



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 4

De omgeving van art. 67 AWR

4.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is uitgebreid ingegaan op het huidige art. 67 AWR. Dit neemt niet weg dat de fiscale geheimhoudingsbepaling ook moet worden gezien in een bredere (fiscale) context om zijn functie beter te kunnen beoordelen. Dit is relevant voor de uitwerking van de gesignaleerde knelpunten per element in Deel II van deze studie (Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10). In dit hoofdstuk komen daarom enkele uiteenlopende onderwerpen aan bod die niet eerder zijn behandeld, maar wel relevant zijn voor de beantwoording van de onderzoeksvragen. In de paragrafen 2 en 3 wordt ingegaan op de gevolgen van een schending van de geheimhouding voor zowel de overtredende als de ontvangende partij. De samenloop van de Wob en art. 67 AWR wordt behandeld in paragraaf 4 en ten slotte wordt in paragraaf 5 ingegaan op enkele aspecten van de (indirecte) rechtsbescherming.

4.2 Gevolgen schending geheimhouding voor de overtreder

Zoals in Hoofdstuk 1 al is opgemerkt verlangt het beginsel van effectieve rechtsbescherming het bestaan van doeltreffende, evenredige en (voldoende) afschrikwekkende sancties bij schending van het recht.¹ Hertoghs schreef hierover dat de burger erop moet kunnen vertrouwen dat zijn bedrijfs- c.q. privégeheimen niet via de fiscus op straat belanden en dat bij gebreke daarvan de overheid ter verantwoording geroepen dient te worden.² In deze paragraaf wordt daarom – in vogelvlucht – ingegaan op de gevolgen voor de overtreder van de schending van de geheimhouding zodat hiervan een algemeen beeld kan worden verkregen.³

4.2.1 Strafrechtelijke vervolging

Het opzettelijk schenden van de fiscale geheimhoudingsplicht door onderworpen subjecten valt onder de delictsomschrijving van art. 272 Sr.⁴ Hoewel die strafbepaling al stamt uit 1881 werd, tot de invoering van de AWR, telkens in de diverse materiële belastingwetten een eigen strafbepaling opgenomen.⁵ Voor een overzicht van de diverse strafbepalingen

1 Hoofdstuk 1, par. 4.4.4.

2 Hertoghs 1986, blz. 49.

3 Het gaat buiten bereik van dit onderzoek om hier uitputtend op in te gaan.

4 Wet van 3 maart 1881 tot vaststelling van een Wetboek van Strafrecht, Kamerstukken II 1880/81, 10, Stb. 1881, 35. Vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1878/79, 110 en Kamerstukken II 1879/80, 47. In het ontwerp van wet was de strafbepaling nog genummerd art. 291 (Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1878/79, 110, nr. 2). Zie uitgebreider: A.J.M. Machielse, commentaar op art. 272 Sr, Noyon/Langemeijer/Remmeling Strafrecht (online, geraadpleegd op 13 februari 2019).

5 Behoudens de RW 1917 en de SW 1956.

wordt verwezen naar Appendix B. Sackers ziet een trend waarbij art. 272 Sr de afgelopen jaren tot opmerkelijk veel strafzaken heeft geleid.⁶ Ook de AP heeft de mogelijkheid om aan individuele werknemers een boete op te leggen voor het niet naleven van hun geheimhoudingsplicht.⁷ Uit de wetsgeschiedenis volgt dat het 'schenden' van een geheim in de zin van art. 272 Sr moet worden uitgelegd als het verstrekken van geheime gegevens aan een ander die tot kennisneming daarvan onbevoegd is.⁸ Hiervan is ook sprake ingeval die ander reeds kennis heeft van deze informatie.⁹ Het enkel ongeautoriseerd raadplegen van systemen – waardoor geheime informatie wordt ontsloten – valt hier derhalve niet onder.¹⁰

4.2.1.1 *Strafbepalingen in de materiële belastingwetten*

Bij de parlementaire behandeling in 1872 van een van de wetsvoorstellen die voorafging aan de Wet VB 1892 werd de opgelegde plicht van geheimhouding niet versterkt door een strafbepaling, maar werd deze gewaarborgd door een af te leggen eed.¹¹ In het ontwerp van wet VB 1892 werd nog expliciet naar het in 1881 ingevoerde art. 272 Sr verwezen.¹² Na kritiek vanuit de Tweede Kamer werden de strafbepalingen alsnog in de belastingwet zelf opgenomen.¹³ Anders dan art. 272 Sr – waarin uitsluitend het opzettelijk schenden van de geheimhoudingsverplichting strafbaar was gesteld – werd in art. 47 Wet VB 1892 zowel de opzettelijke als de culpoze schending van de geheimhouding strafbaar gesteld.¹⁴ Een jaar later werd dezelfde strafbepaling opgenomen in de Wet op de BB 1893. Anders dan de Wet VB 1892 werden de strafbepalingen niet meer opgenomen in het geheimhoudingsartikel, maar overgeheveld naar de overige

- 6 H.J.B. Sackers, Artikel 272 Sr: zullen we het dan maar geheim gehouden? TBS&H 2021, nr. 2, blz. 154.
- 7 Zie: de Boetebeleidsregels Autoriteit Persoonsgegevens 2019. Een bestuurlijke boete is een 'criminal charge' is de zin van art. 6 EVRM. In het kader van dit onderzoek wordt hierop verder niet ingegaan. Vergelijk: Hoofdstuk 10, par. 3.4 wordt kort ingegaan op de mogelijkheid om schending van de geheimhouding door een onderworpen subject van Categorie II of Categorie III beboetbaar te stellen.
- 8 HR (strafkamer) 7 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:523, r.o. 2.5. Zie uitgebreider: conclusie plv. A-G D.J.M.W. Paridaens van 18 februari 2020, ECLI:NL:PHR:2020:149. Vergelijk: Vaklunch #382: Is het ambtsgeheim geschonden? <https://vaklunch.nl/is-het-ambtsgeheim-geschonden> (online, geraadpleegd op 29 juli 2020) over het gebruik van gegevens voor ongeoorloofde nevenwerkzaamheden als belastingadviseur, zonder deze bekend te maken aan derden.
- 9 O.a.: HR (strafkamer) 11 februari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2343, FED 2003/320, r.o. 3.5 en HR (strafkamer) 9 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1135, NJ 2019/417, r.o. 3.4. Zie ook: par. 33 van de voorafgaande conclusie van A-G P.C. Vegter.
- 10 Dat neemt niet weg dat het ongeautoriseerd raadplegen van systemen wel kan worden aangemerkt als een integriteitsschending.
- 11 Vide: MvA, Kamerstukken II 1871/72, 41, nr. 5 blz. 1182. Vergelijk: bij de invoering van de SW 1859 werd een strafbepaling evenmin noodzakelijk geacht (VV, Kamerstukken II 1857/58, XVI, nr. 3, blz. 266 en MvA, Kamerstukken II 1857/58, XVI, nr. 4, blz. 354).
- 12 Art. 43 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 2.
- 13 Art. 47 Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 8. Anders: bij art. 130 Ontwerp van wet IB 1908 werd, onder verwijzing naar art. 272 Sr, juist voorgesteld de strafbepaling grotendeels te schrappen (VV, Kamerstukken II 1907/08, 98, nr. 7 blz. 84). Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 10 maart 1908, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 22.
- 14 Vide: Appendix B. Zie ook: Rahder 1892, blz. 260, Van Walsum 1900, blz. 326 e.v., nr. 494 t/m nr. 496. In het Ontwerp van wet tot vaststelling van algemene bepalingen omtrent de bestraffing van schending van geheimen, Kamerstukken II 1952/53, 3030, nr. 2 werd voorgesteld om de strafbepalingen uit art. 52 Wet VB 1892 te schrappen. Dit wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Justitie van 4 april 1966, Kamerstukken I 1965/66, 3030, nr. 136.

strafbepalingen.¹⁵ Ook in art. 120 Wet IB 1914 werd dezelfde strafbepaling opgenomen met dien verstande dat de mogelijkheid om te worden ontzet van het recht om een ambt te bekleden zonder nadere toelichting kwam te vervallen.¹⁶ Als extra argument voor het opnemen van de strafbepaling noemt Sinninghe Damsté dat de niet-ambtelijke deskundigen (de tweede categorie van onderworpen subjecten) niet per definitie zouden vallen onder art. 272 Sr.¹⁷

In het gehele pre-AWR-tijdperk werd vervolgens, bij elke belastingwet met een geheimhoudingsbepaling, een met art. 120 Wet IB 1914 overeenkomende strafbepaling opgenomen.¹⁸ Hierop zijn twee uitzonderingen; in de RW 1917 ontbreekt, zonder dat de reden hiervoor is toegelicht in de parlementaire geschiedenis, een strafbepaling op schending van de geheimhoudingsbepaling van art. 17 RW 1917.¹⁹ Hoewel in het Ontwerp van de SW 1956 de strafbepaling nog voorkwam werd deze, onder verwijzing naar art. 272 Sr, uiteindelijk niet opgenomen.²⁰ In de Tweede Kamer is enkele malen aan de orde gekomen of de straf op het opzettelijk schenden van de geheimhoudingsplicht – gezien de hoge straffen bij overtredingen door belastingplichtigen – verhoudingsgewijs niet te laag was.²¹ Minister Van Gijn stelde bij de parlementaire behandeling van de OWB 1916 dat verzwarende van de straf overbodig was aangezien ambtenaren der belastingen zich hieraan niet schuldig plegen te maken.²² Minister Liefink verwees bij de behandeling van de Wet PB 1950 naar het Wetboek van Strafrecht waar de maximumstraf voor schending van de geheimhouding veel geringer was dan voor vermogensdelicten als diefstal en oplichting.²³

- 15 Art. 47, tweede lid, Wet op de BB 1893. Zie uitgebreider: art. 41, tweede, derde en vierde lid, Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2, VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 60 en MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 92. Vergelijk: in art. 50 Ontwerp van wet (Wet BHD 1916), Kamerstukken II 1915/16, 209, nr. 2 werd de strafbepaling weer wel opgenomen in de geheimhoudingsbepaling. Dit wetsvoorstel werd ingetrokken bij (ongedateerde) brief Minister van Financiën, Kamerstukken II 1918/19, 82, nr. 1.
- 16 Art. 115 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 2. In de MvT wordt in het geheel niet ingegaan op de strafbepaling (MvT, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 3).
- 17 Sinninghe Damsté 1931, blz. 518. Hij schreef dat niet altijd gezegd kan worden dat niet-ambtelijke deskundigen uit hoofde van hun beroep tot geheimhouding verplicht zijn.
- 18 Zie: Appendix B. Art. 48 Wet PB 1950 is anders geredigeerd. De maximumstraffen werden in deze periode tweemaal aangepast. Vanaf de Wet VAB 1946 werden de geldboeten – uitgezonderd de Wet op de Dividendbeperking 1950 – verhoogd naar respectievelijk 1.000 en 500 gulden. In de Wet VFN werden de maximumstraffen verhoogd naar respectievelijk één jaar gevangenisstraf en zes maanden hechtenis. Gezien de verdubbeling van de gevangenisstraf en de hechtenis werd in de memorie van toelichting ten onrechte gesteld dat de strafbaarstelling van art. 11 Wet VFN overeenkwam met de bestaande belastingwetten en geen nadere toelichting behoefde (MvT, Kamerstukken II 1950/51, 1957, nr. 3, blz. 6).
- 19 Art. 18 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1915/16, 211, nr. 2. Vernummerd naar art. 17 bij Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1915/16, 211, nr. 7.
- 20 Art. 83 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1948, 915, nr. 2. Dit behoefde volgens de memorie van toelichting geen nadere toelichting (MvT, Kamerstukken II 1948, 915, nr. 3, blz. 30). Onder verwijzing naar het wetsvoorstel tot wijziging van art. 272 Sr kwam art. 83 weer te vervallen (MvA, Kamerstukken II 1953/54, 915, nr. 5, blz. 25).
- 21 Met betrekking tot art. 11 Wet VFN merkt Kamerlid C. van den Heuvel op dat het verschil in bestraffing met overtredingen van belastingplichtigen wel erg groot is. Naar zijn mening hoort de strafmaat hetzelfde te zijn (Handelingen II 1951/52, blz. 1939).
- 22 VV, Kamerstukken II 1915/16, 313, nr. 5, blz. 27 en MvA, Kamerstukken II 1915/16, 313, nr. 6, blz. 34-35.
- 23 VV, Kamerstukken II 1949/50, 1403, nr. 6, blz. 30 en MvA, Kamerstukken II 1949/50, 1403, nr. 7, blz. 50.

4.2.1.2 Met de invoering van de AWR naar art. 272 Sr

Bij de invoering van de AWR is gekozen om geen fiscale strafbepaling in de AWR op te nemen, maar aansluiting te zoeken bij art. 272 Sr.²⁴ Hierbij werd in de memorie van toelichting verwezen naar het wetsvoorstel om die strafbepaling te moderniseren.²⁵ Het voornemen bestond om, anders dan voorheen, in art. 272 Sr zowel de opzettelijke- als de culpoze schending van de geheimhouding strafbaar te stellen.²⁶ Dat wetsvoorstel werd echter ingetrokken onder gelijktijdige indiening van een nieuw wetsvoorstel.²⁷ Mede gezien de jurisprudentie over voorwaardelijke opzet en het bestaan van disciplinaire maatregelen werd in dat nieuwe wetsvoorstel de culpoze schending van de geheimhouding toch niet strafbaar gesteld.²⁸ De culpoze strafbaarstelling bij schending van de fiscale geheimhouding verdween daarmee (onbedoeld) geruisloos uit beeld. De culpoze schending van de geheimhouding is sinds 2011 overigens wel opgenomen in art. 8:75 Belastingwet BES.²⁹ Hierbij werd bewust afgeweken van art. 285 Sr BES omdat de schending van de fiscale geheimhoudingsplicht ernstiger zou zijn dan de schending van een ambts- of beroepsgeheim.³⁰

4.2.1.3 Klachtdelict

Art. 272 Sr is een klachtdelict dat (thans nog) aan een termijn van drie maanden is gebonden.³¹ Ingeval de klacht niet voldoet aan alle formele wettelijke eisen of niet is ingediend bij de bevoegde ambtenaar, maar vaststaat dat de klachtgerechtigde de vervolging heeft gewenst, zal van die wens binnen die termijn moeten zijn gebleken.³² Zowel degene wiens gegevens het betreft als de Belastingdienst worden als klachtgerechtigde aangemerkt omdat met de handhaving van de fiscale geheimhoudingsplicht het openbaar belang is

24 MvT, Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, blz. 23. Vergelijk: ook bij de invoering van de Awb werd aansluiting gezocht bij art. 272 Sr (VV, Kamerstukken II 1989/90, 21 221, nr. 4, blz. 29 en MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, blz. 46).

25 Ontwerp van Wet, Kamerstukken II 1952/53, 3030, nr. 2.

26 De diverse fiscale strafbepalingen zouden komen te vervallen. Zie ook: A.H.G. de Groot, Algemene bepalingen omtrent de bestraffing van schending van geheimen, WFR 1953/461.

27 Het wetsvoorstel 3030 werd ingetrokken bij brief Minister van Justitie van 4 april 1966, Kamerstukken I 1965/66, 3030, nr. 136 en Wet van 30 juni 1967 tot vaststelling van algemene bepalingen omtrent de bestraffing van schending van geheimen, Kamerstukken II 1965/66, 8538, Stb. 1967, 377. Vergelijk: de verschillende wetteksten van art. 272 Sr opgenomen in Appendix B.

28 MvT, Kamerstukken II 1965/66, 8538, nr. 3, blz. 6. Zie ook: HR (strafkamer) 9 november 1954, ECLI:NL:HR:1954:1, NJ 1955/55 en A.J.M. Machielse, commentaar op art. 272 Sr, Noyon/Langemeijer/Rammelink Strafrecht (online, geraadpleegd op 13 februari 2019), aant. 11.

29 Wet van 16 december 2010 houdende vaststelling van de Wet Belastingwet BES (Belastingwet BES), Kamerstukken II 2009/10, 32 189, Stb. 2010, 845.

30 MvT, Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, blz. 86 en NAV, Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 7, blz. 54. Als uitgangspunt werd genomen dat de bestaande regelgeving zoveel mogelijk gehandhaafd bleef. De maximumstraffen bij opzet zijn fors hoger en de culpoze schending van de geheimhouding is niet opgenomen in art. 285 Sr BES (zie: Appendix B).

31 Art. 272, tweede lid, Sr jo. art. 66, eerste lid, Sr. Het voornemen bestaat om de termijn uit art. 66 Sr te schrappen (zie uitgebreider: conclusie A-G F.W. Bleichrodt van 30 oktober 2018, ECLI:NL:PHR:2018:1197, par. 14).

32 HR (strafkamer) 4 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2242, NJB 2019/18, r.o. 4.3.2. Vergelijk: Van Walsum 1900, nr. 495 die stelt dat strafrechtelijke vervolging niet nodig is als degene wiens gegevens het betreft daartegen geen bezwaar heeft.

gemoeid.³³ Aangezien de fiscale geheimhoudingsplicht is aan te merken als een bijzondere ambtsplicht, bestaat op grond van art. 162 Sv de verplichting om onverwijld aangifte te doen bij schending van deze ambtsplicht.³⁴ Op grond van het beleid van de Belastingdienst wordt de aangifte gedaan door het hoofd van de eenheid of het Bureau Integriteit en Veiligheid (BIV) van de FIOD.³⁵ Van een zorgvuldig handelende Belastingdienst mag volgens de Nationale ombudsman worden verwacht dat, bij een vermeende schending van de geheimhouding door derden, hij passende maatregelen neemt.³⁶

4.2.2 Disciplinaire maatregelen voor Belastingdienstmedewerkers

Een ambtenaar van de Belastingdienst kan zich in de uitoefening van zijn functie schuldig maken aan het plegen van een strafbaar feit. Daarbij zal tevens sprake zijn van overtreding van een disciplinaire norm.³⁷ Anders dan art. 272 Sr vallen niet alle onderworpen subjecten onder het disciplinaire beleid van de Belastingdienst.³⁸ Door de Belastingdienst wordt op verschillende wijzen voortdurend aandacht gevraagd voor de geheimhoudingsplicht van belastingdienstmedewerkers.³⁹ Dit gebeurt al van oudsher.⁴⁰ Schending van de geheim-

- 33 HR (strafkamer) 11 februari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2343, FED 2003/320, r.o. 5 en par. 11-16 van de conclusie van A-G J. Wortel. Vergelijk: rapport No 7 september 2000, nr. 2000/301, <https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2000301> (online, geraadpleegd op 22 juni 2020), blz. 20 met de aldaar opgenomen verwijzing naar de (niet gepubliceerde) uitspraak van Rechtbank Assen (strafkamer) van 7 januari 1998 inzake een niet-klachtgerechtigde derde (Hof Leeuwarden 1 juli 1996, ECLI:NL:GHEE:1996:AB7712, NJ 1998/214 had juist opdracht tot vervolging gegeven) en Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 17 februari 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:1294, r.o. 4.2.
- 34 Art. 162, eerste lid, onderdeel b, Sv. Zie ook: rapport Ambtscriminaliteit aangeven? (WODC 2008), blz. 16 en A.J.M. Machielse, commentaar op art. 272 Sr, Noyon/Langemeijer/Remmelink Strafrecht (online, geraadpleegd op 13 februari 2019), aant. 3 over de samenloop van de bijzondere ambtsplicht en de strafverzwarende omstandigheden van art. 44 Sr.
- 35 Gedragslijn bij strafbare feiten (2001), par. 3.5 en het protocol integriteitsonderzoeken Belastingdienst (PIB), blz. 9, par. 3.5. Het PIB wordt vervangen door de Baseline Intern Persoonsgericht Onderzoek en het Protocol Persoonsgericht Integriteitsonderzoek Financiën (brief Minister van Veiligheid en Justitie van 18 december 2020 (toezegging integriteit en corruptiebestrijding), Kamerstukken II 2020/21, 28 844, nr. 222, blz. 4). Vergelijk: rapport Ambtscriminaliteit aangeven? (WODC 2008), blz. 42 over de vraag wie uiteindelijk verplicht is om aangifte te doen.
- 36 Rapport No 21 december 2020, nr. 2020/050, <https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2020050> (online, geraadpleegd op 5 januari 2021). De Nationale ombudsman gaf geen oordeel over de juridische reikwijdte van art. 67 AWR, maar gaf wel een vernietigend oordeel over het eventueel doen van aangifte door de Belastingdienst van een vermeende schending van de geheimhouding door de fiscaal partner van klager als 'tegenactie' op een mogelijke aangifte door klager wegens schending van art. 67 door de inspecteur. Dit was intimiderend en daarmee onbehoorlijk. Vergelijk: aanwijzing 15, aanwijzingen externe contacten rijksambtenaren (2020).
- 37 Gedragslijn bij strafbare feiten (2001). Vergelijk: Van der Steeg die in haar dissertatie over het politietuchtrecht stelt dat, hoewel strafrechtelijke en de tuchtrechtelijke procedures gescheiden trajecten zijn, gedragingen die strafrechtelijk verboden zijn in beginsel tevens plichtsverzuim vormen, mits er een relatie bestaat tussen de gedraging en de functie van de ambtenaar (Van der Steeg 2004, blz. 114).
- 38 Een deel van de onderworpen subjecten is onderworpen aan 'eigen' tuchtrecht. Dit valt buiten het bereik van dit onderzoek en zal verder niet worden behandeld.
- 39 Hierbij kan worden gedacht de ondertekening van een geheimhoudingsverklaring voorafgaand aan de aanstelling/indiensttreding. Bij het afleggen van de eed of belofte dient eveneens te worden verklaard dat men zich aan de geheimhoudingsplicht zal houden. Zie ook: Gedragscode Integriteit Rijk (2020), Stcrt. 2019, 71141, par. 5.1 en de brochure Een Integere Belastingdienst (2019), blz. 9.
- 40 Zie onder meer: aanschrijving Minister van Financiën van 29 mei 1893, nr. 28, opgenomen in P.W. nr. 8408, aanschrijving Minister van Financiën van 26 januari 1894, nr. 41, opgenomen in

houding door medewerkers van de Belastingdienst wordt als een ernstige integriteitsschending beschouwd.⁴¹ Zo blijkt uit het Voorschrift buitengewone voorvallen 2004 dat het gebruik van fiscale informatie voor andere doeleinden dan voor de uitvoering van de belastingwet en ongeautoriseerde toegang tot informatiesystemen is aangemerkt als een mogelijke integriteitsschending.⁴² Het is van een zodanig belang dat overtreding van de geheimhoudingsplicht, naast een mogelijke strafrechtelijke sanctie, al snel zal leiden tot het in overweging nemen van de disciplinaire maatregel van strafontslag.⁴³ Anders dan bij strafrechtelijke vervolging is voor het opleggen van een disciplinaire maatregel niet vereist dat sprake is van (voorwaardelijke) opzet; ook bij een culpoze schending van de geheimhouding kan een disciplinaire norm worden overschreden.⁴⁴ Bij samenloop kan een disciplinaire maatregel een strafverminderende omstandigheid zijn voor de strafrechter.⁴⁵ Voor Belastingdienstmedewerkers geldt dat een vermoeden van schending van de geheimhouding moet worden gemeld aan het management van de Belastingdienst.⁴⁶

P.W. nr. 8572, art. 101, art. 121 en art. 129 Organisatiebesluit (1904), art. 86, art. 100 en art. 108 Organisatiebesluit Belastingen (1920) en de brochure Omgaan met integriteitsschendingen (2012).

41 Hierbij moet worden opgemerkt dat het hier niet exclusief gaat om art. 67 AWR, maar bijvoorbeeld ook om art. 9 Ambtenarenwet 2017 en art. 2:5 Awb. Vergelijk: aanwijzing 12, aanwijzingen externe contacten rijksambtenaren (2020).

42 Voorschrift buitengewone voorvallen 2004, hoofdstuk 4, onderdelen a en b.

43 Personele Uitvoeringsbepalingen Belastingdienst (PUB), blz. 160 (het PUB wordt vervangen door het Personeelsreglement ministerie van Financiën). Strafontslag wegens schending geheimhouding o.a.: aanschrijving Minister van Financiën van 26 januari 1894, nr. 41, opgenomen in P.W. nr. 8572, NRC 6 juli 1999, Onderzoek naar fraude deurwaarders, <https://www.nrc.nl/nieuws/1999/07/06/onderzoek-naar-fraude-deurwaarders-7453783-a1026883> (online geraadpleegd op 7 februari 2019), CrvB 31 juli 2003, ECLI:NL:CRVB:2003:AI1297, CrvB 20 november 2003, ECLI:NL:CRVB:2003:AN8832, RTL Nieuws 25 mei 2011, DGB/2011/2484 M (Wob-besluit integriteit), <http://media.rtl.nl/media/actueel/rtlnieuws/2011/integriteit/belastingdienst.pdf> (online, geraadpleegd op 7 februari 2019), Rechtbank 's-Hertogenbosch 27 juni 2012, ECLI:NL:RBSHE:2012:BW9500, Rechtbank Oost-Brabant, 4 oktober 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:5480 en Rechtbank Oost-Brabant 14 december 2017, ECLI:NL:RBOBR:2017:6422. In 2018 en 2019 betrof het vier gevallen (Wob-besluit van 1 juli 2020, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2020/07/01/besluit-wob-verzoek-ontslagen-na-integriteitsschendingen> (online, geraadpleegd op 9 juli 2020)).

44 Zie: rapport No 4 januari 1996, ECLI:NL:XX:1996:AN4992, FED 1996/403 (verstrekking gegevens aan ex-werkgever) en rapport No 21 juni 2010, nr. 2010/162, <https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2010162> (online, geraadpleegd op 10 februari 2020) waar de Nationale ombudsman oordeelt dat de deurwaarder – wellicht met goede bedoelingen – bij het uitreiken van een navorderingsaanslag zijn geheimhoudingsplicht heeft geschonden door tegen de echtgenote het bedrag van de aanslag te noemen terwijl ook anderen zich binnen gehoorsafstand bevonden. De Belastingdienst was overigens van mening dat geen sprake was van schending geheimhouding. Vergelijk: In de procedure voor datalekken wordt onder meer bekeken of de regels met betrekking tot integriteit zijn overtreden (factsheet omgaan met gegevens (2020)).

45 Zie onder meer: HR (strafkamer) 5 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1118. Uit het op verzoek vrijgeven arrest van het hof blijkt dat het hof de desbetreffende voormalig politieagent strafbaar heeft verklaard zonder oplegging van straf of maatregel omdat hij al was ontslagen (Hof (strafkamer) 29 september 2011, ECLI:NL:GHARN:2011:3430). In vergelijkbare zin: de op verzoek gepubliceerde uitspraken van Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 9 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6161 en ECLI:NL:RBROT:2020:6162, r.o. 7.4 (geen beroepsverbod voor inmiddels ontslagen inspecteurs die tevens belastingadvieskantoor runden). Anders: Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 17 februari 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:1294, r.o. 8.3.2 en r.o. 8.4 in samenhang met Rechtbank Den Haag (civiele kamer) 10 juni 2020, ECLI:NL:RBDHA:2020:5446.

46 Gedragslijn bij strafbare feiten (2001), par. 2.3. en de procedure Centraal Meldpunt Integriteit Belastingen (2015), blz. 1. Hierin wordt verwezen naar het protocol integriteitsonderzoeken Belastingdienst (PIB), blz. 6.

Overigens kunnen ook degene wiens gegevens het betreft of derden een melding maken bij de Belastingdienst. Omdat de fiscale geheimhoudingsplicht ook geldt voor het doorgeven van informatie door de Belastingdienst (in zijn hoedanigheid van inspecteur) aan de Belastingdienst (in zijn hoedanigheid van overheidswerkgever) zijn alle medewerkers van de Belastingdienst voor dit doel middels de generieke ontheffing geheimhouding bij plichtsverzuim (2008) doorlopend ontheven van de geheimhoudingsplicht.⁴⁷ Uit een uitspraak van het Hof van Discipline blijkt dat het ongefundeerd beschuldigen van een inspecteur dat hij doelbewust zijn geheimhouding heeft geschonden (ambtsmisdrijf) niet zonder enig risico is. De tuchtrechter oordeelde dat: *“Bij het uiten van zo’n zware en diffamerende beschuldiging mag van een advocaat worden verwacht dat hij zich kan baseren op een of meer concrete feiten die met enige zekerheid de juistheid van die beschuldiging ondersteunen”*.⁴⁸

4.2.3 Schadevergoedingsplicht

Het schenden van de geheimhouding kan schade veroorzaken bij burgers en bedrijven.⁴⁹ De procedure voor het claimen van schade als gevolg van een dergelijke schending is niet eenduidig geregeld en hangt onder meer af van welk onderworpen subject de geheimhouding heeft geschonden, de omvang van de schade en de relevante materiële belastingwet.⁵⁰ De Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding bij onrechtmatige besluiten (titel 8.4 Awb) is voor de fiscaliteit vooralsnog uitsluitend van toepassing voor schade die wordt veroorzaakt door besluiten of andere handelingen ter uitvoering van de Wet VPB 1969.⁵¹

47 Deze ontheffing beperkt zich overigens tot het inlichten van de directeur van het desbetreffende dienstonderdeel waar de meldende medewerker werkzaam is. De directeur van de meldende medewerker kan pas nadat hij een ontheffing geheimhouding heeft verkregen de directeur van het organisatieonderdeel waar de betrokken medewerker werkzaam is informeren. Voor een onafhankelijke toetsing van fiscale integriteitsvraagstukken wordt een Adviescommissie advisering ontheffing geheimhoudingsplicht ingesteld (Verslag, Kamerstukken II 2020/21, 31 066, nr. 790, blz. 24). Vergelijk: De verleende ontheffing geheimhouding voor een inkerende belastingambtenaar (Rechtbank Limburg 18 januari 2017, ECLI:NL:RBLIM:2017:431, r.o. 2). Zie ook: Wob-besluit van 13 maart 2019 (beleidsbesluit ontheffing fiscale geheimhoudingsplicht), 2019-0000016708, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2019/03/13/wob-verzoek-naar-beleidsbesluit-waarbij-ontheffing-wordt-verleend-van-de-fiscale-geheimhoudingsplicht-in-geval-van-een-ernstig-vermoeden-van-plichtsverzuim> (online, geraadpleegd op 3 maart 2020) en Wob-besluit van 19 april 2019 (ontheffingsverzoek fiscale geheimhoudingsplicht), 2019-000004815, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2019/04/19/besluit-wob-verzoek-over-ontheffing-van-de-fiscale-geheimhoudingsplicht-in-geval-het-fiscale-informatie-betreft-op-grond-waarvan-een-ernstig-vermoeden-van-plichtsverzuim-kan-worden-gebaseerd> (online, geraadpleegd op 3 maart 2020).

48 Hof van Discipline ‘s-Hertogenbosch 4 december 2020, ECLI:NL:TAHVD:2020:263, r.o. 5.15. De advocaten kregen een berisping (r.o. 5.18).

49 Eventuele schade voor de Belastingdienst als gevolg van schending van de geheimhouding wordt in het kader van dit onderzoek buiten beschouwing gelaten. Vergelijk: art. 66 ARAR (ingetrokken) dat tot 1 januari 2020 bepaalde dat het bestuursorgaan de schade kon verhalen op persoon die de geheimhouding heeft geschonden.

50 Zie uitgebreider: A.J.H. van Suilen, Schadeprocedures in het bestuursrecht, belastingrecht en civiele recht, *FTV* 2017/4-20.

51 Wet van 31 januari 2013 tot aanvulling van de Algemene wet bestuursrecht met bepalingen over nadeelcompensatie en schadevergoeding bij onrechtmatige overheidsdaad (Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding bij onrechtmatige besluiten), Kamerstukken II 2010/11, 32 621, Stb. 2013, 50.

Op grond van het overgangsrecht blijft voor de fiscaliteit de oude regeling van art. 8:73 Awb van toepassing.⁵² De reikwijdte van art. 8:88 Awb lijkt veel ruimer te zijn; onder de oude regeling van art. 8:73 Awb kan een schadevergoeding worden toegekend als het beroep inzake het schadeveroorzakende besluit gegrond is verklaard terwijl op grond van art. 8:88 Awb ook op grond van andere onrechtmatige handelingen (dus zonder Awb-besluit) vergoeding van schade mogelijk is.⁵³ Bij schending van de geheimhouding zal veelal sprake zijn van feitelijk handelen of van een besluit dat, met het gesloten stelsel van rechtsmiddelen, niet voor bezwaar vatbaar is, waardoor art. 8:73 Awb toepassing mist. Daar waar de bestuursrechter geen uitkomst biedt kan de civiele rechter worden ingeschakeld.⁵⁴ Een onrechtmatige daad verplicht slechts tot vergoeding van de daardoor veroorzaakte schade, indien de geschonden rechtsnorm strekt tot bescherming van eiser tegen schade zoals hij die heeft geleden (relativiteits- of Schutznormvereiste).⁵⁵ Een betrokkene die stelt dat het ontvangende bestuursorgaan fiscale gegevens heeft gebruikt die onrechtmatig of onbevoegd zijn verkregen – en daarmee handelt in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel – wordt niet belemmerd door het relativiteitsvereiste.⁵⁶ Een van de doelstellingen van art. 67 AWR is immers het beschermen van de privacy van degene op wie de gegevens betrekking hebben.⁵⁷

Van Suilen concludeert dat het vanuit het oogpunt van rechtsbescherming en efficiënte rechtspleging wenselijk is dat de bestuursrechter exclusief bevoegd wordt ter zake van schade die is veroorzaakt door besluiten of handelingen van bestuursorganen. De mogelijkheid van een schadevergoedingsactie bij de civiele rechter kan in dat geval worden uitgesloten.⁵⁸ Een indirecte, beperkte mogelijkheid om schade te claimen loopt via de band van (thans) de AVG. Schending van de geheimhouding impliceert immers ook een schending van de privacy.⁵⁹ De ABRvS oordeelde in april 2020 dat uit de AVG volgt dat mogelijk moet zijn om zowel bij de bestuursrechter als bij de civiel rechter een verzoek om schadevergoeding voor te leggen als gevolg van een inbreuk op de AVG.⁶⁰ Zo heeft de ABRvS in 2016 geoordeeld dat

52 Art. V Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding. Vergelijk: A.J.H. van Suilen, De voorgestelde regeling voor schadevergoeding bij onrechtmatige besluiten, NTFR 2011/2828.

53 Vergelijk: Feteris 2007, blz. 491, 492 en 525. Het Belastingdienstbeleid staat in par. 27 BFB. Vergelijk: art. 8:90, tweede lid, Awb.

54 Een dergelijke actie is gebaseerd op art. 6:162 BW, waarin is bepaald dat hij die jegens een ander een onrechtmatige daad pleegt, verplicht is de schade te vergoeden die een ander daardoor lijdt. Vergelijk: de schending van de geheimhouding door een ingeschakelde deskundige derde (VV, Kamerstukken II 1989/90, 21 287, nr. 4, blz. 13 en MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, blz. 21-22). De vraag of schade als gevolg van schending van de geheimhouding door ingeschakelde deskundige derden voor rekening van de schatkist moeten komen bleef onbeantwoord.

55 Vergelijk: art. 6:163 BW en art. 8:69a Awb.

56 A-G IJzerman gaat in zijn conclusie voorafgaand aan het tweede tipgeversarrest in op het relativiteitsvereiste in de context van het zorgvuldigheidsbeginsel (conclusie A-G R.L.H. IJzerman van 25 maart 2019, ECLI:NL:PHR:2019:295, par. 4.29 e.v.).

57 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 2.1.

58 A.J.H. van Suilen, Schadeprocedures in het bestuursrecht, belastingrecht en civiele recht, FTV 2017/4-20.

59 Met dien verstande dat de AVG zich beperkt tot de privacy van natuurlijke personen. Vergelijk: NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 25-26.

60 Nieuwsbericht ABRvS van 1 april 2020, Bestuursrechter kan vaker schadevergoeding geven bij schenden privacywetgeving door bestuursorganen, <https://www.raadvanstate.nl/actueel/nieuws/?ActLbl=bestuursrechter-kan-vaker&ActTmldt=120666> (online, geraadpleegd op 28 oktober 2020). Zie uitgebreider: F. Çapkurt, Het bestuursrecht en gegevensbeschermingsrecht: de ontmoeting van twee rechtsgebieden in historisch perspectief, RM Themis 2020-4.

de inspecteur onrechtmatig inkomensgegevens heeft verstrekt aan verhuurders.⁶¹ In een afzonderlijke civiele procedure is de Minister van Financiën door de rechtbank veroordeeld tot vergoeding van de schade.⁶² Het behoeft geen betoog dat er een direct causaal verband is tussen de schending van de fiscale geheimhoudingsplicht door de inspecteur en de extra huurverhoging voor de huurder. In haar antwoord op Kamervragen stelt Minister Ollongren zonder nadere toelichting dat zij zich niet kan vinden in de strekking van de uitspraak.⁶³ Het legitimiteitsbeginsel en het beginsel van effectieve rechtsbescherming liggen onder andere aan de geheimhouding ten grondslag. Het is de vraag of, door het feitelijk innemen van het standpunt dat geen gevolgen zouden moeten worden verbonden aan schendingen van de fiscale geheimhoudingsplicht, door de minister niet ernstig afbreuk wordt gedaan aan deze beginselen.⁶⁴

4.3 Gevolgen schending geheimhouding voor ontvangende partij

Ingeval fiscale informatie wordt verstrekt c.q. ontvangen waarbij de fiscale geheimhouding is geschonden zou, ten behoeve van het eventuele gebruik door de ontvangende partij, beoordeeld moeten worden wat daarvan de gevolgen zouden moeten zijn.⁶⁵ Mag de ontvangende partij de gegevens desondanks gebruiken? Onder omstandigheden kan het gebruik van door schending van de geheimhouding verkregen fiscale informatie een onrechtmatige daad opleveren.⁶⁶

4.3.1 Geen uitbreiding van de geheimhoudingsplicht

Zoals in het vorige hoofdstuk al is uiteengezet, is voor de beantwoording van de vraag of de ontvangende partij is onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht relevant of hij

61 Overkleef-Verburg stelt dat de bepalingen uit de Wbp door de Afdeling worden toegepast als aanvullende rechtsingang tot bestuursrechtelijke rechtsbescherming tegen (onrechtmatige) verwerking van persoonsgegevens door bestuursorganen (G. Overkleef-Verburg in haar annotatie bij ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87). Zie ook: par. 3.2 hierna, Hoofdstuk 3, par. 6.4.3 en Hoofdstuk 10, par. 2.1.2.

62 Rechtbank Den Haag 26 april 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:5386, V-N 2018/38.25. Terecht wordt door de redactie Vakstudie Nieuws opgemerkt dat naast art. 8:88 Awb ook art. 49 Wbp (thans art. 82 AVG) een mogelijkheid biedt om schade te claimen. Vergelijk: NOS 19 oktober 2016, Woonbond eist 365 miljoen euro aan huur terug voor huurders, <https://nos.nl/artikel/2138630-woonbond-eist-365-miljoen-euro-aan-huur-terug-voor-huurders.html> (online, geraadpleegd op 7 maart 2019).

63 Brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (mede namens de Minister van Financiën) van 20 augustus 2018, Aanhangel Handelingen II 2018/19, 2942.

64 Vergelijk: door Kamerlid Bashir wordt opgemerkt dat door het kabinet géén verantwoording wordt afgelegd over het onrechtmatig verstrekken van inkomensgegevens van 1,9 miljoen mensen (Handelingen II 2015/16, 59, item 10). Zijn motie om huurders tegemoet te komen werd afgewezen (motie Bashir, Kamerstukken II 2015/16, 34 374, nr. 10 en Handelingen II 2015/16, 60, item 13).

65 In de (fiscale) literatuur worden de termen onrechtmatig en onbevoegdlijk door elkaar heen gebruikt.

66 NEV, Kamerstukken II 1987/88, 19 489, nr. 11, blz. 3. Vergelijk: Rechtbank Noord-Nederland (civiele kamer) 3 mei 2017, ECLI:NL:RBNNE:2017:1700, Computerrecht 2017/157. Het (onverenigbaar) gebruik van openbaar bekende persoonsgegevens (gepubliceerd in de Staatscourant) door een advocatenkantoor voor commerciële doeleinden, resulteerde in een immateriële schadevergoeding als gevolg van de schending van de (destijds) Wpb.

is aan te merken als onderworpen subject.⁶⁷ De vraag of fiscale informatie rechtmatig of onrechtmatig is verstrekt, maakt dat niet anders. Een uitspraak van de geheimhoudingskamer van Hof 's-Hertogenbosch, waarin is geoordeeld dat op een belastingplichtige de fiscale geheimhoudingsplicht zou gaan rusten met betrekking tot abusievelijk toegezonden, ongeschoonde stukken, is mijns inziens dan ook principieel onjuist.⁶⁸ Het (abusievelijk) schenden van de geheimhouding door de inspecteur creëert geen (afgeleide) geheimhoudingsverplichting op grond van art. 67 AWR voor die belastingplichtige.⁶⁹ In zoverre is deze casus vergelijkbaar met het voorbeeld van Den Boer e.a. uit 1999. Zij betogen dat, indien een belastingambtenaar in een kroeg zijn mond voorbij praat jegens een journalist, voor die journalist de fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR evenmin geldt omdat 'kroegpraat' geen werkzaamheid bij of in verband met de uitvoering van de belastingwet is.⁷⁰ Dat de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR niet van toepassing is op onderhavige belastingplichtige staat los van een eventuele discussie over het mogelijk (civielrechtelijk) onrechtmatig handelen of het onrechtmatig verwerken van gegevens op grond van bijvoorbeeld privacyregels.⁷¹

Naar aanleiding van Kamervragen over het abusievelijk verzenden van gegevens van belastingplichtigen aan de verkeerde belastingconsulent heeft de Staatssecretaris van Financiën onomwonden gesteld dat belastingconsulenten gebonden zouden zijn aan de geheimhoudingsplicht van 67 AWR.⁷² In de Vakstudie wordt terecht opgemerkt dat belastingconsulenten optreden ten behoeve van belastingplichtigen maar dat zij niet betrokken zijn bij de uitvoering van de belastingwet.⁷³ Dat de belastingconsulent de gegevens waarschijnlijk vernietigt omdat hij niets met de gegevens kan, wil niet zeggen dat hij gebonden zou zijn aan de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR.⁷⁴ Ook bij de beantwoording van Kamervragen over het toekennen van een beconnummer stelt de Staatssecretaris van Financiën wederom dat belastingconsulenten zouden zijn gebonden

67 Vide: Hoofdstuk 3, par. 4.2.

68 Hof 's-Hertogenbosch (geheimhoudingskamer) 11 augustus 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8255, V-N 2011/574, r.o. 3.17. Vergelijk: ABRvS (wrakingskamer) 31 augustus 2020, ECLI:NL:RVS:2020:2077 (weigering kennisname van abusievelijk door rechtbank toegezonden, ongeschoonde Wob-stukken aan verzoeker is gerechtvaardigd) en HvJ EU 21 januari 2021 (Leino-Sandberg), ECLI:EU:C:2021:52 (weigering openbaarmaking document op grond van de Verordening EU 1049/2001 (Eurowob)).

69 Vergelijk: Raaijmakers merkt op dat deze verplichting niet uit de wet blijkt (J.H.P.M. Raaijmakers in; Geheimhoudingsplicht Belastingdienst (art. 67 AWR), *Cursus Belastingrecht*, FBR 3.6.0.c (online, geraadpleegd op 11 oktober 2017)). Ook de redactie Vakstudie Nieuws vindt de uitspraak opmerkelijk (V-N 2011/574). Diezelfde redactie dacht in 1998 overigens nog anders over de reikwijdte van de geheimhoudingsplicht (V-N 1998/46.31).

70 Den Boer e.a. 1999, blz. 558. Deze argumentatie is mijns inziens echter onzuiver; ook als 'kroegpraat' zou zijn aan te merken als uitvoering van de belastingwet wordt de journalist daarmee geen onderworpen subject.

71 Die discussie gaat buiten het bereik van dit onderzoek. Vergelijk: redactie Vakstudie Nieuws die schrijft dat een belastingplichtige die abusievelijk verkregen gegevens zonder enige reden bekend maakt civielrechtelijk gezien onrechtmatig kan handelen (V-N 2011/574).

72 Brief Staatssecretaris van Financiën van 7 november 2016, Aanhangsel Handelingen II 2016/17, 436.

73 Vakstudie Algemeen Deel, commentaar op art. 67 AWR, aant. 16 (online, geraadpleegd op 7 oktober 2017).

74 Voor zover sprake is van persoonsgegevens zal waarschijnlijk geen gerechtvaardigde grondslag zijn voor verwerking voor bijvoorbeeld commerciële doeleinden (acquisitie). Die discussie gaat buiten het bereik van dit onderzoek. Vergelijk: Rechtbank Noord-Nederland (civiele kamer)

aan de geheimhoudingsplicht van 67 AWR.⁷⁵ Klantgegevens zouden uitsluitend mogen worden gebruikt voor de uitvoering van de belastingwetgeving en bijvoorbeeld niet mogen worden doorverkocht. Een discussie over de reikwijdte van de AVG of de (on)wenselijkheid van het doorverkopen van klantgegevens staat echter los van de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR.⁷⁶

4.3.2 *Gebruik inkomensgegevens voor huurverhoging*

Naast de hiervoor genoemde voorbeelden van private partijen als journalisten en belastingconsulenten is door verschillende rechters geoordeeld dat de inkomensgegevens ten behoeve van de inkomensafhankelijke huurverhoging onrechtmatig zijn verstrekt aan de verhuurders.⁷⁷ Dat wil echter niet zeggen dat door verhuurders onrechtmatig is gehandeld (in strijd met de wet of een ongeschreven zorgvuldigheidsnorm). Om die reden kunnen de gegevens volgens de rechter rechtmatig worden gebruikt ten behoeve van huurverhogingen.⁷⁸ Gezien vanuit de te goeder trouw handelende verhuurder lijken deze uitspraken in eerste instantie niet onlogisch.⁷⁹ Gezien vanuit de positie van degene wiens gegevens het betreft, kunnen echter enkele kritische kanttekeningen worden geplaatst. Verhuurders zijn bijvoorbeeld tot tweemaal toe erop gewezen dat onrechtmatig verstrekte inkomensgegevens moesten worden vernietigd.⁸⁰ De eerste maal was in 2012 toen – vooruitlopend op de beoogde invoering van de inkomensafhankelijke huurverhoging per 1 juli 2012 – de Staatssecretaris van Financiën aan de Belastingdienst een generieke ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht verleende teneinde (tijdig) inkomensverklaringen te kunnen verstrekken. In Hoofdstuk 3 is al opgemerkt dat deze generieke ontheffing door de voorzieningenrechter is vernietigd.⁸¹ Als gevolg van deze uitspraak mochten verhuurders

3 mei 2017, ECLI:NL:RBNNE:2017:1700, Computerrecht 2017/157 en ABRvS 4 november 2020, ECLI:NL:RVS:2020:2636, r.o. 10.1 (het rechtmatig verstrekken van Wob-informatie laat onverlet dat deze informatie onrechtmatig kan worden gebruikt).

75 Brief Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2017, Aanhangsel Handelingen II 2017/18, 470.

76 Die discussie gaat buiten het bereik van dit onderzoek. Vergelijk: De Volkskrant 30 mei 2019, Datalek bij Belastingdienst na kinderlijke truc met terug-knop in browser, <https://www.volkskrant.nl/nieuws-achtergrond/datalek-bij-belastingdienst-na-kinderlijke-truc-met-terug-knop-in-browser-bbfd8bfd/?referer=https%3A%2F%2Fwww.accountancyworld.nl%2F7%2Fnieuws%2F2255%2Faccountants-konden-privegegevens-inzien-door-datalek-bij-belastingdienst.html> (online, geraadpleegd op 30 juni 2020).

77 Rechtbank Midden-Nederland (kantonrechter) 2 november 2016, ECLI:NL:RBMNE:2016:5968, r.o. 4.10, Rechtbank Den Haag (civiele kamer) 10 januari 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:171, r.o. 4.45 en 4.46. Zie ook: Rechtbank Amsterdam (civiele kamer) 27 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8608 (inzake nietigheid, (wederzijdse) dwaling, onrechtmatig handelen of misbruik van bevoegdheden). Zie voor de schadevergoedingsprocedure: par. 2.3.

78 Rechtbank Midden-Nederland (kantonrechter) 2 november 2016, ECLI:NL:RBMNE:2016:5968, r.o. 4.10 oordeelt dat op grond van art. 7:252a, vijfde lid, BW het ontbreken van de inkomensverklaring alleen consequenties heeft indien de huurder door dat verzuim is benadeeld.

79 Vergelijk: art. 3:86 BW die een koper van een gestolen fiets beschermd mits hij (o.a.) te goeder trouw is. Het is aan het slachtoffer om de schade op de dader (de fietsendief) te verhalen.

80 Het feit dat het in een eerder stadium tot tweemaal toe was misgegaan zou nopen tot een meer kritische houding van de verhuurder en daarmee van invloed kunnen zijn op de zorgvuldigheidsnorm en de goede trouw. Dit argument lijkt echter niet te zijn aangedragen in de verschillende beroepsprocedures.

81 Hoofdstuk 3, par. 6.4.3 over Rechtbank 's-Gravenhage (civiele kamer) 13 april 2012, ECLI:NL:RBSGR:2012:BW2236.

de reeds verstreekte inkomensverklaringen niet gebruiken en dienden de gegevens (op grond van de gebruiksvoorwaarden) te worden vernietigd.⁸² Na de invoering van de wet oordeelde de ABRvS dat er voor de inspecteur nog steeds geen wettelijke verplichting bestond om inkomensverklaringen te verstrekken.⁸³ Naar aanleiding van die uitspraak heeft de AP aan de Belastingdienst verzocht om verhuurders die onrechtmatig verstreekte inkomensgegevens hebben ontvangen erop te wijzen dat deze gegevens moesten worden vernietigd.⁸⁴ Verhuurders werden, net als in 2012, wederom gewezen op het verwijderen en vernietigen van de gegevens. Daarnaast kan worden verwezen naar de zogeheten ANPR-arresten waaruit blijkt dat er een toereikende grondslag moet zijn voor een inmenging in het privéleven.⁸⁵ De Belastingdienst heeft, conform het verzoek van de AP, de ANPR-gegevens dan ook vernietigd.⁸⁶ De vraag die dan opdoemt, is of de ontoereikende grondslag voor het verstrekken van inkomensgegevens niet op een lijn is te stellen met de ontvangst van diezelfde gegevens door de verhuurders?⁸⁷ De verhuurders hadden echter – ondanks de onrechtmatige verstrekking door de inspecteur – een wettelijke grondslag voor de rechtmatige verwerking van de inkomensgegevens.⁸⁸ Deze uitkomst doet, zeker gezien vanuit de positie van degene wiens gegevens het betreft, echter afbreuk aan het belang van de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling.

82 Brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 19 april 2012, Kamerstukken II 2011/12, 33 129, nr. 49, blz. 1. Vergelijk: brief CBP van 15 mei 2012, z2012-00228, https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/sites/default/files/downloads/med/med_20120531_brief-aan-staatssecretaris.pdf (online, geraadpleegd op 14 maart 2019).

83 ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87, r.o. 3.2. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 2.1.2.

84 Brief AP van 7 april 2016 (vernietigen verstreekte inkomensgegevens), Z2013-00806, https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/sites/default/files/atoms/files/brief_belastingdienst_.pdf (online, geraadpleegd op 14 maart 2019).

85 ANPR-arresten (Automatic Number Plate Recognition): HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286, BNB 2017/79, HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:287, V-N 2017/12.20.10 en HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, V-N 2017/12.20.16. Vergelijk: ABRvS 26 juli 2017, ECLI:NL:RVS:2017:2008, V-N 2017/41.21.7.

86 Brief Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2017 (vernietiging ANPR-camerabeelden), Kamerstukken II 2016/17, 31 066, nr. 16. De Staatssecretaris van Financiën verwijst naar het verzoek van de AP van 16 maart 2017 (niet gepubliceerd) waarin de Belastingdienst is verzocht de ANPR-camerabeelden alsnog direct en onomkeerbaar uit de bestanden te verwijderen, te vernietigen en de AP hier over te informeren. Zie ook: Belastingdienst 29 augustus 2017, Kentekenplaatgegevens vooralsnog niet meer verzameld en bewaard, <https://over-ons.belastingdienst.nl/kentekenplaatgegevens-vooralnog-niet-meer-verzameld-en-bewaard/> (online, geraadpleegd op 14 maart 2019).

87 Alsdan zou er geen grondslag zijn voor het verwerken van deze persoonsgegevens en hadden de inkomensgegevens, evenals de ANPR-gegevens door de Belastingdienst, direct moeten worden vernietigd door de verhuurders en niet mogen worden gebruikt ter onderbouwing van de inkomensafhankelijke huurverhoging.

88 Art. 7:252, derde lid, BW bepaalt dat – indien een voorstel tot inkomensafhankelijke huurverhoging wordt gedaan – een inkomensverklaring wordt bijgevoegd. Met ingang 1 maart 2016 bevat dit artikel ook een expliciete wettelijke verplichting voor de inspecteur om een dergelijke inkomensverklaring te verstrekken. Zie ook: par. 2.3 over de schadevergoedingsprocedures.

4.3.3 *Rechtmatig gebruik door een ontvangend bestuursorgaan*

Het leerstuk van bewijsuitsluiting in het bestuursrecht vindt zijn oorsprong in de fiscale rechtspraak.⁸⁹ In het befaamde arrest BNB 1992/306 introduceerde de Hoge Raad het 'zozeer indruist'-criterium.⁹⁰ Er bestaat volgens de Hoge Raad geen rechtsregel die elk gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs verbiedt. Het gebruik is slechts dan niet toegestaan als het is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.⁹¹ Schuurmans laat zien dat dit criterium ook wordt toegepast als het bewijsmateriaal bestuursrechtelijk onrechtmatig is verkregen.⁹² In de praktijk is volgens haar het 'zozeer indruist'-criterium dan ook leidend bij de vraag of bewijsmateriaal bestuursrechtelijk al dan niet moet worden uitgesloten.⁹³ A-G IJzerman gaat in zijn conclusie voorafgaand aan het tweede tipgeversarrest in op uitsluiting van onrechtmatig of onbevoegd verkregen bewijsmateriaal in het (fiscale) bestuursrecht.⁹⁴ Hij concludeert dat over het algemeen sprake is van grote rechterlijke terughoudendheid in de Nederlandse bestuursrechtelijke procespraktijk ten aanzien van uitsluiten van bewijsmateriaal dat onrechtmatig of onbevoegd is verkregen door het bestuur. Over het algemeen wint het belang van de materiële waarheidsvinding. Een voorbeeld hiervan is het gebruik van inkeergegevens door de AFM. Het CBB heeft geoordeeld dat de Belastingdienst in strijd met de fiscale geheimhoudingsplicht inkeergegevens heeft verstrekt aan de AFM.⁹⁵ Anders dan de rechtbank oordeelde het CBB echter dat de AFM de onrechtmatig verstrekte gegevens wel mocht gebruiken omdat de wijze waarop de AFM de gegevens heeft verkregen niet zozeer indruist tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag verwacht worden dat gebruik hiervan ontoelaatbaar geacht moet worden.⁹⁶

Bij de afweging van belangen dient het handelen van het ontvangende bestuursorgaan een rol te spelen. Ingeval een bestuursorgaan bij een verzoek om fiscale informatie aan de inspecteur onrechtmatig zou handelen – bijvoorbeeld door in een informatieverzoek doelbewust informatie op te vragen voor doel A terwijl op voorhand vaststaat dat de gevraagde gegevens worden gebruikt voor doel B waarvoor géén grondslag is – kan de afweging anders

89 Zie: M.C.D. Embregts, Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscalibus, FED 2005/30.

90 HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, BNB 1992/306, Vergelijk: HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, BNB 2015/173.

91 HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, BNB 1992/306, r.o. 3.2.5.

92 Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, *Ars Aequi*, mei 2017, blz. 391, par. 2.3. Vergelijk: Barkhuysen, Van Emmerik en Vervorst in hun noot bij HvJ EU 17 december 2015 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832, AB 2016/393, par. 8. A-G Wattel heeft vooralsnog tevergeefs gepleit voor een grondige herziening van dit leerstuk (conclusie A-G P.J. Wattel van 28 mei 2014, ECLI: NL:PHR:2014:521).

93 Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, *Ars Aequi*, mei 2017, blz. 392, par. 2.3.

94 Conclusie A-G R.L.H. IJzerman van 25 maart 2019, ECLI:NL:PHR:2019:295, par. 4.8 en 4.9. Hij verwijst hierbij onder meer naar de conclusie A-G P.J. Wattel van 28 mei 2014, ECLI: NL:PHR:2014:521.

95 CBB 22 februari 2017, ECLI:NL:CBB:2017:47, FED 2017/80, r.o. 7 en Rechtbank Rotterdam 4 juni 2015, ECLI:NL:RBROT:2015:3894.

96 CBB 22 februari 2017, ECLI:NL:CBB:2017:47, FED 2017/80, r.o. 8. Los van de mogelijk ongewenste, negatieve consequenties voor de AFM is het de vraag hoe dit 'zozeer indruist'-criterium zich verhoudt tot de privacywetgeving. Uit de uitspraak van het CBB noch de voorafgaande rechtbankuitspraak blijkt overigens dat belanghebbende zich heeft beroepen op privacywetgeving.

uitvallen dan in het geval waarin het verstreckende bestuursorgaan een foutje maakt;⁹⁷ in dat laatste geval kan worden gedacht aan de situatie dat door het bestuursorgaan een verzoek ontheffing geheimhouding is gedaan voor het gebruik van bepaalde fiscale gegevens voor doel B en de inspecteur de gevraagde informatie – vooruitlopend op de te verlenen ontheffing – alvast heeft verstrekt. De inspecteur dient alsdan vanzelfsprekend te worden aangesproken op deze schending van zijn geheimhoudingsverplichting, maar het is de vraag of dit ook gevolgen zou moeten hebben voor het ontvangende bestuursorgaan dat hier geen blaam treft.⁹⁸

4.3.4 Ontwikkelingen in de bestuursrechtelijke bewijsuitsluiting

Vooropgesteld dient te worden dat bij de verwerking van fiscale gegevens (door zowel de Belastingdienst als andere bestuursorganen in de hoedanigheid van afnemer van fiscale gegevens) het rechtstatelijk, normconform handelen door de Staat het uitgangspunt dient te zijn.⁹⁹ Met dit uitgangspunt zouden bestuursorganen mijns inziens in principe geen gebruik moeten willen maken van gegevens die in strijd met de fiscale geheimhoudingsbepaling zijn verstrekt of ontvangen. Dit doet immers afbreuk aan het belang van de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling. De beginselen van legaliteit en legitimiteit, de privacybeginselen en het beginsel van effectieve rechtsbescherming zouden tot een uiterst terughoudend gebruik moeten leiden. Zoals blijkt uit het hiervoor aangehaalde voorbeeld over het gebruik van inkeergegevens door de AFM heeft – na een afweging van belangen – de fiscale geheimhoudingsplicht het in die casus afgelegd tegen de materiële waarheidsvinding.¹⁰⁰ Hoewel (gelukkig) weinig gevallen bekend zijn van bestuursorganen die fiscale gegevens hebben gebruikt die zijn verkregen in strijd met de fiscale geheimhoudingsverplichting, wordt hierna stilgestaan bij enkele (mogelijke) ontwikkelingen.¹⁰¹

4.3.4.1 Onderscheid (niet-)punitieve doeleinden?

A-G Wattel heeft, tot nu toe tevergeefs, gepleit voor een onderscheid tussen voorgenomen gebruik van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal voor punitieve en niet-punitieve doeleinden. Aan de hand van de literatuur onderbouwt hij zijn standpunt dat de ongenueanceerde ‘zozeer onbehoorlijk’-formule voor punitieve doeleinden zou moeten

97 Hierbij dient te worden opgemerkt dat bij het verstrekken door de inspecteur van de fiscale gegevens voor doel A nog geen sprake is van schending van de geheimhoudingsplicht. Pas als (medewerkers van) het ontvangende bestuursorgaan de fiscale informatie gaan gebruiken voor doel B zal sprake zijn van schending van de geheimhouding.

98 Vergelijk: Hof 's-Hertogenbosch 19 maart 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:1022, r.o. 4.16-4.19 over het rechtmatig gebruik van gegevens vóórafgaand aan een verzoek ex art. 55 AWR.

99 Vergelijk: Hof 's-Hertogenbosch 20 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:515, r.o. 4.27.3 waarin werd geoordeeld dat: “(...) het belang van een juiste belastingheffing en bestrijding van belastingontwijking [dient, VDS] te worden afgewogen tegen het belang van een zuiver rechtsstatelijk, normconform handelen van de Staat. Die belangenafweging dient te voldoen aan normen van subsidiariteit en proportionaliteit”.

100 In vergelijkbare zin: L.G.M. Stevens, Belastingontduiking moet worden aangepakt, maar niet ten koste van de rechtsstaat, FD 16 december 2019, <https://fd.nl/opinie/1328088/belastingontduiking-moet-worden-aangepakt-maar-niet-ten-koste-van-de-rechtsstaat> (online, geraadpleegd op 3 maart 2020).

101 Dat er weinig zaken bekend zijn wil overigens niet zeggen dat dit in het geheel niet zou kunnen voorkomen.

worden verlaten en aansluiting moet worden gezocht bij de genuanceerdere benadering in het strafrecht;¹⁰² hij stelt dat onder de werking van art. 359a Sv bij bewijsuitsluiting de strafrechter de gevolgen moet laten afhangen van de uitkomst van een belangenafweging. Hierbij verwijst hij naar het arrest NJ 2013/308. In dat arrest zijn drie mogelijke gronden voor bewijsuitsluiting door de strafrechter geformuleerd:¹⁰³

1. indien dat noodzakelijk is ter verzekering van het recht van de verdachte op een behoorlijk proces in de zin van art. 6 EVRM;
2. in gevallen waarin art. 6 EVRM niet (rechtstreeks) aan de orde is, en waarin een ander belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in aanzienlijke mate is geschonden, en uitsluiting van het als gevolg daarvan verkregen bewijs noodzakelijk is als middel om toekomstige vergelijkbare vormverzuimen te voorkomen en een krachtige stimulans te laten bestaan tot handelen in overeenstemming met de voorgeschreven norm; en
3. in andere gevallen indien sprake is van de – zeer uitzonderlijke – situatie dat het desbetreffende vormverzuim een structureel karakter heeft en de verantwoordelijke autoriteiten zich, vanaf het moment waarop dit structurele verzuim hun bekend moet zijn geweest, onvoldoende inspanningen hebben getroost overtredingen van het desbetreffende voorschrift te voorkomen.

Hoewel het betoog van A-G Wattel betrekking had op een nuancering van het ‘zozeer indruist’-criterium in het belastingrecht en dit (vooralsnog) niet is gevolgd door de belastingkamer van de Hoge Raad, lijkt het laatste woord hierover nog niet gezegd. Toegepast op de strikte fiscale geheimhoudingsverplichting zou immers betoogd kunnen worden dat op basis van deze gronden het gebruik van fiscale informatie – dat in strijd met de fiscale geheimhoudingsverplichting van art. 67 AWR is gebruikt – buiten beschouwing moet worden gelaten, ongeacht of sprake is van gebruik voor punitieve doeleinden. Het uitsluiten van dergelijk bewijsmateriaal in het bestuursrecht kan weliswaar afbreuk doen aan de waarheidsvinding, maar daarmee zal naar mijn mening wel een krachtig signaal worden afgeven over het belang van art. 67 AWR. Hiermee kan (stelselmatig) onrechtmatig handelen van bestuursorganen worden voorkomen.

4.3.4.2 De één overheid-gedachte?

Met de één overheid-gedachte op het netvlies zullen de gevolgen van onrechtmatig verstrekking c.q. ontvangst van fiscale gegevens sneller moeten worden toegerekend aan het ontvangende bestuursorgaan;¹⁰⁴ burgers en bedrijven moeten er op kunnen vertrouwen dat ingeval (in het kader van de één overheid-gedachte) fiscale gegevens binnen de overheid worden gebruikt voor andere doeleinden, dit niet-fiscale gebruik deugdelijk en transparant is gemotiveerd, het een wettelijke grondslag heeft en zichtbaar een belangenafweging is gemaakt waaruit blijkt dat verdere verspreiding met het oog op andere publieke taken

102 Conclusie A-G P.J. Wattel van 28 mei 2014, ECLI: NL:PHR:2014:521, BNB 2015/173, par. 10.21 en par. 10.22.

103 HR (strafkamer) 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, NJ 2013/308, r.o. 2.4.4-2.4.6. Vergelijk: HR (strafkamer) 1 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:1889, r.o. 2.4.1-2.4.4 waarin de tweede en de derde categorie door de Hoge Raad worden samengevoegd.

104 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 6, par. 2.5.

die gewichtig genoeg zijn om dat te rechtvaardigen.¹⁰⁵ Bij de beoordeling van het 'zozeer indruist'-criterium zou het dus niet alleen moeten gaan om het onrechtmatige wijze verkrijgen van fiscale gegevens door het ontvangende bestuursorgaan dat de fiscale gegevens wil verwerken, maar ook om het onrechtmatig handelen van de partij die de fiscale gegevens verstrekt.¹⁰⁶ Onrechtmatig handelen van het ontvangende bestuursorgaan zelf leidt nu al eerder tot bewijsuitsluiting dan strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs.¹⁰⁷ Dat het ontvangende bestuursorgaan de (fiscale) gegevens rechtmatig had kunnen ontvangen is dan niet langer relevant.¹⁰⁸ In zijn noot bij het hiervoor al genoemde tweede tipgeversarrest merkt Happé op dat de Hoge Raad vasthoudt aan de eis dat overheidsdienaren niet direct of indirect betrokken mogen zijn geweest bij de onrechtmatige verkrijging van de gegevens.¹⁰⁹ Juist door de vereenzelviging als gevolg van de één overheid-gedachte dient ook het onrechtmatig verstrekken van fiscale gegevens veel eerder aan het ontvangende bestuursorgaan te worden toegerekend.¹¹⁰ De vraag of de fiscale gegevens rechtmatig konden worden ontvangen zou echter wel weer relevant kunnen zijn.¹¹¹

4.3.4.3 Meer aandacht voor privacy?

Een andere ontwikkeling is de toenemende aandacht voor privacy en de invloed van Europese jurisprudentie. De vraag rijst of de aandacht voor privacy en de invloed van Europese jurisprudentie in de nabije toekomst niet eerder gaan leiden tot het uitsluiten van (bestuursrechtelijk) onrechtmatig verstrekte fiscale gegevens. In het WebMindLicenses-arrest van het HvJ EU is beslist dat het fiscaal gebruik van gegevens uit een strafrechtelijke procedure buiten beschouwing moeten worden gelaten ingeval deze gegevens zijn verkregen in strijd met het Unierecht.¹¹² Ditzelfde geldt als de rechter niet in staat is te beoordelen of het bewijs in overeenstemming met het Unierecht is verkregen. Betoogd kan worden dat met het WebMindLicenses-arrest van het HvJ EU een nieuwe norm is neergezet waardoor het

105 Vergelijk: Handelingen II 1986/87, blz. 2845 waar wordt stilgestaan bij het Codinos-arrest uit de jaren 30 van de vorige eeuw: iemand die profiteert of gebruik maakt van een onrechtmatige daad van een ander zou daarmee zelf ook onrechtmatig handelen.

106 Veelal is de Belastingdienst de verstreckende partij. Vergelijk: Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2351, V-N 2021/11.16 over de uitsluiting van op grond van art. 55 AWR van het OM verkregen informatie uit Hong Kong; het onrechtmatige handelen van het OM werd bij de beoordeling van het 'zozeer indruist'-criterium toegerekend aan de inspecteur. Zie over de doorlevering van gegevens: Hoofdstuk 7, par. 4.1.2.

107 Schuurmans verwijst hiervoor naar Embregts 2003, blz. 288 en Albers 2014, blz. 93 (Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, *Ars Aequi*, mei 2017, blz. 391, par. 2.3).

108 Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, *Ars Aequi*, mei 2017, blz. 391, par. 2.3). Vergelijk: H10, par. 2.3.5 inzake het verstrekken van gegevens aan de Autoriteit woningcorporaties.

109 HR 8 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1715, BNB 2020/41 met noot R.H. Happé, par. 4 en par. 7.

110 Vergelijk: de gezamenlijke verwerkingsverantwoordelijkheid van art. 26 AVG. Zie ook: M.J.J.P. Luchtman, Samenwerkingsverbanden en de strafrechtspleging, TBS&H 2020, nr. 5, par. 4.3 over het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden.

111 Bijvoorbeeld: bestuursorgaan A levert onrechtmatig fiscale informatie spontaan door aan bestuursorgaan B terwijl bestuursorgaan B dit ook rechtmatig van de inspecteur had kunnen ontvangen. Het uitsluiten van de onrechtmatige verstrekte gegevens zou dan wellicht te verstrekkend kunnen zijn.

112 HvJ EU 17 december 2015 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832, BNB 2016/55.

Nederlandse ‘zozeer indruist’-criterium drastisch wordt ingeperkt.¹¹³ Net als BNB 1992/306 ziet het WebMindLicenses-arrest, weliswaar binnen de werkingssfeer van het Handvest EU, op het uitsluiten van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in het belastingrecht door schending van het recht op privacy (art. 7 Handvest EU en het daarmee corresponderende art. 8 EVRM), maar dit zal op termijn ongetwijfeld doorwerken in het gehele bestuursrecht.¹¹⁴

4.3.4.4 Fundamentele rechten?

Schuurmans noemt als ontwikkeling de invloed van de fundamentele grondrechten bij de toepassing van het ‘zozeer indruist’-criterium.¹¹⁵ Hierbij gaat het volgens haar niet alleen om art. 6 en art. 8 EVRM, maar ook om het Handvest EU.¹¹⁶ Aan de hand van de jurisprudentie concludeert zij dat de schending van een fundamenteel recht in het bestuursrecht een ernstige rechtsinbreuk is die ‘zozeer indruist’ tegen hetgeen van een fatsoenlijke overheid mag worden verwacht, dat dit onder alle omstandigheden moet worden uitgesloten.¹¹⁷ Onregelmatigheden bij de verwerking van fiscale gegevens waardoor de privacy wordt geschonden – hetgeen juist met de fiscale geheimhoudingsplicht zou moeten worden beschermd – zal naar verwachting in de toekomst eerder leiden tot bewijsuitsluiting bij het ontvangende bestuursorgaan.¹¹⁸ In dit kader kan de fiscale strafzaak tegen sushiketen Sumo – waar de officier van justitie documentairemakers had laten meelopen tijdens het opsporingsonderzoek – niet onvermeld

113 Vergelijk: M.J.J.P. Luchtman, Samenwerkingsverbanden en de strafrechtspleging, TBS&H 2020, nr. 5, par. 4.3, blz. 233 die opmerkt: “*Het is een vrij stevig oordeel dat sterk afwijkt van wat er in Nederland geldt*”.

114 In zijn noot bij het arrest merkt Haas terecht op dat een onderscheid tussen zaken die vallen binnen de werkingssfeer van het Handvest EU en zuiver interne situaties ongewenst is (HvJ EU 17 december 2015 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832, BNB 2016/55 met noot F.J.P.M. Haas). Ook Barkhuysen, Van Emmerik en Vervorst constateren in hun noot bij het arrest dat het HvJ EU een strengere maatstaf hanteert ten aanzien van de uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs dan (de toepassing van) het in de Nederlandse bestuursrechtspraak gebruikelijke ‘zozeer indruist’-criterium (HvJ EU 17 december 2015 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832, AB 2016/393 met noot T. Barkhuysen, M.L. van Emmerik en J.C. Vervorst). Widdershoven constateert dat deze tweesporigheid niet ter discussie staat, maar vraagt zich af of het werken met twee sets van rechtsbeginselen in de verdere toekomst verstandig is (Widdershoven 2014, blz. 21). Anders: Fierstra in zijn noot bij HvJ EU 17 december 2015 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832, EHRC 2016/107 met noot M. Fierstra.

115 Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, *Ars Aequi*, mei 2017, blz. 392, par. 3.1.

116 Vergelijk: Widdershoven die ingaat op de reikwijdte van art. 47 Handvest EU dat, anders dan art. 6 EVRM, niet is beperkt tot bestuursrechtelijke zaken waarin een criminal charge aan de orde is maar geldt voor alle zaken binnen het toepassingsgebied van het Unierecht (Widdershoven 2014, blz. 12).

117 Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, *Ars Aequi*, mei 2017, blz. 393, par. 3.1. Volgens haar gaat de Nederlandse bestuursrechter hiermee verder dan de strafrechter en het EHRM. Vergelijk: Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 november 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:7501 inzake onrechtmatig meegenomen ordner tijdens een huisbezoek waardoor sprake was van een inbreuk op de persoonlijke levenssfeer ex art. 8 EVRM. Omdat nadien succesvol het verschoningsrecht van art. 53 AWR werd ingeroepen kwam het hof niet meer toe aan de beoordeling van de inbreuk op de privacy (Hof ‘s-Hertogenbosch 25 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1566).

118 Zie uitgebreider over privacy: Hoofdstuk 3, par. 2.1.

blijven.¹¹⁹ Niet de geconstateerde inbreuk op de persoonlijke levenssfeer (en daarmee de schending van de fiscale geheimhoudingsplicht), maar het bewust verzwijgen van de documentaire voor de verdachten zorgde ervoor dat geen straf of maatregel werd opgelegd.¹²⁰ Schuurmans ziet tevens een ontwikkeling in de veranderende aard van het bestuurlijk toezichtonderzoek waarbij in toenemende mate ingrijpende onderzoeksmiddelen worden ingezet waardoor de aard van het toezicht richting opsporing opschuift.¹²¹ Ingrijpendere inbreuken op de privacy hebben volgens haar op grond van art. 8 EVRM een meer precieze wettelijke grondslag nodig.¹²² Ontbreken de nodige waarborgen, dan zou dat volgens haar tot gevolg hebben dat de informatie als onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal kwalificeert dat op basis van het ‘zoezer indruist’-criterium moet worden uitgesloten.

4.4 Verhouding Wob – AWR

Met de herziening van art. 67 AWR in 2008 werd tevens de verhouding tussen de fiscale geheimhoudingsplicht en de Wob (eindelijk) geregeld.¹²³ Al in 1998 werd geconstateerd dat aanscherping van art. 67 AWR nodig was door de toenemende spanning tussen de openbaarheidsverplichting van de Wob en de fiscale geheimhoudingsplicht.¹²⁴ In 1984 had de ARRVs namelijk geoordeeld dat Wob niet door de geheimhoudingsplicht uit de AWR opzij kon worden gezet en dat bij verzoeken om ontheffing aansluiting zou moeten worden gezocht bij de maatstaven van de Wob.¹²⁵ Eerder was al door de ARRVs beslist dat verzoeken om inzage in het eigen belastingdossier met toepassing van de Wob niet mocht worden geweigerd met een beroep op art. 67 AWR (oud).¹²⁶ Volgens de Staatssecretaris van Financiën was de Wob echter niet bedoeld en niet geschikt voor belastingplichtigen om informatie over henzelf op te vragen. Volgens hem impliceerde de Wob dat bij openbaarmaking de

119 Nieuwsbericht Rechtbank Rotterdam van 23 juli 2020, Integriteit strafproces door OM in gevaar gebracht in belastingzaak horecaconcern, <https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Rechtbanken/Rechtbank-Rotterdam/Nieuws/Paginas/Integriteit-strafproces-door-OM-in-gevaar-gebracht-in-belastingzaak-horecaconcern.aspx> (online, geraadpleegd op 9 november 2020) en Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 23 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6587.

120 Het OM zag echter geen aanleiding om over te gaan tot strafrechtelijke vervolging van de officier van justitie wegens schending van de geheimhouding (nieuwsbericht OM van 17 maart 2021, Geen strafvervolgning van officieren na klacht van verdachten in grote fraudezaak, <https://www.om.nl/actueel/nieuws/2021/03/17/geen-strafvervolgning-van-officieren-na-klacht-van-verdachten-in-grote-fraudezaak> (online, geraadpleegd op 26 maart 2021)).

121 Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, *Ars Aequi*, mei 2017, blz. 389.

122 Y.E. Schuurmans, Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursrecht, *Ars Aequi*, mei 2017, blz. 397.

123 Zie: Hoofdstuk 3, par. 1.1.

124 Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 maart 1998, nr. WJB 98/46, V-N 1998/19.6. De redactie Vakstudie Nieuws stelt in haar aantekening dat: “De staatssecretaris wil met andere woorden de fiscale geheimhouding volledig ‘Wob-proof’ maken”. Vergelijk: brief Staatssecretaris van Financiën van 12 maart 2001, Kamerstukken II 2000/01, 27 400 IXB, nr. 27, blz. 1. Zie ook: Daalder 2015, blz. 212-213.

125 ARRVs 26 juli 1984, ECLI:NL:RVS:1984:AP3377, BNB 1985/47. Vergelijk: P.D.A. Claessen, De wet openbaarheid van bestuur en de belastingplichtige WFR 1985/959.

126 ARRVs 22 november 1982, ECLI:NL:RVS:1982:AP2763, BNB 1985/33. Vergelijk: ARRVs 16 januari 1984, ECLI:NL:RVS:1984:AM8545, BNB 1985/34, ARRVs 31 juli 1984, ECLI:NL:RVS:1984:AP3404, BNB 1985/35 en ARRVs 29 april 1986, ECLI:NL:RVS:1986:AM9600, V-N 1986/1801.

gegevens niet alleen voor de verzoeker, maar voor iedereen toegankelijk zou zijn.¹²⁷ Met de wijziging van art. 67 AWR, waarvoor Van Leijenhorst¹²⁸ al in 1999 een voorzet had gegeven, werd een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter beoogd die zou prevaleren boven de Wob.¹²⁹ In de literatuur werd getwijfeld of, met de wetswijziging, de fiscale geheimhoudingsplicht als *lex specialis* voorrang zou hebben op de gegevensverstrekking op grond van de Wob.¹³⁰ De ABRvS heeft echter geoordeeld dat de fiscale geheimhoudingsbepaling, zoals deze bepaling sinds 1 januari 2008 luidt, een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter is die prevaleert boven de Wob.¹³¹

Rechtbank Gelderland heeft in een Wob-procedure bevestigd dat het logischerwijs wel moet gaan om fiscale informatie waarop de fiscale geheimhoudingsplicht rust.¹³² In die casus had de gemeente Utrecht de gevraagde informatie niet verkregen in het kader van uitvoering van de (gemeentelijke) belastingwet (en evenmin verkregen van een met de uitvoering van de belastingwet belast orgaan), maar verkregen in het kader van een exploitatievergunning. Hierdoor was art. 67 AWR niet van toepassing en diende openbaarmaking te worden getoetst aan de Wob. In 2019 is de ABRvS 'omgegaan' en oordeelde de ABRvS dat tegen een afwijzing van een verzoek om informatie op grond van de Wob (waarbij onder verwijzing naar art. 67 AWR gegevens worden geweigerd) rechtsbescherming moet worden geboden middels bezwaar en beroep.¹³³ Het is dus uiteindelijk de bestuursrechter die beslist of in een Wob-procedure terecht een beroep is gedaan op art. 67 AWR.

4.5 De (indirecte) rechtsbescherming

Binnen het gesloten stelsel van rechtsmiddelen staat tegen een beslissing op grond van art. 67 AWR geen bezwaar en beroep bij de (fiscale) bestuursrechter open. Hierdoor resteert in voorkomende gevallen de civiele rechter bij geschillen over art. 67 AWR.¹³⁴

127 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 26-27. Zie uitgebreider: A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, De Wet openbaarheid van bestuur, FED 1994/411.

128 G.J. van Leijenhorst, Belastingbeleid, WFR 1999/401. Hij stelde voor dat de nieuwe bepaling zou moeten aangeven in welke gevallen de geheimhoudingsplicht niet gold en in welke gevallen en onder welke voorwaarden ontheffing mogelijk zou zijn.

129 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 27. Dit was volgens de parlementaire geschiedenis van de Wob ook de bedoeling (motie Van der Sanden c.s., Handelingen II 1976/1977, blz. 3276).

130 Zie bijvoorbeeld: Feteris 2007, blz. 295, P. Fortuin, Geheimhoudingsplicht Belastingdienst en verkorting beslistermijnen, NTFR-B 2008/4, E. Thomas in zijn commentaar bij NTFR 2011/1271 en R. Steenman, Fiscus, wat weet u van mij? Over (on)mogelijkheden om fiscale informatie op te vragen die op de aanvrager zelf betrekking heeft, WFR 2012/265.

131 ABRvS 14 april 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BM1041, JB 2010/137 met annotatie G. Overkleef-Verburg. Vergelijk: ABRvS 30 juni 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BM9675, AB 2010/239 waarin dit eveneens werd bevestigd voor art. 1:89 Wft. Zie ook: memo inzagerecht in het controledossier (2018), blz. 2.

132 Rechtbank Gelderland 25 juli 2014, ECLI:NL:RBGEL:2014:7450, r.o. 7.

133 ABRvS 2 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3318, r.o. 5.1 en in vergelijkbare zin ABRvS 29 januari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:267. Tegen een Wob-verzoek dat werd afgewezen op grond van art. 67 AWR stond voorheen geen beroep open bij de (fiscale) bestuursrechter, maar was alleen nog een vordering bij de burgerlijke rechter mogelijk (ABRvS 14 april 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BM1041, JB 2010/137 en HR 13 mei 2016, ECLI:NL:HR:2016:830, FED 2016/82). Zie uitgebreider: L.J. Boone, Belastinggerelateerde informatieverzoeken en de fiscale geheimhoudingsplicht, Belastingblad 2016/261.

134 Vergelijk o.a.: HR (civiele kamer) 14 mei 1964, ECLI:NL:HR:1964:15, NJ 1964/430, HR 7 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1256, V-N 2017/37.5 en ABRvS 2 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3318.

Het is de vraag of het voor bezwaar vatbaar maken van besluiten op grond van art. 67 AWR wenselijk is.¹³⁵ Met de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsplicht wordt – anders dan bijvoorbeeld een belastingaanslag – immers beoogd de belangen van zowel belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden als de inspecteur te beschermen.¹³⁶ Aan het moeten voorleggen van geschillen omtrent art. 67 AWR aan de civiele rechter kleven enerzijds enkele haken en ogen.¹³⁷ Anderzijds wordt met het voor bezwaar vatbaar maken van geschillen omtrent art. 67 AWR het risico gelopen dat deze procedures worden aangegrepen als verdragingsinstrument.¹³⁸ Daarnaast bestaat de kans op ‘dubbele’ procedures; een deel van de procedures zal bijvoorbeeld gaan over het verstrekken van fiscale informatie aan andere bestuursorganen waarbij de rechtsbescherming – weliswaar indirect – al is geregeld.¹³⁹ Het is de vraag of dit uiteindelijk de rechtsbescherming ten goede komt. De Bont heeft een open stelsel voor ogen, tenzij de wetgever expliciet heeft bepaald dat er geen rechtsmiddel openstaat.¹⁴⁰ Hierdoor gaan besluiten op het gebied van belastingen behoren tot de absolute rechtsmacht van de belastingrechter. Nader (praktijk)onderzoek moet uitwijzen of het voor bezwaar vatbaar maken van beschikkingen op grond van art. 67 AWR wenselijk en haalbaar is, of dat bijvoorbeeld een kennisgevingsprocedure voldoende rechtsbescherming biedt. Dit vergt een (fiscaliteit-overstijgende) afweging van enerzijds de privacybeginselen en het beginsel van effectieve rechtsbescherming en anderzijds de beginselen van zorgvuldigheid en evenredigheid en de beginselen van effectiviteit en efficiëntie. Dit moet leiden tot een optimale balans tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming.¹⁴¹ Hierbij dient ook de rechtsbescherming in internationaal verband en het nationale bestuursrecht te worden meegenomen; zo kan bijvoorbeeld op grond van het Berlioz-arrest van het HvJ EU een betrokkene de rechtmatigheid van een inlichtingenverzoek

135 Het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming van art. 26 AWR staat overigens al jarenlang ter discussie (vide: de verwijzingen opgenomen in Vakstudie Algemeen Deel, commentaar op art. 26 AWR, aant. 2.2 (online, geraadpleegd op 21 maart 2020)). Vergelijk: het commentaar van De Bont die zich afvraagt of de stapeling van procedures en pre-procedures wel nodig is (HR 15 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1785, BNB 2020/30, met noot G.J.M.E. de Bont, par. 1 en par. 4).

136 Deze belangen kunnen met elkaar botsen. Bij belastingaanslagen hebben de belastingplichtige en de inspecteur exact hetzelfde belang: het opleggen van de juiste belastingaanslag.

137 Zie o.a.: M.W.C. Feteris, Rechtsbescherming door de belastingrechter anno 2016, WFR 2017/29, par. 2.3 en G.J.M.E. de Bont, Praktische fiscale rechtsbescherming, alle fiscale geschillen uitsluitend bij de belastingrechter, NTFR 2021/1329.

138 Hierbij kan worden gedacht aan een inspecteur die in een geschil over een informatiebeschikking nog even de spreekwoordelijke kaarten tegen de borst wil houden. Een belanghebbende zou kunnen procederen over de vraag of het verstrekken van deze informatie noodzakelijk is voor uitvoering van de belastingwet terwijl de belastingrechter – in een procedure over de informatiebeschikking – de toepassing van art. 8:29 Awb al kan toetsen (vergelijk: Hof Den Haag 10 maart 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:462 en Hof 's-Hertogenbosch (geheimhoudingskamer) 27 juli 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:3632).

139 Hierbij kan worden gedacht aan een voorgenomen verstrekking door de inspecteur aan de Inspectie SZW van fiscale gegevens. Nog los van de vraag of de fiscale gegevens – door een jarenlange fiscale procedure – nog tijdig aan de Inspectie SZW verstrekt kunnen worden, zou in een procedure over het besluit (op basis van de fiscale gegevens) dat de Inspectie SZW neemt de rechtmatigheid van de verstrekking van de fiscale gegevens door de inspecteur eveneens aan de orde gesteld kunnen worden.

140 G.J.M.E. de Bont, Praktische fiscale rechtsbescherming, alle fiscale geschillen uitsluitend bij de belastingrechter, NTFR 2021/1329.

141 Vergelijk: het rapport Burgers beter beschermd (2021), blz. 116.

(marginaal) laten toetsen.¹⁴² Dat compenseert de afgeschafte kennisgevingsprocedure uit de WIB, ooit bedoeld om de geheimhouding te waarborgen, in ieder geval gedeeltelijk.¹⁴³ A-G Kokott heeft tevergeefs gepleit dat – gezien art. 47 Handvest EU – alle betrokkenen (niet alleen de informatieplichtige, maar ook de belastingplichtige en betrokken derden) rechtsmiddelen moeten kunnen aanwenden bij een inlichtingenverzoek uit het buitenland.¹⁴⁴ Het HvJ EU oordeelde echter dat art. 47 Handvest EU zich niet verzet tegen het uitsluiten van een beroepsmogelijkheid door de belastingplichtige – tegen wie in de andere lidstaat een onderzoek loopt – tegen het inlichtingenverzoek.¹⁴⁵ Rechtsbescherming wordt volgens het HvJ EU geboden in de belastingprocedure waarin die informatie door de ontvangende staat van de desbetreffende belastingplichtige wordt gebruikt.¹⁴⁶ In lijn met deze uitspraak vond de Staatssecretaris van Financiën het niet nodig om – bij internationale gegevensuitwisseling – rechtsbescherming te bieden aan de belastingplichtige.¹⁴⁷ In het vervolg van deze paragraaf komen enkele onderwerpen aan bod die eveneens relevant zijn bij de beoordeling van de rechtsbescherming in het kader van art. 67 AWR.

4.5.1 ‘Kan’-bepalingen en onttrekkingsmogelijkheden

Art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR bepaalt dat de fiscale geheimhoudingsplicht niet van toepassing is ingeval enig wettelijk voorschrift tot de bekendmaking verplicht. Er zijn echter wettelijke voorschriften die als ‘kan’-bepaling zijn geformuleerd. In het licht van art. 67 AWR behoeven deze bepalingen een nadere toelichting. Is in art. 54, eerste lid, Wet Suwi voor de Belastingdienst nog een verplichting opgenomen om desgevraagd informatie te verstrekken, het tweede lid bepaalt dat een ieder uit eigen beweging die informatie ‘kan’ verstrekken. Deze spontane informatieverstrekking is niet op de Belastingdienst van toepassing. Het is immers een keuzemogelijkheid en géén verplichting in de zin van art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR. Juist vanwege het ontbreken van enige verplichting is met ingang van 1 januari 2014 art. 54, zesde lid, Wet Suwi in werking getreden die de

142 HvJ EU 16 mei 2015 (Berlio), ECLI:EU:C:2017:373 en ABRvS 12 februari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:453, BNB 2020/73. Zie ook: W. Boei en J.A.R. van Eijdsen, De introductie van het bestuurlijk rechtsoordeel in het belastingrecht, WFR 2020/144 en B.F.M. de Koning & L.C. de Jager, Buitenwettelijke rechtsbescherming voor dienstverleningslichamen bij internationale gegevensuitwisseling, WFR 2020/145.

143 Art. 5, tweede lid, WIB (oud) en art. 7, derde lid, WIB (oud). De invoering van de kennisgevingsprocedure paste (destijds) volgens de Staatssecretaris van Financiën in de Nederlandse opvatting om privacy en individuele rechtsbescherming in zo breed mogelijke zin zeker te stellen (MvA, Kamerstukken II 1984/85, 18 852, nr. 6, blz. 13). Zie ook: K.R.C.M. Jonas en J.A.R. van Eijdsen, De kennisgeving vooraf bij internationale uitwisseling verdwijnt. En daarmee de rechtsbescherming ook! WFR 2013/1180. Langereis merkte hier ooit over op: “Zo is het naar ik meen niet aanvaardbaar dat een belanghebbende geen bezwaar kan maken tegen het verstrekken door de Nederlandse fiscus van gegevens aan buitenlandse administraties, en vaak zelfs niet eens zal weten dat deze gegevens verstrekt worden. Het belang is vooral gelegen in het geheimhouden van gewichtige commerciële gegevens en bedrijfsgeheimen. Art. 67 AWR is in dat opzicht lacuneus te noemen” (Ch.J. Langereis in: Verslag, Kamerstukken II 1984/85, 17 050, nr. 33, blz. 5). Vergelijk: Cahiers de Droit International (vol. 105b) 2020, blz. 340.

144 Conclusie A-G J. Kokott van 2 juli 2020, ECLI:EU:C:2020:516.

145 HvJ EU 6 oktober 2020 (B e.a./Luxemburg), ECLI:EU:C:2020:795, FED 2021/14, r.o. 105.

146 HvJ EU 6 oktober 2020 (B e.a./Luxemburg), ECLI:EU:C:2020:795, FED 2021/14, r.o. 80-84. Vergelijk: M. Ruigrok & L.M.A. van den Berg, Internationale uitwisseling van informatie: een sprankje hoop op fiscale rechtsbescherming? TFB 2021/1-5.

147 Brief Staatssecretaris van Financiën van 1 april 2021 (Internationaal fiscaal (verdrags)beleid), Kamerstukken I 2020/21, 25 087, nr. P, antwoord op vragen 2-4.

Belastingdienst verplicht om spontaan informatie te verstrekken.¹⁴⁸ Vergelijkbaar is de aangiftebevoegdheid van art. 161 Sv. Anders dan de aangifteverplichtingen van art. 160 Sv (zeer ernstige misdrijven) en art. 162 Sv (ambtsmisdrijven) is bij art. 161 Sv geen sprake van een wettelijke verplichting, zodat art. 67 AWR onverkort van toepassing blijft. Teneinde rechtmatig gebruik te kunnen maken van deze aangiftebevoegdheid is in art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 een generieke ontheffing van de geheimhoudingsplicht verleend.¹⁴⁹ Om dezelfde reden is de ‘kan’-bepaling uit art. 5.2.3 WMO 2015 dan ook zinledig.¹⁵⁰

Hiermee vergelijkbare situaties – dat een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject zich kan onttrekken aan een wettelijke verplichting – doen zich ook voor. Ingeval de inspecteur de mogelijkheid heeft zich aan een informatieverplichting te onttrekken, volgt logischerwijs – gezien de strikte geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR – dat hij ook geen andere keuze heeft dan van die mogelijkheid gebruik te maken teneinde zijn verplichting tot geheimhouding te verzekeren.¹⁵¹ Een voorbeeld hiervan is het in Hoofdstuk 3 genoemde Nationaal Archief;¹⁵² juist vanwege de expliciet geboden mogelijkheid om fiscale gegevens te vernietigen, waardoor de strikte fiscale geheimhouding wordt gewaarborgd, kan er in principe niet meer voor worden gekozen om aan deze fiscale gegevens een archiefbestemming te geven (historisch, statistisch of wetenschappelijk doel). Ook de exhibitieplicht van art. 843a Rv kan worden beperkt ingeval op de gevraagde stukken geheimhouding rust.¹⁵³ In een civiele procedure over aansprakelijkheidstelling voor openstaande belastingschulden legde het hof – onder verwijzing naar art. 67 AWR – geheimhouding op aan de ontvangende partij met betrekking tot de gevraagde stukken.¹⁵⁴ Hetzelfde speelt bij de in Hoofdstuk 3 behandelde op de zaak betrekking hebbende stukken van art. 8:42 Awb.¹⁵⁵ Ook hier heeft de inspecteur – gezien de strikte, fiscale geheimhoudingsbepaling – geen keuzevrijheid,

148 Wet van 9 oktober 2013 tot wijziging van de Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen en enige andere wetten in verband met fraudeaanpak door gegevensuitwisselingen en het effectief gebruik van binnen de overheid bekend zijnde gegevens, Kamerstukken II 2012/13, 33 579, Stb. 2013, 405. Vergelijk: art. 107, zevende lid, Vreemdelingenwet 2000 creëert een bevoegdheid, maar geen verplichting om spontaan informatie te verstrekken.

149 Art. 43c, eerste lid, onderdeel I, ten derde, Uitv. Reg. AWR 1994. In art. 43c, tweede lid, Uitv. Reg. AWR 1994 is daarom een uitzondering op de hoofdregel (informatie wordt verstrekt op verzoek) opgenomen. Vergelijk: art. 126nd, tweede lid, Sv jo. art. 96a Sv en art. 218 Sv en het beleid zoals opgenomen in par. 5.4.1 Instructie informatieverstrekking (2020).

150 Art. 5.2.3 WMO 2015 bepaalt dat de Belastingdienst bevoegd is uit eigen beweging en desgevraagd verplicht is relevante informatie te verstrekken. Deze bevoegdheidsregeling wordt door art. 67 AWR tenietgedaan.

151 Een uitzondering hierop betreft de informatieverplichting van art. 27 Wet BIBOB die een eventuele geheimhoudingsplicht doorbreekt. Deze verplichting vervalt ingeval sprake is van een zwaarwegend belang. Uit de parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat art. 67, AWR geen zwaarwegend belang is (MvT, Kamerstukken II 1999/00, 26 883, nr. 3, blz. 74-75).

152 Hoofdstuk 3, par. 6.4.3.

153 Vergelijk: Hof Den Haag (civiele kamer) 18 juni 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:1409, r.o. 24 waarin een notaris via een civiele procedure een brief van de Belastingdienst aan het BFT vorderde om zich te kunnen verweren tegen de tuchtrechtelijke procedure. De vordering werd – gezien art. 67 AWR – afgewezen. Voor een nadere belangenafweging was geen plaats meer.

154 Hof Amsterdam (civiele kamer) 15 december 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:3461, V-N 2021/9.20, r.o. 3.16-3.17. In de aantekening bij het arrest vraagt de redactie Vakstudie Nieuws zich af of dit niet art. 67 IW 1990 moet zijn. Het hof heeft de bevoegdheid om geheimhouding op te leggen op grond van art. 28 Rv. Vergelijk: art. 49, zesde lid, IW 1990.

155 Hoofdstuk 3, par. 5.4.

maar een verplichting om in voorkomende gevallen een beroep te doen op art. 8:29 Awb teneinde zich te onttrekken aan de verplichting van art. 8:42 Awb.¹⁵⁶ Hiermee vergelijkbaar is de eerbiediging van de door de verwijzende belastingrechter toegekende anonimiteit bij het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ EU of het EHRM.¹⁵⁷ Voor het hierna te behandelen verschoningsrecht van de belastingambtenaar die als getuige wordt opgeroepen, geldt eveneens dat hij geen keuzevrijheid heeft en in principe een beroep moet doen op het aan hem toekomende wettelijk verschoningsrecht.¹⁵⁸ Ingeval de belastingambtenaar desalniettemin om hem moverende redenen toch zou willen getuigen is daarvoor een individuele ontheffing van de geheimhouding vereist.

4.5.2 Verschoningsrecht voor belastingambtenaren¹⁵⁹

Het verschoningsrecht voor belastingambtenaren die als getuigen worden opgeroepen in het (fiscale) strafrecht, het bestuursrecht en het civiele recht is een specifieke verschijningsvorm van de hiervoor behandelde onttrekkingsmogelijkheid. De stringente fiscale geheimhoudingsbepaling wordt versterkt door het verschoningsrecht van belastingambtenaren.¹⁶⁰ Het afleggen van een getuigenis in een fiscale (straf)procedure door een belastingambtenaar is aan te merken als uitvoering van de belastingwet.¹⁶¹ In het BFB wordt de belastingambtenaar echter op voorhand 'opgedragen' om in principe geen beroep te doen op het hem toekomende verschoningsrecht in niet-fiscale strafprocedures en bestuurlijke procedures.¹⁶² Deze instructie is opmerkelijk omdat het verschoningsrecht toekomt aan de getuige – het individu – en niet aan de Belastingdienst of de Staatssecretaris van Financiën.¹⁶³ Gezien de strikte fiscale

¹⁵⁶ Ook de bepalingen van art. 5:16 en art. 5:17 Awb worden soms genoemd. Uit een beperkt (literatuur) onderzoek kan worden afgeleid dat deze inlichtingenverplichtingen niet is bedoeld om gegevens op te vragen bij andere bestuursorganen (Van der Meulen 2014, blz. 116 en Schueller & Widdershoven 2014, blz. 116). Voor inspecteur zal echter art. 5:20, tweede lid, Awb gelden (O.J.D.M.L. Jansen, commentaar op art. 5:20 Awb, aant. 2.2.4 Module Algemeen Bestuursrecht (online, geraadpleegd op 20 maart 2020) noemt de belastingambtenaar als een van de verschoningsgerechtigden).

¹⁵⁷ Zie uitgebreider: Hoofdstuk 9, par. 4.1 en par. 4.2.

¹⁵⁸ Zie uitgebreider: par. 5.3.

¹⁵⁹ Alle aan de fiscale geheimhoudingsplicht onderworpen subjecten kunnen een beroep doen op het verschoningsrecht. Omdat de bepalingen uit het BFB zich beperken tot ambtenaren wordt in deze subparagraaf consequent de term 'belastingambtenaar' gebruikt.

¹⁶⁰ HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschuieren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277, r.o. 3.4. Vergelijk: R.G. Leether, opdat niet geopenbaard worde wat verborgen diene te blijven, WFR 1992/6011.

¹⁶¹ Vergelijk: art. 62 AWR en par. 24, eerste en tweede lid, BFB. Op het verschoningsrecht wordt – behoudens uitzonderlijke situaties – geen beroep gedaan in fiscale (straf)procedures. Zie o.a.: Verburg 1975, blz. 229 en HR 18 december 2015 (eerste tipgeversarrest), ECLI:NL:HR:2015:3600, BNB 2016/39, r.o. 2.7.1 en r.o. 2.7.2 waar de Hoge Raad – in een overweging ten overvloede – oordeelt dat ook aan belastingambtenaren in fiscale zaken een verschoningsrecht toekomt. Vergelijk: de (tweede) conclusie van A-G R.L.H. IJzerman van 21 augustus 2015, ECLI:NL:PHR:2015:1477 over het door de getuigen in de tipgeverszaak ingestelde cassatieberoep (het cassatieberoep werd niet-ontvankelijk verklaard omdat de getuigen niet beroepsgerechtigd waren (HR 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3604, BNB 2016/40)).

¹⁶² Par. 24, eerste lid, BFB. Dat zou slechts anders zijn ingeval niet alleen zijn kennis wordt gevraagd ten aanzien van de verdachte(n) of betrokkene(n), maar die kennis ook de belangen van niet betrokken derden raakt (par. 24, tweede lid, BFB). Vergelijk: Instructie informatieverstrekking (2020), par. 5.2, blz. 12-14).

¹⁶³ Vergelijk: de beantwoording van Kamervragen naar aanleiding van de hofuitspraak die zou leiden tot het eerste tipgeversarrest waarin uitdrukkelijk wordt gesproken over 'voorlichten' en 'zelf

geheimhoudingsbepaling heeft een als getuige opgeroepen belastingambtenaar geen keuze en dient hij zich te beroepen op zijn verschoningsrecht als het gaat om fiscale informatie.¹⁶⁴ Pas na een afweging van belangen zou een belastingambtenaar er voor kunnen kiezen om géén beroep te doen op het aan hem toekomende verschoningsrecht. Daarvoor is echter een individuele ontheffing geheimhouding ex art. 67, derde lid, AWR vereist. Kennelijk is het BFB bedoeld als een op voorhand verleende, generieke ontheffing. Dat is – gezien het beperkte ontheffingsstelsel van art. 67, derde lid, AWR – (thans) niet mogelijk.¹⁶⁵

Ook in civiele procedures hebben belastingambtenaren een verschoningsrecht met betrekking tot het object van de fiscale geheimhouding.¹⁶⁶ Hier wordt in het BFB een andere, striktere lijn gekozen; het uitgangspunt is dat slechts ingeval sprake is van een bijzonder belang géén beroep wordt gedaan op het verschoningsrecht.¹⁶⁷ Een belastingambtenaar die in een civiele procedure is opgeroepen kan zich niet op voorhand beroepen op zijn verschoningsrecht; hij dient bij elke vraag afzonderlijk te beoordelen of hij een antwoord kan geven zonder zijn fiscale geheimhoudingsplicht te schenden.¹⁶⁸ In het BFB wordt opgemerkt dat bij vragen van ‘organisatorische aard’ het verschoningsrecht niet snel met kans op succes kan worden ingeroepen.¹⁶⁹ Ten onrechte wordt in het BFB echter de suggestie gewekt dat de vraag óf er gesprekken tussen de Belastingdienst en de belastingadviseur hebben plaatsgevonden wel zou kunnen worden beantwoord zonder de geheimhouding te schenden.¹⁷⁰ Het enkele feit dat er een of meerdere gesprekken zouden zijn gevoerd is immers al aan te merken als een object van de fiscale geheimhouding.¹⁷¹ Het verschoningsrecht

vraag voor vraag beoordelen’ (Aanhangsel Handelingen II 2014/15, 892, antwoord op vragen 7, 13 en 14). Het geven van instructies was (destijds) niet aan de orde. Van een instructierecht zou wellicht wel sprake kunnen zijn ingeval de geheimhouding zou zijn opgelegd aan een instantie in plaats van een individu (vergelijk: Hoofdstuk 5, par. 2.2.4 over de ‘instellingen’ van art. 2:5, tweede lid, Awb).

164 Respectievelijk art. 218 Sv en art. 8:33, derde lid, Awb jo. art. 165 Brv. Hoewel geformuleerd als een ‘kan’-bepaling dient dat, gezien de strikte geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR, voor de inspecteur te worden gelezen als ‘moet’-bepaling. Hierdoor vervalt de opgelegde verplichting. Zie ook: par. 5.1 hiervoor.

165 Zie voor het beperkte ontheffingsstelsel (vanaf 2008): Hoofdstuk 3, par. 6.4. Vergelijk: par. 6.2.2 VIV 1993 (de periode tot 2008). Zie ook: Hoofdstuk 10, par. 7.1.

166 Vergelijk: Fernhout 2004, blz. 265-267.

167 Par. 24, derde lid, BFB.

168 HR (civiele kamer) 21 februari 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2284, V-N 1997/1296, 11. De redactie Vakstudie Nieuws merkt in haar aantekening op: “Laat de belastingambtenaar bij deze afweging steken vallen – wat niet bij voorbaat uitgesloten is, omdat het optreden als getuige voor de meeste belastingambtenaren geen dagelijkse kost is en alleen daarom al enige stress zal meebrengen – dan stelt hij zich bloot aan een onrechtmatige-daadsactie en hangt hem bovendien in het uiterste geval de in art. 272 WvSr op schending van de geheimhoudingsplicht gestelde straf boven het hoofd”. Vergelijk: Aanhangsel Handelingen II 2014/15, 892, antwoord op vraag 14.

169 Par. 24, derde lid, BFB.

170 Par. 24, derde lid, BFB. Dit is ontleend aan HR (civiele kamer) 21 februari 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2284, V-N 1997/1296, r.o. 3.3.1-3.3.2 en de conclusie van A-G M.R. Mok.

171 Zie ook: Hoofdstuk 3, par. 4 over het object van de geheimhouding en Hoofdstuk 3, par. 5.2. over de strafrechtelijke vervolging van een politieagent wegens schending van de geheimhouding door het informeren van een niet-betrokken collega over een door hem afgenomen verhoor van een verdachte (HR (strafkamer) 5 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1118). Vergelijk: Hof Arnhem-Leeuwarden 27 juni 2016 (faillissement Brutra), ECLI:NL:GHARL:2016:5197, waar het hof het verschoningsrecht bevestigde met betrekking tot de vraag welke ambtenaar verantwoordelijk was voor het dossier en of de vennootschap op een bepaald moment vrij was van belastingschulden.

van belastingambtenaren is een voorbeeld van de complexiteit van de discussie over het voor bezwaar vatbaar maken van beschikkingen op grond van art. 67 AWR. Dubbele procedures – waarbij een belastingrechter een oordeel geeft of in een andere (straf-, bestuursrechtelijke, of civiele) procedure een belastingambtenaar een beroep kan doen op zijn verschoningsrecht – zou vertragend en complexer kunnen worden waardoor dit uiteindelijk niet ten goede komt aan de rechtsbescherming.

4.5.3 *Beperkingen in de informatieverplichtingen*

De fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR hangt onlosmakelijk samen met de fiscale inlichtingenverplichtingen. Hoe meer informatie aan de fiscus moet worden verstrekt, hoe groter het object van de geheimhouding wordt dat door de inspecteur geheim gehouden moet worden. Het is een open deur, maar gegevens waarover de inspecteur niet beschikt hoeft hij ook niet geheim te houden. De Belastingdienst past het principe 'selecteer voor je verzamelt en houdt het sober' toe bij het verwerken van gegevens.¹⁷² Zoals in de inleiding van Hoofdstuk 2 al werd opgemerkt constateerde Koning in 1964 over de geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk dat in de recentere bepalingen een steeds strakkere lijn werd getrokken. Hij verklaarde dit door de verdergaande, bijzondere bevoegdheden die – met name na de Tweede Wereldoorlog – aan de Belastingdienst zijn verleend.¹⁷³ Maar ook uit de periode voorafgaand aan de Tweede Wereldoorlog zijn voorbeelden te noemen waarbij – na een afweging van belangen – de informatieverplichting werd beperkt: door bijvoorbeeld gegevens in beperkte kring bekend te maken zou de geheimhouding beter zijn gewaarborgd. Zo had de belastingplichtige in de Wet op de BB 1893 de keuze om zijn aangifte of zijn bezwaarschrift desgevraagd nader toe te lichten aan de voltallige commissie van aanslag of uitsluitend de voorzitter.¹⁷⁴ Hiermee vergelijkbaar is de – destijds vergaande – verplichting in de Wet IB 1914 om desgevraagd inzage in boeken en bescheiden te verlenen.¹⁷⁵ Om de geheimhouding beter te verzekeren gold de verplichting uitsluitend tegenover de inspecteur of de voorzitter van de schattingscommissie.¹⁷⁶

Een ander voorbeeld is de wrakingsmogelijkheid van ingeschakelde deskundigen om fabrieksgeheimen beter te beschermen. Overeenkomstig de Wet IB 1914 werd in de OWB 1916 bepaald dat desgevraagd inzage diende te worden verleend in boeken en bescheiden.¹⁷⁷ Bij de behandeling in de Eerste Kamer werd geconstateerd dat de straf op schending van de geheimhouding (door externe deskundigen) in geen verhouding stond tot de (commerciële)

172 Big Data voor fraudebestrijding (WRR 2016), blz. 77.

173 Hoofdstuk 2, par. 1.

174 Respectievelijk art. 20 en art. 23 Wet op de BB 1893. In het Ontwerp van wet was deze keuzemogelijkheid er nog niet en diende deze toelichting aan de voltallige commissie te worden gegeven (MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 86). Vergelijk: art. 22 en art. 26 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2.

175 Art. 70 en art. 74 Wet IB 1914 (art. 67 en art. 71 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 2).

176 In de memorie van toelichting werd hieraan toegevoegd dat over de schending van de geheimhouding door een lid van de commissie van aanslag nog nooit was geklaagd (MvT, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 3, blz. 39 en Handelingen II 1913/14, blz. 2027-2028). Vergelijk: Handelingen II 1913/14, blz. 2066 over de gevolgen van concurrentievervalsing, ondanks de geheimhouding.

177 Art. 42 OWB 1916.

waarde die de kennis van een fabrieksgeheim voor iemand kon hebben.¹⁷⁸ Minister Van Gijn gaf aan dat misbruik niet viel te verwachten omdat bij de keuze van deskundigen zeer zorgvuldig te werk zou worden gegaan.¹⁷⁹ Wel deed de minister de toezegging dat hij bij het aanhangige voorstel van Wet op de DT 1917 een bepaling zou opnemen om bepaalde deskundigen te kunnen wraken ingeval de vrees zou bestaan dat fabrieksgeheimen in gevaar zouden komen.¹⁸⁰ Conform deze toezegging werd in art. 17 Gewijzigd ontwerp van wet op de DT 1917 een wrakingsmogelijkheid opgenomen voor (door de inspecteur aangewezen) externe deskundigen.¹⁸¹ Door de nieuw opgezette interne accountantsdienst met beëdigde ambtenaren – die zich buiten de Belastingdienst niet mochten bezighouden met accountantswerkzaamheden – kwam de wrakingsbepaling er uiteindelijk niet.¹⁸²

Ook over de inzageverplichting in koopmansboeken en daartoe betrekking hebbende bescheiden van de Tabakswet 1921 is tijdens de parlementaire behandeling uitgebreid gesproken.¹⁸³ De verplichting werd ingeperkt en toegezegd werd dat van deze inzagebevoegdheid terughoudend gebruik zou worden gemaakt.¹⁸⁴ Het object van de geheimhoudingsverplichting werd daarmee ingeperkt. Over de verplichting om inzage te verlenen in boeken en andere bescheiden van art. 10, Wet BDH 1934 werd volgens Steinmetz – vanwege de voorgenomen terugwerkende kracht – een hardnekkige strijd gevoerd; een verzoek om inzage in – voor de inwerkingtreding van de Wet BDH 1934 opgemaakte boeken en bescheiden – kon uiteindelijk worden geweigerd ingeval deze in strijd was met een ‘tegenover derden bestaande in geweten bindende verplichting tot geheimhouding’. Vanaf de inwerkingtreding van de Wet BDH 1934 was het de eigen verantwoordelijkheid van belastingplichtigen om geheime zaken separaat van de financiële administratie te administreren.¹⁸⁵ Er is derhalve sprake van een stelsel van communicerende vaten: gegevens waarover de inspecteur niet beschikt hoeven niet te worden beschermd met een geheimhoudingsbepaling en kunnen evenmin worden gedeeld met andere bestuursorganen.

178 VV, Kamerstukken I 1915/16, 331, nr. 331, blz. 477. Vergelijk: Handelingen I 1915/16, blz. 466. Zie uitgebreider: Ohmstede 1918, blz. 156 e.v.

179 MvA, Kamerstukken I 1915/16, 331, nr. 331, blz. 478.

180 Handelingen I, 1915/16, blz. 473. Daarnaast werd toegezegd dat in de Instructie Oorlogswinstbelasting 1916 uitdrukkelijk zou worden opgenomen dat niet meer inzage zou mogen worden gevraagd dan nodig was en bij verschil van inzicht hierover de fabrikant zich zou kunnen wenden tot de Minister van Financiën met de vraag wat noodzakelijk was (par. 9 Instructie Oorlogswinstbelasting 1916).

181 Art. 17, tweede lid, Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1915/16, 202, nr. 7. Zie ook: Sinninghe Damsté 1921, blz. 201.

182 NvW, Kamerstukken II 1916/17, 28, nr. 1, blz. 1.

183 Art. 21 en art. 31 Tabakswet 1921.

184 Handelingen II 1920/21 blz. 1846-1852 en blz. 1855-1856. De bedrijfsvergunning van art. 14 voor tabaksverbouwers werd geschrapt (en daarmee de inzageverplichting van art. 21). Tevens werd verduidelijking aangebracht in de omvang van de administratieverplichting en daarmee de omvang van de inzageverplichting van beide artikelen. Zie voor het terughoudend gebruik van de bevoegdheid: MvT, Kamerstukken II 1915/16, 219, nr. 3, blz. 14, MvA, Kamerstukken II 1917/18, 83, nr. 1, blz. 3 en par. 33 Instructie Tabakswet 1921.

185 Steinmetz 1934, blz. 103-108. Zie uitgebreider: Verslag, Kamerstukken II 1933/34, 203, nr. 4, blz. 16, NvW, Kamerstukken II 1933/34, 203, nr. 5, Amendement Fleskens c.s., Kamerstukken II 1933/34, 203, nr. 9 en MvA, Kamerstukken I 1933/34, 203, nr. 203, blz. 10 en Karmelk & Tekenbroek 1934 II, blz. 103-104.

4.5.4 Privacyregels

Hoewel de fiscale geheimhoudingsbepaling mede tot doel heeft de privacy te beschermen is het de vraag of art. 67 AWR wel altijd het meest geëigende instrument is om dit te verwezenlijken. De privacywetgeving, die sinds eind jaren 80 van de vorige eeuw is ingevoerd, heeft de rol van art. 67 AWR immers gedeeltelijk overgenomen.¹⁸⁶ De bescherming van de privacy – als zelfstandig argument voor de fiscale geheimhoudingsplicht – heeft echter niet aan belang ingeboet, maar wordt juist versterkt door deze privacyregels.¹⁸⁷ Voor natuurlijke personen die van mening zijn dat – met de schending van art. 67 AWR door het delen van fiscale gegevens – hun privacy is geschonden door een bestuursorgaan staat op grond van art. 34 Uitvoeringswet AVG de weg naar de bestuursrechter open tegen beslissingen als bedoeld in art. 15 tot en met art. 22 AVG.¹⁸⁸ Dat wil echter niet zeggen dat betrokkenen ongeclausuleerd inzage kunnen krijgen in hun fiscale dossier.¹⁸⁹ Ondanks het feit dat de AVG uitsluitend van toepassing is op gegevens die herleidbaar zijn tot natuurlijke personen wordt hiermee, zij het indirect en maar gedeeltelijk, feitelijk dezelfde rechtsbescherming geboden als het rechtstreeks voor bezwaar vatbaar maken van art. 67 AWR.¹⁹⁰ De bestuursrechter zal immers bij zijn beoordeling of de privacy is geschonden de schending van art. 67 AWR integraal moeten toetsen. Hierbij moet worden opgemerkt dat voor de inspecteur al vrij snel sprake kan zijn van een persoonsgegeven.¹⁹¹ Voor zover het bedrijfs- of fabricagegegevens betreffen die niet herleidbaar zijn tot natuurlijke personen zou de Wet bescherming bedrijfsgeheimen uit 2018 uitkomst kunnen bieden.¹⁹²

186 Wet van 28 december 1988 houdende regels ter bescherming van de persoonlijke levenssfeer in verband met persoonsregistraties (Wet persoonsregistraties), Kamerstukken II 1984/85, 19 095, Stb. 1988, 665, de Wet van 6 juli 2000 houdende regels inzake de bescherming van persoonsgegevens (Wet bescherming persoonsgegevens), Kamerstukken II 1997/98, 25 892, Stb. 2000, 302 en de AVG. Zie ook: Hoofdstuk 3, par. 2.1.1.

187 Vergelijk: Schep die in zijn prikkelende column juist stelt dat met de AVG de fiscale geheimhoudingsplicht helemaal niet meer nodig zou zijn (A.W. Schep, Wiens belang beschermt de fiscale geheimhoudingsplicht eigenlijk?, V-N 2020/13.0).

188 Wet van 16 mei 2018, houdende regels ter uitvoering van Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming) (Pb EU 2016, L 119) (Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming), Kamerstukken II 2017/18, 34 851, Stb. 2018, 144. Art. 34 Uitvoeringswet AVG bepaalt dat schriftelijke beslissingen op dergelijke verzoeken, voor zover genomen door een bestuursorgaan, zijn aan te merken als een besluit in de zin van de Awb. Vergelijk: Rechtbank Midden-Nederland (voorzieningenrechter) 23 juni 2020, ECLI:NL:RBMNE:2020:2424 inzake de schending van de privacy door het verstrekken van niet-geanonimiseerde gegevens aan een journalist door het BFT.

189 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 6.1.

190 Gegevens die niet herleidbaar zijn tot natuurlijke personen, zoals bedrijfs- of fabricagegegevens vallen derhalve niet onder het bereik van de AVG.

191 Een kenteken zal voor een doorsnee burger veelal geen persoonsgegeven zijn. Voor de inspecteur zal dit anders zijn omdat hij eenvoudig kan achterhalen aan wie de auto toebehoort. De Belastingdienst heeft – naar eigen zeggen – één van de grootste gegevensverzamelingen binnen de overheid (factsheet omgaan met gegevens (2020)).

192 Wet van 17 oktober 2018, houdende regels ter uitvoering van Richtlijn 2016/943/EU van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2016 betreffende de bescherming van niet-openbaar gemaakte knowhow en bedrijfsinformatie (bedrijfsgeheimen) tegen het onrechtmatig verkrijgen,

Ook deze wet biedt voor betrokkenen die van mening zijn dat – door de schending van art. 67 AWR – hun bedrijfsgeheimen onrechtmatig zijn onthuld een alternatieve mogelijkheid om indirect art. 67 AWR integraal te laten toetsen.

4.6 Afronding

In dit hoofdstuk zijn enkele uiteenlopende onderwerpen aan bod gekomen. Ik heb eerst stilgestaan bij de gevolgen van een schending van de geheimhouding voor zowel de overtreddende als de ontvangende partij. Het beginsel van effectieve rechtsbescherming verlangt het bestaan van doeltreffende, evenredige en (voldoende) afschrikwekkende sancties bij schending van het recht. In het pre-AWR-tijdperk was in nagenoeg elke belastingwet met een geheimhoudingsbepaling, een strafbepaling opgenomen waarin zowel de opzettelijke als de culpoze schending van de geheimhouding strafbaar werd gesteld. Bij de invoering van de AWR is gekozen om aansluiting te zoeken bij art. 272 Sr. De culpoze strafbaarstelling bij schending van de fiscale geheimhouding verdween daarmee (onbedoeld) geruisloos uit beeld. Bij een opzettelijke of culpoze schending van de geheimhouding zal voor een ambtenaar van de Belastingdienst tevens sprake zijn van overtreding van een disciplinaire norm. Anders dan art. 272 Sr vallen niet alle onderworpen subjecten onder het disciplinaire beleid van de Belastingdienst. Het enkel ongeautoriseerd raadplegen van systemen – waardoor geheime informatie wordt ontsloten – valt niet onder art. 272 Sr, maar wel onder het disciplinaire beleid.

Vervolgens is in dit hoofdstuk gekeken naar de gevolgen voor het gebruik van de onrechtmatige gegevens door de ontvangende partij. Hierbij dient als eerste te worden opgemerkt dat geen sprake is van een uitbreiding van de geheimhoudingsplicht. Voor de beantwoording van de vraag of de ontvangende partij is onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht is immers relevant of hij is aan te merken als onderworpen subject. De vraag of fiscale informatie rechtmatig of onrechtmatig is verstrekt, maakt dat niet anders. Onrechtmatig verstrekte gegevens ten behoeve van de inkomensafhankelijke huurverhoging mochten rechtmatig worden gebruikt door de (private) verhuurders, maar leidden wel tot procedures over de vergoeding van de schade. De procedure voor het claimen van schade als gevolg van het schenden van de geheimhouding is thans niet eenduidig geregeld. Rechtsbescherming zal worden verbeterd als de Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding bij onrechtmatige besluiten (titel 8.4 Awb) ook integraal voor de fiscaliteit zal gaan gelden waardoor de bestuursrechter exclusief bevoegd wordt. Het rechtmatig gebruik door ontvangende bestuursorganen wordt beheerst door het 'zozeer indruist'-criterium; het gebruik door het ontvangende bestuursorgaan is slechts dan niet toegestaan als het is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. Met de één overheid-gedachte op het netvlies zullen de gevolgen van onrechtmatig verstrekking c.q. ontvangst van fiscale gegevens sneller moeten worden toegerekend aan het ontvangende bestuursorgaan. Bij de beoordeling van het 'zozeer indruist'-criterium zou het dus niet alleen moeten gaan om het

gebruiken en openbaar maken daarvan (Pb EU 2016, L157) (Wet bescherming bedrijfsgeheimen), Kamerstukken II 2017/18, 34 821, Stb. 2018, 369). Zie ook: Van der Korst 2007 en R. Mellenbergh en E.A. Zonnenberg-Mellenbergh, Bedrijfsgeheimen in vermogensrechtelijk perspectief, WPNR 2018/7213.

onrechtmatige wijze verkrijgen van fiscale gegevens door het ontvangende bestuursorgaan dat de fiscale gegevens wil verwerken, maar ook om het onrechtmatig handelen van de partij die de fiscale gegevens verstrekt. Ook de toenemende aandacht voor privacy en de invloed van Europese jurisprudentie zal naar verwachting in de toekomst eerder leiden tot bewijsuitsluiting bij het ontvangende bestuursorgaan.

Daarnaast is in dit hoofdstuk ingegaan op de samenloop van de Wob en art. 67 AWR. Met de wijziging per 1 januari 2008 werd art. 67 AWR een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter die prevaleert boven de Wob. Pas nadat de ABRvS in 2019 is omgegaan, wordt tegen een afwijzing van een verzoek om informatie op grond van de Wob (waarbij onder verwijzing naar art. 67 AWR gegevens worden geweigerd) rechtsbescherming geboden middels bezwaar en beroep. Het is dus uiteindelijk de bestuursrechter die beslist of in een Wob-procedure terecht een beroep is gedaan op art. 67 AWR.

Tot slot heb ik stilgestaan bij enkele aspecten van de (indirecte) rechtsbescherming. De fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR hangt onlosmakelijk samen met de fiscale inlichtingenverplichtingen. Hoe meer informatie aan de fiscus moet worden verstrekt, hoe groter het object van de geheimhouding wordt. Het is een open deur, maar gegevens waarover de inspecteur niet beschikt hoeft hij ook niet geheim te houden en kunnen evenmin worden gedeeld met andere bestuursorganen (stelsel van communicerende vaten). Binnen het gesloten stelsel van rechtsmiddelen staat tegen een beslissing op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR geen bezwaar en beroep bij de (fiscale) bestuursrechter open. Nader (praktijk) onderzoek zal moeten uitwijzen of het voor bezwaar vatbaar maken wenselijk en haalbaar is of dat bijvoorbeeld een kennisgevingsprocedure voldoende rechtsbescherming biedt. Dit moet leiden tot een optimale balans tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming. Hierbij dient ook de rechtsbescherming in internationaal verband – waarbij pas rechtsbescherming wordt geboden in de belastingprocedure waarin die informatie door de ontvangende staat van de desbetreffende belastingplichtige wordt gebruikt – te worden meegenomen.

Art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR bepaalt dat de fiscale geheimhoudingsplicht niet van toepassing is ingeval enig wettelijk voorschrift tot de bekendmaking verplicht. Er zijn echter wettelijke voorschriften die als 'kan'-bepaling zijn geformuleerd. Dergelijke bepalingen bieden een keuzemogelijkheid en zijn géén verplichting in de zin van art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR. Hiermee vergelijkbaar zijn de voorschriften waarin een onttrekkingsmogelijkheid is opgenomen. Ingeval de inspecteur de mogelijkheid heeft zich aan een informatieverplichting te onttrekken, volgt logischerwijs – gezien de strikte geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR – dat hij ook geen andere keuze heeft dan van die mogelijkheid gebruik te maken teneinde zijn verplichting tot geheimhouding te verzekeren. Een voorbeeld hiervan is het verschoningsrecht in het (fiscale) strafrecht, het bestuursrecht en het civiele recht voor belastingambtenaren die als getuigen worden opgeroepen. Het afleggen van een getuigenis in een fiscale (straf) procedure door een belastingambtenaar is aan te merken als uitvoering van de belastingwet. In het BFB wordt de belastingambtenaar echter op voorhand 'opgedragen' om in principe geen beroep te doen op het hem toekomende verschoningsrecht in niet-fiscale strafprocedures en bestuurlijke procedures. Deze instructie is opmerkelijk omdat het verschoningsrecht toekomt aan de getuige – het individu – en niet aan de Belastingdienst of de Staatssecretaris van Financiën. Pas na een afweging van belangen zou een belastingambtenaar er voor kunnen

kiezen om géén beroep te doen op het aan hem toekomende verschoningsrecht. Daarvoor is echter een individuele ontheffing geheimhouding ex art. 67, derde lid, AWR vereist. Gezien het beperkte ontheffingstelsel van art. 67, derde lid, AWR is een op voorhand verleende, generieke ontheffing niet mogelijk. Ook in civiele procedures hebben belastingambtenaren een verschoningsrecht. Hier wordt in het BFB een andere, striktere lijn gekozen; het uitgangspunt is dat slechts ingeval sprake is van een bijzonder belang géén beroep wordt gedaan op het verschoningsrecht. Hoewel de fiscale geheimhoudingsbepaling mede tot doel heeft de privacy te beschermen is het de vraag of art. 67 AWR wel altijd het meest geëigende instrument is om dit te verwezenlijken. Ondanks het feit dat de AVG uitsluitend van toepassing is op gegevens die herleidbaar zijn tot natuurlijke personen wordt hiermee, zij het indirect en maar gedeeltelijk, feitelijk dezelfde rechtsbescherming geboden als het rechtstreeks voor bezwaar vatbaar maken van art. 67 AWR. De bestuursrechter zal immers bij zijn beoordeling of de privacy is geschonden de schending van art. 67 AWR integraal moeten toetsen.

Met de in dit hoofdstuk behandelde onderwerpen heb ik art. 67 AWR in een bredere (fiscale) context gezien om zijn functie beter te kunnen beoordelen. Dit is relevant voor de uitwerking van de gesignaleerde knelpunten per element in Deel II van deze studie (Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10).