



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

De aan geheimhouding onderworpen subjecten

7.1 Inleiding

In Hoofdstuk 3 is ingegaan op de huidige drie categorieën van aan art. 67 AWR onderworpen subjecten. Deze drie categorieën zijn strikt afgebakend; er is geen sprake van een open of vage norm waarbij – afhankelijk van de tijdsgeest – subjecten kunnen worden toegevoegd of verwijderd zonder dat de wet eerst wordt gewijzigd.¹ Toch houdt de vraag wie is onderworpen aan de fiscale geheimhouding de gemoederen al decennialang bezig. Getoetst aan de criteria van het beoordelingskader uit Hoofdstuk 1 betekent dit dat een duidelijke, consistente- en praktisch uitvoerbare regeling noodzakelijk is; het moet voor een ieder duidelijk zijn wie wordt aangemerkt als onderworpen subject. Onduidelijkheid en discussie doen afbreuk aan de effectiviteit en efficiëntie van de regeling alsmede het vertrouwen in de overheid. In dit hoofdstuk zullen enkele concrete voorstellen worden gedaan om de bestaande onvolkomenheden en onduidelijkheden in de huidige wettekst op te lossen. Tevens wordt een voorstel gedaan om de onderworpen subjecten uit te breiden met een nieuwe categorie teneinde de in het vorige hoofdstuk genoemde tijdelijke geheimhoudingsverplichting voor informatieplichtigen mogelijk te maken. In dit hoofdstuk zal achtereenvolgens worden ingegaan op de beoogd onderworpen subjecten, de huidige drie categorieën van onderworpen subjecten en de nieuwe categorie voor de informatieplichtigen.² Dit alles leidt uiteindelijk tot het volgende mutaties:

- 1 Vergelijk: ingegeven door de toeslagenaffaire mogen geen afspraken (meer) worden gemaakt over geheimhouding van de inhoud van vaststellingsovereenkomsten (par. 26, elfde lid, onderdeel f, BFB). De fiscale geheimhoudingsplicht kan volgens de toelichting niet in een vaststellingsovereenkomst worden beperkt of opgerekt (besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2020, nr. 2020-0000027173, Stcrt. 2020, 66541).
- 2 Met de onderworpen subjecten van Categorie I en II wordt bereikt wat Sjobbema in 2007 feitelijk al voor ogen stond (G.H. Sjobbema, Voorstel voor een verbeterd systeem van informatieverplichtingen ten dienste van belastingheffing, WFR 2007/67, par. 4.2).

Aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten

Huidige bepaling	Voorgestelde bepaling
<u>eerste categorie</u> bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s.	} <u>Categorie I</u> een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet
<u>tweede categorie</u> bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden	
<u>derde categorie</u> niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers	} <u>Categorie II</u> de afnemers van fiscale informatie
n.v.t.	} <u>Categorie III</u> informatieplichtigen bij een zwaar- wegend controle-strategisch belang

7.2 Beoogd onderworpen subjecten?

In deze paragraaf worden achtereenvolgens belastingplichtigen, fiscale rechtsbijstandverleners, inhoudingsplichtigen en getuigen besproken. Deze partijen vallen niet onder een van de drie huidige categorieën van onderworpen subjecten van Hoofdstuk 3.³ Ondanks deze duidelijke, afgebakende driedeling die bij de Wet IB 1914 definitief gestalte kreeg, houdt de vraag wie als een onderworpen subject is aan te merken de gemoederen al decennialang bezig. Deze discussie en onduidelijkheid is voornamelijk ontstaan doordat (de kennis over) het begrip 'uit of in verband met enige werkzaamheid' is verwaterd. De beoogd onderworpen subjecten zijn onderworpen aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet, hetgeen niet op een lijn is te stellen met het in Hoofdstuk 3 behandelde begrip 'uitvoering van de belastingwet'.⁴ De geheimhoudingsverplichting – een persoonlijke verplichting – is slechts van toepassing op personen die zelfstandig kunnen worden aangemerkt als onderworpen subject. Geheimhouding gaat niet van rechtswege over omdat de verstreckende partij is aangemerkt als een onderworpen subject. Hieronder zal worden uiteengezet waarom deze subjecten ook in de toekomst niet moeten worden aangemerkt als onderworpen subject in de zin van art. 67 AWR.⁵ Geredeneerd vanuit de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstelling van de bescherming van de privacy zou, in navolging van art. 1:89, derde lid, Wft, de kring van onderworpen subjecten kunnen worden uitgebreid tot 'een ieder'. Naast de privacy en belangen van de inspecteur moet vanzelfsprekend rekening worden gehouden met ander criteria zoals consistentie, duidelijkheid, uitvoerbaarheid en het voorkomen van

3 Hoofdstuk 3, par. 3.3.

4 Hoofdstuk 3, par. 3.2.

5 Om die reden wordt hierna separaat in par. 5 ingegaan op de informatieplichtigen. Deze groep subjecten zouden namelijk wél tijdelijk een geheimhoudingsverplichting opgelegd moeten kunnen krijgen.

onevenredige regeldruk. Hierdoor moet steeds worden afgevraagd of het opleggen van een fiscale geheimhoudingsplicht het meest geëigende instrument is om die doelstellingen te waarborgen. De (contractuele) relatie tussen degene wiens gegevens het betreft en het beoogd onderworpen subject speelt hierbij een belangrijke rol.

7.2.1 *Uit of in verband met enige werkzaamheid 'opgerekt'?*

Het begrip 'uit of in verband met enige werkzaamheid' van het huidige art. 67 AWR is direct herleidbaar naar de geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk. De term 'enige werkzaamheid' ziet slechts op het 'ambt of betrekking' (de eerste categorie van onderworpen subjecten) en de deskundige derde die met enige werkzaamheid wordt belast (de tweede categorie). De term 'in verband met' ziet uitsluitend op de niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers (de derde categorie). Nogmaals moet worden benadrukt dat zowel bij de invoering van de AWR als bij de herziening in 2008 géén wijzigingen zijn beoogd. Indien en voor zover de wetgever zou hebben beoogd de reikwijdte van de geheimhoudingsbepaling te verruimen, had het op zijn weg gelegen om dit gedurende de parlementaire behandeling van art. 67 AWR uitdrukkelijk aan de orde te stellen. De wetgever had hierbij waarschijnlijk kunnen volstaan met de opmerking dat op dit moment weliswaar geen inhoudelijke wijziging is beoogd, maar dat ervoor is gekozen een vage norm te introduceren waarvan de invulling aan de praktijk wordt overgelaten. Dat is echter niet gebeurd.⁶

7.2.1.1 *Verwatering van een begrip leidt tot onduidelijkheid*

In het dagelijks spraakgebruik kan aan het begrip 'enige werkzaamheid' uit art. 67 AWR een bredere betekenis worden gegeven (de grammaticale wetsinterpretatie) en ook in zijn parlementaire uitlatingen wordt het begrip door de Staatssecretaris van Financiën opgerekt met opvattingen die niet teruwig te vinden zijn in de geschiedenis van de totstandkoming van art. 67 AWR. Daardoor ontstaat onduidelijkheid wie aangemerkt moet worden als onderworpen subject hetgeen onwenselijk is.⁷ Het voorkomen van onduidelijkheid in de wettekst is een van de criteria uit het beoordelingskader. Het uitgangspunt is immers dat posterieure uitlatingen met betrekking tot de uitleg van de wet, nadat die wet is aangenomen, niet behoort tot de parlementaire geschiedenis van die wet.⁸ Zo heeft Langereis moeite met het feit dat de Staatssecretaris van Financiën zich bij zijn wetgevende taak (het indienen en toelichten van nieuwe wetsvoorstellen) niet onthoudt van opmerkingen met betrekking tot bestaande wetgeving, welke opvattingen door niets anders kunnen zijn

6 Vergelijk: de invoering van art. 1:89, derde lid, Wft in 2015 met de bewust zeer ruime omschrijving: "Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op personen die betrokken zijn of zijn geweest bij de vervulling van enige taak ingevolge deze wet, dan wel anderszins de beschikking verkrijgen over gegevens of inlichtingen als bedoeld in het eerste lid".

7 Zoals hierna zal blijken uit par. 3.2 wordt dit door de voorgestelde wijziging van art. 67, eerste lid, AWR weggenomen.

8 Zie uitgebreider: Langereis 1991, blz. 69-74, R.H. Happé, De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief, WFR 2007/1076, par. 4, A.O. Lubbers en L.M.J. Sangster, Het gebruik en de bruikbaarheid van parlementaire geschiedenis bij wetsuitleg, WFR 2012/1521 en L.J.A. Pieterse, Boekbespreking (bespreking van: M.J. Borgers, Bij nader inzien, Deventer: Wolters Kluwers 2016), WFR 2016/105.

ingegeven dan uit hoofde van zijn taak als uitvoerder van fiscale wetgeving.⁹ Aan deze uitlatingen moet volgens hem dan ook niet al te veel waarde worden gehecht. Happé stelt terecht dat latere maatschappelijk ontwikkelingen een wettelijke bepaling een andere context kunnen geven die door de wetgever niet was te voorzien.¹⁰ Toepassing van de wet overeenkomstig haar bewoordingen kan dan volgens hem leiden tot onbedoelde, onrechtvaardige gevolgen.¹¹ Uitbreiding van de onderworpen subjecten door posterieure uitlatingen van de Staatssecretaris van Financiën ligt door de strikte afbakening echter niet voor de hand.¹²

Het begrip ‘enige werkzaamheid’ – zoals bedoeld in art. 67 AWR – is in de loop van de jaren steeds anders verwoord en is daarmee opgerekt. Zo wordt in de memorie van toelichting bij de modernisering van art. 56 AWR (oud) opgemerkt dat art. 67 AWR van toepassing zou zijn op een ieder die is betrokken bij de heffing van rijksbelastingen.¹³ Vergelijkbaar is de stelling van de Staatssecretaris van Financiën bij de Wet aanpassing van administratieve verplichtingen dat art. 67 AWR geldt voor een ieder die betrokken raakt bij de uitvoering van de belastingwet.¹⁴ In het rapport van de Vereniging voor Belastingwetenschap uit 1997 wordt betoogd dat het doen van aangifte, het voeren van een administratie en het beschikbaar stellen van informatie direct verband houden met de uitvoering van de belastingwet.¹⁵ De functionele betrokkenheid vormt volgens het rapport ‘enige werkzaamheid’.¹⁶ Volgens de redactie Vakstudie Nieuws geldt art. 67 AWR niet alleen voor belastingambtenaren, maar net zo goed voor de belastingplichtigen, hun adviseurs, de belastingrechter en wie overigens op enigerlei wijze in de fiscale rechtstoepassing participeert.¹⁷ Met het publiceren en/of becomingmentariëren van rechterlijke uitspraken, wetsvoorstellen, beleid en literatuuroverzichten participeert de redactie Vakstudie Nieuws ook in de fiscale rechtstoepassing.¹⁸ Jansen vindt dat de tekst van de wet niet aan de uitleg in de weg staat dat iedereen die zijn wettelijke fiscale verplichtingen vervult als zodanig werkzaam is bij de uitvoering van de belastingwet.¹⁹ Snippe beschrijft dat volgens de Belastingdienst de geheimhoudingsplicht geldt voor een

9 Langereis 1991, blz. 73. Vergelijk: Marres 2013, par. 5.

10 R.H. Happé, De beroepshouding van de inspecteur: een magistratisch perspectief, WFR 2007/1076, par. 4.

11 Het is dan volgens Happé aan de rechter om een beslissing te nemen die past in het recht, opgevat als een geheel van regels en beginselen. In deze zin leveren beginselen en doelstelling de argumentatie op voor de toepassing van de regels.

12 Pieterse stelt: “*In het belastingrecht [kan, VDS] als werkhypothese (...) worden aangehouden dat de betrokken bewindspersoon zijn posterieure uitlatingen doorgaans zal laten aansluiten op die van de anterieure parlementaire behandeling*” (L.J.A. Pieterse, Boekbespreking (bespreking van: M.J. Borgers, Bij nader inzien, Deventer: Wolters Kluwers 2016), WFR 2016/105).

13 MvT, Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 3, blz. 8. Het is niet duidelijk of met de term ‘heffing van belasting’ iets anders is bedoeld dan ‘uitvoering van de belastingwet’. Vergelijk: Zwenne 1998, par. 3.6.1, blz. 55.

14 MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, blz. 21-22.

15 Geschriften VVBW nr. 206 (1997), blz. 66.

16 Ook de werkzaamheden van gemachtigden en inhoudingsplichtigen zouden volgens de opstellers van het rapport beschouwd moeten worden als een werkzaamheid die verband houdt met de uitvoering van de belastingwet.

17 Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 1998/46.31.

18 Impliceert de visie van de redactie Vakstudie Nieuws alsdan niet dat met de publicatie van slecht geanonimiseerde uitspraken doelbewust de fiscale geheimhoudingsplicht wordt geschonden?

19 Jansen 2017, blz. 165.

ieder die een rol vervult in het kader van de belastingheffing.²⁰ Als laatste, maar niet minst belangrijke, kan de internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011) worden genoemd. In de concept-memorie van toelichting geeft de Staatssecretaris van Financiën een expliciete kabinetsvisie; de term 'uitvoering van de belastingwet' dient volgens hem niet uitsluitend te worden geassocieerd met de uitvoerende instanties die primair zijn belast met de belastingheffing.²¹ Onder de uitvoering van de belastingwet verstaat de Staatssecretaris van Financiën alle werkzaamheden die ertoe leiden of eraan bijdragen dat de bepalingen van de belastingwet geëffectueerd worden.²² Het voldoen aan fiscale verplichtingen (het doen van aangifte) of het uitoefenen van bijbehorende rechten (het aantekenen van beroep) zouden – althans volgens het kabinet – zijn aan te merken als werkzaamheden bij de uitvoering van de belastingwet. Hierdoor vallen de belastingplichtige, de inhoudingsplichtige en de gemachtigde eveneens onder de fiscale geheimhoudingsplicht.²³ Dit kabinetstandpunt is in strijd met de historische- en theologische interpretatie van de parlementaire geschiedenis van art. 67 AWR. Wat daar ook van moge zijn, het wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak is er nooit gekomen en hetgeen daarin over de fiscale geheimhouding is opgemerkt kan dan ook geen deel uitmaken van de parlementaire geschiedenis van art. 67 AWR.²⁴ Alleen al uit deze beperkte opsomming blijkt echter wel dat zonder kennis van het verleden de visie op de onderworpen subjecten de afgelopen decennia een geheel eigen leven is gaan leiden waarbij een (te) grammaticale interpretatie en het gebruik van termen als: 'betrokken zijn bij', 'betrokken raken bij', 'direct verband houden met', 'functionele betrokkenheid', 'participeren in de fiscale rechtstoepassing', 'werkzaam zijn bij', 'een rol vervullen' en 'werkzaamheden die er toe leiden of eraan bijdragen dat' hebben gezorgd voor onduidelijkheid.

7.2.1.2 Toerekening bij enige werkzaamheid?

De fiscale literatuur richt zich nagenoeg uitsluitend op de vraag of werkzaamheden van belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden (zoals de fiscale rechtsbijstand-verleners) zijn aan te merken als werkzaamheden bij de uitvoering van de belastingwet. Jansen maakt een interessante doch mijns inziens onjuiste gedachtesprong door zich af te vragen of het voor de toepassing van de fiscale geheimhoudingsplicht relevant is welke persoon de 'werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet' feitelijk verricht.²⁵ Met het instellen van een derdenonderzoek bij een administratieplichtige verricht de inspecteur werkzaamheden die zijn aan te merken als 'werkzaamheden bij of in verband met de

20 Snippe 2019, blz. 402.

21 Concept-MvT, internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011), par. 2.2.

22 Vergelijk: De Bont omschrijft het als de handelingen die gericht zijn op de heffing en afdracht, dan wel de nakoming daarvan of de berechting (G.J.M.E. de Bont, Geheim, NTFR 2019/734).

23 Vergelijk: "De fiscale geheimhoudingsplicht geldt ook onverkort voor derden aan wie voor de uitvoering van de belastingwetgeving informatie wordt verstrekt. Dit geldt bijvoorbeeld voor een werkgever die in het kader van de uitvoering van de belastingwet informatie verkrijgt over een werknemer" (Instructie informatieverstreking (2020), blz. 6).

24 Brief Staatssecretaris van Financiën van 25 april 2014, Kamerstukken II 2013/14, 33 750 IX, nr. 25. Vergelijk: Jansen 2017, blz. 164-165 en De With 2013, blz. 164.

25 Jansen 2017, blz. 165. Vergelijk: Den Boer e.a. 1999, blz. 557 die stellen dat: "De fiscale geheimhoudingsplicht geldt voor 'een ieder', dus ook voor anderen dan belastingambtenaren die kennis ontlenen aan enige werkzaamheid bij of in verband met de uitvoering van de belastingwet". Dit staat eveneens nagenoeg letterlijk in de MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 12, noot 3.

uitvoering van de belastingwet'. Dit dient volgens Jansen te worden toegerekend aan de administratieplichtige waarmee deze alsdan onder het bereik van art. 67 AWR komt te vallen.²⁶ De theorie van Jansen zou overigens ook ertoe leiden dat de fiscale geheimhoudingsplicht voor de belastingplichtige van toepassing wordt met betrekking tot de ingediende aangifte en de door de inspecteur vastgestelde belastingaanslag. De belastingplichtige zou alsdan een belastingaanslag inkomstenbelasting wel aan zijn gemachtigde mogen verstrekken ten behoeve van het indienen van een bezwaarschrift, maar deze gegevens niet per definitie mogen gebruiken ten behoeve van het aanvragen van bijvoorbeeld een hypothecaire lening.²⁷ Deze interpretatie van Jansen vindt echter geen enkele steun in de wetshistorie.

7.2.1.3 Onderworpen aan verplichtingen uit de belastingwet

Belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden worden onderworpen aan de verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet. Hierbij kan worden gedacht aan aangifte-, administratie- en (actieve) informatieverplichtingen. Dit zijn verplichtingen ten dienste van de belastingheffing.²⁸ Hieraan zijn vanzelfsprekend ook enkele rechten gekoppeld als het recht op een onafhankelijke heroverweging in bezwaar. Bij de parlementaire behandeling van het verschoningsrecht van art. 53a AWR is treffend omschreven dat de verschoningsgerechtigde zijn taak vervult ten behoeve van de belastingheffing (en daarbij het recht heeft zich van die verplichting te verschonen).²⁹ Ook in bijvoorbeeld art. 49a, eerste lid, AWR (regeling verplicht gebruik BSN) wordt met ingang van 2013 expliciet gemeld dat onder werkzaamheden ten behoeve van de Belastingdienst ook het doen van aangifte moet worden verstaan.³⁰ De Bont vat het samen als 'het ondergaan en nakomen van verplichtingen die door de inspecteur worden opgelegd'.³¹ Oenema geeft aan dat, ook ingeval sprake is van een convenant horizontaal toezicht, de inspecteur nog steeds de uitvoerder van de belastingwet is.³² Of het nu wordt omschreven als 'het onderworpen zijn aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet', 'het vervullen van een taak ten behoeve van de belastingheffing', 'het verrichten van werkzaamheden ten behoeve van de Belastingdienst' of 'het ondergaan en nakomen van verplichtingen die door de inspecteur worden opgelegd', de verplichtingen houden onmiskenbaar enig verband met de uitvoering van de belastingwet.³³ Het voldoen aan een verplichting die voortvloeit uit

26 In vergelijkbare zin: F.C. de Groot, Derdenonderzoeken moet de administratieplichtige jegens de cliënt wél geheimhouden! NTFR 2020/2362.

27 In de door de inspecteur uitgereikte belastingaangifte kan worden aangegeven wie de werkgever is, in welke vennootschap een aanmerkelijk belang wordt gehouden, aan welke instellingen giften zijn gedaan of bij welke bancaire instellingen rekeningen worden aangehouden. Dit zijn – vanuit het perspectief van de belastingplichtige gezien – derden. In de belastingaanslag kunnen gegevens zitten van de fiscaal partner (eveneens een derde) zoals gegevens over het gezamenlijk verzamelinkomen of toegerekende vermogensbestanddelen.

28 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, blz. 6-7 over hoofdstuk VIII, afdeling 2, AWR (art. 47 t/m art. 56 AWR).

29 MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, blz. 25.

30 Wet van 20 december 2012 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2013), Kamerstukken II 2012/13, 33 403, Stb. 2012, 669.

31 G.J.M.E. de Bont, Geheim, NTFR 2019/734. In vergelijkbare zin: J. Berns, Geheim? Echt niet! NTFR 2020/1995.

32 Oenema 2014, blz. 103.

33 Vergelijk: Geschriften VVBW nr. 206 (1997), blz. 66.

de belastingwet door of namens een belasting-, administratie- en inhoudingsplichtige of derde is evenwel niet op een lijn te stellen met het uitvoeren van diezelfde belastingwet door de ambtenaren c.s. (de eerste categorie van onderworpen subjecten). De kabinetsvisie in de concept-memorie van toelichting op de internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011) waarin de Staatssecretaris van Financiën betoogt dat het voldoen aan fiscale verplichtingen zoals het doen van aangifte en het uitoefenen van fiscale rechten, zoals het aantekenen van bezwaar, werkzaamheden zijn waardoor belastingplichtigen, inhoudingsplichtigen en gemachtigden zouden vallen onder het bereik van de geheimhoudingsverplichting is principieel onjuist. De onderworpen subjecten van de eerste categorie (aan wie de uitvoering van de belastingwet is opgedragen) en de aan de belastingwet onderworpen subjecten hebben niet dezelfde verantwoordelijkheden, rechten of verplichtingen. De Hoge Raad heeft de ongelijkheid van partijen benadrukt door bijvoorbeeld de bevoegdheden van de inspecteur ex art. 47 AWR – en daarmee de onderworpenheid van de belastingplichtige – te bestempelen als ‘zeer ingrijpende dwangmiddelen’.³⁴

7.2.2 Belastingplichtigen

De wettekst van art. 67, eerste lid, AWR spreekt over ‘de persoon of zaken van een ander’. Een belastingplichtige is derhalve per definitie niet aan te merken als een onderworpen subject voor zover de gegevens op hemzelf betrekking hebben. Maar ook met betrekking tot de gegevens van derden is de belastingplichtige géén aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject.³⁵ De Belastingdienst stelt zich dan ook ten onrechte op het standpunt dat art. 67 AWR belastingplichtigen beperkt om een rapport boekenonderzoek te delen voor zover het rapport informatie over derden bevat.³⁶ Het is in dit kader onduidelijk hoe de Belastingdienst aankijkt tegen de toepassing van art. 47a AWR.³⁷ Dat het voldoen aan de verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet door belastingplichtigen niet is aan te merken als een ‘werkzaamheid uit of in verband met de uitvoering van de belastingwet’ lijkt behoudens de hiervoor genoemde internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011) nauwelijks een discussie (meer) te zijn. Hertoghs schreef in 1986 dat de geheimhoudingsplicht niet uitsluitend van toepassing was op belastingambtenaren, maar op een ieder die ‘enige werkzaamheid’ in dat verband verricht. De stelling dat de

34 HR 10 februari 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3761, BNB 1988/160, r.o. 4.4.

35 Een belastingplichtige valt niet binnen een de drie categorieën van onderworpen subjecten zoals beschreven in Hoofdstuk 3, par. 3.3. Anders: Hof Amsterdam (geheimhoudingskamer) 2 april 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:1270, r.o. 3.1 waar door de gemachtigde van belanghebbende wordt gesteld dat art. 67 AWR ook voor belanghebbende zou gelden.

36 De Belastingdienst is van mening dat art. 67 AWR de belastingplichtige geen beperkingen oplegt om een rapport boekenonderzoek met derden te delen, mits het rapport alleen informatie bevat die de belastingplichtige zelf betreft (Handboek Controle (2020), blz. 207). Vergelijk: Hof Amsterdam 8 februari 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AV1517, V-N 2006/33.2.1, r.o. 5.12. Het Hof neemt (ten onrechte) als uitgangspunt dat de belastingplichtige en zijn gemachtigde zijn aan te merken als onderworpen subjecten.

37 Op grond van de hoofdregel van art. 47a AWR wordt de informatieverplichting toegerekend aan de belastingplichtige, waarmee het ‘zijn’ informatie wordt (geen geheimhoudingsplicht). Is de uitzondering van art. 47a, derde lid, AWR van toepassing en verkrijgt de belastingplichtige middels dossierinzage exact dezelfde informatie is feitelijk sprake van derdeninformatie. Zou in de visie van de Belastingdienst alsdan op deze informatie wel een geheimhoudingsplicht rusten?

belastingplichtige en de belastingadviseur zich door deze bepaling aangesproken zouden moeten voelen, achtte hij op zijn minst twijfelachtig.³⁸ Ruim een decennium later nam Hertoghs expliciet het standpunt in dat belastingplichtigen uiteraard zelf niet onder het geheimhoudingsverbod vielen.³⁹ Hij merkte op dat een geheimhoudingsverplichting voor een belastingplichtige met zich zou brengen dat deze niet meer over zijn inkomen of andere fiscale intimiteiten met anderen zou mogen spreken.⁴⁰ Ook Nefkens en Feteris merken mijns inziens terecht op dat de belastingplichtige die aan zijn eigen fiscale verplichtingen voldoet daarmee niet werkzaam is bij de uitvoering van de belastingwet.⁴¹ De belastingplichtige voldoet simpelweg aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet.⁴²

Ook uit de parlementaire behandeling van het aanmerkelijk belang uit de Wet IB 1964 blijkt dat nimmer is beoogd belastingplichtigen als een aan de geheimhoudingsverplichting onderworpen subject aan te merken; voor de bepaling of een belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft zijn de belangen van derden (verwanten of middellijke aandeelhouders) relevant. Desgevraagd hebben de Minister- en de Staatssecretaris van Financiën gezamenlijk geantwoord dat de geheimhouding niet wordt geschonden ingeval de inspecteur de belastingplichtige informeert over de aandelenbelangen van verwanten of middellijk aandeelhouders.⁴³ Onder verwijzing naar art. 67 AWR stellen zij terecht dat de geheimhoudingsplicht van de belastingambtenaar slechts inhoudt dat hij de in zijn taakuitoefening verkregen kennis niet verder bekend maakt dan nodig is voor de uitvoering van de belastingwet. Als de bewindslieden van mening zouden zijn geweest dat een belastingplichtige, die in het aangifte- en aanslagproces van de Wet IB 1964 kennis verkrijgt over derden, zou moeten worden aangemerkt als een onderworpen subject zou het op hun weg hebben gelegen dit expliciet te benoemen en dit in art. 67 AWR te formaliseren.⁴⁴ Het door de bewindslieden aangedragen argument dat de belastingplichtige in veel gevallen reeds op de hoogte van het aandelenbelang van verwanten of middellijk aandeelhouders is irrelevant.⁴⁵

38 Hertoghs 1986, blz. 42.

39 Hertoghs in: Geschriften VVBW nr. 207 (1998), blz. 32.

40 Hertoghs in: Geschriften VVBW nr. 207 (1998), blz. 32.

41 A.T.P. Nefkens, De begrensde reikwijdte van de fiscale geheimhoudingsplicht bij een derden-onderzoek, TFB 2015/6-1 en Feteris 2007, blz. 288. Hij spreekt overigens van de burger en niet van de belastingplichtige. In vergelijkbare zin: J.B.H. Röben, Geheimhouding, verplicht? Belastingblad 1982/475.

42 Dit heeft evenzeer te gelden ingeval een derde wordt vereenzelvigd met de belastingplichtige zoals bedoeld in art. 47, tweede lid, AWR of voor de toepassing van art. 47a AWR.

43 VV, Kamerstukken II 1961/62, 5380 nr. 16, blz. 26 en MvA, Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 19, blz. 62.

44 Hierbij is het niet relevant de manier en het tijdstip waarop een belastingplichtige deze kennis verkrijgt. In het aangehaalde voorbeeld kan de belastingplichtige – voorafgaand aan het indienen van zijn aangifte – vragen stellen aan een verwant over diens aandelenbelang of kan hij bijvoorbeeld in de aanslagregelende fase door de inspecteur met deze kennis worden geconfronteerd. In de parlementaire geschiedenis wordt slechts gesproken over de geheimhoudingsplicht van de fiscus en van de inspecteur.

45 Dit is bevestigd in het arrest HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschuieren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277.

7.2.2.1 Beroepsgerechtigde derden (art. 26a AWR)

Niet onvermeld kunnen blijven de beroepsgerechtigde derden van art. 26a AWR.⁴⁶ Dit zijn derden van wie inkomens- of vermogensbestanddelen zijn begrepen in een belastingaanslag of een voor bezwaar vatbare beschikking van een ander. Hierbij kan worden gedacht aan de fiscale partner of het minderjarige kind dat bezwaar wil maken tegen een belastingaanslag van de andere fiscale partner c.q. de ouder of de erfgenaam die een belang heeft bij de belastingaanslag van een andere erfgenaam.⁴⁷ Op grond van art. 26a, derde lid, AWR verstrekt de inspecteur desgevraagd relevante gegevens. In de parlementaire geschiedenis en in de literatuur zijn geen aanknopingspunten te vinden voor het standpunt dat de beroepsgerechtigde derde zou moeten worden onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht voor zover het fiscale gegevens betreffen van anderen.⁴⁸ Deze beroepsgerechtigde derde maakt slechts gebruik van rechten die voortvloeien uit de belastingwet, hetgeen niet is aan te merken als een 'werkzaamheid uit of in verband met de uitvoering van de belastingwet' zoals bedoeld in art. 67 AWR.

7.2.2.2 Een wijziging is ongewenst

Belastingplichtigen vallen nu niet onder één van de drie categorieën van onderworpen subjecten en dat dient naar mijn mening ongewijzigd te blijven. Dit is uitkomst van een belangenafweging waarbij de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling, evenredigheid en de uitvoerbaarheid relevant zijn. Het opleggen van een geheimhoudingsbepaling aan de belastingplichtige beschermt zijn privacy niet, maar beknot zijn informatiele zelfbeschikking. Dit is niet anders indien een belastingplichtige in het kader van zijn eigen belastingheffing derdeninformatie verkrijgt.⁴⁹ Niet de fiscaliteit, maar de (contractuele) relatie tussen de belastingplichtige en deze derde is leidend.⁵⁰ Zo heeft het opleggen van een geheimhoudingsplicht aan een ouder over een aan hem toegerekend vermogensbestanddeel van zijn minderjarig kind geen toegevoegde waarde; de ouder-kind relatie is doorslaggevend. Dit neemt niet weg dat ook de inspecteur een belang kan hebben bij geheimhouding door belastingplichtigen. Hierbij kan worden gedacht aan een

46 Vergelijk: A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, Rechtsbescherming van de derde-belanghebbende in het belastingrecht, TFB 2016/1-4.

47 Art. 54 SW 1956.

48 Deze uitbreiding van de kring van beroepsgerechtigden van art. 23 en art 26 AWR (oud) is gebaseerd op de Wet van 12 mei 1993, houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (uitbreiding van de mogelijkheid van bezwaar en beroep), Kamerstukken II 1991/92, 22 491, Stb. 1993, 262. Slechts de geheimhoudingsplicht van de inspecteur kwam kort aan de orde (MvA, Kamerstukken II 1991/92, 22 491, nr. 5, blz. 2 en EV, Kamerstukken II 1991/92, 22 491, nr. 6, blz. 2 en NAEV, Kamerstukken II 1991/92, 22 491, nr. 7, blz. 2).

49 Voor bijvoorbeeld huurwoningen kan een inkomenseis worden gesteld. Zou het voor een belastingplichtige moeten uitmaken of hij ter onderbouwing daarvan een kopie van de aan hem verstrekte jaaropgave meestuurt of een uitdraai maakt van de door de inspecteur vooringevulde aangifte?

50 Als de inspecteur ten behoeve van de belastingheffing gebruik maakt van een via een derden-onderzoek verkregen overeenkomst waarmee een bepaalde transactie fiscaal kan worden geduid, is een eventuele geheimhoudingsbepaling in de overeenkomst relevant. Ingeval het partijen vrijstaat om deze overeenkomst openbaar te maken, valt niet uit te leggen dat de belastingplichtige zijn eigen, originele exemplaar niet, maar de van de fiscus ontvangen kopie wél geheim moet houden.

belastingplichtige die een bepaalde fiscale constructie heeft afgenomen van een bepaalde aanbieder;⁵¹ bij een projectmatige aanpak kan de inspecteur belang erbij hebben dat de belastingplichtige tijdelijk geheimhouding in acht neemt zodat andere afnemers c.q. de aanbieders van die fiscale constructie niet voortijdig op de hoogte raken van het lopende onderzoek.⁵² Desalniettemin moet hier naar mijn mening een andere belangenafweging worden gemaakt waarbij de belangen van belastingplichtigen dienen te prevaleren. De belastingplichtige die de aanbieder van zijn fiscale constructie civiel- of tuchtrechtelijk wil aanspreken moet daarvan niet worden weerhouden door een opgelegde geheimhoudingsplicht. Ook hier is de (contractuele) relatie tussen aanbieder en afnemer leidend en is het aan de inspecteur om passende maatregelen te nemen.

7.2.3 Fiscale rechtsbijstandverleners

Het begrip fiscale rechtsbijstandverleners is een verzamelbegrip en omvat alle vormen van vertegenwoordiging en rechtsbijstand.⁵³ De term gemachtigde wordt hiervoor ook vaak gebruikt.⁵⁴ Zij bieden bijstand aan belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden bij het voldoen aan hun fiscale verplichtingen c.q. uitoefenen van hun rechten. Over de vraag of bij fiscale rechtsbijstandverleners sprake is van een 'werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet' zoals bedoeld in art. 67 AWR lijkt, anders dan bij belastingplichtigen, meer discussie te zijn.⁵⁵ Hertoghs heeft in 1986 terecht gesteld dat het werk van belastingadviseurs hen weliswaar in aanraking brengt met de uitvoering van de belastingwet maar dat zij daaraan niet primair zijn verbonden.⁵⁶ De adviseur dient in de eerste plaats het belang van zijn klant. De stelling dat de belastingadviseur zich door de geheimhoudingsbepaling aangesproken zouden moeten voelen, achtte hij op zijn minst twijfelachtig. Den Boer e.a. geven aan dat advocaten, belastingadviseurs en accountants onder art. 67 AWR kunnen vallen.⁵⁷ Wat de voorwaarden hiervoor zouden moeten zijn maken zij echter niet duidelijk. Wattel is stellig in zijn mening dat 'uitvoering van de belastingwet' zeer ruim moet worden opgevat.⁵⁸ Hij geeft aan dat niet alleen belastingambtenaren, maar ook niet-ambtelijke deskundigen, belastingadviseurs, belastingrechters, douane-expediteurs, officieren van justitie en arbeidscontractanten vallen onder de geheimhoudingsbepaling. Ook De Bleeck e.a. zijn (sinds de tiende druk) van mening dat belastingadviseurs onder

51 Bijvoorbeeld: nieuwsbericht Bijzonder Strafrecht van 20 november 2013, FIOD pakt handelaar in fiscale constructies op, <https://www.bijzonderstrafrecht.nl/home/fiod-pakt-handelaar-in-fiscale-constructies-op> (online, geraadpleegd op 17 juli 2019).

52 Vergelijk: in Hoofdstuk 6, par. 3.1 wordt ingegaan op de zwaarwegende controle-strategische belangen die ook in dit soort situaties kunnen spelen.

53 Zie uitgebreider: Van der Wal 2005, blz. 9-13. Rosier spreekt van belastingprofessionals (E.J.M. Rosier, *Escalatie in het belastingrecht*, TFB 2017/6-3).

54 In het vervolg zullen deze termen door elkaar heen worden gebruikt. Onder het begrip fiscale rechtsbijstandverleners worden onder meer verstaan: belastingadviseurs, belastingconsulenten, boekhouders, accountants, administrateurs, advocaten, douane-expediteurs, fiscaal vertegenwoordigers, wettelijke vertegenwoordigers, curatoren en bewindvoerders.

55 Voor de hoedanigheid van de fiscale rechtsbijstandverlener als belastingplichtige, derde ex art. 48 AWR, administratieplichtige ex art. 52 AWR of informatieplichtige ex art. 53 AWR wordt verwezen naar de desbetreffende paragrafen.

56 Hertoghs 1986, blz. 42.

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

58 Wattel 1992, blz. 219.

de geheimhoudingsbepaling vallen.⁵⁹ Zowel Wattel als De Blieck e.a. kiezen derhalve, overigens zonder nadere onderbouwing, voor een grammaticale interpretatie van art. 67 AWR. De Bont geeft aan dat bij een extensieve interpretatie door de Belastingdienst een belastingplichtige, bij de beantwoording van vragen op grond van art. 47 AWR, uitvoering geeft aan de belastingwet en geen overleg mag voeren met zijn adviseur.⁶⁰ Hij acht deze interpretatie – die onmiskenbaar een wig drijft in de relatie van de adviseur met zijn cliënt – onverdedigbaar.⁶¹

7.2.3.1 De verlengstukgedachte

Belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden kunnen bij het voldoen aan hun fiscale verplichtingen c.q. het uitoefenen van hun rechten die voortvloeien uit de belastingwet worden bijgestaan door fiscale rechtsbijstandverleners. Dit is gecodificeerd in art. 2:1 Awb. Het handelen van gemachtigden wordt over het algemeen aan de belastingplichtige toegerekend.⁶² In de rol en hoedanigheid van gemachtigde zijn zij slechts aan te merken als het verlengstuk van deze belasting-, administratie- en inhoudingsplichtige of derde.⁶³ Deze verlengstukgedachte is niet nieuw; al in 1918 kon de curator, gezien zijn positie, zich zonder problemen op de hoogte stellen van alle zaken van de gefailleerde.⁶⁴ Uit oude jurisprudentie over het verschoningsrecht in het pre-AWR-tijdperk blijkt dat een accountant géén verschoningsrecht kon ontleen aan de fiscale geheimhoudingsbepalingen.⁶⁵ Het als accountant verlenen van bijstand was niet aan te merken als uitvoering van de belastingwet; dat was de uitvoerende taak van de overheid. Als verlengstuk van zijn cliënt moet een fiscale rechtsbijstandverlener evenmin worden aangemerkt als onderworpen subject. Dit betekent echter niet dat het een fiscale rechtsbijstandverlener vrij zou staan fiscale zaken van zijn cliënten met derden te bespreken.⁶⁶ Het ligt voor de hand dat de voorwaarden uit de overeenkomst met de klant of de beroepsregels daaraan veelal in de

59 De Blieck e.a. 2013, blz. 96. Vergelijk: Douma e.a. 2019 (v/h De Blieck), blz. 101. Tot en met de negende druk was dit standpunt nog niet opgenomen (De Blieck e.a. 2011, blz. 81).

60 G.J.M.E. de Bont, Onterechte boeten voorkomen, NTFR 2017/599.

61 Hierbij wordt door De Bont evenwel voorbij gegaan aan het feit dat belastingplichtigen zich kunnen laten bijstaan of laten vertegenwoordigen door een gemachtigde op grond van art. 2:1 Awb. Het delen van informatie met een gemachtigde zou alsdan snel zijn aan te merken als 'noodzakelijk' in de zin van art. 67, eerste lid, AWR. Fiscale advisering is echter een stuk lastiger.

62 Hierbij kan worden gedacht aan bijvoorbeeld: kennis van de adviseur met betrekking tot kwade trouw bij navordering (HR 23 januari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD3566, BNB 2009/80), gebondenheid aan een door de gemachtigde gesloten vaststellingsovereenkomst (HR 23 december 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2269, BNB 1999/75) of het te laat indienen van een beroepsschrift door de adviseur (HR 5 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3441, BNB 2015/41).

63 Vergelijk: De With 2013, blz. 165 die stelt dat vragen aan een gemachtigde in die hoedanigheid kunnen worden beschouwd als vragen aan de belastingplichtige zelf en de concept-MvT, internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011), par. 2.2 waarin wordt gesteld dat de positie van de gemachtigde een afgeleide is van die van de belanghebbende.

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

65 Zie uitgebreider: H.J.H. Cloudt, Geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht van de accountant- belastingconsulent, WFR 1958/430 die verwijst naar: Rechtbank Haarlem (politierecht) 18 juli 1947, ECLI:NL:RBHAA:1947:7, NJ 1948/74 en Hof 's-Hertogenbosch (civiele kamer) 23 mei 1957, ECLI:NL:GHSHE:1957:20, NJ 1957/659.

66 De With 2013, blz. 165.

weg staan. Deze consistente benadering van fiscale rechtsbijstandverleners past binnen de criteria van doeltreffendheid en doelmatigheid en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Het beknot het recht op rechtsbijstand niet en biedt ruimte voor maatwerk ingeval zijn cliënt (tijdelijk) als onderworpen subject van Categorie III wordt aangemerkt.⁶⁷

7.2.4 Inhoudingsplichtigen

Met het systeem van de heffing door middel van afdracht op aangifte vervult de inhoudingsplichtige een bijzondere rol in de verhouding tussen de fiscus en de belastingplichtige.⁶⁸ De belastingwetgever grijpt in binnen de privaatrechtelijke verhouding tussen inhoudingsplichtige en de belastingplichtige.⁶⁹ Bij de loonbelasting, de dividendbelasting en de kansspelbelasting stond de wetgever telkens eenvoud en efficiëntie voor ogen. Het stelsel van heffing bij de bron is bijzonder doeltreffend genoemd daar waar één schuldenaar betalingen verricht die voor een groot aantal belastingplichtigen opbrengst of inkomen gaan vormen.⁷⁰ Het vergde simpelweg minder arbeid en bracht meer zekerheid met zich.⁷¹ In de literatuur wordt (ten onrechte) over het algemeen de werkzaamheden van inhoudingsplichtigen aangemerkt als 'enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet'.⁷² In onderstaande, nadere beschouwing van de inhoudingsplicht van de Wet LB 1964, het Besluit CB 1941 en de Wet DB 1965 laat ik zien dat er geen aanknopingspunten zijn te vinden om de verplichtingen van een inhoudingsplichtige aan te merken als een werkzaamheid ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet zoals bedoeld in art. 67 AWR.⁷³

67 Voor dit doel vereenzelvigd met zijn cliënt, wordt de fiscale rechtsbijstandverlener alsdan in het verlengde van de aan zijn cliënt opgelegde geheimhoudingsplicht eveneens een (tijdelijk) onderworpen subject van Categorie III. Zie uitgebreider: par. 5 hierna.

68 Feteris 2007, blz. 121.

69 Vergelijk: HR 24 juli 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA1644, BNB 1995/312, r.o. 3.6 waarin de Hoge Raad oordeelde dat werknemers tot gegevensvertrekking aan de werkgever kunnen worden gehouden, indien dat naar de eisen van redelijkheid en billijkheid uit de dienstbetrekking en de daarmee samenhangende verplichting van de werkgever tot inhouding van loonbelasting voortvloeit.

70 MvT, Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 3, blz. 21.

71 Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, blz. 5 (destijds Wet op de Loterijbelasting), MvT, Kamerstukken II 1958/59, 5380, nr. 7, blz. 7 (Wet LB 1964) en MvA, Kamerstukken II 1962/63, 6000, nr. 11, blz. 5 (Wet DB 1965). Zie ook: H.J. Hofstra, Beoordeling van de loonbelasting I, De NV 1943-1944, nr. 9, blz. 159-163 en Beoordeling van de loonbelasting II, De NV 1943-1944, nr. 10, blz. 187-191.

72 Vergelijk: het ISMO-interim-rapport (1981), blz. 92, Geschriften VVBW, nr. 177 (1989), blz. 36, Geschriften VVBW nr. 206 (1997), blz. 66, Zwenne 1998, blz. 57, Van der Meulen e.a. 1999, blz. 20, Barmiento & Van der Vegt, 2005, blz. 81, Feteris 2007, blz. 288, A.M.E. Nuyens & G.M. Boezelman, De belastingambtenaar als tipgever?! Tijdschrift onderneming & Strafrecht in de praktijk, september 2013, nr. 1, De With 2013, blz. 164, Niessen-Cobben 2016, par. 17.2, Jansen 2017, blz. 164, Douma e.a. 2019 (v/h De Blicke), blz. 101 en Okhuizen & Pieterse e.a. 2020, blz. 193-194.

73 Bij de parlementaire behandeling van de AWR werd verwezen naar de loonbelasting, commissarisbelasting en dividendbelasting (MvT, Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, blz. 16). De door Happé genoemde onvoorziene omstandigheden waardoor een wettelijke bepaling een andere context krijgt die de wetgever niet kon worden voorzien is derhalve geen sprake (R.H. Happé, De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief, WFR 2007/1076, par. 4).

7.2.4.1 De inhoudingsplichtige in de loonbelasting

Ontwerp van wet Belastingherziening 1939

Aan de vooravond van de Tweede Wereldoorlog is in Nederland, met het Ontwerp van wet Belastingherziening 1939, een eerste poging gedaan om een stelsel van heffing van belasting bij de bron in te voeren.⁷⁴ De loonbelasting was één van deze bronnen.⁷⁵ Zakelijk weergegeven is in de memorie van toelichting opmerkt dat de werkzaamheden van de overheid met betrekking tot de inning van belasting wordt afgewenteld op, in geval van de loonbelasting, de werkgever die verplicht wordt hieraan kosteloos mee te werken.⁷⁶ Afwentelen is het overdragen van een last aan anderen.⁷⁷ Dit is niet gelijk te stellen met het delegeren of mandateren van een werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet door de inspecteur aan de werkgever. De werkgever zou volgens het Ontwerp van wet Belastingherziening 1939 een partij zijn aan wie de verplichting werd opgelegd een aangifte te doen en de verschuldigde belasting in te houden en af te dragen. De werkgever had hiervoor geen extra gegevens nodig en zou evenmin gegevens van de inspecteur ontvangen. In art. 80 Ontwerp van wet Belastingherziening 1939 is een geheimhoudingsbepaling opgenomen. In de memorie van toelichting wordt hierover slechts opgemerkt dat dit artikel in overeenstemming is met de bestaande wetgeving.⁷⁸ Als het destijds de bedoeling van de wetgever zou zijn geweest om de inhoudingsplichtige onder de geheimhoudingsverplichting te scharen zou het op de weg van de wetgever hebben gelegen dit uitdrukkelijk kenbaar te maken door de inhoudingsplichtige werkgever te kwalificeren als een onderworpen subject. Dit had kunnen worden bereikt door – vergelijkbaar met de kunstgreep voor kerkbestuurders in de Wet IB 1914 – te bepalen dat voor de uitvoering van die wet onder ambt of betrekking mede moet worden begrepen de werkgevers.⁷⁹

Een werkgever op wie een last wordt afgewenteld, is niet vergelijkbaar met de door de inspecteur ingeschakelde deskundige derde van art. 80, tweede lid, Ontwerp van wet (de tweede categorie van onderworpen subjecten). Het gebrek aan deskundigheid van de werkgevers werd in de Tweede Kamer juist als minpunt voor de wijze van heffing genoemd.⁸⁰ Daarnaast had alsdan aan de (destijds gebruikelijke) opsomming van het object van de

74 MvT, Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 3, blz. 21. In Nederlands-Indië was met de loonbelasting al vanaf 1935 ervaring opgedaan (Ordonnantie op de loonbelasting, besluit van 7 november 1934, Stb. van Nederlands-Indië, 1934, 611). Vide: J.O. van Gruisen, De invoering eener loonbelasting in Ned.-Indië, De Naamløoze Vennootschap, 15 januari 1935, nr. 10, blz. 297 e.v. Uit (beperkt) onderzoek kan worden afgeleid dat de inhoudingsplichtige werkgevers niet vielen onder de geheimhoudingsbepaling (art. 44 jo. art. 28 Ordonnantie op de Loonbelasting).

75 Art. 1, ten derde, Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 2. Op grond van art. 31 diende de werkgever de verschuldigde loonbelasting in te houden en af te dragen. De term inhoudingsplichtige werd (nog) niet gebruikt.

76 MvT, Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 3, blz. 22. Zie uitgebreider: Feteris 2005, blz. 156-157.

77 Hofstra spreekt van het recht van de overheid om bepaalde werkzaamheden, die eigenlijk tot haar taak behoren, over te dragen zonder daarvoor een vergoeding toe te kennen (H.J. Hofstra, Beoordeling van de loonbelasting I, De NV 1943-1944, nr. 9, blz. 161).

78 MvT, Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 3, blz. 45.

79 Hoofdstuk 2, par. 4.3.1.

80 "Gevraagd werd, of niet de wijze van heffing – bij de werkgevers – in de praktijk zal blijken ernstig bezwaar op te leveren. Vele kleine werkgevers zijn niet gewend behoorlijk boek te houden. Daardoor zal men voor talloze moeilijkheden komen te staan" (VV, Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 4, blz. 74).

geheimhouding 'nopens inkomen, opbrengst, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander' de inhouding en/of afdracht moeten zijn toegevoegd. De (beperkte) parlementaire geschiedenis biedt echter geen enkel aanknopingspunt voor de stelling dat de geheimhoudingsverplichting op de inhoudingsplichtige van toepassing zou zijn. Aangezien het ook niet de bedoeling was dat de werkgever van de inspecteur fiscale informatie zou ontvangen, is het mijn stellige overtuiging dat destijds niemand ook maar heeft stilgestaan bij de gedachte dat de inhoudingsplichtige zou moeten worden aangemerkt als een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject. Het Wetsvoorstel Belastingherziening 1939 bevatte meerdere materiële belastingwetten (huurbelasting, rentebelasting, loonbelasting, winstbelasting en vennootschapsbelasting). Omdat dit te veelomvattend en te complex was werd het wetsvoorstel ingetrokken met de bedoeling deze in separate wetsvoorstellen opnieuw in dienen.⁸¹ Door de Duitse inval in mei 1940 is het daar nooit meer van gekomen.

Besluit op de Loonbelasting 1940

De loonbelasting werd als voorheffing op de inkomstenbelasting ingevoerd door de Duitse bezetter en niet nader toegelicht. In het Besluit LB 1940 werd geen specifieke geheimhoudingsbepaling opgenomen.⁸² In 1953 werd wel art. 30a Besluit LB 1940 ingevoerd.⁸³ Dat artikel gaf iedere inspecteur en iedere aangewezen ambtenaar van de Belastingdienst de bevoegdheid om hetgeen hem bij uitvoering van het Besluit LB 1940 bleek of werd medegedeeld verder bekend te maken ten behoeve van de Organisatiewet Sociale Verzekering, de Wet op de Rijksverzekeringsbank en de Raden van Arbeid en de Land- en Tuinbouwongevallenwet 1922. Over de positie van de inhoudingsplichtige werd niet gesproken.

Wet LB 1964

Bij de invoering van de Wet LB 1964 is nog maar eens herhaald dat de verplichtingen voor werkgevers een zware last vormt, maar dat geen principiële wijziging is beoogd.⁸⁴ Net als Van Soest in 1966, geven Van Dijck en Van Vijfeijken bij latere gelegenheid aan dat de inhoudingsplichtige tot onbezoldigd belastingontvanger is gebombardeerd op wie door de fiscus, als uitvoerder van de belastingwet, een haast onvoorstelbare last wordt gelegd.⁸⁵ Hiervoor zijn volgens laatstgenoemden nooit principiële redenen aangevoerd, anders dan dat het wel 'handig' is. De onderworpenheid aan verplichtingen die voortvloeien uit de Wet LB 1964 is evident.⁸⁶ Bij de parlementaire behandeling van de Wet LB 1964 is een

81 Brief Minister van Financiën van 6 oktober 1939 (houdende intrekking van het wetsontwerp), Kamerstukken II 1939/40, 74, nr. 1.

82 De Leidraad Loonbelasting (1940) en het Besluit op de vereveningsheffing 1941 gaan evenmin in op de geheimhouding.

83 Wet van 24 december 1953, houdende Coördinatie van bepalingen loonbelasting en vereveningsheffing met die van heffingen sociale verzekering, Kamerstukken II 1953/54, 3034, Stb. 589. Zie ook: Versluis 1960, blz. 248.

84 MvT, Kamerstukken II 1958/59, 5380, nr. 7, blz. 7.

85 Van Soest 1966, blz. 8 en Van Dijck & Van Vijfeijken 2007, blz. 101. Vergelijk: Enter 2009, blz. 66 inzake de inhoudingsplichtige in de Kansspelbelasting.

86 Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 403, blz. 22 waar over de verplichtingen in art. 28 Wet LB 1964 wordt opgemerkt: "In het nieuwe artikel (...) is expliciet opgenomen dat de inhoudingsplichtige gehouden is (...) gegevens (...) te verstrekken. Het betreft hier de gegevens die noodzakelijk zijn ten behoeve van de uitvoering van de loonheffing".

vergelijking gemaakt tussen het Nederlandse en Britse stelsel waarbij geheimhouding eenmalig, zijdelings aan de orde is gekomen;⁸⁷ de wens tot geheimhouding van persoonlijke aangelegenheden van de Britse werknemer leidde ertoe dat de Britse belastingdienst bepaalde naar welk tarief de inhouding moest worden berekend, terwijl de Nederlandse werkgever destijds aan de hand van een werknemersverklaring omtrent de gezinssamenstelling één van de twaalf tariefgroepen bepaalde. Kennis van de Nederlandse werkgever over de zeer persoonlijke aangelegenheden van de werknemer (zijn gezinssamenstelling) zou het perfecte aanknopingspunt zijn geweest om een eventuele geheimhoudingsplicht voor inhoudingsplichtige werkgevers uitdrukkelijk aan de orde te stellen. Dit is niet gebeurd.

7.2.4.2 *De inhoudingsplichtige in de commissarissenbelasting*

Tijdens de Duitse bezetting werd met het Besluit CB 1941 een zelfstandige belasting op commissarisbeloningen met een progressief tarief ingevoerd.⁸⁸ Net als bij de loonbelasting geschiedde de heffing door inhouding en afdracht van de verschuldigde belasting.⁸⁹ In het Besluit CB 1941 was géén geheimhoudingsbepaling opgenomen. In art. 8 Besluit CB 1941 werd weliswaar een aantal artikelen van het Besluit LB 1940 van overeenkomstige toepassing verklaard, maar het Besluit LB 1940 had evenmin een geheimhoudingsbepaling. Het Besluit CB 1941 biedt derhalve evenmin een aanknopingspunt voor de eventuele fiscale geheimhoudingsplicht van de inhoudingsplichtige.

7.2.4.3 *De inhoudingsplichtige in de dividendbelasting*

De inhoudingsplicht voor de dividendbelasting is ontstaan met de invoering door de Duitse bezetter van het Besluit DB 1941.⁹⁰ In de schakelbepaling van art. 14 Besluit DB 1941 wordt de geheimhoudingsbepaling van art. 28 Besluit WB 1940 van overeenkomstige toepassing verklaard.⁹¹

Besluit op de Winstbelasting 1940

Ook het Besluit WB 1940 werd tijdens de Duitse bezetting ingevoerd. Dit besluit heeft echter een volledig Nederlandse ontstaansgeschiedenis in het ontwerp van Wet op de Winstbelasting 1940.⁹² Het Ontwerp van wet werd op 12 april 1940 in de Tweede Kamer aangenomen en het voorlopig verslag werd daags voor de Duitse inval in de Eerste

87 VV, Kamerstukken II 1961/62, 5380, nr. 17, blz. 2 en MvA, Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 23, blz. 2.

88 Zie ook: Bettinck & Zweep 1941, blz. 6 e.v. en Kavelaars 1996, blz. 22-23.

89 Vergelijk: brief Minister van Financiën van 21 januari 1946, Kamerstukken II 1945/46, 145, nrs. 1-2, blz. 11.

90 De dividendbelasting werd een voorheffing op de inkomsten- en de winstbelasting (brief Minister van Financiën van 21 januari 1946, Kamerstukken II 1945/46, 145, nrs. 1-2, blz. 11). In art. 11 Wet DT 1917 werd de vennootschap, vereniging of maatschappij aangemerkt als de belastingplichtige voor de dividendbelasting. Van een inhoudingsplicht in die wet was derhalve nog geen sprake.

91 De strafbepaling van art. 32 Besluit WB 1940 werd niet overgenomen, maar apart opgenomen in art. 18 Besluit DB 1941. Zie uitgebreider: Van Blerkom 1941, blz. 350-352.

92 Ontwerp van wet op de Winstbelasting 1940, Kamerstukken II 1939/40, 239, nr. 2. Zie voor een uitgebreider overzicht: Janssen & Völlmar 1940, blz. 9-16.

Kamer uitgebracht.⁹³ In art. 28 van het Wetsontwerp werd een geheimhoudingsbepaling opgenomen.⁹⁴ In de memorie van toelichting is ter toelichting slechts verwezen naar de overeenkomstige bepalingen van de bestaande belastingwetgeving en de Wet OWB 1916.⁹⁵ Dit wetsvoorstel werd, behoudens enkele uitzonderingen als gevolg van de gewijzigde omstandigheden, integraal als Besluit WB 1940 gepubliceerd.⁹⁶ In de literatuur is evenmin bijzondere aandacht geschonken aan de fiscale geheimhoudingsplicht van art. 28 Besluit WB 1940.⁹⁷ Deze geheimhoudingsbepaling zag enkel op de al bestaande drie categorieën van onderworpen subjecten en biedt geen enkel aanknopingspunt voor de eventuele fiscale geheimhoudingsplicht van de inhoudingsplichtige voor de dividendbelasting.

Besluit op de Dividendbeperking 1941

Ook het in 1941 ingevoerde Besluit DP 1941, dat een superdividendbelasting en een belasting op herkapitalisatie behelsde, biedt geen aanknopingspunten voor een fiscale geheimhoudingsplicht van de inhoudingsplichtige.⁹⁸ In de schakelbepaling van art. 24 Besluit DP 1941 wordt de geheimhoudingsbepaling van art. 28 Besluit WB 1940 van overeenkomstige toepassing verklaard.

Wet op de Dividendbelasting 1965

Uit de parlementaire geschiedenis van de Wet DB 1965 valt over een mogelijke geheimhoudingsplicht van de inhoudingsplichtige evenmin iets af te leiden.⁹⁹ De memorie van toelichting geeft slechts aan dat hoofdzakelijk sprake is van een technische herziening van het Besluit op de DB 1941 waarbij de terminologie is aangepast aan die van de AWR.¹⁰⁰

7.2.4.4 De inhoudingsplichtige onder de AWR

Aan de inhoudingsplichtige zijn in de parlementaire geschiedenis van de totstandkoming van de AWR weinig woorden vuil gemaakt. Er is slechts opgemerkt dat de term inhoudingsplichtige ziet op degene die door hem van anderen ingehouden belasting, zoals loonbelasting, commissarissenbelasting en dividendbelasting, heeft af te dragen.¹⁰¹ Ook in de Wet op de loterijbelasting – de eerste materiële belastingwet waar de AWR op van toepassing was – is

93 Handelingen II 1939/40, blz. 1510 en VV, Kamerstukken I 1939/40, 239, nr. 239. Het wetsontwerp werd na WOII ingetrokken (brief Minister van Financiën van 22 augustus 1946, Kamerstukken I 1946-II, 239, nr. 239).

94 Art. 27 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1939/40, 239, nr. 2. Opvallend genoeg ontbreekt de invordering.

95 MvT, Kamerstukken II 1939/40, 239, nr. 3, blz. 11.

96 In art. 28 Besluit WB 1940 werd uitsluitend de term 'wet' werd vervangen door de term 'besluit'.

97 O.a.: Janssen en Völlmar 1940, blz. 137, Ohmstede & De Klerck 1940, blz. 103 en Van Soest 1940, blz. 44. Zij verwijzen naar de soortgelijke bepalingen van art. 102 Wet IB 1914, art. 52 Wet VB 1892, art. 17 RW 1917, art. 94 SW 1859 en art. 33 Wet DT 1917.

98 Zie uitgebreider over het Besluit DP 1941: Rebolz 1942.

99 Wet van 23 december 1965, houdende vervanging van het Besluit op de Dividendbelasting 1941 door een nieuwe wettelijke regeling (Wet op de dividendbelasting 1965), Kamerstukken II 1959/60, 6000, Stb. 1965, 621.

100 MvT, Kamerstukken II 1959/60, 6000, nr. 5, blz. 26.

101 MvT, Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, blz. 16. Vergelijk: L.J.M. de Jonge, Het ontwerp algemene wet inzake rijksbelastingen, WFR 1955/1129 en Hofstra die het heeft over het voldoen aan een hoofdverplichting en aan bijkomende verplichtingen waaraan de werkgever is onderworpen (Hofstra 1980, blz. 325).

evenmin iets te vinden over de geheimhoudingsplicht van de inhoudingsplichtige.¹⁰² Er is dan ook geen aanknopingspunt te vinden dat enige wijziging is beoogd. De bevestiging van de Staatssecretaris van Financiën dat de inhoudingsplichtige geen recht van bezwaar had geeft juist aan dat de inhoudingsplichtige slechts werd gezien als een partij op wie een last werd afgewenteld.¹⁰³ Ook bijvoorbeeld de art. 49a, 52a en 53a AWR spreken in alle gevallen over verplichtingen ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan de administratieplichtige is opgedragen.¹⁰⁴

Invoering fiscaal nummer (1985)

In 1985 is het fiscaal nummer, een voorloper van het huidige BSN, ingevoerd.¹⁰⁵ Hierbij is de rol van de inhoudingsplichtige, als tussenschakel tussen de fiscus en de belastingplichtige, wederom bevestigd.¹⁰⁶ Een efficiëntere verwerking van de loonbelastinggegevens zou leiden tot een besparing aan menskracht bij de Belastingdienst.¹⁰⁷ De werknemer was verplicht om het fiscaal nummer aan de werkgever te verschaffen. De inhoudingsplichtige werkgever werd verplicht het fiscaal nummer te gebruiken bij de gegevensuitwisseling met de Belastingdienst. Als tegemoetkoming werd het voor inhoudingsplichtigen mogelijk gemaakt om het fiscaal nummer bij de Belastingdienst op te vragen.¹⁰⁸ Ter motivering van de voordelen van het fiscaal nummer werd in de memorie van toelichting verwezen naar het regeringsstandpunt inzake het ISMO-interim-rapport.¹⁰⁹ In dat interim-rapport is opgenomen dat:¹¹⁰

[Art. 67 AWR legt, VDS] niet alleen belastingambtenaren een geheimhoudingsplicht op, maar bij voorbeeld ook de niet-ambtelijke deskundigen (taxateurs) en inhoudingsplichtigen.

Voor zover kan worden nagegaan is deze ongemotiveerde stelling in dit interim-rapport uit 1981 de ontstaansbron van het standpunt dat inhoudingsplichtigen onder de fiscale

102 Art. 6 Wet op de loterijbelasting, nadien gewijzigd in Wet op de Kansspelbelasting. Vide: Hoofdstuk 2, par. 2.3.

103 MvA, Kamerstukken II 1955/56, 4080, nr. 5, blz. 10. Met ingang van 1 juli 1997 is de bezwaarmogelijkheid voor inhoudingsplichtigen in art. 24 AWR (oud) opgenomen (Wet van 20 december 1996 houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enkele andere fiscale wetten in verband met de openstelling van bezwaar en beroep tegen een aantal fiscale beschikkingen, Kamerstukken II 1996/97, 24 868, Stb. 1996, 659).

104 Vergelijk: de opgelegde verplichtingen uit art. 27 en art. 28 Wet LB 1964, art. 7 en art. 9, Wet DB 1965 en art. 6 en art. 7 Wet op de kansspelbelasting.

105 Wet van 27 juni 1985 tot wijziging van de Wet op de loonbelasting 1964 in verband met het gebruik van een registratienummer ten behoeve van de geautomatiseerde verwerking van loonbelastinggegevens door de rijksbelastingdienst (fiscaal nummer), Kamerstukken II 1984/85, 18 789, Stb. 1985, 369.

106 MvT, Kamerstukken II 1984/85, 18 789, nr. 3, blz. 4. Zie uitgebreider: K.E. Koppenol, Privacy en fiscaal nummer, WFR 1985/647.

107 MvT, Kamerstukken II 1984/85, 18 789, nr. 3, blz. 3. Zie uitgebreider: K.E. Koppenol, Privacy en fiscaal nummer, WFR 1985/647.

108 MvT, Kamerstukken II 1984/85, 18 789, nr. 3, blz. 4 en aanschrijving Staatssecretaris van Financiën van 19 oktober 1987 (geheimhouding), nr. 587-22 267, V-N 1987/2250,5, par. 3.1.1. Zie uitgebreider: K.E. Koppenol, Privacy en fiscaal nummer, WFR 1985/647.

109 Brief Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 12 maart 1982 (regeringsstandpunt inzake het ISMO-interim-rapport), Kamerstukken II 1981/82, 17 050, nr. 2, blz. 18-19. Zie uitgebreider: Westra 2006, blz. 54-66.

110 ISMO-interim-rapport (1981), blz. 92.

geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR zouden vallen. In het definitieve ISMO-rapport uit 1985 wordt de inhoudingsplichtige overigens niet meer genoemd, maar staat een eveneens onzuivere formulering over art. 67 AWR:¹¹¹

Ook daarin [art. 67 AWR, VDS] staat voorop, dat ten aanzien van alle zaken geheimhouding geldt, welke geheimhouding overigens ook geldt ten aanzien van niet-belastingambtenaren.

Gevraagd naar de bescherming van gegevens heeft de Staatssecretaris van Financiën gedurende de parlementaire behandeling van de invoering van het fiscaal nummer ongemotiveerd gesteld dat de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR op de inhoudingsplichtige van toepassing zou zijn.¹¹² Dit standpunt werd in de Eerste Kamer herhaald, eveneens zonder nadere motivering.¹¹³ Dat over dit standpunt geen vragen zijn gesteld, is wellicht niet verwonderlijk omdat de inhoudelijke discussie niet ging over de rol van de inhoudingsplichtige, maar over het gebruik van het fiscaal nummer bij gegevensuitwisseling met andere bestuursorganen, de koppeling met de aangekondigde wetgeving inzake het sofinummer en het ontbreken van deugdelijke privacywetgeving.¹¹⁴ Het verkondigen van een onjuiste stelling over de toepassing van de fiscale geheimhoudingsbepaling bij de invoering van het fiscaal nummer, gebaseerd op een onjuist uitgangspunt, maakt echter geen deel uit van de parlementaire geschiedenis van art. 67 AWR.¹¹⁵

In de IIV 1983 werd inhoudingsplichtige nog op één lijn gesteld met de belastingplichtige en fiscale rechtsbijstandverleners.¹¹⁶ In het VIV 1993 werd de kennelijke standpuntwijziging van de Staatssecretaris van Financiën expliciet verwoord door op te merken dat de fiscale geheimhoudingsplicht onverkort zou gelden voor derden aan wie voor de uitvoering van de belastingwetgeving informatie wordt verstrekt; als voorbeeld werd genoemd een inhoudingsplichtige die in het kader van de uitvoering van de belastingwet informatie verkrijgt.¹¹⁷ Het VIV 1993 vormt evenmin een grondslag voor uitbreiding van de wettelijke geheimhoudingsplicht.

Fictieve dienstbetrekking sekswerkers

Juist in het uitzonderingsgeval dat géén sprake is van een inhoudingsplicht vanwege het ontbreken van een (fictieve) dienstbetrekking, is beoogd de fiscale geheimhoudingsplicht wel uitdrukkelijk te regelen. De arbeidsverhouding tussen de exploitant en de sekswerker

111 ISMO-rapport (1985), blz. 124. De fiscale geheimhoudingsbepaling geldt slechts voor de drie categorieën van onderworpen subjecten.

112 EV, Kamerstukken II 1984/85, 18 789, nr. 6, blz. 1 en NAEV, Kamerstukken II 1984/85, 18 789, nr. 7, blz. 1. Voor zover kan worden nagegaan is dit de eerste keer dat dit standpunt in de Tweede Kamer werd ingenomen.

113 NAV, Kamerstukken I 1984/85, 17 789 nr. 208a, blz. 1.

114 Zie uitgebreider: Amendement Van Nieuwenhoven, Kamerstukken II 1984/85, 18 789, nr. 8, Handelingen II 1984/85, blz. 4458-4463, NAV, Kamerstukken I 1984/85, 17 789 nr. 208a, Handelingen I 1984/85, blz. 1385 en K.E. Koppenol, Privacy en fiscaal nummer, WFR 1985/647.

115 Vergelijk: Langereis 1991, blz. 73 die stelt dat aan uitlatingen over bestaande wetgeving bij nieuwe wetsvoorstellen niet al te veel waarde moet worden gehecht.

116 Hoofdstuk II van de IIV 1983 luidde: “Verstrekken van inlichtingen aan belastingplichtigen, inhoudingsplichtigen en hun vertegenwoordigers”.

117 Par. 2.1.1.2 VIV 1993. In eerdere instructies (IVI 1967 en de IIV 1983) komt deze passage niet voor. Vergelijk: Besluit Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2007 (wijziging Uitv. Reg. AWR 1994 in verband met de invoering van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994), Stcrt. 2007, 248.

wordt voor de Wet LB 1964 niet als fictieve dienstbetrekking beschouwd ingeval de exploitant (onder andere) art. 67 AWR naleeft.¹¹⁸ Uit de toelichting blijkt het (onjuiste) standpunt van de Staatssecretaris van Financiën dat de geheimhoudingsplicht van toepassing zou zijn op derden.¹¹⁹ De bedoeling is duidelijk, maar het zou zuiverder zijn geweest als art. 67 AWR van overeenkomstige toepassing was verklaard op de exploitant.¹²⁰

Bestuursorgaan als inhoudingsplichtige

Als uitzondering op de regel is de werkgever van ambtenaren – in zijn hoedanigheid van inhoudingsplichtige – thans (nog) wél aan te merken als een onderworpen subject. De ambtenaren die ten behoeve van de inhoudingsplichtige zijn betrokken bij de fiscale loonadministratie verkrijgen immers uit hoofde van hun ambt de beschikking over fiscale gegevens en vallen daarmee direct onder de derde categorie van onderworpen subjecten.

7.2.4.5 Een aanpassing is niet nodig

Inhoudingsplichtigen zijn onderworpen aan de verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet en kunnen gebruik maken van rechten die voortvloeien uit diezelfde belastingwet. Zij zijn geen aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject en dat kan ongewijzigd blijven.¹²¹ De privacybescherming van een belastingplichtige zou strikt theoretisch kunnen worden verbeterd door aan de inhoudingsplichtige geheimhouding op te leggen. Maar dit zou wel ten koste gaan van zowel de eenvoud als de praktische uitvoerbaarheid van de regeling waarbij aan de inhoudingsplichtige een onevenredige administratieve last zou worden opgelegd. De privaatrechtelijke verhouding tussen inhoudingsplichtige en de belastingplichtige – waar de wetgever zich in mengt ten behoeve van de belastingheffing – is echter leidend. Concrete aanwijzingen dat de inspecteur er belang bij zou hebben dat de inhoudingsplichtige wordt aangemerkt als onderworpen subject zijn er niet. Voor de bescherming van de privacy van belastingplichtigen is niet de fiscaliteit, maar de (contractuele) relatie tussen de belastingplichtige en de inhoudingsplichtige doorslaggevend.¹²² Hierbij kan tevens worden opgemerkt dat de informatie die eventueel zou moeten worden aangemerkt als het object van de geheimhouding ook zeer beperkt is.

Wet op de Kansspelbelasting

De inhoudingsplichtige in de kansspelbelasting is niet verplicht om de gegevens van de belastingplichtige bij te houden (naamloosheid prijswinnaars). Hierdoor wordt de

118 Art. 2.2, eerste lid, onderdeel c, Uitv. Reg. LB 2011.

119 In de toelichting op de Uitv. Reg. LB 2011 wordt opgemerkt dat de bepaling is ontleend aan art. 2b Uitv. Reg. LB 2001. Bij de invoering van laatstgenoemde bepaling is gesteld dat art. 67 AWR onverkort geldt voor derden aan wie voor de uitvoering van de belastingwetgeving informatie wordt verstrekt (besluit Staatssecretaris van Financiën en Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 10 december 2008, Stcrt. 2008, 252).

120 De exploitant is immers niet aan te merken als onderworpen subject zodat hij de fiscale geheimhoudingsbepaling, die niet op hem van toepassing is, niet kan naleven.

121 Uitgezonderd de werkgevers van ambtenaren. Met de voorgestelde wijziging van de onderworpen subjecten van de derde categorie in Categorie II worden zij, in hun hoedanigheid van inhoudingsplichtige, niet langer aangemerkt als onderworpen subject. Zie uitgebreider: par. 4 hierna.

122 Anders: de 'Observatory of the protection of Taxpayers' Rights' (IBFD 2020), blz. 33-34.

administratieve lastendruk van de inhoudingsplichtige beperkt gehouden.¹²³ Mocht de inhoudingsplichtige in zijn relatie tot de belastingplichtige al over gegevens beschikken, dan zal dit niet zijn ingegeven vanuit de fiscaliteit, maar noodzakelijk zijn voor de afwikkeling van de gewonnen prijs.

Wet op de Loonbelasting 1964

Met betrekking tot de inhoudingsplichtige in de loonbelasting is dat niet veel anders: ook hier is de relatie werkgever – werknemer van doorslaggevend belang; de werkgever zal in die hoedanigheid immers al veel gegevens willen hebben van zijn werknemer.¹²⁴ Goed werkgeverschap in de zin van art. 7:611 BW impliceert al dat de inhoudingsplichtige werkgever gegevens van zijn werknemer in principe geheim houdt.¹²⁵ De werkgever zal op grond van andere, niet-fiscale wet- en regelgeving eveneens verplichtingen hebben om (grotendeels dezelfde) gegevens van werknemers te verwerken.¹²⁶ Het opleggen van een fiscale geheimhoudingsplicht zou juist een complicerende factor worden.¹²⁷ In aansluiting op de terminologie van Snippe lijken er geen exclusief fiscale gegevens over te blijven waar art. 67 AWR alsdan op van toepassing zou moeten zijn.¹²⁸

Wet op de Dividendbelasting 1965

Ook voor de Wet DB 1965 speelt niet de fiscaliteit, maar de aandeelhoudersrelatie tussen de inhoudingsplichtige en de belastingplichtige en andere niet-fiscale wetgeving een belangrijke rol in de vertrouwelijkheid c.q. openbaarheid van gegevens. Het opleggen van een geheimhoudingsverplichting heeft dan nauwelijks toegevoegde waarde. Over het algemeen zullen partijen geen behoefte hebben informatie over dividenduitkeringen publiekelijk kenbaar te maken. Juist niet-fiscale wetgeving zoals de publicatieplicht van jaarrekeningen, de meldplicht van substantiële deelnemingen in beursgenoteerde ondernemingen en het UBO-register maken een inbreuk op deze vertrouwelijke relatie.

123 Enter 2009, blz. 66. De naamloosheid van de belastingplichtige werd voor de heffing van de Kansspelbelasting doorbroken ingeval op verzoek een nota werd uitgereikt aan de belastingplichtige waaruit de inhouding bleek (Enter 2009, blz. 80). Het uitreiken van een nota ex art. 7 Wet op de kansspelbelasting komt te vervallen (bij de inwerkingtreding van de Wet van 20 februari 2019 tot wijziging van de Wet op de kansspelen, de Wet op de kansspelbelasting en enkele andere wetten in verband met het organiseren van kansspelen op afstand, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, Stb. 2019, 127).

124 Hierbij kan worden gedacht aan: naam, adres, woonplaats, geboortedatum en IBAN.

125 In vergelijkbare zin: A.M. Helstone, De reikwijdte van de geheimhoudingsplicht, Tussen loyaliteit en klokkenluiden staan wetten in de weg en praktische bezwaren, ArA 2013, 2 inzake de geheimhoudingsverplichting van de werknemer.

126 Onder meer ten behoeve van de sociale zekerheid, verzekeringen of pensioenen.

127 De door de werknemer op grond van art. 29 Wet LB 1964 jo. art. 7.9 Uitv. Reg. LB 2011 verstrekte informatie zou alsdan immers moeten worden aangemerkt als object van de fiscale geheimhouding en daardoor niet zonder meer kunnen worden verstrekt aan bijvoorbeeld het UWV, de Inspectie SZW of de pensioenverzekeraar. Voor de werkgever gelden thans al andere beperkingen. Zo worden de mogelijkheden om een BSN rechtmatig te verwerken ingeperkt door de Wet algemene bepalingen burgerservicenummer en de AVG.

128 Vergelijk: Snippe 2019, blz. 21. Vrijwel iedere instantie heeft een minimumset aan gegevens nodig als naam, adres, postcode, woonplaats en geboortedatum. Het gebruik van het BSN binnen de overheid is gemeengoed en ook de bewaarplicht van een identiteitsbewijs kan ook voortvloeien uit niet-fiscale regelgeving zoals bijvoorbeeld art. 15 en art. 15a Wet arbeid vreemdelingen (zie uitgebreider: Inspectie SZW, Identiteitscontrole, <https://www.inspectieszw.nl/onderwerpen/identiteitscontrole> (online, geraadpleegd op 24 juli 2019)).

7.2.5 Getuigen?

Een bijzondere, lastig te positioneren groep zijn de getuigen die door de bestuursrechter kunnen worden opgeroepen.¹²⁹ Getuigen zijn thans geen aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten.¹³⁰ Vanuit de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen kan worden betoogd dat de privacy van burgers en bedrijven het best wordt beschermd door aan getuigen een geheimhoudingsverplichting op te leggen.¹³¹ Getuigen, deskundigen en tolken worden in de Awb in één adem genoemd waardoor het wellicht logisch zou lijken de getuigen eveneens te scharen onder de huidige tweede categorie van onderworpen subjecten.¹³² Deskundigen en tolken hebben echter de vrijheid om hun opdracht te aanvaarden, terwijl een door de rechter opgeroepen getuige simpelweg de verplichting heeft om te verschijnen.¹³³ Een ander verschil is dat de getuige, in tegenstelling tot deskundigen en tolken, in principe geen nieuwe kennis verkrijgt, maar uitsluitend iets kan verklaren over zijn al bestaande kennis van de relevante feiten. Een opgeroepen getuige verkrijgt vanzelfsprekend wel kennis van het feit dat er geprocedeerd wordt.¹³⁴ De inbreuk op de privacy van de betrokkene is dus beperkt. Een fiscale rechtsbijstandverlener die als getuige wordt opgeroepen om bijvoorbeeld een verklaring af te leggen over de wijze en het tijdstip van verzending van een bezwaarschrift dient daardoor geen onderworpen subject te worden.¹³⁵ Een belastingambtenaar die als getuige wordt opgeroepen blijft vanzelfsprekend zijn geheimhoudingsplicht behouden.¹³⁶ Het eventueel opleggen van geheimhouding aan een getuige zou in de Awb moeten worden geregeld en heeft alsdan

129 Zowel in de fase van het vooronderzoek (art. 8:46 Awb) als tijdens het onderzoek ter zitting (art. 8:60 Awb). Op door partijen meegebrachte getuigen van art. 8:60, vierde lid, Awb, wordt hier niet specifiek ingegaan.

130 Vergelijk: Schendstok merkte op dat de geheimhoudingsbepalingen in de belastingwetten voor de Raden van beroep voor de directe belastingen geen beletsel vormden om getuigen te horen en om aan hen dingen mede te delen die zij nog niet wisten. Maar juist diezelfde geheimhoudingsbepalingen zorgden ervoor dat 'nagenoeg nimmer' van getuigenbewijs gebruik werd gemaakt (Schendstok 1932, blz. 175).

131 Er zullen daarnaast ongetwijfeld voorbeelden kunnen worden bedacht waarin de inspecteur een zwaarwegend controle-strategisch belang heeft om gedurende een (hoger) beroepsprocedure aan een getuige geheimhouding op te (laten) leggen.

132 Vide: Afdeling 8.1.6 Awb (getuigen, deskundigen en tolken). Vergelijk: art. 444 Sr.

133 Vergelijk: art. 8:33, eerste lid, Awb, art. 8:34, eerste lid, Awb en art. 8:35, eerste lid, Awb. De verplichting om als getuige te verschijnen vloeit derhalve niet rechtstreeks voort uit de belastingwet, maar uit het verlangde daarvan.

134 Zie uitgebreider: Bergman e.a. 2020, par. 3.6.4 en 3.6.5. Vergelijk: aan de door de Raden van beroep in te schakelen deskundigen onder de Wet VB 1892 werd geen geheimhouding opgelegd omdat het niet de bedoeling was hen in te wijden in de geheimen (Hoofdstuk 2, par. 4.2). De adviseurs die konden worden toegevoegd aan de commissie van aanslag onder de Wet op de BB 1893 werd evenmin geheimhouding opgelegd omdat zij slechts inlichtingen zouden verstrekken en niet zouden ontvangen (Hoofdstuk 2, par. 4.2).

135 Op grond van vaste jurisprudentie kan een partij niet als getuige worden gehoord (o.a. HR 17 juni 1992, ECLI:NL:HR:1992:BH8123, BNB 1992/295). Een gemachtigde wordt niet vereenzelvigd met zijn cliënt, maar is het verlengstuk daarvan. Hij kan wel als getuige worden gehoord (o.a. HR 11 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4812, BNB 1992/63). Het aanbrengen van onderscheid tussen meegebrachte en opgeroepen getuigen is onwenselijk.

136 Dat staat volstrekt los van de vraag of hij als getuige, gezien zijn hoedanigheid als belastingambtenaar, antwoord kan geven op de aan hem gestelde vragen of dat hij een beroep moet doen op zijn verschoningsrecht. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 4, par. 5.2.

een fiscaliteit-overstijgend belang.¹³⁷ Gelet op het criterium van duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur en het criterium van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid uit het beoordelingskader is het niet wenselijk om een tijdelijke, van de Awb afwijkende regeling te treffen voor de fiscaliteit vooruitlopend op een mogelijke wijziging van de Awb. Concrete signalen dat het ontbreken van een geheimhoudingsverplichting voor getuigen leidt tot (structurele) problemen zijn er niet. Hoewel het enigszins arbitrair is, kan (voorzichtig) worden geconcludeerd dat het niet doelmatig of doeltreffend is om de positie van getuigen te wijzigen en aan hen een additionele verplichting op te leggen.¹³⁸

7.3 Categorie I: een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet

De eerste en tweede categorie van onderworpen subjecten zijn thans respectievelijk de bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s. en de bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden.¹³⁹ Zoals uit de Hoofdstukken 2 en 3 valt op te maken is het huidige onderscheid tussen deze twee categorieën historisch goed te verklaren. In deze paragraaf zal echter worden uiteengezet dat met een kleine aanpassing deze beide categorieën kunnen worden samengevoegd tot Categorie I: 'een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet'.

7.3.1 De eerste twee categorieën: behouden en samenvoegen

De uitvoering van de belastingwet is primair opgedragen aan de Belastingdienst. De uitvoering van de belastingwet betreft niet alleen de werkzaamheden met betrekking tot de heffing en inning, maar ook de opsporing, vervolging en berechting van fiscale delicten. In het verlengde hiervan is de belastingrechtspraak (inclusief fiscaal strafrecht) opgedragen aan rechterlijke macht. Bij de uitvoering van de belastingwet kunnen de onderworpen subjecten uit de eerste categorie deskundige derden (uit de tweede categorie) inschakelen. Gezien de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling behoeft het geen betoog dat beide categorieën onverminderd aangemerkt moeten blijven als onderworpen subject. Vanuit historisch perspectief is het onderscheid tussen ambtenaren en niet-ambtenaren te begrijpen. De vraag of een persoon kwalificeert als ambtenaar is voor de fiscale geheimhouding echter van ondergeschikt belang. Het gaat er immers om of hij uitvoering geeft aan de belastingwet. De rol van de ingeschakelde niet-ambtelijke deskundige is wellicht van complementaire, ondergeschikte aard, maar ook hij wordt rechtstreeks betrokken bij uitvoering van de belastingwet.¹⁴⁰ Ingeval de uitvoering van de

137 Art. 2:5 Awb ziet niet op de door de bestuursrechter opgeroepen getuige. De bestuursrechter is niet als bestuursorgaan aangemerkt (art. 1:1, eerste lid, onderdeel c, Awb).

138 Er is evenmin voor gekozen om (meegebrachte of opgeroepen) getuigen aan te merken als informatieplichtige zoals bedoeld in Categorie III (par. 5 hierna). Dat neemt niet weg dat bij een toekomstige evaluatie kan blijken dat de inspecteur bij procedures over informatiebeschikkingen in voorkomende gevallen een zwaarwegend controle-strategisch belang heeft om getuigen tijdelijk een geheimhoudingsverplichting op te leggen.

139 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 3.3.1 en 3.3.2.

140 De deskundige wordt immers ingeschakeld door een onderworpen subject uit de eerste categorie ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet door laatstgenoemde. Vergelijk: Krans e.a. 2011, blz. 21 waar wordt gesteld dat door het aanvaarden van zijn opdracht de adviseur zich tot het verlengstuk van de overheid maakt.

belastingwet als uitgangspunt wordt genomen kunnen de eerder gedefinieerde eerste en tweede categorie van onderworpen subjecten worden samengevoegd tot 'een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet' in Categorie I.

7.3.2 Voorgestelde wijziging van de wettekst

Met de passage 'een ieder [die] uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet [informatie verkrijgt]' uit het huidige eerste lid van art. 67 AWR worden op dit moment de drie bestaande categorieën van onderworpen subjecten bedoeld.¹⁴¹ Zoals hierna uit paragraaf 4 zal blijken, kan de huidige derde categorie van onderworpen subjecten (de niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers) worden aangepast en als Categorie II worden ondergebracht in een voorgesteld vierde lid van art. 67 AWR (nieuw). Het eerste lid van art. 67 AWR (nieuw) ziet dan uitsluitend nog op de onderworpen subjecten van de nieuwe Categorie I. Eenvoudigheidshalve zou alsdan kunnen worden volstaan met het schrappen van enkele woorden in art. 67, eerste lid, AWR zodat resteert:

een ieder [die] uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet [informatie verkrijgt].

Deze aanpassing bakent de doelgroep van Categorie I scherper af en zorgt ervoor dat de onduidelijkheid over de invulling van het begrip 'enige werkzaamheid' verdwijnt. Met deze tekstuele aanpassing wordt voldaan aan het criterium van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

7.4 Categorie II: de afnemers van fiscale informatie

De huidige derde categorie van onderworpen subjecten zijn de 'niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers die uit hoofde van hun ambt – door tussenkomst van een reeds onderworpen subject – de beschikking krijgen over fiscale gegevens'.¹⁴² Het gaat hierbij zowel om fiscale gegevens die op grond van art. 67, tweede lid, onderdelen a en b, AWR of art. 67, derde lid, AWR zijn verstrekt ten behoeve van de uitvoering van de opgedragen taak als om kennis over belasting- en inhoudingsplichtigen die wordt verkregen als gevolg van een informatieverzoek ex art. 55 AWR.¹⁴³ Met de inwerkingtreding van de Ambtenarenwet 2017, waarbij aan deze categorie de 'nieuwe' ambtenaren van o.a.: het UWV, de SVB, de AFM en de DNB zijn toegevoegd, is een deel van de ongerijmdheid tussen verschillende bestuursorganen opgelost, maar zoals uit Hoofdstuk 3 blijkt zijn daarmee nog niet alle afnemers van fiscale informatie binnen het bereik van art. 67 AWR gebracht.¹⁴⁴

7.4.1 Moet de geheimhouding worden meegegeven?

Bij de beoordeling van deze categorie van onderworpen subjecten is de eerste vraag of bij het doorleveren van fiscale gegevens door de Belastingdienst op grond van art. 67,

¹⁴¹ Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 3.3.

¹⁴² Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 3.3.3.

¹⁴³ Met betrekking tot derdenonderzoeken wordt verwezen naar par. 5 hierna.

¹⁴⁴ Hoofdstuk 3, par. 3.5.

tweede of derde lid, AWR de fiscale geheimhoudingsplicht (nog) mee over zou moeten gaan op de ontvangende partij. Het uitgangspunt is altijd geweest dat de geheimhouding overgaat op de ambtenaren die fiscale informatie ontvangen.¹⁴⁵ In de praktijk lijkt dit (onbewust) langzamerhand te worden losgelaten. Net als bij art. 2:5 Awb lijkt het uitgangspunt te zijn geworden de eigen geheimhoudingsbepaling van de afnemende partij op de ontvangen fiscale gegevens van toepassing wordt.¹⁴⁶ Voor de toepassing van SyRI was de fiscale geheimhouding juist wel uitdrukkelijk geregeld.¹⁴⁷ Zoals in Hoofdstuk 1 al werd opgemerkt, is ook bij de internationale fiscale gegevensuitwisseling het uitgangspunt dat de geheimhouding wordt gegarandeerd volgens de wetten van de ontvangende staat.¹⁴⁸ Toch is het in nationaal verband niet wenselijk om hierbij aan te sluiten. Dit kan namelijk tot problemen leiden als de afnemer van fiscale gegevens niet is onderworpen aan een (gelijkwaardige) geheimhoudingsbepaling.¹⁴⁹

7.4.1.1 Doelbinding

Binnen de één overheid-gedachte, waarbij fiscale informatie met andere bestuursorganen wordt gedeeld ten behoeve van niet-fiscale doeleinden, zal blijvend aandacht moeten zijn voor de privacy van betrokkenen. Met het meegeven van de fiscale geheimhoudingsplicht wordt de verantwoordelijkheid benadrukt dat afnemers van fiscale informatie deze gegevens slechts kunnen gebruiken voor het doel waarvoor deze zijn verstrekt. Dit uitgangspunt

145 Bijvoorbeeld: aanschrijving Minister van Financiën van 6 juni 1936 (Schoolgeldheffing), nr. 17, Bijvoegsel Stb. 1936, nr. 158 waarbij (ten overvloede) wordt opgemerkt dat de verstrekking geschiedt onder verplichting tot geheimhouding.

146 Anders: bij de beantwoording van Kamervragen over de zwartgelakte dossiers in de toeslagen-affaire werd hierover opgemerkt: *“Hoewel Toeslagen de ouderdossiers zo ruimhartig mogelijk heeft verstrekt, dient ook rekening te worden gehouden met de fiscale geheimhoudingsplicht. Met het lakken is slechts beoogd het belang van degene wiens persoonsgegevens en fiscale gegevens het betreft te beschermen”* (brief Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2019, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 574 (bijlage antwoorden op vragen over door ouders ontvangen dossiers inzake de stopzetting van kinderopvangtoeslagen), blz. 2).

147 Art. 65, vierde lid, Wet Suwi. Vergelijk: *“Dit betekent bijvoorbeeld dat op gegevens afkomstig van de Belastingdienst de geheimhoudingsplicht van artikel 67 Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing blijft”* (MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 579, nr. 3, blz. 39). Zie ook Rechtbank Den Haag (civiele kamer) 5 februari 2020 (SyRI-wetgeving in strijd met EVRM), ECLI:NL:RBDHA:2020:865 en brief Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 23 april 2020 (kabinets-standpunt SyRI-uitspraak), Kamerstukken II 2019/20, 17 050, nr. 593. Vergelijk: het opleggen van geheimhouding aan andere bestuursorganen in o.a. de Gemeentewet (art. 89, Wetsvoorstel bevorderen integriteit en functioneren decentraal bestuur, Kamerstukken II 2019/20, 35 546, nr. 2, MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 546, nr. 3, blz. 18-20 en G.J.K. Elsen, De geheimhoudingsregeling op de schop, Gst. 2020/154).

148 Hoofdstuk 1, par. 1.1 over art. 26 van het OESO-modelverdrag en art. 16 en art. 28 WIB. Zie uitgebreider: Schenk-Geers 2007, blz. 149-177 en Cahiers de Droit International (vol. 105b) 2020, blz. 231-233. Art. 22 WABB-verdrag bepaalt dat de ontvangende staat de geheimhoudingsbepalingen van de verstreckende staat in acht dient te nemen, indien deze verdergaande geheimhoudingsverplichtingen behelzen dan de bepalingen van zijn eigen recht (Booij 2018, par. 2.5.2). Op mogelijke knelpunten ten aanzien van de geheimhouding wordt in het kader van dit onderzoek niet verder ingegaan (zie uitgebreider: Booij 2018, par. 4.1.1).

149 Vergelijk: art. 8.135 Belastingwet BES verbindt als voorwaarde aan inlichtingenuitwisseling dat in de verzoekende staat een aan art. 8.21 Belastingwet BES vergelijkbare geheimhoudingsverplichting geldt (derde NvW, Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 12 blz. 24).

van doelbinding blijkt bijvoorbeeld ook uit de Basisregistratie inkomen.¹⁵⁰ Het dwingt de ontvangende partij om telkens weer terug te gaan naar de bron om het voorgenomen gebruik voor een ander doel te toetsen aan de regelgeving. Het voorkomt tevens dat met onjuiste, verouderde of onvolledige gegevens wordt gewerkt (datakwaliteit). Als voorbeeld kan worden genoemd de Inspectie SZW die met de toezicht op en naleving van een groot aantal wetten is belast.¹⁵¹ Zou door de Belastingdienst op grond van art. 16 Wet arbeid vreemdelingen rechtmatig fiscale informatie aan de Inspectie SZW zijn verstrekt, dan wil dat niet zeggen dat die fiscale informatie ongeclausuleerd door de Inspectie SZW kan worden gebruikt voor het toezicht op andere wetten. Per wet kan de beoordeling of gegevensverstrekking moet worden beperkt omdat de persoonlijke levenssfeer van de betrokkene onevenredig zou worden geschaad immers anders uitpakken.¹⁵² Daarnaast zijn niet in alle wetten bepalingen opgenomen die de gegevensverstrekking aan de Inspectie SZW regelen.¹⁵³ Het gebruik van die fiscale gegevens is dan evenmin mogelijk. Hoewel de standaardbepalingen in de door de Belastingdienst gesloten convenanten hiervoor een stap in de goede richting zijn, had het gebruiksverbod voor andere doeleinden nog explicieter kunnen worden geformuleerd.¹⁵⁴

7.4.1.2 Doorlevering

Ingeval de fiscale geheimhoudingsplicht wordt meegegeven heeft dit – naast de beperkingen ten behoeve van het eigen gebruik – ook tot gevolg dat afnemers van fiscale informatie deze gegevens niet zelf ongeclausuleerd mogen doorleveren.¹⁵⁵ Pas in 1996 werd een doorleververbod uitdrukkelijk als voorwaarde gesteld in het VIV 1993.¹⁵⁶ In zijn toelichting bij de invoering van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 uit 2007 schrijft de Staatssecretaris van Financiën onder het kopje 'Doorlevering' dat andere bestuursorganen bevoegd zouden zijn de fiscale gegevens door te leveren aan derden indien een wettelijk voorschrift daartoe

150 Art. 21f, eerste lid, AWR. Zie ook: R. Steenman, Formele vragen bij de regeling Basisregistratie Inkomen in de AWR, WFR 2009/498.

151 Aanwijzingsregeling toezichthoudende ambtenaren en ambtenaren met specifieke uitvoeringstaken op grond van SZW wetgeving, besluit van 28 december 2000, Stcrt. 2000, 203.

152 Vergelijk: art. 29a, vierde lid, Arbeidsomstandighedenwet, art. 8:7, vierde lid, Arbeidstijdenwet, art. 14a, vierde lid, Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs, art. 18p, vierde lid, Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag en art. 107, achtste lid, Vreemdelingenwet 2000. In vergelijkbare zin: de schending van geheimhouding door een accountant als gevolg van het delen van gegevens met een kantoorgenoot voor andere doeleinden (CBB 15 februari 2013, ECLI:NL:CBB:2013:BZ7869).

153 Vergelijk: Warenwet, Wet gelijke behandeling van mannen en vrouwen, Wet op de loonvorming, Wet op de ondernemingsraden, Wet op het algemeen verbindend en het onverbindend verklaren van bepalingen van collectieve arbeidsovereenkomsten en de Ziektewet.

154 Zie o.a.: par. 7.1 Gegevensuitwisseling samenwerkingsverband aanpak misstanden in de uitzendsector (AMU 2018-2022) en par. 7.2 Gegevensuitwisseling Samenwerkingsverband Aanpak Grote Bouwprojecten (2018) beide behorende bij het art. 64 Wet Suwi-convenant (2018) alsmede par. 6.2 Leveringsverzoek Gegevens dat onderdeel uitmaakt van het Autoriteit woningcorporaties-convenant (2019).

155 De AVG spreekt in dat kader over 'doorgifte' (overweging 50 Preambule AVG). Vergelijk: het 'kettingbeding' in art. 13 LBIO-convenant en art. 14b, zevende lid, Waadi. Vergelijk: Hoofdstuk 4, par. 3.3 over het rechtmatig gebruik van onrechtmatig verstrekte fiscale gegevens.

156 Par. 2.1.1.1 VIV 1993 (doelbinding) zoals gewijzigd bij besluit van 16 april 1996, AFZ-96/232M, Stcrt. 1996, 94. Dit doorleververbod stond niet in eerdere versies.

verplicht.¹⁵⁷ Het had echter op de weg van de Staatssecretaris gelegen om dit zuiverder te formuleren zoals bijvoorbeeld in de Basisregistratie inkomen wel is gebeurd.¹⁵⁸ Ingeval onverhoopt een bredere reikwijdte zou zijn beoogd had aan deze toelichting ten minste moeten worden toegevoegd 'met inachtneming van art. 67 AWR'.¹⁵⁹ Of het nu gaat om een uitzondering op grond van art. 67, tweede lid, onderdelen of b, dan wel het derde lid, AWR; het is maar zeer de vraag of doorlevering wel wenselijk is.¹⁶⁰

Om bij het voorbeeld van de Inspectie SZW te blijven, kan het gaan om informatie met betrekking tot aan werkgevers opgelegde vergrijpboeten, welke informatie op grond van de Wet arbeid vreemdelingen door de Belastingdienst rechtmatig is verstrekt aan de Inspectie SZW. Zou de Inspectie SZW – na eigen onderzoek in het kader van de Wet arbeid vreemdelingen – bijvoorbeeld het vermoeden hebben dat bij een werkgever de zogeheten referentenregeling onjuist wordt toegepast, dan heeft zij de mogelijkheid om spontaan informatie te verstrekken aan de IND.¹⁶¹ De Inspectie SZW zou echter nooit kunnen instaan voor de juistheid, volledigheid en actualiteit van door te leveren fiscale gegevens (datakwaliteit).¹⁶² Het is vanzelfsprekend niet aan de referent om met stukken te komen waaruit blijkt dat een door de Belastingdienst opgelegde boete in bezwaar of (hoger) beroep is vernietigd, maar het is aan de IND om de aanvraag niet af te wijzen op grond van gegevens over een inmiddels vernietigde boete. De Moor heeft terecht gesteld dat bij hergebruik van gegevens, die in een bepaalde context zijn bijeengebracht en gecombineerd met andere gegevens, een vertekend of zelfs onjuist beeld kan ontstaan dat voor betrokkenen lastig is te herstellen.¹⁶³

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

158 Art. 21f, tweede lid, AWR. Het geven van inzage in bezwaar of het toezenden van de op de zaak betrekking hebbende stukken aan de bestuursrechter past immers naadloos binnen het doel waarvoor de fiscale gegevens zijn verstrekt (doelbinding).

159 Dit zou overigens alsnog betekenen dat de afnemer van fiscale informatie bij doorlevering de gegevens moet splitsen in gegevens uit de Basisregistratie inkomen en overige gegevens (art. 43c, derde lid, Uitv. Reg. AWR 1994 verwijst naar de Basisregistratie inkomen). De argumentatie om altijd terug naar de bron te gaan is – behoudens de terugmeldverplichting – ook op die andere gegevens van toepassing (vergelijk: MvT, Kamerstukken II 2006/07, 31 085, nr. 3, blz. 27).

160 De toelichting van de Staatssecretaris van Financiën ziet op doorlevering van gegevens die zijn verkregen op grond van art. 67, tweede lid, onderdeel b, AWR jo. art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994. Niet valt in te zien waarom dit standpunt niet van toepassing zou zijn op art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR of art. 67, derde lid, AWR.

161 Het verstrekken van informatie uit eigen beweging is geregeld in art. 107, zevende lid, Vreemdelingenwet 2000. Voor de referentenregeling zie o.a.: Afdeling 2, Voorschrift Vreemdelingen 2000 en de brochure Erkenning als referent (2019).

162 Vergelijk: de Basisregistratie inkomen is een dynamische gegevensverzameling. De inspecteur is op grond van art. 21d AWR verplicht de aantekening 'in onderzoek' te plaatsen ingeval een terugmelding is gedaan, een bezwaar- of beroepschrift dan wel verzoek om ambtshalve vermindering is ingediend of anderszins gereede twijfel is aan het authentieke gegeven. Afnemers kunnen hiervan kennis nemen en er zo nodig rekening mee houden in hun besluitvorming (R. Steenman, Formele vragen bij de regeling Basisregistratie Inkomen in de AWR, WFR 2009/498).

163 A.J.C. de Moor-van Vugt, Onder het mom van integriteit, NTB 2012/11. Zie ook: par. 5.2.3 hierna over de FSV.

Een tweede punt is dat de Inspectie SZW de voorgenomen doorlevering dient te toetsen aan de fiscale uitgangspunten. Dat is voor de Inspectie SZW, wegens het ontbreken van fiscale kennis, praktisch gezien onmogelijk.¹⁶⁴ Art. 67 AWR verhindert de Belastingdienst – en dus ook de Inspectie SZW – om spontaan informatie te verstrekken aan de IND.¹⁶⁵ Bovendien gelden voor de Belastingdienst, ingeval de IND fiscale informatie rechtstreeks zou vragen ten behoeve van de referentenregeling, beperkingen in de aan te leveren boetegegevens¹⁶⁶ en het aantal jaren waarover boetegegevens mogen worden opgevraagd.¹⁶⁷ Voor de IND is expliciet bepaald dat de fiscale gegevens niet mogen worden doorgeleverd.¹⁶⁸ Dat laat onverlet dat de IND in een beroepsprocedure over een afgewezen aanvraag tot erkenning als referent de fiscale gegevens zou mogen gebruiken.¹⁶⁹ Het geven van inzage in bezwaar of het toezenden van de op de zaak betrekking hebbende stukken aan de bestuursrechter past immers naadloos binnen het doel waarvoor de fiscale gegevens zijn verstrekt (doelbinding).¹⁷⁰

7.4.1.3 Geheimhouding voor andere afnemers van fiscale informatie?

Een tweede vraag is of het huidige onderscheid tussen ontvangende partijen die zijn aangemerkt als ambtsdrager en andere afnemers van fiscale informatie, is te rechtvaardigen.¹⁷¹ De fiscale geheimhoudingsplicht brengt met zich dat het niet gebruikelijk is dat de Belastingdienst gegevens verstrekt aan niet-bestuursorganen en het kwam dan ook nauwelijks voor.¹⁷² Terecht stelt de Staatssecretaris dat het niet de taak van de Belastingdienst is om

164 Anders: Het Financieele Dagblad 18 augustus 2019, De Nederlandsche Bank vraagt van banken fiscaal wensrecht te creëren, <https://fd.nl/opinie/1312435/de-nederlandsche-bank-vraagt-van-banken-fiscaal-wensrecht-te-creeren> (online, geraadpleegd op 3 september 2019).

165 Art. 107, zevende lid, Vreemdelingenwet 2000 creëert een bevoegdheid, maar geen verplichting. Zie uitgebreider over de 'kan'-bepalingen: Hoofdstuk 4, par. 5.1.

166 Art. 7.1g Voorschrift Vreemdelingen 2000 en art. 1.19 Vreemdelingenbesluit 2000 bepalen dat voor deze referentenregeling desgevraagd gegevens over opgelegde fiscale vergrijpboeten, zoals bedoeld in de art. 67d, 67e en 67f AWR, verstrekt dienen te worden. Dit betekent dat de Belastingdienst geen gegevens mag verstrekken over de vergrijpboeten van bijvoorbeeld art. 10a en 67cc AWR, de verzuimboeten van art. 67a, 67b en 67c AWR of de fiscale strafbeschikking van art. 76 AWR.

167 Art. 2.1 Vreemdelingencirculaire B bepaalt dat het moet gaan om vergrijpboeten die zijn opgelegd in de vier jaar voorafgaand aan de aanvraag.

168 Art. 7.1g, tweede lid, Voorschrift Vreemdelingen 2000.

169 De beslissing op een aanvraag tot erkenning als referent is aan te merken als een besluit in de zin van art. 1:3 Awb waartegen bezwaar en beroep kan worden ingesteld. Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 2008/09, 32 052, nr. 3, blz. 69 (art. 2c).

170 Een andere, striktere uitleg zou inbreuk maken op de rechtsbescherming van de aanvrager, de IND beperken in de uitvoering van de aan hem opgelegde taak en het werk van de bestuursrechter bemoeilijken.

171 Het gaat hierbij zowel om private partijen als (zelfstandig) bestuursorganen waarvan de medewerkers niet kwalificeren als ambtenaar.

172 MvT, Kamerstukken II 2011/12, 33 129, nr. 3, blz. 5. Zie ook: MvA, Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 3, blz. 102 waarin wordt opgemerkt dat in verband met de geheimhoudingsbepaling van art. 102 Wet IB 1914 nooit informatie is verstrekt aan particulieren en NAV, Kamerstukken II 2007/08, 31 085, nr. 8, blz. 9 waarin wordt opgemerkt dat de Basisregistratie inkomsten evenmin voorziet in het gebruik door niet-bestuursorganen. Het specifieke, gevoelige karakter van inkomensgegevens maakt dat gebruik buiten de overheid – net als nu – is uitgesloten. Vergelijk: het rapport iOverheid (WRR 2011), blz. 224 waar als voorbeeld wordt aangehaald een samenwerkingsverband waaruit de Belastingdienst zich terugtrok omdat de Belastingdienst zich niet gerechtigd voelde informatie te delen met private partijen (in casu elektriciteitsbedrijven).

informatie openbaar te maken.¹⁷³ Toch zijn de laatste jaren voorbeelden te vinden van het delen van fiscale gegevens met private partijen.¹⁷⁴ Ook zijn er nog steeds afnemers van fiscale informatie die wél kunnen worden aangemerkt als (zelfstandig) bestuursorgaan, maar desondanks niet vallen onder de fiscale geheimhoudingsplicht.¹⁷⁵ In de Handhavingsbrief Belastingdienst 2018 wordt opgemerkt dat de Belastingdienst in zijn aanpak waar mogelijk samenwerkt met publieke (en private) partijen bij onder andere het uitoefenen van toezicht.¹⁷⁶ Hierbij wordt gesteld dat een goede informatiepositie hiervoor het fundament is. Indien en voor zover private partijen hierbij de beschikking zouden krijgen over fiscale gegevens dient de geheimhouding te worden geborgd.¹⁷⁷ Hoewel de mogelijkheden op dit moment beperkt zijn, valt voor de toekomst een verdere groei van publiek-private samenwerkingsverbanden waarbij fiscale gegevens zullen worden gedeeld, niet uit te sluiten. Los van de nut en noodzaak is het mijns inziens wel wenselijk om hierop voor te sorteren door de geheimhouding voor alle afnemers van fiscale informatie op voorhand te regelen. Het buiten de AWR opnemen van geheimhoudingsbepalingen bevordert immers de duidelijkheid, eenvoud en transparantie niet.¹⁷⁸

7.4.2 Een andere benadering vereist

Voor een andere benadering die recht doet aan de hiervoor in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen, beter aansluit op de huidige realiteit en rekening houdt met mogelijk toekomstige ontwikkelingen zijn een aantal opties mogelijk:

Van ambtsdrager naar bestuursorgaan?

Het uitgangspunt van de huidige derde categorie is de persoon van ambtsdrager. Dat was vroeger wellicht duidelijk. Als eerste optie kan worden gekeken of, in lijn met de Awb, aansluiting kan worden gezocht bij de organisatie waarvoor deze persoon werkt: het bestuursorgaan. Daarmee wordt onduidelijkheid over bijvoorbeeld de bekleeders van het geestelijk ambt voorkomen.¹⁷⁹ Ook mutaties zoals de inwerkingtreding van de Ambtenarenwet 2017, waarbij ‘nieuwe’ ambtenaren van o.a.: het UWV, de SVB, de AFM en de DNB zijn toegevoegd en anderen juist ‘ambtenaar af’ zijn geworden, hebben dan geen invloed meer.¹⁸⁰ Praktisch gezien zou het dan moeten gaan om alle personen die werkzaam zijn onder de verantwoordelijkheid van een bestuursorgaan in de zin van art. 1:1, eerste lid,

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

174 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 3.

175 Bijvoorbeeld het in Hoofdstuk 3, par. 3.5 genoemde LBIO. Hierbij moet worden opgemerkt dat tot 1 januari 2020 het UWV, de SVB, de AFM en de DNB hier ook onder vielen.

176 Handhavingsbrief Belastingdienst 2018, Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 390 (bijlage), blz. 9.

177 Vergelijk: Vertrouwen in de toekomst (regerakkoord 2017-2021), blz. 3 waarin staat dat wordt ingezet op intensieve samenwerking tussen verschillende publieke en private instanties. Als voorbeelden worden gegeven de Taskforce Brabant Zeeland en Intensivering Zuid Nederland.

178 Hierbij kan worden gedacht aan: art. 19a Uitvoeringswet huurprijzen woonruimte (zie: Hoofdstuk 3, par. 3.5). Vergelijk: art. 2.2, eerste lid, onderdeel c, Uitv. Reg. LB 2011 (fictieve dienstbetrekking sekswerkers (zie: par. 2.4.4)).

179 Vide: Hoofdstuk 3, par. 3.4.3.

180 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 3.4.2.

Awb, waarbij de uitzondering van art. 1:1, tweede lid, Awb buiten beschouwing dient te worden gelaten.¹⁸¹ Daarmee wordt deze categorie van onderworpen subjecten uitgebreid tot alle (zelfstandige) bestuursorganen. Private partijen worden hiermee echter nog niet onder de fiscale geheimhoudingsverplichting gebracht. Separate geheimhoudingsbepalingen voor private partijen blijven alsdan noodzakelijk, hetgeen de duidelijkheid, eenvoud en transparantie niet bevordert.

Van ambtsdrager naar iedereen?

Een tweede optie waar naar is gekeken is de mogelijkheid om alle personen die de beschikking krijgen over fiscale gegevens aan te merken als een onderworpen subject. In Hoofdstuk 5 is al stilgestaan bij art. 1:89, derde lid, Wft waar de geheimhoudingsverplichting overgaat op alle personen die gegevens en inlichtingen verkrijgen, ongeacht of zij als ambtenaar moeten worden aangemerkt.¹⁸² Vergelijkbaar is de bepaling in de Wet Politiegegevens waar de geheimhouding op de gegevens blijft rusten, ook wanneer deze zijn verstrekt aan derden.¹⁸³ Dit zou echter voor de fiscaliteit een 'overkill' betekenen ten opzichte van de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen.¹⁸⁴ Een belastingplichtige zou zijn informatieve zelfbeschikkingsrecht immers volledig kwijtraken omdat hij bijvoorbeeld zijn eigen aanslagbiljet niet langer zou mogen gebruiken voor het aanvragen van een hypotheek.¹⁸⁵ Ook een belastingadviseur zou het aangiftedossier zeer waarschijnlijk niet meer (volledig) mogen gebruiken ten behoeve van de fiscale advisering van zijn cliënt. De Minister van Financiën heeft er evenmin belang bij om te worden overspoeld met ontheffingsverzoeken voor het gebruik van fiscale gegevens voor andere, niet-fiscale doeleinden.

Beoordelen vanuit de grondslag van de verstrekking

De derde, meest geschikte optie is om niet te kijken naar de hoedanigheid van de ontvanger, maar aan te sluiten bij de grondslag voor de verstrekking van de fiscale gegevens. Deze Categorie II van onderworpen subjecten zou alsdan bestaan uit personen die fiscale informatie hebben ontvangen op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR. Gegevensverstrekking aan de belastingplichtige zelf dient hiervan te worden uitgezonderd.¹⁸⁶ Met de criteria van het beoordelingskader in het achterhoofd wordt door deze aanpassing aan alle afnemers van fiscale informatie de fiscale geheimhoudingsplicht opgelegd, ongeacht of sprake is van een ambtsdrager, een bestuursorgaan of een private partij. Deze aanpassing bevordert de eenvoud en eenduidigheid van de regelgeving en is toekomstbestendig; eventuele nieuwe uitzonderingen en ontheffingen worden op eenzelfde manier geregeld. Geheimhoudingsbepalingen in andere, niet-fiscale wetgeving bij informatieverstrekking

181 Vergelijk: de definities van art. 9:1 Awb, art. 1, onderdeel d, Wet Nationale ombudsman en art. 15, zevende lid, onderdeel h, wet RO. Anders: de definitie van overheidsinstanties van art. 55 AWR.

182 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 5, par. 3.10. Vergelijk ook: art. 50g OSV (Hoofdstuk 5, par. 3.3).

183 Art. 7 Wet Politiegegevens. Zie ook: MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 327, nr. 3, blz. 15 en blz. 37. Vergelijk: Van Graafeiland e.a. 2015, blz. 104 e.v.

184 In par. 2 is al ingegaan op de beoogd onderworpen subjecten waarbij eveneens wordt ingegaan op deze 'overkill'.

185 Het aanvragen van een hypotheek is immers niet noodzakelijk voor uitvoering van de belastingwet.

186 Dat zijn art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR en de ontheffingsmogelijkheid van art. 67, derde lid AWR met betrekking tot gegevensverstrekkingen aan de belastingplichtige zelf voor zover de verstrekking niet noodzakelijk is voor de heffing of invordering. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 6.

aan afnemers van fiscale informatie worden hiermee voorkomen.¹⁸⁷ Het opleggen van een geheimhoudingsverplichting dwingt (potentiële) afnemers altijd om terug te gaan naar de bron teneinde rechtmatig de beschikking te krijgen over juiste, volledige en actuele gegevens. Hiermee worden verdere inbreuken op de privacy voorkomen, zonder dat dit ten koste gaat van de één overheid-gedachte. Hiermee wordt de rechtsbescherming verbeterd. Geredeneerd vanuit de doelstellingen zoals geformuleerd in Hoofdstuk 6 draagt deze automatisch ingebouwde zorgvuldigheid bij aan het vertrouwen in de overheid en de bescherming van de privacy van burgers en bedrijven.

7.4.3 Voorgestelde aanvulling van de wettekst

Gezien de hiervóór behandelde aanpassing van de huidige derde categorie onderworpen subjecten van de 'niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers die de beschikking krijgen over fiscale gegevens' naar een Categorie II van onderworpen subjecten zijnde de 'afnemers van fiscale informatie' zou art. 67 AWR hierop moeten worden aangepast.¹⁸⁸ Gezien het criterium van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid verdient het de voorkeur om de onderworpen subjecten van Categorie II in een apart artikellid onder te brengen.

Een nieuw vierde lid

De afnemers van fiscale informatie zouden kunnen worden opgenomen in art. 67, vierde lid, AWR (nieuw), luidende:

Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op een ieder die op grond van het tweede of derde lid de beschikking verkrijgt over gegevens als bedoeld in het eerste lid. Hij is niet bevoegd deze gegevens te verwerken voor een ander doel dan het doel waarvoor de gegevens zijn verstrekt.

Ter toelichting kan nog het volgende worden opgemerkt: door in de eerste volzin te verwijzen naar het eerste lid van art. 67 AWR wordt duidelijk gemaakt dat het gaat om geheimhouding van gegevens van een ander.¹⁸⁹ Hiermee wordt geheimhoudingsverplichting voor de belasting- of inhoudingsplichtige zelf uitgesloten. Hoewel de doelbinding voor de ontvangende partij reeds besloten ligt in het wettelijk voorschrift op grond waarvan de gegevens zijn verstrekt, wordt dit in de tweede volzin nogmaals benadrukt.¹⁹⁰

187 Vergelijk: het 'kettlingbeding' in art. 13 LBIO-convenant, art. 14b, zevende lid, Waadi en art. 19b Uitvoeringswet huurprijzen woonruimte.

188 Ten behoeve van de Basisregistratie inkomen worden op grond van art. 21, onderdeel f, AWR uitsluitend bestuursorganen als afnemer aangemerkt.

189 In Hoofdstuk 10, par. 3.4 wordt kort ingegaan op de mogelijkheid om schending van de geheimhouding door een onderworpen subject van Categorie II beboetbaar te stellen.

190 Vergelijk: art. 21f, eerste lid, AWR dat luidt: "Een afnemer gebruikt een inkomensgegeven uitsluitend bij de uitoefening van een op grond van een wettelijk voorschrift verleende bevoegdheid tot gebruik van dit gegeven".

7.5 Categorie III: informatieplichtigen bij een zwaarwegend controle-strategisch belang

In Hoofdstuk 6 is bij de doelstellingen van de fiscale geheimhouding al kort stilgestaan bij de aanbeveling om in incidentele gevallen – bij een zwaarwegend controle-strategisch belang – de mogelijkheid te creëren om aan informatieplichtigen een tijdelijke geheimhoudingsverplichting op te leggen.¹⁹¹ In deze paragraaf zullen de onderworpen subjecten van Categorie III worden behandeld. Om het onderscheid duidelijk te maken wordt degene aan wie vragen kunnen worden gesteld de informatieplichtige genoemd en degene om wiens belastingheffing het gaat aangeduid als de (mogelijk) belasting- of inhoudingsplichtige (de derde).¹⁹²

7.5.1 Uitgangspunten bij derdenonderzoeken (art. 53 AWR)

Het uitgangspunt van de Belastingdienst is dat bij derdenonderzoeken de naam van degene over wie gegevens worden verlangd, niet bekend wordt gemaakt.¹⁹³ In voorkomende gevallen is het echter noodzakelijk om de naam van de belastingplichtige op wie het derdenonderzoek betrekking heeft bekend te maken.¹⁹⁴ De inspecteur schendt alsdan zijn geheimhoudingsverplichting niet.¹⁹⁵

7.5.1.1 Het standpunt van de Belastingdienst

De Belastingdienst is van mening dat de geheimhoudingsplicht ook zou gelden voor de administratieplichtige waar een derdenonderzoek wordt uitgevoerd. In het Handboek Controle (2020) wordt hierover opgemerkt dat: “(...) art. 67 AWR [geldt, VDS] door de term ‘een ieder’ voor iedereen die met belastingzaken van doen heeft”.¹⁹⁶ Het standpunt van de Belastingdienst blijkt nog duidelijker uit het tekstblok voor de schriftelijke aankondiging van een derdenonderzoek waarin staat:¹⁹⁷

191 Hoofdstuk 6, par. 3.

192 Hiermee wordt aansluiting gehouden bij de gebruikte terminologie van art. 53 AWR. De term ‘mogelijk’ wordt in het vervolg achterwege gelaten. Vergelijk: Rechtbank ‘s-Gravenhage 28 december 1989, ECLI:NL:RBSGR:1989:BI9610, FED 1990/306, r.o.3.1. De Rechtbank oordeelde met betrekking tot art. 49 AWR (oud) dat: “Aangenomen moet worden dat met ‘derden’ slechts bedoeld is: anderen dan de belastinginspecteur en degene tot wie de vordering is gericht”. Anders: De With duidt deze als de bevroegde en de belastingplichtige c.q. de derde (De With 2013, blz. 145).

193 Handboek Controle (2020), blz. 72. Vergelijk: Snippe & Kamerling 2013, blz. 329.

194 In het Handboek Controle (2020) wordt opgemerkt dat vastgelegd moet worden welke overwegingen zijn gemaakt om deze naam bekend te maken dan wel géén derdenonderzoek in te stellen (Handboek Controle (2020), blz. 72). Vergelijk: Snippe & Kamerling 2013, blz. 328-329.

195 O.a.: Hof Arnhem-Leeuwarden 11 april 2017 (Achmea Kennisquiz 2008), ECLI:NL:GHARL:2017:3036, NTFR 2017/1851, r.o. 4.9-4.11. In cassatie werd dit hofoordeel niet bestreden (HR 16 maart 2018 (Achmea Kennisquiz 2008), ECLI:NL:HR:2018:342, BNB 2018/105. Zie ook: Hof Arnhem-Leeuwarden 10 april 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:3237, r.o. 4.1-4.3. Het beroep in cassatie werd afgedaan met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 8 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:323).

196 Handboek Controle (2020), blz. 207.

197 Vide: de briefsjablonen bij de aankondiging derdenonderzoeken (Wob-verzoek fiscale geheimhouding Belastingdienst (2021)).

Wellicht ten overvloede wil ik u wijzen op de geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR. Deze luidt als volgt: “Het is een ieder verboden hetgeen hem uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet over de persoon of zaken van een ander blijkt of wordt medegedeeld, verder bekend te maken dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet of voor de invordering van enige rijksbelasting als bedoeld in de Invorderingswet 1990”.

Dit betekent dat u of medewerkers van (...), die betrokken zijn bij de uitvoering van dit derdenonderzoek, ten aanzien van dit onderzoek aan geheimhouding zijn gebonden.

Deze tekstblokken wordt zelfs gebruikt bij derdenonderzoeken bij particulieren, maar ontbreken opvallend genoeg in de briefsjablonen voor derdenonderzoeken bij inzage in accountantsdossiers.¹⁹⁸ Jansen ervaart de instructie in de aankondigingsbrief van derdenonderzoeken als intimiderend.¹⁹⁹ Volgens Rosier behoeft het geen betoog dat een dergelijke mededeling een ‘unheimisch’ gevoel oproept bij die informatieplichtige.²⁰⁰ Van Eijdsen heeft gezegd dat de passage over art. 67 AWR bij derdenonderzoeken tot irritaties leidt.²⁰¹ Bij derdenonderzoeken bij bancaire instellingen met toepassing van het Voorschrift informatie fiscus/banken was tot 1 januari 2021 geheimhouding als keuzemogelijkheid opgenomen.²⁰² De Staatssecretaris van Financiën neemt sinds die datum onverkort als uitgangspunt dat art. 67 AWR op de bancaire instelling van toepassing zou zijn. Hoewel in de toelichting is gesteld dat sprake is van een ‘verduidelijking’, gaat het derhalve feitelijk om een beleidswijziging.²⁰³

In de brochure Derdenonderzoek van de Belastingdienst wordt aan personen bij wie een derdenonderzoek is ingesteld klip en klaar meegedeeld dat zij strafbaar zijn ingeval zij zich niet aan de geheimhoudingsplicht houden.²⁰⁴ Nefkens heeft kritisch commentaar geleverd op de voorafgaande brochure Het derdenonderzoek toegelicht uit 2006 waarin hetzelfde is geschreven.²⁰⁵ Zoals blijkt uit Hoofdstuk 3 zijn administratieplichtigen bij een derdenonderzoek niet aan te merken als een onderworpen subject. Desalniettemin heeft Rechtbank Den Haag het onjuiste standpunt van de Belastingdienst gevolgd door te oordelen

198 Bij de inzage in het controledossier van de accountant dient zelfs de belastingplichtige tegelijkertijd te worden geïnformeerd (Handboek Controle (2020), blz. 109 en NBA-handreiking 1113 (2010)).

199 Jansen 2017, blz. 163.

200 E.J.M. Rosier, Zorgvuldige omgangsvormen en getuigen, TFB 2016/5-6. Rosier duidt de informatieplichtige consequent aan als derde.

201 J.A.R. van Eijdsen bij zijn presentatie ‘Hoe zou de Belastingdienst zich moeten gedragen (bezien vanuit de advieswereld)?’ op 16 november 2017 tijdens de themadag formeel recht ‘Vakmanschap en conflictbeheersing’ van de Belastingdienst.

202 Par. 3.1.1, tweede volzin, Voorschrift informatie fiscus/banken luidde “Indien de directeur daarom verzoekt zal de bank de betrokken derde niet omtrent het informatieverzoek inlichten” (besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2020, nr. 2020-22953 (wijziging van het Voorschrift informatie fiscus/banken), Stcrt. 2020, 62942). Zie ook: het facultatieve tekstblok in de briefsjablonen bij bankverzoeken (Wob-verzoek fiscale geheimhouding Belastingdienst (2021)).

203 Vergelijk: E.J.M. Rosier, De Belastingdienst als gluurder, TFB 2021/1-2.

204 Brochure Derdenonderzoek, blz. 6. Zie uitgebreider over schending geheimhouding: Hoofdstuk 4, par. 2.

205 A.T.P. Nefkens, De begrensde reikwijdte van de fiscale geheimhoudingsplicht bij een derdenonderzoek, TFB 2015/6-1. Vergelijk: Hertoghs advocaten, Artikel 67 AWR (fiscale geheimhouding) ook voor adviseurs? Hertoghs Beschouwt 26 maart 2018, <https://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/nieuws/hertoghs-beschouwt/artikel-67-awr-fiscale-geheimhouding-ook-voor-adviseurs/> (online, geraadpleegd op 28 maart 2018).

dat rechtstreeks uit de wet zou voortvloeien dat bij een derdenonderzoek op deze derde een geheimhoudingsplicht zou rusten.²⁰⁶ Zowel in de briefsjablonen bij de aankondiging van derdenonderzoeken als in de brochure Derdenonderzoek is niets opgemerkt over de (on)mogelijkheid om een fiscale rechtsbijstandverlener in te schakelen. Het is daarmee onduidelijk of de Belastingdienst hen vereenzelvigt met de administratieplichtige (de verlengstukgedachte) of dat het inschakelen door de Belastingdienst wordt beschouwd als 'noodzakelijk voor uitvoering van de belastingwet'.

7.5.1.2 Kritiek op de uitgangspunten van de Belastingdienst

In de parlementaire geschiedenis van art. 53 AWR (art. 49 AWR (oud)) noch in zijn voorlopers (art. 10 Buitengewoon Navorderingsbesluit (1945),²⁰⁷ de Beschikking fiscale recherche (1945)²⁰⁸ en art. 3, tweede lid, WFN²⁰⁹) zijn aanknopingspunten te vinden dat de fiscale geheimhoudingsbepaling op deze informatieplichtigen van toepassing zou zijn. Zoals blijkt uit Hoofdstuk 3, kunnen informatieplichtigen bij een derdenonderzoek niet worden geschaard onder een van de drie categorieën van onderworpen subjecten. Neffkens stelt terecht dat bij een derdenonderzoek feitelijk geen werkzaamheden ter uitvoering van een belastingwet worden verricht, maar 'slechts' uitvoering wordt gegeven aan een opgelegde fiscale verplichting.²¹⁰ Hij concludeert dat dit vergelijkbaar is met de belastingplichtige die aan zijn fiscale verplichtingen voldoet op grond van de belastingwet. De Haas steekt haar kritiek in vanuit het oogpunt van privacy.²¹¹ De With vraagt zich af of de fiscale geheimhoudingsverplichting van art. 67 AWR van toepassing is op de bevragee in een derdenonderzoek.²¹² Hij concludeert dat het ongevraagd moeten participeren in de fiscale rechtstoepassing niet is aan te merken als een werkzaamheid uit of in verband met de uitvoering van de belastingwet.²¹³ Muller is eveneens van mening dat een administratieplichtige niet beroepshalve werkzaam is 'bij de uitvoering van de belastingwet' en zodoende niet gehinderd door enige geheimhoudingsplicht de derde op de hoogte mag stellen van het informatieverzoek van de fiscus.²¹⁴ Vergelijkbaar is het oordeel van De

206 Rechtbank Den Haag 22 december 2017, ECLI:NL:RBDHA:2017:16227, r.o. 15. Vergelijkbaar: Snippe & Kamerling 2013, blz. 329.

207 De inlichtingenverplichting ten behoeve van derden in het Buitengewoon Navorderingsbesluit (1945) strekte zich niet alleen uit tot administratieplichtigen, maar ook tot particulieren. Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 1950/51, 1957, nr. 3, blz. 4.

208 Vergelijk: brief Minister van Financiën van 21 januari 1946, Kamerstukken II 1945/46, 145, nrs. 1-2, blz. 13.

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

210 A.T.P. Neffkens, De begrensde reikwijdte van de fiscale geheimhoudingsplicht bij een derdenonderzoek, TFB 2015/6-1. Ook Okhuizen & Pieterse e.a. 2020, blz. 194 lijken het opleggen van een geheimhoudingsverplichting een stap te ver gaan.

211 P. de Haas, Gegevensvergaring door de fiscus versus het recht op privacy (deel II), V-N 2014/43.0.

212 De With 2013, blz. 160-165. V.A. Burgers en A.M.E. Nuyens, Two is company, three is a crowd, Over rechtsbescherming bij derdenonderzoeken, TFO 2017/152.4, par. 2.3 schrijven het standpunt van De With (nagenoeg) letterlijk over en komen logischerwijs tot dezelfde conclusie.

213 De With 2013, blz. 165. De werkzaamheden die aan de functie van administratieplichtige wordt gekoppeld is gericht op het voeren van een administratie.

214 M. Muller, Derdenonderzoeken en rechtsbescherming, TFB 2011/8-3.

Bont over informatieverzoeken op grond van art. 53 AWR bij belastingadviseurs in hun hoedanigheid van administratieplichtige.²¹⁵

Rosier heeft geen steekhoudende aanwijzingen kunnen vinden dat art. 67 AWR ook voor informatieplichtigen verplichtingen zou kunnen scheppen.²¹⁶ Hij verwijst naar de wijziging in de Wet op het notarisambt per 2012 waar juist het tegendeel wordt bevestigd;²¹⁷ de Staatssecretaris van (destijds) Veiligheid en Justitie heeft tijdens de parlementaire behandeling opgemerkt dat:²¹⁸

In geval van een informatieverzoek in het kader van fiscale controle bestaat er geen wettelijke verplichting voor de notaris om daarover tegen zijn cliënt te zwijgen.

Rosier stelt dat ingeval een notaris zijn cliënt mag informeren een willekeurige informatieplichtige dit ook zou mogen doen. De Belastingdienst kan volgens hem geen geheimhoudingsplicht opleggen of verzoeken. Zoals in de volgende subparagraaf zal blijken, is het voorbeeld met de notaris uiterst ongelukkig omdat de notaris – als uitzondering op de regel – bij derdenonderzoeken op grond van de huidige wet juist wél is onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht. Naast de eerder genoemde theorie van Jansen die de werkzaamheden van de inspecteur toerekent aan de administratieplichtigen komt Zwenne met een ander, interessant tegengeluid.²¹⁹ Zwenne komt op totaal andere gronden tot de conclusie dat het in de rede ligt dat de geheimhoudingsplicht ook op administratieplichtigen rust.²²⁰ Hij neemt hierbij als uitgangspunt dat in het VIV 1993 de inhoudingsplichtige wordt aangemerkt als onderworpen subject en constateert dat de positie van administratieplichtigen niet veel anders is. De redenering van Zwenne is correct, maar zijn uitgangspunt is onjuist; zoals hiervoor is uiteengezet zijn inhoudingsplichtigen niet aan te merken als een aan de geheimhouding onderworpen subject.²²¹

215 G.J.M.E. de Bont, Onterechte boeten voorkomen, NTFR 2017/599. Zie ook: G.J.M.E. de Bont, Geheim, NTFR 2019/734 en de redactie Vakstudie Nieuws die opmerkt: “Wij vragen ons af waarom de fiscus op basis van een zo wankele, en zelfs ontbrekende juridische basis, zulke vergaande standpunten wil innemen” (aantekening redactie Vakstudie Nieuws bij HvJ EU 6 oktober 2020 (B e.a./Luxemburg), ECLI:EU:C:2020:795, V-N 2020/64.18).

216 E.J.M. Rosier, Zorgvuldige omgangsvormen en getuigen, TFB 2016/5-6. In vergelijkbare zin: J. Berns, Geheim? Echt niet! NTFR 2020/1995 en E.J.M. Rosier, De Belastingdienst als gluurder, TFB 2021/1-2.

217 Wet van 24 november 2011 tot wijziging van de Wet op het notarisambt in verband met de invoering van een informatieplicht ten aanzien van gegevens betreffende de bijzondere rekening, bedoeld in artikel 25 van die wet (informatieplicht derdengeldenrekening notariaat), Kamerstukken II 2010/11, 32 700, Stb. 2011, 557.

218 NAV, Kamerstukken II 2010/11, 32 700, nr. 6, blz. 12. Vergelijk: F.C. de Groot, Derdenonderzoeken moet de administratieplichtige jegens de cliënt wél geheimhouden! NTFR 2020/2362.

219 De theorie van Jansen is besproken in par. 2.1.2.

220 Zwenne 1998, blz. 109-110. Ingestoken vanuit het belang de informatieverplichting te motiveren doet hij vervolgens de aanbeveling (aanbeveling 7) om de informatieplichtige aan te merken als geheimhoudingsplichtige (Zwenne 1998, par. 9.6.2.7, blz. 216).

221 Vide: par. 2.4.

7.5.1.3 *Uitzondering op de regel: notarissen*

Zoals uit de Wet op het notarisambt blijkt, is een notaris een ambtsdrager die met enig openbaar gezag is bekleed in de zin van art. 1:1, onderdeel b, Awb.²²² Een notaris is, voor zover het gaat om de bevoegdheid om authentieke akten op te maken, aangemerkt als een zelfstandig bestuursorgaan.²²³ Dit heeft tot gevolg dat notarissen bij derdenonderzoeken op grond van art. 53 AWR rechtstreeks vallen onder de huidige derde categorie onderworpen subjecten: de 'niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers die uit hoofde van hun ambt de beschikking krijgen over fiscale gegevens'. De Kennisgroep Formeel Recht heeft zich dan ook terecht op het standpunt gesteld dat de geheimhoudingsverplichting van art. 67 AWR zich uitstrekt tot de notaris waar een derdenonderzoek ex art. 53 AWR is gehouden.²²⁴ De hiervoor besproken opmerking van de Staatssecretaris van (destijds) Veiligheid en Justitie over de geheimhoudingsplicht van notarissen is derhalve pertinent onjuist.²²⁵ Het Wetsvoorstel tot wijziging van de wet op het notarisambt viel weliswaar onder zijn verantwoordelijkheid, maar de Staatssecretaris van Financiën is hier, gezien het onderwerp (informatieplicht derdengeldenrekening notariaat), onmiskenbaar bij betrokken geweest. Opmerkelijk genoeg heeft hij, in zijn rol van medewetgever, geen aanleiding gezien om dit expliciete standpunt over de fiscale geheimhoudingsplicht te weerspreken.²²⁶

7.5.2 *Wanneer is sprake van een derdenonderzoek?*

Om de aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten van Categorie III te duiden dient niet alleen gekeken worden naar de administratieplichtigen van art. 53 AWR maar ook naar andere informatieplichtigen die in nationaal verband verplicht zijn om gegevens te verstrekken ten behoeve van een belasting- of inhoudingsplichtige.²²⁷

7.5.2.1 *Aangelegenheden van een derde (art. 47 AWR)*

In art. 47, tweede lid, AWR is een informatieverplichting opgenomen voor derden voor zover het aangelegenheden van die derde betreffen die voor de belastingplichtige relevant kunnen zijn. Hierbij kan worden gedacht aan de fiscale partner in verband met de verdeling van gezamenlijke

222 Art. 1, onderdeel a, Wet op het notarisambt jo. art. 2 Wet op het notarisambt. Met de inwerking-treding van de Ambtenarenwet 2017 is de term 'ambtenaar' vervangen door de term 'bekleder van het ambt' (Tweede NvW, Kamerstukken II 2011/12, 32 550, nr. 11, art. IXa). Zie ook: E.E. Minkjan, Notaris bestuursorgaan, WPNR 2002/6506, en Waaijer 2017, blz. 5-8.

223 Zie: ZBO-register, <https://almanak.overheid.nl/26141084/Notarissen> (online, geraadpleegd op 3 juli 2019).

224 Memo notaris en fiscale geheimhoudingsplicht (2016). Vergelijk: art. 25, achtste lid, Wet op het notarisambt.

225 De uitspraak van de Staatssecretaris van (destijds) Veiligheid en Justitie is in strijd met het non-interventiebeginsel. Zie uitgebreider over het non-interventiebeginsel: J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces, WFR 2010/1388.

226 Vergelijk: de Staatssecretaris van Financiën die het standpunt van de Minister voor Wonen en Rijksdienst over de vermeende keuzemogelijkheid om de eigenwoningschuld te verplaatsen van box 1 naar box 3 wel uitdrukkelijk weersprekt (brief Staatssecretaris van Financiën van 7 juni 2017, nr. 2017-0000106366, V-N 2017/29.9).

227 De internationale inlichtingenverzoeken worden in het kader van dit onderzoek buiten beschouwing gelaten. Bijvoorbeeld de Zwitserse notificatieprocedure zorgt er voor dat de belasting- of inhoudingsplichtige altijd op de hoogte wordt gebracht.

inkomens- en vermogensbestanddelen van art. 2.17 Wet IB 2001.²²⁸ Hoewel veelal sprake zal zijn van vereenzelviging waarbij de belastingplichtige, bijvoorbeeld bij de toepassing van art. 2.17 Wet IB 2001, al op de hoogte is van de informatieverplichting valt niet uit te sluiten dat de inspecteur belang kan hebben bij het opleggen van een tijdelijke geheimhoudingsverplichting.²²⁹

7.5.2.2 Gegevensdragers bij derden (art. 48 AWR)

Indien boeken, bescheiden en andere gegevensdragers zich bij een derde bevinden, is deze derde verplicht deze op grond van art. 48, eerste lid, AWR aan de inspecteur voor raadpleging ter beschikking te stellen. De inspecteur dient op grond van art. 48, tweede lid, AWR degene wiens gegevensdragers hij bij een derde voor raadpleging vordert, gelijktijdig hiervan in kennis te stellen. Ingeval de inspecteur, met een beroep op een zwaarwegend controle-strategisch belang, aan deze derde een tijdelijke geheimhoudingsverplichting wil opleggen, dient de kennisgevingsverplichting logischerwijs achterwege te worden gelaten.²³⁰

7.5.2.3 Derdenonderzoeken bij bestuursorganen (art. 55 AWR)

De inspecteur kan bij andere bestuursorganen op grond van art. 55 AWR gegevens en inlichtingen opvragen die hij nodig heeft voor de uitvoering van de belastingwet.²³¹ Deze verplichting doorbreekt de eigen geheimhoudingsbepaling van het verstreckende bestuursorgaan.²³² Bij de vernummering van art. 56 AWR (oud) in 1994 naar het huidige art. 55 AWR is bevestigd dat het gaat om verplichtingen ten dienste van de belastingheffing.²³³ Op grond van de huidige geheimhoudingsbepaling is de verstreckende partij – voor zover aangemerkt als ambtenaar – aan te merken als een aan de geheimhouding onderworpen subject (derde categorie) met betrekking tot kennis over belasting- en inhoudingsplichtigen die wordt verkregen als gevolg van een informatieverzoek ex art. 55 AWR. Met de voorgestelde wijziging van de onderworpen subjecten in Categorie II verandert dit.²³⁴ Door

228 De reikwijdte van deze bepaling lijkt echter zeer beperkt te zijn omdat het uitsluitend gaat om vermoedelijk belastingplichtigen (MvA, Kamerstukken II 1955/56, 4080, blz. 6 en blz. 13 en NvW, Kamerstukken II 1955/56, 4080, nr. 6).

229 Bijvoorbeeld: het stellen van vragen aan de ex-partner met betrekking tot een gezamenlijk inkomens- of vermogensbestanddeel over een periode dat sprake was van fiscaal partnerschap. Voor zover de ex-partner van niets weet wordt de sanctiebepaling van art. 3:194, tweede lid, BW relevant.

230 Het beoogde doel van het opleggen van de geheimhoudingsverplichting zal immers niet worden bereikt. Het zal ook leiden tot de bijzondere situatie dat deze derde desgevraagd niet kan bevestigen of ontkennen of de door de betrokkene ontvangen kennisgevingsbrief van de inspecteur correct is. Geheimhouding impliceert immers 'er niets van te doen blijken'.

231 Art. 56 AWR (oud). Gewijzigd bij wet van 26 november 1987 tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen met betrekking tot de uitbreiding van informatieverplichtingen ten behoeve van de belastingheffing alsmede in verband daarmee wijziging van enige andere wetten (Uitbreiding informatieverplichtingen), Kamerstukken II 1985/86, 19 393, Stb. 1987, 536. Zie: amendement Kombrink, Kamerstukken II 1986/87, 19 393, nr. 12.

232 MvA, Kamerstukken II 1985/86, 19 393, nr. 5, blz. 9.

233 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, blz. 6 en blz. 26. Vergelijk: Informatiegaring door de fiscus (Registratiekamer 1998), blz. 8-9.

234 Op de kennis van het feit dat de inspecteur bepaalde informatie heeft opgevraagd ten behoeve van een belasting- of inhoudingsplichtige is alsdan niet langer art. 67 AWR, maar de 'eigen' geheimhoudingsplicht van het desbetreffende bestuursorgaan van toepassing.

het alsnog creëren van een tijdelijke geheimhoudingsverplichting loopt de inspecteur niet het risico dat de belasting- of inhoudingsplichtige voortijdig bekend wordt met het lopende fiscale onderzoek, bijvoorbeeld bij gebruikmaking van het inzagerecht van art. 15 AVG.²³⁵ Ook wordt voorkomen dat een informatieverzoek ex art. 55 AWR de aanleiding vormt voor een eigen onderzoek door het bestuursorgaan waardoor eveneens het risico wordt gelopen dat de belasting- of inhoudingsplichtige voortijdig wordt geïnformeerd.²³⁶ Met in het achterhoofd het beginsel van doelbinding zou een bestuursorgaan overigens al zeer terughoudend moeten zijn met het instellen van een eigen onderzoek. Het feit dat de Belastingdienst een onderzoek instelt naar de naleving van fiscale wet- en regelgeving door een belasting- of inhoudingsplichtige hoeft immers niets te zeggen over naleving van regelgeving door hem in een ander domein.²³⁷ Een ander voorbeeld waarbij informatieverzoeken uit hun context werden gehaald, is de Fraude Signalerings Voorziening (FSV) van de Belastingdienst.²³⁸ Uiteindelijk werd onderkend dat de contextinformatie ontbrak waardoor de zorgvuldigheid niet kon worden gegarandeerd en het risico bestond op stigmatisering.²³⁹

7.5.2.4 Derdenonderzoek bij particulieren?

De inspecteur heeft de bevoegdheid tot het instellen van een derdenonderzoek bij particulieren die, anders dan administratieplichtigen, geen verplichting hebben tot verstrekking van de gevraagde informatie.²⁴⁰ Feteris merkt hierbij op dat bij het stellen van vragen grote terughoudendheid op zijn plaats is waarbij de inspecteur tevens erop wijst dat men niet tot medewerking verplicht is.²⁴¹ Ook bij het stellen van vragen aan particulieren kan zich de situatie voordoen dat het niet wenselijk is dat de belasting- of inhoudingsplichtige voortijdig op de hoogte raakt.²⁴² Bij particulieren die, anders dan de hiervoor genoemde informatieplichtigen, géén meewerkverplichting hebben, dient een andere afweging te

235 Het opleggen van een tijdelijke geheimhoudingsplicht zou alsdan op grond van art. 23 AVG een beperking in het inzagerecht kunnen opleveren.

236 Het informatieverzoek ex art. 55 AWR is het startpunt van het onderzoek waarop inzage dient te worden gegeven in bezwaar of te worden toegezonden als op de zaak betrekking hebbende stuk aan de bestuursrechter.

237 Zie uitgebreider: Geelhoed 2017, blz. 27-29. Zij constateert dat regelovertreding bij varkenshouders overwegend domeingebonden is. Anders: het rapport Strafrechtelijke antecedenten bij vermoedens van zorgfraude (2019), blz. 9 over het verband tussen zorgfraude en strafrechtelijke antecedenten van bestuurders van zorgorganisaties.

238 Brief Staatssecretaris van Financiën van 2 maart 2020 (FSV), Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 604, blz. 1. Terecht wordt opgemerkt dat: *“Een informatieverzoek is bv. niet op voorhand/op per definitie een (fraude)signaal en de actualiteitswaarde begrenst. De huidige verwerkingswijze is hierop onvoldoende ingericht”* (brief Staatssecretaris van Financiën van 2 maart 2020 (FSV), Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 604 (bijlage), blz. 11).

239 Brief Staatssecretaris van Financiën van 2 maart 2020 (FSV), Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 604 (bijlage), blz. 13. Vergelijk: A.J.C. de Moor-van Vugt, Onder het mom van integriteit, NTB 2012/11.

240 Zie o.a.: Hof Leeuwarden 29 november 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BU6834, V-N 2012/14.6, r.o. 4.9 en r.o. 4.12. In onderhavig geval waren de derdenonderzoeken bij particuliere kopers van auto's van een het garagebedrijf in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

241 Feteris 2007, blz. 273, 274 en 280.

242 Hof Leeuwarden 29 november 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BU6834, V-N 2012/14.6, r.o. 4.14 waar de inspecteur de garagehouder niet had geïnformeerd omdat hij een reëel risico aanwezig achtte dat de beantwoording van de vragen van de particulieren door de garagehouder zou worden 'gestuurd'.

worden gemaakt. De beginselen van effectiviteit en efficiëntie botsen hier met de beginselen van zorgvuldigheid en evenredigheid. Hoewel het een arbitraire keuze is gaat het mijns inziens een stap te ver door aan hen een geheimhoudingsverplichting op te leggen, ongeacht of zij vrijwillig bereid zijn mee te werken aan het onderzoek van de inspecteur. Het is aan de inspecteur om in dit soort gevallen in te schatten hoe groot het risico is dat de belasting- of inhoudingsplichtige voortijdig door deze particulier wordt geïnformeerd en welke negatieve gevolgen dit zou hebben voor zijn onderzoek. Vervolgens is het aan de inspecteur om een afweging te maken tussen het belang van het derdenonderzoek bij deze particulier en het mogelijke afbreukrisico teneinde een beslissing te kunnen nemen of hij het onderzoek ook daadwerkelijk wil instellen.

7.5.3 Voorgestelde aanvulling van de wettekst

De aan de geheimhouding onderworpen subjecten van Categorie III zijn informatieplichtigen tot de wie de inspecteur zich richt teneinde informatie te krijgen over een belasting- of inhoudingsplichtige. Net als bij de hiervoor behandelende 'beoogd onderworpen subjecten' geldt dat zij in beginsel niet zijn onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht. De argumenten die daar zijn aangedragen zijn hier van overeenkomstige toepassing.²⁴³ Het verschil is echter dat in voorkomende gevallen het belang van de inspecteur prevaleert. Zoals in Hoofdstuk 6 al is uiteengezet moet het gaan om een tijdelijke geheimhoudingsplicht die in incidentele gevallen door de inspecteur aan een informatieplichtige kan worden opgelegd bij een zwaarwegend controle-strategisch belang. Deze op te leggen geheimhoudingsverplichting kan naar mijn mening – vanuit het oogpunt van rechtsbescherming – echter nooit afbreuk doen aan het recht van de informatieplichtige om een fiscale rechtsbijstandverlener in te schakelen; art. 2:1 Awb dient onverkort van toepassing te blijven.²⁴⁴ Als verlengstuk van de informatieplichtige dient een eventueel ingeschakelde fiscale rechtsbijstandverlener voor dit doel logischerwijs met zijn cliënt te worden vereenzelvigd zodat ook op hem van rechtswege een tijdelijke, fiscale geheimhoudingsverplichting komt te rusten.²⁴⁵ Gelet op het criterium eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid dient dit naar mijn mening uit de wettekst te blijken.

Een nieuw vijfde lid

De informatieplichtigen zouden kunnen worden opgenomen in art. 67, vijfde lid, AWR (nieuw), luidende:

Indien daarvoor gewichtige redenen zijn neemt degene tot wie een verplichting als bedoeld in artikel 47, tweede lid, artikel 48, eerste lid, artikel 53, eerste lid, onderdeel a of artikel 55, eerste lid is gericht, op verzoek van de inspecteur geheimhouding in acht omtrent al hetgeen hem ter zake van die verplichting bekend is. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing op de gemachtigde zoals bedoeld in artikel 2:1 van de Algemene wet bestuursrecht.

²⁴³ O.a.: de (contractuele) relatie tussen degene wiens gegevens het betreft en het beoogd onderworpen subject, de onderworpenheid aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet, de verlengstukgedachte bij fiscale rechtsbijstandverleners en de beperkte omvang van de geheim te houden gegevens (in casu het feit dat de Belastingdienst een onderzoek is gestart).

²⁴⁴ Vergelijk: het rapport Burgers beter beschermd (2021), blz. 59-60.

²⁴⁵ Zie uitgebreider: par. 2.3.1 hiervoor.

Aanpassing van art. 48, tweede lid, AWR (nieuw)

Deze bepaling kan worden gewijzigd in:²⁴⁶

Behoudens de toepassing van artikel 67, vijfde lid, stelt de inspecteur degene wiens gegevensdragers hij bij een derde voor raadpleging vordert, gelijktijdig hiervan in kennis.

Ter toelichting kan nog het volgende worden opgemerkt: het uitgangspunt voor het voorgestelde vijfde lid is art. 126bb, vijfde lid, Sv geweest.²⁴⁷ Aansluitend op de terminologie van art. 7:4 Awb en art. 8:29 Awb is het zwaarwegend controle-strategisch belang omschreven als gewichtige redenen. Uit de memorie van toelichting zal evident moeten blijken dat, vanwege de eis van een zwaarwegend controle-strategisch belang, weliswaar sprake is van een vage norm maar dat dit slechts in incidentele gevallen, op verzoek van de inspecteur, van toepassing zal zijn. Uit oogpunt van zorgvuldig handelen, kan hierbij worden overwogen om nadere regels te geven bij het opleggen van deze aanvullende verplichting. Hierbij kan – evenals bij het opleggen van de boeten van art. 67o AWR – worden gedacht aan een voorafgaande toestemmingsprocedure.²⁴⁸ Een opgelegde, tijdelijke geheimhoudingsplicht heeft logischerwijs ook tot gevolg dat de inspecteur – bij een eventuele wettelijke verplichting om fiscale informatie te verstrekken – de mogelijkheid heeft om informatie die valt onder de reikwijdte van de opgelegde tijdelijke geheimhoudingsplicht (tijdelijk) niet of onder een embargo te delen met een afnemer van fiscale informatie. Hiermee kan worden voorkomen dat een belasting- of inhoudingsplichtige via een omweg alsnog voortijdig op de hoogte raakt van het lopende onderzoek.²⁴⁹ Zoals in Hoofdstuk 6 al is opgemerkt, kan deze tijdelijke geheimhoudingsplicht alleen gedurende de controlefase worden opgelegd aan de informatieplichtige.²⁵⁰ De geheimhoudingsplicht vervalt alsdan van rechtswege indien er geen gewichtige redenen meer zijn, bijvoorbeeld als de resultaten uit het controlerapport met daarin de resultaten uit het derdenonderzoek aan de belasting- of inhoudingsplichtige zijn gepresenteerd.²⁵¹ De algemene beginselen van behoorlijk bestuur

246 Art. 48, tweede lid, AWR luidt thans: "De inspecteur stelt degene wiens gegevensdragers hij bij een derde voor raadpleging vordert, gelijktijdig hiervan in kennis".

247 Art. 126bb, vijfde lid, SV luidt: "Degene tot wie een vordering als bedoeld in de artikelen 126nc tot en met 126ni, 126uc tot en met 126ui en 126zja tot en met 126zp is gericht neemt in het belang van het onderzoek geheimhouding in acht omtrent al hetgeen hem terzake van de vordering bekend is".

248 Vergelijk: par. 2, zesde lid, BBBB dat luidt: "Een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete aan een medepleger, doen pleger, uitlokker, medeplichtige, feitelijk leidinggever of opdrachtgever wordt genomen met voorafgaande toestemming van de algemeen directeur van een van de organisatieonderdelen genoemd in artikel 3, eerste lid, onderdeel a1, b2, en c1, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 en de hoofddirecteur van de concerndirectie Fiscale en Juridische Zaken van de Belastingdienst (Cd FJZ)".

249 Zoals hiervoor in par. 4 al is voorgesteld worden afnemers van fiscale informatie aangemerkt als een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject (Categorie II). Dat neemt niet weg dat een afnemer de mogelijkheid c.q. de verplichting heeft om in voorkomende gevallen de betrokkene te informeren of dossierinzage te verlenen. In het kader van dit onderzoek wordt hierop verder niet ingegaan.

250 Hoofdstuk 6, par. 3.3. In Hoofdstuk 10, par. 3.4 wordt kort ingegaan op de mogelijkheid om schending van de geheimhouding door een onderworpen subject van Categorie III beboetbaar te stellen.

251 Een nadere begrenzing van de termijn is dan ook niet nodig. Vergelijk: NMvA, Kamerstukken I 2003/04, 28 353, nr. B, blz. 5 inzake de nadere begrenzing van de termijn van art. 126bb, vijfde lid, Sv.

verplichten de inspecteur vanzelfsprekend om de informatieplichtige van de beëindiging van de opgelegde geheimhoudingsplicht in kennis te stellen.²⁵²

De geboden rechtsbescherming bij derdenonderzoeken, de kostenvergoeding van art. 53, vijfde lid, AWR heeft volgens De Bont een hoog 'mosterd na de maaltijd'-gehalte, nu de administratieplichtige eerst de door de inspecteur opgelegde verplichting dient na te komen.²⁵³ Met de mogelijkheid tot het opleggen van een additionele geheimhoudingsverplichting wordt dat niet anders. Uit het rapport Evaluatie Wet-Dezentjé blijkt dat de kostenvergoedingsbeschikking niet tot de beoogde rechtsbescherming leidt: in de onderzochte periode zijn geen kostenvergoedingsbeschikkingen afgegeven.²⁵⁴ Desondanks hecht de Staatssecretaris van Financiën aan het behoud hiervan.²⁵⁵ Hoewel de voorgestelde Categorie III van onderworpen subjecten ruimer is dan de informatieplichtigen van art. 53 AWR lijkt er derhalve thans geen redenen te zijn om aanvullende maatregelen te nemen. Een op te nemen horizonbepaling zorgt ervoor dat deze (gebrekkige) rechtsbescherming op een later tijdstip kan worden geëvalueerd.²⁵⁶

7.6 Afronding

Ondanks de in Hoofdstuk 3 beschreven strikt afgebakende drie categorieën van onderworpen subjecten, houdt de vraag wie is aan te merken als een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject de gemoederen al decennialang bezig. Discussie en onduidelijkheid is voornamelijk ontstaan doordat (de kennis over) het begrip 'uit of in verband met enige werkzaamheid' is verwaterd. In dit hoofdstuk heb ik beargumenteerd dat belastingplichtigen, fiscale rechtsbijstandverleners, inhoudingsplichtigen en getuigen niet kunnen worden aangemerkt als een onderworpen subject in de zin van art. 67 AWR. Dit dient naar mijn mening zou te blijven. Argumenten die ik hiervoor heb aangedragen zijn onder meer: een beknotting van de informationele zelfbeschikking, de (contractuele) relatie tussen degene wiens gegevens het betreft en het beoogd onderworpen subject, de onderworpenheid aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet, de verlengstukgedachte bij fiscale rechtsbijstandverleners en de beperkte omvang van de eventueel geheim te houden gegevens. Met betrekking tot getuigen speelt nog mee dat het opleggen van een geheimhoudingsverplichting naar mijn mening in de Awb moet worden geregeld en daarmee een fiscaliteit-overstijgend belang heeft.

Het behoeft geen betoog dat de huidige eerste categorie (de bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s.) en de huidige tweede categorie (de bij de uitvoering

252 Anders: De With 2013, blz. 165 die met betrekking tot art. 126bb, vijfde lid, Sv opmerkt dat bevroegde in de praktijk hier nooit over wordt geïnformeerd.

253 G.J.M.E. de Bont, Verplichtingen in relatie tot de administratie, TFO 2012/123.2, par. 6.

254 Evaluatie wet-Dezentjé (2016), blz. 13. Zie ook: C. van Pelt, Het recht op privacy bij derdenonderzoeken, WFR 2017/210, par. 2.

255 Brief Staatssecretaris van Financiën 30 augustus 2018, Kamerstukken II 2017/18, 33 772, nr. 3, blz. 4.

256 Bij de voorgestelde aanpassing van de aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten past een moment van bezinning. Derhalve dient een horizonbepaling te worden opgenomen teneinde de wijzigingen te evalueren (vergelijk: MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 754, nr. 3, blz. 40 inzake de horizonbepaling van art. 67o AWR).

van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden) onverminderd aangemerkt moeten blijven als onderworpen subject. Ik heb laten zien dat het onderscheid tussen ambtenaren en niet-ambtenaren vanuit historisch perspectief is te begrijpen, maar dat dit voor de fiscale geheimhouding van ondergeschikt belang is. De rol van de deskundige is wellicht van complementaire, ondergeschikte aard, maar ook hij wordt rechtstreeks betrokken bij uitvoering van de belastingwet. Ik heb daarom bepleit om deze twee categorieën samen te voegen tot een nieuwe Categorie I zijnde: 'een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet'. Gezien de hierna te behandelen aanbeveling om de huidige derde categorie als Categorie II over te hevelen naar een nieuw artikellid ziet art. 67, eerste lid, AWR (nieuw) dan uitsluitend nog op de onderworpen subjecten van de nieuwe Categorie I. Eenvoudigshalve zou alsdan kunnen worden volstaan met het schrappen van enkele woorden in art. 67, eerste lid, AWR zodat resteert:

een ieder [die] uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet informatie verkrijgt].

Deze aanpassing bakent de doelgroep van Categorie I naar mijn mening scherper af en zorgt ervoor dat de onduidelijkheid over de invulling van het begrip 'enige werkzaamheid' verdwijnt.

Daarnaast heb ik voorgesteld om de huidige derde categorie (de niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers die uit hoofde van hun ambt de beschikking krijgen over fiscale gegevens) aan te passen naar een nieuwe Categorie II zijnde: de 'afnemers van fiscale informatie'. Het is naar mijn mening wenselijk om niet langer te kijken naar de hoedanigheid van de ontvanger (ambtsdrager), maar aan te sluiten bij de grondslag voor de verstrekking van de fiscale gegevens. Hierdoor wordt aan alle afnemers van fiscale informatie de fiscale geheimhoudingsplicht opgelegd; ongeacht of sprake is van een ambtsdrager, een bestuursorgaan of een private partij. Hiermee wordt de rechtsbescherming verbeterd. Geheimhoudingsbepalingen in andere, niet-fiscale wetgeving bij informatieverstrekking aan afnemers van fiscale informatie worden hiermee voorkomen. Deze Categorie II van onderworpen subjecten zou alsdan bestaan uit personen die fiscale informatie hebben ontvangen op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR. Hierbij wordt geheimhoudingsverplichting voor de belasting- of inhoudingsplichtige zelf uitgesloten. Ik heb de aanbeveling gedaan om de afnemers van fiscale informatie op te nemen in art. 67, vierde lid, AWR (nieuw), luidende:

Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op een ieder die op grond van het tweede of derde lid de beschikking verkrijgt over gegevens als bedoeld in het eerste lid. Hij is niet bevoegd deze gegevens te verwerken voor een ander doel dan het doel waarvoor de gegevens zijn verstrekt.

In Hoofdstuk 6 is bij de doelstellingen van de fiscale geheimhouding stilgestaan bij de aanbeveling om in incidentele gevallen – bij een zwaarwegend controle-strategisch belang – de mogelijkheid te creëren om aan informatieplichtigen een tijdelijke geheimhoudingsverplichting op te leggen. De Belastingdienst is van mening dat de geheimhoudingsplicht thans ook zou gelden voor de administratieplichtige en de particulier waar een derdenonderzoek wordt uitgevoerd. Hiervoor is op grond van de huidige wet geen basis. Uit mijn onderzoek volgt dat het wenselijk is dat de inspecteur in incidentele gevallen de mogelijkheid krijgt om aan informatieplichtigen een tijdelijke geheimhoudingsverplichting op te leggen. Om die reden

heb ik een aanbeveling gedaan om dit te formaliseren. De aan de geheimhouding onderworpen subjecten van Categorie III zijn informatieplichtigen tot wie de inspecteur zich richt teneinde informatie te krijgen. Particulieren die geen meewerkverplichting hebben vallen hierbuiten. Vanuit het oogpunt van rechtsbescherming mag deze tijdelijke geheimhoudingsverplichting geen afbreuk doen aan het recht van de informatieplichtige om een fiscale rechtsbijstandverlener in te schakelen; art. 2:1 Awb dient onverkort van toepassing te blijven. Als verlengstuk van de informatieplichtige kan hij met zijn cliënt worden vereenzelvigd en komt ook op hem een tijdelijke, fiscale geheimhoudingsverplichting te rusten. Ik heb de aanbeveling gedaan om de informatieplichtigen van Categorie III op te nemen in art. 67, vijfde lid, AWR (nieuw), luidende:

Indien daarvoor gewichtige redenen zijn neemt degene tot wie een verplichting als bedoeld in artikel 47, tweede lid, artikel 48, eerste lid, artikel 53, eerste lid, onderdeel a of artikel 55, eerste lid is gericht, op verzoek van de inspecteur geheimhouding in acht omtrent al hetgeen hem ter zake van die verplichting bekend is. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing op de gemachtigde zoals bedoeld in artikel 2:1 van de Algemene wet bestuursrecht.

Als gevolg hiervan heb ik de aanbeveling gedaan om art. 48, tweede lid, AWR (nieuw) te wijzigen in:

Behoudens de toepassing van artikel 67, vijfde lid, stelt de inspecteur degene wiens gegevensdragers hij bij een derde voor raadpleging vordert, gelijktijdig hiervan in kennis.

Dit alles heeft geleid uiteindelijk tot de volgende mutaties:

Aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten

Huidige bepaling	Voorgestelde bepaling
<u>eerste categorie</u> bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s.	} <u>Categorie I</u> een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet
<u>tweede categorie</u> bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden	
<u>derde categorie</u> niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers	} <u>Categorie II</u> de afnemers van fiscale informatie
n.v.t.	} <u>Categorie III</u> informatieplichtigen bij een zwaar- wegend controle-strategisch belang