



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 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 ontheffingsstelsel (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.<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup> Gesteld werd dat een duidelijke en meer transparante wettelijke regeling inzake gegevensverstrekking door de Belastingdienst noodzakelijk was.<sup>5</sup>

### 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.<sup>6</sup> 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.<sup>7</sup> Bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling in 2008 is de geheimhoudingsverplichting van art. 67, eerste lid, AWR als volgt toegelicht:<sup>8</sup>

*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.<sup>9</sup>

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.<sup>10</sup> Hildebrandt beargumenteert dat privacy en gegevensbescherming niet helemaal samenvallen.<sup>11</sup> 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 informatiele 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.<sup>12</sup> Overkleef-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.<sup>13</sup> 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.<sup>14</sup> 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.<sup>15</sup> 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.<sup>16</sup>

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: Overkleef-Verburg 2000, blz. 155-178. Zie ook: Koops e.a. 2016, die privacy onderverdelen in 9 clusters.

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

14 Zie uitgebreider: Overkleef-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.<sup>17</sup> 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.<sup>18</sup> Geppaart gaf aan dat niet genoeg kon worden gezegd dat het recht op privacy niet nodeloos mag worden aangetast.<sup>19</sup> Sjobbema stelt dat het belang van fiscale waarheidsvinding in het algemeen prevaleert boven het belang van privacybescherming.<sup>20</sup> 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.<sup>21</sup> Gegevens die door de inspecteur niet zijn opgevraagd hoeven vervolgens niet met een geheimhoudingsbepaling te worden beschermd.<sup>22</sup> Een geheimhoudingsverplichting is een van de middelen om de privacy te beschermen.<sup>23</sup> Van Kalmthout betoogt dat het legaliteitsbeginsel en het recht op privacy mede dragend moeten zijn voor de fiscale geheimhoudingsplicht.<sup>24</sup> 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.<sup>25</sup> Hieronder valt ook het handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handelswerkwijze.<sup>26</sup>

### 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 uitgehoud 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.<sup>27</sup> Voor zover kan worden nagegaan, introduceerde Cloudt in 1956 de term 'andere doeleinden' die sindsdien gangbaar is geworden.<sup>28</sup> 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 Verschuieren/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.<sup>29</sup> 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.<sup>30</sup> In een brief aan de Tweede Kamer uit 2012 heeft de Staatssecretaris van Financiën het als volgt verwoord:<sup>31</sup>

*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 geheimhoudingsplicht 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.<sup>32</sup> 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.<sup>33</sup> 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 (Verschuieren/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 doorsluistland en het nieuwe ruingbeleid), 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.<sup>34</sup> Hij concludeert zelfs dat de geheimhoudingsplicht primair lijkt bedoeld om het functioneren van de Belastingdienst te waarborgen.<sup>35</sup> 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.<sup>36</sup> 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.<sup>37</sup> 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.<sup>38</sup> 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.<sup>39</sup>

### 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.<sup>40</sup> 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.<sup>41</sup> Een geheimhoudingsplicht als voorwaarde voor vergaande informatieverplichtingen is nadien in de literatuur vaker genoemd.<sup>42</sup> Na de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 is dit door de Staatssecretaris van Financiën herhaald.<sup>43</sup> 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 Blicke), 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.<sup>44</sup> 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.<sup>45</sup> 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.<sup>46</sup>

#### 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.<sup>47</sup> 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.<sup>48</sup> 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.<sup>49</sup>

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 rullingbeleid), 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.<sup>50</sup> Hierbij dient te worden opgemerkt dat de Belastingdienst ook is belast met andere, niet-fiscale taken.<sup>51</sup> De inspecteur kan mandaat verlenen aan belastingambtenaren om de bevoegdheden van de inspecteur namens hem uit te oefenen.<sup>52</sup> 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.<sup>53</sup> 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.<sup>54</sup> Van oudsher wordt de belastingrechtspraak eveneens geschaard onder uitvoering van de belastingwet.<sup>55</sup>

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.<sup>56</sup> 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:<sup>57</sup>

*(...) 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 geheimhoudingsplicht, de publicatie van uitspraken en de Anonimiseringsrichtlijnen, TFB 2018/7-36, par. 1.2. Vergelijk: Sinnighe 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 daarmee verworven kennis, kan evenmin betrekking hebben op de belastingconsulent (of accountant).*

De rechtsbetrekking tussen overheid en burger wordt wederkerig ingevuld.<sup>58</sup> 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.<sup>59</sup> Van een gelijkwaardige positie is volgens hem echter geen sprake.<sup>60</sup> In het IAK wordt dit treffend weergegeven met de opmerking:<sup>61</sup>

*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.<sup>62</sup>

### 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.<sup>63</sup> 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.<sup>64</sup> 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.<sup>65</sup> De belangrijkste formuleringen om de onderworpen subjecten aan te duiden zijn:<sup>66</sup>

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 daarmee [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 daarmee [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 daarmee [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.<sup>67</sup> 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.<sup>68</sup> 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.<sup>69</sup> Ook de zogenoemde reservisten van de Hoge Raad die – met het oog op het bewaken van de

<sup>67</sup> Hoofdstuk 2, par. 4.1.

<sup>68</sup> 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. Slighers, *Aanpassing van het verschoningsrecht? Niet nodig!* TFB 2017/5-2).

<sup>69</sup> Zie uitgebreider: B.M. van der Sar, *De fiscale geheimhoudingsplicht, 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.<sup>70</sup>

### 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.<sup>71</sup> 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.<sup>72</sup> In de Leidraad AWR (1962) kwam de niet-ambtelijke deskundige nog wel nadrukkelijk aan bod.<sup>73</sup> 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.<sup>74</sup> 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.<sup>75</sup>

Vanuit de optiek van de fiscale geheimhouding zal de *amicus curiae* eveneens als deskundige kunnen worden aangemerkt.<sup>76</sup> 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 rulingsbeleid 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 onderzoeksc commissie 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).<sup>77</sup> Aan het HvJ EU en het EHRM kunnen door de Nederlandse belastingrechter prejudiciële vragen worden gesteld.<sup>78</sup> 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.<sup>79</sup> Dit lijkt vergelijkbaar met de situatie waarin de belastingrechter in eerste aanleg of in hoger beroep prejudiciële vragen stelt aan de Hoge Raad.<sup>80</sup> In die situatie dient de Hoge Raad – net als de verwijzende belastingrechter – echter al aangemerkt te worden als onderworpen subject van de eerste categorie.<sup>81</sup>

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.<sup>82</sup> 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.<sup>83</sup> Krans e.a. stellen dat door het aanvaarden van zijn opdracht de adviseur zich tot het verlengstuk van de overheid maakt.<sup>84</sup>

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.<sup>85</sup> 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.<sup>86</sup> 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.<sup>87</sup>

Deze derde categorie lijkt echter enigszins in de vergetelheid te zijn geraakt.<sup>88</sup> 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.<sup>89</sup> 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.<sup>90</sup> 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.<sup>91</sup>

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.<sup>92</sup> 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.<sup>93</sup> 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.<sup>94</sup> 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.<sup>95</sup> 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.<sup>96</sup> Het begrip ambt, ambtsdrager of ambtenaar komt echter in veel andere wetten voor.<sup>97</sup>

92 Sinnighe 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.<sup>98</sup> 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.<sup>99</sup> 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.<sup>100</sup> 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.<sup>101</sup> 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.<sup>102</sup>

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.<sup>103</sup> 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.<sup>104</sup> 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.<sup>105</sup> Het is echter onduidelijk of deze ‘pseudo’-ambtenaren – ingeval de Belastingdienst op grond van art. 64 Participatiewet fiscale informatie verstrekke aan de gemeente – net als ‘reguliere’ gemeentambtenaren waren onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht.<sup>106</sup> Met de inwerkingtreding van de Wnra is deze onduidelijkheid weggenomen en geldt eveneens het regime van art. 67 AWR.<sup>107</sup>

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.<sup>108</sup> Door het Ministerie van Financiën is ten behoeve van de Wnra géén uitvoeringstoets gedaan waaruit dit naar voren had kunnen komen.<sup>109</sup>

#### 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.<sup>110</sup> 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.<sup>111</sup> Bij de invoering van de AWR werd het verschoningsrecht voor 'bedienaren van de godsdienst' integraal overgenomen uit de Wet VFN.<sup>112</sup> In 1997 werd deze term vervangen door 'bekleders van een geestelijk ambt'.<sup>113</sup> Aanleiding hiervoor was de grondwetsherziening van 1983 waar, naast de vrijheid van godsdienst, ook expliciet de vrijheid van levensovertuiging als een grondrecht werd erkend.<sup>114</sup> 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.<sup>115</sup> 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.<sup>116</sup>

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.<sup>117</sup> 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.<sup>118</sup> De geheimhouding van de fiscale gegevens wordt geborgd door o.a. een 'kettingbeding' in het tussen partijen gesloten convenant.<sup>119</sup>

## 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.<sup>120</sup> 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.<sup>121</sup> 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.<sup>122</sup>

117 Zie: ZBO-register: [https://almanak.overheid.nl/27623262/Landelijk\\_Bureau\\_Inning\\_Onderhoudsbijdragen](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 Blicke), 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.<sup>123</sup> Hierbij zal het veelal gaan om documenten,<sup>124</sup> maar ook zintuiglijke waarnemingen uit bijvoorbeeld mondelinge communicatie<sup>125</sup> en visuele waarnemingen<sup>126</sup> 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,<sup>127</sup> de aanvraag,<sup>128</sup> mededelingen,<sup>129</sup> belastingaanslagen,<sup>130</sup> overige voor bezwaar vatbare beschikkingen,<sup>131</sup> gegevens en inlichtingen,<sup>132</sup> boeken bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan,<sup>133</sup> mondelinge gegevens en inlichtingen,<sup>134</sup> administratie,<sup>135</sup> inzage in een identiteitsbewijs,<sup>136</sup> verleende toegang tot gebouwen en gronden,<sup>137</sup> stukken betreffende belastingaangelegenheden van een overledene,<sup>138</sup> informatiebeschikkingen,<sup>139</sup> fiscale strafbeschikkingen,<sup>140</sup> bezwaar- en beroepschriften,<sup>141</sup> schriftelijke machtigingen,<sup>142</sup> op de zaak betrekking hebbende stukken,<sup>143</sup> hoorgesprekken,<sup>144</sup> beslissingen op bezwaar,<sup>145</sup> verweerschriften,<sup>146</sup> mondelinge pleidooien,<sup>147</sup> 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,<sup>148</sup> mondelinge en schriftelijke klachten,<sup>149</sup> kennisgeving van klachten,<sup>150</sup> verzoekschriften aan de Nationale ombudsman,<sup>151</sup> of rapporten van de Nationale ombudsman.<sup>152</sup> 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.<sup>153</sup>

#### Fiscaal niet bruikbare kennis

Alle informatie die een onderworpen subject in die hoedanigheid ontvangt, is aan te merken als een object van de geheimhouding.<sup>154</sup> Dit geldt ook voor informatie die (naderhand) fiscaal niet-relevant blijkt te zijn.<sup>155</sup> 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.<sup>156</sup> De eis dat sprake moet zijn van een functioneel verband is volgens Verburg redelijk en benadrukt de vertrouwenspositie.<sup>157</sup> Ook bij informatie die de inspecteur onrechtmatig heeft verkregen en die hij fiscaal niet mag gebruiken is sprake van een functioneel verband.<sup>158</sup>

#### 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.<sup>159</sup>

#### 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.<sup>160</sup> Vernietigde gegevens kunnen fysiek weliswaar niet meer worden bekendgemaakt, maar op de aanwezige kennis over de vernietigde gegevens blijft de geheimhoudingsverplichting rusten.<sup>161</sup> 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 (Verschuieren/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.<sup>162</sup>

### 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.<sup>163</sup> 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).<sup>164</sup> 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.<sup>165</sup> Hetzelfde heeft te gelden voor bij de inspecteur ontstane kennis en vermoedens als gevolg van, al dan niet in onderlinge samenhang, interpreteren van informatie.<sup>166</sup>

### 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)*".<sup>167</sup> 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 'kennismemen', 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 onwerkbaar 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 behandelt.

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<sup>168</sup> 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.<sup>169</sup> 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.<sup>170</sup> Het verbod strekt zich uit tegenover iedereen; ook tegenover de belastingplichtige zelf, de (ex-)partner,<sup>171</sup> personeel<sup>172</sup> of vennoten in een VOF.<sup>173</sup>

### 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.<sup>174</sup> In zijn beschouwing over de geheimhoudingsbepaling van de Wet VB 1892 schreef De Wilde hierover:<sup>175</sup>

*De wet verbiedt niet het openbaar maken doch het bekend maken, derhalve het mededeelen van datgene waartrent de geheimhouding is opgelegd, aan personen die dit niet mogen weten; of daaraan al dan niet rechtbaarheid 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.<sup>176</sup> 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’.<sup>177</sup> 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.<sup>178</sup>

#### 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*”.<sup>179</sup> Deze opsomming sluit grotendeels aan bij art. 7, eerste lid, Wob waarin is bepaald dat informatie kan worden verstrekt door:<sup>180</sup>

- 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.<sup>181</sup> Van bekend maken is eveneens sprake ingeval informatie door de inspecteur in een digitale omgeving wordt klaargezet, zoals bijvoorbeeld op [www.mijn.belastingdienst.nl](http://www.mijn.belastingdienst.nl). Hierbij kan worden gedacht aan de VIA of de inkomensverklaring die belastingplichtigen vervolgens zelf kunnen downloaden.<sup>182</sup> 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.<sup>183</sup>

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 uitbreider: 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.<sup>184</sup> Deze afbakening hangt nauw samen met de geformuleerde doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling.<sup>185</sup> 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.<sup>186</sup>

#### 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.<sup>187</sup> 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.<sup>188</sup> 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.<sup>189</sup> 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 'strikst noodzakelijk', maar dat het evenmin zo flexibel is als 'nuttig', 'redelijk' of 'wenselijk'.<sup>190</sup> 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 (Verschuieren/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)*”.<sup>191</sup> 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.<sup>192</sup> Feteris is echter van mening dat het woord ‘nodig’ niet al te strikt moet worden uitgelegd.<sup>193</sup> 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.<sup>194</sup> De term ‘noodzakelijk’ is echter strikter dan ‘redelijkerwijs kunnen bijdragen’.<sup>195</sup>

#### Verskil ‘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.<sup>196</sup> 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.<sup>197</sup> Toch dient de inspecteur in het kader van de geheimhouding een afweging te maken.<sup>198</sup> Uit die afweging moet blijken of het gebruik van de relevante informatie van derden noodzakelijk is.<sup>199</sup> 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.<sup>200</sup>

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,<sup>201</sup> inzage bij bezwaar,<sup>202</sup> het verstrekken van inlichtingen of stukken aan de rechter<sup>203</sup> 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 meetregelgeving bij een aanmerkelijk belang in de zin van art. 4.10 Wet IB 2001.<sup>204</sup>

### 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.<sup>205</sup> Ook na de inwerkingtreding van de AWR is dit uitgangspunt bij voortduring bevestigd.<sup>206</sup> 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.<sup>207</sup> Het niet in acht nemen van de onderlinge geheimhouding kan zeer verstreckende consequenties hebben. Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van een strafzaak wegens schending van het ambtsgeheim door een politieagent.<sup>208</sup> 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.<sup>209</sup> In cassatie werd namens de politieagent als verweer het volgende aangedragen:<sup>210</sup>

*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.<sup>211</sup> 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.<sup>212</sup>

---

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/priv/contact/rechten\\_en\\_plichten\\_bij\\_de\\_belastingdienst/geheimhoudingsplicht](https://belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/priv/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 politiestructuur 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.<sup>213</sup> Dat neemt niet weg dat in die periode de wetgever soms zoekende was naar de juiste formuleringen<sup>214</sup> 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.<sup>215</sup> 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).<sup>216</sup> Dit wordt bevestigd in de jurisprudentie.<sup>217</sup>

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.<sup>218</sup> 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.<sup>219</sup> Wel kan op grond van art. 8:29 Awb een beroep op geheimhouding of beperkte kennisneming worden gedaan.<sup>220</sup> 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.<sup>221</sup> Aan art. 8:29 Awb liggen (grotendeels) dezelfde doelstellingen ten grondslag als aan art. 67 AWR.<sup>222</sup> Het fundamentele verschil is echter dat de bestuursrechter een beroep op geheimhouding inhoudelijk kan toetsen waarbij de afweging telkens anders kan uitvallen.<sup>223</sup> 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.<sup>224</sup> Een arrest dat niet onvermeld kan blijven is BNB 1975/26.<sup>225</sup> 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.<sup>226</sup>

### 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.<sup>227</sup> 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.<sup>228</sup>

#### 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.<sup>229</sup> 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.<sup>230</sup> 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 vervolprocedure 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.<sup>231</sup> 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.<sup>232</sup> Daarom werd in de IIV 1983 de mogelijkheid voor de inspecteur opgenomen om op eigen initiatief inlichtingen te verstrekken aan andere overheidsorganen.<sup>233</sup> 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 controle mogelijkheden wel in voldoende mate hadden benut.<sup>234</sup> 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.<sup>235</sup> 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.<sup>236</sup> 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.<sup>237</sup> 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 Informatieverstreking 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.<sup>238</sup> 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.<sup>239</sup> 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 verstrekkinggrond of -bevoegdheid.<sup>240</sup> 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.<sup>241</sup> De Registratiekamer concludeerde dat het ontheffingenstelsel van het VIV 1993 in het licht van de privacywetgeving en het legaliteitsbeginsel niet meer houdbaar was.<sup>242</sup> Daarnaast adviseerde de Registratiekamer de regeling te wijzigen en gaf, in het licht van de privacybescherming, een aantal aanwijzingen mee:<sup>243</sup>

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.<sup>244</sup> 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: Informatieverstreking door de fiscus (Registratiekamer 1999). De Registratiekamer werd in 2001 het College bescherming persoonsgegevens en vanaf 2016 de Autoriteit Persoonsgegevens.

239 Informatieverstreking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 7.

240 Informatieverstreking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 19.

241 Informatieverstreking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 25. Verwezen wordt naar art. 8 EVRM en art. 10 GW.

242 Informatieverstreking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 40.

243 Informatieverstreking 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 Informatieverstreking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 19.

– dat juist in het begrip ontheffing besloten lag – ging daarmee verloren.<sup>245</sup> Hertoghs stelde in 1986 dat de marge die op grond van art. 67, tweede lid, AWR was gecreëerd te ruim was.<sup>246</sup> Wortel constateerde in 1991 dat de Belastingdienst op vrij grote schaal aan een ‘brancheoverschrijdende’ vorm van gegevensuitwisseling deed.<sup>247</sup> 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.<sup>248</sup> De verwijzing in het VIV 1993 naar ongepubliceerde bijlagen was naar zijn mening onvoldoende.<sup>249</sup> 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.<sup>250</sup> 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.<sup>251</sup> 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.<sup>252</sup> 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.<sup>253</sup> Overkleef-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.<sup>254</sup> 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.<sup>255</sup>

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. Overkleef-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.<sup>256</sup> 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 ontleenen.<sup>257</sup> Het betreffen zowel nationale voorschriften als voorschriften van internationaal of interregionaal recht.<sup>258</sup> 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.<sup>259</sup> Deze uitzondering van een wettelijk voorschrift kwam in een aantal (maar niet alle) materiële belastingwetten uit het pre-AWR-tijdperk al sinds 1918 voor.<sup>260</sup> Zonder nadere toelichting werd deze uitzondering bij de invoering van de AWR in 1961 niet overgenomen, maar werd er wel overeenkomstig deze uitzondering gehandeld.<sup>261</sup> Met ingang van 2008 is de uitzondering van een wettelijk voorschrift dat tot bekendmaking verplicht (wederom) gecodificeerd.<sup>262</sup> Als uitgangspunt werd genomen dat structurele of voorzienbare gegevensverstrekkingen zo veel mogelijk wettelijk zouden moeten worden geregeld.<sup>263</sup>

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.<sup>264</sup> 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.<sup>265</sup> Gegevens worden in principe niet spontaan, maar alleen op verzoek van het desbetreffende bestuursorgaan verstrekt.<sup>266</sup> De gegevensverstrekking moet in overeenstemming zijn met de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit.<sup>267</sup> 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.<sup>268</sup> 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.<sup>269</sup> Overkleef-Verburg is van mening dat de fiscale geheimhoudingsplicht binnen de overheid nauwelijks meer iets voorstelt.<sup>270</sup>

### 3.6.3.3 Gegevensverstrekking aan de betrokkene

In 1956 schreef Cloudt dat de geheimhoudingsplicht niet tegenover de belastingplichtige zelf zou bestaan.<sup>271</sup> 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.<sup>272</sup> 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 Blicke), 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. Overkleef-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.<sup>273</sup> 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.<sup>274</sup> De regering nam het advies van de Raad van State gedeeltelijk over en codificeerde de ontheffing uit het VIV 1993.<sup>275</sup> 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.<sup>276</sup> 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.<sup>277</sup> 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.<sup>278</sup> Fortuin vindt dit echter niet overtuigend en wijst erop dat dit het indienen van (onnodig) bezwaar en beroep zou uitlokken teneinde dossierinzage te verkrijgen.<sup>279</sup> 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.<sup>280</sup>

### 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.<sup>281</sup> 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.<sup>282</sup> 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.<sup>283</sup> 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.<sup>284</sup> De algemene consensus is dat er nog slechts een drietal ontheffingsgronden zijn.<sup>285</sup> 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.<sup>286</sup> 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.<sup>287</sup> Feitelijk is hiermee een vierde ontheffingsgrond ontstaan met één specifiek doel: de generieke ontheffing ten behoeve van de verklaring over inkomen, vermogen en belastingschuld.<sup>288</sup>

#### 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.<sup>289</sup> 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.<sup>290</sup> 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.<sup>291</sup> 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.<sup>292</sup>

### 3.6.4.3 Incidentele of onvoorziebare gevallen

De incidentele of onvoorziene gevallen waarin gegevensverstrekking gewenst is, bijvoorbeeld vanwege een groot maatschappelijk belang, vormen de derde ontheffingsgrond.<sup>293</sup> Het is geen cumulatieve eis.<sup>294</sup> Als voorbeelden van incidentele en onvoorziebare 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 vuurwerkcramp in Enschede, gegevensverstrekking ten behoeve van wetenschappelijk onderzoek en gegevensverstrekking ten behoeve van de voorbereiding van of onderzoek naar toekomstige wetgeving.<sup>295</sup> Bij sommige verleende ontheffingen kunnen kritische kanttekeningen worden geplaatst.

#### Inkomensafhankelijke huurverhoging

Ter bevordering van de doorstroming op de huurmarkt is een inkomensafhankelijke huurverhoging ingevoerd.<sup>296</sup> 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.<sup>297</sup> 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.<sup>298</sup> 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.<sup>299</sup> 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.<sup>300</sup>

#### 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.<sup>301</sup> 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.<sup>302</sup>

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.<sup>303</sup> 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.<sup>304</sup> Hierdoor rust op de overgedragen fiscale dossiers feitelijk geen geheimhouding meer.<sup>305</sup> Met betrekking tot bijvoorbeeld de OWB 1916 en de IB 1914 zijn tientallen dossiers met o.a.: aanslagbiljetten, bezwaarschriften, verzoeken om uitstel van betaling, verzoekschriften en originele afschriften van uitspraken van de Hoge Raad terug te vinden.<sup>306</sup> 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.<sup>307</sup>

Slechts in uitzonderlijke, incidentele gevallen zouden fiscale gegevens een archiefbestemming (historisch, statistisch of wetenschappelijk doel) moeten kunnen krijgen.<sup>308</sup> Hierbij zou kunnen worden gedacht aan de dossiers van de Duitse Keizer Wilhelm II die na de Eerste Wereldoorlog onderdak vond in Nederland.<sup>309</sup> Vanuit historisch perspectief kan de door de regering in 1922 gevoerde discussie over de tenaamstelling van zijn aanslagbiljet

303 Wet van 28 april 1995, houdende vervanging van de Archiefwet 1962 (Stb. 313) en in verband daarmee 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'<sup>310</sup> 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.<sup>311</sup> Deze gegevens zijn raadpleegbaar voor onder andere genealogisch-, historisch- of wetenschappelijk onderzoek. Hiervoor was (met terugwerkende kracht) een ontheffing van de geheimhouding verleend.<sup>312</sup> 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.<sup>313</sup> 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.<sup>314</sup>

#### 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.<sup>315</sup> In de nieuwe regeling werd tegemoetgekomen aan deze kritiek. De Belastingdienst had, anders dan onder het VIV 1993, geen beslissingsbevoegdheid meer.<sup>316</sup> 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 2012/275.

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.<sup>317</sup> Luchtman spreekt over het letterlijk naar een hoger niveau tillen van de beslissingsbevoegdheid in het nieuwe regime.<sup>318</sup>

### 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.<sup>319</sup> 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:<sup>320</sup>

*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.<sup>321</sup> 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.<sup>322</sup> 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:<sup>323</sup>

*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

<sup>323</sup> 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.