

Dr. B.M. van der Sar

Fiscale geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld

 Wolters Kluwer

Deventer – 2021

WOORD VOORAF

Hiervoor is een citaat van Tweede Kamerlid Bahlmann over fiscale geheimhouding opgenomen uit de parlementaire behandeling van de Wet op de Vermogensbelasting 1892. Waarschijnlijk heeft hij nooit gedacht dat zijn woorden ruim 125 jaar later nog steeds relevant zouden zijn; papier is inderdaad geduldig en een stringent geheimhoudingsregime staat of valt met de feitelijke invulling die hieraan wordt gegeven. Deze dissertatie geeft antwoord op de vraag wat er van die stipte fiscale geheimhouding is overgebleven.

Het is een open deur, maar het schrijven van een proefschrift is een behoorlijk solitaire bezigheid; een weg met vele kleine hobbels, gestaar naar een scherm terwijl er niets uit je handen lijkt te komen en spontane ingevingen om 3 uur 's nachts die je toch nog even opschrijft. In de grote kluwen aan digitale informatie trek je soms aan een draadje en leidt dat vervolgens tot helemaal niets. Soms ontdek je het ei van Columbus, maar blijkt uiteindelijk dat iemand anders je allang is voorgegaan. Menigmaal bevond ik mij op onontgonnen terrein en kon ik losse uiteinden met elkaar verbinden om zo zelf mijn rode draad te bepalen. Uiteindelijk heb ik op deze manier art. 67 AWR weten te ontrafelen.



Fiscale geheimhouding is enerzijds saai, kost, voorbehouden aan specialisten formeel belastingrecht. Anderzijds heeft geheimhouding ook een onweerstaanbare aantrekkingskracht; het gaat immers om iets weten dat een ander niet weet, maar ook om het willen weten over welke informatie de ander beschikt.

Promotieonderzoek is zoals gezegd een solitaire bezigheid, maar gelukkig heb ik dat niet alleen gedaan. Dank gaat niet alleen uit naar de Belastingdienst die het mogelijk heeft gemaakt deze weg te bewandelen, maar zeker ook de collega's en mede-promovendi die hebben meegedacht en vooral een luisterend oor hebben geboden. Vanzelfsprekend kunnen beide promotoren hier absoluut niet ontbreken; ik heb het enorm gewaardeerd dat ik van jullie het volledige vertrouwen heb gekregen om zelf invulling te geven aan mijn zoektocht. Het is geen geheim dat deze samenwerking voor ons prettig, effectief en uitermate succesvol is gebleken. Het commentaar, de opmerkingen en de kritische vragen – van zowel jullie als van de promotiecommissie – hebben mij geholpen om dit eindresultaat te bereiken. Tot slot een bijzonder dankwoord voor het thuisfront: voor het schrijven van een proefschrift is tijd en ruimte nodig. Met een bureautje van slechts 39 cm x 119 cm was er nooit echt veel ruimte, maar daar tegenover stond onmetelijk veel tijd. Dank jullie wel!

Het onderzoek is afgesloten op 5 mei 2021.

INHOUDSOPGAVE

Woord vooraf / VII

Afkortingenlijst / XIX

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Inleiding tot het onderzoek / 1
 - 1.1.1 Het belang van fiscale geheimhouding / 3
 - 1.1.2 Relevantie van het onderzoek / 4
- 1.2 Doel en probleemstelling / 7
- 1.3 Opbouw van het onderzoek / 7
 - 1.3.1 Afbakening van het onderzoek / 7
 - 1.3.2 Methodologische verantwoording / 8
- 1.4 Een beoordelingskader / 10
 - 1.4.1 Algemeen / 10
 - 1.4.2 Rechtswaarden en rechtsbeginselen / 11
 - 1.4.3 Functies van het recht en de beginselen / 11
 - 1.4.4 Beginselen die aan de geheimhouding ten grondslag liggen / 14
 - 1.4.4.1 Rechtszekerheidsbeginsel / 14
 - 1.4.4.2 Beginselen van legaliteit en legitimiteit / 15
 - 1.4.4.3 Privacybeginselen / 15
 - 1.4.4.4 Beginsel van effectieve rechtsbescherming / 17
 - 1.4.4.5 Beginselen van zorgvuldigheid en evenredigheid / 18
 - 1.4.4.6 Beginselen van effectiviteit en efficiëntie / 18
 - 1.4.5 De criteria van het beoordelingskader / 19
 - 1.4.5.1 Transparantie in doelstelling van de regeling / 19
 - 1.4.5.2 Rechtmatigheid en verwerklijking van rechtsbeginselen / 20
 - 1.4.5.3 Doeltreffendheid en doelmatigheid / 20
 - 1.4.5.4 Subsidiariteit en evenredigheid / 21
 - 1.4.5.5 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid / 21
 - 1.4.5.6 Duurzame inpasbaarheid binnen de (fiscale) structuur / 21
 - 1.4.5.7 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid / 22
- 1.5 Hoofdstukindeling / 22

DEEL I – MET EEN BLIK OP HET VERLEDEN NAAR HET HEDEN

HOOFDSTUK 2

Fiscale geheimhouding in het pre-AWR-tijdperk / 27

- 2.1 Inleiding / 27
 - 2.1.1 De parlementaire geschiedenis van art. 67 AWR / 27
- 2.2 Geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk / 29
 - 2.2.1 Hoe ver terug in de geschiedenis? / 29
 - 2.2.2 De Tweede Wereldoorlog / 30
 - 2.2.3 Selectie materiële belastingwetten / 31
 - 2.2.4 Vast stramien / 33
- 2.3 De doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling / 34
 - 2.3.1 Wet op de Vermogensbelasting 1892 / 34
 - 2.3.2 Wet op de bedrijfsbelasting 1893 / 35
 - 2.3.3 De toelichting op de doelstellingen in latere belastingwetten / 36
 - 2.3.4 Afronding / 38
- 2.4 De aan geheimhouding onderworpen subjecten / 38
 - 2.4.1 Bij de uitvoering van de wet betrokken ambtenaren c.s. / 39
 - 2.4.1.1 'Uit hoofde van zijn (vroeger) ambt' / 39
 - 2.4.1.2 'Uit hoofde van zijn betrekking' / 41
 - 2.4.2 Bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden / 42
 - 2.4.3 Niet bij de uitvoering van de wet betrokken ambtsdragers / 44
 - 2.4.3.1 Bestuurders en ambtenaren van kerkgenootschappen / 46
 - 2.4.4 Afronding / 47
- 2.5 Het object van de geheimhouding / 47
- 2.6 De fiscale afbakening / 48
 - 2.6.1 Niet verder bekend maken dan gevorderd wordt (of nodig is) / 48
 - 2.6.2 Ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet(ten) / 50
 - 2.6.3 Ten behoeve van andere belastingplichtigen / 52
 - 2.6.4 Ten behoeve van de invordering / 54
 - 2.6.5 Systematiek van uitwisseling / 56
 - 2.6.6 Afronding / 57
- 2.7 De uitzonderingen en ontheffingen / 57
 - 2.7.1 Gemeentelijke inkomstenbelastingen / 58
 - 2.7.2 Ministeriële ontheffingen / 60
 - 2.7.3 'Eenig wettelijk voorschrift' / 60
 - 2.7.4 Publicatie navorderingsaanslagen in de Staatscourant / 62
 - 2.7.5 Afronding / 63

HOOFDSTUK 3

Een nadere beschouwing van art. 67 AWR / 65

- 3.1 Inleiding / 65

- 3.1.1 De herziening van de geheimhoudingsbepaling (2008) / 65
- 3.2 De doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling / 66
 - 3.2.1 Bescherming privacy / 66
 - 3.2.1.1 Wat wordt met privacy bedoeld? / 67
 - 3.2.1.2 Inbreuken op privacy / 68
 - 3.2.2 Meewerkbereidheid / 68
 - 3.2.3 Tegenhanger van vergaande bevoegdheid? / 70
- 3.3 De aan geheimhouding onderworpen subjecten / 71
 - 3.3.1 Inleiding / 71
 - 3.3.2 De uitvoering van de belastingwet / 71
 - 3.3.3 De drie categorieën / 73
 - 3.3.3.1 Bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s. / 74
 - 3.3.3.2 Bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden / 75
 - 3.3.3.3 Niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers / 77
 - 3.3.3.4 Beëindiging werkzaamheden / 78
 - 3.3.4 Ambt, ambtsdragers en de Ambtenarenwet 2017 / 78
 - 3.3.4.1 Geen eenduidige definitie / 78
 - 3.3.4.2 Wet normalisering rechtspositie ambtenaren (Wnra) / 79
 - 3.3.4.3 Bekleders van een geestelijk ambt? / 80
 - 3.3.5 (G)een vierde categorie voor andere afnemers van fiscale informatie / 81
- 3.4 Het object van de geheimhouding / 82
 - 3.4.1 Inleiding / 82
 - 3.4.2 Een functioneel verband tussen subject en object / 84
 - 3.4.3 'Hetgeen blijkt of wordt meegedeeld' te beperkt? / 86
 - 3.4.4 Wat is geheimhouden? / 86
 - 3.4.4.1 Verbod om zaken verder bekend te maken / 87
 - 3.4.4.2 Het begrip 'bekend maken' versus 'openbaar maken' / 87
 - 3.4.4.3 Wijze van bekend maken / 88
- 3.5 De fiscale afbakening / 89
 - 3.5.1 Wat is noodzakelijk? / 89
 - 3.5.2 Onderlinge geheimhouding en collegiaal overleg / 91
 - 3.5.3 Gebruik ten behoeve van uitvoering van de belastingwet / 93
 - 3.5.4 Op de zaak betrekking hebbende stukken / 94
- 3.6 De uitzonderingen en ontheffingen / 95
 - 3.6.1 Ontheffingenstelsel (periode 1961-2007) / 95
 - 3.6.2 Kritiek op het ontheffingenstelsel / 96
 - 3.6.2.1 Legaliteitsbeginsel en privacybescherming / 97
 - 3.6.2.2 Geërodeerde geheimhoudingsplicht? / 97
 - 3.6.3 Uitzonderingen op de geheimhouding (vanaf 2008) / 99
 - 3.6.3.1 Enig wettelijk voorschrift / 99
 - 3.6.3.2 Ministeriële regeling / 100
 - 3.6.3.3 Gegevensverstrekking aan de betrokkene / 100
 - 3.6.4 De inperking van het ontheffingenstelsel (vanaf 2008) / 101

- 3.6.4.1 Gegevensverstrekking aan de belastingplichtige zelf / 102
- 3.6.4.2 Vooruitlopend op opname in art. 43c Uitv. Reg. AWR 1994 / 102
- 3.6.4.3 Incidentele of onvoorzienbare gevallen / 103
- 3.6.4.4 Een gewijzigde beslissingsbevoegdheid (vanaf 2008) / 106
- 3.6.5 Aangescherpte uitgangspunten en tegenstrijdige uitvoering / 107
- 3.7 Afronding / 108

HOOFDSTUK 4

De omgeving van art. 67 AWR / 111

- 4.1 Inleiding / 111
- 4.2 Gevolgen schending geheimhouding voor de overtreder / 111
 - 4.2.1 Strafrechtelijke vervolging / 111
 - 4.2.1.1 Strafbepalingen in de materiële belastingwetten / 112
 - 4.2.1.2 Met de invoering van de AWR naar art. 272 Sr / 114
 - 4.2.1.3 Klachtdelict / 114
 - 4.2.2 Disciplinaire maatregelen voor Belastingdienstmedewerkers / 115
 - 4.2.3 Schadevergoedingsplicht / 117
- 4.3 Gevolgen schending geheimhouding voor ontvangende partij / 119
 - 4.3.1 Geen uitbreiding van de geheimhoudingsplicht / 119
 - 4.3.2 Gebruik inkomensgegevens voor huurverhoging / 121
 - 4.3.3 Rechtmatig gebruik door een ontvangend bestuursorgaan / 123
 - 4.3.4 Ontwikkelingen in de bestuursrechtelijke bewijsuitsluiting / 124
 - 4.3.4.1 Onderscheid (niet-)punitieve doeleinden? / 124
 - 4.3.4.2 De één overheid-gedachte? / 125
 - 4.3.4.3 Meer aandacht voor privacy? / 126
 - 4.3.4.4 Fundamentele rechten? / 127
- 4.4 Verhouding Wob – AWR / 128
- 4.5 De (indirecte) rechtsbescherming / 129
 - 4.5.1 ‘Kan’-bepalingen en onttrekkingsmogelijkheden / 131
 - 4.5.2 Verschoningsrecht voor belastingambtenaren / 133
 - 4.5.3 Bepalingen in de informatieverplichtingen / 135
 - 4.5.4 Privacyregels / 137
- 4.6 Afronding / 138

HOOFDSTUK 5

Art. 2:5 Awb en de bepalingen die behouden bleven / 141

- 5.1 Inleiding / 141
 - 5.1.1 Algemene geheimhoudingsverplichting / 141
 - 5.1.2 Model-geheimhoudingsbepaling / 141
 - 5.1.3 Harmonisering geheimhoudingsbepalingen / 142
 - 5.1.4 Vervallen gelijksoortige geheimhoudingsbepalingen / 142
- 5.2 De verschillen tussen Awb en AWR / 143

- 5.2.1 De doelstellingen van de geheimhoudingsbepalingen (Awb – AWR) / 144
- 5.2.2 De aan geheimhouding onderworpen subjecten (Awb – AWR) / 145
 - 5.2.2.1 Bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s. / 145
 - 5.2.2.2 Bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden / 145
 - 5.2.2.3 Niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers / 146
 - 5.2.2.4 Een vierde categorie? / 147
- 5.2.3 Het object van de geheimhouding (Awb – AWR) / 148
 - 5.2.3.1 Het aanvullende karakter van de Awb / 148
 - 5.2.3.2 Het subjectieve element / 149
- 5.2.4 De (fiscale) afbakening (Awb – AWR) / 151
- 5.2.5 De uitzonderingen en ontheffingen (Awb – AWR) / 151
- 5.2.6 De Wob, de Awb en de AWR / 152
- 5.3 Andere (stringentere) bepalingen die behouden bleven / 152
 - 5.3.1 Het Algemeen Rijksambtenarenreglement / 152
 - 5.3.2 Geheimhoudingsbepalingen rechterlijke colleges / 153
 - 5.3.3 Organisatiewet Sociale Verzekering / 154
 - 5.3.4 Wet op de Sociale Verzekeringsbank / 155
 - 5.3.5 Van de OSV 1995, via de OSV 1997 naar de Wet Suwi / 156
 - 5.3.6 Wet toezicht kredietwezen 1992 / 156
 - 5.3.7 Wet toezicht beleggingsinstellingen / 157
 - 5.3.8 Wet toezicht effectenverkeer / 157
 - 5.3.9 Wet toezicht verzekeringsbedrijf / 158
 - 5.3.10 Wet op het financieel toezicht / 158
- 5.4 Afronding / 160

DEEL II – EEN KRITISCHE BLIK OP HET HEDEN

HOOFDSTUK 6

De doelstellingen van art. 67 AWR / 165

- 6.1 Inleiding / 165
- 6.2 Meewerkbereidheid / 166
 - 6.2.1 Algemeen / 166
 - 6.2.2 Tegenhanger van vergaande informatiebevoegdheden? / 166
 - 6.2.3 Anders dan voor de uitvoering van de belastingwet? / 167
 - 6.2.4 Gevraagd voor de uitvoering van de belastingwet / 168
 - 6.2.5 Vertrouwen in de overheid en de één overheid-gedachte / 169
 - 6.2.6 Gegevensverstrekking aan private partijen / 172
 - 6.2.7 Meewerkbereidheid: een gewijzigde onderbouwing / 173
- 6.3 Een zwaarwegend controle-strategisch belang bij derdenonderzoeken / 173
 - 6.3.1 Een zwaarwegend controle-strategisch belang / 174
 - 6.3.2 Incidenteel opleggen verplichting / 175
 - 6.3.3 Een tijdelijke geheimhoudingsplicht / 176

- 6.4 Privacy / 177
 - 6.4.1 Algemeen / 177
 - 6.4.2 Fiscale transparantie zet privacy onder druk / 178
 - 6.4.2.1 Transparantie middels verantwoording / 179
 - 6.4.2.2 Transparantie middels het vergaren van (fiscale) gegevens / 179
 - 6.4.2.3 Transparantie middels het delen van fiscale gegevens / 180
 - 6.4.3 Gevolgen gewijzigde onderbouwing meewerkbereidheid? / 183
 - 6.4.3.1 Fiscale waarheidsvinding versus privacybescherming / 184
 - 6.4.4 Informatie zelfbeschikking? / 185
- 6.5 Afronding / 187

HOOFDSTUK 7

De aan geheimhouding onderworpen subjecten / 189

- 7.1 Inleiding / 189
- 7.2 Beoogd onderworpen subjecten? / 190
 - 7.2.1 Uit of in verband met enige werkzaamheid 'opgerekt'? / 191
 - 7.2.1.1 Verwatering van een begrip leidt tot onduidelijkheid / 191
 - 7.2.1.2 Toerekening bij enige werkzaamheid? / 193
 - 7.2.1.3 Onderworpen aan verplichtingen uit de belastingwet / 194
 - 7.2.2 Belastingplichtigen / 195
 - 7.2.2.1 Beroepsgerechtigde derden (art. 26a AWR) / 197
 - 7.2.2.2 Een wijziging is ongewenst / 197
 - 7.2.3 Fiscale rechtsbijstandverleners / 198
 - 7.2.3.1 De verlengstukgedachte / 199
 - 7.2.4 Inhoudingsplichtigen / 200
 - 7.2.4.1 De inhoudingsplichtige in de loonbelasting / 201
 - 7.2.4.2 De inhoudingsplichtige in de commissarissenbelasting / 203
 - 7.2.4.3 De inhoudingsplichtige in de dividendbelasting / 203
 - 7.2.4.4 De inhoudingsplichtige onder de AWR / 204
 - 7.2.4.5 Een aanpassing is niet nodig / 207
 - 7.2.5 Getuigen? / 209
- 7.3 Categorie I: een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet / 210
 - 7.3.1 De eerste twee categorieën: behouden en samenvoegen / 210
 - 7.3.2 Voorgestelde wijziging van de wettekst / 211
- 7.4 Categorie II: de afnemers van fiscale informatie / 211
 - 7.4.1 Moet de geheimhouding worden meegegeven? / 211
 - 7.4.1.1 Doelbinding / 212
 - 7.4.1.2 Doorlevering / 213
 - 7.4.1.3 Geheimhouding voor andere afnemers van fiscale informatie? / 215
 - 7.4.2 Een andere benadering vereist / 216
 - 7.4.3 Voorgestelde aanvulling van de wettekst / 218
- 7.5 Categorie III: informatieplichtigen bij een zwaarwegend controle-strategisch belang / 219
 - 7.5.1 Uitgangspunten bij derdenonderzoeken (art. 53 AWR) / 219

- 7.5.1.1 Het standpunt van de Belastingdienst / 219
- 7.5.1.2 Kritiek op de uitgangspunten van de Belastingdienst / 221
- 7.5.1.3 Uitzondering op de regel: notarissen / 223
- 7.5.2 Wanneer is sprake van een derdenonderzoek? / 223
 - 7.5.2.1 Aangelegenheden van een derde (art. 47 AWR) / 223
 - 7.5.2.2 Gegevensdragers bij derden (art. 48 AWR) / 224
 - 7.5.2.3 Derdenonderzoeken bij bestuursorganen (art. 55 AWR) / 224
 - 7.5.2.4 Derdenonderzoek bij particulieren? / 225
- 7.5.3 Voorgestelde aanvulling van de wettekst / 226
- 7.6 Afronding / 228

HOOFDSTUK 8

Het object van de fiscale geheimhouding / 231

- 8.1 Inleiding / 231
- 8.2 De interpretatie van het functioneel verband / 232
 - 8.2.1 Een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet (Categorie I) / 232
 - 8.2.2 Afnemers van fiscale informatie (Categorie II) / 233
 - 8.2.3 Informatieplichtigen bij een controle-strategisch belang (Categorie III) / 234
 - 8.2.4 Het object als uitgangspunt? / 234
- 8.3 Openbaar bekende gegevens? / 235
 - 8.3.1 De Hoge Raad creëert onduidelijkheid / 236
 - 8.3.2 Openbaar bekende gegevens dienen geheim te blijven / 237
- 8.4 Instemming van de betrokkene? / 238
- 8.5 Niet-herleidbare gegevens / 239
 - 8.5.1 Voortschrijdend inzicht? – een afwijkende visie / 240
 - 8.5.2 Het inlichtingenrecht van art. 68 GW / 241
 - 8.5.3 Publicatie van geanonimiseerde, fiscale uitspraken / 242
 - 8.5.4 Wet openbaarheid van bestuur / 245
 - 8.5.5 Publicatie samenvattingen van rulings / 245
 - 8.5.6 Een deugdelijke wettelijke basis / 247
- 8.6 Afronding / 249

HOOFDSTUK 9

De fiscale afbakening / 251

- 9.1 Inleiding / 251
 - 9.1.1 Een (conservatieve) vage norm / 251
- 9.2 Klachtrecht en mediation in de fiscaliteit / 252
- 9.3 De vooringevulde aangifte (VIA) / 255
 - 9.3.1 De doelstellingen van de VIA / 255
 - 9.3.2 Ontheffing geheimhouding en een conceptwetsvoorstel / 256
 - 9.3.3 Een juridisch wankel basis / 257
- 9.4 Belastingrechtspraak en noodzakelijk / 259
 - 9.4.1 Een verzoek aan het HvJ EU om een prejudiciële beslissing / 260

- 9.4.1.1 Uitgangspunt bij arresten: ongeanonimiseerd / 261
- 9.4.1.2 De procedureregels van het HvJ EU / 261
- 9.4.1.3 Het Nederlandse vervolg op een arrest van het HvJ EU / 262
- 9.4.1.4 Een andere aanpak noodzakelijk? / 263
- 9.4.2 Prejudiciële vragen aan het EHRM / 264
- 9.5 De inkomensverklaring (toezegging Minister Zalm) / 265
- 9.6 Fiscale fouten en (te) vergaande onzorgvuldigheden / 267
- 9.7 De maatschappelijke taak van de Belastingdienst? / 270
 - 9.7.1 Het delen van fiscale informatie met andere bestuursorganen? / 270
 - 9.7.2 Gegevensverstrekking door Belastingdienst/Toeslagen / 272
- 9.8 Afronding / 273

HOOFDSTUK 10

De uitzonderingen en ontheffingen / 275

- 10.1 Inleiding / 275
- 10.2 Continue belangenafweging: een drietrapsraket / 276
 - 10.2.1 Voorafgaand aan de uitzondering of de ontheffing / 277
 - 10.2.1.1 De elementen uit de belangenafweging / 277
 - 10.2.1.2 De verantwoordelijkheid van de Staatssecretaris / 282
 - 10.2.2 Voorafgaand aan de daadwerkelijke verstrekking / 285
 - 10.2.2.1 Dataminimalisatie en -kwaliteit / 287
 - 10.2.2.2 De ruling met Starbucks / 288
 - 10.2.3 De noodzakelijke evaluatie achteraf / 290
 - 10.2.3.1 De Basisregistratie inkomen (BRI) / 291
 - 10.2.3.2 De rookvrije horeca / 293
 - 10.2.3.3 Integriteitsonderzoeken (potentiële ambtsdragers) / 294
 - 10.2.3.4 Wachtgeldregeling politieke ambtsdragers / 296
 - 10.2.3.5 Integriteitstoezicht op woningcorporaties / 297
- 10.3 Gegevensverstrekking aan private partijen / 298
 - 10.3.1 Openbaarheid WOZ-waarden / 299
 - 10.3.2 Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden / 301
 - 10.3.3 Stichting normering arbeid (SNA) / 301
 - 10.3.4 Aanvullende waarborgen? / 303
- 10.4 Enig wettelijk voorschrift / 305
- 10.5 Afscheid van de ministeriële regeling / 305
- 10.6 Gegevensverstrekking aan de betrokkene zelf / 307
 - 10.6.1 (G)een inzagerecht op grond van de AVG? / 308
 - 10.6.2 Informatie zelfbeschikking (regie op gegevens) / 309
 - 10.6.3 Voorgestelde wijziging van de wettekst / 310
- 10.7 Ontheffingsgronden van art. 67, derde lid, AWR / 312
 - 10.7.1 Generieke ontheffingen / 313
 - 10.7.2 Vooruitlopend op een wettelijk voorschrift / 315
 - 10.7.3 Incidentele en onvoorzienne gevallen / 317
- 10.8 Afronding / 318

DEEL III – NAAR EEN NIEUW ART. 67 AWR

HOOFDSTUK 11

Samenvatting en conclusies / 325

- 11.1 Inleiding / 325
- 11.2 Met een blik op het verleden naar het heden / 326
- 11.3 Een kritische blik op het heden / 328
 - 11.3.1 De doelstellingen van art. 67 AWR / 329
 - 11.3.2 De aan geheimhouding onderworpen subjecten / 331
 - 11.3.3 Het object van de fiscale geheimhouding / 335
 - 11.3.4 De fiscale afbakening / 337
 - 11.3.5 De uitzonderingen en ontheffingen / 340
- 11.4 Een vergelijking van art. 67 AWR met art. 2:5 Awb / 347
- 11.5 Tot slot: naar een nieuw art. 67 AWR / 349

Appendix A – selectie geheimhoudingsbepalingen / 351

Appendix B – selectie strafbepalingen / 367

Appendix C – voorstel voor een gewijzigde wettekst van art. 67 AWR (nieuw) / 377

Summary and conclusions / 379

Literatuurlijst / 403

Jurisprudentieregister / 437

Curriculum vitae / 447

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Inleiding tot het onderzoek

De huidige fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR vindt haar oorsprong in de Wet VB 1892. Bij de parlementaire behandeling van die wet werd aangegeven dat het een feit van algemene bekendheid was dat van oudsher een grote weerstand bestond tegen openbaarmaking van vermogens. Om deze nieuwe vermogensbelasting niet impopulair te maken en de prikkel weg te nemen om een onjuiste aangifte te doen, stond tegenover de verplichting om volledige openheid van zaken te geven een strikte geheimhouding.¹ Bij nadien ingevoerde geheimhoudingsbepalingen in andere belastingwetten is op deze gedachte voortgeborduurd. De geheimhouding in de Wet VB 1892 was weliswaar door de wetgever ingegeven vanuit het belang van de belastingplichtige, maar beoogde ook de belangen van de Belastingdienst te beschermen. Bij de herziening in 2008 van art. 67, eerste lid, AWR is de geheimhoudingsverplichting als volgt toegelicht:²

Gelet op de ruime wettelijke bevoegdheden die de Belastingdienst heeft om, soms privacy-gevoelige, informatie over belastingplichtigen te verzamelen, is de betekenis van de geheimhoudingsplicht groot. Naast het algemene belang van bescherming van persoonsgegevens gaat het om het belang dat personen niet van het verstrekken van gegevens aan de Belastingdienst moeten worden weerhouden door de vrees dat die gegevens voor andere doeleinden worden gebruikt dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de belastingwet.

Ondanks de ongewijzigde doelstellingen is sinds 1892 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 alle belastingwetten en ten behoeve alle belastingplichtigen. De fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR staat er dan ook niet aan in de weg dat fiscaal relevante informatie binnen de verschillende organisatieonderdelen van de Belastingdienst – voor zover zij zich bezig houden met de uitvoering van de belastingwet of de invordering van belastingen – wordt gebruikt ten behoeve van verschillende belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen en derden (zoals de fiscale rechtsbijstandverleners). Vanaf de Wet IB 1914 werden uitzonderingen op de geheimhouding, waarbij fiscale informatie werd verstrekt aan andere bestuursorganen ter bestrijding en/of voorkoming van misbruik of oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, steeds gebruikelijker. Van den Berge sprak in 1949 over ‘het isolement der belastingtechniek’. Hij achtte dit isolement in beginsel onjuist maar constateerde dat de omstandigheden om gegevensuitwisseling tussen

overheidsdiensten te verwezenlijken dit (nog) niet toelieten.³ Met name vanaf de jaren tachtig van de vorige eeuw nam deze gegevensverstrekking aanzienlijk toe. Het paste binnen de trend van integraal overheidsoptreden en de huidige één overheid-gedachte.⁴

Ook de internationale uitwisseling van fiscale gegevens heeft, zeker sinds het begin van deze eeuw, een enorme vlucht genomen. Veelal is dit ingegeven vanuit de gedachte om fraude, belastingontduiking en belastingontwijking tegen te gaan. Hierbij kan worden gedacht aan de (inmiddels ingetrokken) Europese Spaarrechterlijn,⁵ de 'Foreign Account Tax Compliance Act',⁶ de automatische gegevensuitwisseling onder de 'Common Reporting Standard',⁷ de afspraken over het uitwisselen van fiscale rulings,⁸ 'country-by-country reporting',⁹ de uitwisseling van potentiële 'agressieve fiscale planningsconstructies' met een grensoverschrijdend karakter¹⁰ of de uitwisseling van fiscale informatie over digitale platforms, cryptoactiva en elektronisch geld.¹¹ Na de inwerkingtreding van de AWR in 1961 is de fiscale geheimhoudingsbepaling pas in 2008 herzien waarbij tegemoet werd gekomen

3 Van den Berge 1949, blz. 112.

4 Zie bijvoorbeeld: het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2.

5 Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling.

6 Verdrag van 18 december 2013 tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot verbetering van de internationale naleving van de belastingplicht en tenuitvoerlegging van de FATCA, Trb. 2014, 128.

7 Wet van 23 december 2015 tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de Belastingwet BES in verband met de implementatie van Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (Pb EU 2014, L 359) en om uitvoering te geven aan de door de OESO ontwikkelde 'Common Reporting Standard' (Wet uitvoering Common Reporting Standard), Kamerstukken II 2014/15, 34 276, Stb. 2015, 537. Zie ook: Het Financieele Dagblad 7 juni 2019, Uitwisseling fiscale gegevens dringt belastingontduiking terug, <https://fd.nl/economie-politiek/1304071/uitwisseling-fiscale-gegevens-dringt-belastingontduiking-terug> (online, geraadpleegd op 11 juni 2019).

8 Wet van 21 december 2016 tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen in verband met de automatische uitwisseling van inlichtingen over grensoverschrijdende rulings en verrekenprijsafspraken (Wet uitwisseling inlichtingen over rulings), Kamerstukken II 2015/16, 34 527, Stb. 2016, 543.

9 Art. 29b t/m art. 29h Wet VPB 1969 (Wet van 23 december 2015 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016), Kamerstukken II 2015/16, 34 305, Stb. 2015, 540). Het eerder afgewezen voorstel voor een publieke 'country-by-country reporting' (persbericht Europese Commissie van 12 april 2016, nr. IP/16/1349, V-N 2016/34.4 en Het Financieele Dagblad 28 november 2019, EU-ministers verwerpen publieke belastingrapportage per land, <https://fd.nl/economie-politiek/1326418/eu-ministers-verwerpen-publieke-belastingrapportage-per-land> (online, geraadpleegd op 8 juni 2020)) werd begin 2021 weer nieuw leven ingeblazen (persbericht Europese Commissie van 3 maart 2021, nr. 156/21, V-N 2021/13.12).

10 Wet van 18 december 2019 (wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies), Kamerstukken II 2018/19, 35 255, Stb. 2019, 509.

11 Zie: persbericht Europese Commissie van 1 december 2020 (digitale platformen (DAC7)), nr. IP/20/2253, V-N 2020/65.15. In het persbericht wordt kort ingegaan op cryptoactiva en elektronisch geld (DAC8).

aan de fundamentele kritiek op het tot 2008 bestaande ontheffingenstelsel.¹² Dit vormde niet langer een adequate wettelijke grondslag voor verstrekking van persoonsgegevens door de Belastingdienst. Van een grondige, integrale herziening van andere knelpunten en hiaten is echter geen sprake geweest.

1.1.1 Het belang van fiscale geheimhouding

Het formele belastingrecht moet waarborgen dat het materiële belastingrecht behoorlijk wordt nageleefd.¹³ De geheimhoudingsplicht, als onderdeel van dat formele recht, is volgens Douma e.a. een essentiële bouwsteen van ons belastingrecht.¹⁴ Hertoghs kwam tot de conclusie dat het ambtelijk belang samenvalt met het private belang en dat dit gezamenlijk belang uiteindelijk een geordende, althans uitvoerbare belastingheffing dient.¹⁵ Ook in internationaal verband wordt door bijvoorbeeld de OESO in het rapport 'Keeping it Safe' opgemerkt dat geheimhouding "*a key concern for tax administrations*" is.¹⁶ Niessen stelt dat voor de verwerving van gegevens door de fiscus als internationaal breed gedragen principe geldt dat de fiscus is gebonden aan een strenge geheimhoudingsplicht.¹⁷ In het commentaar op art. 26 van het OESO-modelverdrag wordt daarom opgemerkt dat bijstand kan worden opgeschort als de verzoekende staat zich niet aan zijn geheimhoudingsverplichting houdt.¹⁸ Diepvens en Debelva beschrijven de verandering van de geheimhoudingsbepaling van art. 26 van het OESO-modelverdrag uit 1963 van "*an absolute duty of confidentiality*" naar "*a relative duty of secrecy, indicating that information should only be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of the requesting state*" in de huidige verdragsbepaling.¹⁹ Bij internationale fiscale gegevensuitwisseling wordt het veelal feitelijk aan de desbetreffende staten overgelaten om concreet invulling te geven

12 Wet van 27 september 2007, houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten, in het kader van het versterken van de fiscale rechtshandhaving en het verkorten van beslistermijnen (Versterking fiscale rechtshandhaving), Kamerstukken II 2005/06, 30 322, Stb. 2007, 376.

13 Vergelijk: Adriani & Van Hoorn 1954, blz. 263, Van Soest 1966, blz. 9 en Feteris 2007, blz. 1.

14 Douma e.a. 2019 (v/h De Blicke), blz. 100. Vergelijk: de Staatssecretaris van Financiën die eveneens stelt dat de fiscale geheimhoudingsplicht een belangrijke bouwsteen in ons fiscale stelsel is (brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2012 (notitie over inlichtingenrecht van parlement en fiscale geheimhoudingsplicht), Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 83).

15 Hertoghs 1986, blz. 45 e.v.

16 'Keeping it Safe' (OECD 2012), blz. 16. Vergelijk: "*De belangrijkste voorwaarde voor de uitwisseling van inlichtingen is de garantie van de ontvangende staat dat de gegevens worden geheimgehouden*" (Schenk-Geers 2007, blz. 446).

17 R.E.C.M. Niessen, Internationale uitwisseling van fiscale gegevens en andere bijstandsvormen, TFB 2016/2-1. In het rapport over de verkenning van de Kaderwet gegevensuitwisseling wordt betoogd dat de fiscale geheimhoudingsplicht behouden dient te blijven (brief Minister van Veiligheid en Justitie van 19 december 2014, Kamerstukken II 2014/15, 32 761, nr. 79, blz. 4 en blz. 7 en het als bijlage opgenomen rapport Kennis delen geeft kracht (Werkgroep Kaderwet 2014).

18 Par. 11 OESO-commentaar (met ingang van 17 juli 2012) op art. 26 OESO-modelverdrag 1992. Zie uitgebreider: Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 26 OESO-modelverdrag 1992, aantekening 3.1.3 (online, geraadpleegd op 12 juli 2018). Vergelijk: de opschorting van gegevensuitwisseling met Bulgarije (brief Staatssecretaris van Financiën van 18 december 2019, Kamerstukken II 2019/20, 32 761, nr. 156 en brief Staatssecretaris van Financiën van 20 februari 2020, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 606).

19 N. Diepvens en F. Debelva, The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Rights under Pressure, EC Tax Review 2015/4, blz. 216.

aan het algemene uitgangspunt van geheimhouding.²⁰ Nederland heeft dit vastgelegd in art. 16 en art. 28 WIB. Deze studie heeft daarmee direct internationale relevantie.²¹ Het belang van geheimhouding wordt eveneens uitgedragen in onder meer het Belastingstatuut (1991),²² de Europese code voor de belastingplichtige (EC 2016)²³ en de 'Observatory of the protection of Taxpayers' Rights' (IBFD 2020).²⁴ Voor dit onderzoek wordt dan ook als uitgangspunt genomen dat er een bepaalde fiscale geheimhoudingsplicht moet zijn. In dit onderzoek geef ik een antwoord op de vraag hoe deze fiscale geheimhoudingsbepaling er zou moeten uitzien.

1.1.2 *Relevantie van het onderzoek*

Geppaart betoogde dat naarmate een belastingwet langer geldt, slijtageverschijnselen kunnen optreden of haar overtuigingswaarde kan afnemen.²⁵ Dit geldt evenzeer voor specifieke onderdelen van een belastingwet. Aangezien de motivering van de doelstellingen van de fiscale geheimhouding haar oorsprong vindt in een ver verleden – terwijl de wereld sindsdien ingrijpend is veranderd – is het zinvol om de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR integraal tegen het licht te houden, rekening houdend met de in 1994 ingevoerde algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb. De fiscale geheimhoudingsplicht blijft ondanks haar ouderdom actueel. Naar aanleiding van het Belastingplan 2020 is (wederom) aangegeven dat versoepeling van art. 67 AWR wat het kabinet betreft niet aan de orde is.²⁶ De uitgangspunten van geheimhouding staan echter al decennialang onder druk door toenemende (internationale) gegevensuitwisseling als gevolg van een soms ongebreidelde drang om misbruik of oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen, fraude,

20 Dat is overigens breder dan alleen art. 67 AWR, want ook op het gebied van databeveiliging, datavernietiging, sanctiebepalingen en privacywetgeving wordt hieraan invulling gegeven. Zie ook: I.J. Mosquera Valderrama, Exchange of Information and the Rule of Law: Confidentiality and safeguards for the automatic processing of data in a world of big data, <https://globtaxgov weblog.leidenuniv.nl/2020/12/01/exchange-of-information-and-the-rule-of-law-confidentiality-and-safeguards-for-the-automatic-processing-of-data-in-a-world-of-big-data/> (online, geraadpleegd op 7 december 2020). Vergelijk: art. 55 Verordening (EU) 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (Pb EU 2010, L 268), art. 7.1 Wet fiscale arbitrage of het (strengere) art. 22 WABB-verdrag.

21 Dit onderzoek levert daarmee tevens een bijdrage aan het onderzoeksprogramma 'Grenzen aan fiscale soevereiniteit' (<https://www.universiteitleiden.nl/onderzoek/onderzoeksprojecten/rechtsgeleerdheid/grenzen-van-fiscale-soevereiniteit>) (online, geraadpleegd op 10 december 2020)).

22 Het Belastingstatuut (1991) werd ingetrokken bij besluit Staatssecretaris van Financiën van 12 september 1994, nr. AFZ94/4398M.

23 Art. 3.1.7 Europese code voor de belastingplichtige (EC 2016).

24 Anders: Reuters 12 april 2016, Privacy, what privacy? Many Nordic tax records are a phone call away, https://www.reuters.com/article/us-panama-tax-nordics/privacy-what-privacy-many-nordic-tax-records-are-a-phone-call-away-idUSKCN0X91QE?es_p=8321828 (online, geraadpleegd op 12 januari 2019).

25 Ch.P.A. Geppaart, Over bestendige rechtsvorming, WFR 2000/587. Gribnau schrijft dat wetgeving per definitie een beperkte houdbaarheid heeft (Gribnau 2006, blz. 51).

26 Brief Staatssecretaris van Financiën van 21 februari 2020, Kamerstukken II 2019/20, 35 302, nr. 73, blz. 5.

belastingontduiking of belastingontwijking aan te pakken.²⁷ In de continue confrontatie tussen de wens om fiscale gegevens te delen en de wens van fiscale geheimhouding blijft het belang van de fiscale geheimhouding (te) vaak onderbelicht en worden de gemaakte belangenafwegingen onvoldoende inzichtelijk gemaakt.

Veelal ingegeven door de publieke opinie leidt de zucht naar transparantie nog jaarlijks tot talloze Kamervragen die met een beroep op art. 67 AWR onbeantwoord blijven.²⁸ Diezelfde publieke opinie leidde echter wel tot de toezegging dat de inspecteur bij massaal bezwaarprocedures instemt met openbare behandeling bij de rechter.²⁹ Naast het fiscaal-wetenschappelijke belang heeft het onderzoek ook maatschappelijke relevantie; er is toenemende maatschappelijke aandacht voor de (fiscale) privacy zoals bijvoorbeeld blijkt uit de internetconsultatie Wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak (2011), de ANPR-arresten uit 2017³⁰ en de informatieplicht van de Stichting Museumkaart.³¹ De inwerkingtreding van de AVG in 2018 heeft het privacy-bewustzijn naar een hoger niveau gebracht en ook de zwartgelakte Toeslagendossiers hebben – hoewel het niet ging om art. 67 AWR – discussie over geheimhouding verder aangewakkerd.³² De gevolgen van privacy-schendingen, waaronder schendingen van de geheimhouding, zal naar verwachting de aankomende jaren volop in de belangstelling staan. Discussies over de vraag of de Belastingdienst schadeplichtig is, bijvoorbeeld als gevolg van het onrechtmatig verstrekken van inkomensgegevens aan verhuurders ten behoeve van de inkomensafhankelijke huurverhoging, zullen naar verwachting niet uitzonderlijk meer zijn.³³

De meest recente ontwikkeling is de begin 2020 aangekondigde internetconsultatie gegevensverwerking Belastingdienst die ongetwijfeld ook het fiscale geheimhoudingsregime

27 Vergelijk: M. Martijn, Baas Belastingdienst over Big Data: 'Mijn missie is gedragsverandering', De Correspondent 21 april 2015 waarin Hans Blokpoel stelt dat de balans tussen dienstverlening en fraudebestrijding vaker in het voordeel van fraudebestrijding zal moeten doorslaan en NRC 24 april 2019, De Belastingdienst is hard nodig als misdaadbestrijder, <https://www.nrc.nl/nieuws/2019/04/24/de-belastingdienst-is-hard-nodig-als-misdaadbestrijder-a3958042> (online, geraadpleegd op 29 april 2019).

28 De redactie Vakstudie Nieuws merkt op dat parlementariërs met een zekere regelmaat vragen om informatie betreffende individuele belastingplichtigen. De Staatssecretaris van Financiën kan, gezien art. 67 AWR, in het publiek debat niet ten volle reageren, terwijl berichtgeving soms spreekwoordelijk schreeuwt om een reactie (redactie Vakstudie Nieuws bij brief Staatssecretaris van Financiën van 26 juni 2018 (vertrouwelijke toelichting fiscale positie Shell in besloten commissievergadering), Kamerstukken II 2017/18, 28 362, nr. 11, V-N 2018/35.16).

29 Aanhangsel Handelingen II 2016/17, 196 en Besluit Beroep in Belastingzaken (2017), par. 2.4.5.

30 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286, BNB 2017/79, HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:287, V-N 2017/12.20.10 en HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288, V-N 2017/12.20.16. Vergelijk: ABRvS 26 juni 2017, ECLI:NL:RVS:2017:2008, V-N 2017/41.21.7.

31 Hof Amsterdam (civiele kamer) 5 november 2019 (Stichting Museumkaart), ECLI:NL:GHAMS:2019:3967. Vergelijk: Hof 's-Hertogenbosch (civiele kamer) 19 augustus 2014 (SMS-Parking), ECLI:NL:GHSHE:2014:2803.

32 Zie uitgebreider: de redactie Vakstudie Nieuws die ingaat op de spagaat tussen de maatschappelijke verontwaardiging en de geheimhoudingsplicht van de Belastingdienst/Toeslagen (aanteekening redactie Vakstudie Nieuws bij brief Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2019, Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 577, V-N 2020/2.23).

33 Rechtbank Den Haag 26 april 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:5386.

zal raken.³⁴ Daarnaast heeft de fiscale geheimhoudingsverplichting ook effect op het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden³⁵ of de informatiedeling binnen het in april 2020 opgerichte landelijke Multidisciplinair Interventieteam (MIT).³⁶ Een laatste, zorgelijke ontwikkeling die niet onvermeld kan blijven is de verschuiving van de uitvoering van de belastingwet.³⁷ Zo wordt in de Wet CO₂-heffing industrie en in het Wetsvoorstel minimum CO₂-prijs elektriciteitsopwekking – anders dan de traditionele Rijksbelastingdienst – de Dienst Nederlandse emissieautoriteit (NEa) met onzuivere argumentatie belast met de heffing en invordering van deze rijksbelastingen.³⁸ Uitdrukkelijk is erkend dat de Dienst NEa geen enkele ervaring heeft met heffen en innen van belastingen en de daarop van toepassing zijnde (formele) bepalingen, waaronder de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR.³⁹

De toegevoegde waarde van onderzoek naar de (toekomstbestendigheid van de) fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR is dat het bijdraagt aan het bewustzijn van het belang van de geheimhoudingsplicht; met name bij de Staatssecretaris van Financiën, maar ook bij de belastingwetgever, de Belastingdienst en afnemers van fiscale informatie. Daarnaast geeft dit onderzoek een grondige onderbouwing en, daar waar mogelijk, een visie op mogelijke oplossingsrichtingen voor gesignaleerde knelpunten. Anders dan bijvoorbeeld 'goed koopmansgebruik', 'deugdelijke administratie' of 'een in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling' is de fiscale geheimhoudingsbepaling geen open of vage norm.⁴⁰ De uitleg van de fiscale geheimhoudingsbepaling wijzigt namelijk niet zozeer door tijdsverloop, jurisprudentie, veranderende maatschappelijke inzichten of voortschrij-

34 Brief Staatssecretaris van Financiën van 19 februari 2020, Kamerstukken II 2019/20, 35 300 IX, nr. 16. Het voornemen om de internetconsultatie voor de zomer van 2020 te publiceren is (waarschijnlijk mede als gevolg van het coronavirus) niet gehaald.

35 Wetsvoorstel, Kamerstukken II 2019/20, 35 447, nr. 2.

36 Zie: brief Minister van Justitie en Veiligheid van 18 juni 2020, Kamerstukken II 2019/20, 29 911, 281, blz. 6 waar staat dat een werkgroep informatiedeling onderzoekt welke mogelijkheden er nu al zijn om informatie te delen en op welke wijze gewenste informatiedeling mogelijk kan worden gemaakt.

37 Zie: M.P.A. Spanjers, Belastingheffing zonder Belastingdienst, WFR 2020/115. Vergelijk: brief Staatssecretaris van Financiën van 16 april 2021, Kamerstukken I 2020/21, 35 572, nr. T, blz. 3.

38 Art. 71r, eerste lid, Wbm (Wet van 16 december 2020 tot wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag en de Wet Milieubeheer voor de invoering van een CO₂-heffing voor de industrie (Wet CO₂-heffing industrie), Kamerstukken II 2020/21, 35 575, Stb. 2020, 544) en art. 71g, eerste lid, Wbm (Wetsvoorstel minimum CO₂-prijs elektriciteitsopwekking), Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 2. In de memorie van toelichting wordt dit gebracht als het logische sluitstuk van de betrokkenheid van de Dienst NEa (MvT, Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 3, par. 4.2 en MvT, Kamerstukken II 2020/21, 35 575, nr. 3, par. 4.2) terwijl de Staatssecretaris van Financiën in de Tweede Kamer dit aanmerkte als een 'noodgreep' om de toch al geplaagde Belastingdienst niet verder te belasten (verslag van een algemeen overleg van 2 december 2020, Kamerstukken II 2020/21, 31 066, nr. 767, blz. 21).

39 MvA, Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 6, blz. 22-23. Vergelijk: de bedenkingen van de NOB vanwege het gebrek bij de Dienst NEa aan ervaring met de formeelrechtelijke aspecten van belastingheffing (NOB-commentaar internetconsultatie Wetsvoorstel CO₂-heffing industrie (2020), blz. 4). De Staatssecretaris van Financiën denkt dat voor de uitvoering van deze belastingwet kan worden volstaan met de inzet van 1 à 2 fte (NAV, Kamerstukken II 2020/21, 35 575, nr. 6, blz. 38 en MvA, Kamerstukken I 2020/21, 35 575, nr. C, blz. 13).

40 Rustenburg stelt dat zowel met de term open norm als met de term vage norm een norm wordt bedoeld waarvan de inhoud door de wetgever niet of niet voldoende duidelijk is vastgelegd (Rustenburg 2020, blz. 4).

dende technische ontwikkelingen, maar door de wijziging van de wet zelf.⁴¹ Het is dan ook opmerkelijk te noemen dat uit deze studie blijkt dat de huidige interpretatie van sommige onderdelen van art. 67 AWR afwijkt van hetgeen bij de inwerkingtreding werd beoogd. Zo is de Staatssecretaris van Financiën⁴² tegenwoordig van mening dat belastingplichtigen, inhoudingsplichtigen en derden bij derdenonderzoeken zijn aan te merken als aan de geheimhouding onderworpen subjecten, terwijl hiervoor in de wetsgeschiedenis geen enkel aanknopingspunt te vinden is. Deze studie draagt dan ook bij 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.

1.2 Doel en probleemstelling

In dit proefschrift staat de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR centraal. Ik richt mij op de vraag of het huidige art. 67 AWR nog aan het oorspronkelijke doel voldoet en of met het oog op de toekomst aanpassingen wenselijk c.q. noodzakelijk zijn, mede gelet op de wijze waarop thans aan art. 67 AWR uitvoering wordt gegeven. Op drie punten doe ik onderzoek:

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?

1.3 Opbouw van het onderzoek

1.3.1 Afbakening van het onderzoek

Een onderzoek naar de fiscale geheimhoudingsbepaling van art. 67 AWR is – naast de hiervoor al genoemde internationale fiscale gegevensuitwisseling – niet alleen relevant voor de Nederlandse rijksbelastingen. Uit de schakelbepalingen van art. 28 WIB, art. 30, vijfde

41 De wetgever formuleert regelmatig open of vage normen met de uitdrukkelijke bedoeling dat de rechter daar via maatwerk invulling aan kan geven. Zie ook: M.W.C. Feteris, Signalen van de Hoge Raad naar de wetgever, RegelMaat 2018-6, blz. 349.

42 Als gevolg van de toeslagenaffaire – waardoor de Staatssecretaris van Financiën moest aftreden – zijn er sinds 2020 twee Staatssecretarissen van Financiën: de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst en de Staatssecretaris van Financiën – Toeslagen en Douane (besluit taken Staatssecretarissen van Financiën (2020)). Daar waar in dit onderzoek de Staatssecretaris van Financiën wordt genoemd wordt – tenzij uitdrukkelijk anders genoemd – de Staatssecretaris van Financiën bedoeld die belast is met de fiscaliteit en de Belastingdienst.

lid, Wet WOZ, art. 231, eerste lid, Gemeentewet en art. 227a, eerste lid, Provinciewet volgt dat de geheimhoudingsbepaling ook van toepassing is op respectievelijk de internationale bijstandsverlening bij de heffing en invordering van belastingen, de waardering van onroerende zaken, de gemeentelijke belastingen en provinciale belastingen. Dit onderzoek richt zich echter op de belastingheffing op rijksniveau in Nederland door de Rijksbelastingdienst.⁴³ Omwille van de afbakening van dit onderzoek wordt daarom niet specifiek ingegaan op de fiscale invordering of het fiscale strafrecht. Evenmin worden de gemeentelijke en provinciale belastingen behandeld. Ook de overige fiscale geheimhoudingsbepalingen van art. 67 IW 1990, art. 1:33 Adw, art. 50 ALL (Sint maarten), art. 50 ALL (Curaçao), art. 33 ALB (Aruba) of art. 8.21 Belastingwet BES blijven om die reden (nagenoeg geheel) buiten beschouwing. De algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb wordt echter wel behandeld omdat een nadere beschouwing van deze bepaling noodzakelijk is voor de beantwoording van een van de onderzoeksvragen.

1.3.2 Methodologische verantwoording

Voor deze studie zijn meerdere onderzoeksmethoden gehanteerd.⁴⁴ In Deel I van deze studie (Hoofdstuk 2 tot en met Hoofdstuk 5) ligt het zwaartepunt op het literatuuronderzoek om te komen tot een systematische beschrijving van het positieve recht. Het uitgangspunt is de grammaticale interpretatie van art. 67 AWR.⁴⁵ Uit deze studie blijkt echter dat de huidige wettekst niet altijd duidelijk is. Over het begrip ‘een ieder’ is weliswaar weinig discussie, maar het begrip ‘werkzaamheid’ is al veel lastiger te interpreteren.⁴⁶ Om nog maar te zwijgen over het begrip ‘werkzaamheid’ in de context van ‘werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet’. De parlementaire geschiedenis zou dan uitkomst kunnen bieden.⁴⁷ Zij kan bruikbare aanknopingspunten geven voor de wil van de wetgever (historische interpretatie) of voor doel en strekking van de regeling (teleologische interpretatie).⁴⁸ De parlementaire geschiedenis en het commentaar in de literatuur met betrekking tot de

43 Op de Dienst NEa uit het Wetsvoorstel minimum CO₂-prijs elektriciteitsopwekking, Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 2 en de Wet CO₂-heffing industrie, wordt derhalve verder niet specifiek ingegaan.

44 In zijn dissertatie concludeert Tijssen dat in juridisch onderzoek het (tot dan toe) niet gebruikelijk is om iedere keuze voor de bronnen en methoden expliciet te verantwoorden (Tijssen 2009, blz. 183). In vergelijkbare zin: R.A.J. van Gestel, Revitalisering van juridisch-dogmatisch onderzoek: Expliciteren van het impliciete, NJB 2021/21, par. 3.

45 De grammaticale interpretatie: interpretatie naar de letter van de wet. Zie uitgebreider: Vakstudie Algemeen Deel, art. 17 Wet ARB, aant. 5, wetsinterpretatie door de belastingrechter (online, geraadpleegd op 12 november 2017).

46 Vergelijk: de definitie van het begrip ‘werkzaamheid’ uit de Wet IB 2001 dat inmiddels vier artikelen beslaat (art. 3.91, art. 3.92, art. 3.92a en art. 3.92b Wet IB 2001).

47 Zie uitgebreider over de relevantie én de (on)bruikbaarheid van de parlementaire geschiedenis: R.H. Happé, De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief, WFR 2007/1076, A.O. Lubbers en L.M.J. Sangster, Het gebruik en de bruikbaarheid van parlementaire geschiedenis bij wetsuitleg, WFR 2012/1521 en Marres 2013.

48 De historische interpretatie: interpretatie naar wat de geschiedenis der totstandkoming van de wet omtrent de bedoeling van de wetgever leert (dit kan nog worden onderverdeeld in wetshistorie en rechtshistorie) en de teleologische interpretatie: interpretatie met behulp van de strekking van de wet, veelal bepaald aan de hand van de wetshistorie. Zie uitgebreider: Vakstudie Algemeen Deel, art. 17 Wet ARB, aant. 5, wetsinterpretatie door de belastingrechter (online, geraadpleegd op 12 november 2017).

geheimhoudingsbepaling bij de invoering van de AWR in 1961 zijn echter zeer summier. Zakelijk weergegeven is niet meer gesteld dan dat art. 67 AWR diende ter vervanging van een aantal gelijksoortige bepalingen, voorkomende in diverse belastingregelingen. Voor een goed begrip van de huidige geheimhoudingsbepaling is het derhalve van belang om ook onderzoek te doen naar de geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk. Dit wets- en rechtshistorisch onderzoek aan de hand van de parlementaire geschiedenis, jurisprudentie, beleid en literatuur plaatst het huidige art. 67 AWR in zijn historische context en biedt waardevolle aanknopingspunten voor een beoordeling van de bepaling. Bij het verzamelen van het bronnenmateriaal in de parlementaire stukken, vakliteratuur, boeken en jurisprudentie is met specifieke trefwoorden gezocht in diverse digitale databases en in archieven.⁴⁹ Hierbij is sprake geweest van een sneeuwbaaleffect.⁵⁰ Gezien het hele specifieke, beperkte onderwerp – waarbij veelal een grote overlap bestaat in de aangetroffen bronverwijzingen – bestaat de overtuiging dat voor dit onderzoek de meest relevante en bruikbare bronnen zijn geraadpleegd. Bij de beschouwing van de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 2:5 Awb is sprake van een interne rechtsvergelijking waarbij gezocht wordt naar overeenkomsten met c.q. verschillen tussen art. 2:5 Awb en art. 67 AWR.

In Deel II van deze studie (Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10) voert, gezien de geformuleerde onderzoeksvragen, de juridisch-dogmatische onderzoeksmethode de boventoon. Juridisch-dogmatisch onderzoek heeft tot doel een systematische beschrijving en ordening van beginselen, regels en begrippen te geven op een bepaald rechtsgebied of leerstuk, met het oog op het oplossen van onduidelijkheden en leemten in het bestaande recht.⁵¹ Het geldende, positieve recht (het huidige art. 67 AWR) is het object van onderzoek.⁵² Bij het (literatuur)onderzoek in Deel I zijn talloze potentiële knelpunten gesignaleerd. Van een knelpunt is sprake ingeval niet wordt gehandeld conform de huidige norm of als discussie ontstaat over de vraag of die norm moet worden aangepast. Deze knelpunten worden in Deel II aan de hand van het hierna in paragraaf 4 te behandelen beoordelingskader uitgewerkt om te kunnen beoordelen of een aanpassing wenselijk of noodzakelijk is. Met deze methode kunnen nieuwe kennis en inzichten worden toegevoegd aan het leerstuk van de fiscale geheimhouding. Op basis hiervan worden conclusies getrokken en aanbevelingen gedaan over mogelijke aanpassingen van art. 67 AWR. Deel III van dit onderzoek (Hoofdstuk 11) wordt gevormd door een afsluitend hoofdstuk waarin een samenvatting en de conclusies zijn opgenomen.

49 O.a.: bibliotheekdienst van de Belastingdienst in Amsterdam, het Belasting & Douanemuseum in Rotterdam, de Nationale Bibliotheek in Den Haag, het Nationaal Archief in Den Haag, het kenniscentrum van het Nationaal Militair Museum in Soesterberg en de bibliotheek van het IBFD in Amsterdam.

50 Vergelijk: Van Dijck e.a. 2018, blz. 81, nr. 144 en blz. 84, nr. 150.

51 Vergelijk: Gribnau 2006, blz. 32, J.B.M. Vranken, Nieuwe richtingen in de rechtswetenschap, WPNR 2010/6840, Vranken 2010, blz. 451, Smits 2016, blz. 29 en R.A.J. van Gestel, Revitalisering van juridisch-dogmatisch onderzoek: Expliciteren van het impliciete, NJB 2021/21.

52 Gribnau heeft het treffend omschreven: *“Met name in de dogmatiek wordt het belastingrecht onderzocht als een logisch consistent systeem van begrippen, regels en beginselen. Door deze bestudering en analyse van het positieve belastingrecht kunnen strijdigheden met de eenheid of de logische consistentie van het systeem worden opgespoord (...). De wetenschapper kan dan voorstellen tot verbetering doen waardoor de systematische eenheid en samenhang hersteld kunnen worden”* (Gribnau 2006, blz. 32).

1.4 Een beoordelingskader

1.4.1 Algemeen

In Hoofdstuk 2 worden de vijf elementen gedefinieerd die voor de geheimhouding van belang zijn (doelstellingen, onderworpen subjecten, object van geheimhouding, fiscale afbakening en als laatste de uitzonderingen en ontheffingen). De hiervoor genoemde knelpunten kunnen grotendeels aan deze elementen worden gerelateerd. Per knelpunt dient te worden beoordeeld of, in hoeverre en op welke wijze deze moet worden aangepakt (lees: striktere naleving van het bestaande (uitvoerings)beleid, meer aandacht voor de norm of het sanctioneren van normschendingen etc.) dan wel of de bestaande norm aangepast zou moeten worden.⁵³ In beide gevallen dient hierbij ook te worden gekeken of en in hoeverre aan betrokkenen (betere) rechtsbescherming kan worden geboden. Mogelijke knelpunten kunnen op een systematische wijze worden behandeld aan de hand van een beoordelingskader.⁵⁴ Voor dit beoordelingskader is in dit onderzoek voortgeborduurd op de reeds bestaande algemene kaders en de meer specifieke fiscale kaders. Zo wordt door de wetgever bij het maken van nieuw beleid en regelgeving gebruik gemaakt van het zogeheten Integraal afwegingskader voor beleid en regelgeving (IAK).⁵⁵ In het Draaiboek voor de regelgeving dat onderdeel is van het IAK wordt voorgeschreven dat wetgeving op rechtsstatelijke en bestuurlijke kwaliteit wordt getoetst.⁵⁶ Hierbij dient, naast het IAK zelf, te worden gekeken naar de kwaliteitseisen voor wetgeving zoals verwoord in de nota Zicht op wetgeving (1991) en de Aanwijzingen voor de regelgeving (1992).⁵⁷ De meer specifieke fiscale beoordelingskaders hebben veel overlap met de bestaande, algemene beoordelingskaders, maar zijn veelal gericht op de evaluatie van bestaande, materiële belastingwetgeving of de beoordeling van het instrumenteel gebruik van het belastingrecht.⁵⁸ Een belangrijk fiscaal onderwerp als bijvoorbeeld het draagkrachtbeginsel is evenwel voor de geheimhouding beduidend minder relevant.

53 Vertaald naar een eenvoudig voorbeeld: de structurele overschrijding van de maximumsnelheid van 50 km/u kan dat worden voorkomen door of minder hard te rijden (striktere naleving van bestaande norm) of door de maximumsnelheid te verhogen naar 60 of 70 km/u (aanpassing van de bestaande norm).

54 Van Dijck e.a. 2018, blz. 13 merken op dat er verschillende termen in omloop zijn als analytisch-, normatief-, theoretisch of toetsingskader. Gribnau spreekt van evaluatiecriteria (Gribnau 2006, blz. 27).

55 Brief Minister van Veiligheid en Justitie van 14 april 2011, Kamerstukken II 2010/11, 29 515, nr. 330. Het IAK is digitaal beschikbaar op <https://www.kcwj.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-voor-beleid-en-regelgeving> (online, geraadpleegd op 17 december 2018).

56 Draaiboek voor de regelgeving, nr. 10, <https://www.kcwj.nl/kennisbank/draaiboek-voor-de-regelgeving/hoofdstuk-2-formele-wetten-op-voorstel-van-de-regering-n-21> (online, geraadpleegd op 17 december 2018).

57 De eisen uit de nota Zicht op wetgeving (1991) zijn uitgewerkt in de Aanwijzingen voor de regelgeving (1992) (nota Vertrouwen in wetgeving (2008), blz. 7).

58 Zie o.a.: W.A. Vermeend, Instrumentalisering van het belastingrecht, WFR 1996/209, Gribnau 2006, blz. 27 e.v., J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers en H. Vording, Verbetering van de kwaliteit van (de uitvoering van) fiscale regelgeving door terugkoppeling, WFR 2009/675, onderdeel 4.1 (uitbreider: Gribnau & Lubbers 2008, blz. 156 e.v.) en Boer 2013, blz. 33 e.v.