



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 uitzonderingen en ontheffingen

10.1 Inleiding

Voor de beoordeling van een strikte fiscale geheimhoudingsbepaling gaat het niet alleen om de reikwijdte van de geheimhouding (de hoofdregel). Het gaat ook om de uitzonderingen op en de ontheffingen van deze hoofdregel en de feitelijke invulling die hieraan wordt gegeven. Zoals in Hoofdstuk 1 al is opgemerkt, staan de uitgangspunten van de fiscale geheimhouding al decennialang onder druk door toenemende (internationale) gegevensuitwisseling waarbij het belang van de fiscale geheimhoudingsplicht (te) vaak onderbelicht blijft.¹ In Hoofdstuk 6 is stilgestaan bij de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling. Een goed gemotiveerde onderbouwing van deze doelstellingen draagt bij aan de acceptatie van art. 67 AWR en beteugelt de soms ongebreidelde drang tot verstreking. Het dwingt de wetgever om telkenmale weer verantwoording af te leggen als een nieuwe uitzondering in het leven wordt geroepen, een ontheffing wordt verleend of een evaluatie wordt uitgevoerd.² In Hoofdstuk 9 is al opgemerkt dat de Belastingdienst – gezien de strikte fiscale geheimhoudingsplicht – geen maatschappelijke taak heeft als doorgeefluik van fiscale gegevens.³ Elke toepassing van het tweede of derde lid van art. 67 AWR – waardoor fiscale gegevens voor niet-fiscale doeleinden kunnen worden gebruik – kan immers afbreuk doen aan de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling. Niet in alle gevallen zal van afbreuk sprake zijn. Hierbij kan worden gedacht aan het verstrekken aan de belastingplichtige zelf van zijn eigen fiscale gegevens. Ook kan worden gedacht aan het in Hoofdstuk 8 gedane voorstel om een deugdelijke wettelijke basis te creëren voor het verstrekken van niet-herleidbare gegevens.⁴

Uitzonderingen en ontheffingen vergen een continue, zorgvuldige belangenafweging. De criteria uit het beoordelingskader van rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen, subsidiariteit en evenredigheid, duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid vereisen een effectieve regeling die duidelijk, toegankelijk en duurzaam is. Het moet voor betrokkenen voorzienbaar zijn wanneer, onder welke voorwaarden en met welk doel fiscale gegevens gedeeld kunnen worden voor niet-fiscale doeleinden.⁵ Naast de bescherming van de privacy is het behouden van de

1 Hoofdstuk 1, par. 1.2.

2 Ingeval het gaat om een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR is dat niet de wetgever, maar de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën.

3 Hoofdstuk 9, par. 7.1.

4 Hoofdstuk 8, par. 5.6.

5 Dat geldt voor zowel degene wiens gegevens het betreft als de afnemers van deze fiscale informatie. Vergelijk: Van den Heuvel die – in het kader van duidelijkheid en voorzienbaarheid van de belastingheffing – stelt dat bij de totstandbrenging van wettelijke regelingen tekortkomingen (in

meewerkbereidheid een van de doelstellingen van de (fiscale) geheimhoudingsverplichting. De in Hoofdstuk 6 gewijzigde onderbouwing van deze meewerkbereidheid is zeker bij de beoordeling van de uitzonderingen en ontheffingen van belang;⁶ fiscale gegevens worden weliswaar uitsluitend gevraagd ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet, maar zouden naast de uitvoering van de belastingwet (of de invordering) ook gebruikt kunnen worden voor andere, niet-fiscale doeleinden. Betrokkenen moeten echter erop kunnen vertrouwen dat dit niet-fiscale gebruik deugdelijk en transparant is gemotiveerd, een wettelijke grondslag heeft en zichtbaar een belangenafweging is gemaakt waaruit blijkt dat verdere verspreiding gewichtig genoeg is om een uitzondering op de hoofdregel te rechtvaardigen.⁷ De wetgever dient hierbij nog terughoudender te zijn bij verstrekkingen aan private partijen.⁸ Met de wijzigingen per 1 januari 2008 zijn de uitzonderingen en ontheffingen grondig herzien.⁹ Toch hebben die wijzigingen niet helemaal gebracht wat ervan werd verwacht; de kritiek is inhoudelijk hetzelfde gebleven en ook de toegenomen aandacht voor privacy en informationele zelfbeschikking nopen tot aanpassing van de huidige bepaling. Van Hout heeft als kritiek dat belastingplichtigen (met het verdwijnen van het VIV 1993) geen duidelijk totaaloverzicht meer hebben ten aanzien van wat, wanneer en onder welke omstandigheden aan informatie wordt verstrekt.¹⁰

In dit hoofdstuk ga ik in op de continue belangenafweging die bij uitzonderingen en ontheffingen gemaakt moet worden. Deze continue belangenafweging geeft inzicht in het functioneren van de uitzonderingen en ontheffingen. Aan de hand daarvan doe ik enkele voorstellen om – naast het hiervoor al genoemde voorstel voor de niet-herleidbare gegevens – art. 67, tweede en derde lid, AWR te wijzigen.

10.2 Continue belangenafweging: een drietrapsraket

Uit de hierna in dit hoofdstuk gegeven voorbeelden blijkt dat van een continue belangenafweging niet altijd (zichtbaar) sprake is geweest. Bij (voorgestelde) uitzonderingen op de hoofdregel van geheimhouding kunnen soms de nodige vraagtekens worden gezet bij de gegeven motivering.¹¹ Ook voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van fiscale gegevens blijkt dat soms zorgvuldiger gehandeld had kunnen worden en wordt achteraf onvoldoende geëvalueerd. De continue belangenafweging voor de toepassing van art. 67, tweede en derde lid, AWR is feitelijk een drietrapsraket:

fiscale regelgeving) moeten worden voorkomen (R.L.G. van den Heuvel, Rechterlijke terugkoppeling in het belang van duidelijke fiscale wetgeving, FED 2020/56, par. 3). Dit geldt ook voor het gebruik van fiscale gegevens (voor niet-fiscale doeleinden).

6 Hoofdstuk 6, par. 2.

7 Zoals in Hoofdstuk een al is opgemerkt, moeten beperkingen van de fiscale geheimhoudingsplicht dienstbaar zijn aan het overheidsoptreden in het algemeen (de één overheid-gedachte) en de uitvoering van de belastingwet in het bijzonder.

8 Ingeval het gaat om een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR is dat niet de wetgever, maar de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën.

9 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.

10 M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim? TFB 2015/6-4.

11 Vergelijk: Van Hout die verwijst naar het VIV 1993 waarin wel een expliciete belangenafweging was opgenomen (M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim? TFB 2015/6-4, par. 3).

- voorafgaand aan de invoering van een uitzondering of het verlenen van een ontheffing;
- voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van gegevens;
- evaluatie achteraf.

Het gaat buiten het bereik van dit onderzoek om alle wettelijke voorschriften, de ministeriële regeling en ontheffingsverzoeken – waarbij concreet invulling is gegeven aan de uitzonderingen en ontheffingen – uitputtend te evalueren. Bij de continue belangenafweging, die ziet op de concrete invulling die aan elke uitzondering en ontheffing wordt gegeven, blijven de criteria uit het beoordelingskader echter wel relevant en kan zo nodig worden teruggegrepen naar de achterliggende beginselen.

10.2.1 Voorafgaand aan de uitzondering of de ontheffing

Of het nu gaat om een wetsvoorstel waarbij een wettelijke verplichting wordt opgenomen om fiscale gegevens te verstrekken, een voorgenomen wijziging van art. 43c. Uitv. Reg. AWR 1994 of om een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR, in alle gevallen dient voorafgaand aan het te nemen besluit een zorgvuldige, transparante belangenafweging te zijn gemaakt. Het moet voor betrokkenen niet alleen duidelijk zijn wanneer, aan welke afnemer, onder welke voorwaarden en met welk doel fiscale gegevens kunnen worden gedeeld voor niet-fiscale doeleinden, maar ook op basis van welke argumenten bepaalde keuzes zijn gemaakt.

10.2.1.1 De elementen uit de belangenafweging

Snippe stelt dat met het ontbreken van centraal beleid voor de belangenafweging niet is vast te stellen op welke wijze de afweging van de belangen van burgers en bedrijven plaatsvindt.¹² Dat neemt niet weg dat een aantal elementen kunnen worden benoemd die bij een dergelijke belangenafweging min of meer standaard aan de orde zouden moeten komen.¹³ Een zorgvuldige afweging van deze elementen is altijd maatwerk en komt neer op het zoeken naar de meest optimale balans tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming.¹⁴ Zonder absolute volledigheid te willen nastreven, kunnen onder meer de volgende elementen worden genoemd:¹⁵

12 Snippe 2019, blz. 451. Zijn opmerking ziet weliswaar op de toepassing van art. 67, derde lid, AWR, maar is in meer of mindere mate ook van toepassing op het tweede lid.

13 Deze elementen zijn niet nieuw. Vergelijk o.a.: het ISMO-rapport (1985), blz. 26, de MvT (invoering sociaal-fiscaal nummer), Kamerstukken II 1988/89, 20 854, nr. 3, blz. 13-18, de opsomming in par. 2.1.3 VIV 1993, het normenkader bij art. 55 AWR (Informatiegaring door de fiscus (Registratiekamer 1998), blz. 8-9) en art. 41 Uitvoeringswet AVG.

14 Het is uiteindelijk de rechter die hierover oordeelt. Zie ook: het rapport Burgers beter beschermd (2021), blz. 116. Vergelijk: Stevens die (bij het spanningsveld tussen de verkrijging en het gebruik van gegevens door de inspecteur) ingaat op het zorgvuldig afwegingsproces tussen de relevante belangen. Deze taak kan volgens Stevens worden toevertrouwd aan een onafhankelijke en behoeftzaam opererende rechterlijke macht, die de relevante belangen zorgvuldig afweegt en daarbij rechtsbescherming, integriteit en proportionaliteit rechtsstatelijk waarborgt (L.G.M. Stevens, Belastingontduiking moet worden aangepakt, maar niet ten koste van de rechtsstaat, FD 16 december 2019, <https://fd.nl/opinie/1328088/belastingontduiking-moet-worden-aangepakt-maar-niet-ten-koste-van-de-rechtsstaat> (online, geraadpleegd op 3 maart 2020)).

15 Uiteindelijk gaat het om alle relevante feiten en omstandigheden van het geval.

1. Doelbinding

Het moet niet alleen duidelijk zijn voor welk specifiek, niet-fiscaal doel de fiscale gegevens gebruikt gaan worden, maar ook waarom juist deze fiscale gegevens een noodzakelijke bijdrage leveren aan het bereiken van dat specifieke doel.¹⁶ Voor samenwerkingsverbanden waarin de Belastingdienst participeert, is dat niet anders. Het moet duidelijk zijn wat de meerwaarde van het samenwerkingsverband is om de uitwisseling van fiscale gegevens voor niet-fiscale doeleinden (en vice versa) te kunnen rechtvaardigen.¹⁷ Samenwerking is immers nooit doel op zich en gegevensuitwisseling is slechts een middel om een (hoger) gezamenlijk doel te bereiken. Bij het enkel (desgevraagd) verstrekken van fiscale gegevens, uitsluitend ten behoeve van de verwezenlijking van de doelstellingen van de ontvangende partij, is immers geen sprake van samenwerking, maar van het verlenen van medewerking.

2. Omvang van de dataset (dataminimalisatie)

Om een zorgvuldige afweging van belangen te kunnen maken, moet de omvang van de te verstrekken gegevens duidelijk zijn. Bij het bepalen van de dataset dient strijdigheid met andere regelgeving voorkomen te worden.¹⁸ Met het gebruik van algemene terminologie als 'gegevens die van belang kunnen zijn voor de aan de afnemer opgedragen taak' wordt onvoldoende duidelijk welke fiscale gegevens concreet worden bedoeld.¹⁹ Met het vereiste om wettelijke bepalingen nauwkeurig te formuleren dient ervoor gewaakt te worden dat de gegevens uit de dataset niet te algemeen worden geformuleerd.²⁰ Daar staat tegenover

16 Vergelijk: Snippe die opmerkt 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).

17 Vergelijk: het Samenwerkingsverband Aanpak Grote Bouwprojecten van de Inspectie SZW en de Belastingdienst; rechtvaardigt het voeren van 'gezamenlijke voorlichtingsgesprekken' (par. 3.3), de 'gezamenlijke behandeling van zaken' (par. 3.3) of een 'samenwerkingsoverleg' (par. 11) de voorgenomen gegevensuitwisseling? Onduidelijk is wat de meerwaarde is ten opzichte van de reeds bestaande mogelijkheden om (desgevraagd) informatie uit te wisselen en waaruit de gezamenlijke behandeling van zaken zou bestaan (Gegevensuitwisseling Samenwerkingsverband Aanpak Grote Bouwprojecten (2019)).

18 Hierbij kan worden gedacht aan o.a.: terugwerkende kracht, het gebruik van authentieke gegevens uit het stelsel van basisregistraties of gemaakte voorbehouden bij de internationale uitwisseling van gegevens. Zie ook: Hoofdstuk 6, par. 4.3.1 over de frictie tussen de uitgangspunten bij het opvragen van informatie van art. 47 AWR e.v. (informatie die van belang kan zijn) en de verdere verwerking van informatie onder art. 67 AWR (noodzakelijk is voor uitvoering van de belastingwet). Zoals gezegd zou als fiscaal niet-relevant beoordeelde informatie eerder voor vernietiging in aanmerking zou moeten komen.

19 In vergelijkbare zin: "Het bestaan van duidelijke wetgeving – eis van duidelijkheid – is één van de essentiële eisen die vanuit het rechtszekerheidsbeginsel aan wetgeving wordt gesteld" (R.L.G. van den Heuvel, Rechterlijke terugkoppeling in het belang van duidelijke fiscale wetgeving, FED 2020/56, par. 4).

20 Vergelijk: "De wetgever biedt het bestuur, de uitvoerende macht, steeds meer ruimte voor oplossingen die aansluiten bij de praktijk van alledag (...). Maar normen die de wetgever zelf zou moeten invullen in de wet, worden in de wet dan heel open geformuleerd, zodat ze nauwelijks richting geven. De bevoegdheid om deze normen vast te stellen, wordt aan het bestuur overgedragen. Deze terugtrek van de wetgever ten gunste van de uitvoerende macht heeft weliswaar voordelen voor de slagkracht van de overheid, maar doet afbreuk aan de functie van wetgeving als rechtsstatelijke waarborg" (persbericht Raad van State van 15 april 2019 (jaarverslag 2018, <https://www.raadvanstate.nl/@114820/raad-state/> (online, geraadpleegd op 1 mei 2020)).

dat omwille van de flexibiliteit soms vage normen worden gehanteerd die later concreet worden ingevuld.²¹

3. Privacybeginselen

Bij het ontwerpen, uitvoeren en evalueren van wetgeving dient te worden getoetst in hoeverre controle en handhaving van regelgeving met gedeelde fiscale gegevens een inbreuk op het grondrecht van privacy rechtvaardigt.²² Algemeen geformuleerde beperkingen dienen nader geconcretiseerd te worden.²³ De privacybeginselen vallen uiteen in meerdere onderdelen die bij de verschillende elementen inhoudelijke aan de orde komen.²⁴ Zowel burgers als bedrijven hebben recht op privacy en in het verleden heeft de Staatssecretaris van Financiën dan ook gesteld dat het zeer onwenselijk is om een onderscheid te maken tussen natuurlijke personen en rechtspersonen.²⁵

4. Belangen van de afnemers van fiscale informatie

Het belang van de afnemers van de fiscale informatie blijkt onder meer uit de doelbinding; welke relevante bijdrage leveren fiscale gegevens aan het bereiken van het doel? Inzichtelijk moet worden gemaakt hoe de eigen controlemogelijkheden en onderzoeksplicht zich verhoudt tot deze wijze van gegevensvergaring, al dan niet in relatie tot de één overheid-gedachte.²⁶

21 Vergelijk: R.L.G. van den Heuvel, Rechterlijke terugkoppeling in het belang van duidelijke fiscale wetgeving, FED 2020/56, par. 4. Zie ook: L.G.M. Stevens, Behoeft aan fiscale rechtsbescherming zal alleen maar groter worden, WFR 2018/236, par. 3.3 die ingaat op de begrensde toepasbaarheid van open normen en NRC 7 mei 2020, Thom de Graaf: 'Als de politiek normen vaag of open laat, stelt de rechter die', <https://www.nrc.nl/nieuws/2020/05/07/thom-de-graaf-als-de-politiek-normen-vaag-of-open-laat-stelt-de-rechter-die-a3998990> (online, geraadpleegd op 7 mei 2020).

22 Vergelijk: Hoofdstuk 6, par. 4.4 waar wordt verwezen naar Booi die stelt dat de wetgever op zoek moet naar wetgeving die minder complex is en eenvoudiger is te controleren zonder dat een inbreuk op de privacy hoeft te worden gemaakt (J.A. Booi, Privacy en moeilijk controleerbare belastingwetten, TFB 2017/3-1). Zie ook: het rapport Big Data voor fraudebestrijding waar de conclusie wordt getrokken dat bij analyse en profiling doelbinding en proportionaliteit in de praktijk wellicht met voeten worden getreden (Big Data voor fraudebestrijding (WRR 2016), blz. 205) en Poelmann die stelt dat het EHRM in niet-fiscale arresten het belang van privacy, c.q. het belang van adequate wettelijke kaders heeft benadrukt. Hij constateert dat de Hoge Raad in de ANPR-arresten deze lijn heeft doorgetrokken; het ontbrak aan een voldoende precieze wettelijke grondslag voor het verzamelen, vastleggen, bewaren, bewerken en gebruiken van de betreffende gegevens (E. Poelmann, Enige actuele raakvlakken tussen fiscaliteit en het Handvest, NTFR 2019/7, par. 5). Ook voor het inwinnen van fiscale informatie zal een voldoende precieze wettelijke grondslag nodig zijn (o.a.: M.E. Oenema en E. Poelmann, Derdenonderzoeken: van proportionaliteit in disruptieve digitale tijden, TFB 2017/7-3).

23 Zie: de algemeen geformuleerde beperking "*de gegevensverstrekking vindt niet plaats indien de persoonlijke levenssfeer van de betrokkene daardoor onevenredig wordt geschaad*" zoals die is opgenomen in o.a.: art. 29a, vierde lid, Arbeidsomstandighedenwet, art. 8:7, vierde lid, Arbeids-tijdenwet, art. 14a, vierde lid, Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs, art. 5, zevende lid en art. 16, vierde lid, Wet arbeid vreemdelingen, art. 18p, vierde lid, Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag en art. 107, achtste lid, Vreemdelingenwet 2000.

24 Vide: Hoofdstuk 1, par. 4.4.3 waar is genoemd: legaliteit, doelbinding, proportionaliteit, subsidiariteit, dataminimalisatie en -kwaliteit, transparantie en verantwoording.

25 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 6, par. 4.1.

26 Hiermee wordt concreet invulling gegeven aan het subsidiariteitsbeginsel. Vergelijk: de uitputtings-regeling van art. 14, tweede lid, aanhef en onderdeel c, WIB: "*Onze Minister behoeft geen inlichtingen te verstrekken indien:(...) c. aannemelijk is dat de bevoegde autoriteit in de eigen staat niet eerst de gebruikelijke mogelijkheden voor het verkrijgen van de door haar gevraagde inlichtingen heeft benut, die zij in de gegeven situatie had kunnen benutten zonder het beoogde resultaat in gevaar te brengen*".

5. Belangen van de Belastingdienst

De inspecteur heeft vanzelfsprekend een groot, zelfstandig belang bij de fiscale geheimhoudingsplicht.²⁷ Vanzelfsprekend dient bij de te maken belangenafweging het in Hoofdstuk 7 gedane voorstel – om alle afnemers van fiscale informatie aan te merken als aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject (Categorie II) – te worden meegewogen.²⁸

6. Belangen van de betrokkene wiens gegevens het betreft

Bij het maken van een belangenafweging dient vanzelfsprekend ook te worden stilgestaan bij zowel de gevolgen en mogelijke risico's voor de betrokkene wiens gegevens het betreft. Met de uitwisseling van gegevens zal een inbreuk worden gemaakt op het (fiscale) informationele zelfbeschikkingsrecht.²⁹ Daarom dient aandacht te worden geschonken aan de maatregelen om inbreuken zo nodig te voorkomen of te minimaliseren. Het moment waarop gegevens worden verstrekt of de wijze waarop gegevens door de inspecteur zijn verkregen kunnen hierbij een rol spelen.³⁰ Daarnaast moeten keuzes worden gemaakt op welke wijze betrokkenen worden geïnformeerd en hoe rechtsbescherming wordt geboden ingeval de juistheid, volledigheid en actualiteit van de verstrekte fiscale gegevens in het geding is (datakwaliteit). In Hoofdstuk 4 is opgemerkt dat een besluit om fiscale gegevens op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR te verstrekken niet voor bezwaar vatbaar is.³¹ Nader (praktijk)onderzoek moet uitwijzen of het voor bezwaar vatbaar maken van beschikkingen op grond van art. 67 AWR wenselijk en haalbaar is, of dat bijvoorbeeld een kennisgevingsprocedure voldoende rechtsbescherming biedt. In lijn met de jurisprudentie van het HvJ EU over internationale inlichtingenverzoeken is het ontbreken van een bezwaarmogelijkheid op het moment van verstrekken van fiscale gegevens mijns inziens aanvaardbaar mits de betrokkene (achteraf) rechtsbescherming geniet bij het gebruik door de afnemers van de op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR verstrekte fiscale informatie.³² Alsdan wordt een doeltreffende voorziening geboden.

7. Evaluatie- of horizonbepaling³³

Zoals uit dit hoofdstuk blijkt is het maken van een belangenafweging geen eenmalige exercitie. Dit betekent dat – als onderdeel van de belangenafweging vóóraf – de evaluatie

27 Dat staat nog los van het feit dat het verstrekken van fiscale gegevens (het verzamelen en controleren op actualiteitswaarde c.q. volledigheid) de nodige inspanningen vergt. Dit gaat ten koste van de capaciteitsinzet voor de eigen, fiscale werkzaamheden.

28 Hoofdstuk 7, par. 4.

29 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 1, par. 4.4.3 waar dit is omschreven als het vermogen van een betrokkene om in beginsel zelf te bepalen in hoeverre fiscale gegevens worden opgevraagd, gebruikt en verder bekendgemaakt, met het oog op een zelfbepaald leven.

30 Vergelijk: Aelen die bij de afweging tussen openbaarmaking en geheimhouding ingaat op o.a. concurrentiegevoelige informatie in samenhang met de potentiële effecten van openbaarmaking (Aelen 2014, blz. 457). Zie ook: Van Hout die opmerkt dat geheimhouding in een mediationovereenkomst de verplichtingen van art. 67, tweede of derde lid, AWR niet doorkruist. Waar echter ruimte is voor een belangenafweging speelt dit wel degelijk mee (Van Hout 2013, blz. 241-244).

31 Hoofdstuk 4, par. 5.

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

33 Dergelijke bepalingen dwingen ertoe om op enig(e) toekomstig(e) moment(en) kritisch te kijken naar ingevoerde uitzondering, verleende ontheffing of de manier waarop in de praktijk daarmee wordt omgegaan. Het antwoord op de vraag of een evaluatie- dan wel horizonbepaling moet worden opgenomen kan per geval verschillen en valt buiten het bereik van dit onderzoek. Zie uitgebreider: Bulut & Veerman 2010.

al uitdrukkelijk aan de orde dient te komen.³⁴ Een evaluatie van de ingevoerde grondslag voor de uitwisseling van gegevens voor niet-fiscale doeleinden kan bijvoorbeeld inzicht geven in de effectiviteit van de bepaling, de doeltreffendheid en de doelmatigheid alsmede de onderdelen waarop de wettelijke bepaling mogelijk tekort schiet.³⁵ Op grond van een (periodieke) evaluatie kan de wetgever tot aanpassing of afschaffing van de regeling komen. Voorwaarde van een zinvolle evaluatie is vanzelfsprekend het bestaan van heldere, toetsbare doelen in het (voorafgaande) (wets)ontwerp.³⁶ Daarmee kan een al te vrijblijvende evaluatie, zoals de in Hoofdstuk 3 genoemde 'zachte' horizonbepaling van de ministeriële regeling worden voorkomen.³⁷

8. Transparantie

Zoals hiervoor al is opgemerkt, moet het voor betrokkenen inzichtelijk worden gemaakt welke gegevens worden verwerkt en welke mogelijkheden er zijn om gegevens te verwijderen, te verbeteren of aan te passen.³⁸ Het op www.belastingdienst.nl gepubliceerde overzicht verwerkingen persoonsgegevens Belastingdienst (2019) is hiervoor een eerste stap in de goede richting.³⁹ Door het nastreven van transparantie en verantwoording worden de privacybeginselen toch zo optimaal mogelijk verwezenlijkt.⁴⁰ Transparantie ziet echter ook op het zichtbaar maken van de gemaakte belangenafweging.⁴¹ In het wetgevingsproces

34 Bij eenmalige ontheffingen op grond van art. 67, derde lid, AWR ligt het wellicht minder voor de hand om dit uitgebreid te doen. Vergelijk: de rendementsmetingen in het VIV 1993 teneinde de effectiviteit van de gegevensuitwisseling te monitoren (par. 3.2. en 4.7 VIV 1993 en MvT (begroting 1993), Kamerstukken II 1992/93, 22 800 IXB, nr. 3 (bijlage 14), blz. 99).

35 Vergelijk: J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces, WFR 2010/1388, par. 7.

36 Vergelijk: J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces, WFR 2010/1388, par. 7. Zie ook: Boer die verwijst naar het beoordelingskader van de Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften waarin als zesde criterium het waarborgen van de evaluatie wordt genoemd. Vooraf moet duidelijk worden gemaakt wat, hoe en hoe vaak er geëvalueerd gaat worden (Boer 2013, par. 3.4).

37 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.5 over de uitgangspunten van de ministeriële regeling van art. 43c, Uitv. Reg. AWR 1994 die uiteindelijk hadden moeten leiden tot een beperkte opsomming.

38 Broeders stelt dat: *"De burger wordt steeds transparanter voor de overheid terwijl het voor de burger steeds ingewikkelder wordt om te achterhalen welke overheidsinstantie nu welke informatie over hem of haar heeft. De overheid wordt met andere woorden steeds ondoorzichtiger. Ook dat lijkt geen goed nieuws voor de geheimen van de burger in de informatiesamenleving"* (Broeders 2015, blz. 24-25). Vergelijk: de kritiek op het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden: *"Er wordt onder meer gesteld dat als iemand niet weet op welke lijstjes hij voorkomt, hij daartegen ook geen verweer kan voeren"* (Verslag, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 5, blz. 30).

39 Vergelijk: de kritiek van Van Hout die stelt dat met het verdwijnen van het VIV 1993 ook het totaaloverzicht is verdwenen (M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim? TFB 2015/6-4).

40 Nationale ombudsman, jaarverslag 2018, blz. 29. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 6, par. 4.4.

41 Vergelijk: Rechtbank Den Haag (civiele kamer) 5 februari 2020 (SyRI-wetgeving in strijd met EVRM), ECLI:NL:RBDHA:2020:865. De rechtbank oordeelt dat de wetgeving wat betreft de inzet van SyRI onvoldoende inzichtelijk en controleerbaar is waardoor geen sprake is van een redelijke verhouding tussen het maatschappelijke belang en de inbreuk op het privéleven. Zie ook: brief Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 23 april 2020 (kabinetsstandpunt SyRI-uitspraak), Kamerstukken II 2019/20, 17 050, nr. 593.

zal dit moeten blijken uit de parlementaire stukken.⁴² Gribnau en Lubbers stellen dat een buitenstaander – iemand die niet direct bij het wetgevende proces is betrokken – de beslissing moet kunnen 'narekenen'.⁴³ De relevante feiten en omstandigheden, de alternatieven, de doorslaggevende gronden voor een beslissing of keuze voor een bepaalde regeling en de naar voren gebrachte argumenten moeten volgens hen voor deze buitenstaander inzichtelijk zijn. Onderdeel van het zichtbaar maken van de gemaakte afwegingen is ook het inzicht geven in het beperkt aantal verleende ontheffingen dat op grond van art. 67, derde lid, AWR wordt verleend.⁴⁴

10.2.1.2 De verantwoordelijkheid van de Staatssecretaris

In Hoofdstuk 2 is stilgestaan bij het uitgangspunt dat – vanaf het moment dat een fiscale geheimhoudingsverplichting in de wet wordt opgenomen – het de verantwoordelijkheid van de Minister van Financiën is om zichtbare betrokkenheid te tonen teneinde het belang van de fiscale geheimhoudingsbepaling te behartigen.⁴⁵ Een fiscaal geheimhoudingsregime met een stelsel van limitatief omschreven uitzonderingen zoals in de Wft is dan ook niet nodig.⁴⁶ Uit de in dit hoofdstuk opgenomen voorbeelden blijkt dat deze zichtbare betrokkenheid soms te wensen over laat.

In Hoofdstuk 3 is beschreven dat sinds de wetswijziging per 1 januari 2008 het de verantwoordelijkheid van de Minister- c.q. de Staatssecretaris van Financiën is om de ministeriële regeling aan te passen of een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR te verlenen.⁴⁷ Met het oog op de zorgvuldigheid omvat dit ook de verplichting om (potentiële) afnemers van fiscale informatie te melden welke fiscale informatie eventueel beschikbaar is en deze gegevens te duiden.⁴⁸ Zoals hiervoor al is opgemerkt gaat het buiten het bereik van dit onderzoek om een uitputtend overzicht te geven van alle uitzonderingen en ontheffingen. Uit de hieronder opgenomen voorbeelden blijkt echter dat soms de nodige vraagtekens kunnen worden gezet bij de zorgvuldigheid van de gemaakte belangenafweging en genoemde zichtbare betrokkenheid.

42 Hierbij kan worden gedacht aan de memorie van toelichting, 'Privacy Impact Assessments' of uitvoeringstoetsen. De summier toelichting op de gegevensuitwisseling binnen de Dienst NEa is bijvoorbeeld absoluut onvoldoende (art. 71g, vierde lid, Wbm (Wetsvoorstel minimum CO₂-prijs elektriciteitsopwekking), Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 2 en MvT, Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 3, blz. 22). In vergelijkbare zin: de toelichting op art. 71r, vierde lid, Wbm, (MvT (Wet CO₂-heffing industrie), Kamerstukken II 2020/21, 35 575, nr. 3, blz. 52).

43 J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces, WFR 2010/1388, par. 3. Vergelijk: de door Pauwels beschreven beperkte rationaliteit bij de afweging van beginselen; het afwegingsresultaat is geenszins irrationeel of willekeurig, maar niet altijd is objectief aan te tonen dat het resultaat ook anders had kunnen zijn (Hoofdstuk 1, par. 4.3).

44 Het (geanonimiseerd) publiceren van ontheffingen of samenvattingen daarvan is geen doel op zich. Het heeft slechts tot doel om inzage te geven in de gemaakte afwegingen.

45 Hoofdstuk 2, par. 4.3 en par. 7 inzake de Kieswet 1850.

46 Hoofdstuk 5, par. 3.10.

47 Hoofdstuk 3, par. 6.4.4.

48 In par. 2.3.3 wordt ingegaan op de steeds gedeeltelijk verschillende datasets die worden verstrekt ten behoeve van integriteitsonderzoeken.

1. Integriteitstoetsing woningcorporaties/Basisregistratie Kadaster

In art. 43c, eerste lid, onderdeel aa, Uitv. Reg. AWR 1994 is de gegevensverstrekking aan de Minister voor Wonen en Rijksdienst en het Centraal Fonds voor de Volkshuisvesting geregeld. In 2012 werd de bestaande gegevensvertrekking met terugwerkende kracht uitgebreid met o.a. vastgoedtransactiegegevens en inkomensgegevens van leden van de raad van bestuur en de medewerkers van woningcorporaties in het kader van integriteitstoetsing.⁴⁹ Het is onduidelijk wat de aanleiding voor deze wijziging is geweest; gezien het uitgangspunt om structurele of voorziene gegevensverstrekkingen zo veel mogelijk wettelijk te regelen zou immers zicht moeten zijn geweest op een wettelijke regeling.⁵⁰ Uit de toelichting blijkt ook niet waarom de beoogde afnemers geen gebruik zouden kunnen maken van de authentieke gegevens uit de Basisregistratie Kadaster.⁵¹ Het gebruik van deze authentieke gegevens is immers in art. 7k Kadasterwet verplicht voorgeschreven.⁵² Evenmin wordt uit de toelichting duidelijk wat met de term 'vastgoedtransactiegegevens' wordt bedoeld.⁵³ Ook al zou de Belastingdienst beschikken over relevante vastgoedtransactiegegevens ten behoeve van integriteitstoetsingen bij woningcorporaties, neemt dit niet weg dat de afnemers op grond van de hoofdregel verplicht gebruik dienen te maken van de Basisregistratie Kadaster.⁵⁴ De Staatssecretaris van Financiën heeft niet gemotiveerd waarom van de hoofdregel zou afgeweken moeten worden.⁵⁵ Ingeval er géén reden (meer) is om de authentieke gegevens uit de Basisregistratie Kadaster niet te gebruiken heeft de Belastingdienst geen bevoegdheid om die gegevens te leveren.⁵⁶ De gebrekkige onderbouwing roept de vraag op of de fiscale geheimhouding bij gegevensleveringen wel is gewaarborgd.⁵⁷

49 Het betrof destijds nog art. 43c, eerste lid, onderdeel ab, Uitv. Reg. AWR 1994 (besluit Staatssecretaris van Financiën van 26 juni 2012 (wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen en enkele andere uitvoeringsregelingen), Stcrt. 2012, 12776).

50 Zie uitbreider: Hoofdstuk 3, par. 6.5. Zie ook: par. 2.3.5 hierna.

51 Hoofdstuk 1a Kadasterwet (Wet van 5 maart 2007, houdende wijziging van de Kadasterwet, de Organisatiewet Kadaster en enige andere wetten in verband met de aanwijzing van de kadastrale registratie, de kadastrale kaart en het geografisch bestand als basisregistraties en enkele andere wijzigingen (Wet basisregistraties kadaster en topografie), Kamerstukken II 2005/06, 30 544, Stb. 2007, 105). De mogelijkheid om bij AMvB (art. XXI, Stb. 2007, 105) een uitzondering te maken op het verplicht gebruik van authentieke gegevens uit de Basisregistratie Kadaster door andere bestuursorganen is geen gebruik gemaakt. Vergelijk: par. 2.2 hierna waar wordt ingegaan op het twijfelachtig voornemen in het Wetsvoorstel gegevensuitwisseling door samenwerkingsverbanden om kadastergegevens te leveren aan iCOV (MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 3, blz. 26).

52 Dit is vergelijkbaar met het verplichte gebruik van de BRI (art. 21g AWR). Onduidelijk is of een van de uitzonderingen van art. 7k, tweede lid, Kadasterwet van toepassing is.

53 Er zijn veel authentieke gegevens opgenomen in de Basisregistratie Kadaster (zie: <https://www.stelselcatalogus.nl/registraties/BRK> (online, geraadpleegd op 27 april 2020)). Daarnaast wordt in de toelichting afgeweken van de tekst van de regeling waardoor verwarring ontstaat; in de toelichting wordt de term '(vastgoed)transactiegegevens' [met haakjes] gebruikt waardoor onduidelijk is of een ruimere werking wordt beoogd dan de tekst van de regeling – 'vastgoedtransactiegegevens' [zonder haakjes] – doet vermoeden.

54 De Belastingdienst kan niet instaan voor de juistheid, volledigheid en actualiteit van door te leveren kadastergegevens (datakwaliteit). Vergelijk: Hoofdstuk 7, par. 4.1.2.

55 Bij de wijziging van de ministeriële regeling heeft de Staatssecretaris van Financiën de taak om het belang van art. 67 AWR te bewaken. Voorgenomen inbreuken op de fiscale geheimhoudingsplicht dienen zorgvuldig te worden gemotiveerd.

56 De ministeriële regeling is weliswaar het 'toegangspoortje', maar het verstrekken van gegevens zou dan niet overeenstemming zijn met de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit (vergelijk: MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 19).

57 Die vraag wordt versterkt door de wijzigingen die zich sindsdien hebben voorgedaan (vide: par. 2.3.5 hierna).

2. Inkomensafhankelijke huurverhoging

In voorgaande hoofdstukken is al enkele malen stilgestaan bij het verstrekken van inkomensgegevens aan verhuurders ten behoeve van de inkomensafhankelijke huurverhoging.⁵⁸ In zijn uitspraak van 3 februari 2016 oordeelde de ABRvS dat de inspecteur zijn geheimhouding had geschonden door inkomensgegevens van huurders te verstrekken aan verhuurders.⁵⁹ De ABRvS oordeelde dat weliswaar uitdrukkelijk was bepaald dat voor de verhuurder een verklaring met inkomensgegevens van een huurder noodzakelijk was, maar dat voor de inspecteur geen wettelijke verplichting bestond om deze verklaring te verstrekken.⁶⁰ In het licht van de achtergrond van de fiscale geheimhoudingsplicht was de ABRvS van oordeel dat een zodanige verplichting uitdrukkelijk en duidelijk in een wettelijk voorschrift moest zijn neergelegd en dat het niet toelaatbaar was dat een dergelijke verplichting uitsluitend werd afgeleid uit de totstandkomingsgeschiedenis van of de samenhang tussen wettelijke bepalingen of wordt verondersteld omwille van de effectiviteit van een wettelijke regeling.⁶¹ Het verweer van de Staatssecretaris van Financiën dat de bepalingen in onderlinge samenhang dienden te worden gezien – uit de parlementaire behandeling bleek dat de verplichting tot het verstrekken van inkomensgegevens van huurders werd beoogd en dat de in 2013 aangenomen wetten tegen ‘scheefwonen’ anders betekenisloos zouden zijn – werd door de ABRvS niet gevolgd.⁶² De onderlinge samenhang was in 1936 bij het wetsvoorstel over het kosteloos procederen in burgerlijke zaken door min- en onvermogenen, waarbij de rechter ter verificatie inkomensgegevens kon opvragen bij de administratie der belastingen, juist wel doorslaggevend.⁶³

De Regeering antwoordde, dat de plicht tot het verstrekken van gegevens in algemeenen zin inderdaad zal bestaan. Anders zou het voorschrift geen beteekenis hebben (...). Het schijnt niet noodig, met zooveel woorden in de wet neer te schrijven, dat de belastingadministratie onder zekere voorwaarden tot antwoorden verplicht is; de bedoeling van het artikel is immers volkomen duidelijk.

Vooruitlopend op de uitspraak van de ABRvS werd eind 2015 al een wetsvoorstel ingediend waarin de Belastingdienst wel een expliciete verplichting werd opgelegd om een inkomensverklaring te verstrekken.⁶⁴ In de memorie van toelichting werd gesuggereerd dat het slechts zou gaan om een redactionele wijziging waarbij geen inhoudelijke wijziging werd beoogd.⁶⁵

58 Hoofdstuk 3, par. 3.5 en par. 6.4.3 alsmede Hoofdstuk 4, par. 2.3 en par. 3.2.

59 ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87. Zie ook: ABRvS 6 april 2016, ECLI:NL:RVS:2016:911.

60 ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87, r.o. 3.2.

61 ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87, r.o. 3.3.

62 ABRvS 3 februari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:253, JB 2016/87, r.o. 3.

63 Verslag, Kamerstukken II 1935/36, 46, nr. 3, blz. 11 en Wet van 1 augustus 1936, tot herziening der voorschriften nopens de toelating om kosteloos te procederen, Kamerstukken II 1935/36, 46, Stb. 1936, 204. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1932/33, 146.

64 Wet van 30 maart 2016 tot wijziging van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek en de Uitvoeringswet huurprijzen woonruimte (gegevensverstrekking Belastingdienst), Kamerstukken II 2015/16, 33 374, Stb. 2016, 124. In de uitspraak ABRvS 3 oktober 2018, ECLI:NL:RVS:2018:3215 werd geoordeeld dat deze grondslag wél afdoende was.

65 MvT, Kamerstukken II 2015/16, 34 374, nr. 3, blz. 1-2. Zie ook: MvA, Kamerstukken I 2015/16, 34 374, nr. C, blz. 3.

3. De 'kan'-bepaling uit de WMO 2015

Een ander voorbeeld is de 'kan'-bepaling van art. 5.2.3 WMO 2015.⁶⁶ Deze 'kan'-bepaling was nieuw en kwam niet in de WMO (2007) voor.⁶⁷ Het had hier op de weg van de Staatssecretaris van Financiën gelegen om zijn ambtgenoot van Volksgezondheid, Welzijn en Sport te informeren over de fiscale geheimhoudingsbepaling teneinde te voorkomen dat een zinledige bepaling zou worden opgenomen.⁶⁸ Hiermee vergelijkbaar is de hierna in paragraaf 2.3.2 te behandelen wijziging van de Tabaks- en rookwarenwet per 1 januari 2015.

10.2.2 Voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking

Een grondslag voor gegevensverstrekking is slechts het 'toegangspoortje'. Voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van fiscale gegevens dient – ongeacht of het gaat om een wettelijk voorschrift, de ministeriële regeling of een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR – nog steeds (ten minste marginaal) te worden getoetst of de voorgenomen verstrekking voldoet aan alle overige voorwaarden.⁶⁹ De opmerking van de Staatssecretaris van Financiën bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 dat terughoudendheid niet aan de orde zou zijn ingeval een wettelijke verplichting tot gegevensverstrekking bestaat, is in dat licht mijns inziens ongelukkig geformuleerd.⁷⁰ Een wettelijk voorschrift dat de inspecteur zou verplichten om 'gegevens die van belang kunnen zijn voor de aan de afnemer opgedragen taak' te verstrekken kan bijvoorbeeld (gedeeltelijk) worden tenietgedaan door doelbindingsrestricties;⁷¹ zo is in veel belastingverdragen het gebruik van de ontvangen fiscale gegevens beperkt tot belastingheffing en fiscaal boete- en strafrecht, waardoor het doorleveren voor niet-fiscaal gebruik niet mogelijk is. Twijfel over de veiligheid van gegevens na een datalek was juist reden om informatieverstrekking aan Bulgarije op te schorten.⁷²

66 Art. 4.2.3 Voorstel van wet, Kamerstukken II 2013/14, 33 841, nr. 2. De 'kan'-bepalingen – waaronder art. 5.2.3 WMO 2015 – zijn behandeld in Hoofdstuk 4, par. 5.1.

67 Wet van 29 juni 2006, houdende nieuwe regels betreffende maatschappelijke ondersteuning (Wet maatschappelijke ondersteuning 2007), Kamerstukken II 2004/2005, 30 131, Stb. 2006, 351. Art. 23 WMO (2007) luidde: "De rijksbelastingdienst verstrekt: (...)".

68 Uit de parlementaire geschiedenis kan niet worden afgeleid dat dit is gebeurd.

69 Hierbij kan worden gedacht aan o.a.: doelbinding, proportionaliteit, dataminimalisatie, databeveiliging en subsidiariteit. Vergelijk: Hoofdstuk 6, par. 2.4 waarin is opgemerkt dat de inspecteur vanzelfsprekend geen verplichting heeft gegevens waarover hij niet beschikt voor dit doel op te vragen (de Belastingdienst als doorgesluik). Zie ook: MvT, Kamerstukken II 2005/06 30 322, nr. 3, blz. 19 waar met betrekking tot de ministeriële regeling wordt opgemerkt dat: "De gegevensverstrekking moet in overeenstemming zijn met de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit". Vergelijk: Rechtbank Midden-Nederland 4 mei 2021 (SVB/Toeslagen), ECLI:NL:RBMNE:2021:1865, r.o. 27-31 over de onrechtmatige inbreuk op de privacy bij het jarenlang bewust verstrekken van – voor het overgrote deel – niet-relevante informatie.

70 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 28. Dat de wetgever al heeft beslist dat het gewenst is dat een bestuursorgaan informatie ontvangt voor de uitoefening van een bepaalde taak neemt niet weg dat de inspecteur de voorgenomen verstrekking van fiscale gegevens zorgvuldig dient te beoordelen. Zie bijvoorbeeld: par. 3.6 van het document 'Leveringsverzoek Gegevens' dat onderdeel uitmaakt van het Autoriteit woningcorporaties-convenant (2019) waarin deze verplichting concreet is uitgewerkt. Vergelijk: de wettelijke verplichting tot gegevensverstrekking tenzij zwaarwegende belangen zich daartegen van art. 1.5 Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2.

71 O.a.: de in art. 11 KNB-convenant (2019) opgenomen gebruiksrestrictie.

72 Brief Staatssecretaris van Financiën van 18 december 2019, Kamerstukken II 2019/20, 32 761, nr. 156 en brief Staatssecretaris van Financiën van 20 februari 2020, Kamerstukken II 2019/20,

In nationaal verband kan worden gedacht aan het verstrekken van openbaar bekende gegevens. In Hoofdstuk 8 werd al opgemerkt dat ook openbaar bekende gegevens waarover de inspecteur beschikt zijn aan te merken als object van de fiscale geheimhouding.⁷³ Het ligt dan voor de hand dat niet de Belastingdienst deze informatie aan de afnemer verstrekt, maar dat de afnemer – met inachtneming van zijn eigen bevoegdheden en verantwoordelijkheden – diezelfde openbare bronnen raadpleegt.⁷⁴ Een ander voorbeeld zijn de authentieke gegevens uit andere basisregistraties.⁷⁵ Bestuursorganen zijn in principe verplicht deze authentieke gegevens uit de basisregistraties te gebruiken. Deze authentieke gegevens – behoudens uit de BRI – mogen niet aan de inspecteur worden gevraagd.⁷⁶ Het is dan ook twijfelachtig of de voorgenomen levering van kadastragegevens door de Belastingdienst aan iCOV, zoals opgenomen in het Wetsvoorstel gegevensuitwisseling door samenwerkingsverbanden, mogelijk is.⁷⁷ Het lijkt mij logischer om die verantwoordelijkheid bij de juiste partij neer te leggen en het Kadaster in dit samenwerkingsverband te laten participeren.⁷⁸

Inbreuken op de fiscale geheimhoudingsbepaling kunnen in theorie, door middel van een wettelijk voorschrift of een ontheffing, sluitend zijn geregeld. Zoals Kamerlid Bahlmann bij de parlementaire behandeling van de Wet VB 1892 in de Tweede Kamer al eens verzuchtte: *“papier is geduldig”*.⁷⁹ Uiteindelijk staat of valt het met de daadwerkelijke uitvoering.⁸⁰ In

31 066, nr. 606. De belangrijkste voorwaarde voor de uitwisseling van inlichtingen is de garantie van de ontvangende staat dat de gegevens worden geheimgehouden (Schenk-Geers 2007, blz. 446). Het ontbreken in art. 67 AWR van een bepaling zoals bijvoorbeeld opgenomen in art. 1:90, eerste lid, onderdeel d, Wft is derhalve niet onoverkomelijk.

73 Hoofdstuk 8, par. 3.2.

74 De inspecteur heeft informatie uit openbare bron op enig moment geraadpleegd ten behoeve van uitvoering van de belastingwet. De inspecteur kan niet instaan voor de juistheid, volledigheid en actualiteit van de destijds verkregen informatie.

75 Zie uitgebreider: basisregistraties en stelselafspraken, <https://www.digitaleoverheid.nl/overzicht-van-alle-onderwerpen/basisregistraties-en-afsprakenstelsels/> (online, geraadpleegd op 2 mei 2020).

76 De Belastingdienst beheert de BRI. Vergelijk: o.a. art. 30 Handelsregisterwet. In het overgangsrecht werd bepaald dat tot 1 januari 2021 alleen het Centraal Bureau voor de Statistiek verplicht gebruik diende te maken van authentieke gegevens uit de Basisregistratie Handelsregister (art. 59 Handelsregisterwet en de aanwijzing verplicht gebruikt Basisregistratie Handelsregister (2014)).

77 *“De fiscale data behelzen niet alleen de data van de Belastingdienst, maar ook de data van derden waarvan de Belastingdienst voor haar taken gebruik mag maken en die meegeleverd worden via de Belastingdienst. Een voorbeeld hiervan zijn de data van het Kadaster”* (MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 3, blz. 26). Zie ook voor het verplichte gebruik van authentieke gegevens (art. 7k Kadasterwet): par. 2.1.2 hiervoor.

78 In het kader van dit onderzoek is niet onderzocht of de Belastingdienst op grond van het huidige samenwerkingsverband (iCOV-convenant (2018)) kadastragegevens verstrekt en wat hiervan alsdan de (wettelijke) grondslag zou zijn. Het Kadaster is thans niet aangemerkt als convenantpartner.

79 Kamerlid B.M. Bahlmann, Handelingen II 1892/93, blz. 1257. Vergelijk: de kritiek van de AP op het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden: *“Als gevolg van het karakter van een inhoudelijk neutrale kaderwet hangt de vraag of de in het eerdere advies geschetste risico's inzake uitholling van rechtstatelijke waarborgen zich ook daadwerkelijk zullen verwezenlijken, vrijwel volledig af van de inhoud van de amvb's. De AP stelt dat de materiële en temporele reikwijdte vrijwel onbegrensd is”* (MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 3, blz. 42). Zie ook: brief AP van 20 februari 2019 (aanvullend advies Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden), Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 3 (bijlage).

80 Vergelijk: ondanks het uitgangspunt van gegevensverstrekking bevat het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden verschillende elementen waaruit blijkt dat de deelnemers een hoge mate van autonomie behouden (MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 477, nr. 3, blz. 11).

de praktijk zal bijvoorbeeld concreet invulling moeten worden gegeven aan de beperking “de gegevensverstrekking vindt niet plaats indien de persoonlijke levenssfeer van de betrokkene daardoor onevenredig wordt geschaad”.⁸¹ Zoals de inspecteur dient te toetsen of een voorgenomen verstrekking voldoet aan alle voorwaarden heeft een afnemer van fiscale informatie de verantwoordelijkheid om niet meer gegevens te vragen dan noodzakelijk is en zorgvuldig om te gaan met de ontvangen fiscale informatie. Het is dan ook een gezamenlijke verantwoordelijkheid. In de geheimhoudingsbepaling van de Wet Suwi is vastgelegd dat degene die de gegevens verstrekt dient na te gaan of de afnemer redelijkerwijs bevoegd is die gegevens te verkrijgen.⁸² Een dergelijke bepaling oogt weliswaar sympathiek, maar vloeit al automatisch voort uit de eigen verantwoordelijkheid van de inspecteur.

10.2.2.1 Dataminimalisatie en -kwaliteit

In de gevallen waar een open of vage norm is geformuleerd, bestaat een gezamenlijke verantwoordelijkheid om aan die norm invulling te geven.⁸³ Het is aan de afnemer van fiscale informatie om het verzoek te concretiseren en het is de taak van de inspecteur om dit (ten minste marginaal) te toetsen.⁸⁴ Hier heeft de inspecteur ook een (beperkte) voorlichtende rol om de fiscale gegevens zo nodig te duiden en er voor te zorgen dat uitsluitend relevante gegevens worden verstrekt.⁸⁵ Zou bestuursorgaan A bijvoorbeeld honderdvijftig ondernemingen in een bepaalde branche willen onderzoeken, dan zal het opvragen van alle beschikbare informatie over alle ondernemingen met een bepaalde branchecode (dertigduizend posten) niet erg realistisch zijn.⁸⁶ Het desalniettemin volledig tegemoetkomen aan een dergelijke, buitenproportionele uitvraag van fiscale gegevens leidt, ondanks een wettelijke grondslag, tot een schending van de geheimhouding.⁸⁷ Het verzoek van bestuursorgaan A om levering van een beperkte dataset van bijvoorbeeld driehonderd posten teneinde een goede risicoselectie te kunnen maken, gevolgd door een uitgebreidere dataset ten behoeve van de ondernemingen die daadwerkelijk in onderzoek worden genomen, zal proportioneler zijn en waarschijnlijk veel minder problemen opleveren. Hiermee vergelijkbaar is de in Hoofdstuk 8 beschreven werkwijze bij het tegengaan van

81 O.a.: art. 29a, vierde lid, Arbeidsomstandighedenwet, art. 8:7, vierde lid, Arbeidstijdenwet, art. 14a, vierde lid, Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs, art. 5, zevende lid en art. 16, vierde lid, Wet arbeid vreemdelingen en art. 18p, vierde lid, Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag.

82 Art. 74, derde lid, Wet Suwi luidt: “*degene die op grond van de artikelen (...) gegevens verstrekt dient na te gaan of degene aan wie de gegevens worden verstrekt redelijkerwijs bevoegd is te achten om die gegevens te verkrijgen*” (zie ook: Hoofdstuk 5, par. 3.5). Een gelijkkluidende bepaling is opgenomen in art. 65, vierde lid, Participatiewet.

83 Vage normen zijn veelal geformuleerd als: “*gegevens die van belang kunnen zijn voor de aan [de afnemer] opgedragen taak*”.

84 Daar waar geen voorafgaand verzoek vereist is – zoals de spontane informatieverplichting van art. 54, zesde lid, Wet Suwi, art. 64, veertiende lid, Participatiewet of art. 43c, tweede lid, Uitv. Reg. AWR 1994 – zal de verantwoordelijkheid volledig op de schouders van de inspecteur rusten.

85 Verzoekt een afnemer – ter invulling van een open of vage norm – om een overzicht van opgelegde vergrijpboeten op grond van art. 67d, art. 67e en art. 67f AWR, dan zou een inspecteur bijvoorbeeld kunnen wijzen op andere vergrijpboeten zoals bijvoorbeeld art. 10a en 67cc AWR of de fiscale strafbeschikking van art. 76 AWR en vragen of de beperkte uitvraag een bewuste keuze is geweest.

86 De ‘rupsje nooitgenoeg’-methode. Vergelijk: Rechtbank Midden-Nederland 4 mei 2021 (SVB/Toeslagen), ECLI:NL:RBMNE:2021:1865, r.o. 27-31.

87 Vergelijk: Hoofdstuk 9, par. 6.

mogelijk ontoelaatbaar gedrag van (externe) accountants, accountantsorganisaties en/of (mede)beleidsbepalers.⁸⁸ Op grond van de gesloten convenanten wordt in eerste instantie een geanonimiseerde casus voorgelegd en pas als de convenantpartner het voornemen heeft om een nader onderzoek in te stellen wordt ongeanonimiseerde informatie verstrekt.⁸⁹

10.2.2.2 De ruling met Starbucks

In Hoofdstuk 8 is ingegaan op het inlichtingenrecht van art. 68 GW waarbij voorafgaand aan daadwerkelijke verstrekking van fiscale gegevens een belangenafweging dient te worden gemaakt.⁹⁰ Dat dit geen sinecure is, blijkt wel uit de gevraagde inzage in de ruling met Starbucks.⁹¹ Met betrekking tot inzage in rulings in het algemeen schrijft de Staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 2 februari 2015:⁹²

Het parlementaire recht op informatie is een belangrijke pijler in ons democratisch stelsel. Daarbij kan spanning optreden tussen het recht op informatie en de fiscale geheimhoudingsplicht (...). In het geval uw verzoek dergelijke informatie betreft, moeten de belangen worden afgewogen; enerzijds het democratisch belang van informatie voor het parlement, anderzijds het belang van het vertrouwelijk behandelen van gegevens van de belastingplichtige.

De Staatssecretaris vervolgt dat het noodzakelijk kan zijn om de Tweede Kamer vertrouwelijk inzage te geven in de relevante gegevens rond een specifieke belastingplichtige, maar dat hij geen reden ziet om zonder specifieke aanleiding inzage te geven in rulings. Dit zou het vertrouwen in de Belastingdienst en in Nederland als vestigingsland schaden. Exact een week later, op 9 februari 2015, schrijft de Staatssecretaris van Financiën over de ruling met Starbucks:⁹³

Zoals ik schreef in mijn brief van 2 februari 2015 kan het in bijzondere gevallen, waarin een cruciaal politiek oordeel zich toespitst op één specifiek geval, wenselijk zijn uw Kamer vertrouwelijk inzage te geven in een ruling. In beginsel beschouw ik Starbucks niet als zo'n geval. Immers, dit geval wordt door de Europese Commissie onderzocht en beoordeeld. De uitkomst van die beoordeling kan uw Kamer vervolgens betrekken bij haar controlerende taak.

Bij de door de Staatssecretaris van Financiën zorgvuldig gemaakte belangenafweging tussen het recht op informatie en de fiscale geheimhoudingsplicht prevaleert in onderhavig geval derhalve de fiscale geheimhoudingsplicht. Het is dan ook zeer opmerkelijk dat de Staatssecretaris van Financiën, in weerwil van de gemaakte belangenafweging, toch

⁸⁸ Hoofdstuk 8, par. 5.6.

⁸⁹ Het AFM-convenant (2012), het BFT-convenant (2012) en het NBA-convenant (2012). Voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van ongeanonimiseerde, fiscale gegevens dient een ontheffing ex art. 67, derde lid, AWR te zijn verkregen. Vergelijk: het voorgestelde stoplichtsysteem ten behoeve van de informatieverstrekking aan notarissen (Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 3322, antwoord op vragen 6-7).

⁹⁰ Hoofdstuk 8, par. 5.2.

⁹¹ Aanleiding hiervoor was de openingsbeschikking Europese Commissie van 11 juni 2014, nr. C(2014) 3626 final, V-N 2014/59.7.

⁹² Brief Staatssecretaris van Financiën van 2 februari 2015, Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 228, blz. 1.

⁹³ Brief Staatssecretaris van Financiën van 9 februari 2015, Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 229.

besluit de leden van de vaste commissie voor Financiën in een besloten en vertrouwelijke technische briefing te informeren met als argumentatie:⁹⁴

Echter, over deze specifieke casus is inmiddels zoveel openbaar gemaakt, dat pragmatisme het hier voor mij wint van principes.

Zoals in Hoofdstuk 8 al werd opgemerkt, is het voor de fiscale geheimhouding irrelevant of gegevens reeds openbaar zijn.⁹⁵ Ook een pragmatische instelling zet de geheimhouding niet opzij. In het ene scenario is het standpunt van de Staatssecretaris van Financiën bijzonder ongelukkig geformuleerd en heeft hij bedoeld te schrijven dat de al bestaande openbaarheid tot gevolg heeft dat de inbreuk op de privacy van Starbucks beperkt is, waardoor de belangenafweging in dit specifieke geval uitvalt ten gunste van de Kamerleden. In het andere scenario schendt hij de fiscale geheimhoudingsplicht. De Staatssecretaris van Financiën heeft immers een zorgvuldige afweging gemaakt waarbij de fiscale geheimhoudingsplicht prevaleert om vervolgens bewust – op basis van een oneigenlijk argument – toch informatie te verstrekken. De reactie Vakstudie Nieuws stelt in ieder geval terecht vast dat de Staatssecretaris van Financiën behoorlijk ver gaat en hij zich mogelijk op glad ijs begeeft.⁹⁶ Bij een vergelijkbaar verzoek inzake de ruling van Ikea maakte de Staatssecretaris van Financiën een andere afweging.⁹⁷

Het delen met de Tweede Kamer van een samenvatting van het (destijds nog niet gepubliceerde) besluit van de Europese Commissie – dat bij Starbucks sprake zou zijn van staatssteun – is eveneens discutabel;⁹⁸ met gebruikmaking van ontheffingsbevoegdheid van art. 67, derde lid, AWR werd deze samenvatting gedeeld.⁹⁹ Als argument werd aangedragen dat sprake was van een zeer principiële, uitzonderlijke zaak waarover al erg veel in de openbaarheid was gekomen en het besluit ook door de Europese Commissie openbaar zou worden gemaakt. De grondslag voor het verstrekken van informatie aan de Tweede Kamer is echter art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR jo. art. 68 GW. Hierdoor wordt niet meer toegekomen aan art. 67, derde lid, AWR.¹⁰⁰ In voornoemde brief van 2 februari 2015 merkt de Staatssecretaris van Financiën nota bene zelf op dat géén beroep hoeft te worden gedaan op art. 67, derde lid, AWR omdat art. 68 GW zijn eigen juridisch kader kent waaraan moet

94 Brief Staatssecretaris van Financiën van 9 februari 2015, Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 229.

95 Hoofdstuk 8, par. 3.

96 Aantekening redactie Vakstudie Nieuws bij brief Staatssecretaris van Financiën van 9 februari 2015, Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 229, V-N 2015/12.3.

97 Brief Staatssecretaris van Financiën van 2 maart 2016 (rulings Inter IKEA Systems B.V.), Kamerstukken II 2015/16, 31 066, nr. 258. Pas nadat de Europese Commissie eind 2017 een formeel onderzoek was gestart (brief Staatssecretaris van Financiën van 18 december 2017, Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 183) werden de leden van de vaste commissie voor Financiën in een besloten en vertrouwelijke technische briefing alsnog geïnformeerd (brief Staatssecretaris van Financiën van 6 februari 2018, Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 186).

98 Persbericht Europese Commissie van 21 oktober 2015, IP/15/5880, V-N 2015/55.4 en het nadien gepubliceerde besluit Europese Commissie van 21 oktober 2015, C(2015) 7143, V-N 2016/42.3. Uiteindelijk werd geoordeeld dat geen sprake was van staatssteun (Gerecht EU van 24 september 2019 (Starbucks), ECLI:EU:T:2019:669, V-N 2019/49.11).

99 Brief Minister en Staatssecretaris van Financiën van 27 november 2015, Kamerstukken II 2015/16, 25 087, nr. 113, blz. 3 en Verslag, Kamerstukken II 2015/16, 25 087, nr. 114, blz. 6 en blz. 27.

100 Art. 67, derde lid, AWR spreekt over: “In andere gevallen dan bedoeld in het tweede lid (...)”. Zie uitgebreider: Appendix A.

worden getoetst.¹⁰¹ Hierbij dient nog te worden opgemerkt dat een politieke overweging (het tegemoetkomen van ongeduldige Kamerleden) waarschijnlijk evenmin een valide argument is om een ontheffing te verlenen.¹⁰²

10.2.3 De noodzakelijke evaluatie achteraf

Hoewel het een open deur is, wordt het hier nog maar eens herhaald: (periodieke) evaluatie is een onderdeel van het proces van wetgeving.¹⁰³ In de nota Zicht op wetgeving (1991) wordt in dat kader opgemerkt dat bij het ontwerpen van een wet de wetgever zich steeds rekenschap moet geven van de wijze waarop evaluatie van de voorgenomen regeling zal plaatsvinden.¹⁰⁴ Ook in de nota Vertrouwen in wetgeving (2008) wordt nog maar eens herhaald dat systematische wetsevaluatie een normaal onderdeel van het wetgevingsproces behoort te zijn.¹⁰⁵ Dat is het evenwel nog niet.¹⁰⁶ In Hoofdstuk 1 werd al verwezen naar Geppaart die betoogde dat naarmate een belastingwet langer geldt, slijtageverschijnselen kunnen optreden of haar overtuigingswaarde kan afnemen.¹⁰⁷ Dit heeft ook te gelden voor de uitzonderingen op de fiscale geheimhoudingsplicht. Bij de invoering van bepalingen die de uitwisseling van fiscale gegevens mogelijk maken, blijft het belang van de fiscale geheimhoudingsbepaling mijns inziens (te) vaak onderbelicht. Een terugkoppeling kan een relevante bijdrage leveren aan de kwaliteit van wet- en regelgeving waarin een inbreuk is gemaakt op de fiscale geheimhoudingsplicht.¹⁰⁸ Een (periodieke) evaluatie kan bijvoorbeeld antwoord geven op de vraag of met het verstrekken van de fiscale gegevens het beoogde effect op een doelmatige wijze is bereikt, de bepaling moet worden aangepast of zelfs

101 Brief Staatssecretaris van Financiën van 2 februari 2015, Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 228, blz. 1 (voetnoot nr. 2).

102 Op voorhand was duidelijk dat de Europese Commissie het besluit nog openbaar zou maken nadat vertrouwelijke gegevens waren verwijderd. Dat zou juist een argument moeten zijn om (vooruitlopend daarop) een andere afweging te maken.

103 Vergelijk: het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden bevat een evaluatiebepaling (art. 5.1 Voorstel van wet, Kamerstukken II 2019/20, 35 477, nr. 2). Het zou wenselijk zijn om, juist gezien de impact van het wetsvoorstel, dit niet éénmalig maar periodiek te beoordelen. Vergelijk: de jaarlijkse terugkoppeling van de resultaten ten behoeve van het jaarverslag van het samenwerkingsverband (art. 1.7, vierde lid, jo. art. 1.12 Voorstel van wet, Kamerstukken II 2019/20 35 477, nr. 2).

104 Nota Zicht op wetgeving (1991), blz. 9.

105 Nota Vertrouwen in wetgeving (2008), blz. 3. Vergelijk: de motie waarin werd opgeroepen om de effectiviteit van fiscaal instrumentalisme periodiek te monitoren, te evalueren en de werkingsduur van nieuwe belastinguitgaven te koppelen aan een horizonbepaling (motie Essers en Bröcker c.s. (terugdringen van fiscaal instrumentalisme), Kamerstukken I 2013/14, 33 752, nr. L) en de 'operatie inzicht in kwaliteit' waar evaluatie een belangrijke plaats inneemt (brief Minister van Financiën van 30 september 2019 (voortgangsrapportage Operatie Inzicht in Kwaliteit), Kamerstukken II 2019/20, 31 865, nr. 156).

106 Vide: het Wetsvoorstel Vliegbelasting waar pas bij amendement een evaluatiebepaling werd opgenomen (Amendement Lodders, Kamerstukken II 2019/20, 35 205, nr. 9 en Handelingen II 2019/20, nr. 66, item 19). Vergelijk: de evaluatiebepaling van art IV Wetsvoorstel minimum CO₂-prijs elektriciteitsopwekking, Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 2 en de conclusies uit de evaluatiedoorlichting fiscale regelingen (brief Staatssecretaris van Financiën van 23 juni 2020, Kamerstukken II 2019/20, 35 300, nr.79 en bijlage).

107 Hoofdstuk 1, par. 1.2.

108 Vergelijk: R.L.G. van den Heuvel, Rechterlijke terugkoppeling in het belang van duidelijke fiscale wetgeving, FED 2020/56.

kan worden afgeschaft.¹⁰⁹ Voor internationale uitwisseling van fiscale gegevens is dat niet anders.¹¹⁰ Met een (periodieke) evaluatie kan worden voorkomen dat ongebruikte, achterhaalde of zelfs foute uitwisselingsbepalingen blijven bestaan, hetgeen de duidelijkheid en de kwaliteit van wet- en regelgeving verhoogt.¹¹¹ Het gaat buiten het bereik van dit onderzoek om alle uitzonderingen en ontheffingen uitputtend te evalueren. De hierna opgenomen voorbeelden illustreren slechts de noodzaak van een (periodieke) evaluatie.

10.2.3.1 De Basisregistratie inkomen (BRI)

Op 1 januari 2009 is de BRI ingevoerd.¹¹² De aanleiding hiervoor is de één overheid-gedachte; burgers moeten gegevens die al bij de overheid bekend zijn niet telkens opnieuw verstrekken.¹¹³ Het stelsel van samenhangende basisregistraties leidt – blijkens de memorie van toelichting – op den duur tot verbetering van de dienstverlening door de overheid tegen lagere uitvoeringskosten, tot vermindering van de administratieve lastendruk voor burgers en bedrijven alsmede tot verbetering van de handhaving.¹¹⁴ De BRI creëert geen wettelijke grondslag voor het verstrekken van fiscale gegevens, maar geeft slechts een invulling aan de wijze waarop deze gegevensverstrekking aan andere bestuursorganen moet plaatsvinden.¹¹⁵ Het verplichte gebruik van de BRI is, net als andere basisregistraties, als uitgangspunt genomen. Hierdoor ontstaat de verwachting dat, bij de evaluatie van bestaande wetgeving of de invoering van nieuwe wetgeving waarbij inkomensgegevens

109 Zie bijvoorbeeld de Wet herziening strafbaarstelling faillissementsfraude waarbij een actieve rol werd toebedacht aan de Belastingdienst om misstanden te melden. Het is de vraag of en in hoeverre daar actief invulling is gegeven (zie uitgebreider: B.M. van der Sar, De preventieve aanpak van faillissementsfraude, de administratieplicht, de bewaarplicht en de rol van de Belastingdienst, TFB 2016/7–4).

110 Vergelijk: de kritische evaluatie over de kwaliteit en het (te) beperkte gebruik van internationaal uitgewisselde fiscale gegevens (speciaal verslag Europese Rekenkamer van 26 januari 2021 (uitwisseling van fiscale inlichtingen in de EU: de basis is solide, de uitvoering suboptimaal), nr. 03/2021, <https://www.eca.europa.eu/nl/Pages/DocItem.aspx?did=57680> (online, geraadpleegd op 27 januari 2021)).

111 Vergelijk: de opmerking over de evaluatie van (materiële) fiscale regelingen: “Ondanks dat voor het overgrote deel van de fiscale regelingen de effectiviteit en doelmatigheid niet is aangetoond, worden er maar zelden regelingen aangepast of afgeschaft. Dit terwijl deze regelingen wel zorgen voor hogere administratieve lasten voor belastingplichtigen en extra uitvoeringslast voor de uitvoerder” (syntheserapport Bouwstenen voor een beter belastingstelsel (2020), blz. 21).

112 Wet van 27 juni 2008 tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de Wet waardering onroerende zaken en enige andere wetten in verband met de invoering van een basisregistratie inkomen en een basisregistratie waarde onroerende zaken, Kamerstukken II 2006/07, 31 085, Stb. 2008, 269. Zie ook: R. Steenman, Formele vragen bij de regeling Basisregistratie Inkomen in de AWR, WFR 2009/498.

113 MvT, Kamerstukken II 2006/07, 31 085, nr. 3, blz. 2. Vergelijk: “Uitgangspunt van de BRI en BR WOZ is dat burgers de authentieke gegevens die in deze basisregistraties zijn opgenomen niet meer hoeven te verstrekken, tenzij de gegevens in onderzoek zijn” (NAV, Kamerstukken II 2007/08, 31 085, nr. 8, blz. 6–7).

114 MvT, Kamerstukken II 2006/07, 31 085, nr. 3, blz. 2.

115 Art. 21g AWR. Vergelijk: “Daarom is de BRI alleen toegankelijk voor daartoe bevoegde bestuursorganen. Concreet betekent dit dat er een wettelijk voorschrift moet zijn waaruit de bevoegdheid tot gebruik door dat bestuursorgaan blijkt” (MvT, Kamerstukken II 2006/07, 31 085, nr. 3, blz. 9). In doorlijkbare zin: NAV, Kamerstukken II 2007/08, 31 085, nr. 8, blz. 8–9. Om die reden is het doorlevering van fiscale gegevens eveneens niet toegestaan (art. 21f, tweede lid, AWR. Vergelijk: Hoofdstuk 7, par. 4.1.2).

worden verstrekt, expliciet aandacht zou zijn geschonken aan de BRI. Dit valt echter tegen; slechts sporadisch lijkt in andere wetgeving naar de BRI te worden verwezen.¹¹⁶

Zo is in 2014 de Wet Suwi aangescherpt in verband met de aanpak van fraude en het effectief gebruik van binnen de overheid bekende zijnde gegevens.¹¹⁷ De Basisregistratie Personen is tijdens de parlementaire behandeling veelvuldig genoemd, maar de BRI komt opmerkelijk genoeg niet voor.¹¹⁸ In Hoofdstuk 4 is de verplichting om spontaan informatie te verstrekken op grond van art. 54, zesde lid, Wet Suwi al aan de orde gekomen.¹¹⁹ De Belastingdienst heeft op basis hiervan de verplichting om informatie over samenloop van (zwarte) inkomsten en een uitkering verstrekt aan het UWV en de SVB. Het had echter op de weg van de wetgever gelegen aansluiting te zoeken bij de BRI dan wel beter te beargumenteren waarom de BRI niet zou hebben volstaan.¹²⁰ In het kader van de één overheid-gedachte is het niet onlogisch dat fiscale gegevens worden verwerkt om onterecht gebruik van uitkeringen te voorkomen. Dit sluit aan bij de in Hoofdstuk 6 gewijzigde onderbouwing van de doelstelling van de meewerkbereidheid. Maar is het voor het UWV en de SVB niet primair relevant dát er meer inkomen is geweest waardoor de hoogte van een uitkering kan worden beïnvloed? In het kader van dataminimalisatie kan, zo nodig, altijd nog nadere informatie worden verstrekt over de herkomst van dat inkomen. De verantwoordelijkheid om te beoordelen of gegevens relevant zijn, is neergelegd bij de Belastingdienst, hoewel de inspecteur geen kennis heeft van de relevante wet- en regelgeving op dat gebied.¹²¹ Uit een evaluatie zou kunnen blijken of de fiscale geheimhoudingsplicht niet beter wordt gewaarborgd en de privacy niet beter wordt beschermd ingeval het initiatief bij het UWV en de SVB wordt neergelegd om de BRI te raadplegen.¹²² Hiermee vergelijkbaar is art. 43c, eerste lid, onderdeel j, ten eerste, Uitv. Reg. AWR 1994. Op grond daarvan kan – ten behoeve van de controle op gemeentelijke werkeloosheidsuitkeringen van (voormalig) ambtenaren – informatie worden opgevraagd

116 Zie: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002320/2020-01-01/0/HoofdstukIVA/Artikel21/informatie> (online, geraadpleegd op 14 april 2020). Bij de invoering van de BRI werden enkele wetten aangepast (Wet van 4 december 2008 tot wijziging van een aantal wetten in verband met de invoering van een basisregistratie inkomen (Aanpassingswet basisregistratie inkomen), Kamerstukken II 2007/08, 31 566, Stb. 2008, 569).

117 Art. 54, zesde lid, Wet Suwi (Wet van 9 oktober 2013 tot wijziging van de Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen en enige andere wetten in verband met fraudeaanpak door gegevensuitwisselingen en het effectief gebruik van binnen de overheid bekend zijnde gegevens, Kamerstukken II 2012/13, 33 579, Stb. 2013, 405). In art. 64, veertiende lid, Wet Werk en Bijstand (thans: Participatiewet) werd een vergelijkbare bepaling opgenomen waarbij werd aangesloten bij de spontane informatieverplichting zoals is opgenomen in art. 54, zesde lid, Wet Suwi (MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 579, blz. 43). Hierop wordt verder niet specifiek ingegaan.

118 In de memorie van toelichting wordt het belang van de één overheid-gedachte uitdrukkelijk genoemd (MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 579, nr. 3, blz. 2).

119 Hoofdstuk 4, par. 5.1.

120 Uit de memorie van toelichting blijkt dat er een pilot is uitgevoerd (MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 579, nr. 3, blz. 35).

121 De inspecteur kan in voorkomende gevallen maximaal twaalf jaar navorderen waardoor het authentieke inkomensgegeven over al die jaren kan wijzigen. Het spontaan verstrekken van inlichtingen is alleen zinvol als het UWV en de SVB ook structurele capaciteit hebben om daadwerkelijk de uitkeringen over eenzelfde periode te corrigeren.

122 De Belastingdienst heeft bij de invoering van de bepaling kennelijk geen commentaar gegeven (Verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33 579, nr. 5, blz. 7, par. 4.4).

over winst uit onderneming, loon en resultaat uit overige werkzaamheden. Afgevraagd kan worden waarom hier evenmin aansluiting is gezocht bij de (nadien ingevoerde) BRI.¹²³

10.2.3.2 De rookvrije horeca

In 2008 werd op grond van de (destijds) Tabakswet een rookverbod in de horeca ingevoerd. In 2011 werd een uitzondering gemaakt voor kleine horecagelegenheden zonder personeel.¹²⁴ Al ruim anderhalf jaar eerder(!) was – om dit toekomstige onderscheid te kunnen handhaven – in (destijds) art. 43c, tweede lid, onderdeel aa, Uitv. Reg. AWR 1994 de grondslag gecreëerd om aan de (toenmalige) Voedsel en Warenautoriteit gegevens te verstrekken met betrekking tot het doen van loonaangifte door horecaondernemers ten behoeve van het onderscheid van horecaondernemingen met- en zonder personeel op grond van art. 11a Tabakswet.¹²⁵ Deze wijziging werd rommelig geformuleerd en toegelicht.¹²⁶ Met ingang van 1 januari 2015 is art. 11a Tabaks- en rookwarenwet vervallen waarbij de voorgenomen continuering van de uitzondering van het rookverbod voor kleine cafés werd geschrapt.¹²⁷ Alleen al de voorgenomen wetswijziging had – gezien de uitgangspunten van de ministeriële regeling – aanleiding moeten zijn om deze structurele gegevensverstrekking te schrappen uit de ministeriële regeling en dit wettelijk te regelen.¹²⁸ Ten onrechte is hieraan gedurende de parlementaire behandeling geen enkele aandacht besteed. Het had mijns inziens dan ook op de weg van de Staatssecretaris van Financiën gelegen om het belang van art. 67 AWR te behartigen en zijn ambtsgenoot van Volksgezondheid, Welzijn en Sport hierop te wijzen. Met het arrest NJ 2015/12 werd de bestaande uitzondering voor kleine cafés zonder personeel onverbindend verklaard waardoor de voorgenomen wetswijziging voorbij werd gesneld.¹²⁹ Naar aanleiding van dit arrest had de Staatssecretaris van Financiën wederom het initiatief moeten nemen om (het verletterde) art. 43c, eerste lid, onderdeel y, Uitv. Reg.

123 Inkomen uit box 2 en box 3 kan thans niet worden verstrekt, hetgeen gekunstelde constructies met bijvoorbeeld vennootschappen, een laag salaris in box 1 en hoge dividenduitkeringen in box 2 in de hand kan werken. Is het ook hier niet primair relevant dát er inkomen is waardoor de hoogte van een uitkering kan worden beïnvloed? In het kader van dataminimalisatie kan altijd nog nadere informatie worden verstrekt over de herkomst van dat inkomen.

124 Zie: art. 11a Tabakswet (oud) en koninklijk besluit van 14 juni 2011, houdende wijziging van het Besluit uitvoering rookvrije werkplek, horeca en andere ruimten, Stb. 2011, 337.

125 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2009 (wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen), Stcrt. 2009, 20549. Het is onduidelijk wat de aanleiding voor deze wijziging is geweest; was er destijds al zicht op een wettelijke regeling?

126 De gebruikte term ‘werkgevers zonder werknemers’ is tegenstrijdig en verwarrend. Ook de bijbehorende toelichting sluit niet aan op de tekst van de ministeriële regeling. In de bijbehorende toelichting staat: “Daartoe levert de Belastingdienst de periodieke loonaangifte”. Het verstrekken van informatie over het al dan niet doen van loonaangifte kan echter simpelweg worden beantwoord met ‘ja’ of ‘nee’. Het verstrekken van de integrale loonaangifte zelf lijkt dan overbodig.

127 Wet van 5 november 2014, houdende verduidelijking van de rookverboden in de Tabakswet, met inbegrip van een algemeen rookverbod in de horeca, Kamerstukken II 2013/14, 33 791, Stb. 2014, 447.

128 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.5.

129 HR (civiele kamer) 10 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2928, NJ 2015/12, r.o. 3.6.4. Zie ook: brief Staatssecretaris van Volksgezondheid, Welzijn en Sport van 21 oktober 2014, Kamerstukken I 2014/15, 33 791, nr. C en MvA, Kamerstukken I 2014/15, 33 791, nr. D. In het arrest HR (civiele kamer) 27 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1449, NJ 2019/377 werd art. 6.2 lid 1, aanhef en onderdeel b, Tabaks- en rookwarenbesluit (Stb. 2015, 398 en Stb. 2016, 176) onverbindend verklaard waardoor het rookverbod ook ging gelden voor de aparte rookruimtes in horecagelegenheden.

AWR 1994 direct te laten vervallen. Door dit alles na te laten staat al jaren een zinledige bepaling in de ministeriële regeling en wordt afbreuk gedaan aan het belang van de strikte fiscale geheimhoudingsplicht.

10.2.3.3 *Integriteitsonderzoeken (potentiële ambtsdragers)*

Op grond van art. 43c, eerste lid, onderdeel b, ten vijfde, Uitv. Reg. AWR 1994 kunnen ten behoeve van integriteitsonderzoeken naar potentiële commissarissen van de Koning, burgemeesters, (waarnemend) rijksvertegenwoordigers of gezaghebbers gegevens over fiscale verzuim- en vergrijpboeten van Hoofdstuk VIII AWR worden verstrekt. Deze bepaling werd – vooruitlopend op nieuwe wetgeving – op verzoek van de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties per 1 juli 2011 opgenomen.¹³⁰ In hetzelfde wetgevingstraject werd – naast de integriteitsonderzoeken – een wettelijke grondslag gecreëerd om fiscale informatie te verstrekken ten behoeve van de verrekening van neveninkomsten. De ministeriële regeling werd eveneens vooruitlopend daarop tegelijkertijd aangepast.¹³¹ Met ingang van 1 februari 2016 is de gegevensverstrekking ten behoeve van integriteitsonderzoeken en neveninkomsten wettelijk geregeld in respectievelijk de Gemeentewet, de Provinciewet, de Wet openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba en de Waterschapswet.¹³² Dat betekent dat art. 43c, eerste lid, onderdeel b, ten vierde en ten vijfde, Uitv. Reg. AWR 1994 sindsdien hun belang hebben verloren en direct hadden moeten komen te vervallen. Dat dit al jaren niet uit (periodieke) evaluaties naar voren is gekomen, doet afbreuk aan de fiscale geheimhoudingsbepaling omdat hiermee onnodige onduidelijkheid wordt gecreëerd.¹³³

In Hoofdstuk 3 is al ingegaan op vergelijkbare integriteitsonderzoeken naar beoogde ministers en staatssecretarissen.¹³⁴ De vraag kwam aan de orde of hiervoor wel een ontheffing van de geheimhouding had mogen worden verleend. Een evaluatie van de verleende ontheffing en/of de ministeriële regeling zou dit opmerkelijke verschil aan het licht moeten hebben gebracht. Dient voor integriteitsonderzoeken naar beoogde ministers en staatssecretarissen niet eveneens een solide wettelijke basis te worden gecreëerd? Een ander aandachtspunt is de dataset met relevante gegevens voor integriteitsonderzoeken naar commissarissen

130 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 juni 2011 (wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen en van enige overige uitvoeringsregelingen), Stcrt. 2011, 11029. Vergelijk: brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 21 april 2011, Kamerstukken II 2010/11, 32 500 VII, nr. 99, blz. 3 en MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 691, nr. 3, blz. 9. Waterschappen werden vooruitlopend op de wetgeving – om onbekende redenen – wel opgenomen ten behoeve de neveninkomsten, maar niet ten behoeve van integriteitsonderzoeken.

131 Art. 43c, eerste lid, onderdeel b, ten vierde, Uitv. Reg. AWR 1994. Hierop wordt verder niet specifiek ingegaan.

132 Wet van 4 november 2015, houdende wijziging van de Gemeentewet, de Provinciewet, de Wet openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba en de Waterschapswet (institutionele bepalingen), Kamerstukken II 2012/13, 33 691, Stb. 2015, 426. Het betreffen respectievelijk art. 61, achtste lid, Gemeentewet, art. 61, achtste lid, Provinciewet en art. 73, zevende lid, alsmede art. 188, vierde lid, Wet openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Art. 46, tweede lid, Waterschapswet had geen tegenhanger in de ministeriële regeling.

133 Het criterium eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid uit het beoordelingskader. Het wekt tevens – ten onrechte – de indruk dat de fiscale geheimhoudingsverplichting voor de Staatssecretaris van Financiën niet belangrijk zou zijn.

134 Hoofdstuk 3, par. 6.4.3.

van de Koning en burgemeesters;¹³⁵ het gaat om de fiscale verzuim- en vergrijpboeten van Hoofdstuk VIIIA AWR en de fiscale strafbeschikking van art. 76 AWR. Dit is een verruiming ten opzichte van de (niet-ingetrokken) ministeriële regeling waarin de fiscale strafbeschikking nog niet wordt genoemd.¹³⁶ Opvallend genoeg ontbreekt de boetebepaling van art. 10a, derde lid, AWR in deze opsomming.¹³⁷ De reikwijdte bevat daarnaast een subjectief element: het gaat niet alleen om daadwerkelijk opgelegde boeten en strafbeschikkingen, maar ook om gevallen waarin deze (wellicht): “(...) *hadden kunnen worden opgelegd ter zake van feiten die zijn gebleken na de termijn om deze op te leggen*”. Bij het bepalen van de omvang van de dataset – hetgeen een inbreuk vormt op de geheimhoudingsverplichting van art. 67 AWR – dient een belangenafweging te worden gemaakt. Los van de vraag of en op welke wijze niet-opgelegde boeten of strafbeschikkingen door de Belastingdienst worden vastgelegd, heeft een potentiële ambtsdrager zich niet kunnen verweren tegen de mogelijke verwijtbaarheid en is het maar de vraag of de ontvangende partij voldoende fiscale kennis heeft om de feiten over deze niet-opgelegde boete of niet-afgegeven strafbeschikking te interpreteren. De keuze om bij deze integriteitsbeoordelingen dit discutabele, subjectieve element op te nemen is zowel in de ministeriële- als wettelijk regeling niet gemotiveerd.¹³⁸

Worden deze integriteitstoetsen vergeleken met andere integriteits- en betrouwbaarheidstoetsen, dan komen enkele opmerkelijke verschillen aan het licht.¹³⁹ Bij integriteitsonderzoeken naar commissarissen van de Koning en burgemeesters gaat het om een in de tijd onbeperkte dataset met – behoudens art. 10a AWR – alle boetegegevens. Dat is in schril contrast met de in Hoofdstuk 7 genoemde betrouwbaarheidstoets in het kader van de referentenregeling door de IND; daar is een beperking aangebracht op de aan te leveren boetegegevens en het aantal jaren waarover boetegegevens mogen worden opgevraagd.¹⁴⁰ Vermoedelijk zijn de vergrijpboeten van art. 10a en art. 67cc AWR en de fiscale strafbeschikking van art. 76 AWR – wegens onbekendheid van de IND met fiscale regelgeving – onbewust buiten beschouwing zijn gebleven. Ten behoeve van de zogeheten geschiktheids- en betrouwbaarheidstoets van de Autoriteit woningcorporaties worden weer andere termijnen gehanteerd.¹⁴¹ Bij de betrouwbaarheidstoetsing door de AFM van beleidsbepalers bij financiële instellingen gaat het om niet nader gespecificeerde “gegevens en inlichtingen die van belang kunnen zijn voor

135 Respectievelijk: art. 61, achtste lid, Provinciewet en art. 61, achtste lid, Gemeentewet. De tegelijkertijd gewijzigde Waterschapswet en de Wet openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba worden hier buiten beschouwing gelaten.

136 Art. 43c, eerste lid, onderdeel b, ten vijfde, Uitv. Reg. AWR 1994.

137 Dit zegt wellicht iets over het gebrek aan fiscale kennis van de niet-fiscale wetgever, maar ook waarschijnlijk ook iets over de plaats van deze bepaling in de fiscale wetgeving. Vergelijk: bij de integriteitsbeoordelingen door de Autoriteit woningcorporaties wordt art. 10a AWR wel weer genoemd (art. 18a besluit toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015, jo. bijlage 2, par. 5).

138 Vide: besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 juni 2011 (wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen en van enige overige uitvoeringsregelingen), Stcrt. 2011, 11029 en MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 691, nr. 3, blz. 9.

139 De omvang en reikwijdte van de ontheffing van de geheimhouding ten behoeve van integriteitsonderzoeken van beoogde ministers en staatssecretarissen is niet bekend en is derhalve ook niet beoordeeld.

140 Hoofdstuk 7, par. 4.1.2. Het gaat om vergrijpboeten, zoals bedoeld in art. 67d, art. 67e en art. 67f AWR, die zijn opgelegd in de vier jaar voorafgaand aan de aanvraag.

141 Par. 3.1 van het document ‘Leveringsverzoek Gegevens’ dat onderdeel uitmaakt van het Autoriteit woningcorporaties-convenant (2019). Het gaat om maximaal zeven jaren voorafgaande aan het kalenderjaar waarin de betrouwbaarheidstoets wordt aangevraagd. Zie ook: par. 2.3.5 hierna.

de uitvoering van de betrouwbaarheidstoetsing".¹⁴² Er zullen ongetwijfeld verschillen bestaan tussen de diverse integriteits- en betrouwbaarheidstoetsen van politieke ambtsdragers, werkgevers die optreden als referent, bestuurders van financiële instellingen en betrokkenen bij woningcorporaties; de gemaakte afwegingen zijn echter niet transparant waardoor de logica – in onderlinge samenhang bezien – bij de diverse integriteits- en betrouwbaarheidstoetsen moeilijk is te doorgronden. Het is aan de Staatssecretaris van Financiën om bij de totstandkoming (of de evaluatie) een eenvoudig, duidelijk en vooral coherent systeem te bewerkstellingen teneinde de fiscale geheimhouding beter te kunnen waarborgen.

10.2.3.4 Wachtgeldregeling politieke ambtsdragers

Met de aangescherpte uitgangspunten is de ministeriële regeling van art. 43c. Uitv. Reg. AWR 1994 bedoeld voor samenwerkingsverbanden en (tijdelijke) structurele gegevensverstrekkingen vooruitlopend op de invoering van een wettelijk voorschrift.¹⁴³ Vanaf de inwerkingtreding van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 bestaat de mogelijkheid om inkomensgegevens te verstrekken aan de Minister van Binnenlandse zaken en Koninkrijksrelaties ten behoeve van de uitvoering van de wachtgeldregeling op basis van de Algemene pensioenwet politieke ambtsdragers.¹⁴⁴ Per 1 juli 2012 is dit uitgebreid naar gemeenten, waterschappen en provincies.¹⁴⁵ Een dergelijke uitbreiding zou alleen mogelijk moeten zijn ingeval er min of meer zicht zou zijn op een nieuwe wettelijke bepaling c.q. aanpassing van een bestaande wettelijke bepaling. In de toelichting bij de wijziging is echter niets gemeld over de aanleiding voor deze uitbreiding. Bij de wijziging van de Algemene pensioenwet politieke ambtsdragers werd, met terugwerkende kracht tot 1 januari 2013, in art. 158a een verplichting voor de Belastingdienst opgenomen om gegevens te verstrekken.¹⁴⁶ Deze verplichting werd overigens pas in de nota van wijzigingen opgenomen waarbij enige verwijzing naar art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 ontbreekt.¹⁴⁷ Het gebrek aan transparantie doet vermoeden dat bij de uitbreiding van de ministeriële regeling niet is voldaan aan de aangescherpte uitgangspunten.¹⁴⁸ Het feit dat ook na de invoering van een wettelijke grondslag de ministeriële regeling nooit is aangepast, waardoor er thans een viertal zinledige bepalingen staan, bevestigt dat beeld.¹⁴⁹

¹⁴² Art. 43c, eerste lid, onderdeel s, Uitv. Reg. AWR 1994.

¹⁴³ Hoofdstuk 3, par. 6.5.

¹⁴⁴ Art. 43c, eerste lid, onderdeel b, ten derde, Uitv. Reg. AWR 1994. Bij de inwerkingtreding op 1 januari 2008 was dit art. 43c, eerste lid, onderdeel b, ten vijfde, Uitv. Reg. AWR 1994 (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).

¹⁴⁵ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 26 juni 2012 (wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen en enkele andere uitvoeringsregelingen), Stcrt. 2012, 12776). Het betrof de wijziging van art. 43c, eerste lid, onderdelen j, k en w, Uitv. Reg. AWR 1994.

¹⁴⁶ Wet van 10 juli 2013 tot wijziging van de Algemene pensioenwet politieke ambtsdragers in verband met de verhoging van de pensioengerechtigde leeftijd en de pensioenrichtleeftijd (Wet aanpassing pensioenleeftijd Appa), Kamerstukken II 2012/13, 33 565, Stb. 2013, 320.

¹⁴⁷ NvW, Kamerstukken II 2012/13, 33 565, nr. 7.

¹⁴⁸ Bij de uitbreiding van de ministeriële regeling wordt niet verwezen naar het wetsvoorstel dat in aantocht was, in het Wetsvoorstel (Kamerstukken II 2012/13, 33 565, nr. 2) was de verplichting niet opgenomen en bij de nota van wijzigingen ontbreekt de verwijzing naar de ministeriële regeling.

¹⁴⁹ Het betreffen: art. 43c, eerste lid, onderdeel b, ten derde, onderdeel j, ten tweede, onderdeel k, ten eerste en onderdeel v, ten eerste, Uitv. Reg. AWR 1994.

10.2.3.5 Integriteitstoezicht op woningcorporaties

Hiervóór in paragraaf 2.1.2 heb ik al een aantal kritische opmerkingen gemaakt over het verstrekken van vastgoedtransactiegegevens op grond van de ministeriële regeling ten behoeve van integriteitstoezicht op woningcorporaties. Met de wetten van 20 maart 2015 is de Woningwet aangepast waarbij het integriteitstoezicht werd overgeheveld naar de Autoriteit woningcorporaties.¹⁵⁰ Ook hier hadden de wetsvoorstellen – gezien het aangescherpte uitgangspunt om structurele of voorziene gegevensverstrekkingen zo veel mogelijk wettelijk te regelen – voor de Staatssecretaris van Financiën aanleiding moeten zijn om aan te dringen op een wettelijke regeling voor gegevensverstrekking.¹⁵¹ In de parlementaire stukken is geen enkele aanwijzing te vinden dat dit is gebeurd. In weerwil daarvan is de ministeriële regeling bij besluit van 19 maart 2015 juist vergaand uitgebreid.¹⁵² In de toelichting bij de wijziging werd met geen enkel woord gerept over de hiervoor genoemde wetsvoorstellen die een dag later tot wet werden verheven. Nog opmerkelijker is dat de Belastingdienst door de Staatssecretaris van Financiën in de ministeriële regeling de verplichting opgelegd kreeg om spontaan informatie te delen.¹⁵³ Als klap op de vuurpijl moet worden opgemerkt dat de verwijzing naar het Centraal Fonds voor de Volkshuisvesting ongelukkig was omdat het op 19 maart 2015 al duidelijk was dat het fonds per 1 juli 2015 zou opgaan in de Autoriteit woningcorporaties.

De argumentatie om spontaan informatie te verstrekken – de toezichthouder is afhankelijk van informatie van derden – is uitermate zwak.¹⁵⁴ Conform de eigen uitgangspunten waren de wijzigingen van de Woningwet in 2015 het uitgelezen moment om op een transparante manier een goed gemotiveerde belangenafweging maken waarbij het gebruik van gegevens uit de Basisregistratie Kadaster eveneens aan bod had moeten komen. Met de Veegwet wonen uit 2017 werd in art. 21g Woningwet alsnog een wettelijke grondslag gecreëerd.¹⁵⁵ De spontane informatieverstrekking werd niet overgenomen en (wederom) werd verzuimd de ministeriële regeling dienovereenkomstig aan te passen. Ook het in 2019 gesloten convenant waarin de uitwisseling nader werd geconcretiseerd gaf klaarblijkelijk geen

150 Wet van 20 maart 2015, houdende herziening van de regels over toegelaten instellingen en instelling van een Financiële Autoriteit woningcorporaties (Herzieningswet toegelaten instellingen volkshuisvesting), Kamerstukken II 2010/11, 32 769, Stb. 2015/145 en de Wet van 20 maart 2015 tot wijziging van de Herzieningswet toegelaten instellingen volkshuisvesting, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, Stb. 2015/146.

151 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.5.

152 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 19 maart 2015, Stcrt. 2015, 8477. Het besluit trad in werking op 1 april 2015. Het is niet duidelijk wie het initiatief voor deze wijziging heeft genomen.

153 In art. 43c, tweede lid, Uitv. Reg. AWR 1994 werd onderdeel aa opgenomen.

154 Dit heeft immers in veel meer gevallen te gelden. Waarom zou de situatie bij woningcorporaties anders zijn en welke belangenafweging is hierbij gemaakt? Het zonder nadere toelichting maken van een dergelijke inbreuk op de fiscale geheimhoudingsbepaling past beslist niet in een ministeriële regeling.

155 Wet van 25 januari 2017 tot wijziging van de Huisvestingswet 2014, de Wet op de huurtoeslag, de Woningwet en enkele andere wetten teneinde daarin een aantal technische wijzigingen en een aantal wijzigingen met beperkte beleidsmatige gevolgen aan te brengen (Veegwet wonen), Kamerstukken II 2015/16, 34 468, Stb. 2017/25. Art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 werd in de memorie van toelichting expliciet benoemd (MvT, Kamerstukken II 2015/16, 34 468, nr. 3, blz. 8). Zie ook: art. 18a besluit toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015.

aanleiding om de ministeriële regeling te wijzigen.¹⁵⁶ De wijze waarop in de ministeriële regeling is omgegaan met informatieverstrekking ten behoeve van integriteitstoezicht op woningcorporaties doet afbreuk aan het belang van de strikte fiscale geheimhoudingsplicht.

10.3 Gegevensverstrekking aan private partijen

De fiscale geheimhoudingsplicht brengt met zich dat het niet gebruikelijk is dat de Belastingdienst gegevens verstrekt aan private partijen. Het kwam in het verleden ook nauwelijks voor.¹⁵⁷ Zo is gedurende de parlementaire behandeling van de Wet IB 1964 opgemerkt dat in verband met de geheimhoudingsverplichting onder de Wet IB 1914 nooit aan particulieren inlichtingen zijn verstrekt.¹⁵⁸ Toch is er een ontwikkeling gaande; het verstrekken van fiscale gegevens aan private partijen is niet altijd meer op voorhand uitgesloten. Met de gewijzigde onderbouwing van de meewerkbereidheid in Hoofdstuk 6, als doelstelling van de fiscale geheimhoudingsplicht, is dan ook nadrukkelijk rekening gehouden met deze ontwikkeling.¹⁵⁹ In de Handhavingsbrief Belastingdienst 2018 wordt opgemerkt dat de Belastingdienst in zijn aanpak waar mogelijk samenwerkt met publieke en private partijen.¹⁶⁰ Niet altijd zal het gaan om samenwerking waarbij de Belastingdienst een eigen fiscaal (invorderings) belang heeft.¹⁶¹ Het kan ook gaan om het eenzijdig verstrekken van fiscale gegevens voor niet-fiscale doeleinden waarbij kan worden gedacht aan het jaarlijks verstrekken van inkomensgegevens van huurders aan verhuurders of het delen van fiscale gegevens met de SNA. Als het gaat om het verstrekken van fiscale gegevens aan private partijen lijkt op dit moment geen eenduidige lijn te trekken. Zoals uit de volgende subparagrafen blijkt, zijn WOZ-waarden ongeclausuleerd raadpleegbaar voor private partijen maar wordt in het Wetsvoorstel gegevensuitwisseling door samenwerkingsverbanden de samenwerking met private partijen op voorhand uitgesloten. Bij het delen van fiscale gegevens met de SNA plaats ik enkele kritische kanttekeningen.

156 Autoriteit woningcorporaties-convenant (2019). Niet is onderzocht of eventuele gegevensverstrekking thans desgevraagd plaatsvindt op grond van de wettelijke regeling of ook spontaan plaatsvindt op grond van de (ruimere) ministeriële regeling.

157 MvT (huurverhoging op grond van inkomen), Kamerstukken II 2011/12, 33 129, nr. 3, blz. 5 en MvT (invoering Zvw) Kamerstukken II 2004/05, 30 124, nr. 3, blz. 35. Vergelijk: NAV, Kamerstukken II 2007/08, 31 085, nr. 8, blz. 9 waarin wordt opgemerkt dat de Basisregistratie inkomen evenmin voorziet in het gebruik door niet-bestuursorganen.

158 MvA, Kamerstukken II 1962/62, 5380, nr. 19, blz. 102. Zie voor de uitzondering: Hoofdstuk 2, par. 4.3.1 over de mogelijkheid voor kerkgenootschappen om inzage te krijgen in de aanslagen inkomstenbelasting van leden van deze kerkgenootschappen onder de Wet IB 1914 en de Wet IB 1964.

159 Vide: Hoofdstuk 6, par. 2.6.

160 Handhavingsbrief Belastingdienst 2018, Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 390 (bijlage), blz. 9. Vergelijk: de oproep om fiscale informatie te delen met verhuurmakelaars teneinde malafide huurders te weren (NOS 2 december 2020, Duizenden 'lege' woningen in criminele handen: 'kan naast iedereen gebeuren', <https://nos.nl/nieuwsuur/artikel/2359057-duizenden-lege-woningen-in-criminele-handen-kan-naast-iedereen-begeuren.html> (online, geraadpleegd op 8 december 2020)).

161 Bijvoorbeeld het NVVK-convenant (2015) op basis waarvan de Belastingdienst fiscale (invorderings)gegevens over belastingplichtigen verstrekt aan de leden van de NVVK. Deze leden zijn zowel publieke instellingen als private ondernemingen op het gebied van kredietverlening aan particulieren en (ex-)ondernemers, schuldhulpverlening, budgetbeheer en bewindvoering (www.nvkv.nl/lidmaatschap (online, geraadpleegd op 15 mei 2020)).

10.3.1 Openbaarheid WOZ-waarden

De fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR is indirect van overeenkomstige toepassing op de Wet WOZ.¹⁶² In de memorie van toelichting werd dan ook uitdrukkelijk opgemerkt dat de fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR van toepassing was op de belastingambtenaren die vanuit hun functie kennis kregen van de WOZ-waarde.¹⁶³ Tot 1 oktober 2016 konden WOZ-gegevens (van woningen) via de landelijke voorziening WOZ worden gedeeld met onder meer aangewezen private partijen als verzekeraars, hypotheekaanbieders en taxateurs ten behoeve van specifiek aangewezen doelen.¹⁶⁴ Vanaf 1 oktober 2016 kwam die mogelijkheid te vervallen en waren alleen nog de WOZ-waarden van woningen ongeclausuleerd raadpleegbaar via het WOZ-waardeloket.¹⁶⁵ Ondanks een negatief advies van het CPB moest de fiscale geheimhoudingsplicht het afleggen tegen het argument dat: *“in de maatschappelijke beleving de WOZ-waarde meer als een objectief kenmerk van de woning beschouwd wordt dan als een persoonsgegeven”*.¹⁶⁶ Een transparantere WOZ-waarde zou bijdragen aan de acceptatie en verbetering van de WOZ-waarde.¹⁶⁷ De ongeclausuleerde openbaarheid gaat echter veel verder dan de beoogde doelstellingen en nodigt uit tot snuffelen.¹⁶⁸ Maar ook potentiële huizenverkopers krijgen

162 Wet van 15 december 1994, houdende algemene regels inzake de waardering van onroerende zaken (Wet waardering onroerende zaken), Kamerstukken II 1992/93, 22 885, Stb. 1994, 874. Zie: de schakelbepalingen van art. 30, vijfde lid, Wet WOZ en art. 231, eerste lid, Gemeentewet.

163 MvT, Kamerstukken II 1992/93, 22 885, nr. 3, blz. 27-28. De aanvullende geheimhoudingsbepaling van art. 40 Ontwerp van wet kwam bij de derde NvW te vervallen in verband met de invoering van art. 2:5 Awb (3e NvW, Kamerstukken II 1993/94, 22 885, nr. 18, blz. 5).

164 Art. 40a Wet WOZ jo. art. 11 Uitv. Besl. Gegevensuitwisseling WOZ. Deze mogelijkheid werd in 2010 geïntroduceerd (Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2010), Kamerstukken II 2009/10, 32 129, Stb. 2009, 610).

165 Wet van 28 maart 2013 tot wijziging van de Wet waardering onroerende zaken in verband met een verruiming van de openbaarheid van de WOZ-waarde en enkele technische aanpassingen, Kamerstukken II 2012/13, 33 462, Stb. 2013, 129. Van de mogelijkheid om via het WOZ-waardeloket bulkverstrekkingen te doen is tot op heden geen gebruik gemaakt en wordt hier verder niet behandeld.

166 MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 462, nr. 3, blz. 4. Door de schakelbepaling van art. 30, vijfde lid, Wet WOZ is de geheimhoudingsverplichtingen uit de AWR – ten overvloede – van overeenkomstige toepassing verklaard. Anders: de redactie Belastingblad in de noot bij de antwoorden op Kamervragen (schenking appartement Pechtold), Aanhangsel Handelingen II 2017/18, 770, Belastingblad 2018/50. Vergelijk: *“Omdat de WOZ-waarde een persoonsgegeven is, is deze slechts beperkt openbaar. De WOZ-waarde zegt namelijk iets over de individuele fiscale positie van een belanghebbende bij een onroerende zaak. Het feit dat het waardegegeven een element is dat een rol speelt bij de vaststelling van iemands belastingschuld, maakt het waardegegeven privacygevoelig. Bij de afweging om te komen tot een verruiming van de openbaarheid moet het maatschappelijk belang groot genoeg zijn om de aantasting van iemands privacy te rechtvaardigen”* (koninklijk besluit van 23 december 2009 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsbesluiten en enkele andere besluiten, Stb. 2009, 615, blz. 28).

167 MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 462, nr. 3, blz. 1. Hierbij kan worden gevraagd of dit geen oneigenlijk argument is geweest om het grote aantal bezwaarschriften terug te brengen; als de kwaliteit goed is (juiste waarde én goed gemotiveerd), leidt dat immers per definitie tot een hogere acceptatiegraad. Vergelijk: R. van den Berg, WOZ-waarde of WOZ-uitkomst? V-N 2020/26.0.

168 Vergelijk: de drastische afname van het aantal zoekopdrachten in Noorse fiscale gegevens nadat zoeken niet meer anoniem mogelijk was. Inzage leek veelal geen ander doel te dienen dan de bevrediging van de nieuwsgierigheid (Hoofdstuk 6, par. 4.2.3).

via het WOZ-waardeloket een indicatie van de waarde.¹⁶⁹ Opmerkelijk genoeg werd verdergaande openbaarheid van niet-woningen onder meer vanwege het argument van privacy en concurrentiegevoeligheid uitgesteld.¹⁷⁰

Met ingang van 1 januari 2020 is de mogelijkheid om (via de landelijke voorziening WOZ) WOZ-gegevens (van woningen) te verstrekken aan private partijen met terugwerkende kracht naar 1 oktober 2016 in art. 40a Wet WOZ weer ingevoerd.¹⁷¹ Gesteld werd dat bij nader inzien de oude bepaling (landelijke voorziening WOZ) niet had moeten worden vervangen, maar dat de nieuwe bepaling (WOZ-waardeloket) aanvullend had moeten worden geïntroduceerd (art. 40b Wet WOZ).¹⁷² Beide bepalingen zien uitsluitend op onroerende zaken die in hoofdzaak tot woning dienen. Het antwoord van de Staatssecretaris van Financiën op vragen vanuit de Tweede Kamer – over uitwisseling van WOZ-gegevens zonder wettelijke grondslag (schending geheimhouding) – roept de nodige vervolgvragen op.¹⁷³ De Staatssecretaris van Financiën antwoordde dat, voor zover hem bekend, sinds oktober 2016 geen WOZ-waarden zonder wettelijke grondslag zouden zijn verstrekt. De door de Kamerleden bedoelde WOZ-gegevens van art. 40a Wet WOZ is echter een ruimer begrip dan alleen de door de Staatssecretaris van Financiën genoemde WOZ-waarde.¹⁷⁴ Of dit een onbewuste verschrijving is geweest blijft onopgehelderd. Als de geheimhouding in de tussenliggende periode niet zou zijn geschonden, roept dat de vraag op waarom de ingrijpende maatregel van terugwerkende kracht noodzakelijk zou zijn. De parlementaire stukken werpen hier geen enkel licht op. Een andere vraag is, als het alleen maar om de WOZ-waarde (van woningen) zou gaan zoals de Staatssecretaris van Financiën lijkt te impliceren, waarom een ruim drie jaar lang ongebruikte bepaling geherintroduceerd zou moeten worden. Het argument dat het zou gaan om verschillende doelgroepen en verstrekkingen vanuit verschillende voorzieningen is daarvoor mijns inziens onvoldoende. Bedoelde private partijen kunnen immers, zonder de beperking van doelbinding van de landelijke voorziening WOZ, exact dezelfde WOZ-waarde raadplegen via het WOZ-waardeloket.

169 Bij de invoering van de wet werd nog uitdrukkelijk opgemerkt dat van een potentiële koper nog niet kon worden gezegd dat hij een gerechtvaardigd belang heeft. Informatieverstrekking via de Wet WOZ was destijds absoluut niet aan de orde (MvA, Kamerstukken II 1993/94, 22 885, nr. 6, blz. 28).

170 Zie uitgebreider: het rapport verdergaande openbaarheid WOZ (2019).

171 Wet van 18 december 2019 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2020), Kamerstukken II 2019/20, 35 303, Stb. 2019, 512.

172 MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 303, nr. 3, blz. 19 en blz. 58-59. Vergelijk: NAV, Kamerstukken II 2019/20, 35 303, nr. 6, blz. 22 waarin is gesteld dat "(...) aangezien nooit bedoeld is deze potentiële gegevensverstrekkingen onmogelijk te maken".

173 Verslag, Kamerstukken II 2019/20, 35 303, nr. 5, blz. 9 en MvA, Kamerstukken II 2019/20, 35 303, nr. 6, blz. 22-23.

174 Het gaat om het waardegegeven of de daarbij behorende temporele en meta-kenmerken van een bepaalde onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning. Zie ook: art. 37aa, eerste lid, Wet WOZ. De gegevenselementen uit de Basisregistratie WOZ zijn terug te vinden op <https://www.stelselcatalogus.nl/registraties> (online, geraadpleegd op 17 mei 2020).

10.3.2 Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden

In het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden wordt de mogelijkheid voor samenwerking tussen bestuursorganen en private partijen als uitgangspunt genomen.¹⁷⁵ In het wetsvoorstel wordt de gegevensverstrekking door de Belastingdienst aan eventuele deelnemende private partijen – zonder nadere toelichting – op voorhand volledig uitgesloten.¹⁷⁶ De doelstellingen van de verschillende samenwerkingsverbanden zijn uiteenlopend, maar hebben allemaal een zwaarwegend algemeen belang.¹⁷⁷ Door het ontbreken van een toelichting op deze expliciete uitsluiting van private partijen blijft onduidelijk welke afwegingen zijn gemaakt. Hoe verhoudt het verstrekken van fiscale gegevens aan huurders om ‘scheefwonen’ tegen te gaan zich tot ernstige vormen van criminaliteit? Is het maatschappelijke belang van de acceptatie van de WOZ-waarde van woningen niet van een totaal andere orde dan de bestrijding van grootschalig of systematisch onrechtmatig gebruik van overheidsmiddelen? Bij het ene doel kan wel fiscale informatie worden verstrekt aan private partijen en bij het andere doel weer niet.¹⁷⁸ Juist bij de doelstelling van “*het voorkomen en bestrijden van grootschalige of systematische ontduiking van wettelijke verplichtingen tot betaling van belastingen (...)*” zou op voorhand niet uit te sluiten zijn dat de Belastingdienst – mits met voldoende waarborgen omgeven – belang kan hebben bij de samenwerking met een private partij.¹⁷⁹ Bij samenwerkingsverbanden heeft de Belastingdienst altijd in meer of mindere mate een zelfstandig belang. Het is onduidelijk in hoeverre dit wetsvoorstel ook gevolgen heeft voor (voorgenomen) informatieverstrekingen aan private partijen waarbij de inspecteur in het geheel geen zelfstandig belang heeft. Het is naar mijn mening dan ook nog te vroeg om te constateren dat sprake is van een trendbreuk.

10.3.3 Stichting normering arbeid (SNA)

Op basis van het SNA-convenant (2009) kan de Belastingdienst periodiek gegevens verstrekken aan de SNA. De SNA heeft een keurmerk voor de uitzendsector en aannemers van werk ontwikkeld om de risico's van inleners van arbeid en opdrachtgevers van werk te beperken.¹⁸⁰ Dit SNA-keurmerk is een privaat certificeringssysteem, waarbij ondernemingen zich vrijwillig aanmelden en hun administraties frequent laten inspecteren, ingegeven vanuit een sterke wens tot zelfregulering

175 MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 3, blz. 1-2.

176 Art. 1.5, vierde lid, Wetsvoorstel, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2 en MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 3, blz. 67-70. Vergelijk: het rapport iOverheid (WRR 2011), blz. 224 waar als voorbeeld wordt aangehaald een samenwerkingsverband waaruit de Belastingdienst zich terugtrok omdat de Belastingdienst zich niet gerechtigd voelde informatie te delen met private partijen (in casu elektriciteitsbedrijven).

177 Het gaat om o.a.: het bevorderen van de integriteit van het financiële stelsel en de bestrijding van terrorismefinanciering, georganiseerde criminaliteit, witwas- of fraudeconstructies of grootschalig of systematisch onrechtmatig gebruik van overheidsmiddelen en overheidsvoorzieningen. Zie uitgebreider: art. 2.2 (FEC), art. 2.10 (iCOV), art. 2.17 (RIEC) en art. 3.1 (AMvB-samenwerkingsverband).

178 Ook in de onderlinge verhouding blijft onduidelijk waarom de AFM en de DNB niet en de Belastingdienst wel wordt uitgesloten. Geeft de in Hoofdstuk 5, par. 3.10 behandelde geheimhoudingsbepaling van art. 1:89 Wft hier niet eveneens alle aanleiding toe?

179 Genoemd als doelstelling van zwaarwegend algemeen belang voor een AMvB-samenwerkingsband (art. 3.1, Wetsvoorstel, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2).

180 <https://www.normeringarbeid.nl> (online, geraadpleegd op 15 mei 2020).

binnen de uitzendsector. De SNA gebruikt fiscale gegevens ten behoeve van de inspectie van aangesloten, gecertificeerde ondernemingen op het (tijdig) voldoen aan de fiscale verplichtingen van de loon- en omzetbelasting. Het ontbreken van een wettelijke grondslag om aan deze private partij fiscale gegevens te verstrekken is in het SNA-convenant (2009) 'omzeilt' door de SNA aan te merken als gevolmachtigde die namens de gecertificeerde ondernemers de gegevens opvraagt.¹⁸¹ Het is de vraag of deze 'praktische' werkwijze – gezien het handelen in een vergelijkbare casus – wel toelaatbaar is. Die vergelijkbare casus betrof een door de Nationale ombudsman behandelde klacht van een trustkantoor dat voornemens was de aandelen in drie vennootschappen over te nemen.¹⁸² Met een afgegeven volmacht van de directeur van die vennootschappen verzocht het trustkantoor om fiscale gegevens.¹⁸³ De Nationale ombudsman oordeelde dat, ondanks de volmacht, de inspecteur met een beroep op de geheimhoudingsbepaling terecht had geweigerd de stukken te verstrekken en motiveerde dit als volgt:

De door de directeur van de drie betrokken besloten vennootschappen afgegeven machtiging waarbij verzoekster wordt aangewezen als fiscaal vertegenwoordiger doet daaraan niet af, nu verzoekster de informatie aan de Belastingdienst niet vroeg ten behoeve van de betrokken besloten vennootschappen maar ten behoeve van zichzelf en met het oog op haar eigen belang. Verzoekster trad bij de vraag om informatie derhalve de facto niet op in haar hoedanigheid van gevolmachtigde of fiscaal vertegenwoordiger, maar als derde.

Net als het trustkantoor dat, ondanks een volmacht, als derde wordt gezien omdat het gegevens opvraagt met het oog op haar eigen belang, ontving de SNA de fiscale gegevens ten behoeve van haar eigen inspecties. Het zelfstandige belang van de achterliggende belastingplichtige is in beide gevallen niet relevant.¹⁸⁴ Een tweede aandachtspunt uit het SNA-convenant (2009) is de benodigde generieke ontheffing. De periodiek te verstrekken fiscale gegevens bestaan volgens het convenant uit een verklaring van aangifte- en betaalgedrag voor de loon- en omzetbelasting. Nog los van de discussie over de geldigheid van de verstrekte volmacht is hiervoor een ontheffing ex art. 67, derde lid AWR noodzakelijk.¹⁸⁵ Sinds 2008 is het aan de Minister- c.q. de Staatssecretaris van Financiën om te beslissen of een ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR wordt verleend.¹⁸⁶ Het is echter maar zeer de vraag of – naast het door de Belastingdienst getekende convenant – ook daadwerkelijk nog een generieke ontheffing is verleend door de Minister- c.q. de Staatssecretaris van Financiën.¹⁸⁷ Een derde punt is dat met ingang van 1 juli 2012 art. 14b, tweede lid, Waadi in

181 Volgens het convenant controleert de Belastingdienst voorafgaand aan de gegevensverstrekking of een volmacht aanwezig is.

182 Rapport No 13 oktober 2008, nr. 2008/225, <https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/rapporten/2008225> (online, geraadpleegd op 10 februari 2020).

183 Het betrof o.a.: een kopie van de laatste VPB-aangifte en een overzicht van openstaande belastingsschulden c.q. teruggaven.

184 Vergelijk: in art. 1.13 Voorschrift Vreemdelingen 2000 werd (kortstondig) opgenomen dat een aanvrager om erkenning als referent een volmacht kon overleggen zodat de IND een verklaring van betalingsgedrag bij de Belastingdienst kon opvragen. Deze mogelijkheid kwam hetzelfde jaar nog te vervallen omdat er te weinig gebruik van zou worden gemaakt (zie: Stb. 2013, 9199 en Stb. 2013, 35683).

185 Het gaat om meer gegevens dan de generieke ontheffing van de toezegging Minister Zalm (Hoofdstuk 9, par. 5). Het betreft alsdan de eerste uitzonderingsgrond (gegevensverstrekking aan de belastingplichtige zelf). Vide: Hoofdstuk 3, par. 6.4.1.

186 Vide: Hoofdstuk 3, par. 6.4.4.

187 Zie uitgebreider over generieke ontheffingen: par. 7.1 hierna.

werking is getreden.¹⁸⁸ Hiermee is de verstrekking van de fiscale gegevens aan de SNA – ter vervanging van het convenant – voorzien van een wettelijke grondslag.¹⁸⁹ Tegelijkertijd is de te verstrekken dataset aanzienlijk verruimd.¹⁹⁰ Het is echter zeer opmerkelijk dat het in onbruik geraakte SNA-convenant (2009) acht jaar later nog (ongemerkt) online stond.¹⁹¹

10.3.4 Aanvullende waarborgen?

Voorschriften op grond van art. 67, tweede lid, onderdelen a en b, AWR zijn veelal ingegeven door de ‘noodzaak voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak’. Het maatschappelijk belang is dan een toereikende rechtvaardiging om tot bekendmaking van fiscale gegevens over te gaan.¹⁹² Private partijen kunnen echter, net als bestuursorganen, ook een maatschappelijk belang vertegenwoordigen.¹⁹³ De ontwikkeling waarbij telkens wordt gekeken of en in hoeverre fiscale gegevens worden verstrekt aan private partijen voor niet-fiscale doeleinden zal, ondanks de voorgenomen uitsluiting in het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden, ongetwijfeld doorgaan. Het verstrekken van fiscale gegevens aan private partijen voor niet-fiscale doeleinden hoeft geen afbreuk te doen aan de meewerkbereidheid, mits dit zorgvuldig en transparant gebeurt.¹⁹⁴ Juist omdat er enkele kenmerkende verschillen zijn tussen bestuursorganen en private partijen mogen betrokkenen ervan uit kunnen gaan dat bij de verstrekking van fiscale gegevens aan private partijen (nog) grotere terughoudendheid wordt betracht en bij de belangenafweging wordt meegewogen of aanvullende waarborgen in verband met de verstrekking aan een private partij noodzakelijk en mogelijk zijn.¹⁹⁵ Anders dan voor werknemers van private partijen gelden voor de werknemers van bestuursorganen immers aanvullende eisen die bij de Ambtenarenwet 2017 als volgt zijn verwoord:¹⁹⁶

188 Wet van 7 juni 2012 tot wijziging van de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs in verband met de invoering van een registratieplicht voor intermediairs die arbeidskrachten ter beschikking stellen, alsmede in verband met het verstrekken door de rijksbelastingdienst en de Arbeidsinspectie van gegevens over de naleving van bepaalde wetten aan certificerende instellingen (Wet registratieplicht intermediairs die arbeidskrachten ter beschikking stellen), Kamerstukken II 2010/11, 32 872, Stb. 2012, 260.

189 MvT, Kamerstukken II 2010/11, 32 872, nr. 3, blz. 11 en blz. 19 en MvA, Kamerstukken II 2010/11, 32 872, nr. 6, blz. 11.

190 MvT, Kamerstukken II 2010/11, 32 872, nr. 3, blz. 11-12 en NvW, Kamerstukken II 2011/12, 32 872, nr. 7.

191 Mogelijk zegt dit iets over de in het convenant opgenomen jaarlijkse evaluatie. Er zijn geen aanwijzingen gevonden dat de omvangrijkere dataset uit art. 14b, tweede lid, Waadi met als grondslag het convenant aan de SNA is verstrekt.

192 MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 13.

193 Gegevensverstrekking aan de stichting Bureau Krediet Registratie is uitgesloten ondanks het feit dat de doelstellingen van zowel de BKR als de Belastingdienst – een financieel gezond Nederland – hetzelfde zijn (<https://over-ons.belastingdienst.nl/over-de-belastingdienst/wie-zijn-we-en> (<https://www.bkr.nl/over-stichting-bkr> (online, geraadpleegd op 19 mei 2020))). Vergelijk: brief AP van 19 november 2019 (positionering BKR), Kamerstukken II 2019/20, 32 761, nr. 155 (bijlage).

194 Vide: Hoofdstuk 6, par. 2.6 en 2.7.

195 Vergelijk: art. 89, achtste lid, Zvw (nadere regels bij AMvB voor verstrekken gegevens aan zorgverzekeraars).

196 Handelingen I 2016/17, nr. 1, item 8, blz. 16. Ook onder de Ambtenarenwet 2017 zijn niet alle medewerkers van (zelfstandig) bestuursorganen aangemerkt als ambtenaar (zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 3.4 en par. 3.5).

Wij vinden het blijven bestaan van een Ambtenarenwet essentieel, omdat de wetgever daarin tot uitdrukking brengt wat voor ambtelijke dienst wij in het land willen hebben en welke niet-onderhandelbare, voor onbepaalde tijd geldende randvoorwaarden daarvoor noodzakelijk zijn. Daarvan moeten wat ons betreft verplichtingen op het gebied van integriteit en geheimhouding deel uitmaken.

In Hoofdstuk 7 is stilgestaan bij de mogelijkheid om afnemers van fiscale informatie, waaronder private partijen, aan te merken als een aan de fiscale geheimhouding onderworpen subject (Categorie II). Hierbij is een concrete aanvulling van de wettekst voorgesteld.¹⁹⁷ Bij een opzettelijke schending van de geheimhouding door een afnemer van fiscale informatie biedt het in Hoofdstuk 4 behandelde art. 272 Sr alsdan een sanctiemogelijkheid.¹⁹⁸ Bij een schending van de geheimhouding is voor medewerkers van de Belastingdienst het integriteitsbeleid van belang.¹⁹⁹ Dit integriteitsbeleid is echter niet van toepassing op afnemers van fiscale informatie.²⁰⁰ Onderzocht moet worden of deze lacune tussen de inzet van het strafrecht en het mogelijk ontbreken van integriteitsbeleid bij (private) afnemers van fiscale informatie opgevuld dient te worden. Hierbij kan worden gedacht aan de mogelijkheid om het fiscale boetebeleid, overeenkomstig de Wft, hier op aan te passen waarmee een concrete, algemene invulling wordt gegeven aan de effectieve rechtsbescherming tegen schendingen van de geheimhouding.²⁰¹ Met de uitbreiding in 2015 van de kring van onderworpen subjecten in de Wft werd de schending van de geheimhouding beboetbaar gesteld.²⁰² Deze boetemogelijkheid is niet zozeer bedoeld voor de medewerkers van de toezichthouders zelf, maar voor de onderworpen subjecten die zelf geen taken hebben op grond van de Wft.²⁰³ Een hiermee vergelijkbare fiscale boete zou niet alleen relevant kunnen zijn voor de onderworpen subjecten van Categorie II (afnemers fiscale informatie), maar zeker ook voor de tijdelijk onderworpen subjecten van Categorie III (informatieplichtigen bij een controle-strategisch belang) of de ingeschakelde deskundige derden c.q. oud-medewerkers van de Belastingdienst uit Categorie I.²⁰⁴ Een dergelijke boete zou inpasbaar zijn binnen het fiscale boetestelsel en als afschrikwekkende sanctie de bescherming van de fiscale geheimhoudingsplicht kunnen verbeteren.

197 Vide: Hoofdstuk 7, par. 4.

198 Vide: Hoofdstuk 4, par. 2.1.

199 Vide: Hoofdstuk 4, par. 2.2.

200 Hierbij dient te worden opgemerkt dat op een deel van deze afnemers het 'eigen' tuchtrecht van toepassing kan zijn.

201 Dat staat los van de mogelijkheid om in specifieke gevallen aanvullende maatregelen te treffen. Hierbij kan worden gedacht aan art. 19b, vijfde lid, Uitvoeringswet huurprijzen woonruimte die het mogelijk maakt om bij onterechte aanvragen of onrechtmatig gebruik van inkomensverklaringen het afgeven van nieuwe verklaringen te weigeren (zie ook: NAV, Kamerstukken II 2015/16, 34 374, nr. 6, blz. 3).

202 Zie: Hoofdstuk 5, par. 3.10.

203 In de toelichting bij de wijziging van het boetebesluit staat: "*Nu de kring van personen breder is dan zij die zelf taken hebben op grond van deze wet (over het algemeen werknemers van de toezichthouders), is het wenselijk om de geheimhouding met een boete te kunnen handhaven*" (koninklijk besluit van 16 november 2015 (implementatiebesluit Europees kader voor herstel en afwikkeling van banken en beleggingsondernemingen), Stb. 2015, 433, blz. 31).

204 Zie uitgebreider voor de onderworpen subjecten van Categorie I, Categorie II en Categorie III: Hoofdstuk 7, par. 3, par. 4 respectievelijk par. 5.

10.4 Enig wettelijk voorschrift

De fiscale geheimhoudingsplicht geldt op grond van art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR niet als een wettelijk voorschrift tot bekendmaking verplicht. Zoals in Hoofdstuk 3 al werd opgemerkt is deze uitzondering met ingang van 1 januari 2008 (wederom) gecodificeerd.²⁰⁵ Hierbij werd als uitgangspunt genomen dat structurele of voorzienbare gegevensverstrekkingen zo veel mogelijk wettelijk zouden moeten worden geregeld. Met een wettelijk voorschrift worden niet alleen wetten in formele zin bedoeld, maar ook regels gesteld door organen die aan Grondwet of wet regelgevende bevoegdheid kunnen ontlenen. Het betreffen zowel nationale voorschriften als voorschriften van internationaal of interregionaal recht. In Hoofdstuk 4 heb ik stilgestaan bij wettelijke voorschriften die als 'kan'-bepaling zijn geformuleerd.²⁰⁶ Dergelijke bepalingen bieden een keuzemogelijkheid en zijn géén verplichting in de zin van art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR. Hiermee vergelijkbaar zijn de voorschriften waarin een onttrekkingsmogelijkheid is opgenomen. Het behoeft geen betoog dat de uitzondering van enig wettelijk voorschrift onverminderd dient te blijven bestaan. Het rechtszekerheidsbeginsel vereist immers een deugdelijke wettelijke basis voor het verstrekken van fiscale informatie voor niet-fiscale doeleinden.

De uitzondering van art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR voldoet aan de criteria van transparantie in de doelstelling van de regeling, doeltreffendheid en doelmatigheid, duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Dit staat echter los van de wijze waarop hieraan concreet invulling wordt gegeven; deze uitzonderingsgrond dient slechts te worden beschouwd als de kapstok waaraan wettelijke voorschriften worden gehangen. Hiervoor in paragraaf 2 is uiteengezet dat een dergelijk voorschrift een continue belangenafweging vergt; voorafgaand aan de invoering, voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van gegevens en bij de (periodieke) evaluatie. Uit de in dit hoofdstuk gegeven voorbeelden blijkt dat van een continue, zichtbare belangenafweging niet altijd sprake is geweest. Zoals hiervoor in paragraaf 2.3 al is opgemerkt zal per wettelijke grondslag een (periodieke) evaluatie moeten uitwijzen of met het verstrekken van de fiscale gegevens het beoogde effect op een doelmatige wijze wordt bereikt, de wettelijke grondslag moet worden aangepast of dat deze zelfs kan worden afgeschaft.²⁰⁷

10.5 Afscheid van de ministeriële regeling

De geheimhoudingsplicht geldt op grond van het huidige art. 67, tweede lid, onderdeel b, AWR niet voor gegevensverstrekkingen aan bestuursorganen die zijn opgenomen in de ministeriële regeling van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994. Net als het hiervoor behandelde wettelijk voorschrift is de ministeriële regeling slechts de kapstok waaraan informatieverstrekking aan andere bestuursorganen kan worden gehangen. Gegevensuitwisseling op grond van de ministeriële regeling is – met de gedurende de parlementaire behandeling aangescherpte uitgangspunten – slechts bedoeld voor structurele gegevensverstrekkingen aan samenwerkingsverbanden of voor tijdelijke opname bij structurele gegevensverstrekkingen

²⁰⁵ Hoofdstuk 3, par. 6.3.1.

²⁰⁶ Hoofdstuk 4, par. 5.1.

²⁰⁷ In par. 2.3 is opgemerkt dat het buiten het bereik van dit onderzoek gaat om alle uitzonderingen en ontheffingen uitputtend te evalueren.

vooruitlopend op de invoering of wijziging van een wettelijk voorschrift.²⁰⁸ De uitgesproken verwachting dat de lijst met gegevensverstrekkingen in art. 43c, Uitv. Reg. AWR 1994 beperkter zou worden is niet uitgekomen.²⁰⁹ Snippe stelt dat de huidige ministeriële regeling de vereiste eenduidigheid voor het verstrekken van fiscale informatie mist.²¹⁰ Naar zijn mening maken onnauwkeurige formuleringen en de mogelijkheden om zelfstandig invulling te geven aan de samenwerking het tot een te wankel grondslag voor gegevensverstrekking.²¹¹ Uit de in dit hoofdstuk gegeven voorbeelden blijkt dat de aangescherpte uitgangspunten niet zijn nageleefd en er structureel onvoldoende aandacht is voor periodiek onderhoud. Hierdoor is niet alleen onduidelijk waarom bepaalde uitzonderingen worden opgenomen, maar blijven onjuiste verwijzingen, foutieve bepalingen en inmiddels wettelijk geregelde gegevensuitwisselingen ten onrechte nog jarenlang opgenomen.²¹² Zo werd ruim 9 jaar na het afschaffen van de grondwaterbelasting de ministeriële regeling hierop aangepast.²¹³ Dit doet afbreuk aan de fiscale geheimhoudingsbepaling.

Hoewel het historisch gezien wellicht is te verklaren dat is gekozen voor een ministeriële regeling, is het maar de vraag of de keuze voor een ministeriële regeling, los van bovengenoemde opmerkingen, (nog) wel logisch of wenselijk is. De parlementaire betrokkenheid bij concrete invulling van de ministeriële regeling is in beginsel beperkt.²¹⁴ De Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën heeft daardoor een in beginsel ongeclausuleerde bevoegdheid om eenzijdig, zelfstandig te bepalen welke fiscale gegevens een ander bestuursorgaan nodig zou moeten hebben voor een goede vervulling van de publiekrechtelijke taak van dat betreffende bestuursorgaan.²¹⁵ Het betreffen nagenoeg uitsluitend beleidsterreinen waarover de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën geen eigen kennis of kunde heeft en waarvoor hij geen verantwoordelijkheid draagt. Het is de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan dat fiscale gegevens wenst te ontvangen om een voorstel te doen om dit in de eigen (sectorale) wetgeving te regelen. Het is vervolgens de taak van de Minister c.q.

208 Zie ook: Hoofdstuk 3, par. 6.3.2 en par. 6.5. Anders: Snippe die het enkel verstrekken van fiscale gegevens op grond van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 al beschouwt als 'samenwerking' (M. Snippe, Wet gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden (WGS), MBB 2020/23, par. 3.4.1 en par. 3.4.2). Samenwerking impliceert immers meer dan het enkel verstrekken van gegevens ten behoeve van de verwezenlijk van een eigen doelstelling van de ontvangende partij ('meewerken').

209 NAV, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 28.

210 Snippe 2019, blz. 467-468. In vergelijkbare zin: R.N.J. Kamerling en M. Snippe, Het vertrouwen in de fiscale geheimhoudingsplicht bij het rijksbrede toezicht, WFR 2020/95.

211 Zie ook: de opmerkingen over de dataset voor integriteitsonderzoeken naar potentiële ambtsdragers (par. 2.3.3) en het verstrekken van 'vastgoedtransactiegegevens' c.q. gegevens uit de Basisregistratie Kadaster ten behoeve van het integriteitstoezicht op woningcorporaties (par. 2.1.2).

212 Zie o.a.: de rookvrije horeca (par. 2.3.2), de integriteitsonderzoeken naar potentiële ambtsdragers eb de verrekening van neveninkomsten (par. 2.3.3.), de wachtgeldregeling voor politieke ambtsdragers (par. 2.3.4) en het integriteitstoezicht op woningcorporaties (par. 2.3.5).

213 Vide: art. XIX, onderdeel H, besluit Staatssecretaris van Financiën van 31 december 2020 (wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen), Stcrt. 2020, 64029.

214 Niet geheel verrassend is terughoudendheid het uitgangspunt (aanwijzingen voor de regelgeving (1992), aanwijzing 2.35). Vergelijk: de Staatssecretaris van Financiën die het niet in overeenstemming met het karakter van de aan hem verleende bevoegdheid vond om de wijziging van de IIV 1983 ter goedkeuring aan de Tweede Kamer te zenden (NAV, Kamerstukken I 1984/85, 18 789, nr. 208a, blz. 1 en Handelingen II 1984/85, blz. 4461).

215 Deze bevoegdheid wordt in de praktijk uitgeoefend door de Staatssecretaris van Financiën (art. 46, tweede lid, GW en het besluit taken Staatssecretarissen van Financiën (2020)).

de Staatssecretaris van Financiën om in het wetgevende proces het belang van de fiscale geheimhouding, de belastingplichtige en de Belastingdienst te behartigen om zodoende tot een breed gedragen, juiste en volledige belangenafweging te komen.

Voor samenwerkingsverbanden ligt een ministeriële regeling (tot nu toe) meer voor de hand. Hier heeft de inspecteur immers een zelfstandig, fiscaal belang en is het aan de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën om een gedegen belangenafweging te maken.²¹⁶ Gezien het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden lijkt de ministeriële regeling hiervoor op termijn evenmin nog nodig te zijn; de bestaande samenwerkingsverbanden van het FEC en RIEC zijn al in het wetsvoorstel opgenomen.²¹⁷ Met de ruimte die het wetsvoorstel biedt om bij algemene maatregel van bestuur andere samenwerkingsverbanden aan te wijzen zou de huidige samenwerking in de landelijke stuurgroep interventieteams (LSI) ook onder het bereik van het wetsvoorstel gebracht kunnen worden.²¹⁸ Hierdoor zou de ministeriële regeling haar belang verliezen.

Voor zowel het wettelijk voorschrift als de ministeriële regeling geldt dat – gezien de in dit hoofdstuk opgenomen voorbeelden – de nodige kritiek kan worden gegeven op de wijze waarop invulling wordt gegeven aan de continue belangenafweging. Beoordeeld op zijn functie van kapstok heb ik over de ministeriële regeling opgemerkt dat het een praktische en makkelijke, maar ook een onlogische regeling is. De ministeriële regeling heeft met betrekking tot het enkelvoudig verstrekken van fiscale gegevens aan andere bestuursorganen de verwachtingen niet waargemaakt en – mits toegepast conform de aangescherpte uitgangspunten – was de toegevoegde waarde ten opzichte van het wettelijk voorschrift reeds beperkt.²¹⁹ Met betrekking tot samenwerkingsverbanden verliest de ministeriële regeling op termijn haar belang. Gezien vanuit de achterliggende beginselen van zorgvuldigheid en evenredigheid en effectiviteit en efficiëntie leidt dit alles afwegende tot de conclusie dat art. 67, tweede lid, onderdeel b, AWR moet komen te vervallen. Vanzelfsprekend moeten de in de ministeriële regeling genoemde bestuursorganen een redelijke termijn krijgen om, voor zover dat nog nodig zou zijn, de eigen (sectorale) wetgeving aan te passen.

10.6 Gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf

Op grond van de hoofdregel van het fiscale geheimhoudingsregime (noodzakelijk is voor de heffing of invordering) kunnen fiscale gegevens aan betrokkenen worden verstrekt. Dat is niet alleen de belastingplichtige zelf, maar kan ook een inhoudingsplichtige,

²¹⁶ Het gaat hier om respectievelijk art. 43, eerste lid, onderdelen m (RIEC), u (FEC), en w (LSI), Uitv. Reg. AWR 1994.

²¹⁷ Zie: het FEC-convenant (2014), het LIEC/RIEC-convenant (2014) en het Wetsvoorstel, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2. Vergelijk: in de internetconsultatie Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden (2018) waren nog geen samenwerkingsverbanden opgenomen.

²¹⁸ Art. 3.1, Wetsvoorstel, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2. De huidige samenwerking heeft zijn grondslag art. 43c, eerste lid, onderdeel w, Uitv. Reg. AWR 1994 en het LSI-convenant (2017). Hetzelfde zou overigens kunnen gelden voor andere samenwerkingsverbanden zoals bijvoorbeeld het art. 64 Wet Suwi-convenant (2018).

²¹⁹ Zie ook: par. 7.2 hierna waar wordt ingegaan op Ontheffingsgrond II ('structurele gegevensverstrekkingen die noodzakelijk zijn voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan, vooruitlopend op een wettelijk voorschrift').

administratieplichtige of derde zijn. Bij de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 is de geheimhoudingsplicht jegens de betrokkene zelf bewust in stand gelaten, behoudens de stukken die door of namens de betrokkene zijn verstrekt.²²⁰ Van de mogelijkheid om middels een ontheffing gegevens aan de belastingplichtige zelf te verstrekken op grond van art. 67, derde lid, AWR wordt nauwelijks gebruik gemaakt.²²¹ In Hoofdstuk 9 is ingegaan op de juridisch wankelende basis van de VIA en de generieke ontheffing met betrekking tot de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) waarvan geen aanwijzingen zijn gevonden dat deze ooit geformaliseerd is.²²² Van bekendmaken in de zin van art. 67 AWR is ook sprake ingeval informatie door de inspecteur wordt klaargezet in een digitale omgeving.²²³ Niet alleen de inkomensverklaring, maar ook digitale afschriften van zowel ingediende aangiften als belastingaanslagen zijn hierop te vinden. Alleen het afschrift van de digitale aangifte is sluitend geregeld.²²⁴ Theorie en praktijk lopen derhalve uiteen. Ook met de gewijzigde doelstellingen van Hoofdstuk 6 zal – door de tegenstrijdige belangen – de informationele zelfbeschikking nooit volledig worden bereikt. Dit neemt niet weg dat gestreefd dient te worden naar optimale transparantie richting de betrokkene zelf zodat hij inzicht verkrijgt in de gegevens die zijn verwerkt. Het in Hoofdstuk 9 al genoemde inzage-recht in het standaardformulier beslissingen, middels een generieke ontheffing, is hiervan een voorbeeld.²²⁵

10.6.1 (G)een inzage-recht op grond van de AVG?

Op grond van art. 15 AVG heeft een natuurlijk persoon recht op inzage in zijn persoonsgegevens. Dit recht op inzage is echter niet ongeclausuleerd en wordt in art. 23 AVG beperkt, mits hiervoor een grondslag is.²²⁶ Fiscale aangelegenheden zijn hierbij specifiek genoemd als beperkingsgrond.²²⁷ Het fiscale geheimhoudingsregime van art. 67 AWR wordt – sinds de herziening per 1 januari 2008 – beschouwd als een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter.²²⁸ De wetgever heeft bij deze herziening de geheimhoudingsverplichting jegens de belastingplichtige zelf heel bewust grotendeels

220 Hoofdstuk 3, par. 6.3.3. Schep stelt onomwonden dat door de toename van big data de toepassing van art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR een 'wassen neus' wordt (A.W. Schep, Wiens belang beschermt de fiscale geheimhoudingsplicht eigenlijk?, V-N 2020/13.0).

221 Aangeven tijdens een informeel overleg op het Ministerie van Financiën op 16 oktober 2017. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.4.1.

222 Hoofdstuk 9, par. 3.3 en par. 5.

223 Hoofdstuk 3, par. 4.4.3.

224 Het digitaal beschikbaar stellen van een aanslagbiljet kan noodzakelijk zijn voor uitvoering van de belastingwet (of de invordering). Na verloop van tijd – als de aanslag onherroepelijk vaststaat, volledig is betaald en eventuele verliezen (of niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek etc.) zijn verrekend – zal de fiscale noodzaak om ze nog in een digitale omgeving te laten staan in principe komen te vervallen.

225 Hoofdstuk 9, par. 5. Zie ook: Hoofdstuk 8, par. 5.5.

226 Art. 23 AVG is een 'kan'-bepaling. Zie ook: Hoofdstuk 4, par. 5.1. Vergelijk: de conclusie A-G M. Bobek van 3 september 2020 (J & S Service), ECLI:EU:C:2020:649, V-N 2020/45.11 over de gerechtvaardigde samenloop van art. 23 AVG en de Duitse fiscale geheimhouding. Het Hof verklaarde zich onbevoegd omdat art. 23 AVG beoogt de grondrechten van natuurlijke personen te waarborgen en de prejudiciële vragen betrekking hadden op een rechtspersoon (HvJ EU 10 december 2020 (J & S Service), ECLI:EU:C:2020:1011, r.o. 52).

227 Art. 23, eerste lid, onderdelen e, h en i, AVG. Vergelijk: art. 41 Uitvoeringswet AVG.

228 In jurisprudentie over de Wob is dit bevestigd (zie uitgebreider: Hoofdstuk 4, par. 4).

in stand gelaten.²²⁹ Het fiscale geheimhoudingsregime prevaleert hierdoor – net als bij de Wob – boven het inzagerecht van art. 15 AVG.²³⁰ Op grond van art. 67, derde lid, AWR kan om ontheffing van de geheimhouding worden verzocht teneinde alsnog inzage te verkrijgen. Deze formele ‘tussenstap’ wordt in de praktijk veelal over het hoofd gezien en sluit ook niet aan bij de beoogde strikte uitleg van de uitzonderingsgronden.²³¹ Fundamentele kritiek op het handelen van de Belastingdienst – zoals de Fraude Signalering Voorziening (FSV), etnisch profileren of het ‘1043’-project – speelt bij de te maken belangenafweging dan een grote rol.²³² De beperking van het inzagerecht heeft met art. 67 AWR weliswaar een wettelijke grondslag, maar gaat veel verder dan noodzakelijk of evenredig is en doet afbreuk aan de grondrechten en fundamentele vrijheden.²³³ Het is maar zeer de vraag of de mogelijkheid om op grond van art. 67, derde lid, AWR een ontheffing te verkrijgen een voldoende specifieke maatregel is om de bestaande beperking van het inzagerecht – en de gevolgen daarvan – te kunnen rechtvaardigen.²³⁴ Het is aan de wetgever om met de gewijzigde inzichten een minder beperkende maatregel in de wetgeving op te nemen waarbij de uitgangspunten van het fiscale geheimhoudingsregime in stand worden gelaten maar het inzagerecht beter wordt gewaarborgd.²³⁵

10.6.2 Informatieele zelfbeschikking (regie op gegevens)

In het regeerakkoord 2017-2021 staat dat – ter bevordering van de privacy – de eigen regie op persoonsgegevens wordt vergroot.²³⁶ Regie op gegevens betekent dat burgers grip en zicht hebben op hun persoonlijke gegevens bij de overheid.²³⁷ Meer inzicht hoe de overheid met zijn persoonlijke gegevens omgaat, zou bijdragen aan het vertrouwen van de burger in de overheid. De kwaliteit van de gegevens en daarmee die van de dienstverlening zou

229 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.3.3.

230 De wetgever heeft een ruime beoordelingsvrijheid bij het aanbrengen van beperkingen. Vergelijk: “Artikel 67 AWR, dat als *lex specialis* fungeert ten opzichte van de Wbp, kent echter enkele limitatief opgesomde uitzonderingen op de fiscale geheimhoudingsplicht” (MvT (Waadi), Kamerstukken II 2010/11, 32 872, nr. 3, blz. 15).

231 MvT (Uitvoeringswet AVG), Kamerstukken II 2017/18, 34 851, nr. 3, blz. 48-49. Vergelijk: V.S.T. Leenders, AVG: wat kan de adviseur ermee? WFR 2020/121, par. 6.

232 Zie o.a.: brief Staatssecretaris van Financiën van 2 maart 2020 (FSV), Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 604, Trouw 10 mei 2020, Belastingdienst erkent: toch sprake van etnisch profileren, <https://www.trouw.nl/economie/belastingdienst-erkent-toch-sprake-van-etnisch-profileren-b91d1a45> (online geraadpleegd op 20 mei 2020) en Trouw 7 juli 2020, Belastingdienst hield nóg een omstreden fraudejacht, nu bij aangifte inkomen, <https://www.trouw.nl/economie/belastingdienst-hield-nog-een-omstreden-fraudejacht-nu-bij-aangifte-inkomen-b08482ef/> (online, geraadpleegd op 8 juli 2020). Vergelijk: de toeslagenaffaire waarbij grote ophef ontstond over de zwartgelakte stukken in de dossiers (o.a. brief Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2019, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 577).

233 Vergelijk: art. 41 Uitvoeringswet AVG.

234 Ingeval geen inzage kan worden verkregen is bijvoorbeeld het recht om gegevens te laten wijzigen of corrigeren (het recht op rectificatie van art. 16 AVG) of bezwaar te maken tegen een verwerking (het bezwaarrecht van art. 21 AWR) evenmin mogelijk.

235 Vergelijk: Van Hout die de toenemende uitholling van de fiscale geheimhouding onwenselijk vindt omdat niet is voorzien in passende rechtsbescherming (M.B.A. van Hout, Gedeeld geheim, verloren geheim? TFB 2015/6-4).

236 Vertrouwen in de toekomst (regeerakkoord 2017-2021), blz. 8. Zie ook: Snippe 2019, blz. 126-127.

237 Beleidsbrief regie op gegevens (2019), blz. 1.

eveneens verbeteren.²³⁸ In de beleidsbrief regie op gegevens (2019) wordt duidelijk gemaakt dat het kabinet generieke kaders wil ontwikkelen voor het delen van gegevens en deze wil verankeren in de Wet digitale overheid.²³⁹ De wetgever neemt hierbij als uitgangspunt dat de AVG hiervoor een voldoende juridische grondslag biedt.²⁴⁰ Uiteindelijk moet dit leiden tot een digitale omgeving waarin de betrokkene zijn eigen (fiscale) gegevens kan inzien, corrigeren en wijzigen.²⁴¹ Er zijn echter nog forse inspanningen nodig om betrokkenen (proactief) inzicht te kunnen geven in de over hem/haar verstrekte informatie op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR.²⁴²

10.6.3 Voorgestelde wijziging van de wettekst

De keerzijde van een strikte geheimhoudingsverplichting is dat uitzonderingen door de wetgever zorgvuldig beargumenteerd en zo nodig geformaliseerd worden. Het verstrekken van fiscale gegevens aan de betrokkene zelf doet in veel gevallen mijns inziens geen afbreuk aan de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling. Hoewel met de herziening per 1 januari 2008 de geheimhouding tegenover de betrokkene zelf grotendeels ongewijzigd is gebleven dient dit aangepast te worden; in het begin van deze paragraaf is al opgemerkt dat digitaal beschikbaar stellen van gegevens (de VIA, de inkomensverklaring en digitale afschriften van belastingaanslagen) thans niet sluitend is geregeld waardoor strijdigheid bestaat met de criteria van doeltreffendheid en doelmatigheid en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Daarnaast moet het spanningsveld bij de samenloop van de fiscale geheimhouding en het inzagerecht van art. 15 AVG worden opgelost waarbij een eventueel onderscheid tussen natuurlijk personen en niet-natuurlijk personen zoveel mogelijk voorkomen moet worden. Tot slot kan worden vastgesteld dat de geschetste, rijksbrede ontwikkeling van regie op gegevens, ondanks alle onduidelikheden, ook voor de fiscaliteit grote gevolgen zal hebben terwijl een solide wettelijke basis vooralsnog ontbreekt. Omdat de fiscale geheimhoudingsplicht ook de belangen van de inspecteur beoogt te beschermen kan van een ongeclausuleerde verstrekking van fiscale gegevens aan de betrokkene vanzelfsprekend geen sprake zijn. Het kan immers niet de bedoeling zijn dat de werking van bijvoorbeeld art. 8:29 Awb of het in Hoofdstuk 7 gedane voorstel voor een geheimhoudingsplicht voor informatieplichtigen bij een zwaarwegend controle-strategisch belang (de tijdelijk onderworpen subjecten van Categorie III) via een inzageverzoek ex art. 15 AVG volledig teniet wordt gedaan.²⁴³

Een aanpassing van het tweede lid, onderdeel c

Het verstrekken van fiscale gegevens aan de betrokkene zelf kan worden uitgebreid door een aanpassing van art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR (nieuw) luidende:

²³⁸ Beleidsbrief regie op gegevens (2019), blz. 5.

²³⁹ Beleidsbrief regie op gegevens (2019), blz. 10 en het Wetsvoorstel houdende algemene regels inzake het elektronisch verkeer in het publieke domein en inzake de generieke digitale infrastructuur (Wet digitale overheid), Kamerstukken II 2017/18, 34 972, nr. 2.

²⁴⁰ Beleidsbrief regie op gegevens (2019), blz. 10. Met betrekking tot fiscale gegevens is dit, gezien hetgeen hierover in paragraaf 6.1 is opgemerkt, discutabel. Hier komt bij dat de AVG uitsluitend van toepassing is op gegevens die herleidbaar zijn tot natuurlijk personen.

²⁴¹ Beleidsbrief regie op gegevens (2019), blz. 13.

²⁴² Vergelijk: beleidsbrief regie op gegevens (2019), blz. 17-18.

²⁴³ Zie: Hoofdstuk 7, par. 5 voor de onderworpen subjecten van Categorie III.

bekendmaking plaatsvindt aan degene op wie de gegevens betrekking hebben voor zover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt. Onze Minister stelt regels in welke gevallen de vorige volzin toepassing vindt;

Ter toelichting kan nog het volgende worden opgemerkt: met het uitgangspunt van bekendmaking wordt een duidelijk signaal afgegeven dat gestreefd is naar optimale transparantie richting betrokkenen. Deze transparantie is echter niet ongeclausuleerd en mag niet ten koste gaan van de belangen van de inspecteur of derden. Omwille van de flexibiliteit is een vage norm geformuleerd. Het is de opdracht aan de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën om – als uitvoerder van de belastingwet – invulling te geven aan deze norm.²⁴⁴ De waarborgen uit de AVG zouden hierbij zoveel mogelijk gerespecteerd moeten worden.²⁴⁵ Wel dient te worden opgemerkt dat de beoogde transparantie niet moet doorslaan; het moet wel proportioneel zijn om effect te sorteren.²⁴⁶ Onevenredige inspanningen voor de Belastingdienst moeten worden voorkomen.²⁴⁷ Met deze formulering blijft art. 67 AWR – ten opzichte van het inzagerecht van art. 15 AVG of de Wob – een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitpuittend karakter (*lex specialis*). Het is dan uiteindelijk aan de bestuursrechter om te toetsen of de gemaakte inbreuk op het inzagerecht past binnen de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever.²⁴⁸

Zoals in Hoofdstuk 4 al werd opgemerkt, wordt hiermee voor natuurlijke personen – zij het indirect en maar gedeeltelijk – feitelijk dezelfde rechtsbescherming geboden als het rechtstreeks voor bezwaar vatbaar maken van art. 67 AWR.²⁴⁹ Niet-natuurlijke personen, op wie de AVG niet van toepassing is, blijven (vooralsnog) aangewezen op de civiele rechter. Dit onderscheid is wellicht enigszins arbitrair, maar leidt per saldo niet tot minder rechtsbescherming voor niet-natuurlijke personen. Met periodieke evaluaties kan onder meer worden gemonitord of deze uitzonderingsgrond naar behoren functioneert en nog gelijke tred houdt met de rijksbrede ontwikkeling van regie op gegevens. Dat neemt niet weg dat de wetgever onverminderd oog moet blijven houden voor de informationele zelfredzaamheid.²⁵⁰ Met de gebruikte formulering worden geen beperkingen aangebracht in de manier waarop bekendmaking plaatsvindt: spontaan middels het voorinvullen van

244 Hierbij kan worden gedacht aan onder meer gegevens van derden, (passages van) stukken waarin sprake is van intern beraad, controle- of processtrategie of een strafrechtelijk onderzoeksbelang.

245 Zie: art. 23 AVG en art. 41 Uitvoeringswet AVG. Vergelijk: art. 10-11 Wob en art. 8:29 Awb.

246 Een betrokkene moet kunnen achterhalen over welke gegevens de inspecteur beschikt, waar deze gegevens vandaan komen en aan wie de gegevens eventueel zijn verstrekt (geen transparantie omwille van de transparantie).

247 Vergelijk: “Een reden om niet aan een verzoek om gegevensverstrekking [op grond van art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR, VDS] te voldoen kan zijn gelegen in het feit dat gegevensverstrekking voor de Belastingdienst een onevenredige inspanning kost” (MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, blz. 19). Anders: een Wob-verzoek kan niet worden afwezen omdat dit een onevenredige zware inspanning zou vergen (ABRvS 13 januari 2016, ECLI:NL:RVS:2016:27, r.o. 7.1). Zie ook: art. 62 AWR.

248 Een beslissing op een verzoek ex art. 15 AVG is een besluit in de zin van de Awb (art. 34 Uitvoeringswet AVG).

249 Hoofdstuk 4, par. 5.4. Gegevens die niet herleidbaar zijn tot natuurlijke personen, zoals bedrijfs- of fabricagegegevens vallen derhalve niet onder het bereik van de AVG.

250 Bij het beschikbaar stellen van fiscale gegevens in een digitale omgeving zou bijvoorbeeld voorlichting kunnen worden gegeven over het feit dat een BSN niet zo maar altijd aan derden verstrekt hoeft te worden.

gegevens in de VIA, het beschikbaar stellen in een digitale omgeving of het desgevraagd toezenden aan de betrokkene of de gemachtigde. De generieke ontheffing van art. 24, vijfde lid, BFB ten behoeve van de inzage in standaardformulier rulings kan alsdan komen te vervallen.

10.7 Ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR

In Hoofdstuk 3 is ingegaan op de kritiek op het ontheffingenstelsel (1961-2007) en de gronden waarop – sinds de ingrijpende wijziging van art. 67 AWR per 1 januari 2008 – een ontheffing van de geheimhouding kan worden verleend.²⁵¹ De algemene consensus is dat er slechts drie ontheffingsgronden zouden zijn. Gezien het specifieke karakter en de wijze van totstandkoming is de generieke ontheffing ten behoeve van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) als separate ontheffingsgrond benoemd.²⁵² Het beperkte ontheffingenstelsel van art. 67, derde lid, AWR is thans slechts van toepassing bij:

- 1A. gegevensverstrekkingen aan de belastingplichtige zelf voor zover de verstrekking niet valt onder het eerste of het tweede lid;
- 1B. de generieke ontheffing ten behoeve van inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm);
2. gegevensverstrekkingen die noodzakelijk zijn voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak, vooruitlopend op de opname in de ministeriële regeling;
3. gegevensverstrekkingen bij incidentele of onvoorziene gevallen, bijvoorbeeld vanwege een groot maatschappelijk belang.

Net als de hiervoor behandelde wettelijk voorschrift en de ministeriële regeling zijn de ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR slechts de kapstok waaraan informatieverstrekking kan worden gehangen. De eerste ontheffingsgrond kan, gelet hetgeen hierover is opgemerkt in paragraaf 6, komen te vervallen. De generieke ontheffingsgrond ten behoeve van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) ziet slechts op één specifiek doel en dient aangepast te worden zodat ook andere generieke ontheffingen een deugdelijke wettelijke basis krijgen. Gezien hetgeen in paragraaf 5 is opgemerkt over de ministeriële regeling dient de tweede ontheffingsmogelijkheid te worden aangepast van ‘vooruitlopend op de ministeriële regeling’ naar ‘vooruitlopend op een wettelijke regeling’. De ontheffingsgrond voor incidentele of onvoorziene gevallen kan (vooralsnog) blijven bestaan. Het behoeft geen betoog dat het uitgangspunt van terughoudendheid bij het verlenen van een ontheffing onverminderd dient te blijven bestaan. Dit alles leidt uiteindelijk tot de volgende mutaties die ik hierna nader toegelicht:

²⁵¹ Hoofdstuk 3, par. 6.

²⁵² ‘Onze Minister kan ontheffing ontlenuen’ is niet vergelijkbaar met ‘Onze Minister heeft op voorhand een ontheffing verleend’. Met andere woorden: het verkeerslicht kan op groen staan (maar ook op geel of rood) versus het verkeerslicht staat bij voorbaat (altijd) op groen.

De ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR

Huidige bepaling	Voorgestelde bepaling
<u>eerste ontheffingsgrond (A)</u> de belastingplichtige zelf voor zover niet onder het 1e of 2e lid	} n.v.t. (vervallen)
<u>eerste ontheffingsgrond (B)</u> generieke ontheffing ten behoefte van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm)	} <u>Ontheffingsgrond I</u> generieke ontheffing
<u>tweede ontheffingsgrond</u> aan bestuursorgaan vooruitlopend op opname in de ministeriële regeling	} <u>Ontheffingsgrond II</u> aan bestuursorgaan vooruitlopend op opname in een wettelijk voorschrift
<u>derde ontheffingsgrond</u> incidentele of onvoorziene gevallen	} <u>Ontheffingsgrond III</u> incidentele of onvoorziene gevallen

10.7.1 Generieke ontheffingen

Naast de drie ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR is tijdens de mondelinge behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede Kamer een vierde ontheffingsgrond geïntroduceerd ten behoeve van één specifiek doel: de in Hoofdstuk 9 behandelde generieke ontheffing met de betrekking tot de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm).²⁵³ In paragraaf 6 is een voorstel gedaan om deze toezegging ook daadwerkelijk te formaliseren. Dit betekent echter (nog) niet dat generieke ontheffingen als zodanig een zelfstandige, ontheffingsgrond van art. 67, derde lid, AWR kunnen vormen ten behoeve van andere doeleinden. Daarvoor was het een te strikt afgebakende toezegging. Een generieke ontheffing kan worden omschreven als een ontheffing van de geheimhouding die – mits wordt voldaan aan vooraf vastgestelde criteria – op voorhand wordt verleend bij vaker voorkomende gevallen.²⁵⁴ Het is een ontheffing die geldt voor alle betrokkenen in gelijke omstandigheden. Het dient als beleid worden gepubliceerd. Generieke ontheffingen passen echter niet binnen de bestaande derde ontheffingsgrond. Die ontheffingsgrond is immers bedoeld voor incidentele of onvoorziene gevallen aan de hand van een concrete casus waarbij duidelijk is welke fiscale gegevens (eenmalig) verstrekt zullen worden. Bij een zich repeterende casus is hiervan geen sprake meer.

De werkelijkheid is echter weerbarstiger waardoor theorie en praktijk uit elkaar zijn gaan lopen. Naast de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) zijn sinds 2008 meerdere generieke ontheffingen ontstaan terwijl dat feitelijk niet past binnen de bestaande ontheffingsgronden. Over de verleende generieke ontheffing ten behoeve van de inkomensafhankelijke

²⁵³ Hoofdstuk 9, par. 5.

²⁵⁴ Van Dale omschrijft generiek in de juridische context als “waarvan het voorwerp enkel naar de soort bepaald is” (Van Dale, Groot woordenboek der Nederlandse taal (online, geraadpleegd op 6 april 2020)).

huurverhoging heeft de rechter – in een overweging ten overvloede – geoordeeld dat geen van de drie uitzonderingsgronden van art. 67, derde lid, AWR van toepassing was. Dat leidde tot de conclusie dat de ontheffingsbevoegdheid was gebruikt voor een ander doel dan waarvoor die was verleend en het ontheffingsbesluit werd dus geacht te zijn genomen in strijd met het verbod van détournement de pouvoir.²⁵⁵ Andere generieke ontheffingen zijn de in Hoofdstuk 4 genoemde ontheffing geheimhouding bij plichtsverzuim (2008), de in Hoofdstuk 9 behandelde ontheffing in verband met de openbaarheid van zittingen bij massaal bezwaarprocedures en de in Hoofdstuk 9 genoemde ontheffing ten behoeve van de inzage in het standaardformulier rulings.²⁵⁶ Een generieke ontheffing die apart moet worden genoemd is de in Hoofdstuk 4 behandelde ontheffing in verband met het verschoningsrecht voor belastingambtenaren.²⁵⁷ Dit onderwerp is ongeschikt voor een generieke ontheffing; het al dan niet doen van een beroep op het verschoningsrecht vereist immers altijd een belangenafweging in een concrete casus ter zitting door de opgeroepen getuige, die niet op voorhand door de Belastingdienst of de Staatssecretaris van Financiën kan worden gemaakt.²⁵⁸

Het ontbreken van een deugdelijke wettelijke basis voor generieke ontheffingen doet afbreuk aan doel en strekking van de strikte geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR. De vraag is hoe dat opgelost moet worden. Enerzijds kan eenvoudigweg worden gesteld dat het gaat om maar enkele situaties die meer dan incidenteel voorkomen en daarom wettelijk geregeld zouden moeten worden; dat is dan de keerzijde van een stringente geheimhoudingsbepaling. Worden de criteria uit het beoordelingskader van doeltreffendheid en doelmatigheid, duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid in ogenschouw genomen, dan zou anderzijds gesteld kunnen worden dat dergelijke generieke ontheffingen beschouwd kunnen worden als een vorm van maatwerk binnen een al bestaand, consistent systeem. Het onder strikte voorwaarden verlenen van een generieke ontheffing is mijns inziens praktisch uitvoerbaar en behoeft geen afbreuk te doen aan de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling. Bij een eerstvolgende wetswijziging zou – zonder dat de tekst van art. 67, derde lid, AWR hiervoor hoeft te worden aangepast – de generieke ontheffing van art. 67, derde lid, AWR als ‘nieuwe’ ontheffingsgrond geformaliseerd kunnen worden. Afhankelijk van de uitkomst van de te maken belangenafweging lijken als generieke ontheffing voor publicatie in aanmerking te komen:²⁵⁹

- de ontheffing geheimhouding bij plichtsverzuim (2008);²⁶⁰
- de aangiftebevoegdheid van art. 161 Sv die nu nog in de ministeriële regeling is opgenomen;²⁶¹ en

255 Rechtbank 's-Gravenhage (civiele kamer) 13 april 2012, ECLI:NL:RBSGR:2012:BW2236, r.o. 3.7. Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.4.3.

256 Vide: Hoofdstuk 4, par. 2.2, Hoofdstuk 9, par. 4 en Hoofdstuk 9, par. 5.

257 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 4, par. 5.2 waar wordt ingegaan op par. 24, eerste en tweede lid, BFB.

258 Dit komt door de combinatie van een drietal onzekere factoren: op voorhand kan niet specifiek worden afgebakend om welke fiscale informatie het gaat, wat de persoonlijke omstandigheden van de betrokkenen zijn en welke personen of instanties de beschikking krijgen over deze gegevens. Hierdoor kan op voorhand geen zorgvuldige belangenafweging plaatsvinden.

259 Publicatie van dergelijke generieke ontheffingen is cruciaal.

260 Zie: Hoofdstuk 4, par. 2.2.

261 Art. 43c, eerste lid, onderdeel I, ten derde, Uitv. Reg. AWR 1994. Zie ook: Hoofdstuk 4, par. 5.1. In par. 4 hiervoor is voorgesteld om de ministeriële regeling van art. 67, tweede lid, onderdeel b, AWR te laten vervallen.

- de instemming bij openbare of (deels) niet-besloten zittingen bij de belastingrechter, behoudens buitengewone omstandigheden.²⁶²

De generieke ontheffingen ten behoeve van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) en de inzage in het standaardformulier rulings ontbreken. Deze zijn logischerwijs in paragraaf 6 ondergebracht bij de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf. Nader onderzoek moet uitwijzen of de ontheffingen van de geheimhouding uit de convenanten ten behoeve van het tegengaan van mogelijk ontoelaatbaar gedrag van (externe) accountants, accountantsorganisaties en/of (mede)beleidsbepalers als generieke ontheffing gekwalificeerd kunnen worden.²⁶³ Ditzelfde heeft te gelden voor het overbrengen van de memories van aangifte van schenk- en erfbelasting naar het Nationaal Archief.²⁶⁴ Terughoudend gebruik van de ontheffingsbevoegdheid zou ook bij deze generieke ontheffingen het uitgangspunt moeten zijn. Het formaliseren van generieke ontheffingen mag vanzelfsprekend geen aanleiding vormen om weer terug te keren naar het ongebreidelde ontheffingenstelsel van voor 2008. Middels periodieke evaluaties kan dit nauwgezet worden gevolgd.²⁶⁵

10.7.2 Vooruitlopend op een wettelijk voorschrift

Onder de huidige wetgeving is een ontheffing van de geheimhouding mogelijk voor structurele informatieverstrekking aan een bestuursorgaan indien het voornemen bestaat de ministeriële regeling aan te passen. De ministeriële regeling is – met de gedurende de parlementaire behandeling aangescherpte uitgangspunten – echter bedoeld voor structurele gegevensverstrekkingen vooruitlopend op de invoering van een wettelijk voorschrift.²⁶⁶ Bij een voorgenomen wetswijziging om structurele gegevensverstrekking aan een bestuursorgaan mogelijk te maken is op dit moment geen (tijdelijke) ontheffing op grond van art. 67, derde lid, AWR mogelijk, tenzij tegelijkertijd óók een stellig voornemen bestaat om de gegevensverstrekking (eveneens tijdelijk) op te nemen in art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994.²⁶⁷ Mede gezien hetgeen in paragraaf 5 is opgemerkt over het binnen afzienbare tijd laten vervallen van de ministeriële regeling dient de tweede ontheffingsmogelijkheid mijns inziens te worden aangepast naar 'structurele gegevensverstrekkingen

262 Het gaat hierbij om de openbaarheid bij massaal bezwaarprocedures en de (deels) niet-besloten zittingen voor educatieve doeleinden. Het blijft echter de bevoegdheid en de verantwoordelijkheid van de belastingrechter om te besluiten tot een niet-besloten of openbare zitting (art. 27c AWR).

263 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 8, par. 5.6. Het gaat om het AFM-convenant (2012), het BFT-convenant (2012) en het NBA-convenant (2012).

264 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.4.3. Vergelijk: art. 50g, derde lid, OSV (vide: Appendix A).

265 Het bijvoorbeeld verplicht voorleggen aan de Tweede Kamer van een voorgenomen generieke ontheffing ligt, gezien het karakter van de aan de Minister van Financiën verleende bevoegdheid, niet voor de hand. Vergelijk: De Staatssecretaris van Financiën die bij de mondelinge behandeling van het Wetsvoorstel invoering fiscaal nummer opmerkte: "Ik vind het staatkundig niet juist, dat het gebruik maken van de ministeriële ontheffingsbevoegdheid met betrekking tot het verstrekken van inlichtingen aan niet bij de belastingheffing betrokken instanties wordt onderworpen aan de goedkeuring door de Staten-Generaal. Mijn indruk is, dat in dat geval de Staten-Generaal op de stoel van de regering gaan zitten" (Handelingen II 1984/85, blz. 4461).

266 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 3, par. 6.5. Een incidentele gegevensverstrekking aan een ander bestuursorgaan, voor zover noodzakelijk voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak, past beter onder derde ontheffingsgrond van art. 67, derde lid, AWR.

267 De derde grondslag (incidentele of onvoorziene gevallen) is hiervoor niet bedoeld. Dat wetten kunnen worden ingevoerd of worden gewijzigd komt immers veelvuldig voor en is voorzienbaar.

die noodzakelijk zijn voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan, vooruitlopend op een wettelijk voorschrift'. Bij een toetsing van deze Ontheffingsgrond II aan de criteria van het beoordelingskader komt naar voren dat het criterium van doeltreffendheid en doelmatigheid bij het toepassen van deze ontheffingsgrond zou kunnen botsen met zowel het criterium van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid als het criterium van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Terugvallend op de beginselen die aan de fiscale geheimhoudingsplicht ten grondslag liggen, vergt dit een afweging tussen beginselen van effectiviteit en efficiëntie, het rechtszekerheidsbeginsel, privacybeginselen en het beginsel van effectieve rechtsbescherming. Juist omdat naar mijn verwachting van deze ontheffingsgrond zeer terughoudend gebruik zal worden gemaakt geeft dit de doorslag voor aanpassing. Vanzelfsprekend moet goed worden onderbouwd wat de noodzaak is om vooruitlopend op nieuwe wetgeving een tijdelijke ontheffing te verlenen voor structurele verstrekking van fiscale gegevens aan een bestuursorgaan.²⁶⁸ Zoals hierboven in paragraaf 3 beschreven brengt de fiscale geheimhoudingsverplichting met zich dat het niet gebruikelijk is dat fiscale gegevens aan private partijen worden verstrekt; betrokkenen mogen ervan uitgaan de wetgever in dat geval nog terughoudender is en bij het maken van een belangenafweging meeweegt of aanvullende waarborgen noodzakelijk en mogelijk zijn. Om die reden is het naar mijn mening wenselijk Ontheffingsgrond II te (blijven) beperken tot bestuursorganen.²⁶⁹

Vanuit het oogpunt van transparantie zou het de voorkeur verdienen om de verleende ontheffing als bijlage bij bijvoorbeeld de memorie van toelichting op te nemen.²⁷⁰ Zodra de ontheffing zijn belang heeft verloren dient deze te worden ingetrokken om incidenten als bij de rookvrije horeca, de integriteitsonderzoeken naar (potentiële) ambtsdragers, de wachtgeldregeling voor politieke ambtsdragers, het integriteitstoezicht op woningcorporaties of het SNA-convenant (2009) te voorkomen.²⁷¹ Het is niet wenselijk om een dergelijke ontheffing pas bij de inwerkingtreding van het wettelijk voorschrift waarin de grondslag is opgenomen van rechtswege te laten vervallen. Het is beter om deze na een bepaalde periode opnieuw te beoordelen. Zo is in art. 32 Handelsregisterwet 2007 een terugmeldverplichting opgenomen ingeval gerede twijfel bestaat aan de juistheid of volledigheid van de gegevens. Dit heeft als doel de kwaliteit van het handelsregister van de Kamer van Koophandel te verbeteren.²⁷² Deze bepaling uit 2007 is tot op heden echter

268 Vergelijk: de in par. 2.1.2 behandelende uitbreiding van art. 43c, eerste lid, onderdeel ab, Uitv. Reg. AWR 1994 met terugwerkende kracht. De terugwerkende kracht naar 1 januari 2012 was weliswaar ingegeven door de overgang op die datum van het toezicht op de woningcorporaties (van de Minister van Infrastructuur en Milieu naar de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties), maar zag (onbedoeld?) ook informatieverstrekking met terugwerkende kracht.

269 Vergelijk: Rechtbank 's-Gravenhage (civiele kamer) 13 april 2012, ECLI:NL:RBSGR:2012:BW2236, r.o. 3.4 over de ontheffing van de geheimhouding vooruitlopend op de inkomensafhankelijke huurverhoging die niet noodzakelijk was voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak, maar voor de uitoefening van een nog te creëren privaatrechtelijke bevoegdheid.

270 Vergelijk: de (tijdelijke) opname in de ministeriële regeling ten behoeve van de integriteitsonderzoeken naar beoogde burgemeesters werd in de memorie van toelichting benoemd (MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 691, nr. 3, blz. 9).

271 Vide: par. 2.3.2-2.3.5 en par. 3.3 hiervoor.

272 Wet van 22 maart 2007, houdende regels omtrent een basisregister van ondernemingen en rechtspersonen (Handelsregisterwet 2007), Kamerstukken II 2005/06, 30 656, Stb. 2007, 153.

niet in werking getreden.²⁷³ Ingeval tegelijkertijd met de indiening van het wetsvoorstel op 5 augustus 2006 een ontheffing van de geheimhouding zou zijn verleend zou, gezien het extreme tijdsverloop, kritische vragen gesteld moeten worden over nut en noodzaak om op grond van een tijdelijke ontheffing gegevens te blijven verstrekken.²⁷⁴ Met een periodieke evaluatie kan, zeker bij langlopende wetgevingstrajecten, worden beoordeeld of er nog wel zwaarwegende redenen zijn om de verleende ontheffing te verlengen.

10.7.3 Incidentele en onvoorziene gevallen

De laatste ontheffingsgrond lijkt – omwille van de flexibiliteit en effectiviteit – vooralsnog nog steeds wenselijk.²⁷⁵ In Hoofdstuk 3 is uiteengezet dat deze ontheffingsgrond is bedoeld voor incidentele of onvoorziene gevallen waarin gegevensverstrekking gewenst is, bijvoorbeeld vanwege een groot maatschappelijk belang.²⁷⁶ Het is geen cumulatieve eis. Zoals hiervoor in paragraaf 2.1.1 al werd opgemerkt is het zichtbaar maken van de hierbij gemaakte afwegingen onontbeerlijk.²⁷⁷ Bij een zich repeterende casus, zoals bijvoorbeeld de in Hoofdstuk 3 genoemde integriteitsonderzoeken naar ministers en staatssecretarissen of de inkomensafhankelijke huurverhoging, is van onvoorzien of incidenteel echter geen sprake.²⁷⁸ Dat het telkens een ander beoogd bewindspersoon c.q. een andere huurder betreft is niet relevant; het moet mijns inziens telkens gaan om een concrete, individuele casus waarbij duidelijk is welke fiscale gegevens éénmalig verstrekt zullen worden voor een specifiek doel. Het ‘oprekken’ van deze derde ontheffingsgrond is onwenselijk. Bij een marginale toetsing van de ontheffingsgrond aan de criteria van het beoordelingskader komt naar voren dat het criterium van doeltreffendheid en doelmatigheid bij het verlenen van de ontheffing zou kunnen botsen met zowel het criterium van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid als het criterium van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Terugvallend op de beginselen die aan de fiscale geheimhoudingsplicht ten grondslag liggen, vergt dit een afweging tussen beginselen van effectiviteit en efficiëntie, het rechtszekerheidsbeginsel, privacybeginselen en het beginsel van effectieve rechtsbescherming. Hoewel van deze ontheffingsgrond kennelijk slechts sporadisch gebruik wordt gemaakt, is een integrale evaluatie en belangenafweging pas mogelijk als duidelijk is in welke gevallen al dan niet een ontheffing is verleend.²⁷⁹

273 Art. 64 Handelsregisterwet 2007 bepaalt dat de artikelen van die wet op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking treden.

274 De ontheffing van de geheimhouding zou in dit voorbeeld alsdan op grond van art. 67, tweede lid, AWR (oud) moeten zijn afgegeven en bekrachtigd op grond van art. 67, derde lid, AWR (nieuw).

275 Anders: Snippe die de aanbeveling doet voor “Een nieuw wetsartikel – in plaats van art. 67 lid 3 AWR – moet de mogelijkheid te voldoen aan die onvoorziene noodzaak, bieden. Het is vervolgens aan de staatssecretaris van Financiën hier eenduidig beleid voor te ontwikkelen” (Snippe 2019, blz. 468).

276 Hoofdstuk 3, par. 6.4.3.

277 In de afsluitende jaarrapportage over het jaarplan Belastingdienst zou hier bijvoorbeeld aandacht aan kunnen worden gegeven.

278 Hoofdstuk 3, par. 6.4.3.

279 In Hoofdstuk 3, par. 6.4 is opgemerkt dat het om circa 20-25 gevallen per jaar zou gaan. In het kader van dit onderzoek is desgevraagd geen toestemming verleend om de verleende ontheffingen in te zien.

10.8 Afronding

Voor de beoordeling van een strikte fiscale geheimhoudingsbepaling gaat het niet alleen om de reikwijdte van de geheimhouding (de hoofdregel). Het gaat ook om de uitzonderingen op en de ontheffingen van deze hoofdregel en de feitelijke invulling die hieraan wordt gegeven. Met het verdwijnen van het ontheffingenstelsel is ook het totaaloverzicht verdwenen. Uitzonderingen en ontheffingen vergen een continue, zorgvuldige belangenafweging. Deze continue belangenafweging geeft inzicht in het functioneren van de uitzonderingen en ontheffingen. Uit de in dit hoofdstuk gegeven voorbeelden blijkt dat van een continue belangenafweging niet altijd sprake is geweest. Deze continue belangenafweging is feitelijk een drietrapsraket: voorafgaand aan de invoering van een uitzondering of het verlenen van een ontheffing dient een zorgvuldige, transparante belangenafweging te worden gemaakt, voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking dient een afweging te worden gemaakt en achteraf dient te worden geëvalueerd. Een helder toetsingskader voor het maken van deze belangenafweging ontbreekt. Er zijn echter een aantal elementen die bij een dergelijke belangenafweging min of meer standaard aan de orde zouden moeten komen.

Het is van oudsher de verantwoordelijkheid van de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën om zichtbare betrokkenheid te tonen teneinde het belang van de fiscale geheimhoudingsbepaling te behartigen. Deze zichtbare betrokkenheid laat soms te wensen over. Het verdient naar mijn mening dan ook aanbeveling zijn betrokkenheid bij deze continue belangenafweging zichtbaarder te maken. Een grondslag voor gegevensverstrekking is slechts het 'toegangspoortje'. Voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van fiscale gegevens dient nog steeds (ten minste marginaal) te worden getoetst of de voorgenomen verstrekking voldoet aan alle overige voorwaarden. In de gevallen waar een open of vage norm is geformuleerd, is er een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de inspecteur en de afnemer van fiscale informatie om hieraan invulling te geven. Een terugkoppeling kan een relevante bijdrage leveren aan de kwaliteit van wet- en regelgeving waarin een inbreuk is gemaakt op de fiscale geheimhoudingsplicht. Een (periodieke) evaluatie kan bijvoorbeeld antwoord geven op de vraag of met het verstrekken van de fiscale gegevens het beoogde effect op een doelmatige wijze is bereikt, de bepaling moet worden aangepast of zelfs kan worden afgeschaft. Met een (periodieke) evaluatie kan worden voorkomen dat ongebruikte, achterhaalde of zelfs foute uitwisselingsbepalingen c.q. convenanten blijven bestaan, hetgeen de duidelijkheid en de kwaliteit van wet- en regelgeving verhoogt. Gezien de aangehaalde voorbeelden verdient het mijns inziens aanbeveling hieraan meer aandacht te besteden.

Het verstrekken van fiscale gegevens aan private partijen is niet gebruikelijk. Toch is dit niet altijd meer op voorhand uitgesloten. Met de gewijzigde onderbouwing van de meewerkbereidheid in Hoofdstuk 6, als doelstelling van de fiscale geheimhoudingsplicht, heb ik daar dan ook nadrukkelijk rekening mee gehouden. Juist omdat er enkele kenmerkende verschillen zijn tussen bestuursorganen en private partijen mogen betrokkenen er van uit gaan dat bij de verstrekking van fiscale gegevens aan private partijen (nog) grotere terughoudendheid wordt betracht en bij de belangenafweging wordt meegewogen of aanvullende waarborgen noodzakelijk en mogelijk zijn. Ik heb in Hoofdstuk 7 een voorstel gedaan om elke afnemer van fiscale informatie – waaronder private partijen – aan te merken als een aan de fiscale

geheimhouding onderworpen subject (Categorie II). Bij een opzettelijke schending van de geheimhouding geeft het strafrecht een sanctiemogelijkheid. Het verdient mijns inziens aanbeveling om nader te onderzoeken of het mogelijk en wenselijk is om hiervoor ook het fiscale boeterecht in te zetten. Een dergelijke fiscale boete kan als afschrikwekkende sanctie de bescherming van de fiscale geheimhoudingsplicht verbeteren en zou niet alleen relevant kunnen zijn voor de onderworpen subjecten van Categorie II (afnemers fiscale informatie), maar ook voor de tijdelijk onderworpen subjecten van Categorie III (informatieplichtigen bij een zwaarwegend controle-strategisch belang) of de ingeschakelde deskundige derden c.q. oud-medewerkers van de Belastingdienst uit Categorie I.

De fiscale geheimhoudingsplicht geldt niet als een wettelijk voorschrift tot bekendmaking verplicht. Deze uitzondering is met ingang van 1 januari 2008 (wederom) gecodificeerd. De zogenoemde 'kan'-bepalingen bieden een keuzemogelijkheid en zijn géén verplichting in de zin van art. 67, tweede lid, onderdeel a, AWR. Hiermee vergelijkbaar zijn de voorschriften waarin een onttrekkingsmogelijkheid is opgenomen. Het behoeft geen betoog dat de uitzondering van enig wettelijk voorschrift onverminderd dient te blijven bestaan. Deze uitzonderingsgrond dient echter slechts te worden beschouwd als de kapstok waaraan wettelijke voorschriften worden gehangen. De geheimhoudingsplicht geldt evenmin voor gegevensverstrekkingen aan bestuursorganen die zijn opgenomen in de ministeriële regeling van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994. Deze ministeriële regeling is enerzijds bedoeld voor structurele gegevensverstrekkingen vooruitlopend op de invoering van een wettelijk voorschrift; bij opname zou er dan min of meer zicht moeten zijn op een nieuw wettelijk voorschrift c.q. aanpassing van een bestaand wettelijk voorschrift. Anderzijds is de ministeriële regeling bedoeld voor structurele gegevensverstrekkingen aan samenwerkingsverbanden. Uit mijn onderzoek blijkt dat er structureel onvoldoende aandacht is voor periodiek onderhoud en dat de verwachting dat de lijst met gegevensverstrekkingen beperkter zou worden niet is uitgekomen. Het is onwenselijk en onlogisch dat de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën een in beginsel ongeclausuleerde bevoegdheid heeft om eenzijdig, zelfstandig te bepalen welke fiscale gegevens een ander bestuursorgaan nodig zou hebben. Gezien het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden lijkt de ministeriële regeling op termijn evenmin voor samenwerkingsverbanden nog nodig te zijn. Dit leidt mijns inziens tot de conclusie dat art. 67, tweede lid, onderdeel b, AWR (met een redelijke overgangstermijn) moet komen te vervallen.

In dit hoofdstuk heb ik een voorstel gedaan om de verstrekking van fiscale gegevens aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen. Bij de herziening per 1 januari 2008 is de geheimhoudingsplicht jegens de betrokkene zelf bewust in stand gelaten, behoudens de stukken die door of namens hem zijn verstrekt. Art. 67 AWR is een bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter (*lex specialis*) die prevaleert boven de Wob en de AVG. De beperking van het inzagerecht op grond van de AVG heeft weliswaar een wettelijke grondslag, maar gaat veel verder dan noodzakelijk of evenredig is en doet afbreuk aan de grondrechten en fundamentele vrijheden. Het is de vraag of de mogelijkheid om op grond van art. 67, derde lid, AWR een ontheffing te verkrijgen een voldoende specifieke maatregel is om de bestaande beperking van het inzagerecht van art. 15 AVG te kunnen rechtvaardigen. Dit spanningsveld moet worden opgelost waarbij een eventueel onderscheid tussen natuurlijke personen en niet-natuurlijke personen zoveel mogelijk

voorkomen moet worden. Het digitaal beschikbaar stellen van gegevens (de VIA, de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) en digitale afschriften van belastingaanslagen) is naar mijn mening thans evenmin sluitend geregeld. Rekening houdend met de rijksbrede ontwikkeling van regie op gegevens noopt dit mijns inziens tot aanpassing van de fiscale geheimhoudingsbepaling. Het verstrekken van fiscale gegevens aan de betrokkene zelf kan worden uitgebreid door een door mij voorgestelde aanpassing van art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR (nieuw) luidende:

bekendmaking plaatsvindt aan degene op wie de gegevens betrekking hebben voor zover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt. Onze Minister stelt regels in welke gevallen de vorige volzin toepassing vindt;

Met deze formulering blijft art. 67 AWR – ten opzichte van het inzagerecht van art. 15 AVG of de Wob – een *lex specialis*. Het is dan uiteindelijk aan de bestuursrechter om te toetsen of de gemaakte inbreuk op het inzagerecht c.q. recht op openbaarmaking past binnen de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever. Hiermee wordt voor natuurlijke personen – zij het indirect en maar gedeeltelijk – feitelijk dezelfde rechtsbescherming geboden als het rechtstreeks voor bezwaar vatbaar maken van art. 67 AWR. Niet-natuurlijke personen, op wie de AVG niet van toepassing is, blijven (vooralsnog) aangewezen op de civiele rechter. Met periodieke evaluaties kan onder meer worden gemonitord of deze uitzonderingsgrond naar behoren functioneert en nog gelijke tred houdt met de rijksbrede ontwikkeling van regie op gegevens.

Tot slot heb ik voorgesteld om de ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR te wijzigen, hetgeen leidt tot de volgende mutaties:

De ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR

Huidige bepaling	Voorgestelde bepaling
<u>eerste ontheffingsgrond (A)</u> de belastingplichtige zelf voor zover niet onder het 1e of 2e lid	} n.v.t. (vervallen)
<u>eerste ontheffingsgrond (B)</u> generieke ontheffing ten behoefte van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm)	} <u>Ontheffingsgrond I</u> generieke ontheffing
<u>tweede ontheffingsgrond</u> aan bestuursorgaan vooruitlopend op opname in de ministeriële regeling	} <u>Ontheffingsgrond II</u> aan bestuursorgaan vooruitlopend op opname in een wettelijk voorschrift
<u>derde ontheffingsgrond</u> incidentele of onvoorziene gevallen	} <u>Ontheffingsgrond III</u> incidentele of onvoorziene gevallen

De huidige eerste ontheffingsgrond (A) kan mijns inziens komen te vervallen als gevolg van de hiervoor voorgestelde uitbreiding van de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf. De eerste ontheffingsgrond (B) – de generieke ontheffing – ziet slechts op één specifiek doel: de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm). Een generieke ontheffing kan worden omschreven als een ontheffing van de geheimhouding die – mits wordt voldaan aan vooraf vastgestelde criteria – op voorhand wordt verleend bij vaker voorkomende gevallen. Het is een ontheffing die geldt voor alle betrokkenen in gelijke omstandigheden. Ik heb echter vastgesteld dat sinds 2008 meerdere generieke ontheffingen zijn ontstaan terwijl dat feitelijk niet past binnen de bestaande ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR. Het ontbreken van een deugdelijke wettelijke basis voor deze generieke ontheffingen doet afbreuk aan doel en strekking van de strikte geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR. Het onder strikte voorwaarden verlenen van een generieke ontheffing is mijns inziens praktisch uitvoerbaar en behoeft geen afbreuk te doen aan de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling. Bij een eerstvolgende wetswijziging zou – zonder dat de wettekst hiervoor hoeft te worden aangepast – de generieke ontheffing van art. 67, derde lid, AWR als Ontheffingsgrond I geformaliseerd kunnen worden. Afhankelijk van de uitkomst van de te maken belangenafweging lijken als generieke ontheffing voor publicatie in aanmerking te komen:

- de ontheffing geheimhouding bij plichtsverzuim;
- de aangiftebevoegdheid van art. 161 Sv; en
- de instemming bij openbare of (deels) niet-besloten zittingen bij de belastingrechter, behoudens buitengewone omstandigheden.

Het verdient mijns inziens aanbeveling om te onderzoeken of de ontheffingen uit de convenanten ten behoeve van het tegengaan van mogelijk ontoelaatbaar gedrag van accountants en het overbrengen van de aangiften schenk- en erfbelasting naar het Nationaal Archief ook als generieke ontheffing gekwalificeerd kunnen worden. De generieke ontheffingen ten behoeve van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) en de inzage in het standaardformulier rulings kunnen vervallen als gevolg van de voorgestelde uitbreiding van de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf. De ontheffing in verband met het verschoningsrecht voor belastingambtenaren is ongeschikt als generieke ontheffing en dient direct te komen vervallen.

De huidige tweede ontheffingsgrond regelt een ontheffing van de geheimhouding vooruitlopend op een wijziging van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994. Gezien mijn aanbeveling om de ministeriële regeling binnen afzienbare tijd te laten vervallen, dient de tweede ontheffingsmogelijkheid mijns inziens te worden aangepast naar 'structurele gegevensverstrekkingen die noodzakelijk zijn voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan, vooruitlopend op een wettelijk voorschrift' (Ontheffingsgrond II). Vanuit het oogpunt van transparantie heeft het mijn voorkeur om de verleende ontheffing – bijvoorbeeld als bijlage bij de memorie van toelichting – te publiceren. Zeker bij onvoorziën langlopende wetgevingstrajecten is het wenselijk om periodiek te beoordelen of er nog wel zwaarwegende redenen zijn om de verleende ontheffing te verlengen. De fiscale geheimhoudingsplicht brengt met zich dat het niet gebruikelijk is dat fiscale gegevens aan private partijen worden verstrekt; betrokkenen mogen ervan uitgaan de wetgever in dat geval nog terughoudender is en bij het maken van een belangenafweging meeweegt

of aanvullende waarborgen noodzakelijk en mogelijk zijn. Om die reden is het naar mijn mening wenselijk Ontheffingsgrond II te (blijven) beperken tot bestuursorganen.

Ontheffingsgrond III (incidentele of onvoorziene gevallen) lijkt mij – omwille van de flexibiliteit en effectiviteit – vooralsnog nog steeds wenselijk. Deze ontheffingsgrond is bedoeld voor incidentele of onvoorziene gevallen waarin gegevensverstrekking gewenst is, bijvoorbeeld vanwege een groot maatschappelijk belang. Het is geen cumulatieve eis. Bij een zich repeterende casus is van onvoorzien of incidenteel echter geen sprake; het moet mijns inziens gaan om een concrete casus waarbij duidelijk is welke fiscale gegevens éénmalig verstrekt zullen worden voor een specifiek doel. Het 'oprekken' van deze derde ontheffingsgrond is onwenselijk. Hoewel van deze ontheffingsgrond kennelijk slechts sporadisch gebruik wordt gemaakt, is een integrale evaluatie en belangenafweging pas mogelijk als duidelijk is in welke gevallen al dan niet een ontheffing is verleend.