



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Fiscale Geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld

Sar, B.M. van der

Citation

Sar, B. M. van der. (2021, September 14). *Fiscale Geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld*. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3210395>

Version: Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3210395>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Cover Page



Universiteit Leiden



The handle <https://hdl.handle.net/1887/3210395> holds various files of this Leiden University dissertation.

Author: Sar, B.M. van der

Title: Fiscale Geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld

Issue Date: 2021-09-14

DEEL III – NAAR EEN NIEUW ART. 67 AWR

Samenvatting en conclusies

11.1 Inleiding

Deel III van dit onderzoek wordt gevormd door dit afsluitende hoofdstuk waarin de samenvatting en conclusies zijn opgenomen. Naarmate een belastingwet langer geldt, kunnen slijtageverschijnselen optreden of kan haar overtuigingswaarde afnemen. Dit geldt ook voor de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR.¹ Ondanks de ongewijzigde doelstellingen van de fiscale geheimhouding uit de Wet VB 1892 is het gebruik van fiscale gegevens zowel binnen als buiten de Belastingdienst aanzienlijk toegenomen; van het vergaren van gegevens ten behoeve van de uitvoering van één specifieke materiële belastingwet voor één specifieke belastingplichtige naar het integraal, meervoudig gebruik van gegevens voor de uitvoering alle belastingwetten ten aanzien van alle belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden. Ook buiten de Belastingdienst is de wereld ingrijpend veranderd; met name vanaf de jaren tachtig van de vorige eeuw nam de gegevensverstrekking aan andere bestuursorganen aanzienlijk toe. Het paste binnen de trend van integraal overheidsoptreden en de huidige één overheid-gedachte.

Na de inwerkingtreding van de AWR op 1 november 1961 is de geheimhoudingsbepaling pas per 1 januari 2008 gewijzigd. De tekst van het eerste lid is – zonder dat inhoudelijke wijzigingen werden beoogd – gemoderniseerd. Om tegemoet te komen aan de fundamentele kritiek op het tot 2008 bestaande ontheffingenstelsel werd een nieuw tweede lid ingevoerd waarin werd opgesomd in welke drie gevallen de fiscale geheimhoudingsplicht niet zou gaan gelden. De op dat moment bestaande ontheffingsmogelijkheid werd in sterk afgeslankte vorm vernummerd naar art. 67, derde lid, AWR. Van een grondige, integrale herziening van andere knelpunten en hiaten is echter geen sprake geweest.

De fiscale geheimhoudingsplicht blijft ondanks haar ouderdom actueel en staat niet of nauwelijks ter discussie. Toch staat de fiscale geheimhoudingsplicht al decennialang onder druk door toenemende (internationale) gegevensuitwisseling als gevolg van een soms ongebreidelde drang om misbruik of oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, fraude, belastingontduiking of belastingontwijking aan te pakken. Het belang van art. 67 AWR blijft hierbij (te) vaak onderbelicht. Maar ook de vraag wie moeten worden aangemerkt als aan de geheimhoudingsplicht onderworpen subjecten en wat het object van de geheimhouding eigenlijk exact is, wordt in de literatuur niet eenduidig beantwoord.

1 Zie voor de huidige wettekst van art. 67 AWR: Appendix A.

Het is derhalve zinvol om de fiscale geheimhouding – rekening houdend met de in 1994 ingevoerde algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb – integraal tegen het licht te houden. Bij internationale fiscale gegevensuitwisseling wordt het feitelijk aan de desbetreffende staten overgelaten om concreet invulling te geven aan het algemene uitgangspunt van geheimhouding. Deze studie heeft daarmee direct internationale relevantie. In deze studie geef ik een gedetailleerde analyse van art. 67 AWR. Het onderzoek beoogt bij te dragen aan een beter begrip van de bepaling en is om die reden van belang voor het bestuursrecht in het algemeen en de fiscale wetenschap in het bijzonder. Naast het fiscaal-wetenschappelijke belang heeft het onderzoek, gezien de toenemende aandacht voor privacy, ook maatschappelijke relevantie. Dit onderzoek geeft een grondige onderbouwing en – daar waar mogelijk – een visie op mogelijke oplossingsrichtingen voor gesignaleerde knelpunten. In dit onderzoek kwamen de volgende drie onderzoeksvragen aan de orde:²

1. een onderzoek naar de doelstellingen van art. 67 AWR. Sluiten de doelstellingen van de huidige fiscale geheimhoudingsbepaling en de motivering daarvan – zoals sinds de Wet VB 1892, de Wet op de BB 1893 en de Wet IB 1914 zijn ontwikkeld – nog aan bij de huidige (rechts)opvattingen? Zo ja, waarom, en zo nee, wat zouden de doelstellingen van de geheimhouding en de motivering daarvan moeten zijn?
2. een onderzoek naar de werking van art. 67 AWR. Functioneert art. 67 AWR overeenkomstig zijn beoogde doel en sluit art. 67 AWR (nog) wel aan bij de wijze waarop hieraan uitvoering wordt gegeven? Zo nee, zou dit opgelost kunnen worden door aanpassingen van dit artikel?
3. een onderzoek naar het belang van art. 67 AWR in relatie tot de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb. Hoe functioneert art. 67 AWR in verhouding tot deze algemene geheimhoudingsbepaling? Volstaat voor de fiscaliteit de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb?

Om deze onderzoeksvragen te kunnen beantwoorden heb ik de fiscale geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk uitgediept. Dat gaf mij een beter begrip van de huidige wettelijke bepaling in haar historische en maatschappelijke context. Op dit fundament kon ik verder bouwen aan mogelijke oplossingsrichtingen voor een toekomstige, fiscale geheimhoudingsbepaling.

11.2 Met een blik op het verleden naar het heden

In Deel I van deze studie (Hoofdstuk 2 tot en met Hoofdstuk 5) lag het zwaartepunt op literatuuronderzoek om te komen tot een systematische beschrijving van de huidige fiscale geheimhoudingsbepaling. De parlementaire geschiedenis en het commentaar in de literatuur met betrekking tot de geheimhoudingsbepaling bij de invoering van de AWR in 1961 zijn zeer summier. In wezen werd niet meer opgemerkt dan dat art. 67 AWR diende ter vervanging van een aantal gelijksoortige bepalingen, voorkomende in diverse materiële belastingwetten. Voor een goed begrip van de huidige geheimhoudingsbepaling was het derhalve van belang om ook onderzoek te doen naar de geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk. In Hoofdstuk 2 is daarom aandacht besteed aan de historie en de ontwikkeling van het leerstuk van de fiscale geheimhouding in de periode vóór de

² Hoofdstuk 1, par. 2.

invoering van de AWR. Hoewel fiscale geheimhouding een eeuwenlange geschiedenis heeft die teruggaat tot de Middeleeuwen, ben ik mijn analyse gestart bij de Wet VB 1892; met deze wet is de basis gelegd voor de huidige geheimhoudingsbepaling.³ Aan enkele geheimhoudingsbepalingen uit de Tweede Wereldoorlog, een periode waarin de papieren werkelijkheid van een strikte fiscale geheimhoudingsverplichting niet in overeenstemming was met de harde realiteit, is met name in Hoofdstuk 7 aandacht besteed. Het wets- en rechtshistorisch onderzoek aan de hand van de parlementaire geschiedenis, jurisprudentie, beleid en literatuur plaatste het huidige art. 67 AWR in zijn historische context en bood waardevolle aanknopingspunten voor een beoordeling van de bepaling.

Bij het onderzoek naar de verschillende belastingwetten in het pre-AWR-tijdperk is een vast stramien zichtbaar geworden van de vijf elementen die voor de fiscale geheimhoudingsplicht van belang zijn:

1. de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling. Wat wordt met de geheimhoudingsbepalingen beoogd te bereiken?
2. de onderworpen subjecten. Welke personen en/of instanties zijn onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht?
3. het object van de geheimhouding. Op welke gegevens en informatie is de geheimhoudingsverplichting van toepassing?
4. de fiscale afbakening van de geheimhoudingsplicht. Ten behoeve van welk specifiek, fiscaal doel zijn de gegevens verzameld en voor welke (fiscale) doeleinden mogen de gegevens worden gebruikt?
5. de uitzonderingen en ontheffingen. In welke overige gevallen en voor welke andere doeleinden is de geheimhoudingsbepaling niet van toepassing?

Aan de hand van deze vijf elementen uit Hoofdstuk 2 is in Hoofdstuk 3 de huidige bepaling nader beschouwd. Feitelijk zijn in deze hoofdstukken twee deelvragen beantwoord: hoe is art. 67 AWR tot ontwikkeling gekomen en wat zijn de belangrijkste elementen van deze bepaling?

In Hoofdstuk 4 zijn de gevolgen van een schending van de geheimhouding voor zowel de overtredende als de ontvangende partij aan bod gekomen.⁴ Ik heb geconstateerd dat het van belang is dat er een doeltreffende, evenredige en (voldoende) afschrikwekkende sanctie bestaat bij schending van de geheimhouding. De opzettelijke schending van de geheimhouding is strafbaar gesteld, maar de culpoze schending is bij de invoering van de AWR (onbedoeld) geruisloos uit beeld verdwenen. Niet alle onderworpen subjecten vallen echter onder het disciplinaire beleid van de Belastingdienst. Ik beveel aan om te onderzoeken of de lacune tussen de inzet van het strafrecht en het mogelijk ontbreken van integriteitsbeleid bij (private) afnemers van fiscale informatie opgevuld kan worden met fiscaal boetebeleid.

³ Hoofdstuk 2, par. 2.

⁴ Hoofdstuk 4, par. 2 en par. 3.

De rechtsbescherming zal worden verbeterd als verzoeken om schadevergoeding wegens schending van de fiscale geheimhoudingsplicht door een bestuursorgaan kunnen worden voorgelegd aan de bestuursrechter. Het rechtmatig gebruik door ontvangende bestuursorganen wordt beheerst door het 'zozeer indruist'-criterium; het gebruik door het ontvangende bestuursorgaan is slechts dan niet toegestaan als het is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. Met de één overheid-gedachte op het netvlies zullen de gevolgen van onrechtmatig verstrekking c.q. ontvangst van fiscale gegevens sneller moeten worden toegerekend aan het ontvangende bestuursorgaan. In dit hoofdstuk is verder ingegaan op de samenloop van de Wob met art. 67 AWR.⁵ Het is uiteindelijk de bestuursrechter die beslist of in een Wob-procedure terecht een beroep is gedaan op art. 67 AWR.

Tot slot heb ik in Hoofdstuk 4 stilgestaan bij enkele aspecten van de (indirecte) rechtsbescherming.⁶ Binnen het gesloten stelsel van rechtsmiddelen staat tegen een beslissing op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR geen bezwaar en beroep bij de (fiscale) bestuursrechter open. Nader (praktijk)onderzoek zal moeten uitwijzen of het voor bezwaar vatbaar maken wenselijk en haalbaar is of dat bijvoorbeeld een kennisgevingsprocedure voldoende rechtsbescherming biedt. Hierbij dient ook de rechtsbescherming in internationaal verband – waarbij pas rechtsbescherming wordt geboden in de belastingprocedure waarin die informatie door de ontvangende staat van de desbetreffende belastingplichtige wordt gebruikt – te worden meegenomen. Dit moet leiden tot een optimale balans tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming. Andere vormen van (indirecte) rechtsbescherming bieden de 'kan'-bepalingen en onttrekkingsmogelijkheden, beperkingen in informatieverplichting, het verschoningsrecht van belastingambtenaren en privacyregels. Art. 67 AWR is hiermee in een bredere (fiscale) context bezien om zijn functie beter te kunnen beoordelen. Dit was relevant voor de beantwoording van de onderzoeksvragen.

In Hoofdstuk 5 stond de vergelijking van art. 67 AWR met art. 2:5 Awb centraal. Bij de invoering van de Awb in 1994 is in art. 2:5 Awb een voor het gehele openbaar bestuur geldende, algemene geheimhoudingsverplichting opgenomen ten aanzien van vertrouwelijke gegevens waarmee het bestuur bij het uitvoeren van zijn taak te maken krijgt. Met de invoering van de Awb is een groot aantal geheimhoudingsbepalingen vervallen.⁷ Enkele specifieke, stringenter geheimhoudingsbepalingen, waaronder art. 67 AWR, zijn echter blijven bestaan. Een nadere beschouwing van deze stringenter bepalingen gaf inzicht in hetgeen als stringenter werd gezien en heeft gediend als inspiratiebron voor de voorgestelde wijzigingen van art. 67 AWR.

11.3 Een kritische blik op het heden

In Deel II van deze studie (Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10) voerde, gezien de geformuleerde onderzoeksvragen, de juridisch-dogmatische onderzoeksmethode de boventoon. Het geldende, positieve recht dat in Hoofdstuk 3 tot en met Hoofdstuk 5 is beschreven,

5 Hoofdstuk 4, par. 4.

6 Hoofdstuk 4, par. 5.

7 Hoofdstuk 5, par. 1.4 en par. 3.

was hierbij het object van onderzoek. Gesignaleerde knelpunten heb ik per element in Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10 nader uitgewerkt aan de hand van het in Hoofdstuk 1 opgenomen beoordelingskader.⁸ Hierdoor heb ik nieuwe kennis en inzichten toegevoegd aan het leerstuk van de fiscale geheimhouding. Daarnaast zijn door mij conclusies getrokken en aanbevelingen gedaan met betrekking tot mogelijke aanpassingen van art. 67 AWR. De eerste twee onderzoeksvragen zijn hiermee in Deel II beantwoord.

11.3.1 De doelstellingen van art. 67 AWR

In Hoofdstuk 3 heb ik aandacht besteed aan de doelstellingen van de huidige geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR en de argumenten die ter onderbouwing van deze doelstellingen zijn aangedragen.⁹ De eerste doelstelling is de bescherming van de privacy. Dit ligt in het verlengde van de mogelijkheid om de gegevens te verkrijgen c.q. af te dwingen. De tweede doelstelling is de meewerkbereidheid. De inspecteur heeft belang erbij om te voorkomen dat gegevens niet worden verstrekt uit vrees voor het gebruik van die gegevens voor andere doeleinden dan de uitvoering van de belastingwet. Het creëren van een tegenhanger van de vergaande bevoegdheden wordt soms als zelfstandige doelstelling aangedragen, maar kan worden beschouwd als een argument dat de doelstellingen van de bescherming van de privacy en meewerkbereidheid kan onderbouwen. In Hoofdstuk 6 heb ik beargumenteerd dat de huidige onderbouwing van de aloude, breed aanvaarde doelstelling van de meewerkbereidheid achterhaald is.¹⁰ Dat belastingplichtigen niet van het verstrekken van gegevens aan de inspecteur moeten worden weerhouden door de vrees dat die gegevens worden gebruikt voor andere doeleinden dan uitvoering van de belastingwet is, gezien de talloze uitzonderingen op de hoofdregel, immers al lang niet meer verdedigbaar. Het eerste onderdeel van de eerste onderzoeksvraag – of het doel van de geheimhoudingsbepaling en de motivering daarvan nog wel aansluiten bij de huidige (rechts)opvattingen – beantwoord ik daarmee ontkennend. Naar mijn mening zouden de doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling moeten zijn:

Meewerkbereidheid: een gewijzigde onderbouwing¹¹

Het behouden van de meewerkbereidheid blijft onverminderd van belang. Geheimhouding ziet echter niet alleen op de hoofdregel (niet verder bekend maken dan noodzakelijk voor uitvoering van de belastingwet of de invordering van belasting), maar ook op de hierop geformuleerde uitzonderingen en ontheffingen. Dit leidt tot een gewijzigde onderbouwing van deze doelstelling: betrokkenen moeten niet ervan worden weerhouden de juiste informatie te verstrekken aan de Belastingdienst uit vrees dat deze informatie wordt gevraagd voor andere doeleinden dan uitvoering van de belastingwet. Zij moeten erop kunnen vertrouwen dat – ingeval deze gegevens worden gebruikt voor andere, niet-fiscale doeleinden – de verwerking van fiscale gegevens deugdelijk en transparant is gemotiveerd, een wettelijke grondslag heeft en zichtbaar een belangenafweging is gemaakt waaruit blijkt dat verdere verspreiding gewichtig genoeg is om een uitzondering op de hoofdregel te rechtvaardigen (de één overheid-gedachte). Betrokkenen mogen ervan uitgaan dat bij de verstrekking van

8 Hoofdstuk 1, par. 4.

9 Hoofdstuk 3, par. 2.

10 Hoofdstuk 6, par. 1.

11 Hoofdstuk 6, par. 2.

fiscale gegevens aan private partijen de wetgever nog terughoudender is. Bij het maken van een belangenafweging wordt meegewogen of aanvullende waarborgen in verband met de verstrekking aan een private partij noodzakelijk en mogelijk zijn. Kortom, dat de overheid zorgvuldig én betrouwbaar omgaat met de aan de overheid verstrekte gegevens. Deze gewijzigde onderbouwing neemt niet weg dat een te strikte (interpretatie van de) geheimhoudingsbepaling ook afbreuk kan doen aan de meewerkbereidheid. Geheimhouding moet nog wel functioneel blijven en de dienstverlening zo min mogelijk in de weg staan. Het faciliteren van belastingplichtigen middels (bijvoorbeeld) de voorgevulde aangifte of de inkomensverklaring die belastingplichtigen kunnen downloaden van de website van de Belastingdienst (toezegging Minister Zalm) zijn hiervan voorbeelden.

Een zwaarwegend controle-strategisch belang¹²

Het meewerken aan een derdenonderzoek is een verplichting die voortvloeit uit de belastingwet. De Belastingdienst dwingt, zo heb ik geconstateerd, bij zowel administratieplichtigen als particulieren geheimhouding af hoewel hiervoor geen grondslag bestaat. Het in alle gevallen opleggen van een geheimhoudingsplicht is niet zinvol; het beleid van de Belastingdienst is immers dat bij derdenonderzoeken de naam van degene over wie gegevens worden verlangd in principe niet bekend wordt gemaakt. Ook vanuit de basiswaarden van de Belastingdienst – werken met een open vizier, transparant en vanuit vertrouwen – is veelal evenmin reden om de belasting- of inhoudingsplichtige niet te informeren over een in te stellen derdenonderzoek. Dat neemt niet weg dat de inspecteur soms toch behoefte aan geheimhouding heeft. Ik beveel aan om de huidige werkwijze drastisch in te perken en te voorzien van een formele (wettelijke) basis. Het in incidentele gevallen opleggen van een geheimhoudingsverplichting bij derdenonderzoeken kan worden gemotiveerd vanuit een zwaarwegend controle-strategisch belang. Het moet gaan om een tijdelijke geheimhoudingsverplichting die de inspecteur kan opleggen aan de informatieplichtige indien en voor zover het belang van het onderzoek dit vordert. Dit zorgt mijns inziens voor een betere balans tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming.

Bescherming van de privacy¹³

Over de bescherming van de privacy als doelstelling van de fiscale geheimhoudingsplicht bestaat over het algemeen weinig tot geen discussie; privacy is een grondrecht en art. 67 AWR draagt onmiskenbaar bij aan de bescherming daarvan. De aandacht voor privacy is, mede ingegeven door Europese invloeden van onder meer het EVRM, het Handvest EU en de inwerkingtreding van de AVG, onverminderd groot. Privacywetgeving heeft de rol van art. 67 AWR gedeeltelijk overgenomen. De bescherming van de privacy – als zelfstandig argument voor de fiscale geheimhoudingsplicht – wordt hierdoor naar mijn mening versterkt. Fiscale transparantie zet de privacy onder druk; dit ziet op zowel het vergaren van fiscale informatie als op het delen daarvan met derden. Zowel de één overheid-gedachte als de wederkerigheid in de internationale afspraken over gegevensuitwisseling zorgen ervoor dat meer fiscale informatie met andere bestuursorganen en belasting-autoriteiten wordt gedeeld. De gewijzigde onderbouwing van de meewerkbereidheid heeft echter niet tot gevolg dat de inspecteur, bij gebruikmaking van zijn zeer ruime

¹² Hoofdstuk 6, par. 3.

¹³ Hoofdstuk 6, par. 4.

informatiebevoegdheden, veel terughoudender zou moeten worden teneinde de privacy beter te beschermen. De belangen van fiscale waarheidsvinding prevaleren veelal boven de belangen van privacybescherming. Ik heb vastgesteld dat sprake is van een stelsel van communicerende vaten: gegevens die niet worden opgevraagd hoeven niet te worden beschermd met een geheimhoudingsbepaling en kunnen evenmin worden gedeeld met andere bestuursorganen. Dit betekent overigens dat verkregen informatie, die naderhand als fiscaal niet-relevant is beoordeeld eerder voor vernietiging in aanmerking zou moeten komen. Het informatiele zelfbeschikkingsrecht zal vaak botsen met de belangen van de overheid om gegevens op te vragen (de fiscale waarheidsvinding) of gegevens juist niet geheim te houden, maar te delen met andere bestuursorganen (de één overheid-gedachte). Door het nastreven van transparantie en verantwoording worden de privacybeginselen mijns inziens toch zo optimaal mogelijk verwezenlijkt omdat de wetgever en de inspecteur worden gedwongen bij voorgenomen inbreuken op de privacy continu een zorgvuldige en gemotiveerde belangenafweging te maken.

11.3.2 De aan geheimhouding onderworpen subjecten

In het pre-AWR-tijdperk is een duidelijke ontwikkeling zichtbaar van de aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten.¹⁴ Dit leidde (uiteindelijk) tot een onderverdeling die in de Wet IB 1914 definitief gestalte kreeg. Dit zijn de door mij geformuleerde huidige drie categorieën van de aan art. 67 AWR onderworpen subjecten.¹⁵ Het onderworpen subject is 'een ieder'; maar daarbij gaat het wel om 'een ieder' die het toegangspoortje 'uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet' is gepasseerd. Uitvoering van de belastingwetten omvat de materiële belastingwetten en de AWR (inclusief de opsporing, vervolging en berechting van de fiscale delicten van (met name) Hoofdstuk IX AWR). Van oudsher wordt de belastingrechtspraak eveneens geschaard onder uitvoering van de belastingwet. Er is mijns inziens echter een principieel verschil tussen uitvoering geven aan de belastingwet en onderworpen zijn aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet c.q. het gebruik kunnen maken van rechten die voortvloeien uit diezelfde belastingwet. Uit mijn onderzoek blijkt dat de drie categorieën strikt zijn afgebakend; er is geen sprake van een open of vage norm waarbij – afhankelijk van de tijdsgeest – subjecten kunnen worden toegevoegd of verwijderd zonder dat de wet eerst wordt gewijzigd. In Hoofdstuk 7 heb ik stilgestaan bij de beoogd onderworpen subjecten en zijn door mij enkele concrete voorstellen gedaan om de bestaande onvolkomenheden en onduidelijkheden in de huidige wettekst op te lossen. Tevens heb ik een voorstel gedaan om de onderworpen subjecten uit te breiden met een nieuwe categorie teneinde de in Hoofdstuk 6 genoemde tijdelijke geheimhoudingsverplichting voor informatieplichtigen mogelijk te maken. Dit alles leidt uiteindelijk tot het volgende mutaties:

¹⁴ Hoofdstuk 2, par. 4.

¹⁵ Hoofdstuk 3, par. 3.

Aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten

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

Beoogd onderworpen subjecten?¹⁶

Ondanks de in Hoofdstuk 3 beschreven strikt afgebakende categorieën van onderworpen subjecten, houdt de vraag wie is aan te merken als een onderworpen subject de gemoederen al decennialang bezig. Hierbij dient te worden opgemerkt dat zowel bij de invoering van de AWR in 1961 als bij de herziening in 2008 géén wijzigingen zijn beoogd. Zonder zicht op het verleden is de visie op onderworpen subjecten de afgelopen decennia een geheel eigen leven gaan leiden; kennis van het begrip 'uit of in verband met enige werkzaamheid' is mijns inziens verwaterd. Door een (te) grammaticale interpretatie van art. 67 AWR is op dit punt onduidelijkheid ontstaan. Belastingplichtigen, fiscale rechtsbijstandverleners, inhoudingsplichtigen en getuigen vallen niet onder een van de drie huidige categorieën van onderworpen subjecten. Dat dient zo te blijven. Argumenten die ik hiervoor heb aangedragen zijn onder meer: een beknotting van de informationele zelfbeschikking, de (contractuele) relatie tussen degene wiens gegevens het betreft en het beoogd onderworpen subject, de onderworpenheid aan verplichtingen die voortvloeien uit de belastingwet, de verlengstukgedachte bij fiscale rechtsbijstandverleners en de beperkte omvang van de eventueel geheim te houden gegevens. Met betrekking tot getuigen speelt nog mee dat het opleggen van een geheimhoudingsverplichting naar mijn mening in de Awb moet worden geregeld en daarmee een fiscaliteit-overstijgend belang heeft.

Categorie I: een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet¹⁷

De huidige eerste categorie van onderworpen subjecten zijn de bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s. Voor de heffing en invordering zijn dit uiteraard de inspecteur en de ontvanger alsmede de door hen gemandateerde ambtenaren van

¹⁶ Hoofdstuk 7, par. 2.

¹⁷ Hoofdstuk 7, par. 3.

de Belastingdienst en andere medewerkers van de Belastingdienst, zoals stagiaires en uitzendkrachten. Voor de opsporing, vervolging en berechting van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten kan worden gedacht aan de in art. 80 AWR genoemde personen en de bevoegde officier van justitie. Met betrekking tot de belastingrechtspraak kan worden verwezen naar art. 1 Wet RO waarin is bepaald wie worden aangemerkt als rechterlijke ambtenaren en gerechtsambtenaren. De huidige tweede categorie van onderworpen subjecten zijn de bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden. Deze deskundigen worden ingeschakeld door een onderworpen subject uit de eerste categorie ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet door laatstgenoemde.

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

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

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

Categorie II: de afnemers van fiscale informatie¹⁸

De huidige derde categorie van onderworpen subjecten zijn de 'niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers die uit hoofde van hun ambt – door tussenkomst van een reeds onderworpen subject – de beschikking krijgen over fiscale gegevens'. Met de inwerkingtreding van de Ambtenarenwet 2017, waarbij aan deze categorie 'nieuwe' ambtenaren zijn toegevoegd, is mijns inziens een deel van de ongerijmdheid tussen verschillende bestuursorganen opgelost, maar daarmee zijn niet alle (private) afnemers van fiscale informatie binnen het bereik van art. 67 AWR gebracht. Ik heb de conclusie getrokken dat het meegeven van de fiscale geheimhoudingsplicht aan afnemers van fiscale informatie dient te worden voortgezet. Hiermee wordt de doelbinding benadrukt en wordt verdere, ongeclausuleerde doorlevering voorkomen. Volgens mij kan een afnemer van fiscale informatie bij doorlevering nooit instaan voor de juistheid, volledigheid en actualiteit van fiscale gegevens (datakwaliteit) en kan hij een dergelijke doorlevering evenmin toetsen aan de fiscale uitgangspunten. Het is naar mijn mening wenselijk om niet langer te kijken naar de hoedanigheid van de ontvanger (ambtsdrager), maar aan te

18 Hoofdstuk 7, par. 4.

sluiten bij de grondslag voor de verstrekking van de fiscale gegevens. Hierdoor wordt aan alle afnemers van fiscale informatie de fiscale geheimhoudingsplicht opgelegd; ongeacht of sprake is van een ambtsdrager, een bestuursorgaan of een private partij. Hiermee wordt de rechtsbescherming verbeterd. Geheimhoudingsbepalingen in andere, niet-fiscale wetgeving bij informatieverstrekking aan afnemers van fiscale informatie worden hiermee voorkomen. Deze Categorie II van onderworpen subjecten zou alsdan bestaan uit personen die fiscale informatie hebben ontvangen op grond van art. 67, tweede of derde lid, AWR. Hierbij wordt geheimhoudingsverplichting voor de belasting- of inhoudingsplichtige zelf uitgesloten. Ik heb de aanbeveling gedaan om de afnemers van fiscale informatie op te nemen in art. 67, vierde lid, AWR (nieuw), luidende:

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

Categorie III: informatieplichtigen bij een zwaarwegend controle-strategisch belang¹⁹

In Hoofdstuk 6 is bij de doelstellingen van de fiscale geheimhouding stilgestaan bij de aanbeveling om in incidentele gevallen – bij een zwaarwegend controle-strategisch belang – de mogelijkheid te creëren om aan informatieplichtigen een tijdelijke geheimhoudingsverplichting op te leggen. De Belastingdienst is van mening dat de geheimhoudingsplicht thans ook zou gelden voor de administratieplichtige en de particulier waar een derdenonderzoek wordt uitgevoerd. Hiervoor is op grond van de huidige wet geen basis en de kritiek in de literatuur is dan ook juist.

Uit mijn onderzoek volgt dat het wenselijk is dat de inspecteur in incidentele gevallen, bij een zwaarwegend controle-strategisch belang de mogelijkheid krijgt om aan informatieplichtigen een tijdelijke geheimhoudingsverplichting op te leggen.

Om die reden heb ik een aanbeveling gedaan om dit te formaliseren. De aan de geheimhouding onderworpen subjecten van Categorie III zijn informatieplichtigen tot wie de inspecteur zich richt teneinde informatie te krijgen. Dat is breder dan alleen de administratieplichtige ex art. 53 AWR en ziet ook op informatieplichtigen van art. 47, tweede lid, AWR, art. 48, eerste lid, AWR en art. 55, eerste lid, AWR. Vanuit het oogpunt van rechtsbescherming mag deze tijdelijke geheimhoudingsverplichting geen afbreuk doen aan het recht van de informatieplichtige om een fiscale rechtsbijstandverlener in te schakelen; art. 2:1 Awb dient onverkort van toepassing te blijven. Als verlengstuk van de informatieplichtige kan hij met zijn cliënt worden vereenzelvigd en komt ook op hem een tijdelijke, fiscale geheimhoudingsverplichting te rusten. Een op te nemen horizonbepaling zorgt ervoor dat op een later tijdstip kan worden geëvalueerd of eventuele aanvullende rechtsbescherming nodig is.

Bij particulieren die geen meewerkverplichting hebben, dient een andere afweging te worden gemaakt. Het gaat mijns inziens een stap te ver door aan hen een geheimhoudingsverplichting op te leggen, ongeacht of zij bereid zijn mee te werken aan het onderzoek van de inspecteur. Het is aan de inspecteur om in dit soort gevallen een afweging te maken tussen het belang van het derdenonderzoek bij deze particulier en het mogelijke afbreukrisico

¹⁹ Hoofdstuk 7, par. 5.

teneinde een beslissing te kunnen nemen of hij het onderzoek ook daadwerkelijk wil instellen. Ik heb de aanbeveling gedaan om de informatieplichtigen van Categorie III op te nemen in art. 67, vijfde lid, AWR (nieuw), luidende:

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

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

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

11.3.3 Het object van de fiscale geheimhouding

Het object van de geheimhouding heeft in het pre-AWR-tijdperk en bij de invoering van de AWR weinig stof doen opwaaien.²⁰ Het object van de fiscale geheimhouding is een verzamelbegrip voor informatie. Dit begrip moet breed en veelomvattend worden opgevat. De geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR is gedefinieerd als een verbod om het object van de geheimhouding verder bekend te maken. Het begrip 'bekend maken' moet niet worden verward met het ruimere begrip 'openbaar maken'. De fiscale geheimhoudingsplicht is ingestoken vanuit het onderworpen subject; informatie kan pas worden aangemerkt als object van de fiscale geheimhouding als de ontvanger van die informatie het in zijn hoedanigheid van onderworpen subject verwerkt. Er moet derhalve sprake zijn van een functioneel verband. In Hoofdstuk 8 ben ik dieper ingegaan op het functionele verband tussen subject en object. Uit de vergelijking in Hoofdstuk 5 van de geheimhoudingsbepalingen uit de Awb en de AWR komt naar voren dat art. 2:5 Awb niet van toepassing is op gegevens en inlichtingen die het vertrouwelijk karakter ontberen. Ik heb onderzocht of bij die bepaling aansluiting moet worden gezocht. Met betrekking tot het object van de fiscale geheimhouding heb ik de volgende conclusies getrokken:

Een functioneel verband²¹

Informatie kan pas worden aangemerkt als object van de fiscale geheimhouding als de ontvanger van de informatie het in zijn hoedanigheid van onderworpen subject blijkt of wordt medegedeeld. Dit functionele verband bestaat ook bij als fiscaal niet-relevant beoordeelde informatie of kennis over reeds vernietigde informatie. Het verband kan zelfs achteraf ontstaan op het moment dat reeds bestaande kennis door een onderworpen subject in die hoedanigheid wordt verwerkt. Voor de onderworpen subjecten uit Categorie I is dit functioneel verband volstrekt logisch en behoeft dan ook mijns inziens niet te worden aangepast.

Uit de voorgestelde tekst van art. 67, vierde lid, AWR (nieuw) blijkt dat het functionele verband – en daarmee de fiscale geheimhoudingsplicht – zich beperkt tot de door de

²⁰ Hoofdstuk 3, par. 4.

²¹ Hoofdstuk 8, par. 2.

afnemers van fiscale informatie (Categorie II) ontvangen fiscale gegevens en niet 'doorwerkt' naar eventuele vervolginformatie die zij verkrijgen op grond van hun eigen, niet-fiscale bevoegdheden. Hetzelfde geldt voor de informatieplichtigen aan wie een tijdelijke geheimhoudingsverplichting is opgelegd (Categorie III); het functionele verband ziet niet op de achterliggende informatie, maar beperkt zich tot de opgelegde informatieverplichting. Ik heb nog kort stilgestaan bij de vraag of niet het subject, maar het object als uitgangspunt zou moeten worden genomen. Is het mogelijk om het object van de fiscale geheimhouding te definiëren om daarna te bepalen welke personen – die de beschikking krijgen over deze gegevens – aangemerkt zouden moeten worden als een onderworpen subject? Dit idee heb ik echter snel terzijde geschoven omdat een dergelijk systeem inhoudelijk niet tot een andere uitkomst zou leiden en het evenmin eenvoudiger of duidelijker zou zijn.

Openbaar bekende gegevens²²

Openbaar bekende gegevens dienen mijns inziens onverminderd aangemerkt te blijven als object van de fiscale geheimhouding. Hoewel betrokkenen een minder grote verwachting van hun privacy mogen hebben als hun gegevens in een open bron beschikbaar zijn, dient hun privacy nog steeds te worden beschermd. Het is niet aan de inspecteur om (wellicht) openbaar bekende gegevens te delen met derden, maar het is aan deze derden zelf om – met inachtneming van de eigen bevoegdheden en verantwoordelijkheden – diezelfde openbare bronnen te raadplegen (de Belastingdienst is geen doorgeefluik). Daarnaast wordt eventuele onduidelijkheid of discussie over wat als een openbaar bekend gegeven moet worden aangemerkt eveneens voorkomen. Net als bij het doorleververbod voor afnemers van fiscale informatie speelt ook hier mee dat onderworpen subjecten nooit kunnen instaan voor de juistheid, volledigheid en actualiteit van gegevens uit openbare bron (datakwaliteit).

Instemming betrokkene²³

Het is van oudsher niet aan elke individuele persoon (om wiens gegevens het gaat) om te bepalen of de informatie, waarop de geheimhoudingsplicht betrekking heeft, bekend gemaakt mag worden. Dit dient mijns inziens ongewijzigd te blijven. De doelstellingen van de fiscale geheimhouding zijn anders dan die van art. 2:5 Awb en beogen niet alleen de belangen van burgers en bedrijven te beschermen, maar richten zich ook op de belangen van de Belastingdienst. Instemming van de betrokkene hoeft niet altijd in het belang van de inspecteur te zijn. Daarnaast is er een aantal praktische bezwaren tegen het functioneren van de Belastingdienst als doorgeefluik. Deze praktische bezwaren zijn niet onoverkomelijk, maar een heldere, robuuste regeling heeft de voorkeur. Als laatste argument kan worden verwezen naar Hoofdstuk 10 waar ik een voorstel heb gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen.²⁴ Het is vervolgens aan de betrokkene zelf om aan derden desgewenst openheid van zaken te geven (informatieele zelfbeschikking).

Niet-herleidbare gegevens²⁵

Niet-herleidbare gegevens zijn van oudsher aan te merken als een object van de geheimhouding. Het verstrekken van geanonimiseerde gegevens kan dan ook 'gewoon' leiden

22 Hoofdstuk 8, par. 3.

23 Hoofdstuk 8, par. 4.

24 Hoofdstuk 10, par. 6.

25 Hoofdstuk 8, par. 5.

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

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

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

11.3.4 De fiscale afbakening

In Hoofdstuk 2 is bij de belastingwetten in het pre-AWR-tijdperk onderzocht ten behoeve van welk specifiek, fiscaal doel de informatie werd verzameld en voor welke (fiscale) doeleinden de informatie mocht worden gebruikt.²⁶ Zoals blijkt uit Hoofdstuk 3, mogen de personen uit Categorie I – in hun hoedanigheid van onderworpen subject – alle fiscale informatie gebruiken voor de uitvoering van alle belastingwetten ten aanzien van alle belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden.²⁷ Met de strikte fiscale geheimhoudingsverplichting geldt van oudsher het breed gedragen uitgangspunt dat medewerkers van de Belastingdienst deze ook onderling in acht nemen. De in hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van art. 67 AWR nopen naar mijn mening niet tot een aanpassing van de fiscale afbakening. Met betrekking tot de fiscale afbakening heb ik in Hoofdstuk 9 de volgende conclusies getrokken:

Het begrip 'noodzakelijk'²⁸

De kern van de fiscale afbakening draait om het begrip 'noodzakelijk' en de invulling die aan dit begrip wordt gegeven. Deze term is niet gedefinieerd en ook niet of nauwelijks in objectieve criteria vast te leggen. Het begrip behoeft in elk concreet geval een interpretatie. De aanpassing per 1 januari 2008 van 'nodig' naar 'noodzakelijk' verduidelijkte slechts de bedoeling van de wetgever en lijkt ook veel beter aan te sluiten bij de oorspronkelijke, strikter ogende formulering van 'gevorderd wordt'. Duidelijk is in ieder geval dat de term 'noodzakelijk' strikter is dan bijvoorbeeld het 'redelijkerwijs kunnen bijdragen' en in ieder geval niet te ruim of te vrijblijvend moet worden geïnterpreteerd. Hoewel de interpretatie

26 Zie: Hoofdstuk 2, par. 6.

27 Zie: Hoofdstuk 3, par. 5.3.

28 Hoofdstuk 9, par. 1.

van het begrip 'noodzakelijk' een momentopname is – waarbij afwegingen in de loop der jaren anders kunnen uitvallen – noopt de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling tot terughoudendheid waardoor wordt voorkomen dat wordt meegegaan in de 'waan van de dag'. Het klachtrecht uit de Awb en fiscale mediation illustreren mijns inziens dat het begrip 'noodzakelijk' in de zin van art. 67 AWR niet statisch is en soms impliciet uit niet-fiscale wetgeving moet worden afgeleid;²⁹ bij de invoering van het klachtrecht in de Awb is de samenhang met bezwaar en beroep beklemtoond. Het klachtrecht wordt gezien als complementair aan de regeling van bezwaar en beroep. De fiscale context waarin de klacht is ontstaan, is juist vaak van groot belang en het delen van fiscaal relevante informatie ten behoeve van de klachtbehandeling doet ook geen afbreuk aan de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van art. 67 AWR. Het verdient echter aanbeveling om fiscale mediation, dat als 'ultimum remedium' kan worden ingezet, alsnog te voorzien van een solide juridische basis.

*De vooringevulde aangifte*³⁰

Dat hetgeen 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet' aan verandering onderhevig is, kan ook worden geïllustreerd aan de hand van de VIA. Het voorinvullen van gegevens is niet meer weg te denken uit het aangifteproces. De VIA zal – zeker vanuit het perspectief van de inspecteur – tegenwoordig zeer waarschijnlijk beschouwd worden als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'. De primaire processen van de Belastingdienst zijn niet (langer) ingericht om op grote schaal aangiften achteraf te controleren. Ik heb echter vastgesteld dat enige noodzaak voor het voorinvullen van fiscale gegevens nooit als argument is aangedragen of aannemelijk is gemaakt. Voorinvullen is vanaf de start beargumenteerd vanuit het oogpunt van dienstverlening, met termen als 'technisch mogelijk', 'administratieve lastenverlichting', 'gemak', 'tijds winst', 'service' en 'een andere, makkelijkere manier van toezicht houden door de Belastingdienst'. Er zal ergens een omslagpunt zijn geweest waarbij de VIA noodzakelijk is geworden en de fiscale geheimhoudingsplicht, als gevolg van het voorinvullen, niet langer jaarlijks wordt geschonden. Een goede dienstverlening kan mijns inziens een bijdrage leveren aan de meewerkbereidheid, maar is een oneigenlijk argument om de geheimhouding opzij te kunnen zetten. Dat is de keerzijde van een strikte geheimhoudingsbepaling. Het borgen van de VIA in een wettelijke bepaling zou hebben gezorgd voor een duidelijke, consistente geheimhoudingsbepaling, doet geen afbreuk aan de in Hoofdstuk 6 geformuleerde doelstellingen van de fiscale geheimhoudingsbepaling en sluit aan bij de bestaande praktijk. In Hoofdstuk 10 heb ik een voorstel gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen. Hierdoor wordt de vooringevulde aangifte alsnog voorzien van een solide juridische basis.

*Belastingrechtspraak*³¹

In de fiscaliteit blijft, behoudens boete- en strafzaken, het uitgangspunt dat het onderzoek ter zitting plaatsvindt met gesloten deuren. Het is aan de belastingrechter om in uitzonderingsgevallen een belangenafweging te maken voordat hij overgaat tot een openbare

²⁹ Hoofdstuk 9, par. 2.

³⁰ Hoofdstuk 9, par. 3.

³¹ Hoofdstuk 9, par. 4.

behandeling. In zijn hoedanigheid van uitvoerder van de belastingwet bepaalt hij welke uitspraken voor publicatie op www.rechtspraak.nl worden vrijgegeven. De ongelukkig geformuleerde selectiecriteria spreken van 'mogelijk interessant', 'publicatiewaardig' en 'een ruime interpretatie van deze regel' hetgeen mijns inziens niet aansluit op het striktere begrip 'noodzakelijk' uit art. 67 AWR. Ook met het in Hoofdstuk 8 gedane voorstel – om een deugdelijke wettelijke basis te creëren voor het verstrekken van niet-herleidbare gegevens – verdient het naar mijn mening aanbeveling om de anonimiseringsrichtlijnen rechtspraak aan te passen zodat deze aansluiten bij art. 67 AWR. Daar waar toch het risico bestaat dat een 'geanonimiseerde' uitspraak alsnog herleidbaar is tot een betrokkene, ligt de beperking tot het publiceren van een uittreksel voor de hand.

Zowel het HvJ EU als het EHRM hanteren als uitgangspunt dat hun arresten volledig ongeanonimiseerd worden gepubliceerd. Om te zorgen voor een optimale bescherming van de persoonsgegevens wordt de verwijzende belastingrechter – die als enige volledige kennis heeft van het dossier – tegenwoordig door het HvJ EU uitdrukkelijk verzocht om in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing over te gaan tot anonimisering van de zaak. Met de mogelijkheid om te anonimiseren heeft de verwijzende belastingrechter – teneinde de aan hem opgelegde fiscale geheimhoudingsplicht niet te schenden – binnen het bestaande wettelijk kader van art. 67 AWR overigens altijd al de verplichting gehad om bij het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ EU tot anonimisering over te gaan. De belastingrechter maakt daar mijns inziens ten onrechte geen gebruik van en schuift in zijn procesreglement deze verantwoordelijkheid af op partijen. De procedureregels van het EHRM bij prejudiciële vragen zijn met betrekking tot anonimisering grotendeels vergelijkbaar met die van het HvJ EU. Ook het EHRM hanteert als uitgangspunt dat de arresten volledig ongeanonimiseerd worden gepubliceerd en eerbiedigt eveneens de door de verwijzende belastingrechter toegekende anonimiteit van betrokkenen. Hier ligt een kans voor de Hoge Raad om – na aanpassing van zijn procesreglement – de anonimisering vanaf het begin goed aan te pakken door altijd op eigen initiatief over te gaan tot anonimisering.

De inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm)³²

Een punt dat de fiscaliteit absoluut raakt, maar evenmin kan worden aangemerkt als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet', is de inkomensverklaring die belastingplichtigen kunnen downloaden van de website van de Belastingdienst. Ik heb geen enkele aanwijzing gevonden dat de door minister Zalm gedane toezegging om ten behoeve van deze inkomensverklaring een generieke ontheffing te verlenen ook daadwerkelijk ooit is geformaliseerd. Voor de inkomensverklaring geldt eveneens dat de keerzijde van een strikte geheimhoudingsverplichting is dat uitzonderingen door de wetgever zorgvuldig beargumenteerd en zo nodig geformaliseerd worden. Daarmee ontstaat mijns inziens een duidelijke, consistente geheimhoudingsbepaling. In Hoofdstuk 10 heb ik een voorstel gedaan om de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen. Hierdoor kan deze generieke ontheffing komen te vervallen en wordt het verstrekken van een inkomensverklaring alsnog voorzien van een solide juridische basis.

32 Hoofdstuk 9, par. 5.

*Fiscale fouten en (te) vergaande onzorgvuldigheden*³³

In een aantal gevallen, zoals het lekken van informatie aan criminelen of het delen van informatie uit geraadpleegde systemen voor niet zakelijke doeleinden, is evident sprake van schending van de geheimhouding. Er is echter ook een grijs gebied waarbij wellicht niet altijd op voorhand duidelijk is of sprake is van 'uitvoering van de belastingwet' of dat sprake is van 'noodzakelijk'. Ingeval de inspecteur de benodigde zorgvuldigheid heeft betracht die van een behoorlijk handelend bestuursorgaan mag worden verwacht, blijft hij binnen de toetsingskaders van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Zijn handelen is dan nog aan te merken als 'noodzakelijk voor de uitvoering van de belastingwet'. Verharding in de relatie tussen belastingplichtigen en de inspecteur, fundamentele kritiek op het handelen van de Belastingdienst en toegenomen aandacht voor privacy zullen ongetwijfeld leiden tot meer discussies over mogelijke schendingen van de fiscale geheimhoudingsplicht.

*De maatschappelijke taak van de Belastingdienst*³⁴

De maatschappelijke taak van de Belastingdienst is, behoudens enkele niet-fiscale taken, het uitvoeren van de belastingwetten. In zijn hoedanigheid van uitvoerder van de belastingwet heeft de Belastingdienst – in het licht van de strikt geformuleerde fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR – dan ook geen andere maatschappelijke taak als bijvoorbeeld het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, de bestrijding van niet-fiscale fraude of de aanpak van niet-fiscale ondermijnende criminaliteit. Bezien vanuit art. 67 AWR is het delen van fiscale informatie niet de norm, maar slechts de uitzondering op de hoofdregel. Dat neemt niet weg dat de inspecteur, met inachtneming van de strikte fiscale geheimhoudingsverplichting, wel een signaalfunctie kan hebben richting wetgever of derden indien hij een maatschappelijk ongewenst fenomeen signaleert. Als er een maatschappelijk probleem is waar de Belastingdienst een rol zou kunnen spelen bij de aanpak of oplossing van het probleem, dan is het aan de wetgever in het algemeen en de Staatssecretaris van Financiën in het bijzonder om een goed onderbouwde, transparante belangenafweging te maken tussen de strikte fiscale geheimhoudingsplicht en de oplossing van het desbetreffende maatschappelijk probleem. De in Hoofdstuk 6 gewijzigde onderbouwing van de doelstelling van de meewerkbereidheid vormt wel een fiscaal fundament om – na een zorgvuldige belangenafweging – gegevens te kunnen delen met andere bestuursorganen in het kader van de één overheid-gedachte. Het scherp neerzetten van dit uitgangspunt zorgt mijns inziens voor een betere belangenafweging.

11.3.5 De uitzonderingen en ontheffingen

In Hoofdstuk 3 ben ik ingegaan op de kritiek op het ontheffingenstelsel (periode 1961-2007) van art. 67, tweede lid, AWR (oud) en de herziening per 1 januari 2008.³⁵ Daarbij werd een nieuw tweede lid ingevoerd waarin werd opgesomd in welke drie gevallen de fiscale geheimhoudingsplicht niet zou gaan gelden. De mogelijkheid om een ontheffing van de geheimhoudingsplicht te verlenen, werd in sterk afgeslankte vorm vernummerd

³³ Hoofdstuk 9, par. 6.

³⁴ Hoofdstuk 9, par. 7.

³⁵ Hoofdstuk 3, par. 6.

naar het huidige art. 67, derde lid, AWR. 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. Hierdoor is het bijna onmogelijk geworden om alle uitzonderingen op de fiscale geheimhoudingsplicht in kaart te (blijven) brengen.

Een goed gemotiveerde onderbouwing van de doelstellingen die aan de fiscale geheimhouding ten grondslag liggen, draagt mijns inziens bij aan de acceptatie van art. 67 AWR en beteugelt de soms ongebreidelde drang tot verstrekking. Het dwingt de wetgever of de Minister c.q. de Staatssecretaris van Financiën 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. 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. De wijzigingen per 1 januari 2008 hebben naar mijn mening niet gebracht wat ervan werd verwacht; de kritiek is inhoudelijk hetzelfde gebleven. De gewijzigde (motivering van de) doelstellingen die aan art. 67 AWR ten grondslag liggen, alsmede de toegenomen aandacht voor privacy en informationele zelfbeschikking, nopen tot aanpassing van de huidige bepaling. Naast het al genoemde voorstel voor de niet-herleidbare gegevens heb ik in Hoofdstuk 10 enkele voorstellen gedaan om art. 67, tweede en derde lid, AWR te wijzigen en ben ik tot de volgende conclusies gekomen:

*Continue belangenafweging: een drietrapsraket*³⁶

Uitzonderingen en ontheffingen vergen een continue, zorgvuldige belangenafweging. Uit de in Hoofdstuk 10 gegeven voorbeelden blijkt dat hiervan niet altijd sprake is geweest. Deze continue belangenafweging is feitelijk een drietrapsraket. Ten eerste dient voorafgaand aan de invoering van een uitzondering of het verlenen van een ontheffing een zorgvuldige, transparante belangenafweging te worden gemaakt.³⁷ 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 (o.a.: doelbinding, omvang van de dataset, privacybeginselen, belangen van de afnemers van fiscale informatie, belangen van de Belastingdienst, belangen van de betrokkenen wiens gegevens het betreffen, evaluatie- of horizonbepaling en transparantie). 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 de betrokkenheid bij deze continue belangenafweging zichtbaarder te maken.

³⁶ Hoofdstuk 10, par. 2.

³⁷ Hoofdstuk 10, par. 2.1.

Ten tweede dient voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking van fiscale gegevens een afweging te worden gemaakt.³⁸ 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. 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.

Als laatste kan worden genoemd de evaluatie achteraf.³⁹ 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.

Gegevensverstrekking aan private partijen⁴⁰

De fiscale geheimhoudingsplicht brengt met zich dat het niet gebruikelijk is dat de Belastingdienst gegevens verstrekt aan private partijen. Toch is er een ontwikkeling gaande; 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. Private partijen kunnen, net als bestuursorganen, een maatschappelijk belang vertegenwoordigen. Het verstrekken van fiscale gegevens aan private partijen voor niet-fiscale doeleinden behoeft geen afbreuk te doen aan de meewerkbereidheid, mits dit zorgvuldig en transparant gebeurt. 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 hiervoor ook het fiscale boeterecht in te zetten. Hiermee zou een concrete invulling worden gegeven aan de effectieve rechtsbescherming tegen schendingen van de geheimhouding. Een dergelijke fiscale boete kan als

³⁸ Hoofdstuk 10, par. 2.2.

³⁹ Hoofdstuk 10, par. 2.3.

⁴⁰ Hoofdstuk 10, par. 3.

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.

*Enig wettelijk voorschrift*⁴¹

De fiscale geheimhoudingsplicht geldt niet als een wettelijk voorschrift tot bekendmaking verplicht. Deze uitzondering kwam in een groot aantal materiële belastingwetten uit het pre-AWR-tijdperk al voor en is met ingang van 1 januari 2008 (wederom) gecodificeerd. 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. 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. Die wettelijke voorschriften vergen een continue, zichtbare belangenafweging. Een (periodieke) evaluatie per wettelijk voorschrift zal moeten uitwijzen of met het verstrekken van fiscale gegevens het beoogde effect op een doelmatige wijze wordt bereikt, het wettelijk voorschrift moet worden aangepast of dat het wettelijk voorschrift zelfs kan worden afgeschaft.

*Afscheid van de ministeriële regeling*⁴²

De geheimhoudingsplicht geldt niet voor gegevensverstrekkingen aan bestuursorganen die zijn opgenomen in de ministeriële regeling van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994. Bij de herziening van art. 67 AWR per 1 januari 2008 zijn de uitgangspunten voor opname in de ministeriële regeling gedurende de parlementaire behandeling aangescherpt.⁴³ Dit is niet (volledig) terug te zien in het huidige beleid. Art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 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 de aangescherpte uitgangspunten niet zijn nageleefd en er structureel onvoldoende aandacht is voor periodiek onderhoud. Dit doet afbreuk aan de fiscale geheimhoudingsplicht. De uitgesproken verwachting dat de lijst met gegevensverstrekkingen beperkter zou worden, is niet uitgekomen.

41 Hoofdstuk 10, par. 4.

42 Hoofdstuk 10, par. 5.

43 Hoofdstuk 3, par. 6.5.

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 voor een goede vervulling van de publiekrechtelijke taak van dat bestuursorgaan. Het betreffen nagenoeg uitsluitend beleidsterreinen waarover zij geen eigen kennis of kunde hebben en waarvoor zij geen verantwoordelijkheid dragen. 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 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.

Gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf⁴⁴

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.

De wetgever wil de eigen regie op persoonsgegevens vergroten. Ook met de gewijzigde doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling 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 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 bijzondere openbaarmakingsregeling met een uitputtend karakter (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

44 Hoofdstuk 10, par. 6.

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.

Ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR⁴⁵

De algemene consensus is dat er – na de herziening van de geheimhoudingsbepaling per 1 januari 2008 – slechts drie ontheffingsgronden zouden zijn.⁴⁶ Gezien het specifieke karakter en de wijze van totstandkoming heb ik de generieke ontheffing ten behoeve van de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) als separate ontheffingsgrond benoemd. In Hoofdstuk 10 heb ik voorgesteld om de ontheffingsgronden 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 voorgestelde uitbreiding van de gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf in art. 67, tweede lid, onderdeel c, AWR (nieuw).

De eerste ontheffingsgrond (B) – de generieke ontheffing – ziet slechts op één specifiek doel: de inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm).⁴⁷ De werkelijkheid is echter weerbarstiger waardoor theorie en praktijk uit elkaar zijn gaan lopen. Een generieke ontheffing kan worden

⁴⁵ Hoofdstuk 10, par. 7.

⁴⁶ Hoofdstuk 3, par. 6.4.

⁴⁷ Hoofdstuk 10, par. 7.1.

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 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 wetwijziging 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 conventanten 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.⁴⁸ Het al dan niet doen van een beroep op het verschoningsrecht vereist immers altijd een belangenafweging in een concrete casus door de opgeroepen getuige zelf. Een dergelijke belangenafweging kan niet op voorhand door de Belastingdienst of de Staatssecretaris van Financiën worden gemaakt.

De huidige tweede ontheffingsgrond regelt een ontheffing van de geheimhouding vooruitlopend op een wijziging van art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994. Bij een voorgenomen wetwijziging om structurele gegevensverstrekking aan een bestuursorgaan mogelijk te maken is – met de gedurende de parlementaire behandeling aangescherpte uitgangspunten – 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 de ministeriële regeling. Gezien mijn aanbeveling om de ministeriële regeling binnen afzienbare tijd te laten vervallen, dient de tweede ontheffingsmogelijkheid 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. Het is mijns inziens niet wenselijk om een dergelijke ontheffing

⁴⁸ Hoofdstuk 4, par. 5.2.

pas bij de inwerkingtreding van het wettelijk voorschrift waarin de grondslag is opgenomen van rechtswege te laten vervallen. Zeker bij onvoorzien langlopende wetgevingstrajecten is het wenselijk om periodiek te beoordelen of er nog wel zwaarwegende redenen zijn om de verleende ontheffing te verlengen. De fiscale geheimhoudingsverplichting brengt met zich dat het niet gebruikelijk is dat gegevens aan private partijen worden verstrekt; betrokkenen mogen ervan uitgaan dat 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, zoals bijvoorbeeld de integriteitsonderzoeken naar ministers en staatssecretarissen of de inkomensafhankelijke huurverhoging, is van onvoorzien of incidenteel echter geen sprake. 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. 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.

11.4 Een vergelijking van art. 67 AWR met art. 2:5 Awb

De derde onderzoeksvraag gaat over het belang van de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR in relatie tot algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb. Laatstgenoemde geheimhoudingsbepaling heeft een aanvullend karakter en is niet van toepassing voor zover reeds uit hoofde van ambt, beroep of wettelijk voorschrift ter zake van die gegevens een geheimhoudingsplicht geldt. Een aanpassing van art. 2:5 Awb, waarbij de term geheimhoudingsplicht wordt aangepast naar de term geheimhoudingsregime (de hoofdregel én de hierop geformuleerde uitzonderingen en ontheffingen), zou naar mijn mening de lading beter dekken. Ik heb geconcludeerd dat voor de fiscaliteit de algemene, bestuursrechtelijke geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb niet volstaat. Hierbij dient te worden opgemerkt dat – gezien de (ongelukkige) formulering – art. 9 Ambtenarenwet 2017 veelal prevaleert boven art. 2:5 Awb. In Hoofdstuk 5 zijn, aan de hand van de vijf elementen die voor de fiscale geheimhoudingsplicht van belang zijn, beide bepalingen met elkaar vergeleken.⁴⁹ Hieruit bleek dat er enkele opvallende verschillen tussen beide bepalingen zijn. Deze verschillen zet ik hierna kort op een rij.

De doelstellingen

De doelstellingen van art. 2:5 Awb zijn anders dan die van art. 67 AWR. Art. 2:5 Awb is uitsluitend gericht op het beschermen van de belangen van burgers en bedrijven, maar

⁴⁹ Hoofdstuk 5, par. 2.

niet de belangen van het bestuursorgaan. Art. 67 AWR beoogt echter mede het belang van de Belastingdienst te beschermen. Dit verschil wordt alleen maar groter met het door mij gedane voorstel om een tijdelijke geheimhoudingsverplichting te introduceren ingeval sprake is van een zwaarwegend controle-strategisch belang voor de inspecteur.

De onderworpen subjecten

De reikwijdte van de aan art. 2:5 Awb onderworpen subjecten komt inhoudelijk grotendeels overeen met de huidige drie categorieën van de aan art. 67 AWR onderworpen subjecten. Toch zijn er enkele verschillen. Een niet aan een 'instelling' verbonden deskundige (de natuurlijk persoon) is altijd onderworpen aan art. 67 AWR, maar lijkt echter buiten de Awb-boot te vallen omdat de band met de 'instelling' ontbreekt. Het verdient mijns inziens aanbeveling deze lacune in de Awb op te vullen. Een principiële verschil is dat bij het verstrekken van fiscale gegevens aan niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers de fiscale geheimhoudingsbepaling overgaat op de ontvangende partij. Onder art. 2:5 Awb wordt het eigen geheimhoudingsregime van de ontvangende ambtsdrager van toepassing. Hoewel dit praktisch gezien waarschijnlijk zal meevallen, is art. 67 AWR in theorie op dit punt stringenter. Het verschil wordt echter groter met het door mij gedane voorstel om aan alle afnemers van fiscale informatie geheimhouding op te leggen.

Het object van de geheimhouding

Art. 2:5 Awb heeft een aanvullend karakter. Aangezien art. 67 AWR uitsluitend ziet op informatie over de persoon of zaken van een ander is in zoverre de reikwijdte van de Awb-bepaling breder. De geheimhoudingsplicht van art. 2:5 Awb is echter niet absoluut geformuleerd. Dit komt tot uiting doordat in de wettekst het subjectieve element van het 'vertrouwelijke karakter' naar voren komt. In de huidige fiscale bepaling is dit subjectieve element volledig geëlimineerd. Dit zorgt voor een aantal verschillen: als eerste noem ik het tijdsverloop. Het object van de fiscale geheimhouding verandert niet door tijdsverloop. Als gevolg van het subjectieve element is bij art. 2:5 Awb sprake van een continue toets omdat informatie door tijdsverloop van karakter kan veranderen. Het tweede verschil is de openbaar bekende gegevens. Deze ontberen het vertrouwelijke karakter van art. 2:5 Awb. In Hoofdstuk 8 heb ik betoogd dat deze onverminderd als object van de fiscale geheimhouding aangemerkt dienen te blijven. Het derde onderscheid is de instemming van de betrokkene die eveneens het vertrouwelijke karakter van gegevens ontnemt. In Hoofdstuk 8 heb ik, mede gezien de andere doelstellingen, betoogd dat deze onverminderd als object van de fiscale geheimhouding aangemerkt dienen te blijven. Het verschil tussen beide bepalingen wordt echter minder groot met het door mij gedane voorstel om gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf vergaand te verruimen. Het vierde verschil is de behandeling van niet-herleidbare gegevens. Dit verschil komt met het door mij gedane voorstel voor de verstrekking van niet-herleidbare gegevens te vervallen.

De (fiscale) afbakening

Art. 67, eerste lid, AWR bepaalt dat de inspecteur de fiscale informatie niet verder bekend mag maken dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet of de invordering van enige rijksbelasting. Hoewel de afbakening van art. 2:5 Awb anders is gedefinieerd – gegevens mogen slechts bekend worden gemaakt “voor zover (...) uit zijn taak de noodzaak tot mededeling voortvloeit” – is er inhoudelijk geen verschil. De uitvoering van de

belastingwet of de invordering van enige rijksbelasting is immers de taak van de inspecteur c.q. de ontvanger waardoor de fiscale bepaling niet stringenter is.

De uitzonderingen en ontheffingen

Op het gebied van dit element is art. 67 AWR mijns inziens juist beduidend minder stringent. Art. 2:5 Awb kent, behoudens de zinsnede “voor zover enig wettelijk voorschrijf hem tot mededeling verplicht”, immers geen uitzonderingen of ontheffingsmogelijkheden. Met het door mij gedane voorstel om de ministeriële regeling te laten vervallen, wordt dit verschil kleiner, terwijl de voor de fiscaliteit gewenste flexibiliteit en maatwerk behouden blijven.

Is art. 67 AWR stringenter?

De heersende gedachte is dat de fiscale geheimhoudingsbepaling stringenter is dan art. 2:5 Awb. De punten waarop het huidige art. 67 AWR strikter is dan art. 2:5 Awb worden thans grotendeel tenietgedaan door de significant minder strikte uitzonderingen en ontheffingen. Per saldo kan ik hierdoor geen eenduidig antwoord worden gegeven op de vraag of deze heersende gedachte wel terecht is. Met de door mij voorgestelde aanpassingen van art. 67 AWR lijkt deze vraag eenvoudiger bevestigend beantwoord te kunnen worden. Het verdient aanbeveling om de bevindingen uit dit onderzoek te gebruiken voor een evaluatie van art. 2:5 Awb.

11.5 Tot slot: naar een nieuw art. 67 AWR

Met de gewijzigde onderbouwing van de doelstelling van de meewerkbereidheid en het gedane voorstel om een tijdelijke geheimhoudingsplicht te introduceren ingeval sprake is van een zwaarwegend controle-strategisch belang heb ik in Hoofdstuk 6 antwoord gegeven op de eerste onderzoeksvraag. Na een diepgaand onderzoek naar de betekenis en werking van art. 67 AWR heb ik in Hoofdstuk 7 tot en met Hoofdstuk 10 enkele voorstellen gedaan voor een verdere verbetering van de fiscale geheimhoudingsbepaling. Dit resulteert in mijn voorstel voor een gewijzigde wettekst van art. 67 AWR (nieuw) dat in Appendix C is opgenomen. Hiermee is de tweede onderzoeksvraag eveneens beantwoord. Met de vergelijking van de geheimhoudingsbepalingen uit de AWR en de Awb in Hoofdstuk 5 alsmede de hiervoor al genoemde voorstellen voor aanpassing van art. 67 AWR heb ik ten slotte de derde onderzoeksvraag beantwoord.

De door mij getrokken conclusies en de door mij gedane aanbevelingen zien gedeeltelijk op aanpassen van de wettekst teneinde het fiscale geheimhoudingsregime te verfijnen. “*Papier is geduldig*” verzuchtte Kamerlid Bahlmann in de Tweede Kamer bij de behandeling van de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 47 Wet VB 1892. Terecht, want het gaat er uiteindelijk ook om hoe een concrete, zorgvuldige invulling wordt gegeven aan deze papieren werkelijkheid. Dit onderzoek draagt bij aan een beter begrip van de fiscale geheimhoudingsbepaling.

Het is nu aan de wetgever om het stokje over te nemen en de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR te herzien overeenkomstig de door mij gedane voorstellen. Voor de Belastingdienst is vervolgens de rol weggelegd om hieraan zorgvuldig en magistraatlijk een concrete invulling te geven.

