



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

DEEL II – EEN KRITISCHE BLIK OP HET HEDEN

De doelstellingen van art. 67 AWR

6.1 Inleiding

In Hoofdstuk 3 is ingegaan op de doelstellingen van de huidige geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR en de argumenten die ter motivering van deze doelen zijn aangedragen.¹ Onder 'doelstelling' versta ik hetgeen met de geheimhoudingsbepaling beoogd wordt te bereiken. De motivering van de doelstelling ziet enerzijds op de beantwoording van de vraag waarom iets een doelstelling zou moeten zijn. Anderzijds moet met argumenten kunnen worden onderbouwd waarom de fiscale geheimhoudingsbepaling kan bijdragen aan het realiseren van die doelstelling. Ook zonder diepgravend onderzoek kan al snel de conclusie worden getrokken dat de motivering van de doelstellingen van de huidige geheimhoudingsbepaling niet meer (volledig) aansluit bij de realiteit van de 21ste eeuw; het argument dat belastingplichtigen niet van het verstrekken van gegevens aan de inspecteur moeten worden weerhouden door de vrees dat die gegevens worden gebruikt voor andere doeleinden dan uitvoering van de belastingwet is, gezien de talloze uitzonderingen op de hoofdregel, immers al lang niet meer verdedigbaar. Aan de bescherming van de privacy draagt het uitgangspunt van het fiscale geheimhoudingsregime nog onverminderd bij.

Het eerste onderdeel van de eerste onderzoeksvraag – of de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling en de motivering daarvan nog wel aansluiten bij de huidige (rechts)opvattingen – kan hiermee feitelijk direct al ontkennend worden beantwoord. In dit hoofdstuk wordt ook op het resterende gedeelte van de eerste onderzoeksvraag – wat zouden de doelstellingen van de geheimhouding en de motivering daarvan moeten zijn – een antwoord gegeven. Uit de criteria van het in Hoofdstuk 1 opgenomen beoordelingskader volgt dat de doelstellingen niet alleen helder en volledig zijn geformuleerd, maar ook dat zij deugdelijk en transparant zijn gemotiveerd; deze doelstellingen moeten passen binnen de bestaande (fiscale) structuur en mogen niet in strijd zijn met hogere regelgeving of fundamentele algemene rechtsbeginselen. Doel, strekking en de gevolgen van de geheimhoudingsbepaling moeten duidelijk, duurzaam en voorzienbaar zijn. Een behoorlijk gemotiveerde onderbouwing van het doel van de geheimhoudingsbepaling draagt immers bij aan de acceptatie ervan en beteugelt de soms ongebreidelde drang tot verstrekking. Het dwingt de wetgever om telkenmale weer verantwoording af te leggen als een nieuwe ontheffing of uitzondering in het leven wordt geroepen. Het ambitieniveau van de wetgever moet zo hoog liggen dat tekortkomingen in de motivering dienen te worden voorkomen.²

1 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 2.

2 Vergelijk: Boer 2013, blz. 40.

6.2 Meewerkbereidheid

6.2.1 Algemeen

Het behoeft geen betoog dat het werk van de belastinginspecteur wordt belemmerd als hij niet beschikt over de voor de belastingheffing relevante informatie. Zoals in Hoofdstuk 3 is uiteengezet, wordt de meewerkbereidheid – als doelstelling voor de geheimhoudingsplicht – van oudsher breed aanvaard.³ Zo zou de strikte geheimhoudingsbepaling van de Wet VB 1892 garant moeten staan voor de bereidheid van belastingplichtigen om volledige openheid van zaken te geven ten behoeve van de heffing van die specifieke belasting. De meewerkbereidheid wordt al ruim 125 jaar genoemd als doelstelling van de geheimhouding terwijl de (fiscale) context in de tussentijd drastisch is gewijzigd. Fiscale gegevens worden al lang niet meer uitsluitend verkregen van de belastingplichtige zelf of alleen maar gebruikt voor de uitvoering van die ene specifieke belastingwet op grond waarvan de gegevens zijn verkregen.⁴ Verstrekte gegevens kunnen worden gebruikt ten behoeve de uitvoering van alle belastingwetten ten behoeve van alle belastingplichtigen. Daarnaast worden fiscale gegevens op grond van de mogelijkheden van art. 67, tweede en derde lid, AWR verstrekt aan talloze partijen.⁵ Anno 1892 was dat allemaal nog volstrekt ondenkbaar. Het is derhalve de vraag wat de rol van de geheimhoudingsverplichting bij de meewerkbereidheid van belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden tegenwoordig nog concreet inhoudt.

6.2.2 Tegenhanger van vergaande informatiebevoegdheden?

De huidige geheimhoudingsbepaling wordt beschouwd als een noodzakelijke voorwaarde voor de vergaande informatiebevoegdheden van de inspecteur.⁶ Ook onder de huidige bepaling wordt dit door de Staatssecretaris van Financiën aangedragen.⁷ Van Kalmthout merkt juist op dat dit een betrekkelijk zwak fundament voor de geheimhoudingsplicht is.⁸ Hij geeft aan dat ingeval versterkt verticaal en/of horizontaal toezicht voldoende zou

3 Vide: Hoofdstuk 3, par. 2.2.

4 Vergelijk: Van Eijdsen en De Ruiter die schrijven: “*Waar voorheen de belastingplichtige het enige kanaal van informatieverstrekking naar overheden was, gaan er nu vanuit vele kanalen relevante gegevens naar (fiscale) autoriteiten*” (J.A.R. van Eijdsen en M. de Ruiter, Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 1), MBB 2019/4-16).

5 Zie: R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Belangenafweging bij het delen van informatie door de Belastingdienst, WFR 2016/132.

6 Vergelijk: “*De wettelijke geheimhoudingsplicht waaraan de toezichthouders zijn gehouden, is derhalve een noodzakelijk complement van de verplichting voor onder toezicht staande instellingen om inlichtingen en stukken aan de toezichthouder te verstrekken*” (MvT, Kamerstukken II 1995/96, 24 456, nr. 3, blz. 3). Vergelijk: De Vries die in haar oratie concludeert dat volledige transparantie de Belastingdienst zou kunnen belemmeren wanneer ondernemingen hierdoor terughoudend worden om informatie te verstrekken. De gedachte dat ondernemingen zich vrij moeten kunnen voelen om concurrentiegevoelige informatie te delen is daarom een van de redenen achter de geheimhoudingsplicht waaraan de Belastingdienst gebonden is (De Vries 2016, blz. 32).

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

8 Van Kalmthout 2013, par. 2.

garanderen dat de fiscus over de benodigde informatie beschikt, er weinig reden meer lijkt te zijn om de geheimhoudingsplicht te handhaven. Medewerking van belastingplichtigen was bij de invoering van de Wet VB 1892 noodzakelijk omdat de inspecteur mogelijkheden en middelen ontbeerde om gegevens effectief af te kunnen dwingen. De bevoegdheden van de inspecteur om informatie te vergaren en daarmee de verplichtingen van belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden om informatie te verstrekken zijn – met name na de Tweede Wereldoorlog – bijzonder toegenomen.⁹ De wetgever heeft deze bevoegdheden gecreëerd omdat belastingheffing zonder informatie niet handhaafbaar is.¹⁰ Wijsman concludeert dat de informatieverplichtingen ruim zijn geformuleerd en worden afgedwongen met bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sancties.¹¹ Hiervan gaat substantiële dwang tot medewerking uit omdat de betrokkene niet vrijelijk kan kiezen zijn medewerking (straffeloos) te weigeren. Het argument dat geheimhouding een tegenhanger zou zijn van de vergaande bevoegdheden van de inspecteur is geen zelfstandig valide doelstelling, maar is een onderbouwing van de meewerkbereidheid en de privacy.¹² Hierbij dient te worden opgemerkt dat de vraag opdoemt in hoeverre de meewerkbereidheid voortvloeit uit de geheimhoudingsbepaling, de wil om spontaan compliant te zijn of uit vrees voor de hierboven genoemde dwangmiddelen.

6.2.3 *Anders dan voor de uitvoering van de belastingwet?*

De Registratiekamer heeft gewaarschuwd voor een ongewenste vicieuze cirkel;¹³ ingeval de fiscale geheimhoudingsplicht niet het vertrouwen wekt dat de verstrekte gegevens niet worden gebruikt voor andere doeleinden heeft dit gevolgen voor de bereidheid van belastingplichtigen om informatie te verstrekken. Het ontbreken van deze bereidheid zou volgens de Registratiekamer tot gevolg kunnen hebben dat de fiscus genooddaakt is nog ingrijpender maatregelen te treffen om toch over de benodigde (persoons)informatie te kunnen beschikken waardoor de meewerkbereidheid nog verder afneemt. De geheimhoudingsverplichting wordt steeds verder uitgehold door de mogelijkheden c.q. verplichtingen om fiscale gegevens met andere bestuursorganen, private partijen of met buitenlandse belastingdiensten te delen. Sommige auteurs stellen zelfs dat er zo vele en grote inbreuken zijn op de geheimhoudingsplicht, dat van de geformuleerde doelstelling niets overblijft. Zo concluderen Okhuizen en Pieterse e.a. dat de aan de Belastingdienst verstrekte gegevens zo ongeveer binnen de gehele overheid kunnen worden gebruikt en zelfs daarbuiten als

9 Zie uitgebreider: Snippe 2019, par. 3.4, blz. 161-178 voor een overzicht van deze ontwikkelingen.

10 Zie: E. Poelmann, Algemene beginselen van behoorlijk bestuur bij informatieverzoeken, TFO 2017/152.1.

11 M.C.A. Wijsman, Meewerken versus zwijgen bij informatieverzoeken (nemo tenetur-beginsel), TFO 2017/152.2. Deze sancties vallen uiteen in de (processuele) sancties van omkering van de bewijslast, bestuurlijke boeten en de (strafrechtelijke) geldboete, taak- en gevangenisstraf.

12 Vergelijk: Koning die in 1964 juist aangaf dat een steeds strakkere lijn werd getrokken die hij verklaarde door de verdergaande, bijzondere bevoegdheden die aan de Belastingdienst zijn verleend (H.E. Koning, De geheimhoudingsverplichting van de fiscus, WFR 1964/681). Zie ook: Okhuizen & Pieterse e.a. 2020, blz. 193 die geheimhouding omschrijven als “*complement van de inlichtingenverplichtingen*”.

13 Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 39.

daarmee volgens de overheid een belang gediend is.¹⁴ Niemand kan exact voorspellen wat in de toekomst gaat gebeuren, maar het einde van de ontwikkeling van de Belastingdienst als informatiefabriek lijkt nog niet in zicht.¹⁵ Met de toegenomen informatiebevoegdheden en toegenomen uitzonderingen is de balans derhalve ernstig verstoord. Van Kalmthout heeft de indruk dat ook bij niet-fiscalisten steeds meer begint door te dringen welke belangrijke functie de gegevensbestanden van de Belastingdienst geleidelijk zijn gaan vervullen bij de toepassing en handhaving van andere regelgeving dan de belastingwet.¹⁶ Of dit besef op langere termijn een negatief effect zal hebben op de compliance jegens de fiscus moet volgens hem worden afgewacht, maar het risico lijkt hem zeker niet afwezig. Klingenberg e.a. stellen dat schending van de toegezegde geheimhouding een slechte indruk maakt; het leidt tot kwalijke beeldvorming en terughoudendheid bij het aanleveren van gegevens.¹⁷ Met de criteria uit het beoordelingskader (transparantie in doelstelling van de regeling, doeltreffendheid en doelmatigheid en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid) kan echter geen andere conclusie worden getrokken dan dat de onderbouwing van de meewerkbereidheid aanpassing behoeft.¹⁸ Het argument dat belastingplichtigen ‘niet van het verstrekken van gegevens aan de Belastingdienst moeten worden weerhouden door de vrees dat die gegevens voor andere doeleinden worden gebruikt dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de belastingwet’ is immers al lang achterhaald. Het is niet realistisch om te veronderstellen dat fiscale gegevens op korte termijn (weer) uitsluitend gebruikt zullen gaan worden voor uitvoering van de belastingwet.

6.2.4 *Gevraagd voor de uitvoering van de belastingwet*

De inspecteur dient zijn fiscale informatiebevoegdheden uitsluitend te gebruiken voor het doel waarvoor hij deze heeft gekregen: de uitvoering van de belastingwet.¹⁹ Belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden moeten immers niet van het verstrekken van gegevens aan de Belastingdienst worden weerhouden door de vrees dat gegevens voor andere doeleinden worden gevraagd dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de belastingwet (de Belastingdienst als doorgeefluik).²⁰ De motivering van de meewerkbereidheid zou derhalve moeten worden aangepast van het ‘gebruik voor de uitvoering

14 Okhuizen & Pieterse e.a. 2020, blz. 196. Vergelijk: Sjobbema gaf destijds aan dat het niet geringe aantal gevallen waarin ontheffing wordt ontleend op grond van art. 67, tweede lid, AWR (oud) de kracht en effectiviteit van de geheimhoudingsverplichting ondermijnt (G.H. Sjobbema, Voorstel voor een verbeterd systeem van informatieverplichtingen ten dienste van belastingheffing, WFR 2007/67) en Bartel die stelt dat: “*De concentratie van gegevens bij de belastingdienst heeft uiteraard aantrekkingskracht op vele beleidsmakers bij andere ministeries en diensten. Toegang tot de bestanden voor hen betekent een niet te aanvaarden inbreuk op de privacy*” (Bartel 1988, blz. 23).

15 Vergelijk: Zwenne 1998, blz. 7, M. Martijn, Vergeet de politiestaat. Welkom in de belastingstaat, De Correspondent 30 september 2014, R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Belangenafweging bij het delen van informatie door de Belastingdienst, WFR 2016/132 en D. Tokmetzis & M. Martijn, Vraag vandaag wat de Belastingdienst allemaal over jou weet, De Correspondent 12 januari 2017.

16 Van Kalmthout 2013, par. 3.

17 Klingenberg e.a. 2005, blz. 187-188.

18 Vergelijk: Snippe 2019, blz. 451 die stelt dat: “*Het is wel helder dat die stroom [art. 43c, Uitv. Reg. AWR 1994, VDS] gestaag groeit. Met het toenemen van de lijst met afnemers, ontwikkelt zich tevens een grote diversiteit in formulering van samenwerkingsvormen en doelen*”.

19 Vergelijk: art. 3:3 Awb.

20 Het opvragen van gegevens uitsluitend met als doel om deze door te leveren aan andere bestuursorganen of private partijen.

van de belastingwet' naar het 'gevraagd voor uitvoering van de belastingwet'. Hiermee wordt aangesloten bij de realiteit dat fiscale gegevens ook kunnen worden doorgeleverd aan (hoofdzakelijk) andere bestuursorganen en wordt voldaan aan het criterium van duurzame inpasbaarheid binnen de bestaande (fiscale) structuur. De meewerkbereidheid is niet meer gelegen in het argument dat de Belastingdienst de gegevens geheim houdt, maar lijkt veel meer te liggen in het vertrouwen in de overheid als geheel: burgers en bedrijven moeten er op kunnen vertrouwen dat de overheid, waar de Belastingdienst slechts een onderdeel van is, zorgvuldig én vertrouwelijk omgaat met de aan de overheid verstrekte gegevens, transparante belangenafwegingen maakt op basis van een duidelijke grondslag en het delen van fiscale gegevens proportioneel is. Vergelijkbaar is het betoog van de Minister van Financiën bij de aanpassing van de strikte geheimhoudingsbepaling van de Wft waarbij hij stelt dat: "(...) *de onder toezicht staande instellingen moeten voldoende vertrouwen hebben dat bij een aangepaste regeling de vertrouwelijke bedrijfsinformatie vertrouwelijk blijft*".²¹

6.2.5 Vertrouwen in de overheid en de één overheid-gedachte

De Commissie Stevens geeft aan dat de Belastingdienst en belastingplichtigen een wederzijds belang hebben bij het tot stand brengen van een vertrouwensrelatie waarbij een onnodig zware toezichtslast met lastige discussies en correcties achteraf vermeden kan worden.²² Kirchler stelt dat voor een effectieve belastingheffing zowel 'vertrouwen' als 'macht' nodig is.²³ De machtsuitoefening door de inspecteur (controle, correctie en bestraffing) draagt volgens hem samen met het vertrouwen in de overheid bij aan de bereidheid van burgers om hun fiscale verplichtingen na te komen. De Vries concludeert dat vertrouwen in de toezichthouder noodzakelijk is voor effectief toezicht.²⁴ Ze verwijst hierbij naar onderzoek van Tyler waaruit blijkt dat vertrouwen een van de factoren is die van invloed is op het gevoel van procedurele rechtvaardigheid. Die procedurele rechtvaardigheid leidt op zijn beurt tot betere naleving. Elffers stelt dat belastingautoriteiten door belastingplichtigen als betrouwbaar worden gezien als zij – in de ogen van de belastingplichtige – handelen zoals het hoort.²⁵ Hij merkt op dat vertrouwen in de belastingautoriteiten belangrijk is omdat het de tendens afzwakt van het zoeken naar legale en illegale wegen om de verschuldigde belasting te verlagen. Bij veel vertrouwen is weinig machtsuitoefening nodig terwijl bij weinig vertrouwen veel machtsuitoefening nodig is om dezelfde compliance te bereiken.²⁶

Vertrouwen in de overheid – en daarmee een betere meewerkbereidheid – is echter niet alleen afhankelijk van het zorgvuldig gebruik van fiscale gegevens. Het kan ook worden bereikt door bijvoorbeeld een goede dienstverlening, zoals magistraatelijk handelen,

21 Brief Minister van Financiën van 27 april 2000, Kamerstukken II 1999/00, 24 456, nr. 21, blz. 2. Vergelijk: Snippe die stelt dat de overheid, en meer in het bijzonder de Belastingdienst, de veiligheid van de gegevens zal moeten garanderen (Snippe 2019, blz. 180).

22 Commissie Stevens (2012), blz. 5. Vergelijk: de door de Registratiekamer beschreven vicieuze cirkel (Informatieverstrekking door de fiscus (Registratiekamer 1999), blz. 39).

23 Zie: A.K.J.M. van Steenbergen, Conferentie 'Tax and Trust', WFR 2018/16.

24 De Vries 2016, blz. 47.

25 Zie: A.K.J.M. van Steenbergen, Conferentie 'Tax and Trust', WFR 2018/16.

26 Gribnau en Van Steenbergen verwijzen naar het 'slippery slope'-model van Kirchler e.a. (Gribnau & Van Steenbergen 2014, par. 3). Zie ook: Snippe 2019, blz. 68.

(telefonische) bereikbaarheid en korte doorlooptijden.²⁷ Fundamentele kritiek op het handelen van de Belastingdienst doet echter afbreuk aan dit vertrouwen.²⁸ Een strikte geheimhoudingsbepaling draagt bij aan de meewerkbereidheid, maar een te strikte geheimhoudingsbepaling kan hieraan weer afbreuk doen. De geheimhouding moet nog wel functioneel blijven en de dienstverlening zo min mogelijk in de weg staan. Het faciliteren van belastingplichtigen middels (bijvoorbeeld) de vooringevulde aangifte, de inkomensverklaring (de IB60-verklaring) of het protocol vermiste personen (2016) zijn hiervan voorbeelden.²⁹ Zwartgelakte Toeslagendossiers zijn eveneens een typerend (niet-fiscaal) voorbeeld; door de al hoog opgelopen, maatschappelijke verontwaardiging over de kinderopvangtoeslagaffaire ging de discussie niet over de vraag of passages juridisch gezien terecht waren gelakt, maar uitsluitend hoe dit op de van fraude beschuldigde betrokken ouders overkwam.³⁰ Dit leidde eind 2019 tot het aftreden van Staatssecretaris Snel.³¹

Bij de herziening van de fiscale geheimhoudingsbepaling in 2008 is nogmaals bevestigd dat de heersende gedachte, dat burgers dezelfde gegevens slechts éénmalig aan de overheid behoeven te verstrekken (één overheid-gedachte), steeds sterker werd.³² Dienstverlening zou verbeteren en tegen lagere uitvoeringskosten plaatsvinden.³³ Dat is ook de gedachte achter het stelsel van basisregistraties waar de basisregistratie inkomen deel van uitmaakt.³⁴ De één overheid-gedachte draagt daarnaast bij aan de bestrijding en/of voorkoming van

27 Geertman noemt macht, kwaliteit, klantgerichtheid en geheimhouding als elementen die de beroepshouding van belastingambtenaren bepalen (R.P.M. Geertman, De Belastingdienst en de belastingambtenaar: Het gezicht van de rechtsstaat? Over de beroepshouding van belastingambtenaren, WFR 1990/1161). Zie ook: Gribnau en Van Steenberghe die ingaan op de vraag of prettig contact tussen burgers en de Belastingdienst (rechtvaardigheidsbeleving) de bereidheid om belasting te betalen bevordert of juist leidt tot verminderde doeltreffendheid en doelmatigheid in de belastingheffing (Gribnau & Van Steenberghe 2014, blz. 86-100).

28 Vergelijk: Trouw 7 juli 2020, Ambtenaren waarschuwen: De toeslagenaffaire vreet aan het gezag van de Belastingdienst, <https://www.trouw.nl/economie/ambtenaren-waarschuwen-de-toeslagenaffaire-vreet-aan-het-gezag-van-de-belastingdienst-b84c6e1a/> (online, geraadpleegd op 8 juli 2020).

29 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 9 respectievelijk par. 3 (VIA) en par. 5 (inkomensverklaring).

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

31 Plenair verslag Tweede Kamer van 18 december 2019 (38e vergadering), Handelingen II 2019/20, 38, item 14.

32 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 18. Zie ook: brief Minister voor Grote Steden- en Integratiebeleid van 18 december 1998 (actieprogramma elektronische overheid), Kamerstukken II 1998/99, 26 387, nr. 1, par. 4.4 en NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 27 waar wordt verwezen naar de motie Szabó c.s., Kamerstukken II 2003/04, 29 362, nr. 8 (modernisering overheid) en motie Verburg c.s., Kamerstukken II 2004/05, 29 764, nr. 25 (de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen en de Aanpassingswet Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen).

33 Vergelijk: Jansen verwijst naar rechtseconomische auteurs die stellen dat een plicht tot informatieverstrekking altijd moet worden opgelegd aan de partij die kwalificeert als de 'cheapest information gatherer', derhalve degene die de benodigde informatie tegen de laagste kosten kan vergaren (Jansen 2012, blz. 7).

34 MvT, Kamerstukken II 2006/07, 31 085, nr. 3, blz. 2. De basisregistratie moet leiden tot lagere uitvoeringskosten en verbeterde handhavingsmogelijkheden voor de overheid en tot administratieve lastenverlichting voor burgers, bedrijven en instellingen (R. Steenman, Formele vragen

misbruik of oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen.³⁵ Overkleef-Verburg merkt op dat inzichten met betrekking tot de fiscale geheimhoudingsplicht zowel zijn gewijzigd door maatschappelijke of politiek-bestuurlijke opvattingen over onder andere bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking en witwassen van crimineel geld als door de veranderende inzichten omtrent een efficiënte inrichting van de informatiehuishouding van de overheid.³⁶ Vetter spreekt van informatie die bij het 'loket' inspecteur de overheidsorganisatie ingaat en vervolgens – soms automatisch en soms op verzoek – verspreid wordt over een groot aantal andere 'overheidsloketten'.³⁷ In het rapport *Reflecties op de staat van het toezicht* (Inspectieraad 2019) wordt gesteld dat het gehele toezicht erbij gebaat is als toezichthouders onderling gegevens kunnen uitwisselen en zo hun informatiepositie kunnen versterken;³⁸ dure en repressieve capaciteit kan daardoor gericht en efficiënter worden ingezet. Geheel in deze lijn is de memorie van toelichting bij de Algemene douanewet waarin wordt opgemerkt dat uitwisseling van informatie tussen overheids- en semioverheidsinstellingen noodzakelijk is wanneer als uitgangspunt wordt genomen dat bedrijven en burgers slechts eenmaal hun gegevens hoeven aan te leveren. Deze gegevens kunnen daarna worden hergebruikt wanneer andere overheids- en semioverheidsinstellingen de gegevens nodig hebben voor de uitvoering van hun taken.³⁹ Wortel geeft aan de andere kant aan dat een doeltreffende uitvoering van de belastingwet vergt dat belastingplichtigen er op kunnen vertrouwen dat fiscale gegevens niet verder worden verspreid tenzij er een wettelijke basis is voor verdere verspreiding met het oog op andere publieke taken die gewichtig genoeg zijn om dat te rechtvaardigen.⁴⁰

Van der Meulen merkt op dat het Nederlandse algemene bestuursrecht geen regeling kent inzake het delen en uitwisselen van informatie tussen bestuursorganen in het algemeen of toezichthouders in het bijzonder.⁴¹ Het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden van begin 2020 zal daar mogelijk verandering in brengen.⁴²

bij de regeling Basisregistratie Inkomen in de AWR, WFR 2009/498). Zie ook: brief Minister voor Bestuurlijke Vernieuwing en Koninkrijksrelaties van 6 juli 2005 (modernisering van de overheid), Kamerstukken II 2004/05, 26 387, nr. 37.

35 Zie ook: Hoofdstuk 3, par. 6.1 over de (gewijzigde) uitgangspunten van de IIV 1983.

36 G. Overkleef-Verburg in haar annotatie bij ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87. Met een verwijzing naar het VIV 1993 stelt ze dat de gegevensverwerking door de Belastingdienst op onderdelen steeds mede dienstbaar is geweest aan nevendoelen buiten de fiscaliteit.

37 J.J. Vetter in zijn noot bij HR 25 januari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8475, FED 2002/307.

38 *Reflecties op de staat van het toezicht* (Inspectieraad 2019), blz. 64-65.

39 MvT (Algemene douanewet), Kamerstukken II 2005/06, 30 580, nr. 3, blz. 108.

40 Conclusie A-G J. Wortel van 17 december 2002, ECLI:NL:PHR:2003:AF2343, par. 14.

In Hoofdstuk 4, par. 3.3 en par. 3.4 is ingegaan op het rechtmatig gebruik van fiscale gegevens door het ontvangende bestuursorgaan.

41 Van der Meulen 2014, blz. 116. In Europees verband kan worden verwezen naar het voorontwerp-ReNEUAL (2015-2017) dat in Boek VI voorziet in een ordelijke regeling van het overheidsinformatierecht (Van der Meulen 2014, blz. 118). Deze 'Model Rules' zijn een academisch initiatief die (op termijn) algemene regels beogen te geven voor EU-autoriteiten. Widdershoven stelt dat bekeken moet worden of deze 'Model Rules' geheel of gedeeltelijk zouden kunnen worden overgenomen in de Awb, maar ook – omgekeerd – of de Awb geen 'mooie' regelingen bevat die een plaats zouden verdienen in de 'Model Rules' (Widdershoven 2014, blz. 30).

42 Voorstel van wet, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 3.2. Vergelijk: internetconsultatie Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden (2018) en Snippe 2019, par. 6.6.3, blz. 447-450.

Snippe stelt dat de Belastingdienst vanwege zijn unieke informatiepositie een belangrijke rol kan vervullen in het rijksbrede toezicht, maar hij signaleert ook het gevaar van de 'function creep': het gebruik van gegevens voor een ander doel dan waarvoor zij zijn vergaard.⁴³ Snippe maakt hierbij een onderscheid tussen functioneel equivalente gegevens en exclusief fiscale gegevens.⁴⁴ Van Kalmthout is van mening dat het gebruik van fiscale gegevens voor andere doeleinden botst met het legaliteitsbeginsel. Dit beginsel zou mede dragend moeten zijn voor de geheimhoudingsplicht.⁴⁵ Het BurgerInitiatief 1Overheid ziet in de geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb juist ruimte omdat een taak van het bestuursorgaan de geheimhouding kan doorbreken.⁴⁶ Dit burgerinitiatief vindt dat wat onder taakuitoefening wordt verstaan geen limitatief of statisch begrip is; als het standpunt wordt ingenomen dat voor bepaalde onderdelen van de overheidstaak de krachten gebundeld moeten worden (en daarmee ook informatie gedeeld moet worden) dit daarmee een geldige grondslag voor gegevensuitwisseling vormt. Dat standpunt lijkt echter weer afbreuk te doen aan de duidelijkheid, transparantie en voorspelbaarheid van de gegevensuitwisseling. Het is echter wel duidelijk dat geheimhoudingsbepalingen optimale gegevensuitwisseling in de weg kunnen staan. Het uitgangspunt van de wetgever is dat van afschaffing van de fiscale geheimhoudingsplicht geen sprake is.⁴⁷ Terecht stelt de Staatssecretaris dat het niet de taak van de Belastingdienst is om informatie openbaar te maken.⁴⁸

6.2.6 Gegevensverstrekking aan private partijen

De fiscale geheimhoudingsplicht brengt met zich dat het niet gebruikelijk is dat de Belastingdienst gegevens verstrekt aan private partijen. Toch is er een ontwikkeling gaande waarbij het verstrekken van fiscale gegevens aan private partijen niet altijd meer op voorhand is uitgesloten.⁴⁹ Dat neemt niet weg dat terughoudendheid geboden blijft. Net als bij het verstrekken van fiscale gegevens in het kader van de één overheid-gedachte moeten burgers en bedrijven er op kunnen vertrouwen dat dit niet-fiscale gebruik deugdelijk en transparant is gemotiveerd, een wettelijke grondslag heeft en zichtbaar een belangenafweging is gemaakt. Bij deze belangenafweging dient te worden meegewogen of in het kader van de rechtsbescherming aanvullende waarborgen in verband met de verstrekking aan een private partij noodzakelijk en mogelijk zijn.⁵⁰

⁴³ Snippe 2019, blz. 19-22.

⁴⁴ Het verschil is – kort samengevat – dat 'functioneel equivalente gegevens' ook door andere toezichthouders, op basis van eigen wettelijke bevoegdheden, kunnen worden verkregen. De 'exclusief fiscale gegevens' kunnen uitsluitend door de Belastingdienst worden verkregen en niet zelfstandig door andere toezichthouders op basis van hun eigen wettelijke bevoegdheden (Snippe 2019, blz. 21).

⁴⁵ Van Kalmthout 2013, par. 2.

⁴⁶ Rapport Analyse en aanbevelingen voorkoming fraude (2015-2020), blz. 53.

⁴⁷ Brief Minister van Veiligheid en Justitie van 19 december 2014, Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 79, blz. 4.

⁴⁸ "Het is geen taak van de Belastingdienst om informatie openbaar te maken. De Belastingdienst is opgesteld om belastingwetten uit te voeren" (brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluistland en het nieuwe rulingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725, antwoord op vraag 28).

⁴⁹ Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 3.

⁵⁰ Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 3.4.

6.2.7 Meewerkbereidheid: een gewijzigde onderbouwing

Het behouden van de meewerkbereidheid is een van de doelstellingen van de (fiscale) geheimhoudingsverplichting. Geheimhouding kan worden beschouwd als tegenhanger van de vergaande informatiebevoegdheden van de inspecteur. Bij deze doelstelling dient in ogenschouw te worden genomen dat het gaat om het totale geheimhoudingsregime: de verplichting tot geheimhouding én de hierop geformuleerde uitzonderingen en ontheffingen. Wordt recht gedaan aan de in de inleiding van dit hoofdstuk al genoemde criteria uit het beoordelingskader, dan zou voor de onderbouwing van de meewerkbereidheid kunnen worden gesteld dat: betrokkenen niet ervan moeten worden weerhouden de juiste informatie te verstrekken aan de Belastingdienst uit vrees dat deze informatie wordt gevraagd voor andere doeleinden dan uitvoering van de belastingwet. Zij moeten erop kunnen vertrouwen dat – ingeval deze gegevens worden gebruikt voor andere, niet-fiscale doeleinden – de verwerking van fiscale gegevens deugdelijk en transparant is gemotiveerd, een wettelijke grondslag heeft en zichtbaar een belangenafweging is gemaakt waaruit blijkt dat verdere verspreiding gewichtig genoeg is om een uitzondering op de hoofdregel te rechtvaardigen (de één overheid-gedachte). Betrokkenen mogen ervan uitgaan dat bij de verstrekking van fiscale gegevens aan private partijen de wetgever nog terughoudender is. Bij het maken van een belangenafweging wordt meegewogen of aanvullende waarborgen in verband met de verstrekking aan een private partij noodzakelijk en mogelijk zijn. Kortom, dat de overheid zorgvuldig én vertrouwelijk omgaat met de aan de overheid verstrekte gegevens. Met deze gewijzigde onderbouwing worden het rechtszekerheidsbeginsel, de beginselen van legaliteit en legitimiteit en de beginselen van effectiviteit en efficiëntie verwezenlijkt.⁵¹ Bovenstaande neemt niet weg dat een te strikte (interpretatie van de) geheimhoudingsbepaling ook afbreuk kan doen aan de meewerkbereidheid. Geheimhouding dient derhalve functioneel te blijven en de dienstverlening zo min mogelijk in de weg staan.

6.3 Een zwaarwegend controle-strategisch belang bij derdenonderzoeken

In Hoofdstuk 7 zal bij de onderworpen subjecten worden stilgestaan bij de vermeende onderworpenheid van administratieplichtigen bij wie een derdenonderzoek ex art. 53 AWR wordt uitgevoerd.⁵² Hoewel het meewerken aan een derdenonderzoek is aan te merken als het voldoen aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet dwingt de Belastingdienst, onder verwijzing naar art. 272 Sr, bij deze informatieplichtigen in de praktijk een geheimhoudingsverplichting af. Dat deze huidige werkwijze, door het ontbreken van een wettelijke grondslag, niet-magistraatelijk is neemt niet weg dat er vanuit een controle-strategisch belang kennelijk bij de Belastingdienst soms wel behoefte aan geheimhouding bestaat.⁵³ Het is in incidentele gevallen denkbaar dat de inspecteur bij uitvoering van een derdenonderzoek het tijdelijk niet wenselijk vindt dat een (vermoedelijk) belasting- of inhoudingsplichtige in een vroeg stadium op de hoogte raakt

51 Vide: Hoofdstuk 1, par. 4.4.

52 Vide: Hoofdstuk 7, par. 5.

53 De Bont stelt dat met de huidige werkwijze van de Belastingdienst de geheimhoudingsplicht instrumenteel wordt aan de controlestrategie. Een dergelijke toepassing is niet onderkend in de parlementaire geschiedenis of de jurisprudentie (G.J.M.E. de Bont, Geheim, NTFR 2019/734). Vergelijk: het 'tipping off'-verbod van art. 23 Wwft.

van het feit dat er onderzoek naar hem is ingesteld.⁵⁴ Hiermee kan immers anticiperend gedrag worden voorkomen. Alleen in het Voorschrift informatie fiscus/banken was de mogelijkheid van geheimhouding tot 1 januari 2021 geformaliseerd.⁵⁵ Gelet op de criteria uit het beoordelingskader van transparantie in doelstelling van de regeling, rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen, doeltreffendheid en doelmatigheid en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid dient naar mijn mening de huidige werkwijze van een duidelijke, formele (wettelijke) basis te worden voorzien. De criteria van doeltreffendheid en doelmatigheid en subsidiariteit en evenredigheid vereisen mijns inziens tevens dat het opleggen van een geheimhoudingsverplichting drastisch wordt ingeperkt. Dit zorg mijns inziens voor een betere balans tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming.⁵⁶ Deze tijdelijke geheimhoudingsverplichting bij derdenonderzoeken kan worden gemotiveerd vanuit een zwaarwegend controle-strategisch belang voor de inspecteur. Hoe deze tijdelijke geheimhoudingsverplichting eruit moet komen te zien wordt in Hoofdstuk 7 nader uitgewerkt.⁵⁷

6.3.1 Een zwaarwegend controle-strategisch belang

Van een controle-strategisch belang is sprake als de inspecteur ervoor kiest om een derdenonderzoek in te stellen en het belang van het onderzoek geheimhouding vordert. Het controle-strategisch belang kan erin zijn gelegen dat de inspecteur met de contra-informatie uit het derdenonderzoek de juistheid en volledigheid van de door de belasting- of inhoudingsplichtige gegeven antwoorden wil controleren.⁵⁸ Ingeval laatstgenoemde op voorhand zou weten over welke informatie de inspecteur beschikt zou hij mogelijkterwils zijn antwoorden daarop kunnen aanpassen.⁵⁹ In zoverre is dit vergelijkbaar met de jurisprudentie over de op de zaak betrekking hebbende stukken ex art. 8:42 Awb in procedures over de informatiebeschikking; ook daar dient meer gewicht te worden toegekend aan het belang van de inspecteur om belanghebbende (nog) niet bekend te maken met de informatie waarover hij beschikt.⁶⁰ Anders zou dit tot gevolg kunnen hebben dat een belanghebbende de door hem te verstrekken informatie daarop afstemt en het doel van de informatiebeschikking teniet wordt gedaan. Het moet gaan om een zwaarwegend fiscaal

54 Vergelijk: nieuwsbericht FIOD van 12 maart 2021, Onderzoek naar schending geheimhouding, <https://www.fiod.nl/onderzoek-naar-schending-van-geheimhouding> (online, geraadpleegd op 15 maart 2021) waarbij op grond van art. 126bb, vijfde lid, Sv geheimhouding was opgelegd in een fiscaal-strafrechtelijk onderzoek.

55 Par. 3.1.1 Voorschrift informatie fiscus/banken (gewijzigd bij besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2020, nr. 2020-22953 (wijziging van het Voorschrift informatie fiscus/banken), Stcrt. 2020, 62942). Zie ook: Hoofdstuk 7, par. 5.1.1.

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

57 Hoofdstuk 7, par. 5.3.

58 Vergelijk: Feteris 2007, blz. 279 die stelt dat een derdenonderzoek een nuttig controlemiddel kan zijn. Informatie van derden is vaak objectiever dan die van de belastingplichtige zelf.

59 Vergelijk: rapport No 15 september 1998, nr. 1998/385, https://www.nationaleombudsman.nl/uploads/rapporten/980385_97.05938_.pdf (online, geraadpleegd op 30 mei 2020), par. 2.4.4.

60 Vide: Hof 's-Hertogenbosch (geheimhoudingskamer) 27 juli 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:3632, V-N 2017/50.7, r.o. 3.18 en Hof 's-Hertogenbosch (geheimhoudingskamer) 13 april 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:1593, V-N 2018/40.17, r.o. 3.27. Vergelijk: Rechtbank Gelderland 8 mei 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:1947, r.o. 11-15. Het verzoek om middels een voorlopige voorziening inzage te krijgen in de 'op de zaak betrekking hebbende stukken' werd (mede) vanwege het belang van controle en toezicht door de inspecteur afgewezen.

belang waarbij de gegronde vrees bestaat dat de fiscale waarheidsvinding geweld wordt aangedaan als de belasting- of inhoudingsplichtige op de hoogte raakt van een tegen hem lopend fiscaal onderzoek.⁶¹ Hierbij kan worden gedacht aan de situatie dat een belasting- of inhoudingsplichtige bewijsstukken vernietigt, aanpast, afstemt of creëert dan wel de invordering frustreert of onmogelijk maakt als hij weet dat er een fiscaal onderzoek tegen hem loopt. Het valt evenmin uit te sluiten dat mogelijke beïnvloeding van de informatieplichtige derde of afstemming c.q. samenspanning met deze derde, waardoor het derdenonderzoek wordt gefrustreerd, gewichtige redenen opleveren om een tijdelijke geheimhoudingsplicht op te leggen. Dit kan (gedeeltelijk) worden voorkomen door het derdenonderzoek niet aan te kondigen, hetgeen slechts in bijzondere situaties is geoorloofd.⁶²

6.3.2 Incidenteel opleggen verplichting

Het uitgangspunt in het beleid van de Belastingdienst is dat bij derdenonderzoeken de naam van degene over wie gegevens worden verlangd in principe niet bekend wordt gemaakt.⁶³ De huidige 'werkwijze' waar in alle gevallen wordt verwezen naar de vermeende geheimhoudingsplicht zal in veel gevallen dan ook niet zinvol zijn. In de praktijk komt het echter geregeld voor dat de informatieplichtige door de aard van het onderzoek en de gestelde vragen weet of redelijkerwijs kan vermoeden ten behoeve van welke belasting- of inhoudingsplichtige het derdenonderzoek is ingesteld.⁶⁴ Los van de beperkingen in het delen met anderen zal bij informatieplichtigen lang niet altijd de behoefte bestaan om de kennis over een (aangekondigd) derdenonderzoek te delen met de belasting- of inhoudingsplichtige.⁶⁵ Hoewel hierover geen vastomlijnd beleid is zal ook de belasting- of inhoudingsplichtige dikwijls weten of redelijkerwijs kunnen vermoeden dat, en bij wie, er een derdenonderzoek is ingesteld. Door de inspecteur dient altijd vanuit de basiswaarden van de Belastingdienst (geloofwaardigheid, verantwoordelijkheid en zorgvuldigheid) te worden gewerkt.⁶⁶ Dit betekent onder meer dat wordt gewerkt met een open vizier, transparant en vanuit vertrouwen, waardoor er veelal geen reden is om de belasting- of inhoudingsplichtige niet te informeren over een in te stellen derdenonderzoek.⁶⁷ Ingeval bij het instellen van een derdenonderzoek tijdelijk geheimhouding wordt gevorderd,

61 Vergelijk: NMvA, Kamerstukken I 2002/03, 28 353, nr. 83b, blz. 6 (inzake art. 126bb, vijfde lid, Sv) en Aangangsel Handelingen II 2018/19, 1608, antwoord op vraag 1a. Zie ook: de mogelijkheid in de Wwft om een bestuurlijke sanctie tijdelijk niet c.q. geanonimiseerd openbaar te maken ingeval een lopend (strafrechtelijk) onderzoek daardoor zou worden ondermijnd (art. 32g, eerste lid, onderdeel c, Wwft).

62 Vide: het Handboek Controle (2020), blz. 72 waar staat: "Alleen in bijzondere situaties, zoals wanneer administratieve onderdelen dreigen te verdwijnen en/of gemanipuleerd zullen worden, is een onaangekondigd derdenonderzoek toegestaan". Vergelijk: brochure Waarneming ter plaatse (2020), par. 3.1.

63 Handboek Controle (2020), blz. 72.

64 Kamerling & Klein Sprokkelhorst 1996, blz. 39 stellen dat het noemen van namen vaak niet anders kan wil de fiscus ooit enige informatie kunnen vergaren uit een geautomatiseerde omgeving. Vergelijk: Handboek Controle (2020), blz. 72.

65 Vergelijk: Muller die stelt dat er doorgaans een zakelijke relatie tussen beide is en dat er een gemeenschappelijk belang kan zijn om het nadelige gevolg van het derdenonderzoek te beperken (M. Muller, Derdenonderzoeken en rechtsbescherming, TFB 2011/8-3).

66 Vide: <https://over-ons.belastingdienst.nl/over-de-belastingdienst/wie-zijn-we/> (online, geraadpleegd op 30 mei 2020).

67 Vergelijk: Instructie waarneming ter plaatse (2016), blz. 8 par. 3.1.1 (waarden en normen).

wordt aan de informatieplichtige een additionele verplichting opgelegd en wordt de belasting- of inhoudingsplichtige (tijdelijk) niet geïnformeerd.⁶⁸ Er dient derhalve een evenredige afweging te worden gemaakt tussen het controle-strategisch belang enerzijds en de privacybeginselen en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur anderzijds.⁶⁹ Uitsluitend bij een zwaarwegend fiscaal belang zou bij het instellen van een derdenonderzoek een tijdelijke geheimhoudingsplicht opgelegd kunnen worden aan de informatieplichtige.⁷⁰

6.3.3 Een tijdelijke geheimhoudingsplicht

Het doel van de wettelijke bepaling is het creëren van een mogelijkheid voor de inspecteur om aan informatieplichtigen een tijdelijke geheimhoudingsverplichting op te leggen indien (en voor zover) het belang van het onderzoek dit vordert. Nefkens merkt terecht op dat de Belastingdienst vroeg of laat 'open kaart' moet spelen wil de in het kader van het derdenonderzoek verkregen informatie kunnen worden gebruikt.⁷¹ In de bezwaar- en beroepsfase of bij het voornemen om een bestuurlijke boete op te leggen bestaat immers een recht op inzage in de stukken, waaronder de resultaten uit het derdenonderzoek, waardoor het belang van de tijdelijke geheimhoudingsverplichting vervalt.⁷² De tijdelijke geheimhoudingsplicht kan de inspecteur derhalve alleen gedurende de controlefase baten.⁷³ Na afloop van de tijdelijke geheimhoudingsplicht bestaat er voor de informatieplichtige geen beletsel om het derdenonderzoek met de desbetreffende belasting- of inhoudingsplichtige te bespreken en hier eventuele consequenties aan te verbinden.⁷⁴ Zoals eerder is opgemerkt behoeft het geen betoog dat het gebruik van informatie uit het derdenonderzoek door de

68 Er wordt inbreuk gemaakt op de privacy van de belasting- of inhoudingsplichtige waarbij het uitgangspunt moet zijn dat de betrokkene daar vroeg of laat van op de hoogte wordt gesteld. Vergelijk: Feteris 2007, blz. 284 die schrijft dat: *"Bij een derdenonderzoek wordt de last van het onderzoek immers opgelegd aan iemand die min of meer als buitenstaander moet worden aangemerkt"*.

69 Vergelijk: Instructie waarneming ter plaatse (2016), blz. 12 over de belangenafweging bij on-aangekondigde zichtwaarnemingen. Zie ook: Feteris 2007, blz. 284 over de rol van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur bij derdenonderzoeken.

70 Vergelijk: de Instructie waarneming ter plaatse (2016), blz. 12 over zichtwaarnemingen zonder een voorafgaande, schriftelijke aankondiging.

71 A.T.P. Nefkens, De begrensde reikwijdte van de fiscale geheimhoudingsplicht bij een derdenonderzoek, TFB 2015/6-1. In vergelijkbare zin: V.A. Burgers en A.M.E. Nuyens, Two is company, three is a crowd, Over rechtsbescherming bij derdenonderzoeken, TFO 2017/152.4, par. 2.3. De gedachte dat een op te leggen geheimhoudingsverplichting de informatieplichtige zou beschermen waardoor hij eerder bereid zou zijn mee te werken aan het informatieverzoek van de inspecteur lijkt alsdan niet voor de hand te liggen.

72 Respectievelijk art. 7:4 Awb, art. 8:42 Awb en art. 5:49 Awb. Vergelijk: Handboek Controle (2020), blz. 197 waar wordt opgemerkt dat in de fase van bezwaar en beroep zo nodig nadere informatie wordt verstrekt.

73 V.A. Burgers en A.M.E. Nuyens, Two is company, three is a crowd, Over rechtsbescherming bij derdenonderzoeken, TFO 2017/152.4, par. 2.3. Ook in bezwaar- en beroepsprocedures tegen een informatiebeschikking kan de inspecteur er overigens nog wel een belang bij hebben dat de belasting- of inhoudingsplichtige nog niet (volledig) wordt geïnformeerd.

74 Gedurende de parlementaire behandeling van art. 126bb, vijfde lid, Sv is het voorbeeld aan de orde gekomen van het beëindigen van een bankrelatie als gevolg van het feit dat er een opsporingsonderzoek loopt. De aan de bank opgelegde geheimhoudingsverplichting zou de verplichte reden van opzegging kunnen frustreren (NMvA, Kamerstukken I 2003/04, 28 353, nr. 5, blz. 4 en 5). Zie ook: Zwenne 1998, blz. 110 en Feteris 2007, blz. 284-285 over de gevolgen van een derdenonderzoek

informatieplichtige voor andere doeleinden een onrechtmatige daad kan opleveren.⁷⁵ Zo noemt De With als voorbeeld de belastingadviseur die het niet vrijstaat over de gestelde vragen in het kader van het derdenonderzoek met een willekeurig ander te bespreken en geeft Nefkens aan dat het niet de bedoeling is dat iemand met de verkregen informatie de publiciteit opzoekt.⁷⁶

6.4 Privacy

6.4.1 Algemeen

De bescherming van de privacy is veelal de eerste doelstelling die voor de fiscale geheimhoudingsplicht wordt aangedragen. Over de bescherming van de privacy als doel van de geheimhouding is over het algemeen weinig tot geen discussie. Zoals in Hoofdstuk 3 al is uiteengezet kan deze doelstelling worden gemotiveerd met de eenvoudige vaststelling dat privacy een grondrecht is.⁷⁷ Art. 67 AWR draagt onmiskenbaar bij aan de bescherming van de privacy. De privacybeginselen vereisen dat gegevens worden beschermd.⁷⁸ Daarnaast moeten burgers en bedrijven op de hoogte zijn van de verwerking van hun gegevens.⁷⁹ Bovendien moeten inbreuken op de persoonlijke levenssfeer kunnen worden uitgelegd: wat is de grondslag en het doel van deze inbreuk? Is sprake van dataminimalisatie? Is de inbreuk proportioneel of hadden de gegevens ook op een andere, minder belastende wijze worden verkregen? Ook al is de AVG uitsluitend van toepassing op gegevens die herleidbaar zijn tot natuurlijke personen, het is van belang om nogmaals te bedrukken dat zowel burgers als bedrijven recht hebben op privacy.⁸⁰ De Staatssecretaris van Financiën heeft dan ook terecht gesteld dat het zeer onwenselijk is om een onderscheid te maken tussen natuurlijke personen en rechtspersonen.⁸¹ De aandacht voor privacy is, mede ingegeven door Europese invloeden van onder meer het EVRM, het Handvest EU en de inwerkingtreding van de AVG, onverminderd groot waarbij moet worden opgemerkt dat privacy geen statisch begrip is.⁸² Spijkerboer verwijst naar de discussie over de beoordelingsruimte bij de toepassing van abstracte normen (zoals privacy) in concrete zaken. Dit vergt allerlei afwegingen die naar hun aard alleen in een nationale context gemaakt kunnen worden;

voor de relatie tussen de belastingplichtige en de derde. Vergelijk: Hertoghs advocaten, Klikspaan, boterspaan: dienstverlener moet oppassen met wettelijke geheimhoudingsplicht, Hertoghs beschouwt 12 maart 2018, <https://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/nieuws/hertoghs-beschouwt/klikspaan-boterspaan-dienstverlener-moet-oppassen-met-wettelijke-geheimhoudingsplicht> inzake art. 126bb, vijfde lid, Sv.

75 Vide: Hoofdstuk 4, par. 3.1. Die discussie gaat buiten het bereik van dit onderzoek.

76 De With 2013, blz. 165 en A.T.P. Nefkens, De begrensde reikwijdte van de fiscale geheimhoudingsplicht bij een derdenonderzoek, TFB 2015/6-1.

77 Vide: Hoofdstuk 3, par. 2.

78 Hoofdstuk 1, par. 4.4.3.

79 Vergelijk: Nationale ombudsman, jaarverslag 2018, blz. 29.

80 Vergelijk: Zwenne 1998, par. 9.6.2.2, blz. 213.

81 Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluisland en het nieuwe rulingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725, antwoord op vraag 28.

82 Vergelijk: C. van Pelt, Het recht op privacy bij derdenonderzoeken, WFR 2017/210 en T. Spijkerboer, Het debat over het Europese Hof voor de Rechten van de Mens, NJB 2012/242 die stellen dat het EVRM een 'living instrument' is dat conform de maatstaven van de tijd moet worden uitgelegd.

mensenrechten zijn “*universal in abstraction but national in application*”.⁸³ Hieltjes stelt dat in Nederland het belastinggeheim een belangrijk geheim is, maar men in Zweden daar misschien anders over denkt. De inspecteur heeft echter rekening te houden met de in Nederland levende opvatting.⁸⁴

6.4.2 Fiscale transparantie zet privacy onder druk

De Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid concludeerde in 2011 in zijn rapport iOverheid dat een hernieuwde balans moest worden gezocht tussen informatievrijheid, geheimhouding en beveiliging van gegevens.⁸⁵ Een van de aanbevelingen was dat sommige gegevens misschien helemaal niet opgeslagen moeten worden, andere informatiebronnen wellicht juist transparanter moeten worden in plaats van vertrouwelijk of geheim en sommige gegevens wellicht nog beter beveiligd moeten worden.⁸⁶ In haar oratie stelt De Vries dat het duidelijk is dat transparantie op gespannen voet kan staan met het recht op privacy.⁸⁷ Transparantie laat zich volgens haar echter niet eenvoudig definiëren:⁸⁸

Transparantie is in zekere zin een containerbegrip waar ieder het zijne onder verstaat. (...) Transparantie lijkt een moeilijke te stillen honger en het niet voldoen aan die behoefte leidt al snel tot de kritiek onvoldoende transparant te zijn of het verwijt informatie achter te houden.

Specifiek voor de fiscaliteit geldt eveneens dat transparantie een ‘hot item’ is.⁸⁹ Hierbij dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de verschillende soorten transparantie. Deze zal ik hierna behandelen.

83 T. Spijkerboer, Het debat over het Europese Hof voor de Rechten van de Mens, NJB 2012/242.

84 H.B. Hieltjes in Geschriften VVBW nr. 207 (1998), blz. 14-15. Vergelijk: Reuters 12 april 2016, Privacy, what privacy? Many Nordic tax records are a phone call away, https://www.reuters.com/article/us-panama-tax-nordics/privacy-what-privacy-many-nordic-tax-records-are-a-phone-call-away-idUSKCN0X91QE?es_p=8321828 (online, geraadpleegd op 12 januari 2019).

85 Rapport iOverheid (WRR 2011), blz. 240.

86 Zie: brief Staatssecretaris van Financiën van 20 februari 2020, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 606 over de internationale gegevensuitwisseling via een speciaal beveiligd netwerk en het datalek in Bulgarije.

87 De Vries 2016, blz. 11. Vergelijk: NRC 14 augustus 2018, Nieuwe wetten tegen fraude kunnen privacy schaden, <https://www.nrc.nl/nieuws/2018/08/14/fraudeaanpak-kan-privacy-bedreigen-a1613105> (online, geraadpleegd op 15 april 2019). Vergelijk: P.A. Anthoni en M. Tydeman-Yousef, UBO-registratie: laveren tussen transparantie en privacy, WFR 2019/150, par. 6 die met betrekking tot het UBO-register verontrust zijn over het ontbreken van een deugdelijke toetsing aan het privacy-grondrecht.

88 De Vries 2016, blz. 4-5.

89 Zie de voorbeelden in Hoofdstuk 1, par. 1.1. Vergelijk: M. Martijn, Baas Belastingdienst over Big Data: ‘Mijn missie is gedragsverandering’, De Correspondent 21 april 2015 inzake het lastige evenwicht tussen privacy en het niet prijsgeven van handhavingsstrategie, Van Eijdsen 2019 die constateert dat: “*Fiscale transparantie is de laatste jaren enorm toegenomen*”, Snippe 2019, blz. 76-80 en J.A.R. van Eijdsen en M. de Ruiter, Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 1), MBB 2019/4-16 die de ontwikkelingen in de sterk veranderende (internationale) transparantieomgeving schetsen.

6.4.2.1 Transparantie middels verantwoording

Ten eerste ziet fiscale transparantie op het uitleggen van keuzes, het openbaar maken van toezichtresultaten en het afleggen van verantwoording.⁹⁰ Transparantie door de Belastingdienst wordt gezien als recept voor legitimiteit en vertrouwen.⁹¹ Hierbij kan worden gedacht aan de voortgangsrapportages en een afsluitende jaarrapportage over het jaarplan Belastingdienst die tot doel hebben de Tweede Kamer te informeren over de doelstellingen en resultaten van de Belastingdienst.⁹² In het kader van dit onderzoek wordt deze vorm van transparantie hier niet verder behandeld.

6.4.2.2 Transparantie middels het vergaren van (fiscale) gegevens

Ten tweede gaat fiscale transparantie over de fiscaal relevante gegevens van (vermoedelijk) belastingplichtigen. Stevens omschrijft het als een pendule die al enkele jaren nadrukkelijk naar meer transparantie over belastingen slingert.⁹³ Deze categorie gegevens kan nog verder worden onderverdeeld; enerzijds gaat het hier om fiscale wet- en regelgeving waarmee de inspecteur meer gegevens verkrijgt ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet.⁹⁴ Waar voorheen de belastingplichtige het enige kanaal van informatieverstrekking naar overheden was, gaan er nu vanuit vele kanalen relevante gegevens naar (fiscale) autoriteiten.⁹⁵ In Hoofdstuk 1 is in dat kader verwezen naar de 'Foreign Account Tax Compliance Act', de automatische gegevensuitwisseling onder de 'Common Reporting Standard', de afspraken over het uitwisselen van fiscale rulings, 'country-by-country reporting' en de uitwisseling van potentiële 'agressieve fiscale planningsconstructies' met een grensoverschrijdend karakter.⁹⁶ Ook de aangekondigde inperking van het fiscaal verschoningsrecht heeft tot doel de informatiepositie van de inspecteur te verbeteren.⁹⁷ Anderzijds gaat het om vanuit

90 Brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 20 juni 2001 (kaderstellende visie op toezicht), Kamerstukken II 2000/01, 27 831, nr. 1. Vergelijk: het rapport Minder last, meer effect (2005), blz. 5, onderdeel e (transparant toezicht).

91 De Vries 2016, blz. 8 spreekt over legitimiteit en verantwoording, maar concludeert ook dat de stevige band tussen transparantie, legitimiteit en vertrouwen even vaak lijkt te worden verondersteld als te worden betwist (blz. 11). Zie ook: Van Eijdsen 2019.

92 Vide: brief Staatssecretaris van Financiën van 17 april 2019 (23e Halfjaarsrapportage en Beheerst vernieuwen), Kamerstukken II 2018/19, 31 066, nr. 480, blz. 4. Vergelijk: brief Staatssecretaris van Financiën van 22 november 2018, Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 223 inzake transparantie over afgegeven rulings.

93 S.A. Stevens, Fiscale aspecten van privacystructuren, TFO 2019/160.6. Vergelijk: L. van Almelo, Black box belastingen gaat langzaam open, <https://www.accountant.nl/artikelen/2019/4/black-box-belastingen-gaat-langzaam-open> (online, geraadpleegd op 15 april 2019) en brief Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2017 (internationale belastingontduiking), Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 138, par. 2.

94 Vergelijk: het overzicht verwerkingen persoonsgegevens Belastingdienst (2019). Van de verwerking van andere gegevens door de Belastingdienst is geen overzicht beschikbaar.

95 J.A.R. van Eijdsen en M. de Ruiter, Mandatory disclosure in de EU en Nederland (deel 1), MBB 2019/4-16.

96 Hoofdstuk 1, par. 1.

97 Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 februari 2018 (aanpak belastingontwijking en belastingontduiking), Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 188, blz. 12-13. Dat dit door de Staatssecretaris wordt verwoord als een 'verduidelijking' van het verschoningsrecht doet niets af aan de inperking ervan. Vergelijk: B.J.G.L. Jaeger en N. van den Hoek, Aanpassing van het verschoningsrecht, TFB 2017/4-2 en E.J.M. Rosier en J.H. Slighers, Aanpassing van het verschoningsrecht? Niet nodig! TFB 2017/5-2.

de niet-fiscale wetgever gewenste transparantie. Een voorbeeld hiervan is het uit de vierde en vijfde anti-witwasrichtlijn voortvloeiende, gedeeltelijk openbare UBO-register.⁹⁸ De Belastingdienst krijgt toegang tot het UBO-register dat fiscaal relevante informatie zou kunnen bevatten.⁹⁹ Meer specifiek voor (multinationale) ondernemingen is de vraag of de maatschappelijke roep om transparantie – en daarmee de inperking van de privacy – niet tot gevolg heeft dat de fiscale geheimhoudingsplicht voor deze specifieke groep minder relevant is geworden. Zo geeft Gribnau aan dat het (beursgenoteerde) bedrijfsleven in toenemende mate wordt geconfronteerd met de roep op transparantie.¹⁰⁰ Hij beschrijft de trend dat bedrijven vrijwillig of verplicht informatie delen. Hierbij kan worden gedacht aan transparantie door middel van maatschappelijke jaarverslagen, gedragscodes en keurmerken, waaruit blijkt dat sprake is van maatschappelijk verantwoord ondernemen en een bijdrage aan de ‘fair share’. Gribnau waarschuwt voor de transparantie-paradox; overvloedige informatie kan juist de transparantie verminderen.¹⁰¹

6.4.2.3 *Transparantie middels het delen van fiscale gegevens*

Als laatste categorie van fiscale transparantie kan het delen van fiscale gegevens door de Belastingdienst worden genoemd. De hiervóór geformuleerde wijziging in de onderbouwing van de meewerkbereidheid hangt hier vanzelfsprekend mee samen. Deze ontwikkeling is niet alleen in nationaal verband zichtbaar.¹⁰² Ook de wederkerigheid in de internationale afspraken over gegevensuitwisseling zorgt ervoor dat meer fiscale informatie met andere belastingautoriteiten wordt gedeeld. Dit neemt niet weg dat het recht op privacy altijd het uitgangspunt dient te zijn. Met de soms ongebreidelde drang om informatie te vergaren en te delen teneinde misbruik of oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, fraude, belastingontduiking of (internationale) belastingontwijking aan te pakken, komt de

98 Het UBO-register is primair gericht op het voorkomen van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en terrorismefinanciering (MvT, Kamerstukken II 2018/19, 35 179, nr. 3, blz. 9, par. 3.1.2). Belastingontduiking wordt genoemd als een met witwassen verband houdend basisdelict.

99 Art. 28 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 2018/19, 35 179, nr. 2 en MvT, Kamerstukken II 2018/19, 35 179, nr. 3, par. 3.1.6.5, blz. 18 e.v. Zie ook: P.A. Anthoni en M. Tydeman-Yousef, UBO-registratie: laveren tussen transparantie en privacy, WFR 2019/150, par. 2.1.

100 J.L.M. Gribnau, Fiscale transparantie, de moeilijke weg naar meer vertrouwen, MBB 2016, nr. 09/10, par. 10.1. Vergelijk: het commentaar op een voorstel om bij het handelsregister een fiscale balans te deponeren in plaats van een nietszeggende ondernemingsbalans; dit zou een grove inbreuk op de fiscale geheimhoudingsplicht opleveren (P.P. van Berkum, De Balans van Ondernemings- en van Fiscaal standpunt (uittreksel), Weekblad der Belastingen, 1943/3711–3713, blz. 384).

101 J.L.M. Gribnau in: A.K.J.M. van Steenberghe, Conferentie ‘Tax and Trust’, WFR 2018/16. Transparantie kan volgens hem verminderen door de begrensdde rationaliteit van mensen en de mogelijkheid voor ondernemingen om te ‘spelen’ met de vrij te geven informatie.

102 In nationaal verband kan hierbij worden gedacht aan de internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011), de toezegging dat de inspecteur instemt bij openbare behandeling bij massaal bezwaarprocedures (Aanhangsel Handelingen II 2016/17, 196 en het Besluit Beroep in Belastingzaken (2017), par. 2.4.5), de openbaarmaking van vergrijpboeten ex art. 67r AWR (internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarmaking vergrijpboeten (2018)), het publiceren van anonieme samenvattingen van rulings (brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluisland en het nieuwe rulingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725) en de verdergaande openbaarmaking van WOZ-waarden van niet-woningen (rapport verdergaande openbaarheid WOZ (2019)).

privacy onder druk te staan.¹⁰³ Van Eijdsden stelt dat transparantie ook kan doorslaan; het moet wel proportioneel zijn om effect te sorteren.¹⁰⁴ Zoals in Hoofdstuk 1 al is opgemerkt leidt de zucht naar transparantie tot talloze Kamervragen over fiscale aangelegenheden van individuele burgers en bedrijven.¹⁰⁵ Veelal is het op voorhand evident dat met een beroep op art. 67 AWR deze Kamervragen onbeantwoord zullen blijven.¹⁰⁶ De vraag is dan ook welke belangen met het stellen van dit soort vragen gediend zijn. Met betrekking tot de Kamervragen over de ruling van Starbucks constateert de redactie Vakstudie Nieuws dat het erop lijkt dat de Tweede Kamerleden het simpelweg slecht kunnen hebben dat zij de ruling niet hebben kunnen inzien, terwijl de Europese Commissie de ruling wel heeft kunnen inzien.¹⁰⁷ Ook over de transparantie met betrekking tot de vernieuwde rulingpraktijk is de redactie kritisch.¹⁰⁸

103 Vergelijk: rapport analyse en aanbevelingen voorkoming fraude (2015-2020), blz. 45 waar wordt opgemerkt: *“Het woord ‘privacy’ wordt te pas en te onpas gebruikt. Om de belangen van de bonafide burger te beschermen. Maar privacy is ook de schuilplaats van het kwaad. Onder het argument van ‘privacy’ wordt informatie niet uitgewisseld en kunnen fraudeurs hun gang blijven gaan. Dit is geen pleidooi voor het zomaar uitwisselen van alle gegevens; sommige schotten zijn ook functioneel. Maar waar overheden elkaar kruisen kan veel, bijvoorbeeld als politie en belastingdienst elkaar tegen komen”*. Vergelijk: de redactie Vakstudie Nieuws die met betrekking tot de uitwisseling van rulings opmerkt: *“Een zeer groot aantal vragen ziet op de uitwisseling van rulings. In een van de antwoorden staat letterlijk: Inlichtingenuitwisseling en het openstellen van bestanden is uiteraard geen doel op zich. Dat had wat ons betreft vet, onderstreept en zo nodig in hoofdletters kunnen worden vermeld. Gezien de vragen van de Kamer en alle regelgeving die er ligt en nog komt, krijgen wij sterk de indruk dat dit uitgangspunt langzamerhand steeds verder uit zicht raakt”* (aantekening redactie Vakstudie Nieuws bij brief Staatssecretaris van Financiën 13 december 2016 (beantwoording schriftelijke vragen bij de 18e Halfjaarsrapportage Belastingdienst), Kamerstukken II 2016/17, 31 066, 321 (herdruk), V-N 2017/7.4.

104 Van Eijdsden 2019.

105 Hoofdstuk 1, par. 1.2.

106 Vergelijk: forse naheffing ABN-AMRO (Aanhangsel Handelingen II 2016/17, 606), ruling chemie-concern ICL (Aanhangsel Handelingen II 2016/17, 2564), belastingdeal oud-korpschef Welten (Aanhangsel Handelingen II 2017/18, 504), belastingaanslag Unilever (Aanhangsel Handelingen II 2017/18, 675), schenking appartement Pechtold (Aanhangsel Handelingen II 2017/18, 770), belastingontwijking Google via Nederland (Aanhangsel Handelingen II 2017/18, 1001), Bankbelasting ING (Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 817), de rulings met IKEA en Nike (brief Staatssecretaris van Financiën van 28 maart 2019, Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 230), deal tussen Belastingdienst en Uber (Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 3660) en het strafontslag van een hoge belastingambtenaar (Aanhangsel Handelingen II 2019/20, 1988, antwoord op vragen 2-6).

107 Aantekening redactie Vakstudie Nieuws bij brief Staatssecretaris van Financiën van 9 februari 2015, Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 229, V-N 2015/12.3. Vergelijk: de ophef over het feit dat Shell geen publieke verantwoording wil afleggen in de Tweede Kamer over haar Nederlandse fiscale positie (Het Financieel Dagblad 10 april 2019, Shell weigert zich in Kamer te verantwoorden over belastingen, blz. 22, Elsevier Weekblad 21 mei 2019, Shell: wij betalen eerlijk belasting, <https://www.elsevierweekblad.nl/nederland/achtergrond/2019/05/wij-betalen-eerlijk-belasting-174032w/> (online, geraadpleegd op 27 mei 2019), Het Financieel Dagblad 18 april 2019, Kamer hoort ook Philips en Akzo over belastingafdracht, blz. 14) en Het Financieel Dagblad 19 december 2019, Shell geeft het goede voorbeeld, <https://fd.nl/ opinie/1328524/shell-geeft-het-goede-voorbeeld> (online geraadpleegd op 19 december 2019) over het ‘vrijwillig’ gepubliceerde rapport over de betaalde winstbelasting per land.

108 Over de vernieuwde rulingpraktijk per 1 juli 2019 wordt opgemerkt: *“Het is de vraag of de voorgestelde verbetering van de transparantie voldoende zal zijn om aan de wensen van alle Kamerleden tegemoet te komen. Wij hebben daarin niet veel vertrouwen. Een aantal Kamerleden lijkt onvoldoende oog te hebben voor de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR noch voor de achterliggende belangen*

Het behoeft geen betoog dat de sinds 1 januari 2020 bestaande mogelijkheid om aan medeplegers opgelegde vergrijpboeten openbaar te maken inbreuk maakt op de privacy.¹⁰⁹ De Vries constateert dat het publiceren van namen van overtreders en de opgelegde sanctie de laatste tien jaar een belangrijk onderdeel is geworden van de handhavingsstrategie van veel toezichthouders.¹¹⁰ Transparantie kan ook op die manier een bijdrage leveren aan het verkleinen van het handhavingstekort.¹¹¹ Het is volgens haar echter wel de vraag in hoeverre door burgers en bedrijven daadwerkelijk gebruik wordt gemaakt van deze openbaar gemaakte informatie.¹¹² Ook bij het openbaar maken van deze fiscale vergrijpboeten is eveneens de gedachte dat belastingplichtigen door openbaarmaking beter in staat zouden zijn een keuze te maken voor een bepaalde adviseur.¹¹³ De Vries concludeert dat de behoefte aan informatie onbeperkt lijkt, maar tegelijkertijd het (zinvol) gebruik daarvan beperkt is.¹¹⁴ In de Scandinavische landen kijkt men anders naar fiscale geheimhouding en privacy.¹¹⁵ Het publiekelijk vrijgeven van fiscale gegevens is, anders dan in Nederland, daar de norm.¹¹⁶ Sinds het in Noorwegen echter niet meer mogelijk is om anoniem gegevens op te vragen,

van belastingplichtigen en (meer indirect) de Belastingdienst" (aantekening redactie Vakstudie Nieuws bij brief Staatssecretaris van Financiën van 23 april 2019 (vernieuwde rullingpraktijk), Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 237, V-N 2019/25.2).

109 Art. 67r AWR. Vergelijk: de internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarmaking vergrijpboeten (2018), brief Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2017 (internationale belastingontduiking), Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 138, par. 3.4 en brief Staatssecretaris van Financiën van 23 februari 2018 (aanpak belastingontwijking en belastingontduiking), Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 188, blz. 13.

110 De Vries 2016, blz. 16.

111 De Vries 2016, blz. 18. Het heeft een afschrikwerkende werking op de overtreder en kan bijdragen aan de gepercipieerde pakkans bij anderen. Vergelijk: EHRM 12 januari 2021 (L.B./Hongarije), ECLI:CE:ECHR:2021:0112JUD003634516 over de publicatie op internet van Hongaarse belastingplichtigen met een openstaande belastingsschuld.

112 De Vries 2016, blz. 18. Ze vraagt zich af of de burger niet letterlijk wordt verblind door de informatie die hem ter beschikking staat? Zie ook: de kritiek van de AP op 'online schandpaal' van art. 67r AWR. Onduidelijk is wat de toegevoegde waarde is en of een belangenafweging heeft plaatsgevonden (brief AP van 23 juli 2019, Kamerstukken II 2019/20, 35 303, nr. 3 (bijlage)). Vergelijk: NOS 19 april 2019, Sites die wangedrag bedrijven melden onbekend en ineffectief, <https://nos.nl/l/2281189> (online, geraadpleegd op 1 mei 2019).

113 Brief Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2017 (internationale belastingontduiking), Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 138, par. 3.4. Baran vraagt zich af of: "(...) dit doel bereikt wordt, aangezien het publicatiebesluit tot aan de Hoge Raad kan worden aangevochten en gelet daarop 'verwacht wordt dat het (...) enige jaren duurt voordat een besluit tot openbaarmaking onherroepelijk vaststaat'. Op de vraag hoe dat verwachte uitstel van een publicatiebesluit zich verhoudt tot het 'oogmerk van een adequate publieksvoorlichting', wordt in de memorie van toelichting helaas niet ingegaan" (J.P. Baran, Belastingadviseurs aan de schandpaal nagelen: geschikt of ongeschikt? TFB 2019/8-40).

114 De Vries 2016, blz. 34.

115 Zie o.a.: Bartel 1988, blz. 47 waarin de plaatsvervangend D-G, J.N. van Lunteren, opmerkt dat in Denemarken niet zo moeilijk wordt gedaan over privacy. Daar praat men gemakkelijker over zijn inkomen, Reuters 12 april 2016, Privacy, what privacy? Many Nordic tax records are a phone call away, https://www.reuters.com/article/us-panama-tax-nordics/privacy-what-privacy-many-nordic-tax-records-are-a-phone-call-away-idUSKCN0X91QE?es_p=8321828 (online, geraadpleegd op 12 januari 2019) en World Economic Forum 2 november 2018, Finland recently published everyone's taxes on 'National Jealousy Day', <https://www.weforum.org/agenda/2018/11/finland-has-just-published-everyone-s-taxes-on-national-jealousy-day/> (online, geraadpleegd op 23 april 2019).

116 Vergelijk: het ontkennende antwoord van de (demissionair) Staatssecretaris van Financiën op Kamervragen over het ter openbare inzage leggen van definitieve aanslagen inkomsten- en vermogensbelasting (Aanhangsel Handelingen II 1972/73, 494, blz. 993).

maar de bevestigde wordt geïnformeerd wie de gegevens over hem/haar heeft opgevraagd, is het aantal zoekopdrachten drastisch afgenomen.¹¹⁷ Deze inperking van de inbreuk op de privacy geeft aan dat de transparantie kennelijk veelal geen ander doel leek te dienen dan de bevrediging van de nieuwsgierigheid. In vergelijkbare zin kan men zich in Nederland afvragen met welk doel bijvoorbeeld het WOZ-waardeloket wordt geraadpleegd en of daarmee een inbreuk op de privacy kan worden gerechtvaardigd.¹¹⁸

6.4.3 *Gevolgen gewijzigde onderbouwing meewerkbereidheid?*

De bescherming van de privacy van burgers en bedrijven, als doel van de geheimhouding, is van oudsher gericht op zowel de beperkingen in het gebruik van fiscale gegevens (het 'noodzakelijk voor uitvoering van de belastingwet') als op de – op papier – strikte beperking in het doorleveren daarvan (de 'andere doeleinden'). Strikte beperkingen in de verwerking van fiscale gegevens bevordert niet alleen de meewerkbereidheid, maar beschermt ook de privacy. Zoals hiervoor in paragraaf 2 reeds is betoogd, dient de onderbouwing van de meewerkbereidheid te worden aangepast. Dit betekent dat eveneens moet worden beoordeeld of dit gevolgen heeft voor de onderbouwing van de privacy. Door de gewijzigde onderbouwing van de meewerkbereidheid wordt immers als theoretisch uitgangspunt genomen dat fiscale gegevens niet alleen kunnen worden gebruikt voor uitvoering van de belastingwet (of de invordering), maar in beginsel ook zouden kunnen worden gebruikt voor andere, niet-fiscale doeleinden (de één overheid-gedachte). Hierdoor ontstaat een theoretisch grotere inbreuk op de privacy van burgers en bedrijven dan de huidige situatie waarin op papier het uitgangspunt is dat fiscale gegevens in beginsel exclusief worden gebruikt voor de belastingheffing (of de invordering). Ook als alle bestaande ontheffingen en uitzonderingen van art. 67, tweede en derde lid, AWR ongewijzigd zouden blijven, waardoor in de praktijk de inbreuk op de privacy feitelijk hetzelfde blijft, doet dat niets af aan de theoretisch grotere inbreuk op de privacy die door de wijziging van het uitgangspunt wordt gemaakt.¹¹⁹ Dit heeft tot gevolg dat voorafgaand aan de invoering van een uitzondering of het verlenen van een ontheffing, voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van gegevens of bij de evaluatie achteraf (nog) nadrukkelijker zou moeten worden stilgestaan bij de mogelijke gevolgen, hetgeen een continue belangenafweging vergt.¹²⁰

117 Reuters 12 april 2016, Privacy, what privacy? Many Nordic tax records are a phone call away, https://www.reuters.com/article/us-panama-tax-nordics/privacy-what-privacy-many-nordic-tax-records-are-a-phone-call-away-idUSKCN0X91QE?es_p=8321828 (online, geraadpleegd op 12 januari 2019). Het zou gaan om een daling van 16,5 miljoen aanvragen naar 2,15 miljoen aanvragen (op een bevolking van 5 miljoen mensen). Vergelijk: het UBO-register waar de betrokkene géén inzicht krijgt in de identiteit van de raadpleger (brief Minister van Financiën van 3 december 2019, Kamerstukken II 2019/20, 35 179, nr. 16, blz. 2 en Amendement Bruins c.s., Kamerstukken II 2019/20, 35 179, nr. 8).

118 <https://www.wozwaardeloket.nl>. Zie ook: het rapport verdergaande openbaarheid WOZ (2019), blz. 6 waarin wordt geconstateerd dat de onbelemmerde toegankelijkheid tot het WOZ-waardeloket strijdig is met de fundamentele waarde van particuliere zeggenschap over eigen gegevens (informatieele zelfbeschikking). Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 3.1.

119 Bij het opvragen van de fiscale gegevens is het niet op voorhand duidelijk waarvoor deze gegevens in de toekomst feitelijk gebruikt gaan worden. In het meest optimale geval bestaat slechts optimale transparantie over alle uitzonderingen en ontheffingen, maar is in veel gevallen geen enkele zekerheid welke ontheffingen en uitzonderingen zich in de toekomst daadwerkelijk zullen voordoen.

120 Zie uitgebreider: de drietrapsraket in Hoofdstuk 10, par. 2.

6.4.3.1 Fiscale waarheidsvinding versus privacybescherming

De vraag is vervolgens of de inspecteur, bij gebruikmaking van zijn zeer ruime informatiebevoegdheden, veel terughoudender zou moeten worden teneinde de privacy beter te beschermen.¹²¹ Er is mijns inziens sprake van een stelsel van communicerende vaten: gegevens waarover de inspecteur niet beschikt hoeven niet te worden beschermd met een geheimhoudingsbepaling en kunnen evenmin worden gedeeld met andere bestuursorganen.¹²² Het staat buiten kijf dat de privacybeginselen voor de inspecteur, bij het gebruik van zijn informatiebevoegdheden ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet, van onverminderd belang blijven.¹²³ Zij zijn, net als de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te beschouwen als de piketpaaltjes die het speelveld van de informatiebevoegdheden voor de inspecteur markeren. Hoe minder informatie door de inspecteur wordt verwerkt, hoe beter de privacy door hem wordt gediend.¹²⁴ Een belastingstelsel dat veel minder afhankelijk is van privacy privacygevoelige informatie draagt hieraan eveneens onmiskenbaar bij.¹²⁵ Ondanks de samenhang zal de gewijzigde onderbouwing van de meewerkbereidheid naar mijn mening het gebruik door de inspecteur van zijn informatiebevoegdheden niet beperken. Ten eerste heeft de inspecteur zijn zeer ruime informatiebevoegdheden gekregen ten behoeve van het algemeen belang van de fiscale waarheidsvinding. Dit vergt een andere afweging van belangen waarbij de fiscale waarheidsvinding veelal prevaleert boven het belang van privacybescherming.¹²⁶ Er is hier simpelweg sprake van een frictie tussen wettelijke bepalingen: bij het opvragen van gegevens en inlichtingen geldt als uitgangspunt dat het moet gaan om 'informatie die van belang kan zijn' (art. 47 AWR e.v.), terwijl bij de verdere verwerking van die informatie het uitgangspunt is dat het moet gaan om informatie die 'noodzakelijk is voor uitvoering van de belastingwet' (art. 67 AWR). Dit betekent overigens dat verkregen informatie die naderhand als fiscaal niet-relevant is beoordeeld eerder voor vernietiging in aanmerking zou moeten komen.¹²⁷ Dat neemt niet weg dat zowel de wetgever als de inspecteur bij toekenning c.q. gebruikmaking van deze

121 De informatiebeschikking van art. 52a AWR dient als waarborg tegen de overschrijding van controlebevoegdheden, maar heeft hetzelfde effect. De Belastingdienst past het principe 'selecteer voor je verzamelt en houdt het sober' toe bij het verwerken van gegevens (Big Data voor fraudebestrijding (WRR 2016), blz. 77).

122 Het gaat hier om dataminimalisatie en proportionaliteit. Deze discussie is niet nieuw. Zie voor enkele voorbeelden in het pre-AWR-tijdperk: Hoofdstuk 4, par. 5.3).

123 Bij gegevensverzameling geldt het privacy-adagium 'select before you collect' (Broeders 2015, blz. 32).

124 Zie ook: Hoofdstuk 4, par. 5.3. Vergelijk: M. Martijn, Vergeet de politiestaat. Welkom in de belastingstaat, De Correspondent 30 september 2014 en M. Martijn, Baas Belastingdienst over Big Data: 'Mijn missie is gedragsverandering', De Correspondent 21 april 2015.

125 Zie ook: de aanbeveling in het rapport Burgers beter beschermd (2021), blz. 121.

126 Van Soest 1966, blz. 11, G.H. Sjobbema, Voorstel voor een verbeterd systeem van informatieverplichtingen ten dienste van belastingheffing, WFR 2007/67 en Snippe 2019, blz. 76. Vergelijk: het commentaar van de redactie FutD waarin over het opvragen van het volledige e-mailverkeer wordt opgemerkt: "Troost kan dan gevonden worden in de gedachte dat de inspecteur op grond van artikel 67 AWR tot geheimhouding verplicht is en dat opzettelijke schending van die geheimhoudingsplicht strafbaar is. Kortom: wanneer informatie is aan te merken als privacygevoelig, maar wanneer deze informatie gelijktijdig óók van belang kan zijn voor de belastingheffing, dan zal die informatie alsnog verstrekt moeten worden" (Hof 's-Hertogenbosch 31 oktober 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:4047, FutD 2020-0446).

127 Vergelijk: de vernietiging van ANPR-gegevens die als gevolg van de ANPR-arresten fiscaal niet (meer) relevant werden (Hoofdstuk 4, par. 3.2). Vergelijk: de Minister van Veiligheid en Justitie

informatiebevoegdheden het hiervoor genoemde stelsel van communicerende vaten altijd in het achterhoofd dient te houden.¹²⁸ Privacy is een grondrecht dat altijd als uitgangspunt moet worden genomen. Discussie over proportionele inzet van bevoegdheden door de fiscus kwam bij de parlementaire behandeling van de Wet IB 1914 al aan de orde.¹²⁹ Inbreuken op de privacy vergen ook vandaag de dag een continue belangenafweging. Zo heeft de Staatssecretaris van Financiën in antwoord op Kamervragen gesteld dat hij geen reden ziet om beperkingen aan te brengen bij derdenonderzoeken bij artsen teneinde de privacy te beschermen;¹³⁰ de privacy wordt volgens hem gewaarborgd door het verschoningsrecht waar een arts zich op kan beroepen en art. 67 AWR. De Staatssecretaris van Financiën benadrukte hierbij dat de Belastingdienst de geheimhoudingsplicht en de privacy uitermate serieus neemt. Ten tweede wordt het door Snippe in zijn dissertatie gemaakte onderscheid van ‘functioneel equivalente gegevens’ en ‘exclusief fiscale gegevens’ relevant.¹³¹ Snippe stelt dat het delen van deze ‘exclusief fiscale gegevens’ met andere toezichthouders gepaard moet gaan met een additionele belangenafweging waarbij een ander publiek belang van hogere orde kan zijn dan het fiscale belang van doelbinding en geheimhouding.¹³² Dat vraagt volgens hem om een eigen belangenafweging waarbij het aan transparantie en rechtsbescherming niet mag ontbreken.

6.4.4 Informatieele zelfbeschikking?

Zoals in Hoofdstuk 1 is beschreven, zal de informatiele zelfbeschikking vaak botsen met de belangen van de Belastingdienst om gegevens op te vragen (de fiscale waarheidsvinding), geheim te houden of juist te delen met andere bestuursorganen (de één overheid-gedachte).¹³³ De geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR dient immers meerdere, uiteenlopende doelen. In Hoofdstuk 4 is opgemerkt dat de bescherming van de privacy – als zelfstandig argument voor de fiscale geheimhoudingsplicht – door de opkomst van de privacywetgeving niet

die niet ontkende dat de AIVD en de politie, door gebruikmaking van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 alsnog aan gegevens konden komen die ze zelf niet mochten verzamelen of bewaren (Big Data voor fraudebestrijding (WRR 2016), blz. 77).

128 Het optimaliseren van de tegenstrijdige belangen van waarheidsvinding en privacy (zie uitgebreider: Hoofdstuk 1, par. 4.3 over het optimaliseren van beginselen).

129 Onder verwijzing naar het ‘Leerboek der Financiën’ werd gesteld dat: “(...) *de Overheid zich zoo weinig mogelijk met de bijzondere zaken der burgers moet inlaten, zoo weinig mogelijk de productie moet controleren en de intimiteit van het huis storen (...) Niet alleen de belangen van den fiscus, maar ook die van de geadministreerden behooren behartigd*” (Handelingen I 1914/15, 18, blz. 43). De vrees voor hinderlijk inquisitoriaal optreden van de fiscus was volgens Minister Treub niet nodig (Handelingen I 1914/15, 18, blz. 57) Vergelijk: VV, Kamerstukken I 1913/14, 18, nr. 18, blz. 573 en EV, Kamerstukken I 1913/14, 18, nr. 5, blz. 2.

130 Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1608, antwoord op vragen 3 en 5a.

131 Snippe 2019, blz. 21. Het verschil is – kort samengevat – dat ‘functioneel equivalente gegevens’ ook door andere toezichthouders, op basis van eigen wettelijke bevoegdheden, kunnen worden verkregen. De ‘exclusief fiscale gegevens’ kunnen uitsluitend door de Belastingdienst worden verkregen en niet zelfstandig door andere toezichthouders op basis van hun eigen wettelijke bevoegdheden.

132 Snippe 2019, blz. 464. Vergelijk: Van Kalmthout stelt dat het gebruik voor andere doeleinden botst met het legaliteitsbeginsel en het recht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer (Van Kalmthout 2013, par. 2).

133 Hoofdstuk 1, par. 4.4.3.

aan belang heeft ingeboet, maar hier juist door wordt versterkt.¹³⁴ Met betrekking tot de fiscale waarheidsvinding is hierboven betoogd dat minder informatie een betere fiscale bescherming van de privacy betekent. Gegevens waarover de inspecteur niet beschikt zijn immers niet aan te merken als het object van de fiscale geheimhoudingsplicht.¹³⁵ In zijn dissertatie betoogde Zwenne dat het privacybelang verlangt dat belastingplichtigen op een of andere manier controle kunnen uitoefenen op de wijze waarop de Belastingdienst gebruik maakt van zijn informatiebevoegdheden.¹³⁶ Volgens Booij moet de wetgever op zoek naar wetgeving die minder complex is en eenvoudiger is te controleren zonder dat een inbreuk op de privacy hoeft te worden gemaakt.¹³⁷ Volgens hem dient bij het ontwerpen en bij het evalueren van wetgeving de toets te worden aangelegd in hoeverre de controle en handhaving van die regeling een inbreuk op de privacy rechtvaardigt.¹³⁸

Ook met het verstrekken van fiscale gegevens door de inspecteur aan derden wordt art. 67 AWR geraakt. Hiervan is sprake ingeval het gaat om het intern verstrekken van informatie aan een andere, competente inspecteur, het verstrekken aan derden ten behoeve van uitvoering van de belastingwet¹³⁹ of bij het voldoen aan een wettelijke verplichting tot doorlevering.¹⁴⁰ In de fiscaliteit zal informatiele zelfbeschikking nooit volledig worden bereikt.¹⁴¹ Dit neemt niet weg dat zoveel mogelijk gestreefd moet worden naar eenvoudigere manieren voor degene wiens gegevens het betreft om inzicht te krijgen welke gegevens, met welke grondslag, op welk moment aan wie (kunnen) worden verstrekt.¹⁴² Zonder deze kennis is het voor betrokkenen immers onmogelijk om iets te controleren en om eventuele rechtsmiddelen aan te wenden. Snippe stelt dat de Belastingdienst op geen enkele wijze inzicht in de aard en omvang van de bekendmakingen aan andere bestuursorganen geeft en op generlei wijze melding maakt van enige bekendmaking aan de betreffende burgers

134 Hoofdstuk 4, par. 5.4.

135 Het gaat hier om dataminimalisatie en proportionaliteit. Vergelijk: Hoofdstuk 1, par. 1.2 voor verwijzingen naar de ANPR-arresten, het derdenonderzoek bij de Stichting Museumkaart en SMS-Parking. Zie ook: Hoofdstuk 4, par. 5.3 voor enkele voorbeelden uit het pre-AWR-tijdperk.

136 Zwenne 1998, blz. 157. Het ging hierbij om derdenonderzoeken bij banken. Daarvoor is volgens Zwenne nodig dat de verplichting wordt gemotiveerd. Als dat niet aan de belastingplichtige gebeurt, dan toch tenminste aan de informatieplichtige. De laatste kan dan, desnoods achteraf, aan de belastingplichtige verantwoording afleggen.

137 J.A. Booij, Privacy en moeilijk controleerbare belastingwetten, TFB 2017/3-1.

138 In vergelijkbare zin: Van Hout die stelt dat de wetgever de Belastingdienst een zeer ruime informatiebevoegdheid heeft gegeven, maar dat dit gedeeltelijk achterhaald is; de belastingplichtige, als 'eigenaar van de data' dient het uitgangspunt te zijn (Van Hout 2019, blz. 19-20).

139 Bijvoorbeeld het toezenden van de op de zaak betrekking hebbende stukken ex art. 8:42 Awb aan de bestuursrechter.

140 Vergelijk: bij de parlementaire behandeling van art. 50g, tweede lid, OSV werd gevraagd naar waarborgen bij instemming van de betrokkene voor het gebruik van zijn gegevens. Een duidelijk antwoord werd niet gegeven (VV, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 5, blz. 12 en MvA, Kamerstukken II 1988/89, 10 854, nr. 6, blz. 22).

141 Anders: T. Hooghiemstra, Informatiele zelfbeschikking in de zorg, idee september 2017 en AD 11 april 2019, Patiënten moeten echt de baas worden over de eigen medische gegevens, <https://www.ad.nl/binnenland/patienten-moeten-echt-de-baas-worden-over-de-eigen-medische-gegevens-a7844976/> (online, geraadpleegd op 11 april 2019).

142 Het transparantiebeginsel (M. Hildebrandt, Privacy en identiteit in slimme omgevingen, Computerrecht 2010/172, par. 4.1).

en bedrijven zelve.¹⁴³ Weliswaar niet specifiek gericht op de fiscaliteit heeft de Nationale ombudsman transparantie richting de burger treffend verwoord in zijn jaarverslag 2018.¹⁴⁴ Hij overweegt dat overheidsinstanties niet terughoudend moeten zijn om gegevens te delen als zij hiermee problemen van burgers oplossen. Hieraan verbindt hij de voorwaarden dat de overheid zich inleeft in burgers om beter rekening te houden met de gevoeligheid van hun gegevens, zich houdt aan de voorwaarden van de AVG en dat duidelijke afspraken worden gemaakt zodat het voor burgers duidelijk is welke data gedeeld mogen worden, met wie en op welke manier. Door het nastreven van transparantie en verantwoording worden de privacybeginselen toch zo optimaal mogelijk verwezenlijkt.

6.5 Afronding

In Hoofdstuk 3 heb ik aandacht besteed aan de doelstellingen van de huidige fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR en de argumenten die ter onderbouwing van deze doelstellingen zijn aangedragen. De eerste doelstelling is de bescherming van de privacy. Dit ligt in het verlengde van de mogelijkheid om de gegevens te verkrijgen c.q. af te dwingen. De tweede doelstelling is de meewerkbereidheid. De inspecteur heeft belang erbij om te voorkomen dat gegevens niet worden verstrekt uit vrees voor het gebruik van die gegevens voor andere doeleinden dan de uitvoering van de belastingwet. Het creëren van een tegenhanger van de vergaande bevoegdheden wordt soms als zelfstandige doelstelling aangedragen maar kan worden beschouwd als een argument dat de doelstellingen van de bescherming van de privacy en meewerkbereidheid onderbouwt.

In dit hoofdstuk heb ik beargumenteerd dat de onderbouwing van de aloude, breed aanvaarde doelstelling van de meewerkbereidheid achterhaald is; dat belastingplichtigen niet van het verstrekken van gegevens aan de inspecteur moeten worden weerhouden door de vrees dat die gegevens worden gebruikt voor andere doeleinden dan uitvoering van de belastingwet is, gezien de talloze uitzonderingen op de hoofdregel, immers al lang niet meer verdedigbaar. Het eerste onderdeel van de eerste onderzoeksvraag – of het doel van de geheimhoudingsbepaling en de motivering daarvan nog wel aansluiten bij de huidige (rechts)opvattingen – beantwoord ik daarmee ontkennend. Het behouden van de meewerkbereidheid blijft echter onverminderd van belang. Geheimhouding ziet echter niet alleen op de hoofdregel (niet verder bekend maken dan noodzakelijk voor uitvoering van de belastingwet of de invordering), maar ook op de hierop geformuleerde uitzonderingen en ontheffingen. Dit leidt tot een gewijzigde onderbouwing van deze doelstelling: betrokkenen moeten niet ervan worden weerhouden de juiste informatie te verstrekken aan de Belastingdienst uit vrees dat deze informatie wordt gevraagd voor andere doeleinden dan uitvoering van de belastingwet. Zij moeten erop kunnen vertrouwen dat – ingeval deze gegevens worden gebruikt voor andere, niet-fiscale doeleinden – de verwerking van fiscale gegevens deugdelijk en transparant is gemotiveerd, een wettelijke grondslag heeft en zichtbaar een belangenafweging is gemaakt waaruit blijkt dat verdere

143 Snippe 2019, blz. 450. Snippe doet de aanbeveling dat de Belastingdienst actief meldt dat hij gegevens deelt met andere bestuursorganen (Snippe 2019, blz. 466). Vergelijk: Hoofdstuk 4, par. 5 inzake de rechtsbescherming en de (afgeschafte) kennisgevingsprocedure bij internationale gegevensuitwisseling.

144 Nationale ombudsman, jaarverslag 2018, blz. 29.

verspreiding gewichtig genoeg is om een uitzondering op de hoofdregel te rechtvaardigen (de één overheid-gedachte). Betrokkenen mogen ervan uitgaan dat bij de verstrekking van fiscale gegevens aan private partijen de wetgever nog terughoudender is. Bij het maken van een belangenafweging wordt meegewogen of aanvullende waarborgen in verband met de verstrekking aan een private partij noodzakelijk en mogelijk zijn. Kortom, dat de overheid zorgvuldig én betrouwbaar omgaat met de aan de overheid verstrekte gegevens. Deze gewijzigde onderbouwing neemt niet weg dat een te strikte (interpretatie van de) geheimhoudingsbepaling ook afbreuk kan doen aan de meewerkbereidheid. Geheimhouding moet nog wel functioneel blijven en de dienstverlening zo min mogelijk in de weg staan.

Als nieuwe doelstelling heb ik het zwaarwegend controle-strategisch belang bij een derden-onderzoek geïntroduceerd. Het meewerken aan een derdenonderzoek is een verplichting die voortvloeit uit de belastingwet. De Belastingdienst dwingt, zo heb ik geconstateerd, bij zowel administratieplichtigen als particulieren geheimhouding af hoewel hiervoor geen grondslag bestaat. Dat neemt niet weg dat de inspecteur soms toch behoefte aan geheimhouding heeft. Het moet gaan om een tijdelijke geheimhoudingsverplichting die de inspecteur in incidentele gevallen kan opleggen aan de informatieplichtige indien en voor zover het belang van het onderzoek dit vordert. Hoe deze tijdelijke geheimhoudingsverplichting eruit moet komen te zien, wordt in Hoofdstuk 7 uitgewerkt.

Tot slot heb ik geconcludeerd dat met betrekking tot de bescherming van de privacy – als doelstelling van de fiscale geheimhoudingsplicht – over het algemeen weinig tot geen discussie bestaat; privacy is een grondrecht en art. 67 AWR draagt onmiskenbaar bij aan de bescherming daarvan. Privacywetgeving heeft de rol van art. 67 AWR gedeeltelijk overgenomen. De bescherming van de privacy – als zelfstandig argument voor de fiscale geheimhoudingsplicht – wordt hierdoor naar mijn mening versterkt. De gewijzigde onderbouwing van de meewerkbereidheid, waardoor een theoretisch grotere inbreuk op de privacy wordt gemaakt, heeft tot gevolg dat voorafgaand aan de invoering van een uitzondering of het verlenen van een ontheffing, voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van gegevens of bij de evaluatie achteraf (nog) nadrukkelijker zou moeten worden stilgestaan bij de mogelijke gevolgen, hetgeen een continue belangenafweging vergt.

Daarmee heb ik in dit hoofdstuk ook het tweede deel van de eerste onderzoeksvraag – wat zouden de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling en de motivering daarvan moeten zijn – beantwoord.