



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 fiscale afbakening

9.1 Inleiding

In Hoofdstuk 2 is bij de belastingwetten in het pre-AWR-tijdperk onderzocht ten behoeve van welk specifiek, fiscaal doel de informatie werd verzameld en voor welke (fiscale) doeleinden de informatie gebruikt mocht worden.¹ Zoals blijkt uit Hoofdstuk 3 mogen de personen uit Categorie 1 – in hun hoedanigheid van onderworpen subject – alle fiscale informatie gebruiken voor de uitvoering van alle belastingwetten ten aanzien van alle belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden.² In Hoofdstuk 6 zijn de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling geherformuleerd; de onderbouwing van de aloude, breed aanvaarde doelstelling van de meewerkbereidheid is aangepast en zwaarwegend controle-strategisch belang bij een derdenonderzoek is als nieuwe doelstelling geïntroduceerd. De bescherming van de privacy is als doelstelling ongewijzigd gebleven. Deze wijzingen nopen niet tot een aanpassing van de fiscale afbakening.³ De kern van de fiscale afbakening draait om het begrip ‘noodzakelijk’ en de invulling die aan dit begrip wordt gegeven. In dit hoofdstuk zal ik aan de hand van een aantal voorbeelden enkele kritische kanttekeningen plaatsen bij de wijze waarop dit begrip wordt geïnterpreteerd.

9.1.1 Een (conservatieve) vage norm

Al eerder is opgemerkt dat de term ‘noodzakelijk’ niet gedefinieerd is in de fiscale wet- en regelgeving of in de jurisprudentie; het is niet of nauwelijks in objectieve criteria vast te leggen en behoeft in elk concreet geval een interpretatie.⁴ Hoewel de interpretatie van het begrip ‘noodzakelijk’ een momentopname is, noopt de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling tot terughoudendheid. De term ‘noodzakelijk’ in de fiscaliteit impliceert dat deze in ieder geval niet te ruim of te vrijblijvend moet worden geïnterpreteerd. Hierdoor wordt voorkomen dat wordt meegegaan in de ‘waan van de dag’. Dit zorgt voor stabiliteit en duidelijkheid, hetgeen aansluit bij de criteria van het beoordelingskader van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid en duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur. Zoals opgemerkt in Hoofdstuk 6 kan een te strikte (interpretatie van de) geheimhoudingsbepaling ook afbreuk doen aan de meewerkbereidheid; geheimhouding dient functioneel te blijven en de dienstverlening zo min mogelijk in de weg staan.⁵ Met deze continue toets kunnen

1 Zie: Hoofdstuk 2, par. 6.

2 Zie: Hoofdstuk 3, par. 5.3.

3 Het gebruik van fiscale gegevens ten behoeve van verschillende belastingen sluit overigens naadloos aan op de één overheid-gedachte.

4 Hoofdstuk 3, par. 5.1.

5 Hoofdstuk 6, par. 2.5.

de gemaakte afwegingen in de loop van de jaren anders uitvallen.⁶ Wat vroeger wellicht als niet-noodzakelijk kon worden beschouwd, zou dat tegenwoordig wel kunnen zijn (en vice versa); betwijfelde Scheltens in zijn noot bij BNB 1975/26 al of het wel terecht was dat met een beroep op de geheimhouding een belanghebbende werd gedwongen te procederen om een nadere toelichting te krijgen op een door de inspecteur aangebrachte correctie (op basis van informatie van derden), tegenwoordig zou het niet motiveren van een dergelijke correctie als onbehoorlijk worden beschouwd.⁷ De hoofdregel dat fiscale gegevens niet verder bekend mogen worden gemaakt dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet is soms beperkend, met name waar het gaat om het delen van gegevens met andere bestuursorganen (de één overheid-gedachte).⁸ Maar is het verbod van art. 67 AWR niet tegelijkertijd een gebod? Dwingt art. 67 AWR niet juist ook de inspecteur om efficiënt en effectief gebruik te maken van alle hem beschikbare gegevens?⁹

9.2 Klachtrecht en mediation in de fiscaliteit

Klachten en bezwaren kunnen worden gezien als twee kanten van dezelfde medaille.¹⁰ Een klacht heeft betrekking op gedragingen van een bestuursorgaan als bejegening en zorgvuldigheid. Heeft de klacht echter betrekking op de inhoud van een beslissing, dan wordt de klacht aangemerkt als een bezwaarschrift. Het klachtrecht ligt weliswaar in het verlengde van de (wijze van) uitvoering van de belastingwet, wetstechnisch gezien betreffen het echter twee verschillende zaken; bezwaarbehandeling is aan te merken als uitvoering van de belastingwet. De Awb is weliswaar grotendeels voor het belastingrecht relevant, maar de Awb is geen belastingwet. Dit betekent dat met de klachtbehandeling van Hoofdstuk 9 Awb geen sprake is van uitvoering van de belastingwet. De vraag die vervolgens beantwoord dient te worden is of de klachtbehandeling van Hoofdstuk 9 Awb desondanks moet worden aangemerkt als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'. Het antwoord op die vraag is relevant omdat geen relevante fiscale informatie kan worden gedeeld met de klachtbehandelaar als geen sprake zou zijn van 'noodzakelijk'. Bij klachtbehandeling is de fiscale context waarin de klacht is ontstaan juist vaak van groot belang. De in art. 9:10, eerste lid, Awb opgenomen mogelijkheid van degene op wiens gedraging de klacht betrekking

6 Zo schreef de Staatssecretaris van Financiën in 2017 nog dat "(...) *rulings van individuele belastingplichtigen op grond van de fiscale geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet openbaar gemaakt kunnen worden*" (brief Staatssecretaris van Financiën van 14 april 2017, Kamerstukken II 2016/17, 25 087 nr. 150, blz. 5-6) terwyl vanaf 1 juli 2019 geanonimiseerde samenvattingen van rulings gepubliceerd worden. Dit probleem is 'opgelost' door te stellen geanonimiseerde gegevens niet zouden zijn aan te merken als een object van de fiscale geheimhouding (zie uitgebreider: Hoofdstuk 8, par. 5.5 en par. 5.6).

7 HR 16 januari 1974, ECLI:NL:HR:1974:AX4567, BNB 1975/26 met noot J.P. Scheltens. Vergelijk: Instructie informatieverstrekking (2020), blz. 6 waarin staat dat: "*Als een aanslag (mede) is gebaseerd op informatie afkomstig van derden (bijvoorbeeld een renseignement), dan zal in bepaalde gevallen de bron van deze gegevens bekend moeten worden gemaakt. Deze informatieverstrekking maakt dan onderdeel uit van de onderbouwing (motivering) van de aanslag, zodat de belastingplichtige zich tegen de aanslag zal kunnen verweren. Ook in deze situatie is sprake van het uitvoeren van de belastingwet*".

8 Par. 7 hierna.

9 Het antwoord op deze vraag valt buiten het bereik van dit onderzoek; er ontstaat mogelijk een spanningsveld met de taakopvattingen van de inspecteur bij bijvoorbeeld de navorderingsgronden van art. 16 AWR (ambtelijk verzuim/kenbare fout).

10 Rapport Terug aan tafel, samen de klacht oplossen (No 2017), blz. 56. Zie ook: J.A. Smit, Over informalisering van de bezwaarprocedure en integratie met de klachtprocedure, TFB 2017/7-3.

heeft om te reageren is een recht en geen verplichting; zonder wettelijke grondslag zou de inspecteur alsdan aan een klachtbehandelaar niet eens kunnen bevestigen of ontkennen dat hij in het kader van de belastingheffing (bijvoorbeeld een hoorgesprek in bezwaar) met een belastingplichtige heeft gesproken.¹¹ Het beginsel van hoor en wederhoor vormt een essentieel onderdeel van de klachtprocedure.¹² Ook bij de klachtbehandeling door de Nationale ombudsman zou dit alsdan tot problemen leiden.¹³

Het klachtrecht van Hoofdstuk 9 Awb is op 1 juli 1999 in werking getreden.¹⁴ Hoewel niet expliciet op de samenloop met art. 67 AWR is ingegaan kan uit de wetsgeschiedenis worden afgeleid dat niet is beoogd om voor de fiscaliteit af te wijken waardoor fiscale klachtbehandeling aangemerkt moet worden als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'.¹⁵ Met het opnemen van het klachtrecht in Hoofdstuk 9 Awb werd de samenhang tussen het klachtrecht en de belangrijkste bestuursrechtelijke middelen van rechtsbescherming tegen de overheid, bezwaar en beroep, beklemtoond.¹⁶ Bij de uitvoering van de belastingwet dient de inspecteur klantgericht en magistraal te handelen.¹⁷ Met betrekking tot het klachtrecht is in de memorie van toelichting gesteld dat – anders dan bij de beoordeling van besluiten door de rechter – het toetsingskader zich hier niet beperkt tot de rechtmatigheid, maar ook moet worden bezien of het bestuursorgaan zich behoorlijk heeft gedragen, hetgeen een ruimere toetsing impliceert.¹⁸ Het klachtrecht wordt gezien als complementair aan de regeling van bezwaar en beroep tegen besluiten. De wetgever stond dan ook de mogelijkheid voor een gecombineerde afhandeling van een klaag- en bezwaarschrift voor ogen.¹⁹

11 Dat is gesproken met belastingplichtige en wat met hem of haar is besproken is aan te merken als een object van de geheimhouding. Het beginsel van wederhoor, als beginsel van behoorlijke klachtbehandeling, zou hiermee ernstig onder druk komen te staan. Vergelijk: rapport No 3 oktober 1995, ECLI:NL:XX:1995:AN4485, AB 1995, 597.

12 Smit 2012, blz. 44 over de externe klachtprocedure bij de Nationale ombudsman. Voor de interne klachtprocedure bij het bestuursorgaan is dit niet anders. Zorgvuldige behandeling van klachten over bejegening, bereikbaarheid, dienstverlening, informatieverstrekking, onzorgvuldigheid, tijdigheid of automatisering zou zonder fiscale context praktisch onmogelijk zijn.

13 In art. 9:31 Awb is een verplichting tot verstrekken van relevante, fiscale informatie opgenomen, maar de mogelijkheid om standpunten toe te lichten op grond van art. 9:30 Awb zou – zonder ontheffing – eveneens op de fiscale geheimhoudingsbepaling afstuiten. De Nationale ombudsman dient overigens – als ontvanger van fiscale informatie – aangemerkt te worden als onderworpen subject van Categorie II (zie: Hoofdstuk 7, par. 4).

14 Wet van 12 mei 1999, houdende aanvulling van de Algemene wet bestuursrecht met een regeling over de behandeling van klachten door bestuursorganen, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, Stb. 1999, 214.

15 De inspecteur der belastingen is bij de artikelsgewijze toelichting van art. 9:2 Awb als voorbeeld genoemd (MvT, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, nr. 3, blz. 14).

16 MvT, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, nr. 3, blz. 5.

17 Zie onder meer: R.H. Happé, De beroepshouding van de inspecteur: een magistraal perspectief, WFR 2007/1076, Van Eijdsen 2017, par. 2 en G.T.K. Meussen, Magistraalheid (of rechtsstatelijkheid) van de belastinginspecteur, FED 2018/76. Smit 2012, blz. 81 heeft het over het dienend karakter van de belastingadministratie ten opzichte van belastingplichtigen en duidt dit met het begrip 'dienstbetoon'.

18 MvT, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, nr. 3, blz. 5.

19 MvT, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, nr. 3, blz. 9-10. Vergelijk: NAV, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, nr. 5, blz. 7 en blz. 10. Deze samenloopregeling van de interne klachtregeling met de bezwaarschriftprocedure zou onderdeel moeten worden van de periodieke evaluatie van de Awb (MvT, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, nr. 3, blz. 6 en NAV, Kamerstukken II 1997/98, 25 837, nr. 5, blz. 5).

Het delen van fiscale informatie ten behoeve van zowel de interne als de externe klachtbehandeling is niet toegestaan omdat de klachtbehandeling zélf is aan te merken als uitvoering van de belastingwet (het staat immers in de Awb), maar omdat een zorgvuldige klachtbehandeling moet worden gezien als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'. Het complementaire karakter van klachtbehandeling ten opzichte van de fiscale bezwaar- en beroepsprocedure draagt namelijk bij aan een positieve grondhouding van belastingplichtigen waarbij de uitvoering van de belastingwet gebaat is. Vanuit de fiscale geheimhoudingsverplichting bezien is deze cruciale tussenstap gedurende de parlementaire behandeling onderbelicht gebleven. De vanzelfsprekendheid van het delen van fiscaal relevante informatie ten behoeve van de klachtbehandeling is goed te begrijpen en doet ook geen afbreuk aan de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van art. 67 AWR. Een andere uitleg zou overigens ook afbreuk doen aan doel en strekking van de klachtbehandeling. Sinds de invoering van de AWR heeft klachtbehandeling een enorme ontwikkeling doorgemaakt; de Nationale ombudsman zag pas twintig jaar na de invoering van de AWR het levenslicht.²⁰ De invoering van het klachtrecht in de Awb illustreert dat het begrip noodzakelijk niet statisch is en soms impliciet moet worden afgeleid uit niet-fiscale wetgeving.

Net als bij het klachtrecht rijst bij fiscale mediation de vraag of dit is aan te merken als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'.²¹ Ook bij mediation is de fiscale context, die wordt gedeeld met de (interne of externe) mediator, van groot belang. Mediatoren kan worden omschreven als een vorm van bemiddeling in conflicten, waarbij een neutrale bemiddelaar – de mediator – de communicatie en onderhandelingen tussen partijen begeleidt om tot een gezamenlijke oplossing voor het geschil te komen.²² Doordat deelname aan mediation altijd gebeurt op een vrijwillige basis en – anders dan bij het klachtrecht – vooralsnog een wettelijke basis ontbreekt is die vraag wellicht minder eenvoudig bevestigend te beantwoorden;²³ dat dit instrument in voorkomende gevallen wenselijk en nuttig is en niet botst met de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen maakt mediation immers nog niet per definitie noodzakelijk. De Staatssecretaris van Financiën heeft naar aanleiding van een proef met mediation beargumenteerd dat de primaire focus moet liggen op de reguliere relatie en dat met een investering in de communicatieve en sociale vaardigheden nadrukkelijk wordt gekozen voor preventie, maar dat 'voor het geval dat' mediators beschikbaar zijn.²⁴ Van Hout heeft de inzet van mediation dan ook omschreven als een 'ultimum remedium' naast de bestaande methoden van conflicthantering.²⁵ De vraag of mediation moet worden

20 Wet van 4 februari 1981, houdende instelling van het ambt van Nationale ombudsman en wijziging van een aantal wetten, Kamerstukken II 1976/77, 14 178, Stb. 1981, 35. Zie ook: Smit 2012, blz. 1.

21 Het gaat hier om mediation tijdens de primaire fase, de bezwaarfase en bij de belastingrechter (vergelijk: Van Hout 2013, blz. 203 e.v.).

22 Tekstra 2014, blz. 26. Van Hout definieert een geschil als een gejuridiseerd conflict: een conflict dat vertaald is in juridische termen (Van Hout 2013, blz. 25).

23 Het Initiatiefvoorstel van wet van Kamerlid Van der Steur (Wet bevordering van mediation in het bestuursrecht), Kamerstukken II 2012/13, 33 727, nr. 2 werd ingetrokken (brief van 10 juni 2015, Kamerstukken II 2014/15, 33 727, nr. 12). Vergelijk: de internetconsultatie Wet Mediation (2013) en de internetconsultatie Wet bevordering mediation (2016).

24 Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, Kamerstukken II 2004/05, 29 643, nr. 4, blz. 5.

25 Van Hout 2013, blz. 205.

aangemerkt als ‘noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet’ kan mijns inziens daarom bevestigend worden beantwoord. Dat neemt niet weg dat het wenselijk is om, gezien het criterium van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, mediation alsnog te voorzien van een solide juridische basis.²⁶

9.3 De voorgevulde aangifte (VIA)

Dat hetgeen ‘noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet’ aan verandering onderhevig is, kan ook worden geïllustreerd aan de hand van de VIA. Het is hierbij overigens discutabel of dit voorinvullen formeel-juridisch goed is geregeld. Na een beperkte pilot in 2008 is in 2009 een breed opgezette pilot gestart waarbij alle particulieren die digitaal aangifte deden de keuzemogelijkheid werd geboden om bij wijze van service de eigen beschikbare gegevens zelf te downloaden (de voorgevulde aangifte).²⁷ Dit is uitgegroeid naar de Online Aangiftevoorziening (OLAV) waar vanaf 2014 de gegevens al standaard zijn opgenomen in de aangifte inkomstenbelasting.²⁸ Het voorinvullen van gegevens in de aangifte inkomstenbelasting middels de OLAV of de aangifte-App (sinds 2016) is niet meer weg te denken uit het huidige aangifteproces; al in 2014 deed 97% van de belastingplichtigen digitaal aangifte waarbij gebruik wordt gemaakt van de voorgevulde gegevens.²⁹

9.3.1 De doelstellingen van de VIA

Onder de noemer ‘burgers niet meer lastig vallen dan nodig’ zou volgens de Staatssecretaris van Financiën met de VIA het accent verschuiven van het toezicht achteraf door de Belastingdienst van de individuele aangifte naar het massaal verzamelen van gegevens (en de controle daarvan op juistheid) vooraf.³⁰ Deze doelstelling ligt in lijn met de in Hoofdstuk 6 beschreven één overheid-gedachte.³¹ Voorafgaand aan de pilots uit 2008 en 2009 heeft de Staatssecretaris van Financiën over de doelstellingen van de VIA aan de Tweede Kamer geschreven dat met voorinvullen een belangrijke administratieve lastenvermindering voor burgers wordt bereikt.³² De ICT maakte het mogelijk om het aangifteproces om te draaien

26 Het initiatief ligt – na het intrekken van het initiatiefwetsvoorstel in 2014 – bij de regering (brief Minister van Veiligheid van 20 januari 2020, Kamerstukken II 2019/20, 35 300 VI, nr. 102).

27 De beperkte pilot uit 2008 was voor medewerkers van de Belastingdienst en het UWV. Zie uitgebreider over de voorgeschiedenis van de VIA: J.C.K.W. Bartel, Voorgevulde aangifte, NTFT 2007/1256 en Roose 2019, par. 4.4, blz. 73-76. Vergelijk: Bartel 1988, blz. 25-26 over het ‘systeem van de door de fiscus voorbereekte aangifte’ en het rapport Breder, lager, eenvoudiger? (2005), blz. 127 waarin de voorgevulde aangifte als een toekomstige ontwikkeling wordt geschetst. Dit voorinvullen is niet te vergelijken met art. 79, derde lid, Algemene Instructie (I.V.) 1919 waarin stond dat: “De voorzijde van het aangiftebiljet wordt vooraf voor zooveel mogelijk ingevuld”.

28 Anhangsel Handelingen II 2015/16, 1875, antwoord op vragen 6-7.

29 17e Halfjaarsrapportage Belastingdienst, Kamerstukken II 2015/16, 31 066, nr. 269 (bijlage), blz. 20 en blz. 65.

30 Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 juni 2007, Kamerstukken II 2006/07, 31 066, nr. 2, blz. 5. Vergelijk: Anhangsel Handelingen II 2012/13, 2097, antwoord op vraag 2.

31 Hoofdstuk 6, par. 2.5. Vergelijk: Verslag, Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3, blz. 116 waarin door de Staatssecretaris van Financiën wordt opgemerkt dat: “De VIA belichaamt het algemene beginsel dat de overheid geen gegevens aan de burger vraagt die al bekend zijn”.

32 Brief Staatssecretaris van Financiën van 27 juli 2005, Kamerstukken II 2004/05, 29 362, nr. 43, blz. 3 en brief Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2008, Kamerstukken II 2007/08, 31 066, nr. 58, blz. 1.

teneinde een administratieve lastenverlichting te bereiken:³³ in plaats van belastingplichtigen naar gegevens te vragen, presenteert de Belastingdienst de gegevens die hij al heeft (een openboekbenadering). Met het als service ter beschikbaar stellen van gegevens zouden belastingplichtigen beter ondersteund worden.³⁴ In antwoord op Kamervragen heeft de Staatssecretaris in 2011 nogmaals benadrukt dat het doel dat de Belastingdienst nastreeft in de vorm van het voorinvullen van de aangifte primair ligt in de dienstverlening aan de belastingplichtige.³⁵ De VIA is bedoeld om de goedwillende belastingplichtige zoveel mogelijk te ondersteunen zodat hij zo eenvoudig mogelijk aan zijn fiscale verplichtingen kan voldoen.³⁶ In de evaluatie van de pilots komt gemak, tijdswinst en vermindering van de administratieve lasten voor de burger naar voren.³⁷

9.3.2 Ontheffing geheimhouding en een conceptwetsvoorstel

Fiscale gegevens die door de inspecteur worden voorgevuld, zijn aan te merken als een object van de fiscale geheimhouding. Derhalve doemt de vraag op wat de grondslag voor deze verwerking is. Het bekend maken van gegevens aan degene op wie de gegevens betrekking hebben is geregeld in art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR. Deze bepaling kan echter geen wettelijke grondslag vormen voor het voorinvullen van gegevens in de aangifte aangezien uitdrukkelijk de beperking is aangebracht dat het moet gaan om gegevens die door of namens hem aan de inspecteur zijn verstrekt.³⁸ De voorgevulde gegevens komen van derden en zijn niet door of namens de belastingplichtige aan de inspecteur verstrekt.³⁹ Het doel van het voorinvullen ligt primair in de dienstverlening aan de belastingplichtige.⁴⁰ Zoals uit voorgaande subparagraaf blijkt zijn hiervoor termen gebruikt als: administratieve lastenvermindering, technisch mogelijk, gemak, tijdswinst, service en betere ondersteuning. Dat deze vorm van dienstverlening meerwaarde heeft voor de zowel de burger als voor de

33 Brief Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 2005, Kamerstukken II 2004/05, 29 800-IXB, nr. 19, blz. 4. Vergelijk: brief Staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, Kamerstukken II 2004/05, 29 643, nr. 4, blz. 4.

34 Uit de eerdere, beperkte pilot uit 2008 zou blijken dat ruim 90% van de deelnemers het voorinvullen als een extra gemak heeft ervaren en een goede stap in de richting van het nog makkelijker maken (brief Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2008, Kamerstukken II 2007/08, 31 066, nr. 58, blz. 1). Zie ook: Th.W.M. Poolen in: M. Muller, De toekomst van de fiscale rechtsbescherming, WFR 2008/1231.

35 Verslag, Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3, blz. 116. Uitdrukkelijk wordt gesteld dat de dienstverlening door de Belastingdienst in de vorm van het voorinvullen van de aangifte de eigen verantwoordelijkheid van de belastingplichtige voor de juistheid van die aangifte niet kan vervangen. De VIA is door de Belastingdienst bewust neergezet als dienstverleningsinstrument. Uit informele contacten met belastingdienstmedewerkers die betrokken waren bij de invoering van de VIA blijkt dat dit is gedaan om te benadrukken dat het de aangifteverplichting van de burger is en aan de voorgevulde gegevens geen rechten kunnen worden ontleend.

36 Brief Staatssecretaris van Financiën van 10 december 2012, Kamerstukken II 2012/13, 31 066, nr. 149, blz. 3.

37 O.a.: MvT (Fiscale vereenvoudigingswet 2010), Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, blz. 2 en blz. 5, MvT (Overige fiscale maatregelen 2011), Kamerstukken II 2010/11, 32 505, nr. 3, blz. 3 en de Handhavingsbrief Belastingdienst 2018, Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 390 (bijlage), blz. 17.

38 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.3.3.

39 De renseigneringsverplichting voor het doorgeven van bijvoorbeeld saldiggegevens is opgelegd aan financiële instellingen en niet aan belastingplichtigen.

40 Verslag, Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3, blz. 116.

Belastingdienst is evident.⁴¹ Maar dat wil niet zeggen dat daarmee sprake is van 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'. Juist gezien de gegeven argumentatie van de dienstverlening zou de invulling van het begrip 'noodzakelijk' hiermee te veel worden opgerekt. In het licht van de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling is dienstverlening echter geen doel. Dienstverlening kan hooguit een middel zijn om de doelstelling van de meewerkbereidheid te bereiken.⁴² Voor de pilots in 2008 en 2009 is – vooruitlopend op wetgeving – een informele ontheffing van de geheimhouding verleend zoals bedoeld in art. 67, derde lid, AWR.⁴³ Een dergelijke (informele) ontheffing is slechts mogelijk voor incidentele en onvoorzienbare gevallen en kan daarmee logischerwijs geen wettelijke grondslag vormen voor latere jaren.⁴⁴ De Staatssecretaris van Financiën heeft voorafgaand aan de pilots in 2008 en 2009 aangekondigd dat bij een positief resultaat van de pilot hij een wetsvoorstel ter ondersteuning van de VIA zou aanbieden.⁴⁵ Al in 2007 zijn aan het CBP en de Raad voor de rechtspraak conceptwetsvoorstellen ter consultatie voorgelegd.⁴⁶ Het wetsvoorstel is er echter nooit gekomen.

9.3.3 Een juridisch wankele basis

De eventuele noodzaak voor het voorinvullen van fiscale gegevens is nooit als argument aangedragen en is (voorafgaand aan de pilots in 2008 en 2009) evenmin direct of indirect aannemelijk gemaakt.⁴⁷ Het voorinvullen is steeds beargumenteerd met termen als: technisch mogelijk, administratieve lastenverlichting, gemak, tijdswinst, service en een andere, makkelijkere manier van toezicht houden door de Belastingdienst.⁴⁸ Terecht is de

41 O.a.: Aanhangsel Handelingen II 2015/16, 2496, antwoord op vraag 6 waarin wordt gesteld dat de voorgevulde aangifte de afgelopen jaren voor zowel de burger als voor de Belastingdienst een belangrijke verworvenheid is geworden. Vergelijk: Boer 2013 blz. 62-65.

42 Hoofdstuk 6, par. 2.

43 Uit informele contacten met belastingdienstmedewerkers die betrokken waren bij de invoering van de VIA blijkt dat de formele kritiekpunten in de jaren 2006-2009 meerdere malen uitdrukkelijk aan de orde is gesteld. Vooruitlopend op de voorgenen wetswijziging was er informele instemming om bij de pilots de gegevens voor in te vullen hetgeen niet is vastgelegd in een formeel besluit.

44 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.4.3.

45 Brief Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2008, Kamerstukken II 2007/08, 31 066, nr. 58, blz. 2. Een jaar eerder werd het Wetsvoorstel VIA overigens ook al aangekondigd (brief Staatssecretaris van Financiën van 8 juni 2007, Kamerstukken II 2006/07, 31 066, nr. 2, blz. 5).

46 Brief CPB van 22 februari 2007, kenmerk: z2007-00198, <https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/nl/nieuws/vooringevulde-aangifte-cbp-adviseert-over-wetsvoorstel-wijziging-awr-en-wet-ib> (online, geraadpleegd op 2 december 2019) en brief Raad voor de rechtspraak van 16 mei 2007, kenmerk: UIT 10642 ONTW/RMD, <https://www.rechtspraak.nl/SiteCollectionDocuments/2007-14-Wetsvoorstel-Invoering-van-vooringevulde-aangifte.pdf> (online, geraadpleegd op 3 december 2019). Het lijkt er op dat de Raad voor de rechtspraak – gezien de data en de naam van het conceptwetsvoorstel – een andere conceptversie heeft ontvangen. Desgevraagd hebben het Ministerie van Financiën, de AP en de Raad voor de rechtspraak geen inzage gegeven in de niet openbaar gemaakte conceptstukken.

47 Het zou wellicht anders zijn geweest als het voorinvullen van gegevens bijvoorbeeld was onderbouwd met een pleidooi over de noodzaak nu al stappen te zetten teneinde een juiste en doelmatige belastingheffing in de toekomst te kunnen blijven verzekeren.

48 Vergelijk: brief Staatssecretaris van Financiën (aangiftecampagne 2012) van 11 maart 2013, Kamerstukken II 2012/13, 31 066, nr. 155, blz. 2 waarin over de VIA wordt opgemerkt dat naast de vereenvoudiging voor de belastingplichtige, de invulqualiteit van de aangifte wordt verbeterd en voor de Belastingdienst de aangiftebehandeling wordt vergemakkelijkt.

VIA een stille revolutie en een verworvenheid genoemd.⁴⁹ Roose constateert dat het vooraf invullen van gegevens als min of meer vanzelfsprekend wordt beschouwd.⁵⁰ Dat neemt niet weg dat er voorafgaand aan de pilots in 2008 en 2009 een (informele) ontheffing van de geheimhouding is verleend vooruitlopend op aangekondigde wetgeving. Het is dan ook opmerkelijk dat de Staatssecretaris van Financiën in de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 zonder nadere toelichting het standpunt inneemt dat voor het (destijds nog facultatieve) voorinvullen geen wetswijziging meer nodig zou zijn.⁵¹ Door het ontbreken van deze wetswijziging knelt de VIA thans met het criterium van de duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur.

De keerzijde van een strikte geheimhoudingsverplichting is dat uitzonderingen door de wetgever zorgvuldig beargumenteerd en zo nodig geformaliseerd worden. Voor de gegevens uit de Basisregistratie WOZ is dit sluitend geregeld.⁵² Goede dienstverlening kan een bijdrage leveren aan de meewerkbereidheid, maar is een oneigenlijk argument om de geheimhouding opzij te kunnen zetten.⁵³ Getoetst aan de criteria uit het beoordelingskader van doeltreffendheid en doelmatigheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid kan de conclusie worden getrokken dat het borgen van de VIA in een wettelijke bepaling zou hebben gezorgd voor een duidelijke, consistente geheimhoudingsbepaling. Het voorinvullen van gegevens doet geen afbreuk aan de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling, is praktisch uitvoerbaar en sluit aan bij de bestaande praktijk. Tegenwoordig zal (zeer waarschijnlijk) wél beargumenteerd kunnen worden dat het voorinvullen noodzakelijk is voor uitvoering van de belastingwet. Niet zozeer vanuit de belastingplichtigen bezien; zij beschikken immers over de fiscaal relevante gegevens en kunnen aan de hand daarvan in principe de vereiste aangifte doen. Vanuit de Belastingdienst bezien, is voorinvullen echter wel noodzakelijk geworden; de huidige inrichting van de primaire processen van de Belastingdienst is niet (langer) ingesteld om op grote schaal aangiften inkomstenbelasting achteraf te controleren. Dat vergt immers capaciteit en capaciteiten die er tegenwoordig niet meer in voldoende mate zijn.⁵⁴ Er is alsdan ergens een omslagpunt geweest waarbij niet langer de fiscale geheimhoudingsplicht – als gevolg van het voorinvullen – jaarlijks wordt

49 Zie: Verslag (Belastingplan 2017), Kamerstukken I 2016/17, 34 552, nr. O, blz. 6 waarin wordt opgemerkt dat de VIA een stille revolutie was die ook aan andere partijen wordt gegund en Aanhangel Handelingen II 2015/16, 2496, antwoord op vraag 6.

50 Roose 2019, blz. 74.

51 MvT (Fiscale vereenvoudigingswet 2010), Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, blz. 2. Vanaf het jaar 2016 is de keuzemogelijkheid – door het voorgeschreven gebruik van de OLAV en de aangifte-App – feitelijk vervallen en worden de gegevens automatisch voorgevuld (Aanhangel Handelingen II 2015/16, 1875, antwoord op vragen 6-7).

52 Op grond van de hoofdregel maakt de Belastingdienst verplicht gebruik van gegevens uit deze basisregistratie en hoeven belastingplichtigen deze informatie niet te verstrekken (art. 37d, eerste lid, Wet WOZ en art. 37e Wet WOZ).

53 Een te strikte (interpretatie van de) geheimhoudingsbepaling kan echter ook afbreuk doen aan de meewerkbereidheid. Geheimhouding dient functioneel blijven en de dienstverlening zo min mogelijk in de weg staan (Hoofdstuk 6, par. 2.5).

54 Zie: Verslag (Belastingplan 2017), Kamerstukken I 2016/17, 34 552, nr. O, blz. 6 inzake passend werk en de vertrekregeling en de Handhavingsbrief Belastingdienst 2018 waarin staat dat de voorgevulde voor de Belastingdienst betekent dit minder mensen en middelen hoeven worden

geschonden.⁵⁵ In Hoofdstuk 10 wordt een voorstel gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen.⁵⁶ Hierdoor wordt de vooringevulde aangifte alsnog voorzien van een solide juridische basis.

9.4 Belastingrechtspraak en noodzakelijk

Met de internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011) is over nut en noodzaak van openbare zittingen al genoeg gezegd en geschreven.⁵⁷ Dit heeft er toe geleid dat het beoogde wetsvoorstel er nooit is gekomen.⁵⁸ In de fiscaliteit blijft als uitgangspunt gelden dat het onderzoek ter zitting, behoudens boete- en strafzaken, plaatsvindt met gesloten deuren.⁵⁹ Het is aan de belastingrechter om in uitzonderingsgevallen een belangenafweging te maken voordat hij overgaat tot een openbare behandeling.⁶⁰ Ten behoeve van de massaal bezwaarprocedures is in het Besluit Beroep in Belastingzaken (2017) een generieke ontheffing opgenomen waardoor inspecteurs in principe instemmen met een openbare behandeling.⁶¹

ingezet om het niet-naleven van fiscale verplichtingen door belastingplichtigen tegen te gaan (Handhavingsbrief Belastingdienst 2018, Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 390 (bijlage), blz. 17). Vergelijk: Peter Veld (voormalig D-G Belastingdienst) die stelt dat: *“Doordat de wetgever steeds meer burgers de plicht heeft opgelegd om aangifte te doen, zijn de aantallen zodanig geëxplodeerd dat handmatige controle achteraf, zoals lange tijd gebruikelijk was, een fata morgana is geworden”* (rapport Reflecties op de staat van het toezicht (Inspectieraad 2019), blz. 64).

55 Het betrof jaarlijks enkele miljoenen aangifte inkomstenbelasting met vooringevulde gegevens.

56 Hoofdstuk 10, par. 6.3.

57 O.a.: rapportage internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak, Kamerstukken II 2013/14, 33 750-IX, nr. 25 (bijlage) en NOB-commentaar internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (NOB 2011).

58 Brief Staatssecretaris van Financiën van 25 april 2014, Kamerstukken II 2013/14, 33 750-IX, nr. 25, blz. 3-4.

59 Art. 27c AWR. Zie uitgebreider: A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, De geheimhoudingsplicht in de AWR en de openbare zitting, NTFR 2007/677 en Feteris 2014, blz. 263.

60 Zie: Rechtbank Zeeland-West-Brabant 21 april 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:3290, r.o. 2.8.2 waarin door belanghebbende uitdrukkelijk afstand werd gedaan van zijn recht op privacy en hij pleitte voor een openbare behandeling. Het algemene verweer van de inspecteur – dat hij mogelijk tijdens de zitting uitlatingen moest doen ten aanzien van de belastingaangelegenheden van derden waardoor hij in dat geval zijn geheimhoudingsplicht zou schenden – was onvoldoende. Anders: HR 15 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1776 waarin de stelling van de inspecteur over het voorkomen van een eventuele schending van zijn geheimhoudingsplicht wel voldoende was voor een behandeling achter gesloten deuren. Vergelijk: Poelmann die ingaat op het recht op een openbare behandeling op grond van art. 47 Handvest EU (Hof 's-Hertogenbosch 9 juli 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:2578, FED 2015/68, met noot E. Poelmann).

61 Besluit Beroep in Belastingzaken (2017), par. 2.4.5. Deze instemming lijkt ingegeven door de publieke opinie (o.a.: De Telegraaf 7 september 2016, Fiscus weert publiek in rechtszaal, <https://www.telegraaf.nl/nieuws/1276271/fiscus-weert-publiek-in-rechtszaal> (online, geraadpleegd op 14 januari 2020)) en Kamervragen (Aanhangsel Handelingen II 2016/17, 196). Uit het antwoord op deze Kamervragen blijkt dat ook bij educatieve doeleinden in beginsel toestemming wordt verleend. Beukers-van Dooren typeert het als een niet-besloten zitting omdat niet iedere belangstellende welkom is (A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, De geheimhoudingsplicht in de AWR en de openbare zitting, NTFR 2007/677). Vergelijk: Hof Arnhem-Leeuwarden (wrakingskamer) 6 november 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:9640 (instemming met aanwezigheid studenten en evaluatie van zitting levert geen grond voor wraking op). Zie ook: Hoofdstuk 10, par. 7.1.

De belastingrechter bepaalt met het oog op de rechtspraktijk of de rechtsontwikkeling welke uitspraken voor publicatie worden vrijgegeven. Op het (partieel) anonimiseren van fiscale uitspraken op grond van de anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak en de mogelijkheid om een uittreksel te publiceren is in het vorige hoofdstuk al stilgestaan.⁶² Met de publicatie op www.rechtspraak.nl geeft de belastingrechter invulling aan het begrip 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'.⁶³ De selectiecriteria rechtspraak.nl (2012) zijn echter ongelukkig geformuleerd. Deze selectiecriteria spreken van 'mogelijk interessant', 'publicatiewaardig' en 'een ruime interpretatie van deze regel' hetgeen niet aansluit op het striktere begrip 'noodzakelijk'.⁶⁴ Hoewel voorzienbaar doet dit afbreuk aan doel en strekking van de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling. Met het in Hoofdstuk 8 gedane voorstel om een deugdelijke wettelijke basis te creëren voor het verstrekken van niet-herleidbare gegevens wordt dit probleem opgelost.⁶⁵ In de volgende subparagrafen wordt ingegaan op de gevolgen van de fiscale geheimhoudingsverplichting op verzoeken om een prejudiciële beslissing aan het HvJ EU en het EHRM.⁶⁶

9.4.1 Een verzoek aan het HvJ EU om een prejudiciële beslissing

De Nederlandse belastingrechter is – indien hij een beslissing op dit punt noodzakelijk acht voor het wijzen van zijn vonnis – bevoegd en soms zelfs verplicht om het HvJ EU te verzoeken om een prejudiciële beslissing.⁶⁷ Als er een verplichting bestaat te verzoeken om een prejudiciële beslissing is de Nederlandse fiscale geheimhoudingsplicht niet op het HvJ EU van toepassing.⁶⁸ Ingeval er geen verplichting maar een bevoegdheid bestaat om prejudiciële vragen te stellen zou het HvJ EU waarschijnlijk aangemerkt moeten worden als een door de belastingrechter ingeschakelde deskundige.⁶⁹ Een ingeschakelde deskundige is eveneens aan te merken als een onderworpen subject.⁷⁰ Een arrest van het HvJ EU is

62 Hoofdstuk 8, par. 5.3.

63 NAV, Kamerstukken II 1997/98, 25 175, nr. 5, blz. 27-28. Vergelijk: concept-MvT internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011), par. 2.3. In dit onderzoek wordt verder niet ingegaan op de vraag of het noodzakelijk is dat alle uitspraken gepubliceerd worden. Zie ook: Zwemmer die betoogde dat: "*Verstrekking van alle beslissingen stuit evenwel op het bezwaar van de grote hoeveelheid papier die daarmee is gemoeid waardoor het gevaar ontstaat dat het zicht op de relevante informatie wordt verduisterd*" (Zwemmer 1996, blz. 227 en Opijnen die stelt dat ook bij een restrictief publicatiebeleid de collecties jaar na jaar groeien: hoe meer uitspraken, hoe lastiger het zoeken wordt (M. van Opijnen, Selectie en publicatie van rechterlijke uitspraken in rechtsvergelijkend perspectief, Trema 2011, nr. 5).

64 Zie uitgebreider: B.M. van der Sar, De fiscale geheimhoudingsplicht, de publicatie van uitspraken en de Anonimiseringsrichtlijnen, TFB 2018/7-36, par. 2.2.

65 Hoofdstuk 8, par. 5.6. Anonimiseren conform de anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak is onvoldoende (vide: Hoofdstuk 8, par. 5.3).

66 Grotendeels ontleend aan: B.M. van der Sar, Prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie EU en het EHRM in het licht van de Nederlandse fiscale geheimhoudingsplicht, FED 2020/21.

67 Art. 267 VWEU. Het HvJ EU heette tot 1 december 2009 HvJ EG.

68 Art. 1, eerste lid, AWR bepaalt dat de AWR in Nederland geldt.

69 Vergelijk: art. 8:47 Awb (het vooronderzoek) en art. 8:60 Awb (het onderzoek ter zitting), alsmede de schakelbepalingen van art. 8:108 Awb (hoger beroep), art. 27gd AWR (prejudiciële vragen aan de Hoge Raad) en art. 29 AWR (cassatieberoep).

70 Vide: Hoofdstuk 3, par. 3.3.2. Dat de deskundige een buitenlandse instantie is, lijkt hierbij niet relevant te zijn.

– anders dan adviezen van ‘reguliere’ deskundigen – echter bindend. Het is alsdan aan de verwijzende belastingrechter om het HvJ EU te wijzen op zijn fiscale geheimhoudingsplicht.⁷¹

9.4.1.1 *Uitgangspunt bij arresten: ongeanonimiseerd*

Anders dan de Nederlandse belastingrechter neemt het HvJ EU als uitgangspunt dat arresten ongeanonimiseerd worden gepubliceerd.⁷² Hierdoor wordt de anonimisering van de uitspraken van de Nederlandse belastingrechter volledig tenietgedaan en komt de fiscale geheimhoudingsplicht in het geding. De Nederlandse fiscale procedures van bijvoorbeeld Bosal Holding B.V., mevrouw Passenheim-van Schoot, Kamino International Logistics B.V. of de heren De Lange en Geelen zijn daardoor eenvoudig terug te vinden in de databanken.⁷³ In zijn bijdrage aan de Geppaart-bundel uit 1996 signaleerde Zwemmer dit probleem al.⁷⁴ Naar zijn mening zou de belastingrechter in dergelijke gevallen de belastingplichtige van zijn voornemen tot het stellen van prejudiciële vragen in kennis moeten stellen zodat deze desgewenst zijn beroep zou kunnen intrekken. Een dergelijke inperking van de rechtsbescherming – teneinde de fiscale geheimhouding te kunnen waarborgen – kan echter nooit de bedoeling zijn geweest.⁷⁵

9.4.1.2 *De procedureregels van het HvJ EU*

Bij een verzoek om een prejudiciële beslissing dienen alle daarvoor benodigde gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de prejudiciële vragen aan het HvJ EU te worden verstrekt.⁷⁶ Het HvJ EU eerbiedigt hierbij de door de verwijzende belastingrechter toegekende anonimiteit van betrokkenen.⁷⁷ Tot 2016 werd het vrijblijvend aan de verwijzende belastingrechter overgelaten om in zijn verwijzings-

71 Het HvJ EU – in zijn hoedanigheid van deskundige – zal dan zijn aan te merken als een onderworpen subject van Categorie I (zie uitgebreider: Hoofdstuk 7, par. 3).

72 Art. 87 Reglement voor de procesvoering van het HvJ EU (2012).

73 Respectievelijk het verwijzingsarrest, het arrest HvJ EG/EU en de einduitspraak: Bosal Holding B.V. (HR 11 april 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB0990, BNB 2001/257, HvJ EG 18 september 2003 (Bosal Holding B.V.), ECLI:EU:C:2003:479, BNB 2003/344 en HR 7 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU392, BNB 2005/374), mevrouw E.H.A. Passenheim-van Schoot (HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC7249, BNB 2008/160, HvJ EG 11 juni 2009 (gevoegde zaken X en E.H.A. Passenheim-van Schoot), ECLI:EU:C:2009:368, BNB 2009/222 en HR 26 februari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ9120, BNB 2010/200 c.q. HR 28 september 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX8552, BNB 2012/298), Kamino International Logistics B.V. (HR 22 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BR0666, BNB 2013/130, HvJ EU 3 juli 2014 (gevoegde zaken Kamino International Logistics B.V. en Datema Hellmann Worldwide Logistics B.V.), ECLI:EU:C:2014:2041, BNB 2014/231 en HR 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1666, BNB 2015/186), de heer J.J. de Lange (HR 16 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:3022, BNB 2016/41, HvJ EU 10 november 2016 (J.J. de Lange), ECLI:EU:C:2016:850, BNB 2017/32 en HR 19 mei 2017, ECLI:NL:HR:2017:911, BNB 2017/149) en de heer L.W. Geelen (HR 22 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2431, BNB 2018/1, HvJ EU 8 mei 2019 (L.W. Geelen), ECLI:EU:C:2019:388, BNB 2019/116 en HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1230, BNB 2020/21).

74 Zwemmer 1996, blz. 227-228.

75 Nog los van het feit dat ook de Staatssecretaris van Financiën het cassatieberoep kan hebben ingesteld waardoor er voor de belastingplichtige niets valt in te trekken.

76 Zie: art. 94 Reglement voor de procesvoering van het HvJ EU (2012). Vergelijk: HvJ EU 29 maart 2012 (Belvedere Costruzioni), ECLI:EU:C:2012:186, r.o. 16 en HvJ EU 6 oktober 2015 (finanzamt Linzt), ECLI:EU:C:2015:661, r.o. 19.

77 Zie: art. 95 Reglement voor de procesvoering van het HvJ EU (2012).

beslissing gegevens te anonimiseren.⁷⁸ Nadat een prejudiciële vraag eenmaal was gesteld kon het HvJ EU – ambtshalve of op verzoek van partijen – nog tot anonimisering overgaan.⁷⁹ In 2016, in 2018 en eind 2019 zijn de aanwijzingen voor de verwijzende belastingrechter steeds verder aangescherpt van een vrijblijvende keuzemogelijkheid naar een uitdrukkelijk voorgeschreven werkwijze.⁸⁰ Om te zorgen voor een optimale bescherming van de persoonsgegevens wordt de verwijzende belastingrechter – die als enige volledige kennis heeft van het aan het HvJ EU voorgelegde dossier – tegenwoordig uitdrukkelijk verzocht om in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing over te gaan tot anonimisering van de zaak.⁸¹ De fiscale geheimhoudingsverplichting van art. 67 AWR behelst dat fiscale gegevens niet verder bekend mogen worden gemaakt dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet. Het behoeft hierbij geen betoog dat het vermelden van belanghebbendes naam in het Publicatieblad of in een arrest van het HvJ EU niet noodzakelijk is.⁸²

9.4.1.3 *Het Nederlandse vervolg op een arrest van het HvJ EU*

Het lijkt in eerste instantie wellicht vreemd om de gepubliceerde einduitspraak van de Nederlandse belastingrechter te anonimiseren. Anonimisering schiet immers zijn doel volledig voorbij als in de Nederlandse einduitspraak wordt verwezen naar het arrest van het HvJ EU met de antwoorden op de prejudiciële vragen waarin diezelfde belastingplichtige niet is geanonimiseerd.⁸³ Toch heeft de Nederlandse belastingrechter hierin geen enkele keuzevrijheid; hij is gebonden aan art. 67 AWR en ook op grond van zijn eigen anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak dient het eindarrest geanonimiseerd te worden.⁸⁴ Desondanks zijn de hiervóór genoemde belanghebbenden in de einduitspraken van de Hoge Raad niet geanonimiseerd. Deze schending van de fiscale geheimhoudingsplicht door de Hoge Raad is echter niet de essentie van het probleem, maar het verklaarbare gevolg van het niet anonimiseren van het verzoek om een prejudiciële beslissing.

78 Art. 95 Reglement voor de procesvoering van het HvJ EU (2012) en art. 27 aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2012).

79 Art. 95 Reglement voor de procesvoering van het HvJ EU (2012), art. 28 aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2012) en art. 8 Praktische aanwijzingen voor de partijen inzake bij het hof aangebrachte zaken (2014). Hierbij is door het HvJ EU uitdrukkelijk opgemerkt dat, wil het doeltreffend zijn, een dergelijk verzoek zo vroeg mogelijk in de procedure moet worden gedaan.

80 Art. 21 en 22 (alsmede de bijlage) aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2016), art. 22 (alsmede de bijlage) aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2018) en art. 21 en 22 (alsmede de bijlage) aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2019).

81 Art. 21 en 22 (alsmede de bijlage) aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2019). Uit praktisch oogpunt wordt verzocht ook een tweede, ongeschoonde versie aan het HvJ EU over te leggen teneinde de behandeling van de zaak te vergemakkelijken.

82 In het Publicatieblad van de Europese Unie wordt melding gemaakt van de aangebrachte zaken. Hierin worden eveneens de gewezen arresten van het HvJ EU gepubliceerd.

83 Vergelijk: HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1230, V-N 2019/35.16 waarin de redactie Vakstudie Nieuws in zijn samenvatting een poging doet; de naam Geelen wordt aangepast naar X.

84 Ook herleidbare gegevens zijn aan te merken als het object van de geheimhouding (zie uitgebreider: Hoofdstuk 8, par. 3).

9.4.1.4 Een andere aanpak noodzakelijk?

Dat gegevens wellicht openbaar bekend kunnen zijn wil niet zeggen dat hierop de fiscale geheimhoudingsbepaling niet langer van toepassing zou zijn; de Hoge Raad staat een strikte benadering voor.⁸⁵ Het valt daarom ook niet uit te leggen dat in bijvoorbeeld het arrest HvJ EG 11 juni 2009 (gevoegde zaken X en E.H.A. Passenheim-van Schoot), ECLI:EU:C:2009:368 de naam van de heer X is geanonimiseerd en die van mevrouw Passenheim-van Schoot is blijven staan omdat zij klaarblijkelijk zelf niet (tijdig) bij het HvJ EG heeft verzocht om anonimisering.⁸⁶ Met de mogelijkheid om te anonimiseren heeft de verwijzende belastingrechter – teneinde de aan hem opgelegde fiscale geheimhoudingsplicht niet te schenden – binnen het bestaande wettelijk kader van art. 67 AWR altijd al de verplichting gehad om bij het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ EU tot anonimisering over te gaan.⁸⁷

Ten onrechte legt de Hoge Raad deze verantwoordelijkheid tegenwoordig neer bij partijen.⁸⁸ De huidige werkwijze van de verwijzende belastingrechter is in strijd met het criterium van rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen, terwijl de procedureregels van het HvJ EU eenvoudig zijn na te leven (criterium van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid). Met de aanpassing van het procesreglement van de Hoge Raad der Nederlanden (2017) en het naleven van de procedureregels van het HvJ EU wordt het probleem van de ongeanonimiseerde einduitspraak automatisch eveneens opgelost. Feitelijk is dit niet veel anders dan de gevallen waarin door de belastingrechter in eerste aanleg of in hoger beroep prejudiciële vragen worden gesteld aan de Hoge Raad.⁸⁹ Binnengekomen fiscale prejudiciële vragen worden geanonimiseerd gepubliceerd op de website van de Hoge Raad.⁹⁰ Toch kan het ook hier verkeerd aflopen indien de Hoge Raad zelf ook prejudiciële

85 Vergelijk: HR (civiele kamer) 20 januari 1966, ECLI:NL:HR:1966:AC4618, NJ 1966/184 en HR (civiele kamer) 8 november 1991 (Verschueren/Kloosterboer), ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, NJ 1992/277. Het onrechtmatig delen van fiscale informatie is een strafbaar feit, ook al had de informatie eenvoudig op een andere manier kunnen worden verkregen (HR (strafkamer) 11 februari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2343, FED 2003/320, r.o. 3.5).

86 Partijen kunnen zelf verzoeken om anonimisering (art. 95 Reglement voor de procesvoering van het HvJ EU (2012) en art. 8 Praktische aanwijzingen voor de partijen inzake bij het hof aangebrachte zaken (2014). Aan de andere kant kan afgevraagd worden of bijvoorbeeld Bosal Holding B.V. – vanuit commercieel oogpunt – geen baat heeft gehad bij de jarenlange 'gratis' publiciteit. Dit geldt dan weer niet voor Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti vof dat voor altijd geassocieerd zal blijven worden met btw-carrousel fraude (HvJ EU 18 december 2014, ECLI:EU:C:2014:2455, BNB 2015/61 en HR 18 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:442, BNB 2016/97 en HR 20 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2659, BNB 2018/6).

87 Vergelijk: Hoofdstuk 4, par. 5.1.

88 Zie: de per 15 april 2020 ingevoerde par. 5.1.11.1 procesreglement van de Hoge Raad der Nederlanden (2017). Het is niet aan elke individuele persoon om wiens gegevens het gaat om te bepalen of de gegevens, waarop de geheimhoudingsplicht betrekking heeft, bekend mogen worden gemaakt (Hoofdstuk 8, par. 4).

89 Wet van 23 december 2015 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016), Kamerstukken II 2015/16, 34 305, Stb. 2015, 540. In zijn aanmerkingen op het conceptwetsvoorstel gaat de President van de Hoge Raad in op het spanningsveld tussen de fiscale geheimhoudingsplicht en de betrokkenheid van derden (brief President van de Hoge Raad van 3 september 2015, Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 6, blz. 2). Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 3, blz. 55.

90 <https://www.hogeraad.nl/prejudiciële-vragen> (online, geraadpleegd op 17 december 2019).

vragen stelt aan het HvJ EU. De geanonimiseerde publicatie op de site van de Hoge Raad wordt tenietgedaan, tenzij de belanghebbende zelf tijdig ingrijpt.⁹¹

9.4.2 *Prejudiciële vragen aan het EHRM*

Door de inwerkingtreding van het 16e Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) per 1 augustus 2018 is de Hoge Raad ook bevoegd prejudiciële vragen te stellen aan het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) over de interpretatie en toepassing van de in het EVRM of de daarbij behorende protocollen neergelegde mensenrechten.⁹² De Hoge Raad heeft overigens de bevoegdheid, maar niet de verplichting om prejudiciële vragen te stellen.⁹³ De procedureregels van het EHRM bij prejudiciële vragen zijn met betrekking tot anonimisering grotendeels vergelijkbaar met die van het HvJ EU.⁹⁴ Ook het EHRM hanteert als uitgangspunt dat de arresten volledig ongeanonimiseerd worden gepubliceerd en eerbiedigt eveneens de door de verwijzende belastingrechter toegekende anonimiteit van betrokkenen.⁹⁵ De procedureregels schrijven voor dat een anonimiseringsverzoek dient te worden gemotiveerd.⁹⁶ Met een verwijzing naar art. 67 AWR – dat de door de belastingrechter ingeschakelde deskundige aanmerkt als een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject – lijkt dat niet onoverkomelijk. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft nog geen gebruik gemaakt van zijn bevoegdheid om prejudiciële vragen te stellen aan het EHRM. Hier ligt een kans voor de Hoge Raad om – na aanpassing van zijn procesreglement – de anonimisering vanaf het begin goed aan te pakken door altijd op eigen initiatief over te gaan tot anonimisering.⁹⁷

91 Vergelijk: de verzoeken om een prejudiciële beslissing van 27 maart 2017 van X (zaak C-157/17, Pb EU 2017, C 168/27) en Köln-Aktienfonds Deka (zaak C-156/17, Pb EU 2017, C 168/26). Beide verzoeken zijn afkomstig van Rechtbank Zeeland-West-Brabant die op 1 augustus 2016 prejudiciële vragen stelde aan de Hoge Raad. De Hoge Raad stelde vervolgens op 3 maart 2017 in beide zaken prejudiciële vragen aan het HvJ EU (respectievelijk: ECLI:NL:RBZWB:2016:4828/ECLI:NL:HR:2017:346 en ECLI:NL:RBZWB:2016:4829/ECLI:NL:HR:2017:342). Zie ook: HvJ EU 30 januari 2020 (Köln-Aktienfonds Deka), ECLI:EU:C:2020:51 (uit r.o. 26-28 blijkt dat zaak van X (C 157/17) werd gevoegd en later werd ingetrokken).

92 Rijkswet van 5 december 2018, houdende goedkeuring van het op 2 oktober 2013 te Straatsburg tot stand gekomen Protocol nr. 16 bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (Trb. 2013, 241 en Trb. 2014, 74), Kamerstukken II 2014/15, 34 235 (R2053), Stb. 2019, 8.

93 Art. 1 van het 16e Protocol bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. Vergelijk: MvT (goedkeuring 16e Protocol), Kamerstukken II 2014/15, 34 235 (R2053), nr. 3, blz. 4-6 waarin wordt gesproken over het facultatieve karakter van het 16e Protocol.

94 Zie: de 'Practice Directions: Requests for anonymity' (2020).

95 Art. 19 en art. 20 van de 'Guideline implementation Protocol nr. 16' (2017).

96 Art. 33, derde lid, 'Rules of Court' en de 'Practice Directions: Requests for anonymity' (2020). Niet alleen de verwijzende belastingrechter, maar ook partijen of betrokken derden kunnen een dergelijk verzoek indienen.

97 Zie: par. 5.1.11.1 procesreglement van de Hoge Raad der Nederlanden (2017). De Hoge Raad legt de verantwoordelijkheid ten onrechte neer bij partijen (zie: par. 4.1.4 hiervoor).

9.5 De inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm)

Een punt dat de fiscaliteit raakt, maar niet kan worden aangemerkt als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet' is de inkomensverklaring.⁹⁸ Een dergelijke verklaring is soms nodig als bewijsstuk voor de onderbouwing van het inkomen. Belastingplichtigen kunnen tegenwoordig een inkomensverklaring (de IB60-verklaring) zelf downloaden van de website van de Belastingdienst.⁹⁹ Een dergelijke inkomensverklaring is aan te merken als een object van de fiscale geheimhouding. Tot 2008 was in het VIV 1993 een ontheffing opgenomen voor het verstrekken van gegevens aan belastingplichtigen of belastingschuldigen.¹⁰⁰ Zoals blijkt uit Hoofdstuk 3 is bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 heel bewust deze ontheffing maar partieel gecodificeerd.¹⁰¹ Slechts de ontheffing met betrekking tot het verstrekken van gegevens aan degene op wie die gegevens betrekking hebben, voor zover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt, werd in het huidige art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR opgenomen. Bij de mondelinge behandeling van het wetsvoorstel heeft Minister Zalm in de Tweede Kamer wel de toezegging gedaan dat:¹⁰²

(...) in het algemeen zo zou moeten zijn dat een burger een verklaring moet kunnen krijgen van de Belastingdienst over zijn inkomen, vermogen en belastingschuld. (...) Ik zal ervoor zorgen dat hiervoor niet langer een ministersontheffing nodig is.

Bij de wijziging van de ministeriële regeling in verband met de invoering van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 werd verwezen naar de toezegging van Minister Zalm:¹⁰³

(...) bij de plenaire behandeling van het inmiddels tot wet verheven wetsvoorstel Versterking fiscale rechtshandhaving is toegezegd dat, overeenkomstig de praktijk zoals die onder het VIV 1993 werd toegepast, verklaringen over inkomen, vermogen en de eventuele afwezigheid van belastingschulden van de belastingplichtige in beginsel zonder ontheffing aan de belastingplichtige zelf kan worden verstrekt.

Dit is echter een bijzonder merkwaardige interpretatie; Minister Zalm heeft aan de Tweede Kamer slechts de toezegging gedaan dat hij deze generieke ontheffing ten behoeve van

98 Voor deze inkomensverklaring worden verschillende benamingen gebruikt: vanuit het verleden komt de term 'IB60-verklaring', op gedownloade inkomensverklaring heet een 'Verklaring geregistreerd inkomen' en op de verklaring zelf wordt melding gemaakt van het 'verzamelinkomen' (zoals bedoeld in art. 2.18 Wet IB 2001). Dit is ook het inkomensgegeven dat wordt gebruikt als uitgangspunt voor de basisregistratie inkomen (art. 21 AWR). Het (box 3) vermogen maakt onderdeel uit van het verzamelinkomen.

99 Deze inkomensverklaring ziet uitsluitend op belastingplichtigen, natuurlijk personen. Zie ook: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/werk-en-inkomen/content/hoe-kom-ik-aan-een-inkomensverklaring> (online, geraadpleegd op 20 december 2019).

100 Par. 4.3 VIV 1993. Deze ontheffing betrof vier categorieën: de documenten die door een belastingplichtige zelf waren aangeleverd, het openbaar deel van een controlerapport, een verklaring over zijn vastgesteld of aangegeven inkomen en vermogen (IB60-verklaring) en een verklaring over de eventuele afwezigheid van belastingschulden.

101 Hoofdstuk 3, par. 6.3.3.

102 Handelingen II 2006/07, blz. 2324. Op de verklaring inzake (de afwezigheid van) openstaande belastingschulden wordt verder niet specifiek ingegaan. Bij openstaande belastingschulden zal er veelal een noodzaak zijn in de zin van art. 67 IW 1990. Dat zal wellicht anders zijn bij de afwezigheid daarvan of bij een verklaring omtrent het betalingsgedrag.

103 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.

dit specifieke doel zou gaan regelen, maar dat creëerde niet automatisch een ontheffing van de geheimhouding. Het was slechts het uitspreken van de intentie om dit nog te gaan formaliseren. Hoewel belastingplichtigen tegenwoordig zelf eenvoudig een inkomensverklaring kunnen downloaden van de website van de Belastingdienst is er geen enkele aanwijzing gevonden dat de toezegging van Minister Zalm met betrekking tot de inkomensverklaring ook daadwerkelijk ooit is geformaliseerd.¹⁰⁴ Hierdoor zou, telkens wanneer een dergelijke inkomensverklaring wordt gedownload, alsdan feitelijk sprake zijn van een schending van de fiscale geheimhoudingsplicht.¹⁰⁵ Dit heeft enige gelijkenissen met de hiervoor in Hoofdstuk 4 behandelde uitspraak van de ABRvS inzake de inkomensafhankelijke huurverhoging.¹⁰⁶ In een vergelijkbaar geval, bij de behandeling van het Wetsvoorstel uitwisseling inlichtingen over rulings, heeft de Staatssecretaris van Financiën de toezegging gedaan:¹⁰⁷ *“Ik zal mogelijk maken dat belastingplichtigen op verzoek inzage kunnen krijgen in het standaardformulier dat is uitgewisseld”*. Deze toezegging is, anders dan de inkomensverklaring, wel geformaliseerd in de generieke ontheffing van art. 24, vijfde lid, BFB ten behoeve van de inzage in het standaardformulier rulings.¹⁰⁸ Doordat de toezegging niet is geformaliseerd knelt de inkomensverklaring thans met het criterium van de duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur en het criterium van rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen.

Voor de inkomensverklaring geldt – net als hiervoor in paragraaf 3 is opgemerkt over de VIA – dat de keerzijde van een strikte geheimhoudingsverplichting is dat uitzonderingen door de wetgever zorgvuldig beargumenteerd en zo nodig geformaliseerd worden. Getoetst aan de criteria uit het beoordelingskader van doeltreffendheid en doelmatigheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid kan de conclusie worden getrokken dat het formaliseren van de inkomensverklaring zou hebben gezorgd voor een duidelijke, consistente geheimhoudingsbepaling. Het verstrekken van een inkomensverklaring – een object van de fiscale geheimhouding – is niet ‘noodzakelijk

104 Hoewel kan worden gediscussieerd over de vraag of het geheel zuiver is geformuleerd – de geheimhoudingsplicht geldt immers wel degelijk, maar in het beleid is een generale ontheffing opgenomen – is aan de toezegging van Minister Zalm voor de invordering van rijksbelastingen formeel invulling gegeven in art. 67.1 Leidraad Invordering 2008. Ook de oorspronkelijke tekst, voor de tekstuele wijziging in 2012, is ongelukkig geformuleerd (besluit Staatssecretaris van Financiën van 27 juni 2012, Stcrt. 2012, 13576). Vergelijk: art. 1.1.12 Leidraad invordering 2008 (Verklaring inzake nakoming fiscale verplichtingen).

105 Het feit dat het door de Belastingdienst technisch mogelijk is gemaakt wil immers niet zeggen dat dit formeelrechtelijk eveneens is geregeld. De vastlegging dient kenbaar te worden gemaakt. Vergelijk: de beleidsbrief regie op gegevens (2019), blz. 7 waar de digitale inkomensverklaring juist als voorbeeld wordt genoemd.

106 De ABRvS heeft geoordeeld dat een verplichting tot het verstrekken van fiscale gegevens uitdrukkelijk en duidelijk in een wettelijk voorschrift moest zijn neergelegd en dat het niet toelaatbaar is dat een dergelijke verplichting wordt afgeleid uit de totstandkomingsgeschiedenis of wordt verondersteld omwille van de effectiviteit van een wettelijke regeling (ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87, r.o. 3.3). Zie uitgebreider: Hoofdstuk 4, par. 3.2.

107 MvA, Kamerstukken I, 2016/17, 34 527, nr. 5, blz. 2 (Wet van 21 december 2016 tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen in verband met de automatische uitwisseling van inlichtingen over grensoverschrijdende rulings en verrekenprijfsafspraken (Wet uitwisseling inlichtingen over rulings), Kamerstukken II 2015/16, 34 527, Stb. 2016, 543).

108 Zie ook: Hoofdstuk 10, par. 6.

voor de uitvoering van de belastingwet'. Hoewel nut en noodzaak voor belastingplichtigen om in voorkomende gevallen een dergelijke inkomensverklaring te krijgen evident is en het technisch gezien praktisch is geregeld, doet het niet formaliseren van de toezegging van Minister Zalm afbreuk aan doel en strekking van de strikte geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR. Dat deze vorm van dienstverlening een bijdrage kan leveren aan de meewerkbereidheid is geen reden om de strikte geheimhoudingsbepaling opzij te zetten.¹⁰⁹ Het behoeft geen betoog dat het volstrekt onwenselijk is om voor te schrijven dat, voorafgaand aan het downloaden van een inkomensverklaring, telkens een individuele ontheffing geheimhouding moet worden aangevraagd.¹¹⁰ In Hoofdstuk 10 wordt een voorstel gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen.¹¹¹ Hierdoor kan deze generieke ontheffing komen te vervallen en wordt het verstrekken van een inkomensverklaring alsnog voorzien van een solide juridische basis.

9.6 Fiscale fouten en (te) vergaande onzorgvuldigheden

Ingeval de fiscale informatie wordt gebruikt voor een ander doel dan de uitvoering van de belastingwet is, behoudens de uitzonderingsgevallen van art. 67, tweede en derde lid, AWR, sprake van schending van de geheimhouding. In een aantal gevallen is dit evident, zoals het 'lekker' van informatie aan criminelen, het delen van informatie uit geraadpleegde systemen voor niet zakelijke doeleinden¹¹² of het door Den Boer e.a. aangehaalde voorbeeld van een belastingambtenaar die in een kroeg zijn mond voorbij praat.¹¹³ Ook bij een datalek zoals bedoeld in de art. 33 en art. 34 AVG – bijvoorbeeld het abusievelijk verzenden van stukken naar de verkeerde partij – zal in veel gevallen sprake zijn van een schending van de geheimhouding.¹¹⁴ Er is echter ook een grijs gebied waarbij wellicht niet altijd op voorhand duidelijk is of sprake is van 'uitvoering van de belastingwet' of dat sprake is van 'noodzakelijk'.

Incidenteel wordt door de inspecteur een navorderingsaanslag buiten de daartoe gestelde termijn aangekondigd en opgelegd. Indien om die reden de navorderingsaanslag in bezwaar of beroep wordt vernietigd, rijst de vraag of de inspecteur zijn geheimhoudingsplicht

109 Een te strikte (interpretatie van de) geheimhoudingsbepaling kan echter ook afbreuk doen aan de meewerkbereidheid. Geheimhouding dient functioneel blijven en de dienstverlening zo min mogelijk in de weg staan (Hoofdstuk 6, par. 2.5).

110 Minister Zalm heeft weliswaar toegezegd te regelen dat er geen ministersontheffing in de zin van art. 67, derde lid, AWR meer nodig zou zijn. Volgens de huidige systematiek is dat simpelweg niet mogelijk. Inzage in de eigen inkomensgegevens uit de Basisregistratie inkomsten middels de AVG, waarvoor geen ontheffing nodig is, is omslachtiger en zal Minister Zalm ongetwijfeld niet voor ogen hebben gehad.

111 Hoofdstuk 10, par. 6.3.

112 O.a.: CrvB 31 juli 2003, ECLI:NL:CRVB:2003:AI1297 (belastingambtenaar met nevenfunctie als deurwaarder), Rechtbank Oost-Brabant 4 oktober 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:5480 (sms-en van intern memo), Rechtbank Oost-Brabant 14 december 2017, ECLI:NL:RBOBR:2017:6422 (verstrekken opsporingsinformatie aan date door FIOD-medewerkster) alsmede de op verzoek gepubliceerde uitspraken van Rechtbank Rotterdam (strafkamer) 9 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6161 en ECLI:NL:RBROT:2020:6162 (belastinginspecteurs die tevens belastingadvieskantoor runden).

113 Den Boer e.a. 1999, blz. 558.

114 Zie o.a.: Richtsnoeren melding inbreuken AVG (2018). Vergelijk: Beleidsregels meldplicht datalekken (2015), blz. 27.

heeft geschonden. Het is immers evident dat het buiten de termijn opleggen van een belastingaanslag – waarvoor de inspecteur geen bevoegdheid heeft – niet behoort tot de uitvoering van de belastingwet. De inspecteur heeft echter wel (de gronden voor) de navorderingsaanslag gedeeld met (de gemachtigde van) de belastingplichtige.¹¹⁵ Het is de vraag wat de reikwijdte van het begrip ‘uitvoering van de belastingwet’ is. Met andere woorden: welke fouten van de inspecteur dienen in het licht van de fiscale geheimhoudingsplicht nog als ‘toelaatbaar’ te worden beschouwd? De algemene beginselen van behoorlijk bestuur zouden in voorkomende gevallen als toetsingskader kunnen dienen, waarbij met name kan worden gedacht aan het zorgvuldigheidsbeginsel. Ingeval de belastingrechter oordeelt dat de inspecteur bijvoorbeeld niet heeft voldaan aan de op hem rustende bewijslast dat uitstel is verleend voor het indienen van de aangifte (waarmee de navorderingstermijn wordt verlengd) wil dat niet per definitie zeggen dat de inspecteur niet heeft gehandeld binnen de toetsingskaders van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. In het verlengde hiervan liggen de gevallen waarin de belastingrechter oordeelt dat de navorderingsaanslag niet met de vereiste voortvarendheid is opgelegd, het vereiste nieuwe feit ontbreekt of een succesvol beroep kan worden gedaan op het vertrouwens- of gelijkheidsbeginsel. Vergelijkbaar zijn de discussies over het fiscale gebruik van (strafrechtelijk) onrechtmatig verkregen bewijs¹¹⁶ of het gebruik van gegevens die zijn verkregen in strijd met de privacy.¹¹⁷

Ingeval de inspecteur de benodigde zorgvuldigheid heeft betracht die van een behoorlijk handelend bestuursorgaan mag worden verwacht blijft hij binnen de toetsingskaders van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Zijn handelen is dan nog aan te merken als ‘noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet’. Dit sluit naadloos aan bij hetgeen Scheltens in zijn noot bij BNB 1975/26 met betrekking tot de op de zaak betrekking hebbende stukken heeft opgemerkt.¹¹⁸ Van gegevens die niet door de rechter zijn gebruikt kan volgens Scheltens niet worden gezegd dat deze niet verstrekt hadden mogen worden. Hij vervolgt echter met de opmerking dat ingeval de inspecteur “(...) *wat al te kwistig [zou, VDS] zijn geweest met mededeling van gegevens die op anderen betrekking hebben*” hij daarvoor intern ter verantwoording kan worden geroepen en – in ernstige gevallen – strafrechtelijk vervolgd kan worden wegens schending van de geheimhoudingsplicht.¹¹⁹ Een voorbeeld hiervan is de procedure waarin de inspecteur – ter onderbouwing van zijn standpunt over de aftrekbaarheid van de beroepskosten van een klarinettist – onvoldoende had geanonimiseerd. In een overweging ten overvloede oordeelde het hof dat de inspecteur

115 Dit is in beginsel niet toegestaan, tenzij ‘noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet’. Het verstrekken van fiscale informatie in het kader van bezwaar en beroep is overigens wel weer aan te merken als ‘noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet’.

116 Vergelijk: HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, BNB 1992/306, HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, BNB 2015/173 en ook HvJ EU 17 december 2015 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832, BNB 2016/55.

117 Bijvoorbeeld: de ANPR-arresten van HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286, BNB 2017/79, HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:287, V-N 2017/12.20.10 en HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, V-N 2017/12.20.16. Vergelijk: ABRvS 26 juli 2017, ECLI:NL:RVS:2017:2008, V-N 2017/41.21.7.

118 HR 16 januari 1974, ECLI:NL:HR:1974:AX4567, BNB 1975/26 met noot J.P. Scheltens.

119 Uit de strafrechtelijke aangifte door het Ministerie van Financiën tegen de Belastingdienst in de toeslagenaffaire blijkt dat het risico van strafrechtelijke vervolging bij het vermoeden van te vergaande onzorgvuldigheden niet valt uit te sluiten (brief Staatssecretarissen van Financiën van 19 mei 2020 (second opinion ambtsmisdrijven), Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 653).

daardoor zijn geheimhoudingsplicht had geschonden.¹²⁰ Hiermee vergelijkbaar is het oordeel van de Nationale ombudsman over het onnodig verstrekken van informatie aan gebruikers van een bepaald kassasysteem.¹²¹ Dit staat volgens hem op gespannen voet met de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR.

Van Amersfoort en Meussen constateren dat een verharding is opgetreden en inspecteurs vaker standpunten innemen die volstrekt onhoudbaar zijn.¹²² Het gaat dan bijvoorbeeld om gevallen waarin wordt gehandeld ‘tegen beter weten in’ waardoor een aanslag of beschikking niet in stand kan blijven.¹²³ Dat gaat veel verder dan een onzorgvuldige vaststelling van een aanslag die niet per definitie leidt tot nietigheid daarvan.¹²⁴ Ingeval door de inspecteur dermate onzorgvuldig is gehandeld zou op een bepaald moment hardop de vraag gesteld kunnen worden of nog wel sprake is van ‘uitvoering van de belastingwet’ in de zin van art. 67 AWR.¹²⁵ Hierbij kan worden gedacht aan het handelen in strijd met het verbod van détournement de pouvoir zoals bedoeld in BNB 1992/387;¹²⁶ zou (op verzoek van de inspecteur) een strafrechtelijk onderzoek zijn ingesteld – waarbij door de FIOD van zijn bevoegdheden gebruik is gemaakt om voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens te verkrijgen – zonder dat het onderzoek op opsporing van een strafbaar feit was gericht, dan zouden volgens de Hoge Raad de aldus verkregen gegevens niet mogen worden gebruikt door de inspecteur. De inspecteur heeft echter wel fiscale gegevens gedeeld met zijn FIOD-collega's, hetgeen evenmin had gemogen. Het valt dan ook zeker niet uit te sluiten dat in de nabije toekomst – als gevolg van de door Van Amersfoort en Meussen beschreven verharding – in de gevallen waarin (te) onzorgvuldig is gehandeld door belastingplichtigen zal worden gekeken naar de fiscale informatie die door de inspecteur is gedeeld met de belastingplichtige, een derde of een opsporingsinstantie. In combinatie met de toegenomen aandacht voor privacy en de soms fundamentele kritiek op het privacy-bewustzijn van de Belastingdienst zal dit ongetwijfeld leiden tot meer discussies over mogelijke schendingen van de fiscale geheimhoudingsplicht.

120 Hof Amsterdam 4 juni 1996, ECLI:NL:GHAMS:1996:AW0260, FED 1996/525, r.o. 5.3.

121 Rapport No 5 juni 2012, nr. 2012/93, <https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2012093> (online, geraadpleegd op 24 juni 2020).

122 P.J. van Amersfoort, De rechtsstatelijkheid van het handelen van de Belastingdienst, WFR 2017/236 en G.T.K. Meussen, Magistratelijkheid (of rechtsstatelijkheid) van de belastinginspecteur, FED 2018/76.

123 Vergelijk: HR 13 april 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA2802, BNB 2007/260 waarin werd geoordeeld dat voor een toekenning van een proceskostenvergoeding in afwijking van de forfaitaire bedragen grond is als het bestuursorgaan het verwijt treft dat het een beschikking of uitspraak geeft of doet of in rechte handhaaft, terwijl op dat moment duidelijk is dat die beschikking of uitspraak in een daartegen ingestelde procedure geen stand zal houden.

124 HR 28 oktober 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5146, BNB 1993/36.

125 Vergelijk: HR 8 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:193, BNB 2019/73 inzake een teruggavebeschikking dividendbelasting van € 19,5 miljoen. Deze frauduleus opgemaakte teruggaafbeschikking viel binnen de grenzen van de gemandateerde bevoegdheid waardoor geen sprake was van een non-existente beschikking. De (voormalig) belastinginspecteur werd veroordeeld voor verduistering en witwassen (Rechtbank Gelderland (strafkamer) 5 juli 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:2967). Schending van de geheimhouding was hem hierbij niet ten laste gelegd.

126 HR 23 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:BH8551, BNB 1992/387, r.o. 3.4.

9.7 De maatschappelijke taak van de Belastingdienst?

De maatschappelijke taak van de Belastingdienst is primair de uitvoering van de belastingwet.¹²⁷ In zijn hoedanigheid van uitvoerder van de belastingwet heeft de Belastingdienst – in het licht van de strikt geformuleerde fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR – dan ook geen andere maatschappelijke taak zoals bijvoorbeeld het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, de bestrijding van niet-fiscale fraude of de aanpak van niet-fiscale ondermijnende criminaliteit. Dat neemt niet weg dat de Belastingdienst bij het maken van toezichtkeuzes rekening kan houden met maatschappelijk relevante thema's en problemen.¹²⁸ In Hoofdstuk 3 is ingegaan op de fundamentele kritiek van o.a. de Registratiekamer op het ongebreidelde ontheffingenstelsel die heeft geleid tot de herziening van de fiscale geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008.¹²⁹ Bekendmaking van fiscale gegevens aan andere bestuursorganen ten behoeve van een goede vervulling van hun publiekrechtelijke taak is thans nog slechts mogelijk ingeval een wettelijk voorschrift hiertoe verplicht of dit is opgenomen in art. 43c Uitt. Reg. AWR 1994.¹³⁰ Bezien vanuit art. 67 AWR is het delen van fiscale informatie niet de norm, maar slechts de uitzondering op de hoofdregel. Ook met de gewijzigde doelstellingen van Hoofdstuk 6 – waarbij specifiek aandacht is besteed aan de één overheid-gedachte – wordt dat niet anders. Aan dit uitgangspunt wordt nogal eens voorbij gegaan op het moment dat de Belastingdienst een 'maatschappelijke rol' krijgt aangemeten.¹³¹

9.7.1 *Het delen van fiscale informatie met andere bestuursorganen?*

Bij de gezamenlijke aanpak van maatschappelijke problemen door verschillende bestuursorganen, zoals het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, de bestrijding van niet-fiscale fraude of de aanpak van niet-fiscale ondermijnende criminaliteit, komt het verschil tussen de geheimhoudingsbepalingen van de Awb en de AWR naar voren. Zo wordt in het rapport *Analyse en aanbevelingen voorkoming fraude (2015-2020)* gesteld dat art. 2:5 Awb een geclausuleerde plicht voor bestuursorgaan tot geheimhouding zou kennen.¹³² Een wettelijk voorschrift of de taak van een bestuursorgaan, dat de geheimhouding kan doorbreken waardoor samenwerking mogelijk is, is volgens de auteurs geen limitatief of statisch begrip; ingeval door het bestuursorgaan het standpunt

127 Zie: Hoofdstuk 3, par. 3.2. De Belastingdienst is ook belast met enkele andere, niet-fiscale taken.

128 In het Jaarplan 2020 Belastingdienst wordt bijvoorbeeld het onzakelijk gebruik van de rekening-courant door directeur-grotaandeelhouders als aandachtspunt genoemd vanwege het fiscale en maatschappelijke belang van deze problematiek en – in aanloop naar het wetsvoorstel over 'excessief lenen' – de politieke aandacht voor dit onderwerp (Jaarplan 2020 Belastingdienst, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 539 (bijlage), blz. 29).

129 Hoofdstuk 3 par. 6.2.

130 Vergelijk: Snippe die stelt dat: "Voor zowel de wettelijke verplichting tot het verstrekken van gegevens als voor de ministeriële ontheffing geldt expliciet de voorwaarde van 'noodzakelijkheid'. Dit is een stringenter formulering dan hetgeen vereist is volgens art. 5:13 Awb, dat stelt als voorwaarde 'redelijkerwijs noodzakelijk.'" (Snippe 2019, blz. 408).

131 Of zichzelf aanmeet: in het Jaarplan 2020 Belastingdienst staat: "Vanwege de maatschappelijke rol die we vervullen zijn we voor veel (overheids)instanties een samenwerkingspartner; daar zetten we mensen en middelen op in" (Jaarplan 2020 Belastingdienst, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 539 (bijlage), blz. 10).

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

wordt ingenomen dat voor de uitoefening van de overheidstaak 'de krachten moeten worden gebundeld' (de één overheid-gedachte) zou dit volgens hen een geldige grondslag voor gegevensuitwisseling vormen. De (belangrijkste) taak van de Belastingdienst is echter de uitvoering van de belastingwet en niet het delen van fiscale gegevens met andere bestuursorganen in het kader van de één overheid-gedachte.¹³³ In het regeerakkoord 2017-2021 staat dat toezichthouders, waaronder dus ook de Belastingdienst beter moeten gaan samenwerken zodat betere handhaving gepaard gaat met minder administratieve- en toezichtlasten.¹³⁴ De gewijzigde onderbouwing van de doelstellingen van art. 67 AWR zorgt hierbij slechts voor een fiscaal fundament onder deze één overheid-gedachte.¹³⁵ Dat neemt niet weg dat er nog steeds een goed onderbouwde grondslag voor de eventuele verstrekking van fiscale gegevens moet zijn. In hun brief aan de Tweede Kamer gaan de Minister van Justitie en Veiligheid en Staatssecretaris van Financiën dan ook veel te kort door de bocht door te stellen dat de Belastingdienst een maatschappelijke taak heeft om een bijdrage te leveren aan de rijksbrede aanpak om de samenleving te beschermen tegen fraude en ondermijnende criminaliteit.¹³⁶

Gezien de strikte fiscale geheimhoudingsplicht heeft de Belastingdienst geen maatschappelijke taak als doorgeefluik van fiscale gegevens. Als er een maatschappelijk probleem is – waar de Belastingdienst een rol zou kunnen spelen bij de aanpak of oplossing van dat probleem – dan is het aan de wetgever in het algemeen en de Staatssecretaris van Financiën in het bijzonder om een goed onderbouwde belangenafweging te maken tussen de strikte fiscale geheimhoudingsplicht en bijvoorbeeld het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, de bestrijding van niet-fiscale fraude of de aanpak van niet-fiscale ondermijnende criminaliteit.¹³⁷ Ingeval die zorgvuldig gemaakte, goed onderbouwde belangenafweging uitvalt ten gunste van de één overheid-gedachte, dient dit zo nodig geformaliseerd te worden in wet- en regelgeving zoals opgenomen in het tweede lid van art. 67 AWR.¹³⁸ De in Hoofdstuk 6 gewijzigde onderbouwing van de doelstelling van de meewerkbereidheid vormt een fiscaal fundament onder de één overheid-gedachte

133 Het delen van fiscale informatie met andere bestuursorganen kan evenwel onderdeel uitmaken van een samenwerkingsverband waarin in de Belastingdienst – bij de uitvoering van de belastingwet – participeert.

134 Vertrouwen in de toekomst (regeerakkoord 2017-2021), blz. 33. Ditzelfde streven stond overigens al in het rapport Minder last, meer effect uit 2005 van het ministerie van BZK. Hierin wordt als één van de uitgangspunten voor het rijksbrede toezicht genoemd het verminderen van de toezichtlast door het verbeteren van de samenwerking tussen toezichthouders (Minder last, meer effect (2005), blz. 5 onderdeel c (samenwerkend toezicht)). Vergelijk: in de Handhavingsbrief Belastingdienst 2018 is opgemerkt dat de Belastingdienst in zijn aanpak waar mogelijk samenwerkt met publieke (en private) partijen (Handhavingsbrief Belastingdienst 2018, Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 390 (bijlage), blz. 9).

135 Hoofdstuk 6, par. 2.5.

136 Brief Minister van Justitie en Veiligheid en Staatssecretaris van Financiën van 2 september 2019 (inspanningen van de Belastingdienst om bij te dragen aan het bestrijden van georganiseerde criminaliteit en het afpakken van misdaadgeld), Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 3785, antwoord op vragen 3-5. Vergelijk: in de memorie van toelichting bij het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden waar de missie van de Belastingdienst als oneigenlijk argument wordt gebruikt voor de gegevensverstrekking aan iCOV (MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 3, blz. 79). Een zelf geformuleerde missie zet de wet immers niet opzij.

137 Zie uitbreider: H10, par. 2.

138 In hele specifieke (tijdelijke) gevallen op grond van art. 67, derde lid, AWR.

om – na een zorgvuldige belangenafweging – gegevens te delen met andere bestuursorganen¹³⁹. Het gemak waarmee onder de vlag van ‘maatschappelijk belang’ deze cruciale stap soms lijkt te worden overgeslagen is onwenselijk.¹⁴⁰ Een en ander neemt niet weg dat de inspecteur, met inachtneming van de strikte fiscale geheimhoudingsverplichting, wel een signaalfunctie kan hebben richting wetgever of derden indien hij een maatschappelijk ongewenst fenomeen signaleert.¹⁴¹ Art. 67 AWR is op dit punt juist minder stringent dan art 2:5 Awb omdat ruimte bestaat om ten behoeve van een pilot eventueel een ontheffing te verlenen van de geheimhouding.¹⁴²

9.7.2 Gegevensverstrekking door Belastingdienst/Toeslagen

Hoewel het niet de fiscaliteit betreft, kan de per 1 januari 2017 gecreëerde grondslag van art. 38a, tweede lid, Awir voor gegevensuitwisseling door de Belastingdienst/Toeslagen als voorbeeld van een ‘doorgesloten’ maatschappelijk belang dienen.¹⁴³ Deze bepaling is met ingang van 1 januari 2017 ingevoerd en voorziet in een grondslag voor gegevensverstrekking aan andere bestuursorganen waarmee op basis van een convenant wordt samengewerkt. Het maatschappelijk belang – de bestrijding van terrorismefinanciering en georganiseerde criminaliteit – dat als argumentatie werd aangedragen was al erg mager.¹⁴⁴ In een algemene maatregel van bestuur zou de gegevensuitwisseling vervolgens nader worden uitgewerkt.¹⁴⁵ Hoewel er al een aantal convenanten werden genoemd en de Belastingdienst/Toeslagen daadwerkelijk is opgenomen in een aantal convenanten, was ruim vier jaar later het Uitvoeringsbesluit Awir nog steeds niet aangepast, zodat geen gegevens kunnen worden uitgewisseld door de Belastingdienst/Toeslagen.¹⁴⁶ Voorzichtig zou dan de vraag kunnen

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

140 Het delen van fiscale informatie om mensen met problematische schulden beter te helpen is geen taak van een uitvoeringsorganisatie als de Belastingdienst (Jaarplan Belastingdienst 2020, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 539, blz. 34). Dat neemt niet weg dat dit een maatschappelijk probleem kan zijn en de Belastingdienst in de oplossing daarvan een rol kan spelen. In vergelijkbare zin: Computable 16 oktober 2019, Fiscus: Willen-mogen-kunnen-toets voor elke ai, ‘Analytics’-directeur Timmermans: inzet van artificial intelligence vereist maximale transparantie, <https://www.computable.nl/artikel/achtergrond/magazine/6818523/5215853/fiscus-willen-mogen-kunnen-toets-voor-elk-ai-project.html> (online, geraadpleegd op 23 oktober 2019).

141 Zie ook: Hoofdstuk 8, par. 5.6 waar een voorstel is gedaan om het delen van niet-herleidbare, fiscale gegevens te formaliseren.

142 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 5, par. 2.5 en Hoofdstuk 10, par. 7.

143 Wet van 21 december 2016 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2017), Kamerstukken II 2016/17, 34, 553, Stb. 2016, 545.

144 MvT, Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 3, blz. 18 en de Uitvoeringstoets ‘Creëren grondslag voor informatie-uitwisseling’, opgenomen als bijlage bij Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 3, blz. 20. In antwoord op Kamervragen werd erkend dat: “De Belastingdienst/Toeslagen heeft zelf geen concrete aanwijzingen dat toeslagen zijn gebruikt ter financiering van terroristische activiteiten. In theorie is het echter wel degelijk mogelijk dat hier sprake van is geweest” (NAV, Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 7, blz. 35).

145 MvT, Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 3, blz. 18.

146 O.a.: het FEC-convenant (2014), het LIEC/RIEC-convenant (2014), het LSI-convenant (2017), het iCOV-convenant (2018) en het art. 64 Wet Suwi-convenant (2018). Vergelijk: de genoemde samenwerkingsverbanden in NAV, Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 7, blz. 35-36. De Staatssecretaris van Financiën deed de toezegging dat hij het ontwerp van een gewijzigd Uitvoeringsbesluit Awir aan de Tweede Kamer zou toezenden (NAV, Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 7, blz. 35).

worden gesteld of de wens tot gegevensuitwisseling geen doel op zich is geweest.¹⁴⁷ Uit een evaluatie zal waarschijnlijk volgen dat deze overhaast ingevoerde, niet-gebruikte bepaling weer moet worden ingetrokken om te voorkomen dat op basis daarvan abusievelijk toch gegevens worden uitgewisseld.¹⁴⁸ Hierbij dient tevens te worden opgemerkt dat in het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden de Belastingdienst/Toeslagen ook wordt genoemd.¹⁴⁹ Uit de memorie van toelichting blijkt niet waarom de ongebruikte bepaling is doorgeschoven naar dit wetsvoorstel.

9.8 Afronding

Voor de toepassing van art. 67 AWR is van belang welke uitleg aan het begrip 'noodzakelijk' moet worden gegeven. In Hoofdstuk 3 heb ik al geconstateerd dat de term 'noodzakelijk' niet gedefinieerd is, maar dat deze vage norm in ieder geval niet te ruim of te vrijblijvend moet worden geïnterpreteerd. Hoewel de interpretatie van het begrip 'noodzakelijk' een momentopname is – waarbij afwegingen in de loop der jaren anders kunnen uitvallen – noopt de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling tot terughoudendheid waardoor wordt voorkomen dat wordt meegegaan in de 'waan van de dag'. Het klachtrecht en mediation illustreren mijns inziens dat het begrip 'noodzakelijk' in de zin van art. 67 AWR niet statisch is en soms impliciet uit niet-fiscale wetgeving moet worden afgeleid. Het verdient aanbeveling om fiscale mediation, dat als 'ultimum remedium' kan worden ingezet, alsnog te voorzien van een solide juridische basis.

Dat hetgeen 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet' aan verandering onderhevig is, kan ook worden geïllustreerd aan de hand van de VIA. Het voorinvullen van gegevens is niet meer weg te denken uit het aangifteproces. De VIA zal – zeker vanuit het perspectief van de inspecteur – tegenwoordig zeer waarschijnlijk beschouwd worden als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'. Ik heb echter vastgesteld dat enige noodzaak voor het voorinvullen van fiscale gegevens nooit als argument is aangedragen of aannemelijk is gemaakt. Voorinvullen is vanaf de start beargumenteerd vanuit het oogpunt van dienstverlening. Er zal ergens een omslagpunt zijn geweest waarbij de VIA noodzakelijk is geworden en de fiscale geheimhoudingsplicht, als gevolg van het voorinvullen, niet langer jaarlijks wordt geschonden. Een goede dienstverlening kan mijns inziens een bijdrage leveren aan de meewerkbereidheid, maar is een oneigenlijk argument om de geheimhouding opzij te kunnen zetten. Dat is de keerzijde van een strikte geheimhoudingsbepaling. In

147 De redactie Vakstudie Nieuws merkt hierover op: "In de memorie van toelichting werd met een uitvoerige passage betoogd dat de uitbreiding van de informatie-uitwisseling nodig zou zijn om de financiering van terrorisme met gelden van toeslagen tegen te gaan. Uit de beantwoording van vragen van verschillende fracties blijkt dat de passage in de memorie van toelichting wel enige overdrijving bevatte" (V-N 2016/58.5). Zie ook: V-N 2016/49.6 aantekening bij 8.3 Creëren grondslag voor informatie-uitwisseling. Vergelijk: de alom bekritiseerde 'sleepnetbepaling' (kabelinterceptie) uit de Wiv 2017 die ruim twee jaar na de invoering nog niet was gebruikt (evaluatie Wet op de inlichtingen- en veiligheidsdiensten 2017 (2020), blz. 4).

148 In par. 3.7.4 informatieprotocol FEC (2019) en par. 6.8 privacyprotocol RIEC's-LIEC (2019) wordt overigens uitdrukkelijk opgemerkt dat de Belastingdienst/Toeslagen geen gegevens kan verstrekken door het ontbreken van de voorgeschreven AMvB.

149 Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2.

Hoofdstuk 10 wordt een voorstel gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen. Hierdoor wordt de vooringevulde aangifte alsnog voorzien van een solide juridische basis.

Met betrekking tot de belastingrechtspraak heb ik geconstateerd dat de selectiecriteria voor de publicatie van fiscale uitspraken ongelukkig zijn geformuleerd. De criteria spreken van 'mogelijk interessant', 'publicatiewaardig' en 'een ruime interpretatie van deze regel' hetgeen mijns inziens niet aansluit op het striktere begrip 'noodzakelijk' uit art. 67 AWR. Ook met het in Hoofdstuk 8 gedane voorstel – om een deugdelijke wettelijke basis te creëren voor het verstrekken van niet-herleidbare gegevens – dienen de anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak te worden aangepast zodat deze aansluiten bij art. 67 AWR. Zowel het HvJ EU als het EHRM hanteren als uitgangspunt dat hun arresten volledig ongeanonimiseerd worden gepubliceerd. De verwijzende belastingrechter – die als enige volledige kennis heeft van het dossier – wordt tegenwoordig door het HvJ EU uitdrukkelijk verzocht om in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing over te gaan tot anonimisering van de zaak. Met de mogelijkheid om te anonimiseren heeft de verwijzende belastingrechter – teneinde de aan hem opgelegde fiscale geheimhoudingsplicht niet te schenden – binnen het bestaande wettelijk kader van art. 67 AWR overigens altijd al de verplichting gehad om bij het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ EU tot anonimisering over te gaan. De Hoge Raad maakt daar mijns inziens ten onrechte geen gebruik van en schuift in zijn procesreglement deze verantwoordelijkheid af op partijen. Ook het EHRM eerbiedigt de door de verwijzende belastingrechter toegekende anonimiteit van betrokkenen. Hier ligt een kans voor de Hoge Raad om – na aanpassing van zijn procesreglement – de anonimisering vanaf het begin goed aan te pakken door altijd op eigen initiatief over te gaan tot anonimisering.

Met betrekking tot de door minister Zalm gedane toezegging, om ten behoeve van de inkomensverklaring een generieke ontheffing te verlenen, heb ik geen aanwijzingen gevonden dat dit ook daadwerkelijk is geformaliseerd. In Hoofdstuk 10 doe ik een voorstel om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen waardoor deze inkomensverklaring alsnog worden voorzien van een solide juridische basis. Verder heb ik in dit hoofdstuk geconstateerd dat er bij fouten en onzorgvuldigheden een grijs gebied is waarbij wellicht niet altijd op voorhand duidelijk is of sprake is van 'uitvoering van de belastingwet' of dat sprake is van 'noodzakelijk'. Het valt niet uit te sluiten dat dit zal leiden tot meer discussies over mogelijke schendingen van de fiscale geheimhoudingsplicht. Tot slot heb ik vastgesteld dat – gezien de strikte fiscale geheimhoudingsplicht – de Belastingdienst geen maatschappelijke taak heeft als doorgeefluik van fiscale gegevens aan andere bestuursorganen. Dat neemt niet weg dat de in Hoofdstuk 6 gewijzigde onderbouwing van de doelstelling van de meewerkbereidheid wel een fiscaal fundament vormt om – na een zorgvuldige belangenafweging – gegevens te kunnen delen met andere bestuursorganen in het kader van de één overheid-gedachte.