



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Majeure ontwikkelingen in het fiscale inzagerecht; tijd om de (tussentijdse) balans op te maken!

Brederode, T.A.R. van; Soekhoe, R.A.S.S.

Citation

Brederode, T. A. R. van, & Soekhoe, R. A. S. S. (2024). Majeure ontwikkelingen in het fiscale inzagerecht; tijd om de (tussentijdse) balans op te maken!. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2024(7541), 16-26. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4170284>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4170284>

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

Majeure ontwikkelingen in het fiscale inzagerecht; tijd om de (tussentijdse) balans op te maken!

WFR 2024/235

De focus van de auteurs ligt op de recente ontwikkelingen in het inzagerecht in de Awb en in de AWR. Er wordt onderzocht in hoeverre het voor belanghebbenden mogelijk is om inzage te krijgen in de (eigen) fiscale gegevens en op welke wijze dossiers worden geraadpleegd.

De Awb biedt de mogelijkheid om kennis te nemen van de 'op de zaak betrekking hebbende stukken' in de bezwaar- en de beroepsprocedure. De ervaringsdeskundige weet dat dit inzagerecht tot discussie kan leiden, zoals over de vraag welke stukken uit het dossier gelden als 'op de zaak betrekking hebbend'. En is het bijvoorbeeld mogelijk om stukken digitaal toegezonden te krijgen? De Hoge Raad heeft recentelijk zijn oordeel gegeven over dit recht op inzage. Daarnaast is de wetgever voornemens om toegang te verlenen tot het fiscale dossier via het nieuwe art. 66a AWR. De auteurs zetten de ontwikkelingen op een rij en roepen op tot het stroomlijnen van de verschillende wettelijke regelingen.

1. Inleiding

Op basis van het inzagerecht kan een belanghebbende kennisnemen van de 'op de zaak betrekking hebbende stukken' (hierna: 'zaakstukken') die ten grondslag liggen aan het genomen besluit van het bestuursorgaan.³ Dit inzagerecht ligt wettelijk besloten in art. 7:4 lid 2 en 3 en art. 8:42 Algemene wet bestuursrecht (Awb).⁴ Niet alleen de Awb bevat een inzagerecht. Ook bijvoorbeeld de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG), Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), Invorderingswet (IW), Wet open overheid (Woo), Wet politiegegevens (Wpg) en de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) bevatten wettelijke grondslagen waarop inzage mo-

gelijk is.⁵ Dit resulteert in een doolhof aan (goed bedoelde) wettelijke regelingen.

In de fiscale literatuur is reeds aandacht besteed aan de toepassing van het inzagerecht, betreffende de kwalificatie van documenten uit het dossier en het verlenen van toegang tot die zaakstukken.⁶ De voorschriften in de Awb die gericht zijn op het bieden van inzage vormen een belangrijke waarborg voor een eerlijke procespositie voor belanghebbende, doordat die voorschriften ervoor zorgen dat de relevante feitelijke gegevens die reeds bij het bestuursorgaan bekend zijn ook voor belanghebbende ter beschikking staan in bezwaar of beroep.⁷

In bezwaar biedt de wet de mogelijkheid tot een terinzagelegging aan belanghebbende op het kantoor van het bestuursorgaan. De Hoge Raad oordeelde recentelijk dat informatie ook op digitale wijze ter inzage kan worden gelegd.⁸ Bij de Belastingdienst heeft in de laatste decennia een digitaliseringsslag van fiscale gegevens plaatsgevonden. Het gevolg hiervan is dat op de zaak betrekking hebbende gegevens in toenemende mate niet meer op papier worden bewaard, maar zijn opgeslagen in digitale documenten. Aangezien die gegevens volgens de huidige rechtspraak onder het inzagerecht vallen is het van belang dat het bestuursorgaan ook het digitale dossier op orde heeft.⁹ Het ontsluiten van digitale gegevens dient dan op correcte wijze plaats te vinden om aan het inzagerecht te voldoen.

Naast de algemene regelingen in de Awb, biedt de AWR binnenkort ook de mogelijkheid tot een fiscaal inzagerecht. Met ingang van 31 december 2025 wordt namelijk het recht op inzage in de AWR opgenomen aan de hand van een bijzondere verstrekkingregeling in art. 66a AWR.¹⁰ Al met al worden er tal van wettelijke mogelijkheden gecreëerd om inzage te krijgen: genoeg reden dus om de balans op te maken. In de bijdrage wordt ingegaan op

1 Tim van Brederode is verbonden aan de afdeling Belastingrecht, Universiteit Leiden. E-mail: t.a.r.van.brederode@law.leidenuniv.nl. De auteur heeft geadviseerd bij het amendement van het lid Omtzigt c.s., *Kamerstukken II* 2023/24, 36418, nr. 110.
2 Sandesh Soekhoe is werkzaam als fiscalist formeel recht bij de Belastingdienst, tevens verbonden aan TaxVisions als auteur. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.
3 R.A.S.S. Soekhoe, 'op de zaak betrekking hebbende stukken', *Navigators thema's*.
4 S.F. Immerseel & G.H. Ulrich: 'Fiscaal bezwaar in de AWR en Awb', Den Haag: Sdu 2017, paragraaf 11; E.J.M. Bohnen & M.M. Stassen-Kanters, 'Op de zaak betrekking hebbende stukken: een overzicht', *TFB* 2022/25; Voor een compleet overzicht van art. 8:42 Awb, zie o.a. D.J. Franssen, 'De incompleetheit van het procesdossier', *TFB* 2021/10; A.T.P. Nefkens & J.H.P.M. Raaijmakers, 'De op de zaak betrekking hebbende stukken', *WFR* 2019/100.

5 Zie in volgorde art. 5:49 Awb, art. 15 AVG, art. 67 AWR, art. 50 lid 6 IW, art. 5.5 Woo, art. 25 Wpg, art. 40 Wet WOZ.
6 A.T.P. Nefkens & J.H.P.M. Raaijmakers, 'De op de zaak betrekking hebbende stukken', *WFR* 2019/100; G.J.M.E. de Bont, 'Het procesdossier', *WFR* 2020/224; P. de Haas, 'Weten we over welke gegevens de Belastingdienst beschikt?', *TFB* 2018/25; N. van den Hoek, 'Fysieke dossiers bestaan niet meer. Digitale toezending is de norm', *WFR* 2022/166.
7 Het verkrijgen van toegang tot documenten in de fiscale praktijk is inmiddels een standaard processuele grief geworden. Zie hierover: E. Poelmann, 'Van enige Europeesrechtelijke beginselen', *TFO* 2023/187.3, par. 2.4.
8 HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1107, nr. 22/00170, V-N 2023/37.21, r.o. 3.4-3.6.
9 HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672, nr. 16/04237, V-N 2018/26.6, r.o. 3.4.3-3.4.4.
10 *Kamerstukken II* 2023/24, 36418, nr. 131.

het inzagerecht dat belanghebbenden kunnen benutten in de Awb en de AWR en de vraag welke fiscale gegevens zij kunnen verwachten bij een verzoek. De centrale vraag is hoe dit inzagerecht kan worden gestroomlijnd om de gewenste transparantie aan de burger te bieden zonder de uitvoering onnodig te belasten.

De opbouw van de bijdrage is als volgt. In paragraaf 2 worden de wettelijke bepalingen geïntroduceerd die toegang geven tot een inzagerecht. In paragraaf 3 wordt het inzagerecht in de Awb behandeld. Aan de hand van de jurisprudentie bieden wij in paragraaf 4 een analyse van de terinzagelegging en verstrekking van zaakstukken. In paragraaf 5 wordt de actualiteit behandeld met een nieuw inzagerecht in de AWR en de algemene openbaarheidsregeling. Wij sluiten de bijdrage af in paragraaf 6. Allereerst komt de methodologie van deze bijdrage aan bod.

1.1 Methodologie

In deze bijdrage behandelen wij de juridische kaders van de verplichting tot terinzagelegging of de verstrekking van fiscale gegevens op verzoek; een categorie regelingen waarin een inzagerecht is opgenomen.¹¹ Aan die inzage wordt door middel van een open norm, zoals in art. 7:4 en 8:42 Awb, invulling gegeven.¹² Dit betekent dat voor de nadere invulling van het inzagerecht het van belang is om het beleid van het bestuursorgaan en jurisprudentie te bestuderen. Dankzij openbaring van de werkinstructie van de Belastingdienst is inzicht in het beleid mogelijk.¹³ Verder sluit de uitvoeringsorganisatie in haar beleid aan bij het standaardarrest van de Hoge Raad uit 2018. Aan de hand van dit arrest en meer recente arresten uit de periode 2018-2024 over het inzagerecht in de Awb is gekozen voor een jurisprudentieonderzoek over deze jaren. De periode hiervoor is reeds uitvoerig beschouwd in de fiscale vakliteratuur.¹⁴

Aan de hand van de invulling van de plicht tot het bieden van inzage in fiscale gegevens plaatsen wij een aantal kanttekeningen bij het nieuwe inzagerecht in de AWR. Met deze regeling in de AWR is een zelfstandig recht op

inzage in het eigen fiscale dossier geïntroduceerd.¹⁵ De uitvoering van het inzagerecht in de AWR staat nog in de kinderschoenen, maar zal een hoop voeten in de aarde hebben, zo is onze verwachting.

2. Welk recht op (fiscale) inzage?

Een belangrijk onderscheid dat dient te worden gemaakt in de context van fiscale inzage is het verschil tussen verstrekking en openbaarmaking van informatie. Een verstrekking betrekt individuele (fiscale) informatie die niet geschikt is voor openbaarmaking, terwijl een openbaarmakingsregeling juist gericht is op overheidsinformatie waarvan het belang de individuele casus overstijgt. Dit onderscheid is cruciaal, omdat een burger moet weten wat hij kan verwachten. Bij een verzoek zonder duidelijke afbakening kan verwarring ontstaan bij het bestuursorgaan en kan het verzoek voor meerdere interpretaties vatbaar zijn.¹⁶ Slechts in zeer uitzonderlijke gevallen leidt een openbaarmakingsregeling tot verstrekking van individuele gegevens. Bij verstrekkingen worden fiscale gegevens enkel met de verzoeker gedeeld. Het bestuursorgaan dient in zijn besluit te omschrijven op basis van welke regeling het verzoek is beoordeeld, bijvoorbeeld een algemene openbaarmakingsregeling (zoals art. 4.1 Woo), een bijzondere openbaarmakingsregeling (zoals art. 40 Wet WOZ en art. 7 Wpg) of een bijzondere verstrekking (zoals in art. 7:4 en art. 8:42 Awb).¹⁷

2.1 Procedurele inzage in art. 7:4 Awb en art. 8:42 Awb

Het belang voor de burger van het inzagerecht, dat is neergelegd in de wettelijke bepalingen in de bezwaarfase (art. 7:4 Awb) of de beroepsfase (art. 8:42 Awb), is dat het als middel fungeert om zich (tijdig) te kunnen uitlaten over de stukken en dat de rechter rekening kan houden met de stukken in het proces bij zijn oordeel.¹⁸ De wetgever heeft

11 Het inzagerecht in de Wet politiegegevens (Wpg) en de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG) laten wij in deze bijdrage buiten beschouwing aangezien deze bepalingen onzes inziens ongeschikt zijn voor verstrekking van eigen fiscale gegevens. Deze inzagebepalingen zien specifiek op het recht om uitsluitel te krijgen over de verwerking van hem betreffende persoonsgegevens. De inzagebepaling uit de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) wordt niet behandeld in deze bijdrage vanwege gebrek aan relevantie voor het beantwoorden van de hoofdvraag.

12 *Kamerstukken II* 1988/89, 21221, nr. 3, p. 148-149.

13 Brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2023, 2023-0000115086, V-N 2023/25.18; brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2024, kenmerk 2024-0000285600, V-N 2024/26.19.

14 Zie voetnoot 4 en 6.

15 De rechtstreekse werking van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel uit het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, C326/391, is van toepassing wanneer het recht van de Unie ten uitvoer wordt gelegd in een nationale regeling of in het geval bij de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG). Het antwoord op de vraag of het inzagerecht in art. 66a AWR in zekere zin Unierecht ten uitvoer legt, biedt eveneens antwoord op het Handvest van toepassing is. De bepalingen inzake het recht op een eerlijk proces in art. 17 Grondwet en art. 6 EVRM dienen in ieder geval te worden gerespecteerd.

16 Zie in dat kader ABRvS 6 maart 2024, ECLI:NL:RVS:2024:953, nr. 202202411/1/A3, r.o. 16; E.J. Daalder, *Toegang tot overheidsinformatie*, Boom Juridische uitgevers 2005, p. 148.

17 In de Wet Open Overheid is op bijzonder praktische wijze neergelegd wanneer sprake is van een bijzondere openbaarmakingsregeling, waardoor de Woo niet van toepassing is. Zie art. 8.8 Woo; *Kamerstukken II* 2013/14, 33328, nr. 9, p. 90-92; *Kamerstukken II* 2019/20, 35112, nr. 9, p. 10.

18 Conclusie A-G Pauwels 10 november 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1064, r.o. 2.6-2.14; HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672, BNB 2018/164. In dezelfde zin: HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1316, BNB 2018/182, r.o. 2.2 en HR 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1670, BNB 2021/47, r.o. 2.2.1.

zich expliciet uitgelaten over de onwenselijkheid van de situatie waarin een belanghebbende pas kennis kan nemen van stukken in de beroepsfase, die in de bezwaarfase al beschikbaar waren.¹⁹ De zaakstukken dienen ongeacht de bewijslastverdeling in fiscale procedures te worden overgelegd.²⁰ Dit betekent niet dat een beroep van een belanghebbende op het inzagerecht onbegrensd is. Dit valt af te leiden uit art. 7:4 lid 2 en 3 Awb. Daaruit blijkt dat het inzagerecht enkel is bedoeld voor de bezwaarprocedure en dat slechts tijdelijk inzage wordt verleend in de zaakstukken bij een hoorzitting.²¹ Het beginsel van hoor en wederhoor wordt met een hoorzitting gewaarborgd, waarbij belanghebbende zijn argumentatie mondeling kan toelichten.

Het horen schept waarborgen voor zowel belanghebbende als het bestuursorgaan om over relevante informatie te beschikken om tot zorgvuldige heroverweging en besluitvorming te komen.²² Maar voor een goed hoorgesprek is wel nodig dat de belanghebbende kan beschikken over dezelfde informatie als het bestuursorgaan. Dit betekent echter ook dat, indien de belanghebbende afziet van een hoorgesprek, geen recht bestaat op inzage in de zaakstukken.²³

De inspecteur is verplicht het initiatief te nemen voor het horen en om de zaakstukken ten minste een week voorafgaand aan het horen ter inzage te leggen voor de belanghebbende.²⁴ Bij gewichtige redenen voor geheimhouding van bepaalde informatie kan de inspecteur de terinzagelegging beperken.²⁵

Het inzagerecht heeft naast het bieden van inzicht in zaakstukken ook nadrukkelijk als doel procedures bij de bestuursrechter te voorkomen, als het geschil in de bezwaarfase kan worden opgelost.²⁶ Door de huidige koppeling van het inzagerecht aan het hoorgesprek is het van belang dat de belanghebbende tijdig wijst op mogelijke

fouten van de inspecteur.²⁷ Wanneer er zaakstukken ontbreken bij de terinzagelegging, dient de belanghebbende tijdens het hoorgesprek de volledigheid van het dossier aan de orde te stellen.²⁸ Hiermee kan de eerste check op de volledigheid van het dossier plaatsvinden voor aanvang van een beroep bij de rechter.

Het huidige wettelijk kader werpt allicht een barrière op voor belanghebbenden zonder juridische voorkennis om bezwaar²⁹ aan te tekenen, aangezien bij een belastingaanslag mogelijk niet duidelijk is, dat in de daaropvolgende bezwaarprocedure zaakstukken ter inzage dienen te worden gelegd en op volledigheid te worden beoordeeld tijdens het hoorgesprek. In dat kader is het naar onze mening onlogisch dat thans het inzagerecht in de bezwaarfase is gekoppeld aan het hoorgesprek (mogelijk zal dit wijzigen, zie hieromtrent par. 5.4).

Indien de bezwaarfase leidt tot een vervolg, dan vangt de rechtsgang aan in beroep bij de rechter. Het bestuursorgaan is daarbij verplicht om de zaakstukken in een procesdossier aan de rechter toe te zenden, conform art. 8:42 Awb. Hierop geldt een uitzondering voor stukken die om gewichtige redenen slechts worden gedeeld met de bestuursrechter.³⁰

Indien de inspecteur de zaakstukken niet heeft overgelegd, kan de rechter daaraan gevolgen verbinden.³¹ Indien

19 *Kamerstukken II* 1988/89, 21221, nr. 3, p. 149.

20 HR 18 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:281, nr. 20/00766, V-N 2022/10.16.

21 Het demissionaire kabinet is voornemens om o.a. art. 7:4 Awb aan te passen door middel van het wetsvoorstel Wet waarborgfunctie Awb.

22 *Kamerstukken II* 1988/89, 21221, nr. 3, p. 145-146.

23 HR 7 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE3833, nr. 36801, BNB 2002/284, r.o. 3.1.

24 Art. 7:4 lid 2 Awb; uit de totstandkomingsgeschiedenis van art. 7:4 Awb blijkt dat belanghebbende om het voorziene recht moet verzoeken. Bij een bezwaar tegen een belastingaanslag ligt het initiatief voor horen van de belastingplichtige bij de inspecteur, op grond van par. 9 Besluit Fiscaal Bestuursrecht. Er zijn echter ook situaties mogelijk waarbij de belastingplichtige zelf om een hoorgesprek dient te verzoeken, conform art. 25 AWR.

25 Art. 7:4 lid 6 Awb.

26 *Kamerstukken II* 1988/89, 21221, nr. 3, p. 149.

27 Indien geen terinzagelegging heeft plaatsgevonden, voorafgaand aan de hoorzitting, dan mag van belanghebbende worden verwacht dat hij voor (of tijdens) het hoorgesprek nogmaals om de zaakstukken verzoekt. Indien belanghebbende dit niet doet, dan mag in beginsel worden aangenomen dat belanghebbende de zaakstukken niet meer nodig heeft. Zie hierover: Hof Den Bosch 9 augustus 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:2595, nr. 22/00142, V-N 2023/54.1.8, r.o. 4.6.

28 Dit blijkt uit de bijlage in *Kamerstukken II* 2023/24, 31066, nr. 1383. Zie de aangepaste werkinstructie – op de zaak betrekking hebbende stukken, versie 16 mei 2024.

29 In dit kader is ook noemenswaardig dat een bezwaarmaker verplicht is om gronden van bezwaar in te dienen, ook als hij nog niet beschikt over alle stukken; HR 8 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:322, nr. 18/02931, V-N 2019/14.19, r.o. 2.4.1.

30 Art. 8:29 lid 1 Awb.

31 Art. 8:31 Awb; G.M. Boezelman & Y. Ameziane, 'Fiscale vormverzuimen: spoorboekje gewenst?' *TFB* 2017/8. Zie in dit kader ook: P. de Haas, 'Weten we over welke gegevens de Belastingdienst beschikt?', *WFR* 2020/224.

het bestuursorgaan zijn verplichtingen niet is nagekomen, kan het beroep gegrond worden verklaard.³²

Zowel in de (fiscale) praktijk als in het maatschappelijk debat is discussie ontstaan over de reikwijdte van het inzagerecht, in welke mate de Belastingdienst dan wel andere bestuursorganen hieraan voldoen en de (noodzakelijke) toetsing door de rechter van de compleetheid van de zaakstukken in de rechtsgang.³³ In de vakliteratuur wordt gesignaleerd dat dossiers incompleet zijn en terughoudendheid met het verlenen van inzage wordt ervaren.³⁴ De Inspectie belastingen, toeslagen en douane (hierna: inspectie) heeft een onderzoek naar de compleetheid van dossiers uitgevoerd naar aanleiding van berichtgeving in de media, waarbij een aantal verbeterpunten is aangedragen. De conclusie van het onderzoek is dat door het ontbreken van gegevens over de uitkomsten van het beroepsproces geen beeld kon worden gevormd over de (mogelijke) aard en omvang van de problematiek van incomplete dossiers.³⁵ In het kader van de rechtsbescherming acht de inspectie het van belang dat de Belastingdienst kritisch blijft over wat wordt verstaan onder 'zaakstukken'.³⁶ De Staatssecretaris van Financiën heeft de verbeterpunten ter harte genomen en streeft naar de ontwikkeling van onder andere een integraal document- en archiefbeheersysteem, zodat dossiers op correcte en complete wijze worden vastgesteld.³⁷

32 *Kamerstukken II* 2023/24, 31066, nr. 1383. Zie de aangepaste werkinstructie – op de zaak betrekking hebbende stukken, versie 16 mei 2024, waarin de proceskosten en/of het griffierecht, het buiten beschouwing laten van stukken, en het beroep gegrond verklaren als consequenties worden geschetst; Zie ook: Rb. Gelderland 8 juni 2022, ECLI:NL:RBGEL:2022:2871, AWB 21/4091, V-N 2022/34.2.7, r.o. 20-21; Rb. Noord-Holland 2 juni 2022, ECLI:NL:RBNHO:2022:4719, AWB 18/2042, NLF 2022/1674, r.o. 25.4; Rb. Noord-Nederland 3 mei 2022, ECLI:NL:RBNNE:2022:1426, AWB 19/4597, V-N 2022/31.2.6, r.o. 5.3; Hof Amsterdam 31 juli 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:2591, 17/00543, V-N 2019/12.18, r.o. 6.4.11 (vernietiging van de aanslag); Rb. Noord-Holland 12 april 2024, ECLI:NL:RBNHO:2024:3172, V-N 2024/29.21, r.o. 14-19. Zie ook: E.C. Pietermaat & N.N. Bontje, 'Openbaarheid en behoorlijkheid', *NTB* 2024/97, par. 6.

33 RTL-nieuws, 'Belastingdienst houdt informatie achter voor de rechter', 26 januari 2023; V-N 2023/10.19; RTL-nieuws, 'Extra onderzoek naar compleetheid dossiers Belastingdienst in rechtszaken', 15 december 2023; RTL nieuws, 'Hof kritisch: Belastingdienst hield (weer) info achter voor rechter', 19 april 2024.

34 A.T.P. Nefkens & J.H.P.M. Raaijmakers, 'De op de zaak betrekking hebbende stukken', *WFR* 2019/100; D.J. Franssen, 'De incompleetheid van het procesdossier', *TFB* 2021/10; F. Herreveld, 'Bedrog door de Belastingdienst', *WFR* 2023/243.

35 Inspectie belastingen, toeslagen en douane, 'Compleetheid van dossiers die naar de rechter gaan; Een eerste inzicht in de werkwijze van de Belastingdienst', 2023, p. 9-10; Zie ook: F. Herreveld, 'Bedrog door de Belastingdienst', *WFR* 2023/243; R.C.H. Graves, 'IBTD toetst de werkinstructie van de Belastingdienst over het verstrekken van relevante stukken aan de rechter', *NTFR* 2023/315 en *NTFR* 2023/815.

36 Inspectie belastingen, toeslagen en douane, 'Compleetheid van dossiers die naar de rechter gaan; Een eerste inzicht in de werkwijze van de Belastingdienst', 2023, p. 10.

37 *Kamerstukken II* 2023/24, 31066, nr. 1335, p. 2-4; brief Staatssecretaris van Financiën van 6 februari 2024, kenmerk 2024-0000154819, V-N 2024/9.18.

2.2 Geheimhouding versus inzagerecht in art. 67 AWR

Art. 67 AWR regelt zowel de fiscale geheimhoudingsplicht als de daaropvolgende relevante uitzonderingen. De geheimhoudingsplicht voor de Belastingdienst geldt niet wanneer de wettelijke verplichting tot gegevensverstrekking in andere wetten vóór gaat op de fiscale geheimhoudingsplicht.³⁸ Het inzagerecht in art. 7:4 en art. 8:42 Awb legt de verplichting op aan de inspecteur om de zaakstukken aan de belanghebbende ter inzage te leggen respectievelijk aan de rechter te sturen.³⁹

Sedert 1 januari 2008 geldt op grond van art. 67 lid 2 onderdeel c AWR een uitzondering op de geheimhoudingsplicht die naar onze indruk wel eens over het hoofd wordt gezien.⁴⁰ Uit deze uitzondering volgt een beperkt inzagerecht dat slechts ziet op gegevens die door de belastingplichtige zelf, of namens hem, zijn verstrekt, en die betrekking hebben op hemzelf.⁴¹ Het is in de praktijk onduidelijk bij wie en hoe van de bovenstaande uitzondering gebruik kan worden gemaakt.

Indien de informatie niet door belastingplichtige zelf is verstrekt dient op grond van art. 67 lid 3 AWR om onthefing van geheimhouding te worden verzocht. Het is ook onduidelijk hoe vaak onthefing wordt verstrekt in individuele gevallen, en welke criteria daarbij zijn gehanteerd. Dat is beklagenswaardig, aangezien deze bijzondere regeling juist toegang tot de eigen (fiscale) gegevens zou moeten bieden.⁴²

2.3 Individuele verstrekking in art. 5.5 Woo

Naast de algemene regelingen over het inzagerecht in de Awb en AWR bevat de Woo bijzondere verstrekkingvormen waarmee slechts aan één of enkele personen dient te worden verstrekt. De bijzondere informatieverstrekking vormt een vangnet op het algemene inzagerecht.⁴³ De Woo zorgt primair voor openbaarmaking van gegevens

38 Voorbeelden van dergelijke wettelijke verplichtingen zijn in par. 2.1 besproken: art. 7:4 lid 2 en art. 8:42 lid 1 Awb; S.C.W. Douma, R.J. Koopman & E.A.G. van der Ouderaa e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer 2023, hoofdstuk 3, par. 3.13.5; Zie ook: Hof Den Bosch 9 oktober 2014, ECLI:NL:GHSHE:2017:4837, nr. 13-00842-GHK, V-N 2015/4.10, r.o. 3.17.

39 *Kamerstukken II* 2005/06, 30322, nr. 7, p. 24.

40 B.M. van der Sar, 'Het te snel verschuivende landschap van het fiscale inzagerecht', *TFB* 2023/8, par. 2.1. Zie voor een uitvoerige beschouwing ook: B.M. van der Sar, 'Inzage in het eigen fiscale dossier, wat is het juiste toegangspoortje?', *NTB* 2023/207, par. 2-2.1.

41 Zie uitgebreider: B.M. van der Sar, *Fiscale geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld (Fiscale Monografieën nr. 168)* (diss. Leiden), Deventer: Wolters Kluwer 2021, hoofdstuk 3, par. 3.6, p. 95-108.

42 Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 maart 1998, nr. WJB 98/46, V-N 1998/19.6; *Kamerstukken II* 2005/06, 30322, nr. 7, p. 26-27.

43 M.L.M. van der Loop, 'De Wet open overheid, een nieuw tijdperk?', *AA* 2021/0400, par. 3.9; O.Y. Ifzaren & R. Molendijk, 'Openbaar voor allen of voor één?' *TPB* 2023/2, par. 2.

aan eenieder, waardoor het bestuursorgaan bij een besluit op een verzoek documenten publiekelijk toegankelijk maakt.⁴⁴ In deze context lijkt – althans op het eerste gezicht – de Woo ongeschikt om inzage in op een individu betrekking hebbende fiscale gegevens te verkrijgen.

De Woo is per 1 mei 2022 in werking getreden, als opvolger van de Wet openbaar bestuur (Wob).⁴⁵ In tegenstelling tot de Wob, is het recht op toegang tot publieke informatie slechts beperkt door bij de wet gestelde beperkingen.⁴⁶ De individuele verstrekking van informatie is neergelegd in art. 5.5 Woo en dit biedt een vangnet om informatie enkel de verzoeker te laten bereiken.⁴⁷ Met een beroep op de vangnetbepaling wordt verstrekking van informatie geregeld die op de verzoeker zelf betrekking heeft. Dit betekent dat op verzoek van de betrokkene de gevraagde informatie door het bestuursorgaan, in beginsel, aan betrokkene bekend dient te worden gemaakt.⁴⁸ Hierbij geldt wel dat voor het inzagerecht van art. 5.5 Woo eenzelfde beoordelingskader geldt als voor een normaal verzoek op grond van deze wet, en dat dit recht niet onbegrensd is.⁴⁹ Voor de toepassing van de Woo, dient namelijk te worden beoordeeld wat tot het (digitale) dossier behoort en geldt dat het bestuursorgaan een belangenafweging moet maken.⁵⁰ Bij de belangenafweging wordt afgewogen, of het belang bij niet openbaar maken zwaarder weegt dan het belang van verzoeker bij toegang tot de op hem betrekking hebbende informatie.

Het recht op inzage in art. 66a AWR zorgt ervoor dat het verkrijgen van fiscale gegevens door een wettelijke grondslag mogelijk is, waardoor de bijzondere verstrekkingvorm in art. 5.5 Woo voor dit doel in de toekomst overbodig is.⁵¹ Door de Rechtbank Oost-Brabant is recentelijk geoordeeld, dat de geheimhoudingsbepaling van art. 67

AWR zich niet verzet tegen individuele verstrekking van fiscale gegevens op grond van art. 5.5 Woo.⁵²

3. Inzage in de bezwaar- en beroepsfase: de zaakstukken

3.1 Begripsomschrijving zaakstukken

Voor de begripsomschrijving van de 'zaakstukken' is het arrest van de Hoge Raad van 4 mei 2018 (hierna: het 'zaakstukken-arrest') van belang.⁵³ Het zaakstukken-arrest behandelt namelijk de selectiecriteria die de inspecteur moet hanteren bij de selectie van de zaakstukken en fungeert hierbij als blauwdruk voor de praktijk.⁵⁴ Mede naar aanleiding van het zaakstukken-arrest is meermaals een beschouwing gegeven in de vakliteratuur over de reikwijdte van het inzagerecht in de Awb.⁵⁵

De Hoge Raad omschrijft in het zaakstukken-arrest het begrip 'zaakstukken' als volgt:

- (i) alle stukken die de inspecteur ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan; en
- (ii) die *van belang* kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten.

3.1.1 Aan de inspecteur ter beschikking staan of hebben gestaan

De criteria in het zaakstukken-arrest zijn ruimer geformuleerd dan de omschrijving die door de Hoge Raad aan het begrip zaakstukken werd gegeven in 2015.⁵⁶ In dit arrest luidde het oordeel van de Hoge Raad namelijk dat stukken die ter raadpleging 'ter beschikking staan' als zaakstukken dienen te worden beschouwd. In het zaakstukken-arrest gaat de Hoge Raad echter uit van stukken die 'ter beschikking hebben gestaan'.

Als algemene regel kan worden afgeleid dat wanneer onderdelen van een stuk worden aangemerkt als op de zaak betrekking hebbend, in beginsel het gehele stuk dient te

44 Art. 1.1 en 2.5 Woo.

45 Wet open overheid, *Stb.* 2021, 499 en *Stb.* 2021, 500.

46 Art. 1.1 en 8.8 Woo.

47 Bij de vangnetbepaling wordt duidelijk gemaakt door de wetgever dat art. 5.5 verder strekt dan het inzagerecht van art. 15 AVG. De reikwijdte van art. 5.5 Woo betreft in dat geval de informatie die uitsluitend (rechtstreeks) betrekking heeft op de verzoeker; Bijlage bij *Kamerstukken I* 2021/22, 33328, AB, p. 105-106.

48 In de uitspraak Rb. Oost-Brabant 19 februari 2024, ECLI:NL:RBOBR:2024:574, nrs. 23/2483 en 23/2484 is bevestigd dat de fiscale geheimhouding in art. 67 AWR zich niet verzet tegen individuele verstrekking. Dit zou betekenen dat belastingplichtigen – sinds de wijziging van de geheimhoudingsplicht in 2008 – een beroep kunnen doen op inzage van eigen fiscale gegevens onder de bijzondere verstrekkingregeling in de Woo.

49 B.M. van der Sar, 'Inzage in het eigen belastingdossier: wat is het juiste poortje?', *NTB* 2023/207, par. 3.3.

50 Rb. Den Haag 13 maart 2024, ECLI:NL:RBDHA:2024:3427, nr. 23/2606, m.nt. H.S. ten Cate, AB 2024/151.

51 Rb. Oost-Brabant 19 februari 2024, ECLI:NL:RBOBR:2024:574, nrs. 23/2483 en 23/2484, r.o. 6.1-6.4; vgl. ABRvS 4 november 2020, ECLI:NL:RVS:2020:2609, AB 2020/422.

52 De Kennisgroep formeel recht van de Belastingdienst is van mening dat de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR voor gaat op art. 5.5. Woo. Zie hierover: Belastingdienst KG:206:2023:7, 'Een verzoek in het kader van artikel 5.5 Woo en artikel 67 Awr', publicatiedatum 3 november 2023. Zie ook: brief Staatssecretaris van Financiën van 7 februari 2024, 2024-0000158704, V-N 2024/9.21, bijlage 4 (advies van de Landsadvocaat).

53 HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672, nr. 16/04237, V-N 2018/26.6, r.o. 3.4.2-3.4.5.

54 Dit blijkt o.a. uit het beleid neergelegd in onderdeel 2.2.6 van het Besluit Beroep in Belastingzaken (BBIB), 25 maart 2021, nr. 2021-1729 en de aangepaste werkinstructie – op de zaak betrekking hebbende stukken, versie 16 mei 2024, in de bijlage in *Kamerstukken II* 2023/24, 31066, nr. 1383.

55 M.S.J. Pijnenburg-Braspenning & M. van Es-Hinnen, 'De op de zaak betrekking hebbende stukken', *WFR* 2018/229; zie ook de reactie van A.T.P. Nefkens & J.H.P.M. Raaijmakers, 'De op de zaak betrekking hebbende stukken', *WFR* 2019/100; D.J. Franssen, 'De incompleteid van het procesdossier', *TFB* 2021/10; G.J.M.E. de Bont, 'Het procesdossier', *WFR* 2020/224.

56 HR 10 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:874, nr. 14/01189, BNB 2015/129, r.o. 2.3.2.

worden overgelegd.⁵⁷ Indien voldaan is aan de voorwaarden van het zaakstukken-arrest, behoort het strafdossier ook tot de zaakstukken.⁵⁸ Ook vallen Kennisgroepstandpunten⁵⁹ en stukken van intern beraad⁶⁰ onder de toepassing van art. 8:42 Awb. In de praktijk kan de situatie zich voordoen dat de inspecteur een bepaald Kennisgroepstandpunt voor zijn beslissing heeft gebruikt, maar dat het betreffende standpunt niet is gepubliceerd. In dat geval dient een Kennisgroepstandpunt in onze optiek als een zaakstuk te worden aangemerkt indien het van belang is voor het geschil en ter beschikking staat of heeft gestaan. Indien stukken op internet algemeen toegankelijk zijn, hoeven die niet op papier naar de rechter gestuurd te worden, maar kan worden volstaan met een aanduiding van de website waar het betreffende stuk kan worden gevonden.⁶¹

Niet enkel voor de hand liggende stukken gelden als zaakstukken, ook dient inzage te worden gegeven door het bestuursorgaan in een geautomatiseerd proces dat tot het besluit heeft geleid, als dat op de zaak betrekking heeft. Het gaat in dezen erom dat de belanghebbende moet kunnen nagaan welke keuzes zijn gemaakt, welke gegevens en aannames daarin zijn verwerkt en hoe dat verwerkt is in het systeem. Het bestuursorgaan moet hierbij ervoor zorg dragen dat de belanghebbende in staat is om de juistheid van de gemaakte keuzes (en daarbij gebruikte gegevens en aannames) te kunnen controleren.⁶²

Dit betekent dat fiscale informatie die is opgeslagen in systemen en als zodanig niet kan worden geëxporteerd aan de hand van een schermafbeelding van de relevante informatie als zaakstuk dient te worden opgenomen.⁶³ Het is voor belastingplichtigen ondoenlijk om het dossier op

volligheid te beoordelen wanneer digitale informatie uit de vele systemen zou ontbreken in de zaakstukken.

3.1.2 Zaakstukken moeten van belang kunnen zijn

Het volgende criterium van de Hoge Raad ziet op 'van belang kunnen zijn' van de zaakstukken voor de beslechting van nog bestaande geschilpunten. Naar onze opvatting kan hierin worden gelezen dat er een selectie kan worden gemaakt van stukken uit een dossier.⁶⁴ Als stukken aldus in een dossier zitten, maar niet van belang (kunnen) zijn, heeft de inspecteur ruimte om desbetreffende zaakstukken niet te verstrekken. In feite wordt hiermee aan het bestuursorgaan de ruimte overgelaten om invulling te geven aan het inzagerecht en de zaakstukken conform de verplichting uit de Awb te verstrekken.⁶⁵ Om die reden zal de inspecteur een selectie moeten maken.⁶⁶ Juist het selecteren van zaakstukken zorgt ervoor dat het accent wordt gelegd op de geschilpunten die ertoe doen.⁶⁷

Indien de belanghebbende voldoende gemotiveerd stelt dat een bepaald document van enig belang kan zijn geweest voor de besluitvorming van de inspecteur dient dit te worden overgelegd als een zaakstuk.⁶⁸ Hiermee is aldus aan de stelplicht van de belanghebbende voldaan. Het is van belang om in gedachten te houden dat juist de belanghebbende niet bekend is met alle stukken uit het dossier, indien discussie ontstaat tussen partijen over welke stuk-

57 HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672, nr. 16/04237, V-N 2018/26.6, r.o. 3.4.2, onder iv.

58 HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1371, V-N 2018/42.20, r.o. 2.2. Zie ook: Hof Amsterdam 20 februari 2024, ECLI:NL:GHAMS:2024:633, nr. 22/489, NLF 2024/0784, r.o. 4.1.1-4.2.3.

59 Belastingdienst, KG:206:2022:4.' Een standpunt van een kennisgroep en artikel 8:42 jo. artikel 8:29 van de Awb'. Sinds 1 april 2023 worden standpunten van de kennisgroepen van de Belastingdienst gepubliceerd; Zie hierover: M.M. Kors & T.H.A. Noe, 'Publicatie kennisgroepstandpunten Belastingdienst: transparantie die nog richting nodig heeft', WFR 2023/238.

60 Brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2024, kenmerk 2024-0000285600, V-N 2024/26.19; Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1366, V-N 2024/21.17. Zie in dit kader ook: brief Staatssecretaris van Financiën (Toeslagen en Douane) van 16 februari 2024, kenmerk 2024-040, 'Handreiking alle op de zaak betrekking hebbende stukken', par. 4.2.2, V-N Vandaag 2024/397.

61 HR 31 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:567, nr. 22/00848, V-N 2024/28.22, r.o. 4.3.2.

62 HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1316, nr. 17/01448, V-N 2018/42.18, r.o. 2.3.3.

63 Zie punt 1.1, onderdeel 8 uit de bijlage in Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1383. Zie de aangepaste werkinstructie – op de zaak betrekking hebbende stukken, versie 16 mei 2024, V-N 2024/21.17; vgl. HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672, nr. 16/04237, V-N 2018/26.6, r.o. 3.4.3.

64 Brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2023, 2023-0000115086, V-N 2023/25.18; HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672, nr. 16/04237, V-N 2018/26.6, r.o. 3.4.2, onder iii.

65 Wij merken op dat de zienswijze van Nefkens en Raaijmakers een heldere analogie naar toepassing van art. 47, lid 1 AWR biedt, echter vragen wij ons af of het inzagerecht in de Awb op die manier dient te worden uitgelegd. Zij menen: "Het feit dat informatie of gegevens van belang kunnen zijn is op zich al voldoende om het tot op de zaak betrekking hebbende stukken te maken. Daarbij willen wij het vergelijk trekken met art. 47 lid 1 AWR. Aldaar is bepaald dat alle gegevens en inlichtingen die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing te zijnen aanzien moeten worden verstrekt." Zie hierover A.T.P. Nefkens & J.H.P.M. Raaijmakers, 'De op de zaak betrekking hebbende stukken' WFR 2019/100, p. 604.

66 De redactie van Vakstudie-Nieuws houdt hier een andere zienswijze op na. Zij deelt namelijk niet de opvatting dat de Belastingdienst een selectie van stukken mag maken, zie hierover de noot bij V-N 2023/25.18. De redactie verwijst naar Hof Amsterdam 22 september 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:2997, nr. 14/00117, V-N Vandaag 2015/2527. Wij zijn van mening dat met het zaakstukken-arrest de verwijzing naar de feitenrechter in 2015 achterhaald is, waardoor de mogelijkheid is geboden om een selectie te maken van de relevante stukken.

67 Wij sluiten aan bij het pleidooi van De Bont over het procesdossier en wijzen erop dat de reikwijdte van art. 8:42 Awb (in de beroepsfase) ook beperkter kan zijn dan bij art. 7:4 Awb (in de bezwaarfase). Zie G.J.M.E. de Bont, 'Het procesdossier', WFR 2020/224.

68 HR 16 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:342, nr. 17/02465, V-N 2018/16.3, r.o. 2.3.2.

ken uit het dossier als zaakstukken gelden.⁶⁹ Die belanghebbende kan in veel gevallen namelijk niet weten wat betrekking heeft op de zaak, laat staan beoordelen of al die stukken van belang kunnen zijn.⁷⁰ Deze kennisachterstand hindert belanghebbenden om aan hun stelplicht te kunnen voldoen. Desondanks is het voor belanghebbenden raadzaam bij vermoedens dat meer zaakstukken voldoen aan de begripsomschrijving alsnog hierom te verzoeken in bezwaar.

Wanneer de omvang van het inzagerecht in geschil is zal de rechter ook moeten oordelen of de stukken dienen te worden overgelegd waarover de inspecteur wordt geacht te beschikken. In het laatste geval betwist de inspecteur het belang van een zaakstuk, waarvan hij de inhoud wel kent, maar de belanghebbende niet. De inspecteur heeft hier dus een sterke informatiepositie. Wij achten dit onwenselijk, aangezien het voorzienbaar is dat het ontbreken van relevante stukken of ontoegankelijke gegevens tot spanning leidt met de goede procesorde. Meer oog voor de naleving van art. 8:42 Awb en volledigheid van het procesdossier door feitenrechters biedt wellicht de uitkomst.⁷¹ Anderzijds is bij belanghebbende – of diens dienstverlener – basaal inzicht nodig van de inhoud van het niet-geselecteerde stuk om te (kunnen) slagen in zijn stelplicht.

4. De wijze en het moment van kennis nemen van zaakstukken

4.1 Ter inzage leggen of toezenden?

In de vakliteratuur is aandacht voor de archaïstische wijze van terinzagelegging van de zaakstukken.⁷² De grammaticale lezing van art. 7:4 lid 2 Awb biedt namelijk weinig perspectief aan de belanghebbende om te verzoeken om digitale inzage, dan wel (digitale) toezending van de zaakstukken. De discretionaire bevoegdheid, zoals opgenomen in art. 7:4 lid 2 Awb, laat ruimte om te bepalen dat belanghebbende ‘slechts’ stukken op locatie bij de Belastingdienst tijdelijk kan inzien bij de terinzagelegging. Uit jurisprudentie blijkt dat er geen uniforme werkwijze bestaat voor de terinzagelegging van zaakstukken. De bezwaarbehandelaar heeft de vrijheid om voor een individuele werkwijze te kiezen. Zo blijft een groep bezwaarbehandelaren

voorkeur geven aan een fysieke afspraak voor het ter inzage leggen van stukken.⁷³ In art. 7:4 lid 4 Awb wordt geregeld dat een belanghebbende tegen vergoeding afschriften kan verkrijgen van de zaakstukken (oftewel: een verkrijgrecht).⁷⁴

In de praktijk bestaat behoefte aan een werkwijze waarin de zaakstukken standaard worden *toegezonden* naar belanghebbende (oftewel: een toezendplicht).⁷⁵

De Gerechtshoven Amsterdam, Den Haag en Den Bosch hanteerden de lijn dat er geen recht bestaat op toezending van de zaakstukken.⁷⁶ Voorgenoemde hoven hanteerden daarmee een grammaticale uitleg van het inzagerecht dat is neergelegd in art. 7:4 Awb. Daarentegen oordeelde het Hof Arnhem-Leeuwarden juist dat er wél een toezendplicht bestond, tenzij zwaarder wegende belangen het rechtvaardigen om alsnog over te gaan op afwijzing.⁷⁷ De discrepantie over de uitleg van een toezendplicht zorgt voor een onwenselijke situatie in het kader van de rechts-eenheid, maar ook in het kader van rechts(on)zekerheid.

4.2 Geen verplichting tot toezenden, maar digitale inzage wel mogelijk

Het hoogste rechtscollege heeft vorig jaar een einde gemaakt aan de in de praktijk geldende rechtsonzekerheid over de vraag of er sprake kan zijn van verplichte toezen-

69 In dit kader is voor de praktijk noemenswaardig, dat een bezwaarschrift gemotiveerd moet worden, ook al beschikt belanghebbende nog niet over de zaakstukken. Zo blijkt uit HR 8 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:322, nr. 18/02931, V-N 2019/14.19, r.o. 2.4.2.

70 K. Misiunaite & R.K. Bane, ‘Digitaliseren en fiscaliteit’, WFR 2024/159, par. 4.

71 D.J. Franssen, ‘De incompleetheit van het procesdossier’, TFB 2021/10; HR 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1670, nr. 19/04499, V-N 2020/52.25, r.o. 2.2.2; zie in dit kader ook: HR 6 juli 2018, ECLI:NL:HR:2018:1113, V-N 2018/38.27, r.o. 2.3.1.

72 Zie o.a. het pleidooi van de redactie van de Vakstudie Nieuws in V-N 2022/16.16 en de opinie van N. van den Hoek, ‘Fysieke dossiers bestaan niet meer. Digitale toezending is de norm’, WFR 2022/166.

73 N. van den Hoek, ‘Fysieke dossiers bestaan niet meer. Digitale toezending is de norm’, WFR 2022/166.

74 Uit de Memorie van Toelichting wordt duidelijk dat geen recht bestaat op afschriften van stukken indien, op de voet van art. 7:4 lid 4 Awb, geen gebruik is gemaakt van het hiervoor bedoelde inzagerecht (zie *Kamerstukken II* 1988/89, 21221, nr. 3, p. 149).

75 N. van den Hoek, ‘Fysieke dossiers bestaan niet meer. Digitale toezending is de norm’, WFR 2022/166; V.S. Huygen van Dyck-Jagersma, ‘Corona biedt fiscale proces kansen’, TFB 2020/8, par. 2-3.

76 Hof Den Haag 4 mei 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:882, nr. 20/00713, V-N 2021/34.17, r.o. 5.2.3, laatste volzin; Zie ook: Hof Den Haag 15 augustus 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:1652, nr. 21/00609, V-N *Vandaag* 2022/2356, r.o. 5.2.4, eerste volzin; Hof Amsterdam 22 februari 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:499, nr. 21/00253, V-N 2022/21.1.5, r.o. 5.4.6; Hof Amsterdam 8 maart 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:763, nr. 21/00180; Hof Amsterdam 15 maart 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1433, nr. 21/00176, r.o. 5.3.1-5.3.5; en vgl. Hof Amsterdam 31 oktober 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:4618, nr. 17/00083, r.o. 5.8-5.9; Hof Den Bosch 5 oktober 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3279, nr. 21/00872, V-N 2023/3.23, r.o. 4.10.

77 Hof Arnhem-Leeuwarden 30 november 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:11021, nr. 21/0027, V-N 2022/16.16, r.o. 4.20. De zienswijze wordt hierna bevestigd in: Hof Arnhem-Leeuwarden 27 juli 2021, nr. 20/00526, V-N 2021/47/48.20, r.o. 4.15-4.20; Hof Arnhem-Leeuwarden 8 november 2022, nr. 22/00519, V-N *Vandaag* 2022/2843, r.o. 4.3.

ding van zaakstukken.⁷⁸ Het oordeel luidde namelijk dat er geen toezendplicht bestaat voor wat betreft de zaakstukken.

Desondanks laat het arrest wel ruimte over om op een andere manier kennis te nemen van de zaakstukken. De Hoge Raad zag aanleiding om twee opmerkingen te maken, in het geval dat de belanghebbende recht heeft op inzage.

Allereerst, geeft hij het oordeel dat terinzagelegging (van art. 7:4 lid 2 Awb) elektronisch kan geschieden. Praktisch gezien kunnen de zaakstukken dan bijvoorbeeld via een webportaal door belanghebbende worden geraadpleegd.⁷⁹ Hieruit valt af te leiden dat de Hoge Raad niet voornemens is om aan bestuursorganen op te leggen om op uniforme wijze digitale informatie beschikbaar te maken, maar legt de keuze aldus neer bij de bestuursorganen.

Ten tweede oordeelt de Hoge Raad dat indien het bestuursorgaan de zaakstukken aan belanghebbende toezendt (hoewel daartoe dus geen verplichting bestaat), met die toezending aan het inzagerecht is voldaan.⁸⁰ In dat geval benadert het bestuursorgaan binnen zijn discretionaire bevoegdheden het belang van inzage op een meer pragmatische en ordelijke wijze.⁸¹

4.3 Een verkrijgrecht voor belanghebbende?

Meer recentelijk heeft de Hoge Raad bevestigd dat indien een belanghebbende verzoekt om afschriften van zaakstukken, daar uitvoering aan kan worden gegeven door verstrekking via elektronische weg.⁸² Hij lijkt daarin zelfs een stap verder te willen gaan.

De cassatierechter maakt in zijn oordeel gebruik van een dubbele ontkenning: er is geen recht op het verkrijgen van afschriften, als er geen gebruik is gemaakt van het inzagerecht. Hieruit valt af te leiden dat toezending van de zaakstukken in bezwaar geen zelfstandig recht is, maar in verbinding staat met het inzagerecht, dat weer verbonden is

aan het (verzoek tot) horen.⁸³ Het relevante rechtsoordeel luidde als volgt:

“Uit de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 7:4, lid 4, Awb blijkt dat het in die bepaling voorziene recht op afschrift van stukken, waarop belanghebbende zich beroept, in de wet is neergelegd in aansluiting op het inzagerecht als bedoeld in artikel 7:4, lid 2, Awb. Hieruit moet worden afgeleid dat op de voet van artikel 7:4, lid 4, Awb geen recht bestaat op afschriften van stukken indien, zoals in dit geval, geen gebruik is gemaakt van het hiervoor bedoelde inzagerecht.”⁸⁴

Het a-contrario-argument dat hierin ligt verscholen is dat wél sprake is van een recht op verkrijgen van afschriften, indien wél gebruik is gemaakt van het inzagerecht. Wij lezen het arrest aldus dat een verzoek op grond van art. 7:4 lid 4 Awb leidt tot een verkrijgrecht waarbij de belanghebbende meer dan tijdelijke inzage geniet. Aan dit verkrijgrecht kan invulling gegeven worden door een overhandiging, al dan niet langs elektronische weg, van de afschriften van de zaakstukken.⁸⁵ Daarmee maakt de Hoge Raad (wellicht op wat omslachtige wijze) een weg vrij voor de verkrijging van de afschriften van de zaakstukken, mits daarvoor het hoorgesprek heeft plaatsgevonden.

Het verkrijgrecht van belanghebbende vereist een extra handeling van het bestuursorgaan ten opzichte van de *terinzagelegging* van stukken.⁸⁶

4.4 Van papieren dossiers naar digitale terinzagelegging

Elektronische terinzagelegging in het huidige digitale tijdperk kan wat ons betreft goed worden uitgelegd. Het is naar onze mening van belang dat inzage in zaakstukken laagdrempelig en toegankelijk is. Om die reden pleiten wij voor een digitale inzage (ex art. 7:4 Awb) en een verkrijgrecht van de zaakstukken als nieuwe standaard.⁸⁷ Deze standaard hoeft echter niet gepaard te gaan met extra werkdruk. Uit praktisch oogpunt valt te beredeneren dat juist door het printen van de zaakstukken, ten behoeve van het ter inzage leggen van fysieke zaakstukken, een extra handeling wordt verricht (ten opzichte van een digitale inzage).⁸⁸

78 HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1107, nr. 22/00170, V-N 2023/37.21, r.o. 3.4-3.6. Wij merken op dat op 18 augustus 2023 nóg een arrest is gewezen, namelijk HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1052, nr. 22/01219, V-N 2023/37.22, r.o. 3.2.1-3.2.3. In de desbetreffende casus ontstond eveneens discussie omtrent verstrekken van gegevens. De desbetreffende verstrekking was echter gestoeld op art. 40 lid 2 Wet WOZ. De conclusie van het arrest is dat aan degene te wiens aanzien een WOZ-beschikking is genomen, een afschrift van de gegevens die ten grondslag liggen aan de vastgestelde waarde moet worden verstrekt.

79 HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1107, nr. 22/00170, V-N 2023/37.21, r.o. 3.6, eerste alinea.

80 HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1107, nr. 22/00170, V-N 2023/37.21, r.o. 3.6, tweede alinea.

81 Vgl. Rb. Gelderland 21 mei 2024, ECLI:NL:HR:2024:3144, V-N *Vandaag* 2024/1158. De rechter merkt onder andere op in voetnoot 2 dat het dossier nog op papier is aangeleverd, hetgeen zoeken in een omvangrijk dossier vrijwel onmogelijk maakt en in het algemeen niet bijdraagt aan een overzichtelijk dossier.

82 HR 15 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:289, nr. 22/04807, V-N 2024/14.19, r.o. 4.2.3.

83 Zie noot redactie *Vakstudie-Nieuws* bij V-N 2024/14.19.

84 HR 15 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:289, nr. 22/04807, V-N 2024/14.19, r.o. 4.2.1.

85 HR 15 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:289, nr. 22/04807, V-N 2024/14.19, r.o. 4.2.3.

86 Vgl. met HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1107, nr. 22/00170, V-N 2023/37.21, r.o. 3.6, eerste alinea.

87 N. van den Hoek, 'Fysieke dossiers bestaan niet meer. Digitale toezending is de norm', *WFR* 2022/166; V.S. Huygen van Dyck-Jagersma, 'Corona biedt fiscale proces kansen', *TFB* 2020/8.

88 Alhoewel het geen juridisch argument betreft, zou ook in dit kader gedacht kunnen worden aan het verkleinen van de ecologische voetafdruk.

Het bijkomende voordeel is dat elektronische inzage tot efficiencyvoordelen leidt voor alle betrokken partijen (i.e. belanghebbende en/of gemachtigde en het bestuursorgaan). In onze optiek is het daarom raadzaam om de terinzagelegging zo veel mogelijk elektronisch te laten geschieden. Ten behoeve van de uitvoerbaarheid kan de Belastingdienst overwegen om met dossiers van een beperkte omvang te beginnen.

5. Het nieuwe art. 66a AWR: recht op inzage in het fiscale dossier

Per 31 december 2025 is een nieuwe mogelijkheid gecreëerd om fiscale gegevens te verkrijgen van de inspecteur via het recht op inzage in de AWR.⁸⁹ Dit inzagerecht is opgenomen in art. 66a AWR. Een belastingplichtige kan dan – buiten een concrete bezwaar- of beroepsprocedure om – bij de inspecteur een afzonderlijk verzoek doen om inzage te verkrijgen in alle (fiscale) gegevens die op hem betrekking hebben.

5.1 De tekst van het amendement

De wettekst van art. 66a AWR (*nieuw*) zal als volgt luiden:

1. De inspecteur verleent op verzoek van een belastingplichtige of inhoudingsplichtige inzage in de gegevens die betrekking hebben op degene die het verzoek doet.
2. Bij algemene maatregel van bestuur worden nadere regels gesteld en kan worden bepaald in welke gevallen of ten aanzien van welke gegevens geen inzage hoeft te worden verleend.
3. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.
4. (...)

Met de komst van het nieuwe art. 66a AWR krijgt een belastingplichtige (of inhoudingsplichtige) toegang tot 'de gegevens die betrekking hebben op hem/haar'.

In de toelichting wordt echter gesproken over het 'fiscale dossier'. Concreet kan worden gedacht aan: belastingaanslagen, gespreksverslagen, boekenonderzoeken, uitwisseling van gegevens met andere landen of instanties en gegevens die zijn opgeslagen in IT-systemen voor fraudeopsporing/risicosegnalering.⁹⁰ Wij merken op dat het voorgaande een niet-limitatieve opsomming betreft.⁹¹

⁸⁹ Art. XXVIII in *Stb.* 2023, 499; Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2024), Nader gewijzigd amendement van het lid Omtzigt, *Kamerstukken II* 2023/24, 36418, nr. 110.

⁹⁰ Toelichting bij Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2024), Nader gewijzigd amendement van het lid Omtzigt, *Kamerstukken II* 2023/24, 36418, nr. 110.

⁹¹ Gelet op het feit dat er in de toelichting gebruik wordt gemaakt van de woorden 'onder andere' wat erop duidt dat er nog meer kan worden toegevoegd aan de opsomming.

In de tekst van art. 66a AWR valt een aantal punten op.

Allereerst dat de inspecteur op het inzageverzoek beslist bij 'voor bezwaar vatbare beschikking'. Binnen het gesloten stelsel van de AWR zorgt een dergelijke beschikking ervoor dat er een bezwaar- en beroepsmogelijkheid wordt gecreëerd, waardoor rechtsbescherming kan worden genomen.⁹²

Ten tweede hoeft er – althans zo lezen wij de wettekst – met de komst van dit inzagerecht niet meer gewacht te worden op de bezwaarfase om zaakstukken te verkrijgen. Met een rechtstreeks beroep op art. 66a AWR kan een belastingplichtige – dus zonder tussenkomst van een hoorgesprek – ook zaakstukken ontvangen. Ook valt op dat de inspecteur geen mogelijkheid heeft om een selectie te maken, zoals bij de werkwijze rondom zaakstukken.

Wij staan positief tegenover deze rechtsontwikkeling. Hiervoor geldt dan ook: hoe eerder een belastingplichtige over stukken kan beschikken, des te beter het is voor zijn rechtspositie.⁹³ Indien in een vroeg stadium een belastingplichtige zich uit kan laten over de stukken op basis waarvan een beslissing is genomen, of zal worden genomen, zou dat ook ervoor kunnen zorgen dat een tijdrovende en kostbare (gerechtelijke)procedure niet meer nodig is.

5.2 Totstandkoming art. 66a AWR – rechtsbescherming

Volgens de indieners van het amendement hebben impactvolle maatschappelijke ontwikkelingen laten zien dat er grote behoefte bestaat aan rechtsbescherming voor burgers en bedrijven.⁹⁴ Het kunnen inzien van het eigen fiscale dossier is van belang voor belastingplichtigen om te constateren of door het bestuursorgaan grondrechten zijn geschonden.⁹⁵

Uit de toelichting op de wettekst kan worden opgemaakt dat *eenieder het recht heeft op inzage in zijn eigen fiscale dossier*.⁹⁶ De materiële reikwijdte van dit inzagerecht is

⁹² Art. 26 AWR.

⁹³ Dit denken zien wij overigens ook terug in het wetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb, Sinds 1 februari 2024 is het wetsvoorstel in consultatie. Zie de pre-consultatieversie in *Kamerstukken II* 2022/23, 29279, nr. 763.

⁹⁴ Aanvankelijk was er een amendement ingediend om een nieuw lid toe te voegen aan de fiscale geheimhoudingsplicht in art. 67 AWR om bezwaar- en beroep tegen een besluit over inzage in het dossier mogelijk te maken. Nadien is gekozen om ten behoeve van het inzagerecht een op zichzelfstaand wetsartikel in het leven te roepen. Zie toelichting bij Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2024), Nader gewijzigd amendement van het lid Omtzigt, *Kamerstukken II* 2023/24, 36418, nr. 110, p. 2.

⁹⁵ Bijvoorbeeld bij gegevensverwerking en belastingcontroles ingegeven door de Fraude Signalerings Voorziening (FSV), etnisch profileren of het '1043'-project. Nader gewijzigd amendement van het lid Omtzigt, *Kamerstukken II* 2023/24, 36418, nr. 110, p. 2.

⁹⁶ Inhoudingsplichtige ingeval men te maken heeft met de omzetbelasting of loonbelasting.

ruim geformuleerd en niet beperkt in de tijd. Daarbij lijkt het mogelijk dat stukken tot het eigen fiscale dossier kunnen behoren zonder dat is voldaan aan de begripsomschrijving van een zaakstuk.⁹⁷ Dit brede begrip is in lijn met de doelstelling – die mede door de Staatssecretaris van Financiën wordt onderschreven – namelijk dat de belastingplichtige de mogelijkheid moet hebben om inzage te krijgen in het ‘eigen fiscale dossier’.⁹⁸

Voor de Belastingdienst betekent dit concreet dat een grote opgave aanstaande is voor de uitvoeringspraktijk. Om die reden heeft de Staatssecretaris de ‘Programma-aanpak inzage in het fiscaal dossier’ gestart.⁹⁹ Waarbij in kaart wordt gebracht welke stappen genomen moeten worden om het amendement uit te voeren. In dat kader is aan een externe partij gevraagd de impact van het nieuwe art. 66a AWR in kaart te brengen.¹⁰⁰ Eén van de conclusies is dat inzage in het eigen fiscale dossier vóór 1 januari 2026 niet haalbaar is, terwijl de Belastingdienst over de uitvoerbaarheid nog geen officieel oordeel heeft geveld. Een gedeeltelijke inzage zou wel mogelijk zijn bij de uitwerking van het inzagerecht.

5.3 Aandachtspunten bij het amendement

Het nieuwe art. 66a AWR houdt ook verband met de fiscale geheimhoudingsplicht (uit art. 67 AWR). In het amendement is ook een nieuwe uitzondering geregeld ten behoeve van de geheimhoudingsplicht, namelijk in art. 67 lid 2 onderdeel c AWR (nieuw). Dit heeft tot gevolg dat de geheimhoudingsplicht niet geldt “indien inzage wordt verleend zoals bedoeld in artikel 66a”.

Hoewel goed bedoeld, is dit in onze optiek dubbelzinnig. Art. 67 lid 2 onderdeel c AWR had namelijk niet aangepast hoeven worden. Dankzij de uitzondering van geheimhouding in art. 67 lid 2 onderdeel a AWR bij een wettelijk voorschrift – zoals is neergelegd in het recht op inzage in art. 66a AWR – had volstaan kunnen worden met een ongewijzigd art. 67 AWR.¹⁰¹

Met de wijziging van art. 67 lid 2 onderdeel c (nieuw) AWR wordt tegelijkertijd de beperkte openbaarmakingsregeling benadrukt in art. 67 AWR en het feit dat een verstrekking regime ontbreekt. In art. 66a AWR is juist een verstrekking regime geïntroduceerd.

Betekent dit ook dat het amendement verder wordt geëvalueerd van kritische beschouwing? Dat lijkt niet verstandig, omdat de wettelijke mogelijkheden die een inzagerecht bieden en de fiscale geheimhouding nauw op elkaar dienen aan te sluiten. In dit kader kan de fiscale wetgever meer aandacht besteden aan een uitgebreide toelichting bij art. 66a AWR op onderdelen als het (digitale) dossier, de wijze van inzage verlenen, verbetering van belastingprocedures en rechtsbescherming in de praktijk en samenhang met de Awb.¹⁰² Het is in onze optiek verstandig om aan te sluiten bij bestaande opsommingen en definities in de Awb. Bijvoorbeeld ten aanzien van welke gevallen/gegevens geen inzage te verlenen conform art. 66a lid 2 AWR. Het zou in de rede liggen om hier zoveel mogelijk aansluiting te zoeken bij de ‘gewichtige redenen’, zoals genoemd in art. 7:4 en 8:29 Awb.¹⁰³ Naast onduidelijke normen, moet worden voorkomen dat er een lappendeken aan regelingen ontstaat om inzage in fiscale gegevens en andere door de overheid over onszelf verzamelde gegevens te verkrijgen. Wij verwachten op dit punt dat nadere inkleuring in een AMvB zal geschieden dan wel door het nieuwe kabinet wordt uitgewerkt in wetgeving.

5.4 Voldoende aandacht voor 3:45b Awb (nieuw)?

Voorts verdient de samenloop tussen het recht op inzage uit art. 66a AWR en de Wet versterking waarborgfunctie Awb aandacht. Het lijkt ons verstandig om ervoor te zorgen dat de bijzondere verstrekking in de AWR en de verplichting van het bestuursorgaan om zaakstukken te verstrekken elkaar niet in de weg lopen. Dit geldt met name voor het gewijzigde inzagerecht dat wordt vormgegeven in art. 3:45b (nieuw) Awb in de Wet versterking waarborgfunctie.¹⁰⁴ Ten behoeve van een efficiënte uitvoering lijkt het voor de Belastingdienst wenselijk dat één helder inzagerecht de basis vormt voor de verstrekking van fiscale gegevens.

De procedurele voorschriften rondom het inzagerecht voor belanghebbende in de Awb zullen namelijk wijzigen.

⁹⁷ Hoewel de indieners van het amendement behoefte voelen om te concretiseren door “een en ander conform dezelfde uitgangspunten als die van artikel 8:42 van de Algemene wet bestuursrecht, waarbij dezelfde uitzonderingen gelden als bedoeld in artikel 8:29 van de Algemene wet bestuursrecht” en per aangehouden motie deze nadere toelichting hebben ingediend, zie *Kamerstukken II* 2023/24, 31066, nr. 1367.

⁹⁸ *Kamerstukken I* 2023/24, 36418, nr. B, p. 3.

⁹⁹ Brief Staatssecretaris van Financiën van 7 februari 2024, ‘Proces uitvoering amendement Omtzigt over inzage in het fiscaal dossier met een bezwaar- en beroepsmogelijkheid’, kenmerk 2024-0000156056; De gevolgen voor de Belastingdienst worden aan de hand van een uitvoeringstoets bekend gemaakt medio juni 2024, zie *Kamerstukken II* 2023/24, 36418, nr. 140.

¹⁰⁰ Brief Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2024, kenmerk 2024-0000354105, bijlage ‘Eindrapport verkenning inzage burger en bedrijven dossiers’, hoofdstuk 4.

¹⁰¹ Zie de parlementaire geschiedenis van dit onderdeel in *Kamerstukken II* 2005/06, 30322, nr. 7, p. 25.

¹⁰² Door het gebrek aan een deugdelijke toelichting op het amendement wordt deze gekwalificeerd als overhaast en onvoldragen, zie B.M. van der Sar, ‘Het (te) snel verschuivende landschap van het fiscale inzagerecht’, *TFB* 2023/37; ook wordt terecht gewezen op het feit dat bezwaarprocedures kunnen worden vertraagd door een parallelle bezwaarprocedure die ziet op het inzagerecht in art. 66a AWR, zie R. Scherpenisse, ‘Inzagerecht in het BTW-dossier: maak er gebruik van!’, *BTW-bulletin* 2024/34.

¹⁰³ B.M. van der Sar, ‘Het (te) snel verschuivende landschap van het fiscale inzagerecht’, *TFB* 2023/37, par. 3.3; zie ook: *Kamerstukken II* 2023/24 31066, nr. 1367.

¹⁰⁴ L. Jaeger, ‘Het wetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb’, *FutD*, nr. 3, 15 maart 2024.

Het bestuursorgaan zal bij een besluit in het vervolg aangeven op welke wijze (en bij wie) de belanghebbende kennis kan nemen van de zaakstukken.¹⁰⁵

Dit inzagerecht in art. 3:45b (nieuw) Awb zal worden ingevuld aan de hand van dezelfde open norm van art. 7:4 en art. 8:42 Awb, waardoor belanghebbende vooral eerder dan bij de huidige wettelijke regelingen zaakstukken kan verkrijgen. Hierdoor hoeft niet langer een koppeling te worden gemaakt met het hoorgesprek voor het recht op inzage.¹⁰⁶ Dit betekent overigens ook door de inzage direct na het besluit dat belanghebbende beter weet waarop het bezwaarschrift zich moet richten. Daarnaast blijft inzage langer mogelijk zolang de bezwaartermijn loopt – ook indien nog op het bezwaar moet worden beslist.¹⁰⁷

Wij lezen bovendien in het wetsvoorstel dat er ruimte bestaat om de zaakstukken per e-mail toe te zenden aan belanghebbende (in plaats van een fysieke terinzagelegging op kantoor).¹⁰⁸

In de artikelsgewijze toelichting van het wetsvoorstel wordt opgemerkt dat de verplichting van het bestuursorgaan om zaakstukken te verstrekken, enkel zal gelden indien daarom wordt verzocht door de belanghebbende.¹⁰⁹ In dergelijke gevallen kan het recht op inzage in art. 66a AWR alsnog van toegevoegde waarde zijn, wanneer belanghebbende niet-ontvankelijk is in het bezwaar en geen verzoek heeft gedaan voor inzage in de zaakstukken. Tot slot is het voor de toepassing van art. 66a AWR raadzaam dat de fiscale wetgever aandacht besteedt aan de vraag: als belanghebbende reeds via art. 3:45b Awb (of anderszins) over stukken beschikt, hoe verhoudt dat zich dan tot het verkrijgen van stukken langs de weg van art. 66a AWR?¹¹⁰

¹⁰⁵ *Kamerstukken II 2022/23*, 29279, nr. 763, MvT, p. 52; zie ook: art. 3:45b lid 1 Awb (nieuw).

¹⁰⁶ In de Memorie van Toelichting merkt de wetgever op dat de verplichting om zaakstukken te verstrekken alleen zal gelden, indien daarom wordt verzocht door belanghebbende. Het is dus niet zo dat het bestuursorgaan standaard alle dossiers ter inzage hoeft te leggen. Het kabinet verwacht namelijk dat niet iedere belanghebbende behoefte heeft aan het gehele dossier. Naar onze mening was het logisch geweest om expliciet in de wet aan te geven dat er pas bij een verzoek recht bestaat op de zaakstukken. Zie hierover: Consultatieversie Wet versterking waarborgfunctie Awb, Memorie van Toelichting, p. 44.

¹⁰⁷ *Kamerstukken II 2022/23*, 29279, nr. 763, bijlage Memorie van Toelichting, p. 52.

¹⁰⁸ Idem, p. 74.

¹⁰⁹ Idem, p. 44.

¹¹⁰ Het is opvallend dat de wetgever wél oog heeft voor de samenloop tussen art. 3:45b Awb (nieuw) en art. 5.5 Woo. Daarbij merkt de wetgever op dat art. 5.5 Woo terugtreedt in het geval toegang tot het dossier elders is geregeld. Het is daarbij de bedoeling dat één wettelijk regime van toepassing is. Zie hierover: Consultatieversie Wet versterking waarborgfunctie Awb, MvT, p. 52.

6. Afsluiting

In deze bijdrage zijn de relevante wettelijke bepalingen behandeld, die toegang bieden tot een inzagerecht voor de (eigen) fiscale gegevens. De bepalingen in de Awb en in art. 66a AWR lijken in veel gevallen op dezelfde informatie te zien. De Awb kent echter het criterium dat zaakstukken 'van belang moeten zijn' voor het geschil. Hierbij heeft de inspecteur de mogelijkheid om stukken te selecteren.

In tegenstelling tot de Awb, kent de AWR dit criterium niet. Juist is in de AWR aangegeven welke stukken onder het fiscale dossier vallen (op niet-limitatieve wijze; onder andere belastingaanslagen, gespreksverslagen en boeken-onderzoeken). Deze stukken uit het fiscale dossier zouden opgenomen kunnen worden in een digitaal portaal. Het bijzondere verstrekkingsregime van art. 66a AWR leent zich daarmee, naar onze mening, voor een (gedeeltelijke) automatisering. Het digitale portaal zou op termijn de digitale dossiervorming en het bewaren van gegevens waarborgen en tegelijkertijd de uitvoering van het recht op inzage – en andere wettelijke bepalingen waarbij om vergelijkbare informatie wordt verzocht – kunnen ontlasten.

Met de Wet versterking waarborgfunctie Awb en het recht op inzage in art. 66a AWR kan de belanghebbende/belastingplichtige vroegtijdig inzage krijgen in zijn eigen fiscale gegevens. Het zou voor deze belanghebbende/belastingplichtige zo gemakkelijk mogelijk moeten zijn om toegang te krijgen tot zijn fiscale informatie. In sommige gevallen kan zowel inzage als verstrekking van dezelfde fiscale gegevens plaatsvinden. Tegelijkertijd is het voorzienbaar dat (ongewenste) samenloop van regelingen tot problemen voor de uitvoering kan leiden.

Om het inzagerecht te waarborgen, is een goede informatiehuishouding van fiscale gegevens bij de Belastingdienst én een goed functionerende ICT-infrastructuur noodzakelijk.¹¹¹ De Belastingdienst heeft echter te maken met verschillende belastingmiddelen en belastingplichtigen, waardoor dit zeker geen eenvoudige opgave is. De Tweede Kamer wordt periodiek geïnformeerd over de modernisering van de ICT-infrastructuur bij de Belastingdienst, en het nieuwe kabinet gaat aan de slag met de 'Programma-aanpak inzage in het fiscaal dossier'. Daarmee zet de Staatssecretaris van Financiën in ieder geval stappen in de goede richting.

¹¹¹ D.J.J. Altena, 'ICT Belastingdienst blijft achilleshiel in fiscale ambities', *WFR* 2024/190; Zie ook: B.M. van der Sar, 'Minder, minder, minder', *TaxLive* 5 juli 2024.