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

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

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.