



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

Het object van de fiscale geheimhouding

8.1 Inleiding

Over het object van de geheimhouding lijkt, door de gebruikte ruime, algemene formulering “hetgeen *over de persoon of zaken van een ander blijkt* of wordt *meegedeeld*” in eerste instantie wellicht weinig te zeggen. Gezien de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling wordt het object van de geheimhouding immers van oudsher breed en veelomvattend opgevat. Desalniettemin kan hierover toch wel het een en ander worden opgemerkt. Uit de vergelijking in Hoofdstuk 5 van de geheimhoudingsbepalingen uit de Awb en de AWR komt immers naar voren dat art. 2:5 Awb niet van toepassing is op gegevens en inlichtingen die het vertrouwelijk karakter ontberen.¹ Hiervan is sprake ingeval het openbaar bekende gegevens betreffen, of als degene op wie de gegevens betrekking hebben instemt met verstrekking van die gegevens of wanneer sprake is van niet-herleidbare gegevens. Het is de vraag of en in hoeverre voor het object van de fiscale geheimhouding aansluiting moet worden gezocht bij deze vertrouwelijke gegevens uit art. 2:5 Awb. Het onderscheid dat tussen persoonsgegevens en andere gegevens in de geheimhoudingsbepaling van het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden wordt gemaakt lijkt echter nodeloos ingewikkeld.² Naast de Awb bieden de in Hoofdstuk 5 behandelde geheimhoudingsbepalingen die bij de totstandkoming van de Awb behouden zijn gebleven (en hun opvolgers) interessante aanknopingspunten voor deze beoordeling. Zo werden de geheimhoudingsbepalingen in zowel de Wft als de Wet Suwi – anders dan hun voorlopers – beperkt tot vertrouwelijke gegevens. Toch is de uitwerking niet eenduidig; dat openbaar bekende gegevens, de instemming van de betrokkene of de niet-herleidbaarheid het vertrouwelijke karakter van gegevens ontnemt blijkt de ene keer uit de wet, maar dient de andere keer uit de parlementaire geschiedenis te worden afgeleid. Anders dan bij de Wft en de Wet Suwi was met betrekking tot de vertrouwelijkheid juist een tegenovergestelde beweging zichtbaar bij de Belastingwet BES. Daar werd in 2011 de geheimhoudingsbepaling

1 Vide: Hoofdstuk 5, par. 2.3.2.

2 Art. 1.11, eerste en derde lid, Voorstel van wet, Kamerstukken II 2019/20, 35 477, nr. 2. De ‘andere gegevens’ betreffen gegevens met een vertrouwelijk karakter. Persoonsgegevens zullen nagenoeg altijd een vertrouwelijk karakter hebben. In vergelijkbare zin: Snippe die stelt dat: “*Alle vertrouwelijke gegevens van burgers en bedrijven verdienen bescherming. Onderscheid in persoonsgegevens, bedrijfsgegevens, fabricagegegevens en overige gegevens is vanuit dat perspectief niet wenselijk*” (Snippe 2019, blz. 469).

juist aangescherpt door het subjectieve element over de vertrouwelijkheid te schrappen.³ Hiermee werd art. 8.21 Belastingwet BES nagenoeg gelijkkluidend aan art. 67 AWR.⁴

Bij de beoordeling van het object van de geheimhouding hebben eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid als belangrijkste criteria te gelden; passend binnen de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen, dient altijd duidelijk te zijn wat hieronder moet worden verstaan. Aansluiten bij het 'vertrouwelijke karakter' uit de Awb zou het bestuursrechtelijke landschap overzichtelijker maken. Hierbij mag echter het verschil in de doelstellingen van de geheimhoudingsbepalingen uit de AWR en de Awb niet uit het oog worden verloren. Daar komt nog bij dat het bestuursrechtelijke landschap nu al onoverzichtelijk is omdat per geheimhoudingsbepaling soms uit de wettekst en soms uit de parlementaire geschiedenis moet worden afgeleid wat als 'vertrouwelijk' dient te worden aangemerkt. Het introduceren van een subjectief element kan echter leiden tot meer maatwerk, maar evengoed ten koste kan gaan van de uitvoerbaarheid, duidelijkheid en de rechtsbescherming. Dit vergt een gedegen afweging. In dit hoofdstuk zal allereerst worden ingegaan op de in Hoofdstuk 3 beschreven interpretatie van het functionele verband tussen het onderworpen subject en informatie teneinde die informatie te kunnen aanmerken als object van de fiscale geheimhouding. Daarna zullen de drie gevallen worden besproken waarin het vertrouwelijke karakter van gegevens ontbreekt. Bij de openbaar bekende gegevens en bij de instemming van de betrokkene leidt dit tot de conclusie dat een wijziging van de AWR ongewenst is. Bij de niet-herleidbare gegevens wordt een concreet voorstel gedaan om de wet aan te passen.

8.2 De interpretatie van het functioneel verband

8.2.1 Een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet (Categorie I)

Zoals blijkt uit Hoofdstuk 3 is de fiscale geheimhoudingsplicht ingestoken vanuit het onderworpen subject;⁵ informatie kan pas worden aangemerkt als object van de geheimhouding als de ontvanger van de informatie het in zijn hoedanigheid van onderworpen subject blijkt of wordt medegedeeld. Daarbij is opgemerkt dat hieronder ook het 'verwerken' van gegevens moet worden verstaan.⁶ Er moet derhalve een functioneel verband bestaan tussen het onderworpen subject en informatie teneinde die informatie te kunnen aanmerken als object van de fiscale geheimhouding. Dit functionele verband kan ook bestaan bij als fiscaal niet-relevant beoordeelde informatie of zelfs pas achteraf ontstaan op het moment dat reeds bestaande kennis door een onderworpen subject in die hoedanigheid wordt verwerkt. Het functionele verband tussen het onderworpen subject en (de kennis over) het object van de geheimhouding wordt met de vernietiging van de gegevens niet tenietgedaan. In Hoofdstuk 7 zijn de onderworpen subjecten onderverdeeld in Categorie I, Categorie II en Categorie III. Voor de onderworpen subjecten uit Categorie I is het hiervoor beschreven

3 Art. 8.21 Belastingwet BES. Zie uitgebreider: MvT, Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, blz. 77 en NAV, Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 7, blz. 52. Zie ook: Annex A.

4 De strafbepaling bij schending van de geheimhouding werd echter niet gelijkgetrokken (vide: Hoofdstuk 4, par. 2.1.2).

5 Hoofdstuk 3, par. 4.2. Een omgekeerde benadering is overigens onwenselijk (par. 2.4 hierna).

6 Hoofdstuk 3, par. 4.3. Vergelijk: art. 4, tweede lid, AVG waarin de definitie van verwerking onder de AVG is opgenomen.

functioneel verband volstrekt logisch en dit behoeft dan ook niet te worden aangepast.⁷ Met betrekking tot de overige twee categorieën van onderworpen subjecten dient wel te worden ingegaan op de interpretatie van het functioneel verband.

8.2.2 Afnemers van fiscale informatie (Categorie II)

Wat de reikwijdte van het functioneel verband voor de afnemers van fiscale informatie (Categorie II) is, kan worden geïllustreerd aan de hand van een tweetal voorbeelden.

1. Spontane informatieverstrekking

De Belastingdienst heeft in het kader van fraudebestrijding op grond van art. 54, zesde lid, Wet Suwi de verplichting om spontaan informatie te verstrekken aan onder andere het UWV over de samenloop van een uitkering met inkomen of vermogen.⁸ De van de inspecteur ontvangen informatie is voor het UWV aan te merken als een object van de fiscale geheimhouding; het UWV mag de ontvangen fiscale informatie uitsluitend gebruiken voor het doel waarvoor deze is verstrekt.⁹ Ingeval het UWV vervolgens zelfstandig een onderzoek instelt bij bijvoorbeeld de betrokkene is de van hem ontvangen informatie niet aan te merken als het object van de fiscale geheimhouding. De fiscale gegevens zijn weliswaar het startpunt van het onderzoek, maar het UWV heeft de van de betrokkene verkregen informatie niet in zijn hoedanigheid van fiscaal onderworpen subject verstrekt gekregen, maar op grond van zijn eigen, niet-fiscale bevoegdheden.¹⁰

2. Samenwerkingsverband

In het geval dat op grond van art. 64 Wet Suwi een samenwerkingsverband bestaat tussen het UWV, de SVB en de Belastingdienst is voor het UWV en de SVB de fiscale geheimhoudingsplicht van toepassing met betrekking tot de van de inspecteur ontvangen fiscale gegevens.¹¹ Als het UWV vervolgens de fiscale informatie aanvult met eigen gegevens en deze aangevulde dataset deelt met de SVB en de Belastingdienst dan ontvangt de inspecteur die informatie in de hoedanigheid van onderworpen subject en is de ontvangen informatie voor hem aan te merken als object van de fiscale geheimhouding. Voor de SVB, die exact dezelfde informatie van het UWV ontvangt, is hiervan geen sprake. Op de SVB is met betrekking tot de van het UWV ontvangen informatie de minder stringente geheimhoudingsbepaling van art. 74 Wet Suwi van toepassing.¹² Het functionele verband werkt derhalve niet door naar eventuele vervolginformatie die de afnemers van fiscale informatie (Categorie II) verkrijgen op grond van hun eigen niet-fiscale bevoegdheden. De aanleiding is weliswaar gerelateerd

7 Vergelijk: de in Hoofdstuk 2 opgenomen opmerking van Cloudt die over de geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk opmerkte: “Zij hebben echter alle de strekking de belastingambtenaar tot geheimhouding te verplichten met betrekking tot al hetgeen hem als zodanig bekend wordt” (H.J.H. Cloudt, Het verschoningsrecht van de belastingambtenaar, WFR 1956/732).

8 Zie ook: Hoofdstuk 4, par. 5.1.

9 Het beginsel van doelbinding. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 7, par. 4.1.1.

10 Voor het UWV is uiteraard de geheimhoudingsbepaling van art. 74 Wet Suwi wel van toepassing op de van betrokkene ontvangen gegevens.

11 Art. 67 AWR prevaleert ten opzichte van de minder stringente bepaling van art. 74 Wet Suwi.

12 Met toestemming van de betrokkene zou de SVB bijvoorbeeld op grond van art. 74, tweede lid, onderdeel b, Wet Suwi informatie mogen delen met derden, terwijl de instemming van de betrokkene voor de fiscaliteit irrelevant is (zie uitgebreider: par. 4 hierna).

aan de ontvangen fiscale gegevens, maar de vervolginformatie wordt niet verkregen in de hoedanigheid van fiscaal onderworpen subject.¹³ Dat de fiscale geheimhoudingsplicht zich beperkt tot de door de afnemers ontvangen fiscale informatie en niet 'doorwerkt' is ook benadrukt met de formulering van de in Hoofdstuk 7 voorgestelde tekst van art. 67, vierde lid, AWR (nieuw).¹⁴

8.2.3 *Informatieplichtigen bij een controle-strategisch belang (Categorie III)*

In Hoofdstuk 7 is ingegaan op de aan de geheimhouding onderworpen subjecten van Categorie III. Dat zijn informatieplichtigen tot wie de inspecteur zich richt teneinde informatie te verkrijgen.¹⁵ Op grond van het voorgestelde art. 67, vijfde lid, AWR (nieuw) kan de inspecteur bij een zwaarwegend controle-strategisch belang aan de informatieplichtige een tijdelijke geheimhoudingsverplichting opleggen. De vervolgvraag is dan wat voor deze nieuwe categorie moet worden aangemerkt als object van de geheimhouding. Net als hiervoor in paragraaf 2.2 is opgemerkt, moet voor deze informatieplichtigen (Categorie III) eveneens worden beoordeeld wat de reikwijdte is van het functionele verband. In dit geval gaat het om de kennis van de informatieplichtige over het feit dat de inspecteur bepaalde informatie heeft opgevraagd ten behoeve van een belasting- of inhoudingsplichtige.¹⁶ Deze opgelegde tijdelijke geheimhoudingsverplichting strekt zich derhalve niet uit tot de opgevraagde informatie zelf. Dat zou ook zijn doel voorbijschieten en een onevenredige beperking kunnen opleveren voor de informatieplichtige.¹⁷ Vanzelfsprekend is de ontvangen fiscale informatie voor de inspecteur wel aan te merken als object van de geheimhouding. Dat het functionele verband zich beperkt tot de opgelegde informatieverplichting en niet ziet op de achterliggende informatie zelf blijkt uit de formulering van de in Hoofdstuk 7 voorgestelde tekst van art. 67, vijfde lid, AWR (nieuw).¹⁸

8.2.4 *Het object als uitgangspunt?*

In de huidige geheimhoudingsbepaling is het onderworpen subject het uitgangspunt. In het kader van dit onderzoek is kort stilgestaan bij de vraag of niet het subject, maar het object als uitgangspunt zou moeten worden genomen; is het mogelijk om het object van de fiscale geheimhouding te definiëren om daarna te bepalen welke personen, die de beschikking krijgen over deze gegevens, zou moeten worden aangemerkt als een onderworpen subject?¹⁹ Dit idee heb ik echter snel terzijde geschoven, omdat een dergelijk systeem inhoudelijk niet tot een andere uitkomst zou leiden en het evenmin eenvoudiger

13 Er is derhalve geen doorwerking zoals bij de leer van de verboden vruchten uit art. 359a Sv.

14 Hoofdstuk 7, par. 4.3.

15 Hoofdstuk 7, par. 5. Zie ook: Hoofdstuk 6, par. 3.

16 Vergelijk: Jansen 2017, blz. 167-168.

17 Ingeval de inspecteur bij een informatieplichtige een contract met een derde partij heeft opgevraagd waarbij een tijdelijk geheimhoudingsverplichting is opgelegd kan het niet de bedoeling zijn dat de informatieplichtige in een gerechtelijke procedure met deze derde partij zich niet zou kunnen beroepen op bepalingen uit het desbetreffende contract.

18 Hoofdstuk 7, par. 5.3.

19 Een opgelegde aanslag IB/PVV dient immers door de inspecteur geheim gehouden te worden, terwijl de desbetreffende belastingplichtige deze vrijelijk moet kunnen gebruiken om bijvoorbeeld zijn hypotheekaanvraag te onderbouwen.

of duidelijker zou worden. Ook is gekeken naar de 'exclusief fiscale gegevens' van Snippe.²⁰ Dit zijn – kort samengevat – de gegevens die uitsluitend door de Belastingdienst kunnen worden verkregen en niet zelfstandig door andere toezichthouders op basis van hun eigen wettelijke bevoegdheden.²¹ Aangevuld met de fiscale informatie die door verwerkingen van de inspecteur zijn gecreëerd, zoals bijvoorbeeld belastingaanslagen, zouden deze gegevens het object van de fiscale geheimhouding kunnen vormen. Andere gegevens uit de persoonlijke levenssfeer of bedrijfs- en fabricagegegevens vallen alsdan echter buiten de reikwijdte van art. 67 AWR terwijl deze gegevens, gezien de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen, wel beschermd dienen te worden. Hiervoor zou alsdan moeten worden teruggevallen op art. 2:5 Awb. Hier komt bij dat de invulling van het 'exclusief fiscaal gegeven' niet vastomlijnd is.²² Daardoor wordt de fiscale geheimhouding evenmin eenvoudiger, duidelijker of duurzamer, hetgeen onwenselijk is.

8.3 Openbaar bekende gegevens?

Sinninghe Damsté heeft met betrekking tot de Wet op de DT 1917 betoogd dat de verplichting tot geheimhouding niet geldt ten aanzien van openbaar bekende feiten zoals die bijvoorbeeld uit de statuten of akte van oprichting.²³ Hoewel het object van de geheimhouding in die wet specifiek werd omschreven, is het maar zeer de vraag of dat standpunt destijds al houdbaar was. Vergelijkbaar met het standpunt van Sinninghe Damsté is de visie van Polak die stelt dat feiten of omstandigheden welke als officieel algemeen bekend verondersteld mogen worden niet vallen onder de geheimhouding.²⁴ Als voorbeeld noemt hij inschrijvingen in het Handelsregister, bekendmakingen van faillissementen en publicaties in de Staatscourant.²⁵

Op grond van de huidige fiscale geheimhoudingsbepaling dienen ook openbaar bekende gegevens te worden aangemerkt als object van de geheimhouding. Dat het vertrouwelijke karakter wellicht ontbreekt, is hierbij niet relevant. Onder 'verder bekend maken' dient volgens de Hoge Raad immers tevens te worden begrepen het verstrekken van informatie aan personen die wellicht reeds op de hoogte kunnen zijn van die informatie.²⁶ A-G Van Soest was in zijn voorafgaande conclusie bij dat arrest overigens een andersluidende mening toegedaan. Hij oordeelde dat taalkundig een zo ver strekkende geheimhoudingsplicht niet in overeenstemming zou zijn met art. 67 AWR, aangezien belastingambtenaren gegevens niet 'verder bekend maken', indien zij ze mededelen aan degene die de gegevens al kent of

20 Snippe 2019, blz. 21.

21 Snippe maakt hiermee een onderscheid met de 'functioneel equivalente gegevens' die ook door andere toezichthouders, op basis van eigen wettelijke bevoegdheden, kunnen worden verkregen (Snippe 2019, blz. 21).

22 Ingeval een 'exclusief fiscaal gegeven' na een wetswijziging ook door een andere toezichthouder, op basis van zijn eigen wettelijke bevoegdheden, kan worden verkregen verandert de status naar 'functioneel equivalente gegeven' en daarmee ook het bijbehorende geheimhoudingsregime.

23 Sinninghe Damsté 1921, blz. 248.

24 Polak 1940, blz. 156.

25 Vergelijk: Ohmstede & De Klerck 1940, blz. 109 die stellen dat de geheimhoudingsverplichting niet zou zien op wat uit openbaar gemaakte jaarverslagen algemeen bekend is.

26 HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschueren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277, r.o. 3.3. Vergelijk: Den Boer e.a. 1999, blz. 558.

gekend heeft.²⁷ De Hoge Raad staat echter een strikte benadering voor. Uit de jurisprudentie blijkt dat het al dan niet openbare of vertrouwelijke karakter van de informatie, voor wat betreft de toepasselijkheid van de fiscale geheimhoudingsbepaling, op grond van de huidige wettelijke bepaling niet relevant is.²⁸ Het onrechtmatig delen van fiscale informatie is een strafbaar feit, ook al gaat het om openbaar bekende gegevens die eenvoudig op een andere manier hadden kunnen worden verkregen.²⁹

8.3.1 De Hoge Raad creëert onduidelijkheid

In een procedure uit 2003 over de baatbelasting heeft de Hoge Raad onduidelijkheid gecreëerd over het object van de geheimhouding.³⁰ De fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR is van overeenkomstige toepassing verklaard op deze gemeentelijke heffing.³¹ In onderhavige procedure wilde belanghebbende, met een beroep het gelijkheidsbeginsel, weten welke onroerende zaken tot welke bedragen in de heffing waren betrokken.³² Volgens de Hoge Raad konden de gevraagde gegevens worden verstrekt zonder iets bekend te maken van hetgeen aan de heffingsambtenaar was gebleken of medegedeeld nopens de persoon of de zaken van degenen aan wie de aanslagen waren opgelegd. Op de gevraagde gegevens zou volgens de Hoge Raad geen geheimhoudingsplicht rusten. Deze uitkomst en de daarbij gebruikte argumentatie zijn naar mijn mening principieel onjuist. De informatie over wie de eigenaar is van een onroerende zaak en het aantal strekkende meters waarmee de onroerende zaak grenst aan het voetgangersdomein (de heffingsgrondslag) is door de heffingsambtenaar verzameld ten behoeve van het opleggen van de aanslagen baatbelasting. Dit is voor de heffingsambtenaar een werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet. De verzamelde informatie is derhalve aan te merken het object van de fiscale geheimhouding. Dat het gaat om (mogelijk) kenbare informatie is niet relevant.³³ Uiteindelijk ging het belanghebbende om niet-kenbare informatie: een lijst van belastingplichtigen aan wie daadwerkelijk een aanslag baatbelasting was opgelegd. Deze informatie is eveneens aan te merken als het object van de geheimhouding. In zijn noot bij dit arrest merkt Van Leijenhorst op dat de Hoge Raad de niet-kenbare informatie ten onrechte buiten de reikwijdte van de geheimhoudingsplicht brengt.³⁴ Hij is evenwel van mening dat de bestaansreden van de geheimhoudingsplicht met zich brengt dat de toepassing ervan achterwege blijft als de kenbare informatie elke vertrouwelijkheid mist. Met een principieel andere benadering is Van Leijenhorst niettemin (terecht) van mening

27 Conclusie A-G J. van Soest voorafgaand aan HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschuieren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277, par. 6.5-6.6.

28 Vergelijk: Hof 's-Hertogenbosch 28 september 1976, ECLI:NL:GHSHE:1976:AC5783, NJ 1977/312 en HR (civiele kamer) 20 januari 1966, ECLI:NL:HR:1966:AC4618, NJ 1966/184.

29 HR (strafkamer) 11 februari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2343, FED 2003/320, r.o. 3.5.

30 HR 5 december 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9370, BNB 2004/115, r.o. 4.1.

31 Vide: art. 231 Gemeentewet.

32 Belanghebbende had gesteld dat niet alle gebate onroerende zaken in de baatbelasting waren betrokken (gelijkheidsbeginsel).

33 Wie de eigenaar is blijkt uit het kadaster en de heffingsgrondslag (het aantal strekkende meters) is voor een ieder eenvoudig na te meten. Of daadwerkelijk een aanslag baatbelasting is opgelegd is niet openbaar.

34 G.J. van Leijenhorst in zijn annotatie bij HR 5 december 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9370, BNB 2004/115.

dat de gevraagde gegevens verstrekt hadden kunnen worden met gebruikmaking van art. 8:29 Awb.³⁵

8.3.2 Openbaar bekende gegevens dienen geheim te blijven

Ook openbaar bekende gegevens dienen onverminderd aangemerkt te blijven als object van de fiscale geheimhouding.³⁶ Hoewel betrokkenen een minder grote verwachting van hun privacy mogen hebben als hun gegevens in een open bron voor iedereen beschikbaar is, dient hun privacy nog steeds te worden beschermd. Zo mag bijvoorbeeld een publicatie in de Staatscourant, waarin is vermeld dat op een betrokkene de wettelijke schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is verklaard, niet worden gebruikt voor acquisitiedoeleinden door een advocatenkantoor.³⁷ In die procedure was volgens de rechtbank geen gerechtvaardigde grondslag voor de verwerking van de gegevens uit de Staatscourant. Oerlemans en Schuurmans wijzen erop dat het EHRM heeft geoordeeld dat ook publieke informatie binnen de reikwijdte van het recht op een privéleven valt.³⁸ Zij brengen hierbij de beperking aan dat het moet gaan om systematisch vergaarde informatie.³⁹ Niet alleen systematisch vergaarde informatie, maar ook samengevoegde openbare gegevens uit meerdere bronnen – die weer nieuwe informatie of inzichten kan opleveren – en de wijze waarop de gegevens openbaar zijn geworden bepalen de mate van inbreuk op de privacy.⁴⁰ Als publiekelijk beschikbare informatie van internet wordt verzameld en wordt gebruikt in handhavingsacties of in de besluitvorming van een bestuursorgaan, brengt dat volgens hen een inmenging in het recht op privacy als bedoeld in artikel 8 EVRM met zich. Dit vraagt om bescherming van de privacy middels (fiscale) geheimhouding.

Als ik het criterium van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid afweeg tegen het criterium van subsidiariteit en evenredigheid kom ik tot de conclusie dat het niet aan de inspecteur is om fiscale informatie, ook al is deze wellicht openbaar bekend, te delen met derden. Het is aan deze derde zelf om, met inachtneming van de eigen bevoegdheden en verantwoordelijkheden, diezelfde openbare bronnen te raadplegen (de Belastingdienst is

35 Het argument van Van Leijenhorst om de gegevens middels een ontheffingsmogelijkheid van (destijds) art. 67, tweede lid, AWR (oud) openbaar te maken acht ik minder wenselijk. Vergelijk: G.J.M.E. de Bont, *Recht op stukken*, TFB 2005/6-2.

36 Dit dient eveneens te gelden voor fiscale gegevens die wellicht niet openbaar bekend zijn, maar ook ten aanzien van verstrekking van fiscale informatie aan personen die wellicht reeds op de hoogte kunnen zijn van die informatie. Hierop wordt verder niet separaat ingegaan.

37 Rechtbank Noord-Nederland (civiele kamer) 3 mei 2017, ECLI:NL:RBNNE:2017:1700, *Computerrecht* 2017/157.

38 J.J. Oerlemans en Y.E. Schuurmans, *Internetonderzoek door bestuursorganen*, NJB 2019/1132. Vergelijk: HR 10 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:639, V-N 2020/18.25 over de gerechtvaardigde inbreuk op art. 8 EVRM bij kentekenparkeren.

39 Vergelijk: Brinkhoff die schrijft dat het EHRM heeft overwogen dat publiekelijk bekende informatie, zoals de open source informatie die op het internet beschikbaar is, binnen het bereik van het recht op privacy kan vallen. Hiervan is sprake op het moment dat deze op het internet beschikbare open source informatie systematisch door de overheid wordt verzameld en opgeslagen (S. Brinkhoff, *Datamining in een veranderende wereld van opsporing en vervolging*, TBS&H 2017, nr. 4, blz. 226).

40 Vergelijk: in Hoofdstuk 3, par. 4.4.1 is al aangegeven dat ingeval de geheimhouding wordt geschonden dit vervolgens niet betekent dat de plicht tot geheimhouding zou zijn opgeheven. Ondanks de schending blijft deze plicht onverminderd bestaan (HR (civiele kamer) 20 januari 1966, ECLI:NL:HR:1966:AC4618, NJ 1966/184).

geen doorgeefluik).⁴¹ Hetgeen in Hoofdstuk 7 al is opgemerkt over het doorleververbod voor afnemers van fiscale informatie is ook hier van toepassing: de inspecteur zal nooit kunnen instaan voor de juistheid, volledigheid en actualiteit van gegevens uit openbare bron (datakwaliteit).⁴² Op grond van bovenstaande argumentatie stel ik vast dat het onwenselijk is om openbaar bekende gegevens uit te zonderen van het object van de fiscale geheimhouding. Hier komt bij dat eventuele onduidelijkheid of discussie over wat als een openbaar bekend gegeven moet worden aangemerkt eveneens wordt voorkomen.⁴³

8.4 Instemming van de betrokkene?

Het onderworpen subject wordt op grond van de huidige wettelijke bepaling niet ontheven van de fiscale geheimhoudingsplicht ingeval de betrokkene instemt met de verstrekking van zijn gegevens. Bij de herziening per 1 januari 2008 werd – onder verwijzing naar het arrest Verschuieren/Kloosterboer uit 1991 – bevestigd dat het niet aan elke individuele persoon om wiens gegevens het gaat moet zijn om te bepalen of de gegevens, waarop de geheimhoudingsplicht betrekking heeft, bekend mogen worden gemaakt.⁴⁴ Dit dient mijns inziens onaangepast te blijven.⁴⁵ Een eerste argument volgt uit de in Hoofdstuk 5 gemaakte vergelijking tussen art. 2:5 Awb en art. 67 AWR. De doelstellingen van beide bepalingen zijn anders; de Awb-bepaling richt zich uitsluitend op het beschermen van de belangen van burgers en bedrijven terwijl de AWR-bepaling ook de belangen van de overheid in het algemeen en de Belastingdienst in het bijzonder beoogt te beschermen.⁴⁶ Instemming van de betrokkene behoeft niet altijd in het belang van de inspecteur te zijn, hetgeen een tegenstrijdigheid in de regeling zou opleveren.⁴⁷ Het criterium van doeltreffendheid en doelmatigheid vraagt om een consistente bepaling zonder tegenstrijdigheden. Daarnaast is het functioneren van de Belastingdienst als doorgeefluik – wegens een aantal praktische bezwaren – onwenselijk. Zo zou duidelijk moeten zijn waar de betrokkene exact mee instemt: een algehele toestemming om gegevens te delen met derden, of slechts aan specifieke personen ten behoeve van een vooraf beschreven, vastomlijnd doel. Ook tegenstrijdige belangen van verschillende betrokkenen kan leiden tot complicaties.⁴⁸ Het is voor een inspecteur een extra administratieve last omdat hij per gegeven zou moeten vastleggen welke toestemming zou zijn verleend. Eenmaal verleende instemming is lastig om terug

41 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 10, par. 6.3 waar een voorstel wordt gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen.

42 Vergelijk: Hoofdstuk 7, par. 4.1.2.

43 Hoe minder uitzonderingen er zijn hoe eenvoudiger, transparanter en doelmatiger de regeling wordt.

44 Advies RvS en NR, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 5, blz. 8 en MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 19. Vergelijk: HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschuieren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277, r.o. 3.3 en par. 24, derde lid, BFB.

45 De mening van betrokkenen speelt wel mee ingeval een belangenafweging moet worden gemaakt ten behoeve van een ontheffing geheimhouding ex art. 67, derde lid, AWR.

46 Vergelijk: Hoofdstuk 5, par. 2.1 en Hoofdstuk 6, par. 2.

47 Vergelijk: bij de behandeling van art. 50g OSV is opgemerkt dat: “*Privacybescherming behoeft nu eenmaal niet tegen de wil van betrokkene in te geschieden*” MvT, Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 3, blz. 17.

48 Hierbij kan worden gedacht aan een overeenkomst tussen twee partijen waarbij de ene partij wel en de andere partij geen belang heeft om deze te openbaren.

te draaien.⁴⁹ Deze praktische bezwaren zijn niet onoverkomelijk, maar vanuit de criteria van het beoordelingskader heeft een heldere, robuuste regeling de voorkeur. Hoe minder uitzonderingen er zijn hoe eenvoudiger, transparanter en doelmatiger de regeling wordt.

Als laatste argument kan worden verwezen naar Hoofdstuk 10 waar een voorstel wordt gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen.⁵⁰ Hierdoor is er ook geen noodzaak meer om het object van de geheimhouding in te perken. Het is vervolgens aan de betrokkene zelf om aan derden desgewenst openheid van zaken te geven (informatieele zelfbeschikking).⁵¹ De mening van de betrokkene was in het verleden niet relevant; gesteld is dat onder omstandigheden het de belastingplichtige zelf is die wordt beschermd door een ruime reikwijdte van de fiscale geheimhoudingsplicht.⁵² Betrokkenen zouden niet altijd de vrijheid ervaren om bepaalde keuzes te maken.⁵³ Daar komt bij dat betrokkenen niet altijd kunnen overzien wat de reikwijdte en de gevolgen kunnen zijn van de door hun gegeven toestemming.⁵⁴ Hoe valide dit argument wellicht ook moge zijn, het is gedeeltelijk ingehaald door het inzagerecht van de AVG en het streven van de overheid om betrokkenen zoveel mogelijk zeggenschap over de eigen gegevens te geven.⁵⁵ De informatieele zelfredzaamheid is een fiscaliteit-overstijgend aandachtspunt dat de wetgever niet uit het oog mag verliezen.⁵⁶

8.5 Niet-herleidbare gegevens

Uit zowel de letterlijke tekst van art. 67, eerste lid, AWR als de doelstelling van de bepaling blijkt dat ook niet-herleidbare gegevens vallen onder het object van geheimhouding.⁵⁷ De verbodsbepaling ziet immers op het verder bekend maken van fiscale gegevens, ongeacht of deze gegevens herleidbaar zijn tot individuen. Onder niet-herleidbare gegevens

49 Vergelijk: de opmerking over vertrouwelijke informatie in een Wob-document. Deze kan door tijdsverloop van karakter veranderen (MvT, Kamerstukken II 1986/87, 19 859, nr. 3, blz. 4).

50 Hoofdstuk 10, par. 6.

51 Vergelijk: Van der Meulen e.a. 1999, blz. 87 en blz. 94-95 inzake het beschikken over controle over de eigen bedrijfsgegevens (informatieele zelfbeschikking).

52 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 25. In vergelijkbare zin: de redactie Vakstudie Nieuws in haar commentaar op het arrest Verschueren/Kloosterboer (V-N 1991/3353). Vergelijk: art. 7:4, achtste lid Awb en art. 8:32, eerste lid, Awb waarin is bepaald dat kennisneming van stukken kan worden geweigerd als dit de lichamelijke of geestelijke gezondheid van een partij zou schaden.

53 Bijvoorbeeld: Handelingen II 2017/18, nr. 98, item 35, blz. 39 waarin de Staatssecretaris van Financiën bij de afweging van belangen tussen art. 68 GW en art. 67 AWR opmerkt dat het lijkt alsof een belastingplichtige heeft gekozen, maar dat hij misschien wel onder druk wordt gezet om instemming te verlenen.

54 Het is een feit van algemene bekendheid dat bijvoorbeeld cookies op websites of algemene voorwaarden veelal ongelezen voor akkoord worden 'weggeklikt'. Voor het plaatsen van cookies is specifieke toestemming vereist (HvJ EU 1 oktober 2019, ECLI:EU:C:2019:801).

55 Brief Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 15 juni 2020 (eigenaarschap van persoonsgegevens), Kamerstukken II 2019/20, 32 761, nr. 165, blz. 2.

56 Zie: Hoofdstuk 1, par. 4.4.3.

57 Zie ook: Snippe 2019, blz. 401. Anders: Minister Treub bij de parlementaire behandeling van de Wet IB 1914 waar hij zonder de schending van de geheimhouding niet kon zeggen hoeveel belasting een tweetal stichtingen verschuldigd was, maar wel vond dat hij kon zeggen dat zij in totaal f 152 aan belasting hadden betaald (Handelingen I 1914/15, 18, blz. 54).

kunnen zowel geanonimiseerde- als geaggregeerde gegevens worden verstaan.⁵⁸ Uit de jurisprudentie blijkt dat ook het verstrekken van geanonimiseerde gegevens kan leiden tot strafrechtelijke vervolging wegens schending van de geheimhouding.⁵⁹ Bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 – waarbij geen wijzigingen zijn beoogd – is in de memorie van toelichting bevestigd dat de fiscale geheimhoudingsplicht in principe ook (nog steeds) geldt voor geanonimiseerde gegevens.⁶⁰ De (geanonimiseerde) gegevensverstrekking aan andere ministeries ten behoeve van de voorbereiding van of onderzoek naar toekomstige wetgeving is hierbij genoemd als voorbeeld waar (telkens) een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR kan worden verleend.⁶¹ Hiermee is voor de fiscaliteit een andere weg ingeslagen dan bijvoorbeeld in de Wft; bij de inwerkingtreding van de Wft per 1 januari 2007 is immers bewust gekozen om voor die wet de niet-herleidbare gegevens niet aan te merken als object van de geheimhouding.⁶² Hierna wordt eerst ingegaan op de uitlatingen van de Staatssecretaris van Financiën waarin hij een afwijkende visie over niet-herleidbare gegevens geeft. Vervolgens wordt ingegaan op enkele situaties waarin nu al sprake is van een samenloop van niet-herleidbare gegevens en de fiscale geheimhoudingsplicht. Ik sluit af met een voorstel tot aanvulling van de huidige wettelijke bepaling.

8.5.1 Voortschrijdend inzicht? – een afwijkende visie

Juist omdat de Staatssecretaris van Financiën bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 de bestaande lijn in de memorie van toelichting bevestigde, is het merkwaardig dat de Staatssecretaris van Financiën in zijn notitie over het inlichtingenrecht van het parlement en de fiscale geheimhoudingsplicht uit 2012 aan de Tweede Kamer zonder nadere toelichting (en zonder hierop te worden aangesproken) het tegenovergestelde schrijft:⁶³

De geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR staat niet in de weg aan verstrekking van gegevens indien het gegevens betreft die niet herleidbaar zijn tot een individuele belastingplichtige. Dit betekent dat het verstrekken van geaggregeerde gegevens, mits niet herleidbaar tot individuele belastingplichtigen, niet in strijd is met de fiscale geheimhoudingsplicht (...). Ook voor geanonimiseerde gegevens geldt dat deze niet onder de geheimhoudingsplicht vallen, mits de gegevens afdoende anonimiseerbaar zijn. Afdoende anonimiseerbaar betekent in dit verband niet herleidbaar tot een individuele belastingplichtige.

58 In het kader van dit onderzoek zullen de termen niet-herleidbaar en geanonimiseerd door elkaar worden gebruikt. Op geaggregeerde gegevens wordt verder niet specifiek ingegaan. Gepseudonimiseerde gegevens vallen hier niet onder. Pseudonimiseren, is, anders dan anonimiseren, een techniek waarmee de identiteit van een persoon achteraf wel herleidbaar is.

59 Hof Leeuwarden (strafkamer) 1 juli 1996, ECLI:NL:GHLEE:1996:AB7712, NJ 1998/214, r.o. 6-8. Uit het rapport No 7 september 2000, nr. 2000/301, <https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2000301> (online, geraadpleegd op 22 juni 2020), blz. 40, waarin wordt verwezen naar de (niet gepubliceerde) uitspraak van Rechtbank Assen (strafkamer) van 7 januari 1998, blijkt dat het OM uiteindelijk niet-ontvankelijk werd verklaard.

60 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 20.

61 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 20 en NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 27. Het zal veelal gaan om niet-herleidbare gegevens. Met een deugdelijke wettelijke basis kan een telkens te verlenen individuele ontheffing achterwege blijven.

62 Zie: Hoofdstuk 5, par. 3.10.

63 Brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2012 (notitie over inlichtingenrecht van parlement en fiscale geheimhoudingsplicht), Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 83.

Deze visie op geanonimiseerde en geaggregeerde gegevens van de Staatssecretaris van Financiën als uitvoerder van de belastingwet is – gelet op hetgeen hij tijdens de parlementaire behandeling van art. 67 AWR heeft opgemerkt – evident onjuist. De uitlatingen in deze notitie heeft hij gedaan als uitvoerder van de belastingwet en maken geen deel uit van de parlementaire geschiedenis van art. 67 AWR.⁶⁴

8.5.2 Het inlichtingenrecht van art. 68 GW

In art. 68 GW is de verplichting opgenomen om de Staten-Generaal inlichtingen te verstrekken.⁶⁵ Deze inlichtingenverplichting is echter niet onbegrensd. Hoewel de fiscale geheimhoudingsplicht niet per definitie aan verstrekking in de weg staat, dient in elk specifiek geval een belangenafweging te worden gemaakt tussen het belang van het parlement bij inlichtingen en het zwaarwegende, algemene belang dat is gediend met de fiscale geheimhoudingsplicht.⁶⁶ De Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties heeft dan ook terecht opgemerkt dat een wettelijke geheimhoudingsplicht zich in het algemeen verzet tegen openbare informatieverstrekking.⁶⁷ Door openbare verstrekking wordt de informatie immers openbaar voor iedereen.⁶⁸ De te maken afweging kan verschillende uitkomsten hebben.⁶⁹ Ten eerste kan worden beslist dat fiscale informatie niet wordt verstrekt.⁷⁰ Ten tweede kan

64 Zie verder over de posterieure uitlatingen van de wetgever: Hoofdstuk 7, par. 2.1.1.

65 Het betreft zowel een passieve als een actieve inlichtingenverplichting (zie o.a.: MvA, Kamerstukken II 1985/86, 19 014, nr. 5, blz. 6, notitie Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 21 januari 2002, Kamerstukken II 2001/02, 28 362, nr. 2, blz. 3 en brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 25 april 2016, Kamerstukken II 2015/16, 28 362, nr. 8, blz. 5-6). De geheimhoudingsplicht van belastingambtenaren geldt ook ten opzichte van leden van de Staten-Generaal. Als een Kamerlid in contact wil komen met een ambtenaar, dan beslist de minister hierover (aanwijzing 3 en aanwijzing 4, aanwijzingen externe contacten rijksambtenaren (2020)).

66 Brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2012 (notitie over inlichtingenrecht van parlement en fiscale geheimhoudingsplicht), Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 83 en brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 24 september 2018, Kamerstukken II 2018/19, 28 362, nr. 13, blz. 2. Vergelijk: notitie Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 21 januari 2002, Kamerstukken II 2001/02, 28 362, nr. 2, blz. 10 e.v. en brief Staatssecretaris van 21 februari 2020, Kamerstukken II 2019/20, 35 302, nr. 73, blz. 5 waarin nogmaals wordt benadrukt dat in concrete gevallen een belangenafweging kan worden gemaakt tussen het inlichtingenrecht en het belang van betrokkenen bij geheimhouding. Een versoepeling van art. 67 AWR is niet aan de orde.

67 Notitie Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 21 januari 2002, Kamerstukken II 2001/02, 28 362, nr. 2, blz. 11.

68 Vergelijk: ABRvS 16 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3502 (het onderscheid tussen bekendmaken van gegevens aan een selecte groep personen staat niet gelijk met openbaar maken aan een ieder) en brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 18 november 2019 (reikwijdte van artikel 68 Grondwet), Kamerstukken II 2019/20, 28 362, nr. 23 (art. 68 GW en de Wob).

69 Vergelijk: Handelingen II 2017/18, nr. 98, item 35 waar in het debat over de afschaffing van de dividendbelasting en de ruling van Shell door de Staatssecretaris van Financiën bij herhaling wordt ingegaan op de balans tussen art. 68 GW en art. 67 AWR.

70 Bijvoorbeeld: bij de beantwoording van Kamervragen door de Staatssecretaris van Financiën inzake het ontwijken van dividendbelasting door Shell wordt veelvuldig een beroep gedaan op art. 67 AWR (brief Staatssecretaris van Financiën van 22 juni 2018, Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 209, V-N 2018/34.14). Zie uitgebreider: Hoofdstuk zes, par. 4.2.3 voor andere voorbeelden.

het parlement vertrouwelijk worden geïnformeerd.⁷¹ Als derde mogelijkheid kan worden genoemd de openbare inlichtingenverstrekking.⁷² De vierde en tevens laatste mogelijkheid is het verstrekken van geanonimiseerde of geaggregeerde gegevens.⁷³ Het verstrekken in deze vorm is echter een van de mogelijke uitkomsten van de te maken belangenafweging op grond van art. 68 GW. Daarmee kan niet worden gezegd dat geanonimiseerde- en geaggregeerde gegevens niet zouden zijn aan te merken als object van de geheimhouding.⁷⁴

8.5.3 Publicatie van geanonimiseerde, fiscale uitspraken

In Hoofdstuk 3 is opgemerkt dat de rechter, aan wie de fiscale (straf)rechtspraak is opgedragen, moet aangemerkt worden als een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject.⁷⁵ De rechter wordt aangemerkt als onderworpen subject uit Categorie I.⁷⁶ Bij de invoering van de raden van beroep voor de directe belastingen is destijds specifiek bepaald dat de Hoge Raad uitspraak deed in de raadkamer teneinde de fiscale geheimhouding te waarborgen.⁷⁷ Als een fiscale uitspraak wordt gepubliceerd dient deze te worden geanonimiseerd.⁷⁸ Het betreft dan alle belastingplichtigen, gemachtigden, inspecteurs, betrokken derden en overige derden. Deze verplichting geldt vanzelfsprekend ook voor nieuwsberichten over fiscale (straf)procedures.⁷⁹ Het ongeanonimiseerd publiceren van een naam kan worden

71 Bijvoorbeeld: de vertrouwelijke inlichtingenverstrekking over de fiscale positie van Shell in een besloten commissievergadering (brief Staatssecretaris van Financiën van 22 juni 2018, Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 209, V-N 2018/34.14 en brief Staatssecretaris van Financiën van 26 juni 2018, Kamerstukken II 2017/18, 28 362, nr. 11, V-N 2018/35.16) en de technische briefing openingsbesluit Nike (brief Staatssecretaris van Financiën van 21 augustus 2019 (technische briefing openingsbesluit Nike), Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 246).

72 Zie bijvoorbeeld: Hoofdstuk 10, par. 2.2.2 over de ruling met Starbucks.

73 Hierbij kan worden gedacht aan de informatie in de voortgangsrapportages en een afsluitende jaarrapportage over het jaarplan Belastingdienst die tot doel hebben de Tweede Kamer te informeren over de doelstellingen en resultaten van de Belastingdienst (brief Staatssecretaris van Financiën van 17 april 2019 (23e Halfjaarsrapportage en Beheerst vernieuwen), Kamerstukken II 2018/19, 31 066, nr. 480, blz. 4).

74 De uitkomst is wellicht hetzelfde, maar de route ernaar toe is principieel anders.

75 Hoofdstuk 3, par. 3.3.1.

76 Zie: Hoofdstuk 7, par. 3.

77 Zie uitgebreider: B.M. van der Sar, De fiscale geheimhoudingsplicht, de publicatie van uitspraken en de Anonimiseringsrichtlijnen, TFB 2018/7-36, par. 1.2 en Kammer 1934, blz. 194. Vergelijk: art. 18 en art. 24, derde lid, WARB (Wet van 17 mei 1956, houdende vaststelling van een nieuwe regeling inzake belastingrechtspraak, Kamerstukken II 1954/55, 3704, Stb. 1956, 323).

78 Zie uitgebreider: B.M. van der Sar, De fiscale geheimhoudingsplicht, de publicatie van uitspraken en de Anonimiseringsrichtlijnen, TFB 2018/7-36, par. 3. De termen vonnis, uitspraak en arrest worden door elkaar gebruikt. Vergelijk: Bergman e.a. 2020, blz. 203 die stellen: “*De anonimisering is terug te voeren op de geheimhoudingsplicht van de rechter op grond van art. 67 AWR*”.

79 Het nieuwsbericht en de uitspraken over de fiscale strafzaak tegen sushiketen Sumo waren niet deugdelijk geanonimiseerd (nieuwsbericht Rechtbank Rotterdam van 23 juli 2020, Integriteit strafproces door OM in gevaar gebracht in belastingzaak horecaconcern, <https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Rechtbanken/Rechtbank-Rotterdam/Nieuws/Paginas/Integriteit-strafproces-door-OM-in-gevaar-gebracht-in-belastingzaak-horecaconcern.aspx> (online, geraadpleegd op 9 november 2020) en Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 23 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6587). Vergelijkbaar is het nieuwsbericht over de aan een Groningse hoogleraar opgelegde boete (nieuwsbericht OM van 29 december 2020, Hoogleraar belastingrecht betaalt boete van 50.000 euro voor onjuist informeren Belastingdienst,

gezien als een bijkomende straf.⁸⁰ Hoewel de anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak per 25 mei 2020 zijn aangepast – waardoor medewerkers van de Belastingdienst sindsdien wel worden geanonimiseerd – is deze wijziging voor de fiscaliteit niet afdoende.⁸¹ Ook met de gewijzigde doelstellingen van Hoofdstuk 6 wordt dit niet anders. Onder verwijzing naar de fiscale geheimhouding heeft de NOB in zijn reactie op de internetconsultatie Wet amicus curiae en kruisbenoemingen (2019) opgemerkt dat de inzet van de amicus curiae zou betekenen dat al in een vroeg stadium van de procedure – en dus niet zoals tot nu toe gebruikelijk is na de uitspraak – geanonimiseerd moet worden.⁸²

Bij de publicatie van fiscale uitspraken wordt toch soms pijnlijk duidelijk dat anonimiseren veel meer behelst dan het enkel weglakken van de namen.⁸³ Geanonimiseerde uitspraken in WOZ-procedures over twee Koninklijke paleizen in Den Haag zijn niet erg lastig te raden,⁸⁴ het zogenoemde Staatsloterij-arrest laat evenmin weinig tot de verbeelding over⁸⁵, als in de literatuur de titel boven een uitspraak luidt: “*Terugbetaling derivatenkoning aan Vestia wel negatief loon maar geen aftrek...*” is duidelijk dat het anonimiseren niet is gelukt⁸⁶ en als een niet nader genoemd schilderij aan een niet nader genoemd museum

-
- <https://www.om.nl/actueel/nieuws/2020/12/29/hoogleraar-belastingrecht-betaalt-boete-van-50.000-euro-voor-onjuist-informereren-belastingdienst> (online, geraadpleegd op 29 december 2020) en Het Financieel Dagblad 30 december 2020, Hoogleraar belastingrecht beboet wegens onjuist informeren fiscus, <https://fd.nl/economie-politiek/1369062/hoogleraar-belastingrecht-beboet-wegens-onjuist-informereren-fiscus> (online, geraadpleegd op 30 december 2020)). Vergelijk: M.E. de Meijer, De geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de officier van justitie, Tijdschrift Tucht recht 2021(2), 13.
- 80 Zie o.a.: de openbaarmaking van vergrijpboeten (art. 67r AWR) en de publicatie van navorderingsaanslagen in de Staatscourant (Hoofdstuk 2, par. 7.4). Vergelijk: de ongeanonimiseerde publicatie van de naam van een Ponzifraudeur als bijkomende straf in de zin van art. 9 en art. 36 Sr (Hof 's-Hertogenbosch (strafkamer) 30 december 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:4026 en nieuwsbericht Hof 's-Hertogenbosch van 30 december 2020, <https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Gerechtshoven/Gerechtshof-s-Hertogenbosch/Nieuws/Paginas/Hogere-straf-voor-frauderende-belegger.aspx> (online, geraadpleegd op 5 januari 2021)).
- 81 Vide: art. 1c. anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak en de toelichting onder de kop ‘Totstandkoming richtlijn’. Voor de fiscaliteit dienen niet de anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak, maar dient art. 67 AWR leidend te zijn. Anders: het regeringsstandpunt over het niet anonimiseren van uitspraken waarbij een publiekrechtelijk lichaam is betrokken (Verslag, Kamerstukken II 2010/11, 31 066, nr. 96, blz. 6-7).
- 82 NOB-commentaar internetconsultatie Wet amicus curiae (NOB 2019), blz. 3. Zie ook: MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 550, nr. 3, blz. 14.
- 83 Zie voor een aantal voorbeelden: B.M. van der Sar, De fiscale geheimhoudingsplicht, de publicatie van uitspraken en de Anonimiseringsrichtlijnen, TFB 2018/7-36, par. 3. Zie ook: Feteris 2014, blz. 434.
- 84 Hof 's-Gravenhage 19 maart 2003, ECLI:NL:GHSGR:2003:AG1686 en ECLI:NL:GHSGR:2003:AG1667. Het hof omschreef de objecten nog als ‘plaatselijk bekend als A te Q’ met een waarde van respectievelijk f 40 miljoen en ruim f 16 miljoen. In de arresten HR 2 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AQ7130, V-N 2005/61.22 en HR 2 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AQ7121, V-N 2005/61.23 werden dit respectievelijk ‘Paleis Noordeinde te 's-Gravenhage’ en ‘Paleis Huis ten Bosch te 's-Gravenhage’. Opmerkelijk is dat de Hoge Raad de WOZ-waarden vervolgens wel ‘weglakte’.
- 85 In HR 29 juni 2007 (Staatsloterij-arrest), ECLI:NL:HR:2007:AZ2862, V-N 2007/31.6, r.o. 3.1.1 staat: “Belanghebbende heeft onder meer als doel het organiseren van de staatsloterij”.
- 86 Rechtbank Den Haag 13 juni 2019, ECLI:NL:RBDHA:2019:9725, FutD 2019-2557. Vergelijk: <https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Rechtbanken/Rechtbank-Rotterdam/Nieuws/Paginas/Celstraffen-in-Vestia-zaak.aspx> (online, geraadpleegd op 23 september 2019).

op exact 6 juni 2014 is opgenomen in de 'Eregalerij' blijkt dat het achterhalen van de schenker ook voor niet-kunstkenners geen kunst op zich is.⁸⁷ Het laat zien dat met een beetje gezond verstand, enige achtergrondinformatie of een paar eenvoudige zoekslagen op het internet kan worden achterhaald wie de betrokkenen zijn.⁸⁸ Bij civiele procedures – waar de Belastingdienst partij is – is dit niet anders.⁸⁹ Het probleem van gebrekkige anonimisering is breder dan alleen de fiscaliteit.⁹⁰ Een oplossing voor het probleem van 'geanonimiseerde' uitspraken die toch herleidbaar zijn tot betrokkenen ligt nu al voor het gehele bestuursrecht voor het oprapen; bij publicatie op verzoek bestaat een wettelijke grondslag voor het publiceren van een uittreksel.⁹¹ Het verstrekken van uitspraken op verzoek heeft echter plaatsgemaakt voor publicatie van uitspraken op eigen initiatief door de belastingrechter.⁹² Hierbij is niet het regime van art. 8:79 Awb jo. art. 27g AWR leidend, maar valt de publicatie rechtstreeks onder het regime van art. 67 AWR.⁹³ Dat neemt niet weg dat ook in dat geval het publiceren van een uittreksel mogelijk is.⁹⁴

- 87 Rechtbank Gelderland 1 september 2020, ECLI:NL:RBGEL:2020:4467, r.o. 9 en persbericht Rijksmuseum van 6 juni 2014, <https://www.rijksmuseum.nl/nl/pers/persberichten/rijksmuseum-krijgt-topstuk-hobbema-voor-eregalerie> (online, geraadpleegd op 6 oktober 2020). De waarde van het schilderij was door het Rijksmuseum en de schenker niet bekendgemaakt.
- 88 De betrokkene bij Hof Arnhem-Leeuwarden 11 april 2017 (Achmea Kennisquiz 2005), ECLI:NL:GHARL:2017:3020 inzake de winnaar van de Achmea Kennisquiz in 2005 is met de zoektermen "Achmea kennisquiz" en "winnaars" eenvoudig te achterhalen en in het arrest HR 16 maart 2018 (Achmea Kennisquiz 2008), ECLI:NL:HR:2018:342, BNB 2018/105 over de winnaar van de Achmea Kennisquiz in 2008 resulteert dezelfde zoekslag tot twee slechts namen (https://nl.wikipedia.org/wiki/Achmea_Kennisquiz#/M#Winnaars (online, geraadpleegd op 23 september 2019)).
- 89 Bijvoorbeeld: Rechtbank Den Haag (voorzieningenrechter) 4 december 2019, ECLI:NL:RBDHA:2019:12878, Het Financieele Dagblad 19 november 2019, Harde verwijten in kort geding over verborgen erfenis oud-lid Hoge Raad, <https://fd.nl/economie-politiek/1325052/harde-verwijten-in-kort-geding-over-verborgen-erfenis-oud-lid-hoge-raad> (online, geraadpleegd op 22 juni 2020) en Het Financieele Dagblad 5 december 2019, Fiscus wint kort geding over verborgen erfenis oud-lid Hoge Raad, <https://fd.nl/economie-politiek/1326922/fiscus-wint-kort-geding-over-verborgen-erfenis-oud-lid-hoge-raad> (online, geraadpleegd op 22 juni 2020). De stiefdochters van Jos van der Vorm zijn nadien in de online artikelen door de krant geanonimiseerd omdat het belang van publicatie in dit geval niet opweegt tegen de inbreuk op de privacy. In de papieren kranten – die eveneens online raadpleegbaar zijn – is dit niet gebeurd. Vergelijk: de (slecht) geanonimiseerde uitspraken over de informatiebeschikkingen van Rechtbank Den Haag 22 juli 2020, ECLI:NL:RBDHA:2020:7975 en ECLI:NL:RBDHA:2020:7976, FutD 2020-2657. In r.o. 3.3. van de ene uitspraak is door gebrekkige anonimisering de naam van wijlen Jos van der Vorm blijven staan terwijl in de andere uitspraak dit is geanonimiseerd naar [B].
- 90 Vergelijk: L. Mommers, G.-J. Zwenne en B.W. Schermer, Het best bewaarde geheim van de raadkamer, Over de ontoegankelijkheid van de rechtspraak, NJB 2010/32 en W.J.M. van Tongeren, Van Lindenbaum/Cohen naar A/B?, NJB 2019/161.
- 91 Art. 8:79, tweede lid, Awb jo. art. 27g AWR wordt art. 27h AWR van overeenkomstige toepassing verklaard op het hoger beroep. In art. 30 AWR is een nagenoeg identieke bepaling opgenomen voor het beroep in cassatie.
- 92 Zie uitgebreider: B.M. van der Sar, De fiscale geheimhoudingsplicht, de publicatie van uitspraken en de Anonimiseringsrichtlijnen, TFB 2018/7-36, par. 2. Zie ook: Kammer 1934, blz. 210 over het belang van ruimere publiciteit van arresten met handhaving van de geheimhouding. Hij verwijst naar Geschriften VVBW nr. 2 (1927), blz. 51.
- 93 Zie ook: Hoofdstuk 9, par. 4.
- 94 Het extra werk en daarmee de extra kosten voor de rechtspraak zijn een nadeel. Vergelijk: L. Mommers, G.-J. Zwenne en B.W. Schermer, Het best bewaarde geheim van de raadkamer, Over de ontoegankelijkheid van de rechtspraak, NJB 2010/32 en T. Barkhuysen, Een wettelijke regeling voor publicatie van rechterlijke uitspraken op rechtspraak.nl, NJB 2017/1278. De gedachte van

8.5.4 *Wet openbaarheid van bestuur*

In Hoofdstuk 4 is ingegaan op de verhouding tussen de fiscale geheimhoudingsplicht en de Wob.⁹⁵ Art. 67 AWR is thans een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter die prevaleert boven de Wob. De visie van de Staatssecretaris van Financiën met betrekking tot niet-herleidbare gegevens, zoals verwoord in de hiervoor genoemde notitie uit 2012 over het inlichtingenrecht van het parlement en de fiscale geheimhoudingsplicht,⁹⁶ botst echter met zijn werkwijze bij Wob-verzoeken.⁹⁷ Als de visie van de Staatssecretaris van Financiën consequent zou worden gevolgd ontstaat onduidelijkheid over de vraag in hoeverre de Wob (weer) relevant wordt voor niet-herleidbare, fiscale gegevens. Ingeval geanonimiseerde en geaggregeerde gegevens niet (langer) zouden kunnen worden toegelaten als een object van de fiscale geheimhouding, kunnen deze niet-herleidbare gegevens ook niet worden beschermd door art. 67 AWR. Het is alsdan zeer goed denkbaar dat in een Wob-procedure uiteindelijk de ABRvS zal oordelen dat deze gegevens evenmin vallen onder de uitzondering van een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter. Hiermee zou (gedeeltelijk) worden teruggekeerd naar de situatie van vóór 2008. Dit kan tot verschillende uitkomsten leiden; wordt bijvoorbeeld middels een Wob-verzoek informatie over een legesaanslag van een concurrerende bouwmarkt gevraagd dan zal op grond van vaste jurisprudentie dat met een beroep op art. 67 AWR worden afgewezen.⁹⁸ Is diezelfde legesaanslag echter geanonimiseerd door de gemeente besproken in een vaktechnisch overleg, zou niet art. 67 AWR, maar art. 10 en art. 11 Wob het relevante afwegingskader vormen.⁹⁹

8.5.5 *Publicatie samenvattingen van rulings*

Omdat er een toenemende behoefte bestond aan meer openbare informatie over door de Belastingdienst afgegeven rulings met een internationaal karakter is met ingang van

Van Tongeren – dat door de rechter aan partijen wordt gevraagd of een te publiceren uitspraak al dan niet geanonimiseerd dient worden – is onwenselijk (W.J.M. van Tongeren, Van Lindenbaum/Cohen naar A/B?, NJB 2019/161). Zie ook: ABRvS 9 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3410. Het 'uitsprakenregister asiel & bewaring' bevat geen inhoudelijke informatie over uitspraken, maar slechts de uitspraakdatum, de zittingsplaats, het zaaknummer en de zaakstand. Dat is volgens de ABRvS dan weer té beperkt.

95 Hoofdstuk 4, par. 4. Vergelijk: Hoofdstuk 5, par. 2.6 over de Wob, de Awb en de AWR.

96 Par. 5.1 hiervoor.

97 Zo werden reeds geanonimiseerde gegevens uit een memo inzake BCEE-rekeninghouders met een beroep op art. 67 AWR geweigerd (Wob-besluit van 12 maart 2019 inzake onderzoek van de Belastingdienst naar rekeninghouders bij de BCEE Bank in Luxemburg, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2019/03/12/wob-verzoek-naar-onderzoek-van-de-belastingdienst-naar-rekeninghouders-bij-de-bcee-bank-in-luxemburg> (online, geraadpleegd op 16 september 2019)).

98 ABRvS 22 november 2017, ECLI:NL:RVS:2017:3203, Belastingblad 2018/19 inzake de gewenste inzage van Praxis in de legesaanslag van concurrent Hornbach.

99 Op grond van art. art. 10, eerste lid, onderdeel e of g, Wob zou de informatie wellicht alsnog kunnen worden geweigerd. Het feit dat het om reeds openbaar bekende gegevens gaat zou hierbij kunnen meespelen (zie: ABRvS 22 november 2017, ECLI:NL:RVS:2017:3203, Belastingblad 2018/19, r.o. 5).

1 juli 2019 de rullingpraktijk van de Belastingdienst herzien.¹⁰⁰ Vanaf die datum worden geanonimiseerde samenvattingen van afgegeven rulings gepubliceerd.¹⁰¹ De Staatssecretaris van Financiën heeft beargumenteerd dat door geanonimiseerde samenvattingen te publiceren tegemoet kan worden gekomen aan de wens van transparantie per rulling zonder dat dit herleidbaar is tot een individuele belastingplichtige.¹⁰² Hier komt volgens hem bij dat een samenvatting meer en duidelijkere informatie zou bevatten dan een geanonimiseerde rulling zelf.¹⁰³ Bij de keuze om samenvattingen te publiceren speelt tevens mee dat bij het anonimiseren er toch altijd een kans is dat de informatie die blijft staan herleidbaar is naar een belastingplichtige.¹⁰⁴

De Staatssecretaris van Financiën stelt echter onomwonden dat het anoniem publiceren van rulings niet in strijd zou zijn met art. 67 AWR wanneer er wordt gezorgd dat de informatie niet-herleidbaar is naar een specifieke belastingplichtige.¹⁰⁵ Er bestaan volgens hem evenmin juridische belemmeringen om samenvattingen van bestaande rulings die niet-herleidbaar zijn naar een individueel bedrijf te publiceren.¹⁰⁶ Dit standpunt is op z'n minst twijfelachtig. Op grond van de huidige wetgeving zijn geanonimiseerde gegevens immers ook aan te merken als een object van de fiscale geheimhouding. De (maatschappelijke) vraag naar transparantie is wellicht begrijpelijk, maar of daarmee ook sprake is van 'noodzakelijkheid' in de zin van art. 67 AWR is geen op voorhand uitgemaakte zaak. Dat het publiceren van geanonimiseerde samenvattingen van rulings niet botst met de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen – in zoverre is sprake van 'overkill' – neemt niet

100 Zie o.a.: internetconsultatie Herziening rullingpraktijk (2018), brief Staatssecretaris van Financiën van 22 november 2018 (internationaal fiscaal (verdrags)beleid), Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 223, brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluistland en het nieuwe rullingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725 en het besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter (2019).

101 Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter (2019), par. 4. Ook van de gevallen waarin vooroverleg is gevoerd, maar de rulling uiteindelijk niet tot stand is gekomen wordt een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd. Bolink komt tot de conclusie dat hiermee wordt voorzien in een behoefte en de rulings goed zijn geanonimiseerd (K. Bolink, An In-Depth Analysis of Published Anonymized APA and APA Request Summaries Under the Revised Dutch Tax Ruling Practice, Intertax Volume 49, Issue 3).

102 Brief Staatssecretaris van Financiën van 22 november 2018 (internationaal fiscaal (verdrags) beleid), Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 223, blz. 3. Zie ook: Hoofdstuk 6, par. 4.2.3.

103 Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluistland en het nieuwe rullingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725, antwoord op vraag 14.

104 Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluistland en het nieuwe rullingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725, antwoord op vraag 16. Vergelijk: NOB-commentaar internetconsultatie Herziening rullingpraktijk (NOB 2018), blz. 4-5.

105 Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluistland en het nieuwe rullingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725, antwoord op vraag 28. Vergelijk: in de internetconsultatie wordt met betrekking tot het geanonimiseerd publiceren van rulings ten onrechte gesteld dat: "*Bovendien past anonieme publicatie binnen het huidige raamwerk van artikel 67 AWR*" (internetconsultatie Herziening rullingpraktijk (2018), blz. 41). Zie ook: brief Staatssecretaris van Financiën van 14 april 2017, Kamerstukken II 2016/17, 25 087 nr. 150, blz. 5-6 waarin hij schrijft dat: "*Hoewel rulings van individuele belastingplichtigen op grond van de fiscale geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet openbaar gemaakt kunnen worden (...)*." Over het publiceren van geanonimiseerde samenvattingen werd destijds nog niet gesproken.

106 Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2019 (Nederland als fiscaal doorsluistland en het nieuwe rullingbeleid), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 1725, antwoord op vraag 19.

weg dat het wenselijk is dat het publiceren van deze geanonimiseerde samenvattingen van een stevigere wettelijke basis wordt voorzien.¹⁰⁷ Het is vervolgens aan belastingplichtigen zelf om eventueel rechtbaarheid aan een afgegeven ruling te geven.¹⁰⁸

8.5.6 Een deugdelijke wettelijke basis

Het verwerken van niet-herleidbare fiscale gegevens voor andere, niet-fiscale doeleinden valt niet meer weg te denken. Zo worden door de Belastingdienst geaggregeerde gegevens gebruikt in de voortgangs- en jaarrapportages die aan de Tweede Kamer worden gestuurd. Ook in een samenwerkingsverband als bijvoorbeeld de Manifestgroep, waar kennis en ervaring op het gebied van fraudepatronen en fraudebestrijding wordt gedeeld, gaat het eveneens om niet-herleidbare gegevens;¹⁰⁹ gesignaleerde trends en fenomenen zijn echter afgeleid uit fiscale gegevens. Middels de in 2012 door de Belastingdienst gesloten convenanten in het kader van de samenwerking bij het tegengaan van ontoelaatbaar gedrag van (externe) accountants, accountantsorganisaties en/of (mede)beleidsbepalers worden eveneens niet-herleidbare gegevens verstrekt.¹¹⁰ In deze convenanten met de AFM, het BFT en de NBA is vastgelegd dat bij (mogelijk) ontoelaatbaar gedrag eerst een geanonimiseerde casus wordt voorgelegd. Pas als de convenantpartner het voornemen heeft om een nader onderzoek in te stellen wordt, nadat een ontheffing van de geheimhouding ex art. 67, derde lid, AWR is verleend, ongeanonimiseerde informatie verstrekt.¹¹¹ Hoewel deze gegevensverstrekking past binnen de één overheid-gedachte zou, zeker in de gevallen waarin het fiscale belang niet doorslaggevend is, discussie kunnen ontstaan of het delen van deze niet-herleidbare gegevens valt onder het begrip 'noodzakelijk voor uitvoering van de belastingwet'.¹¹²

Het is onwenselijk dat theorie en praktijk met betrekking tot niet-herleidbare gegevens uiteenloopt. Hiermee wordt immers niet voldaan aan het criterium van doelmatigheid en doeltreffendheid. De invulling wat moet worden verstaan onder het object van de geheimhouding moet duidelijk zijn en passen binnen de doelstellingen van de regeling.

107 Zie ook: Hoofdstuk 9, par. 5 en Hoofdstuk 10, par. 7.1 over de generieke ontheffing ten behoeve van de inzage in het standaardformulier rulings.

108 Een voorbeeld is de aandacht op de website van een fiscaal dienstverlener voor ruling van een investeringsfonds (https://belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/advance-taxruling-20191015-atr-000002 en <https://hvk-stevens.com/hvk-stevens-maakt-afspraak-met-belastingdienst-over-komst-pureterra-water-technology-impact-growth-fund/> (online, geraadpleegd op 21 oktober 2019)).

109 Vide: Big Data voor fraudebestrijding (WRR 2016), blz. 71 en brief Minister en Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 4 oktober 2013, Kamerstukken II 2013/14, 17 050, nr. 439, blz. 5.

110 Het AFM-convenant (2012), het BFT-convenant (2012) en het NBA-convenant (2012). Laatstgenoemd convenant werd blijkens de preambule vooruitlopend op de instelling van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (art. 2 Wab) gesloten door haar voorlopers het NIVRA en de NOVA (Wet van 13 december 2012, houdende bepalingen over het accountantsberoep, de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants en de Commissie eindtermen accountantsopleiding (Wet op het accountantsberoep), Kamerstukken II 2011/12, 33 025, Stb. 2012/680). Zie ook: Hoofdstuk 10, par. 6.1.

111 Vergelijk: Lammers die vraagtekens plaats bij de werkwijze (M.H.W.M. Lammers, Is de informatie-uitwisseling door de inspecteur wel 'Smaranda Bara'-proof? TFB 2016/1-5).

112 Zie uitbreider: Hoofdstuk 9, par. 6.

Het wegnemen van deze tegenstrijdigheid vergt een belangenafweging. Het verstrekken van niet-herleidbare gegevens doet geen afbreuk aan de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling, is praktisch uitvoerbaar (criterium van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid) en sluit aan bij de bestaande praktijk (criterium van duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur). Anderzijds is en blijft het risico dat ogenschijnlijk niet-herleidbare gegevens toch herleidbaar blijken te zijn. In de memorie van toelichting bij art. 50g OSV is het destijds treffend verwoord:¹¹³

Gegevens mogen alleen dan verstrekt worden als er zekerheid is dat de gegevens niet meer tot bepaalde personen of bedrijven herleidbaar zijn. Wordt aan dit vereiste voldaan, dan kan de privacy van betrokkenen niet in gevaar komen, en is geheimhouding niet meer noodzakelijk.

In de memorie van toelichting bij de Wbp uit 1998 werd terecht opgemerkt dat wat bij een bepaalde stand van de techniek als niet op een persoon herleidbaar gegeven beschouwd kon worden door technische ontwikkelingen alsnog een persoonsgegeven kan worden als gevolg van de toegenomen mogelijkheden tot herleiding.¹¹⁴ Nogmaals moet worden benadrukt dat anonimiseren veel meer is dan het enkel weglakken van een paar namen. Het criterium van rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen vereist dan ook zorgvuldigheid en maatwerk in de uitvoering. Alles afwegende moet worden geconcludeerd dat het wenselijk is om een deugdelijke wettelijke basis te creëren voor het verstrekken van niet-herleidbare gegevens.

Een aanvulling op het tweede lid

Het verstrekken van niet-herleidbare gegevens kan worden opgenomen in art. 67, tweede lid, onderdeel d, AWR (nieuw), luidende:

gegevens niet-herleidbaar zijn tot individuele betrokkenen. Onze Minister stelt regels in welke gevallen de vorige volzin toepassing vindt.

Ter toelichting kan nog het volgende worden opgemerkt: het nieuwe onderdeel ziet op de verstrekking van geanonimiseerde en geaggregeerde gegevens. Het gebruik van de terminologie ‘niet-herleidbaar zijn tot’ sluit aan bij andere geheimhoudingsbepalingen.¹¹⁵ Hiermee wordt benadrukt dat het gaat om meer dan alleen het weglakken van namen. Het omvat daarmee ook geanonimiseerde uittreksels van fiscale uitspraken en geanonimiseerde samenvattingen van rulings. Er is gekozen voor de algemene term betrokkenen omdat het niet alleen gaat om de (mogelijk) belastingplichtige, maar ook betrekking heeft op bijvoorbeeld de administratieplichtige, inhoudingsplichtige of derden. Omwille van de flexibiliteit is een vage norm geformuleerd. Het is de opdracht aan de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën om – als uitvoerder van de belastingwet – invulling te geven

113 MvT (invoering sociaal-fiscaal nummer), Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 3, blz. 17. Zie ook: Hoofdstuk 5, par. 3.3.

114 MvT, Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3, blz. 49. Vergelijk: par. 21 Aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2019), Pb EU 2019, C 380/01.

115 O.a.: art. 1:89 Wft, art. 32g Wwft, art. 65 Participatiewet en art. 74 Wet Suwi.

aan deze norm.¹¹⁶ De verantwoordelijkheid voor het volledig anonimiseren ligt logischerwijs bij de verstrekker van de gegevens.¹¹⁷ Door de verstrekking van niet-herleidbare gegevens te integreren in de geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR gaan ze van rechtswege onderdeel uitmaken van de bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter. Eventuele onduidelijkheid over samenloop tussen niet-herleidbare, fiscale gegevens en de Wob wordt hiermee voorkomen.

8.6 Afronding

Gezien de doelstellingen van de fiscale geheimhouding wordt het object van de geheimhouding van oudsher breed en veelomvattend opgevat. De fiscale geheimhoudingsplicht is ingestoken vanuit het onderworpen subject; informatie kan pas worden aangemerkt als object van de fiscale geheimhouding als de ontvanger van die informatie het in zijn hoedanigheid van onderworpen subject verwerkt. Er moet sprake zijn van een functioneel verband. Dit functionele verband kan ook bestaan bij als fiscaal niet-relevant beoordeelde informatie of zelfs pas achteraf ontstaan op het moment dat reeds bestaande kennis door een onderworpen subject in die hoedanigheid wordt verwerkt. Het functionele verband tussen het onderworpen subject en (de kennis over) het object van de geheimhouding wordt met de vernietiging van de gegevens niet tenietgedaan. Wat de reikwijdte is van het functionele verband, is afhankelijk van de categorie waarin het onderworpen subject valt. Hierbij heb ik teruggegrepen op de door mij in Hoofdstuk 7 onderscheiden Categorie I, Categorie II en Categorie III. Voor de onderworpen subjecten uit Categorie I is dit functioneel verband volstrekt logisch en behoeft dan ook mijns inziens niet te worden aangepast. Uit de voorgestelde tekst van art. 67, vierde lid, AWR (nieuw) blijkt dat het functionele verband – en daarmee de fiscale geheimhoudingsplicht – zich beperkt tot de door de afnemers van fiscale informatie (Categorie II) ontvangen fiscale gegevens en niet ‘doorwerkt’ naar eventuele vervolginformatie die zij verkrijgen op grond van hun eigen, niet-fiscale bevoegdheden. Hetzelfde geldt voor de informatieplichtigen aan wie een tijdelijke geheimhoudingsverplichting is opgelegd (Categorie III); het functionele verband ziet niet op de achterliggende informatie, maar beperkt zich tot de opgelegde informatieverplichting. Ik heb in dit hoofdstuk kort stilgestaan bij de vraag of niet het subject, maar het object als uitgangspunt voor de geheimhoudingsbepaling zou moeten worden genomen; is het mogelijk om het object van de fiscale geheimhouding te definiëren om daarna te bepalen welke personen – die de beschikking krijgen over deze gegevens – zouden moeten worden aangemerkt als een onderworpen subject? Dit idee heb ik echter snel terzijde geschoven.

Uit de vergelijking in Hoofdstuk 5 van de geheimhoudingsbepalingen uit de Awb en de AWR komt naar voren dat art. 2:5 Awb niet van toepassing is op gegevens en inlichtingen die het vertrouwelijk karakter ontberen. Hiervan is sprake ingeval het openbaar bekende

¹¹⁶ Deze vage norm creëert geen verplichting om tot anonimisering over te gaan en logischerwijs moet voorkomen worden dat bijvoorbeeld reeds geanonimiseerde gegevens waarin een controle-strategisch belang is opgenomen altijd dienen te worden vrijgegeven.

¹¹⁷ Vergelijk: MvA (invoering sociaal-fiscaal nummer), Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 6, blz. 22 waar is opgemerkt: *“In het systeem van dit wetsvoorstel is degeen die de [niet-herleidbare, VDS] informatie verstrekt verantwoordelijk voor de beoordeling van de vraag of deze gegevensverstrekking voldoet aan de eisen die daaraan gesteld worden”*.

gegevens betreffen, degene op wie de gegevens betrekking hebben heeft ingestemd met verstrekking van die gegevens of sprake is van niet-herleidbare gegevens. Ik heb onderzocht of aansluiting moet worden gezocht bij art. 2:5 Awb. Openbaar bekende gegevens dienen mijns inziens onverminderd aangemerkt te blijven als object van de fiscale geheimhouding. Hoewel betrokkenen een minder grote verwachting van hun privacy mogen hebben als hun gegevens in een open bron beschikbaar zijn, dient hun privacy nog steeds te worden beschermd. Het is niet aan de inspecteur om (wellicht) openbaar bekende gegevens te delen met derden, maar het is aan deze derden zelf om – met inachtneming van de eigen bevoegdheden en verantwoordelijkheden – diezelfde openbare bronnen te raadplegen. Het is van oudsher niet aan elke individuele persoon (om wiens gegevens het gaat) om te bepalen of de informatie, waarop de geheimhoudingsplicht betrekking heeft, bekend gemaakt mag worden. Ook dit dient mijns inziens ongewijzigd te blijven. De doelstellingen van de fiscale geheimhouding zijn anders dan die van art. 2:5 Awb en beogen niet alleen de belangen van burgers en bedrijven te beschermen, maar richten zich ook op de belangen van de Belastingdienst. Daarnaast is er een aantal praktische bezwaren tegen het functioneren van de Belastingdienst als doorgeefluik. Deze praktische bezwaren zijn niet onoverkomelijk, maar een heldere, robuuste regeling heeft de voorkeur. Als laatste argument kan worden verwezen naar Hoofdstuk 10 waar ik een voorstel doe om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen. Hierdoor is er ook geen noodzaak meer om het object van de geheimhouding in te perken.

Niet-herleidbare gegevens zijn van oudsher aan te merken als een object van de geheimhouding. Het verstrekken van geanonimiseerde gegevens kan dan ook 'gewoon' leiden tot strafrechtelijke vervolging wegens schending van de geheimhoudingsplicht. Bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 is dit nogmaals door de Staatssecretaris van Financiën bevestigd. Ik heb geconstateerd dat hij in zijn hoedanigheid van uitvoerder van de belastingwet – blijkens zijn opmerkingen over het inlichtingenrecht van art. 68 GW en de publicatie van geanonimiseerde rulings – een andersluidende opvatting heeft. Het verwerken van niet-herleidbare fiscale gegevens voor andere, niet-fiscale doeleinden valt in de dagelijkse praktijk niet meer weg te denken en doet ook geen afbreuk aan de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling. Het verdient mijns inziens daarom aanbeveling om een deugdelijke wettelijke basis te creëren voor het verstrekken van niet-herleidbare gegevens. Verstrekking van niet-herleidbare gegevens kan naar mijn mening worden opgenomen in art. 67, tweede lid, onderdeel d, AWR (nieuw), luidende:

gegevens niet-herleidbaar zijn tot individuele betrokkenen. Onze Minister stelt regels in welke gevallen de vorige volzin toepassing vindt.

Niet genoeg kan worden benadrukt dat anonimiseren veel meer is dan het enkel weglakken van een paar namen. Voorkomen dient te worden dat met een beetje gezond verstand, enige achtergrondinformatie of een paar eenvoudige zoekslagen op het internet betrokkenen alsnog achterhaald kunnen worden.