweede lid, artikel 48, eerste lid, artikel 53, eerste lid, onderdeel a of artikel 55, eerste lid is gericht, op verzoek van de inspecteur geheimhouding in acht omtrent al hetgeen hem ter zake van die verplichting bekend is. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing op de gemachtigde zoals bedoeld in artikel 2:1 van de Algemene wet bestuursrecht.

Een voorstel voor art. 48 AWR (nieuw)

1) De in artikel 47, eerste lid, onderdeel b, bedoelde verplichting geldt onverminderd voor een derde bij wie zich gegevensdragers bevinden van degene die gehouden is deze, of de inhoud daarvan, aan de inspecteur voor raadpleging beschikbaar te stellen.
2) Behoudens de toepassing van artikel 67, vijfde lid, stelt de inspecteur degene wiens gegevensdragers hij bij een derde voor raadpleging vordert, gelijktijdig hiervan in kennis.

Art. 67 AWR (wijzigingen ten opzichte huidige wettekst)

1) 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).
2) De geheimhoudingsplicht geldt niet indien:
   a) enig wettelijk voorschrift tot de bekendmaking verplicht;
   b) ~~bij regeling van Onze Minister is bepaald dat bekendmaking noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan~~;
   c) bekendmaking plaatsvindt aan degene op wie de gegevens betrekking hebben ~~voorzover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt~~. Onze Minister stelt regels in welke gevallen de vorige volzin toepassing vindt;
   d) gegevens niet-herleidbaar zijn tot individuele betrokkenen. Onze Minister stelt regels in welke gevallen de vorige volzin toepassing vindt.
3) In andere gevallen dan bedoeld in het tweede lid kan Onze Minister ontheffing verlenen van de geheimhoudingsplicht.
4) Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op een ieder die op grond van het tweede of derde lid de beschikking verkrijgt over gegevens als bedoeld in het eerste lid. Hij is niet bevoegd deze gegevens te verwerken voor een ander doel dan het doel waarvoor de gegevens zijn verstrekt.
5) Indien daarvoor gewichtige redenen zijn neemt degene tot wie een verplichting als bedoeld in artikel 47, tweede lid, artikel 48, eerste lid, artikel 53, eerste lid, onderdeel a of artikel 55, eerste lid is gericht, op verzoek van de inspecteur geheimhouding in acht omtrent al hetgeen hem ter zake van die verplichting bekend is. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing op de gemachtigde zoals bedoeld in artikel 2:1 van de Algemene wet bestuursrecht.

Art. 48 AWR (wijzigingen ten opzichte huidige wettekst)

1) De in artikel 47, eerste lid, onderdeel b, bedoelde verplichting geldt onverminderd voor een derde bij wie zich gegevensdragers bevinden van degene die gehouden is deze, of de inhoud daarvan, aan de inspecteur voor raadpleging beschikbaar te stellen.
2) Behoudens de toepassing van artikel 67, vijfde lid, stelt de ~~De~~ inspecteur ~~stelt~~ degene wiens gegevensdragers hij bij een derde voor raadpleging vordert, gelijktijdig hiervan in kennis.

Summary and conclusions

Fiscal confidentiality in the Netherlands: Article 67 AWR unravelled

1 Introduction

As tax legislation ages, it can start to show signs of wear and tear or become less convincing. This also holds true for the fiscal confidentiality provision of Article 67 AWR[1]. Although the objectives of the Wet VB 1892 have remained unchanged, the use of fiscal data has increased significantly, both inside and outside of the Dutch Tax Authorities. This ranges from the collection of data for the enforcement of one specific substantive tax law in the case of one specific taxpayer, to the integral and recurrent use of data for the enforcement of all tax legislation in the cases of all those who are obliged to pay tax, keep records or act as a withholding agent, as well as in the case of third parties. Outside of the Dutch Tax Authorities, the world has also changed radically. Since the 1980s, the provision of data to other administrative bodies, in particular, has increased significantly. This was in line with the trend for integral government action, and the current 'one government' concept. After the entry into force of the AWR on 1 november 1961, the confidentiality provision was not altered until 1 January 2008. Article 67 AWR currently reads as follows:

1. *It is forbidden for any person to disclose, to any further degree than is necessary for the enforcement of the tax legislation or for the levying or collecting of any state taxes as referred to in the Collection of State Taxes Act [Invorderingswet 1990], anything which comes to light or is divulged about the person or the affairs of another person during any activity performed for or in connection with the enforcement of the tax legislation (duty of confidentiality).*
2. *The duty of confidentiality does not apply if:*
   a) *any statutory regulation obliges disclosure;*
   b) *it is determined by ministerial regulation that disclosure is necessary for proper performance of the public duties of an administrative body;*
   c) *disclosure is to the person to whom the information relates, insofar as this information has been provided by him or on his behalf.*
3. *In cases other than those mentioned in paragraph 2, Our Minister may grant exemption from the duty of confidentiality.*

Despite its age, the fiscal confidentiality obligation remains relevant and is not (or hardly) called into question. Nevertheless, the fiscal confidentiality obligation has been under pressure for decades as the result of the increasing (international) exchange of information, stemming from the (sometimes unbridled) urge to combat abuse or improper use of governmental schemes, fraud, tax evasion, or tax avoidance. In this regard, the importance of Article 67 AWR is (too) often neglected. The question of who should qualify as the persons subjected to the confidentiality obligation, and the question of the object of confidentiality, are furthermore not answered unequivocally in the literature. It is, therefore, useful to review fiscal confidentiality as a whole, taking into account the general

1 The Algemene wet inzake rijksbelastingen or 'AWR' is the Dutch General State Tax Act.

confidentiality provision of Article 2:5 Awb[2], which was introduced in 1994. In cases of the international exchange of information, it is effectively left to the states involved to give substance to the general principle of confidentiality. The present study, therefore, has direct international relevance. In this study, I provide an in-depth analysis of Article 67 AWR. The study aims to contribute to a better understanding of the provision, and is consequently relevant to administrative law in general, and specifically to tax scholarship. Aside from the relevance for tax scholarship, this study is (in light of the increasing attention for privacy) also relevant from a societal perspective. This study provides a thorough substantiation, and (where possible) an outlook on potential approaches for solving the difficulties which have been flagged. In this study, the following three research questions were addressed:

1. A study into the objectives of Article 67 AWR. Are the objectives of the current fiscal confidentiality provision and the motivation thereof – as have been developed since the Wet VB 1892, the Wet op de BB 1893, and the Wet IB 1914 – still in line with current (legal) thinking? If yes, why, and if no, what should the objectives of confidentiality, and the motivation thereof, be?
2. A study into the functioning of Article 67 AWR. Does Article 67 AWR function in accordance with its intended objective and is Article 67 AWR (still) in line with the manner in which this objective is implemented? If not, could this be solved by amendments to this article?
3. A study into the significance of Article 67 AWR in relation to the general confidentiality provision of Article 2:5 Awb. How does Article 67 AWR function, in relation to the general confidentiality provision? Would the general confidentiality provision of Article 2:5 Awb not suffice for fiscal matters?

To answer these research questions, I have explored the fiscal confidentiality provisions in the pre-AWR era. This provided me with a better understanding of the current legal provision in its historical and societal context. I could then build upon this foundation for possible approaches to a future fiscal confidentiality provision.

2 Moving forward with an eye on the past

In Part I of this study (Chapter 2 up to and including Chapter 5) the focus was to analyse the literature, in order to come to a systematic description of the current fiscal confidentiality provision. The parliamentary proceedings and the commentary provided in the literature, proved very limited on the point of the confidentiality provision, at the time of the implementation of the AWR in 1961. Effectively, not much more was mentioned than that Article 67 AWR was intended to replace several similar provisions which were included in various material tax laws. To achieve a better understanding of the current confidentiality provision, it was consequently necessary to research the confidentiality provisions in the pre-AWR era. Chapter 2, therefore, addresses the history and development of the doctrine of fiscal confidentiality in the pre-AWR era. Although fiscal confidentiality has a history going back centuries, to the Medieval period, I started my analysis with the Wet VB 1892. That Act paved the way for the current fiscal confidentiality provision. Attention is paid, mainly in Chapter 7, to several confidentiality provisions dating from the Second World

2 The Algemene wet bestuursrecht or 'Awb' is the Dutch General Administrative Law Act.

War, a period during which the strict fiscal confidentiality on paper was not in line with the harsh reality. The legal and legal-historical research based on the parliamentary proceedings, case law, policy, and literature, placed Article 67 AWR in its historical context and offered valuable starting points for the assessment of the provision.

My research into the various tax laws in the pre-AWR era has revealed a fixed pattern, consisting of five elements that are of importance to the fiscal confidentiality obligation:

1. The objectives of the confidentiality provision. What is the objective of confidentiality provisions?
2. The persons who are subjected. Which persons and/or institutions are subject to the fiscal confidentiality obligation?
3. The object of confidentiality. To which data and what information does the confidentiality obligation apply?
4. The fiscal delineation of the confidentiality obligation. In aid of what specific fiscal objective are the data gathered and for which (fiscal) purposes may the data be used?
5. The exceptions and exemptions. In which other cases, and for what other purposes, is the confidentiality provision not applicable?

Based on these five elements from Chapter 2, the current provision is addressed in more detail in Chapter 3. Effectively, these two chapters answer two sub-questions: How did Article 67 AWR come to be? And what are the most important elements of this provision?

In Chapter 4, the consequences of breaching confidentiality for both the perpetrator of the breach and the recipient of fiscal data were discussed. I have concluded that it is important that there is an effective, proportionate and deterrent sanction for breaches of confidentiality. The intentional breaching of the confidentiality is punishable under criminal law, but the culpable breach has (unintentionally) quietly disappeared upon the introduction of the AWR. However, not all subjected persons are within the scope of the disciplinary policy of the Dutch Tax Authorities. I recommend that it should be investigated whether this gap between the use of criminal law and the possible absence of policy regarding integrity at the level of (private) recipients of fiscal information can be filled by means of policy regarding fiscal penalties.

The protection of rights will improve if requests for compensation for a breach of fiscal confidentiality can be submitted, by administrative bodies, to the Administrative Court. The lawful use by an administrative body is governed by the 'conflicting to such an extent' criterion; the use by the receiving administrative body is only impermissible insofar as it was obtained in a manner that is so conflicting with what may be expected from a carefully operating government, that this use must be deemed impermissible under any circumstances. Bearing in mind the 'one government' concept, the consequences of unlawful provision or receipt of fiscal data will sooner be attributed to the recipient administrative body. In this chapter, the convergence of the Wob[3] and Article 67 AWR was also discussed. In the

3 The Wet openbaarheid van bestuur or 'Wob' is the Dutch Government Information (Public Access) Act.

end, it is up to the Administrative Court to decide whether Article 67 AWR was rightly invoked in a Wob procedure.

Finally, in this Chapter I have paid attention to several aspects of the (indirect) protection of rights. Within the closed system of legal remedies, no objection or appeal is possible against a decision based on Article 67, second or third paragraph AWR. Further (practical) research should determine whether it is desirable and feasible to make appeal possible, or whether (for example) a notification procedure offers sufficient protection of rights. This should include attention for the protection of rights in an international context, where protection of rights is only offered in the fiscal procedure in which the information is used by the recipient state of the taxpayer concerned. This should lead to an optimal balance between law enforcement and protection of rights. Other forms of offering (indirect) protection of rights are the 'can' stipulations and the possibilities for not complying with the information obligations, restrictions to the information obligation, the legal privilege of tax officials, and privacy rules. In this way, Article 67 AWR is placed in a broader (fiscal) context, to better assess the function of that provision. This was relevant for answering the research questions.

Chapter 5 focusses on the comparison between Article 67 AWR and Article 2:5 Awb. At the time of the introduction of the Awb in 1994, a general confidentiality obligation, applicable to the entire public administration, was incorporated in Article 2:5 Awb, regarding confidential data which the administration deals with when carrying out its tasks. With the introduction of the Awb, a great number of confidentiality provisions was abolished. However, a few specific, stricter confidentiality provisions, including Article 67 AWR, remained in place. A closer look at these stricter provisions provided insight into what was considered stricter, and also offered inspiration for the suggested amendments to Article 67 AWR.

3 A critical look at the present

In Part II of this study (Chapter 6 up to and including Chapter 10), the legal-dogmatic research method was leading, given the research questions raised. In this regard, the object of the research was the existing, positive law described in Chapter 3 up to and including Chapter 5. In Chapter 6 up to and including Chapter 10, I have set forth the difficulties which have been flagged, on a per-element basis, using the assessment framework included in Chapter 1. By doing so, I have contributed new knowledge and insights to the doctrine of fiscal confidentiality. In addition to this, I have drawn a number of conclusions and made recommendations regarding possible amendments to Article 67 AWR. In this way, the first two research questions are answered in Part II.

3.1 The objectives of Article 67 AWR

In Chapter 3, I addressed the objectives of the current confidentiality provision of Article 67 AWR and the arguments which have been proposed in support of these objectives. The first objective is the protection of privacy. This is an extension of the possibility to gather or exact information. The second objective is the willingness to cooperate. The tax inspector

has an interest in preventing that information is held back due to fears that it might be used for purposes other than the enforcement of tax law. The creation of a counterbalance for the extensive powers is sometimes suggested as a separate objective, but can, however, be seen as an argument in support of the objectives of the protection of privacy and ensuring willingness to cooperate. In Chapter 6, I have argued that the current motivation of the age-old, broadly accepted objective of ensuring willingness to cooperate, is outdated. Given the manifold exceptions to the main rule, the idea that taxpayers should not be deterred from providing information to the tax inspector by the fear that information is used for other purposes than the enforcing of tax law is surely no longer defensible. For this reason, I answer the first part of the research question – whether or not the objective of the confidentiality provision and the substantiation thereof still align with the current (legal) views – in the negative. In my opinion, the objectives of the fiscal confidentiality provision should be:

Willingness to cooperate: a different motivation

Retaining the willingness to cooperate remains of undiminished importance. However, confidentiality does not only pertain to the main rule (not disclosing more than is required for the enforcement of the tax legislation or the collection of taxes), but also to the exceptions and exemptions that have been formulated to this rule. This leads to a change in the motivation of this objective: the parties involved should not be deterred from providing the correct information to the tax authorities, by the fear that such information might be used for purposes other than the enforcement of tax law. They should be able to trust that – if this data is used for other, non-fiscal purposes – the handling of the fiscal data is adequately and transparently motivated, that it has a legal basis, and that there has been a visible weighing of interests which shows that further dissemination of the information is important enough to justify an exception to the main rule (the 'one government' concept). The parties involved should be able to trust that the legislator will be even more reluctant where it concerns the provision of fiscal data to private parties. When weighing the interests, it should also be considered whether additional safeguards are necessary and possible with regard to the provision of data to private parties. In short, the state should treat data that has been provided to it, both carefully and confidentially. This changed motivation does not detract from the fact that an overly strict (interpretation of the) confidentiality provision may also negatively affect the willingness to cooperate. Confidentiality must remain functional and – insofar as is possible – should not interfere with the provision of services. Facilitating taxpayers through (for example) pre-completed tax returns or the income statements, which taxpayers can download from the website of the Dutch Tax Authorities (a commitment made by Minister Zalm), is an example of such services.

A weighty interest regarding audit strategy

Cooperating with an investigation into third parties is an obligation stemming from tax law. I have noticed that the Dutch Tax Authorities demand confidentiality both from persons who are obliged to keep records and from private individuals, even though there is no legal basis to do so. It is not useful to impose a confidentiality obligation in all cases. The policy of the Dutch Tax Authorities is in principle, after all, not to make public the name of the person whose data is required, during investigations into third parties. The core values of the Dutch Tax Authorities – working openly, transparently and from a position of

trust – do not generally constitute a reason to inform the taxpayer or withholding agent of a pending investigation into a third party. This does not alter the fact that the tax inspector may on occasion still need confidentiality. I recommend that the present way of working is drastically limited and given a formal (legal) basis. In incidental cases, the imposition of a confidentiality obligation for investigations into third parties can be supported by a weighty interest regarding audit strategy. This must involve a temporary confidentiality obligation, which the tax inspector may impose on the party that is obliged to provide information, if and insofar as is needed in the interest of the investigation. This will in my opinion provide a better balance between law enforcement and the protection of rights.

Protection of privacy

Generally speaking, there is little to no discussion about the protection of privacy as an objective of the fiscal confidentiality obligation. Privacy is a fundamental right, and Article 67 AWR undeniably contributes to the protection of that right. Privacy is an issue of unabated interest. This is in part due to the European influences of amongst others the ECHR, the EU Charter and the entry into force of the GDPR. Privacy legislation has partly superseded the role of Article 67 AWR. In my view, this strengthens the protection of privacy as a stand-alone argument for the fiscal confidentiality obligation. Fiscal transparency puts pressure on privacy, both in terms of gathering information and sharing information with third parties. Both the 'one government' concept and the reciprocity in international information exchange agreements mean that more fiscal information is shared with other administrative bodies and tax authorities. The changed motivation of the willingness to cooperate does not, however, lead to the conclusion that the tax inspector, in using his very extensive powers of information, should exhibit much more restraint in order to better protect privacy. The importance of fiscal truth-finding often prevails over the importance of privacy protection. I have established that there is a system of communicating vessels: data that is not requested does not require the protection of a confidentiality provision, and cannot be shared with other administrative bodies. Incidentally, this means that information that has been requested and that has been judged fiscally irrelevant, should be eligible for destruction sooner. The right of self-determination regarding information will often clash with the interest of the government to request information (fiscal truth-finding), or – alternatively – not to keep data confidential but rather to share it with other administrative bodies (the 'one government' concept). Nevertheless, by striving towards transparency and accountability, the principles of privacy are in my opinion realised in the best way possible, because the legislator and the tax inspector are forced to continuously perform a careful and substantiated weighing of interests in the event of proposed infringements.

3.2 The persons who are subjected to confidentiality

In the pre-AWR era, a clear development can be seen of the persons who are subjected to fiscal confidentiality. This (eventually) led to a classification, which found its definitive form in the Wet IB 1914. These are the three current categories that I have formulated, of the persons who are subjected to Article 67 AWR. The subject is 'any person', however, this only concerns 'any person' who has first passed the hurdle of 'any activity performed for or in connection with the enforcement of the tax legislation'. The enforcement of tax legislation covers material tax legislation and the AWR (including the investigation,

prosecution and adjudication of the fiscal offences of Chapter IX AWR). Traditionally, the decisions by tax judges are also considered enforcement of tax legislation. However, I am of the opinion that there is, as a matter of principle, a difference between enforcing tax legislation on the one hand, and being subject to obligations that flow from that tax legislation or being able invoke rights that flow from that same tax legislation, on the other hand. My research shows that the three categories are strictly delineated. There is no open, or vague, norm, which would allow subjects to be added or removed depending on the spirit of the times, without first amending the legislation. In Chapter 7, I have paid attention to the persons who were intended to be subjected. I have also provided a number of concrete proposals to remedy existing imperfections and ambiguities in the current legislative text. Furthermore, I have provided a proposal to expand the subjects with a new category, to allow for a temporary confidentiality obligation, mentioned in Chapter 6, for those with a duty to provide information. The above leads to the following changes:

Persons subjected to fiscal confidentiality

Current provision	Proposed provision
first category civil servants c.s. involved in the enforcement of tax legislation *second category* third-party experts enlisted in the enforcement of the tax legislation	*Category I* any person that enforces tax legislation
third category public officials not involved in the enforcement of tax legislation	*Category II* the recipients of fiscal information
N.A.	*Category III* those with a duty to provide information, in cases of a weighty interest regarding audit strategy

Intended subjected person?

Despite the strict delineation of categories of the subjected persons in Chapter 3, the question of who is considered to be a subjected person has been at the centre of the debate for decades. It should be noted that no changes were intended either during the introduction of the AWR in 1961 or its revision in 2008. Without due consideration for the past, the concept of subjected persons has started to lead a life of its own, over the past decades. In my opinion, knowledge of the term 'during any activity performed for or in connection with' has to some extent been lost. As a result of an (overly) strict grammatical interpretation of Article 67 AWR, confusion has arisen on this point. Taxpayers, fiscal legal counsellors, withholding agents and witnesses do not fall into any of the three categories

of subjected persons. This should remain so. The arguments that I have provided in support of this position include: a restriction of the right of self-determination regarding information, the (contractual) relationship between those whose data it concerns and the intended subjected person, subjection to obligations arising from tax legislation, the extension approach for providers of fiscal legal counsel, and the limited amount of data which might potentially need to remain confidential. Regarding witnesses, the fact that a confidentiality obligation should in my opinion be incorporated in the Awb, and as such is relevant beyond the field of taxation, also plays a part.

Category I: Any person that enforces the tax legislation
The current first category of subjected persons includes civil servants c.s. involved in the enforcement of tax legislation. With regard to the levying and collection of taxes this is of course the tax inspector and the tax collector, as well as the civil servants and other members of staff of the Dutch Tax Authorities who have received a mandate, such as interns and temporary staff. With regard to the investigation, prosecution and adjudication of acts that are punishable under the tax legislation, this can include the persons mentioned in Article 80 AWR, and the competent prosecutor. With regard to the fiscal judiciary, reference can be made to Article 1 Wet RO, which determines who qualifies as a judicial officer or an officer of the court. The current second category of subjected persons concerns third-party experts, who are enlisted for the enforcement of the tax legislation. These experts are enlisted by a subjected person from the first category, in aid of the enforcement of the tax legislation by the latter.

I have shown that the distinction between civil servants and non-civil servants is understandable from a historical perspective, but that it is of secondary importance for fiscal confidentiality. The role of the expert may be of a supplementary, secondary nature, but he too is directly involved in the enforcement of tax legislation. It goes without saying that both categories should continue to be designated as a subjected person. If the enforcement of the tax legislation is taken as the starting point, I am of the opinion that they can be combined into 'any person that enforces the tax legislation'. Given the recommendation discussed below, namely to move the current third category to a new paragraph as Category II, Article 67, paragraph 1 AWR (new) would then exclusively concern the subjects in the new Category I. For the sake of simplicity, it would then be sufficient to remove a few words in Article 67, paragraph 1 AWR, so that the following remains:

> *any person [that obtains information] during ~~any activity performed for or in connection with~~ the enforcement of the tax legislation*

In my opinion, this amendment offers a clearer delineation of the intended personal scope of Category I, and removes any confusion regarding the meaning of the term 'any activity'.

Category II: The recipients of fiscal information
The current third category of subjected persons concerns the 'public officials not involved in the enforcement of tax legislation, who receive – through an existing subjected person – fiscal data, by virtue of their office'. With the entry into force of the Ambtenarenwet 2017, in which 'new' civil servants were added to this category, part of the incongruity between

different governmental bodies is, in my opinion, solved. However, this has not brought all (private) recipients of fiscal information within the scope of Article 67 AWR. I have come to the conclusion that the fiscal confidentiality obligation should continue to be passed on to the recipients of fiscal information. It emphasises the purpose limitation and prevents subsequent, unconditional transfer of data. I believe that the recipient of fiscal data can never, in cases of a subsequent transfer, guarantee that fiscal information is correct, complete and up-to-date (data quality). Furthermore, he cannot assess such a subsequent transfer on the basis of the fiscal starting points. In my opinion it is preferable not to focus on the capacity of the recipient (public official), but rather to tie in with the grounds for the provision of the fiscal data. This means that all recipients of fiscal information will be subject to the fiscal confidentiality obligation, regardless of whether this involves a public official, an administrative body or a private party. This will improve the protection of rights. This prevents the need for confidentiality provisions in other (non-fiscal) legislation in cases where information is provided to recipients. This Category II of subjected persons would in that case consist of persons that have received fiscal information based on Article 67, second or third paragraph AWR. This precludes a confidentiality obligation for the taxpayer or withholding agent themselves. I have recommended that the recipients of fiscal information should be included in Article 67, paragraph four AWR (new), which reads:

> *The first paragraph shall apply mutatis mutandis to any person who gains access, based on the second or third paragraph, to data as mentioned in the first paragraph. He is not authorised to process these data for any other purpose than the purpose for which the data was provided.*

Category III: those with a duty to provide information, in cases of a weighty interest regarding audit strategy

In Chapter 6, attention was paid to the objectives of fiscal confidentiality in the context of the recommendation to create a possibility of imposing, in incidental cases – in the event of a weighty interest regarding audit strategy – a temporary confidentiality obligation for those with a duty to provide information. The Dutch Tax Authorities hold the view that the confidentiality obligation would already apply to those with a duty to keep records and private individuals, in cases where an investigation into a third party is being conducted. The current legislation does not provide any grounds for this, and the criticism expressed in literature is therefore warranted. Based on my research, it is desirable that the tax inspector is given the option, in incidental cases involving a weighty interest regarding audit strategy, to impose a temporary confidentiality obligation on those with a duty to provide information.

I have therefore recommended that this should be formalised. The subjected persons, who are bound by confidentiality, in Category III, are the parties with a duty to provide information, and to whom the tax inspector turns to obtain information. That group is wider than just those with a duty to keep administrative records as referred to in Article 53 AWR, and also includes those with a duty to provide information as mentioned in Article 47, second paragraph AWR, Article 48, first paragraph AWR, and Article 55, first paragraph AWR. From the perspective of legal protection, such a temporary confidentiality obligation cannot infringe upon the right of those with a duty to provide information, to engage fiscal legal counsel; Article 2:1 Awb should remain fully applicable. As an extension

of the party with a duty to provide information, the legal counsel can be regarded as one with his client, and is also subjected to a temporary fiscal confidentiality obligation. With the inclusion of a sunset clause, the potential need for additional legal protection can be assessed at a later time.

For individuals who are not obliged to cooperate, a different balance should be struck. In my opinion, imposing a confidentiality obligation on them would be a step too far, regardless of whether they are willing to cooperate with the investigation of the tax inspector. In such cases, it is up to the tax inspector to weigh the importance of this particular investigation into a third party against the possible risk of damage, to decide whether he actually wants to initiate the investigation. I have recommended that those with a duty to provide information in Category III, should be included in Article 67, fifth paragraph AWR (new), which reads:

> *If there are weighty reasons to do so, the person to whom an obligation as referred to in Article 47, second paragraph, Article 48, first paragraph, Article 53 first paragraph part a, or Article 55, first paragraph, is applied, shall observe confidentiality with regard to all that, which is known to him by virtue of that obligation, at the request of the inspector. The previous sentence shall apply mutatis mutandis to the legal representative as referred to in Article 2:1 of the General Administrative Law Act.*

Consequently, I have recommended changing Article 48, second paragraph AWR (new) to:

> *Except in cases in which Article 67, fifth paragraph, is applicable, the inspector shall simultaneously inform the person whose data carriers have been requested from a third party for examination that such request has been made.*

3.3 The object of fiscal confidentiality

In the pre-AWR era and during the introduction of the AWR, the object of confidentiality did not lead to much discussion. The object of fiscal confidentiality is a collective term for information. This term should be interpreted in a broad and inclusive manner. The confidentiality obligation of Article 67 AWR is defined as a prohibition of the further disclosure of the object of confidentiality. The term 'disclosure' should not be mistaken for the broader concept of 'making public'. The fiscal confidentiality obligation is approached from the perspective of the subjected person. Information can only be designated as the object of fiscal confidentiality if the recipient of that information processes it in his capacity as a subjected person. As such, a functional connection is needed. In Chapter 8, I discussed the functional connection between a subject and an object in more detail. It follows from the comparison in Chapter 5 of the confidentiality provisions in the Awb and the AWR, that Article 2:5 Awb does not apply to data and intelligence which lack a confidential nature. I have examined whether the latter provision should be followed. Regarding the object of fiscal confidentiality, I have come to the following conclusions:

A functional connection

Information can only be regarded as the object of fiscal confidentiality if the recipient becomes aware of, or is provided with, the information, in his capacity as a subjected person. This functional connection also exists in cases where information is judged fiscally

irrelevant, or in cases involving the knowledge of information that has already been destroyed. The connection can even arise after the fact, in cases where pre-existing knowledge is processed by a subjected person acting in that capacity. With regard to the subjected persons of Category I, this functional connection is entirely logical, and does not, in my opinion, require any amendment.

It follows from the proposed wording of Article 67, fourth paragraph AWR (new) that the functional connection (and consequently the fiscal confidentiality obligation) is limited to the fiscal data, which is received by the recipients of fiscal information (Category II), and does not affect any possible subsequent information which the recipients gather based on their own, non-fiscal, powers. The same is true for those with a duty to provide information who have been subjected to a temporary confidentiality obligation (Category III): the functional connection does not apply to underlying information, but rather is limited to the information obligation that has been imposed. I have also taken a brief look at the question of whether the object should be taken as the starting point, rather than the subject. Is it possible to define the object of fiscal confidentiality first, and then to determine which of the persons that will have access to these data, should be designated as subjected persons? I quickly set aside this idea, as such a system would neither lead to a substantially different outcome nor make matters simpler or clearer.

Publicly accessible data

I am of the opinion that publicly accessible data should fully remain the object of fiscal confidentiality. Although the involved parties can expect less from their privacy in the event that their data are available from an open source, their privacy should still be protected. It is not up to the tax inspector to share these (potentially) publicly accessible data with third parties. Instead, it is up to these third parties themselves to consult the same publicly accessible sources, taking into account their own powers and responsibilities (the Dutch Tax Authorities are not a serving hatch). Additionally, any potential uncertainty, and discussion regarding what should be considered publicly accessible data, are prevented. As is the case with the prohibition of the further transfer of data for recipients of fiscal information, the fact that subjected persons can never guarantee that data obtained from publicly accessible sources is correct, complete and up-to-date (data quality), is also relevant.

Consent of involved party

Historically, it is not up to each individual person (whose data it concerns) to determine whether the information covered by the confidentiality obligation can be disclosed. In my view, this should not be changed. The objectives of fiscal confidentiality differ from the objectives of Article 2:5 Awb, and are not only aimed at protecting the interests of citizens and businesses, but also concern the interests of the Dutch Tax Authorities. The consent of the involved party is not necessarily in the interest of the tax inspector. Also, there are a number of practical objections to the Dutch Tax Authorities acting as a serving hatch. These practical objections are not insurmountable, but a clear and robust regulation remains preferable. For the final argument, I refer to Chapter 10, in which I propose to greatly increase the scope of data provision to the involved party itself. It is then up to the party involved to provide full disclosure to third parties, if it so chooses (right of self-determination regarding information).

Non-traceable data
Non-traceable data is historically designated as an object of confidentiality. As such, the provision of anonymised data can also lead to criminal prosecution for breaching the confidentiality obligation. This was confirmed by the Secretary of State for Finance during the revision of the confidentiality provision on 1 January 2008. Based on his remarks regarding the right to information of Article 68 GW[4] and the publication of anonymised rulings, I have established that the Secretary of State for Finance holds a different view in his role as enforcer of the tax legislation. The processing of non-traceable fiscal data for other, non-fiscal objectives, has become commonplace in practice, and does not detract from the objectives of the fiscal confidentiality provision. I therefore recommend that an adequate legal basis is created for the provision of non-traceable data. Provision of non-traceable data can in my opinion be included in Article 67, second paragraph letter d AWR (new), which reads:

> *it concerns data that are not traceable to individual data subjects. Our Minister shall establish rules regarding in what cases the previous sentence applies.*

It cannot be stressed enough that anonymisation involves much more than simply blacking out a few names. It must be prevented that the parties involved can still be identified using a little common sense, some background information or a couple of search queries on the internet.

3.4 The fiscal delineation

In Chapter 2, tax legislation from the pre-AWR era is researched, to determine the specific, fiscal objective for which information was gathered, and for which (fiscal) objectives the information could be used. As follows from Chapter 3, the persons in Category I – in their capacity as subjected persons – may use all fiscal information for the enforcement of tax legislation with regard to everyone with a duty to pay taxes, keep records or act as a withholding agent, as well as third parties. With regard to the strict fiscal confidentiality obligation, the widely supported starting point has historically been that the employees of the Dutch Tax Authorities should also apply the confidentiality internally. The objectives of Article 67 AWR, formulated in Chapter 6, do not, in my opinion, warrant an amendment of the fiscal delineation. With regard to the fiscal delineation, I came to the following conclusions in Chapter 9:

The term 'necessary'
The essence of fiscal delineation concerns the term 'necessary' and the manner in which this term is interpreted. This term is not defined, and cannot be defined (entirely) on the basis of objective criteria. The term needs to be interpreted in each and every concrete case. The amendment as of 1 January 2008 from 'needed' to 'necessary', merely clarified the legislator's intention, and seems to fit better with the original, stricter-sounding, formulation of 'is requisitioned'. What is in any case clear, is that the term 'necessary' is stricter than for example 'could reasonably contribute to', and should not be interpreted too broadly or in a non-committal manner. Although the interpretation of the term

4 The Grondwet or 'GW' is the Dutch Constitution.

'necessary' is a snapshot – as the years go by, different considerations could result in a different outcome – the strict fiscal confidentiality provision requires a degree of restraint, to prevent it from getting swept up in the 'whims of the day'. The right of complaint in the Awb, and fiscal mediation, show, in my opinion, that the term 'necessary' in the sense of Article 67 AWR is not static, and sometimes needs to be implicitly derived from non-fiscal legislation. When the right of complaint was introduced in the Awb, the relationship with the right to object and appeal was emphasised. The right of complaint is considered to be supplementary to the regulation regarding the right of objection and appeal. Precisely the fiscal context within which a complaint has arisen, is often of great importance, and sharing fiscally relevant information for the purpose of dealing with a complaint, does not detract from the objectives of Article 67 AWR as formulated in Chapter 6. However, it is recommended that fiscal mediation, which may be used as an 'ultimum remedium', is provided with a solid legal basis.

The pre-completed tax return

What is 'necessary for the enforcement of the tax legislation' is subject to change. This can be illustrated by the case of the pre-completed tax return (VIA). Pre-completing tax returns has become an indispensable part of the tax return process. Nowadays, the VIA will most likely be considered 'necessary for the enforcement of the tax legislation', especially from the perspective of the tax inspector. The primary processes of the Dutch Tax Authorities are not (or no longer) equipped for the large-scale retrospective checking of tax returns. I have, however, established it has never been argued or convincingly shown that there is a need for pre-completion using tax data. From the very beginning, the arguments provided in favour of pre-completion came from the perspective of providing a service, with words such as 'technically feasible', 'administrative burden reduction', 'ease of use', 'time gain', 'service' and 'another, easier way of monitoring by the Dutch Tax Authorities'. There must have been some tipping point at which the VIA became necessary, and the fiscal confidentiality obligation was no longer infringed upon every year as a result of the pre-completion. A good level of service may, in my opinion, contribute to the willingness to cooperate, but it is an improper argument for setting aside confidentiality. That is the downside of a strict confidentiality provision. Safeguarding the VIA with a legal provision, would have provided a clear, consistent confidentiality provision, without detracting from the objectives of the fiscal confidentiality provision formulated in Chapter 6, and would be in line with the existing practise. In Chapter 10, I have made a proposal for a far-reaching expansion of the provision of data to the involved party. This would retroactively provide a solid legal basis for the pre-completed tax return.

Tax case law and the judicial system

The starting point in tax cases (with the exception of cases involving fines) is that the investigation at the hearing takes place behind closed doors. It is up to the tax judge, in exceptional cases, to carry out a weighing of interests prior to a public hearing. In his role as enforcer of the tax legislation, he decides which judgements are released for publication on www.rechtspraak.nl. The poorly worded selection criteria refer to 'possibly interesting', 'worth publishing' and 'a wide interpretation of this rule', which in my view is not in line with the stricter term 'necessary' in Article 67 AWR. Even with the proposal set out in Chapter 8 – i.e. to create a proper legal basis for the provision of non-traceable data – it

is, in my view, to be recommended that the guidelines on anonymisation for the judiciary should be amended to bring them in line with Article 67 AWR. Where there is still a risk that an 'anonymised' judgement can still be traced to the person concerned, publishing a summary would be the obvious approach.

The CJEU and the ECHR both take as their starting point that their judgements are published entirely without anonymisation. Nowadays, to ensure the optimal protection of personal data, the CJEU explicitly asks the referring tax court – which is the only party with the full knowledge of the case – to ensure anonymisation of the case when posing a preliminary question. Incidentally, because the referring tax court has the option of anonymisation, it was already obliged (in order not to breach its fiscal confidentiality obligation), within the existing legal framework of Article 67 AWR, to anonymise preliminary questions posed to the CJEU. Tax courts do not make use of this, which is in my view incorrect, and they pass this responsibility on to the involved parties in the procedural regulations. The procedural regulations of the ECHR for preliminary questions are broadly similar to those of the CJEU with regard to anonymisation. The ECHR also takes as its starting point that judgements are published entirely without anonymisation, and also respects the anonymisation applied by the referring tax court to the parties concerned. This provides an opportunity for the Dutch Supreme Court – after adjustment of its procedural regulations – to address the matter of anonymisation properly from the start, by always applying anonymisation on its own initiative.

The income statement (commitment made by Minister Zalm)
A point that certainly touches upon the area of taxation, but can also not be considered as being 'necessary for the enforcement of the tax legislation', is the income statement that taxpayers can download from the website of the Dutch Tax Authorities. I have not found any evidence at all in support of the claim that the commitment made by Minister Zalm to provide a generic exemption in aid of this income statement, was in fact ever formalised. In the case of the income statement, the downside of a strict confidentiality obligation also holds true, namely that exceptions by the legislator need to be carefully motivated and, where needed, formalised. In my view, this leads to a clear, consistent confidentiality provision. In Chapter 10, I have proposed a far-reaching expansion of the provision of data to the involved party itself. In this way, the generic exemption could be abolished, and the provision of an income statement would retroactively be provided with a solid legal basis.

Fiscal mistakes and (too) far-reaching carelessness
In a number of situations, such as cases where information is leaked to criminals or where information from systems that have been consulted, is shared for improper reasons, there is evidently a breach of confidentiality. However, there is also a grey area where it may not be clear upfront whether it concerns 'the enforcement of the tax legislation' or whether it is 'necessary'. If the tax inspector takes the due care, which may be expected from a carefully operating administrative body, it can be expected that he will remain within the assessment frameworks of the general principles of sound administration. In that case, his actions can still be designated as being 'necessary for the enforcement of the tax legislation'. A hardening in the relationship between taxpayers and the tax inspector, fundamental criticism of actions by the Dutch Tax Authorities, and increased attention

for the issue of privacy will undoubtedly lead to more discussions on possible breaches of the fiscal confidentiality obligation.

The social duty of the Dutch Tax Authorities
The social duty of the Dutch Tax Authorities is – barring a few non-tax duties – the enforcement of the tax legislation. In light of the strictly formulated fiscal confidentiality obligation, the Dutch Tax Authorities, in the capacity as enforcer of tax legislation, have no other social duties, such as preventing abuse and improper use of government schemes, combatting non-fiscal fraud, or tackling crime that does not undermine taxation. From the perspective of Article 67 AWR, sharing fiscal information is not the norm, but merely the exception to the main rule. This does not detract from the fact that the tax inspector, taking into account the strict fiscal confidentiality obligation, can still have a signalling function towards the legislator or third parties, if he sees a socially undesirable phenomenon. In the event of a social problem, which the Dutch Tax Authorities could help tackle or solve, it is up to the legislator in general, and the Secretary of State for Finance in particular, to perform a well-motivated and transparent weighing of interests between the strict fiscal confidentiality obligation and solving the social problem at hand. This does not alter the fact that motivating the objective of the willingness to cooperate, as amended in Chapter 6, would provide a fiscal basis for sharing – after a careful weighing of interests – data with other administrative bodies in the context of the 'one government' concept. In my view, a clear wording of this starting point will lead to a better weighing of interests.

3.5 The exceptions and exemptions

In Chapter 3, I discussed the criticism of the exemption system (period 1961-2007) of Article 67, second paragraph AWR (old) and the revision as of 1 January 2008. During that revision, a new second paragraph was introduced, listing three situations in which the fiscal confidentiality obligation would not apply. The possibility of granting an exemption for the confidentiality obligation, was streamlined and renumbered to become the current Article 67, third paragraph AWR. When assessing a strict fiscal confidentiality provision, not just the scope of the confidentiality (the main rule) is relevant. The exceptions and the exemptions to this main rule, and the factual interpretation thereof, are also relevant. With the disappearance of the exemption system, the comprehensive overview was also lost. This has made it almost impossible to (continue to) map all the exceptions to the fiscal confidentiality obligation.

A properly motivated substantiation of the objectives that form the basis for fiscal confidentiality, would, in my opinion, increase the acceptance of Article 67 AWR and curtail the, sometimes unbridled, tendency towards publication. It forces the legislator, Minister or Secretary of State for Finance to be held accountable every time a new exception is created, an exemption is granted or an evaluation takes place. Each application of the second or third paragraph of Article 67 AWR – which allows fiscal data to be used for non-fiscal purposes – could, after all, harm the objectives of the fiscal confidentiality provision. The amendments as of 1 January 2008 did not, in my view, deliver what was expected: the content of the criticism has remained the same. The altered (motivation of the) objectives underlying Article 67 AWR, as well as the increased focus on privacy and the

right of self-determination regarding information, warrant an amendment of the current provision. In addition to the proposal mentioned earlier regarding non-traceable data, I have made several proposals for changing Article 67, second and third paragraph AWR, in Chapter 10. I have come to the following conclusions:

Continuous weighing of interests: three stages
Exceptions and exemptions require a continuous, careful weighing of interests. The examples given in Chapter 10 show that this has not always taken place. This continuous weighing of interests effectively consists of three stages. First of all, a careful and transparent weighing of interests should be performed prior to the introduction of an exception or the granting of an exemption. There is no clear assessment framework for this weighing of interests. There are however a number of elements that should more or less always be taken into account in this regard (e.g., purpose limitation, the size of the dataset, principles of privacy, the interests of the recipients of the fiscal information, the interests of the Dutch Tax Authorities, the interests of the persons whose data it concerns, an evaluation clause or sunset clause, and transparency). Historically, the Minister or Secretary of State for Finance has been responsible for showing visible involvement in order to stress the importance of the fiscal confidentiality provision. This visible involvement is sometimes lacking. In my opinion, the visibility of the involvement in this continuous weighing of interests should therefore be increased.

Secondly, before actually providing the fiscal data, a weighing of interests must take place. A ground for providing the data is only the 'entry gate'. Prior to the actual provision of fiscal data, it should – regardless of whether it concerns a legal requirement, the ministerial regulation or an exemption based on Article 67, third paragraph AWR – still be assessed (at least marginally) whether the intended provision of information meets all of the other conditions. In cases where an open, or vague, norm has been formulated, it is the joint responsibility of the tax inspector and the recipient of the fiscal information to interpret this. Finally, it is worth mentioning the ex-post evaluation. Feedback can provide a relevant contribution to the quality of the laws and regulations which have resulted in an infringement of the fiscal confidentiality obligation. A (periodical) evaluation could, for example, provide answers to the questions of whether the provision of the fiscal data has had the desired effect in an effective manner, and whether the provision should be amended or even abolished. A (periodical) evaluation can prevent unused, outdated or even incorrect information exchange provisions or covenants from remaining in force, which can increase the clarity and quality of laws and regulations. Given the examples cited, I recommend paying more attention to this matter.

Providing data to private parties
The fiscal confidentiality obligation means that it is unusual for the Dutch Tax Authorities to provide data to private parties. However, there is a development underway whereby the provision of fiscal information to private parties is no longer always ruled out a priori. With the changes to the motivation of the willingness to cooperate in Chapter 6, as an objective of the fiscal confidentiality obligation, this development has expressly been taken into account. Like administrative bodies, private parties can represent a social interest. Providing fiscal data to private parties for non-fiscal purposes does not necessarily have

a detrimental effect on the willingness to cooperate, providing it is done carefully and transparently. Precisely because there are a number of characteristic differences between administrative bodies and private parties, the parties involved may reasonably expect that an (even) greater level of restraint is observed in the provision of fiscal data to private parties, and that in the context of the weighing of interests, attention is also paid to whether additional safeguards are necessary and possible.

In Chapter 7, I have proposed that every recipient of fiscal information – including private parties – should be designated a person subjected to fiscal confidentiality (Category II). In the event of a deliberate breach of confidentiality, criminal law provides the possibility of sanctions. I recommend that further research is carried out to establish whether it is possible and desirable to also make use of fiscal penalty law in this regard. This would offer a concrete approach to the effective protection of rights against breaches of confidentiality. Such a fiscal sanction can improve the protection of rights as a deterrent sanction, and would not only be relevant for the subjected persons in Category II (recipients of fiscal information) but also for the temporarily subjected persons of Category III (those with a duty to provide information, in cases of a weighty interest regarding audit strategy), or the enlisted third-party experts or former employees of the Dutch tax authorities mentioned in Category I.

Any statutory regulation

The fiscal confidentiality obligation does not apply if a statutory regulation obliges disclosure. This exception was already present in a great number of material tax laws from the pre-AWR era and was codified (again) as of 1 January 2008. The starting point for this was that structural or foreseeable provisions of data must be regulated by law as much as possible. A statutory regulation is not intended to mean only laws in a formal sense, but includes rules set by bodies that can derive regulatory powers from the Constitution or laws. This concerns both national regulations and regulations of international or interregional law. The so-called 'can' stipulations offer a choice and are not an obligation in the sense of Article 67, second paragraph letter a AWR. The regulations which contain a possibility for not complying with the information obligations, are comparable to this. Needless to say, the exception of any statutory regulation should be maintained in full. However, this ground for exception should only be considered a framework for statutory regulations. Such statutory regulations require a continuous, visible weighing of interests. A (periodical) evaluation for each statutory regulation will have to show whether the envisaged effect of the provision of fiscal data is reached effectively, whether the statutory regulation requires adjustment, or whether it can even be abolished.

Farewell to the ministerial regulation

The confidentiality obligation does not apply to provisions of data to administrative bodies that are included in the ministerial regulation of Article 43 Uitv. Reg. AWR 1994. Upon the revision of Article 67 AWR as of 1 January 2008, the starting points for inclusion in the ministerial regulation were refined during the parliamentary proceedings. This is not (fully) reflected in current policy. On the one hand, Article 43c Uitv. Reg. AWR 1994, is intended for structural provisions of information in anticipation of the introduction of a statutory regulation. In the case of an addition, a new statutory regulation or an amendment of an

existing statutory regulation should be more or less imminent. On the other hand, the ministerial regulation is meant for the structural provision of data to partnerships. My research shows that the refined starting points have not been respected, and that there is structurally insufficient attention for periodic maintenance. This undermines the fiscal confidentiality obligation. The stated expectation that the list of data provisions would become shorter, has not materialised.

It is undesirable and illogical that the Minister or Secretary of State for Finance has the – in principle unfettered – authority to unilaterally and independently determine what fiscal data a different administrative body would need for the proper fulfillment of its public duties. This almost exclusively involves policy areas about which the Minister and the Secretary of State of Finance lack knowledge and expertise of their own, and for which they bear no responsibility. Given the proposed 'Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden', the ministerial regulation does not appear necessary for partnerships in the long run, either. In my opinion, this leads to the conclusion that Article 67, second paragraph letter b AWR should be abolished. It goes without saying that the administrative bodies listed in the ministerial regulations should be afforded a reasonable period for amending their own sectoral legislation, insofar as that would still be necessary.

Provision of data to the involved party itself

Upon the revision as of 1 January 2008, the confidentiality obligation towards the involved party itself was intentionally maintained, with the exception of documents provided by or on behalf of the involved party. Article 67 AWR contains a special disclosure regime, which has an exhaustive nature (lex specialis), which prevails over the Wob and the GDPR. Although the restriction of the right of access under the GDPR has a legal basis, it goes much further than what is necessary or proportionate, and it undermines fundamental rights and freedoms. It is questionable whether the possibility of obtaining an exemption based upon Article 67, third paragraph AWR, is a measure that is sufficiently specific to justify the existing limitation of the right of access of Article 15 GDPR. This tension must be solved, whereby a potential distinction between natural persons and non-natural persons should be avoided as much as possible.

The legislator wishes to increase individuals' control with regard to their own personal data. Even with the changed objectives of the confidentiality provision, informational self-determination will never be fully achieved, due to conflicting interests. This does not alter the fact that optimal transparency towards the involved party should be pursued, so that the party involved can have insight into the data that has been processed. In my view, making data available digitally (the VIA, the income statement (commitment made by Minister Zalm) and digital copies of tax assessments) is at present not comprehensively regulated either. Bearing in mind the government-wide development of individuals' data control, this warrants, in my opinion, an amendment to the fiscal confidentiality provision. The provision of fiscal data to the party involved can be expanded by means of my suggested amendment to Article 67, second paragraph letter c AWR (new), which reads as follows:

> *disclosure is to the person to whom the information relates, ~~insofar as this information has been provided by him or on his behalf~~. Our Minister shall establish rules regarding in what cases the previous sentence applies;*

With this wording, Article 67 AWR remains – in relation to the right of access of Article 15 GDPR, or the Wob – a special disclosure regime with an exhaustive nature (lex specialis). It is ultimately up to the Administrative Court to assess whether the breach of the right of access, or the disclosure, is compatible with the broad discretion of the legislator. This effectively offers natural persons – albeit indirectly and only partially – the same protection of rights as would be offered by making Article 67 AWR directly subject to objection. Non-natural persons, to which the GDPR does not apply, remain (for the time being) dependent on the civil courts. With periodical evaluations it can, amongst other things, be monitored whether this ground for exception functions properly and remains in step with the government-wide development of individuals' data control.

Grounds for exemption under Article 67, third paragraph AWR
The general consensus is that – following the revision of the confidentiality provision as of 1 January 2008 – there would be only three grounds for exemption. Given its specific character and the manner in which it was introduced, I have identified the generic exemption for the purpose of the income statement (commitment made by Minister Zalm) as a separate ground for exemption. In Chapter 10, I have suggested changing the grounds for exemption, which would lead to the following mutations:

The grounds for exemption of Article 67, paragraph 3 AWR

Current provision	Proposed provision
first ground for exemption (A) the taxpayer himself insofar not under the first or second paragraph	N.A. (abolished)
first ground for exemption (B) generic exemption for the income statement (commitment made by Minister Zalm)	*Ground for exemption I* generic exemption
second ground for exemption to an administrative body ahead of the ministerial regulation	*Ground for exemption II* to an administrative body ahead of a statutory regulation
third ground for exemption incidental or unforeseen cases	*Ground for exemption III* incidental or unforeseen cases

In my opinion, the current ground for exemption (A) can be abolished as a result of the proposed expansion of the data provision to the party involved in Article 67, second paragraph letter c AWR (new).

The first ground for exemption (B) – the generic exemption – concerns just one specific objective: the income statement (commitment made by Minister Zalm). The reality is, however, more complicated, which has caused theory and practice to diverge. A generic exemption can be described as an exemption from confidentiality which is granted in advance in recurrent cases, providing certain predetermined conditions are met. Such an exemption applies to all parties involved under similar circumstances. I have established that several generic exemptions have arisen since 2008, even though effectively, these do not fit within the existing grounds for exemption under Article 67, third paragraph AWR. The lack of a proper legal basis for these generic exemptions is detrimental to the object and purpose of the strict confidentiality provision of Article 67 AWR. In my opinion, granting a generic exemption under strict conditions is practicable and does not necessarily undermine the objectives of the confidentiality provision. The next time the law is changed, the generic exemption of Article 67, third paragraph AWR as Ground for exemption I, could be formalised, without requiring an amendment of the wording of the law. Depending on the outcome of the weighing of interests, the following seem eligible for a generic exemption for publication:

- Exemption from confidentiality in cases of neglect of duty;
- The authority to report criminal offences (Article 161 Sv[5]); and
- The consent at public hearings or hearings of the tax court, with the exception of circumstances out of the ordinary.

I recommend investigating whether the exemptions in the covenants for the prevention of potentially unacceptable behaviour by accountants, and the transfer of the gift and inheritance tax returns to the National Archive, can also be classified as a generic exemption. The generic exemptions for the purpose of the income statement (commitment made by Minister Zalm) and the access to the standard form for rulings, can be abolished as the result of the proposed extension of the provision of data to the involved party itself. The exemption relating to the legal privilege of tax officials is unsuitable as a generic exemption, and should be abolished immediately. After all, whether or not legal privilege should be invoked will always require a weighing of interests by the witness who has been called in a specific case. The Dutch Tax Authorities or the Secretary of State for Finance cannot carry out such a weighing of interests beforehand.

The second ground for exemption concerns the exemption from confidentiality ahead of an amendment of Article 43c Uitv. Reg. AWR 1994. In the case of proposed legislative changes to allow for a structural provision of data to an administrative body, no (temporary) exemption is currently possible based on Article 67, third paragraph AWR (bearing in mind the refined starting point following from the parliamentary proceedings), unless there is also simultaneously a certain intention to (also temporarily) include the provision of data in the ministerial regulation. Given my recommendation to abolish the ministerial regulation within the foreseeable future, the second possibility for exemption should be changed to 'structural provisions of data which are necessary for the proper performance of the public duties of an administrative body ahead of a statutory regulation' (Ground for exemption II). From the perspective of transparency, I would prefer for the exemption granted

5 The Wetboek van Strafvordering or 'Sv' is the Dutch Code of Criminal Procedure.

to be published, e.g., as annex to the Explanatory Memorandum. In my opinion, it is not desirable that such an exemption would only lapse by right once the statutory regulation containing the legal basis enters into force. In particular in cases where the legislative implementation processes take unexpectedly long, it is preferable to periodically assess whether there are still weighty reasons to extend the exemption. The fiscal confidentiality obligation means that it is not customary for data to be provided to private parties; the involved parties may expect that the legislator shows even more restraint in such cases, and takes into consideration during the weighing of interests whether additional safeguards are necessary and possible. For that reason, I am of the opinion that it is desirable to (continue to) limit Ground for exemption II to administrative bodies.

Ground for exemption III (incidental or unforeseen cases) for now appears to me to be advisable for reasons of flexibility and effectiveness. This ground for exemption is intended for incidental or unforeseen cases in which the provision of data is desired, for example due to a great social interest. It is not a cumulative requirement. However, a recurrent case, such as for example investigations into the integrity of ministers and secretaries of state or the income-dependent increase of rent, cannot be said to be incidental or unforeseen. The fact that each case concerns a different member of government or tenant is irrelevant; in my opinion it should always concern one specific, individual case where it is clear which fiscal data will be provided once, for a specific goal. 'Pushing the boundaries' of this third ground for exemption is undesirable. Although this ground for exemption is apparently only occasionally used, an integral evaluation and weighing of interests can only be performed once it is clear in which cases an exemption was granted (or not granted).

4 A comparison of Article 67 AWR and Article 2:5 Awb

The third research question concerns the importance of the fiscal confidentiality provision of Article 67 AWR in relation to the general confidentiality provision of Article 2:5 Awb. The latter confidentiality provision is of a supplementary nature, and does not apply insofar as a confidentiality obligation already exists with regard to the data, by virtue of office or profession or any statutory regulation. An amendment to Article 2:5 Awb, changing the term confidentiality obligation to confidentiality regime (the main rule as well as the stated exceptions and exemptions), would in my opinion be more appropriate. I have come to the conclusion that the general administrative confidentiality provision of Article 2:5 Awb is not sufficient for fiscal purposes. In Chapter 5, both provisions are compared based on the five elements that are of importance for the fiscal confidentiality obligation. This showed that there are a number of noticeable differences between the two provisions. I will briefly list these differences below.

The objectives

The objectives of Article 2:5 Awb differ from those of Article 67 AWR. Article 2:5 Awb is solely aimed at protecting the interests of citizens and businesses, but not at protecting the interests of the administrative body. Article 67 AWR, however, also aims to protect the interests of the Dutch Tax Authorities. This difference is only increased by my proposal to introduce a temporary confidentiality obligation in cases where there is a weighty interest regarding the audit strategy for the tax inspector.

The subjected persons

The scope of the persons subjected to Article 2:5 Awb is materially largely similar to the three current categories of persons subjected to Article 67 AWR. There are, however, a few differences. An expert (natural person) who is not affiliated to an 'institution' is always subjected to Article 67 AWR, but nevertheless seems not to be within the scope of the Awb due to the fact that there is no affiliation with an 'institution'. I recommend that this gap in the Awb should be rectified. A more fundamental difference is that in cases where fiscal data is provided to officials who are not involved in the enforcement of the tax legislation, the fiscal confidentiality provision is passed on to the recipient. Under Article 2:5 Awb, the receiving official's own confidentiality rules apply. Although the practical effects will probably be limited, Article 67 AWR is in theory stricter in this respect. The difference is, however, increased by my proposal to impose confidentiality on all recipients of fiscal information.

The object of confidentiality

Article 2:5 Awb is of a supplementary nature. As Article 67 AWR exclusively pertains to information relating to the person or affairs of a different party, the scope of the provision in the Awb is in this respect broader. The confidentiality obligation of Article 2:5 Awb is not, however, worded in an absolute sense. This is clear from the fact that the wording of the law refers to the subjective element of the 'confidential nature'. This subjective element has been completely eliminated from the current fiscal provision. This leads to a number of differences. First of all, I note the time period. The object of fiscal confidentiality does not change due to the passing of time. As a result of the subjective element, Article 2:5 Awb entails a continuous assessment, as the nature of the information can change over time. The second difference concerns publicly accessible data. These lack the confidential nature of Article 2:5 Awb. In Chapter 8, I have argued that these should fully retain their designation as the object of fiscal confidentiality. The third difference concerns the consent of the party involved, which also removes the confidential nature of the data. In Chapter 8, partly in view of the other objectives, I have argued that this data should retain its designation as an object of fiscal confidentiality. The difference between the two provisions decreases however, as a result of my proposal to greatly increase the provision of data to the party involved itself. The fourth difference is the treatment of non-traceable data. This difference is removed by my proposal for the provision of non-traceable data.

The (fiscal) delineation

Article 67, first paragraph AWR determines that the tax inspector may not disclose the fiscal information to any further degree than is necessary for the enforcement of the tax legislation or for the levying or collecting of any state taxes. Although the delineation of Article 2:5 Awb is defined differently (data may only be disclosed insofar as *"disclosure is necessary in consequence of his duties*"), there is no substantive difference. The enforcement of the tax legislation or the levying or collecting of any state taxes is, after all, the duty of the tax inspector, which means that the fiscal provision is not stricter.

The exceptions and exemptions

However, Article 67 AWR is, in my opinion, significantly less strict when it comes to this element. Aside from the phrase *"unless he is obliged to do so by statutory regulation"*, Article 2:5 Awb does not, after all, contain any possibilities for an exception of an exemption. This

difference is decreased by my proposal to abolish the ministerial regulation, while retaining the flexibility and possibility of customisation which are desirable from a fiscal perspective.

Is Article 67 AWR stricter?
The prevailing view is that the fiscal confidentiality provision is stricter than Article 2:5 Awb. The points where the current Article 67 AWR is stricter than Article 2:5 Awb are currently largely negated by the significantly less strict exceptions and exemptions. Overall, this means that I cannot unambiguously answer the question of whether this prevailing view is in fact justified. With my proposed amendments to Article 67 AWR, it appears that this question will be easier to answer in the affirmative. I recommend that the findings of this study are used for an evaluation of Article 2:5 Awb.

5 Lastly: towards a new Article 67 AWR

Part III of this study consists of the concluding Chapter 11, which contains the summary and conclusions. With the changed motivation for the objective of the willingness to cooperate, and the proposal to introduce a temporary confidentiality obligation in the event of a weighty interest regarding audit strategy, I have answered the first research question in Chapter 6. After a thorough investigation into the meaning and functioning of Article 67 AWR, I made, in Chapter 7 up to and including Chapter 10, a number of proposals for further improvement of the fiscal confidentiality provision. This means that the second research question is also answered. With the comparison of the confidentiality provisions of the AWR and the Awb in Chapter 5, and the previously mentioned proposals for amending Article 67 AWR, I have, lastly, answered the third research question. This has resulted in my proposal for an amended Article 67 AWR (new), which reads as follows:

1. *It is forbidden for any person to disclose, to any further degree than is necessary for the enforcement of the tax legislation or for the levying or collecting of any state taxes as referred to in the Collection of State Taxes Act [Invorderingswet 1990], anything which comes to light or is divulged about the person or the affairs of another person during the enforcement of the tax legislation (duty of confidentiality).*
2. *The duty of confidentiality does not apply if:*
   a) *any statutory regulation obliges disclosure;*
   b) *[expired];*
   c) *disclosure is to the person to whom the information relates. Our Minister shall establish rules regarding in what cases the previous sentence applies;*
   d) *it concerns data that are not traceable to individual data subjects. Our Minister shall establish rules regarding in what cases the previous sentence applies.*
3. *In cases other than those mentioned in paragraph 2, Our Minister may grant exemption from the duty of confidentiality.*
4. *The first paragraph shall apply mutatis mutandis to any person who gains access, based on the second or third paragraph, to data as mentioned in the first paragraph. He is not authorised to process these data for any other purpose than the purpose for which the data was provided.*
5. *If there are weighty reasons to do so, the person to whom an obligation as referred to in Article 47, second paragraph, Article 48, first paragraph, Article 53, first paragraph part a, or Article 55, first paragraph, is applied, shall observe confidentiality with regard to all that, which is known to him by virtue of that obligation at the request of the inspector. The previous sentence shall apply mutatis mutandis to the legal representative as referred to in Article 2:1 of the General Administrative Law Act.*

My conclusions and recommendations in part concern an adjustment to the legal wording with a view to refining the fiscal confidentiality rules. *"Paper can wait"*, sighed Member of Parliament Bahlmann in the House of Representatives, during the parliamentary debate on the fiscal confidentiality provision of Article 47 Wet VB 1892. Rightly so, because in the end it boils down to the manner in which a concrete, careful meaning is given to this paper reality. This study contributes to a better understanding of the fiscal confidentiality provision.

It is now up to the legislator to take over the baton and to revise the fiscal confidentiality provision of Article 67 AWR in line with my proposals. The Dutch Tax Authorities subsequently have a role to play implementing this concretely, carefully and with due consideration.

LITERATUURLIJST

Verkort aangehaalde literatuur (boekenwerken)

Addink 2018	G.H. Addink, De rol van de Europese algemene rechtsbeginselen, in: R.J.N. Schlössels e.a., In het nu... wat worden zal. Over toekomstig bestuursrecht (Staat en Recht nr. 41), Deventer: Wolters Kluwer 2018
Adriani 1926	P.J.A. Adriani, Successiewet, achttiende druk, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1926
Adriani 1927	P.J.A. Adriani, Zegelwet 1917, achtste druk, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1927
Adriani 1931	P.J.A. Adriani, De Grondbeginselen der Wetten op de Inkomsten-, Vermogens- en Dividend en Tantièmebelasting, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1931
Adriani 1935	P.J.A. Adriani, De wetten op de vermogensbelasting en verdedigingsbelasting I, vierde druk, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1935
Aelen 2014	M. Aelen, Beginselen van goed markttoezicht. Gedefinieerd, verklaard en uitgewerkt voor het toezicht op de financiële markten (dissertatie Utrecht), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2014
Albers 2014	C.L.G.F.H. Albers, Bestraffend bestuur 2014, in: C.L.G.F.H. Albers e.a., Boetes en andere bestraffende sancties: een nieuw perspectief?, (VAR-reeks 152), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2014
Van Alphen 2011	S.M.D.L van Alphen, De Nederlandse Fiscale Wetenschap in de Tweede Wereldoorlog, scriptie fiscaal recht Universiteit Tilburg 29 september 2011
Barmlentlo & Van der Vegt 2005	D.G. Barmentlo en J.M. van der Vegt, Verschoningsrecht in belastingzaken, FED Fiscale Actualiteiten, Deventer: Kluwer 2005
Bartel 1988	J.C.K.W. Bartel, Belastingadviseur en vereenvoudig van de uitvoering (NOB-preadvies nr. 7), Deventer: Kluwer 1988
Van den Berge 1949	W.H. van den Berge, Beginselen van de belastingheffing (dissertatie Amsterdam), Geschriften van de Vereniging voor belastingwetenschap, nr. 68, Alpen aan den Rijn: N. Samson N.V. 1949
Van den Berge 2015	J.W. van den Berge, Tweehonderd jaar rechtsbescherming in belastingzaken, in: H. Vordering (red), Tweehonderd jaar Rijksbelastingen, Den Haag: SDU Uitgevers 2015

Bergman e.a. 2014	C.M. Bergman e.a., Fiscaal Procesrecht, Bestuursprocesrecht in belastingzaken bij de rechtbanken, de gerechtshoven en de Hoge Raad (Fiscale Handboeken, nr. 6), vijfde druk, Deventer: Kluwer 2014
Bergman e.a. 2020	C.M. Bergman e.a., Fiscaal Procesrecht, Bestuursprocesrecht in belastingzaken bij de rechtbanken, de gerechtshoven en de Hoge Raad (Fiscale Handboeken, nr. 6), zesde druk, Deventer: Wolters Kluwer 2020
Bettinck & Zweep 1941	J.W. Bettinck en E.R. Zweep, De Commissarissen- en Dividendbelasting 1941 in de praktijk: Handleiding voor iedereen die met deze belastingen te maken heeft, Amsterdam: Kosmos 1941
Boogerman 1920	L.W. Boogerman, Wet op de inkomstenbelasting 1914, Amsterdam: L.J. van Veen 1920
Van Blerkom 1941	F. van Blerkom, Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 en Besluit op de Dividendbelasting 1941, Leiden: Nederlandse Uitgeversmaatschappij 1941
De Blieck e.a. 2011	L.A. de Blieck e.a., Algemene wet inzake rijksbelastingen (FED Fiscale Studieserie nr. 5), negende druk, Deventer: Kluwer 2011
De Blieck e.a. 2013	L.A. de Blieck e.a., Algemene wet inzake rijksbelastingen (FED Fiscale Studieserie nr. 5), tiende druk, Deventer: Kluwer 2013
Den Boer e.a. 1999	J. den Boer, R.J. Koopman en P.J. Wattel, Algemeen belastingrecht (fiscaal commentaar), eerste druk, Deventer: Kluwer 1999
Boer 2013	J.P. Boer, Sturende belastingheffer een monster? Juridische kanttekeningen bij fiscaal instrumentalisme en 'tax nudging' (oratie Leiden), Den Haag: SDU Uitgevers 2013
Booij 2018	J.A. Booij, Internationale fiscale gegevensuitwisseling (FED Fiscale Brochures), Deventer: Wolters Kluwer 2018
Bos-Rops 1993	J.A.M.Y. Bos-Rops, Graven op zoek naar geld. De inkomsten van de graven van Holland en Zeeland, 1389-1433 (dissertatie Leiden), (Hollandse studiën 29), Hilversum: Historische Vereniging Holland/Uitgeverij Verloren 1993
Bos-Rops 2001	J.A.M.Y. Bos-Rops, De kohieren van de tiende penning in Holland, 1543-1564, in G.A.M. Van Synghel, Bronnen betreffende de registratie van onroerend goed in de Middeleeuwen en Ancien Régime (Broncommentaren 4), Denk Haag: Instituut voor Nederlandse Geschiedenis 2001
Broeders 2015	D.W.J. Broeders, Het geheim in de informatiesamenleving (oratie Rotterdam), https://www.researchgate.net/publication/290194423_Het_geheim_in_de_informatiesamenleving (online, geraadpleegd op 11 juni 2020) 2015
Bröring & De Graaf 2016	H.E. Bröring en K.J. de Graaf, Bestuursrecht Deel 1, Systeem, bevoegdheid, bevoegdheidsuitoefening, handhaving, vijfde druk, Den Haag: Boom juridisch 2016

Bulut & Veerman 2010	S. Bulut en G.J. Veerman, Over experimenteer- en horizonbepalingen, Den Haag: Ministerie van Justitie 2010
Cahiers de Droit International (vol. 105b) 2020	Cahiers de Droit Fiscal International, Exchange of information: issues, use and collaboration, vol. 105b, Rotterdam: International Fiscal Association (IFA) 2020
Daalder 2015	E.J. Daalder, Handboek openbaarheid van bestuur, tweede druk, Den Haag: Boom juridisch 2015
Van Dijck e.a. 2018	G. van Dijck, M.V.R. Snel en T.J.A. van Golen, Methoden van rechtswetenschappelijk onderzoek, Den Haag: Boom juridisch 2018
Van Dijck & Van Vijfeijken 2007	J.E.A.M. van Dijck & I.J.F.A. van Vijfeijken, Het fiscale loonbegrip na 2000, tweede druk, Deventer: Kluwer 2007
Douma e.a. 2019 (v/h De Blieck)	S.C.W. Douma e.a., Algemene wet inzake rijksbelastingen (FED Fiscale Studieserie nr. 5), dertiende druk, Deventer: Kluwer 2019
Dubois 1927	H.F.R. Dubois, Wet op de vermogensbelasting en de verdedigingsbelasting I, derde druk, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1927
Van Eijsden 2017	J.A.R. van Eijsden, Grensgangers, in: L.J.A. Pieterse & R. van Scharrenburg, Springende punten (Van Amersfoort-bundel), Deventer: Wolters Kluwer 2017
Van Eijsden 2019	J.A.R. van Eijsden, Transparantie, een gedeelde verantwoordelijkheid, EY Tax Blogt, https://www.ey.com/nl/nl/services/tax/ey-tax-blogt-transparantie-een-gedeelde-verantwoordelijkheid (online, geraadpleegd op 15 april 2019) 2019
Embregts 2003	M.C.D. Embregts, Uitsluitsel over bewijsuitsluiting (dissertatie Tilburg), Deventer: Kluwer 2003
Enter 2009	T. Enter, Kansspelbelasting (FED Fiscale Brochures), Deventer: Kluwer 2009
Essers 2012	P.H.J. Essers, Belast verleden. Het Nederlandse belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime, Deventer: Kluwer 2012
Fernhout 2004	F.J. Fernhout, Het verschoningsrecht van getuigen in civiele zaken (dissertatie Maastricht), Maastricht: Uitgeverij Gianni 2004
Feteris 2005	M.W.C. Feteris, Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte (Fiscale Monografieën nr. 114), Deventer: Kluwer 2005
Feteris 2007	M.W.C. Feteris, Formeel Belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 9), tweede druk, Deventer: Kluwer 2007
Feteris 2014	M.W.C. Feteris, Beroep in cassatie in belastingzaken (Fiscale Monografieën nr. 142), Deventer: Kluwer 2014
Geelhoed 2017	F. Geelhoed, Boerenbedrog, Spanningsvelden en domeingebonden regelovertreding onder varkenshouders, Den Haag: Boom criminologie 2017
Van Graafeiland e.a. 2015	M.M.C. van Graafeiland e.a., Privacy in het bestuursrecht, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2015

Grapperhaus 1993	F.H.M. Grapperhaus, De pelgrimstocht naar het draagkrachtbeginsel: belastingheffing in West-Europa tussen 800 en 1800, Zutphen: Walburg Pers 1993
Grapperhaus 2005	F.H.M. Grapperhaus, Over de loden last van het koperen fietsplaatje: De Nederlandse Rijwielbelasting 1924-1941, Deventer: Kluwer 2005
Gribnau 2006	J.L.M. Gribnau, Rechtsbeginselen en evaluatie van Belastingwetgeving, in: A.C. Rijkers en H. Vordering, Vijf jaar Wet IB 2001, Deventer: Kluwer 2006
Gribnau 2007	J.L.M. Gribnau, Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing (Andere Wetenschappelijke Uitgaven nr. 31), Amersfoort: SDU Fiscale & Financiële Uitgevers, 2007
Gribnau & Lubbers 2008	J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Terugkoppeling in het belastingrecht: analyse en conclusie, in: J.L.M. Gribnau e.a., Terugkoppeling in het belastingrecht, Amersfoort: SDU Uitgevers 2008
Gribnau & Van Steenbergen 2014	J.L.M. Gribnau en A.K.J.M. van Steenbergen, Prettig contact met de Belastingdienst, In B. Marseille en L. van der Velden, Vertrouwen verdient: Visies op geschillenbeslechting door de overheid, Den Haag: Ministerie van Buitenlandse Zaken 2014
De Haan en Oosterhuis 2008	W.G. de Haan en G. Oosterhuis, Geheimhouding en transparantie in het financieel recht en het mededingingsrecht, Serie Preadviezen commerciële rechtspraktijk, Zutphen: Uitgeverij Paris bv 2008
Happé 1996	R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming (Fiscale Monografieën nr. 77), Deventer: Kluwer 1996
Happé e.a. 2017	R.H. Happé e.a., Algemeen fiscaal bestuursrecht (FED Fiscale Studieserie nr. 40), vijfde druk, Deventer: Kluwer 2017
Harms 1920	H.F. Harms, Wet op de inkomstenbelasting 1914, tweede druk, Deventer: Kluwer 1920
Hermans 2012	M. Hermans, De reikwijdte van artikel 67 AWR (bachelor-thesis Universiteit van Tilburg) 2012
Hertoghs 1986	J.J.M. Hertoghs, Belastingadviseur en Geheimhouding. Zwijgplicht in opspraak (pre-advies nr. 5 en debat voor de tweeendertigste jaarvergadering van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs gehouden op vrijdag 2 mei 1986 in het Congresgebouw te 's-Gravenhage), Deventer: Kluwer 1986
Van den Heuvel 2018	R.L.G. van den Heuvel, Duidelijkheid van fiscale wetgeving: een onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving (dissertatie Leiden), Den Haag: SDU Uitgevers 2018
Hofstra 1980	H.J. Hofstra, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, vijfde druk, Deventer: Kluwer 1980
Van Hout 2013	M.B.A. van Hout, Mens, maatschappij en mediation in het belastingrecht: een theoretisch, rechtsvergelijkend en empirisch onderzoek (dissertatie Tilburg), Den Haag: SDU Uitgevers 2013

Van Hout 2019	M.B.A. van Hout, Algemene beginselen van een binair bestuur (oratie Nijmegen), Den Haag: SDU Uitgevers 2019
Ittmann 1924	H.C. Ittman, De Registratiewet 1917, Arnhem: S. Gouda Quint 1924
Jansen 2012	K.J.O. Jansen informatieplichten, Over kennis en verantwoordelijkheid in contractenrecht en buitencontractueel aansprakelijkheidsrecht (dissertatie Leiden), Deventer: Kluwer 2012
Jansen 2017	P.G.M. Jansen, Geheimhoudingsplicht bij een derdenonderzoek, in: L.J.A. Pieterse & R. van Scharrenburg, Springende punten (Van Amersfoort-bundel), Deventer: Wolters Kluwer 2017
Janssen & Völlmar 1940	H.M.J. Janssen en H.F.A. Völmar, De winstbelasting 1940, Haarlem: H.D. Tjeenk Willink & Zoon 1940
Van Kalmthout 2013	L.F. van Kalmthout, Geheimhouding in belastingzaken, een fenomeen op zijn retour? in: L.J.A. Pieterse & T. Groeneveld, Met oog voor detail (Liber amicorum mr. J.W. van den Berge), Den Haag: SDU 2013
Kamerling & Klein Sprokkelhorst 1996	R.N.J. Kamerling en A.K.H. Klein Sprokkelhorst, Derdenonderzoeken en Verschoningsrecht (Fiscale Monografieën nr. 76), Deventer: Kluwer 1996
Kammer 1934	A. Kammer, Beschouwingen over de rechtspraak ingevolge de wet van 19 december 1914 S. 564, in verband met de rechtszekerheid (dissertatie Rotterdam), Rotterdam: Nijgh & Van Ditmar N.V. 1934
Karmelk & Tekenbroek 1934 I	P. karmelk en E. Tekenbroek, Couponbelastingwet, Assen: Van Gorcum & Comp. 1934
Karmelk & Tekenbroek 1934 II	P. karmelk en E. Tekenbroek, Wet op de belasting van de doode hand, Assen: Van Gorcum & Comp. 1934
Kavelaars 1996	P. Kavelaars, Loonheffingen (Fiscale Handboeken nr. 8), Deventer: Kluwer 1996
De Klerck 1905	P.A. de Klerck, De Rechtspraak en de administratieve beslissingen op de Wet tot heffing eener belasting op Bedrijfs- en andere Inkomsten (Léon's Rechtspraak, deel 3: afl. 3), derde druk, 's-Gravenhage: Gebr. Belinfante 1905
De klerck 1924	P.A. de Klerck, Rijwielbelasting en speelkaartenwet, tweede druk, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1924
De Klerck 1927	P.A. de Klerck, Wet op de Dividend- en Tantième-belasting 1917, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1927
Klingenberg e.a. 2005	A.M. Klingenberg, A. Logemann en S.A.J. Munneke, Geheimhouding als juridische kwaliteitseis van primaire besluitvorming, in: M. Herweijer, A.T. Marseille, F.M. Noordam, H.B. Winter, Alles in één keer goed. Juridische kwaliteit van bestuurlijke besluitvorming, Deventer: Kluwer 2005
Konijnenbelt & Van Male 2014	W. Konijnenbelt & R. van Male, Hoofdstukken van bestuursrecht, zestiende druk, Deventer: Kluwer 2014

Koops e.a. 2016	B-J Koops e.a., A Typology of Privacy (Tilburg Law School Legal Studies Research Paper Series No. 09/2016), Tilburg: Tilburg University 2016
Van der Korst 2007	P.J. van der Korst, Bedrijfsgeheimen en transparantieverplichtingen, Vertrouwelijke bedrijfsgegevens in het vermogensrecht, burgerlijk procesrecht, vennootschapsrecht en effectenrecht (dissertatie Nijmegen), Deventer: Kluwer 2007
Koster 2019	E.R. Koster, De vergeten Wet op de Oorlogswinstbelasting 1916, Deventer: Wolters Kluwer 2019
Krans e.a. 2011	H.B. Krans e.a., De deskundige in het recht, Zuthpen: Uitgeverij Paris B.V. 2011
Krukkert 2018	I.J. Krukkert, Individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht (dissertatie Nijmegen), (Fiscale Monografieën nr. 151), Deventer: Wolters Kluwer 2018
Van Langenhuysen & Van Langenhuysen 1848	Gebroeders J. & H. van Langenhuysen, Beknopte doch zakelijke geschiedenis van het wetsontwerp tot heffing van eene belasting op bezittingen en op de inkomsten van ambten, wachtgelden en pensioenen, Den Haag: Belinfante 1848
Langereis 1991	Ch.J. Langereis, Sluipende reparatie in: Fantasie en durf: bundel ter gelegenheid van het 50 jarig bestaan van FED Fiscaal Weekblad, Deventer: FED 1991
Lexplicatie Awb	Lexplicatie algemene wet bestuursrecht, Deventer: Kluwer (online)
Lexplicatie Banking en finance	Lexplicatie Banking en finance, Deventer: Kluwer (online)
Liesker & Fritschy 2004	R. Liesker en W. Fritschy, Gewestelijke financiën ten tijde van de Republiek der Verenigde Nederlanden Deel IV Holland (1572-1795), (kleine serie 100), Den Haag: Instituut voor Nederlandse Geschiedenis 2004
Luchtman 2007	M.J.J.P. Luchtman, Grensoverschrijdende sfeercumulatie, Over de handhavingssamenwerking tussen financiële toezichthouders, fiscale autoriteiten en justitiële autoriteiten in EU-verband (dissertatie Utrecht), Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2007
Marres 2013	O.C.R. Marres, De relevantie van parlementaire geschiedenis bij wetsuitleg, in: L.J.A. Pieterse & T. Groeneveld, Met oog voor detail (Liber amicorum mr. J.W. van den Berge), Den Haag: SDU 2013
Van der Meulen e.a. 1999	B.M.J. van der Meulen e.a., Vertrouwelijk gegeven: juridische beschouwingen over de verstrekking van bedrijfsgegevens aan de overheid en het beheer daarvan door de overheid, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1999
Van der Meulen 2014	B.M.J. van der Meulen, Bestuursrechtelijke handhaving in: B.J. Schueler & R.G.J.M. Widdershoven (red.), Europeanisering van het algemeen bestuursrecht, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2014

Meyjes e.a. 1984	P. Meyjes, J. van Soest en J.W. van den Berge, Fiscaal procesrecht, Administratief procesrecht bij de gerechtshoven en de Hoge Raad (Fiscale hand- en studieboeken, nr. 6), derde druk, Deventer: Kluwer 1984
Module Algemeen Bestuursrecht	T. Barkhuysen e.a. (red.), Module Algemeen Bestuursrecht, Alphen a/d Rijn: Wolters Kluwer (online)
Module Uitvoering sociale zekerheid en bestuursrecht	F.L. Boelé e.a. (red.), Module Uitvoering sociale zekerheid en bestuursrecht, Alphen a/d Rijn: Wolters Kluwer (online)
Moes 2012	J.K.S. Moes, Onder aristocraten. Over hegemonie, welstand en aanzien van adel, patriciaat en andere notabelen in Nederland 1848-1914 (dissertatie Groningen), (Adelsgeschiedenis 9), Hilversum: Verloren 2012
De Moor-Van Vugt e.a. 2012	A.J.C. de Moor-van Vugt, Gegevensuitwisseling door Toezichthouders (Onderzoek uitgevoerd in opdracht van het WODC), Amsterdam: Faculteit rechtsgeleerdheid Uva 2012
Mostart & Spanjer 1934	C.M.J. Mostart en A. Spanjer, Stenographisch Verslag van het debat over de praeadviezen behandelende het ambtsgeheim van den notaris, Broederschap van Candidaat-Notarissen in Nederland en zijne koloniën, Algemeene Vergadering 1934
Niessen-Cobben 2016	R.M.P.G. Niessen-Cobben, Wegwijs in de Algemene wet inzake Rijksbelastingen (Wegwijs Reeks nr. 8), negende druk, Den Haag: SDU 2016
Noyon/Langemeijer/Remmelink Strafrecht	J.W. Fokkens, E.J. Hofstee & A.J.M. Machielse (red.), Wetboek van Strafrecht - Noyon, Langemeijer, Remmelink, Deventer: Wolters Kluwer (online)
Odendaal 1922	J.H. Odendaal, Organisatiebesluit belastingen 1920, Gouda: Joh. Mulder 1922
Oenema 2014	M.E. Oenema, De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken (dissertatie Rotterdam), (Fiscale Monografieën nr. 143), Deventer: Kluwer 2014
Ohmstede 1915	V.S. Ohmstede, Wet op de inkomstenbelasting 1914, Gouda: Joh. Mulder 1915
Ohmstede 1916	V.S. Ohmstede, Wetten op de verdedigingsbelasting I en II, Gouda: Joh. Mulder 1916
Ohmstede 1917	V.S. Ohmstede, Zegelwet 1917, Woerden: P. de Ruyter 1917
Ohmstede 1918	V.S. Ohmstede, Wet op de oorlogswinstbelasting 1916, tweede druk, Woerden: P. de Ruyter 1918

Ohmstede 1931	V.S. Ohmstede, Wet op de inkomstenbelasting 1914: benevens wetten op de raden van beroep voor de directe belastingen, vermogensbelasting, verdedigingsbelasting, richtige heffing, gemeentebelasting met leidraad en verdere bijlagen, Gouda: Joh. Mulder 1931
Ohmstede & De Klerck 1940	V.S. Ohmstede en J.J. de Klerck, Besluit op de Winstbelasting 1940, Gouda: Joh. Mulder 1940
Okhuizen & Pietserse e.a. 2020	E.C.G. Okhuizen en Pietserse e.a., Hoofdzaken formeel belastingrecht, vijfde druk, Den Haag: Boom juridisch 2020
Overkleeft-Verburg 2000	G. Overkleeft-Verburg, Het grondrecht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer in: A.K. Koekkoek De Grondwet, Een systematisch en artikelsgewijs commentaar, vierde druk, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink, 2000
Pauwels 2009	M.R.T. Pauwels, Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen: Een rechtstheoretisch onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht (dissertatie Tilburg), Amersfoort: SDU 2009
Pekelharing 1927	G.G. Pekelharing, Wegenbelastingwet, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1927
Pfeil 2009	T.J.E.M. Pfeil, Op gelijke voet, De geschiedenis van de Belastingdienst, Deventer: Kluwer 2009
Vakstudie Algemeen Deel	Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen Deel, Deventer: Kluwer (online)
Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht	Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, Deventer: Kluwer (online)
Van de Poel 1935	J. van der Poel, Historische ontwikkeling van het ambt van Inspecteur der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen in het raam van den groei van het belastingwezen. In: Gedenkboek, uitgegeven ter gelegenheid van het 50 jarige bestaan van de vereeniging van inspecteurs der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen, Amsterdam: N.V. H. Van der Marck's 1935
Polak 1940	J.C.W. Polak, Besluit op de winstbelasting 1940, Den Haag: W.P. van Stockum & zoon 1940
De Poorter e.a. 2018	J.C.A. de Poorter, L.A. van Heusden en C.J. de Lange, De amicus curiae geëvalueerd. Over de eerste indrukken van de inzet van het instrument van de amicus curiae in procedures voor de Afdeling bestuursrechtspraak, Den Haag: Afdeling bestuursrechtspraak Raad van State 2018
Rahder 1892	H. Rahder, Belastingen op het roerend vermogen in Nederland (dissertatie Utrecht), Utrecht: J. van Boekhoven 1892

Rebolz 1942	Rebolz Bankierskantoor, Besluit op de dividendbeperking 1941, Amsterdam 1942
Roose 2019	H.M. Roose, Heffingsmethoden, een valse dichotomie? (dissertatie Tilburg), (Fiscale Monografieën nr. 156), Deventer: Wolters Kluwer 2019
Rustenburg 2020	P. Rustenburg, Een algemene normtheorie toegepast op open normen in het belastingrecht (dissertatie Leiden), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2020
Schaap 2013	C. Schaap, Minister Treub en de voornamenbelasting, in: L.J.A. Pieterse & T. Groeneveld, Met oog voor detail (Liber amicorum mr. J.W. van den Berge), Den Haag: SDU 2013
Scheltens 1969	J.P. Scheltens, De Algemene wet inzake rijksbelastingen (losbladig), Arnhem: Gouda Quint - Brouwer en Zn Arnhem 1969
Schendstok 1932	B. Schendstok, Wet van 19 december 1914 (S.564), houdende instelling van Raden van beroep voor de directe belastingen, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1932
Schenk-Geers 2007	A.C.M. Schenk-Geers, Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige (dissertatie Tilburg), (Fiscale Monografieën nr. 120), Deventer: Kluwer 2007
Schlössels & Zijlstra 2017	R.J.N. Schlössels & S.E. Zijlstra, Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat. Band 1. Grondslagen, begrippen, normering, organisatie, wetgeving, uitvoering, handhaving (Handboeken staats- en bestuursrecht), Deventer: Wolters Kluwer 2017
Schreuder-Vlasblom 2017	M. Schreuder-Vlasblom, Rechtsbescherming en bestuurlijke voorprocedure (Recht en Praktijk nr. SB3), Deventer: Wolters Kluwer 2017
Schouwstra 1968	N.H. Schouwstra, Algemene wet inzake rijksbelastingen (Nederlandse staatswetten Editie Schuurman & Jordens nr. 82), tweede druk, Zwolle: Tjeenk Willink 1968
Sinninghe Damsté 1921	J.H.R. Sinninghe Damsté, De wet op de dividend- en tantièmebelasting, Zwolle: Tjeenk Willink 1921
Sinninghe Damsté 1931	J.H.R. Sinninghe Damsté, De wet op de inkomstenbelasting en de wettelijke voorschriften betreffende de gemeentefondsbelasting, vierde druk, Zwolle: Tjeenk Willink 1931
Smit 2012	J.A. Smit, Nationale ombudsman en fiscaliteit (FED Fiscale Brochures), vijfde druk, Deventer: Wolters Kluwer 2012
Smits 2016	J.M. Smits, Wat is juridische dogmatiek? Over doel en methode van de doctrinaire benadering in M. Groenhuijsen e.a., Recht in geding II, Den Haag: Boom juridisch 2016
Snippe & Kamerling 2013	M. Snippe en R.N.J. Kamerling, Belastingcontrole (Kluwer Belastingwijzers nr. 17), negende druk, Deventer: Kluwer 2013

Snippe 2019	M. Snippe, De integratie van fiscale gegevens in het rijksbrede toezicht; Onderzoek naar een veilige haven voor de fiscale informatierijkdom (dissertatie Rotterdam), (Fiscale Monografieën nr. 155), Deventer: Kluwer 2019
Van Soest 1935	A.J. van Soest, Inleiding tot de kennis van de wetten op de inkomsten-, vermogens- en dividend- en tantièmebelasting, Arnhem: S. Gouda Quint 1935
Van Soest 1940	A.J. van Soest, Besluit op de Winstbelasting 1940, Arnhem: S. Gouda Quint 1940
Van Soest 1966	J. van Soest, Beginselen van formeel belastingrecht (oratie Amsterdam, UVA), Amsterdam: NV Uitgeverij FED 1966
Van der Steeg 2004	M. Van der Steeg, Politietuchtrecht; Een studie naar de juridische aspecten en de praktijk (dissertatie Amsterdam VU), Alphen aan den Rijn: Kluwer 2004
Van Steenbergen 1920	J.J. van Steenbergen, De Zegelwet 1917, derde druk, Alphen aan den Rijn: N. Samson 1920
Steinmetz 1934	B.J.F. Steinmetz, Toelichting op de Wet op de belasting van de doode hand, Amsterdam: H. van der Marck's Uitgeversmaatschappij 1934
Stenfert Kroese 1916	J.G. Stenfert Kroese, Oorlogswinstbelasting, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1916
Tekst & Commentaar Awb	Tekst & Commentaar Algemene wet bestuursrecht, Deventer: Kluwer (online)
Tijssen 2009	H.E.B. Tijssen, De juridische dissertatie onder de loep: De verantwoording van methodologische keuzes in juridische dissertaties (dissertatie Tilburg), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2009
Du Toy van Hees 1927	A.A.H. du Toy van Hees, De Wegenbelasting, 's-Gravenhage: Gebr. Belinfante 1927
Urk & Donner 1931	H.J. van Urk en Th. G. Donner, Ambtenarenwet 1929, Alphen aan den Rijn: N. Samson 1931
Veenstra 2009	W. Veenstra, Gewestelijke financiën ten tijde van de Republiek der Verenigde Nederlanden Deel VII Zeeland (1573-1795), (kleine serie 110), Den Haag: Instituut voor Nederlandse Geschiedenis 2009
Verburg 1975	J.J.I. Verburg, Het verschoningsrecht van getuigen in strafzaken; een studie over art. 218 Sv (dissertatie Leiden), Groningen: H.D. Tjeenk Willink 1975
Versluis 1960	J. Versluis, Besluit op de loonbelasting 1940 (Nederlandse staatswetten Editie Schuurman & Jordens nr. 136), zesde druk, Zwolle: Tjeenk Willink 1960
Van Voorthuijsen 1848	E. van Voorthuijsen, De directe belastingen inzonderheid die op de inkomsten (dissertatie Utrecht), Utrecht: J.G. Broese 1848

Vranken 2010	J.B.M. Vranken, Pluriforme rechtswetenschap, in: M.A.B. Chao-Duivis, Alleen samen, Opstellen aangeboden aan prof. mr. M.A.M.C. van den Berg ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Universiteit van Tilburg, Den Haag: Stichting Instituut voor Bouwrecht 2010
Vries & Van der Linde 1963	C. de Vries en G. van der Linde, De Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (FED Fiscale Studieserie nr. 5), Amsterdam: N.V. Uitgeverij FED 1963
De Vries 2016	F. de Vries, Draagt transparantie bij aan het vertrouwen in de toezichthouder? (oratie Groningen), uitgesproken op 29 maart 2016, https://www.afm.nl/nl-nl/nieuws/2016/mrt/femke-de-vries-oratie (online, geraadpleegd op 15 april 2019)
Vriesendorp 1944	J.J. Vriesendorp, Koninklijk Besluit Bezettingsmaatregelen van den 17 Sept. 1944 (Staatscourant 20 Sept. 1944 no. E 93), Goes: Fa. Gebrs. Siepman 1944
Waaijer 2017	B.C.M. Waaijer, Wiens brood men eet, diens woord men spreekt? Over de verhouding: notaris, overheid en publiek belang (Ars Notariatus 164), Deventer: Wolters Kluwer 2017
Van der Wal 2005	P. van der Wal, Vertegenwoordiging en bijstand in belastingzaken. Fiscale rechtsbijstandverlening naar Nederlands recht (dissertatie Rotterdam), (Fiscale Monografieën nr. 116), Deventer: Kluwer 2005
Van Walsum 1900	J.M. van Walsum, De rechtspraak en de administratieve beslissingen op de Wet op de Vermogensbelasting, met ophelderingen en geschiedkundige toelichtingen enz. (Léon's Rechtspraak, deel 3: Fiscale wetten), 's-Gravenhage: Gebr. Belinfante 1900
Van Walsum/De Wilde 1920	J.M. van Walsum/H.W. de Wilde, De rechtspraak en de administratieve beslissingen op de Wet op de vermogensbelasting (Léon's Rechtspraak, deel 3: Fiscale wetten) tweede uitgave, 's-Gravenhage/Leiden: Boekh. Vh. Gebr. Belinfante A.W. Sijthoff 1920
Wattel 1992	P.J. Wattel, De fiscale behandeling van het wederrechtelijke (dissertatie Amsterdam UVA), (Fiscale Monografieën nr. 58), Deventer: Kluwer 1992
Westra 2006	R.L.N Westra, Fiscale fraudebestrijding: grenzen aan sturing (dissertatie Leiden), Amsterdam: Pantheon Publishing 2006
Widdershoven 2011	R.J.G.M. Widdershoven, Het beginsel van effectieve rechtsbescherming, in: A. van den Brink e.a., Beginselen bouwen Burgerschap, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2011
Widdershoven 2014	R.J.G.M. Widdershoven, Europeanisering van het algemeen bestuursrecht: stand van zaken en toekomstperspectief, in: B.J. Schueler & R.G.J.M. Widdershoven (red.), Europeanisering van het algemeen bestuursrecht, Den Haag: Boom juridische uitgevers 2014
De Wilde 1924	H.W. de Wilde, Zegelwet 1917, zevende druk, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1924
De Willigen 1941	J. de Willigen, Besluit op de Loonbelasting 1940, Deventer: Kluwer 1941

Wilterdink 1986 N.A. Wilterdink, Vermogensverhoudingen in Nederland. Ontwikkelingen sinds de negentiende eeuw, Amsterdam: De Arbeiderspers 1984

Wisselink 1982 M.A. Wisselink, Privacy en belastingbetaler: aspecten van fiscale strafvordering en fiscale inlichtingenplicht (dissertatie Leiden), Deventer: Kluwer 1982

Wisselink 1997 M.A. Wisselink, Beroepsgeheim, ambtsgeheim en verschoningsrecht (serie praktijkhandleidingen), tweede druk, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1997

De With 2013 P. de With in: Fiscale Inlichtingenverplichtingen, Amsterdam: De Bont Advocaten 2013

Wortel 1991 J. Wortel, Vervolgen in belastingzaken (dissertatie Nijmegen), (Fiscale Monografieën nr. 56), Deventer: Kluwer 1991

Zwemmer 1996 J.W. Zwemmer, Openbaarheid in de belastingrechtspraak, in: A.C. Rijkers, Geppaart-bundel: beschouwingen over grondslagen: opstellen aangeboden aan prof. mr. Ch.P.A. Geppaart ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Katholieke Universiteit Brabant, Deventer: Kluwer 1996

Zwenne 1998 G.J. Zwenne, Belastingheffing en informatieverplichtingen: Reikwijdte en begrenzing van informatiebevoegdheden in de verhouding tussen belastingdienst en banken (dissertatie Leiden), Den Haag: SDU Uitgevers 1998

Verkort aangehaalde literatuur (tijdschriften etc.)

- AD 11 april 2019, Patiënten moeten echt de baas worden over de eigen medische gegevens, https://www.ad.nl/binnenland/patienten-moeten-echt-de-baas-worden-over-de-eigen-medische-gegevens~a7844976 (online, geraadpleegd op 11 april 2019)
- G.H. Addink, Borgen van publieke waarden: behoorlijk of goed bestuur?, Bestuurskunde 2011-2
- G.H. Addink, Publieke waarden: De beginselen van goed bestuur in de dagelijkse praktijk van ziekenhuis en gemeente, https://kennisopenbaarbestuur.nl/media/23515/publieke-waarden-bestuursrechtelijke-aspecten.pdf (online, geraadpleegd op 29 oktober 2018)
- L. van Almelo, Black box belastingen gaat langzaam open, https://www.accountant.nl/artikelen/2019/4/black-box-belastingen-gaat-langzaam-open (online, geraadpleegd op 15 april 2019)
- P.J. van Amersfoort, De rechtsstatelijkheid van het handelen van de Belastingdienst, WFR 2017/236
- P.A. Anthoni en M. Tydeman-Yousef, UBO-registratie: laveren tussen transparantie en privacy, WFR 2019/150
- J.A.P.N. Antonis, commentaar op art. 2:5 Awb, Lexplicatie Awb (online, geraadpleegd op 15 november 2018)
- J.P. Baran, Belastingadviseurs aan de schandpaal nagelen: geschikt of ongeschikt?, TFB 2019/8-40

- T. Barkhuysen, Een wettelijke regeling voor publicatie van rechterlijke uitspraken op rechtspraak.nl, NJB 2017/1278
- J.C.K.W. Bartel, Vooringevulde aangifte, NTFT 2007/1256
- R. van den Berg, WOZ-waarde of WOZ-uitkomst?, V-N 2020/26.0
- W.H. van den Berge, Belastingrecht in bezet gebied, Weekblad der Belastingen 1940/3551-3553, blz. 334
- P.P. van Berkum, De Balans van Ondernemings- en van Fiscaal standpunt (uittreksel), Weekblad der Belastingen, 1943/3711-3713, blz. 384
- J. Berns, Geheim? Echt niet!, NTFR 2020/1995
- A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, De Wet openbaarheid van bestuur, FED 1994/411
- A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, De geheimhoudingsplicht in de AWR en de openbare zitting, NTFR 2007/677
- A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, Rechtsbescherming van de derde-belanghebbende in het belastingrecht, TFB 2016/1-4
- Bijzonder Strafrecht 20 november 2013, FIOD pakt handelaar in fiscale constructies op, https://www.bijzonderstrafrecht.nl/home/fiod-pakt-handelaar-in-fiscale-constructies-op (online, geraadpleegd op 17 juli 2019)
- W. Boei en J.A.R. van Eijsden, De introductie van het bestuurlijk rechtsoordeel in het belastingrecht, WFR 2020/144
- K. Bolink, An In-Depth Analysis of Published Anonymized APA and APA Request Summaries Under the Revised Dutch Tax Ruling Practice, Intertax Volume 49, Issue 3
- G.J.M.E. de Bont, Recht op stukken, TFB 2005/6-2
- G.J.M.E. de Bont, Verplichtingen in relatie tot de administratie, TFO 2012/123.2
- G.J.M.E. de Bont, Onterechte boeten voorkomen, NTFR 2017/599
- G.J.M.E. de Bont, Geheim, NTFR 2019/734
- G.J.M.E. de Bont, Praktische fiscale rechtsbescherming, alle fiscale geschillen uitsluitend bij de belastingrechter, NTFR 2021/1329
- J.A. Booij, Privacy en moeilijk controleerbare belastingwetten, TFB 2017/3-1
- L.J. Boone, Belastinggerelateerde informatieverzoeken en de fiscale geheimhoudingsplicht, Belastingblad 2016/261
- A.C. Breuer, J.P. Boer & S.C.W. Douma, Uitwisseling van tax rulings, WFR 2016/50
- S. Brinkhoff, Datamining in een veranderende wereld van opsporing en vervolging, TBS&H 2017, nr. 4
- A.W.G.J. Buijze, Het transparantiebeginsel naar Nederlands recht: een visie geïnspireerd op het EU-recht, *Jbplus* 2016/4
- V.A. Burgers en A.M.E. Nuyens, Two is company, three is a crowd, Over rechtsbescherming bij derdenonderzoeken, TFO 2017/152.4
- F. Çapkurt, Het bestuursrecht en gegevensbeschermingsrecht: de ontmoeting van twee rechtsgebieden in historisch perspectief, RM Themis 2020-4
- J.H. Christiaanse, De Algemene Wet inzake rijksbelastingen uit het dok, WFR 1961/4578 en WFR 1961/4579
- P.D.A. Claessen, De wet openbaarheid van bestuur en de belastingplichtige, WFR 1985/959
- H.J.H. Cloudt, Het verschoningsrecht van de belastingambtenaar, WFR 1956/732
- H.J.H. Cloudt, Geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht van de accountant- belastingconsulent, WFR 1958/430

- Computable 16 oktober 2019, Fiscus: Willen-mogen-kunnen-toets voor elke ai, 'Analytics'-directeur Timmermans: inzet van artificial intelligence vereist maximale transparantie, https://www.computable.nl/artikel/achtergrond/magazine/6818523/5215853/fiscus-willen-mogen-kunnen-toets-voor-elk-ai-project.html (online, geraadpleegd op 23 oktober 2019)
- N. Diepvens en F. Debelva, The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Rights under Pressure, EC Tax Review 2015/4
- J.H. Drent, Bij de inwerkingtreding van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen, WFR 1962/4623
- J.A.R. van Eijsden en M. de Ruiter, Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 1), MBB 2019/4-16
- G.J.K. Elsen, De geheimhoudingsregeling op de schop, Gst. 2020/154
- M.C.D. Embregts, Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscalibus, FED 2005/30
- W.P. Erasmus, Vervanging van het fiscale noodrecht, WFR 1950/437
- M.W.C. Feteris, Rechtsbescherming door de belastingrechter anno 2016, WFR 2017/29
- M.W.C. Feteris, Geheim van de raadkamer staat niet aan collegiale afstemming in de weg, NJB 2016/1759
- M.W.C. Feteris, Signalen van de Hoge Raad naar de wetgever, RegelMaat 2018-6
- Het Financieele Dagblad 10 april 2019, Shell weigert zich in Kamer te verantwoorden over belastingen, blz. 22
- Het Financieele Dagblad 18 april 2019, Kamer hoort ook Philips en Akzo over belastingafdracht, blz. 14
- Het Financieele Dagblad 4 juni 2019, Slechts tipje van sluier opgelicht over rulings Belastingdienst, https://fd.nl/economie-politiek/1303765/slechts-tipje-van-sluier-over-rulings-belastingdienst, (online, geraadpleegd op 5 juni 2019)
- Het Financieele Dagblad 7 juni 2019, Uitwisseling fiscale gegevens dringt belastingontduiking terug, https://fd.nl/economie-politiek/1304071/uitwisseling-fiscale-gegevens-dringt-belastingontduiking-terug (online, geraadpleegd op 11 juni 2019)
- Het Financieele Dagblad 7 augustus 2019, De voorloper van de spaartaks werd veelvuldig ontdoken, https://fd.nl/economie-politiek/1311148/de-voorloper-van-de-spaartaks-werd-veelvuldig-ontdoken (online, geraadpleegd op 3 september 2019)
- Het Financieele Dagblad 14 augustus 2019, De rijwielbelasting: veel gedonder per gulden, https://fd.nl/economie-politiek/1312417/de-rijwielbelasting-veel-gedonder-per-gulden (online, geraadpleegd op 3 september 2019)
- Het Financieele Dagblad 18 augustus 2019, De Nederlandsche Bank vraagt van banken fiscaal wensrecht te creëren, https://fd.nl/opinie/1312435/de-nederlandsche-bank-vraagt-van-banken-fiscaal-wensrecht-te-creeren (online, geraadpleegd op 3 september 2019)
- Het Financieele Dagblad 19 november 2019, Harde verwijten in kort geding over verborgen erfenis oud-lid Hoge Raad, https://fd.nl/economie-politiek/1325052/harde-verwijten-in-kort-geding-over-verborgen-erfenis-oud-lid-hoge-raad (online, geraadpleegd op 22 juni 2020)
- Het Financieele Dagblad 5 december 2019, Fiscus wint kort geding over verborgen erfenis oud-lid Hoge Raad, https://fd.nl/economie-politiek/1326922/fiscus-wint-kort-geding-over-verborgen-erfenis-oud-lid-hoge-raad (online, geraadpleegd op 22 juni 2020)

- Het Financieele Dagblad 19 december 2019, Shell geeft het goede voorbeeld, https://fd.nl/opinie/1328524/shell-geeft-het-goede-voorbeeld (online geraadpleegd op 19 december 2019)
- Het Financieele Dagblad 28 november 2019, EU-ministers verwerpen publieke belastingrapportage per land, https://fd.nl/economie-politiek/1326418/eu-ministers-verwerpen-publieke-belastingrapportage-per-land (online, geraadpleegd op 8 juni 2020)
- Het Financieele Dagblad 30 december 2020, Hoogleraar belastingrecht beboet wegens onjuist informeren fiscus, https://fd.nl/economie-politiek/1369062/hoogleraar-belastingrecht-beboet-wegens-onjuist-informeren-fiscus (online, geraadpleegd op 30 december 2020)
- P. Fortuin, Geheimhouding van stukken voor de belastingrechter, NTFR-B 2012/16
- P. Fortuin, Geheimhoudingsplicht Belastingdienst en verkorting beslistermijnen, NTFR-B 2008/4
- J.A. Fray, Ontwerp van de algemene wet inzake rijksbelastingen, WFR 1955/1233 en WFR 1955/1258
- R.P.M. Geertman, De Belastingdienst en de belastingambtenaar: Het gezicht van de rechtsstaat? Over de beroepshouding van belastingambtenaren, WFR 1990/1161
- Ch.P.A. Geppaart, Minder openbaarheid bij de opsporing van fiscale delicten, WFR 1996/619
- Ch.P.A. Geppaart, Over bestendige rechtsvorming, WFR 2000/587
- R.A.J. van Gestel, Revitalisering van juridisch-dogmatisch onderzoek: Expliciteren van het impliciete, NJB 2021/21
- J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers en H. Vording, Verbetering van de kwaliteit van (de uitvoering van) fiscale regelgeving door terugkoppeling, WFR 2009/675
- J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces, WFR 2010/1388
- J.L.M. Gribnau, Fiscale transparantie: de moeilijke weg naar meer vertrouwen, MBB 2016, nr. 09/10
- A.H.G. de Groot, Algemene bepalingen omtrent de bestraffing van schending van geheimen, WFR 1953/461
- F.C. de Groot, Derdenonderzoeken moet de administratieplichtige jegens de cliënt wél geheimhouden!, NTFR 2020/2362
- J.O. van Gruisen, De invoering eener loonbelasting in Ned.-Indië, De Naamlooze Vennootschap, 15 januari 1935, nr. 10
- P. de Haas, Gegevensvergaring door de fiscus versus het recht op privacy (deel II), V-N 2014/43.0
- A. Hammerstein, Deze wraking stelt het vertrouwen in de rechtspraak roekeloos ter discussie, https://www.ru.nl/cpo/verderdenken/columns/wraking-stelt-vertrouwen-rechtspraak-roekeloos-ter (online, geraadpleegd op 27 mei 2019)
- R.H. Happé, De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief, WFR 2007/1076
- A.M. Helstone, De reikwijdte van de geheimhoudingsplicht, Tussen loyaliteit en klokkenluiden staan wetten in de weg en praktische bezwaren, ArA 2013, 2
- Hertoghs advocaten, Klikspaan, boterspaan: dienstverlener moet oppassen met wettelijke geheimhoudingsplicht, Hertoghs beschouwt 12 maart 2018,

https://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/nieuws/hertoghs-beschouwt/klikspaan-boterspaan-dienstverlener-moet-oppassen-met-wettelijke-geheimhoudingsplicht (online, geraadpleegd op 28 maart 2018)
- Hertoghs advocaten, Artikel 67 AWR (fiscale geheimhouding) ook voor adviseurs? Hertoghs Beschouwt 26 maart 2018, https://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/nieuws/hertoghs-beschouwt/artikel-67-awr-fiscale-geheimhouding-ook-voor-adviseurs (online, geraadpleegd op 28 maart 2018)
- A.C. Hendriks e.a., Thematische wetsevaluatie Zelfbeschikking in de zorg, Den Haag: ZonMw 2013
- R.L.G. van den Heuvel, Rechterlijke terugkoppeling in het belang van duidelijke fiscale wetgeving, FED 2020/56
- L.M. Hiemstra, Beroepsgeheim niet meer te vertrouwen?, Tijdschrift voor Financieel recht 2018, nr. 11
- M. Hildebrandt, Privacy en identiteit in slimme omgevingen, Computerrecht 2010/172
- J.L.S.M. Hillen, commentaar op art. 64 Wtk 1992, Lexplicatie Banking en finance (online, geraadpleegd op 15 november 2018)
- H.J. Hofstra, Beoordeling van de loonbelasting I, De NV 1943-1944, nr. 9, blz. 159-163 en Beoordeling van de loonbelasting II, De NV 1943-1944, nr. 10, blz. 187-191
- H.J. Hofstra, Herziening van de belastingwetgeving, De Naamlooze Vennootschap november 1955, nr. 8
- T. Hooghiemstra, Informationele zelfbeschikking in de zorg, idee september 2017
- M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim?, TFB 2015/6-4
- M.B.A. van Hout, Fiscale rechtshulp voor hulpbehoevende belastingplichtigen, WFR 2018/212
- R. Jacobs, commentaar op art. 2:5 Awb, aant. 1, Tekst & Commentaar Awb (online geraadpleegd op 15 november 2018)
- B.J.G.L. Jaeger en N. van den Hoek, Aanpassing van het verschoningsrecht, TFB 2017/4-2
- O.J.D.M.L. Jansen, commentaar op art. 5:20 Awb, aant. 2.2.4 Module Algemeen Bestuursrecht (online, geraadpleegd op 20 maart 2020)
- K.R.C.M. Jonas en J.A.R. van Eijsden, De kennisgeving vooraf bij internationale uitwisseling verdwijnt. En daarmee de rechtsbescherming ook!, WFR 2013/1180
- L.J.M. de Jonge, Het ontwerp algemene wet inzake rijksbelastingen, WFR 1955/1019, WFR 1955/1049, WFR 1955/1129 en WFR 1955/1149.
- R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Belangenafweging bij het delen van informatie door de Belastingdienst, WFR 2016/132
- R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Het vertrouwen in de fiscale geheimhoudingsplicht bij het rijksbrede toezicht, WFR 2020/95
- B.F.M. de Koning & L.C. de Jager, Buitenwettelijke rechtsbescherming voor dienstverleningslichamen bij internationale gegevensuitwisseling, WFR 2020/145
- H.E. Koning, De geheimhoudingsverplichting van de fiscus, WFR 1964/681
- K.E. Koppenol, Privacy en fiscaal nummer, WFR 1985/647
- M.H.W.M. Lammers, Is de informatie-uitwisseling door de inspecteur wel 'Smaranda Bara'-proof?, TFB 2016/1-5
- V.S.T. Leenders, AVG: wat kan de adviseur ermee?, WFR 2020/121

- R.G. Leether, opdat niet geopenbaard worde wat verborgen diene te blijven, WFR 1992/6011
- G.J. van Leijenhorst, Belastingbeleid, WFR 1999/401
- D. Liem, De fiscus: geheimhouder of poortwachter?, WFR 2009/418.
- L. Lindeboom, kerk en belastingwetgeving, Gereformeerd Theologisch Tijdschrift, juli 1935, aflevering 7
- A.O. Lubbers en L.M.J. Sangster, Het gebruik en de bruikbaarheid van parlementaire geschiedenis bij wetsuitleg, WFR 2012/1521
- M.J.J.P. Luchtman, Samenwerkingsverbanden en de strafrechtspleging, TBS&H 2020, nr. 5
- A.J.M. Machielse, commentaar op art. 272 Sr, Noyon/Langemeijer/Remmelink Strafrech*t* (online, geraadpleegd op 13 februari 2019)
- M. Martijn, Vergeet de politiestaat. Welkom in de belastingstaat, De Correspondent 30 september 2014
- M. Martijn, Baas Belastingdienst over Big Data: 'Mijn missie is gedragsverandering', De Correspondent 21 april 2015
- M.E. de meijer, De geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de officier van justitie, Tijdschrift Tuchtrecht 2021(2), 13
- R. Mellenbergh en E.A. Zonnenberg-Mellenbergh, Bedrijfsgeheimen in vermogensrechtelijk perspectief, WPNR 2018/7213
- G.T.K. Meussen, Magistratelijkheid (of rechtsstatelijkheid) van de belastinginspecteur, FED 2018/76
- E.E. Minkjan, Notaris bestuursorgaan, WPNR 2002/6506
- L. Mommers, G-J. Zwenne en B.W. Schermer, Het best bewaarde geheim van de raadkamer, Over de ontoegankelijkheid van de rechtspraak, NJB 2010/32
- A.J.C. de Moor-van Vugt, Onder het mom van integriteit, NTB 2012/11
- I.J. Mosquera Valderrama, Exchange of Information and the Rule of Law: Confidentiality and safeguards for the automatic processing of data in a world of big data, https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2020/12/01/exchange-of-information-and-the-rule-of-law-confidentiality-and-safeguards-for-the-automatic-processing-of-data-in-a-world-of-big-data (online, geraadpleegd op 7 december 2020)
- M. Muller, De toekomst van de fiscale rechtsbescherming, WFR 2008/1231
- M. Muller, Derdenonderzoeken en rechtsbescherming, TFB 2011/8-3
- S.A.J. Munneke, De reikwijdte van geheimhoudingsplichten, Gst. 2006, 11
- A.T.P. Nefkens, De begrensde reikwijdte van de fiscale geheimhoudingsplicht bij een derdenonderzoek TFB 2015/6-1
- R.E.C.M. Niessen, Internationale uitwisseling van fiscale gegevens en andere bijstandsvormen, TFB 2016/2-1
- NOS 19 oktober 2016, Woonbond eist 365 miljoen euro aan huur terug voor huurders, https://nos.nl/artikel/2138630-woonbond-eist-365-miljoen-euro-aan-huur-terug-voor-huurders.html (online, geraadpleegd op 7 maart 2019)
- NOS 17 oktober 2017, Stand van zaken nu: Landbouw en Onderwijs naar ChristenUnie, http://nos.nl/l/2198463 (online, geraadpleegd op 20 februari 2020)
- NOS 19 april 2019, Sites die wangedrag bedrijven melden onbekend en ineffectief, https://nos.nl/l/2281189 (online, geraadpleegd op 1 mei 2019)

- NOS 2 december 2020, Duizenden 'lege' woningen in criminele handen: 'kan naast iedereen gebeuren', https://nos.nl/nieuwsuur/artikel/2359057-duizenden-lege-woningen-in-criminele-handen-kan-naast-iedereen-gebeuren.html (online, geraadpleegd op 8 december 2020)
- NRC 6 juli 1999, Onderzoek naar fraude deurwaarders, https://www.nrc.nl/nieuws/1999/07/06/onderzoek-naar-fraude-deurwaarders-7453783-a1026883 (online geraadpleegd op 7 februari 2019)
- NRC 14 augustus 2018, Nieuwe wetten tegen fraude kunnen privacy schaden, https://www.nrc.nl/nieuws/2018/08/14/fraudeaanpak-kan-privacy-bedreigen-a1613105 (online, geraadpleegd op 15 april 2019)
- NRC 24 april 2019, De Belastingdienst is hard nodig als misdaadbestrijder, https://www.nrc.nl/nieuws/2019/04/24/de-belastingdienst-is-hard-nodig-als-misdaadbestrijder-a3958042 (online, geraadpleegd op 29 april 2019)
- NRC 7 mei 2020, Thom de Graaf: 'Als de politiek normen vaag of open laat, stelt de rechter die', https://www.nrc.nl/nieuws/2020/05/07/thom-de-graaf-als-de-politiek-normen-vaag-of-open-laat-stelt-de-rechter-die-a3998990 (online, geraadpleegd op 7 mei 2020)
- A.M.E. Nuyens & G.M. Boezelman, De belastingambtenaar als tipgever?!, Tijdschrift onderneming & Strafrecht in de praktijk, september 2013, nr. 1
- NU.nl 18 oktober 2017, Steeds meer bewindspersonen bekend van kabinet-Rutte III, http://nu.nl/politiek/4968944/steeds-meer-bewindspersonen-bekend-van-kabinet-rutte-iii.html (online, geraadpleegd op 20 februari 2020)
- M.E. Oenema en E. Poelmann, Derdenonderzoeken: van proportionaliteit in disruptieve digitale tijden, TFB 2017/7-3
- J.J. Oerlemans en Y.E. Schuurmans, Internetonderzoek door bestuursorganen, NJB 2019/1132
- M. van Opijnen, Selectie en publicatie van rechterlijke uitspraken in rechtsvergelijkend perspectief, Trema 2011, nr. 5
- Het Parool 20 april 2017, Emeritus hoogleraar doet aangifte tegen Hoge Raad, https://www-parool-nl.cdn.ampproject.org/c/www.parool.nl/amsterdam/emeritus-hoogleraar-doet-aangifte-tegen-hoge-raad~a4488985/amp (online, geraadpleegd op 27 mei 2019)
- C. van Pelt, Het recht op privacy bij derdenonderzoeken, WFR 2017/210
- L.J.A. Pieterse, Boekbeschouwingen (bespreking van P.H.J. Essers, Belast verleden. Het Nederlandse belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime, Deventer: Kluwer 2012), RM Themis 2013-3
- L.J.A. Pieterse, Boekbespreking (bespreking van: M.J. Borgers, Bij nader inzien, Deventer: Wolters Kluwers 2016), WFR 2016/105
- E. Poelmann, Enige actuele raakvlakken tussen fiscaliteit en het Handvest, NTFR 2019/7
- J.H.P.M. Raaijmakers in; Geheimhoudingsplicht Belastingdienst (art. 67 AWR), Cursus Belastingrecht, FBR 3.6.0.c (online, geraadpleegd op 11 oktober 2017)
- Reuters 12 april 2016, Privacy, what privacy? Many Nordic tax records are a phone call away, https://www.reuters.com/article/us-panama-tax-nordics/privacy-what-privacy-many-nordic-tax-records-are-a-phone-call-away-idUSKCN0X91QE?es_p=8321828 (online, geraadpleegd op 12 januari 2019)

- J.B.H. Röben, Geheimhouding, verplicht?, Belastingblad 1982/475
- J.B.H. Röben, Enkele opmerkingen bij het belastingstatuut, WFR 1992/133
- D.A. Roos, commentaar op art. 2:5 Awb, Module Awb (online, geraadpleegd op 15 november 2018)
- E.J.M. Rosier, Zorgvuldige omgangsvormen en getuigen, TFB 2016/5-6
- E.J.M. Rosier en J.H. Sligchers, Aanpassing van het verschoningsrecht?, Niet nodig!, TFB 2017/5-2
- E.J.M. Rosier, Escalatie in het belastingrecht, TFB 2017/6-3
- E.J.M. Rosier, De Belastingdienst als gluurder, TFB 2021/1-2
- RTL Nieuws 25 mei 2011, DGB/2011/2484 M (Wob-besluit integriteit), http://media.rtl.nl/media/actueel/rtlnieuws/2011/integriteit/belastingdienst.pdf (online, geraadpleegd op 7 februari 2019)
- M. Ruigrok & L.M.A. van den Berg, Internationale uitwisseling van informatie: een sprankje hoop op fiscale rechtsbescherming?, TFB 2021/1-5
- H.J.B. Sackers, Artikel 272 Sr: zullen we het dan maar geheim gehouden?, TBS&H 2021, nr. 2
- B.M. van der Sar, Het gebruik van de (digitale) notariële akte door de Belastingdienst, WPNR 2015/7071
- B.M. van der Sar, De preventieve aanpak van faillissementsfraude, de administratieplicht, de bewaarplicht en de rol van de Belastingdienst, TFB 2016/7-4
- B.M. van der Sar, De fiscale geheimhoudingplicht, de publicatie van uitspraken en de Anonimiseringsrichtlijnen, TFB 2018/7-36
- B.M. van der Sar, Prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie EU en het EHRM in het licht van de Nederlandse fiscale geheimhoudingsplicht, FED 2020/21
- J.P. Scheltens, Het Ontwerp van een Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, Maandblad voor Belastingrecht 1955/1956, nr. 1 t/m 6
- A.W. Schep, Wiens belang beschermt de fiscale geheimhoudingsplicht eigenlijk?, V-N 2020/13.0
- Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, Ars Aequi, mei 2017
- G.H. Sjobbema, Voorstel voor een verbeterd systeem van informatieverplichtingen ten dienste van belastingheffing, WFR 2007/67
- J.A. Smit, Over informalisering van de bezwaarprocedure en integratie met de klachtprocedure, TFB 2017/7-3
- M. Snippe, Wet gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden (WGS), MBB 2020/23
- M.P.A. Spanjers, Belastingheffing zonder Belastingdienst, WFR 2020/115
- T. Spijkerboer, Het debat over het Europese Hof voor de Rechten van de Mens, NJB 2012/242
- A.K.J.M. van Steenbergen, Conferentie 'Tax and Trust', WFR 2018/16
- R. Steenman, Formele vragen bij de regeling Basisregistratie Inkomen in de AWR, WFR 2009/498
- R. Steenman, Fiscus, wat weet u van mij? Over (on)mogelijkheden om fiscale informatie op te vragen die op de aanvrager zelf betrekking heeft, WFR 2012/265
- L.G.M. Stevens, Behoefte aan fiscale rechtsbescherming zal alleen maar groter worden, WFR 2018/236

- L.G.M. Stevens, Belastingontduiking moet worden aangepakt, maar niet ten koste van de rechtsstaat, FD 16 december 2019, https://fd.nl/opinie/1328088/belastingontduiking-moet-worden-aangepakt-maar-niet-ten-koste-van-de-rechtsstaat (online, geraadpleegd op 3 maart 2020)
- S.A. Stevens, Fiscale aspecten van privacystructuren, TFO 2019/160.6
- A.J.H. van Suilen, De voorgestelde regeling voor schadevergoeding bij onrechtmatige besluiten, NTFR 2011/2828
- A.J.H. van Suilen, Schadeprocedures in het bestuursrecht, belastingrecht en civiele recht, FTV 2017/4-20
- De Telegraaf 7 september 2016, Fiscus weert publiek in rechtszaal, https://www.telegraaf.nl/nieuws/1276271/fiscus-weert-publiek-in-rechtszaal (online, geraadpleegd op 14 januari 2020)
- D. Tokmetzis & M. Martijn, Vraag vandaag wat de Belastingdienst allemaal over jou weet, De Correspondent 12 januari 2017
- W.J.M. van Tongeren, Van Lindenbaum/Cohen naar A/B?, NJB 2019/161
- Trouw 10 mei 2020, Belastingdienst erkent: toch sprake van etnisch profileren, https://www.trouw.nl/economie/belastingdienst-erkent-toch-sprake-van-etnisch-profileren~b91d1a45 (online geraadpleegd op 20 mei 2020)
- Trouw 7 juli 2020, Belastingdienst hield nóg een omstreden fraudejacht, nu bij aangifte inkomen, https://www.trouw.nl/economie/belastingdienst-hield-nog-een-omstreden-fraudejacht-nu-bij-aangifte-inkomen~b08482ef (online, geraadpleegd op 8 juli 2020)
- Trouw 7 juli 2020, Ambtenaren waarschuwen: De toeslagenaffaire vreet aan het gezag van de Belastingdienst, https://www.trouw.nl/economie/ambtenaren-waarschuwen-de-toeslagenaffaire-vreet-aan-het-gezag-van-de-belastingdienst~b84c6e1a (online, geraadpleegd op 8 juli 2020)
- W.A. Vermeend, Instrumentalisering van het belastingrecht, WFR 1996/209
- De Volkskrant 30 mei 2019, Datalek bij Belastingdienst na kinderlijke truc met terug-knop in browser, https://www.volkskrant.nl/nieuws-achtergrond/datalek-bij-belastingdienst-na-kinderlijke-truc-met-terug-knop-in-browser~bbfd8bfd/?referer=https%3A%2F%2Fwww.accountancyworld.nl%2F7%2Fnieuws%2F2255%2Faccountants-konden-privegegevens-inzien-door-datalek-bij-belastingdienst.html (online, geraadpleegd op 30 juni 2020)
- P.W.G.F. ten Westeneind, Geheimhouding en publicatie in de Wet op het financieel toezicht: een nieuwe balans?, Tijdschrift voor Financieel recht 2006, nr. 9
- M.C.A. Wijsman, Meewerken versus zwijgen bij informatieverzoeken (nemo tenetur-beginsel), TFO 2017/152.2
- H.W. de Wilde, De verplichting tot geheimhouding in zake vermogensbelasting, Weekblad voor Notaris-ambt en Registratie nr. 1375 (3 mei 1896) en nr. 1376 (10 mei 1896)
- World Economic Forum 2 november 2018, Finland recently published everyone's taxes on 'National Jealousy Day', https://www.weforum.org/agenda/2018/11/finland-has-just-published-everyone-s-taxes-on-national-jealousy-day (online, geraadpleegd op 23 april 2019)
- K. van der Zwaag, Inlichtingenrecht kerken over inkomen lidmaten ter discussie, Reformatorisch Dagblad 26 april 1986, blz. 14

Verkort aangehaalde literatuur (overige literatuur)

o.a.: aanbevelingen, , convenanten, instructies, leidraden, rapporten, resoluties, verordeningen, websites etc. etc.

- Aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2012), Pb EU 2012, C 338/01
- Aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2016), Pb EU 2016, C 439/01
- Aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2018), Pb EU 2018, C 439/01
- Aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2019), Pb EU 2019, C 380/01
- Aanschrijving Minister van Financiën van 29 mei 1893 (geheimhouding voor klerken en bedienden), nr. 28, opgenomen in P.W. nr. 8408
- Aanschrijving Minister van Financiën van 30 september 1893 (eerbiediging geheimhouding bij betaling met gesloten envelop door tussenpersoon), nr. 43, opgenomen in P.W. nr. 8495
- Aanschrijving Minister van Financiën van 26 januari 1894 (ambtenaren dienen ook tegenover elkaar geheimhouding in acht te nemen), nr. 41, opgenomen in P.W. nr. 8572
- Aanschrijving Minister van Financiën van 11 december 1895 (inrichting successiekantoren met het oog op geheimhouding bij de betaling van vermogensbelasting), nr. 22, opgenomen in P.W. nr. 8760
- Aanschrijving Minister van Financiën van 21 januari 1896 (geen inlichtingen verstrekken aan notarissen omtrent aanslagen vermogensbelasting), nr. 6, opgenomen in P.W. nr. 8863
- Aanschrijving Minister van Financiën van 6 juni 1936 (Schoolgeldheffing), nr. 17, Bijvoegsel Stb. 1936, nr. 158
- Aanschrijving Staatssecretaris van Financiën van 19 oktober 1987 (geheimhouding), nr. 587-22 267, V-N 1987/2250, 5
- Aanwijzingen externe contacten rijksambtenaren (2020) – besluit Minister-President van 18 december 2020, nr. 4177136, Stcrt. 2020, 68088
- Aanwijzing verplicht gebruikt Basisregistratie Handelsregister (2014) – besluit Minister van Economische Zaken van 3 december 2014 (aanwijzing verplicht gebruik Basisregistratie Handelsregister), nr. WJZ/14189036, Stcrt. 2014, 35594
- Aanwijzingen voor de regelgeving (1992) – besluit Minister-President van 18 november 1992 (aanwijzingen voor de regelgeving), nr. 92M008337, Stcrt. 1992, 230, https://www.kcwj.nl/kennisbank/aanwijzingen-voor-de-regelgeving-0 (online, geraadpleegd op 17 december 2018)
- Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek (1984) – besluit Minister-President van 14 februari 1984 (Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek), nr. 341078, Stcrt. 1984, 52
- AFM-convenant (2012) – convenant inzake de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van externe accountants, accountantsorganisaties en (mede) beleidsbepalers tussen de Belastingdienst en de Stichting Autoriteit Financiële Markten, 8 juni 2012, Stcrt. 2012, 12057

- Algemeene Instructie (1889) (I.M.) – resolutie van 22 maart 1889 (Algemeene Instructie regelende het beheer, de boekhouding en de verdere verplichtingen van de ambtenaren van de registratie, de successie en het zegel) enz. der ambtenaren van de registratie, enz. (Instructie Manutentie)), nr. 34
- Algemeene Instructie (1919) (I.V.) – resolutie van 4 september 1919 (Algemeene Instructie voor de ambtenaren der registratie en domeinen regelende de uitvoering van de wet op de vermogensbelasting, en van die op de inkomstenbelasting), nr. 190, 's-Gravenhage: Algemeene Landsdrukkerij 1919
- Algemeene Instructie (1927) – resolutie van 2 mei 1927 (Algemeene Instructie voor de ambtenaren der Directe Belastingen met betrekking tot de heffing der Belastingen naar inkomen en vermogen), nr. 181, V. 3067, in: Wettelijke bepalingen inzake belastingen naar inkomen en vermogen, met instructie tot uitvoering van die bepalingen, tweede druk,'s-Gravenhage: Algemeene Landsdrukkerij 1927
- Algemeen Rijksambtenarenreglement – koninklijk besluit van 12 juni 1931, tot vaststelling van het Algemeen Rijksambtenarenreglement, Stb. 1931, 248
- Algemene verordening gegevensbescherming – verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG, Pb EU 2016, L 119/01
- Ambtenarenreglement Belastingdienst (1931) – koninklijk besluit van 5 augustus 1931, nr. 33
- Ambtscriminaliteit aangeven? (WODC 2008) – E. de Vries Robbé, A. Cornelissens en H. Ferwerda, Ambtscriminaliteit aangegeven? Een onderzoek naar het opvolgen van en kennis over de wettelijke verplichting tot aangifte van artikel 162 Sv misdrijven, Den Haag: WODC 2008
- Analyse en aanbevelingen voorkoming fraude (2015-2020) – BurgerInitiatief 1Overheid 2013-2015, Analyse en aanbevelingen voorkoming fraude (2015-2020), http://initiatief1overheid.nl/wp-content/uploads/2015/09/Biografie-BurgerInitiatief-1Overheid-2013-2015.pdf (online, geraadpleegd op 15 mei 2019)
- Anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak – Redactieraad Rechtspraak, https://www.rechtspraak.nl/Uitspraken/paginas/anonimiseringsrichtlijnen.aspx (online, geraadpleegd op 22 juni 2020)
- Archiefbesluit 1995 – koninklijk besluit van 15 december 1995, houdende regelen ter uitvoering van een aantal bepalingen van de Archiefwet 1995, Stb. 1995, 671
- Art. 64 Wet Suwi-convenant (2018) – convenant inzake de samenwerking op grond van art. 64 Wet Suwi van 11 juli 2018, Stcrt. 2018, 58503
- Autoriteit woningcorporaties-convenant (2019) – convenant tussen de Belastingdienst en de Autoriteit woningcorporaties van 15 juni 2019, https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/convenant-tussen-de-belastingdienst-en-de-autoriteit-woningcorporaties (online, geraadpleegd op 6 juni 2020), Stcrt. 2019, 35641
- Basisregistraties en stelselafspraken, https://www.digitaleoverheid.nl/overzicht-van-alle-onderwerpen/basisregistraties-en-afsprakenstelsels (online, geraadpleegd op 2 mei 2020)

- Belastingstatuut (1991) – brief Staatssecretaris van Financiën van 12 november 1991 (belastingstatuut), Kamerstukken II 1990/91, 22 300 IXB, nr. 12, gepubliceerd in FED 1991/898 en V-N 1991/3207, 4
- Beleidsbrief regie op gegevens (2019) – brief Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 11 juli 2019 (beleidsbrief regie op gegevens), Kamerstukken II 2018/19, 32 761, nr. 147
- Beleidsregels meldplicht datalekken (2015) – AP 8 december 2015, De meldplicht datalekken in de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp) (beleidsregels voor toepassing van artikel 34a van de Wbp), https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/nl/beleidsregels-meldplicht-datalekken-2015 (online, geraadpleegd op 25 juni 2020)
- Beschikking fiscale recherche (1945) – besluit Minister van Financiën van 27 september 1945, nr. 106, Stcrt. 1945, 78
- Besluit Beroep in Belastingzaken (2017) – besluit Staatssecretaris van Financiën van 7 april 2017, nr. 2017-59142, Stcrt. 2017, 22374
- Besluit bestuurlijke boetes financiële sector (2009) – besluit Minister van Financiën en Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 11 juni 2009, houdende regels voor het vaststellen van de op grond van de Wet op het financieel toezicht en enige andere wetten op te leggen bestuurlijke boetes, Stb. 2009, 329
- Besluit Fiscaal Bestuursrecht (2017) – besluit Staatssecretaris van Financiën van 9 mei 2017, nr. 2017-1209, Stcrt. 2017, 28270
- Besluit kosteloos procederen (1937) – koninklijk besluit van 21 juli 1937, tot vaststelling van een algemeenen maatregel van bestuur ter uitvoering van de artikelen859, 860, 864, 867, 868, 869 en 874 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, van artikel 6 van de Wet op het Notarisambt en van artikel 24a van het Tarief van justitie-kosten en notarissen in burgerlijke zaken, Stb. 1937, 246
- Besluit op de Commissarissenbelasting 1941 – besluit van de Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën van 29 mei 1941, nr. 106, Verordeningenblad 106/1941 en Stb. 1941, S 415
- Besluit op de Dividendbelasting 1941 – besluit van de Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën van 24 juni 1941, nr. 117, Verordeningenblad 117/1941 en Stb. 1941, S 419
- Besluit op de Dividendbeperking 1941 – besluit van de Secretaris-Generaal voor bijzondere economische zaken, de waarnemend Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën de Secretaris-Generaal van het Departement van Justitie van 15 augustus 1941, Verordeningenblad 170/1941 en Stb. 1941, S 750[A]
- Besluit op de Loonbelasting 1940 – besluit van de Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën van 5 december 1940, nr. 224, Verordeningenblad 224/1940 en Stb. 1940, S 426
- Besluit op de vereveningsheffing 1941 – besluit van de Secretarissen-Generaal van de Departementen Sociale Zaken en van Financiën van 6 augustus 1941, nr. 158, Verordeningenblad 158/1941 en Stb. 1941, S 806
- Besluit op de Winstbelasting 1940 – besluit van de Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën van 26 juli 1940, nr. 83, Verordeningenblad 83/1940 en Stb. 1940, S 405

- Besluit taken Staatssecretarissen van Financiën (2020) – besluit Minister van Financiën van 12 februari 2020, 2020-24399, Stcrt. 2020, 10352
- Besluit toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015 – koninklijk besluit van 16 juni 2015, houdende nieuwe nadere regels betreffende toegelaten instellingen en dochtermaatschappijen en nadere regels betreffende wooncoöperaties (besluit toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015), Stb. 2015, 231
- Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter (2019) – besluit Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, Stcrt. 2019, 35519
- BFT-convenant (2012) – convenant inzake de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van accountants tussen de Belastingdienst en het Bureau Financieel Toezicht, 8 juni 2012, Stcrt. 2012, 12056
- Big Data voor fraudebestrijding (WRR 2016) – Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Big Data voor fraudebestrijding, Working paper 21, 2016, https://www.wrr.nl/publicaties/working-papers/2016/04/28/big-data-voor-fraudebestrijding (online, geraadpleegd op 31 mei 2016)
- Boetebeleidsregels Autoriteit Persoonsgegevens 2019 – beleidsregels van de Autoriteit Persoonsgegevens van 19 februari 2019 met betrekking tot het bepalen van de hoogte van bestuurlijke boetes (Boetebeleidsregels Autoriteit Persoonsgegevens 2019), Stcrt. 2019, 14586
- Breder, lager, eenvoudiger? (2005) – brief Staatssecretaris van Financiën van 22 november 2005 (Breder, lager, eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001), Kamerstukken II 2005/06, 30 375, nr. 1-2 (bijlage)
- Brochure Derdenonderzoek – Derdenonderzoek, wat betekent dat voor u, brochure Belastingdienst, https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/het_derdenonderzoek_toegelicht_on9901z3fd.pdf (online, geraadpleegd op 4 juni 2020)
- Brochure Een integere Belastingdienst (2019) – Een integere Belastingdienst: Basiswaarden, regels en procedures, brochure Belastingdienst, juni 2019, gepubliceerd als bijlage bij het Wob-verzoek fiscale geheimhouding Belastingdienst (2021)
- Brochure Erkenning als referent (2019) – Erkenning als referent, brochure IND, https://ind.nl/Formulieren/3075.pdf (online, geraadpleegd op 17 juni 2019)
- Brochure Omgaan met integriteitsschendingen (2012) – Omgaan met integriteitsschendingen, brochure Belastingdienst/Centrum voor kennis en communicatie, maart 2012, gepubliceerd als bijlage bij een Wob-besluit van 19 oktober 2016, 2016-0000159640, https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/wob-verzoeken/2016/10/19/besluit-wob-verzoek-inzake-disciplinaire-straffen-bij-de-belastingdienst/Wob+besluit+2016-0000159640.pdf (online, geraadpleegd op 10 april 2019)
- Brochure Waarneming ter plaatse (2020) – Waarneming ter plaatse, brochure Belastingdienst, https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/waarneming_ter_plaatse_on9941z6fd.pdf, mei 2020 (online, geraadpleegd op 11 december 2020)
- Buitengewoon Navorderingsbesluit (1945) – koninklijk besluit van 3 september 1945 tot verruiming van de mogelijkheid van navordering van belastingen en tot het treffen van verdere maatregelen ter bevordering van een juiste belastingheffing, Stb. 1945, F 159
- Burgers beter beschermd (2021) – Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken, rapport Burgers beter beschermd, praktische rechtsbescherming in belastingzaken, Kamerstukken II 2020/21, 31 066, nr. 820 (bijlage)

- CBP, jaarverslag 2001, https://www.autoriteitpersoonsgegevens.nl/sites/default/files/downloads/jaarverslagen/jv_2001.pdf (online, geraadpleegd op 22 juni 2020)
- Commissie Stevens (2012) – Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (Commissie Stevens), Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet, Kamerstukken II 2011/12, 31 066, nr. 133
- Doelbinding (2013) – Nieuwsbericht AP van 18 april 2013, Europese privacytoezichthouders publiceren opinie over doelbinding (WP203), https://www.autoriteitpersoonsgegevens.nl/nl/nieuws/europese-privacytoezichthouders-publiceren-opinie-over-doelbinding (online, geraadpleegd op 25 februari 2020)
- Elsevier Weekblad 21 mei 2019, Shell: wij betalen eerlijk belasting, https://www.elsevierweekblad.nl/nederland/achtergrond/2019/05/wij-betalen-eerlijk-belasting-174032w (online, geraadpleegd op 27 mei 2019)
- Europese code voor de belastingplichtige (EC 2016) – Europese Commissie, Directoraat-Generaal Belastingen en Douane-Unie, Richtsnoeren voor een model voor een Europese code voor de belastingplichtige 24 november 2016, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_nl.pdf (online, geraadpleegd op 29 oktober 2018)
- Evaluatie wet-Dezentjé (2016) – brief Staatssecretaris van Financiën van 30 november 2016 (evaluatie wet-Dezentjé), Kamerstukken II 2016/17, 33 772, nr. 2 (bijlage)
- Evaluatie Wet op de inlichtingen- en veiligheidsdiensten 2017 (2020) – brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 20 januari 2021 (rapport evaluatiecommissie Wet op de inlichtingen- en veiligheidsdiensten 2017), Kamerstukken II 2020/21, 34 588, nr. 88 (bijlage)
- Factsheet omgaan met gegevens (2020) – factsheet omgaan met gegevens, Belastingdienst, https://over-ons.belastingdienst.nl/themas/omgaan-met-gegevens/factsheet-omgaan-met-gegevens (online, geraadpleegd op 31 maart 2020)
- FEC-convenant (2014) – convenant houdende afspraken over de samenwerking in het kader van het Financieel Expertise Centrum van december 2013, Stcrt. 2014, 2351
- Gedragscode Integriteit Rijk (2020), Stcrt. 2019, 71141
- Gedragslijn bij strafbare feiten (2001) – besluit Staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2001 (gedragslijn bij strafbare feiten begaan door ambtenaren van de Belastingdienst in functie), nr. BOB2001/518M, Infobulletin 2001, 7
- Gegevensuitwisseling Samenwerkingsverband Aanpak Grote Bouwprojecten (2019) – Gegevensuitwisseling Samenwerkingsverband Aanpak Grote Bouwprojecten van 18 april 2019, https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/convenant-inzake-samenwerking-grond-art-64-wet-suwi (online, geraadpleegd op 12 juni 2019) behorende bij het art. 64 Wet Suwi-convenant (2018)
- Geschriften VVBW, nr. 2 (1927) – Rechtspraak in belastingzaken door de Raden van Beroep, Verslag der commissie voor de rechtspraak in belastingzaken, Geschriften van de Vereniging voor belastingwetenschap, nr. 2, Purmerend: J. Muusses 1927
- Geschriften VVBW, nr. 177 (1989) – De betekenis van de Algemene wet bestuursrecht voor het belastingrecht, rapport van de Commissie ter bestudering van de betekenis van de Algemene wet bestuursrecht voor het belastingrecht, Geschriften van de Vereniging voor belastingwetenschap, nr. 177, Deventer: Kluwer 1989

- Geschriften VVBW nr. 206 (1997) – Vertegenwoordiging in het belastingrecht, rapport van de Commissie ter bestudering van vertegenwoordiging in het belastingrecht, Geschriften van de Vereniging voor belastingwetenschap, nr. 206, Deventer: Kluwer 1997
- Geschriften VVBW nr. 207 (1998) – bespreking van het rapport van de Commissie ter bestudering van vertegenwoordiging in het belastingrecht, Geschriften van de Vereniging voor belastingwetenschap, nr. 207, Deventer: Kluwer 1998
- Guideline implementation Protocol nr. 16 (2017) – Guidelines van het EHRM van 18 september 2017 (Guidelines on the implementation of the advisory-opinion procedure introduced by Protocol No. 16 to the Convention), https://www.echr.coe.int/Documents/Guidelines_P16_ENG.pdf (online, geraadpleegd op 13 januari 2020)
- Handboek Controle (2020) – Handboek Controle, Belastingdienst/Kennisgroep Vaktechniek Toezicht, juli 2020, https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/handboek_controle_dv4241t4fd.pdf (online, geraadpleegd op 30 oktober 2020)
- iCOV-convenant (2018) – convenant infobox Crimineel en Onverklaarbaar Vermogen van 15 november 2019, https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/convenant_belastingdienst_icov_2018 (online, geraadpleegd op 10 juni 2020), Stb. 2019, 11302
- iOverheid (WRR 2011) – Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, iOverheid, rapport nr. 86, Amsterdam: Amsterdam University Press, 2011, https://www.wrr.nl/publicaties/rapporten/2011/03/15/ioverheid (online, geraadpleegd op 6 mei 2019)
- Informatiegaring door de fiscus (Registratiekamer 1998) – J. de Zeeuw, Informatiegaring door de fiscus, Privacybescherming bij derdenonderzoeken, Achtergrondstudies en Verkenningen 8, Registratiekamer, februari 1998
- Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999) – J. de Zeeuw, Informatieverstrekking door de fiscus, Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving, Registratiekamer 1999
- Informatieprotocol FEC (2019) – protocol van 12 april 2019, behorende bij het FEC-convenant (2014), Stcrt. 2019, 20749
- Instructie Dividendbelasting (1918) – resolutie van 3 oktober 1918 (Instructie tot uitvoering der Wet op de Dividend- en Tantièmebelasting 1917), nr. 78, V. nr. 992
- Instructie Inkomstenbelasting 1914 – resolutie van 29 januari 1915 (Instructie tot de uitvoering der Wet op de Inkomstenbelasting), nr. 91, V. nr. 484
- Instructie Informatieverstrekking 1983 – beschikking Staatssecretaris van Financiën van 16 december 1982, nr. 582-26319, FED 1983/1903
- Instructie informatieverstrekking (2020) – Instructie informatieverstrekking, Belastingdienst/Directie Vaktechniek, juni 2020, gepubliceerd als bijlage bij het Wob-verzoek fiscale geheimhouding Belastingdienst (2021)
- Instructie Tabakswet (1921) – resolutie van 30 maart 1922 (Instructie ter uitvoering van de Tabakswet (Stb. 1921, 712)), nr. 120, V. nr. 1749
- Instructie Oorlogswinstbelasting 1916 – resolutie van 28 juni 1916 (Instructie tot uitvoering der wet), nr. 175, V. nr. 688
- Instructie Verdedigingsbelasting II – resolutie van 1 september 1916 (Instructie tot uitvoering der wet van 18 augustus 1916 (Stb. 1916, 412) tot heffing van eene buitengewone belasting ter gedeeltelijke bestrijding der kosten van den oorlogstoestand), nr. 134, V. nr. 716

- Instructie verstrekking inlichtingen (1967) – beschikking van 17 april 1967 (Instructie verstrekking inlichtingen inzake inkomsten- en vermogensbelasting), nr. B7/5310
- Instructie waarneming ter plaatse (2016) – Instructie waarneming ter plaatse (WTP), Belastingdienst, december 2016, gepubliceerd als bijlage bij een Wob-besluit van 6 november 2018, https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2018/11/06/besluit-op-wob-verzoek-over-controlemiddel-waarneming-ter-plaatse-wtp)
- Integraal afwegingskader voor beleid en regelgeving – Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken, https://www.kcwj.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-voor-beleid-en-regelgeving, (online, geraadpleegd op 17 oktober 2018))
- Intensivering bestrijding misbruik en oneigenlijk gebruik, maatregelen op fiscaal terrein (1992) – Intensivering bestrijding misbruik en oneigenlijk gebruik, maatregelen op fiscaal terrein, Kamerstukken II 1992/93, 22 800 IXB, nr. 3, bijlage 14
- Internetconsultatie Herziening rulingpraktijk (2018) – Ministerie van Financiën van 28 augustus 2018, internetconsultatie Herziening rulingpraktijk, https://www.internetconsultatie.nl/rulingpraktijk (online, geraadpleegd op 2 oktober 2019)
- Internetconsultatie Wet bevordering mediation (2016) – Ministerie van Justitie en Veiligheid van 13 juli 2016, consultatie van wettelijke maatregelen ter bevordering van het gebruik van mediation als instrument voor geschiloplossing (Wet bevordering mediation), https://www.internetconsultatie.nl/wetmediation/details (online, geraadpleegd 25 maart 2021)
- Internetconsultatie Wet Mediation (2013) – Tweede Kamer der Staten-Generaal van 25 april 2013, https://www.internetconsultatie.nl/mediation/details (online, geraadpleegd op 18 maart 2021)
- Internetconsultatie Wetsvoorstel CO_2-heffing industrie (2020) – Ministerie van Financiën en Ministerie van Economische Zaken en Klimaat van 24 april 2020, internetconsultatie Wetsvoorstel CO_2-heffing industrie, https://www.internetconsultatie.nl/co2heffingindustrie (online, geraadpleegd op 1 juli 2020)
- Internetconsultatie Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden (2018) – Ministerie van Justitie en Veiligheid van 6 juli 2018, internetconsultatie Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden, https://www.internetconsultatie.nl/wgs (online, geraadpleegd op 29 oktober 2018)
- Internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011) – Nieuwsbericht Ministerie van Financiën van 14 april 2011, internetconsultatie ontwerpwetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak, https://www.internetconsultatie.nl/openbaarheid/details (online, geraadpleegd op 25 februari 2020)
- Internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarmaking vergrijpboeten (2018) – nieuwsbericht Ministerie van Financiën van 19 december 2018, Internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarmaking vergrijpboeten, https://www.internetconsultatie.nl/openbaarmaking (online, geraadpleegd op 1 juni 2020)
- Internetconsultatie Wet amicus curiae en kruisbenoemingen (2019) – Ministerie van Justitie en Veiligheid van 10 oktober 2019, internetconsultatie ontwerpwetsvoorstel amicus curiae ("meedenkers") en kruisbenoemingen hoogste bestuursrechtspraak,

https://www.internetconsultatie.nl/bestuursrechtspraak (online, geraadpleegd op 10 februari 2020)
- ISMO-interim-rapport (1981) – brief Staatssecretaris van Sociale Zaken van 8 september 1981 (ISMO-interim-rapport), Kamerstukken II 1981/82, 17 050, nr. 1 (herdruk), bijlage
- ISMO-rapport (1985) – rapport van de Interdepartementale Stuurgroep Misbruik en Oneigenlijk gebruik (ISMO-rapport), Kamerstukken II 1984/85, 17 050, nr. 36
- Kennis delen geeft kracht (Werkgroep Kaderwet 2014) – rapport Werkgroep Verkenning kaderwet gegevensuitwisseling van 5 december 2014, Kennis delen geeft kracht, Naar een betere èn zorgvuldigere gegevensuitwisseling in samenwerkingsverbanden, Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 79 (bijlage)
- Keeping it Safe (OECD 2012) – OECD, Keeping it Safe, the guide on the protection of confidentiality of information exchanged for tax purposes 2012, http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.html (online, geraadpleegd op 29 oktober 2018)
- KNB-convenant (2019) – convenant tussen de Belastingdienst en de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie van 1 juli 2019, https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/convenant_belastingdienst_met_de_koninklijke_notariele_beroepsorganisatie (online, geraadpleegd op 9 juni 2020), Stcrt. 2019, 39945
- LBIO-convenant – convenant tussen de Belastingdienst en het Landelijk Bureau Inning onderhoudsbijdragen, ongedateerd, https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/convenant_belastingdienst_landelijk_bureau_inning_Onderhoudsbijdragen (online, geraadpleegd op 5 juli 2019)
- Leidraad AWR (1962) – beschikking van 13 augustus 1962 (Leidraad Algemene wet inzake rijksbelastingen), nr. B2/13362, V-N 1962, blz. 635 e.v.
- Leiddraad Bedrijfsbelasting 1893 – leiddraad bij de uitvoering der Wet van 2 October 1893 (Stbl. No. 149) tot heffing eener belasting op bedrijfs- en andere inkomsten, Den Haag: Gebr. Giunta D'Albani 1894
- Leidraad Invordering 2008 – besluit Staatssecretaris van Financiën van 12 juni 2008, CPP2008/1137M, Stcrt. 2008, 122 (supplement)
- Leidraad Loonbelasting (1940) – resolutie van de Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën van 10 december 1940, nr. 155, in: J. de Willigen, Besluit op de Loonbelasting 1940, Deventer: Kluwer 1941
- Leidraad VPB en VB (1942) – resoluties van de Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën van 11 augustus 1942 (leidraad bij de vennootschapsbelasting en de vermogensbelasting 1942 – eerste gedeelte) en 22 oktober 1942 (leidraad bij de vennootschapsbelasting en de vermogensbelasting 1942 – tweede gedeelte), nr. 124 en nr. 153, 's-Gravenhage: Rijksuitgeverij 1942
- LIEC/RIEC-convenant (2014) – convenant ten behoeve van Bestuurlijke en Geïntegreerde Aanpak Georganiseerde Criminaliteit, Bestrijding Handhavingsknelpunten en Bevordering Integriteitsbeoordelingen Landelijk Informatie en Expertise Centrum (LIEC) van september 2014, https://www.riec.nl/maatregelen-en-documenten/documenten/convenanten/2014/09/01/convenant-tbv-bestuurlijke-en-geintegreerde-aanpak-georganiseerde-criminaliteit (online, geraadpleegd op 13 april 2020)

- LSI-convenant (2017) – samenwerkingsovereenkomst voor Interventieteams (2017) van 17 maart 2017, Stcrt. 2017, 20624
- Memo geheimhouding en collegiaal overleg (2018) – memo geheimhouding en collegiaal overleg, Belastingdienst/Directie Vaktechniek, 31 januari 2018, gepubliceerd als bijlage bij het Wob-verzoek fiscale geheimhouding Belastingdienst (2021)
- Memo inzagerecht in het controledossier (2018) – memo inzagerecht in het controledossier van de Belastingdienst, Belastingdienst/Kennisgroep Vaktechniek Toezicht, december 2018, gepubliceerd als bijlage bij een Wob-besluit van 15 juni 2020, https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2020/06/15/besluit-wob-verzoek-belastingdienst-over-delen-van-tips (online, geraadpleegd op 30 oktober 2020)
- Memo notaris en fiscale geheimhoudingsplicht (2016) – memo de notaris en de geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR, Belastingdienst/Kennisgroep Formeel Recht, 8 maart 2016, nr. 16-206-0001, gepubliceerd als bijlage bij het Wob-verzoek fiscale geheimhouding Belastingdienst (2021)
- Minder last, meer effect (2005) – brief Minister voor Bestuurlijke Vernieuwing en Koninkrijksrelaties van 12 oktober 2015 (Minder last, meer effect, Zes principes van goed toezicht), Kamerstukken II 2005/06, 27 831, nr. 15 (bijlage)
- Nationale ombudsman, Jaarverslag 2018, https://www.nationaleombudsman.nl/system/files/bijlage/20190410%20JV18%20No-Vo%20webversie_0.pdf (online, geraadpleegd op 11 april 2019)
- NBA-convenant (2012) – convenant inzake de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van accountants tussen de Belastingdienst en het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, 8 juni 2012, Stcrt. 2012, 12055
- NBA-handreiking 1113 (2010) – handreiking inzage in de controledossiers van de openbaar accountant door de Belastingdienst, 20 oktober 2010, https://www.nba.nl/globalassets/wet--en-regelgeving/nba-handreikingen/nba-handreiking_1113_inzage_controledossiers_openbaar_accountant_door_belastingdienst.pdf (online, geraadpleegd op 11 december 2020)
- Nieuwsbericht ABRvS van 1 april 2020, Bestuursrechter kan vaker schadevergoeding geven bij schenden privacywetgeving door bestuursorganen, https://www.raadvanstate.nl/actueel/nieuws/?ActLbl=bestuursrechter-kan-vaker&ActItmIdt=120666 (online, geraadpleegd op 28 oktober 2020)
- Nieuwsbericht FIOD van 12 maart 2021, Onderzoek naar schending geheimhouding, https://www.fiod.nl/onderzoek-naar-schending-van-geheimhouding (online, geraadpleegd op 15 maart 2021)
- Nieuwsbericht Hof 's-Hertogenbosch van 30 december 2020, https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Gerechtshoven/Gerechtshof-s-Hertogenbosch/Nieuws/Paginas/Hogere-straf-voor-frauderende-belegger.aspx (online, geraadpleegd op 5 januari 2021)
- Nieuwsbericht OM van 29 december 2020, Hoogleraar belastingrecht betaalt boete van 50.000 euro voor onjuist informeren Belastingdienst, https://www.om.nl/actueel/nieuws/2020/12/29/hoogleraar-belastingrecht-betaalt-boete-van-50.000-euro-voor-onjuist-informeren-belastingdienst (online, geraadpleegd op 29 december 2020)

- Nieuwsbericht OM van 17 maart 2021, Geen strafvervolging van officieren na klacht van verdachten in grote fraudezaak, https://www.om.nl/actueel/nieuws/2021/03/17/geen-strafvervolging-van-officieren-na-klacht-van-verdachten-in-grote-fraudezaak (online, geraadpleegd op 26 maart 2021)
- Nieuwsbericht Rechtbank Rotterdam van 23 juli 2020, Integriteit strafproces door OM in gevaar gebracht in belastingzaak horecaconcern, https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Rechtbanken/Rechtbank-Rotterdam/Nieuws/Paginas/Integriteit-strafproces-door-OM-in-gevaar-gebracht-in-belastingzaak-horecaconcern.aspx (online, geraadpleegd op 9 november 2020)
- NOB-commentaar internetconsultatie Herziening rulingpraktijk (NOB 2018) – brief NOB van 18 september 2018, internetconsultatie Herziening rulingpraktijk, https://www.nob.net/nob-reactie-op-de-internetconsulatie-herziening-rulingpraktijk (online, geraadpleegd op 21 februari 2020)
- NOB-commentaar internetconsultatie Wet amicus curiae (NOB 2019) – brief NOB van 5 december 2019, reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wet amicus curiae ("meedenkers") en kruisbenoemingen hoogste bestuursrechtspraak, https://www.nob.net/nob-reactie-internetconsultatie-wet-amicus-curiae-meedenkers-en-kruisbenoemingen-hoogste (online, geraadpleegd op 21 februari 2020)
- NOB-commentaar internetconsultatie Wetsvoorstel CO_2-heffing industrie (2020) – brief NOB van 28 mei 2020, reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wet CO_2-heffing industrie, https://nob.net/nob-reactie-internetconsultatie-wet-co2-heffing-industrie (online, geraadpleegd op 2 juli 2020)
- NOB-commentaar internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (NOB 2011) – brief NOB van 26 mei 2011, internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak, https://www.nob.net/nob-commentaar-op-de-internetconsultatie-wetsvoorstel-openbaarheid-belastingrechtspraak (online, geraadpleegd op 21 februari 2020)
- NOB-commentaar Wetsvoorstel versterking fiscale rechtshandhaving (NOB 2005) – brief NOB van 3 november 2005, NOB-commentaar op het Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten, in het kader van het versterken van de fiscale rechtshandhaving en het verkorten van beslistermijnen (Versterking fiscale rechtshandhaving, Kamerstuknummer 30 322), https://www.nob.net/nob-commentaar-versterking-fiscale-rechtshandhaving (online, geraadpleegd op 21 februari 2020)
- NVVK-convenant (2015) – convenant tussen de Belastingdienst/LIC en de NVVK, vereniging voor schuldhulpverlening en sociaal bankieren van 26 augustus 2015, https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/convenant-belastingdienst-lic-en-de-nvvk (online, geraadpleegd op 8 maart 2018)
- Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (IBFD 2020) – IBFD, Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2020, Amsterdam: IBFD 2021
- Ontheffing geheimhouding bij plichtsverzuim (2008) – besluit Staatssecretaris van Financiën van 2 oktober 2008, DGB 2008-05294, gepubliceerd als bijlage bij een

Wob-besluit van 19 oktober 2016, 2016-0000159640, https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/wob-verzoeken/2016/10/19/besluit-wob-verzoek-inzake-disciplinaire-straffen-bij-de-belastingdienst/Wob+besluit+2016-0000159640.pdf (online, geraadpleegd op 10 april 2019)

- Organisatiebesluit (1904) – koninklijk besluit van 30 maart 1904, nr. 19, V. nr. 36
- Organisatiebesluit Belastingen (1920) – koninklijk besluit van 16 september 1920, nr. 61, V. nr. 1401
- Organisatieregeling Belastingdienst (1989) – besluit Staatssecretaris van Financiën 20 januari 1989, Stcrt. 1989, 21
- Overzicht verwerkingen persoonsgegevens Belastingdienst (2019) – overzicht verwerkingen van persoonsgegevens door de Belastingdienst, 16 april 2019, https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/verw_persoonsgegevens_belastingdienst_al5303z9fd.pdf (online, geraadpleegd op 19 mei 2020)
- Persbericht Rijksmuseum van 6 juni 2014, https://www.rijksmuseum.nl/nl/pers/persberichten/rijksmuseum-krijgt-topstuk-hobbema-voor-eregalerij (online, geraadpleegd op 6 oktober 2020)
- Personele Uitvoeringsbepalingen Belastingdienst (PUB) –Belastingdienst/Centrum voor kennis en communicatie, 15 juni 2015, http://www.ncfned.nl/pdf/actueel/Personele%20Uitvoeringsbepalingen%20Belastingdienst.pdf (online, geraadpleegd op 7 februari 2019)
- Practice Directions: Requests for anonymity (2020) – Practice Directions: Requests for anonymity' van het EHRM van 1 januari 2020, https://www.echr.coe.int/Documents/PD_anonymity_ENG.pdf (online, geraadpleegd op 13 januari 2020)
- Praktische aanwijzingen voor de partijen inzake bij het hof aangebrachte zaken (2014), Pb EU 2014, L 31/01
- Privacyprotocol RIEC's-LIEC (2019) – protocol van 15 augustus 2019, https://www.riec.nl/maatregelen-en-documenten/documenten/richtlijnen/2019/08/15/privacyprotocol-riecs-liec (online, geraadpleegd op 13 april 2020)
- Procedure Centraal Meldpunt Integriteit Belastingen (2015) – procedure Centraal Meldpunt Integriteit Belastingen, Belastingdienst, 17 december 2015 (versie 1.0), gepubliceerd als bijlage bij het Wob-verzoek fiscale geheimhouding Belastingdienst (2021)
- Procesreglement van de Hoge Raad der Nederlanden (2017) – procesreglement van de Hoge Raad der Nederlanden van 26 januari 2017, Stcrt. 2017, 5928, laatstelijk gewijzigd bij gerechtsvergadering van de Hoge Raad der Nederlanden van 4 maart 2020, Stcrt. 2020, 14041
- Protocol vermiste personen (2016) – protocol voor contacten tussen achterblijvers van vermiste personen en de Belastingdienst (protocol Belastingdienst vermiste personen) van 9 augustus 2016, nr. BLKB/2016/899M, Stcrt. 2016, 43939
- Protocol reservisten Hoge Raad (2017) – protocol deelname aan behandeling en beraadslaging van de Hoge Raad der Nederlanden, Hoge Raad 28 augustus 2017, https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Hoge-Raad-der-Nederlanden/Documents/Protocol%20deelname%20aan%20behandeling%20en%20beraadslaging%20van%20de%20Hoge%20Raad%20der%20Nederlanden.pdf (online, geraadpleegd op 27 mei 2019)
- Protocol integriteitsonderzoeken Belastingdienst (PIB) – Managementteam Belastingdienst, mei 2014 (versie 1.2), gepubliceerd als bijlage bij een Wob-besluit van

19 oktober 2016, 2016-0000159640, https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/wob-verzoeken/2016/10/19/besluit-wob-verzoek-inzake-disciplinaire-straffen-bij-de-belastingdienst/Wob+besluit+2016-0000159640.pdf (online, geraadpleegd op 10 april 2019

- Raad van State, jaarverslag 2018, https://jaarverslag.raadvanstate.nl/2018 (online, geraadpleegd op 1 mei 2020)
- Reflecties op de staat van het toezicht (Inspectieraad 2019) – Inspectieraad, Reflecties op de staat van het toezicht, https://www.rijksinspecties.nl/publicaties/publicaties/2019/07/factsheet-leertraject-statende-inspecteur/reflecties-op-de-staat-van-het-toezicht (online, geraadpleegd op 8 juli 2019)
- Reglement van orde van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (1993) – reglement van 22 juni 1993, Kamerstukken II 1991/92 en 1992/93, 22590, Handelingen II 1992/93, nr. 31 en nr. 33, https://www.tweedekamer.nl/sites/default/files/atoms/files/alleen_rvo_met_cover_februari_2019.pdf (online, geraadpleegd op 10 maart 2020)
- Reglement voor de procesvoering van het HvJ EU (2012) – geconsolideerde versie van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie van 25 september 2012, Pb EU 2012, L 265, https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2012-10/rp_nl.pdf (online, geraadpleegd op 13 december 2019)
- ReNEUAL (2015-2017) – Research Network on EU Administrative Law, Model Rules on EU Administrative Procedure, Updated Version 2015 for publication in print by Oxford University Press (2017), http://www.reneual.eu/index.php/projects-and-publications/reneual-1-0 (online, geraadpleegd op 16 april 2020)
- Richtlijn bedrijfsgeheimen – Richtlijn 2016/943/EU van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2016 betreffende de bescherming van niet-openbaar gemaakte knowhow en bedrijfsinformatie (bedrijfsgeheimen) tegen het onrechtmatig verkrijgen, gebruiken en openbaar maken daarvan, Pb EU 2016, L 157
- Richtlijn gegevensbescherming – Richtlijn 95/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 24 oktober 1995 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens, Pb EG 1995, 281
- Richtsnoeren melding inbreuken AVG (2018) – Groep Gegevensbescherming artikel 29, Richtsnoeren voor de melding van inbreuken in verband met persoonsgegevens krachtens Verordening 2016/679, 6 februari 2018, https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/sites/default/files/atoms/files/guidelines_meldplicht_datalekken.pdf (online, geraadpleegd op 18 december 2019)
- Rules of Court (2020) – Rules of Court van het EHRM van 4 november 2019, https://www.echr.coe.int/Documents/rules_Court_ENG.pdf (online, geraadpleegd op 13 januari 2020)
- Selectiecriteria rechtspraak.nl (2012) – besluit selectiecriteria uitsprakendatabank Rechtspraak.nl 2012, https://www.rechtspraak.nl/Uitspraken/Paginas/Selectiecriteria.aspxhttps://, (online, geraadpleegd op 13 december 2019)
- Selectielijst Belastingdienst (2001) – besluit Staatssecretaris van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen en Minister van Financiën van 10 juli 2001 (selectielijst voor de neerslag van de handelingen van de Minister van Financiën en de onder hem ressorterende

actoren op het beleidsterrein heffing van Rijksbelastingen over de periode 1940-1993), R&B/OSA/2001/2596, Stcrt. 2001, 166
- Selectielijst Belastingdienst (2012) – besluit Staatssecretaris van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap en Minister van Financiën van 3 februari 2012 (vaststelling selectielijst Belastingdienst voor de belastingregio's en fiscale processen vanaf 2007), nr. NA/12/8962, Stcrt. 2012, 3159
- SNA-convenant (2009) – convenant tussen de Belastingdienst en de Stichting Normering Arbeid met betrekking tot de gegevensuitwisseling tussen de convenantspartijen ten aanzien van NEN-4400 gecertificeerde ondernemingen die zijn opgenomen in het register dat de Stichting Normering Arbeid beheert van januari 2009, https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/convenant_stichting_normering_arbeid_en_de_belastingdienst_met_betrekking_tot_de_gegevensuitwisseling_van_aangifte_en_betaalgedrag (online, geraadpleegd op 14 juli 2020)
- Statuut Nationaal Archief (2006) – regeling Staatssecretaris van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap van 7 mei 2006, houdende regels inzake het agentschap Nationaal Archief, nr. WJZ/2006/4662 (8175, Stcrt. 2006, 93
- Strafrechtelijke antecedenten bij vermoedens van zorgfraude (IKZ 2019) – Informatie Knooppunt Zorgfraude, Strafrechtelijke antecedenten bij vermoedens van zorgfraude, 4 juni 2019, https://www.ikz.nl/binaries/informatie-knooppunt-zorgfraude/documenten/publicaties/2019/07/04/rapport-strafrechtelijke-antecedenten-bij-vermoedens-van-zorgfraude/Rapport+Strafrechtelijke+antecedenten+bij+vermoedens+van+zorgfraude.pdf (online, geraadpleegd op 10 juli 2019)
- Syntheserapport Bouwstenen voor een beter belastingstelsel (2020) – brief Staatssecretaris van Financiën van 18 mei 2020, Kamerstukken I 2019/20, 32 140 nr. D (bijlage)
- Terug aan tafel, samen de klacht oplossen (No 2017) – rapport Nationale ombudsman van 2 maart 2017, Terug aan tafel, samen de klacht oplossen, onderzoek naar klachtbehandeling in het sociaal domein na de decentralisaties, nr. 2017/035, https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/onderzoeken/2017035-onderzoek-naar-klachtbehandeling-in-het-sociaal-domein-na-de (online, geraadpleegd op 18 december 2019)
- Uitvoeringsbeschikking Algemene wet inzake rijksbelastingen – besluit Staatssecretaris van Financiën van 30 oktober 1961, B1/18853, Stcrt. 1961, 211
- Uitvoeringsbesluit Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen – besluit van 29 augustus 2005 tot vaststelling van het Uitvoeringsbesluit Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, Stb. 2005, 431
- Uitvoeringsbesluit kostenverrekening en gegevensuitwisseling Wet waardering onroerende zaken – koninklijk besluit van 23 november 1994, nr. WV 94/508 M, Stb. 1995, 67
- Uitvoeringsregeling Belastingdienst 1994 – besluit Staatssecretaris van Financiën 14 juni 1994, nr. WDB94/129, Stcrt. 1994, 114
- Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 – besluit Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2002, nr. WDB 2002/835 M, Stcrt. 2002, 247
- Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 – besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 juni 1994, nr. WDB95/128, Stcrt. 1994, 114

- Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2001 – besluit Staatssecretaris van Financiën en Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 10 december 2008, nr. DB 2008-675, Stcrt. 2008, 252
- Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011 – besluit Minister van Financiën van 8 september 2010, nr. DB 2010-178M, Stcrt. 2010, 14212
- Vaklunch #382: Is het ambtsgeheim geschonden? https://vaklunch.nl/is-het-ambtsgeheim-geschonden (online, geraadpleegd op 29 juli 2020)
- Verdergaande openbaarheid WOZ (2019) – brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (rapport verdergaande openbaarheid WOZ), Kamerstukken II 2018/19, 33 462, nr. 5 (bijlage)
- Vertrouwen in de toekomst (regeerakkoord 2017-2021) – VVD, CDA, D66 en ChristenUnie, Vertrouwen in de toekomst, regeerakkoord 2017-2021, eindverslag van de informateur Zalm van 10 oktober 2017, Kamerstukken II 2017/18, 34 700, nr. 34 (bijlage)
- Vertrouwen in wetgeving (2008) – nota Vertrouwen in wetgeving, Een programma voor een integraal wetgevingsbeleid, Kamerstukken II 2008/09, 31 731, nr. 1
- Voorschrift Algemene wet bestuursrecht 1997 – besluit Staatssecretaris van Financiën van 21 juli 1997, AFZ 97/2526M, Stcrt. 1997, 138
- Voorschrift buitengewone voorvallen 2004 – besluit Directeur-Generaal Belastingdienst namens de Staatssecretaris van Financiën van 3 mei 2004, nr. DGB 04/002286, opgenomen in de Personele Uitvoeringsbepalingen Belastingdienst (PUB), blz. 185 e.v.
- Voorschrift informatie fiscus/banken – besluit Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2012, nr. BLKB2012/1937M, Stcrt. 2012, 26782
- Voorschrift Informatieverstrekking 1993 – besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 december 1992, nr. AFZ 92/9318, Stcrt. 1992, 251
- Weten is nog geen doen (WRR 2017) – Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Weten is nog geen doen, een realistisch perspectief op redzaamheid, rapport nr. 97, Den Haag 2017, https://www.wrr.nl/publicaties/rapporten/2017/04/24/weten-is-nog-geen-doen (online, geraadpleegd op 6 mei 2019)
- Wob-verzoek fiscale geheimhouding Belastingdienst (2021) – Wob-besluit van 21 januari 2021, https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2021/01/21/besluit-op-wob-verzoek-over-integriteit-informatieverstrekking-en-geheimhouding-bij-de-belastingdienst (online, geraadpleegd op 2 maart 2021)
- Zicht op wetgeving (1991) – nota Zicht op wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 2

JURISPRUDENTIEREGISTER

Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (ABRvS)/
Afdeling rechtspraak van de Raad van State (ARRvS)

ARRvS 22 november 1982	ECLI:NL:RVS:1982:AP2763	BNB 1985/33	H4, 4
ARRvS 16 januari 1984	ECLI:NL:RVS:1984:AM8545	BNB 1985/34	H4, 4
ARRvS 26 juli 1984	ECLI:NL:RVS:1984:AP3377	FED 1985/134 en BNB 1985/47	H3, 5.1, H4, 4
ABRvS 31 juli 1984	ECLI:NL:RVS:1984:AP3404	BNB 1985/35	H3, 6.3.3, H4, 4
ARRvS 29 april 1986	ECLI:NL:RVS:1986:AM9600	V-N 1986/1801	H4, 4
ABRvS 8 oktober 2003	ECLI:NL:RVS:2003:AL7690	AB 2004, 43	H5, 2.3.2
ABRvS 15 november 2006	ECLI:NL:RVS:2006:AZ2259		H5, 2.6
ABRvS 14 april 2010	ECLI:NL:RVS:2010:BM1041	JB 2010/137	H3, 6.2.2, 6.3.2, 6.4, H4, 4
ABRvS 30 juni 2010	ECLI:NL:RVS:2010:BM9675	AB 2010/239	H4, 4
ABRvS 19 januari 2011	ECLI:NL:RVS:2011:BP1317	AB 2011/154	H5, 2.3.2
ABRvS 13 januari 2016	ECLI:NL:RVS:2016:27		H10, 5.3
ABRvS 3 februari 2016	ECLI:NL:RVS:2016:253	JB 2016/87	H4, 2.3, 3.2, H6, 2.5, H9, 5, H10, 2.1.2
ABRvS 6 april 2016,	ECLI:NL:RVS:2016:911		H10, 2.1.2
ABRvS 26 juni 2017	ECLI:NL:RVS:2017:2008	V-N 2017/41.21.7	H1, 1.2, H9, 6
ABRvS 22 november 2017	ECLI:NL:RVS:2017:3203	Belastingblad 2018/19	H8, 5.4
ABRvS 2 oktober 2019	ECLI:NL:RVS:2019:3318		H4, 4, 5
ABRvS 3 oktober 2018	ECLI:NL:RVS:2018:3215		H10, 2.1.2
ABRvS 9 oktober 2019	ECLI:NL:RVS:2019:3410		H8, 5.3
ABRvS 16 oktober 2019	ECLI:NL:RVS:2019:3502		H3, 4.4.2, H8 5.2
ABRvS 29 januari 2020	ECLI:NL:RVS:2020:267		H4, 4
ABRvS 12 februari 2020	ECLI:NL:RVS:2020:453	BNB 2020/73	H4, 5
ABRvS (wrakingskamer) 31 augustus 2020	ECLI:NL:RVS:2020:2077		H3, 4.4.3, H4, 3.1
ABRvS 4 november 2020	ECLI:NL:RVS:2020:2636		H4, 3.1

College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb)

CBb 4 september 2009	ECLI:NL:CBB:2009:BJ8735	AB 2009, 403	H5, 3.8
CBb 15 februari 2013	ECLI:NL:CBB:2013:BZ7869		H7, 4.1.1
conclusie A-G L.A.D. Keus 13 januari 2015	ECLI:NL:CBB:2015:5		H5, 1.3
CBb 22 februari 2017	ECLI:NL:CBB:2017:47	FED 2017/80	H4, 3.3

Centrale Raad van Beroep (CrvB)

CrvB 31 juli 2003	ECLI:NL:CRVB:2003:AI1297		H4, 2.2, H9, 6
CRvB 20 november 2003	ECLI:NL:CRVB:2003:AN8832		H4, 2.2

Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM)

EHRM 7 december 1976 (Handyside)	ECLI:NL:XX:1976:AC0070	NJ 1978/236	H3, 5.1
EHRM 24 april 1990 (Kruslin & Huvig)	ECLI:NL:XX:1990:AD5851	NJ 1991/523	H3, 2.2.1
EHRM 16 april 2002 (Société Colas Est e.a.)	ECLI:NL:XX:2002:AE4682	NJ 2003/452	H1, 4.4.3, H3, 2.2.1
EHRM 1 juli 2003 (Suominen)	ECLI:CE:ECHR:2003:0701JUD003780197		H1, 4.4.2
EHRM 21 april 2009 (Marttinen)	ECLI:NL:XX:2009:BJ3599	FED 2009/69	H3, 5.3
EHRM 5 april 2012 (Chambaz)	ECLI:NL:XX:2012:BW5997	FED 2012/77	H3, 5.3
EHRM 12 januari 2021 (L.B./Hongarije)	ECLI:CE:ECHR:2021:0112JUD003634516		H6, 4.2.3

Gerechtshoven

Hof 's-Hertogenbosch (civiele kamer) 23 mei 1957	ECLI:NL:GHSHE:1957:20	NJ 1957/659	H7, 2.3.1
Hof 's-Hertogenbosch 28 september 1976	ECLI:NL:GHSHE:1976:AC5783	NJ 1977/312	H8, 3
Hof Amsterdam 4 juni 1996	ECLI:NL:GHAMS:1996:AW0260	FED 1996/525	H9, 6
Hof Leeuwarden (strafkamer) 1 juli 1996	ECLI:NL:GHLEE:1996:AB7712	NJ 1998/214	H4, 2.1.3, H8, 5
Hof 's-Gravenhage 19 maart 2003	ECLI:NL:GHSGR:2003:AG1686		H8, 5.3
Hof 's-Gravenhage 19 maart 2003	ECLI:NL:GHSGR:2003:AG1667		H8, 5.3
Hof Amsterdam 8 februari 2006	ECLI:NL:GHAMS:2006:AV1517	V-N 2006/33.2.1	H3, 3.1, H7, 2.2.
Hof 's-Hertogenbosch (geheim-houdingskamer) 11 augustus 2011	ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8255	V-N 2011/57.4	H4, 3.1
Hof (strafkamer) 29 september 2011	ECLI:NL:GHARN:2011:3430		H4, 2.2
Hof Leeuwarden 29 november 2011	ECLI:NL:GHLEE:2011:BU6834	V-N 2012/14.6	H7, 5.2.4
Hof 's-Hertogenbosch 26 juni 2014	ECLI:NL:GHSHE:2014:1944		H3, 5.1

Hof 's-Hertogenbosch (civiele kamer) 19 augustus 2014 (SMS-Parking)	ECLI:NL:GHSHE:2014:2803		H1, 1.2
Hof Arnhem-Leeuwarden 9 december 2014	ECLI:NL:GHARL:2014:9540		H3, 5.1
Hof 's-Hertogenbosch 9 juli 2015	ECLI:NL:GHSHE:2015:2578	FED 2015/68	H9, 4
Hof 's-Hertogenbosch 7 januari 2016	ECLI:NL:GHSHE:2016:7		H3, 5.4
Hof Arnhem-Leeuwarden 27 juni 2016 (faillissement Brutra)	ECLI:NL:GHARL:2016:5197		H4, 5.3
Hof Arnhem-Leeuwarden 11 april 2017 (Achmea Kennisquiz 2005)	ECLI:NL:GHARL:2017:3020		H8, 5.3
Hof Arnhem-Leeuwarden 11 april 2017 (Achmea Kennisquiz 2008)	ECLI:NL:GHARL:2017:3036	NTFR 2017/1851	H7, 5.1
Hof 's-Hertogenbosch (geheimhoudingskamer) 27 juli 2017	ECLI:NL:GHSHE:2017:3632	V-N 2017/50.7	H3, 5.4, H4, 5, H6, 3.1
Hof 's-Hertogenbosch 20 februari 2018	ECLI:NL:GHSHE:2018:515		H4, 3.4
Hof Arnhem-Leeuwarden 10 april 2018	ECLI:NL:GHARL:2018:3237		H3, 5.3, H7, 5.1
Hof 's-Hertogenbosch (geheimhoudingskamer) 13 april 2018	ECLI:NL:GHSHE:2018:1593	V-N 2018/40.17	H6, 3.1
Hof Arnhem-Leeuwarden (wrakingskamer) 6 november 2018	ECLI:NL:GHARL:2018:9640		H9, 4
Hof Amsterdam (geheimhoudingskamer) 2 april 2019	ECLI:NL:GHAMS:2019:1270		H3, 5.4, H7, 2.2
Hof 's-Hertogenbosch 25 april 2019,	ECLI:NL:GHSHE:2019:1566		H4, 3.4.4
Hof Den Haag (civiele kamer) 18 juni 2019	ECLI:NL:GHDHA:2019:1409		H4, 5.1, H5, 2.3.2
Hof 's-Hertogenbosch (geheimhoudingskamer) 12 juli 2019	ECLI:NL:GHSHE:2019:2457		H3, 5.4
Hof Arnhem-Leeuwarden 22 oktober 2019	ECLI:NL:GHARL:2019:8934		H3, 5.3
Hof 's-Hertogenbosch 31 oktober 2019	ECLI:NL:GHSHE:2019:4047	FutD 2020-0446	H6, 4.3.1
Hof Amsterdam (civiele kamer) 5 november 2019 (Stichting Museumkaart)	ECLI:NL:GHAMS:2019:3967		H1, 1.2, H3, 5.1
Hof Den Haag 10 maart 2020	ECLI:NL:GHDHA:2020:462		H3, 5.4, H4, 5
Hof 's-Hertogenbosch 19 maart 2020	ECLI:NL:GHSHE:2020:1022		H4, 3.3

Hof 's-Hertogenbosc 23 juli 2020	ECLI:NL:GHSHE:2020:2351	V-N 2021/11.16	H4, 3.4.2
Hof 's-Hertogenbosch (civiele kamer) 24 september 2020	ECLI:NL:GHSHE:2020:2940		H3, 4.3
Hof Amsterdam (civiele kamer) 15 december 2020	ECLI:NL:GHAMS:2020:3461	V-N 2021/9.20	H4, 5.1
Hof 's-Hertogenbosch (strafkamer) 30 december 2020	ECLI:NL:GHSHE:2020:4026		H8, 5.3
Gerecht van de Europese Unie			
Gerecht EU 24 september 2019 (Starbucks)	ECLI:EU:T:2019:669	V-N 2019/49.11	H10, 2.2.2
Hof van Discipline (advocatuur)			
Hof van Discipline 's-Hertogenbosch 4 december 2020	ECLI:NL:TAHVD:2020:263		H4, 2.2
Hof van Justitie van de Europese Unie/Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen			
HvJ EG 18 september 2003 (Bosal Holding B.V.)	ECLI:EU:C:2003:479	BNB 2003/344	H9, 4.1.1
HvJ EG 11 oktober 2007 (Paquay)	ECLI:EU:C:2007:601		H1, 4.4.4
HvJ EG 11 juni 2009 (gevoegde zaken X en E.H.A. Passenheim-van Schoot)	ECLI:EU:C:2009:368	BNB 2009/222	H9, 4.1.1
HvJ EU 29 maart 2012 (Belvedere Costruzioni)	ECLI:EU:C:2012:186		H9, 4.1.2
HvJ EU 6 november 2012 (Otis)	ECLI:EU:C:2012:684		H1, 4.4.4
HvJ EU 3 juli 2014 (gevoegde zaken Kamino International Logistics B.V. en Datema Hellmann Worldwide Logistics B.V.)	ECLI:EU:C:2014:2041	BNB 2014/231	H9, 4.1.1
HvJ EU 18 december 2014 (Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti vof e.a.)	ECLI:EU:C:2014:2455	BNB 2015/61	H9, 4.1.4
HvJ EU 16 mei 2015 (Berlioz)	ECLI:EU:C:2017:373		H4, 5
HvJ EU 6 oktober 2015 (finanzamt Linzt)	ECLI:EU:C:2015:661		H9, 4.1.2
HvJ EU 17 december 2015 (WebMindLicenses)	ECLI:EU:C:2015:832	BNB 2016/55, AB 2016/393 en EHRC 2016/107	H1, 4.4.3, H3, 2.2.1, H4, 3.3, 3.4.3, H9, 6
HvJ EU 10 november 2016 (J.J. de Lange)	ECLI:EU:C:2016:850	BNB 2017/32	H9, 4.1.1
HvJ EU 19 juni 2018 (Baumeister)	ECLI:EU:C:2018:464		H5, 3.10
HVJ EU 8 mei 2019 (L.W. Geelen)	ECLI:EU:C:2019:388	BNB 2019/116	H9, 4.1.1
HvJ EU 1 oktober 2019	ECLI:EU:C:2019:801		H8, 4

HvJ EU 16 oktober 2019 (Glencore/Hongarije)	ECLI:EU:C:2019:861	NTFR 2019/2802	H3, 5.4
HvJ EU 30 januari 2020 (Köln-Aktienfonds Deka)	ECLI:EU:C:2020:51		H9, 4.1.4
conclusie A-G J. Kokott 2 juli 2020	ECLI:EU:C:2020:516		H4, 5
conclusie A-G M. Bobek 3 september 2020 (J & S Service)	ECLI:EU:C:2020:649	V-N 2020/45.11	H10, 5.1
HvJ EU 6 oktober 2020 (B e.a./Luxemburg)	ECLI:EU:C:2020:795	FED 2021/14 V-N 2020/64.18	H4, 5, H7, 5.1.2, H10, 2.1
HvJ EU 10 december 2020 (J & S Service)	ECLI:EU:C:2020:1011		H10, 5.1
HvJ EU 21 januari 2021 (Leino-Sandberg)	ECLI:EU:C:2021:52		H4, 3.1

Hoge Raad der Nederlanden (HR)

HR (strafkamer) 19 november 1894		Weekblad van het recht 1894, nr. 6586	H2, 7.3
HR (strafkamer) 9 november 1954	ECLI:NL:HR:1954:1	NJ 1955/55	H4, 2.1.2
HR (civiele kamer) 3 mei 1956	ECLI:NL:HR:1956:106	NJ 1956/297	H3, 4.2
HR 10 februari 1960	ECLI:NL:HR:1960:AY0574	BNB 1960/81	H3, 5.3
conclusie A-G W.P. Bakhoven (ongedateerd)	ECLI:NL:HR:1964:15	NJ 1964/430	H2, 1.1, 3.3
HR (civiele kamer) 14 mei 1964	ECLI:NL:HR:1964:15	NJ 1964/430	H2, 1.1, 3.3, H3, 2, H4, 5
HR (civiele kamer) 20 januari 1966	ECLI:NL:HR:1966:AC4618	NJ 1966/184	H3, 4.4.1, H8, 3, 3.2, H9, 4.1.4
HR 16 januari 1974	ECLI:NL:HR:1974:AX4567	BNB 1975/26	H3, 5.1, 5.3, 5.4, H9, 1.1, 6
HR 10 december 1974	ECLI:NL:HR:1974:AB4412	NJ 1975/178	H3, 2.1.2
HR (strafkamer) 28 januari 1986	ECLI:NL:HR:1986:BI9570	FED 1988/34	H3, 3.2
HR 10 februari 1988,	ECLI:NL:HR:1988:ZC3761	BNB 1988/160	H7, 2.1.3
HR (strafkamer) 26 april 1988	ECLI:NL:HR:1988:AD5708	FED 1988/716	H3, 3.2
HR (civiele kamer) 23 november 1990	ECLI:NL:HR:1990:ZC0052	NJ 1991/761	H3, 4.2
HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschueren/Kloosterboer)	ECLI:NL:HR:1991:ZC0409	NJ 1992/277 en V-N 1991/3353	H1, 4.4.2, H3, 2.2, 3.2, 4.2, 5, 6.3.3, H4, 5.3, H7, 2.2, H8, 3, 4, H9. 4.1.4
HR 11 december 1991	ECLI:NL:HR:1991:ZC4812	BNB 1992/63	H7, 2.5
HR 17 juni 1992	ECLI:NL:HR:1992:BH8123	BNB 1992/295	H7, 2.5
HR 1 juli 1992	ECLI:NL:HR:1992:ZC5028	BNB 1992/306	H4, 3.3, H9, 6
HR 23 september 1992	ECLI:NL:HR:1992:BH8551	BNB 1992/387	H9, 6

HR 28 oktober 1992	ECLI:NL:HR:1992:ZC5146	BNB 1993/36	H9, 6
HR 24 juli 1995	ECLI:NL:HR:1995:AA1644	BNB 1995/312	H7, 2.4
HR (civiele kamer) 21 februari 1997	ECLI:NL:HR:1997:ZC2284	NJ 1997/305	H4, 5.3
HR 23 december 1998	ECLI:NL:HR:1998:AA2269	BNB 1999/75	H7, 2.3.1
conclusie A-G L.F. van Kalmthout 30 november 2000	ECLI:NL:PHR:2001:AB0992		H3, 5.4
HR 11 april 2001	ECLI:NL:HR:2001:AB0990	BNB 2001/257	H9, 4.1.1
HR 11 april 2001	ECLI:NL:HR:2001:AB0992	BNB 2001/258	H3, 5.4
conclusie A-G J. Wortel 17 december 2002	ECLI:NL:PHR:2003:AF2343	FED 2003/320	H6, 2.5
HR 25 januari 2002	ECLI:NL:HR:2002:AD8475	FED 2002/307	H6, 2.5
HR (strafkamer) 11 februari 2003	ECLI:NL:HR:2003:AF2343	FED 2003/320	H4, 2.1, 2.1.3, H8, 3, H9, 4.1.4
HR 5 december 2003	ECLI:NL:HR:2003:AE9370	BNB 2004/115	H8, 3.1
HR 7 oktober 2005	ECLI:NL:HR:2005:AU392	BNB 2005/374	H9, 4.1.1
HR 2 december 2005	ECLI:NL:HR:2005:AQ7130	V-N 2005/61.22	H8, 5.3
HR 2 december 2005	ECLI:NL:HR:2005:AQ7121	V-N 2005/61.23	H8, 5.3
HR (strafkamer) 24 januari 2006	ECLI:NL:HR:2006:AU4666	NJ 2006/109	H3, 4.2
HR 13 april 2007	ECLI:NL:HR:2007:BA2802	BNB 2007/260	H9, 6
HR 29 juni 2007 (Staatsloterij-arrest)	ECLI:NL:HR:2007:AZ2862	V-N 2007/31.6	H8, 5.3
HR 21 maart 2008	ECLI:NL:HR:2008:BC7249	BNB 2008/160	H9, 4.1.1
HR 23 januari 2009	ECLI:NL:HR:2009:BD3566	BNB 2009/80	H7, 2.3.1
HR 26 februari 2010	ECLI:NL:HR:2010:BJ9120	BNB 2010/200	H9, 4.1.1
HR 28 september 2012	ECLI:NL:HR:2012:BX8552	BNB 2012/298	H9, 4.1.1
HR (strafkamer) 19 februari 2013	ECLI:NL:HR:2013:BY5321	NJ 2013/308	H4, 3.4.1
HR 22 februari 2013	ECLI:NL:HR:2013:BR0666	BNB 2013/130	H9, 4.1.1
HR (civiele kamer) 12 juli 2013	ECLI:NL:HR:2013:BZ3640	BNB 2014/101	H3, 5.3
conclusie A-G J. Wortel 27 augustus 2013	ECLI:NL:PHR:2013:1129		H3, 5.2
HR (strafkamer) 5 november 2013	ECLI:NL:HR:2013:1118		H3, 5.2, H4, 2.2, 5.3
conclusie A-G P.J. Wattel 28 mei 2014	ECLI: NL:PHR:2014:521		H4, 3.3, 3.4.1
HR (civiele kamer) 10 oktober 2014	ECLI:NL:HR:2014:2928	NJ 2015/12	H10, 2.3.2
HR 5 december 2014	ECLI:NL:HR:2014:3441	BNB 2015/41	H7, 2.3.1
HR 20 maart 2015	ECLI:NL:HR:2015:643	BNB 2015/173	H4, 3.3, H9, 6
HR 26 juni 2015	ECLI:NL:HR:2015:1666,	BNB 2015/186	H9, 4.1.1
conclusie A-G R.L.H. IJzerman 21 augustus 2015	ECLI:NL:PHR:2015:1477		H4, 5.3
HR 16 oktober 2015	ECLI:NL:HR:2015:3022	BNB 2016/41	H9, 4.1.1

HR 18 december 2015 (eerste tipgeversarrest)	ECLI:NL:HR:2015:3600	BNB 2016/39	H4, 5.3
HR 18 december 2015	ECLI:NL:HR:2015:3604	BNB 2016/40	H4, 5.3
HR 18 maart 2016	ECLI:NL:HR:2016:442	BNB 2016/97	H9, 4.1.4
HR 13 mei 2016	ECLI:NL:HR:2016:830	FED 2016/82	H4, 4
HR 24 februari 2017	ECLI:NL:HR:2017:286	BNB 2017/79	H1, 1.2, H4, 3.2, H9, 6
HR 24 februari 2017	ECLI:NL:HR:2017:287	V-N 2017/12.20.10	H1, 1.2, H4, 3.2, H9, 6
HR 24 februari 2017	ECLI:NL:HR:2017:288	V-N 2017/12.20.16	H1, 1.2, H4, 3.2, H9, 6
HR 3 maart 2017	ECLI:NL:HR:2017:342		H9, 4.1.4
HR 3 maart 2017	ECLI:NL:HR:2017:346		H9, 4.1.4
HR 19 mei 2017	ECLI:NL:HR:2017:911	BNB 2017/149	H9, 4.1.1
HR 7 juli 2017	ECLI:NL:HR:2017:1256	V-N 2017/37.5	H4, 5
HR 15 september 2017	ECLI:NL:HR:2017:2369		H3, 5.1
HR 22 september 2017	ECLI:NL:HR:2017:2431	BNB 2018/1	H9, 4.1.1
HR 20 oktober 2017	ECLI:NL:HR:2017:2659	BNB 2018/6	H9, 4.1.4
HR 16 maart 2018 (Achmea Kennisquiz 2008)	ECLI:NL:HR:2018:342	BNB 2018/105	H7, 5.1, H8, 5.3
HR 5 oktober 2018	ECLI:NL:HR:2018:1863	BNB 2018/201	H3, 4.2
conclusie A-G F.W. Bleichrodt 30 oktober 2018,	ECLI:NL:PHR:2018:1197		H4, 2.1.3
HR (strafkamer) 4 december 2018	ECLI:NL:HR:2018:2242	NJB 2019/18	H4, 2.1.3
HR (wrakingskamer) 21 december 2018	ECLI:NL:HR:2018:2397		H3, 3.3.1
HR 8 februari 2019	ECLI:NL:HR:2019:193	BNB 2019/73	H3, 3.2, H9, 6
HR 8 maart 2019	ECLI:NL:HR:2019:323		H3, 5.3, H7, 5.1
conclusie A-G R.L.H. IJzerman 25 maart 2019	ECLI:NL:PHR:2019:295		H4, 2.3, 3.3
HR (strafkamer) 9 juli 2019	ECLI:NL:HR:2019:1135	NJ 2019/417	H4, 2.1
HR 19 juli 2019	ECLI:NL:HR:2019:1230	BNB 2020/21 en V-N 2019/35.16	H9, 4.1.1, 4.1.3
HR (civiele kamer) 27 september 2019	ECLI:NL:HR:2019:1449	NJ 2019/377	H10, 2.3.2
HR 8 november 2019	ECLI:NL:HR:2019:1715	BNB 2020/41	H4, 3.4.2
HR 15 november 2019	ECLI:NL:HR:2019:1785	BNB 2020/30	H3, 5.3, H4, 5
HR 15 november 2019	ECLI:NL:HR:2019:1776		H9, 4
conclusie plv. A-G D.J.M.W. Paridaens 18 februari 2020	ECLI:NL:PHR:2020:149		H4, 2.1
HR (strafkamer) 7 april 2020	ECLI:NL:HR:2020:523		H3, 4.4.1, H4, 2.1
HR 10 april 2020	ECLI:NL:HR:2020:639	V-N 2020/18.25	H8, 3.2
HR (strafkamer) 1 december 2020	ECLI:NL:HR:2020:1889		H4, 3.4.1
HR 2 juli 2021	ECLI:NL:HR:2021:1045		H3, 5.4

Nationale ombudsman (No)

No 13 januari 1993	ECLI:NL:XX:1993:AW3637	V-N 1993/756, 33	H3, 4.4.1
No 13 oktober 1993	ECLI:NL:XX:1993:AW3729	V-N 1993/3599, 33	H3, 5.1
No 1 augustus 1994	ECLI:NL:XX:1994:AW2689	V-N 1994/2901, 30	H3, 5.1
No 3 oktober 1995	ECLI:NL:XX:1995:AN4485	AB 1995, 597	H9
No 4 januari 1996	ECLI:NL:XX:1996:AN4992	FED 1996/403	H4, 2.2
No 7 september 2000	2000/301	https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2000301	H4, 2.1.3, H8, 5
No 13 oktober 2008	2008/225	https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2008225	H10, 3.3
No 21 juni 2010	2010/162	https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2010162	H3, 4.4.1, H4, 2.2
No 5 juni 2012	2012/93	https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2012093	H9, 6
No 21 december 2020	2020/050	https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2020050	H3, 5.3, H4, 2.2

Rechtbanken

Rechtbank Haarlem (politierechter) 18 juli 1947	ECLI:NL:RBHAA:1947:7	NJ 1948/74	H7, 2.3.1
Rechtbank Haarlem (civiele kamer) 26 januari 1988	ECLI:NL:RBHAA:1988:AD0162	NJ 1989/660	H3, 5.3
Rechtbank 's-Gravenhage 28 december 1989	ECLI:NL:RBSGR:1989:BI9610	FED 1990/306	H7, 5

Hof Amsterdam 4 juni 1996	ECLI:NL:GHAMS:1996:AW0012	V-N 1997, blz. 1014, punt 11	H3, 5.1
Rechtbank Breda 5 april 2007	ECLI:NL:RBBRE:2007:BA4931	V-N 2007/46.10	H3, 5.4
Rechtbank 's-Gravenhage (civiele kamer) 13 april 2012	ECLI:NL:RBSGR:2012:BW2236		H3, 6.4.3, H4, 3.2, H10, 6.1, 6.2
Rechtbank Oost-Brabant 4 oktober 2013	ECLI:NL:RBOBR:2013:5480		H9, 6
Rechtbank Gelderland 25 juli 2014	ECLI:NL:RBGEL:2014:7450		H3, 3.3.3, 4.2, H4, 4
Rechtbank Zeeland-West-Brabant 21 april 2015	ECLI:NL:RBZWB:2015:3290		H9, 4
Rechtbank Rotterdam 4 juni 2015	ECLI:NL:RBROT:2015:3894		H4, 3.3
Rechtbank Gelderland 10 november 2015	ECLI:NL:RBGEL:2015:6849	NTFR 2016/341	H3, 5.1
Rechtbank Zeeland-West-Brabant 1 augustus 2016	ECLI:NL:RBZWB:2016:4828		H9, 4.1.4
Rechtbank Zeeland-West-Brabant 1 augustus 2016	ECLI:NL:RBZWB:2016:4829		H9, 4.1.4
Rechtbank Zeeland-West-Brabant (voorlopige voorziening) 19 oktober 2016	ECLI:NL:RBZWB:2016:6902	V-N 2017/4.5	H3, 5.4
Rechtbank Midden-Nederland (kantonrechter) 2 november 2016	ECLI:NL:RBMNE:2016:5968		H4, 3.2
Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 november 2016	ECLI:NL:RBZWB:2016:7501		H4, 3.4.4
Rechtbank Noord-Nederland (civiele kamer) 3 mei 2017	ECLI:NL:RBNNE:2017:1700	Computerrecht 2017/157	H4, 2.3, 3.1, H8, 3.2
Rechtbank Gelderland 7 juli 2017	ECLI:NL:RBGEL:2017:3500		H3, 5.1
Rechtbank Zeeland-West-Brabant 21 juli 2017	ECLI:NL:RBZWB:2017:4460	NTFR 2017/2270	H3, 5.4
Rechtbank Oost-Brabant 14 december 2017	ECLI:NL:RBOBR:2017:6422		H9, 6
Rechtbank Den Haag 22 december 2017	ECLI:NL:RBDHA:2017:16227		H7, 5.1.1
Rechtbank Den Haag (civiele kamer) 10 januari 2018	ECLI:NL:RBDHA:2018:171		H4, 3.2
Rechtbank Den Haag 26 april 2018	ECLI:NL:RBDHA:2018:5386		H1, 1.2, H4, 2.3
Rechtbank Gelderland (strafkamer) 5 juli 2018	ECLI:NL:RBGEL:2018:2967		H9, 6
Rechtbank Gelderland 8 mei 2019	ECLI:NL:RBGEL:2019:1947		H6, 3.1
Rechtbank Den Haag 13 juni 2019	ECLI:NL:RBDHA:2019:9725	FutD 2019-2557	H8, 5.3

Rechtbank Amsterdam (civiele kamer) 27 november 2018	ECLI:NL:RBAMS:2018:8608		H4, 3.2
Rechtbank Den Haag (voorlopige voorziening) 4 december 2019	ECLI:NL:RBDHA:2019:12878		H8, 5.3
Rechtbank Noord-Holland (geheimhoudingskamer) 12 december 2019,	HAA19/2567	FutD 2019-3378	H3, 5.4
Rechtbank Den Haag (civiele kamer) 5 februari 2020 (SyRI-wetgeving in strijd met EVRM)	ECLI:NL:RBDHA:2020:865		H7, 4.1, H10, 2.1.1
Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 17 februari 2020	ECLI:NL:RBROT:2020:1294		H4, 2.1.3, 2.2
Rechtbank Den Haag (civiele kamer) 10 juni 2020	ECLI:NL:RBDHA:2020:5446		H4, 2.2
Rechtbank Midden-Nederland (voorlopige voorziening) 23 juni 2020	ECLI:NL:RBMNE:2020:2424		H4, 5.4
Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 9 juli 2020	ECLI:NL:RBROT:2020:6161		H3, 4.4.3, H4, 2.2, H9, 6
Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 9 juli 2020	ECLI:NL:RBROT:2020:6162		H3, 4.4.3, H4, 2.2, H9, 6
Rechtbank Den Haag 22 juli 2020	ECLI:NL:RBDHA:2020:7975	FutD 2020-2657	H8, 5.3
Rechtbank Den Haag 22 juli 2020	ECLI:NL:RBDHA:2020:7976	FutD 2020-2657	H8, 5.3
Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 23 juli 2020	ECLI:NL:RBROT:2020:6587		H4, 3.3
Rechtbank Gelderland 1 september 2020	ECLI:NL:RBGEL:2020:4467		H8, 5.3
Rechtbank Midden-Nederland 4 mei 2021 (SVB/Toeslagen)	ECLI:NL:RBMNE:2021:1865		H10, 2.2, 2.2.1

CURRICULUM VITAE

Bram van der Sar studeerde fiscale economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam (1997-2003). Tijdens zijn studie was hij als vrijwilliger betrokken bij de Stichting Belastingwinkel Rotterdam.

Bram begon zijn fiscale loopbaan in 2001 bij Deloitte als generalist in de belastingadviespraktijk. In de ruim twaalf jaar dat hij daar in diverse functies werkzaam was veranderde zijn focus steeds meer richting het formele belastingrecht en het fiscale procesrecht. Hij was betrokken bij het opzetten en professionaliseren van de internationale Tax Controversy praktijk van Deloitte in Nederland.

In 2014 heeft Bram de overstap gemaakt van de belastingadviespraktijk naar de Belastingdienst. Als fiscalist (formeel recht) was hij werkzaam bij de Directie Handhaving (Landelijke Toezichts Organisatie en het Expertisecentrum Handhaving en Intelligence) waar hij – vooruitlopend op de invoering van de AVG – onder andere betrokken was bij de doorontwikkeling van de convenanten gegevensuitwisseling met andere bestuursorganen. Met ingang van 2019 is Bram volledig werkzaam binnen het team Intensivering Aanpak Verhuld Vermogen (Belastingdienst/Grote ondernemingen).

De afgelopen jaren heeft Bram een aantal (wetenschappelijke) artikelen geschreven over uiteenlopende onderwerpen van veelal formeelrechtelijke aard. In 2017 startte hij als buitenpromovendus aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Leiden met zijn onderzoek naar de fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR.